جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره ۵۴/۱۴۴۰۰
تاریخ ۱۳۹۵/۲/۱
پیوست

به نام خدا

ذیحسابی و اداره کل امور مالی
اداره کل امور مالی
ذیحسابی
امور مالی

با سلام و احترام

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور به پیوست اصلاحیه **مجموعه نظام حسابداری بخش عمومی** که طی نامه شماره ۴۰۰۰۰/۲۵۳ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۲۶ به مدت یک‌سال به تایید دیوان محاسبات کشور و از نظر انطباق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی طی نامه مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۰۲ به تایید سازمان حسابرسی رسیده است؛ برای اجرا ابلاغ می‌شود.

سید رحمت اله اکرمی
معاون نظارت مالی و خزانه دار کل کشور

جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

دیوان محاسبات کشور

نظام حسابداری بخش عمومی

(نسخه سال ۱۳۹۵)

بسم الله الرحمن الرحیم

شماره : ۴۰۰۰۰/۲۵۳
تاریخ : ۱۳۹۴/۱۲/۲۶
پیوست :

بسمه تعالی

دیوان محاسبات کشور

وزارت امور اقتصادی و دارائی
دفتر خانه ۰۰۳۰
۱۳۹۴ /۱۲/ ۲۸
شماره ۲۵۲۸۹۴

باصلوات بر محمد و آل محمد

جناب آقای دکتر اکرمی
معاون محترم نظارت مالی و خزانه دار کل کشور

سلام علیکم

احتراماً بازگشت به نامه شماره ۵۲/۲۳۹۶۸۱ مورخ ۹۴/۱۲/۲۵ در خصوص نسخه اصلاحی مجموعه نظام حسابداری بخش عمومی و پیرو نامه شماره ۴۰۰۰۰/۱۸۲ مورخ ۹۳/۱۲/۲ به استحضار می رساند با عنایت به لزوم ادامه بررسی نظام مذکور از طریق ساز و کار پیش بینی شده در ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور، با ادامه اجرای آزمایشی نظام حسابداری بخش عمومی در سال ۱۳۹۵ موافقت می گردد

کیومرث داودی
معاون فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی

بسمه تعالی

جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

سازمان حسابرسی

شماره :
تاریخ : ۱۳۹٤/۱۲/۰۲
پیوست:

جناب آقای دکتر سید رحمت‌اله اکرمی
معاونت محترم نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و خزانه‌دار کل کشور

با سلام و احترام؛

با عنایت به بررسیهای انجام شده توسط کارشناسان این سازمان، نسخه اصلاح‌شده نظام حسابداری بخش عمومی که در راستای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور تدوین شده است، با استانداردهای یادشده انطباق دارد. از پروردگار متعال توفیق جنابعالی و همکاران را در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مسئلت می نماییم.

و من الله التوفیق

موسی بزرگ اصل **اکبر سهیلی‌پور**

فهرست مطالب :

فصل ۱	کلیات	۱
فصل ۲	حسابداری عملیات جاری	۲۱
فصل ۳	حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان	۵۲
فصل ۴	حسابداری عملیات سرمایه‌ای	۵۹
فصل ۵	حسابداری درآمدها	۹۷
فصل ۶	حسابداری وجوه سپرده	۱۰۶
فصل ۷	حسابداری موارد خاص	۱۱۱
پیوست ۱	نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی	۱۹۹
پیوست ۲	کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین	۲۰۳

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 می‌باشد که در سازمان حسابرسی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. براین اساس تعاریف عناصر صورت های مالی نیز مبتنی بر این استانداردها و ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت خواهد بود.

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

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

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

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

ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

نظام حسابداری بخش عمومی دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل: **مفاهیم، 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 فوق الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می دهد.

مفاهیم و تعاریف

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

الف– تعاریف

۱. **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر 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.

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

۳. **دارایی**: منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.

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

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

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

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

ب– گزارشگری مالی بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی 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 استانداردهای مذکور تعیین مبنای ارایه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورت‌های مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت موظفند **فرم‌های عملکرد اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای** را که به ترتیب طی نامه‌های شماره ۵۴/۷۴۶۶۱ مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۰ و شماره ۵۴/۱۳۷۴۵۶ مورخ ۱۳۹۰/۷/۱۷ ابلاغ شده است تهیه و بر اساس ساز و کار تشریح شده در بخش قواعد کاربردی ارایه نماید.

پ– اهداف صورت‌های مالی

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

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

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

الف) دارایی‌ها ب) بدهی‌ها پ) ارزش خالص ت) درآمدها ث) هزینه‌ها ج) سایر تغییرات در ارزش خالص

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

ت– اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است :

۱) صورت وضعیت مالی؛

۲) صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

۳) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص؛

٤) صورت مقایسه بودجه و عملکرد و

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

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

واحد گزارشگر نمونه

صورت وضعیت مالی

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

دارایی‌ها	یادداشت	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹	بدهی‌ها و ارزش خالص	یادداشت	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹
		میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های جاری				**بدهی‌های جاری**			
موجودی نقد		.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای		.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله ای		.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		.....	.....	حصه جاری حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت		.....	.....	پیش‌دریافت‌ها		.....	.....
موجودی مواد و کالا		.....	.....	سایر بدهی‌های جاری		.....	.....
پیش‌پرداخت‌ها		.....	.....	جمع بدهی‌های جاری		.....	.....
جمع دارایی‌های جاری		.....	.....	**بدهی‌های غیرجاری**			
دارایی‌های غیرجاری				حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت		.....	.....
دارایی‌های ثابت مشهود		.....	.....	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		.....	.....
دارایی‌های نامشهود		.....	.....	سایر بدهی‌های غیرجاری		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت		.....	.....	جمع بدهی‌های غیرجاری		.....	.....
سایر دارایی‌ها		.....	.....	**ارزش خالص**			
جمع دارایی‌های غیرجاری		.....	.....	ارزش خالص انباشته		.....	.....
				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 ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳

	یادداشت	سال ۲×۱۳		سال ۱×۱۳	
		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		(.....)		(.....)	
اموال و دارایی		(.....)		(.....)	
یارانه		(.....)		(.....)	
کمک‌های بلاعوض		(.....)		(.....)	
رفاه اجتماعی		(.....)		(.....)	
سایر هزینه‌ها		(.....)		(.....)	
مصرف سرمایه‌های ثابت		(.....)		(.....)	
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 انباشته ابتدای سال		.....		.....	
شناسایی اولیه		.....		.....	
دارایی‌های دریافتی		.....		.....	
دارایی‌های انتقالی		(.....)		(.....)	
تعدیلات سنواتی		.....		.....	
خالص تغییر در وضعیت مالی		.....		.....	
ارزش خالص انباشته			.....		.....
مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال		.....		.....	
گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره		.....		.....	
مازاد تجدید ارزیابی			.....		.....
تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی ابتدای سال		.....		.....	
گردش تفاوت تسعیر عملیات خارجی طی دوره		.....		.....	
تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی			.....		.....
ارزش خالص			.....		.....

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

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

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

	یادداشت	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
		اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
		ریال	ریال	ریال	ریال
منابع					
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		(...)	(...)	(...)	(...)
تملک داراییهای سرمایه‌ای		(...)	(...)	(...)	(...)
تملک 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:

۱- 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 اقلام تشکیل دهنده، فراوانی کاربرد، میزان گردش طی دوره، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری طبقه‌بندی 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.

صورت وضعیت مالی	**صورت تغییرات در وضعیت مالی**	**حساب‌های انتظامی**	**حساب‌های بودجه‌ای**

۲- حساب‌های تفصیلی

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

۳- ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی

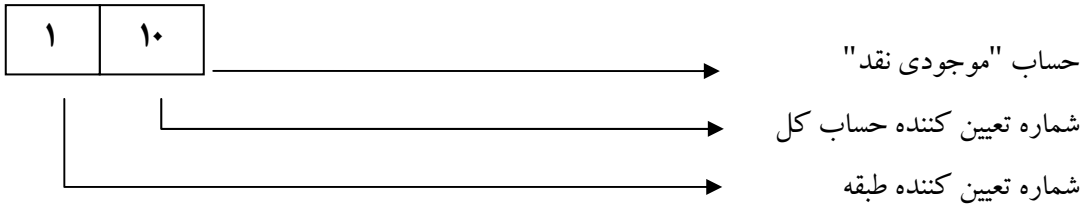
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویداهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** و فهرستی تحت عنوان **فهرست حساب‌های کل**، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های 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.

۳-۱) طبقه حساب‌ها

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

۳-۲) حساب‌های کل

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



هر حساب کل از یک یا چند حساب معین تشکیل شده است .

۳-۳) حساب‌های معین

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

۳-٤) عوامل هزینه و مراکز هزینه[1]

از آنجایی‌که 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

[1] مراکز هزینه به عنوان یکی از اجزاء مراکز فعالیت تلقی می شود.

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 محصول‌ها محاسبه گردد.

تصویر کلی ساخت و کدگذاری حساب‌ها

عنوان طبقه‌بندی حساب‌ها	حساب‌های کل	حساب‌های معین	حساب‌های تفصیلی

۱	دارایی‌ها
۲	بدهی‌ها
۳	ارزش خالص
۴	درآمدها
۵	درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
۶	هزینه‌ها
۷	وجوه ارسالی به خزانه
۸	حساب‌های انتظامی
۹	حساب‌های بودجه‌ای

۶۱۰	هزینه

۶۱۰۰۱	جبران خدمت کارکنان
۶۱۰۰۲	استفاده از کالاها و خدمات
۶۱۰۰۳	...

۶۱۰۰۱۰۱	حقوق و دستمزد
۶۱۰۰۱۰۲	فوق‌العاده‌ها و مزایا
۶۱۰۰۱۰۳	...

قواعد کاربردی

در این مجموعه، نگرش کلی به سوی ایجاد بسترهای مناسب جهت اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استقرار مبنای حسابداری تعهدی در واحدهای گزارشگر دولتی است. لذا قواعد کاربردی به نحوی ارایه 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 ارایه گزارش‌های 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 بهای تمام شده مدنظر قرارگرفته و با توجه به بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعاریف هزینه، درآمد، دارایی، بدهی و ارزش خالص منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد. بر این اساس قواعد زیر باید برای شناسایی و گزارشگری رویدادهای واحدهای گزارشگر در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن‌ها بر مبنای حسابداری تعهدی به کار گرفته شود:

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

۲- طبق ماده واحده‌ی قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور، مهلت تعهد و پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی (اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده باشد) به ترتیب پایان فروردین و پایان تیر ماه سال بعد است. بر این اساس مانده حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه و اعتبار سرمایه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های

مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی سال جاری (اعم از اعتبار سال جاری و اعتبار انتقالی سال جاری) به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای مربوط به وجوه انتقالی (مصرف نشده) با سطح تفصیلی سال جاری نیز با سطح تفصیلی دوره متمم به سال بعد منتقل می‌شود.

واحدهای گزارشگر باید الزامات مندرج در نامه‌های شماره ۵۴/۷۴۶۶۱ مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۰ و شماره ۵۴/۱۳۷۴۵۶ مورخ ۱۳۹۰/۷/۱۷ را رعایت نمایند. فرم‌های عملکرد بودجه سالانه نظیر گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب فصول هزینه و گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب فصول سرمایه‌گذاری برای عملکرد یک دوره بودجه‌ای (سال مالی به علاوه دوره متمم) است و بر اساس مانده حساب‌های بودجه‌ای مربوط با سطح تفصیلی دوره متمم (حساب های بودجه‌ای مرتبط با اعتبار تخصیص یافته سال قبل) تکمیل می‌شود. همچنین مانده برخی از حساب‌های مالی و انتظامی نیز در تکمیل فرم‌های عملکرد بودجه استفاده می‌شود. به علاوه اطلاعات فرم وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل حسب مورد از مانده حساب‌های بودجه‌ای انتقالی در پایان دوره متمم به دست می‌آید. در ضمن عملکرد اعتبار هزینه / سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی برای یک سال مالی است و اطلاعات فرم وضعیت پرداختی‌های غیرقطعی سنوات قبل از مانده حساب‌های بودجه‌ای مربوط با سطح تفصیلی سنواتی در پایان سال مالی حاصل می‌شود. لازم به ذکر است نحوه تکمیل فرم‌های عملکرد بودجه نیز در دستورالعمل‌های آتی تشریح خواهد شد.

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

۴- بر اساس بخشنامه شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷، تعهدات فعلی مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار واحدهای گزارشگر بایستی با عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته (به تفکیک اشخاص) شناسایی و در صورت‌های مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است، بر عهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد.

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

۶- موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود واحدهای گزارشگر باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و شیوه‌نامه دارایی‌ها شناسایی، طبقه‌بندی و گزارش شود.

۷- با عنایت به این‌که 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 سال‌جاری 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.

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

۹- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید بر اساس الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارایه گردد.

۱۰- مانده حساب علی‌الحساب و ذخیره علی‌الحساب و سطوح حساب‌های معین و تفصیلی مربوط باید در سال ۹۵ با حساب انتظامی علی‌الحساب و طرف حساب انتظامی علی‌الحساب افتتاح شود.

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

فهرست حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف[1])		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای			
	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی[2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی			
اعتبار مصوب	اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای			
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته			
حـوالـــه‌هـا	حواله اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	حواله اعتبار سرمایه‌ای			
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)		*
	کـنـتـرل اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای			
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ‌دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی			
اعـتبار انـتقـالـی	اعتبار هزینه انـتقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی			
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده			
	اعتبار هزینه انـتقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی تامین شده			
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی			
	اعتبار هزینه انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی			
اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده			
	اعتبار هزینه انـتقـالـی مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی مصرف شده			
اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای			
	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی			

کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای			
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی			
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت هزینه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پرداخت سرمایه‌ای			
	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 خدمات 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			
	کارت هدیه	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	بانک ارزی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و نوع ارز	*	
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[۳])، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای			
	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	صندوق	به تفکیک نرخ ارز	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	*	
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	به تفکیک سال		*
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه ای			
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای			
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	

	ودایـع	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حـوالـه قـیـر	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	وجوه سپرده نزد خزانه	به تفکیک سال	*	
	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده[4]	به تفکیک سال		*
	وجوه نامشخص انتقـالی به خزانه	به تفکیک سال	*	
	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی[5]	به تفکیک سال		*
	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	به تفکیک سال	*	
	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	*	
	سـایـر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	*	
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
	ذخیـره مـطـالـبـات مـشکـوک الـوصـول[6]	به تفکیک سال		*
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها[7]	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال		*
	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	سایـر موجودی‌ها –اوراق بـهـادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
	سایـر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بـهـادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
پیش پرداخت‌ها	پـیـش پـرداخـت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	پیش پـرداخت مواد و کالا			
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	استهلاک انباشته ...[8]	به تفکیک دارایی مربوط		*
	ذخیـره کـاهـش ارزش دارایـی‌هـا[9]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	پیش پرداخت اعتبار اسنادی		*	
دارایی‌های نامشهود	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها[10]	به تفکیک سال	*	
سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت	*	
	سایـر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و ماهیت	*	
سایر دارایی‌ها	مـطالـبات بلند مدت دولت	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	به تفکیک سال، موسسه عامل/ اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	*	

بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، نوع ارز، موضوع بدهی[11] و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی			
	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی[12]			
	هزینه مالی آتی	به تفکیک سال	*	
	حقوق و مزایای پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	بدهی به سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		
	سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
	سپرده‌های پرداختنی ارزی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و نوع ارز		
	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال و اشخاص		*
	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	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		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	بدهی به سایر واحدها			
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار هزینه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)		*
	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)		
	پیش‌دریافت درآمد	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	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		*
	حق بازنشستگی پرداختنی	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 پرداختنی			
	مالیات پرداختنی			
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	بدهی بابت وجوه نامشخص	به تفکیک سال		*
	بدهی بابت چک‌های بین راهی	به تفکیک سال و اشخاص		*
	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص		*
	بدهی بابت اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار		*
	بدهی بابت وجه‌الضمان	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
بدهی‌های غیرجاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	اوراق مشارکت پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت		*
	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
سایر بدهی های غیرجاری	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*

ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	—		*
	شناسایی اولیه دارایی‌ها	—		*
	شناسایی اولیه بدهی‌ها	—	*	
	دارایی‌های انتقالی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	*	
	دارایی‌های دریافتی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات[13] و طبقه دارایی مربوط	*	*
	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*
مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	تفاوت تسعیر ارز	—		*
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت عملیات جاری	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)		*
	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم			
	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا			
	دریافتی بابت وجوه یارانه			
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم			
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	به تفکیک اشخاص دولتی/ غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی		*
سایر درآمدها	دریافتی از محل سایر منابع	به تفکیک نوع سایر منابع		*
	درآمد حاصل از ضبط سپرده‌ها	به تفکیک اشخاص		*
	دریافتی بابت خدمات ثبتی	به تفکیک اشخاص		*
	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	—		*
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها[14])	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	تخفیفات و بخشودگی		*	
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	*	
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری			*

حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل قراردادها	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- حواله قیر	به تفکیک سال	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- حواله قیر			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

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

---

[1] **عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.**

[2] **حساب‌های بودجه‌ای با عنوان انتقالی، مربوط به وجوه انتقالی سال‌های قبل (واحدهای دارای مجوز انتقال) است.**

[3] **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 .... .**

[4] **حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می‌شود.**

[5] **حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می‌شود.**

[6] **حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به‌عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتنی محسوب می‌شود.**

[7] **حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به‌عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.**

[8] **حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.**

[9] **حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌ها محسوب می‌شود.**

[10] **آن بخش از دارایی‌ها که با تعریف دارایی‌های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی و فاقد ماهیت عینی) مطابقت دارد و باید تحت سرفصل فوق اعمال حساب شود.**

[11] **موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادر از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.**

[12] **در صورتی‌که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت‌های مالی بعنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.**

[13] **موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه‌های حسابداری، فروش دارایی‌ها و ... می‌باشد.**

[14] **سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها، درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها، بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها، درآمد خانه‌های سازمانی و سود تسعیر ارز مصادیقی از سایر درآمدها محسوب می‌شوند.**

فصل دوم

حسابداری عملیات جاری

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف[1])		*
	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی [2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)		*
اعتبار مصوب	اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
حـوالـــه‌هـا	حواله اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعـتبار انـتقـالـی	اعتبار هزینه انـتقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)		*
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی) مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	

دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت هزینه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پرداخت اختصاصی			
	بانک وجوه سایر منابع			
	صندوق	به تفکیک نرخ ارز	*	
	کارت هدیه	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[۳])، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	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	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
پیش پرداخت‌ها	پیش 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	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی[۴] و مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	سپرده های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار هزینه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	مالیات پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
بدهی‌های غیرجاری				
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
سایر بدهی های غیرجاری	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	—		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات و طبقه دارایی مربوط	*	*
	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*

درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافـــــتی بابت عملیات جاری	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)		*
	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم			
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافـــــتی از محل درآمدهای اختصاصی			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم			
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هـدایـا و کـمـک‌هـا	به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طـبـقـه هدیه و کمک دریافتی		*
سـایـر درآمـدهـا	دریـافـتـی از محل سـایـر مـنـابـع	به تفکیک نـوع سـایـر مـنـابـع		*
هزینه‌ها				
هـــزیـــنـــه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	*	
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			*

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

۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.

۲- حساب‌های بودجه‌ای با عنوان انتقالی، مربوط به وجوه انتقالی سال‌های قبل (واحدهای دارای مجوز انتقال) است.

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

۴- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادر از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

۲- حسابداری عملیات جاری

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

پیش دریافت اعتبار هزینه	**		
بانک پرداخت هزینه	**		
		دریافتی بابت عملیات جاری	**

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

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

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

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی‌که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می گردد.

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

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

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

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

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب ها و اسناد پرداختنی شناسایی شود.

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 دروضعیت مالی گزارش می‌شود.

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

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

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

ثبت شماره (۱۳): ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 دریافت‌کننده 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.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار هزینه	**
بانک پرداخت هزینه	**		
		دریافتی بابت عملیات جاری	**
بانک پرداخت اختصاصی	**		
		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 ۲۰ فروردین ماه سال بعد (برای اعتبار هزینه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی باید 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.

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال‌کننده وجوه سایر منابع باید این وجوه را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منایع باید وجوه یادشده را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

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

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

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و هزینه باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار هزینه تامین شده به منظور کنترل اعتبار هزینه تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات غیرقابل پرداخت در دوره جاری، بایستی حساب هزینه مربوط در مقابل حساب ذخیره 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 (۱۶): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

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

حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی پس از پرداخت پیش‌پرداخت، علی الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت شناسایی می‌شود. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای برای وجوه سایر منابع شناسایی نمی‌شوند.

ثبت شماره (۱۷): شناسایی پیش پرداخت

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 (۲-۱۷): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی

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

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی‌ها

ثبت شماره (۱-۱۸): خرید موجودی‌ها

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

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

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

پ) موجودی‌ها به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند. در ضمن بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولا 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.

ت) مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه هنگام توزیع کالا یا ارایه خدمات شناسایی می‌شود.

ث) 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، سیف، سی اند اف و ... خواهد بود.

ج) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

ثبت شماره (۲-۱۸): به میزان تسویه خالص تعهدات ایجاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

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

ثبت شماره (۳-۱۸): در صورت پرداخت بخشی از تعهدات به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۱۹): شناسایی هزینه‌ها

ثبت شماره (۱-۱۹): به هنگام وقوع تعهدات فعلی

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

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

ثبت شماره (۲-۱۹): به میزان تسویه خالص تعهدات ایجاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۳-۱۹): به هنگام تسویه کسور مربوط

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

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

ثبت شماره (۴-۱۹): در صورت پرداخت بخشی از تعهدات به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری[1]	**
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری[2]	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

۱- مانده حساب پیش‌پرداخت باید متناسب با مبلغ پرداختی مستهلک شود.

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

ثبت شماره (۵-۱۹): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب

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

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

ثبت شماره (۲۰): در صورت تسویه علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

ثبت شماره (۲۱): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

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

بدیهی است پس از تایید اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب 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 غیر قطعی	**

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

ثبت شماره (۲۳): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقـرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش پرداخت بابت عـملیات جـاری	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذارکننده تنخواه‌گردان واریز شود.

ب) در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب‌جمعی بابت تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت‌کننـده تنخواه‌گردان می‌باشد. در ضمن واحد واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت باید پیگیری‌های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

پ) عاملین ذیحساب باید در موعد قانونی مقرر نسبت به تسویه تنخواه‌گردان یادشده اقدام و اسناد و مدارک مربوط را برای بررسی به ذیحسـابی و امور مالی واحد گزارشگر واگذار کننده تنخواه‌گردان ارسال نمایند. در صورت تایید اسـناد و مـدراک مربـوط و انتقـال وجـوه مصـرف نشـده تنخواه‌گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

ثبت شماره (۲۴): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال‌جاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک پـــرداخـت هـزیـنـه	**		
بـانـک پـــرداخـت اختصاصی	**		
بانک وجـــوه سایر منابـع	**		
		تنخواه‌گردان پـرداخـت بابت عـملیات جـاری	**
		پـیـش پـــرداخـــت بابت عـملیات جـاری	**
به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه گردان‌پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
اعـتبار هزینه تخصیص یافته	**		
اعـــتـبـار هـــزیـــنـــه	**		
اعـــتـبـار هـــزیـــنـــه ابـلاغـی	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

ثبت شماره (۲۵): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

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

ثبت شماره (۲۶): در صورت رفع اسناد واخواهی در سال شناسایی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**

ثبت شماره (۲۷): در صورت رفع اسناد واخواهی شده تا پایان شهریور ماه سال بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
تعدیلات سنواتی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**

مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، پایان شهریور ماه سال بعد است. در صورت رفع اسناد واخواهی تا پایان شهریور ماه سال بعد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح

تفصیلی دوره متمم ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. در ضمن چنانچه اسناد واخواهی مذکور پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه رفع گردد، ابتدا سطح تفصیلی حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه از سنواتی به دوره متمم تعدیل و سپس علاوه بر ثبت فوق مراتب اجرایی مربوط نیز انجام می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

لازم به ذکر است چنانچه از ابتدای مهرماه تا پایان آذر ماه سال بعد، اسناد واخواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد اسناد واخواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۲۸): در صورت عدم رفع اسناد واخواهی شده تا پایان آذر ماه سال بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**

چنانچه تا پایان آذر ماه سال بعد اسناد واخواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد واخواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۲۹): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
		اعتبار هزینه	**
		اعتبار هزینه تخصیص یافته	**
		اعتبار هزینه ابلاغی	**

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

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

ثبت شماره (۳۰): در صورت رفع کسری ابواب‌جمعی در سال شناسایی آن

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

ثبت شماره (۳۱): در صورت رفع کسری ابواب‌جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تعدیلات سنواتی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	**

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

ثبت شماره (۳۲): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال‌های پس از شناسایی آن

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

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

ثبت شماره (۳۳): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذی‌صلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۱-۳۳): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذی‌صلاح

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

ثبت شماره (۲-۳۳): درصورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحدگزارشگر 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.

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

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانه ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نماید. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد شد. در صورتی‌که احکام قطعی از سوی مراجع ذی‌صلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت

(شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک‌سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

ثبت شماره (۳-۳۳): در صورت پرداخت مستقیم احکام صادره توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**		
		دریافتی بابت عملیات جاری	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تخصیص یافته	**

چنانچه بر اساس بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، دستگاه‌های اجرایی طی احکام قطعی دادگاه‌ها و اوراق لازم الاجرای ثبت و دفاتر اسناد رسمی و سایر مراجع قضایی محکوم گردند و به هر دلیل ظرف مهلت مقرر در قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی از اجرای حکم صادره خودداری نماید، مراجع قضایی یا ثبتی یادشده باید مراتب را جهت اجرا به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اعلام کند تا این سازمان ظرف مدت سه ماه محکوم‌به را از بودجه سنواتی دستگاه مربوط کسر و مستقیما به محکوم له یا اجرای احکام دادگاه یا سایر مراجع قضایی و ثبتی مربوط پرداخت کند.

ثبت شماره (۴-۳۳): 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.

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

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذیربط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفا 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 به‌دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه کسری ابواب‌جمعی برداشتی فوق تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده(۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط

با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۵-۳۳): 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		تنخواه‌گردان 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 (۶-۳۳): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

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

ثبت شماره (۷-۳۳): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

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

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

ثبت شماره (۸-۳۳): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

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

ثبت شماره (۳۴): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید بن غیرنقدی کارکنان

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

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

ثبت شماره (۳۵): به هنگام تحویل بن غیرنقدی به کارکنان

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

در صورتی‌که در پایان سال مالی بن‌های خریداری شده واحد گزارشگر باقی مانده باشد، بایستی به فروشنده‌ی آن بازگردانده شود. بدیهی است به هنگام دریافت وجه، بانک مربوط در مقابل حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیرنقدی شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۳۶): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید کارت هدیه از بانک‌ها یا موسسات مالی مطابق قوانین و مقررات مربوط

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

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

ثبت شماره (۳۷): به هنگام واگذاری کارت هدیه به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

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

چنانچه تا پایان فروردین ماه سال بعد، 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 (۳۸): شناسایی هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده در پایان سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده (مانند آب، برق و گاز و ....)			
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	**
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	**
هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان			
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	**

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

ثبت شماره (۳۹): به هنگام پرداخت مزایای پایان خدمت و مرخصی استفاده نشده کارکنان

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

ثبت شماره (۴۰): بستن حساب‌ها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید. مانده حساب‌های بودجه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی سال جاری (اعم از اعتبار سال جاری و اعتبار انتقالی سال جاری) به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای مربوط به وجوه انتقالی با سطح تفصیلی سال جاری (واحدهای دارای مجوز انتقال) نیز به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند.

ثبت شماره (۱-۴۰): بستن حساب‌های مالی موقت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دریافتی بابت عملیات جاری	**		
دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	**		
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	**		
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	**		
هدایا و کمک‌ها	**		
دریافتی از محل سایر منابع	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**
		خالص تغییر در وضعیت مالی	**

خالص تغییر در وضعیت مالی	**		
		ارزش خـــالـــص انباشته	**
ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		تـعـدیـلات سـنـواتـی	**

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

ثبت شماره (۲-۴۰): بستن حساب‌های مالی دایمی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پـرداخـتـنـی	**		
بـیـمـه پـرداخـتـنـی	**		
مـالـیـات پـرداخـتـنـی	**		
سـپـرده پـرداخـتـنـی	**		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**		
ذخـیـره هـزیـنـه‌هـای تـحقق یـافـتـه	**		
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	**		
ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	**		
ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		بـانـک پـرداخـت هـزیـنـه	**
		بـانـک پـرداخـت اختصاصی	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پـیـش پـرداخـت بابت عـملیات جـاری	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخـواهی هزینه	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جـمعی هزینه	**

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حسـاب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳-۴۰): بستن حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۴-۴۰): بستن حساب‌های بودجه‌ای

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

ثبت شماره (۴۱): افتتاح حساب‌ها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۱-۴۱): افتتاح حساب‌های مالی دایمی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده پرداختنی	**
		ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**
		ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	**
		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	**
		ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	**
		ارزش خالص انباشته	**

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۱): افتتاح حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۳-۴۱): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

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

لازم به ذکر است حساب اعتبار هزینه مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی و حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در افتتاح حساب‌های بودجه‌ای منظور نمی‌شود.

ثبت شماره (۴۲): دریافت وجه بابت اعتبار هزینه سال قبل در دوره متمم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
		دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	**
بانک پرداخت اختصاصی	**		
		دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	**

ثبت شماره (۴۳): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه در پایان دوره متمم

در پایان فروردین ماه سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار هزینه پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه باید از دوره متمم به سنواتی تعدیل شود. به علاوه به میزان وجوه انتقالی سال‌های قبل (واحدهای دارای مجوز انتقال)، حسب مورد سطح تفصیلی حساب‌های بودجه‌ای انتقالی از دوره متمم به سال جاری تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۱-۴۳): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجوه مصرف نشده اعتبار تخصیص یافته سال قبل

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

ثبت شماره (۲-۴۳): تعدیل حساب‌های مرتبط با وجوه انتقالی سال‌های قبل (اعتبار انتقالی سال قبل)

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

حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با تفصیلی دوره متمم به ترتیب با حساب‌های اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه با تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

- **چنانچه پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی ایجاد شده در سال قبل رفع گردد، ابتدا سطوح تفصیلی حساب‌های اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه از سنواتی به دوره متمم تعدیل و سپس ثبت بودجه‌ای اصلاحی اعمال می‌شود.**
- **سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار هزینه با سطح تفصیلی دوره متمم نیز در پایان سال مالی بسته می‌شود و نیازی به بستن آن‌ها در پایان فروردین ماه نیست.**

ثبت شماره (۴۴): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

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

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 صورتی‌که 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 دریافتنی بدهکار و بانک پرداخت مربوط بستانکار می‌شود. بدیهی است پس از دریافت مجدد وجوه مذکور حساب بانک پرداخت مربوط بدهکار و حساب‌ها و اسناد دریافتنی بستانکار می‌گردد. به‌علاوه در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال بعد، پس از واریز وجوه مزبور به حساب بانکی مربوط، سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۴۵): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

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

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

ثبت شماره (۴۶): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

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

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

ثبت شماره (۴۷): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

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

ثبت شماره (۴۸): در صورتی‌که 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.

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

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

فصل سوم

حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

۱- 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 کسور 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 کسور را به حساب بانک پرداخت واحدگزارشگر 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 واحدگزارشگر مربوط واریز می‌شود. کسور مذکور به عنوان درآمد عمومی واحدگزارشگر شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه درآمدی آن اخذ می‌گردد.

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
مصارف بودجه				
بودجه واحد گزارشگر	بودجه اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)		*
اعتبار مصوب	اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت هزینه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حقوق و مزایای پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	حق بازنشستگی پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		
	سایر کسور پرداختنی			
	مالیات پرداختنی			
	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)		*
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	

۳- حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

ثبت شماره (۱): کاهش اعتبار مصوب بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان

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

ثبت شماره (۲): معادل ناخالص هزینه حقوق و مزایای مستمر با احتساب اعتبارات اضافه شده بابت کسور بیمه سهم دولت به اعتبار واحدگزارشگر (بر اساس فهرست حقوق و مزایای مستمر)، ثبت‌های ذیل در دفاتر اعمال می‌شود.

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

ثبت شماره (۳): شناسایی هزینه حقوق و مزایای مستمر کارکنان معادل فهرست ناخالص حقوق و مزایای مستمری است که به خزانه ارسال می‌شود. ثبت زیر پس از تایید فهرست حقوق و مزایا در پایان ماه در حساب‌ها منعکس می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 می‌شود. حساب هزینه به میزان ناخالص حقوق کارکنان به علاوه کسور سهم کارفرما می‌باشد. 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 می‌گردد.

ثبت شماره (۴): پس از دریافت اعلامیه مبنی بر پرداخت کسور و واریز وجه نقد به حساب کارکنان و واحدگزارشگر توسط خزانه و واریز مبلغ خالص قابل پرداخت به حساب بانکی کارکنان توسط خزانه و همچنین واریز کسور متعلقه به حساب‌های ذیربط، ثبت زیر در دفاتر اعمال می شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
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 می‌شود.			
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۵): پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر کسور پرداختنی	**		
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		بانک پرداخت هزینه	**

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، واحدگزارشگر باید برای هریک 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، تائیدیه اخذ نماید.

ثبت شماره (۶): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 انباشته	**

ثبت شماره (۷): در صورتی‌که 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 واریز نماید. در این 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 (۱-۷): به میزان وجوه دریافتی از صندوق بازنشستگی مربوط

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

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

ثبت شماره (۲-۷): به هنگام پرداخت حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین

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

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

۱- سر فصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف[1])		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی[2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف)		*
اعتبار مصوب	اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
حـوالـه‌هـا	حواله اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)		*
اعتبار ابلاغی	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
اعـتبار انـتقـالـی	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار تامین شده	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار مصرف شده	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بـانـک پـرداخـت سـرمـایـه‌ای	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	*	
	بـانـک پـرداخـت اخـتـصـاصـی			
	بـانـک وجـوه سـایـر مـنـابـع			

	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[۳])، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب‌جمعی سرمایه‌ای	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها[۴]	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال		*
پیش پرداخت‌ها	پیش پرداخت مواد و کالا	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	استهلاک انباشته ...[۵]	به تفکیک دارایی مربوط		*
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها[۶]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
دارایی‌های نامشهود	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت	*	
	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و ماهیت	*	
سایر دارایی‌ها	مطالبات بلند مدت دولت	به تفکیک سال و اشخاص	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی [۷] و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	هزینه مالی آتی	به تفکیک سال	*	
	سپرده های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	مالیات پرداختنی			
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	—		*
	شناسایی اولیه دارایی‌ها[۸]	—		*
	شناسایی اولیه بدهی‌ها	—	*	
	دارایی‌های انتقالی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	*	
	دارایی‌های دریافتی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات[۹] و طبقه دارایی مربوط	*	*

	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*
مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)		*
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم			
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم			
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	به تفکیک اشخاص دولتی/ غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی		*
سایر درآمدها	دریافتی از محل سایر منابع	به تفکیک نوع سایر منابع		*
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل قراردادها	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			*

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

۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.

۲- حساب‌های بودجه‌ای با عنوان انتقالی، مربوط به وجوه انتقالی سال‌های قبل (واحدهای دارای مجوز انتقال) است.

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

۴- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به‌عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.

۵- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.

۶- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به‌عنوان کاهنده حساب دارایی‌ها محسوب می‌شود.

۷- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادر از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

۸- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.

۹- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه‌های حسابداری، فروش دارایی‌ها و ... می‌باشد.

۲- حسابداری عملیات سرمایه‌ای

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
		پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	**

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

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**

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

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

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

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی‌که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

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

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

ممکن است موجودی‌ها یا یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع 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 (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوه مذکور را به عنوان بدهی شناسایی نماید.

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

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای‌گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب ها و اسناد پرداختنی شناسایی شود.

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 دروضعیت مالی گزارش می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 (۱۳): ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 دریافت‌کننده 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.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
بانک پرداخت اختصاصی	**		
		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 ۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد (برای اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت‌کننده 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.

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال‌کننده وجوه سایر منابع باید این وجوه را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منایع باید وجوه یادشده را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

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

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

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

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

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

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و مصرف باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار سرمایه‌ای تامین شده به منظور کنترل اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته، بایستی حساب دارایی مربوط در مقابل حساب ذخیره 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 (۱۷): به هنگام انعقاد قرارداد

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

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود.

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

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

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

ثبت شماره (۱۹): شناسایی موجودی‌ها

ثبت شماره (۱-۱۹): خرید موجودی‌ها

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

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

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

پ) موجودی‌ها به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند. در ضمن بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولا 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.

ت) مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه هنگام توزیع کالا یا ارایه خدمات شناسایی می‌شود.

ث) 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، سیف، سی اند اف و ... خواهد بود.

ج) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

ثبت شماره (۲-۱۹): به میزان تسویه خالص تعهدات ایجاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

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

ثبت شماره (۳-۱۹): در صورت پرداخت بخشی از تعهدات به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

ثبت شماره (۲۰): واگذاری پیش پرداخت به اشخاص طرف قرارداد با رعایت قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۰): اخذ تضمین در قبال واگذاری پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و پیش‌پرداخت مواد و کالا

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 (۲-۲۰): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
پیش پرداخت مواد و کالا [1]	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

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

ثبت شماره (۳-۲۰): پیش‌پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

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

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

ثبت شماره (۲۱): شناسایی دارایی‌های در جریان ساخت

ثبت شماره (۱-۲۱): به هنگام وقوع تعهدات مرتبط با دارایی‌های در جریان ساخت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

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

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

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

ثبت شماره (۲-۲۱): به میزان تسویه خالص تعهدات ایجاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

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

ثبت شماره (۳-۲۱): به هنگام تسویه کسور مربوط

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

ثبت شماره (۴-۲۱): در صورت پرداخت بخشی از تعهدات به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		**بستانکار**	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای[1]	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای[2]	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**

به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

۱- مانده حساب پیش‌پرداخت باید متناسب با مبلغ پرداختی متسهلک شود.

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

ثبت شماره (۵-۲۱): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب

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

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

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

ثبت شماره (۱-۲۲): خرید دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

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

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

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

ثبت شماره (۲-۲۲): به میزان تسویه خالص تعهدات ایجاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

ثبت شماره (۳-۲۲): در صورت پرداخت بخشی از تعهدات به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

ثبت شماره (۲۳): در صورت تسویه علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

لازم به ذکر است در صورت تسویه علی‌الحساب پرداختی بابت موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای، صرفا سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲۴): خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌ها طبق قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۴): در صورت خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌های ثابت مشهود

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
هزینه مالی آتی [1]	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

۱- هزینه مالی آتی به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد پرداختنی مربوط محسوب و به میزان تحقق آن در هر سال مالی، به هزینه دوره منظور می‌شود.

در صورت خرید اعتباری (نسیه) طبق قوانین و مقررات مربوط، کالاها و خدمات خریداری شده باید به بهای نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان هزینه مالی آتی شناسایی شود. بدهی مربوط پس از کسر هزینه مالی آتی، به ارزش فعلی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۴): به میزان تحقق هزینه های مالی آتی در هر سال مالی

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

ثبت شماره (۲۵): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

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

مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. برای مثال، مخارج نگهداری یا بازدید کلی و لکه‌گیری جاده‌ها معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می‌گردد، هزینه محسوب می‌شود. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به‌گونه‌ای 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 (۲۶): احتساب مازاد موجودی‌ها پس از پایان طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

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

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

ثبت شماره (۲۷): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس قوانین و مقررات مربوط

الف) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس الزام قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۷): در صورتی‌که طبق قوانین مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد(مانند انتقال دارایی از واحد گزارشگر مجری به واحد گزارشگر بهره‌بردار)، پس از انتقال دارایی مزبور، واحدگزارشگر انتقال‌دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌های انتقالی[1]	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

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

ثبت شماره (۲-۲۷): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		دارایی‌های دریافتی[2]	**

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

ب)در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس تشخیص واحد مربوط

ثبت شماره (۳-۲۷): در صورتی‌که واحد گزارشگر مجاز به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از انتقال دارایی مزبور، واحدگزارشگر انتقال‌دهنده، انتقال دارایی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

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

ثبت شماره (۴-۲۷): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

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

ثبت شماره (۲۸): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۸): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به شرکت‌های دولتی انتقال یافته و به عنوان افزایش سرمایه دولت محسوب گردد.

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

پس از شناسایی رویداد فوق توسط واحد گزارشگر انتقال دهنده دارایی، اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری باید به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارسال و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها در مقابل حساب تعدیلات سنواتی از دفاتر واحد گزارشگر خارج شود. اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت نیز پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی می‌نماید.

ثبت شماره (۲-۲۸): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر (برای نمونه شرکت‌های دولتی) انتقال یافته و به عنوان مطالبات بلند مدت دولت محسوب گردد.

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

پس از شناسایی رویداد فوق توسط واحد گزارشگر انتقال دهنده دارایی، اطلاعات مربوط به دارایی‌های انتقال یافته باید به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارسال و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب مطالبات بلند مدت دولت در مقابل

حساب تعدیلات سنواتی از دفاتر واحد گزارشگر خارج شود. اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت نیز پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب مطالبات بلند مدت دولت را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی می‌نماید.

ثبت شماره (۳-۲۸): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر انتقال یافته و به عنوان کمک دولت محسوب گردد، رویداد مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

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

ثبت شماره (۲۹): شناسایی اولیه دارایی سال‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		شناسایی اولیه دارایی‌ها [1]	**

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

ثبت شماره (۳۰): شناسایی اولیه بدهی سال‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
شناسایی اولیه بدهی‌ها [1]	**		
		ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	**

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

ثبت شماره (۳۱): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

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

بدیهی است پس از تایید اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**

حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه‌گردان پرداخت			
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

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

ثبت شماره (۳۳): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

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

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذارکننده تنخواه‌گردان واریز شود.

ب) در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب‌جمعی بابت تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت‌کننده تنخواه‌گردان می‌باشد. در ضمن واحد واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت باید پیگیری‌های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

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

ثبت شماره(۳۴): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش‌پرداخت سال‌جاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه گردان‌پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**		
اعتبار سرمایه‌ای	**		
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

ثبت شماره (۳۵): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

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

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

ثبت شماره (۳۶): در صورت رفع اسناد واخواهی در سال شناسایی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
دارایی در جریان تکمیل	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**

ثبت شماره (۳۷): در صورت رفع اسناد واخواهی شده تا پایان شهریور ماه سال بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
دارایی در جریان تکمیل	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**

مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای، پایان شهریور ماه سال بعد است. در صورت رفع اسناد واخواهی تا پایان شهریور ماه سال بعد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی دوره متمم ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. در ضمن چنانچه اسناد واخواهی مذکور پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه رفع گردد، ابتدا سطح تفصیلی حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای از سنواتی به دوره متمم تعدیل و سپس علاوه بر ثبت فوق مراتب اجرایی مربوط نیز انجام می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده(۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

لازم به ذکر است چنانچه از ابتدای مهرماه تا پایان آذر ماه سال بعد، اسناد واخواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد اسناد واخواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال دراصلاحیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۸): در صورت عدم رفع اسناد واخواهی شده تا پایان آذر ماه سال بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	**
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**

چنانچه تا پایان آذر ماه سال بعد اسناد واخواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد واخواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۳۹): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		دارایی در جریان تکمیل	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
		اعتبار سرمایه‌ای	**
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**

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

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

ثبت شماره (۴۰): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال شناسایی آن

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

ثبت شماره (۴۱): در صورت رفع کسری ابواب‌جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

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

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

ثبت شماره (۴۲): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال‌های پس از شناسایی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	**

بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**		
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**

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

ثبت شماره (۴۳): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذی‌صلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۱-۴۳): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذی‌صلاح

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

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

ثبت شماره (۲-۴۳): درصورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحدگزارشگر 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.

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

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

ثبت شماره (۳-۴۳): در صورت پرداخت مستقیم احکام صادره توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**

چنانچه بر اساس بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، دستگاه‌های اجرایی طی احکام قطعی دادگاه‌ها و اوراق لازم الاجرای ثبت و دفاتر اسناد رسمی و سایر مراجع قضایی محکوم گردند و به هر دلیل ظرف مهلت مقرر در قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی از اجرای حکم صادره خودداری نماید، مراجع قضایی یا ثبتی یادشده باید مراتب را جهت اجرا به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اعلام کند تا این سازمان ظرف مدت سه ماه محکوم‌به را از بودجه سنواتی دستگاه مربوط کسر و مستقیما به محکوم له یا اجرای احکام دادگاه یا سایر مراجع قضایی و ثبتی مربوط پرداخت کند.

ثبت شماره (۴-۴۳): 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.

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

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

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

ثبت شماره (۵-۴۳): 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.

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

ثبت شماره (۶-۴۳): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

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

ثبت شماره (۷-۴۳): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

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

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

ثبت شماره (۸-۴۳): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		دارایی در جریان تکمیل	**

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

ثبت شماره (۴۴): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

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

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

مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی بایستی برمبنایی سیستماتیک، طی عمر مفید آن تخصیص یافته و مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری گردد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود، در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا 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 تامین اعتبار نمی باشد.

ثبت شماره (۴۵): در صورت معاوضه دارایی‌های واحد گزارشگر با دارایی سایر واحدها طبق قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۴۵): 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)	**		
استهلاک انباشته ...	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
بانک ...	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)	**
		بانک ...	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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

بدیهی است؛ سود یا زیان واگذاری دارایی‌های مربوط و سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۵): 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.

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

بدیهی است؛ سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره(۴۶): شناسایی مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
استهلاک انباشته ...	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**
		مازاد تجدید ارزیابی	**

پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکاپذیر 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 درنتیجه 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، دراین‌صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد دوره (درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها) شناسایی شود. همچنین در ثبت فوق حساب دارایی مربوط حسب مورد افزایش یا کاهش می‌یابد.

ثبت شماره(۴۷): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

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

۱- 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 کاهشی 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، دراین‌صورت، 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(۴۸): در صورت برکناری دایمی دارایی‌های واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
استهلاک انباشته ...	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

۱- زیان ناشی از برکناری دایمی 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(۴۹): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

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

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

موجودی‌ها (در پایان دوره) باید برمبنای 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 برحسب اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش بایستی برای تک‌تک اقلام موجودی‌ها بصورت جداگانه انجام شود، درصورتی‌که مقایسه تک‌تک اقلام امکان پذیر نباشد؛ گروه‌های اقلام مرتبط یا مشابه مبنای مقایسه قرار می‌گیرد.

ثبت شماره (۵۰): شناسایی درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها

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

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

ثبت شماره (۵۱): شناسایی تعهدات سرمایه‌ای تحقق یافته پرداخت نشده در پایان سال مالی

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

ثبت شماره (۵۲): بستن حساب‌ها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید. مانده حساب‌های بودجه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی سال جاری (اعم از اعتبار سال جاری و اعتبار انتقالی سال جاری) به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای مربوط به وجوه انتقالی با سطح تفصیلی سال جاری (واحدهای دارای مجوز انتقال) نیز به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند.

ثبت شماره (۱-۵۲): بستن حساب‌های مالی موقت

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

ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		دارایـی‌هـای انتقـالـی	**
		شـنـاسـایـی اولـیـه بـدهـی‌ها	**

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

ثبت شماره (۲-۵۲): بستن حساب‌های مالی دایمی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسنـاد پـرداخـتـنی	**		
بـیـمـه پـرداخـتنی	**		
مـالـیـات پـرداخـتـنـی	**		
سـپـرده پـرداخـتـنـی	**		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**		
اسـتـهلاک انـبـاشـتـه ...	**		
ذخـیـره کـاهـش ارزش مـوجـودی‌هـا	**		
ذخـیـره کـاهـش ارزش دارایـی‌ها	**		
ذخـیـره تـعـهدات سـرمـایـه‌ای	**		
مـازاد تـجـدیـد ارزیـابـی	**		
ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		بـانـک پـرداخـت سـرمـایـه‌ای	**
		بـانـک پـرداخـت اختصاصی	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخـواهی سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جـمعی سرمایه‌ای	**
		دارایـــی در جـــریـان تـکـمـیـل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		سـرمـایـه‌گـذاری در شـرکـت‌هـا	**
		مـطالـبات بلنـد مـدت دولـت	**
		پـیـــش پـرداخـت بـابـت عملیات سرمایه‌ای	**
		پـیـــش پـرداخـت مـــواد و کالا	**
		هـزیـنـه مـالـی آتـی	**

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حسـاب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳-۵۲): بستن حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۴-۵۲): بستن حساب‌های بودجه‌ای

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

ثبت شماره (۵۳): افتتاح حساب‌ها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۱-۵۳): افتتاح حساب‌های مالی دایمی

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

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۵۳): افتتاح حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۳-۵۳): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

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

لازم به ذکر است حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی و حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در افتتاح حساب‌های بودجه‌ای منظور نمی‌شود.

ثبت شماره (۵۴): دریافت وجه بابت اعتبار سرمایه‌ای سال قبل در دوره متمم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	**

بـانـک پــرداخـت اختصاصی	**		
		دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	**

ثبت شماره (۵۵): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه در پایان دوره متمم

در پایان تیر ماه سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابـواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای باید از دوره متمم به سنواتی تعدیل شود. به علاوه به میزان وجوه انتقالی سال‌های قبل (واحدهای دارای مجـوز انتقال)، حسب مورد سطح تفصیلی حساب‌های بودجه‌ای انتقالی از دوره متمم به سال جاری تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۱-۵۵): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجوه مصرف نشده اعتبار تخصیص یافته سال قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعـتبار سـرمـایـه‌ای انـتـقـالـی	**		
اعـتبار سـرمـایـه‌ای انـتـقـالـی تامـین شـده	**		
		اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای	**
		اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای تخصیص یافته	**
		اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای ابـلاغـی	**
		اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای تامـین شـده	**
بـودجـــه اعـتبار سـرمـایـه‌ای	**		
		بـودجـــه اعـتبار سـرمـایـه‌ای انـتـقـالـی	**

ثبت شماره (۲-۵۵): تعدیل حساب‌های مرتبط با وجوه انتقالی سال‌های قبل (اعتبار انتقالی سال قبل)

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعـتبـار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعـتبار سرمایـه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
کـسری ابـواب‌جمـعی بابت اعـتبار سرمایه‌ای	**		
		کـسری ابـواب‌جمـعی بابت اعـتبار سرمایه‌ای انتقالی	**
بـودجـــه اعـتبار سـرمـایـه‌ای انـتـقـالـی	**		
		بـودجـــه اعـتبار سـرمـایـه‌ای	**

حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با تفصیلی دوره متمم به ترتیب با حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای با تفصیلی سنواتی تعـدیل می‌شود.

- **چنانچه پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی ایجاد شده در سال قبل رفـع گـردد، ابتـدا سطوح تفصیلی حساب‌های اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای از سنواتی به دوره متمم تعدیل و سپس ثبت بودجه‌ای اصلاحی اعمال می‌شود.**
- **سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم نیز در پایان سال مالی بسته می‌شود و نیازی به بستن آن‌ها در پایان تیر ماه نیست.**

ثبت شماره (۵۶): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

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

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 صورتی‌که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان سال مالی به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، به هنگام واریز وجوه یادشده حساب‌ها و اسناد دریافتنی بدهکار و بانک مربوط بستانکار می‌شود. بدیهی است، پس از دریافت مجدد وجوه مذکور حساب بانک مربوط بدهکار و حساب‌ها و اسناد دریافتنی بستانکار می‌گردد. به‌علاوه در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال بعد، پس از واریز وجوه مزبور به حساب بانکی مربوط، سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۵۷): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

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

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

ثبت شماره (۵۸): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

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

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

ثبت شماره (۵۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

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

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

ثبت شماره (۶۰): در صورتی‌که 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.

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

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

فصل پنجم

حسابداری درآمـــدها

۱- 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 محتوا بر شکل مد نظر قرار گیرد. درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای باید به ارزش منصفانه ما به‌ازای دریافتی یا دریافتنی 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 باید با توجه به میزان خدمات ارایه شده شناسایی گردد. ماحصل ارایه خدمات، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف) جریان منافع اقتصادی به درون واحـد گزارشگر محتمل باشد،

ب) مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

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

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

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

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پیش‌دریافت			
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول[1]	به تفکیک سال		*
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	به تفکیک سال		*
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	بدهی به سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای				
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت درآمد			
سایر بدهی‌های جاری	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات[2] و طبقه دارایی مربوط		*
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها[3])	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	تخفیفات و بخشودگی		*	
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	*	
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده			*

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

۱- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به‌عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتنی محسوب می‌شود.

۲- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه‌های حسابداری، فروش دارایی‌ها و ... می‌باشد.

۳- سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها، درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها، بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها، درآمد خانه‌های سازمانی و سود تسعیر ارز مصادیقی از سایر درآمدها محسوب می‌شوند.

۳- حسابداری درآمدها

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

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

ثبت شماره (۲): به هنگام تحقق درآمدهای عمومی/ اختصاصی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

واحد گزارشگر، درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می‌کند 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 وجوه ارسالی بابت منابع عمومی بدهکار و حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است در خصوص وجوه مربوط به عوارض شهرداری که از طریق دولت وصول و به حساب واحد مربوط واریز می‌گردد، در ثبت فوق باید از سرفصل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی به جای درآمدهای دولت استفاده شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تخفیفات و بخشودگی [۱]	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

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

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

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

در صورتی‌که هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات محاسبه شود، مانده سال قبل ذخیره مربوط مورد توجه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است؛ برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخیره شناسایی می‌شوند، تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۷): در صورت وصول مطالبات

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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) می‌باشد. در صورت عدم تسویه مطالبات توسط اشخاص در موعد مقرر، حسب مورد وضعیت مطالبات بر اساس اسناد نزد صندوق، اسناد درجریان 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 می‌شود.

ثبت شماره (۸): به‌هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد عمومی / اختصاصی

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

در صورتی‌که واحد گزارشگر منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام ارایه خدمات یا تحویل کالا توسط واحد گزارشگر و تحقق درآمدهای عمومی/ اختصاصی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش‌دریافت درآمد	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی 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 (۱۰): به هنگام تحقق منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از سایر واحدها	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک دریـــافـت	**		
		مطالبات از سـایـر واحـدهـا	**

در صورتی‌که 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 (۱۴)

ثبت شماره (۱-۱۴): 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		سایـر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

در صورتی که خدمات یا فعالیت موردنظر توسط واحد گزارشگر انجام شود، درآمدهای دولت در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌گردند.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایـر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بـــانـــک ...	**

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 (۱۶) استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): شناسایی فروش دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک دریـافـت	**		
حساب‌ها و اسـناد دریـافـتـنی	**		
ذخـیـره کـاهـش ارزش دارایـی‌هـا	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

مازاد تجدید ارزیابی	**		
		تعدیلات سنواتی	**

در صورتی‌که 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 (۱۶): به هنگام واریز منابع (عمومی/ اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

در صورتی‌که 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 (۱۷): بستن حساب‌ها

ثبت شماره(۱-۱۷): بستن حساب‌های موقت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		تخفیفات و بخشودگی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		خالص تغییر در وضعیت مالی	**
خالص تغییر در وضعیت مالی	**		
تعدیلات سنواتی	**		
		ارزش خالص انباشته	**
طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	**		
		حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	**

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

ثبت شماره(۲-۱۷): بستن حساب‌های دایمی

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

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حساب‌ها

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

فصل ششم

حسابداری وجوه سپرده

۱- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بـانـک دریافت وجوه سپرده	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک رد وجوه سپرده			
	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	وجوه سپرده نزد خزانه	به تفکیک سال	*	
	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده [1]	به تفکیک سال		*
	سـایـر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک سال و اشخاص	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
درآمدها				
سایر درآمدها	درآمد حاصل از ضبط سپرده‌ها	به تفکیک اشخاص		*

۱- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می‌شود.

۲- حسابداری وجوه سپرده

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): دریافت وجه از خزانه بابت تنخواه‌گردان 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 کاهنده‌ی حساب وجوه سپرده نزد خزانه در صورت وضعیت مالی منعکس می‌شود. بدیهی است برای ترمیم تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز از ثبت فوق استفاده می‌شود.

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

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

در صورتی‌که مبالغ مورد نیاز برای استرداد سپرده‌های دریافتی به‌صورت تنخواه‌گردان در اختیار ذیحسابی قرار نگیرد، به میزان وجوه دریافتی از خزانه، حساب وجوه سپرده نزد خزانه کاهش می‌یابد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	**		
		بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**

ثبت شماره (۷): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استرداد سپرده توسط ذیحسابی یا عامل‌ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ســـپـــرده های پرداخـــــتنی	**		
		بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**
		تنخواه‌گردان رد وجـوه سپرده عاملین ذیحساب	**
در صورتی‌که استرداد سپرده‌های دریافتی از محل تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده انجام شود، ثبت ذیل نیز شناسایی می‌شود.			
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	**		
		وجـــوه سپـــــرده نـزد خزانـــــــه	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**		
		وجـــوه سپـــــرده نـزد خزانـــــــه	**
ســـپـــرده های پرداخـــــتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

بدیهی است به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب خزانه، حساب وجوه ارسالی به خزانه بدهکار و بانک مربوط بستانکار می‌شود.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سـایـر حساب‌ها و اسـناد دریـافـتـنی	**		
		درآمـد حاصل از ضبط سـپـرده	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط [1]	**

۱- مبلغ ۱۵ درصد موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، به عنوان درآمد حاصل از جرایم و خسارات شناسایی شود.

به میزان مبلغ مورد نیاز برای رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار، رویداد فوق شناسایی می‌شود. به علاوه در صورت تعدیل مبلغ فوق، موضوع به عنوان تغییر در برآورد محسوب و شناسایی می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک رد وجوه سپرده	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
سپرده های پرداختنی	**		
		وجوه سپرده نزد خزانه	**

بر اساس نظریه شورای حقوقی دیوان محاسبات کشور (طی نامه شماره ۷۰۰۰۰/۱۰۶/د مورخ ۱۳۹۲/۴/۱) در خصوص ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، وجوه موضوع این ماده از محل تضمین یا هر نوع مطالبات و سپرده‌ای که پیمانکار نزد کارفرما دارد، تامین و برداشت می‌شود. بدیهی است وجوه ۱۵٪ مذکور در ماده فوق به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۳-۹): به هنگام رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار و واریز مبلغ ۱۵ درصد فوق به حساب خزانه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی [1]	**		
		بانک رد وجوه سپرده	**

۱- به میزان واریز ۱۵ درصد موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان به حساب درآمد عمومی کشور، حساب فوق شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱۰) : بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 حساب‌ها

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

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

عناوین مندرجات :

بخش	عناوین	صفحه
۱	حسابداری وجوه نامشخص	۱۱۲
۲	حسابداری وجوه چک‌های بین راهی	۱۱۵
۳	حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی	۱۱۸
۴	حسابداری وجوه اداره شده	۱۲۲
۵	حسابداری ودایع	۱۲۵
۶	حسابداری خانه های سازمانی	۱۲۷
۷	حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان	۱۳۰
۸	حسابداری واگذاری و استفاده از قیر یارانه‌ای	۱۳۴
۹	حسابداری اوراق مشارکت	۱۴۱
۱۰	حسابداری اسناد خزانه اسلامی	۱۴۸
۱۱	حسابداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۵۲
۱۲	حسابداری اوراق بهادار	۱۶۰
۱۳	حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات	۱۶۳
۱۴	حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۱۶۷
۱۵	حسابداری وجوه یارانه	۱۷۱
۱۶	حسابداری مالیات بر ارزش افزوده	۱۷۴
۱۷	حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی	۱۸۰
۱۸	حسابداری تسعیر ارز	۱۸۳
۱۹	حسابداری دارایی‌های امانی	۱۹۱
۲۰	حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح	۱۹۵
۲۱	حسابداری وجوه حاصل ازفروش اراضی نیروهای مسلح	۱۹۷

بخش اول

حسابداری وجوه نامشخص و اشتباه واریزی

۱- مقدمه

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

۴- حسابداری وجوه نامشخص

ثبت شماره (۱): شناسایی وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی ذیحسابی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		بدهی بابت وجـــوه نامشـــخص	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه نامشخص انتقـــالی به خزانه	**		
		بـــانـــک ...	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		وجوه نامشخص انتقـالی به خـزانه	**

ثبت شماره (۴): استرداد وجوه نامشخص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**		
		بـــانـــک ...	**

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**		
		وجوه نامشخص انتقـالی به خـزانه	**

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه نامشخص انتقـالی به خـزانه	**		
		بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**

بخش دوم

حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

۱- مقدمه

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

واحد گزارشگر موظف است در اجرای ماده (۱۰۵) قانون محاسبات عمومی کشور، از طریق دفاتر حقوقی خود با توجه به قانون صدور چک و مقررات و بخشنامه‌های داخلی سیستم بانکی کشور با اعلام مدیران مالی نسبت به ابطال چک‌های بین راهی از طریق مراجع قضایی اقدام و مراتب را نیز به بانک عامل و واحد گزارشگر اعلام نماید. در مواقعی که ذیحسابی و امور مالی مربوط برای استرداد وجه به اشخاص ذینفع، از خزانه درخواست وجه می‌نماید؛ خزانه مکلف است با رعایت کامل مقررات مربوط و اخذ تاییدیه نمونه فرم تاییدیه چک‌های بین راهی، نسبت به واریز وجوه مورد نظر در حساب بانک عامل اولیه اقدام نماید.

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

۴- حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	مبلغ
بـــانـک ...	**		
		بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	مبلغ
بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**		
		بـــانـک ...	**

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

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

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

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

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

۱- مقدمه

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

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

۲- چنانچه واحدی در سنوات قبل استرداد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال‌جاری 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.

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی[1]	به تفکیک سال		*
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص		*

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

۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

ثبت شماره(۱): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط

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

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه از خزانه بابت رد وجوه اضافه دریافتی

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

ثبت شماره (۳): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع و تسویه و تعدیل مانده طلب از خزانه با دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی

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

با عنایت به این که بر اساس بند (پ) ماده (۳۸) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، گمرک جمهوری اسلامی ایران مجاز است حقوق ورودی اخذ شده مورد نظر را از محل دریافتی بابت اعتبار تخصیص یافته مربوط استرداد نماید، بـدین منظـور ابتـدا بایـد حسب مورد حساب تعدیلات سنواتی یا درآمدهای دولت بدهکار و حساب بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بستانکار شود و سپس بدهی یادشده از محل دریافتی مزبور تسویه گردد. بدیهی است به هنگام اسـترداد حقـوق ورودی از محـل اعتبـار تخصـیص یافتـه فـوق، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۴): در صورتی‌که مبلغ وصولی اضافه دریافتی و پرداختی آن مربوط به سال‌جاری باشد، ثبت زیر نیز معادل مبلغی که درخواست و مسترد شده انجام خواهد شد.

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

ثبت شماره (۵): چنانچه وجوه اضافه دریافتی واحد گزارشگر بر اساس مدارک مربوط، توسط خزانه معین استان به اشخاص ذینفع مسترد شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
تعدیلات سنواتی	**		
		بانک دریافت	**
استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به درآمد سال‌های قبل با حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می‌شود.			
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	**

لازم به‌ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفا پس از انتقال وجوه مزبور به حساب‌های درآمد خزانه معین استان انجام می‌شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت‌های مذکور نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می‌شود. بدیهی است؛ در این حالت واحد گزارشگر ثبت شماره (۱) را به هنگام ارایه اسناد و مدارک مربوط شناسایی نموده است.

ثبت شماره (۶): در پایان سال با واریز مانده دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به خزانه ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

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

ثبت شماره(۷): بستن حساب‌ها

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

ثبت شماره(۸): افتتاح حساب‌ها

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

بخش چهارم

حسابداری وجوه اداره شده

۱- تعریف مفاهیم

وجوه اداره شده : اعتباراتی است که طی قراردادهای منعقد شده با موسسه عامل در اختیار آنها قرار می‌گیرد تا با نظارت دولت برای سرمایه‌گذاری در جهت اهداف قوانین برنامه‌های توسعه و بودجه به صورت تسهیلات در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی قرار دهند.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک ...	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
سایر دارایی‌ها[1]	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	به تفکیک سال، موسسه عامل/ اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	

۱- در صورتی‌که ماهیت وجوه اداره شده مربوط بلندمدت نباشد، در حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله ای طبقه‌بندی می‌شود.

۳- حسابداری وجوه اداره شده

ثبت شماره(۱): اعتبارات وجوه اداره شده پس از تامین اعتبار لازم و پرداخت توسط واحدگزارشگر واگذارنده اعتبار به عنوان مطالبات واحدگزارشگر شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	**		
		بـــانـــک ...	**
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 به‌صورت بلاعوض به اشخاص واگذار گردد، بایستی به عنوان هزینه شناسایی شود. همچنین در صورتی‌که 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(۲): به هنگام دریافت گزارش عملکرد سه ماهه وجوه اداره شده توسط واحدگزارشگر 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.

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

بخش پنجم

حسابداری ودایع

۱- تعریف مفاهیم

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

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بـانـک ...	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	ودایـع	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	

۳- حسابداری ودایع

ثبت شماره (۱): به هنگام پرداخت ودیعه طبق قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
ودایـــع	**		
		بـــانـــک ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

بدیهی است، تامین اعتبار لازم از محل اعتبار بودجه‌ای مربوط انجام شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بـــانـــک ...	**		
		ودایـــع	**
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		بـــانـــک ...	**

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

در پایان سال مالی حساب ودایع حسب مورد با حساب‌های مربوط بسته می‌شود.

بخش ششم

حسابداری خانه‌های سازمانی

۱- مقدمه

واحدهای بخش عمومی بایستی وجوه حاصل از درآمد خانه‌های سازمانی را شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و طی درخواست وجهی وجوه مربوط را دریافت بر اساس قوانین و مقررات مربوط نسبت به تعهد و پرداخت مرتبط با اداره خانه‌های سازمانی اقدام نمایند.

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی			
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	به تفکیک سال	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمـــدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*

۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق و وصول درآمد خانه های سازمانی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بانک دریافت خانه‌های سازمانی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

لازم به ذکر است درآمد خانه های سازمانی به عنوان سایر درآمدها طبقه‌بندی می‌شود.

ثبت شماره (۲): واریز درآمد خانه‌های سازمانی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	**		
		بانک دریافت خانه های سازمانی	**

چنانچه واحد گزارشگر مکلف باشد منابع حاصل از خانه‌های سازمانی خود را به حساب درآمد عمومی یا درآمد اختصاصی واریز نماید، در ثبت فوق حسب مورد حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۳): دریافت درآمد خانه‌های سازمانی برای انجام پرداخت‌های مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	**		
		وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	**

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

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

۱- مقدمه

طبق مقررات مربوط به اخذ تضمین، مطالبات قانونی قطعی شده‌ی قراردادها به میزان مورد تایید واحد گزارشگر و ذی‌حساب مربوط به عنوان یکی از انواع تضمین‌ها قابل قبول می‌باشد، بر این اساس با پذیرش مطالبات اشخاص ذینفع به عنوان تضمین، وجوه سپرده آن‌ها مسترد می‌شود. در این راستا خالص وجوه مذکور پس از درخواست وجه از خزانه اخذ و تعهدات مربوط تسویه می‌شوند. همچنین در صورت تحقق منابع مالی دولت و دریافت وجوه تخصیص یافته مربوط از خزانه، خالص تعهدات پرداخت شده از محل وجوه سپرده به حساب مربوط در خزانه واریز و کسور متعلقه پرداخت می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت سپرده‌های دریافتی از محل قرارداد منعقده موردنظر (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار)

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

ثبت شماره (۲): به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار بابت قرارداد منعقده به عنوان تضمین، استرداد سپرده مربوط و پرداخت تمام یا بخشی از مطالبات پیمانکار (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار) از محل سپرده های دریافتی بابت قرارداد مزبور

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		بدهی بابت وجه‌الضمان	**
سپرده‌های پرداختنی	**		
		بانک رد وجوه سپرده	**

ثبت شماره (۳): پس از تامین وجوه بابت تادیه تمام یا قسمتی از مطالبات پیمانکار و واریز آن به حساب سپرده مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
بدهی بابت وجه‌الضمان	**		
		سپرده‌های پرداختنی	**

ثبت شماره (۴): واریز وجوه سپرده به حساب مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت وجوه سپرده	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**

بدیهی است کسور مربوط نیز پس از تامین اعتبار لازم، پرداخت خواهد شد.

ثبت شماره (۵): در صورت جایگزینی مطالبات تایید شده پیمانکاران با سایر تضمین‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		بدهی بابت وجه‌الضمان	**

لازم به ذکر است علاوه بر شناسایی رویداد فوق، سطح تفصیلی نوع و موضوع تضمین حساب انتظامی – تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

بخش هشتم

حسابداری واگذاری و استفاده از قیر یارانه‌ای

۱- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب های انتظامی				
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- حواله قیر	به تفکیک سال	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- حواله قیر			*

الف) چنانچه اعتبار لازم در بودجه مصوب واحد گزارشگر مربوط برآورد شده باشد.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

چنانچه موجودی واگذار شده به عنوان سایر منابع واحد گزارشگر در نظر گرفته شود، حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا در مقابل حساب دریافتی از محل سایر منابع شناسایی می‌شود. بدیهی است حساب‌های بودجه‌ای برای سایر منابع واحد گزارشگر ثبت نمی‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
		پیش‌پرداخت مواد و کالا	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. به علاوه نوع پرداخت‌های غیرقطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی نیز تغییر می‌کند. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

ب) در صورتی‌که اعتبار تخصیص یافته لازم از طریق ساز و کار ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور به سایر واحدهای گزارشگرابلاغ شود.

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱) : واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته، پس از تعیین سهم هر یک از واحدهای دریافت‌کننده بر اساس موافقتنامه متبادله، مجوز صدور حواله قیر یارانه‌ای را به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

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

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱) : پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار تعیین میزان مجوز واحد ابلاغ گیرنده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**
حساب انتظامی- حواله قیر	**		
		طرف حساب انتظامی- حواله قیر	**

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
طرف حساب انتظامی- حواله قیر	**		
		حساب انتظامی- حواله قیر	**

چنانچه موجودی‌ها از محل سایر منابع واحد گزارشگر به سایر واحدها ابلاغ شود، واحد ابلاغ کننده باید این حواله را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد ابلاغ گیرنده باید اعلامیه ابلاغ را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
		پیش‌پرداخت مواد و کالا	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. به علاوه نوع پرداخت‌های غیرقطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی نیز تغییر می‌کند. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

پ) در صورتی‌که اعتبار تخصیص یافته مربوط به عاملین ذیحساب واگذار شود.

واحد گزارشگر واگذارکننده حواله قیر یارانه‌ای

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته، پس از تعیین سهم هر یک از عاملین ذیحساب، مجوز صدور حواله قیر یارانه‌ای را به عاملین ذیحساب دریافت کننده اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی [1]	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

لازم به ذکر است نوع پرداخت‌های غیرقطعی در سطح تفصیلی حساب فوق، تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت در نظر گرفته می‌شود.

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

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

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده به عاملین ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

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

عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر یارانه‌ای

ثبت شماره (۱): پس از اختصاص حواله قیر یارانه‌ای به عاملین ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- حواله قیر	**		
		طرف حساب انتظامی- حواله قیر	**

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
طرف حساب انتظامی- حواله قیر	**		
		حساب انتظامی- حواله قیر	**

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
		پیش‌پرداخت مواد و کالا	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به عاملین ذیحساب متولی بازگردانده شود. عاملین ذیحساب مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		پیش‌پرداخت مواد و کالا	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

بخش نهم

حسابداری اوراق مشارکت

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین منابع مالی برای تکمیل طرح‌های عمرانی، انتشار اوراق مشارکت است. به علاوه انتشار اوراق مشارکت می‌تواند با هدف اجرای سیاست‌های پولـی مربوط از سوی دولت و هدایت نقدینگی به سمت امور زیربنایی و تولیدی صورت پذیرد. اوراق مشارکت عموما مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راسا توسط دولت صورت می‌گیرد. لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت با توجه به دو رویکرد یادشده تدوین گردیده است.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اوراق مشارکت: اوراق بهادار بانام یا بی‌نامی است که به موجب قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت به قیمت اسمی مشخص برای مدت معین منتشر می‌شود و به سرمایه‌گذارانی که قصد مشارکت در اجرای طرح‌های موضوع ماده (۱) قانون مذکور را دارند، واگذار می‌گردد. دارندگان این اوراق به نسبت قیمت اسمی و مدت زمان مشارکت، در سود حاصل از اجرای طرح مربوط شریک خواهند بود.

بانک عامل : بانکی است که از طرف ناشر نسبت به عرضه اوراق برای فروش، پرداخت سود علی‌الحساب و قطعی، بازپرداخت اصل مبلغ اوراق مشارکت در سررسید یا بازخرید آن قبل از سررسید، کسر و پرداخت مالیات مربوط اوراق مشارکت و انجام سایر امور مرتبط، طبق قرارداد عاملیت مبادرت می‌ورزد.

۳- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	ودایـع	به تفکیک سال و اشخاص	*	
بدهی های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال و اشخاص		*
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	اوراق مشـارکـت پـرداخـتـنـی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت		*
حساب های انتظامی				
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر واگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی‌که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه‌ای منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

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

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

در صورتی‌که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این‌صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

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

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای 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 سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**
		ودایع	**

بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه به منظور تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، اوراق مشارکت مستقیما به اشخاص ذینفع واگذار شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		اوراق مشارکت پرداختنی	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

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

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [۱]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داریی‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**

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 صورتی‌که اوراق مشارکت راسا توسط دولت واگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی های مرتبط با اوراق یادشده در اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

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

اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص	**		
		اوراق مشارکت پرداختنی	**

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت باید توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع آن در سررسید نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به اوراق یادشده را به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را با حساب تعدیلات سنواتی از دفاتر خود خارج نماید. اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی نماید.

بخش دهم

حسابداری اسناد خزانه اسلامی

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین کسری منابع مالی و تسویه تعهدات ایجاد شده واحد گزارشگر، واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص ذینفع می‌باشد. بر این اساس و به منظور اعمال سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت، بخشی از بدهی‌های فعلی واحدهای گزارشگر از این طریق تسویه و به اسناد بدهی با سررسید معین تبدیل می‌شود.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اسناد خزانه اسلامی: اسناد با نام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسویه بدهی‌های مسجل خود با حفظ قدرت خرید بابت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مابه‌التفاوت قیمت تمام شده برق و آب با قیمت تکلیفی فروش آن در سنوات قبل به شرکت‌های برق و آب مطابق ماده (۲۰) قانون محاسبات عمومی کشور به قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌نماید.

حفظ قدرت خرید: مبلغی معادل نرخ سود علی الحساب اوراق مشارکت دولت که به ازای یک سال تاخیر در پرداخت طلب قطعی شده به مبلغ بدهی مسجل اضافه می‌شود.

بدهی مسجل: بدهی قابل پرداخت دولت به پیمانکاران غیردولتی طرف قرارداد در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که به استناد ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور ایجاد و با توجه به ماده (۲۰) قانون مذکور تسجیل شده و به تایید ذیحساب و رئیس دستگاه اجرایی ذیربط رسیده باشد. لازم به ذکر است بدهی دستگاه اجرایی صرفا پس از انجام اقدامات پیش‌بینی شده در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و آیین نامه اجرایی آن، به بدهی دولت تبدیل خواهد شد.

قیمت اسمی: قیمتی که در متن اسناد نوشته شده و دولت پرداخت آن را در سررسید تضمین نموده است.

ناشر: وزارت امور اقتصادی و دارایی که به نمایندگی از دولت اجازه انتشار اسناد خزانه اسلامی را دارد.

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی های جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	اسناد خزانه پرداختنی[1]	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد		*
حساب های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

۱- چنانچه انتظار رود که اسناد خزانه اسلامی بیش‌تر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدهی‌های غیرجاری واحد گزارشگر در ذیل حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌گردد.

۴- حسابداری اسناد خزانه اسلامی

واحد گزارشگر واگذار کننده اسناد خزانه اسلامی

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اسناد خزانه اسلامی واگذار نشده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**
حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**

به میزان انتقال اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته واگذار نشده به سال بعد، حساب انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): به میزان اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**

ثبت شماره (۳): واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**

اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**
طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

۱- چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داریی‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

واحد گزارشگر موظف است کسور قانونی مربوط به تعهداتی را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شوند، از محل اعتبار تخصیص یافته طرح مربوط پرداخت نماید. به علاوه واحد گزارشگر باید فهرست اشخاص (حقیقی و حقوقی) دریافت‌کننده اسناد خزانه اسلامی را به عنوان بخشی از مدارک موردنیاز صورت‌های مالی نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی مسجل معادل اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
ارزش خالص انباشته	**		
		اسناد خزانه پرداختنی	**

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اطلاعات مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
اسناد خزانه پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده باید توسط واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارایه شود.

بخش یازدهم

حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

۱-تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای 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 برنامه‌ریزی کشور بین دستگاه اجرایی و تامین کننده منابع مالی منعقد می‌شود.

تامین کننده منابع مالی: پیمانکار یا سازنده طرح، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی، بانک ها و سایر موسسات اعتباری مالی و پولی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که تامین مالی طرح های نیمه تمام را به عهده می گیرند.

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال و اشخاص		*
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
حساب های انتظامی				
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

۳- حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

الف) چنانچه تسهیلات مالی از طریق واحد گزارشگر دریافت شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی‌که تسهیلات مالی به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه‌ای، به حساب واحد گزارشگر واریز شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): دریافت تسهیلات مالی بلندمدت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**
بانک ...	**		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**

در صورتی‌که هزینه‌های کارمزد تسهیلات مالی دریافتی از محل تسهیلات فوق تامین و برداشت شود، هزینه‌های مربوط نیز در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی می‌گردد، در غیر این‌صورت هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

ثبت شماره (۴): به هنگام وصول تسهیلات مالی فوق از خزانه

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

رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره(۶): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**

بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، مستقیما از سوی اشخاص ارایه‌دهنده تسهیلات مالی انجام شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت می‌شود. چنانچه کسور قانونی تعهدات فوق از محل تسهیلات مالی یادشده تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [۱]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داریی‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**

بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی‌که تسهیلات مالی راسا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی های مرتبط با این تسهیلات در اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

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

اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

ثبت شماره(۳): به میزان بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی باید توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارسال شود. به‌علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از دریافت تسهیلات مالی بلند مدت در سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده آن ملزم به تسویه اقساط و سود تضمین شده آن نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به تسهیلات یادشده را به اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت را با حساب تعدیلات سنواتی از دفاتر خود خارج نماید. اداره کل مدیریت بدهی‌ها و تعهدات عمومی دولت نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی نماید.

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

واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام 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 صورتی‌که 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 دریافت‌کننده 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 بایستی بازپرداخت تعهدات یادشده را به صورت ذیل شناسایی نمایند.

ثبت شماره (۱): سازمان سرمایه‌گذاری بایستی پس از تامین اعتبار لازم و بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی، ثبت‌های زیر را شناسایی نماید.

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

لازم به ذکر است، سازمان سرمایه‌گذاری بایستی 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 (۲): واحد دریافت کننده تسهیلات خارجی بایستی پس از اخذ اطلاعات مربوط، ثبت زیر را شناسایی نماید.

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

بخش دوازدهم

حسابداری اوراق بهادار

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی‌ها	سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
	سایر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	بدهی بابت اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار		*

۲- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بهادار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار	**		
		بدهی بابت اوراق بهادار	**

ثبت شماره (۲): در صورت واگذاری تنخواه‌گردان اوراق بهادار به واحدهای تابعه

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

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

ثبت شماره (۳): در صورت فروش و یا مصرف اوراق بهادار

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

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز درآمد حاصل از فروش اوراق بهادار به حساب خزانه

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
		خالص تغییر در وضعیت مالی	**
خالص تغییر در وضعیت مالی	**		
		ارزش خـــالـــص	**
بـدهی بـابـت اوراق بـهـادار	**		
		سـایـر موجودی‌ها – اوراق بـهـادار	**
		تـنـخـواه‌گـردان اوراق بـهـادار	**

بخش سیزدهم

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی، پیش بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات از طرق فوق الذکر در قالب تکالیف مندرج در قوانین بودجه سال‌های اخیر و سایر قوانین و مقررات موضوعه به دستگاه‌های اجرایی محول شده است. برای نمونه می‌توان به جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. بنابراین با توجه به محدودیت نقدینگی دولت در پرداخت و تسویه تعهدات و دیون خود و به منظور تامین عدالت اجتماعی و به واسطه گسترش مالکیت در سطح عموم مردم، ارتقای کارایی بنگاه‌های اقتصادی و بهره‌وری منابع مادی و انسانی و تکنولوژیک، افزایش سهم بخش خصوصی و تعاونی در اقتصاد ملی و کاستن بار مالی و مدیریتی دولت در تصدی فعالیت‌های اقتصادی و نیز تکلیف و الزام قانونی در راستای کوچک‌سازی دولت از طریق خصوصی‌سازی و واگذاری سهام شرکت‌های دولتی (قانون اصلاح موادی از برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست‌های کلی اصل(۴۴) قانون اساسی)، تدوین دستورالعمل حسابداری برای ثبت عملیات مالی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته ضروری است.

۲- سر فصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
حساب های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

۳- حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا دارایی‌های متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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. درضمن 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 واگذارشده بایستی ضمن خارج نمودن دارایی‌های مربوط در مقابل حساب ارزش خالص از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت زیر را نیز اعمال نماید.

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

ثبت شماره(۲): در صورتی‌که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی 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 صورتی‌که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان هزینه‌ها (سایر هزینه‌ها) شناسایی و چنان‌چه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان درآمدهای دولت (سایر درآمدها) شناسایی شود. در ضمن، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

بخش چهاردهم

حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

۱- مقدمه

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک می‌باشد که به خریدار و فروشنده ارایه می‌شود و شامل میزان پرداختی خریدار به فروشنده و ارسال به‌موقع است. هرگاه که خریدار قادر به پرداخت مبلغ خرید نباشد، بانک موظف است باقیمانده یا تمام مبلغ خرید را بپردازد. اعتبار اسنادی اغلب در معاملات بین المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می گیرد.

در مبادلات بین المللی تعیین وظایف و مسولیت‌های خریدار و فروشنده و رفع اختلاف‌های احتمالی از اهمیت بالایی برخوردار است. این قواعد بر نقطه انتقال مخاطرات از فروشنده به خریدار و در نتیجه تعیین مالکیت کالا نیز موثر است و چنانچه در توافق‌های فی‌مابین از اصطلاحات اینکوترمز استفاده شود، باید در اجرا از الزامات مقرر شده در آن تبعیت شود. همچنین بانک نیز به نیابت از خریدار که نگهدارنده اعتبار اسنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشایش اعتبار تا هنگام رسیدگی به اسناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. درصورتی‌که اسناد مربوط به یک فعالیت (مانند خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود، در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوط به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به‌طور موقت بایگانی می‌شود تا هنگامی که سایر اسناد دریافت گردد که در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه اسناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی‌که اقلام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت‌حساب خرید مربوط تا پایان ماه به امور مالی نرسیده باشد. اداره رسیدگی موظف است از طریق تدارکات پیگیری‌های لازم را تا اخذ فاکتور اعمال نماید. اسناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحویل می‌شوند پس از رسیدگی‌های لازم و تهیه کپی، برای پرداخت و یا صدور سند به ادارات مربوطه فرستاده شده و کپی آنها در پرونده مربوط به آن سفارش جهت محاسبه قیمت تمام شده اقلام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای[1]	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*

۱- در صورتی‌که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

۳- حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

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

ثبت شماره(۱): پس از وصول مبلغ ریالی قرارداد منعقده 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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، درصورتی 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 محل‌اعتبار 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 (۲): به هنگام دریافت سفارش فوق

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
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(۱): پس از دریافت موضوع سفارش

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی	**

در مورد آن قسمت از خدمات و کالاهای وارداتی که به موجب قراردادهای منعقده بهای آنها باید تدریجا 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 برنامه‌ریزی 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 پانزدهم

حسابداری وجوه یارانه

۱- مقدمه

مطابق قانون هدفمند کردن یارانه‌ها که در سال ۱۳۸۸ برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید، سازمان هدفمندی یارانه‌ها مکلف به پرداخت وجوه یارانه به حساب‌های قانونی مربوط (حساب سرپرست خانوارها و ...) شده است. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مالی مربوط به فرایند فوق در صورت‌های مالی این سازمان تهیه گردیده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (۱): 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 (۲): سازمان هدفمندی یارانه‌ها بایستی پس از تامین اعتبار لازم، تعهدات مربوط به یارانه‌ها را هم‌زمان با قطعی شدن آن (تحمل هزینه) به صورت ذیل شناسایی نماید.

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

ثبت شماره (۳): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختنی مربوط کاهش یافته و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بانک پرداخت وجوه یارانه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حساب‌ها و ...)، ثبت‌های ذیل شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بانک وجوه انتقالی هزینه	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
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 شانزدهم

حسابداری مالیات بر ارزش افزوده

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	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		*

۲- 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 ارایه خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.

ثبت شماره (۱): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارایه 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۲): در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده که پس از واریز آن به حساب‌های مالیاتی و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
		بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	**

در مواردی که واحد گزارشگر موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده از محل اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اقدام به خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نماید، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط، به بهای تمام شده طرح موردنظر منظور می‌گردد.

توضیحات:

الف) حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و 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 (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمامی مودیان مشمول قانون موظفند در زمان مقرر نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مذکور اقدام کنند و درصورت عدم پرداخت، مشمول جریمه ماده (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند شد.

حالت سوم - خرید کالا یا دریافت خدمات به منظور فروش توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام خرید کالا یا دریافت خدمات، چنانچه مالیات و عوارض کلاً پرداخت شود و یا پرداخت نشود و یا بخشی از آن پرداخت گردد، حسب مورد ثبت‌های زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ...[1] تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		بانک ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد، بدیهی است در صورتی‌که خرید کالا یا دریافت خدمت از محل سایر منابع صورت گیرد نیازی به ثبت فوق نخواهد بود.

ثبت شماره (۲): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلاً وصول شود ویا 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:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۳): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات بیشتر باشد، نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده است که پس از واریز و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
		بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**
		مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۴): پس از تسویه بدهی مالیاتی، وجوه باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مربوط واریز و ثبت‌های زیر اعمال می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**
اعـتبـار ... تخصیص یافته	**		
		اعـتبـار ... مـصـرف شـده	**

ثبت شماره (۵): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش بیشتر باشد، نشان‌دهنده طلب واحد گزارشگر است و به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 (۶): در صورتی که طلب تایید شده دستگاه‌های اجرایی طبق تبصره (۱) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده استرداد شود، طلب مذکور به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	مبلغ
بـــانـــک	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
اعـتبـار ... تخصیص یافته	**		
		اعـتبـار ... مـصـرف شـده	**

بدیهی است پس از تایید طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۷): در صورتی‌که 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**

لازم به ذکر است که پس از تسویه بدهی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بایستی به حساب بانک پرداخت مربوط واریز شود.

ثبت شماره (۸): بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

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

بدیهی است، حساب های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت مبلغ طلب واحد گزارشگر از سازمان امور مالیاتی در سال بعد ثبت ذیل انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واریز طلب وصول شده به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط ثبت زیر انجام می‌شود.

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که در پایان دوره مالیاتی، طلب مالیاتی سال قبل با بدهی مالیاتی سال جاری تهاتر شود، باقی‌مانده بدهی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 دریافتنی	**
		بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**

بخش هفدهم

حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی

۱- مقدمه

طبق ماده (۱۷) آیین نامه اجرایی قانون تعیین تکلیف وضعیت ثبت اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی، هزینه کارشناسی مربوط بایستی قبل از شروع کار توسط متقاضی به حسابی که به نام اداره کل ثبت اسناد و املاک استان نزد نمایندگی خزانه افتتاح گردیده واریز و با امضاهای مجاز معرفی شده از سوی مدیر کل ثبت قابل برداشت است. میزان هزینه مذکور بر اساس معیارهای مندرج در این ماده تعیین می‌شود. همچنین بر اساس تبصره ذیل این ماده، در صورتی که حسب تشخیص هیات، انجام کار کارشناسی به کارشناس رسمی محول گردد، هزینه کارشناسی مطابق با تعرفه کارشناسان رسمی پرداخت خواهد شد.

به علاوه طبق ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی یادشده، مبلغی به منظور ایجاد زیرساخت لازم و پرداخت حق‌الزحمه اعضای هیات و کارکنان، از متقاضیان مربوط اخذ و به حساب خاص در خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک وجوه کارشناسی ثبت	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک وجوه خدمات ثبت		*	
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
درآمدها				
سایر درآمدها	دریافتی بابت خدمات ثبتی	به تفکیک اشخاص		*

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

ثبت شماره (۱): واریز وجوه مرتبط با خدمات کارشناسی به حساب بانکی موردنظر

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

ثبت شماره (۲): پرداخت تعهدات مرتبط با خدمات کارشناسی

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

ثبت شماره (۳): واریز وجوه حاصل از ارایه خدمات ثبتی

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

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجوه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می‌شود. در ضمن چنانچه وجوه حاصل از خدمات ثبتی برای استفاده به سایر واحدهای گزارشگر واگذار شود، واحد گزارشگر واگذار کننده، این وجوه را به عنوان هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض و واحد دریافت کننده، این وجوه را به عنوان هدایا و کمک‌ها شناسایی می‌نماید.

بخش هجدهم

حسابداری تسعیر ارز

۱- 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 مساله در این باره نحوه تسعیر ارز است. همچنین دارایی‌ها و بدهی های ارزی که قبلا نیز به ریال گزارش شده‌اند نیز به دلیل نوسانات نرخ ارز بایستی مجددا تسعیر و مابه‌التفاوت تغییرات به ریال در دفاتر شناسایی و گزارش گردد.

واحدهای گزارشگربخش 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 می نماید و کلیه عملیات مالی خود را برحسب 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 می نماید.

ب- حسابداری عملیات خارجی

در این بخش واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می پردازد 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 می نماید 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.

۲- 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 می شود.

تفاوت تسعیر: تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی ار ارز به واحد پول گزارشگری با نرخ های 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:

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

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

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

۴- 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 می‌شود.

۳- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک ارزی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و نوع ارز	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی			
دارایی‌های غیر جاری				
سایر دارایی‌ها	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	*	
بدهی های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص نوع ارز، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	سپرده های پرداختنی ارزی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و نوع ارز		*
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
ارزش خالص				
تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	تفاوت تسعیر ارز	ـــــ		*

۴- حسابداری تسعیر ارز

معاملات ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. تاریخ معامله تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند و اغلب از نرخی استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود. چنانچه مبلغ مربوط به اقلام پولی (دارایی و یا بدهی) ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ جاری ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش شود. مابه‌التفاوت ارزش دارایی‌ها یا بدهی‌های ارزی (اقلام پولی ارزی) در صورتی که مازاد باشد، تحت عنوان حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دایمی شناسایی می‌شود. درضمن در صورتی که محاسبات، کسری تسعیر ارز را نشان دهد، بنابر اصل محافظه کاری به عنوان زیان تحقق‌یافته 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 دایمی) تعدیل و تعدیلات مذکور حسب مورد به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی شود.

ثبت شماره (۱): تسعیر حساب دارایی‌های ارزی

ثبت شماره (۱-۱): افزایش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
بانک ارزی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	**		
تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلند مدت	**		
		تفاوت تسعیر ارز	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

در صورتی‌که 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 (۲-۱): کاهش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
تفاوت تسعیر ارز	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		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. به‌علاوه، در صورتی‌که این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود.

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدهی های ارزی

ثبت شماره (۱-۲): افزایش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
تفاوت تسعیر ارز	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		حسابها و اسناد پرداختنی ارزی	**
		سپرده های پرداختنی ارزی	**
		تسهیلات مالی پرداختنی 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 (۲-۲): کاهش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حسابها و اسناد پرداختنی ارزی	**		
سپرده های پرداختنی ارزی	**		
تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلند مدت	**		
		تفاوت تسعیر ارز	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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.

۵- حساب سپرده های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده های ارزی (برای مثال وجوه ارزی توقیفی دادگستری استان‌ها) به‌صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ارزی	**		
		سپرده های پرداختنی ارزی	**

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سپرده های پرداختنی ارزی	**		
		بـانـک ارزی	**

ذکر این نکته ضروری است که دارایی و بدهی پولی ارزی این موضوع مانند سایر دارایی‌ها و بدهی‌های پولی ارزی تسعیر و اعمال حساب می‌شوند.

۶- بستن و افتتاح حساب‌ها

حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دایمی در طبقه ارزش خالص صورت وضعیت مالی گزارش و در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دایمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می شود. البته به هنگام تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های 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 می‌شود. درضمن مانده کلیه حساب‌های دایمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب‌های دایمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می‌شوند.

بخش نوزدهم

حسابداری دارایی‌های امانی

۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر به عنوان یک شخصیت مستقل بایستی دارایی‌های تحت مالکیت و کنترل خود را در صورت وضعیت مالی گزارش نمایند. آنها می‌بایست محدودیت‌های ناشی از مالکیت و اعمال کنترل بر دارایی‌های مذکور را افشاء و گزارش نمایند.

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی‌ها	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
دارایی‌های غیر جاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی			*

۳- حسابداری دارایی‌های امانی

۳-۱- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی واحدگزارشگر 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 حساب‌های **"موجودی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها"** و **"داریی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها"** استفاده شود. درضمن این موضوع باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت دهنده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

الف) لازم است حساب موجودی‌های امانی و همچنین دارایی‌های نزد سایر اشخاص بر حسب اطلاعات مربوط به طبقات اصلی آن و نیز اشخاص امانت گیرنده نگهداری شود. واحدهای گزارشگر بایستی جهت حفظ حقوق دولت، در مورد مسئولیت نگهداری و حراست از دارایی‌های امانی و اطمینان از بیمه بودن آنها در طول مدت امانت توجه کافی داشته باشند و در این موضوعات با امانت گیرنده به صورت مکتوب توافق نمایند.

ب) طبق استاندارد حسابداری شماره (۵) بخش عمومی تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و همچنین استاندارد حسابداری شماره (۶) بخش عمومی تحت عنوان "موجودی‌ها"؛ لازم است تا اطلاعاتی در خصوص وجود، مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت دارایی‌های امانی و همچنین دارایی‌هایی که به عنوان وثیقه بدهی‌های واحد گزارشگر است، افشاء شود.

۳-۲- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر

موجودی‌ها و دارایی‌ها که به‌صورت امانی توسط سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط در اختیار واحد گزارشگر قرار می‌گیرد نباید در حساب‌های واحد امانت‌گیرنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود، زیرا مالکیت آن متعلق به واحد مزبور نبوده و شرط لازم برای شناسایی دارایی محقق نشده است و لازم است به صورت حساب‌های انتظامی گزارش شوند. بنابراین موجودی‌ها و دارایی‌های امانی به صورت آماری نگهداری می‌شوند.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت گیرنده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	**		
		طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	**
حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	**		
		طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	**

بخش بیستم

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

۱- مقدمه

براساس نامه شماره ۱۰۰۷/۸۸/۳۵۵ مورخ ۱۳۸۸/۲/۳۰ ذیحسابی وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح طبق گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه اموال متعلق به نیروهای مسلح که مورد سرقت و اختلاس قرار می گیرد به حساب خاصی واریز و به سازمان مالک مسترد شود. همچنین چنانچه متهم به جریمه های نقدی محکوم شود جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

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

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 می‌شود.

بخش بیست و یکم

حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس 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 گردش‌کار یادشده به مصرف می‌رسد.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری وجوه حاصل ازفروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام فروش فروش اراضی مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 شناسایی اولیه دارایی‌ها شناسایی و سپس ثبت فوق انجام می‌شود. همچنین در ثبت فوق، سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های مذکور نیز حسب مورد به عنوان درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت (سایر درآمدها) یا هزینه‌های واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز وجوه حاصل از فروش اراضی مربوط به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت فروش اراضی	**		
		بانک دریافت فروش اراضی	**

لازم به ذکر است؛ وجوه حاصل از فروش اراضی یاشده به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

پیوست ۱

نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست

صورت مغایرت بانکی

۱. مقدمه

مغایرت گیری مانده بانک، فرآیندی است که موجب بررسی عملیات اثر گذار بر حساب های بانکی شده و از این طریق می‌تواند 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 فعالیت‌های مالی و تعدد حساب‌های 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 حاضرتهیه و ابلاغ شده است.

۲. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمائم زیر همراه با صورتحساب مغایرت بانکی هر یک از حساب‌های واحد گزارشگر الزامی می‌باشد:

۱– صورتحساب بانکی؛

۲– لیست چک‌های بین راهی به همراه شماره، تاریخ، گیرنده، مبلغ و شرح چک؛ شماره سند حسابداری و تاریخ سند؛

۳ – لیست چک‌های بین راهی تعیین تکلیف شده در دوره قبل به همراه مدارک مورد نیاز براساس دستورالعمل شماره ۵۴/۵۷۶۷۱ مورخ ۱۳۹۳/۴/۱۱؛

۴– لیست وجوه فاقد مشخصات به همراه مبلغ و تاریخ واریز؛

۵ – لیست وجوه فاقد مشخصات تعیین تکلیف شده در دوره قبل به همراه مدارک مور نیاز براساس دستورالعمل ۵۴/۵۷۶۷۱ مورخ ۱۳۹۳/۴/۱۱؛

۶– لیست‌های تفصیلی به تفکیک وجوه واریزی، کارمزد بانکی و برداشت از حساب به همراه ماهیت، مبلغ و تاریخ و

۷- 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 ۵۴/۲۰۵۹/۷۸۵۱۳ مورخ ۱۳۸۹/۵/۳ و شماره ۵۳/۱۲۷۴۸۴ مورخ ۱۳۹۱/۷/۱۰ عمل شود.

- در خصوص نحوه استفاده و کنترل دسته چک‌های مربوط به حساب‌های جاری طبق دستور العمل شماره ۵۴/۲۰۵۹/۷۸۵۱۳ مورخ ۱۳۸۹/۵/۳ عمل شود.

۳. 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 می‌شود به موجودی دفتر ذیحسابی وجوه مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند، اضافه واریزی و وجوه فاقد مشخصات و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
اضافه می‌شود به موجودی حساب بانک وجوه بین‌راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی به حساب بانک واریز نشده‌اند		
کسر می‌شود از موجودی حساب بانک وجوه چک‌های بین‌راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی از حساب بانک برداشت نشده‌اند		
کسر می‌شود 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 کسرشده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
موجودی واقعی بانک		

تنظیم کننده **دفترداری و تنظیم حساب‌ها** **ذیحساب و مدیرکل امور مالی**

پیوست ۲

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین نظام حسابداری بخش عمومی			
کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۱	دارایی‌ها		
۱۱۰	موجودی نقد	۱۱۰۰۱	بانک پرداخت هزینه
		۱۱۰۰۲	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		...	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 خدمات 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
		...	کارت هدیه
		...	بانک ارزی
		...	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
		...	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		...	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب
		...	صندوق
۱۱۵	حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	۱۱۵۰۱	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		...	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی
		...	مطالبات از سایر واحدها
		...	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه ای
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی
		...	ودایع
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر
		...	وجوه سپرده نزد خزانه

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۱۱۵	حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	...	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
		...	وجوه نامشخص انتقـالی به خزانه
		...	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
		...	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
		...	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
		...	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه
		...	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
		...	سـایـر حساب‌ها و اسناد دریافتنی
۱۲۰	حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات غیرمبادله‌ای	۱۲۰۰۱	حساب ها و اسناد دریافتنی
		...	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی
		...	مطالبات از سایر واحدها
		...	ذخیـره مـطـالـبـات مـشکـوک الـوصـول
۱۳۰	مـوجودی‌هـا	۱۳۰۰۱ الی ...	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		...	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	سایـر موجودی‌ها –اوراق بـهـادار
			سایـر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بـهـادار
۱۴۰	پـیـش پـرداخـت‌هـا	۱۴۰۰۱	پـیـش پـرداخـت بابت عملیات جاری
		۱۴۰۰۲	پیش پـرداخت مواد و کالا
۱۵۰	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۵۰۰۱	دارایی در جریان تکمیل
		۱۵۰۰۲ الی ...	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	استهلاک انباشته ...
		...	ذخیـره کـاهـش ارزش دارایـی‌هـا
		...	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		...	پیش پرداخت اعتبار اسنادی
۱۶۰	دارایـی‌هـای نـامـشـهـود	۱۶۰۰۱ الی ...	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
۱۷۰	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	۱۷۰۰۱	سرمایه گذاری در شرکت‌ها
		۱۷۰۰۲	سایـر سرمایه‌گذاری‌ها
۱۸۰	سـایـر دارایـی‌هـا	۱۸۰۰۱	مـطالـبات بلند مدت دولت
		۱۸۰۰۲	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت
		۱۸۰۰۳	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۲	بـدهی‌هـا		
۲۱۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۲۱۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی
		...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی
		...	هزینه مالی آتی
		...	حقوق و مزایای پرداختنی
		...	بدهی به سایر واحدها
		...	سپرده‌های پرداختنی
		...	سپرده‌های پرداختنی ارزی
		...	سود تضمین شده پرداختنی
		...	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
۲۲۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۲۲۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		۲۲۰۰۲	بدهی به سایر واحدها
۲۳۰	پیش‌دریافت اعتبار	۲۳۰۰۱	پیش‌دریافت اعتبار هزینه
		۲۳۰۰۲	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای
		۲۳۰۰۳	پیش‌دریافت درآمد
۲۴۰	سایر بدهی‌های جاری	۲۴۰۰۱	بیمه پرداختنی
		...	حق بازنشستگی پرداختنی
		...	سایر کسورات پرداختنی
		...	مالیات پرداختنی
		...	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح
		...	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
		...	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
		...	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		...	بدهی بابت وجوه نامشخص
		...	بدهی بابت چک‌های بین راهی
		...	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
		...	بدهی بابت اوراق بهادار
		...	بدهی بابت وجه‌الضمان
۲۵۰	حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	۲۵۰۰۱	اوراق مشارکت پرداختنی
		۲۵۰۰۲	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		۲۵۰۰۳	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت
۲۶۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰۰۱	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۲۷۰	سایر بدهی های غیرجاری	۲۷۰۰۱	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۳	**ارزش خالص**		
۳۱۰	ارزش خالص انباشته	۳۱۰۰۱	ارزش خالص انباشته
		...	شناسایی اولیه دارایی‌ها
		...	شناسایی اولیه بدهی‌ها
		...	دارایی‌های انتقالی
		...	دارایی‌های دریافتی
		...	تعدیلات سنواتی
		...	خالص تغییر در وضعیت مالی
۳۲۰	مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰۰۱	مازاد تجدید ارزیابی
۳۳۰	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	۳۳۰۰۱	تفاوت تسعیر ارز
۴	**درآمدها**		
۴۱۰	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	۴۱۰۰۱	دریافتی بابت عملیات جاری
		...	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم
		...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم
		...	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا
		...	دریافتی بابت وجوه یارانه
۴۲۰	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	۴۲۰۰۱	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		۴۲۰۰۲	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
۴۳۰	کمک‌های بلاعوض دریافتی	۴۳۰۰۱	هدایا و کمک‌ها
۴۴۰	سایر درآمدها	۴۴۰۰۱	دریافتی از محل سایر منابع
		...	درآمد حاصل از ضبط سپرده‌ها
		...	دریافتی بابت خدمات ثبتی
		...	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس
۵	**درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت**		
۵۱۰	درآمدهای دولت	۵۱۰۰۱	درآمد حاصل از مالیات و عوارض
		۵۱۰۰۲	درآمد حاصل از مالکیت دولت
		۵۱۰۰۳	درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات
		۵۱۰۰۴	درآمد حاصل از جرایم و خسارت
		۵۱۰۰۵	سایر درآمدها
		۵۱۰۰۶	تخفیفات و بخشودگی

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۶	**هـزیـنـه‌هـا**		
۶۱۰	هـــزیـنـــه	۶۱۰۰۱	هزینه جبران خدمت کارکنان
		۶۱۰۰۲	هزینه استفاده از کالاها و خدمات
		۶۱۰۰۳	هزینه اموال و دارایی
		۶۱۰۰۴	هزینه یـارانـه
		۶۱۰۰۵	هزینه کمک‌های بلاعوض
		۶۱۰۰۶	هزینه رفاه اجتماعی
		۶۱۰۰۷	سایر هزینه‌ها
		۶۱۰۰۸	هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت
۷	**وجوه ارسالی به خزانه**		
۷۱۰	وجوه ارسالی به خزانه	۷۱۰۰۱	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		۷۱۰۰۲	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
۸	**حساب‌های انتظامی**		
۸۱۰	حساب‌های انتظامی	۸۱۰۰۱	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی
		۸۱۰۰۲	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده
		۸۱۰۰۳	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری
		۸۱۰۰۴	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		۸۱۰۰۵	حساب انتظامی- کـنترل قـراردادها
		۸۱۰۰۶	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
		۸۱۰۰۷	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
		۸۱۰۰۸	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده
		۸۱۰۰۹	حساب انتظامی- حـوالـه قـیـر
		۸۱۰۱۰	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی
		۸۱۰۱۱	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی
		۸۱۰۱۲	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی
		۸۱۰۱۳	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای
۸۲۰	طرف حساب‌های انتظامی	۸۲۰۰۱	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی
		۸۲۰۰۲	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده
		۸۲۰۰۳	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری
		۸۲۰۰۴	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		۸۲۰۰۵	طرف حساب انتظامی- کـنترل قـراردادها
		۸۲۰۰۶	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
		۸۲۰۰۷	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
		۸۲۰۰۸	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده
		۸۲۰۰۹	طرف حساب انتظامی- حـوالـه قـیـر
		۸۲۰۱۰	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی
		۸۲۰۱۱	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی
		۸۲۰۱۲	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی
		۸۲۰۱۳	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۹	بـــودجـــه		
۹۱۰	بودجه واحـد گـزارشـگـر	۹۱۰۰۱	بودجه اعتبار هزینه
		۹۱۰۰۲	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
		۹۱۰۰۳	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی
		۹۱۰۰۴	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی
۹۱۵	اعـتبار انـتقـالـی	۹۱۵۰۱	اعتبار هزینه انـتقـالـی
		۹۱۵۰۲	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی
۹۲۰	اعتبار مصوب	۹۲۰۰۱	اعتبار هزینه
		۹۲۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای
۹۲۵	اسناد واخواهی شده	۹۲۵۰۱	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
		۹۲۵۰۲	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		۹۲۵۰۳	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		۹۲۵۰۴	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۳۰	اعـتبـار تخصیص یافته	۹۳۰۰۱	اعتبار هزینه تخصیص یافته
		۹۳۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
۹۳۵	کسری ابواب جمعی	۹۳۵۰۱	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
		۹۳۵۰۲	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		۹۳۵۰۳	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		۹۳۵۰۴	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۴۰	حـوالـــه‌هـا	۹۴۰۰۱	حواله اعتبار هزینه
		۹۴۰۰۲	حواله اعتبار سرمایه‌ای
۹۵۰	اعـتبـار ابـلاغـی	۹۵۰۰۱	اعتبار هزینه ابلاغی
		۹۵۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
۹۶۰	کـنـتـرل اعـتبـار	۹۶۰۰۱	کـنـتـرل اعـتبـار هـزیـنـه
		۹۶۰۰۲	کـنـتـرل اعـتبـار سـرمـایـه‌ای
۹۷۰	اعتبار تامین شده	۹۷۰۰۱	اعتبار هزینه تامین شده
		۹۷۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
		۹۷۰۰۳	اعتبار هزینه انـتقـالـی تامین شده
		۹۷۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی تامین شده
۹۸۰	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۱	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		۹۸۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
		۹۸۰۰۳	اعتبار هزینه انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		۹۸۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
۹۹۰	اعتبار مصرف شده	۹۹۰۰۱	اعتبار هزینه مصرف شده
		۹۹۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		۹۹۰۰۳	اعتبار هزینه انـتقـالـی مصرف شده
		۹۹۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی مصرف شده

✓ **ملاک طبقه‌بندی اقتصادی دولت، دستورالعمل ابلاغی مربوط از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور می‌باشد.**