



نظام حسابداری بخش عمومی



جمهوری اسلامی ایران
وزارت علوم، تحقیقات و فناوری



جمهوری اسلامی ایران
وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



جمهوری اسلامی ایران
سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور



بخش عمومی بخش
دیوان محاسبات کشور



سازمان حسابداری



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

عنوان و نام پدیدآور	: نظام حسابداری بخش عمومی/گردآوری و تنظیم معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور اداره کل هماهنگی تلفیق حسابها و روشهای حسابداری - محسن برزوزاده
مشخصات نشر	: تهران: راه ثریا، 1393.
مشخصات ظاهری	: 196ص: مصور، جدول، نمودار.
شابک	: 978-600-6910-16-1
وضعیت فهرست نویسی	: فیپا
موضوع:	حسابداری؛ گزارش‌های حسابرسی موضوع: مالیه عمومی -- حسابداری
شناسه افزوده:	ایران. وزارت امور اقتصاد و دارایی. اداره کل هماهنگی و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری
رده بندی کنگره	: 1393 ف2ن HF5655/62
رده بندی دیویی	: 657
شماره کتابشناسی ملی	: 3724402

نظام حسابداری بخش عمومی

شناسه مولفین: محسن برزوزاده

صفحه آرا: راحله مراغه

طراح جلد: دیوید برومند

تیراژ: 5000

قیمت: 10500 تومان

نوبت چاپ: دوم - 1394 بهار

کلیه حقوق مادی و معنوی این اثر برای وزارت امور اقتصادی و دارایی محفوظ است.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب :

7	کلیات	فصل 1
28	حسابداری عملیات جاری	فصل 2
53	حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان	فصل 3
60	حسابداری عملیات سرمایه‌ای	فصل 4
91	حسابداری درآمدها	فصل 5
100	حسابداری وجوه سپرده	فصل 6
104	حسابداری موارد خاص	فصل 7
175	شرایط انتقال حساب‌ها	پیوست 1
182	نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی	پیوست 2
186	کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین	پیوست 3
192	مطابقت حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی	پیوست 4

فصل اول

کلیات

مقدمه

نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، مفروضات، 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، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور می‌باشد که در سازمان حسابرسی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. براین اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این استانداردها و ماده (77) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت خواهد بود. واحدهای گزارشگر مکلف‌اند نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود را از سال 1394 بر مبنای استانداردهای مصوب بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی که بر این مبنا تهیه شده است طراحی نمایند.

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

- 1- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی؛
- 2- تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر و
- 3- 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 کشور دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل: مفاهیم، مفروضات 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 فوق‌الذکر 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

1. **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادها 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.
2. **سال مالی:** یکسال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال آغاز و به پایان اسفند ماه همان سال ختم می‌شود.
3. **دارایی:** منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.
4. **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود.
5. **ارزش خالص:** عبارت است از ارزش کل داراییها منهای ارزش کل بدهیهای واحد گزارشگر.
6. **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.
7. **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 چارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن واحدهای گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورتهای مالی فراهم می‌کند. هدف استاندارد مذکور تعیین مبنای ارائه 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.

ج - اهداف صورت‌های مالی

1- 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.

2- 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

3- 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.

د - اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است :

1) صورت وضعیت مالی

2) صورت تغییرات در وضعیت مالی

3) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

4) صورت مقایسه بودجه و عملکرد و

5) یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم روبه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است.

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

نکات اصلی:**الف - صورت وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:**

(1) موجودی نقد (2) حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای (3) حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (4) سرمایه‌گذاری‌ها (5) موجودی مواد و کالا (6) پیش پرداخت‌ها (7) دارایی‌های ثابت مشهود (8) دارایی‌های نامشهود (9) حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای (10) حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (11) پیش دریافت‌ها (12) ذخایر (13) بدهی‌های بلندمدت (14) حسابها و اسناد پرداختی بلند مدت (15) ارزش خالص.

ب - صورت تغییرات در وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

(1) درآمدها (2) هزینه‌ها (به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت) (3) درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت (4) وجوه ارسالی به

خزانه

واحد گزارشگر نمونه
صورت وضعیت مالی
در تاریخ 29 اسفند ماه 13×2

13×1/12/29	13×2/12/29	یادداشت	بدهی‌ها و ارزش خالص	13×1/12/29	13×2/12/29	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال	دارایی‌ها
			بدهی‌های جاری			دارایی‌های جاری
.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای	.....	.....	موجودی نقد
.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	.....	.....	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
.....		حصه جاری حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
.....		پیش‌دریافت‌ها	.....	.....	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت
.....		سایر بدهی‌های جاری	.....	.....	موجودی مواد و کالا
.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....	پیش‌پرداخت‌ها
.....		بدهی‌های غیرجاری	.....	.....	جمع دارایی‌های جاری
.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....	دارایی‌های غیرجاری
.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....	دارایی‌های ثابت مشهود
.....		سایر بدهی‌های غیرجاری	.....	.....	دارایی‌های نامشهود
.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
.....		ارزش خالص	.....	.....	سایر دارایی‌ها
.....		ارزش خالص پایان دوره	.....	.....	جمع دارایی‌های غیرجاری
.....		مازاد تجدید ارزیابی	.....	.....
.....		تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	.....	.....
.....		جمع ارزش خالص	.....	.....	جمع دارایی‌ها
.....		جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....

یادداشت‌های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت تغییرات در وضعیت مالی

برای سال مالی منتهی به 29 اسفند ماه 13×2

سال 13×1		سال 13×2		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
	کمک‌های بلاعوض دریافتی
	سایر درآمدها
	جمع
				هزینه‌ها
	(.....)		(.....)	جبران خدمت کارکنان
	(.....)		(.....)	استفاده از کالاها و خدمات
	(.....)		(.....)	مصرف سرمایه‌های ثابت
	(.....)		(.....)	پهره (سود)
	(.....)		(.....)	یارانه
	(.....)		(.....)	کمک‌های بلاعوض
	(.....)		(.....)	منافع (مزایای) اجتماعی
	(.....)		(.....)	سایر هزینه‌ها
	(.....)		(.....)	جمع
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	مالیات و عوارض
	درآمد حاصل از مالکیت دولت
	فروش کالا و خدمات
	جرایم و خسارات
	سایر
	جمع
	(.....)		(.....)	وجوه ارسالی به خزانه
	خالص تغییر در وضعیت مالی

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

.....	.....	ارزش خالص در ابتدای سال
.....	.....	دارایی‌های دریافتی
(.....)	(.....)	دارایی‌های انتقالی
.....	.....	تعدیلات سنواتی
.....	.....	ارزش خالص در ابتدای سال - تعدیل شده
.....	.....	خالص تغییر در وضعیت مالی
.....	.....	ارزش خالص در پایان سال

یادداشت‌های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

واحد گزارشگر نمونه (عنوان دستگاه اجرایی ... ردیف دستگاه اجرایی ...)

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به 29 اسفند ماه 13×2

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		منابع
		نهایی	اولیه	
ریال	ریال	ریال	ریال	یادداشت
...	دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی
...	دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی
...	دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای
...	دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی
...	جمع منابع
...	مصارف
(...)	(...)	(...)	(...)	هزینه‌های عمومی
(...)	(...)	(...)	(...)	هزینه‌های اختصاصی
(...)	(...)	(...)	(...)	تملك داراییهای سرمایه‌ای
(...)	(...)	(...)	(...)	تملك داراییهای مالی
(...)	(...)	(...)	(...)	جمع مصارف
...	مازاد وجوه مصرف نشده
...	وجوه دریافتی از طرف دولت
...	درآمدهای عمومی
...	درآمدهای اختصاصی
...	واگذاری داراییهای سرمایه‌ای
...	واگذاری داراییهای مالی
...	جمع

یادداشت‌های توضیحی تا جزء لاینفک صورتهای مالی است.

ساختار حساب‌ها

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

1- حساب‌های اصلی

این حساب‌ها به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، 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.



2- حساب‌های تفصیلی

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

3- ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی

به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، 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.

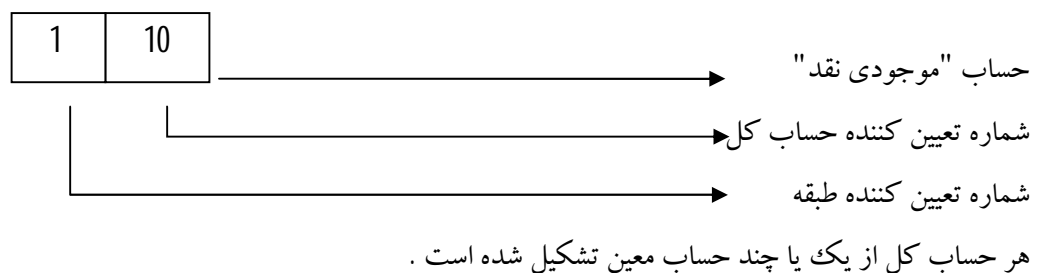
3-1) طبقه حساب‌ها

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 1 تا 3،

حساب‌های صورت وضعیت مالی و طبقه‌های 4 تا 7 حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی، طبقه 8 حساب‌های انتظامی و طبقه 9 حساب‌های بودجه‌ای را تشکیل می‌دهند.

3-2) 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 3 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:



3-3) حساب‌های معین

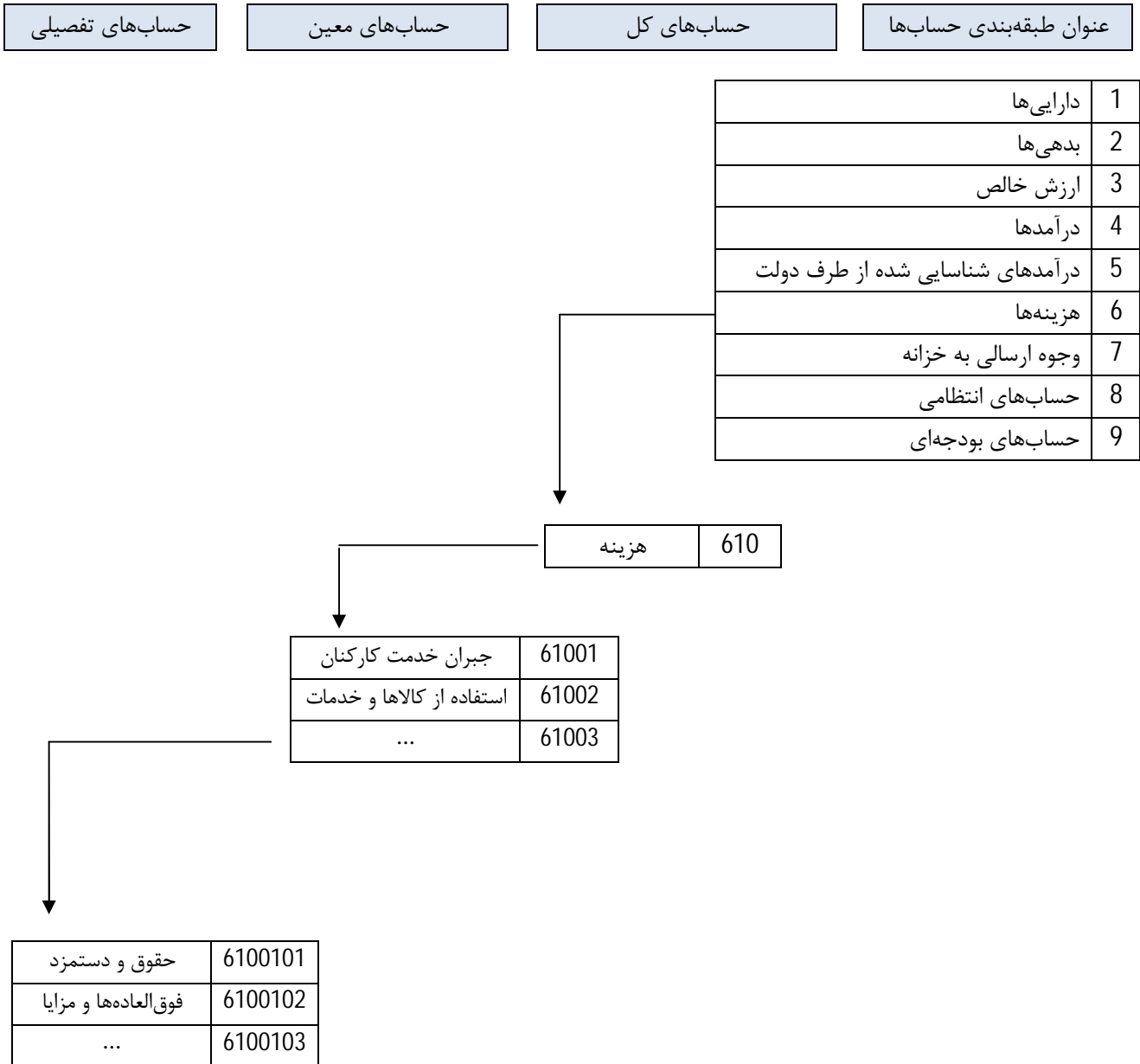
حساب‌های معین که اجزای حساب‌های کل را تشکیل می‌دهند، مهمترین سطح از لحاظ گزارشگری و عملیات حسابداری می‌باشند.

3-4) عوامل هزینه و مراکز هزینه¹

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه‌های هر یک از مراکز هزینه اهمیت ویژه ای دارد لذا ضروری است هر یک از عوامل هزینه به هنگام تحقق و ثبت در حساب‌ها به مراکز هزینه مربوط ردیابی شده و در حساب‌ها شناسایی شوند. تجمیع هزینه‌ها در مراکز هزینه 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.

¹ مراکز هزینه به عنوان یکی از اجزاء مراکز فعالیت تلقی می‌شود.

تصویر کلی ساخت و کدگذاری حسابها



اصول و مفروضات

در این مجموعه، نگرش کلی به سوی ایجاد بسترهای مناسب جهت اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و متعاقباً استقرار سیستم حسابداری تعهدی در واحدهای گزارشگر دولتی می‌باشد. لذا اصول و مفروضات کلی 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 گزارشات مالی و مدیریتی به هنگام برطرف نماید.

در نظام حسابداری مذکور، رعایت ملاحظات مندرج در قوانین و مقررات مربوط، استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور و همچنین پیش‌نیازهای حسابداری قیمت تمام شده مدنظر قرار گرفته است و بر این اساس تعاریف هزینه، درآمد، دارایی‌ها و یا بدهی‌ها و نیز ارزش خالص منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی و ماده (77) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت می‌باشد. بر این اساس اصول و مفروضات زیر بایستی جهت شناخت و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن بر مبنای رویکرد حسابداری تعهدی مدنظر قرار گیرد:

1- سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می‌شود. طبق ماده‌ی واحده قانون اصلاح مواد (63) و (64) قانون محاسبات عمومی کشور، مهلت تعهد و پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی (سرمایه گذاری ثابت) اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده و تا پایان سال مالی توسط خزانه‌داری کل در اختیار ذیحسابی دستگاه‌های ذیربط قرار گرفته باشند، به ترتیب برای هزینه‌های جاری پایان فروردین ماه و هزینه‌های عمرانی پایان تیرماه سال بعد می‌باشد. بر این اساس کلیه تعهداتی که از محل منابع سال قبل در دوره متمم ایجاد و پرداخت شده است، بایستی به تاریخ پایان سال مالی قبل شناسایی گردد. شایان ذکر است؛ مانده وجوه مصرف نشده سال قبل که در مهلت قانونی مقرر به حساب‌ها خزانه برگشت داده می‌شود، به عنوان وجوه ارسالی به خزانه در دفاتر سال بعد شناسایی می‌شود.

2- طبق بند (و) ماده (224) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، کلیه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و کمک‌ها و سایر اعتبارات و ردیف‌های مندرج در جداول قوانین بودجه سنواتی، بر اساس مفاد موافقتنامه‌های متبادله دستگاه با سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار قابل تعهد، پرداخت و هزینه می‌باشد. با این وجود، چنانچه تعهدی مازاد بر حدود تعیین شده ایجاد گردد، ضروری است این تعهدات در مقابل حساب ذخیره هزینه‌های تحقق یافته شناسایی شوند، بدیهی است برای این گونه تعهدات امکان تامین اعتبار وجود ندارد.

3- در این نظام، فهرست حساب‌های عملیات جاری، سرمایه‌ای و ... مشترک می‌باشد و مجموعه‌ی صورت‌های مالی واحد گزارشگر به صورت واحد تهیه و ارائه می‌شود. علت تفکیک‌های انجام شده تنها تسهیل در آموزش و یادگیری بخش‌های مختلف نظام حسابداری بخش عمومی است.

4- کلیه دارایی‌های ثابت مشهود واحد گزارشگر طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (5) با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود و شیوه‌نامه مربوط در حساب‌ها شناسایی خواهند شد.

5- دارایی‌های مزبور حسب مورد از طریق فرآیند استهلاک و با توجه به مراکز استفاده کننده به عنوان هزینه استهلاک دوره شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شوند. استهلاک دوره معمولاً در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس می‌شود، با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی دارایی صرف تولید سایر دارایی‌های واحد گزارشگر می‌گردد. در این حالت، استهلاک، بخشی از بهای تمام شده دارایی دیگر را تشکیل می‌دهد و در مبلغ دفتری آن منظور می‌شود.

6- با عنایت به این که مبنای تکمیل فرم‌های عملکرد بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد واحد گزارشگر حساب‌های بودجه‌ای می‌باشد و عملکرد بودجه‌ی سال جاری و سال‌های قبل در سطح تفصیلی حساب‌های بودجه‌ای به ترتیب با عناوین سال جاری و انتقالی شناسایی می‌شوند، لذا در صورت شناسایی رویدادهای مالی مرتبط با حساب‌های بودجه‌ای سال‌های قبل، حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مربوط در سطح تفصیلی انتقالی تعدیل می‌گردند.

7- گزارشگری مالی واحد گزارشگر در پایان دوره مالی شامل دو بخش ارایه‌ی مجموعه کامل صورت‌های مالی و فرم‌های عملکرد بودجه می‌باشد.

8- با عنایت به این که برای تهیه صورت‌های مالی بایستی مواردی مانند مطالبات مشکوک الوصول، عمر مفید و ارزش باقیمانده دارایی‌های ثابت مشهود به صورت برآوردی تعیین شود، ممکن است گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات بیشتر، تغییر در برآوردها را ضروری سازد. از آنجایی که برآوردهای جدید حاوی اطلاعاتی است که در دوره‌های گذشته موجود نبوده است، نیازی به اصلاح مانده‌های ابتدای دوره یا تجدید ارایه صورت‌های مالی نمی‌باشد. بر این اساس، واحد گزارشگر اثرات انباشته تغییر در برآورد را شناسایی نمی‌کند. ممکن است در تهیه صورت‌های مالی واحد گزارشگر اشتباهاتی رخ داده باشد که در سال جاری کشف گردد، اصلاح آن‌ها با تسری به گذشته و تجدید ارایه صورت‌های مالی انجام می‌گیرد. ثبت‌های اصلاحی لازم نیز با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی انجام می‌شوند. تغییر رویه حسابداری بر ارقام سنوات قبل موثر بوده و

اثر انباشته آن با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی شناسایی و در گردش حساب تغییرات ارزش خالص گزارش می‌گردد. به منظور فراهم شدن قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دوره‌های قبل با دوره جاری، صورت‌های مالی سال‌های قبل بر اساس روش حسابداری جدید ارایه مجدد می‌شوند.

9- شرایط انتقال حساب‌ها از سیستم حسابداری قدیم به سیستم حسابداری جدید بر اساس دستورالعملی خواهد بود که به پیوست همین مجموعه ارایه می‌شود.

10- در خصوص نحوه تلفیق صورت‌های مالی در سطوح گروه گزارشگر و دولت، در نسخه‌های آتی و پس از تصویب استاندارد مربوط تعیین تکلیف خواهد شد.

11- یادداشت‌های توضیحی به عنوان یکی از اجزای صورت‌های مالی بایستی بر اساس الزامات افشا مندرج در استانداردهای مصوب تهیه و همراه صورت‌های مالی ارایه شوند.

12- 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 نبایستی در صورت‌های مالی و فهرست حساب ارسالی به مراجع ذیربط منعکس شود.

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)} ¹ ، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	بودجه اعتبار هزینه بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
*		به تفکیک نوع منابع {سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، 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 نوع منابع {عمومی/ اختصاصی}، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار هزینه کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، 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 نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی/ 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 نوع پرداخت غیرقطعی، نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه مصرف شده اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت سرمایه ای بانک پرداخت هزینه ابلاغی بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع بانک دریافت وجوه سپرده بانک رد وجوه سپرده بانک دریافت بانک پیش‌دریافت بانک رد وجوه اضافه دریافتی بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بانک وجوه کارشناسی ثبت بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی بانک پرداخت خانه‌های سازمانی بانک پرداخت وجوه پارانه بانک وجوه انتقالی هزینه بانک وجوه انتقالی سرمایه‌ای	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	کارت هدیه	
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و نوع ارز	بانک ارزی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع ²)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده هزینه حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه‌ای	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 و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه‌ای	ودایع	
	*	به تفکیک سال	وجوه سپرده نزد خزانه	
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده ³	
	*	به تفکیک سال	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع درآمد (عمومی / اختصاصی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ⁴	
	*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	
	*	به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ⁵	

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	موجودی‌ها
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ⁶	
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	پیش پرداخت‌ها
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	
	*		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*		پیش پرداخت مواد و کالا	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مرکز هزینه، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	علی الحساب بابت عملیات جاری	علی الحساب
	*		علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*		ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری	ذخیره علی الحساب ⁷
	*		ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	
دارایی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	دارایی در جریان تکمیل	دارایی‌های ثابت مشهود
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی‌های امانی نزد سایر اشخاص به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	
	*	به تفکیک دارایی مربوط	استهلاک انباشته ⁸	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ⁹	
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹⁰	دارایی‌های نامشهود

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک شرکت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	سرمایه گذاری‌های بلند مدت
	*	به تفکیک نوع و ماهیت	سایر سرمایه گذاری‌ها	مدت
	*	به تفکیک سال، موسسه عامل / اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	سایر دارایی‌ها
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
			حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	
			حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی ¹¹	
	*	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 درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	سپرده‌های پرداختی	
	*		سپرده‌های پرداختی ارزی	
	*	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 درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*		بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافت‌ها
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	پیش دریافت درآمد	
	*	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
	*		حق بازنشستگی پرداختی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	سایر کسورات پرداختی	
	*		مالیات پرداختی	

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	
*		به تفکیک اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک‌های بین راهی	
*		به تفکیک سال، اشخاص، نوع درآمد (عمومی / اختصاصی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان	
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
*		به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
ارزش خالص				
*		—	ارزش خالص	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های انتقالی	ارزش خالص پایان دوره مالی
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های دریافتی	
*		به تفکیک موضوع تعدیلات ¹² و طبقه دارایی مربوط	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی
*		—	تفاوت تسعیر ارز	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	
			دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	
			دریافتی بابت وجوه یارانه	

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
*		به تفکیک طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر درآمدها
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی از محل ضبط سپرده‌ها	
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت کارشناسی ثبت	
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت خانه های سازمانی	
*		—	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	درآمدهای دولت
*		—	سایر درآمدها - سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها	
			سایر درآمدها - درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها	
			سایر درآمدها - بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها	
			سایر درآمدها - درآمد خانه‌های سازمانی	
			سایر درآمدها - سود تسعیر ارز	
				هزینه‌ها
*		به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، مرکز هزینه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)/ نوع سایر منابع	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹³	هزینه
*		بر حسب مرکز هزینه	سایر هزینه‌ها - هزینه مطالبات مشکوک الوصول	
*		بر حسب مرکز هزینه	سایر هزینه‌ها - زیان تسعیر ارز	
				وجوه ارسالی به خزانه
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
*		—	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	
*		—	وجوه ارسالی بابت منابع خانه های سازمانی	
				حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*		واگذارنده	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
*		واگذارنده	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	طرف حساب‌های انتظامی

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، 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
	*	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت، ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت، ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی سایر اشخاص	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی سایر اشخاص	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

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

^۱ حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی انتقالی به دو بخش سنواتی و مصرف نشده تفکیک می‌شوند. بخش سنواتی مربوط به پرداخت‌های غیر قطعی سال‌های قبل به منظور تکمیل فرم وضعیت پرداخت‌های غیر قطعی سنوات قبل و بخش مصرف نشده مربوط به پرداخت‌های قطعی و غیر قطعی از محل وجوه مصرف نشده سال‌های قبل واحدهایی است که مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال‌های قبل به سال بعد می‌باشند و برای تکمیل فرم وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل در نظر گرفته شده است.

^۲ 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

^۳ حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می‌شود.

^۴ حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می‌شود.

^۵ حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتنی محسوب می‌شود.

^۶ حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.

^۷ حساب ذخیره علی‌الحساب به عنوان کاهنده حساب علی‌الحساب محسوب می‌شود.

^۸ حساب استهلاک انباشته به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک پذیر محسوب می‌شود.

^۹ حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌ها محسوب می‌شود.

^{۱۰} آن بخش از دارایی‌ها که با تعریف دارایی‌های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی) مطابقت دارد و می‌بایست تحت سرفصل فوق اعمال حساب شود.

^{۱۱} در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت‌های مالی بعنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

^{۱۲} موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در روبه‌های حسابداری، فروش دارایی‌ها و ... می‌باشد.

^{۱۳} نگهداری اطلاعات تفصیلی به تفکیک نوع منابع و مشخصات اعتبار برای هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های غیر نقدی لازم نیست.

فصل دوم

حسابداری عملیات جاری

1- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده) ¹ }، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)	بودجه اعتبار هزینه	بودجه واحد گزارشگر
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک نوع منابع {سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی}، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه	حواله‌ها
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)	کنترل اعتبار هزینه	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت هزینه ابلاغی بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع بانک وجوه انتقالی هزینه	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ² }، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	کارت هدیه	
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع}، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع}، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی شده هزینه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	حساب‌ها 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 و فصول اعتبار هزینه	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	موجودی‌ها
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	پیش پرداخت‌ها
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مرکز هزینه، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه	علی الحساب بابت عملیات جاری	علی الحساب
	*	فصول اعتبار هزینه	ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری ³	ذخیره علی الحساب
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	سپرده‌های پرداختی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافت‌ها
	*	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	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
ارزش خالص				
*		—	ارزش خالص	ارزش خالص پایان دوره
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
*		به تفکیک طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر درآمدها
هزینه‌ها				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، مرکز هزینه، نوع منبع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)/ نوع سایر منابع	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارای سرمایه ای/ واگذاری دارای مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
			وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	
حساب‌های انتظامی				
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع منبع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب‌های انتظامی

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

1- حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی انتقالی به دو بخش سنواتی و مصرف نشده تفکیک می‌شوند. بخش سنواتی مربوط به پرداخت‌های غیر قطعی سال‌های قبل به منظور تکمیل فرم وضعیت پرداخت‌های غیرقطعی سنوات قبل و بخش مصرف نشده مربوط به پرداخت‌های قطعی و غیرقطعی از محل وجوه مصرف نشده سال‌های قبل واحدهایی است که مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال‌های قبل به سال بعد می‌باشند و برای تکمیل فرم وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل در نظر گرفته شده است.

2- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و

3- حساب ذخیره علی‌الحساب بابت عملیات جاری به عنوان کاهنده حساب علی‌الحساب بابت عملیات جاری محسوب می‌شود.

2- حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (1): 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 (2): 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 (3): در صورتی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری پرداختی انجام شود، 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		

ثبت شماره (4): به هنگام تخصیص اعتبار

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

ثبت شماره (5): در صورت دریافت وجه و تسویه و پا به پای 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 طبقه بندی سایر دارایی ها گزارش شود.

ثبت شماره (6): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

ثبت شماره (7): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	هدایا و کمکها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله ای، دارایی شناسایی می کند، معادل مبلغ دارایی اندازه گیری شده درآمد شناسایی می کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی ها شناسایی می شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می شود.

ثبت شماره (8): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت بایستی 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 پرداختی شناسایی شود.

ثبت شماره (9): 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 پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله ای شناسایی می شود.

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

ثبت شماره (10): زمانی که هدایای نقدی محدود شده برای هدف خاص مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسند، ثبت ذیل در دفاتر اعمال می گردد.

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

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدهی ها 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 (11): 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 می شود.

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

لازم به ذکر است؛ دریافتی از محل سایر منابع به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می شود.

ثبت شماره (12): 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		

حساب بودجه ای اعتبار هزینه تنها مربوط به ابلاغ اعتبار هزینه با ماهیت اختصاصی می باشد.

ثبت شماره (13): ارسال وجوه مربوط به حواله ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		

		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

برای ابلاغ اعتبار، درخواست وجهی از سوی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار به خزانه ارایه می‌شود. خزانه پس از بررسی اعتبار تخصیص یافته درخواست کننده و تایید درخواست وجه، وجوه مربوط را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مذکور واریز می‌نماید. واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار نیز 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 و دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید.

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به ابلاغ سایر منابع خود به سایر واحدها باشد، بایستی حساب هدایا و کمک‌های مربوط در مقابل بانک وجوه سایر منابع شناسایی شود. بدیهی است؛ حساب‌های بودجه‌ای برای ابلاغ وجوه سایر منابع شناسایی نمی‌شود.

ثبت شماره (14): به هنگام دریافت اعلامیه اعتبار و واریز وجوه ابلاغی (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی
**	دریافتی بابت عملیات جاری		
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

با ابلاغ اعتبار، 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 پایان 20 فروردین ماه سال بعد (برای اعتبار هزینه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی می‌بایست در پایان دوره مالی، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را براساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه اخذ نمایند تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت نمایند.

ثبت شماره (15): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

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

طبق بند (و) ماده (224) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تعهد، پرداخت و هزینه بایستی 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 شناسایی می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات غیرقابل پرداخت در دوره جاری، بایستی حساب هزینه مربوط در مقابل حساب ذخیره موردنظر 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 (16): به‌هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب و سایر اشخاص ذی‌صلاح با رعایت مقررات و ضوابط قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	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 پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه گردان پرداخت شناسایی می‌شود. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای برای وجوه سایر منابع شناسایی نمی‌شوند.

ثبت شماره (17): پیش پرداخت

ثبت شماره (1-17): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات جاری

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

بدیهی است به هنگام مستهلک نمودن پیش‌پرداخت، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (2-17): 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 هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی			
		**	
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (18): به هنگام خرید موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
حساب اعتبار هزینه مصرف شده به میزان پرداخت‌های قطعی شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

موجودی‌هایی که از محل اعتبار هزینه خریداری می‌شود، عموماً ملزومات مصرفی می‌باشند، بر این اساس به‌هنگام خرید از حساب بودجه‌ای اعتبار هزینه مصرف شده استفاده می‌شود. البته این موضوع در خصوص موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای مصداق ندارد. در ضمن بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده‌اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود. لازم به ذکر است، معادل موجودی ملزومات مصرف شده بایستی هزینه مربوط شناسایی گردد، همچنین واحد گزارشگر ارایه کننده خدمات نیز هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارایه یا صورتحساب صادر شده باشد.

ثبت شماره (19): شناسایی علی الحساب

هرگونه پرداخت علی الحساب به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی انجام می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که به هنگام پرداخت علی الحساب محاسبات مربوط به کسورات قانونی و استهلاك پیش پرداخت‌های قبلی نیز انجام و معادل خالص قابل پرداخت ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	علی الحساب بابت عملیات جاری
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی ¹		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی پس از کسر استهلاک پیش‌پرداخت و تنخواه گردان مربوط، به میزان پرداخت‌های غیرقطعی شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

1- عملیات شناسایی وجوه سپرده در بخش حسابداری وجوه مذکور ارایه گردیده است.

در ثبت فوق تعهدات به صورت کامل شناسایی می‌شوند؛ بخشی از تعهدات که به صورت نقدی پرداخت می‌شود به عنوان علی‌الحساب و مابقی تعهدات پرداخت نشده به عنوان هزینه شناسایی می‌گردند. در ضمن به دلیل نقدی بودن بودجه، بابت هزینه در ثبت فوق حساب اعتبار هزینه تامین شده کاهش نمی‌یابد (اعتبار هزینه مصرف شده شناسایی نمی‌شود).

در ضمن با عنایت به این که علی‌الحساب به منظور ادای بخشی از تعهد واحد گزارشگر پرداخت می‌شود، تنها آن بخش از علی‌الحساب ایجاد شده در سال جاری که در همان سال تسویه می‌شود، در مقابل هزینه قرار می‌گیرد. در صورتی که تا پایان دوره مالی علی‌الحساب ایجاد شده در سال جاری تسویه نشود، هزینه مربوط در مقابل حساب ذخیره علی‌الحساب شناسایی می‌گردد. بدیهی است، به هنگام تسویه علی‌الحساب در سال‌های بعد، علی‌الحساب در مقابل ذخیره علی‌الحساب بسته می‌شود.

ثبت شماره (20): شناسایی هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	علی الحساب بابت عملیات جاری		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی ¹		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

حساب اعتبار هزینه مصرف شده به میزان پرداخت‌های قطعی شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		

1- عملیات شناسایی وجوه سپرده در بخش حسابداری وجوه مذکور ارایه گردیده است. بدیهی است تامین اعتبار ثبت مذکور معادل مبلغ هزینه پس از کسر مبلغ مستهلک شده پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت می‌باشد.

ثبت شماره (21): به هنگام کاهش تضمین‌های دریافتی

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

ثبت شماره (22): به هنگام تسویه و پرداخت تعهدات پرداختی و کسور مربوط

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

لازم به یادآوری است؛ تعهدات مربوط به بیمه و مالیات بایستی در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (23): در برخی موارد ممکن است واحدها وجوهی را به عنوان تنخواه گردان پرداخت در اختیار سایر واحدها قرار دهند، در این وضعیت وجوه دریافتی از محل تنخواه گردان پرداخت بایستی در موعد قانونی مقرر تسویه و اسناد و مدارک مربوط به مصرف وجوه مذکور به واحد واگذارکننده وجوه ارسال گردد. در صورت ارسال اسناد و مدارک مربوط از سوی واحد دریافت کننده وجه و پس از تایید آن‌ها توسط واحد واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت، واحد دریافت کننده وجه حسب مورد ثبت‌های ذیل را اعمال می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

توضیحات:

الف) در صورتی که وجوه مصرف نشده از محل تنخواه‌گردان دریافتی مانده داشته باشد، این وجوه بایستی به واگذارکننده عودت داده شود و با استفاده از سرفصل حساب بانک وجوه سایر منابع اعمال حساب گردد.

ب) چنانچه از محل تنخواه‌گردان پرداختی به عاملین ذیحساب پرداخت‌های غیرقطعی انجام شود و مانده حساب‌های مربوط در پایان دوره مالی و پس از تایید ذیحسابی مربوط از دفاتر عاملین ذیحساب خارج شود، ذیحسابی مورد نظر مجاز به تفویض مسئولیت پیگیری و تسویه پرداخت‌های غیرقطعی به عاملین ذیحساب در سال آتی می‌باشد. بر این اساس ذیحسابی واحد گزارشگر تفویض‌کننده بایستی تنخواه‌گردان پرداخت را در مقابل پرداخت‌های مذکور شناسایی و عامل ذیحساب مربوط بایستی پرداخت‌های غیرقطعی مورد نظر را در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختی در دفاتر خود شناسایی نماید.

پ) در صورتی که از محل تنخواه‌گردان پرداخت دریافتی، اسناد و خواهی و یا کسری ابواب‌جمعی ایجاد شده باشد مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت‌کننده تنخواه‌گردان می‌باشد. در ضمن واحد پرداخت‌کننده تنخواه‌گردان نیز بایستی پیگیری‌های لازم را نیز انجام دهد. در پایان دوره مالی معادل حساب کسری و اسناد و خواهی در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختی در دفاتر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. از سوی دیگر، در دفاتر واگذارکننده تنخواه‌گردان معادل کسری و اسناد و خواهی ایجاد شده در سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی در مقابل حساب تنخواه‌گردان پرداخت شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (24): پس از دریافت و تایید اسناد و مدارک مربوط به تنخواه‌گردان پرداخت

ماهیت حساب (بستانکار)		ماهیت حساب (بدهکار)	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		**	علی الحساب بابت عملیات جاری
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه‌گردان پرداخت
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		

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 هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی تغییر یابد.

ثبت شماره (25): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی
		**	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		
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی			
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (26): به هنگام واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده هزینه
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

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 شده هزینه منتقل می‌شود.

ثبت شماره (27): در صورت ایجاد کسری در پیش پرداخت واگذار شده به اشخاص و یا عدم رفع اسناد واخواهی شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده هزینه		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

گاهی ممکن است در منابع جاری واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، بنابراین ارزش ریالی آن به صورت کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور خواهد شد. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه گردان پرداخت، برداشت از حساب بانکی به موجب احکام صادره توسط مراجع قانونی یا برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. چنانچه انتظار ورود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه بندی سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به

ذکر است؛ در صورتی که تا پایان شهریور ماه کسری یاد شده رفع نگردد، مبلغ حساب کسری ابواب جمعی در گزارش حساب‌های واخواهی (موضوع بند (4) ماده (4) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب)، به همراه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور ارایه می‌شود. ثبت شماره (28): چنانچه در سال شناسایی اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی، اسناد یا کسری مربوط رفع گردد، ثبت‌های ذیل در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

ثبت شماره (29): رفع اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعديلات سنواتی
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

در صورتی که تا پایان شهریور ماه سال بعد کسری ایجاد شده رفع گردد؛ ذیحسابی مربوط مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و پس از اعمال ثبت‌های اصلاحی یادشده در سال رفع کسری، فرم‌های عملکرد سال ایجاد کسری را اصلاح و به همراه مدارک 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 ارایه می‌نماید.

ثبت شماره (30): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده 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 هزینه ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع

**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت 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		

در صورتی که در سال‌های بعد از ایجاد کسری ابواب جمعی، وجوه حاصل از رفع کسری به حساب بانک مربوط واحد گزارشگر واریز گردد و بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد مذکور مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، واحد گزارشگر به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب مربوط خزانه بایستی از سرفصل حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید.

ثبت شماره (31): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذی‌صلاح و برداشت از حساب‌های بانکی
 ثبت شماره (1-31): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذی‌صلاح

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

ثبت شماره (2-31): 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 هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	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، وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال‌های 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 18 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 (3-31): در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذی صلاح 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 ذی صلاح
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	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 ذی صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذریبط 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.

ثبت شماره (4-31): چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذی صلاح 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 (5-31): 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 (31-6): 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		

ثبت شماره (31-7): 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 هزینه ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (32): 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 هزینه ابلاغی		
**	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 (33): 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 در پایان دوره مالی 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 (34): 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 هزینه ابلاغی		
**	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 (35): 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		

در صورتی که در پایان دوره مالی 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 (36): شناسایی هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده در پایان سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
			هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده (مانند آب، برق و گاز و ...)
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره هزینه های تحقق یافته		
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		

لازم به ذکر است؛ تامین اعتبار برای هزینه هایی که در مقابل ذخایر (نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان و استهلاک) شناسایی می شوند، انجام نمی شود. در ضمن، این موضوع در مورد تمام هزینه هایی که مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری می باشد نیز صادق است. همچنین ذخیره شناسایی نشده های قبل مزایای پایان خدمت کارکنان نیز در مقابل حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می گردد.

ثبت شماره (37): به هنگام پرداخت مزایای پایان خدمت 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 مزایای پایان خدمت کارکنان
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
اعتبار هزینه مصرف شده			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (38): شناسایی ذخیره علی الحساب در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری		

ذخیره علی الحساب در پایان سال معادل مانده علی الحساب شناسایی می شود به نحوی که مانده علی الحساب در صورت وضعیت مالی پس از کسر ذخیره آن صفر باشد، لذا سرفصل حساب علی الحساب در صورت وضعیت مالی افشا نمی شود. بدیهی است، چنانچه علی الحساب در سال ایجاد تسویه شود، بر اساس ثبت شماره (20) به هزینه منظور می شود،

بستن حساب‌ها

ثبت شماره (39): بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	حواله‌ها اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه مصرف شده		
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی ¹		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		

1- حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. مانده حساب مذکور حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌باشد و با حساب ارزش خالص بسته می‌شود.

ثبت شماره (40): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
		**	بیمه پرداختی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح

		**	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
		**	ارزش خالص
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	علی الحساب بابت عملیات جاری		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
**	ارزش خالص		
به میزان مانده وجوه مصرف نشده قابل انتقال به سال بعد و پرداخت‌های غیرقطعی مربوط، حساب‌های بودجه‌ای ذیل در نظر گرفته می‌شود.			
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

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

افتتاح حساب‌های دائمی

در دوره مالی بعد مانده حساب‌های دائمی با معکوس نمودن ثبت‌های فوق افتتاح می‌گردد.

ثبت شماره (41): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده مربوط به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال وجوه مذکور، ثبت فوق اعمال نمی‌شود. لازم به ذکر است؛ چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در پایان دوره مالی 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 دوره مالی به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، به هنگام واریز وجوه یادشده حساب‌ها و اسناد دریافتی بدهکار و بانک مربوط بستانکار می‌شود. بدیهی است، پس از دریافت مجدد وجوه مذکور حساب بانک وجوه انتقالی مربوط بدهکار و حساب‌ها و اسناد دریافتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (42): در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال‌های قبل به سال بعد

ثبت شماره (1-42): به هنگام انتقال مانده منابع مصرف نشده سال قبل به حساب مربوط در سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه انتقالی هزینه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

ثبت شماره (2-42): به میزان وجوه مصرف نشده بودجه‌ای دوره‌های مالی قبل که به سال جاری انتقال یافته است،

حساب‌های بودجه‌ای ذیل به همراه وجوه یادشده، در سال جاری شناسایی می‌شود.

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (مصرف نشده) شناسایی می‌شود. بدیهی است، به‌هنگام مصرف وجوه یادشده سال‌های قبل در سال جاری، حساب‌های بودجه‌ای لازم در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (مصرف نشده) شناسایی می‌شوند. در ضمن، حساب بودجه‌ای اعتبار هزینه تنها مربوط به اعتبار هزینه با ماهیت اختصاصی می‌باشد.

چنانچه از محل وجوه مصرف نشده سال‌های قبل پرداختی غیرقطعی انجام و حساب بودجه‌ای اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی شناسایی شود، در صورت انتقال مانده حساب یادشده به سال بعد، حساب بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) افتتاح می‌گردد.

ثبت شماره (43): به‌میزان پرداخت‌های غیرقطعی بودجه‌ای دوره‌های مالی قبل (پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و ...) که مانده حساب آن‌ها به سال جاری انتقال یافته است، حساب‌های بودجه‌ای ذیل به همراه حساب‌های دایمی مربوط، در سال جاری شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار هزینه		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) شناسایی می‌شود. همچنین، پس از تسویه پرداخت‌های غیرقطعی، حساب اعتبار هزینه مصرف شده در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) شناسایی می‌گردد. چنانچه تسویه پرداخت‌های غیرقطعی به‌صورت واريز نقدی انجام شود، پس از شناسایی رویداد مالی مربوط، حساب‌های بودجه‌ای فوق با ثبت معکوس از دفاتر خارج می‌شود.

ثبت شماره (44): در صورتی که تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت انتقالی مربوط به سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر واريز گردد، وجوه مربوط به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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

ثبت شماره (45): در صورتی که تمام یا بخشی از علی‌الحساب انتقالی مربوط به سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر واريز گردد، وجوه مربوط به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
ذخیره علی‌الحساب بابت عملیات جاری			
**	علی‌الحساب بابت عملیات جاری		

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

ثبت شماره (46): 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
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است؛ وجوه ارسالی فوق در حساب‌های تفصیلی واحد گزارشگر به عنوان واگذاری دارایی مالی در نظر گرفته می‌شود.

فصل سوم

حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

1 - مقدمه

مسئولیت هماهنگی در نظام پرداخت حقوق و مزایای کارکنان واحدهای گزارشگر مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور، بر عهده‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد. بر این اساس اعتبار حقوق و مزایای مستمر کارکنان، به تفکیک از سایر هزینه‌ها در قانون بودجه پیش‌بینی می‌شود. از سوی دیگر در قانون مذکور و در ذیل اعتبار وزارت امور اقتصادی و دارایی، ردیف متفرقه‌ای تحت عنوان "اعتبار حقوق و مزایای کارکنان" به مبلغ یک ریال پیش‌بینی گردیده است که اعتبار مورد اشاره در ابتدای سال از کل اعتبار دستگاه اجرایی کسر و به اعتبار ردیف متفرقه‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی منظور می‌شود.

واحدهای گزارشگر موظفند فهرست تایید شده حقوق و مزایای مستمر و کسور مربوط را به صورت ماهانه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. پس از پرداخت ماهانه حقوق و مزایای مستمر کارکنان و کسورات متعلقه توسط خزانه، اعتبار مذکور از اعتبار وزارت امور اقتصادی و دارایی کسر و بر اساس تاییدیه خزانه، به اعتبار مصوب، تخصیص اعتبار و وجوه دریافتی برنامه مربوط دستگاه اجرایی اضافه می‌شود. خزانه خالص حقوق و مزایای مستمر کارکنان را در وجه بانک پرداخت کننده حقوق و مزایا، کسور متعلقه را به حساب‌های مزبور و سایر کسورات را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مربوط واریز می‌نماید. کسور شامل مالیات، بیمه خدمات درمانی سهم دولت و کارمند، بیمه تامین اجتماعی سهم دولت و کارمند و بازنشستگی سهم دولت و کارمند می‌باشد. سایر کسور از قبیل اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان می‌باشد که توسط واحد متبوع پرداخت می‌شود.

لازم به ذکر است که مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز در فهرست حقوق و مزایای مستمر کارکنان با عنوان سایر کسور اعمال و به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مربوط واریز می‌شود. کسور مذکور به عنوان درآمد عمومی واحد گزارشگر شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه درآمدی آن اخذ می‌گردد.

2- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
مصارف بودجه				
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)	بودجه اعتبار هزینه	بودجه واحد گزارشگر
		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
			اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه	موجودی نقد
			بانک پرداخت هزینه ابلاغی	
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	حقوق و مزایای پرداختنی	حساب ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	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 پرداختنی	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	حق بازنشستگی پرداختنی	
			سایر کسور پرداختنی مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک اشخاص	سایر حساب ها و اسناد پرداختنی	
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
هزینه ها				

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت، مرکز هزینه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	درآمدهای دولت
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه

3- حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

ثبت شماره (1): کاهش اعتبار مصوب بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان

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

ثبت شماره (2): معادل ناخالص هزینه حقوق و مزایای مستمر با احتساب اعتبارات اضافه شده بابت کسور بیمه سهم دولت به اعتبار واحد گزارشگر (بر اساس فهرست حقوق و مزایای مستمر)، ثبت های ذیل در دفاتر اعمال می شود.

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

		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

در صورتی که مبلغ اعتبار حقوق و مزایای مستمر طبق آخرین موافقتنامه بیش تر از مبلغ دریافتی مربوط باشد، اعتبار حقوق و مزایای مستمر می بایست تا سقف آخرین موافقتنامه افزایش یابد.

ثبت شماره (3): شناسایی هزینه حقوق و مزایای مستمر کارکنان معادل فهرست ناخالص حقوق و مزایای مستمری است که به خزانه ارسال می شود. ثبت زیر پس از تایید فهرست حقوق و مزایا در پایان ماه در حسابها منعکس می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بیمه پرداختنی		
**	حق بازنشستگی پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سایر کسور پرداختنی		
**	حقوق و مزایای پرداختنی		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بدهی مربوط به اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان و ... در حساب سایر کسور پرداختنی شناسایی می شود. حساب هزینه به میزان ناخالص حقوق کارکنان به علاوه کسور سهم کارفرما می باشد. در ضمن غیبت و کسری کار کارکنان نیز به عنوان درآمد عمومی واحد گزارشگر تحت عنوان درآمد حاصل از جریمه غیبت و کسری کار شناسایی می گردد.

ثبت شماره (4): پس از دریافت اعلامیه مبنی بر پرداخت کسور و واریز وجه نقد به حساب کارکنان و واحد گزارشگر توسط 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 می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی
		**	بیمه پرداختنی
		**	حق بازنشستگی پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	حقوق و مزایای پرداختنی
**	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا		
به میزان پرداخت‌های قطعی خزانه بابت بیمه، حق بازنشستگی، مالیات و خالص حقوق و مزایای مستمر، حسابهای بودجه‌ای ذیل شناسایی می شود.			

		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (5): پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر کسور پرداختنی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت هزینه ابلاغی		
به میزان پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر، حسابهای بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شوند.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

بدیهی است، واحد گزارشگر باید برای هر یک از کسور تکلیفی قانونی که مکلف به کسر و واریز آن به حساب‌های مربوط می‌باشد، حساب معین جداگانه نگهداری و از سازمان‌های ذینفع که وجوه به حساب آنان واریز می‌شود، تأییدیه اخذ نماید.

ثبت شماره (6): 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
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (7): در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود، 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 واريز نمايد. در اين حالت، واحد گزارشگر صرفا مسئول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگی مربوط می‌باشد.

ثبت شماره (7-1): به میزان وجوه دریافتی از صندوق بازنشستگی مربوط

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

ثبت شماره (7-2): 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 پرداخت ...		

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

1- سر فصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
*		به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده) ¹ } و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)	بودجه اعتبار سرمایه ای	بودجه واحد گزارشگر
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک نوع منابع {سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی}، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	حواله اعتبار سرمایه ای	حواله ها
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار سرمایه ای	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی	اعتبار پرداخت های غیر قطعی
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ انتقالی (سنواتی/ مصرف نشده)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت سرمایه ای	موجودی نقد
			بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی	
			بانک پرداخت اختصاصی	
			بانک وجوه سایر منابع	
			بانک وجوه انتقالی سرمایه ای	
	*	به تفکیک نوع منابع {عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ² }، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	

ماهیت حساب		حساب تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده سرمایه ای	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	حساب ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه ای	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت	موجودی ها
*		به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها ³	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت ها
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	علی الحساب
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای ⁴	ذخیره علی الحساب
دارایی های غیر جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	دارایی در جریان تکمیل	دارایی های ثابت مشهود
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	
*		به تفکیک دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ⁵	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها ⁶	
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت ⁷	دارایی های نامشهود
*		به تفکیک شرکت	سرمایه گذاری در شرکت ها	سرمایه گذاری های بلند مدت
*		به تفکیک نوع و ماهیت	سایر سرمایه گذاری ها	

ماهیت حساب		حساب تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
بدهی های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب ها و اسناد پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی
*		به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	سپرده های پرداختی	حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	حساب ها و اسناد پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	پیش دریافت سرمایه ای	حاصل از عملیات غیرمبادله ای
*		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
			مالیات پرداختی	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	
ارزش خالص				
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	ارزش خالص پایان دوره
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی های دریافتی	
*		به تفکیک موضوع تعدیلات ⁸ و طبقه دارایی مربوط	تعدیلات سنواتی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
*		به تفکیک طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک ها	کمک های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر درآمدها
هزینه ها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت، مرکز هزینه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت ⁹	هزینه
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		—	سایر درآمدها - سود حاصل از واگذاری دارایی ها	درآمدهای دولت
			سایر درآمدها - درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی ها	
			سایر درآمدها - باز یافت کاهش ارزش موجودی ها	

ماهیت حساب		حساب تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی سرمایه ای / واگذاری دارایی مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	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، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب های انتظامی

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

1- حساب های بودجه ای در سطح تفصیلی انتقالی به دو بخش سنواتی و مصرف نشده تفکیک می شوند. بخش سنواتی مربوط به پرداخت های غیر قطعی سال های قبل به منظور تکمیل فرم وضعیت پرداخت های غیر قطعی سنوات قبل و بخش مصرف نشده مربوط به پرداخت های قطعی و غیر قطعی از محل وجوه مصرف نشده سال های قبل واحدهایی است که مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال های قبل به سال بعد می باشند و برای تکمیل فرم وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل در نظر گرفته شده است.

2- 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

3- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی ها به عنوان کاهنده حساب موجودی ها محسوب می شود.

4- حساب ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای به عنوان کاهنده حساب علی الحساب بابت دارایی های سرمایه ای محسوب می شود.

5- حساب استهلاک انباشته به عنوان کاهنده حساب دارایی های استهلاک پذیر محسوب می شود.

6- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی ها به عنوان کاهنده حساب موجودی ها محسوب می شود.

7- آن بخش از دارایی ها که با تعریف دارایی های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی) مطابقت دارد و می بایست تحت سرفصل فوق اعمال حساب شود.

8- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه های حسابداری، فروش دارایی ها و ... می باشد.

9- نگهداری اطلاعات تفصیلی به تفکیک نوع منابع و مشخصات اعتبار برای هزینه استهلاک و سایر هزینه های غیر نقدی لازم نیست.

2- حسابداری عملیات سرمایه ای

ثبت شماره (1): به هنگام ابلاغ بودجه (عمومی / اختصاصی) یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (2): در صورت دریافت تنخواه گردان حسابداری از خزانه

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

ثبت شماره (3): در صورتی که از محل تنخواه گردان حسابداری پرداختی انجام شود، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای تامین شده
**	کنترل اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (4): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته
**	اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (5): در صورت دریافت وجه و تسویه و پا به پای تنخواه گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته

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

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 طبقه بندی سایر دارایی ها گزارش شود.

ثبت شماره (6): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

ثبت شماره (7): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت

		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	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 بلایای 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.

ثبت شماره (8): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت بایستی 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 پرداختی شناسایی شود.

ثبت شماره (9): 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 پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

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 آتی یا خدمات بالقوه 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 (10): 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	مبلغ	عنوان حساب
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	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 (11): 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 و جوه سایر منابع
**	دریافتی از محل سایر منابع		

لازم به ذکر است؛ دریافتی از محل سایر منابع به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (12): 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		

حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تنها مربوط به ابلاغ اعتبار سرمایه‌ای با ماهیت اختصاصی می‌باشد.

ثبت شماره (13): ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

ماهیت حساب (بستانکار)		ماهیت حساب (بدهکار)	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

برای ابلاغ اعتبار درخواست وجهی از سوی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار به خزانه ارایه می‌شود. خزانه پس از بررسی اعتبار تخصیص یافته درخواست کننده و تایید درخواست وجه، وجوه مربوط را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مذکور واریز می‌نماید. واحد گزارشگر

ابلاغ دهنده اعتبار نیز 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 و دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام می نماید.

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به ابلاغ سایر منابع خود به سایر واحدها باشد، بایستی حساب هدایا و کمک‌های مربوط در مقابل بانک وجوه سایر منابع شناسایی شود. بدیهی است؛ حساب‌های بودجه‌ای برای ابلاغ وجوه سایر منابع شناسایی نمی‌شود.

ثبت شماره (14): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی (عمومی / اختصاصی)

ماهیت حساب (بستانکار)		ماهیت حساب (بدهکار)	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

با ابلاغ اعتبار، 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 پایان 15 اردیبهشت ماه سال بعد (برای اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی می‌بایست در پایان دوره مالی، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را براساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه اخذ نماید تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت نماید.

ثبت شماره (15): 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 (16): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

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

طبق بند (و) ماده (224) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تعهد، پرداخت و مصرف بایستی 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 شناسایی می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته، بایستی حساب دارایی مربوط در مقابل حساب ذخیره موردنظر 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 (17):** به‌هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب و سایر اشخاص ذی‌صلاح با رعایت مقررات و ضوابط قانونی مربوط

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

حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی پس از پرداخت پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت شناسایی می‌شود. بدیهی است حساب‌های کنترل بودجه‌ای برای وجوه سایر منابع شناسایی نمی‌شوند.

ثبت شماره (18): خرید موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی به میزان پرداخت‌های غیرقطعی شناسایی می‌شود. به‌هنگام خرید موجودی از محل اعتبار سرمایه‌ای، بر خلاف موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار هزینه از حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی استفاده می‌شود. بدیهی است، زمانی که موجودی‌ها در پروژه یا طرحی به مصرف برسند، از حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده استفاده خواهد شد.			
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

موجودی‌ها به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که:

الف) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛

ب) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

پ) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد؛ یا

ت) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

ثبت فوق بابت خرید موجودی مواد و ملزومات، مصالح پای کار و سایر اقلام موضوع فصل چهار طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت (تغییر در موجودی انبار)، در دفاتر اعمال حساب می‌گردد. در ضمن بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده‌اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

همچنین بهای تمام شده موجودی‌ها باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد گزارشگر در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است. مخارج خرید شامل بهای خرید و هرگونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می‌گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می‌شود. در ضمن مشخص کردن مالکیت موجودی‌ها برای تعیین مقادیر واقعی موجودی لازم است و مالکیت موجودی کالاهای در راه تابع مقررات مربوط به قرارداد خرید از جمله فوب، سی‌اف و ... خواهد بود. کالاهای امانی نیز جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

ثبت شماره (19): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص طرف قرارداد با رعایت قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (1-19): اخذ تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و پیش پرداخت 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 هنگام مستهلک نمودن پیش پرداخت، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (2-19): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا ¹
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تأمین شده		

در صورتی که موجودی مواد و کالا 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 (3-19): پیش پرداخت از محل موجودی مواد و کالا به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

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 (20): چنانچه بخشی از اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته واحد گزارشگر، از سوی اشخاص معین (به عنوان مثال قیر یارانه‌ای) در اختیار اشخاص ذینفع مجاز قرار گیرد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است؛ در خصوص واگذاری قیر یارانه‌ای، معادل ارزش بازار آن، تضمین‌های لازم توسط واحد گزارشگر واگذارکننده حواله به پیمانکار، اخذ گردد. بدیهی است؛ به منظور اعمال کنترل عملیات فوق بایستی تقویت کنترل‌های داخلی، نظارت بر فرآیند اجرایی و پیگیری لازم توسط واحد گزارشگر مذکور انجام شود.

ثبت شماره (21): هرگونه پرداخت علی الحساب به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی انجام می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که به هنگام پرداخت علی الحساب، محاسبات مربوط به کسورات قانونی و استهلاک پیش‌پرداخت‌های قبلی نیز انجام و معادل خالص قابل پرداخت ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی ¹		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی پس از کسر استهلاک پیش‌پرداخت و تنخواه گردان مربوط، به میزان پرداخت‌های غیرقطعی شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

1- عملیات شناسایی وجوه سپرده در بخش حسابداری وجوه مذکور ارایه گردیده است.

در ثبت فوق تعهدات به صورت کامل شناسایی می‌شوند؛ بخشی از تعهدات که به صورت نقدی پرداخت می‌شود به عنوان علی‌الحساب و مابقی تعهدات پرداخت نشده به عنوان دارایی در جریان تکمیل شناسایی می‌گردند. در ضمن به دلیل نقدی بودن بودجه، بابت دارایی در جریان تکمیل در ثبت فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای تامین شده کاهش نمی‌یابد (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی نمی‌شود).

در ضمن با عنایت به این‌که علی‌الحساب به منظور ادای بخشی از تعهد پرداخت می‌شود، تنها آن بخش از علی‌الحساب ایجاد شده در سال جاری که در همین سال تسویه می‌شود، در مقابل دارایی در جریان تکمیل قرار می‌گیرد. در صورتی‌که تا پایان دوره مالی علی‌الحساب ایجاد شده در سال جاری تسویه نشود، دارایی در جریان تکمیل مربوط در مقابل حساب ذخیره علی‌الحساب شناسایی می‌گردد. بدیهی است، به هنگام تسویه علی‌الحساب در سال‌های بعد، علی‌الحساب در مقابل ذخیره علی‌الحساب بسته می‌شود.

ثبت شماره (22): به هنگام دریافت و احتساب صورت وضعیت و یا سایر مدارک مربوط و همچنین مصرف موجودی‌ها، ضمن رعایت مقررات مالی مربوط حسب مورد ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود.

ثبت شماره (22-1): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی ¹		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده به میزان پرداخت‌های قطعی شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

1- عملیات شناسایی وجوه سپرده در بخش حسابداری وجوه مذکور ارایه گردیده است.

توضیحات :

الف) بدیهی است تامین اعتبار این ثبت معادل مبلغ دارایی در جریان تکمیل پس از کسر مبلغ مستهلک شده پیش پرداختها و تنخواه‌گردان پرداخت و موجودی مواد و کالا که قبلاً انجام شده است، می‌باشد.

ب) چنانچه تعهدات مربوط به دارایی در جریان تکمیل پس از کسر کسور مربوط به صورت غیر نقدی شناسایی شود، مبلغ حساب‌ها و اسناد پرداختنی معادل خالص مبلغ قابل پرداخت به ذینفع است.

پ) مبلغ دارایی در جریان تکمیل معادل ناخالص صورت وضعیت دوره به علاوه مبلغ بیمه سهم کارفرما می‌باشد.

ت) واحد گزارشگر باید از روشی یکسان برای محاسبه بهای تمام شده برای تمام موجودی‌های با ماهیت و کاربرد مشابه استفاده کند. برای موجودی‌هایی با ماهیت و کاربرد متفاوت می‌توان از روشهای محاسبه متفاوت استفاده نمود.

ث) ممکن است واحد گزارشگر موجودی‌هایی را نگهداری کند که خدمات بالقوه و منافع اقتصادی آتی آن مستقیماً به توانایی ایجاد خالص جریانهای ورودی نقد مرتبط نباشد. این نوع از موجودی‌ها در مواردی مصداق دارد که واحد گزارشگر کالاهایی را بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز توزیع می‌کند. در این موارد، منافع اقتصادی آتی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی موجودی‌ها از نظر اهداف گزارشگری مالی به مبلغی منعکس می‌شود که واحد گزارشگر باید برای تحصیل منافع اقتصادی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی مزبور بپردازد. در صورتی که منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه را نتوان از طریق بازار اندازه‌گیری کرد، برآورد بهای جایگزینی ضروری است.

ج) در صورتی که مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام 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 طرح‌های آبرسانی، واحد گزارشگر بایستی مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای مربوط نیز تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (2-22): به هنگام کاهش تضمین‌های دریافتی

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

ثبت شماره (23): به هنگام تسویه و پرداخت مطالبات پیمانکار و کسور مربوط

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

لازم به یادآوری است؛ تعهدات مربوط به بیمه و مالیات بایستی در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (24): در برخی موارد ممکن است واحدها و جوهی را به عنوان تنخواه گردان پرداخت در اختیار سایر واحدها قرار دهند، در این وضعیت وجوه دریافتی از محل تنخواه گردان پرداخت بایستی در موعده قانونی مقرر تسویه و اسناد و مدارک مربوط به مصرف وجوه مذکور به واحد واگذار کننده وجوه ارسال گردد. در صورت ارسال اسناد و مدارک مربوط از سوی واحد دریافت کننده وجوه و پس از تایید آن‌ها توسط واحد واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت، واحد دریافت کننده وجوه حسب مورد ثبت های ذیل را اعمال می نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		
**	بانک و جوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

توضیحات:

(الف) در صورتی که وجوه مصرف نشده از محل تنخواه گردان دریافتی مانده داشته باشد، این وجوه بایستی به واگذار کننده عودت داده شود و با استفاده از سرفصل حساب بانک وجوه سایر منابع اعمال حساب گردد.

(ب) چنانچه از محل تنخواه گردان پرداختی به عاملین ذیحساب پرداخت های غیر قطعی انجام شود و مانده حساب های مربوط در پایان دوره مالی و پس از تایید ذیحسابی مربوط از دفاتر عاملین ذیحساب خارج شود، ذیحسابی مورد نظر مجاز به تفویض مسئولیت پیگیری و تسویه پرداخت های غیر قطعی به عاملین ذیحساب در سال آتی می باشد. بر این اساس ذیحسابی واحد گزارشگر تفویض کننده بایستی تنخواه گردان پرداخت را در مقابل پرداخت های مذکور شناسایی و عامل ذیحساب مربوط بایستی پرداخت های غیر قطعی مورد نظر را در مقابل حساب ها و اسناد پرداختی در دفاتر خود شناسایی نماید.

(پ) در صورتی که از محل تنخواه گردان پرداخت دریافتی، اسناد و خواهی و یا کسری ابواب جمعی ایجاد شده باشد مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت کننده تنخواه گردان می باشد. در ضمن واحد پرداخت کننده تنخواه گردان نیز بایستی پیگیری های لازم را نیز انجام دهد. در پایان دوره مالی معادل حساب کسری و اسناد و خواهی در مقابل حساب ها و اسناد پرداختی در دفاتر دریافت کننده تنخواه گردان به دوره مالی بعد منتقل می شود. از سوی دیگر، در دفاتر واگذار کننده تنخواه گردان معادل کسری و اسناد و خواهی ایجاد شده در سایر حساب ها و اسناد دریافتی در مقابل حساب تنخواه گردان پرداخت شناسایی می شود.

ثبت شماره (25): پس از دریافت و تایید اسناد و مدارک مربوط به تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
		**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		

		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
به میزان پرداخت های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت			
		**	اعتبار سرمایه ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		

لازم به ذکر است؛ چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت (های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع حساب اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیرقطعی نیز بایستی در سطح تفصیلی اصلاح گردد.

ثبت شماره (26): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه ای
		**	بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
به میزان واریز نقدی پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه ای
		**	اعتبار سرمایه ای ابلاغی
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		
طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی			
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (27): خرید دارایی هایی که به طور مستقل قابل بهره برداری می باشند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت سرمایه ای		
**	بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب ها و اسناد پرداختنی		

**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

برخی دارایی‌ها به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به عنوان دارایی میراث ملی شناخته می‌شوند، از جمله این دارایی‌ها می‌توان به بناها و آثار تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت شده و آثار هنری اشاره کرد. چنانچه واحد گزارشگر دارایی‌های میراث ملی را شناسایی کند، باید الزامات افشای استاندارد دارایی‌های ثابت مشهود را بکار گیرد، اما ملزم به رعایت الزامات اندازه‌گیری این استاندارد نیست. برخی دارایی‌های میراث ملی دارای منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی نیز هستند. برای مثال، یک بنای تاریخی که به عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در چنین مواردی می‌توان آنها را بر مبنایی مشابه با سایر اقلام دارایی‌های ثابت مشهود شناسایی و اندازه‌گیری کرد.

ثبت شماره (28): احتساب مازاد موجودی مواد و کالا پس از پایان طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		

چنانچه مازاد یادشده مربوط به موجودی مواد و کالای واگذار شده در سال‌های قبل باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی و حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای در سطح تفصیلی انتقالی به ترتیب بدهکار و بستانکار خواهند شد.

ثبت شماره (29): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	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 آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد گزارشگر وجود داشته باشد.

ثبت شماره (30): تبادل مالکانه دارایی‌ها بر اساس قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (1-30): در صورتی که بهره بردار دارایی شناسایی شده واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از تحویل دارایی مزبور به واحد گزارشگر بهره بردار با رعایت مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجری با توجه به مدارک مزبور دارایی یاد شده را با ثبت ذیل از حساب‌های خود خارج می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌های انتقالی ¹
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

1- حساب دارایی‌های انتقالی در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، از ارزش خالص ابتدای سال کسر می‌شود.

ثبت شماره (2-30): واحد گزارشگر بهره بردار با توجه به مدارک مربوط، دارایی‌های دریافتی را به شرح زیر در حساب‌ها و دفاتر مالی منعکس می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دارایی‌های دریافتی ²		

2- حساب دارایی‌های دریافتی در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، به ارزش خالص ابتدای سال اضافه می‌شود.

ثبت شماره (3-30): چنانچه دارایی‌ها بر اساس قوانین و مقررات مربوط به شرکت‌های دولتی به عنوان افزایش سرمایه واگذار شود، سرمایه‌گذاری مربوط به صورت ذیل شناسایی می‌شود:

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

ثبت شماره (31): در صورتی که دارایی‌ها قبلاً شناسایی نشده باشد و برای اولین بار ارزیابی شود، طبق استاندارد مربوط به عنوان مازاد تجدید ارزیابی شناسایی می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	مازاد تجدید ارزیابی		

ثبت شماره (32): به هنگام واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		

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 دریافتنی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای منتقل می‌شود.

ثبت شماره (33): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها و یا عدم رفع اسناد واخواهی شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	حسابها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		

گاهی ممکن است در منابع سرمایه‌ای واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، بنابراین ارزش ریالی آن به صورت کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور خواهد شد. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه گردان پرداخت، برداشت از حساب بانکی به موجب احکام صادره توسط مراجع قانونی یا برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه‌بندی سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است: در صورتی که تا پایان شهریور ماه کسری یاد شده رفع نگردد، مبلغ حساب کسری ابواب جمعی در گزارش حساب‌های واخواهی (موضوع بند (4) ماده (4) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب)، به همراه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور ارایه می‌شود.

ثبت شماره (34): چنانچه در سال شناسایی اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی، اسناد یا کسری مربوط رفع گردد، ثبت‌های ذیل در دفاتر اعمال می‌شود.

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

ثبت شماره (35): رفع اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

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

در صورتی که تا پایان شهریور ماه سال بعد کسری ایجاد شده رفع گردد؛ ذیحسابی مربوط مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و پس از اعمال ثبت‌های اصلاحی یادشده در سال رفع کسری، فرم‌های عملکرد سال ایجاد کسری را اصلاح و به همراه مدارک 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 ارایه می‌نماید.

ثبت شماره (36): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده 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 سرمایه‌ای ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
به میزان واریز نقدی موجودی‌ها، پیش‌پرداخت و تنخواه گردان 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		

در صورتی که در سال‌های بعد از ایجاد کسری ابواب جمعی، وجوه حاصل از رفع کسری به حساب بانک مربوط واحد گزارشگر واریز گردد و بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد مذکور مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، واحد گزارشگر به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب مربوط خزانه بایستی از سرفصل حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید.

ثبت شماره (37): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذیصلاح و برداشت از حسابهای بانکی
 ثبت شماره (1-37): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	داراییها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	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 (2-37): 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 تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	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، وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال‌های 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 18 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 (3-37): 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 تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	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.

ثبت شماره (4-37): 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 اقتصادی دولت
		**	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		

ثبت شماره (5-37): 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 (6-37): 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		

ثبت شماره (7-37): 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 تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (38): شناسایی ذخیره علی‌الحساب در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	ذخیره علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

ذخیره علی‌الحساب در پایان سال معادل مانده علی‌الحساب شناسایی می‌شود به نحوی که مانده علی‌الحساب در صورت وضعیت مالی پس از کسر ذخیره صفر باشد. بنابراین سرفصل علی‌الحساب در صورت وضعیت مالی افشا نمی‌شود.

ثبت شماره (39): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹
**	استهلاک انباشته		

1- 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 دوره 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 خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود، در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه 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 تأمین اعتبار نمی‌باشد.

ثبت شماره (40): در صورت معاوضه دارایی‌های واحد گزارشگر با دارایی سایر واحدها طبق قوانین و مقررات مربوط
 ثبت شماره (1-40): یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا دارایی‌های غیرپولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و غیرپولی 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 اقتصادی دولت (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت (قدیم)		
**	بانک ...		
**	سایر درآمدها - سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها		

1- زبان 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 (2-40): چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به‌گونه‌ای اتکاپذیر 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 اقتصادی دولت (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت (قدیم)		
**	بانک ...		

بدیهی است؛ سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (41): شناسایی مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	سایر درآمدها - درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها		
**	مازاد تجدید ارزیابی		

پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاذیر قابل اندازه‌گیری 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 جامع طبقه‌بندی می‌شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد دوره شناسایی شود. همچنین در ثبت فوق حساب دارایی مربوط حسب مورد افزایش یا کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (42): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	استهلاک انباشته ...
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		

1- هزینه کاهش ارزش دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی 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 بازیافت 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 بازیافتنی 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 گردد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی و در گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس شود.

ثبت شماره (43): 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 ¹
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

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

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

ثبت شماره (44): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ¹
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		

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

موجودی‌های مواد و کالا (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 تک‌تک اقلام موجودی‌ها بصورت جداگانه انجام شود، در صورتی که مقایسه تک‌تک اقلام امکان پذیر نباشد؛ گروه‌های اقلام مرتبط یا مشابه مبنای مقایسه قرار می‌گیرد.

ثبت شماره (45): شناسایی درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
**	سایر درآمدها - بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها		

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 یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

بستن حساب‌ها

ثبت شماره (46): بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	سایر درآمدها - سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها
		**	سایر درآمدها - درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	سایر درآمدها - بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی ¹		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		
حساب ارزش خالص بابت تغییرات مربوط، حسب مورد شناسایی می‌شود.			
		**	دارایی‌های دریافتی
		**	ارزش خالص
**	دارایی‌های انتقالی		
**	ارزش خالص		

1- حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. مانده حساب مذکور حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌باشد و با حساب ارزش خالص بسته می‌شود.

ثبت شماره (47): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی

		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	ارزش خالص
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	ارزش خالص		
به میزان مانده وجوه مصرف نشده قابل انتقال به سال بعد و پرداخت‌های غیر قطعی مربوط، حساب‌های بودجه‌ای ذیل در نظر گرفته می‌شود.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

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

افتتاح حساب‌های دائمی

در دوره مالی بعد مانده حساب‌های دائمی با معکوس نمودن ثبت‌های فوق افتتاح می‌گردد.

ثبت شماره (48): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده سال قبل به خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال وجوه مذکور، ثبت فوق اعمال نمی‌شود. لازم به ذکر است؛ چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در پایان دوره مالی 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 دوره مالی به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، به هنگام واریز وجوه یادشده حساب‌ها و اسناد دریافتی بدهکار و بانک مربوط بستانکار می‌شود. بدیهی است، پس از دریافت مجدد وجوه مذکور حساب بانک وجوه انتقالی مربوط بدهکار و حساب‌ها و اسناد دریافتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (49): در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال مانده وجوه مصرف نشده سنوات قبل به سال بعد

ثبت شماره (1-49): به هنگام انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال قبل به حساب مربوط در سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه انتقالی سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

ثبت شماره (2-49): به میزان وجوه مصرف نشده بودجه‌ای دوره‌های مالی قبل که به سال جاری انتقال یافته است،

حساب‌های بودجه‌ای ذیل به همراه وجوه یادشده، در سال جاری شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (مصرف نشده) شناسایی می‌شود. بدیهی است، به‌هنگام مصرف وجوه یادشده سال‌های قبل در سال جاری، حساب‌های بودجه‌ای لازم در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (مصرف نشده) شناسایی می‌شوند. در ضمن، حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تنها مربوط به اعتبار سرمایه‌ای با ماهیت اختصاصی می‌باشد. چنانچه از محل وجوه مصرف نشده سال‌های قبل پرداختی غیرقطعی انجام و حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی شناسایی شود، در صورت انتقال مانده حساب یادشده به سال بعد، حساب بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) افتتاح می‌گردد.

ثبت شماره (50): به‌میزان پرداخت‌های غیرقطعی بودجه‌ای دوره‌های مالی قبل (پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و ...) که مانده حساب آن‌ها به سال جاری انتقال یافته است، حساب‌های بودجه‌ای ذیل به همراه حساب‌های دائمی مربوط، در سال جاری شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای مذکور در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) شناسایی می‌شود. همچنین، پس از تسویه پرداخت‌های غیرقطعی، حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی (سنواتی) شناسایی می‌گردد. چنانچه تسویه پرداخت‌های غیرقطعی به‌صورت واریز نقدی انجام شود، پس از شناسایی رویداد مالی مربوط، حساب‌های بودجه‌ای فوق با ثبت معکوس از دفاتر خارج می‌شود.

ثبت شماره (51): در صورتی که تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت انتقالی مربوط به سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر واریز گردد، وجوه مربوط به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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

ثبت شماره (52): در صورتی که تمام یا بخشی از علی الحساب انتقالی مربوط به سال های قبل به حساب واحد گزارشگر واریز گردد، وجوه مربوط به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه ای
		**	بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی در جریان تکمیل		
ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای			
		**	
**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		
حساب های بودجه ای در سطح تفصیلی انتقالی کاهش می یابد.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه ای
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		

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

ثبت شماره (53): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش پرداخت و علی الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت سرمایه ای		
**	بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است؛ وجوه ارسالی فوق در حساب های تفصیلی واحد گزارشگر به عنوان واگذاری دارایی مالی در نظر گرفته می شود.

فصل پنجم

حسابداری درآمدها

1- مقدمه

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

هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط بایستی با توجه به میزان خدمات ارائه شده شناسایی گردد. ماحصل ارائه خدمات، زمانی به گونه‌ای 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 به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

(ج) میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد و

(د) مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای 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، در مقابل آن بدهی شناسایی می‌گردند. 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 تحصیل، اندازه‌گیری و ارزش منصفانه براساس قیمت‌های بازار یا توسط کارشناس واجد شرایط تعیین می‌گردد.

2- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت بانک پیش دریافت	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ¹	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	
	*	به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	
بدهی های جاری				
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک اشخاص	پیش دریافت درآمد	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*		سایر حساب ها و اسناد پرداختی	پیش دریافت ها
ارزش خالص				
	*	—	خالص تغییر در وضعیت مالی	ارزش خالص پایان دوره
	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ² و طبقه دارایی مربوط	تعدیلات سنواتی	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	درآمدهای دولت
هزینه ها				
	*	بر حسب مرکز هزینه	سایر هزینه ها - هزینه مطالبات مشکوک الوصول	هزینه
وجوه ارسالی به خزانه				

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی های سرمایه ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه

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

- 1- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب ها و اسناد دریافتی محسوب می شود.
- 2- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه های حسابداری، فروش دارایی ها و ... می باشد.

3- حسابداری درآمدها

ثبت شماره (1): به هنگام تحقق درآمدهای عمومی/ اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حساب ها و اسناد دریافتی
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		

واحد گزارشگر، درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می کند که رویداد مشمول مالیات اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. همچنین به میزان مازاد درآمد اختصاصی انتقال یافته به حساب درآمد عمومی، حساب های تفصیلی درآمد اختصاصی کاهش و درآمد عمومی افزایش می یابد، از سوی دیگر حساب های وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی و وجوه ارسالی بابت منابع عمومی در این خصوص تعدیل می شوند.

ثبت شماره (2): شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر هزینه ها - هزینه مطالبات مشکوک الوصول
**	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 می گیرد. لازم به ذکر است؛ برای هزینه هایی که در مقابل ذخیره شناسایی می شوند، تامین اعتبار انجام نمی شود.

ثبت شماره (3): 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
**	حساب ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (4): در صورت وصول مطالبات سوخت شده

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

با عنایت به این که به هنگام وصول مطالبات سوخت شده، حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در مقابل مطالبات مربوط شناسایی می شود، 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 (5): در صورت وصول مطالبات

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

در صورتی که بخشی از منابع محقق شده واحد گزارشگر وصول نشوند، مبلغ مذکور در سرفصل حسابها و اسناد دریافتنی منظور خواهد شد. حسابها و اسناد دریافتنی شامل حسابهای دریافتنی (معادل مطالبات قابل وصول) و اسناد دریافتنی (معادل سفته و سایر وثیقهها) می باشد. در صورت عدم تسویه مطالبات توسط اشخاص در موعد مقرر، حسب مورد وضعیت مطالبات بر اساس 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 (6): به هنگام وصول پیش دریافت درآمد عمومی / اختصاصی

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

ثبت شماره (7): به هنگام ارائه خدمات یا تحویل کالا توسط واحد گزارشگر و تحقق درآمدهای عمومی / اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		
		**	بانک دریافت
**	بانک پیش دریافت		

هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی نمی‌شود. چنانچه کالا یا خدمات غیرمشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی می‌گردد. در این حالت درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه‌گیری می‌شود.

ثبت شماره (8): به هنگام تحقق منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها		

ثبت شماره (9): انتقال وجوه منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر به حساب ذریط خزانه و ارسال اعلامیه آن به واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها
**	بانک دریافت		

ثبت شماره (10): به‌هنگام دریافت فهرست منابع تحقق یافته توسط واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

ثبت شماره (11): در صورت واریز منابع 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 بابت منابع وصولی 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 منابع عمومی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (12):

ثبت شماره (12-1): چنانچه در برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر سازمان ملی استاندارد ایران) بر اساس قوانین و مقررات مربوط، بهای ارایه خدمات یا فعالیتها توسط واحد گزارشگر پیش از ارایه خدمات یا فعالیتها توسط واحد گزارشگر یا سایر واحدها به تشخیص واحد گزارشگر از اشخاص وصول گردد، رویداد یادشده 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، درآمدهای دولت در مقابل سایر حسابها و اسناد پرداختی شناسایی می‌گردند.

ثبت شماره (12-2): 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 ...		

چنانچه برای ارایه خدمات یا فعالیتهای موردنظر، از محل وجوه دریافتی یادشده دارایی‌هایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارایه خدمات یا فعالیت موردنظر، به هنگام فروش دارایی‌های مربوط از ثبت شماره (13) استفاده می‌شود.

ثبت شماره (13): شناسایی فروش دارایی‌ها

ماهیت حساب (بستانکار)		ماهیت حساب (بدهکار)	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	تعدیلات سنواتی		

در صورتی که بابت ترمیم خسارت‌های وارده به دارایی‌های واحد گزارشگر 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 یادشده 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 (14): به هنگام واریز منابع (عمومی/ اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک دریافت		
**	بانک ...		

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 درآمد یا درآمد شناسایی شده از طرف دولت ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (15): بستن حساب‌ها

ثبت شماره (1-15): بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		
**	هزینه مطالبات مشکوک الوصول		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی ¹
**	ارزش خالص		
		**	تعدیلات سنواتی
**	ارزش خالص		

1- حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. مانده حساب مذکور حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌باشد و با حساب ارزش خالص بسته می‌شود.

ثبت شماره (2-15): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
		**	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی

		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		**	ارزش خالص
**	بانک دریافت		
**	بانک پیش دریافت		
**	بانک ...		
**	حسابها و اسناد دریافتنی		
**	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها		

ثبت شماره (16): افتتاح حسابها

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

فصل ششم

حسابداری وجوه سپرده

1- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت وجوه سپرده	موجودی نقد
			بانک رد وجوه سپرده	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	*	به تفکیک سال	وجوه سپرده نزد خزانه	حساب ها و اسناد دریافتی
*			دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده ¹	حاصل از عملیات مبادله ای
بدهی های جاری				
*		به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	سپرده های پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
درآمدها				
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی از محل ضبط سپرده ها	سایر درآمدها

1- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می شود.

2- حسابداری وجوه سپرده

ثبت شماره (1): به هنگام ارسال وجوه سپرده به حساب مربوط

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

ثبت شماره (2): انتقال سپرده های دریافتی به حساب ذیربط خزانه پس از اخذ تاییدیه مربوط

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

ثبت شماره (3): دریافت وجه از خزانه بابت تنخواه گردان رد وجوه سپرده

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

حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه در صورت وضعیت مالی منعکس می شود.

بدهی است برای ترمیم تنخواه گردان رد وجوه سپرده نیز از ثبت فوق استفاده می شود.

ثبت شماره (4): دریافت وجه از خزانه بابت رد وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد 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 وجوه سپرده نزد خزانه کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (5): واگذاری تنخواه گردان رد 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 (6): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استرداد سپرده توسط ذیحسابی یا 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 سپرده‌های دریافتی از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده انجام شود، ثبت ذیل نیز شناسایی می‌شود.			
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانه		

در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط و به علت عواملی همچون حوادث قهری، فسخ، تعلیق، خسارت تاخیر، معایب و نقایص در کار و ... ، سپرده‌های دریافتی توسط واحد گزارشگر ضبط شود، حساب سپرده‌های پرداختنی بدهکار و حساب وجوه سپرده نزد خزانه بستانکار خواهد شد. در ضمن چنانچه این وجوه به طور کامل به عنوان درآمد تلقی شود، حساب بانک مربوط بدهکار و حساب درآمد شناسایی شده از طرف دولت بستانکار می‌شود و به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب خزانه، حساب وجوه ارسالی به خزانه بدهکار و بانک مربوط بستانکار می‌گردد. بدیهی است در صورتی که این وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط به منظور مصرف در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد (مانند ماده (42) شرایط عمومی پیمان)، حساب بانک مربوط بدهکار و حساب دریافتی از محل ضبط سپرده‌ها بستانکار خواهد شد. لازم به ذکر است؛ حساب دریافتی از محل ضبط سپرده‌ها به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (7) : بستن حسابها

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

افتتاح حساب ها

عملیات حسابداری مربوط به افتتاح حسابها با معکوس نمودن ثبتهای بستن در دفاتر اعمال حساب می شود.

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

عناوین مندرجات :

بخش	عناوین
1	مسابرداری وجهه نامشخص
2	مسابرداری وجهه چک‌های بین راهی
3	مسابرداری استرداد وجهه اضافه دریافتی
4	مسابرداری وجهه اداره شده
5	مسابرداری ودایع
6	مسابرداری فانه های سازمانی
7	مسابرداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجهه الضمان
8	مسابرداری اوراق مشارکت
9	مسابرداری اوراق بهادار
10	مسابرداری تسهیلات مالی دریافتی
11	مسابرداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات
12	مسابرداری اعتبار اسنادی و فاینانس
13	مسابرداری مالیات بر ارزش افزوده
14	مسابرداری وجهه یارانه
15	روش مسابرداری وجهه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی
16	مسابرداری تسعیر ارز
17	مسابرداری دارایی‌های امانی
18	مسابرداری وجهه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح
19	مسابرداری وجهه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

بخش اول
حسابداری وجوه نامشخص و
اشتباه واریزی

1- 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 بایستی 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 (مطابق فرم پیوست شماره 1) اخذ نمایند.

ذیحسابی و امور مالی می‌بایست پس از تعیین مشخصات این وجوه، نسبت به درخواست آن از خزانه برای استرداد به اشخاص ذینفع اقدام نماید. در صورت گذشت یک سال از تاریخ واریز وجوه نامشخص و عدم تعیین تکلیف آن، ذیحسابی و امور مالی مربوط بایستی نسبت به پیگیری انتقال این وجوه به حساب درآمد عمومی اقدام و تاییدیه مربوط را از خزانه دریافت نماید.

2- تعریف مفاهیم

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

3- سرفصل حساب‌ها

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

4- حسابداری وجوه نامشخص

ثبت شماره (1): وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی ذیحسابی، ابتدا با حساب بدهی بابت وجوه نامشخص به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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

ثبت شماره (2): 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
		**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
**	بانک		

ثبت شماره (3): در صورتی که این وجوه ماهیت درآمدی داشته باشند و تاییدیه جابه‌جایی از خزانه (در مورد وجوه انتقالی به خزانه) اخذ گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه		
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در صورت عدم تعیین تکلیف وجوه نامشخص پس از گذشت یک سال از تاریخ واریز آن و انتقال این وجوه به حساب درآمد عمومی و دریافت تاییدیه مربوط از اداره کل خزانه نیز، ثبت مذکور اعمال می‌گردد.

ثبت شماره (4): درخواست و دریافت وجه از خزانه بابت استرداد وجوه نامشخص از محل وجوه انتقالی به خزانه
ثبت شماره (1-4): دریافت وجوه نامشخص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک
**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه		

ثبت شماره (2-4): استرداد وجوه نامشخص

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

ثبت شماره (5): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه		
		**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		

ثبت شماره (6): افتتاح حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
**	بدهی بابت وجوه نامشخص		

5- وجوه اشتباه واریزی

عملیات مالی مرتبط با انتقال وجوه اشتباه واریزی از حسابهای بانکی کارکنان به دلیل پرداخت متمرکز سیستم حقوق و دستمزد واحد گزارشگر به شرح ذیل می باشد:

1) چنانچه اضافه واریزی بابت درخواست وجههای تامین شده توسط خزانه در خصوص حقوق و دستمزد کارکنان باشد؛ ذیحسابی مربوط مکلف است نسبت به اصلاح درخواست وجه ماهانه و انتقال وجوه اضافه واریزی به حسابهای معرفی شده توسط اداره کل خزانه یا خزانه معین استان اقدام نماید.

2) کلیه وجوه کسر شده بابت تاخیر و غیبت کارکنان دولت بایستی توسط ذیحسابی مربوط به حساب درآمد متفرقه خزانه واریز و تاییدیه خزانه مبنی بر واریز درآمدهای عمومی اخذ شود.

فرم تاییدیه «وجه نامشخص» - پیوست شماره (1)

شماره و تاریخ چک یا حواله واریز	بانک واریز کننده	مبلغ وجه نامشخص

مبلغ کل وجه نامشخص

دستگاه اجرایی

ذیحساب/مدیر کل امور مالی

تاریخ:

شماره:

ذیحساب

وصول صورت ریز وجه نامشخص فوق الذکر به مبلغ _____ ریال مورد تایید قرار گرفت.

اداره کل خزانه

بخش دوم

حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

1- 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 اداره کل خزانه یا خزانه معین استان واریز و تاییدیه مربوط را اخذ نماید.

چنانچه مبلغ هر یک از چک‌های بین راهی بیش از «پنجاه میلیون» ریال باشد، وجوه این قبیل چک‌ها می‌بایست پس از انجام بررسی و تحقیقات لازم در رابطه با دریافت کننده چک، خدمت صورت گرفته، کالای ارائه شده و یا عدم درج صحیح ارقام در اسناد مالی و کسب دلایل عدم مراجعه ذینفع به بانک عامل بوده و نتیجه تحقیقات ضمن بررسی محتوای صورت مغایرت بانکی و اطمینان از عدم وجود ارقام مشابه در صورت مغایرت بانکی ماه‌های گذشته، بایستی در نمونه فرم «تاییدیه چک‌های بین راهی» (مطابق فرم پیوست شماره 2) که به تایید مقامات مجاز واحد گزارشگر و ذیحساب و مدیر کل امور مالی آن می‌رسد، درج گردد. واحد گزارشگر موظف است در اجرای ماده (105) 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 اخذ تاییدیه نمونه فرم تاییدیه چک‌های بین راهی، نسبت به واریز وجوه مورد نظر در حساب بانک عامل اولیه اقدام نماید.

2- تعریف مفاهیم

وجوه چک‌های بین راهی: چک‌های بین راهی به چک‌های اطلاق می‌گردد که از حساب‌های بانکی واحد گزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر شده است و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده‌اند.

3- سرفصل حساب‌ها

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

4- حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

ثبت شماره (1): به هنگام 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 (2): به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
**	بانک		

ثبت شماره (3): به هنگام دریافت وجوه چک‌های بین راهی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک
**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه		

ثبت شماره (4) به هنگام پرداخت وجوه چک‌های بین راهی به اشخاص ذینفع

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

ثبت شماره (5): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت چک‌های بین راهی
**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه		

ثبت شماره (6): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
**	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

فرم تاییدیه «چک‌های بین راهی» - پیوست شماره (2)

شماره و تاریخ چک	موضوع چک صادره	گیرنده چک	عنوان و شماره حساب بانک صادر کننده چک	مبلغ چک بین راهی (معوق)

مبلغ کل چک‌های بین راهی

دستگاه اجرایی

ذیحساب/مدیرکل امور مالی

تاریخ:

شماره:

ذیحساب

وصول صورت ریز چک‌های بین راهی فوق‌الذکر به مبلغ _____ ریال مورد تایید قرار

گرفت.

اداره کل خزانه

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

1- مقدمه

فرآیند استرداد وجوه اضافه دریافتی به منظور ایجاد تسهیل و تسریع در استرداد وجوه اضافه دریافتی به نحوی که در اداء حق ذینفع تاخیری صورت نگیرد، ایجاد شده است. برخی ملاحظات در خصوص دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به شرح ذیل قابل اشاره می‌شود:

1- میزان دریافتی بابت تنخواه‌گردان رد وجوه اضافه دریافتی به نسبت مبالغ مسترد شده در سال قبل بوده و برابر یک دوازدهم آن تعیین می‌گردد.

2- چنانچه واحدی در سنوات قبل استرداد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال جاری برای استرداد وجوه اضافه دریافتی نیاز به وجوهی داشته باشد، خزانه مجاز است باتوجه به مدارک و مستندات لازم وجوه مورد نیاز را واگذار نماید.

3- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع عمومی وصولی، حساب بانکی جداگانه‌ای طبق مقررات افتتاح می‌شود.

2- تعریف مفاهیم

وجوه اضافه دریافتی: به وجوهی اطلاق می‌شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشأ 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.

3- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ¹	
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	سایر بدهی‌های جاری

1- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می‌شود.

4- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

ثبت شماره (1): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط

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

ثبت شماره (2): به‌هنگام 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 (3): 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
**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (4): در صورتی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی و پرداختی آن مربوط به سال جاری باشد، ثبت زیر نیز معادل مبلغی که

درخواست و مسترد شده انجام خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		

ثبت شماره (5): چنانچه وجه اضافه دریافتی واحد گزارشگر بر اساس مدارک مربوط، توسط خزانه معین استان به اشخاص ذینفع مسترد شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	بانک دریافت		
		**	بدهی به اشخاص بابت وجه اضافه دریافتی
**	طلب از خزانه بابت وجه اضافه دریافتی		

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباه واریز گردیده است، صرفاً پس از انتقال وجه مزبور به حسابهای درآمد خزانه معین استان انجام می شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می نماید. ثبت های مذکور نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجه اضافه دریافتی انجام می شود. بدیهی است؛ در این حالت واحد گزارشگر ثبت شماره (1) را به هنگام ارایه اسناد و مدارک مربوط شناسایی نموده است.

ثبت شماره (6): در پایان سال با واریز مانده دریافتی بابت رد وجه اضافه دریافتی به خزانه ثبت زیر در دفاتر اعمال می شود.

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

ثبت شماره (7): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	بدهی به اشخاص بابت وجه اضافه دریافتی
**	طلب از خزانه بابت وجه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (8): افتتاح حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طلب از خزانه بابت وجه اضافه دریافتی
**	بدهی به اشخاص بابت وجه اضافه دریافتی		

بخش چهارم

حسابداری وجوه اداره شده

1- 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 در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی قرار دهند.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، موسسه عامل/ اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	سایر دارایی‌ها ¹
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/سایر)، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	درآمدهای دولت
وجوه ارسالی به خزانه				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه

1- در صورتی که ماهیت وجوه اداره شده مربوط بلندمدت نباشد، در حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای طبقه‌بندی می‌شود.

3- حسابداری وجوه اداره شده

ثبت شماره (1): اعتبارات وجوه اداره شده پس از تامین اعتبار لازم و پرداخت توسط واحد گزارشگر واگذارنده اعتبار به عنوان مطالبات واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
**			بانک
اعتبار مصرف شده			
**		**	اعتبار تامین شده

بدیهی است، تامین اعتبار لازم از محل اعتبار بودجه‌ای مربوط انجام شده است. چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، وجوه یادشده به صورت بلاعوض به اشخاص واگذار گردد، بایستی به عنوان هزینه شناسایی شود. همچنین 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 حساب‌های فوق برای شناسایی آن استفاده خواهد شد.

ثبت شماره (2): به هنگام دریافت گزارش عملکرد سه ماهه وجوه اداره شده توسط واحد گزارشگر واگذارنده اعتبار و به میزان اصل و سود حاصل از بازپرداخت اقساط واریز شده وجوه مذکور به حساب درآمد عمومی خزانه، منابع حاصل از برگشتی از محل تسهیلات اعطایی شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بخش پنجم
حسابداری و دایع

1- تعریف مفاهیم

ودיעه: نوعی امانت در قالب قراردادی است که در آن شخصی مال خود را نزد دیگری می سپارد تا او به طور رایگان از آن نگاهداری کند.

2- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفضیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های 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 و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	ودایع	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای

3- حسابداری ودایع

ثبت شماره (1): به هنگام پرداخت ودیعه 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 بودجه ای مربوط انجام شده است.

ثبت شماره (2): به هنگام استرداد ودایع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک
**	ودایع		
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی			
**	بانک	**	

ثبت شماره (3): بستن حساب ها

در پایان سال مالی حساب ودایع حسب مورد با حساب های مربوط بسته می شود.

بخش ششم

حسابداری خانه‌های سازمانی

1- 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 بر اساس قوانین و مقررات مربوط نسبت به تعهد و پرداخت مرتبط با اداره خانه‌های سازمانی اقدام نمایند.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	موجودی نقد
				درآمدها
	*	به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت خانه‌های سازمانی	سایر درآمدها
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	سایر درآمدها- درآمد خانه‌های سازمانی	درآمدهای دولت
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	—	وجوه ارسالی بابت منابع خانه‌های سازمانی	وجوه ارسالی به خزانه

3- حسابداری خانه‌های سازمانی

ثبت شماره (1): به‌هنگام تحقق و وصول درآمد خانه‌های سازمانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت خانه‌های سازمانی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	سایر درآمدها- درآمد خانه‌های سازمانی		

ثبت شماره (2): واریز درآمد خانه‌های سازمانی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد خانه‌های سازمانی
**	بانک دریافت خانه‌های سازمانی		

ثبت شماره (3) : دریافت درآمد خانه‌های سازمانی برای انجام پرداخت‌های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی
**	دریافتی بابت خانه‌های سازمانی		

لازم به ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به مصرف درآمد مذکور حسب مورد طبق حسابداری عملیات جاری یا سرمایه‌ای، در سطح تفصیلی با عنوان سایر منابع شناسایی می‌شوند.

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان

ضمانتنامه وجه الضمان

1- مقدمه

طبق مقررات مربوط به اخذ تضمین، مطالبات قانونی قطعی شده‌ی قراردادهای 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، مبلغ 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 سپرده‌های نقدی به حساب مربوط در خزانه واریز و کسورات متعلقه پرداخت می‌شود.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان	سایر بدهی‌های جاری
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی

3- حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

ثبت شماره (1): به هنگام دریافت سپرده‌های دریافتی از محل قرارداد منعقد شده مورد نظر (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار)

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

ثبت شماره (2): به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار بابت قرارداد منعقد شده 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		

		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان		
		**	سپرده‌های پرداختی
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (3): 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 به خزانه بابت وجه‌الضمان
**	سپرده‌های پرداختی		

ثبت شماره (4): 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 کسورات مربوط نیز پس از تامین اعتبار لازم، پرداخت خواهد شد.

بخش هشتم

حسابداری اوراق مشارکت

1- مقدمه

یکی از ابزارهای مالی که برای تامین کسری بودجه و اجرای طرح‌های عمرانی به کار می‌رود، استقراض عمومی از طریق انتشار اوراق مشارکت است. اصولاً هدف از انتشار اوراق مشارکت، تامین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای طرح‌های عمرانی با مشارکت عمومی و یا اجرای سیاست‌های پولی در راستای جمع‌آوری نقدینگی موجود و هدایت آن به سمت امور زیربنایی و تولیدی می‌باشد.

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 و در راستای تامین مالی طرح معینی نمی‌باشد (به لحاظ ماهیت مشابه اوراق خزانه)، لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت در دستگاه‌های اجرایی مربوط و با توجه به دو رویکرد فوق‌الاشاره تهیه و ارایه گردیده است.

2- 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 (1) 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.

3- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی طرف حساب‌های انتظامی
	*			

4- حسابداری اوراق مشارکت

الف) هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود.

ثبت شماره (1): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (2): به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	ودایع ¹
**	اوراق مشارکت پرداختنی		

1- چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود.

در صورتی که هزینه های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می شود.

ثبت شماره (3): 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
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (4): به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز می بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه ای شناسایی می شوند.

ثبت شماره (5): بازپرداخت اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختنی
**	بانک		
**	ودایع		

بازپرداخت سود تضمین شده اوراق مشارکت دریافتی نیز بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته دوره مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های آن دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود.

ثبت شماره (1): به‌هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

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

ثبت شماره (2): به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، تعهدات شناسایی شده مربوط به بدهی‌های غیرجاری انتقال می‌یابد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	اوراق مشارکت پرداختنی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسورات قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (3): به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، حساب‌های انتظامی ذیل شناسایی می‌شوند.

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

حساب‌های انتظامی مذکور، به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای نگهداری می‌شوند.

ثبت شماره (4) : بازپرداخت اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختنی
**	بانک		

بازپرداخت سود تضمین شده اوراق مشارکت دریافتی نیز بایستی طبق اعتبار تخصیص یافته دوره مربوط، به عنوان هزینه‌های آن دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

بخش نهم

حسابداری اوراق بهادار

1- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	موجودی‌ها
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	سایر بدهی‌های جاری

2- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (1): 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 (2): در صورت واگذاری تنخواه‌گردان اوراق بهادار به واحدهای تابعه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه‌گردان اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		

بدیهی است؛ به هنگام ترمیم تنخواه‌گردان اوراق بهادار نیز ثبت فوق انجام می‌شود.

ثبت شماره (3): در صورت فروش و یا مصرف اوراق بهادار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
**	تنخواه‌گردان اوراق بهادار		

ثبت شماره (4): 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 منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (5): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودیها - اوراق بهادار		
**	تنخواه گردان اوراق بهادار		

بخش دهم

حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

1- تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح های تملک دارایی های سرمایه ای ملی و ملی استانی شده شروع شده مندرج قوانین بودجه سنواتی قرارداد تسهیلات مالی: قراردادی که برای تامین منابع مالی طرح های در دست اجرا با تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی 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.

2- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی های غیر جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت
				حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	حساب های انتظامی
*		واگذارنده	طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد) واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی و مشخصات درآمد (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

3- حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

الف) در صورتی که تسهیلات مالی به صورت نقدی به دستگاه اجرایی پرداخت گردد:

ثبت شماره (1): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز می بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود.

ثبت شماره (2): وصول بخشی از اعتبار تخصیص یافته از طریق استقراض

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده		
		**	بانک
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

حساب های انتظامی مذکور، به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه ای نگهداری می شوند. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه ای شناسایی می شوند.

در صورتی که هزینه های کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می شود.

ثبت شماره (3): به هنگام واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک		

ثبت شماره (4): به هنگام وصول تسهیلات مربوط از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		

ثبت شماره (5): به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	بانک		

هزینه بهره تسهیلات مالی دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تامین و پرداخت می شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب های بودجه ای لازم نیز شناسایی می شوند.

ب) در صورتی که تسهیلات مالی در قبال تعهدات تایید شده به پیمانکار پرداخت گردد.

ثبت شماره (1): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

ثبت شماره (2): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر به طور مستقیم توسط اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی تسویه شود، تعهدات مربوط به بدهی های غیر جاری انتقال می یابد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده		
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		**	اعتبار سرمایه ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		

خاطر نشان می سازد؛ چنانچه کسورات قانونی تعهدات مذکور از محل تسهیلات فوق تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسورات تسویه شده افزایش می یابد. همچنین حساب های بودجه ای مربوط نیز برای تسویه کسورات یاد شده شناسایی می شود.

ثبت شماره (3): عملکرد منابع تحقق یافته بدون گردش مالی (معادل تسهیلات مالی دریافتی)، به همراه اخذ تاییدیه از خزانه بر اساس حساب های انتظامی ذیل شناسایی و نگهداری می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

ثبت شماره (4): به هنگام بازپرداخت اقساط تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	بانک		

هزینه بهره تسهیلات مالی دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تامین و پرداخت می شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب های بودجه ای لازم نیز شناسایی می شوند.

پ) چنانچه تسویه تسهیلات مالی دریافتی خارجی از سوی واحدهای گزارشگر، توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بازپرداخت گردد.

واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تامین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تامین شود. 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 وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان برآورد شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان برآورد و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام می‌شود. بر این اساس؛ واحد دریافت کننده تسهیلات و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران می‌بایست بازپرداخت تعهدات یادشده را به صورت ذیل شناسایی نمایند.

ثبت شماره (1): سازمان سرمایه‌گذاری می‌بایست پس از تامین اعتبار لازم و بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی، ثبت‌های ذیل را شناسایی نماید.

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

لازم به ذکر است؛ سازمان سرمایه‌گذاری می‌بایست اطلاعات مرتبط به بازپرداخت وام‌های خارجی را به تفکیک اصل، سود تضمین شده، کارمزد و هزینه‌های مربوط، به واحدهای دریافت کننده تسهیلات ارسال نماید.

ثبت شماره (2): واحد دریافت کننده تسهیلات خارجی می‌بایست پس از اخذ اطلاعات مربوط، ثبت‌های ذیل را شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بخش یازدهم

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

1- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل صدور اوراق مشارکت و 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-3) بند (8) ماده واحده قانون بودجه سال 1389 و جزء (الف) بند (35) ماده واحده قانون بودجه سال 1390 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 (44) 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.

2- سر فصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب‌های انتظامی
		های سرمایه ای/ واگذاری دارایی های مالی) و	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب‌های انتظامی
*		مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه ای)		

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (1): 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
**	دریافتی بابت عملیات		
		**	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 ارزش خالص از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت ذیل را نیز اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

ثبت شماره (2): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

ماهیت حساب (بستانکار)		ماهیت حساب (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 اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	تعدیلات سنواتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
به میزان ارزش دفتری دارایی‌های واگذار شده، حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای شناسایی می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

در صورتی که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط می‌بایست به عنوان درآمدهای دولت (سایر درآمدها) شناسایی و چنانچه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط می‌بایست به عنوان هزینه‌ها (سایر هزینه‌ها) شناسایی شود. در ضمن، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

بخش دوازدهم

حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

1- مقدمه

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک می‌باشد که به خریدار و فروشنده ارایه می‌شود و شامل میزان پرداختی خریدار به فروشنده و ارسال به موقع 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 بین المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در مبادلات بین المللی تعیین وظایف و مسولیت‌های خریدار و فروشنده و رفع اختلافات 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 توافقات فیما بین 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 شده اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به طور 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 (مثلا خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوطه به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به طور 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 اقلام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت حساب خرید مربوطه 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 اقلام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

2- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	پیش پرداخت‌ها
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای ¹

1- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه بندی می‌شود.

3- حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

الف) در صورتی که اعتبار لازم برای خرید سفارش‌های مربوط در سال جاری تأمین و پرداخت شود.

ثبت شماره (1): پس از وصول مبلغ ریالی قرارداد منعقد شده 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 سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	پیش پرداخت اعتبار اسنادی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

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 ذیربط از محل اعتبار مصوب تخصیص یافته سال مالی مربوط تأمین 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 (2): به هنگام دریافت سفارش فوق

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی مواد و کالا
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش پرداخت اعتبار اسنادی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

ب) چنانچه موضوع سفارش در سال جاری دریافت و تعهدات آن در سال‌های بعد تأمین اعتبار و تسویه شود،

ثبت شماره (1): پس از دریافت موضوع سفارش

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی مواد و کالا
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	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 یا 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 مدیریت و برنامه ریزی 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 تعهدات مذکور طبق حسابداری عملیات مربوط شناسایی می‌شوند.

بخش سیزدهم
حسابداری مالیات بر ارزش افزوده

1- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
دارایی‌های جاری				
	*	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
بدهی‌های جاری				
	*	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

2- حسابداری مالیات ارزش افزوده و عوارض

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده در حالات ذیل امکان‌پذیر 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 (1): 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 دریافتی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (2): 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 (76) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و یا 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 (21) 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 (23) 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 می‌باشد.

ثبت شماره (1): 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 ¹ تامین شده
**	اعتبار تخصیص یافته		
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک		
		**	اعتبار مصرف شده
**	اعتبار تامین شده		

ثبت شماره (2): 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:

¹ حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا 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.

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 (3): 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 (4): 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 (5): 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 دریافتنی
		**	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 دریافتنی به تفکیک سال و دوره مالیاتی نگهداری می‌شود.

ثبت شماره (6): در صورتی که طلب تایید شده دستگاه‌های اجرایی طبق تبصره (1) ماده (17) 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 دریافتنی		
		**	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 (7): 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 دریافتنی		
**	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 (8): بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

بدیهی است، حساب‌های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می‌شود.

ثبت شماره (9): 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 دریافتنی		

ثبت شماره (10): 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 منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (11): 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 می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

بخش چهاردهم
حسابداری وجوه یارانه

1- مقدمه

مطابق قانون هدفمند کردن یارانه‌ها که در سال 1388 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.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت وجوه یارانه	موجودی نقد
درآمدها				
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)	دریافتی بابت وجوه یارانه	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته

3- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (1): به هنگام دریافت وجوه یارانه از خزانه، ثبت ذیل شناسایی می‌شود:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت وجوه یارانه	**		
		دریافتی بابت وجوه یارانه	**

ثبت شماره (2): 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختی	**

ثبت شماره (3): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط کاهش یافته و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شود.

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 (4): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حساب‌ها و ...)، ثبت‌های ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه انتقالی 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. بدیهی‌است؛ در صورتی که تسویه تعهدات فوق مربوط به سال قبل باشند، حساب‌های بودجه‌ای مربوط در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی شناسایی خواهند شد.

بخش پانزدهم

**حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و
ساختمان‌های فاقد سند رسمی**

1- مقدمه

طبق ماده (17) 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 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.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه کارشناسی ثبت	موجودی نقد
				درآمدها
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت کارشناسی ثبت	سایر درآمدها

3- حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی

ثبت شماره (1): به هنگام واریز وجوه توسط متقاضیان به حساب بانکی مورد نظر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه کارشناسی ثبت
**	دریافتی بابت کارشناسی ثبت		

ثبت شماره (2): به هنگام پرداخت حق الزحمه کارشناس

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک وجوه کارشناسی ثبت		

ثبت شماره (3): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت کارشناسی ثابت
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		
		**	ارزش خالص
**	بانک وجوه کارشناسی ثابت		

بخش شانزدهم

حسابداری تسعیر ارز

1- مقدمه

در دنیای مدرن امروز با توجه به پیشرفت‌هایی که در کلیه زمینه‌ها از جمله تکنولوژی، فناوری اطلاعات و ارتباطات، فرهنگ، سیاست و... به وجود آمده است؛ دامنه فعالیت و معاملات تجاری و اقتصادی نیز از محدوده مرزهای جغرافیایی کشورها فراتر رفته و مبادلات خارجی سهم قابل توجهی از عملیات مالی سازمان‌ها و موسسات اعم از دولتی و خصوصی را تشکیل می‌دهد. سازمان‌های مذکور ممکن است به صورت مستقیم و یا از طریق واحدهای فرعی و شعب خود و یا سایر واسطه‌های دیگر به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی برون مرزی بپردازند. اگر چه معاملات مذکور بر حسب واحد پول خارجی (ارز) است لیکن در صورت‌های مالی داخل کشور بایستی بر حسب واحد پول رسمی (ریال) گزارش شوند. بنابراین نخستین مسئله در این باره نحوه تسعیر ارز است. همچنین دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی که قبلاً نیز به ریال گزارش شده‌اند نیز به دلیل نوسانات نرخ ارز بایستی مجدداً تسعیر و مابه‌التفاوت تغییرات به ریال در دفاتر شناسایی و گزارش گردد.

واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز همانند بخش خصوصی برای انجام عملیات مالی و اقتصادی خود نیز ناگزیرند به مباحث مرتبط با ارز و تسعیر آن و نحوه حسابداری و گزارشگری آن توجه نمایند، بنابراین لزوم ایجاد روشی یکنواخت برای برخورد با این موضوع در حسابداری دولتی اجتناب‌ناپذیر است.

حسابداری فعالیت‌های خارجی و ارزی به دو دسته تقسیم می‌شود:

الف - حسابداری معاملات ارزی

در این قسمت واحد گزارشگر در داخل کشور فعالیت می‌نماید و کلیه عملیات مالی خود را بر حسب پول رسمی (ریال) گزارش می‌نماید و در کنار آن معاملات ارزی نیز دارد که در تاریخ معامله و به هنگام شناخت اولیه بر حسب ریال در دفاتر ثبت می‌نماید.

ب- حسابداری عملیات خارجی

در این بخش واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می‌پردازد و عملیات مالی خود را بر حسب ارز (کشور یا منطقه ای که در آن فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد) در دفاتر ثبت و گزارش می‌نماید لذا در این حالت برای گزارشگری مالی داخل کشور بر حسب پول رسمی (ریال) لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را تسعیر و گزارش نماید.

در این بخش به حسابداری معاملات ارزی پرداخته شده است.

2- تعریف اصلاحات

نرخ جاری: نرخ روز در تاریخ ترازنامه

تبدیل: مبادله یک واحد پولی با یک واحد پولی دیگر

تسعیر: فرآیندی است که از طریق آن اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، بر حسب واحد پول گزارشگری بیان می‌شود.

تفاوت تسعیر: تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از ارز به واحد پول گزارشگری با نرخ‌های تسعیر مختلف.

نرخ تسعیر: نرخ تبدیل دو واحد پولی به یکدیگر که در فرآیند تسعیر به کار گرفته می‌شود.

ارز: واحد پولی غیر از واحد پول گزارشگری.

معامله ارزی: معامله ای که با ارز انجام می‌شود و مستلزم تسویه با ارز است. شامل:

1- خرید و فروش کالا و خدمات که بهای آن به صورت ارز پرداخت یا دریافت می‌شود.

2- تسهیلات دریافتی یا اعطایی ارزی که تسویه آن به ارز صورت می گیرد.

3- معاملات ناشی از قراردادهای ارزی در جریان که یک طرف آن واحد گزارشگر باشد.

4- معاملات مربوط به تحصیل یا فروش داراییها و تقبل تسویه بدهی ها به ارز

اقلام پولی: وجه نقد و داراییها و بدهیهایی است که قرار است به مبلغ ثابت و یا قابل تعیین از وجه نقد دریافت و پرداخت شود.

تاریخ معامله: منظور تاریخی است که یک معامله ارزی انجام و در سوابق حسابداری ثبت می شود.

3- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		حساب های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی و نوع ارز	بانک ارزی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی ارزی حساب ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
دارایی های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی ها
بدهی های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب ها و اسناد پرداختی ارزی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	سپرده های پرداختی ارزی	
بدهی های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت
	*	_____	سایر درآمدها - سود تسعیر ارز	درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت درآمدهای دولت
هزینه ها				
	*	بر حسب مرکز هزینه	سایر هزینه ها - زیان تسعیر ارز	هزینه
ارزش خالص				
	*	_____	تفاوت تسعیر ارز	تفاوت های تسعیر عملیات خارجی

4- حسابداری تسعیر ارز

معاملات ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. در برخی موارد ممکن است تشخیص نرخ تسعیر ارز در تاریخ معامله مشکل باشد در چنین مواردی اگر نوسانات نرخ ارز کم باشد از نرخ میانگین استفاده می‌شود. چنانچه مبلغ مربوط به اقلام پولی (دارایی و یا بدهی) ارزی تا تاریخ تهیه صورتهای مالی تسویه نشود لازم است تا مجدداً محاسبات مربوطه به تفاوت تسعیر ارز انجام شود.

مانده دارایی‌ها / بدهی‌های ارزی (اقلام پولی ارزی) که بایستی بر حسب ارز وصول / پرداخت شوند (یا می‌شوند) در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ جاری ارز در تاریخ ترازنامه (تاریخ صورت وضعیت مالی که معمولاً پایان دوره یا سال مالی است) تسعیر و مابه‌التفاوت آن در صورتی که مازاد باشد (درآمد تحقق نیافته) تحت عنوان حساب تفاوت تسعیر ارز (ماهیت بستانکار) شناسایی می‌شود. در ضمن در صورتی که محاسبات کسری تسعیر ارز را نشان دهد بنابر اصل محافظه کاری به عنوان زیان تحقق یافته به حساب هزینه دوره منظور می‌شود. در عمل لازم است تا به هنگام محاسبات تسعیر ارز؛ مانده حساب تفاوت تسعیر ارز انتقالی از دوره های قبل (به عنوان حساب دائمی) تعدیل و تعدیلات مذکور حسب مورد به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی شود.

ثبت شماره (1): تسعیر حساب دارایی‌های ارزی

ثبت شماره (1-1): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی
		**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلند مدت
**	تفاوت تسعیر ارز		
**	سایر درآمدها - سود تسعیر ارز		

در صورتی که حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است تا تفاوت محاسباتی ناشی از تعدیل مانده بابت برگشت زیان دوره های قبل به حساب سایر درآمدها - سود تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (1-2): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر ارز
		**	سایر هزینه‌ها - زیان تسعیر ارز
**	بانک ارزی		
**	حسابها و اسناد دریافتنی ارزی		
**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلند مدت		

چنانچه حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است کاهش ارزش داراییها ابتدا از محل مانده تفاوت تسعیر ارز جبران و در صورت عدم تکافوی آن، تفاوت محاسبات به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب سایر هزینهها - زیان تسعیر ارز منظور شود. به علاوه، در صورتی که این هزینهها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می شود.

ثبت شماره (2): تسعیر حساب بدهی های ارزی

ثبت شماره (2-1): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر ارز
		**	سایر هزینه ها - زیان تسعیر ارز
**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی		
**	سپرده های پرداختی ارزی		
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت		

در صورتی که حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است افزایش ارزش بدهی ها ابتدا از محل مانده تفاوت تسعیر ارز جبران و در صورت عدم تکافوی آن، تفاوت محاسبات به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب سایر هزینهها - زیان تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (2-2): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی
		**	سپرده های پرداختی ارزی
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت
**	تفاوت تسعیر ارز		
**	سایر درآمدها - سود تسعیر ارز		

چنانچه حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است تا تفاوت محاسباتی ناشی از تعدیل مانده بابت برگشت زیان دوره های قبل به حساب سایر درآمدها - سود تسعیر ارز منظور شود.

لازم به ذکر است؛ اقلام پولی ارزی بایستی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ ارزی که در تاریخ انجام معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شوند.

5- حساب سپرده های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده های ارزی (برای مثال وجوه ارزی توقیفی دادگستری استان ها) به صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (1): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
**	سپرده های پرداختی ارزی		

ثبت شماره (2): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختی ارزی
**	بانک ارزی		

ذکر این نکته ضروری است که دارایی و بدهی پولی ارزی این موضوع مانند سایر دارایی ها و بدهی های پولی ارزی تسعیر و اعمال حساب می شوند.

6- بستن و افتتاح حسابها

حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دائمی در طبقه ارزش خالص صورت وضعیت مالی گزارش و در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب های دائمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می شود. البته به هنگام تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی، اختلاف بین مابه التفاوت محاسبه شده طی دوره با مانده حساب مابه التفاوت نرخ ارز انتقالی از دوره قبل، حسب مورد به عنوان درآمد و یا هزینه دوره شناسایی می شود. در ضمن مانده کلیه حساب های دائمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب های دائمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می شوند.

بخش هفدهم

حسابداری دارایی‌های امانی

1- 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 افشاء و گزارش نمایند.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	موجودی‌ها
دارایی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی‌های امانی نزد سایر اشخاص به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	دارایی‌های ثابت مشهود
حساب‌های انتظامی				
	*	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت، ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	حساب‌های انتظامی
	*	فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت، ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی سایر اشخاص	حساب‌های انتظامی
	*	فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و اشخاص	طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی سایر اشخاص	طرف حساب‌های انتظامی

3- حسابداری دارایی‌های امانی

3-1- 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 گزارش شود. برای شناسایی این رویداد کافی است از حساب "موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص" استفاده شود. در ضمن این موضوع بایستی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (1): شناسایی موجودی‌ها و اموال امانی حسب مورد در دفاتر امانت دهنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
		**	دارایی‌های امانی نزد سایر اشخاص به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

توضیحات:

1- لازم است حساب موجودی‌های امانی و همچنین دارایی‌های نزد سایر اشخاص بر حسب اطلاعات مربوط به طبقات اصلی آن و نیز اشخاص امانت گیرنده نگهداری شود. دستگاه‌های اجرایی 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 امانت گیرنده به صورت مکتوب توافق نمایند.

2- طبق استاندارد حسابداری شماره 5 بخش عمومی تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و همچنین استاندارد حسابداری شماره 6 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، افشاء شود.

3-2- 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 دستگاه اجرایی قرار می‌گیرد نباید در حساب‌های واحد گزارشگر امانت‌گیرنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود، زیرا مالکیت آن متعلق به واحد گزارشگر نبوده و شرط لازم برای شناسایی دارایی محقق نشده است و لازم است به صورت حساب‌های انتظامی گزارش شوند. بنابراین حساب آماری موجودی‌ها و دارایی‌های امانی متعلق به سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر بر حسب طبقات اصلی موجودی‌ها و اشخاص نگهداری می‌شود.

ثبت شماره (1): شناسایی موجودی ها و دارایی های امانی حسب مورد در دفاتر امانت گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - موجودی های امانی سایر اشخاص
**	طرف حساب انتظامی - موجودی های امانی سایر اشخاص		
		**	حساب انتظامی - دارایی های امانی سایر اشخاص
**	طرف حساب انتظامی - دارایی های امانی سایر اشخاص		

بخش هجدهم

**حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی
و اختلاسی در نیروهای مسلح**

1- مقدمه

براساس نامه شماره 1007/88/355 مورخ 1388/2/30 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 جرمه های نقدی محکوم شود جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

2- سرفصل حسابها

ماهیت حساب		حسابهای تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				داراییهای جاری
	*	به تفکیک مشخصات حسابهای بانکی	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	موجودی نقد
				درآمدها
*		—	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	سایر درآمدها

3- حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح

ثبت شماره (1): 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
**	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس		

وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می شود.

بخش نوزدهم

حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

1- 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.

2- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		حساب‌های تفصیلی	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی	موجودی نقد

3- حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (1): به هنگام فروش 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
**	تعدیلات سنواتی		

چنانچه اراضی یادشده در دفاتر واحد گزارشگر شناسایی نشده باشد، ابتدا اراضی مربوط در مقابل حساب مازاد تجدید ارزیابی شناسایی و سپس ثبت فوق انجام می‌شود. همچنین در ثبت فوق، سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های مذکور نیز حسب مورد به عنوان درآمد‌های شناسایی شده از طرف دولت (سایر درآمدها) یا هزینه‌های واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (2): 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.

پیوست 1

شرایط انتقال حسابها

مقدمه

زمانی که واحد گزارشگر برای اولین بار نظام حسابداری بخش عمومی را مورد استفاده قرار می‌دهد، بایستی حسب مورد ثبت‌های زیر را برای انتقال حساب‌های گذشته به کار گیرد. ذکر این نکته ضروری است که انتقال حساب‌ها بایستی به طور کامل و با تکمیل حساب‌های معین و تفصیلی مربوط انجام شود. برای مثال هنگامی که واحد گزارشگر حساب پیش‌پرداخت سنواتی مربوط به اعتبارات هزینه را منتقل می‌نماید بایستی حساب پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری به تفکیک نوع منبع، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار و فصول اعتبارات هزینه مشخص شود.

ثبت شماره (1): معادل اقلام پیش‌پرداخت‌های سنواتی (شامل پیش‌پرداخت سنواتی، پیش‌پرداخت اختصاصی سال قبل، پیش‌پرداخت ابلاغی اختصاصی سال قبل، پیش‌پرداخت از محل وجوه سنوات قبل، پیش‌پرداخت از محل وجوه سنوات قبل اختصاصی، پیش‌پرداخت از محل سایرمنابع، پیش‌پرداخت هدایای خاص و پیش‌پرداخت خانه‌های سازمانی) اعم از اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای حسب مورد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار هزینه		
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	ارزش خالص		

بدیهی است بابت پیش‌پرداخت سایر منابع، هدایای خاص و خانه‌های سازمانی نیازی به ثبت‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

لازم به ذکر است که هنگام انتقال حساب‌های بانکی بایستی هر یک از حساب‌های مذکور معادل حساب‌های متناظر و در مقابل ارزش خالص شناسایی شود.

ثبت شماره (2): معادل علی‌الحساب‌های سنواتی (شامل علی‌الحساب سنواتی، علی‌الحساب اختصاصی سال قبل، علی‌الحساب ابلاغی اختصاصی سال قبل، علی‌الحساب از محل وجوه سنوات قبل، علی‌الحساب از محل وجوه سنوات قبل اختصاصی، علی‌الحساب از محل سایرمنابع، علی‌الحساب هدایای خاص و علی‌الحساب خانه‌های سازمانی) اعم از اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار هزینه		
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

		**	علی الحساب بابت عملیات جاری
		**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری		
**	ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

بدیهی است بابت علی الحساب سایر منابع، هدایای خاص و خانه‌های سازمانی نیازی به ثبت‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

با عنایت به این‌که در انتقال حساب‌ها، مبلغ علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه نگردیده است، لذا به هنگام تسویه علی‌الحساب یاد شده علاوه بر شناسایی حساب بودجه‌ای مربوط، می‌بایست حساب دارایی موردنظر نیز در مقابل حساب ارزش خالص شناسایی گردد.

ثبت شماره (3): معادل پیش پرداخت‌های موجودی جنسی و کالای سنواتی (شامل: پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای سنواتی، پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای سنواتی اختصاصی، پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای ابلاغی سنواتی اختصاصی، پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای وجوه مصرف نشده سنواتی، پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای وجوه مصرف نشده سنوات قبل اختصاصی، پیش پرداخت موجودی جنسی و کالا از محل هدایای خاص و پیش پرداخت موجودی جنسی و کالا از محل سایر منابع)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
**	ارزش خالص		

بدیهی است بابت پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای سایر منابع و هدایای خاص نیازی به ثبت‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (4): معادل موجودی‌های جنسی و کالای سنواتی (موجودی جنسی و کالای سنواتی، موجودی جنسی و کالای سنواتی اختصاصی، موجودی جنسی و کالای ابلاغی سنوات قبل اختصاصی، موجودی جنسی و کالای وجوه مصرف نشده سنوات قبل، موجودی جنسی، کالای وجوه مصرف نشده سنوات قبل اختصاصی، موجودی جنسی و کالا از محل سایر منابع و موجودی جنسی هدایای خاص)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (5): معادل دارایی‌های در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی (دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی، دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی اختصاصی، دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد ابلاغی اختصاصی سنواتی، دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد وجوه مصرف نشده سنوات قبل، دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد وجوه مصرف نشده سنوات قبل اختصاصی، دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد از محل هدایای خاص و دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد سایر منابع)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (6): معادل اسناد هزینه‌های وخواهی شده سنواتی (اسناد هزینه وخواهی شده سنواتی، اسناد هزینه وخواهی شده اختصاصی سال قبل، اسناد هزینه وخواهی شده ابلاغی اختصاصی سال قبل، اسناد هزینه وخواهی شده وجوه مصرف نشده سنوات قبل، اسناد هزینه وخواهی شده وجوه مصرف نشده سنوات قبل اختصاصی، اسناد هزینه وخواهی شده ابلاغی اختصاصی سال قبل، اسناد هزینه وخواهی شده سایر منابع) اعم از اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و معادل کسری ابواب‌جمعی‌های سنواتی و کسری ابواب‌جمعی‌های برداشتی به موجب احکام صادره سنواتی (کسری ابواب جمعی سنواتی، کسری ابواب‌جمعی اختصاصی سال قبل، کسری ابواب‌جمعی ابلاغی اختصاصی سال قبل، کسری ابواب جمعی وجوه مصرف نشده سنوات قبل، کسری ابواب‌جمعی وجوه مصرف نشده سنوات قبل اختصاصی، کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره سنواتی، کسری ابواب‌جمعی برداشتی به موجب احکام صادره اختصاصی سال قبل، کسری ابواب‌جمعی برداشتی به موجب احکام صادره ابلاغی اختصاصی سال قبل، کسری ابواب‌جمعی برداشتی به موجب احکام صادره وجوه سنوات قبل اختصاصی، کسری ابواب جمعی سایر منابع و کسری ابواب جمعی برداشتی سایر منابع به موجب احکام صادره) اعم از اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده هزینه
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده سرمایه‌ای
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب‌جمعی هزینه
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب‌جمعی سرمایه‌ای
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (7): معادل تعهدات پرداختی سنواتی و تعهدات پرداختی سنواتی اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (8): معادل مطالبات پیمانکار بابت تضمین سنواتی و مطالبات پیمانکار بابت تضمین سنواتی اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص
**	بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان		

ثبت شماره (9): معادل حساب‌های کنترل درآمد، کنترل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی و کنترل درآمد اختصاصی، کنترل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی (در سطح تفصیلی به تفکیک وضعیت مطالبات)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	ارزش خالص		

بدیهی است معادل تمامی پیش دریافت‌ها (شامل پیش دریافت درآمد/عوارض و پیش دریافت حقوق گمرکی) حساب پیش دریافت درآمد بستانکار و ارزش خالص بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (10): معادل حساب دارایی ثابت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (11): معادل حساب اموال واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	دارایی‌های امانی نزد سایر اشخاص به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ارزش خالص		

لازم به ذکر است، در صورت وجود کالای امانی نزد واحد گزارشگر، بایستی معادل حساب اموال امانی رسیده و طرف حساب آن، حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص و طرف حساب مربوط شناسایی شود.

ثبت شماره (12): معادل پیش پرداخت اعتبارات اسنادی سنواتی، پیش پرداخت اعتبارات اسنادی ابلاغی سنواتی، پیش پرداخت اعتبارات اسنادی اختصاصی سنواتی و پیش پرداخت اعتبارات اسنادی ابلاغی اختصاصی سنواتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت اعتبار اسنادی
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (13): معادل مانده‌های گروه حساب وجوه سپرده

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

* معادل حساب خزانه تمرکز وجوه سپرده

** معادل حساب سپرده های دریافتی

لازم به ذکر است حساب های کسری ابواب جمعی سپرده و کسری ابواب جمعی برداشتی سپرده به موجب احکام صادره در صورت وجود بر اساس ثبت شماره (6) منتقل می‌گردد.

ثبت شماره (14): بابت چک بین راهی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه*
**	بدهی بابت چک‌های بین راهی**		

* معادل حساب خزانه تمرکز وجوه چک های بین راهی

** معادل حساب چک های بین راهی

ثبت شماره (15): بابت وجوه نامشخص

حساب های بستانکار		حساب های بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه*
**	بدهی بابت وجوه نامشخص**		

* معادل حساب خزانه تمرکز وجوه نامشخص یا خزانه وجوه فاقد مشخصات

** معادل حساب وجوه دریافتی نامشخص یا وجوه فاقد مشخصات دریافتی

ثبت شماره (16): بابت تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

ثبت شماره (17): بابت وجوه اداره شده

حساب های بستانکار		حساب های بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتی بلندمدت*
**	ارزش خالص		

* معادل اصل وجوه اداره شده واگذار شده که تاکنون تسویه نشده است.

ثبت شماره (18): معادل حساب انتظامی سپرده بلند مدت نزد بانک و طرف حساب آن

حساب های بستانکار		حساب های بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ودایع
**	ارزش خالص		

ثبت شماره (19): معادل حساب انتظامی تضمینات و طرف حساب آن

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

پيوسٽ 2

نمونہ فرم قابل قبول و مدارک پيوسٽ
صورت مغايرت بانکی

1. مقدمه

مغایرت گیری مانده بانک، فرآیندی است که موجب بررسی عملیات اثر گذار بر حساب های بانکی شده و از این طریق می تواند زمینه اعمال کنترل بر وجوه نقد را فراهم ساخته و موجب ارتقای سطح انضباط مالی شود. این موضوع در واحدهای گزارشگر بخش عمومی به واسطه حجم بالای فعالیت های مالی و تعدد حساب های بانکی از اهمیت بیشتری برخوردار است. لذا با توجه به اهمیت موضوع یاد شده از دیدگاه اعمال کنترل های داخلی و همچنین به منظور ایجاد وحدت رویه مالی در واحدهای گزارشگر کشور، دستورالعمل حاضر تهیه و ابلاغ شده است.

2. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمائیم زیر همراه با صورتحساب مغایرت بانکی هر یک از حساب های واحد گزارشگر الزامی می باشد:

1- صورتحساب بانکی؛

2- لیست چک های بین راهی به همراه شماره، تاریخ، گیرنده، مبلغ و شرح چک؛ شماره سند حسابداری و تاریخ سند؛

3- لیست چک های بین راهی تعیین تکلیف شده در دوره قبل به همراه مدارک مورد نیاز براساس دستورالعمل شماره 54/57671 مورخ 1393/4/11؛

4- لیست وجوه فاقد مشخصات به همراه مبلغ و تاریخ واریز؛

5- لیست وجوه فاقد مشخصات تعیین تکلیف شده در دوره قبل به همراه مدارک مور نیاز براساس دستورالعمل شماره 54/57671 مورخ 1393/4/11؛

6- لیست های تفصیلی به تفکیک وجوه واریزی، کارمزد بانکی و برداشت از حساب به همراه ماهیت، مبلغ و تاریخ و

7- صورت ریز وجوه بین راهی که در حساب بانک اعمال نشده است .

- ✓ در صورتی که واحد گزارشگر دارای چندین حساب بانکی باشد ، می بایست صورت مغایرت هر یک از حساب‌های بانکی ارائه شود به گونه‌ای که حاصل جمع مانده دفتری در صورت مغایرت های بانکی مطابق با مانده بانک در صورت حساب واحد گزارشگر مربوط باشد .
- ✓ در صورت استفاده از سیستم‌های الکترونیکی جهت پرداخت هزینه، اعمال کنترل های داخلی مناسب در این زمینه ضروری است.
- ✓ در خصوص افتتاح حساب‌های بانکی، نحوه بررسی و کنترل صورت مغایرت بانکی و همچنین انسداد حساب‌های بانکی سنتی و راکد و انتقال موجودی آن به حساب‌های بانکی متمرکز در خزانه بر اساس دستورالعمل های شماره 54/2059/78513 مورخ 1389/5/3 و شماره 53/127484 مورخ 1391/7/10 عمل شود.
- ✓ در خصوص نحوه استفاده و کنترل دسته چک‌های مربوط به حساب‌های جاری طبق دستور العمل شماره 54/2059/78513 مورخ 1389/5/3 عمل شود.

3. نمونه فرم قابل قبول صورت مغایرت بانکی

عنوان واحد گزارشگر :		
صورت مغایرت بانکی حساب _____ به شماره _____ نزد بانک _____ شعبه _____		
تاریخ تهیه گزارش :		
شرح	طبق دفتر ذیحسابی	طبق صورتحساب بانکی
موجودی بانک		
اضافه می شود به موجودی دفتر ذیحسابی وجوه مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند، اضافه واریزی و وجوه فاقد مشخصات و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
اضافه می شود به موجودی حساب بانک وجوه بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی به حساب بانک واریز نشده اند		
کسر می شود از موجودی حساب بانک وجوه چک های بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی از حساب بانک برداشت نشده اند		
کسر می شود از موجودی دفتر ذیحسابی وجوه مربوط به کارمزد بانکی، برداشت به موجب احکام و تامین اجتماعی و سایر برداشت های قانونی که از حساب بانک کسر شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
موجودی واقعی بانک		

تنظیم کنندهدفترداری و تنظیم حسابهاذیحساب و مدیر کل امور مالی

پیوست 3

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین نظام حسابداری بخش عمومی			
حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		دارایی‌ها	1
بانک پرداخت هزینه	11001	موجودی نقد	110
بانک پرداخت سرمایه ای	11002		
بانک پرداخت هزینه ابلاغی	...		
بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی	...		
بانک پرداخت اختصاصی	...		
بانک وجوه سایر منابع	...		
بانک دریافت وجوه سپرده	...		
بانک رد وجوه سپرده	...		
بانک دریافت	...		
بانک پیش دریافت	...		
بانک رد وجوه اضافه دریافتی	...		
بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	...		
بانک وجوه کارشناسی ثبت	...		
بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	...		
بانک دریافت فروش اراضی	...		
بانک پرداخت فروش اراضی	...		
بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت وجوه یارانه	...		
بانک وجوه انتقالی هزینه	...		
بانک وجوه انتقالی سرمایه‌ای	...		
بانک ارزی	...		
کارت هدیه	...		
تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	...		
تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی	11501	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	115
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی شده سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	...		
ودایع	...		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
وجوه سپرده نزد خزانه	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	115
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	...		
وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	...		
وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	...		
طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	...		
دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	120
حساب‌ها و اسناد دریافتی	12001		
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...	موجودی‌ها	130
موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	13001 الی ...		
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	...		
موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	...		
سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	...	پیش پرداخت‌ها	135
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	13501		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
پیش پرداخت مواد و کالا	...		
پیش پرداخت اعتبار اسنادی	...	علی الحساب	140
علی الحساب بابت عملیات جاری	14001		
علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	14002	ذخیره علی الحساب	145
ذخیره علی الحساب بابت عملیات جاری	14501		
ذخیره علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	14502	دارایی‌های ثابت مشهود	150
دارایی در جریان تکمیل	15001		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	15002 الی ...		
دارایی‌های امانی نزد سایر اشخاص به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	...		
استهلاك انباشته	دارایی‌های نامشهود	160
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	16001 الی ...	سرمایه گذاری‌های بلند مدت	170
سرمایه گذاری در شرکت‌ها	17001		
سایر سرمایه گذاری‌ها	17002	سایر دارایی‌ها	180
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	18001		
تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	18002		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		بدهی‌ها	2
حساب‌ها و اسناد پرداختی	21001	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	210
حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	...		
حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	...		
حقوق و مزایای پرداختی	...		
بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	...		
سپرده‌های پرداختی	...		
سپرده‌های پرداختی ارزی	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	...	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای	220
حساب‌ها و اسناد پرداختی	22001		
بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	22002	پیش دریافت اعتبار	230
پیش دریافت اعتبار هزینه	23001		
پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	23002		
پیش دریافت درآمد	23003	سایر بدهی‌های جاری	240
بیمه پرداختی	24001		
حق بازنشستگی پرداختی	...		
سایر کسورات پرداختی	...		
مالیات پرداختی	...		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	...		
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	...		
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	...		
بدهی بابت وجوه نامشخص	...		
بدهی بابت چک‌های بین راهی	...		
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	...		
بدهی بابت اوراق بهادار	...		
بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان	...		
اوراق مشارکت پرداختی	25001			حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت	250
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	25002		
تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	25003		
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	26001		260
		ارزش خالص	3
ارزش خالص	31001	ارزش خالص پایان دوره مالی	310
دارایی‌های انتقالی	...		
دارایی‌های دریافتی	...		
تعدیلات سنواتی	...		
خالص تغییر در وضعیت مالی	...		
مازاد تجدید ارزیابی	...		
تفاوت تسعیر ارز	...	مازاد تجدید ارزیابی	
		تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		درآمدها	4
دریافتی بابت عملیات جاری	41001	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	410
دریافتی بابت عملیات سرمایه ای	...		
دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	...		
دریافتی بابت وجوه یارانه	...		
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	42001	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	420
هدایا و کمک‌ها	43001	کمک‌های بلاعوض دریافتی	430
دریافتی از محل سایر منابع	44001	سایر درآمدها	440
دریافتی از محل ضبط سپرده‌ها	...		
دریافتی بابت کارشناسی ثبت	...		
دریافتی بابت خانه های سازمانی	...		
دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	...		
		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت	5
درآمد حاصل از مالیات و عوارض	51001	درآمدهای دولت	510
درآمد حاصل از مالکیت دولت	51002		
درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات	51003		
درآمد حاصل از جرایم و خسارت	51004		
سایر درآمدها	51005		
		هزینه‌ها	6
هزینه جبران خدمت کارکنان	61001	هزینه	610
هزینه استفاده از کالاها و خدمات	61002		
هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)	61003		
هزینه بهره (سود)	61004		
هزینه یارانه‌ها	61005		
هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض	61006		
هزینه ناشی از منافع (مزایای) اجتماعی	61007		
سایر هزینه‌ها	61008		
		وجوه ارسالی به خزانه	7
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	71001	وجوه ارسالی به خزانه	710
وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	71002		
وجوه ارسالی بابت منابع خانه های سازمانی	71003		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		حساب‌های انتظامی	8
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	81001	حساب‌های انتظامی	810
حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	81002		
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	81003		
حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	81004		
حساب انتظامی - دارایی‌های ثابت امانی سایر اشخاص	81005		
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	81006		
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	82001	طرف حساب‌های انتظامی	820
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	82002		
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	82003		
طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی سایر اشخاص	82004		
طرف حساب انتظامی - دارایی‌های ثابت امانی سایر اشخاص	82005		
طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	82006		
		بودجه	9
بودجه اعتبار هزینه	91001	بودجه واحد گزارشگر	910
بودجه اعتبار سرمایه‌ای	91002		
اعتبار هزینه	92001	اعتبار مصوب	920
اعتبار سرمایه‌ای	92002		
اعتبار هزینه تخصیص یافته	93001	اعتبار تخصیص یافته	930
اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	93002		
حواله اعتبار هزینه	94001	حواله‌ها	940
حواله اعتبار سرمایه‌ای	94002		
اعتبار هزینه ابلاغی	95001	اعتبار ابلاغی	950
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	95002		
کنترل اعتبار هزینه	96001	کنترل اعتبار	960
کنترل اعتبار سرمایه‌ای	96002		
اعتبار هزینه تامین شده	97001	اعتبار تامین شده	970
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	97002		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	98001	اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی	980
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	98002		
اعتبار هزینه مصرف شده	99001	اعتبار مصرف شده	990
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	99002		

پیوست 4

**مطابقت حساب های نظام حسابداری بخش
عمومی و دستورالعمل های حسابداری دولتی**

مطابقت حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی

حساب کل	حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی (جدید)	حساب‌های دستورالعمل‌های حسابداری دولتی (قدیم)
دارایی‌ها		
	بانک پرداخت هزینه	بانک پرداخت اعتبارات هزینه
	بانک پرداخت سرمایه‌ای	بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه‌ای
	بانک پرداخت هزینه ابلاغی	بانک پرداخت اعتبارات ابلاغی
	بانک پرداخت سرمایه‌ای ابلاغی	
	بانک پرداخت اختصاصی	بانک پرداخت اختصاصی
	بانک وجوه سایر منابع	بانک پرداخت سایر منابع
	بانک دریافت وجوه سپرده	بانک دریافت وجوه سپرده
	بانک رد وجوه سپرده	بانک رد وجوه سپرده
	بانک دریافت	بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی / اختصاصی
	بانک پیش‌دریافت	بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی / اختصاصی
	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی
موجودی نقد	بانک وجوه کارشناسی ثبت	بانک وجوه کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند
	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	بانک دریافت و پرداخت وجوه اموال سرقتی و اختلاسی
	بانک دریافت فروش اراضی	بانک تمرکز وجوه فروش اراضی
	بانک پرداخت فروش اراضی	بانک پرداخت وجوه از محل فروش اراضی
	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی
	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی
	بانک وجوه انتقالی هزینه	بانک پرداخت وجوه سنوات قبل
	بانک وجوه انتقالی سرمایه‌ای	بانک پرداخت وجوه سنوات قبل
	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	تمامی حساب‌های تنخواه‌گردان پرداخت
	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب مطالبات قابل وصول، بدهکاران، اسناد دریافتی، اسناد در جریان وصول، اسناد نکول شده، اجراء و دعاوی حقوقی و وصولی واحد تابعه در استان، وصولی استان یا سایر دستگاهها
	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	
	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده هزینه	اسناد هزینه واخواهی شده
	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی شده سرمایه‌ای	
حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	کسری ابواب جمعی + کسری ابواب جمعی سنواتی
	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	موقت بن غیر نقدی
	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده
	وجوه سپرده نزد خزانه	خزانه تمرکز وجوه سپرده
	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	خزانه تمرکز وجوه نامشخص

مطابقت حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی		
حساب کل	حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی (جدید)	حساب‌های دستورالعمل‌های حسابداری دولتی (قدیم)
	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	خزانه تمرکز وجوه چک‌های بین راهی
	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی	تنخواه گردان رد وجوه اضافه دریافتی
حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب مطالبات قابل وصول + بدهکاران + اسناد دریافتی + اسناد در جریان وصول + اسناد نکول شده + اجراء و دعاوی حقوقی
	مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها	وصولی واحد تابعه در استان + وصولی استان یا سایر دستگاهها
موجودی‌ها	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	تمامی حساب‌های موجودی جنسی و کالای جاری و سنواتی
پیش پرداخت‌ها	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	تمامی حساب‌های پیش پرداخت جاری و سنواتی
	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	تمامی حساب‌های پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای جاری و سنواتی
	پیش پرداخت مواد و کالا	تمامی حساب‌های پیش پرداخت اعتبار اسنادی جاری و سنواتی
علی الحساب	علی الحساب بابت عملیات جاری	تمامی حساب‌های علی الحساب جاری و سنواتی
	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	تمامی حساب‌های دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد جاری و سنواتی
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	تمامی حساب‌های دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد جاری و سنواتی
دارایی‌های نامشهود	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	تمامی اموال دستگاه اجرائی و دارایی ثابت
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	
سایر دارایی‌ها	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	طرف حساب وجوه نزد بانک‌های عامل
بدهی‌ها		
حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختی	تعهدات پرداختی + دریافتی بابت سایر منابع
	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	درآمد عمومی انتقالی
	سپرده‌های پرداختی	سپرده‌های دریافتی
حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختی	دریافتی بابت سایر منابع
	بدهی بابت منابع وصولی به نمایندگی از سایر واحدها	درآمد عمومی انتقالی
پیش دریافت اعتبار	پیش دریافت اعتبار هزینه	تنخواه گردان حسابداری
	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	
	پیش دریافت درآمد	پیش دریافت درآمد / عوارض
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختی	بیمه خدمات درمانی وصولی سهم کارمند و دولت + بیمه تامین اجتماعی وصولی سهم کارمند و دولت
	حق بازنشستگی پرداختی	حق بازنشستگی وصولی سهم کارمند و دولت
	سایر کسورات پرداختی	سایر کسور وصولی کارکنان

مطابقت حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی

حساب کل	حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی (جدید)	حساب‌های دستورالعمل‌های حسابداری دولتی (قدیم)
	مالیات پرداختی	مالیات وصولی
	بدهی بابت وجوه نامشخص	وجوه دریافتی نامشخص
	بدهی بابت چک‌های بین راهی	چک‌های بین راهی
	بدهی به خزانه بابت وجه‌الضمان	مطالبات پیمانکار بابت تضمین
حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت	اوراق مشارکت پرداختی	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	تسهیلات مالی دریافتی
	تسهیلات مالی پرداختی بلندمدت	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت (بانک جهانی)
درآمدها		
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت عملیات جاری	تنخواه گردان حسابداری
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	
	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	
	دریافتی بابت وجوه یارانه	
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی بابت درآمد اختصاصی
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	دریافتی از محل سایر منابع
سایر درآمدها	دریافتی از محل سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع
	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس
	دریافتی بابت کارشناسی ثبت	دریافتی از محل ثبت اراضی و ساختمان‌های فاقد سند
	دریافتی بابت خانه‌های سازمانی	درآمد خانه‌های سازمانی
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت		
درآمدهای دولت	درآمد حاصل از مالیات و عوارض	درآمد ... وصولی + کنترل درآمد ...
	درآمد حاصل از مالکیت دولت	
	درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات	
	درآمد حاصل از جرایم و خسارت	
	سایر درآمدها	
هزینه‌ها		
هزینه	هزینه جبران خدمت کارکنان	تمامی هزینه‌های و پرداخت‌های جاری و سنواتی
	هزینه استفاده از کالاها و خدمات	
	هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)	
	هزینه بهره (سود)	
	هزینه یارانه‌ها	
	هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض	

مطابقت حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی		
حساب کل	حساب‌های نظام حسابداری بخش عمومی (جدید)	حساب‌های دستورالعمل‌های حسابداری دولتی (قدیم)
	هزینه ناشی از منافع (مزایای) اجتماعی	
	سایر هزینه‌ها	
وجوه ارسالی به خزانه		
	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	درآمد عمومی ارسالی + واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارسالی + واگذاری دارایی‌های مالی ارسالی
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	درآمد اختصاصی ارسالی + واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی ارسالی
	وجوه ارسالی بابت منابع خانه‌های سازمانی	خزانه تمرکز وجوه درآمد خانه‌های سازمانی
حساب‌های انتظامی		
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب تضمینات
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب تضمینات
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	کسری ابواب جمعی برداشتی + کسری ابواب جمعی برداشتی
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	سنواتی + کسری ابواب جمعی برداشتی سایرمنابع
بودجه		
بودجه واحد گزارشگر	بودجه اعتبار هزینه	دستگاه اجرایی
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	
اعتبار مصوب	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
	اعتبار سرمایه‌ای	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	تخصیص اعتبار
	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	
حواله‌ها	حواله اعتبار هزینه	حوالات
	حواله اعتبار سرمایه‌ای	
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	تامین اعتبار و ذخیره تامین اعتبار
	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	