



خزانه‌داری کل کشور



جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره: ۵۴ / ۱۴۰۹۸

تاریخ: ۱۴۰۲/۰۱/۳۰

پیوست: دارد

بسمه تعالی

ذیحسابی و اداره کل امور مالی

اداره کل امور مالی

ذیحسابی

امور مالی

سید رحمت

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور، به پیوست فایل "نسخه سال ۱۴۰۲ نظام حسابداری بخش عمومی" که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین شده و طی نامه شماره ۴۰۰۰۰/۳۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۲ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده است، برای اجرا ابلاغ می‌شود.

دات کام  
حسابداری  
www.Hesabdary.Com  
@HesabdaryCom

سید رحمت ا... اکر می  
خزانه‌دار کل کشور



# پیش نویس نظام حسابداری بخش عمومی

## (نسخه سال ۱۴۰۲)



دات کام  
**حسابداری**  
[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## فهرست مطالب :

۱	کلیات	فصل ۱
۲۴	مسابرداری عملیات جاری	فصل ۲
۵۵	مسابرداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان	فصل ۳
۶۱	مسابرداری عملیات سرمایه‌ای	فصل ۴
۹۹	مسابرداری درآمدها	فصل ۵
۱۱۰	مسابرداری وجوه سپرده	فصل ۶
۱۱۵	مسابرداری موارد فاص	فصل ۷

# فصل اول

# کلیات

دات کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## مقدمه

نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر است. مبانی نظری و پشتوانه تئوریک دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد که در سازمان حسابرسی و با مشارکت خزانه داری کل کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. براین اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این مفاهیم و استانداردها خواهد بود.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی نمود:



۱- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی؛

۲- تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر و

۳- ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

## ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

نظام حسابداری بخش عمومی دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل: مفاهیم و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب‌ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل‌های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است. اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند، لذا رعایت تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف فوق الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

## مفاهیم و تعاریف

با توجه به اینکه مبنای تهیه دستورالعمل‌های حسابداری نظام حسابداری، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد، لذا تعاریف و گزارش‌های مورد استفاده در این نظام بر اساس استانداردهای مذکور به شرح ذیل است:

## الف- تعاریف

۱- **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابد. عناصر شناسایی شده بر اساس مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها هستند.

۲- **سال مالی:** یکسال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال آغاز و به پایان اسفند ماه همان سال ختم می‌شود.

۳- **دارایی:** منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی باشد.

۴- **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد بود.

۵- **ارزش خالص:** عبارت است از ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های واحد گزارشگر.

۶- **درآمد:** عبارت است از افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهی‌ها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

۷- **هزینه:** عبارت است از کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهی‌ها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

## ب- گزارشگری مالی بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی چهارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن، واحدهای گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چهارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کند. هدف استانداردهای مذکور تعیین مبنای آرایه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورت‌های مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت بایستی فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را مطابق دستورالعمل ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۳۱۰۷۷ مورخ ۱۳۹۸/۷/۲ تهیه و آرایه نمایند.

## پ- اهداف صورت‌های مالی

۱- ارایه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مفید واقع شود. به منظور دستیابی به این هدف، در صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر، اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

- انواع و میزان منابع در دسترس برای ارائه خدمات در دوره جاری و دوره‌های آتی و کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال؛
- میزان، منشا و نحوه استفاده از منابع تحصیل شده طی دوره گزارشگری؛
- بهای تمام شده خدمات ارائه شده طی دوره و محل تأمین منابع آن؛
- نحوه مصرف منابع و انطباق آن با بودجه‌های مصوب؛
- خدمات آتی پیش‌بینی شده از جمله اطلاعات راجع به پیش‌بینی بهای تمام شده، میزان و منشا منابع مورد نیاز برای آن.

۲- به منظور دستیابی به این اهداف، در صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر، اطلاعاتی درباره موارد زیر افشا می‌شود:

- الف) دارایی‌ها، ب) بدهی‌ها، پ) ارزش خالص، ت) درآمدها، ث) هزینه‌ها، ج) سایر تغییرات در ارزش خالص،
- چ) منابع، ح) مصارف و خ) وجوه دریافتی از طرف دولت.

۳- اگر چه اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌تواند در دستیابی به اهداف صورت‌های مالی، مربوط تلقی شود اما احتمال تأمین تمام این اهداف بعید به نظر می‌رسد؛ اطلاعات مکمل از جمله اطلاعات غیرمالی می‌تواند همراه با صورت‌های مالی تصویر جامع‌تری از فعالیت‌های واحد گزارشگر طی دوره ارایه نماید.

## ت- اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است :



۱) صورت وضعیت مالی؛

۲) صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

۳) صورت تغییرات در ارزش خالص؛

۴) صورت مقایسه بودجه و عملکرد و

۵) یادداشت‌های توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشت‌های توضیحی است.

ارایه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اختیاری است.



**واحد گزارشگر نمونه**  
**صورت وضعیت مالی**  
**در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲**

(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و ارزش خالص	(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها	۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال
			<b>بدهی‌های جاری</b>				<b>دارایی‌های جاری</b>		
.....	.....		پرداختی‌ها	.....	.....		موجودی نقد		
.....	.....		تسهیلات مالی	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت		
.....	.....		پیش‌دریافت‌ها	.....	.....		دریافتی‌ها به نمایندگی از دولت		
.....	.....		حصه جاری مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		سایر دریافتی‌ها		
.....	.....		ذخایر	.....	.....		موجودی‌ها		
.....	.....		<b>جمع بدهی‌های جاری</b>	.....	.....		پیش‌پرداخت‌ها		
.....	.....		<b>بدهی‌های غیر جاری</b>	.....	.....		سایر دارایی‌ها		
.....	.....		پرداختی‌های بلندمدت	.....	.....		<b>جمع دارایی‌های جاری</b>		
.....	.....		تسهیلات مالی بلندمدت	.....	.....		<b>دارایی‌های غیر جاری</b>		
.....	.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		دریافتی‌های بلندمدت		
.....	.....		ذخایر بلندمدت	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت		
.....	.....		سایر بدهی‌های غیر جاری	.....	.....		دارایی‌های نامشهود		
.....	.....		<b>جمع بدهی‌های غیر جاری</b>	.....	.....		دارایی‌های ثابت مشهود		
.....	.....		<b>جمع بدهی‌ها</b>	.....	.....		سایر دارایی‌ها		
.....	.....		<b>ارزش خالص</b>	.....	.....		<b>جمع دارایی‌های غیر جاری</b>		
.....	.....		مازاد تجدید ارزیابی	.....	.....				
.....	.....		تفاوت تسعیر ارز	.....	.....				
.....	.....		مازاد (کسری) انباشته	.....	.....				
.....	.....		<b>جمع ارزش خالص</b>	.....	.....				
.....	.....		<b>جمع بدهی‌ها و ارزش خالص</b>	.....	.....		<b>جمع دارایی‌ها</b>		

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

**واحد گزارشگر نمونه**  
**صورت تغییرات در وضعیت مالی**

**برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲**

<b>(تجدید ارائه شده)</b> <b>سال ۱۴۰۱</b>		<b>سال ۱۴۰۲</b>		<b>یادداشت</b>
<b>میلیون ریال</b>	<b>میلیون ریال</b>	<b>میلیون ریال</b>	<b>میلیون ریال</b>	
				<b>درآمدها</b>
	.....		.....	دریافتی از محل منابع عمومی
	.....		.....	درآمدهای مالیاتی
	.....		.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
	.....		.....	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
	.....		.....	درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
	.....		.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
	.....		.....	سایر درآمدها
	.....		.....	کمک‌های بلاعوض دریافتی
	.....		.....	انتقالات از سایر واحدها
.....		.....		<b>جمع درآمدها</b>
				<b>هزینه‌ها</b>
	.....		.....	جبران خدمت کارکنان
	.....		.....	استفاده از کالاها و خدمات
	.....		.....	هزینه‌های اموال و دارایی
	.....		.....	یارانه
	.....		.....	کمک‌های بلاعوض
	.....		.....	رفاه اجتماعی
	.....		.....	سایر هزینه‌ها
	.....		.....	مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
	.....		.....	انتقالات به سایر واحدها
(.....)		(.....)		<b>جمع هزینه‌ها</b>
				<b>خالص درآمد (هزینه)</b>
.....		.....		انتقال وجوه مصرف نشده سال قبل به خزانه
(.....)		(.....)		<b>مازاد (کسری) دوره واحد گزارشگر</b>
.....		.....		<b>درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت</b>
	.....		.....	درآمدهای مالیاتی
	.....		.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
	.....		.....	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
	.....		.....	درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
	.....		.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
	.....		.....	درآمدهای متفرقه
.....		.....		جمع درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت
(.....)		(.....)		انتقال به خزانه
.....		.....		<b>مازاد (کسری) دوره به نمایندگی از دولت</b>
.....		.....		<b>مازاد (کسری) دوره</b>

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

**واحد گزارشگر نمونه**  
**صورت تغییرات در ارزش خالص**  
**برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲**

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۴۰۲		یادداشت
سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
.....	.....	.....	.....	مازاد تجدید ارزیابی در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	.....	.....	.....	خالص تغییرات طی دوره مازاد تجدید ارزیابی
.....	.....	.....	.....	<b>مازاد تجدید ارزیابی در پایان دوره</b>
.....	.....	.....	.....	تفاوت تسعیر ارز در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	.....	.....	.....	خالص تغییرات طی دوره تفاوت تسعیر ارز
.....	.....	.....	.....	<b>تفاوت تسعیر ارز در پایان دوره</b>
.....	.....	.....	.....	مازاد(کسری) انباشته در ابتدای دوره
.....	.....	.....	.....	تعدیلات سنواتی
.....	.....	.....	.....	شناسایی اولیه
.....	.....	.....	.....	مازاد(کسری) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	.....	.....	.....	مازاد(کسری) دوره
.....	.....	.....	.....	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
.....	.....	.....	.....	<b>مازاد(کسری) انباشته در پایان دوره</b>
.....	.....	.....	.....	<b>ارزش خالص</b>

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		
		نهایی	اولیه	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				منابع
				از محل منابع عمومی
.....	.....	.....	.....	اعتبارات هزینه‌ای
.....	.....	.....	.....	اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
(.....)	.....	.....	.....	اعتبارات تملک دارایی‌های مالی
.....	.....	.....	.....	جمع
				از محل منابع اختصاصی
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای مالیاتی
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
.....	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
.....	.....	.....	.....	درآمدهای متفرقه
.....	.....	.....	.....	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
(.....)	.....	.....	.....	جمع
.....	.....	.....	.....	جمع منابع
				مصارف
.....	.....	.....	.....	جبران خدمت کارکنان
.....	.....	.....	.....	استفاده از کالاها و خدمات
.....	.....	.....	.....	هزینه‌های اموال و دارایی
.....	.....	.....	.....	یارانه (غیر از یارانه سازمان هدفمندی)
.....	.....	.....	.....	کمک‌های بلاعوض
.....	.....	.....	.....	رفاه اجتماعی
.....	.....	.....	.....	سایر هزینه‌ها
.....	.....	.....	.....	تملك دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	.....	.....	.....	تملك دارایی‌های مالی
.....	(.....)	(.....)	(.....)	جمع مصارف
.....	.....	.....	.....	مازاد منابع بر مصارف

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای	بودجه		یادداشت
		نهایی	اولیه	
نهایی و عملکرد	قابل مقایسه	میلیون ریال	میلیون ریال	
میلیون ریال	میلیون ریال			
-	.....	.....	.....	وجوه انتقالی <sup>۱</sup>
.....	(.....)	(.....)	(.....)	وجوه انتقالی سال‌های قبل
.....	.....	-	-	مصارف از محل وجوه انتقالی
.....	.....	-	-	وجوه انتقالی مصرف نشده
.....	.....	-	-	وجوه مصرف نشده سال جاری
.....	.....	-	-	وجوه انتقالی به سال آتی
.....	.....	.....	.....	منابع به نمایندگی از دولت
.....	.....	.....	.....	درآمدهای مالیاتی
.....	.....	.....	.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
.....	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
(.....)	.....	.....	.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
.....	.....	.....	.....	درآمدهای متفرقه
(.....)	.....	.....	.....	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	.....	.....	.....	واگذاری دارایی‌های مالی
.....	.....	.....	.....	جمع منابع دریافتی به نمایندگی از دولت

یادداشت‌های توضیحی ..... تا ..... جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

<sup>۱</sup>. این بخش در مورد واحدهایی مصداق دارد که دارای مجوز قانونی برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده هستند.

## ساختار حساب‌ها

حساب‌های واحد گزارشگر در دو بخش حساب‌های اصلی و تفصیلی به شرح ذیل طبقه بندی می‌شوند:

### ۱- حساب‌های اصلی

این حساب‌ها به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع‌آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم به کار می‌روند. بر این اساس حساب‌های اصلی، آثار مالی رویدادها و تعهدات ایجاد شده در دفاتر مالی مربوط شناسایی، طبقه بندی و نگهداری می‌گردد. حساب‌های اصلی نیز بر حسب ماهیت، اهمیت ارقام تشکیل دهنده، فراوانی کاربرد، میزان گردش طی دوره، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری طبقه بندی می‌شوند. این حساب‌ها که در مجموع یک حساب لاینفک را تشکیل می‌دهند و شامل حساب کل و حساب یا حساب‌های معین می‌باشند، در چهار طبقه اصلی به شرح ذیل قرار می‌گیرند.

حساب‌های بودجه‌ای

حساب‌های انتظامی

صورت تغییرات در وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی

### ۲- حساب‌های تفصیلی

حساب‌های تفصیلی با توجه به نیازهای اطلاعاتی مربوط در جدول فهرست حساب‌ها تعریف و به کار گرفته می‌شود.

### ۳- ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی

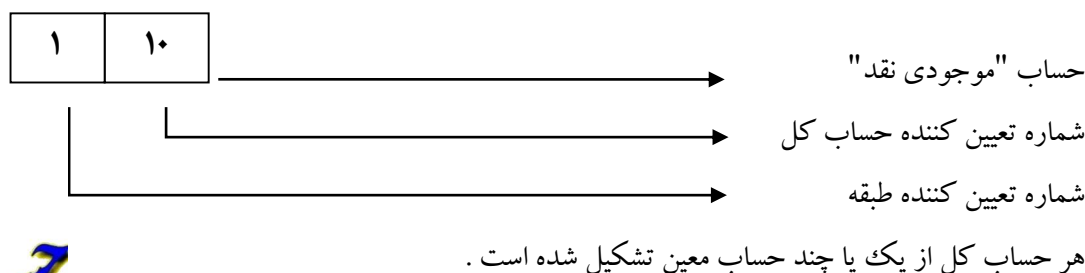
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع‌آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** و فهرستی تحت عنوان **فهرست حساب‌های کل**، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** منعکس کننده طبقه بندی کلی و نحوه شماره گذاری حساب‌های کل است. این جدول، تفکیک حساب‌های صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی و حساب‌های کنترلی را نشان می‌دهد.

### ۱-۳) طبقه حساب‌ها

طبقه اصلی حساب‌ها را طبقه حساب‌ها تشکیل می‌دهد و هر طبقه حساب از تعدادی حساب کل تشکیل شده است. اولین رقم سمت چپ در شماره کلیه حساب‌ها، نشان دهنده طبقه حساب‌ها می‌باشد؛ در گروه بندی طبقه حساب‌های ۱ تا ۳، حساب‌های صورت وضعیت مالی و طبقه‌های ۴ تا ۷ حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی، طبقه ۸ حساب‌های انتظامی و طبقه ۹ حساب‌های بودجه‌ای را تشکیل می‌دهند.

### ۲-۳) حساب‌های کل

حساب‌های کل، حساب‌هایی هستند که دفتر کل بر اساس آنها طبقه بندی و تفکیک گردیده و تراز آزمایشی و صورت‌های مالی اساساً بر مبنای آنها تنظیم می‌گردد. شماره حساب‌های کل از ۳ رقم تشکیل شده است اولین رقم سمت چپ نشان دهنده طبقه حساب و ارقام دیگر تقسیم بندی داخلی طبقه در تعیین حساب کل می‌باشد. به عنوان مثال:



دات کام  
حسابداری

www.Hesabdary.Com  
@HesabdaryCom

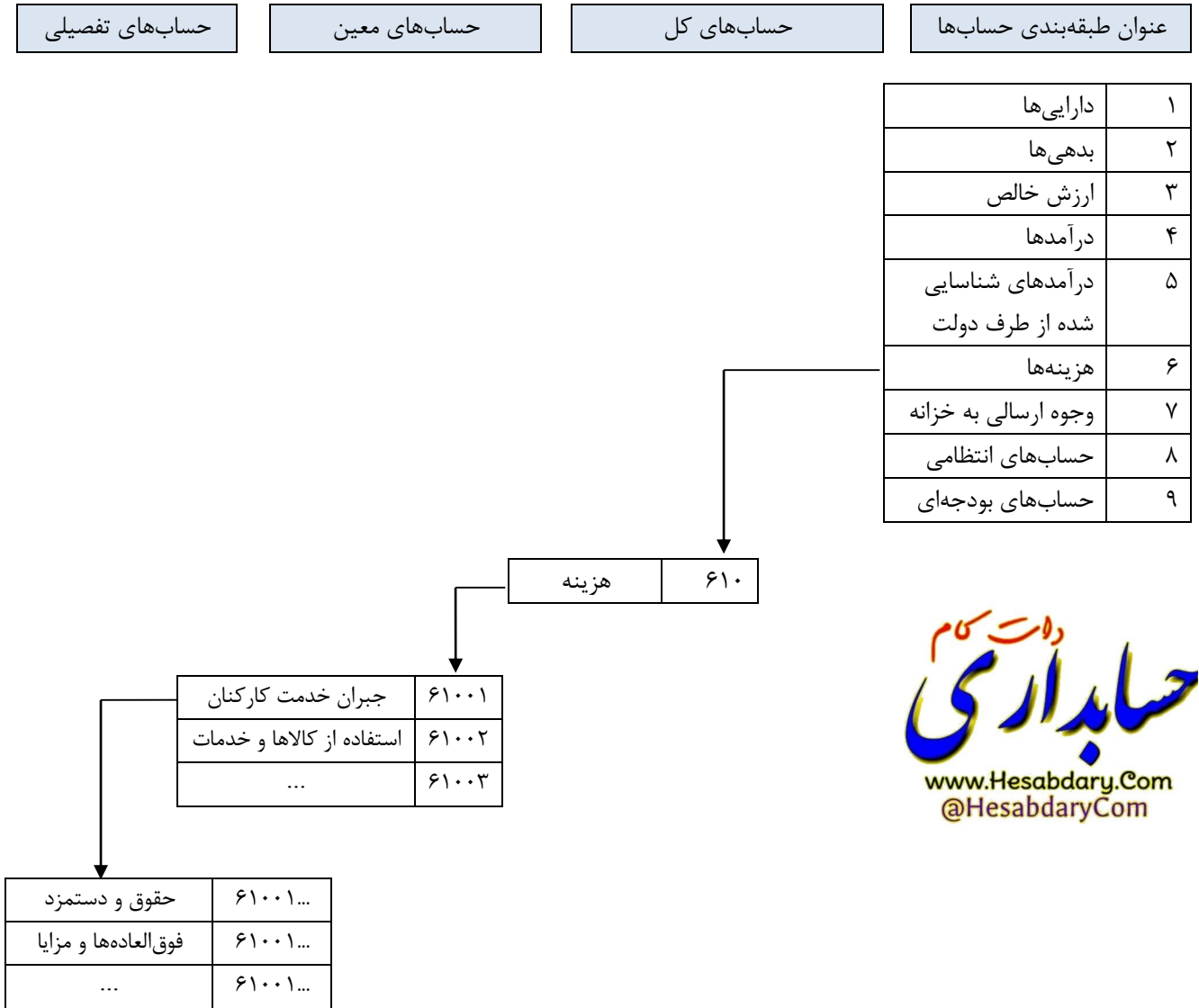
### ۳-۳) حساب‌های معین

حساب‌های معین که اجزای حساب‌های کل را تشکیل می‌دهند، مهمترین سطح از لحاظ گزارشگری و عملیات حسابداری می‌باشند.

### ۴-۳) عوامل هزینه و مراکز فعالیت

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه‌های هر یک از مراکز فعالیت اهمیت ویژه ای دارد لذا ضروری است هر یک از عوامل هزینه به هنگام تحقق و ثبت در حساب‌ها به مراکز فعالیت مربوط ردیابی شده و در حساب‌ها شناسایی شوند. تجمیع هزینه‌ها در مراکز فعالیت به عنوان ورودی سیستم حسابداری بهای تمام شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر اطلاعات مالی حاصل از سیستم حسابداری دولتی از طریق این مراکز وارد سیستم حسابداری بهای تمام شده می‌شود تا با استفاده از اطلاعات عملکردی موجود در این سیستم، بهای تمام شده فعالیت‌ها، خدمات و محصولات محاسبه گردد.

## تصویر کلی ساخت و کدگذاری حسابها





## قواعد کاربردی

در این مجموعه، نگرش کلی به سوی ایجاد بسترهای مناسب جهت اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استقرار مبنای حسابداری تعهدی در واحدهای گزارشگر دولتی است. لذا قواعد کاربردی به نحوی ارائه شده است که بتوان با مکانیزه کردن سیستم حسابداری، ضمن افزایش کنترل‌های داخلی، نیازهای اطلاعاتی و مالی سطوح مختلف مدیریت واحدهای گزارشگر و سایر مراجع نظارتی و ذینفع را با ارائه گزارش‌های مالی و مدیریتی به هنگام برطرف نماید.

در نظام حسابداری مذکور، رعایت ملاحظات مندرج در قوانین و مقررات مربوط، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین پیش‌نیازهای حسابداری بهای تمام شده مدنظر قرار گرفته و با توجه به بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعاریف هزینه، درآمد، دارایی، بدهی و ارزش خالص منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد. بر این اساس قواعد زیر باید برای شناسایی و گزارشگری رویدادهای واحدهای گزارشگر در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن‌ها بر مبنای حسابداری تعهدی به کار گرفته شود:

۱- سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می‌شود. لذا پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) باید در پایان سال مالی بسته شوند. صورت‌های مالی (صورت وضعیت مالی، صورت تغییر در وضعیت مالی، صورت تغییرات در ارزش خالص و صورت مقایسه بودجه و عملکرد و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی) باید همراه با صورت‌حساب نهایی در موعد قانونی مقرر به مراجع قانونی ذیربط ارائه گردد. صورت‌های مالی واحد گزارشگر (به استثنای صورت مقایسه بودجه و عملکرد) طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای یک سال مالی و صورت مقایسه بودجه و عملکرد واحد گزارشگر به منظور مقایسه بودجه و عملکرد ناشی از اجرای بودجه برای یک دوره بودجه‌ای (سال مالی به علاوه دوره متمم)، تهیه و ارائه می‌شود. لازم به ذکر است مبنای بودجه‌ای مد نظر در تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، نقدی است.

۲- طبق ماده واحدهی قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحیه آن، مهلت تعهد و پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی (اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده باشد) به ترتیب پایان فروردین و پایان شهریور ماه سال بعد است. بر این اساس مانده حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه و اعتبار سرمایه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای مربوط به اعتبار سال جاری با سطح تفصیلی سال جاری بسته و با پسوند انتقالی افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار انتقالی پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

دستگاه‌های اجرایی باید الزامات مندرج در دستورالعمل ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۳۱۰۷۷ مورخ ۱۳۹۸/۷/۲ موضوع "نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای" و "راهنمای تکمیل فرم‌های بودجه‌ای و کنترل آن با تراز حساب‌ها" را رعایت نمایند.

۳- طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، کلیه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و کمک‌ها و سایر اعتبارات و ردیف‌های مندرج در جداول قوانین بودجه سنواتی فقط در حدود وصولی درآمدها و سایر منابع عمومی بر اساس موافقتنامه‌های متبادله با سازمان برنامه و بودجه کشور و در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار از سوی سازمان یادشده، با رعایت ساز و کار موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ قابل تعهد، پرداخت و هزینه است.

۴- بر اساس بخشنامه شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷، تعهدات فعلی مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار واحدهای گزارشگر بایستی با عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته (به تفکیک اشخاص) شناسایی و در صورت‌های مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است، بر عهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد. چنانچه برابر قوانین و مقررات مربوط، در دوره‌های آتی امکان تامین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، حساب‌های مربوط (حسب مورد حساب "ذخیره تعهدات هزینه‌ای" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای") بر اساس رویه حسابداری مشابه با تسویه "حساب‌ها و اسناد پرداختی" اعمال حساب خواهد شد.

۵- در این نظام، فهرست حساب‌های عملیات جاری، سرمایه‌ای و ... مشترک می‌باشد و مجموعه‌ی صورت‌های مالی واحد گزارشگر به صورت واحد تهیه و ارایه می‌شود.

۶- موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود واحدهای گزارشگر باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و شیوه‌نامه دارایی‌ها شناسایی، طبقه‌بندی و گزارش شود. نحوه محاسبه استهلاک دارایی‌ها در پیوست (۵) معین شده است.

۷- در راستای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی (موضوع جزء (۲) بند (ب) ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه اجرایی مرتبط با آن)، کلیه منابع وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی (اعم از بودجه‌ای و غیر بودجه‌ای) بایستی بر اساس استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی و به صورت واحد گزارش شود.

۸- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید بر اساس الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارایه گردد. لازم به ذکر است، یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه در پیوست (۳) این نظام ارایه شده است.

۹- واحد گزارشگر می‌تواند برای تهیه گزارش‌های داخلی خود از حساب‌های انتظامی و یا تفصیلی دیگری علاوه بر موارد مندرج در این نظام استفاده نماید. لازم به ذکر است این حساب‌ها نباید در صورت‌های مالی و فهرست حساب ارسالی به مراجع ذیربط منعکس شود.

۱۰- در صورتی که دارایی‌های تحصیل شده و بدهی‌های ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، به ترتیب از سرفصل حساب‌های "شناسایی اولیه دارایی‌ها" و "شناسایی اولیه بدهی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود. به علاوه در صورتی که دارایی‌های تحصیل شده و بدهی‌های ایجاد شده از سال ۱۳۹۴ به بعد شناسایی نشده باشد، این موضوع به عنوان اشتباه واحد گزارشگر محسوب شده و بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) نسبت به اصلاح آن اقدام می‌شود.

۱۱- چنانچه دریافتی شرکت‌های دولتی بابت اعتبارات هزینه در دامنه بکارگیری استاندارد حسابداری شماره (۱۰) (واحدهای انتفاعی) با عنوان "حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت" قرار نگیرد، بر اساس بند (۸) بیانیه واحد گزارشگر (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی)، رویدادهای مربوط به این بخش از عملیات بایستی بر اساس استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر مربوط به منابع عمومی شناسایی شود.

۱۲- واحد گزارشگر به هنگام اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری (از جمله تغییرات ناشی از به روز رسانی نظام حسابداری بخش عمومی) بایستی الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) با عنوان "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" را رعایت نماید. شایان ذکر است در خصوص رعایت الزامات استاندارد یادشده، سطح اهمیت در مواردی که مرتبط با سرفصل‌های "جوه ارسالی بابت درآمد عمومی"، "دریافتی ..."، "مطالبات از خزانه"، "انتقال به خزانه" و موارد مشابه (در ارتباط با مبادلات واحد گزارشگر با خزانه) یک ریال می‌باشد.

## فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>بودجه</b>				
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه انتقالی <sup>۲</sup> بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
*		به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تخصیص یافته اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه انتقالی حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار هزینه کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	اعتبار انتقالی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تامین شده اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	 اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
*		به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه و ردیف) ، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ طرح- پروژه و ردیف) ، فصول اعتبار تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای مصرف شده	
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی (نوع پرداخت های غیرقطعی سنواتی)؛ مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده اعتبار سرمایه ای انتقالی مصرف شده	اسناد واخواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	اسناد واخواهی شده
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	کسری ابواب جمعی
<b>دارایی های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت سرمایه ای بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع بانک دریافت وجوه سپرده بانک رد وجوه سپرده بانک دریافت بانک رد وجوه اضافه دریافتی بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بانک وجوه کارشناسی ثبت بانک وجوه خدمات ثبت بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی بانک دریافت درآمد خانه های سازمانی بانک پرداخت خانه های سازمانی بانک پرداخت وجوه یارانه بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	



ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	 <p>www.Hesabdary.Com @HesabdaryCom</p> <p>حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای</p>
*		به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد و جوه سپرده عاملین ذیحساب	
*		به تفکیک واحد پولی	صندوق	
*		به تفکیک سال و واحد پولی	حواله ارزی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حسابها و اسناد دریافتی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حسابها و اسناد دریافتی ارزی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
*		به تفکیک سال و اشخاص	حسابها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه حسابها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - حواله قیر حسابها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم	
*		به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانة	
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد و جوه سپرده <sup>۴</sup>	
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت رد و جوه اضافه دریافتی <sup>۵</sup>	
*		به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر حسابها و اسناد دریافتی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حسابها و اسناد دریافتی	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حسابها و اسناد دریافتی ارزی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول <sup>۶</sup>	
*		به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
*		به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها <sup>۷</sup>	
*		به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداختها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاری های کوتاه مدت
	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره های آتی <sup>۸</sup>	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	دارایی های نگهداری شده برای فروش	سایر دارایی های جاری
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
<b>دارایی های غیر جاری</b>				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایی های ثابت مشهود
	*	به تفکیک سال	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی های امانی به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... <sup>۹</sup>	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	دارایی اجاره ای	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته دارایی اجاره ای	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها <sup>۱۰</sup>	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت مواد و کالا	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	
	*	به تفکیک سال	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها <sup>۱۱</sup>	دارایی های نامشهود
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ...	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای دارایی های نامشهود	
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاری های بلند مدت
	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره های آتی	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	مطالبات بلند مدت دولت	سایر دارایی های غیر جاری
	*	به تفکیک سال، اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	
	*	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلند مدت	
<b>بدهی های جاری</b>				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی <sup>۱۲</sup> مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	حسابها و اسناد پرداختی ارزی	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	حسابها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی <sup>۱۳</sup>	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	هزینه مالی آتی <sup>۱۴</sup>	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	اسناد خزانه پرداختی <sup>۱۵</sup>	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حقوق و مزایای پرداختی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختنی	
		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی	سپرده‌های پرداختنی ارزی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختنی	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
		—	بدهی به سایر واحدها	
*		—	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافت‌ها
		—	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	پیش دریافت درآمد	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	
			حق بازنشستگی پرداختنی	
			سایر کسور پرداختنی	
			مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	سایر بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات هزینه‌ای	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک‌های بین راهی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی بابت وجه‌الضمان	
<b>بدهی‌های غیر جاری</b>				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق	اوراق ..... پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر ذخایر	سایر بدهی‌های غیر جاری



ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>ارزش خالص</b>				
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه دارایی‌ها	
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه بدهی‌ها	
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی‌های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی‌های دریافتی	
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات <sup>۱۷</sup>	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	
*		—	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	
*		—	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)   www.Hesabdary.Com @HesabdaryCom	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از محل منابع عمومی
			دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	
			دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل	
			دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	
			دریافتی بابت وجوه یارانه	
		قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	سایر منابع دریافتی	
*		نوع سایر منابع		
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدهای واحد)	درآمدهای واحد
	*		تخفیفات و بخشودگی <sup>۱۸</sup>	
*		به تفکیک اشخاص و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها - انتقالات	انتقالات از سایر واحدها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*		به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدهای دولت) و تخفیفات و بخشودگی	درآمدهای دولت
	*			هزینه‌ها
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه ارقام انتقال یافته	هزینه‌ها - انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حسابهای انتظامی
*		به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حسابهای انتظامی
*		به تفکیک سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل سفارشها	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل سفارشها	طرف حسابهای انتظامی
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	حساب انتظامی - بدهیهای احتمالی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - بدهیهای احتمالی	طرف حسابهای انتظامی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمام / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار	طرف حسابهای انتظامی

نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می شود.

- ۱- عنوان ردیف در سطح حسابهای تفصیلی شامل ردیفهای متفرقه و ردیفهای تملک داراییهای مالی است.
- ۲- حسابهای بودجهای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حسابهای سنواتی (پرداختهای غیرقطعی سالهای قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سالهای قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- ۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانههای سازمانی و ...
- ۴- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.
- ۵- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.
- ۶- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حسابها و اسناد دریافتی محسوب می شود.
- ۷- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودیها به عنوان کاهنده حساب موجودیها محسوب می شود.
- ۸- حساب درآمد دورههای آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه گذاریها محسوب می شود.
- ۹- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب داراییهای استهلاک پذیر محسوب می شود.
- ۱۰- حساب ذخیره کاهش ارزش داراییها به عنوان کاهنده حساب داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود محسوب می شود.
- ۱۱- آن بخش از داراییها که با تعریف داراییهای نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی) مطابقت دارد و باید تحت سرفصل فوق اعمال حساب شود.
- ۱۲- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمانهای بین المللی و سایر بدهیها می باشد.
- ۱۳- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت های مالی به عنوان حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه بندی می شود.
- ۱۴- حساب "هزینه مالی آتی" حسب مورد به عنوان کاهنده حسابهای "اسناد خزانه پرداختی" و "حسابها و اسناد پرداختی" محسوب می شود.
- ۱۵- منظور از سطح تفصیلی "سال" برای حسابهای "اسناد خزانه پرداختی" و "هزینه مالی آتی"، سال سررسید این حسابها است.
- ۱۶- با توجه به نام اوراق (مانند اوراق سلف یا اوراق منفعت یا ...) تعیین می شود.
- ۱۷- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه های حسابداری می باشد.
- ۱۸- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد و حساب درآمدهای دولت محسوب می شود.

# فصل دوم

## حسابداری عملیات جاری



# ۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
<b>بودجه</b>				
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف <sup>۱</sup> ) و فصول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه انتقالی <sup>۲</sup>	
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه	حواله‌ها
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه انتقالی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی	اعتبار انتقالی
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)	کنترل اعتبار هزینه	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی))، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه	اسناد و اخواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
				<b>دارایی های جاری</b>
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع	موجودی نقد
	*	به تفکیک واحد پولی	صندوق	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع <sup>۳</sup> )، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی هزینه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	موجودی ها
	*	به تفکیک سال	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها	
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها <sup>۴</sup>	پیش پرداخت ها
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	
				<b>بدهی های جاری</b>
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی <sup>۵</sup> و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب ها و اسناد پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب ها و اسناد پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	---	پیش دریافت اعتبار هزینه	
	*	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات پرداختی	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	ذخیره تعهدات هزینه ای
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات هزینه ای	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
<b>بدهی های غیر جاری</b>				
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	سایر بدهی های غیر جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر ذخایر	
<b>ارزش خالص</b>				
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات <sup>۶</sup>	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از محل منابع عمومی
			دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	
			دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل	
*		نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر منابع دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط تخفیفات و بخشودگی <sup>۷</sup>	درآمدهای واحد
*	*		هدایا و کمکها	کمکهای بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک اشخاص و طبقه هدیه و کمک دریافتی	درآمدها - انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته		
<b>هزینه ها</b>				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه ها - انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
*		به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
<b>وجوه ارسالی به خزانه</b>				
*		به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
<b>حساب های انتظامی</b>				
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	طرف حساب های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)،	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	حساب انتظامی - بدهی های احتمالی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - بدهی های احتمالی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	طرف حسابهای انتظامی

نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می شود.

- ۱- عنوان ردیف در سطح حسابهای تفصیلی شامل ردیفهای متفرقه و ردیفهای تملک داراییهای مالی است.
- ۲- حسابهای بودجه ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حسابهای سنواتی (پرداختهای غیرقطعی سالهای قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سالهای قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- ۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه های سازمانی و ...
- ۴- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودیها به عنوان کاهنده حساب موجودیها محسوب می شود.
- ۵- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت مشاوره ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمانهای بین المللی و سایر بدهیها می باشد.
- ۶- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه های حسابداری می باشد.
- ۷- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد محسوب می شود.



## ۲- حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه (عمومی / اختصاصی) یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تنخواه‌گردان حسابداری از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	پیش دریافت اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۳): در صورت پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	کنترل اعتبار هزینه		

بدیهی است مشابه با پرداخت‌های انجام شده از محل اعتبارات بودجه‌ای، به هنگام پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری نیز باید علاوه بر ثبت‌های مالی حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مربوط (اعتبار هزینه مصرف شده و اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت وجه و تسویه و یا به پایی تنخواه‌گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کنترل اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
		**	پیش دریافت اعتبار هزینه
		**	بانک پرداخت هزینه
**	دریافتی بابت عملیات جاری		

در صورتی که یک حساب بانکی بر اساس قوانین و مقررات مربوط مسدود شود و تا پایان دوره گزارشگری رفع نگردد، ضروری است حساب مذکور در طبقه‌بندی سایر دارایی‌ها گزارش شود.

ثبت شماره (۶): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به میزان وجوه دریافتی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک‌های نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
			موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	هدایا و کمک‌ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای، دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده درآمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی‌ها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می‌شود.

ممکن است موجودی‌ها از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع بلایای طبیعی، یک سازمان بین‌المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد. در چنین شرایطی بهای تمام شده موجودی‌های مذکور برابر با ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

چنانچه به موجب قوانین و مقررات مربوط، واگذارکننده و دریافت‌کننده هدایا و کمک‌ها واحد گزارشگر محسوب شوند، در ثبت فوق واحد دریافت‌کننده حساب "درآمدها - انتقالات" را بستانکار می‌نماید. شایان ذکر است، واحد واگذارکننده نیز بایستی دارایی موردنظر را در مقابل حساب "هزینه‌ها - انتقالات" از دفاتر خود خارج کند.

ثبت شماره (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت‌کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوه مذکور را به عنوان بدهی شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب ها و اسناد پرداختنی شناسایی شود. لازم به ذکر است رویدادهای مالی مربوط به پرداخت از محل وجوه تنخواه گردان پرداخت مشابه سایر پرداختها، بدون ثبت حسابهای بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه حاصل از هدایای نقدی و سایر وجوه انتقالی مشروط که تحت عنوان سایر منابع واگذار شده و شرایط مصرف آن توسط واگذار کننده وجه تعیین شده است، واحد گزارشگر ملزم به مصرف وجوه مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و این وجوه تا زمان تحقق شرایط تحت عنوان حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۰): زمانی که هدایای نقدی محدود شده برای هدف خاص مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسند، ثبت ذیل در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی
**	هدایا و کمکها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدهی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدهی مربوط مشابه با ثبت فوق در مقابل حساب هدایا و کمکها شناسایی گردد.

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که مطابق قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به عنوان سایر منابع از خزانه تامین و دریافت گردد، به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دریافتی از محل سایر منابع		

وجوه دریافتی از خزانه بابت حق الکشف قاچاق کالا و وجوه دریافتی از خزانه از محل درآمد موضوع تبصره (۵) قانون اصلاح قانون تعزیرات حکومتی مصادیقی از سایر منابع دریافتی از خزانه محسوب می‌شوند.

ثبت شماره (۱۲): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحدی مجاز به ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده می‌نماید. ضمناً حساب اعتبار هزینه تنها مربوط به ابلاغ اعتبار هزینه از محل منابع اختصاصی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۳): انتقال وجوه مربوط به ابلاغ اعتبار (عمومی/ اختصاصی) به واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت هزینه / بانک پرداخت اختصاصی		

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار، سهم هریک از واحدهای دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها منتقل و مراتب را به ذیحسابی دستگاه اجرایی دریافت‌کننده اعتبار و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید. چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واريز وجوه ابلاغی (عمومی/ اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	بانک پرداخت هزینه / بانک پرداخت اختصاصی
**	درآمدها - انتقالات		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان منابع دریافتی از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

با ابلاغ اعتبار و حواله، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده واريز و حداکثر تا ده روز قبل از پایان مهلت قانونی مصرف آن به حساب واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده واريز گردد. واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی، باید در موعد قانونی مقرر، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را بر اساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واريز و تاییدیه آن را اخذ نماید. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید و حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال کند.

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی در ثبت فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد. در این شرایط، حساب "بانک وجوه سایر منابع" در ثبت فوق بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
از محل اعتبار تخصیص یافته			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
از محل اعتبار اختصاصی			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه		
از محل اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و هزینه باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار هزینه تامین شده به منظور کنترل اعتبار هزینه تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات غیرقابل پرداخت در دوره جاری، بایستی حساب هزینه مربوط در مقابل حساب ذخیره مورد نظر شناسایی گردد.

لازم به ذکر است، از آنجایی که تامین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می‌باشد، در این نظام حسابداری از تکرار ثبت فوق برای هر رویداد مربوط خودداری شده است. بدیهی است انجام ثبت فوق قبل از هر رویداد مالی مرتبط الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۶): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی			
**	اعتبار هزینه تامین شده		

حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی پس از پرداخت پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت شناسایی می‌شود. ضمناً رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۷): واگذاری پیش پرداخت

ثبت شماره (۱۷-۱): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

بدیهی است به میزان پیش پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می یابد.

ثبت شماره (۱۷-۲): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب ها و اسناد پرداختی		
		**	به میزان پیش پرداخت منقضی شده
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی		
		**	به میزان کاهش تضمین های دریافتی
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری موجودی ها بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان "موجودی ها" انجام می شود.

ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

پ) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می گردد.

ت) مبلغ موجودی ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد.

ث) موجودی ها به تفکیک شیوه نامه دارایی ها طبقه بندی و گزارش می شوند.

ج) چنانچه موجودی‌ها در فعالیت واحد گزارشگر مصرف شود، معادل مبلغ دفتری موجودی مصرف شده، حساب هزینه مربوط در مقابل حساب موجودی موردنظر شناسایی می‌شود. به علاوه مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود و اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه باید هنگام توزیع کالا یا ارائه خدمات شناسایی گردد. شایان ذکر است، واحد گزارشگر ارائه کننده خدمات، هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورت‌حساب صادر شده باشد. (چ) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارائه شده است.

ثبت شماره (۱۹): شناسایی هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.

ب) لازم به ذکر است، در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۲۰): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۲۰-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
اعتبار هزینه مصرف شده			
**	اعتبار هزینه تامین شده		



عملکرد بودجه‌ای پرداخت بابت خرید موجودی‌ها از محل اعتبار هزینه (برخلاف موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای)، به‌عنوان پرداخت قطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۰-۲): به هنگام تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۲۱): پرداخت علی الحساب

ثبت شماره (۲۱-۱): در صورت پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری <sup>۱</sup>
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

۱- حساب انتظامی فوق به منظور کنترل علی الحساب پرداختی بابت عملیات جاری نگهداری و معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می‌شود.



ثبت شماره (۲۱-۲): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

لازم به ذکر است کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۲۲): تسویه علی الحساب

ثبت شماره (۲۲-۱): در صورت پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی <sup>۱</sup>		
**	اعتبار هزینه تامین شده		

۱- حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی به میزان علی الحساب تسویه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسویه علی الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۲۲-۲): پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۲۳): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

بدیهی است پس از بررسی و تعیین وضعیت اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می شود.

ثبت شماره (۲۴): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	به میزان پرداخت های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت (های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیرقطعی تعدیل می شود.

در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت احراز نکند بلکه دارایی واحد گزارشگر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب " هزینه‌ها - انتقالات " بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۵): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذارکننده تنخواه گردان واريز شود.  
 ب) در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب جمعی بابت تنخواه گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت کننده تنخواه گردان می‌باشد. در ضمن واحد واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت باید پیگیری‌های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

پ) عاملین ذیحساب باید در موعد قانونی مقرر نسبت به تسویه تنخواه گردان یادشده اقدام و اسناد و مدارک مربوط را برای بررسی به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر واگذار کننده تنخواه گردان ارسال نمایند. در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

ت) بر اساس مواد (۳۹) و (۴۰) قانون دیوان محاسبات کشور، محل رسیدگی به اسناد توسط دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود.

ث) چنانچه اسناد و مدارک مربوط در استان بررسی شود، تاییدیه دیوان محاسبات استان نیز باید اخذ و ضمیمه این اسناد و مدارک گردد.

ج) در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت احراز کند و دارایی آن واحد محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۶): شناسایی واريز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

به میزان واریز نقدی پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
		**	اعتبار هزینه
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۲۷): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

در برخی موارد ممکن است به علت نقص مدارک یا مغایرت با قوانین و مقررات، مدارک و مستندات مربوط به تسویه تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت قابل قبول نباشد، در این حالت مانده حساب‌های یاد شده به حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه منتقل می‌شود. لازم به ذکر است چنانچه اسناد واخواهی فوق مربوط به وجه انتقالی واحد گزارشگر باشد، حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی در مقابل حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۲۸): در صورت رفع اسناد واخواهی در سال شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه		

شایان ذکر است، اسناد واخواهی رفع شده در سال بعد که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد.

ثبت شماره (۲۹): در صورت رفع اسناد و خواهی شده در سال بعد تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی هزینه		
		**	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

مهلت رفع اسناد و خواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی اعتبارات هزینه است. در صورت رفع اسناد و خواهی در مهلت یاد شده، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای فوق با سطح تفصیلی سنواتی ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد و خواهی مربوط تا پایان مهلت ذکر شده رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان و خواهی محسوب می‌شود.

چنانچه از پایان این مهلت تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، اسناد و خواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد اسناد و خواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۰): در صورت عدم رفع اسناد و خواهی شده تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی هزینه		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور اسناد و خواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد و خواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۳۱): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

در صورتی که در منابع جاری واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار هزینه است.

چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ایجاد شده باشد، حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی حسب مورد در مقابل حساب‌های بودجه‌ای انتقالی مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه		

شایان ذکر است، کسری ابواب جمعی رفع شده در سال بعد که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد.

ثبت شماره (۳۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده			
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه کسری ابواب جمعی ایجاد شده سال‌های قبل رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد کسری ابواب جمعی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال(های) پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
بودجه اعتبار هزینه انتقالی			
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، به هنگام واریز وجوه یاد شده به حساب مربوط خزانه باید از سرفصل حساب انتقال به خزانه استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوه فوق باشد، حساب اعتبار هزینه انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار هزینه انتقالی ثبت شود.

ثبت شماره (۳۵): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذیصلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۳۵-۱): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح به واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

ثبت شماره (۳۵-۲): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانه ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد شد. در صورتی که احکام قطعی از سوی مراجع ذی صلاح در مورد سایر دستگاه های اجرایی استفاده کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

ثبت شماره (۳۵-۳): موضوع بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

#### دفاتر واحد محکوم

ثبت شماره (۳۵-۳-۱): پس از جابجایی و کاهش اعتبار واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه / اعتبار هزینه تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
**	درآمدها - انتقالات		

#### دفاتر سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان

ثبت شماره (۳۵-۳-۲): در صورت پرداخت احکام صادره واحدهای محکوم توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		



		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

لازم به ذکر است رویدادهای مربوط به افزایش اعتبار، تخصیص اعتبار، دریافت وجه و ابلاغ اعتبار و حواله‌های نقدی در سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

ثبت شماره (۳۵-۴): در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذی‌حساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذیربط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه کسری ابواب جمعی برداشتی فوق تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره تعهدات هزینه‌ای شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۳۵-۵): چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح از حساب بانکی عامل ذی‌حساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۳۵-۶): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
اعتبار هزینه مصرف شده			
		**	
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		

ثبت شماره (۳۵-۷): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

لازم به ذکر است ذبحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.  
ثبت شماره (۳۵-۸): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			
		**	
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۳۶): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید بن غیرنقدی کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

لازم به ذکر است؛ برای وجوه سایر منابع نیازی به شناسایی حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (۳۷): به هنگام تحویل بن غیرنقدی به کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی		
اعتبار هزینه مصرف شده			
**	اعتبار هزینه تامین شده		

در صورتی که تا پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات هزینه، بن‌های خریداری شده واحد گزارشگر باقی مانده باشد، بایستی به فروشنده آن بازگردانده شود. بدیهی است به هنگام دریافت وجه، بانک مربوط در مقابل حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیرنقدی شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۳۸): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید کارت هدیه از بانک‌ها یا موسسات مالی مطابق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کارت هدیه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

لازم به ذکر است، برای وجوه سایر منابع نیازی به شناسایی حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (۳۹): به هنگام واگذاری کارت هدیه به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	کارت هدیه		
اعتبار هزینه مصرف شده			
**	اعتبار هزینه تامین شده		

چنانچه تا پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات هزینه، کارت‌های هدیه‌ی خریداری شده واحد گزارشگر باقی مانده باشد، بایستی به بانک یا موسسه مالی فروشنده آن بازگردانده شود. بدیهی است به هنگام دریافت وجه، بانک مربوط در مقابل حساب کارت هدیه شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۴۰): شناسایی بدهی‌ها بابت تعهدات مازاد بر اعتبار هزینه تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای		

حساب "ذخیره تعهدات هزینه‌ای" تنها به منظور تفکیک بدهی‌های مازاد بر اعتبار هزینه تخصیص یافته واحدها از بدهی‌هایی است که امکان تامین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه بدهی‌های جاری صورت وضعیت مالی گزارش می‌شود.

لازم به ذکر است در صورتیکه که واحدهای گزارشگر بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به "بدهی‌های احتمالی" باشند می‌بایست با استفاده از "حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" در مقابل "طرف حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" نسبت به ثبت آن در دفاتر خود اقدام نماید.

ثبت شماره (۴۱): شناسایی مزایای پایان خدمت کارکنان و مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		
هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان			
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		

لازم به ذکر است تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر (نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان) شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. در ضمن، این موضوع در مورد تمام تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری نیز صادق است. به علاوه ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان هر دوره مالی محاسبه و به عنوان بدهی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌گردد. همچنین ذخیره شناسایی نشده‌ی سال‌های قبل مزایای پایان خدمت کارکنان و مرخصی استفاده نشده کارکنان نیز در مقابل حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۴۲): به هنگام پرداخت مزایای پایان خدمت و مرخصی استفاده نشده کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
		**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۴۳): شناسایی سایر ذخایر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت / دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	سایر ذخایر		

چنانچه بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۸)، معیارهای شناخت ذخایر دیگری مانند جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیرقانونی محیط زیست، دعاوی حقوقی و مزایای اجتماعی احراز گردد، این بدهی‌ها در سرفصل حساب سایر ذخایر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۴): بستن حسابها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌های مالی و بودجه‌ای را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید، با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

ثبت شماره (۴۴-۱): بستن حساب‌های مالی موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	درآمدها- انتقالات
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	هزینه‌ها - انتقالات		
**	انتقال به خزانه		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص انباشته		
		**	ارزش خالص انباشته
**	تعدیلات سنواتی		

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۴۴-۲): بستن حساب‌های مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای
		**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
		**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
		**	سایر ذخایر

		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	کارت هدیه		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حسابها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی		
**	حسابها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه		
**	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
**	مطالبات از خزانه		
**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حسابهای دائمی شناسایی می شود.

ثبت شماره (۴۴-۳): بستن حسابهای انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار
**	حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۴۴-۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه انتقالی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده		
**	اعتبار هزینه مصرف شده		
**	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده		
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه		
**	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		



ثبت شماره (۴۵): افتتاح حساب‌ها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۴۵-۱): افتتاح حساب‌های مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	کارت هدیه
		**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی هزینه
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
		**	مطالبات از خزانه
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری

**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده پرداختنی		
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		
**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای		
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		
**	سایر ذخایر		
**	ارزش خالص انباشته		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه‌گردان پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.  
**ثبت شماره (۴۵-۲): افتتاح حساب‌های انتظامی**

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

**ثبت شماره (۴۵-۳): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای**

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه انتقالی
		**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
		**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی		



لازم به ذکر است، حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی و اعتبار هزینه انتقالی تامین شده بایستی با سطح تفصیلی "سال جاری" و حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی بایستی با سطح تفصیلی "سنواتی" افتتاح شود.

مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات هزینه واحدها (به استثنای مانده وجوه مصرف نشده واحدهای دارای مجوز انتقال) باید به خزانه واریز شود. چنانچه دانشگاه‌ها و سایر واحدها به موجب قوانین و مقررات مربوط مجاز به انتقال این وجوه به سال بعد باشند، از حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" برای ثبت عملکرد بودجه‌ای آن‌ها استفاده و رویدادهای مالی مرتبط با وجوه فوق نیز در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۴۶): دریافت وجه بابت اعتبار هزینه سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل		
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به میزان وجوه دریافتی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۴۷): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

لازم به ذکر است چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در مهلت مقرر باشد، به هنگام واریز آن به حساب مربوط خزانه، حساب بانک وجوه سایر منابع نیز در ثبت فوق بستانکار می‌شود.

همچنین در صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات هزینه به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، پس از واریز وجوه یادشده به حساب بانک مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی مربوط در سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بانک پرداخت مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۴۸): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
**	اعتبار هزینه انتقالی		

در صورت پرداخت از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل، حسب مورد حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده و اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۴۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.			
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

لازم به ذکر است در صورت واریز نقدی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل (نظیر پیش‌پرداخت و علی‌الحساب) و امکان استفاده این وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار هزینه انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار هزینه انتقالی ثبت شود. بدیهی است به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۵۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری			
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
حساب‌های بودجه‌ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.			
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

ثبت شماره (۵۱): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است ماهیت منابع انتقال به خزانه فوق در سطح تفصیلی حساب‌ها به عنوان واگذاری دارایی‌های مالی در نظر گرفته می‌شود.

# فصل سوم

## حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان



برابر شیوه‌نامه اجرایی پرداخت حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی، مسئولیت هماهنگی در پرداخت حقوق و مزایای مستمر کارکنان دستگاه‌های اجرایی مشمول این شیوه‌نامه بر عهده‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور می‌باشد. بر این اساس دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی مربوط موظفند لیست تایید شده حقوق و فوق‌العاده‌های مستمر و غیرمستمر، حق عائله‌مندی و اولاد کارکنان خود را به صورت ماهیانه تهیه و به وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور (حسب مورد اداره کل خزانه در مرکز و یا خزانه معین استان) ارسال نمایند.

چنانچه اعتبار مربوط به کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت در برآورد اعتبار هزینه دستگاه‌های اجرایی منظور نشده باشد، دستگاه اجرایی مورد نظر بایستی اعتبار مربوط به کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت را بر اساس لیست تایید شده فوق، به اعتبار مصوب و اعتبار تخصیص یافته خود اضافه نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور (حسب مورد اداره کل خزانه در مرکز و یا خزانه معین استان) خالص حقوق و مزایای مستمر کارکنان را در وجه حساب ذینفع حقوق و مزایا، کسور متعلقه را به حساب‌های مربوط و سایر کسور را به حساب بانک پرداخت دستگاه اجرایی مورد نظر واریز می‌نماید. کسور شامل مالیات، حق بیمه‌های خدمات درمانی سهم دولت، دستگاه اجرایی و کارکنان، حق بیمه تامین اجتماعی سهم دولت و کارکنان و کسور بازنشستگی سهم دولت و کارکنان می‌باشد. سایر کسور از قبیل اقساط وام و صندوق ذخیره کارکنان، توسط دستگاه اجرایی از محل وجوه دریافتی از خزانه پرداخت می‌شود. مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز به عنوان مانده اعتبار هزینه تخصیص یافته دستگاه اجرایی محسوب می‌شود.

شایان ذکر است، دستگاه‌های اجرایی مستثنی از شمول شیوه‌نامه اجرایی فوق‌الاشاره بایستی رویدادهای مربوط به حقوق و مزایای مستمر کارکنان خود را بر اساس فصل دوم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری عملیات جاری شناسایی و گزارش نمایند. بدیهی است افشای موارد ذکر شده در بند (۲۲) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۱)، با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته، ضروری است.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>بدهی‌های جاری</b>				
			حقوق و مزایای پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	سایر بدهی‌های جاری
			حق بازنشستگی پرداختنی	
			سایر کسور پرداختنی	
			مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	دریافتی از محل منابع عمومی

## ۳- حسابداری حقوق و مزایای کارکنان

ثبت شماره (۱): به هنگام تایید لیست حقوق و فوق‌العاده‌های مستمر و غیرمستمر، حق عائله‌مندی و حق اولاد کارکنان توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی

ثبت شماره (۱-۱): به میزان کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت بر اساس لیست تایید شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه		

چنانچه اعتبار حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور و یا موافقت‌نامه آن‌ها، بدون احتساب کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت برآورد شده باشد، اعتبار هزینه دستگاه اجرایی مربوط بایستی به میزان کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت مطابق لیست تایید شده افزایش یابد.

ثبت شماره (۲-۱): معادل ناخالص لیست تایید شده (با احتساب اعتبارات اضافه شده بابت کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت به کسر از غیبت و کسری کارکنان)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
<b>در صورت تامین اعتبار از محل اعتبار تخصیص یافته</b>			
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه		
<b>اعتبار هزینه تامین شده</b>			
		**	
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		

در صورت تامین اعتبار از محل اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
اعتبار هزینه تامین شده			
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت			
		**	بیمه پرداختنی
**	حق بازنشستگی پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سایر کسور پرداختنی		
**	حقوق و مزایای پرداختنی		

بدهی مربوط به اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان و ... در حساب سایر کسور پرداختنی شناسایی می‌شود. در صورت تامین اعتبار لیست فوق از محل درآمدهای اختصاصی، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب "اعتبار هزینه تامین شده" بدهکار و حساب "اعتبار هزینه" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت اعلامیه مبنی بر پرداخت کسور و واریز وجه نقد به حساب کارکنان و واحدگزار شگر تو سطر خزانه و واریز مبلغ خالص قابل پرداخت به حساب بانکی کارکنان توسط خزانه و همچنین واریز کسور متعلقه به حساب‌های ذریبط، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بیمه پرداختنی
		**	حق بازنشستگی پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	حقوق و مزایای پرداختنی
**	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا <sup>۱</sup>		
به میزان پرداخت‌های قطعی خزانه بابت خالص حقوق و مزایای مستمر، مالیات، حق بیمه و کسور بازنشستگی، حساب‌های بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

۱- در صورت واریز موارد فوق از محل درآمدهای اختصاصی، در این ثبت حساب "مطالبات از خزانه" جایگزین حساب "دریافت - ستی از خزانه بابت حقوق و مزایا" شده و سرفصل "حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و "طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به همین میزان نگهداری می‌شود.

در صورت پرداخت حقوق و مزایای مستمر کارکنان از محل اعتبار ابلاغی، در ثبت فوق بایستی حساب "درآمدها - انتقالات" جایگزین حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" شده و سرفصل "حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و "طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" نیز به همین میزان نگهداری شود. شایان ذکر است، واحد ابلاغ‌دهنده نیز بایستی حساب "هزینه‌ها - انتقالات" را بدهکار و حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" را بستانکار نماید.

ثبت شماره (۳): به هنگام پرداخت سایر کسور مرتبط با حقوق و مزایای مستمر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر کسور پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
اعتبار هزینه مصرف شده			
		**	
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۴): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه مصرف شده		
دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا			
		**	
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
خالص تغییر در وضعیت مالی			
		**	
**	ارزش خالص انباشته		

ثبت شماره (۵): در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام شود، واحد گزارشگر بایستی پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضاء واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسئول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگی مربوط می‌باشد.

ثبت شماره (۵-۱): به میزان وجوه دریافتی از صندوق بازنشستگی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی		

چنانچه واحد گزارشگر از حساب بانکی خاصی برای حقوق و مزایای بازنشستگی استفاده نماید، مشخصات حساب بانکی مربوط باید در ذیل حساب بانک وجوه سایر منابع طبقه‌بندی و گزارش شود.

ثبت شماره (۲-۵): به هنگام پرداخت حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک ...		



# فصل چهارم

## حسابداری عملیات سرمایه‌ای

دوست کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- سر فصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
				<b>بودجه</b>
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی <sup>۲</sup>	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک منابع (سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	اعتبار انتقالی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی) نوع پرداخت های غیر قطعی (سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی مصرف شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای	اسناد واخواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای	کسری ابواب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
				<b>دارایی های جاری</b>
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت سرمایه ای بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع <sup>۳</sup> )، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه ای	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانة	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	
	*	به تفکیک سال	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها	موجودی ها
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها <sup>۴</sup>	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاریهای کوتاه مدت
*	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
*	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دورههای آتی <sup>۵</sup>	
*	*	به تفکیک سال	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	سایر داراییهای جاری
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
<b>داراییهای غیر جاری</b>				
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	داراییهای ثابت مشهود
*	*	به تفکیک سال	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... <sup>۶</sup>	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها <sup>۷</sup>	
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	
*	*	به تفکیک سال	پیش پرداخت مواد و کالا	
*	*	به تفکیک سال	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	استهلاک انباشته ...	داراییهای نامشهود
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای داراییهای نامشهود	
*	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاریهای بلند مدت
*	*	به تفکیک نوع و ماهیت و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
*	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دورههای آتی	
*	*	به تفکیک سال و اشخاص	مطالبات بلند مدت دولت	
<b>بدهیهای جاری</b>				
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی <sup>۸</sup> و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد پرداختنی	حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای
*	*	به تفکیک سال و واحد پولی	هزینه مالی آتی	
*	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختنی	
*	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختنی	حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	حسابها و اسناد پرداختنی	
*	*	—	پیش دریافت اعتبار سرمایه ای	پیش دریافتها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	مالیات پرداختی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	
			ذخیره تعهدات سرمایه ای	
<b>ارزش خالص</b>				
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه دارایی ها <sup>۹</sup>	
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه بدهی ها	
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های دریافتی	
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات <sup>۱۰</sup>	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای	دریافتی از محل منابع عمومی
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای در دوره متمم	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای از محل اعتبار سال قبل	
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط	سایر منابع دریافتی
	*	نوع سایر منابع	تخفیفات و بخشودگی <sup>۱۱</sup>	
*		به تفکیک اشخاص، طبقه هدیه و کمک دریافتی	دریافتی از محل سایر منابع	کمک های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هدایا و کمک ها	انتقالات از سایر واحدها
			درآمدها - انتقالات	
<b>هزینه ها</b>				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه ها - انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
<b>درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت</b>				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط	درآمدهای دولت

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
<b>وجوه ارسالی به خزانه</b>				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
<b>حساب‌های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

#### نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می‌شود.

- ۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.
- ۲- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- ۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک‌های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و ...
- ۴- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.
- ۵- حساب درآمد دوره‌های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شود.
- ۶- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.
- ۷- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محسوب می‌شود.
- ۸- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.
- ۹- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.
- ۱۰- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.
- ۱۱- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد محسوب می‌شود.

## ۲- حسابداری عملیات سرمایه‌ای

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه (عمومی / اختصاصی) یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تنخواه‌گردان حسابداری از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۳): در صورت پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	کنترل اعتبار سرمایه‌ای		

بدیهی است مشابه با پرداخت‌های انجام شده از محل اعتبارات بودجه‌ای، به هنگام پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری نیز باید علاوه بر ثبت‌های مالی حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مربوط (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده و اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
**	اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت وجه و تسویه و یا به پای تنخواه‌گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کنترل اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

در صورتی که یک حساب بانکی بر اساس قوانین و مقررات مربوط مسدود شود و تا پایان دوره گزارشگری رفع نگردد، ضروری است حساب مذکور در طبقه‌بندی سایر دارایی‌ها گزارش شود.

ثبت شماره (۶): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به میزان وجوه دریافتی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک‌های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	هدایا و کمک‌ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده درآمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی‌ها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می‌شود.

ممکن است موجودی‌ها یا یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع بلاای طبیعی، یک سازمان بین‌المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد یا زمینی بدون دریافت مابه‌ازا یا مابه‌ازای ناچیز جهت احداث پارک یا جاده به واحد گزارشگر اهدا شود. در چنین شرایطی بهای تمام شده موجودی‌ها یا دارایی مذکور برابر با ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

چنانچه به موجب قوانین و مقررات مربوط، واگذارکننده و دریافت‌کننده هدایا و کمک‌ها واحد گزارشگر محسوب شوند، در ثبت فوق واحد دریافت‌کننده حساب "درآمدها - انتقالات" را بستانکار می‌نماید. شایان ذکر است، واحد واگذارکننده نیز بایستی دارایی موردنظر را در مقابل حساب "هزینه‌ها - انتقالات" از دفاتر خود خارج کند.

ثبت شماره (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت‌کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوه مذکور را به عنوان بدهی شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی شود. لازم به ذکر است رویدادهای مالی مربوط به پرداخت از محل وجوه تنخواه گردان پرداخت مشابه سایر پرداخت‌ها، بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.



ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه حاصل از هدایای نقدی و غیرنقدی مشروط که تحت عنوان سایر منابع واگذار شده و شرایط مصرف آن توسط واگذار کننده وجه تعیین شده است، واحد گزارشگر ملزم به بکارگیری دارایی مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و این دارایی‌ها تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

در صورتی که واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد. در چنین وضعیتی واحد گزارشگر ملزم است از دارایی برای ارائه خدمات یا تحویل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال‌دهنده برگشت دهد. بنابراین هم‌زمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد می‌شود. ثبت شماره (۱۰): زمانی که هدایای نقدی و غیر نقدی محدود شده برای هدف خاص مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسند، ثبت ذیل در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	هدایا و کمک‌ها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدهی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدهی مربوط مشابه با ثبت فوق در مقابل حساب هدایا و کمک‌ها شناسایی گردد.

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که مطابق قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به عنوان سایر منابع از خزانه تامین و دریافت گردد، به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دریافتی از محل سایر منابع		

همچنین چنانچه واحد گزارشگر طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی وجوهی را از محل منابع داخلی شرکت به منظور اجرای طرح‌ها و پروژه‌های خود دریافت نماید می‌بایست به هنگام دریافت این وجوه حساب "بانک وجوه سایر منابع" را در مقابل حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" اعمال حساب نماید. بدهی است پس از تکمیل دارایی ایجاد شده به هنگام انتقال آن دارایی به منابع داخلی شرکت، حساب بدهی مورد نظر در مقابل دارایی مزبور از دفاتر آن واحد گزارشگر خارج می‌شود.

ثبت شماره (۱۲): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحدی مجاز به ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده می‌نماید. ضمناً حساب اعتبار سرمایه‌ای تنها مربوط به ابلاغ اعتبار سرمایه‌ای از محل منابع اختصاصی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۳): انتقال وجوه مربوط به ابلاغ اعتبار (عمومی / اختصاصی) به واحد دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای / بانک پرداخت اختصاصی		

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار سهم هریک از واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها حواله و مراتب را به ذیحسابی دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید. چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای / بانک پرداخت اختصاصی
**	درآمدها - انتقالات		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان منابع دریافتی از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

با ابلاغ اعتبار و حواله، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ دهنده واریز و حداکثر تا ده روز قبل از پایان مهلت قانونی مصرف آن به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی، باید در موعد قانونی مقرر، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را بر اساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه آن را اخذ نماید شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت کننده اعتبار ابلاغی باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید و حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال کند.

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی در ثبت فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد. در این شرایط، حساب "بانک وجوه سایر منابع" در ثبت فوق بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): اخذ تضمین مربوط به شرکت در مناقصه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

بدیهی است به هنگام ابطال و یا تعدیل تضمین دریافتی، ثبت معکوس حساب‌های مزبور در دفاتر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱۶): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
از محل اعتبار تخصیص یافته			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
از محل اعتبار اختصاصی			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای		
از محل اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و مصرف باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار سرمایه‌ای تامین شده به منظور کنترل اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته، بایستی حساب دارایی مربوط در مقابل حساب ذخیره مورد نظر شناسایی گردد. لازم به ذکر است؛ از آنجایی که تامین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می‌باشد، در این نظام حسابداری از تکرار ثبت فوق برای هر رویداد مربوط خودداری شده است. بدیهی است انجام ثبت فوق قبل از هر رویداد مالی مرتبط الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۷): به هنگام انعقاد قرارداد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل قراردادها
**	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها		

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۱۸): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی			
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی پس از پرداخت پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت شناسایی می‌شود. ضمناً رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۹): واگذاری پیش پرداخت با رعایت قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱۹-۱): اخذ تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و پیش‌پرداخت مواد و کالا

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

بدیهی است به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۱۹-۲): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای <sup>۱</sup>
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا <sup>۲</sup>
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- چنانچه پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای در قبال تحصیل دارایی‌های نامشهود واگذار شود، واحد گزارشگر بایستی در ثبت‌های مربوط از سرفصل حساب "پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود" استفاده نماید.

۲- در صورتی که موجودی‌ها به‌طور مستقیم از سوی فروشنده به اشخاص ذینفع مجاز واگذار شود و وجه مربوط توسط واحد گزارشگر به فروشنده مذکور پرداخت گردد، این رویداد به صورت فوق شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱۹-۳): پیش‌پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

چنانچه یک حساب مربوط به پرداخت‌های غیرقطعی به یک حساب دیگر پرداخت‌های غیرقطعی تغییر نماید، نوع پرداخت غیرقطعی نیز بایستی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی تغییر یابد.

ثبت شماره (۲۰): شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری موجودی‌ها بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان "موجودی‌ها" انجام می‌شود.  
 ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.  
 پ) به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی باید تعدیل گردد. در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.  
 ت) مبلغ موجودی‌ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.  
 ث) موجودی‌ها به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند.  
 ج) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.  
 چ) عملکرد بودجه‌ای پرداخت بابت خرید موجودی‌ها از محل اعتبار سرمایه‌ای (برخلاف موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار هزینه)، به‌عنوان پرداخت غیر قطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۱): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده و موجودی مصرف شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.

ب) در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

پ) مبلغ دارایی در جریان تکمیل معادل ناخالص تعهدات تایید شده به علاوه مبلغ بیمه کارفرما و مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.

ت) ارزش دفتری موجودی‌هایی که برای ساخت دارایی مصرف می‌شود، به بهای تمام شده دارایی مربوط تخصیص می‌یابد.

ث) در صورتی که مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام شود و قابل انتساب به بهای تمام شده یک قلم دارایی نباشد، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است، حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت مخارج مزبور تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲۲): شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

به میزان پیش پرداخت منقضی شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌های فوق بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره (۵) و (۷) به ترتیب با عناوین "دارایی‌های ثابت مشهود" و "دارایی‌های نامشهود" انجام می‌شود.

ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

پ) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ت) مبلغ دارایی‌ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.

ث) در صورتی که تعهداتی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ایجاد شود و منجر به ایجاد یک قلم دارایی معین منطبق با تعریف استانداردهای حسابداری بخش عمومی نگردد (اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با ماهیت هزینه)، به عنوان مثال مخارج طرح باروری ابرها یا طرح آبرسانی سیار روستایی، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است: حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت تعهدات مربوط تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲۳): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۲۳-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بیمه پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده			
	**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

چنانچه طبق قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به شناسایی و کسر مالیات (مانند مالیات حقوق کارکنان طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختنی نیز بستانکار می‌شود. در صورتی که رویداد فوق مربوط به تسویه بدهی مرتبط با موجودی‌ها باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۳-۲): به هنگام تسویه کسور مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بیمه پرداختنی	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

ثبت شماره (۲۴): پرداخت علی الحساب

ثبت شماره (۱-۲۴): در صورت پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای <sup>۱</sup>
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- حساب انتظامی فوق به منظور کنترل علی الحساب پرداختی بابت عملیات سرمایه‌ای نگهداری و معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۴): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

لازم به ذکر است کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۲۵): تسویه علی الحساب

ثبت شماره (۱-۲۵): در صورت پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی <sup>۱</sup>		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی به میزان علی الحساب تسویه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسویه علی الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد. لازم به ذکر است، در صورت تسویه علی الحساب پرداختی بابت موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای، صرفاً سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۵): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

ثبت شماره (۲۶): خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌ها طبق قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۶): در صورت خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌های ثابت مشهود

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه مالی آتی <sup>۱</sup>
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		



۱- هزینه مالی آتی به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط محسوب و به میزان تحقق آن در هر سال مالی، به هزینه دوره منظور می‌شود. در صورت خرید اعتباری (نسیه) طبق قوانین و مقررات مربوط، کالاها و خدمات خریداری شده باید به بهای نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان هزینه مالی آتی شناسایی شود. بدهی مربوط پس از کسر هزینه مالی آتی، به ارزش فعلی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود. ثبت شماره (۲۶-۲): به میزان تحقق هزینه‌های مالی آتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	هزینه مالی آتی		

ثبت شماره (۲۷): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی در جریان تکمیل		

مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. برای مثال، مخارج نگهداری یا بازدید کلی و لکه‌گیری جاده‌ها معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می‌گردد، هزینه محسوب می‌شود. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از این مخارج به درون واحد گزارشگر وجود داشته باشد.

ثبت شماره (۲۸): احتساب مازاد موجودی‌ها پس از پایان طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		

چنانچه مازاد یادشده مربوط به موجودی‌های واگذار شده در سال‌های قبل باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در سطح تفصیلی سنواتی به ترتیب بدهکار و بستانکار خواهند شد.

ثبت شماره (۲۹): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر منظور شده در بودجه سالانه کل کشور به سایر واحدهای مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور بر اساس قوانین و مقررات مربوط

الف) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس الزام قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۲۹-۱): در صورتی که طبق قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد (مانند انتقال دارایی از واحد گزارشگر مجری به واحد گزارشگر بهره‌بردار)، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال‌دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌های انتقالی <sup>۱</sup>
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

۱- حساب دارایی‌های انتقالی در صورت تغییرات در ارزش خالص، از ارزش خالص انباشته ابتدای سال - تعدیل شده کسر می‌شود.

ثبت شماره (۲۹-۲): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی‌های دریافتی <sup>۲</sup>		

۲- حساب دارایی‌های دریافتی در صورت تغییرات در ارزش خالص، به ارزش خالص انباشته ابتدای سال - تعدیل شده اضافه می‌شود.

ب) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس تشخیص واحد مربوط

ثبت شماره (۲۹-۳): در صورتی که واحد گزارشگر مجاز به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال‌دهنده، انتقال دارایی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

ثبت شماره (۲۹-۴): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	درآمدها - انتقالات		

ثبت شماره (۳۰): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط  
 ثبت شماره (۱-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به شرکت‌ها انتقال یافته و به عنوان افزایش سرمایه دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

شایان ذکر است، به استثنای مخارج حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی پس از رسیدن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری، مخارج انجام شده از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای صرف‌نظر از قابلیت انتساب آن مخارج به بهای تمام شده دارایی‌ها بایستی به شرکت بهره‌بردار انتقال یابد. بر این اساس، در صورتی که مخارج انجام شده قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی‌ها نباشد، با توجه به سال تحمل آن مخارج، در ثبت فوق حسب مورد حساب "هزینه" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر (برای نمونه شرکت‌ها) انتقال یافته و به عنوان مطالبات بلند مدت دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات بلند مدت دولت
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

شایان ذکر است، به استثنای مخارج حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی پس از رسیدن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری، مخارج انجام شده از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای صرف‌نظر از قابلیت انتساب آن مخارج به بهای تمام شده دارایی‌ها بایستی به شرکت بهره‌بردار انتقال یابد. بر این اساس، در صورتی که مخارج انجام شده قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی‌ها نباشد، با توجه به سال تحمل آن مخارج، در ثبت فوق حسب مورد حساب "هزینه" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۳-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر انتقال یافته و به عنوان کمک دولت محسوب گردد، رویداد مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

ثبت شماره (۳۱): شناسایی اولیه دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	شناسایی اولیه دارایی‌ها <sup>۱</sup>		

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.

چنانچه دارایی‌های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، از سرفصل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): شناسایی اولیه بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	شناسایی اولیه بدهی‌ها <sup>۱</sup>
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.

چنانچه بدهی‌های ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، از سرفصل حساب "شناسایی اولیه بدهی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۳۳): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

بدیهی است پس از بررسی و تعیین وضعیت اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۳۴): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی باید تعدیل شود.

در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت احراز نکند بلکه دارایی واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه گردان پرداخت محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب " هزینه‌ها - انتقالات " بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۳۵): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	حسابها و اسناد پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	داراییها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه داراییها		
**	موجودیها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه داراییها		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذارکننده تنخواه‌گردان واريز شود. در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب‌جمعی بابت تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت‌کننده تنخواه‌گردان می‌باشد. در ضمن واحد واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت باید پیگیری‌های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

پ) عاملین ذیحساب باید در موعد قانونی مقرر نسبت به تسویه تنخواه‌گردان یادشده اقدام و اسناد و مدارک مربوط را برای بررسی به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه‌گردان ارسال نمایند. در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه‌گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

ت) بر اساس مواد (۳۹) و (۴۰) قانون دیوان محاسبات کشور، محل رسیدگی به اسناد توسط دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود.

ث) چنانچه اسناد و مدارک مربوط در استان بررسی شود، تاییدیه دیوان محاسبات استان نیز باید اخذ و ضمیمه این اسناد و مدارک گردد.

ج) در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه‌گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان پرداخت احراز کند و دارایی آن واحد محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۳۶): شناسایی واريز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت و پیش‌پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
به میزان واريز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه‌گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه‌ای
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			

		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (۳۷): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		

در برخی موارد ممکن است به علت نقص مدارک یا مغایرت با قوانین و مقررات، مدارک و مستندات مربوط به تسویه تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت قابل قبول نباشد، در این حالت مانده حساب های یاد شده به حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای منتقل می شود. لازم به ذکر است چنانچه اسناد واخواهی فوق مربوط به وجه انتقالی واحد گزارشگر باشد، حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی در مقابل حساب اعتبار سرمایه ای انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی ثبت می گردد.

ثبت شماره (۳۸): در صورت رفع اسناد واخواهی در سال شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای		
		**	اعتبار سرمایه ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (۳۹): در صورت رفع اسناد واخواهی شده در سال بعد تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای		

		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

مهلت رفع اسناد و خواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای، پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای است. در صورت رفع اسناد و خواهی در مهلت یاد شده، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای فوق با سطح تفصیلی سنواتی ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد و خواهی مربوط تا پایان مهلت ذکر شده رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان و خواهی محسوب می‌شود.

چنانچه از پایان این مهلت تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، اسناد و خواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد اسناد و خواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۰): در صورت عدم رفع اسناد و خواهی شده تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی سرمایه‌ای		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور اسناد و خواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد و خواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۴۱): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		

دات کام  
**حسابداری**  
 www.Hesabdary.Com  
 @HesabdaryCom

**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
*			
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		

در صورتی که در منابع سرمایه‌ای واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار سرمایه‌ای است.

چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ایجاد شده باشد، حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی حسب مورد در مقابل حساب‌های بودجه‌ای انتقالی مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۴۲): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
*			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۴۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		



		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه کسری ابواب جمعی ایجاد شده سال‌های قبل رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد کسری ابواب جمعی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب مربوط خزانه بایستی از سرفصل حساب انتقال به خزانه استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوه فوق باشد، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ثبت شود.

ثبت شماره (۴۵): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذیصلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۴۵-۱): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

چنانچه احکام تعهد آور صادره قابل انتساب به دارایی (ها) نباشد، به عنوان هزینه واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۵-۲): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانه ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نماید. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد شد. در صورتی که احکام قطعی از سوی مراجع ذیصلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک‌سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

ثبت شماره (۳-۴۵): موضوع بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

### دفاتر واحد محکوم

ثبت شماره (۱-۳-۴۵): پس از جابجایی و کاهش اعتبار واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای / اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	درآمدها - انتقالات		

### دفاتر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

ثبت شماره (۲-۳-۴۵): در صورت پرداخت احکام صادره واحدهای محکوم توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

لازم به ذکر است رویدادهای مربوط به افزایش اعتبار، تخصیص اعتبار، دریافت وجه و ابلاغ اعتبار و حواله‌های نقدی در سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

ثبت شماره (۴-۴۵): در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذیصلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		

**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح برای اقدامهای قانونی لازم توسط ذیحساب به دادرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذریبط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. درضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشتها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه کسری ابواب جمعی برداشتی فوق تا پایان مهلت ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره تعهدات سرمایه‌ای شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۴۵-۵): چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح از حساب بانکی عامل ذیحساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

چنانچه احکام تعهد آور صادره قابل انتساب به دارایی(ها) نباشد، به عنوان هزینه واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۵-۶): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده			
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		

ثبت شماره (۴۵-۷): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

لازم به ذکر است ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۵-۸): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴۶): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	استهلاک انباشته ...		

۱- هزینه استهلاک دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی بایستی بر مبنای سیستماتیک، طی عمر مفید آن تخصیص یافته و مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری گردد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود، در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد و چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. همچنین استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده و بهره‌برداری شروع می‌شود و تا تاریخ برکناری آن ادامه می‌یابد. بدیهی است برای ثبت فوق نیازی به تامین اعتبار نمی‌باشد.

ثبت شماره (۴۷): در صورت معاوضه دارایی‌های واحد گزارشگر با دارایی سایر واحدها طبق قوانین و مقررات مربوط  
 ثبت شماره (۱-۴۷): یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا دارایی‌های غیر پولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و  
 غیر پولی تحصیل شود، بهای تمام شده چنین دارایی‌های ثابت مشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)		
**	بانک ...		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

۱- زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.  
 بدیهی است، سود یا زیان واگذاری دارایی‌های مربوط و سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۷): چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به گونه‌ای  
 اتکاذیر قابل اندازه‌گیری نباشد و دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن براساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده  
 (دارایی واگذار شده + سرک نقدی) اندازه‌گیری می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)		
**	بانک ...		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

بدیهی است؛ سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۸): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود در صورت استفاده از روش بهای تمام شده  
 ثبت شماره (۱-۴۸): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		

۱- هزینه کاهش ارزش دارایی‌ها بایستی در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود یا باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و باز یافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ باز یافتنی بر آوردی کاهش داده شود. ثبت شماره (۴۸-۲): شناسایی برگشت کاهش ارزش دارایی ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		

افزایش بعدی در مبلغ باز یافتنی یک دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود که به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آن که شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، بر طرف گردد و شواهد متقاعدکننده ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش بینی وجود داشته باشد، باید از طریق برگشت کاهش قبلی شناسایی شود. شایان ذکر است، مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می شد، کاهش داده شود.

ثبت شماره (۴۹): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود در صورت استفاده از روش تجدید ارزیابی  
 ثبت شماره (۴۹-۱): شناسایی افزایش مبلغ دفتری دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		
**	مازاد تجدید ارزیابی		

پس از شناخت دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص طبقه بندی می شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد دوره (درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی ها) شناسایی شود.

ثبت شماره (۴۹-۲): شناسایی کاهش ارزش دارایی ها در روش تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها		

۱- هزینه کاهش ارزش دارایی ها می بایست در ریز فصل هزینه ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و بازافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ بازافتنی برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

ثبت شماره (۵۰): در صورت برکناری دائمی دارایی‌های واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

۱- زیان ناشی از برکناری دائمی دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

یک قلم دارایی ثابت مشهود هنگامی که منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی ناشی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از صورت وضعیت مالی حذف گردد. در ضمن، زیان ناشی از برکناری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف، در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور شود.

ثبت شماره (۵۱): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		

۱- زیان کاهش ارزش موجودی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

موجودی‌ها (در پایان دوره) باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی و در صورت‌های مالی منعکس شود. بر این اساس، مبلغ کاهش ارزش موجودی‌ها ناشی از اعمال قاعده "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیان‌های مرتبط با موجودی‌ها را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیان‌های مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در ضمن، ارزشیابی موجودی‌ها بر حسب اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش بایستی برای تک تک اقلام موجودی‌ها بصورت جداگانه انجام شود، در صورتی که مقایسه تک تک اقلام امکان پذیر نباشد؛ گروه‌های اقلام مرتبط یا مشابه مبنای مقایسه قرار می‌گیرد.

ثبت شماره (۵۲): شناسایی درآمد حاصل از بازافت کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در مورد موجودی‌هایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده است و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی می‌گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد (درآمد بازبافت کاهش ارزش موجودی‌ها) یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

ثبت شماره (۵۳): شناسایی بدهی‌ها بابت تعهدات مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		

حساب "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" تنها به منظور تفکیک بدهی‌های مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته واحدها از بدهی‌هایی است که امکان تامین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه بدهی‌های جاری صورت وضعیت مالی گزارش می‌شود. لازم به ذکر است، در صورتی که واحدهای گزارشگر بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به "بدهی‌های احتمالی" باشند بایستی با استفاده از "حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" در مقابل "طرف حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" نسبت به ثبت آن در دفاتر خود اقدام نمایند.

ثبت شماره (۵۴): بستن حساب‌ها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌های مالی و بودجه‌ای را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید، با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

ثبت شماره (۵۴-۱): بستن حساب‌های مالی موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	درآمدها - انتقالات
		**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	هزینه‌ها - انتقالات		
**	انتقال به خزانه		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
حساب ارزش خالص انباشته بابت تغییرات مربوط، حسب مورد شناسایی می‌شود.			
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
		**	تعدیلات سنواتی
		**	دارایی‌های دریافتی
		**	شناسایی اولیه دارایی‌ها
**	ارزش خالص انباشته		



		**	ارزش خالص انباشته
**	دارایی‌های انتقالی		
**	شناسایی اولیه بدهی‌ها		

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۵۴-۲): بستن حساب‌های مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
**	مطالبات از خزانه		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
**	مطالبات بلند مدت دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	هزینه مالی آتی		



در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حساب‌های دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۵۴-۳): بستن حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۵۴-۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		



ثبت شماره (۵۵): افتتاح حسابها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۱-۵۵): افتتاح حسابهای مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	مطالبات از خزانه
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
		**	مطالبات بلند مدت دولت
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	هزینه مالی آتی
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده پرداختنی		
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح		
**	استهلاک انباشته ...		
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	ارزش خالص انباشته		



در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حسابهای دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۵۵-۲): افتتاح حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۵۵-۳): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

لازم به ذکر است، حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده بایستی با سطح تفصیلی "سال جاری" و حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بایستی با سطح تفصیلی "سنواتی" افتتاح شود.

مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای واحدها (به استثنای مانده وجوه مصرف نشده واحدهای دارای مجوز انتقال) باید به خزانه واریز شود. چنانچه دانشگاه‌ها و سایر واحدها به موجب قوانین و مقررات مربوط مجاز به انتقال این وجوه به سال بعد باشند، از حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" برای ثبت عملکرد بودجه‌ای آن‌ها استفاده و رویدادهای مالی مرتبط با وجوه فوق نیز در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۵۶): دریافت وجه بابت اعتبار سرمایه‌ای سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل		

		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به میزان وجوه دریافتی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۵۷): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای	**	
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بر اساس ماده (۱۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای آن دسته از طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی که عملیات اجرایی آن پایان نیافته، در پایان هر سال مالی پس از واریز به خزانه می‌تواند با درج در بودجه به سال‌های بعد منتقل شود تا به مصرف همان طرح و پروژه برسد. به علاوه مانده وجوه مصرف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی مشمول، تابع قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور و تبصره ذیل بند (۴) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) خواهد بود.

لازم به ذکر است، چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در مهلت مقرر باشد، به هنگام واریز آن به حساب مربوط خزانه، حساب بانک وجوه سایر منابع نیز در ثبت فوق بستانکار می‌شود.

همچنین در صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، پس از واریز وجوه یادشده به حساب بانک مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی مربوط در سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بانک پرداخت مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۵۸): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

در صورت پرداخت از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل، حسب مورد حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده و اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۵۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		

حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

لازم به ذکر است در صورت واریز نقدی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل (نظیر پیش‌پرداخت و علی‌الحساب) و امکان استفاده این وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ثبت شود. بدیهی است به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۶۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
حساب‌های بودجه‌ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

بدیهی است در صورتی که دارایی در جریان تکمیل به بهره برداری رسیده باشد، بهای تمام شده دارایی مربوط تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۶۱): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای	**	
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است ماهیت منابع انتقال به خزانه فوق در سطح تفصیلی حساب‌ها به عنوان واگذاری دارایی‌های مالی در نظر گرفته می‌شود.

# فصل پنجم

# حسابداری درآمدها

دانش کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر بخش عمومی ممکن است درآمدهای خود را از طریق عملیات مبادله‌ای یا غیرمبادله‌ای کسب نمایند. در تشخیص بین درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای بایستی معیار رجحان محتوا بر شکل مد نظر قرار گیرد. درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای باید به ارزش منصفانه ما به‌زای دریافتی یا دریافتی و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای باید به میزان افزایش در خالص دارایی‌های شناسایی شده توسط واحد گزارشگر اندازه‌گیری شود.

هرگاه در ارتباط با درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای هزینه‌هایی تحمل شود، درآمد عبارت از جریان ورودی ناخالص منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه خواهد بود و هرگونه جریان خروجی مرتبط با منابع به عنوان هزینه یا دارایی، شناسایی می‌شود. همچنین، در خصوص درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای، به منظور رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه، درآمد و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود. برای مثال مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به‌عنوان هزینه شناسایی شود. همچنین، واحد گزارشگر ارائه‌کننده خدمات هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورتحساب صادر شده باشد.

هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط باید با توجه به میزان خدمات ارایه شده شناسایی گردد. ماحصل ارایه خدمات، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

(الف) جریان منافع اقتصادی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد،

(ب) مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

(پ) میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد و

(ت) مخارجی که در ارتباط با ارایه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

در صورتی که انتقال داوطلبانه دارایی‌های نقدی و غیرنقدی به واحد گزارشگر انجام شود و شرطی در مورد استفاده از آن وجود نداشته باشد، این کمک‌ها و هدایا به عنوان دارایی و درآمد شناسایی می‌شوند. از سوی دیگر چنانچه کمک‌ها و هدایا به صورت مشروط دریافت شوند، دارایی مربوط در مقابل آن بدهی شناسایی می‌گردد. این بدهی به تناسب تحقق شرایط کاهش یافته و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود. همچنین در زمان شناخت اولیه، کمک‌ها و هدایای غیرنقدی به ارزش منصفانه در تاریخ تحویل اندازه‌گیری می‌شود. ارزش منصفانه براساس قیمت‌های بازار یا توسط کارشناس واجد شرایط تعیین می‌گردد.



## ۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
<b>دارایی های جاری</b>				
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت	موجودی نقد
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول <sup>۱</sup>	
*		به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
<b>بدهی های جاری</b>				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب ها و اسناد پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
			پیش دریافت درآمدها	پیش دریافت ها
<b>ارزش خالص</b>				
*		-	خالص تغییر در وضعیت مالی	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک اشخاص، طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک ها	کمک های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط تخفیفات و بخشودگی	درآمدهای واحد
<b>درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت</b>				
*		به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط تخفیفات و بخشودگی	درآمدهای دولت
*				
<b>هزینه ها</b>				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
				<b>وجوه ارسالی به خزانه</b>
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
				<b>حساب های انتظامی</b>
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد عمومی / درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی های سرمایه ای عمومی / واگذاری	حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	حساب های انتظامی
	*	دارایی های سرمایه ای اختصاصی / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	طرف حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی
	*	دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی

۱- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حسابها و اسناد دریافتی محسوب می شود.

### ۳- حسابداری درآمدها

ثبت شماره (۱): به میزان منابع بودجه‌ای پیش‌بینی شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده
**	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده		

به میزان وجوه واریزی واحدها به حساب خزانه بابت "سایر درآمدهای دستگاه‌ها و ردیف‌ها" مندرج در قانون بودجه سالانه، حساب انتظامی فوق افزایش می‌یابد. به علاوه، از آنجایی که منابع بودجه عمومی دولت (اعم از درآمدها، منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و واگذاری دارایی‌های مالی) در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود، از تکرار ثبت فوق در سایر فصول (از جمله دستورالعمل‌های حسابداری اوراق مشارکت، اسناد خزانه اسلامی، تسهیلات مالی دریافتی، اسناد تسویه خزانه، اوراق مراهبه، تسویه و تهاتر دیون و تعهدات و بودجه جمعی - خرجی) خودداری گردیده و اعمال ثبت فوق برای منابع یادشده الزامی است.

ثبت شماره (۲): به هنگام تحقق درآمد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	هدایا و کمک‌ها		

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمد اختصاصی باشد، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" استفاده می‌کند. همچنین، در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور، حسب مورد از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" یا حساب "هدایا و کمک‌ها" استفاده می‌شود.

شایان ذکر است به میزان مازاد درآمد اختصاصی انتقال یافته به حساب درآمد عمومی، حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" بدهکار و حساب "درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" بستانکار می‌شود. همچنین به همین میزان حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" بدهکار و حساب "مطالبات از خزانه" بستانکار شده و حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف آن به همین میزان اصلاح می‌شوند.

لازم به ذکر است، در خصوص وجوه مربوط به عوارض شهرداری که از طریق دولت وصول و به حساب واحد مربوط واریز می‌گردد، در ثبت فوق باید از حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" به جای حساب‌های درآمدی استفاده شود. به علاوه، در مواردی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مجاز به تحصیل دارایی‌های دیگری باشد، دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری و جایگزین دارایی‌های ثبت فوق می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت ارایه تخفیف و بخشودگی به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تخفیفات و بخشودگی <sup>۱</sup>
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

۱- حساب تخفیفات و بخشودگی، کاهنده درآمدهای دولت یا درآمدهای واحد محسوب و از درآمدهای مورد نظر کسر می‌شود. بر این اساس درآمدهای مربوط باید پس از کسر تخفیفات و بخشودگی و به صورت خالص در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود.

ثبت شماره (۴): شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		

در صورتی که هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات محاسبه شود، مانده سال قبل ذخیره مربوط مورد توجه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است: برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخیره شناسایی می‌شوند، تامین اعتبار انجام نمی‌شود. به علاوه، بر اساس الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۴) و به منظور رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه، درآمد و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۵): چنانچه مطالبات واحد گزارشگر به طور قطعی غیر قابل وصول تشخیص داده شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۶): در صورت وصول مطالبات سوخت شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		
		**	بانک دریافت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

با عنایت به این که به هنگام وصول مطالبات سوخت شده، حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در مقابل مطالبات مربوط شناسایی می‌شود، به میزان ذخیره مذکور، هزینه مطالبات مشکوک الوصول کمتری در پایان سال مالی شناسایی شده و به تبع آن حساب ارزش خالص نیز تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۷): در صورت وصول مطالبات

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

در صورتی که بخشی از منابع محقق شده واحد گزارشگر وصول نشوند، مبلغ مذکور در سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتی منظور خواهد شد. حساب‌ها و اسناد دریافتی شامل حساب‌های دریافتی (معادل مطالبات قابل وصول) و اسناد دریافتی (معادل سفته و سایر وثیقه‌ها) می‌باشد. در صورت عدم تسویه مطالبات توسط اشخاص در موعد مقرر، حسب مورد وضعیت مطالبات بر اساس اسناد نزد صندوق، اسناد

در جریان وصول (معادل اسناد ارسالی به بانک برای وصول)، اسناد نکول شده (معادل اسناد ارسالی وصول نشده) و اجرا و دعاوی حقوقی (معادل اسناد نکول شده ارسالی به واحد حقوقی جهت عملیات اجرایی وصولی) تعیین می شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام وصول پیش دریافت درآمد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	پیش دریافت درآمد		

در صورتی که واحد گزارشگر منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام ارایه خدمات یا تحویل کالا توسط واحد گزارشگر و تحقق درآمد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		

هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. چنانچه کالا یا خدمات غیرمشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی می گردد. در این حالت درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه گیری می شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه گیری می شود.

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمد اختصاصی باشد، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط" استفاده می کند. همچنین، در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط" استفاده می شود.

چنانچه برای ارایه خدمات یا فعالیت های مورد نظر، از محل وجوه دریافتی یاد شده دارایی هایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارایه خدمات یا فعالیت مورد نظر، به هنگام فروش دارایی های مربوط از ثبت شماره (۱۶) استفاده می شود.

ثبت شماره (۱۰): به هنگام تحقق درآمد عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	بدهی به سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۱): انتقال وجوه درآمد عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر به حساب ذیربط خزانه و ارسال اعلامیه آن به واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به سایر واحدها
**	بانک دریافت		

ثبت شماره (۱۲): به هنگام دریافت فهرست درآمد تحقق یافته توسط واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از سایر واحدها
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	هدایا و کمک‌ها		

ثبت شماره (۱۳): در صورت واریز درآمد وصول شده توسط سایر واحدهای گزارشگر به حساب بانک دریافت واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	مطالبات از سایر واحدها		

در صورتی که منابع عمومی وصول شده مذکور به حساب خزانه واریز و تاییدیه مربوط اخذ شود، در ثبت فوق به جای حساب بانک دریافت، حساب وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۴)

ثبت شماره (۱-۱۴): چنانچه در برخی از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط، پیش از ارائه خدمات یا فعالیت‌ها توسط واحد گزارشگر یا سایر واحدها به تشخیص واحد گزارشگر مبلغی بیشتر از بهای ارائه خدمات یا فعالیت‌ها از اشخاص وصول گردد، در رویداد یادشده مبلغ مازاد به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

در صورتی که خدمات یا فعالیت موردنظر توسط واحد گزارشگر انجام شود، و درآمد تحقق یافته بیش از پیش دریافت شناسایی شده باشد، حسب مورد درآمدهای دولت/واحد در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی شناسایی می‌گردند.

ثبت شماره (۲-۱۴): در صورتی که خدمات یا فعالیت مورد نظر به خارج از واحد گزارشگر محول گردد، به میزان خدمات یا فعالیت انجام شده ثبت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی

**	بانک ...		
		**	پیش دریافت درآمد
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بدیهی است در صورتی که خدمات یا فعالیت مورد نظر به خارج از واحد گزارشگر محول گردد، به میزان خدمات یا فعالیت انجام شده، علاوه بر شناسایی درآمد فوق، هزینه‌های مربوط نیز مطابق فصول (۲) و (۴) شناسایی و اعمال حساب می‌شوند.

چنانچه برای ارائه خدمات یا فعالیت‌های موردنظر، از محل وجوه دریافتی یاد شده دارایی‌هایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارائه خدمات یا فعالیت موردنظر، به هنگام فروش دارایی‌های مربوط از ثبت شماره (۱۶) استفاده می‌شود.

ثبت شماره ( ۱۵): به هنگام واریز درآمد (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک دریافت		
**	بانک ...		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد پرداختی از محل اعتبار اختصاصی، به میزان وجوه ارسالی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ضمانت‌نامه‌های دریافتی توسط واحد گزارشگر ضبط شود، حساب‌های انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن کاهش یافته و افزایش دارایی‌ها یا کاهش بدهی‌های مربوط حسب مورد به عنوان درآمدهای واحد یا درآمدهای دولت شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۶): فروش دارایی‌ها

ثبت شماره ( ۱-۱۶): شناسایی فروش دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

در صورتی که بابت ترمیم خسارت‌های وارده به دارایی‌های واحد گزار شگر وجوهی از شرکت‌های بیمه دریافت شود، این وجوه بایستی به عنوان درآمدهای دولت شناسایی و به حساب خزانه واریز گردد. لازم به ذکر است؛ چنانچه بر اساس مجوزهای قانونی مربوط امکان مصرف

وجوه یاد شده برای واحد گزارشگر وجود داشته باشد، پس از طی فرایندهای قانونی لازم، وجوه مورد اشاره از خزانه دریافت و حسب مورد به عنوان درآمد واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره ( ۲-۱۶): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش دارایی‌ها به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک دریافت		

ثبت شماره (۱۷): بستن حساب‌ها

ثبت شماره (۱-۱۷): بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	هدایا و کمک‌ها
**	تخفیفات و بخشودگی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	انتقال به خزانه		
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
		**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
**	ارزش خالص انباشته		
		**	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده
**	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده		
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره ( ۲-۱۷): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
		**	بدهی به سایر واحدها



		**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک دریافت		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حسابها و اسناد دریافتنی		
**	مطالبات از خزانه		
**	مطالبات از سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
		**	مطالبات از سایر واحدها
		**	مطالبات از خزانه
**	پیش دریافت درآمد		
**	بدهی به سایر واحدها		
**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی		
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		
**	ارزش خالص انباشته		

## فصل ششم

# حسابداری وجوه سپرده

## ۱- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت وجوه سپرده بانک رد وجوه سپرده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده <sup>1</sup>	عملیات مبادله ای
<b>بدهی های جاری</b>				
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای

۱- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده، کاهندهی حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.

## ۲- حسابداری وجوه سپرده

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجوه سپرده به حساب مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	بانک ...		

بدیهی است پس از واریز وجوه سپرده به حساب مربوط، حساب‌های بودجه‌ای حسب مورد به عنوان اعتبار مصرف شده یا اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تضمین به صورت سپرده نقدی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	سپرده های پرداختنی		

ثبت شماره (۳): انتقال سپرده‌های نقدی به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک دریافت وجوه سپرده		

ثبت شماره (۴): دریافت وجه از خزانه بابت تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده		

حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده، کاهنده‌ی حساب مطالبات از خزانه محسوب می‌شود. بدیهی است برای ترمیم تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز از ثبت فوق استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۵): دریافت وجه از خزانه بابت رد وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		

در صورتی که مبالغ مورد نیاز برای استرداد سپرده‌های دریافتی به صورت تنخواه‌گردان در اختیار ذیحسابی قرار نگیرد، به میزان وجوه دریافتی از خزانه، حساب مطالبات از خزانه کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۶): واگذاری تنخواه گردان رد وجوه سپرده به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۷): پس از استرداد سپرده واحد گزارشگر یا دریافت اسناد و مدارک مربوط به استرداد سپرده از سوی عامل ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختنی
**	بانک رد وجوه سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب		
در صورتی که استرداد سپرده های دریافتی از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده انجام شود، ثبت ذیل نیز اعمال می شود.			
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۸): در صورت ضبط وجوه سپرده به دلایلی همچون حوادث قهری، فسخ، تعلیق، خسارت تاخیر و ... و احتساب آن به عنوان درآمد دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		
سپرده های پرداختنی			
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

بدیهی است به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب خزانه، حساب وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی بدهکار و بانک مربوط بستانکار می شود.

ثبت شماره (۹): رویدادهای مالی مربوط به ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان

ثبت شماره (۹-۱): شناسایی عیب و نقص ناشی از کار پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط <sup>۱</sup>		

۱- مبلغ ۱۵ درصد موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، به عنوان درآمد حاصل از جرایم و خسارات شناسایی شود. بدیهی است در صورت تعدیل مبلغ فوق، موضوع به عنوان تغییر در برآورد محسوب و شناسایی می شود.

رویداد فوق به میزان مبلغ مورد نیاز برای رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار، شناسایی می‌شود. بر اساس نظریه شورای حقوقی دیوان محاسبات کشور (طی نامه شماره ۱۰۶/۷۰۰۰۰/د مورخ ۱۳۹۲/۴/۱) در خصوص ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، وجوه موضوع این ماده از محل تضمین یا هر نوع مطالبات و سپرده‌ای که پیمانکار نزد کارفرما دارد، تامین و برداشت می‌شود. بدیهی است درآمد حاصل از جرایم و خسارات در ماده مذکور به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۹-۲): به هنگام تامین و برداشت مبلغ مورد نیاز برای رفع عیب و نقص مربوط و مبلغ ۱۵ درصد یادشده از حساب وجوه سپرده پیمانکار نزد خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۹-۳): به هنگام رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک رد وجوه سپرده		

بدیهی است تسویه بدهی‌های ایجاد شده در رویداد فوق، بر اساس ثبت‌های مربوط به تسویه تعهدات در فصل دوم و یا چهارم این نظام شناسایی خواهد شد.

ثبت شماره (۹-۴): به هنگام واریز ۱۵ درصد جرایم و خسارات موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان به حساب درآمد عمومی کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۱۰): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
		**	سپرده های پرداختی
**	بانک رد وجوه سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب		
**	مطالبات از خزانه		
**	بانک دریافت وجوه سپرده		

# فصل هفتم

## حسابداری موارد خاص

صفحه	عناوین	بخش
۱۱۶	مسابرداری وجوه نامشخص	۱
۱۱۹	مسابرداری وجوه پیک‌های بین راهی	۲
۱۲۲	مسابرداری استرداد وجوه اضافه دریافتی	۳
۱۳۲	مسابرداری وجوه اداره شده	۴
۱۳۵	مسابرداری ودایع	۵
۱۳۷	مسابرداری فانه‌های سازمانی	۶
۱۴۰	مسابرداری مطالبات تایید شده بیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان	۷
۱۴۴	مسابرداری واگذاری و استفاده از قیر	۸
۱۵۳	مسابرداری اوراق مشارکت	۹
۱۶۱	مسابرداری اسناد فزانه اسلامی	۱۰
۱۷۱	مسابرداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۱
۱۸۰	مسابرداری اوراق اجاره	۱۲
۱۸۶	مسابرداری اسناد تسویه فزانه	۱۳
۱۹۱	مسابرداری اوراق مرابحه	۱۴
۱۹۷	مسابرداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات وامد گزارشگر	۱۵
۲۰۰	مسابرداری اوراق بهادار	۱۶
۲۰۳	مسابرداری تسویه و تهاثر دیون و تعهدات	۱۷
۲۰۷	مسابرداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۱۸
۲۱۱	مسابرداری وجوه یارانه	۱۹
۲۱۴	مسابرداری مالیات و عوارض ارزش افزوده	۲۰
۲۲۰	مسابرداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساقتمان‌های فاقد سند رسمی	۲۱
۲۲۳	مسابرداری تسعیر ارز	۲۲
۲۲۸	مسابرداری دارایی‌های امانی	۲۳
۲۳۱	مسابرداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح	۲۴
۲۳۳	مسابرداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح	۲۵
۲۳۵	مسابرداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح	۲۶
۲۳۷	مسابرداری بودجه جمعی - فرجی	۲۷
۲۴۰	مسابرداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم	۲۸
۲۴۳	مسابرداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور	۲۹
۲۴۶	مسابرداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت	۳۰
۲۴۹	مسابرداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی	۳۱
۲۵۹	مسابرداری مواله ارزی	۳۲
۲۶۷	مسابرداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی	۳۳
۲۶۹	مسابرداری عملیات سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی به نمایندگی از دولت	۳۴
۲۷۱	مسابرداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت‌ها	۳۵
۲۷۴	مسابرداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در شرکت‌ها	۳۶

# بخش اول

## حسابداری وجوه نامشخص





## ۱- مقدمه

ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر موظف است وجوه نامشخص واریز شده به کلیه حساب‌های بانکی را شناسایی و در خصوص تعیین تکلیف قطعی آن‌ها پیگیری‌های لازم را انجام دهد. همچنین ذیحسابی و امور مالی مربوط باید پس از گذشت سه ماه از تاریخ واریز وجوه مذکور، نسبت به واریز آن به حساب مخصوص اداره کل خزانه یا خزانه معین استان اقدام و تاییدیه مربوط را اخذ نمایند. ذیحسابی و امور مالی باید پس از تعیین مشخصات این وجوه، نسبت به درخواست آن از خزانه برای استرداد به اشخاص ذینفع اقدام نماید.

## ۲- تعریف مفاهیم

**وجوه نامشخص:** وجوه نامشخص وجوهی است که به حساب‌های بانکی دستگاه اجرایی واریز می‌شود و مشخصات واریزکننده آن نامشخص می‌باشد.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	سایر بدهی‌های جاری

#### ۴- حسابداری وجوه نامشخص

ثبت شماره (۱): شناسایی وجوه نامشخص واریز شده به حساب بانکی واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بدهی بابت وجوه نامشخص		

ثبت شماره (۲): پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ دریافت، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد، با ثبت ذیل به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): دریافت وجه از خزانه بابت استرداد وجوه نامشخص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۴): استرداد وجوه نامشخص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**	بانک ...		

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**	بانک ...		
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	مطالبات از خزانه
**	بدهی بابت وجوه نامشخص		

بخش دوم

# حسابداری وجوه چک‌های بین راهی



## ۱- مقدمه

در صورتی که اشخاص ذینفع پس از طی مدت سه ماه از تاریخ صدور چک‌های دریافتی، برای وصول وجه به بانک عامل اقدام نمایند، ذیحسابی و اداره کل امور مالی مکلف است وجوه این قبیل چک‌ها را به حساب مشخص نزد خزانه واریز و تاییدیه مربوط را اخذ نماید. چنانچه مبلغ هر یک از چک‌های بین راهی حداقل پنجاه میلیون ریال باشد، واحد گزارشگر باید پس از بررسی و تحقیقات لازم در رابطه با دریافت‌کننده چک، خدمت صورت گرفته، کالای ارایه شده و یا عدم درج صحیح ارقام در اسناد مالی، کسب دلایل عدم مراجعه ذینفع به بانک عامل، بررسی محتوای صورت مغایرت بانکی و اطمینان از عدم وجود ارقام مشابه در صورت مغایرت بانکی ماه‌های گذشته و تایید گزارش بررسی‌ها و تحقیقات انجام شده توسط مقامات مجاز و ذیحساب و مدیر کل امور مالی، وجوه این قبیل چک‌ها را به خزانه واریز نماید.

واحد گزارشگر موظف است در اجرای ماده (۱۰۵) قانون محاسبات عمومی کشور، از طریق دفاتر حقوقی خود با توجه به قانون صدور چک و مقررات و بخشنامه‌های داخلی سیستم بانکی کشور با اعلام مدیران مالی نسبت به ابطال چک‌های بین راهی از طریق مراجع قضایی اقدام و مراتب را نیز به بانک عامل و واحد گزارشگر اعلام نماید. در مواقعی که ذیحسابی و امور مالی مربوط برای استرداد وجه به اشخاص ذینفع، از خزانه درخواست وجه می‌نماید؛ خزانه مکلف است با رعایت کامل مقررات مربوط و پس از اخذ تاییدیه چک‌های بین راهی و بررسی اسناد و مدارک ارایه شده، نسبت به واریز وجوه مورد نظر در حساب بانک عامل اولیه اقدام نماید. بدیهی است واحدهای گزارشگری که از حواله الکترونیک استفاده می‌نمایند مجاز به استفاده از این دستورالعمل نمی‌باشند.

## ۲- تعریف مفاهیم

**وجوه چک‌های بین راهی:** چک‌هایی اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحد گزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و به آن‌ها تحویل شده و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده است. بدیهی است چک‌هایی که در وجه اشخاص ذینفع صادر و به آن‌ها تحویل نشده است، به عنوان چک‌های بین راهی محسوب نمی‌گردد و باید پس از ابطال چک‌های مذکور (حداکثر ظرف مدت یک‌ماه از تاریخ صدور)، ثبت رویدادهای مربوط نیز اصلاح شود.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک‌های بین راهی	سایر بدهی‌های جاری

#### ۴- حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

ثبت شماره (۱): شناسایی چک‌های بین راهی، ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

ثبت شماره (۲): انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): دریافت وجوه چک‌های بین راهی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۴): پرداخت وجوه چک‌های بین راهی به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت چک‌های بین راهی
**	بانک ...		

بدیهی است صدور چک جدید صرفاً پس از تحویل لاشه چک قبلی به ذیحسابی و یا امور مالی و ابطال آن امکان پذیر می‌باشد.

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت چک‌های بین راهی
**	بانک ...		
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	مطالبات از خزانه
**	بدهی بابت وجوه نامشخص		

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

دست‌نویس  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

فرآیند استرداد وجوه اضافه دریافتی به منظور ایجاد تسهیل و تسریع در استرداد وجوه اضافه دریافتی به نحوی که در ادای حق ذینفع تاخیری صورت نگیرد، ایجاد شده است. برخی ملاحظات در خصوص دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به شرح زیر می باشد:

- میزان دریافتی بابت تنخواه گردان رد وجوه اضافه دریافتی به نسبت مبالغ مسترد شده در سال قبل بوده و برابر یک دوازدهم آن تعیین می گردد.
- چنانچه واحدی در سنوات قبل استرداد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال جاری برای استرداد وجوه اضافه دریافتی نیاز به جوهری داشته باشد، خزانه مجاز است باتوجه به مدارک و مستندات لازم وجوه مورد نیاز را واگذار نماید.
- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع وصولی، حساب بانکی جداگانه ای طبق مقررات افتتاح می شود.

## ۲- تعریف مفاهیم

**وجوه اضافه دریافتی:** به جوهری اطلاق می شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشا این دریافت اضافی اشتباه پرداخت کننده یا مامور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود.

## ۳- سرفصل حسابها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی <sup>1</sup>	
<b>بدهی های جاری</b>				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	سایر بدهی های جاری
<b>حساب های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی بابت اعتبار	حساب های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی

۱- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.

#### ۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

الف) استرداد وجوه اضافه دریافتی از محل درآمد عمومی وصولی  
الف-۱) چنانچه وجوه لازم برای استرداد وجوه اضافه دریافتی در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.  
ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر باید در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدیدارایه کند.

لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر باید در ثبت فوق به جای حساب وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی، حساب تعدیلات سنواتی را بستانکار نموده و وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی سال(های) موردنظر را نیز تجدیدارایه کند.

ثبت شماره (۳): به هنگام دریافت وجوه از خزانه بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی
**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۴): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع و تسویه و تعدیل مانده طلب از خزانه با دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی		
		**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۵): در پایان سال با واریز مانده دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به خزانه ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی		



ثبت شماره (۶): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	مطالبات از خزانه		

الف-۲) چنانچه وجوه اضافه دریافتی واحد گزارشگر بر اساس مدارک مربوط، توسط خزانه معین استان به اشخاص ذینفع مسترد شود. الف-۱-۲) در صورتی که وجوه اضافه دریافتی مربوط به سال جاری باشد. ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار خواهد شد. ثبت شماره (۲): استرداد وجوه اضافه دریافتی توسط خزانه معین استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک دریافت		

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباهات واریز گردیده است، صرفاً پس از انتقال وجوه مزبور به حسابهای درآمد خزانه معین استان انجام می‌شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می‌شود. الف-۲-۲) در صورتی که وجوه اضافه دریافتی مربوط به سال‌های قبل باشد.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

با عنایت به این که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل است، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدید ارایه کند. لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب تعدیلات سنواتی، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	تعدیلات سنواتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی سال(های) مربوط را نیز تجدید آرایه کند.

ثبت شماره (۳): استرداد وجوه اضافه دریافتی توسط خزانه معین استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک دریافت		
**	مطالبات از خزانه		

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفا پس از انتقال وجوه مزبور به حساب‌های درآمد خزانه معین استان انجام می‌شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک آرایه شده، دستور انتقال وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۴): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	مطالبات از خزانه		

ب) استرداد وجوه اضافه دریافتی از محل منابع اختصاصی وصولی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی بدهکار می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) مربوط را نیز تجدید آرائه کند. لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): اصلاح حساب‌های انتظامی بر اساس تاییدیه‌های اصلاحی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

خزانه نسبت به اصلاح تاییدیه درآمد اختصاصی و تاییدیه دریافتی اعتبارات اختصاصی اقدام می نماید. از این رو واحد گزارشگر بایستی حساب های "حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای" و "حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار" و طرف حساب آن ها را بر اساس تاییدیه مربوط، با استفاده از ثبت های فوق اصلاح نماید. بدیهی است در صورتی که وجوه استرداد مزبور از محل وجوه دریافتی از محل اعتبارات اختصاصی سال (های) قبل باشد نیازی به اعمال ثبت فوق نمی باشد

ثبت شماره (۳): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع از محل اعتبارات اختصاصی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

ثبت شماره (۴): بستن حساب ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	مطالبات از خزانه		

پ) استرداد وجوه اضافه دریافتی (موضوع مواد (۶۶) تا (۶۸) و هزینه انبارداری موضوع تبصره (۲) ماده (۴۵) قانون امور گمرکی) مربوط به گمرک جمهوری اسلامی ایران و گمرک استان ها

### دفاتر گمرک جمهوری اسلامی ایران

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال (های) قبل باشد، گمرک ایران باید در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط سال (های) مورد نظر را نیز در صورت تغییرات در وضعیت مالی تجدید ارایه کند. لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

درآمد حاصل از حقوق ورودی گمرک ایران در قانون بودجه کل کشور به صورت ملی پیش بینی شده است. واحد مزبور به هنگام تحقق درآمد حاصل از حقوق ورودی در گمرک استان، اقدام به شناسایی این درآمد می نماید. در صورت استرداد درآمدهای ملی در گمرک استان، اصلاح درآمدهای شناسایی شده در دفاتر گمرک ایران ضروری است. بر این اساس، گمرک استان باید نسبت به ارسال اسناد و مدارک لازم به گمرک ایران اقدام نماید.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		
در صورتی که استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به درآمد سال جاری گمرک ایران باشد، حساب انتظامی زیر برای کنترل عملکرد درآمد پیش بینی شده بابت استرداد حقوق ورودی نگهداری می شود.			

		**	حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، گمرک ایران باید در ثبت فوق به جای حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی، حساب تعدیلات سنواتی را بستانکار نموده و وجوه ارسالی بابت منابع عمومی سال(های) مورد نظر را نیز در صورت تغییرات در وضعیت مالی تجدیدارایه کند. به علاوه، در چنین حالتی ثبت انتظامی فوق اعمال نمی‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام دریافت وجوه از خزانه بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	مطالبات از خزانه		
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			
**	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۴): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک پرداخت هزینه		
اعتبار هزینه مصرف شده			
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۵): در صورت ابلاغ اعتبار تخصیص یافته گمرک ایران به گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		

ثبت شماره (۶): به هنگام ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها به گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک پرداخت هزینه		
طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			
**	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۷): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده گمرک استان به حساب گمرک ایران

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	حواله اعتبار هزینه		
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۸): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به گمرک استان طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت و اگذار شده از گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

بدیهی است پس از بررسی و تعیین وضعیت اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۱۰): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت و اگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت به حساب گمرک ایران

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		**	
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

ثبت شماره (۱۲): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک پرداخت هزینه		
حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای			
		**	
**	طرف حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۱۳): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	مطالبات از خزانه		

### دفاتر گمرک استان‌ها

ثبت شماره (۱): در صورت دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی به حساب گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
حساب انتظامی-کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			
		**	
**	طرف حساب انتظامی-کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
بانک پرداخت هزینه			
		**	
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده به حساب گمرک ایران

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

ثبت شماره (۴): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجوه تنخواه‌گردان پرداخت به حساب گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۵): به هنگام استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع از محل تنخواه‌گردان واگذار شده به گمرک استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک وجوه سایر منابع		

در زمان انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه‌گردان مزبور به حساب ذیحسابی و اداره کل امور مالی گمرک ایران نیز ثبت فوق اعمال می‌شود.

بخش چهارم

حسابداری وجوه اداره شده

دات کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)



## ۱- تعریف مفاهیم

وجوه اداره شده: اعتباراتی است که طی قراردادهای منعقد شده با موسسه عامل در اختیار آنها قرار می‌گیرد تا با نظارت دولت برای سرمایه‌گذاری در جهت اهداف قوانین برنامه‌های توسعه و بودجه به صورت تسهیلات یا بلاعوض در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی قرار دهند.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
<b>دارایی‌های غیرجاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	سایر دارایی‌ها <sup>۱</sup>
<b>درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت</b>				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای دولت
<b>هزینه‌ها</b>				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
<b>وجوه ارسالی به خزانه</b>				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه

۱- در صورتی که ماهیت وجوه اداره شده مربوط بلندمدت نباشد، در حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای طبقه‌بندی می‌شود.

### ۳- حسابداری وجوه اداره شده

ثبت شماره(۱): اعتبارات وجوه اداره شده پس از تامین اعتبار لازم و پرداخت توسط واحدگزارشگر واگذارنده اعتبار به عنوان مطالبات واحدگزارشگر شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، وجوه یادشده به صورت کمک بلاعوض از سوی موسسه عامل به اشخاص واگذار گردد و یا به عنوان یارانه سود تسهیلات در نظر گرفته شود، پس از دریافت گزارش عملکرد و اطلاعات مرتبط با این وجوه از موسسه یادشده و به میزان تسهیلات پرداخت شده و یا یارانه مزبور، حساب "هزینه کمک های بلاعوض" بدهکار و حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" بستانکار می شود. لازم به ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به صورت تسهیلات مالی بلندمدت به اشخاص مجاز واگذار شود، از حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" برای شناسایی این مطالبات استفاده خواهد شد.

ثبت شماره(۲): به میزان سود تحقق یافته تسهیلات و جرایم مربوط برابر گزارش عملکرد ارایه شده از سوی موسسه عامل در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

ثبت شماره(۳): به میزان واریز اصل و سود حاصل از بازپرداخت اقساط و جرایم مربوط به حساب درآمد عمومی بر اساس گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			انتقال به خزانه
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
**	حساب ها و اسناد دریافتی		
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط <sup>۱</sup>		

در صورت عدم شناسایی ثبت شماره (۲) بر اساس گزارش عملکرد ارایه شده هر دوره از سوی موسسه عامل، درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت شناسایی می شود.

به میزان واریز اصل تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت و مبالغ بلا استفاده و تعهد نشده به حساب درآمد عمومی مطابق گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل حساب "انتقال به خزانه" بدهکار و به میزان واریز سود حاصل از بازپرداخت اقساط و جرایم حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" بدهکار می شود

# بخش پنجم

# حسابداری و دایع

دوست کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- تعریف مفاهیم

ودیعہ: نوعی امانت در قالب قراردادی است که در آن شخصی مال خود را نزد دیگری می‌سپارد تا او به طور رایگان از آن نگهداری کند.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

## ۳- حسابداری ودایع

ثبت شماره (۱): به هنگام پرداخت ودیعہ طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ودایع
**	بانک ...		
-----			
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، تامین اعتبار لازم از محل اعتبار بودجه‌ای مربوط انجام شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	ودایع		
-----			
		**	انتقال به خزانه
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

در پایان سال مالی حساب ودایع حسب مورد با حساب‌های مربوط بسته می‌شود.

بخش نهم

# حسابداری خانه‌های سازمانی

دانش کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- مقدمه

واحدهای بخش عمومی بایستی وجوه حاصل از درآمد خانه‌های سازمانی را شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و طی درخواست وجهی وجوه مربوط را دریافت و بر اساس قوانین و مقررات مربوط نسبت به تعهد و پرداخت مرتبط با اداره خانه‌های سازمانی اقدام نمایند.

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط از جمله قوانین بودجه سنواتی مکلف به واریز وجوه مذکور به حساب درآمد عمومی خزانه باشد، نحوه حسابداری آن بر اساس فصل پنجم صورت پذیرد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
درآمدها				
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

### ۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق و وصول درآمد خانه‌های سازمانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط <sup>۱</sup>		

ثبت شماره (۲): واریز درآمد خانه‌های سازمانی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه <sup>۱</sup>
**	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی		

در صورتی که اشخاص مورد نظر وجوه حاصل از خانه‌های سازمانی را به یک حساب واحد تعیین شده به نام خزانه نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران واریز نمایند، واحد گزارشگر بایستی بر اساس اسناد و مدارک مربوط حساب "مطالبات از خزانه" را بدهکار و حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتی" را بستانکار کند.

ثبت شماره (۳): دریافت مطالبات خانه‌های سازمانی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی
**	مطالبات از خزانه		

لازم به ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به مصرف درآمد مذکور حسب مورد طبق حسابداری عملیات جاری یا سرمایه‌ای، در سطح تفصیلی سایر منابع شناسایی می‌شوند.

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران

به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

دست‌کم  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)



## ۱- مقدمه

طبق مقررات مربوط به اخذ تضمین، مطالبات قانونی قطعی شده‌ی قراردادها به میزان مورد تایید واحد گزارشگر و ذی حساب مربوط به عنوان یکی از انواع تضمین‌ها قابل قبول می‌باشد، بر این اساس با پذیرش مطالبات اشخاص ذینفع به عنوان تضمین، وجوه سپرده آن‌ها مسترد می‌شود. در این راستا خالص وجوه مذکور پس از درخواست وجه از خزانه اخذ و تعهدات مربوط تسویه می‌شوند. همچنین در صورت تحقق منابع مالی دولت و دریافت وجوه تخصیص یافته مربوط از خزانه، خالص تعهدات پرداخت شده از محل وجوه سپرده به حساب مربوط در خزانه واریز و کسور متعلقه پرداخت می‌شود.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>بدهی‌های جاری</b>				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی بابت وجه‌الضمان	سایر بدهی‌های جاری
<b>حساب‌های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی

### ۳- حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت سپرده‌های دریافتی از محل قرارداد منعقدہ موردنظر (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		

ثبت شماره (۲): به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار بابت قرارداد منعقدہ به عنوان تضمین، استرداد سپرده مربوط و پرداخت تمام یا بخشی از مطالبات پیمانکار (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار) از محل سپرده‌های دریافتی بابت قرارداد مزبور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بدهی بابت وجه‌الضمان		
		**	سپرده‌های پرداختی
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۳): پس از تامین وجوه بابت تادیه تمام یا قسمتی از مطالبات پیمانکار و واریز آن به حساب سپرده مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	بدهی بابت وجه‌الضمان
**	سپرده‌های پرداختی		

ثبت شماره (۴): واریز وجوه سپرده به حساب مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		

بدیهی است ثبت‌های بودجه‌ای لازم در این خصوص اعمال و همچنین کسور مربوط نیز پس از تامین اعتبار لازم، پرداخت خواهد شد.

ثبت شماره (۵): در صورت جایگزینی مطالبات تایید شده پیمانکاران با سایر تضمین‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بدهی بابت وجه‌الضمان		

لازم به ذکر است علاوه بر شناسایی رویداد فوق، سطح تفصیلی نوع و موضوع تضمین حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

بخش هشتم

# حسابداری واگذاری و استفاده از قیر

دانش کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)

@HesabdaryCom

## ۱-سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی‌های جاری</b>				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - حواله قیر	حسابها و اسناد دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم	حاصل از عملیات مبادله‌ای
<b>درآمدها</b>				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح پروژه و ردیف)	قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	دریافتی از محل منابع عمومی
*		نوع سایر منابع	قیر دریافتی از محل سایر منابع	سایر منابع دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها- انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
<b>هزینه‌ها</b>				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه‌ها- انتقالات	انتقالات به سایر واحدها

## ۲- حسابداری و واگذاری و استفاده از قیر

الف) چنانچه اعتبار لازم در بودجه مصوب واحد گزارشگر مربوط برآورد شده باشد.

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای مرتبط با قیر واگذار نشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

لازم به ذکر است تمامی ثبت‌های بودجه‌ای بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود و هر گونه تغییر در بهای قیر اعلامی توسط مراجع ذیربط، صرفاً در ثبت‌های مالی این دستورات عمل منعکس خواهد شد.

ثبت شماره (۲): به هنگام اعلام سهمیه و کیوم باتوم (ماده اولیه تولید قیر) واحد گزارشگر توسط شرکت ملی نفت به پالایشگاه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم
**	قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان قیر دریافتی از محل منابع بودجه‌ای نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، سهمیه و کیوم باتوم از محل "سایر منابع" به واحد گزارشگر اعلام شود، در ثبت فوق حساب "قیر دریافتی از محل سایر منابع" جایگزین حساب "قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" می‌گردد. شایان ذکر است، رویدادهای مالی مرتبط با "سایر منابع" واحدهای گزارشگر بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

لازم به ذکر است حساب‌های انتظامی فوق بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود. بدیهی است، اعمال حساب‌های انتظامی فوق برای قیر دریافتی از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

ثبت شماره (۳): به هنگام ارسال سهمیه و کیوم باتوم واحد گزارشگر از پالایشگاه‌ها به شرکت‌های تولیدکننده قیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم		

ثبت شماره (۴): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

ثبت شماره (۵): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد بایستی حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار کند و حساب "اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی" را حسب مورد بدهکار و حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی" را حسب مورد بستانکار نماید. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود. (ب) در صورتی که سهمیه فوق‌الاشاره واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر ابلاغ شود.

### **واحد گزارشگر ابلاغ دهنده**

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای سهمیه و کیوم باتوم مندرج در بودجه کل کشور، پس از تعیین سهم هر یک از واحدها، مجوز صدور حواله قیر را به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر دریافت کننده سهمیه و دیوان محاسبات کشور اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای / حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

لازم به ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. بدیهی است چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم باتوم واحد گزارشگر به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، در ثبت فوق حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتی-سهمیه و کیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و حساب "اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته" به جای حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی" بستانکار خواهد شد.

### واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار بابت سهمیه و کیوم باتوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای / بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	درآمدها- انتقالات		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان منابع دریافتی از محل بودجه عمومی دولت نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

شایان ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتی-سهمیه و کیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بدهکار خواهد شد. بدیهی است، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

لازم به ذکر است حساب‌های انتظامی فوق بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود. بدیهی است، اعمال حساب‌های انتظامی فوق برای قیر دریافتی از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی



**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد بایستی حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار کند و حساب "اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی" را حسب مورد بدهکار و حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی" را حسب مورد بستانکار نماید. بدیهی است، با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

پ) در صورتی که سهمیه یادشده واحد گزارشگر به عاملین ذیحساب واگذار شود.

### واحد گزارشگر واگذارکننده حواله قیر

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای سهمیه، پس از تعیین سهم هر یک از عاملین ذیحساب، مجوز صدور حواله قیر را به عاملین ذیحساب دریافت کننده اعلام و ثبت زیر را انجام می دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی		
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

شایان ذکر است، سطح تفصیلی "نوع پرداخت‌های غیر قطعی" حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی بایستی به تنخواه‌گردان پرداخت تعیین شود.

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده /

			اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

چنانچه پرداختی غیر قطعی به پرداخت(های) غیر قطعی دیگر تغییر یابد، سطح تفصیلی "نوع پرداخت‌های غیر قطعی" در حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی تعدیل می‌شود.

### عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر

ثبت شماره (۱): پس از اختصاص حواله قیر به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به عاملین ذیحساب متولی بازگردانده شود. عاملین ذیحساب مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش پرداخت مواد و کالا را بستانکار می نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

بخش نهم

حسابداری اوراق مشارکت

دات کام  
حسابداری  
www.Hesabdary.Com  
@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین منابع مالی برای تکمیل طرح‌های عمرانی، انتشار اوراق مشارکت است. به علاوه انتشار اوراق مشارکت می‌تواند با هدف اجرای سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت و هدایت نقدینگی به سمت امور زیربنایی و تولیدی صورت پذیرد. اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت با توجه به دو رویکرد یادشده تدوین شده است.

## ۲- تعاریف و اصطلاحات

**اوراق مشارکت:** اوراق بهادار بانام یا بی‌نامی است که به موجب قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت به قیمت اسمی مشخص برای مدت معین منتشر می‌شود و به سرمایه‌گذارانی که قصد مشارکت در اجرای طرح‌های موضوع ماده (۱) قانون مذکور را دارند، واگذار می‌گردد. دارندگان این اوراق به نسبت قیمت اسمی و مدت زمان مشارکت، در سود حاصل از اجرای طرح مربوط شریک خواهند بود.

**بانک عامل:** بانکی است که از طرف ناشر نسبت به عرضه اوراق برای فروش، پرداخت سود علی‌الحساب و قطعی، بازپرداخت اصل مبلغ اوراق مشارکت در سررسید یا بازخرید آن قبل از سررسید، کسر و پرداخت مالیات مربوط اوراق مشارکت و انجام سایر امور مرتبط، طبق قرارداد عاملیت مبادرت می‌ورزد.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانة	
<b>بدهی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
<b>بدهی‌های غیر جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
<b>حساب‌های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

#### ۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر واگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد. الف-۱) در صورتی که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	ودایع <sup>۱</sup>
**	اوراق مشارکت پرداختنی <sup>۲</sup>		

۱- چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود.

۲- بخش جاری بدهی‌های بلندمدت واحدها که در دوره مالی آتی تسویه خواهد شد، در طبقه بدهی‌های جاری و تحت عنوان "حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت" گزارش می‌گردد.

در صورتی که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک ...		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	مطالبات از خزانه		

		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		
**	ودایع		

بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف (۲) - چنانچه به منظور تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، اوراق مشارکت مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار شود.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	اوراق مشارکت پرداختی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		



حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		**	
طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		**	
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		**	
طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		**	

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است، به هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که اوراق مشارکت راسا توسط دولت واگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی‌های مرتبط با اوراق یادشده در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از محل منابع عمومی) شناسایی می‌نماید.

### واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

(پ) در صورت ابلاغ از محل اوراق مشارکت فروش نرفته انتقالی

### واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اوراق مشارکت واگذار نشده از سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

به میزان انتقال اوراق مشارکت اختصاص یافته واگذار نشده به سال بعد، حساب‌های انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): در صورت ابلاغ اوراق مشارکت فروش نرفته به سایر واحدها از طریق سازو کار ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	سایر هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل <sup>۱</sup>		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

۱- چنانچه مسئولیت تسویه بدهی اوراق فروش نرفته بر عهده واحد گزارشگر باشد، به جای حساب "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل"، حساب "اوراق مشارکت پرداختنی" شناسایی می‌شود. ضمناً در این حالت حساب‌های "حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و طرف آن به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها با سطح تفصیلی سنواتی، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.

### واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌ها از طریق واگذاری اوراق مشارکت فروش نرفته به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	درآمدها - انتقالات <sup>۱</sup>		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار <sup>۲</sup>		

۱- در صورتی که مسئولیت تسویه بدهی اوراق مشارکت فروش نرفته مربوط به دستگاه اجرایی خاص، بر عهده دولت باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "درآمدها - انتقالات" شناسایی می‌شود. به‌علاوه رویدادهای مربوط به شناسایی و گزارش بدهی بابت اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص و سود تضمین شده تحقق یافته این اوراق توسط مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت اعمال می‌گردد.

۲- لازم به ذکر است حساب‌های انتظامی فوق با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شوند.

## وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق مشارکت پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع آن در سررسید نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به اوراق یادشده را به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را با حساب "درآمدها - انتقالات" از دفاتر خود خارج نماید. مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب "ارزش خالص انباشته" شناسایی نماید.

بخش دهم

حسابداری اسناد خزانه اسلامی



## ۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین کسری منابع مالی و تسویه تعهدات ایجاد شده واحد گزارشگر، واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص ذینفع می‌باشد. از این رو و به منظور اعمال سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت، بخشی از بدهی‌های فعلی واحدهای گزارشگر از این طریق تسویه و به اسناد بدهی با سررسید معین تبدیل می‌شود.

از سوی دیگر مطابق قوانین و مقررات مربوط، دستگاه‌های اجرایی موظفند کسور قانونی مربوط به تسویه مطالبات طلبکاران از جمله کسور متعلق به سازمان تامین اجتماعی (شامل سهم کارفرما و پیمانکار) را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شود از محل تخصیص اعتبارات مربوط از جمله اسناد خزانه اسلامی تسویه نمایند. بر این اساس، دستگاه‌های اجرایی مجازند در زمان بازپرداخت یا تسویه مطالبات طلبکاران برای کسر سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه، اسناد خزانه اسلامی صادر و نزد عامل واگذاری توثیق یا ممنوع معامله نماید. این اسناد در قالب مقررات مندرج در شرایط عمومی پیمان، تا قبل از سررسید قابل استرداد به ذینفع می‌باشد. در غیر این صورت وجوه مربوط در سررسید به حساب سپرده دستگاه اجرایی واریز و تابع مقررات بند (ت) ماده (۶) آیین‌نامه تضمین معاملات دولتی (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۲۳۴۰۲/ت/۵۰۶۵۹ هـ مورخ ۱۳۹۴/۹/۲۲) و اصلاحیه‌های بعدی آن برای پرداخت در وجه طلبکار می‌باشد.

## ۲- تعاریف و اصطلاحات

**اسناد خزانه اسلامی:** اوراق مالی اسلامی که دولت برای تادیه مطالبات قطعی شده طلبکاران مورد تایید ذیحسابان و یا مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی به طلبکاران واگذار می‌نماید.

**بدهی مسجل:** بدهی قابل پرداخت دولت به طلبکاران اعم از مبلغ بدهی دفتری و وجه التزام که به استناد ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور ایجاد و با توجه به ماده (۲۰) قانون مذکور تسجیل شده و به تایید ذی‌حساب/مدیر مالی (در دستگاه اجرایی فاقد ذی‌حساب) و رئیس دستگاه اجرایی رسیده باشد.

**حفظ قدرت خرید:** مبلغی معادل درصد مشخصی از بدهی مسجل که به ازای هر سال تاخیر در پرداخت طلب طلبکاران تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی به مبلغ بدهی مسجل اضافه می‌شود.

**مبلغ اسمی:** مبلغی که در متن اوراق مالی اسلامی نوشته شده و پرداخت آن در سررسید تضمین شده است.

### ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>بدهی های جاری</b>				
*		به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	اسناد خزانه پرداختنی <sup>۱</sup>	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	هزینه مالی آتی	حاصل از عملیات مبادله‌ای
<b>حساب‌های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه / سرمایه‌ای، مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

۱- چنانچه انتظار رود که اسناد خزانه اسلامی بیش‌تر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدهی‌های غیرجاری واحد گزارشگر در ذیل حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌گردد.

۲- منظور از سطح تفصیلی "سال" برای حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "هزینه مالی آتی"، سال سررسید این حساب‌ها است.

۳- حساب "هزینه مالی آتی" حسب مورد به عنوان کاهنده حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" محسوب می‌شود.

#### ۴- حسابداری اسناد خزانه اسلامی

##### واحد گزارشگر صادر کننده اسناد خزانه اسلامی

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اسناد خزانه اسلامی واگذار نشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... انتقالی
**	بودجه اعتبار ... انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

به میزان انتقال اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته واگذار نشده از سال قبل، حساب انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود. شایان ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای این بخش حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد. بدیهی است، در صورت اتمام مهلت واگذاری اسناد خزانه اسلامی، ثبت‌های فوق معکوس می‌شوند.

ثبت شماره (۲): به میزان اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

بدیهی است ثبت‌های مربوط به ابلاغ بودجه (تبادل موافقتنامه) و تخصیص اعتبار بایستی حسب مورد بر اساس ثبت‌های مندرج در فصول ۲ و ۴ اعمال شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد خزانه اسلامی به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار ...
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۱</sup>		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

۱- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد.



ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار مربوط به اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... ابلاغی
**	بودجه اعتبار ...		
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

ثبت شماره (۵): واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی		
**	اعتبار ... انتقالی		
به میزان بدهی‌های شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده، حسب مورد مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	هزینه مالی آتی <sup>۱</sup>
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۲</sup>		
**	اسناد خزانه پرداختنی		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. شایان ذکر است، برای شناسایی آن بخش از حفظ قدرت خرید که مربوط به سال‌های قبل است، در ثبت فوق حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار و حساب "درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

واحد گزارشگر موظف است کسور قانونی مربوط به تعهداتی را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شوند، از محل اعتبار تخصیص یافته طرح مربوط پرداخت نماید. به علاوه واحد گزارشگر باید فهرست اشخاص (حقوقی و حقوقی) دریافت‌کننده اسناد خزانه اسلامی را به عنوان بخشی از مدارک مورد نیاز صورت‌های مالی نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربط ارائه نماید. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط امکان تأمین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، در ثبت فوق حسب مورد حساب "ذخیره تعهدات هزینه ای" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین سرفصل "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" خواهد شد.

بدیهی است چنانچه اسناد خزانه به صورت علی الحساب به اشخاص واگذار شود در ثبت فوق حساب "اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی" یا "حساب اعتبار ... انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی" حسب مورد جایگزین حساب "اعتبار ... مصرف شده" و "اعتبار ... انتقالی مصرف شده" می‌شود. در اینصورت "حساب انتظامی - علی الحساب بابت ..." و طرف حساب آن نیز اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۶): در صورت توثیق یا ممنوع معامله نمودن اسناد خزانه اسلامی بابت سپرده حسن اجرای کار و سپرده بیمه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تأمین شده / اعتبار ... انتقالی تأمین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تأمین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تأمین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۱</sup>		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تأمین شده / اعتبار ... انتقالی تأمین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

۱- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۷): به هنگام شناسایی بدهی مربوط به حفظ قدرت خرید بابت سپرده آزاد شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
		**	هزینه مالی آتی <sup>۱</sup>
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی <sup>۲</sup>		

۱- حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از دفاتر خارج می‌شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید تحمل شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. بر این اساس، به هنگام مستهلک کردن حساب "هزینه مالی آتی"، حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" بدهکار و حساب "هزینه مالی آتی" بستانکار می‌گردد.

۲- به هنگام تسویه بدهی فوق از محل واگذاری اسناد خزانه اسلامی، ثبت شماره (۵) اعمال می‌شود. شایان ذکر است، چنانچه بدهی فوق مازاد بر اعتبار تخصیص یافته باشد، در این ثبت حسب مورد حساب "ذخیره تعهدات هزینه‌ای" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" می‌شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام استرداد اسناد خزانه اسلامی تا قبل از سررسید آن به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۹): به هنگام واریز وجوه اسناد فوق در سررسید به حساب سپرده واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	سپرده‌های پرداختنی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واگذاری اسناد خزانه اسلامی بابت تسویه بدهی مرتبط با بیمه به سازمان تامین اجتماعی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
به میزان بدهی‌های شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	بیمه پرداختنی
		**	هزینه مالی آتی <sup>۱</sup>
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۲</sup>		
**	اسناد خزانه پرداختنی		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واگذاری پیش پرداخت از محل اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	هزینه مالی آتی <sup>۱</sup>
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۲</sup>		
**	اسناد خزانه پرداختی		
		**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار ... انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان تضمین دریافتی از اشخاص نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. شایان ذکر است، برای شناسایی آن بخش از حفظ قدرت خرید که مربوط به سال‌های قبل است، در ثبت فوق حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار و حساب "درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و "با" دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" اعمال گردد. به علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۱۲): به میزان تحمل مخارج تامین مالی در هر دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	هزینه مالی آتی		
		**	اسناد خزانه پرداختنی
**	درآمدها - انتقالات		

حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده مربوط از دفاتر خارج می‌شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید تحمل شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

## وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی مسجل بابت اسناد خزانه اسلامی صادر شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اسناد خزانه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اطلاعات مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اسناد خزانه پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارائه شود.

# بخش یازدهم

## حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

دست‌کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح های تملک دارایی های سرمایه ای ملی و ملی استانی شده شروع شده مندرج در قوانین بودجه سنواتی

قرارداد تسهیلات مالی: قراردادی که برای تامین منابع مالی طرح های در دست اجرا با تایید سازمان برنامه و بودجه کشور بین دستگاه اجرایی و تامین کننده منابع مالی منعقد می شود.

تامین کننده منابع مالی: پیمانکار یا سازنده طرح، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی، بانک ها و سایر موسسات اعتباری مالی و پولی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که تامین مالی طرح های نیمه تمام را به عهده می گیرند.

## ۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی های جاری</b>				
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
<b>بدهی های جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
<b>بدهی های غیر جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلندمدت
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	
<b>حساب های انتظامی</b>				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی های سرمایه ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	طرف حساب های انتظامی



### ۳- حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

الف) چنانچه تسهیلات مالی از طریق واحد گزارشگر دریافت شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی که تسهیلات مالی به منظور تامین مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، به حساب واحد گزارشگر واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): دریافت تسهیلات مالی بلندمدت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	بانک ...
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات مالی دریافتی از محل تسهیلات فوق تامین و برداشت شود، هزینه‌های مربوط نیز در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی می‌گردد؛ در غیر این صورت هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	بانک ...		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۴): به هنگام وصول تسهیلات مالی فوق از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
	مطالبات از خزانه		
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، مستقیماً از سوی اشخاص ارائه‌دهنده تسهیلات مالی انجام شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان تسهیلات مالی دریافتی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت می‌شود. چنانچه کسور قانونی تعهدات فوق از محل تسهیلات مالی یاد شده تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یاد شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	سود تضمین شده پرداختنی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واحد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	بانک ...		

بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که تسهیلات مالی راسا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی‌های مرتبط با این تسهیلات در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از محل منابع عمومی) شناسایی می‌نماید.

### واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

### وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

ثبت شماره (۲): شناسایی سوده‌های تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): به میزان بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی دولت ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از دریافت تسهیلات مالی بلندمدت در سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت‌کننده آن ملزم به تسویه اقساط و سود تضمین شده آن نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به تسهیلات یادشده را به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت را با حساب "درآمدها - انتقالات" از دفاتر خود خارج نماید. مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت را در مقابل حساب "ارزش خالص انباشته" شناسایی نماید.

پ) چنانچه تسهیلات مالی دریافتی خارجی از سوی واحدهای گزارشگر، توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بازپرداخت شود.

واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تأمین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تأمین شود.

پ-۱) در صورتی که تسویه تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی از محل منابع عمومی دولت توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران انجام شود، بدهی‌های مرتبط با این تسهیلات در آن سازمان شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفاً آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از محل منابع عمومی) همچون قسمت (ب) شناسایی می‌نماید.

در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی برآورد می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل و فرع وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان برآورد شود، مسئولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. بر این اساس، سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بایستی نسبت به اعمال حساب‌های بازپرداخت تعهدات یادشده به صورت ذیل اقدام نمایند.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت		

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): شناسایی بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی پس از تأمین اعتبار لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تأمین شده		

شایان ذکر است، با توجه به این که تسهیلات دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت ارزی می‌باشد؛ رعایت الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) و بخش بیست و دوم (حسابداری تسعیر ارز) از فصل هفتم ضروری است.

پ-۲) در صورتی که منابع لازم برای تسویه تسهیلات مالی ارزی دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی از محل منابع داخلی واحد دریافت‌کننده تسهیلات تأمین شود، بدهی‌های مربوط به آن تسهیلات مالی ارزی بایستی در صورت‌های مالی واحد مزبور شناسایی شود.

چنانچه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را برعهده گیرد؛ اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان برآورد و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت‌کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان یادشده به بانک‌ها و موسسات بین‌المللی انجام می‌شود. پرداخت‌های انجام شده به‌عنوان مطالبات سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران از واحد دریافت‌کننده تسهیلات محسوب می‌شود که بایستی نسبت به شناسایی بازپرداخت تعهدات یادشده در دفاتر آن سازمان به صورت ذیل اقدام شود.

ثبت شماره (۱): بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی پس از تامین اعتبار لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۲): وصول مطالبات از واحدهای دریافت‌کننده تسهیلات خارجی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی		
		**	انتقال به خزانه
**	بانک ...		

شایان ذکر است، با توجه به این که تسهیلات دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت ارزی می‌باشد؛ رعایت استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) و بخش بیست و دوم (حسابداری تسعیر ارز) از فصل هفتم ضروری است.

# بخش دوازدهم

# حسابداری اوراق اجاره





## ۱- مقدمه

در راستای اجرای سیاست‌های پولی و مالی، تامین منابع مالی دولت و تسویه بدهی‌های قطعی واحد گزارشگر، اوراق اجاره با پشتوانه دارایی‌های واجد شرایط (طبق آیین‌نامه اجرایی مربوط) منتشر می‌شود. این اوراق به عنوان ابزار مالی بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران محسوب شده و از قابلیت معامله در بازار بورس و یا خارج از بورس (فرا بورس) برخوردار است. اعتبار مربوط به تسویه اصل و فرع اوراق اجاره مربوط به دولت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، در قوانین بودجه سنواتی برآورد و پس از تخصیص در مقاطع زمانی مربوط به سرمایه‌گذاران پرداخت می‌شود. کلیه کارمزدها و حق‌الزحمه‌های انتشار این اوراق حسب مورد بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور یا شرکت‌های دولتی استفاده‌کننده از این اوراق است.

به طور کلی دو وضعیت برای تسویه بدهی‌های دولت قابل تصور می‌باشد. در وضعیت اول واحد گزارشگر مشخصی به عنوان متولی شناسایی آن‌ها نیست. در این حالت شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود. در وضعیت دوم واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال می‌گردد. بر این اساس واحدهای دارای اعتبار بودجه‌ای ذیربط، واحد اجاره‌کننده دارایی و مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت رویدادهای مالی مربوط به اوراق اجاره را مطابق این دستورالعمل شناسایی و گزارش می‌نمایند.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک سال	دارایی اجاره‌ای	دارایی‌های ثابت مشهود
*		به تفکیک دارایی مربوط	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت

### ۳- حسابداری اوراق اجاره

#### واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

الف) چنانچه وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.

الف-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود.

ثبت شماره (۱): با دریافت اعلامیه مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	دریافتی بابت عملیات ...		

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

الف-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): با دریافت اعلامیه مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	دریافتی بابت عملیات ...		

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی / ذخیره تعهدات هزینه‌ای / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ب) چنانچه اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.

ب-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ب-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی / ذخیره تعهدات هزینه‌ای / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

پ) تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره توسط واحد دارای اعتبار بودجه‌ای مربوط  
 ثبت شماره (۱): به هنگام تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

### واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی

ثبت شماره (۱): تغییر در طبقه‌بندی دارایی‌های مورد اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی اجاره‌ای
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی باید پس از انتقال مالکیت دارایی مورد اجاره، طبقه‌بندی دارایی مزبور را تعدیل و موضوع را در  
 یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نماید. بدیهی است پس از پایان دوره اجاره، طبقه‌بندی دارایی‌های اجاره‌ای تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

## وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق اجاره واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	تعهدات اوراق اجاره		

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، ابتدا شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال گردیده و سپس بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق اجاره در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعهدات اوراق اجاره
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و فرع اوراق اجاره باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) این بخش توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

# بخش سیزدهم

## حسابداری اسناد تسویه خزانه



## ۱- مقدمه

در راستای تسویه بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول اسناد تسویه خزانه نوع اول در مقابل مطالبات قطعی دولت، اسناد تعهدی خاصی با عنوان اسناد تسویه خزانه نوع اول توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی صادر و در اختیار اشخاص یادشده قرار می‌گیرد. با صدور اسناد تسویه خزانه نوع اول و تحویل اسناد تسویه به اشخاص متقاضی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول در مقابل مطالبات قطعی دولت به همان اشخاص تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، دستگاه طلبکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود. فرایندها و روش صدور این اسناد بر اساس آیین‌نامه اجرایی و بخشنامه مربوط صورت می‌پذیرد. دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این اسناد را مطابق بند (الف) این بخش شناسایی می‌نمایند.

به علاوه، به منظور تسویه بدهی قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول اسناد تسویه خزانه نوع دوم با بدهی این اشخاص به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی)، اسناد تعهدی خاصی با عنوان اسناد تسویه خزانه نوع دوم صادر شده و به بانک مرکزی تسلیم می‌شود. با صدور اسناد تسویه خزانه نوع دوم توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و تسلیم آن به بانک مرکزی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول در مقابل بدهی این اشخاص به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی بانک‌ها و موسسات اعتباری غیر بانکی به بانک مرکزی) تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود. فرایندها و روش صدور این اسناد بر اساس آیین‌نامه اجرایی و بخشنامه مربوط صورت می‌پذیرد. خزانه‌داری کل کشور (مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت) و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این اسناد را مطابق بند (ب) این بخش شناسایی می‌نمایند.

## ۲- تعاریف و اصطلاحات

**اسناد تسویه خزانه:** اسناد تعهدی خاصی که در اجرای قوانین و مقررات مربوط صادر و شامل اسناد تسویه خزانه نوع اول و اسناد تسویه خزانه نوع دوم می‌شود.

**اسناد تسویه خزانه نوع اول:** اسناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه مطالبات قطعی معوق دولت از اشخاص متقاضی مشمول با بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص مذکور صادر می‌شود.

**اسناد تسویه خزانه نوع دوم:** اسناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه بدهی اشخاص متقاضی مشمول به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی) با بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص مذکور، صادر شده و به بانک مرکزی تسلیم می‌شود.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				<b>بدهی‌های غیر جاری</b>
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
				<b>حساب‌های انتظامی</b>
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

#### ۴- حسابداری اسناد تسویه خزانه

##### الف) اسناد تسویه خزانه نوع اول

ثبت شماره (۱): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه طلبکار پس از صدور اسناد تسویه نوع اول بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی / انتقال به خزانه <sup>۱</sup>
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی <sup>۲</sup>		

۱- در مواردی که منشأ ایجاد مطالبات، درآمدهای دولت باشد، در ثبت فوق حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" (با سطح تفصیلی مشخص شده در قانون بودجه) مورد استفاده قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، چنانچه منشأ ایجاد مطالبات، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای یا مالی باشد، در ثبت فوق حساب "انتقال به خزانه" (با سطح تفصیلی مشخص شده در قانون بودجه) استفاده می‌شود.

۲- چنانچه مطالبات مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" یا "تعدیلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه بدهکار پس از صدور اسناد تسویه نوع اول بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار...تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی <sup>۱</sup>		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای/ ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات جاری / دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای <sup>۱</sup>		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- شایان ذکر است، چنانچه تسویه بدهی‌ها با صدور اسناد تسویه خزانه از محل اعتبار ابلاغی صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" شود و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد.

چنانچه بدهی مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه بدهی‌ها" یا "تعدیلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود.

بر اساس بند (۹) قواعد کاربردی این نظام و به منظور اعمال کنترل‌های داخلی لازم برای مطالبات و بدهی‌های در حال تسویه از محل اسناد تسویه خزانه و عدم تسویه نقدی آن‌ها، واحدهای گزارشگر طلبکار و بدهکار می‌توانند پس از تکمیل تاییدیه صدور اسناد تسویه خزانه، وضعیت مطالبات و



بدهی‌های مورد تسویه خود را در سطح تفصیلی حساب موردنظر، تحت عنوان "اسناد تسویه خزانه در حال صدور" تعیین نمایند. لازم به ذکر است افشای اطلاعات اسناد تسویه خزانه در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۳): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد تسویه خزانه نوع اول به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار ...
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات جاری / دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

### ب) اسناد تسویه خزانه نوع دوم

ثبت شماره (۱): تسویه بدهی‌های دولت در دستگاه بدهکار پس از صدور اسناد تسویه خزانه نوع دوم بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی <sup>۱</sup>		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات جاری / دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای <sup>۱</sup>		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد تسویه خزانه صادر شده برای اشخاص متقاضی، در سطح تفصیلی مربوط نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- شایان ذکر است، چنانچه تسویه بدهی‌ها با صدور اسناد تسویه خزانه از محل اعتبار ابلاغی صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" شود و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال می‌گردد.

چنانچه بدهی مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه بدهی‌ها" یا "تعدیلات سنواری" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود. در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود. در چنین حالتی، وزارت امور اقتصادی

و دارایی ثبت مالی فوق را در دفاتر خود اعمال نمی‌کند، لیکن علاوه بر اعمال ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی فوق لازم است به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن نیز در دفاتر آن وزارتخانه اعمال شود.

### وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): به میزان اسناد تسویه خزانه نوع دوم صادر شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت		

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد و شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال شده باشد، بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود. به علاوه، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، تسویه بدهی شرکت‌ها به عنوان افزایش سرمایه دولت در آن‌ها محسوب شود، حساب "سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها" جایگزین حساب "ارزش خالص انباشته" در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

# بخش چہار دہم

## حسابداری اور اق مرابحہ

دہم کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- مقدمه

اوراق مرابحه اوراقی است که به منظور تامین مالی منتشر و دارندگان آن به صورت مشاع مالک دارایی (دینی) هستند که بر اساس قرارداد مرابحه ایجاد می‌شود. این اوراق بازدهی ثابت داشته و قابلیت فروش قبل از سررسید در بازار ثانویه را دارند. در اوراق مرابحه، بانی برای تامین مالی خود اقدام به انتخاب نهاد واسط می‌کند و نهاد واسط با انتشار اوراق مرابحه از طریق شرکت تامین سرمایه، وجوه سرمایه گذاران را جمع آوری کرده و به وکالت از طرف آنها کالای مورد نیاز بانی را از تولیدکننده (فروشنده) به صورت نقد خریداری و به صورت بیع مرابحه، نسبه به قیمت بالاتر به بانی می‌فروشد. بر این اساس بانی متعهد می‌شود که در سررسید مشخص، قیمت نسبه کالا را به دارندگان اوراق پرداخت نماید. به علاوه این اوراق ممکن است در برابر تسویه بدهی‌های بانی مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد. نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با این موضوع در این دستورالعمل تعیین شده است.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی‌های غیر جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره مسم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

### ۳- حسابداری اوراق مرابحه

الف) در صورتی که واحد گزارشگر مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها/ موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	اوراق مرابحه پرداختنی		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	اوراق مرابحه پرداختنی		

		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت شماره (۳): شناسایی بدهی مرتبط با سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	سود تضمین شده پرداختنی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مرابحه طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۴): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مرابحه پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ب) در صورتی که دولت مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مرابحه

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها/ موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

### وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مرابحه واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق مرابحه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مرابحه پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.



# بخش پانزدهم

حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای

مطالبات واحد گزارشگر

دست‌کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- مقدمه

در برخی شرایط ممکن است بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر در ازای مطالبات خود اوراق بدهی نظیر اسناد خزانه اسلامی، اوراق اجاره یا اوراق مرابحه دریافت نماید. دستورالعمل حاضر به منظور تبیین نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با دریافت اوراق بدهی در مقابل مطالبات برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی تدوین گردیده است.

## ۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی های غیر جاری
*		به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره های آتی <sup>۱</sup>	سرمایه گذاری های بلندمدت

۱- حساب درآمد دوره های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه گذاری ها محسوب می شود.

### ۳- حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بدهی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

چنانچه ارزش اسمی اوراق بدهی از مبلغ مطالبات بیشتر باشد، مابه‌التفاوت آن به حساب درآمد دوره‌های آتی منظور می‌شود. لازم به ذکر است به میزان تحقق درآمد مزبور در هر دوره مالی، این حساب در برابر درآمد مربوط تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق بدهی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

لازم به ذکر است ثبت های مربوط به شناسایی و دریافت سود تضمین شده تحقق یافته تنها زمانی اعمال می‌گردد که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت سود اوراق باشد.

ثبت شماره (۳): به میزان دریافت اصل و سود تضمین شده اوراق بدهی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
**	سایر سرمایه‌گذاری‌ها		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز منابع (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجه ارسالی بابت درآمد عمومی / مطالبات از خزانه
**	بانک ...		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد پرداختی از محل اعتبار اختصاصی، به میزان وجه ارسالی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

# بخش شانزدهم

## حسابداری اوراق بهادار



## ۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	موجودی‌ها
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	سایر بدهی‌های جاری

## ۲- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بهادار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار
**	بدهی بابت اوراق بهادار		

ثبت شماره (۲): در صورت واگذاری تنخواه گردان اوراق بهادار به واحدهای تابعه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		

بدیهی است؛ به هنگام ترمیم تنخواه گردان اوراق بهادار نیز ثبت فوق انجام می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت فروش و یا مصرف اوراق بهادار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
**	تنخواه گردان اوراق بهادار		
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز درآمد حاصل از فروش اوراق بهادار به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۵): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
**	تنخواه‌گردان اوراق بهادار		

# بخش هفدهم

## حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات



[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)

@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته، به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی، پیش بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات از طرق فوق الذکر در قالب تکالیف مندرج در قوانین بودجه سال‌های اخیر و سایر قوانین و مقررات موضوعه به دستگاه‌های اجرایی محول شده است. برای نمونه می‌توان به جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. بنابراین با توجه به محدودیت نقدینگی دولت در پرداخت و تسویه تعهدات و دیون خود و به منظور تامین عدالت اجتماعی و به واسطه گسترش مالکیت در سطح عموم مردم، ارتقای کارایی بنگاه‌های اقتصادی و بهره‌وری منابع مادی و انسانی و تکنولوژیک، افزایش سهم بخش خصوصی و تعاونی در اقتصاد ملی و کاستن بار مالی و مدیریتی دولت در تصدی فعالیت‌های اقتصادی و نیز تکلیف و الزام قانونی در راستای کوچک‌سازی دولت از طریق خصوصی‌سازی و واگذاری سهام شرکت‌های دولتی (قانون اصلاح موادی از برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی)، تدوین دستورالعمل حسابداری برای ثبت عملیات مالی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته ضروری است.

## ۲- سر فصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
				<b>حساب‌های انتظامی</b>
*		به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
	*	دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)،	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
	*	مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی



### ۳- حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا دارایی‌های متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	درآمدها - انتقالات		
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، رویدادهای مربوط به ایجاد تعهدات و حساب‌های بودجه‌ای لازم پیش از ثبت مذکور شناسایی می‌شوند. در ضمن کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و پرداخت شود. همچنین واحد گزارشگر مالک سهام یا دارایی‌های واگذار شده بایستی ضمن خارج نمودن دارایی‌های مربوط در مقابل حساب " هزینه‌ها - انتقالات " از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت زیر را نیز اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		

**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تعهدات تسویه شده، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان تعهدات تسویه شده نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

در صورتی که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان هزینه‌ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت (سایر هزینه‌ها) شناسایی و چنانچه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط (سایر درآمدهای واحد) شناسایی شود. در ضمن، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

# بخش هجدهم

## حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

دات کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)

@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک می‌باشد که به خریدار و فروشنده ارایه می‌شود و شامل میزان پرداختی خریدار به فروشنده و ارسال به‌موقع است. هرگاه که خریدار قادر به پرداخت مبلغ خرید نباشد، بانک موظف است باقیمانده یا تمام مبلغ خرید را بپردازد. اعتبار اسنادی اغلب در معاملات بین‌المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در مبادلات بین‌المللی تعیین وظایف و مسولیت‌های خریدار و فروشنده و رفع اختلاف‌های احتمالی از اهمیت بالایی برخوردار است. این قواعد بر نقطه انتقال مخاطرات از فروشنده به خریدار و در نتیجه تعیین مالکیت کالا نیز موثر است و چنانچه در توافقی‌های فی‌مابین از اصطلاحات اینکوترمز استفاده شود، باید در اجرا از الزامات مقرر شده در آن تبعیت شود. همچنین بانک نیز به نیابت از خریدار که نگهدارنده اعتبار اسنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده‌اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشایش اعتبار تا هنگام رسیدگی به اسناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. در صورتی که اسناد مربوط به یک فعالیت (مانند خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود، در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوط به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به‌طور موقت بایگانی می‌شود تا هنگامی که سایر اسناد دریافت گردد که در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه اسناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی که ارقام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت حساب خرید مربوط تا پایان ماه به امور مالی نرسیده باشد. اداره رسیدگی موظف است از طریق تدارکات پیگیری‌های لازم را تا اخذ فاکتور اعمال نماید. اسناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحویل می‌شوند پس از رسیدگی‌های لازم و تهیه کپی، برای پرداخت و یا صدور سند به ادارات مربوطه فرستاده شده و کپی آنها در پرونده مربوط به آن سفارش جهت محاسبه قیمت تمام شده ارقام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

## ۲- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های غیر جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	دارایی‌های ثابت مشهود
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای <sup>۱</sup>

۱- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

### ۳- حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

الف) در صورتی که اعتبار لازم برای خرید سفارش‌های مربوط در سال جاری تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۱): پس از وصول مبلغ ریالی قرارداد منعقد با بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بابت سفارش‌های اعتبار اسنادی و طی مراحل قانونی لازم (انجام سفارش، گشایش اعتبار و ...)، به میزان مبلغ پرداختی بابت پیش‌پرداخت، کارمزد و سایر هزینه‌های ثبت سفارش از قبیل بیمه کالا، ترخیص کالا و ... در دفاتر واحد گزارشگر مربوط شناسایی می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... <sup>۱</sup> تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد.

برای خرید خدمات و کالاهای وارداتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی که دستگاه متقاضی نامیده می‌شوند، در صورتی اعتبار اسنادی افتتاح خواهد شد که معادل کل مبلغ آن و هزینه‌های بانکی و حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی و سایر هزینه‌های ذریبط از محل اعتبار مصوب تخصیص یافته سال مالی مربوط تامین و معادل ریالی هزینه‌های ارزی و هزینه‌های بانکی متعلقه به بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا بانک عامل حسب مورد پرداخت شده باشد.

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت سفارش فوق

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، تسویه بدهی‌های ایجاد شده در رویداد فوق، بر اساس ثبت‌های مربوط به تسویه بدهی‌ها در فصل دوم و یا چهارم این نظام شناسایی خواهد شد.

ب) چنانچه موضوع سفارش در سال جاری دریافت و تعهدات آن در سال‌های بعد تامین اعتبار و تسویه شود.

ثبت شماره (۱): پس از دریافت موضوع سفارش

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی		

در مورد آن قسمت از خدمات و کالاهای وارداتی که به موجب قراردادهای منعقد شده بهای آنها باید تدریجاً و با به طور یک‌جا در سال‌های بعد به فروشنده پرداخت شود، افتتاح اعتبار اسنادی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بدون پیش‌دریافت بهای کالاها و خدمات مزبور با تعهد سازمان برنامه و بودجه کشور مشعر بر پیش‌بینی اعتبار لازم در بودجه سال‌های مربوط مجاز می‌باشد. همچنین در صورت تسویه تعهدات اعتبار اسنادی از محل اعتبار تخصیص یافته سال(های) بعد، رویدادهای مالی و حساب‌های بودجه‌ای موردنظر در خصوص تسویه بدهی‌های مذکور طبق حسابداری عملیات مربوط شناسایی می‌شوند.

# بخش نوزدهم

## حسابداری وجوه یارانه

دانش کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- مقدمه

مطابق قانون هدفمند کردن یارانه‌ها که در سال ۱۳۸۸ برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید، سازمان هدفمندی یارانه‌ها مکلف به پرداخت وجوه یارانه به حساب‌های قانونی مربوط (حساب سرپرست خانوارها و ...) شده است. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مالی مربوط به فرایند فوق در صورت‌های مالی این سازمان تهیه گردیده است.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت وجوه یارانه	موجودی نقد
				درآمدها
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / ردیف)	دریافتی بابت وجوه یارانه	دریافتی از محل منابع عمومی

## ۳- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه یارانه از خزانه، ثبت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت وجوه یارانه
**	دریافتی بابت وجوه یارانه		

ثبت شماره (۲): سازمان هدفمندی یارانه‌ها بایستی پس از تامین اعتبار لازم، تعهدات مربوط به یارانه‌ها را همزمان با قطعی شدن آن (تحمل هزینه) به صورت ذیل شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۳): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط کاهش یافته و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک پرداخت وجوه یارانه		



		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حسابها و ...)، ثبتهای ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	حسابها و اسناد پرداختی		
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه مصرف شده		

چنانچه تعهدات شناسایی شدهی مذکور پرداخت گردد، حسابهای مالی و بودجهای فوق با ثبت معکوس شناسایی خواهند شد. بدیهی است، در صورتی که تسویه تعهدات فوق مربوط به سال قبل باشند، حسابهای بودجهای مربوط در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی شناسایی خواهند شد.

بخش بیستم

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

دانش کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
<b>دارایی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
<b>بدهی‌های جاری</b>				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

## ۲- حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده در حالات ذیل امکان پذیر می‌باشد:

**حالت اول - خرید کالا یا دریافت خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نباشد.**  
در صورتی مالیات و عوارض ارزش افزوده برای خرید کالا یا دریافت خدمات توسط دستگاه اجرایی مزبور پرداخت گردد، مالیات و عوارض یاد شده به بهای تمام شده کالا و یا خدمات مربوط اضافه می‌شود.

**حالت دوم - فروش کالا یا ارائه خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.**  
ثبت شماره (۱): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلا وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد، حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

**ثبت شماره (۲):** در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده که پس از واریز آن به حساب‌های مالیاتی و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

در مواردی که واحد گزارشگر موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده از محل اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اقدام به خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نماید، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط، به بهای تمام شده طرح موردنظر منظور می‌گردد.

## توضیحات:

الف) حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و با خزانه معین استانها افتتاح و کلیه وجوه دریافتی از محل مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط دستگاههای اجرایی به این حساب واریز می‌گردد.

ب) طبق ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمامی مودیان مشمول قانون موظفند در زمان مقرر نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مذکور اقدام کنند و در صورت عدم پرداخت، مشمول جریمه ماده (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند شد.

حالت سوم - خرید کالا یا دریافت خدمات به منظور فروش توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام خرید کالا یا دریافت خدمات، چنانچه مالیات و عوارض کلاً پرداخت شود و یا پرداخت نشود و یا بخشی از آن پرداخت گردد، حسب مورد ثبت‌های زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... <sup>۱</sup> تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد، بدیهی است در صورتی که خرید کالا یا دریافت خدمت از محل سایر منابع صورت گیرد نیازی به ثبت فوق نخواهد بود.

ثبت شماره (۲): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلاً وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (۳): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات بیشتر باشد، نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده است که پس از واریز و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

ثبت شماره (۴): پس از تسویه بدهی مالیاتی، وجوه باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مربوط واریز و ثبت‌های زیر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

ثبت شماره (۵): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش بیشتر باشد، نشان‌دهنده طلب واحد گزارشگر است و به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

لازم به ذکر است؛ معین سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتی به تفکیک سال و دوره مالیاتی نگهداری می‌شود.

ثبت شماره (۶): در صورتی که طلب تایید شده دستگاه‌های اجرایی طبق تبصره (۱) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده استرداد شود، طلب مذکور به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

بدیهی است پس از تایید طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۷): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، تمام یا بخشی از بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده با طلب دوره‌های قبل تهاتر شود، رویداد مذکور به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

لازم به ذکر است که پس از تسویه بدهی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بایستی به حساب بانک پرداخت مربوط واریز شود.

ثبت شماره (۸): بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

بدیهی است، حساب‌های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می‌شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت مبلغ طلب واحد گزارشگر از سازمان امور مالیاتی در سال بعد ثبت ذیل انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واریز طلب وصول شده به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، طلب مالیاتی سال قبل با بدهی مالیاتی سال جاری تهاتر شود، باقی مانده بدهی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
		**	وجه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حسابها و اسناد دریافتی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

**بخش بیست و یکم**  
**حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و**  
**ساختمان‌های فاقد سند رسمی**





## ۱- مقدمه

طبق ماده (۱۷) آیین نامه اجرایی قانون تعیین تکلیف وضعیت ثبت اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی، هزینه کارشناسی مربوط بایستی قبل از شروع کار توسط متقاضی به حسابی که به نام اداره کل ثبت اسناد و املاک استان نزد نمایندگی خزانه افتتاح گردیده واریز شود و با امضاهای مجاز معرفی شده از سوی مدیر کل ثبت قابل برداشت است. میزان هزینه مذکور بر اساس معیارهای مندرج در این ماده تعیین می‌شود. همچنین بر اساس تبصره ذیل این ماده، در صورتی که حسب تشخیص هیات، انجام کار کارشناسی به کارشناس رسمی محول گردد، هزینه کارشناسی مطابق با تعرفه کارشناسان رسمی پرداخت خواهد شد.

به علاوه طبق ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی یادشده، مبلغی به منظور ایجاد زیرساخت لازم و پرداخت حق الزحمه اعضای هیات و کارکنان، از متقاضیان مربوط اخذ و به حساب خاص در خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه کارشناسی ثبت	موجودی نقد
	*		بانک وجوه خدمات ثبت	
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
درآمدها				
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

## ۳- حساب‌داری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی

ثبت شماره (۱): واریز وجوه مرتبط با خدمات کارشناسی به حساب بانکی موردنظر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه کارشناسی ثبت
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۲): پرداخت تعهدات مرتبط با خدمات کارشناسی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین

		**	سایر حسابها و اسناد پرداختی
**	بانک وجوه کارشناسی ثبت		

ثبت شماره (۳): واریز وجوه حاصل از ارایه خدمات ثبتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه خدمات ثبت
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجوه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می شود. در ضمن چنانچه وجوه حاصل از خدمات ثبتی برای استفاده به سایر واحدهای گزارشگر واگذار شود، واحد گزارشگر واگذار کننده، این وجوه را به عنوان هزینه ها-انتقالات و واحد دریافت کننده، این وجوه را به عنوان درآمدها-انتقالات شناسایی می نماید.

# بخش بیست و دوم حسابداری تسعیر ارز



[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

یک واحد گزارشگر ممکن است معاملاتی به ارزش انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. اگر چه معاملات ارزی و عملیات خارجی بر حسب ارزش هستند اما در صورت‌های مالی واحد گزارشگر به واحد پول گزارشگری (ریال) انعکاس می‌یابند. واحد گزارشگر برای حسابداری معاملات و مانده حساب‌های ارزی، و همچنین تسعیر عملکرد مالی و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی واحد گزارشگر منظور می‌شود، باید الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) را به کار گیرد. این دستورالعمل برای معاملات و مانده حساب‌های ارزی تدوین گردیده است.

## ۲- تعاریف و اصلاحات

**اقلام پولی:** وجه نقد نگهداری شده و دارایی‌ها و بدهی‌هایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.

**تفاوت تبدیل:** تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخ‌های تبدیل متفاوت.

**نرخ تبدیل:** نسبت تبدیل دو واحد پول.

**واحد پول گزارشگری:** واحد پول مورد استفاده در ارایه صورت‌های مالی.

**معامله ارزی:** معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
<b>دارایی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*		حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
<b>دارایی‌های غیر جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی‌های غیر جاری
<b>بدهی‌های جاری</b>				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*		سپرده‌های پرداختی ارزی	
<b>بدهی‌های غیر جاری</b>				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
<b>ارزش خالص</b>				
	*	---	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	تفاوت تسعیر ارز
	*	---	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	

#### ۴- حسابداری تسعیر ارز

معامله ارزی در زمان شناخت اولیه به ریال و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود. در هر دوره گزارشگری، اقلام پولی ارزی بایستی با استفاده از نرخ تسعیر در پایان دوره (تاریخ ترازنامه) و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ تبدیل در تاریخ معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شوند. چنانچه مبلغ مربوط به اقلام پولی (دارایی و یا بدهی) ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش گردد که غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه اقلام پولی نیز غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستنکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۱): تسعیر حساب دارایی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۱-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی
		**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی		

ثبت شماره (۲-۱): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
**	بانک ارزی		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی		
**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت		

لازم به ذکر است، چنانچه واحدهای گزارشگر علاوه بر سرفصل‌های استفاده شده در ثبت‌های فوق، دارایی‌های ارزی دیگری نیز داشته باشند، برای تسعیر آن‌ها از ثبت‌های مذکور استفاده می‌کنند. برای مثال در صورتی که بخشی از صندوق به صورت ارز باشد، لازم است ثبت‌های فوق به منظور تسعیر آن مورد استفاده قرار گیرد.

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدهی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۱-۲): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی		
**	سپرده‌های پرداختی ارزی		
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت		

تفاوت تبدیل بدهی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی‌ها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) با عنوان "حسابداری مخارج تامین مالی"، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

ثبت شماره (۲-۲): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی
		**	سپرده‌های پرداختی ارزی
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی		

لازم به ذکر است، چنانچه واحد گزارشگر علاوه بر سرفصل‌های استفاده شده در ثبت‌های فوق، بدهی‌های ارزی دیگری نیز داشته باشند، برای تسعیر آن‌ها از ثبت‌های مذکور استفاده می‌کنند.

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بدهکار باشد، این مبلغ باید به‌عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب "سایر هزینه‌ها" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود و باقیمانده به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب "سایر هزینه‌ها" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌گردد. به عبارتی چنانچه مانده اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بستانکار و مانده پایان دوره آن بدهکار باشد، مانده پایان دوره این حساب به‌عنوان زیان تسعیر ارز به حساب "سایر هزینه‌ها" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌گردد. از طرفی کاهش حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به میزان مانده بستانکار اول دوره حساب مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص (به‌عنوان کاهش تفاوت تسعیر ارز طی دوره) منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۳-۱): به هنگام منظور کردن مانده بدهکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به عنوان زیان تسعیر ارز در حساب سایر هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی		

در صورتی که مانده حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در پایان دوره مالی بستانکار باشد، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به عنوان یک حساب دائمی در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دائمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می‌شود. در ضمن مانده کلیه حساب‌های دائمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب‌های دائمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می‌شوند.

## ۵- حساب سپرده‌های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده‌های ارزی (برای مثال وجوه ارزی توقیفی دادگستری استان‌ها) به صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
**	سپرده‌های پرداختی ارزی		

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده‌های پرداختی ارزی
**	بانک ارزی		

ذکر این نکته ضروری است که دارایی و بدهی پولی ارزی این موضوع مانند سایر دارایی‌ها و بدهی‌های پولی ارزی تسعیر و اعمال حساب می‌شوند.

# بخش بیست و سوم

## حسابداری دارایی‌های امانی





## ۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر به عنوان یک شخصیت مستقل بایستی دارایی‌های تحت مالکیت و کنترل خود را در صورت وضعیت مالی گزارش نمایند. آنها می‌بایست محدودیت‌های ناشی از مالکیت و اعمال کنترل بر دارایی‌های مذکور را افشا و گزارش نمایند.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
				دارایی‌های غیر جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های ثابت مشهود
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی

### ۳- حسابداری دارایی‌های امانی

#### ۳-۱- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی واحد گزارشگر نزد سایر اشخاص

موجودی‌ها و دارایی‌هایی که به صورت امانی در اختیار سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط قرار می‌گیرد باید در حساب‌های واحد گزارشگر امانت‌دهنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود. برای شناسایی این رویداد کافی است از حساب‌های "موجودی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" و "دارایی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" استفاده شود. در ضمن این موضوع باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت‌دهنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

الف) لازم است حساب موجودی‌های امانی و همچنین دارایی‌های نزد سایر اشخاص بر حسب اطلاعات مربوط به طبقات اصلی آن و نیز اشخاص امانت‌گیرنده نگهداری شود. واحدهای گزارشگر بایستی جهت حفظ حقوق دولت، در مورد مسئولیت نگهداری و حراست از دارایی‌های امانی و اطمینان از بیمه بودن آن‌ها در طول مدت امانت توجه کافی داشته باشند و در این موضوعات با امانت‌گیرنده به صورت مکتوب توافق نمایند.

ب) طبق استاندارد حسابداری شماره (۵) بخش عمومی تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و همچنین استاندارد حسابداری شماره (۶) بخش عمومی تحت عنوان "موجودی‌ها"؛ لازم است تا اطلاعاتی در خصوص وجود، مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت دارایی‌های امانی و همچنین دارایی‌هایی که به عنوان وثیقه بدهی‌های واحد گزارشگر است، افشا شود.

#### ۳-۲- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر

موجودی‌ها و دارایی‌ها که به صورت امانی توسط سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط در اختیار واحد گزارشگر قرار می‌گیرد نباید در حساب‌های واحد امانت‌گیرنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود، زیرا مالکیت آن متعلق به واحد مزبور نبوده و شرط لازم برای شناسایی دارایی محقق نشده است و لازم است به صورت حساب‌های انتظامی گزارش شوند. بنابراین موجودی‌ها و دارایی‌های امانی به صورت آماری نگهداری می‌شوند.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت‌گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی		
		**	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی		

**بخش بیست و چهارم**  
**حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال**  
**سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح**

دست‌کام  
**حسابداری**

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

## ۱- مقدمه

براساس نامه شماره ۱۰۰۷/۸۸/۳۵۵ مورخ ۱۳۸۸/۲/۳۰ ذیحسابی وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح طبق گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه اموال متعلق به نیروهای مسلح که مورد سرقت و اختلاس قرار می گیرد به حساب خاصی واریز و به سازمان مالک مسترد شود. همچنین چنانچه متهم به جرمه‌های نقدی محکوم شود، این جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	موجودی نقد
درآمدها				
	*	به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

## ۳- حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

بخش بیست و پنجم  
حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای  
مسلح



## ۱- مقدمه

بر اساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر فروش اراضی مربوط و مصرف عواید حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه حاصله بایستی به حساب خاصی که با مجوز خزانه افتتاح می‌گردد واریز و به سازمان مالک واگذار شود. این وجوه با درخواست ذیحسابی مربوط به حساب بانک پرداخت مورد نظر واریز و با توجه به ضوابط تعیین شده در گردش کار یادشده به مصرف می‌رسد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی	موجودی نقد

## ۳- حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام فروش اراضی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت فروش اراضی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

چنانچه اراضی یادشده در دفاتر واحد گزارشگر شناسایی نشده باشد، ابتدا اراضی مربوط در مقابل حساب شناسایی اولیه دارایی‌ها شناسایی و سپس ثبت فوق انجام می‌شود. همچنین در ثبت فوق، سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های مذکور نیز حسب مورد با سرفصل حساب "سایر درآمدهای واحد" یا حساب "سایر هزینه‌ها" شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز وجوه حاصل از فروش اراضی مربوط به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت فروش اراضی
**	بانک دریافت فروش اراضی		

لازم به ذکر است؛ وجوه حاصل از فروش اراضی یادشده به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

بخش بیست و ششم  
حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی  
نیروهای مسلح



## ۱- مقدمه

بر اساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح و امکان استفاده از منابع حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، وجوه حاصل از اجاره دارایی‌های مزبور به حساب مربوط خزانه واریز و پس از مبادله موافقت نامه با معاونت آمواد و پشتیبانی ستاد کل نیروهای مسلح و درخواست ذیحسابی مربوط، وجوه یادشده به حساب بانک پرداخت مورد نظر انتقال می‌یابد تا مطابق ضوابط تعیین شده استفاده شود. از این رو، رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب بانکی	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
				درآمدها
	*	به تفکیک اشخاص به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

## ۳- حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

چنانچه وجوهی به عنوان ودیعه اجاره توسط واحد گزارشگر دریافت شود، بانک دریافت فوق در مقابل "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی" شناسایی می‌شود. به علاوه درآمد حاصل از ودیعه اجاره نیز در همان طبقه درآمد ثبت فوق شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۲): پس از انتقال وجوه حاصل از اجاره املاک و اراضی به حساب بانک پرداخت مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		

لازم به ذکر است وجوه حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح به عنوان وجوه سایر منابع محسوب و دیگر رویدادهای ناشی از آن بر اساس فصول مربوط این نظام شناسایی می‌شود.



بخش بیست و هفتم  
حسابداری بودجه جمعی - خرجی

دوست کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

چنانچه در بودجه سالانه کل کشور، منابع پیش‌بینی شده در مقابل مصارف برآورد شده آن به صورت جمعی - خرجی در نظر گرفته شود، این منابع و مصارف، بودجه‌ی جمعی - خرجی محسوب می‌شود. این منابع و مصارف بدون دریافت و پرداخت وجه نقد در نظر گرفته شده و در ذیل ردیف بودجه‌ای واحدهای گزارشگر پیش‌بینی می‌شود. برای نمونه می‌توان به منابع پیش‌بینی شده بابت حقوق ورودی دستگاه‌های اجرایی در مقابل اعتبار برآورد شده برای حقوق و عوارض گمرکی آن‌ها اشاره نمود.

از این رو واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی می‌تواند بدون پرداخت وجه نقد و در حدود اعتبار برآورد شده مربوط، اعتبار موردنظر را استفاده نموده و تاییدیه دریافتی آن را از خزانه اخذ نماید. واحد دارای منابع جمعی - خرجی نیز می‌تواند بدون دریافت وجه نقد و در حدود منابع پیش‌بینی شده مربوط، موضوع مورد نظر را اعمال نموده و تاییدیه مرتبط با آن را از خزانه دریافت نماید. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی و واحد دارای منابع جمعی - خرجی (در برخی موارد نظیر ثبت معافیت‌ها و تخفیفات گمرکی به نرخ صفر یا معافیت مالیاتی که واحد دارای اعتبار و منابع جمعی - خرجی یکی است) به صورت زیر شناسایی می‌گردد. لازم به ذکر است صرفاً واحدهایی که بر اساس قوانین حاکم، در قوانین بودجه سنواتی درآمد و اعتبار مربوط به آن‌ها به صورت جمعی - خرجی پیش‌بینی شده، ملزم به اعمال ثبت‌های حسابداری این دستورالعمل می‌باشند.

## ۲- حسابداری بودجه جمعی - خرجی

### واحد دارای پیش‌بینی منابع جمعی - خرجی

ثبت شماره (۱): به میزان منابع جمعی - خرجی ارایه شده و تاییدیه مربوط خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

### واحد دارای برآورد اعتبار جمعی - خرجی

ثبت شماره (۲): به میزان استفاده از اعتبار جمعی - خرجی و تاییدیه دریافتی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه (به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت) / دارایی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها) / دارایی در جریان تکمیل / موجودی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها)
**	دریافتی بابت عملیات ...		

		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

در صورتی که اعتبار جمعی - خرجی استفاده شده، قابل انتساب به دارایی واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. چنانچه بدهی‌های شناسایی شده واحد گزارشگر از محل اعتبار جمعی - خرجی تسویه شود، در ثبت فوق بدهی مزبور بدهکار می‌شود. بدیهی است، هرگونه عملیات در خصوص اعتبار جمعی - خرجی منوط به تبادل موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد. ضمناً هر نوع درآمد جمعی - خرجی باید در سطح تفصیلی تفکیک و افشا شده و رویدادهای مربوط از جمله معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی و گمرکی در سطح واحد گزارشگر اعم از استانی یا ستادی ثبت، نگهداری و گزارش گردد. همچنین اگر واحد گزارشگر بیش از یک نوع درآمد جمعی - خرجی داشته باشد، بایستی انواع درآمد را به تفکیک نوع درآمد، ثبت و در یادداشت‌های توضیحی افشاء نماید. لازم به ذکر است، واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی، صرفاً در حدود اعتبار برآورد شده در موافقتنامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقتنامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

### واحد دارای برآورد اعتبار و پیش‌بینی منابع جمعی - خرجی برای موضوعی واحد

ثبت شماره (۳): به میزان استفاده از اعتبار جمعی - خرجی و تاییدیه‌های مربوط خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	دریافتی بابت عملیات ... درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

لازم به ذکر است واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی، صرفاً در حدود اعتبار برآورد شده در موافقتنامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقتنامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

بخش بیست و هشتم

دستورالعمل حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲)

بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم



## ۱- مقدمه

مطابق مفاد جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، عوارض موضوع بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی موضوع این قانون و عوارض شماره‌گذاری خودروهای موضوع بند (ج) ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه ذریب‌نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود تا بر اساس نسبت‌های مقرر به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز شود. به علاوه سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری‌های شهرستان مربوط واریز می‌گردد تا مطابق قوانین و مقررات مربوط در همان روستاها و مناطق عشایری استفاده شود.

از سوی دیگر، بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، فرمانداری به عنوان یک واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود. بر این اساس گزارش‌های مالی مرتبط با این وجوه باید در پایان دوره مالی به استانداری مربوط (به عنوان واحد گزارشگر) ارسال تا در یادداشت‌های توضیحی آن واحد و دولت افشا شود. از این رو رویدادهای مرتبط با سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری در دفاتر فرمانداری‌ها به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

### ۲- حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

ثبت شماره (۱): واریز سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۲): استفاده از وجوه واریزی در روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بانک وجوه سایر منابع		

چنانچه در پایان دوره مالی حساب "بانک وجوه سایر منابع" و "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" مرتبط با این وجوه دارای مانده باشد، فرمانداری باید اطلاعات لازم را جهت افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی به استانداری مربوط ارسال نماید. استانداری مکلف است، اطلاعات دریافتی از فرمانداری‌های ذریب‌نزد را در بخش سایر موارد افشا به صورت زیر گزارش نماید: "مانده حساب بانک وجوه سایر منابع و سایر حساب‌های و اسناد پرداختنی فرمانداری (های) ..... بابت موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم مبلغ ..... میلیون ریال می‌باشد."

ثبت شماره (۳): در صورت تحصیل یا ایجاد دارایی از محل وجوه یادشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل دارایی‌های عمومی
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دارایی‌های عمومی		

چنانچه وجوه مزبور برای تحصیل یا ایجاد دارایی استفاده شود، فرمانداری مورد نظر باید اطلاعات مربوط به دارایی‌های مزبور را تا زمان برکناری یا واگذاری آن‌ها، در حساب انتظامی فوق (به تفکیک دارایی مربوط (شامل پیش‌پرداخت، موجودی‌ها و دارایی ثابت مشهود)، سال و اشخاص) نگهداری نماید.

بخش بیست و نهم

حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال

۱۳۹۶ کل کشور

دست‌کم  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

۱- مقدمه

بر اساس جزء (۱) بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، در این سال به سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور اجازه داده شده است، بیست درصد (۲۰٪) از وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده را برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی و تامین بخشی از هزینه‌های طرح‌های تملک‌دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها به ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به صورت مستقیم و یا تامین قسمتی از وجوه مورد نیاز خرید ماشین‌آلات مذکور، به تفکیک سهم هر استان پرداخت و هزینه کند. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر سازمان فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

ثبت شماره (۱): دریافت وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل قراردادها
**	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها		

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۳): در صورت واگذاری پیش‌پرداخت و اخذ تضمین لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک وجوه سایر منابع		



ثبت شماره (۴): به هنگام تحصیل ماشین آلات خدماتی و عمرانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

رویدادهای مربوط به تسویه بدهی فوق بر اساس فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۵): در صورت تسویه بخشی از بدهی موضوع قرارداد توسط واحدهای دریافت‌کننده دارایی (شهرداری یا دهیاری ذیربط)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

چنانچه این وجوه به منظور تسویه بدهی موضوع قرارداد به حساب سازمان شهرداری‌های و دهیاری‌های کشور واریز گردد، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" جایگزین حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختی" می‌شود.

ثبت شماره (۶): به هنگام واگذاری دارایی تحصیل شده به واحدهای ذیربط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

بدهی است واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز باید دارایی مربوط را در مقابل حساب "دریافتی از محل سایر منابع" شناسایی نماید.

چنانچه در پایان دوره مالی، حساب‌های مرتبط با این وجوه دارای مانده باشند، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور مکلف است، اطلاعات مربوط به این موضوع را در یادداشت توضیحی مرتبط با آن حساب افشاء نماید.

ثبت شماره (۷): در صورت پرداخت بخشی از مخارج طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها توسط این سازمان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک وجوه سایر منابع		

در این صورت واحد ذیربط باید بلافاصله نسبت به شناسایی دارایی در جریان تکمیل یا سایر دارایی‌های ثابت مشهود در مقابل حساب "دریافتی از محل سایر منابع" اقدام نماید.

# بخش سی ام

حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی های دولت



## ۱- مقدمه

برابر قوانین و مقررات مربوط و به منظور تامین مالی، دولت مجاز به انتشار اوراق مالی اسلامی (مانند اوراق سلف موازی استاندارد نفت خام سبک داخلی یا اوراق منفعت یا ...) با پشتوانه دارایی‌های خود بوده و تسویه اصل و سود این اوراق را در سررسید تضمین می‌نماید. برای نمونه برابر بند (و) تبصره (۱۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی به نمایندگی از دولت اقدام به عرضه اوراق سلف موازی استاندارد نفت خام سبک داخلی (منضم به اختیار خرید و فروش تبعی) در بورس نمود و وجوه آن تحت عنوان واگذاری دارایی‌های مالی به حساب مربوط خزانه‌داری کل کشور واریز گردید تا در راستای اهداف و برنامه‌های پیش‌بینی شده در این قانون مصرف شود.

از این رو رویدادهای مربوط به این موضوع بایستی از یک سو در دفاتر واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای و از سوی دیگر در دفاتر مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت به صورت زیر شناسایی و گزارش گردد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق	اوراق ..... پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت

۱- با توجه به نام اوراق (مانند اوراق سلف یا اوراق منفعت یا ...) تعیین می‌شود.

## ۳- حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت

### واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

رویدادهای مربوط به واگذاری اوراق ..... و تسویه اصل و سود تضمین شده آن حسب مورد مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم در دفاتر واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته شناسایی و گزارش می‌شود.

### وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اصل اوراق ..... واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**			اوراق ..... پرداختنی

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق ..... در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**			سود تضمین شده پرداختنی

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق .....

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق ... پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" (موضوع بند (پ) بخش دوازدهم از فصل هفتم) توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

## بخش سی و یکم

حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی



## ۱- مقدمه

برخی واحدهای گزارشگر به منظور جذب کمک‌های بین‌المللی، در چارچوب اسناد بالادستی اقدام به انجام پروژه‌های مشترک با سازمان‌ها و مجامع بین‌المللی می‌کنند. پروژه بین‌المللی ترسیب کربن (مربوط به سازمان جنگل‌ها، مراتع و آبخیزداری کشور)، پروژه همکاری در احیاء دریاچه ارومیه (مربوط به سازمان حفاظت محیط زیست) نمونه‌هایی از پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی هستند. بر اساس تفاهم‌نامه‌های پروژه‌های مشترک، واحدهای مزبور به منظور اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی در سطح کشور، سهم دولت جمهوری اسلامی ایران را به حساب نمایندگی دفتر عمران ملل متحد واریز می‌نمایند. نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، وجوه مربوط (سهم دولت ایران) را با توجه به برنامه کاری سالیانه و درخواست‌های رسیده، حسب مورد به حساب عاملیت پروژه (عاملین ذی‌حساب واحد گزارشگر) یا اشخاص ذینفع واریز می‌کند. واحد گزارشگر و نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، اسناد مربوط به پرداخت‌های انجام شده را مورد رسیدگی قرار می‌دهند. سهم سازمان‌های بین‌المللی نیز پس از بررسی‌های لازم، توسط نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد حسب مورد به حساب عاملیت پروژه یا اشخاص ذینفع واریز می‌گردد. در نهایت، رسیدگی مربوط به پرداخت‌های انجام شده از محل وجوه مذکور توسط واحد گزارشگر و نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد انجام می‌شود. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مربوط به موضوع فوق در دو بخش سهم دولت ایران و سهم سازمان‌های بین‌المللی در دفاتر واحد گزارشگر مسئول انجام پروژه‌های مشترک تهیه شده است.

## ۲- حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی

### الف) حسابداری سهم دولت ایران در دفاتر واحد گزارشگر

الف-۱) در صورتی که سهم دولت ایران به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام تامین اعتبار لازم و واریز وجوه (سهم دولت ایران) به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد (حساب صندوق مشترک)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
		**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		

چنانچه حساب "سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی" در پایان دوره بودجه‌ای دارای مانده باشد، مانده این حساب به عنوان وجوه انتقالی در نظر گرفته شده و حساب‌های بودجه‌ای مربوط، پس از پایان دوره بودجه‌ای به صورت زیر تعدیل خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

ثبت شماره (۲): به‌هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک به حساب عامل ذیحساب پروژه توسط نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

چنانچه بر اساس تفاهم‌نامه، هزینه‌های مدیریت و پشتیبانی صورت گرفته از سوی نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد به‌هنگام واریز وجه کسر شود، به میزان کسر هزینه‌های مزبور از مبلغ واریزی به حساب عامل ذیحساب پروژه، در ثبت مالی فوق سرفصل "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" و در ثبت بودجه‌ای فوق حسب مورد حساب "اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده" یا "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده" نیز بدهکار می‌گردد.

بدیهی است، به‌هنگام دریافت اسناد و مدارک از عاملین ذیحساب بابت استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت مربوط از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی اعمال می‌گردد.

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب مزبور باید تعدیل شود.

ثبت شماره (۴): در صورت واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		



ثبت شماره (۵): واریز وجوه انتقالی حاصل از واریز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

الف-۲) در صورتی که سهم دولت ایران به حساب اشخاص ذینفع واریز گردد.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام تامین اعتبار لازم و واریز وجوه (سهم دولت ایران) به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد (حساب صندوق مشترک)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
		**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		

چنانچه حساب "سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی" در پایان دوره بودجه‌ای دارای مانده باشد، مانده این حساب به عنوان وجوه انتقالی در نظر گرفته شده و حساب‌های بودجه‌ای مربوط، پس از پایان دوره بودجه‌ای به صورت زیر تعدیل خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

ثبت شماره (۲): به‌هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب مزبور باید تعدیل شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۵): به هنگام شناسایی کسور قانونی مربوط و واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

چنانچه طبق قوانین و مقررات واحد گزارشگر مکلف به کسر مالیات باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختنی نیز بستانکار می‌شود. در صورتی که رویداد فوق مربوط به تسویه بدهی مرتبط با موجودی‌ها باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حسب مورد حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی" / "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۶): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	سپرده‌های پرداختنی
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

شایان ذکر است، ثبت این نوع سپرده از رعایت تشریفات قانون محاسبات عمومی کشور مستثنی می‌باشد.

ب) حسابداری سهام سازمان‌های بین‌المللی در دفاتر واحد گزارشگر

ب-۱) در صورتی که سهام سازمان‌های بین‌المللی به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام سازمان‌های بین‌المللی) به حساب عامل ذیحساب پروژه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

واریز سهام سازمان‌های بین‌المللی نوعی هدایای نقدی مشروط است و شرایط مصرف آن توسط واگذارکننده وجه تعیین شده است. بر این اساس، واحد گزارشگر ملزم به بکارگیری دارایی مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و آن را در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از

عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌کند. زمانی که هدایای نقدی مشروط مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسد، بدهی مربوط بدهکار و حساب "هدایا و کمک‌ها" بستانکار می‌شود.

بدیهی است، به‌هنگام دریافت اسناد و مدارک از عاملین ذیحساب بابت استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت مربوط از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی اعمال می‌گردد.

ثبت شماره (۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	هدایا و کمک‌ها		

چنانچه انتقال دارایی‌ها پس از اتمام پروژه به واحد گزارشگر محتمل باشد، به‌هنگام تایید اسناد و مدارک توسط دفتر عمران سازمان ملل متحد، حساب "هدایا و کمک‌ها" در مقابل کاهش حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" اعمال می‌شود. با وجود این، چنانچه انتقال دارایی‌ها در پایان پروژه به واحد گزارشگر محتمل نباشد، شناسایی هدایا و کمک‌ها در مقابل کاهش حساب‌ها و اسناد پرداختنی اعمال نمی‌شود بلکه در پایان پروژه حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" بدهکار و حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بستانکار می‌گردد.

ب-۲) در صورتی که سهم سازمان‌های بین‌المللی به حساب اشخاص ذینفع واریز گردد.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	هدایا و کمک‌ها		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۲): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

چنانچه انتقال دارایی‌ها پس از اتمام پروژه به واحد گزارشگر محتمل نباشد، شناسایی دارایی‌ها در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختی انجام نمی‌شود. با وجود این، در صورتی که در پایان پروژه مالکیت دارایی‌ها به واحد گزارشگر انتقال یابد، حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بدهکار و حساب "هدایا و کمک‌ها" بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	هدایا و کمک‌ها		

چنانچه طبق قوانین و مقررات، واحد گزارشگر مکلف به کسر مالیات باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختی نیز بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۵): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (محل سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع  
به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختی
		**	سپرده‌های پرداختی
**	هدایا و کمک‌ها		

# بخش سی و دوم

## حسابداری حواله ارزی



## ۱- مقدمه

بر اساس قوانین و مقررات ممکن است بخشی از اعتبار واحدهای گزارشگر به صورت حواله ارزی در اختیار آن‌ها قرار گیرد. مبالغ ارزی مزبور مطابق اعلامیه تخصیص اعتبار هر یک از واحدها و با توجه به قوانین و مقررات مربوط مصرف می‌شود. به طور کلی حواله ارزی یا برای انجام معاملات ارزی مورد استفاده قرار می‌گیرد یا معادل نقدی آن با فروش ارز بر اساس قوانین و مقررات دریافت و مصرف می‌شود. رویدادهای مرتبط با معاملات ارزی در دو بخش واحد دریافت‌کننده حواله ارزی و سایر واحدهای مربوط به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

## ۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	سطح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
			بدهکار
			دارایی‌های جاری
	به تفکیک سال و واحد پولی	حواله ارزی	موجودی نقد
*			حساب‌های انتظامی
		حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	حساب انتظامی
*	به تفکیک سال و اشخاص	طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	طرف حساب انتظامی
*			

## ۳- حسابداری حواله ارزی

الف) دفاتر واحد دریافت‌کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۱): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ...		

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخ بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار به فروش برسد و معادل ریالی آن دریافت شود)، بر مبنای نرخ تبدیل ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر دریافت‌کننده حواله ارزی این ثبت و سایر ثبت‌های بودجه‌ای را تنها برای سهم خود از حواله ارزی اعمال می‌کند.

ثبت شماره (۲): در صورت صدور حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله ارزی <sup>۱</sup>
**	دریافتی بابت عملیات ... <sup>۲</sup>		
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی <sup>۳</sup>		

۱- حواله ارزی نوعی موجودی نقد محسوب شده و در شناسایی اولیه به نرخ ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار تسعیر می‌گردد.

۲- سهم اعتبار تخصیص یافته واحد گزارشگر دریافت‌کننده حواله ارزی که معادل آن تاییدیه مربوط توسط خزانه صادر می‌شود.

۳- سهم اعتبار تخصیص یافته سایر واحدها که به صورت حواله ارزی در اختیار واحد گزارشگر دریافت‌کننده حواله ارزی قرار گرفته است.



ثبت شماره (۳): به هنگام تامین اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		

لازم به ذکر است، واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی برای سهم سایر واحدها از محل حواله ارزی تامین اعتبار انجام نمی‌دهد.

ثبت شماره (۴): در صورت رخداد معامله ارزی

ثبت شماره (۱-۴): به هنگام تحمل هزینه یا خرید دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی		

منظور از معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. معامله ارزی در شناخت اولیه به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴): به هنگام تسویه بدهی‌های ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی
**	حواله ارزی		
**	تفاوت تسعیر ارز <sup>۱</sup>		
			اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه بدهی ارزی باید به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور شود. در ثبت فوق فرض شده است که تفاوت تبدیل ناشی از تسویه بدهی ارزی بستانکار است.

چنانچه حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی مربوط به سهم سایر واحدها از محل حواله ارزی باشد، ثبت بودجه‌ای فوق اعمال نمی‌شود. شایان ذکر است، اقلام پولی ارزی با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر می‌شود. بر این اساس، چنانچه بدهی ارزی تا پایان دوره تسویه نشود، لازم است به نرخ تبدیل ارز در تاریخ گزارشگری تسعیر و تفاوت تبدیل حاصل به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (۳-۴): به هنگام تحویل دارایی‌ها به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	تفاوت تسعیر ارز <sup>۱</sup>
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

۱- حساب تفاوت تسعیر ارز با توجه به ماهیت بستانکار یا بدهکار آن در زمان تحصیل دارایی‌ها، حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۴-۴): تسویه بدهی‌های ناشی از معاملات ارزی سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حواله ارزی		

چنانچه سایر واحدها راسا معامله ارزی انجام دهند و از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی بخواهند بدهی ارزی ایجاد شده ناشی از معامله مذکور را پرداخت کند، آن واحد برای اعمال حساب تسویه بدهی‌های ناشی از معاملات ارزی سایر واحدها از ثبت فوق استفاده می‌کند. در این ثبت، حساب حواله ارزی بر اساس نرخ ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است، نرخ ارز در تاریخ تسویه بدهی باید به سایر واحدها اعلام شود تا تفاوت تبدیل ارز در دفاتر آنها شناسایی شود.

ثبت شماره (۵): دریافت معادل ریالی حواله ارزی

ثبت شماره (۵-۱): فروش حواله ارزی با نرخ کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	تفاوت تسعیر ارز
**	حواله ارزی		

ثبت شماره (۵-۲): فروش حواله ارزی با نرخ بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

ثبت شماره (۵-۲-۱): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله ارزی	**	
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

چنانچه واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، این وجوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۲-۵): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله ارزی	**	
**	تفاوت تسعیر ارز		

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت‌نامه، اعلامیه تخصیص اعتبار و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت‌های بودجه‌ای مربوط را اصلاح نماید.

ثبت شماره (۶): دریافت معادل ریالی حواله ارزی و پرداخت آن به حساب سایر واحدها  
ثبت شماره (۱-۶): دریافت معادل ریالی حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله ارزی		
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

تفاوت‌های تبدیل ناشی از فروش سهم اعتبار تخصیص یافته سایر واحدها از حواله ارزی، به حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" منظور می‌شود. لازم به ذکر است، ثبت فوق با فرض فروش حواله ارزی با نرخ بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار اعمال شده است. در صورت فروش حواله ارزی با نرخ کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار، در ثبت فوق حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲-۶): پرداخت معادل ریالی حواله ارزی به حساب سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بانک ...		

اقدام پولی ارزی با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر می‌شود. بر این اساس، مانده حواله ارزی در پایان دوره به نرخ تبدیل ارز در تاریخ گزارشگری تسعیر و تفاوت تبدیل حاصل به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسعیر اقلام پولی ارزی به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور و در صورت بستانکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر ارز باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود. همچنین خالص مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر ارز، طی دوره باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس شود.

**ب) دفاتر سایر واحدهای مربوط**  
**ثبت شماره (۱): به هنگام تخصیص اعتبار**

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ...		

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخ بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار به فروش برسد و معادل ریالی آن دریافت شود)، بر مبنای نرخ تبدیل ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام و با توجه به سهم از حواله ارزی اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): صدور حواله ارزی به نام واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی به عنوان بخشی از اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	دریافتی بابت عملیات ...		

ثبت فوق به مبلغ سهم اعتبار تخصیص یافته واحد از حواله ارزی انجام و معادل آن تاییدیه مربوط توسط خزانه صادر می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت وقوع معامله ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۳-۱): ارسال سفارش به واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی برای خرید دارایی یا موجودی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها
**	طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها		

ثبت شماره (۳-۲): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ثبت شماره (۳-۳): دریافت دارایی‌ها از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	تفاوت تسعیر ارز		

		**	طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها
**	حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها		

دارایی‌ها یا موجودی‌های خریداری شده با توجه به نرخ تبدیل در تاریخ معامله ارزی (اعلام شده توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی) ثبت می‌شوند. به علاوه، بدهکار یا بستانکار بودن حساب تفاوت تسعیر ارز با توجه به نرخ اعلامی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی تعیین می‌شود.

ثبت شماره (۴): در صورت وقوع معامله ارزی توسط سایر واحدها

ثبت شماره (۴-۱): به هنگام تامین اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		

ثبت شماره (۴-۲): در صورت رخداد معامله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی		

منظور از معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. معامله ارزی در شناخت اولیه به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۴-۳): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	تفاوت تسعیر ارز		
			اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

در ثبت فوق فرض شده است که تفاوت تبدیل بستانکار است. همچنین، بدهکار یا بستانکار بودن حساب تفاوت تسعیر ارز با توجه به نرخ اعلامی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی تعیین می‌شود.

ثبت شماره (۵): دریافت معادل ریالی حواله ارزی از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی  
 ثبت شماره (۵-۱): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخ کمیتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	تفاوت تسعیر ارز
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۵-۲): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخ کمیتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

ثبت شماره (۵-۲-۱): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی	**	
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

چنانچه واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، این وجوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۵-۲-۲): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی	**	
**	تفاوت تسعیر ارز		

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت نامه، اعلامیه تخصیص اعتبار و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت های بودجه ای مربوط را اصلاح و به منظور کنترل عملکرد دریافتی ها بابت اعتبار، معادل مبلغ تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده، ثبت زیر را اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار		

# بخش سی و سوم

## حسابداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی

(صرفاً برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی)

دات کام  
حسابداری

[www.Hesabdary.Com](http://www.Hesabdary.Com)  
@HesabdaryCom

## ۱- مقدمه

برخی از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط، مجاز به وصول و مصرف درآمدهای اختصاصی به صورت ارزی می‌باشند. این واحدها بایستی رویدادهای مربوط به وصول این درآمدها و مصرف آن را مشابه سایر رویدادهای خود براساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر خود اعمال حساب نمایند. رویدادهای مرتبط با عملیات مزبور در واحدهای گزارشگر به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

## ۲- دستورالعمل حسابداری

واحدهای گزارشگر می‌بایست رویدادهای مربوط به وصول درآمدهای ارزی و مصرف آن را بر اساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی اعمال حساب نمایند، با این تفاوت که مبلغ ارز دریافت شده و تمام ثبت‌های بودجه‌ای مربوط به مصرف این وجوه، بایستی بر اساس نرخ تسعیر ارز در تاریخ واریز درآمد به حساب بانک دریافت ارزی مفتوحه توسط اداره کل خزانه، اعمال حساب شود.

همچنین واحدهای گزارشگر می‌بایست عملکرد ریالی دریافت و پرداخت‌های ارزی صورت گرفته خود را در حدود اعتبارات مصوب در قانون بودجه جهت اعمال حساب در عملکرد درآمد اختصاصی به اداره کل خزانه اعلام نمایند و خزانه نیز با احتساب آن تاییدیه درآمد اختصاصی واحد گزارشگر را صادر نماید.

در صورت فروش ارز با نرخی بیش از نرخ مذکور به جای مصرف آن، در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از این وجوه حاصل را داشته باشد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت‌نامه و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت‌های بودجه‌ای مربوط را اصلاح نماید.

درخصوص واحدهای گزارشگری که مجوز انتقال وجوه مانده مصرف نشده به سال بعد را نداشته باشند، آن قسمت از ارز دریافتی که تا پایان مهلت قانونی به مصرف نرسد، با رعایت قوانین و مقررات به فروش رسیده و وجوه حاصل به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌شود.



# بخش سی و چهارم

## حسابداری عملیات سازمان جمع آوری و فروش

### اموال تملیکی به نمایندگی از دولت



## ۱- مقدمه

کلیه اموالی که تحت توقیف یا سرپرستی و یا مدیریت دولتی درآمده و یا به هر نحو به تصرف دولت درمی آید در اختیار سازمان جمع آوری و فروش اموال تملیکی قرار می گیرد تا در جمع آوری، نگهداری و اداره آن اقدام نماید. با توجه به اینکه اموال توقیفی (تحت تصرف آن سازمان) پس از صدور حکم قضایی، دارایی سازمان (به نمایندگی از دولت) محسوب می شود، بایستی نسبت به شناسایی آن ها طبق الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۳) اقدام شود. سازمان مزبور بایستی رویدادهای مربوط به اموال یادشده را براساس سرفصل های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر خود اعمال حساب نمایند. رویدادهای مرتبط با عملیات مزبور در سازمان یادشده به صورت ذیل شناسایی می گردد.

## ۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی های جاری
	*	به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها و سال	دارایی های نگهداری شده برای فروش	سایر دارایی های جاری
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها <sup>۱</sup>	

۱- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی ها، کاهنده حساب دارایی های نگهداری شده برای فروش محسوب می شود.

## ۳- دستورالعمل حسابداری

سازمان جمع آوری و فروش اموال تملیکی می بایست رویدادهای مربوط به اموال توقیفی را بر اساس سرفصل های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی اعمال حساب نماید، با این تفاوت که به منظور شناسایی تحقق درآمدهای ناشی از توقیف یا تصرف دارایی های مزبور بایستی در ثبت شماره (۲) فصل پنجم نظام حسابداری بخش عمومی، حساب "دارایی های نگهداری شده برای فروش" در مقابل حساب "درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط" اعمال حساب شود. همچنین، به منظور اعمال حساب فروش دارایی های مزبور حساب "دارایی های نگهداری شده برای فروش" در طرف بستانکار ثبت شماره (۱۶) فصل یادشده مورد استفاده قرار می گیرد.

## بخش سی و پنجم

### حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام شرکت‌ها



## ۱- مقدمه

برخی از واحدها نظیر دانشگاه‌ها بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها از محل وجوه اختصاصی خود هستند. این سرمایه‌گذاری‌ها غالباً کوتاه مدت است و به منظور کنترل یا ایجاد نفوذ موثر بر شرکت سرمایه‌پذیر انجام نمی‌شود. واحدهای مزبور قبل از اقدام به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها و استفاده از این دستورالعمل باید با رعایت قوانین بالادستی، مجوزهای قانونی لازم برای سرمایه‌گذاری در سهام شرکت یا شرکت‌های سرمایه‌پذیر را از مراجع ذیصلاح اخذ نمایند. رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

## ۲- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت‌ها

ثبت شماره (۱): چنانچه واحدها بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها از محل وجوه اختصاصی خود باشند، به هنگام تامین اعتبار بایستی حسب مورد ثبت شماره (۱۵) یا ثبت شماره (۴۸) از فصل دوم و ثبت شماره (۱۶) یا ثبت شماره (۵۸) از فصل چهارم را اعمال و رویدادهای مربوط به تحصیل سرمایه‌گذاری را به بهای تمام شده به صورت زیر شناسایی نمایند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	بانک ...		

بدیهی است در صورت تحقق درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، ثبت شماره (۲) از فصل پنجم اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واگذاری سرمایه‌گذاری، مانده آن از دفاتر خارج و تفاوت عواید حاصل از واگذاری و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، به عنوان سود یا زیان شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱-۲): در صورتی که عواید حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری بیش از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

		**	اعتبار ... / اعتبار ... انتقالی <sup>۱</sup>
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

۱- به میزان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل لازم به ذکر است، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری مطابق ثبت شماره (۱۵) از فصل پنجم نظام یادشده به حساب خزانه واریز می‌گردد. ثبت شماره (۲-۲): در صورتی که عواید حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری کمتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی
**	سرمایه‌گذاری در شرکتها		
		**	اعتبار ... / اعتبار ... انتقالی <sup>۱</sup>
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار ... / کسری ابواب جمعی بابت اعتبار ... انتقالی <sup>۲</sup>
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

۱- به میزان وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری  
۲- به میزان تفاوت حاصل از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل و وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری بدیهی است پس از رسیدگی و طی مراحل قانونی و صدور رای، واحد گزارشگر می‌بایست نسبت به اعمال تعدیلات لازم و ثبت‌های تکمیلی اقدام نماید.

بخش سی و ششم

حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در شرکت‌ها



## ۱- مقدمه

یک واحد گزارشگر ممکن است به موجب قوانین و مقررات ملزم به انجام سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها باشد. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می‌شود. در غیر این صورت سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌ها در صورت وضعیت مالی به یکی از روش‌های زیر منعکس می‌شوند:

(الف) بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته

(ب) مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین.

این دستورالعمل برای سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌ها تدوین شده است.

## ۲- تعاریف و اصطلاحات

**سرمایه‌گذاری بلندمدت:** به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیت‌های واحد تجاری نگهداری شود. یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیت‌هایی باشد.

**واحد وابسته:** واحدی است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.

**نفوذ قابل ملاحظه:** توانایی شرکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاست‌ها نیست.

**روش ارزش ویژه:** روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. مازاد یا کسری (تغییرات در وضعیت مالی) سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر است و سایر ارزش خالص سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر تغییرات در ارزش خالص سرمایه‌پذیر است که در مازاد یا کسری آن شناسایی نشده است.

## ۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				<b>دارایی‌های غیرجاری</b>
	*	به تفکیک شرکت	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
	*	به تفکیک شرکت و سال	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	
				<b>درآمدها</b>
	*	به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

#### ۴- حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

الف) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	بانک ...		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط *		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

شایان ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

\* یک سرمایه‌گذاری، از تاریخی که به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل می‌شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌گردد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:

الف. سرقفی مربوط به واحد وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در تعیین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحد تجاری سرمایه‌پذیر در دوره‌ای که سرمایه‌گذاری تحصیل شده است، به عنوان سود خرید زیر قیمت در نظر گرفته می‌شود. در چنین، حالتی، حساب درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط در ثبت فوق بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲): گزارش سود یا زیان توسط واحد سرمایه‌پذیر

در روش ارزش ویژه، سهم واحد گزارشگر از سود خالص یا زیان واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، به حساب سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

ثبت شماره (۱-۲): به هنگام گزارش سود (مازاد) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در صورتی که درآمد فوق بر اساس قوانین و مقررات مربوط، درآمد اختصاصی یا سایر منابع محسوب شود، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲): به هنگام گزارش زیان (کسری) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		



شایان ذکر است، تعدیلات لازم بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، با استفاده از ثبت‌های فوق اعمال می‌شود.

همچنین، در روش ارزش ویژه سودها و زیان‌های ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورت‌های مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد وابسته شناسایی می‌شود. سهم واحد گزارشگر از سودها یا زیان‌های واحد وابسته که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود. این اقدام حسب مورد با انجام تعدیل در ثبت شماره (۱-۲) یا (۲-۲) انجام می‌شود. حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و همچنین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر می‌شود. شایان ذکر است هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتی دارایی‌هایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، این زیان‌ها باید توسط واحد گزارشگر بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتی دارایی‌های قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، واحد گزارشگر باید سهم خود از آن زیان‌ها را شناسایی کند.

ثبت شماره (۳): به‌هنگام تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت شماره (۴): به‌هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۵): به‌هنگام واریز منابع (عمومی/اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			مطالبات از خزانه
**	بانک دریافت		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد پرداختی از محل اعتبار اختصاصی، به میزان وجوه ارسالی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۶): شناسایی تغییرات در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد یا کسری آن شناسایی نشده است.

سهم واحد گزارشگر از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد وابسته (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تفاوت تسعیر ارز) باید در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص واحد گزارشگر ارائه شود.

ثبت شماره (۶-۱): به‌هنگام افزایش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	مازاد تجدید ارزیابی		

**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی		
**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی		

ثبت شماره (۶-۲): به‌هنگام کاهش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در کسری آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
		**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ب) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه نداشته باشد.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

شایان ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به‌هنگام تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها <sup>۱</sup>		

۱- مبالغ سود تضمین شده، حقایق و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، عموماً در آمد تلقی می‌گردد. با این وجود، سود سهام دریافتنی مازاد بر سهم واحد گزارشگر از سودهای مصوب واحد سرمایه‌پذیر پس از تحصیل سرمایه‌گذاری، معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود. در این موارد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بابت سود سهام دریافتنی کاهش داده می‌شود.

ثبت شماره (۳): به‌هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

ثبت شماره (۴): به‌هنگام واریز منابع (عمومی/اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			مطالبات از خزانه
**	بانک دریافت		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد پرداختی از محل اعتبار اختصاصی، به میزان وجوه ارسالی، نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۵): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت استفاده از روش بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته

ثبت شماره (۱-۵): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها		

۱- هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها بایستی در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته در صورت وضعیت مالی منعکس شود، مبلغ دفتری آن به طور ادواری بررسی می‌شود. چنانچه کاهشی در ارزش یک سرمایه‌گذاری مشاهده شود و بازافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ برآوردی کاهش داده شود.

ثبت شماره (۲-۵): شناسایی برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هرگاه رویدادهایی که باعث کاهش ارزش در سرمایه‌گذاری شده، تا حدی که برطرف شود به‌طوری که کاهش ارزش قبلی قابل بازیافت باشد، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها (درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط) شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۶): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در صورت استفاده از روش تجدید ارزیابی

ثبت شماره (۱-۶): شناسایی افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی منعکس شود، افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص منعکس شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها (درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط) شناسایی شود.

ثبت شماره (۶-۲): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت <sup>۱</sup>
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

۱- هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها بایستی در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

شایان ذکر است در ثبت‌های فوق کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری و همچنین برگشت کاهش مزبور از طریق یک حساب کاهنده (ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها) شناسایی می‌شود.