

پیوست ۴

**شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها،
ذخایر و بدهی‌های احتمالی**

با عنایت به اجرایی شدن حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی بموجب تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدهیهای واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهیها، ذخایر و بدهیهای احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدهی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل پیاده سازی مرتبط با پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در خصوص انواع بدهی‌هایی که معمولاً توسط واحدهای گزارشگر شناسایی می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد. این راهنما شامل ۷۳ بند تعاریف، مفاهیم کلی و ضوابط اجرایی است.

۱) تعاریف، مفاهیم و اصطلاحات کلی شناخت و اندازه گیری بدهی‌ها در این راهنما به شرح ذیل می‌باشد:
 بدهی: عبارت از تعهد ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است (استاندارد ۸؛ تعاریف).
 بدهی احتمالی:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد، یا

ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود:

۱. ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد (استاندارد ۸؛ تعاریف).

تعهد عرفی: تعهدی است ناشی از اقدامات واحد گزارشگر در مواردی که واحد گزارشگر با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاست‌های اعلام شده یا آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیت‌های خاصی را خواهد پذیرفت و در نتیجه، واحد گزارشگر انتظاری بجا برای آن‌ها ایجاد کرده است که مسئولیت‌های خود را ایفا خواهد کرد (استاندارد ۸ تعاریف).

تعهد قانونی: تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود (استاندارد ۸ تعاریف).

ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است (استاندارد ۸ تعاریف).

رویداد تعهد آور: رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد (استاندارد ۸ تعاریف).

مخارج تامین مالی: عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد گزارشگر برای تامین مالی متحمل می‌شود (استاندارد ۹ تعاریف).

- (۲) تمام انواع بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی باید از ابتدای سال ۱۳۹۴ به محض ایجاد به ارزش اسمی یا ارزش فعلی (طبق استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی)، شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.
- (۳) بدهی‌های شناسایی نشده که در سال‌های قبل ایجاد شده‌اند و همچنان تسویه نشده‌اند، باید شناسایی و حسب مورد در سرفصل بدهی‌های جاری یا بلند مدت ثبت گردند. طرف مقابل این بدهی‌ها حساب تعدیلات سنواتی است.
- (۴) فهرست بدهی‌های واحدهای گزارشگر طبق فهرست حساب‌ها در نظام حسابداری بخش عمومی است.
- (۵) واحدهای گزارشگر باید به هنگام آماده شدن برای پذیرش حسابداری تعهدی، همه سیستم‌های موجود را برای تعیین میزان تعدیل مورد نیاز جهت تأمین نیازهای حسابداری تعهدی و بطور خاص حسابداری بدهی‌ها و تعهدات مورد بازبینی قرار دهند. اگر امکان تعدیل سیستم‌های موجود برای تأمین نیازهای مربوط وجود نداشته باشد، طراحی سیستم‌های جدید ضروری خواهد بود.
- (۶) اقدامات لازم برای شناخت بدهی‌ها، به میزان اطلاعات در دسترس یک واحد گزارشگر در خصوص آن بدهی‌ها بستگی دارد. مراحل کلی شناسایی و ثبت بدهی‌ها که می‌باید بلافاصله پس از ابلاغ این راهنما اجرایی گردد، عبارتند از:
- الف. تهیه فهرست همه انواع بدهی‌های ایجاد شده توسط واحد گزارشگر،
- ب. تعیین طبقات بدهی‌هایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد،
- پ. بکارگیری رویه‌های حسابداری مرتبط برای ثبت و گزارش هر طبقه از بدهی‌ها،
- ت. ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه،
- ث. تعیین مانده‌های افتتاحیه صحیح برای هر طبقه (شناسایی، بکارگیری تعریف بدهی و اندازه‌گیری) و
- ج. برقراری ارتباط با سیستم‌های مرتبط برای پشتیبانی از الزامات حسابداری تعهدی نظیر زیر سیستم‌های خرید و تدارکات، حقوق و دستمزد، دریافت و پرداخت، امور قراردادها و ...
- (۷) فرایند طی شده برای شناسایی بدهی‌ها باید مستند شود تا امکان تعیین مانده‌های افتتاحیه و رسیدگی و حسابرسی بعدی فراهم شود.
- (۸) واحدهای دولتی مجازند به دلیل نیاز فوری، خرید کالا و یا خدمات را صرفاً تا سقف اعتبارات تخصیص یافته به صورت نسبه انجام دهند. ضروری است واحدهای گزارشگر ترتیبی اتخاذ نمایند که هر گونه خرید نسبه (اعتباری) توسط مسئولان خرید، تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای، در دفاتر ثبت شود.
- (۹) در راستای کنترل تعهدات دولت و بر اساس بند (هـ) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ایجاد بدهی بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانون درخصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقتنامه‌های متبادله ممنوع است. لیکن این امر مانع شناسایی و ثبت بدهی‌های مازاد ایجاد شده محسوب نمی‌شود (موضوع بخشنامه مشترک شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷ خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کشور). تعهدات فعلی مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار واحدهای مربوط نیز بایستی با عنوان حساب ذخیره تعهدات هزینه‌ای و یا ذخیره تعهدات سرمایه‌ای (به تفکیک سال، اشخاص و موضوع

بدهی) شناسایی و در صورتهای مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است برعهده بالاترین مقام واحد زیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد.

لازم به توضیح است که تعهد به معنای الزام به انجام وظیفه یا ایفای مسئولیت به شیوه‌ای مشخص است. داشتن تعهد فعلی بدین معناست که تعهد در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده و هنوز ایفا نگردیده است. لذا قصد انجام یک کار در آینده حتی در صورت تامین اعتبار، تعهد فعلی محسوب نمی‌شود. تعهد فعلی زمانی ایجاد می‌شود که واحد گزارشگر به واسطه انجام عملی خاص یا وقوع رویدادی مشخص، ملزم به انتقال منابع به دیگران شده باشد.

۱۰) جهت جلوگیری از هرگونه تعهد مازاد بر اعتبار یا تعهدات بلند مدت لازم است یک سیستم کنترل تعهدات بر اساس الزامات تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی برقرار گردد تا هرگونه رویداد تعهدآور از نقطه شروع توسط مقام ذیصلاح تایید شده و امکان ردیابی آن تعهد تا زمان ایجاد بدهی یا انصراف از آن فراهم شود.

۱۱) واحدهای گزارشگر باید آثار مالی تعهدات حاصل از مصوبه‌های قانونی و بودجه‌ای را مورد ارزیابی قرار دهند. در شرایطی که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی حاصل از این مصوبه‌ها محتمل و مبلغ قطعی آن مشخص باشد به عنوان بدهی شناسایی می‌گردد. در صورتی که مبلغ قطعی آن مشخص نباشد اما به طور قابل انکاء قابل برآورد باشد به عنوان ذخایر و در غیر اینصورت به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌گردد.

۱۲) در راستای اجرای حکم بند (پ) ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و الزام کنترل تعهدات ضروری است واحدهای گزارشگر به طور ماهانه اطلاعات بدهی‌ها و تعهدات خود را در قالب صورت بدهی‌ها و تعهدات بر اساس فرم‌ها و بخشنامه‌های ابلاغی، به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت تحویل نمایند و در پایان سال نیز به انضمام صورتهای مالی ارایه نمایند. در اجرای این بند اخذ تاییدیه سازمان حسابرسی برای اطلاعات سالانه ضروری است.

۱۳) چون تعهد همیشه مستلزم تقبل تکلیف درقبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیمات مسئولان و مدیران دولتی و یا مراجع ذیصلاح جهت ارایه خدمت یا کالای خاص به عموم، به تعهد عرفی در تاریخ صورت وضعیت مالی منجر نمی‌شود مگر اینکه قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی تصمیم به گونه‌ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تأثیر تصمیم رسیده باشد و در آن‌ها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد گزارشگر ایجاد کرده باشد.

۱۴) واحدی که بدهی بلندمدت دارد، باید بخش جاری آن را که قرار است طی یکسال از تاریخ تهیه صورتهای مالی تسویه شود، تحت عنوان "حصه جاری بدهی‌های بلندمدت" طبقه‌بندی و گزارش نماید.

۱۵) بخشودگی بدهی زمانی امکان‌پذیر است که طبق اسناد و مدارک موجود، تعهد فعلی و الزام برای تسویه وجود نداشته باشد. مبلغ و چگونگی بخشودگی بدهی باید با استناد به قوانین و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۱۶) در سال‌های اخیر تسویه و تهاتر دیون و تعهدات واحدهای گزارشگر از محل صدور و واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی، پیش‌بینی شده است. برای نمونه می‌توان به بند (ر) تبصره (۳) قانون بودجه سال ۱۳۹۳، 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. هنگام تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از هر محلی، حساب بدهی از دفاتر حذف می‌گردد. در این شرایط مبلغ و چگونگی تسویه حتماً باید با استناد به بند قانونی مربوط در یادداشت‌های توضیحی افشاء گردد.

۱۷) تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. در ضمن، این موضوع در مورد تمام هزینه‌هایی که مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری می‌باشد و همچنین هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده و هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاک نیز صادق است.

۱۸) عملیاتی که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد شود، عملیات مبادله‌ای محسوب می‌شود. به طور مثال خرید کالاهای مصرفی از بازار جزء عملیات مبادله‌ای است. بدهی‌های حاصل از این فعالیت‌ها در گروه حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای طبقه‌بندی می‌شوند. بدهی غیرمبادله‌ای در مواردی از قبیل هدایای مشروط و دریافت خدمات به بهای ناچیز، شناسایی و ثبت می‌شود.

۱۹) حساب‌های پرداختنی (بستانکاران) شامل بدهی یک واحد گزارشگر به دیگران است، نظیر حساب‌های پرداختنی که هنگام خرید کالاها و خدمات به صورت نسبی ایجاد می‌شوند و یا هنگام دریافت صورتحسابی (یا مبالغ پرداختنی طبق مفاد یک توافق یا قرارداد در جریان) که به علت کمبود نقدینگی و یا هر دلیل دیگر بلافاصله پرداخت نمی‌شود و تا پایان دوره نیز ممکن است پرداخت نشود.

۲۰) تعیین مانده افتتاحیه حساب‌های پرداختنی و هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده شامل تحلیل و بررسی همه هزینه‌های مستمر است. یک واحد گزارشگر باید:

الف. فهرستی از همه مبالغ پرداختنی ثبت شده را تهیه کند،

ب. صحت مبالغ ثبت شده برای معاملات خاص را بررسی و فرآیند مذکور را مستند نماید،

پ. کامل بودن مبالغ ثبت شده را بررسی کند، این موضوع می‌تواند شامل درخواست تأییدیه از اشخاص ذینفع (بستانکاران و اعتباردهندگان) باشد.

ت. همه هزینه‌ها را جهت آگاهی از هزینه‌های تحقق یافته در پایان دوره بررسی کند.

۲۱) در سال ۱۳۹۴ و سال‌های بعد از آن ذخایر لازم باید برآورد و در دفاتر به عنوان بدهی ثبت شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا بخشی از تعهدات فعلی واحد گزارشگر است و احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه این تعهدات محتمل است. از آنجا که برآورد حاصل ابهام و احتمال است، لازم است چگونگی محاسبات و برخورد با ابهام و احتمالات در یادداشت‌های توضیحی افشاء شود. مبلغ برآورد شده بابت ذخایر مربوط به رویدادهای مالی قبل از سال ۱۳۹۴ در مقابل حساب تعدیلات سنواتی بر اساس نظام حسابداری

بخش عمومی شناسایی می‌گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از مخارج پرداخت نشده قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود. همچنین لازم است دقت کافی در محاسبات اعمال شود، زیرا مانده حساب ذخایر مبنای تعدیلات در سال‌های آتی خواهد بود. ذخایر زمانی باید شناسایی شوند که:

الف. واحد گزارشگر تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،

ب. خروج خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و

پ. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

ذخایر بدهی‌هایی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام است. اصطلاح ذخیره در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود، اما این اقلام مبلغ دفتری دارایی‌ها را تعدیل می‌کند و بدهی محسوب نمی‌شود. نمونه‌هایی از اقلامی که ممکن است برای آن‌ها ذخیره شناسایی شود عبارتند از مخارج تجدید ساختار، مزایای پایان خدمت کارکنان و تعهدات پاکسازی زیست محیطی.

۲۲) شناسایی ذخیره برای هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده یا هزینه‌های معوق در پایان سال مالی الزامی است. از جمله حقوق معوق کارکنان، هزینه آب و برق مصرف شده‌ای که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است یا هزینه تامین مالی (سود و کارمزد) تحمل شده‌ای که هنوز تاریخ پرداخت آن نرسیده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از سایر ذخایر است. لازم به توضیح است که بدهی‌های معوق بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدهی‌های معوق نیز استفاده می‌شود، اما بدهی‌های معوق بخشی از حساب‌های پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

۲۳) در صورتی که از سنوات قبل نیز هزینه‌های تحمل شده و پرداخت نشده وجود دارد باید در مقابل حساب تعدیلات سنواتی در دفاتر ثبت گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از بدهی‌های ایجاد شده قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود.

۲۴) هرگونه مانده بدهی‌ها و ذخایر ناشی از اصلاح اشتباه سنواتی و یا تغییر در رویه‌های حسابداری می‌بایست با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی یا دارایی مربوط حسب مورد شناسایی شود.

۲۵) در مورد سودهای تضمین شده بدهی‌های بانکی، در پایان سال باید سود تضمین شده تحقق‌یافته شناسایی و گزارش گردد. خلاصه روش‌های مرتبط با محاسبه سود تضمین شده در جدول ذیل ارائه شده است.

ابزار مالی	روش محاسبه
سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه مدت	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود تضمین شده صورتحساب‌ها و ابزارهای کوتاه مدت مشابه	تفاوت بین ارزش اسمی و قیمت پرداخت در زمان خرید
سود تضمین شده اوراق بدهی	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود سپرده‌های بلندمدت	حاصل ضرب نرخ سود در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری

۲۶) به هنگام صدور احکام تعهدآور از سوی مراجع ذیصلاح، لازم است از حساب ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح استفاده شود. در صورتی که در سال‌های قبل نیز چنین احکامی صادر شده و هنوز تسویه نگردیده است، ذخیره لازم در مقابل حساب تعدیلات سنواتی در نظر گرفته می‌شود.

۲۷) واحدهای گزارشگر باید آثار مالی دعاوی حقوقی را مورد ارزیابی قرار دهند. بدین منظور احتمال محکوم شدن در دادگاه، توانایی برآورد مبلغ زیان به گونه‌ای اتکا پذیر، میزان پیشرفت رسیدگی به شکایت، نظر مشاور حقوقی، تجربه واحد گزارشگر و سایر موارد مشابه مورد توجه قرار می‌گیرد. به هر حال اگر شواهد نشان دهد یک واحد گزارشگر در جریان یک پروژه قضایی با احراز شرایط فوق، در تاریخ صورت وضعیت مالی محکوم می‌شود، باید بر اساس بهترین برآورد، ذخیره لازم را شناسایی کند و در صورتی که برآورد قابل اتکاء امکانپذیر نباشد باید در یادداشت‌های توضیحی به عنوان بدهی احتمالی افشاء شود.

در یادداشت زیر بخشی از نحوه افشای بدهی‌های احتمالی یک واحد گزارشگر نشان داده شده است:

یادداشت‌های توضیحی:

بدهی احتمالی به مبلغ ۸۹۸ میلیون ریال مربوط به شهرداری بابت ۱٪ عوارض خاص از تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۱ لغایت ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ می‌باشد. این واحد گزارشگر طبق مدارک مستند ارایه شده در سال ۱۳۸۹ از طرف شهرداری از پرداخت ۱٪ عوارض خاص معاف بوده است. لیکن در سال ۱۳۹۲ و پس از برقراری تجمیع عوارض، شهرداری مدعی دریافت ۱٪ عوارض خاص است که واحد گزارشگر به این موضوع اعتراض نموده و مدارک لازم ارایه شده است و موضوع در کمیسیون حل اختلاف شهرداری در دست بررسی می‌باشد.

۲۸) لازم است ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان هر دوره مالی محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود. با توجه به این که پرداخت مبلغ مزبور از سوی واحد گزارشگر دارای سررسید معینی نیست و کارکنان می‌توانند بر اساس قوانین و مقررات مربوط از مرخصی خود استفاده و یا مبلغ آن را دریافت نمایند، از این رو به عنوان بدهی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌گردد. مبلغ این ذخیره در پایان هر دوره مجدداً محاسبه و بر حسب میزان استفاده کارکنان از مرخصی، مانده قبلی آن تعدیل می‌شود.

۲۹) در هر سال لازم است ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان برآورد و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان تعدیل گردد. همچنین مبلغ برآورد شده بابت ذخیره مربوط به سال‌های قبل، با توجه به الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) حسب مورد در مقابل حساب هزینه ... یا تعدیلات سنواتی شناسایی می‌شود.

با گذشت هر سال از خدمت کارکنان، برای کارفرما یک تعهد قطعی ایجاد می‌شود. لذا در هر دوره مالی، کارفرما باید مبلغ این تعهد را برآورد کند و هزینه آن را شناسایی نماید. در حال حاضر با یک روش ساده این ذخیره محاسبه می‌شود. در این روش، ذخیره مزایای پایان خدمت متناسب با سنوات خدمت در پایان هر سال براساس آخرین حقوق محاسبه و تفاوت آن با مانده موجود به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۳۰) ذخیره مخارج آلودگی محیط زیست در شرایطی که سه ویژگی تعهد فعلی (شامل تعهد قانونی یا عرفی) در نتیجه رویداد گذشته، محتمل بودن ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد و قابل برآورد بودن مبلغ به گونه‌ای اتکا پذیر در مورد جریمه و مخارج پاکسازی و خسارت‌های وارده به محیط زیست در مورد آن‌ها مصداق داشته باشد، باید برآورد و در حساب‌ها منظور شود. بدیهی است در صورتیکه وجود تعهد فعلی قطعی نباشد یا به علت عدم امکان اندازه‌گیری یا برآورد قابل اتکا، قابل ثبت نباشد به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر افشاء می‌شود. به عنوان مثال ممکن است برخی از شرکت‌های پتروشیمی و پالایشی بابت تولید محصولات خود به صورت اجتناب ناپذیر خسارتی را بر محیط زیست تحمیل کنند که براساس قوانین و مقررات مربوط نیز مکلف به پرداخت عوارض آلاینده‌گی باشند که می‌تواند برحسب میزان تولید/فروش محصولات تولیدی آلاینده، درصدی به عنوان ذخیره اینگونه تعهدات در دفاتر اعمال حساب شود. ضمناً اگر توسط نهادهای مسوول محیط زیست، شکایتی علیه آنها مطرح شده باشد، در صورت عدم امکان برآورد مبلغ جرایم و یا عوارض مربوط، اثر مالی آن در دفاتر قابل ثبت نبوده و لذا بایستی به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های همراه افشاء شود.

۳۱) واحدهای گزارشگر در مواردی که قراردادهایی منعقد کنند که تعهداتی را برای آن‌ها ایجاد نماید، با وقوع رویدادهایی که موجب زیانبار شدن قرار داد (شرایطی که مخارج غیر قابل اجتناب برای ایفاء تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی آن است) می‌شود، باید تعهدی را بابت زیان مربوط به قرارداد به عنوان ذخیره شناسایی کنند. مخارج غیر قابل اجتناب قرارداد بیانگر اقل زیان ناشی از اجرای قرار داد و مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد است. برای نمونه اگر قرار داد اجاره غیر قابل فسخ برای مدت ۲ سال منعقد شده باشد و با گذشت ۱ سال واحد گزارشگر به صورت یک جانبه اقدام به لغو قرارداد نماید، این واحد باید معادل ۱ سال باقی مانده، ذخیره‌ای در دفاتر خود شناسایی نماید.

۳۲) کالا، خدمات و سایر مزایایی که برای ایفاء مسوولیت‌های اجتماعی دولت ارایه می‌شوند مزایای اجتماعی نامیده می‌شوند. ممکن است این مزایا موارد زیر را دربرگیرد:

الف. ارایه بهداشت، آموزش، مسکن، حمل و نقل و سایر خدمات اجتماعی به جامعه. در بسیاری از موارد، الزامی وجود ندارد که ذینفعان از خدمات مزبور، مبلغی برابر با ارزش این خدمات بپردازند.

ب. کمک به خانواده‌ها، سالمندان، از کار افتادگان، بیکاران و سایرین، به عبارت دیگر، دولت در تمامی سطوح ممکن است به افراد و گروه‌هایی از جامعه به منظور دسترسی به خدمات، کمک مالی اعطا کند تا نیازهای خاص آن‌ها را برآورده سازد.

طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فقط در شرایطی که واحد ارایه کننده مزایای اجتماعی به طور مستقیم از دریافت کنندگان مزایا، مابه‌ازایی که تقریباً با ارزش کالاها و خدمات ارایه شده برابر است را دریافت کند، ذخیره یا بدهی احتمالی ناشی از تعهدات دولت به ارایه مزایای مزبور باید شناسایی شود. در غیر اینصورت یعنی شرایطی که مزایای اجتماعی به طور رایگان ارایه می‌شود، نیازی به شناسایی ذخیره نیست. این استثنا شرایطی را نیز دربر می‌گیرد که در رابطه با یک مزیت، تعرفه‌ای وضع شود ولی این تعرفه هیچ رابطه مستقیمی با آن مزیت نداشته باشد.

۳۳) به غیر از موارد فوق، واحدهای گزارشگر در موقعیت‌های دیگری نیز ذخیره شناسایی می‌نمایند. تجدید ساختار و توقف عملیات بخش‌هایی از یک واحد گزارشگر بر اساس مصوبات قانونی و طرح تفصیلی رسمی می‌تواند منجر به ایجاد تعهداتی شود که در صورت‌های مالی افشا می‌شود. اگر واحد گزارشگر موضوع تجدید ساختار را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی به عموم اعلام نکرده باشد و یا طرح را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی شروع نکند، نیازی به شناسایی ذخیره نیست.

۳۴) در صورتی که وجود تعهد فعلی در تاریخ تهیه صورت‌های مالی همراه با عدم اطمینان باشد، یا اینکه یک قلم با تعریف بدهی منطبق باشد ولی قابل اندازه گیری یا برآورد و شناسایی نباشد، تحت عنوان بدهی‌های احتمالی افشا می‌شود. بدهی‌های احتمالی به طور بالقوه یک بدهی محسوب می‌شوند و ردیابی و گزارش آن‌ها جهت کنترل و برنامه‌ریزی پرداخت‌ها ضروری است. لذا لازم است از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این راهنما در انتهای هر سال مبلغ و احتمال این تعهدات در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. از آنجا که وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند، ضروری است بدهی‌های یادشده بطور مداوم ارزیابی شود و در صورت‌های مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند و امکان برآورد اتکاپذیر فراهم می‌شود، ذخیره برای آن شناسایی شود.

۳۵) گاهی اوقات دولت ممکن است بازپرداخت بدهی‌های شرکت‌های دولتی یا مادر تخصصی و یا اوراق مشارکت دولت برای طرح‌های عمرانی را تحت شرایط خاصی تضمین کند. در این صورت اگر واحد مقروض نتواند بدهی خود را بپردازد، ضامن، ملزم به پرداخت بدهی خواهد بود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ چنانچه واحد گزارشگر مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفاء شود باید بعنوان بدهی احتمالی محسوب شود. ولی برای بخشی از تعهد که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن محتمل است، باید ذخیره شناسایی کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآوردی اتکاپذیر انجام داد. به عبارتی در مواردی که ناتوانی قرض گیرنده در ایفای تعهداتش محتمل باشد، واحد گزارشگر باید بابت بدهی‌های آتی ناشی از ضمانت، ذخیره شناسایی کند. اما در صورت عدم امکان برآورد اتکاپذیر، باید مبلغ و احتمال آن در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. عدم توانایی مالی و یا وقوع حوادث مانند

بلائی طبیعی از جمله رویدادهایی است که منجر به شناسایی ذخایر یا افشای بدهی‌های احتمالی بر حسب مورد خواهد شد.

۳۶) هر گونه وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی واحدهای گزارشگر، باید تحت عنوان بدهی بابت وجوه نامشخص شناسایی و ثبت شود. پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ واریز، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

۳۷) چک‌های بین راهی به چک‌هایی اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحد گزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و تحویل شده است و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده‌اند. پس از گذشت سه ماه از تاریخ صدور چک و ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل، بدهی بابت چک‌های بین راهی شناسایی و ثبت می‌شود و مبالغ این چک‌ها به حساب خزانه منتقل و در صورت نیاز مسترد می‌شود.

۳۸) وجوه اضافه دریافتی به وجوهی اطلاق می‌شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشأ این دریافت اضافی، اشتباه پرداخت کننده یا مأمور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود. شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس مدارک مربوط انجام می‌شود.

۳۹) واحد گزارشگر ممکن است مطابق قوانین و مقررات مربوط، مبالغی را از افراد برای تحویل کالا و یا ارایه خدمات در آینده، دریافت کند. این مبالغ، پیش دریافت درآمد محسوب می‌شود و تا زمانی که کالا تحویل و یا خدمت مربوط ارایه نشده است تحت عنوان یک بدهی جاری در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. پیش دریافت‌هایی که در سال‌های قبل دریافت و به حساب درآمد منظور شده، ولی هنوز تسویه نشده است باید در مقابل تعدیلات سنواری شناسایی و ثبت گردد. ضروری است به صورت مستمر وضعیت مانده پیش دریافت‌ها از نظر تحقق درآمد بررسی و تعدیل گردد.

۴۰) درآمد مرتبط با مالیات، عوارض و جرایم زمانی شناسایی می‌شود که رویداد مشمول مالیات، عوارض و جرایم اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. بنابراین منابع دریافت شده پیش از وقوع رویداد مربوط، به عنوان پیش دریافت درآمد در دوره وصول این منابع، شناسایی می‌شود.

۴۱) به هنگام دریافت اوراق بهادار موضوع ماده (۴۶) قانون محاسبات عمومی کشور، بدهی بابت اوراق بهادار می‌باید بستانکار شود. در صورت انتقال موجودی اوراق بهادار از سال‌های قبل نیز باید معادل مبلغ آن‌ها، در سال ۱۳۹۴ بدهی شناسایی شود.

۴۲) مبالغی که به عنوان سپرده از دیگران دریافت می‌شود، باید به عنوان بدهی ثبت و گزارش شوند. لازم است یک طبقه‌بندی مناسب از نوع و موضوع سپرده‌ها بر حسب سررسید تسویه در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۴۳) طبق نظام حسابداری بخش عمومی به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار به عنوان تضمین، حساب بدهی بابت وجه‌الضمان جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختی به پیمانکار می‌گردد. لازم است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، ماهیت آن به درستی افشا شود.

۴۴) حق بیمه، مالیات و سایر کسور تکلیفی که واحدهای گزارشگر باید ظرف مدت مقرر به نهادها و سازمان‌های مربوط از جمله سازمان تامین اجتماعی و امور مالیاتیپردازند، بدهی جاری محسوب می‌شود.

۴۵) در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود. واحد گزارشگر می‌باید پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضا واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسوول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین بر عهده صندوق بازنشستگان مربوط می‌باشد. حساب‌های پرداختی مربوط به حقوق و دستمزد از نوع بدهی‌های جاری هستند. لازم به توضیح است که حساب‌های پرداختی شامل بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است.

۴۶) بدهی‌های 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، اغلب از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می‌شود، بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه، تسعیر می‌شود. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد (بیش از ۱۰ درصد)، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود.

۴۷) در هر دوره گزارشگری، بدهی‌های پولی ارزی با استفاده از نرخ تسعیر در پایان دوره (تاریخ ترازنامه) تسعیر می‌شوند. چنانچه مبلغ مربوط به بدهی پولی ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش گردد که غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه بدهی پولی نیز غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر بدهی پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستنکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر ارز باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود.

۴۸) در صورتی که واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می‌پردازد و عملیات مالی خود را بر حسب ارز (کشور یا منطقه‌ای که در آن فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد) در دفاتر ثبت و گزارش

می نماید، برای گزارشگری مالی داخل کشور لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را با نرخ ارز زمان گزارشگری در کشور، تسعیر و به ریال گزارش نماید.

(۴۹) بدهی‌های پولی و غیرپولی ارزی ایجاد شده در سنوات قبل، در صورتی که طبق اسناد و مدارک قانونی، همچنان الزام به خروج منابع در مورد آن‌ها صادق است، باید شناسایی و ثبت شود. مبنای ثبت این بدهی‌ها، نرخ تسعیر تاریخ شناسایی است. در خصوص بدهی‌های ارزی غیرپولی سنوات قبل، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات مربوط، بدهی‌های مذکور می‌باید به ارزش منصفانه ثبت شوند. ارزش منصفانه توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود.

(۵۰) تعهدات اعتبارات اسنادی سال جاری و همچنین تعهدات اعتبارات اسنادی سال‌های قبل باید شناسایی و گزارش شوند.

(۵۱) واحدهای گزارشگر عموماً مجاز به دریافت وام و یا تسهیلات نمی‌باشند، مگر در مواردی که قانون و مقررات مربوط اجازه دریافت تسهیلات توسط واحدهای مذکور را صادر کرده است. در هر حال در صورت دریافت وام و یا تسهیلات، واحد گزارشگری که مسئول پرداخت اصل و فرع می‌باشد، باید این بدهی‌ها را با ارزش اسمی ثبت و اطلاعات لازم را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. از آنجا که تسهیلات هزینه مالی مشخص دارند نیاز به تنزیل و محاسبه ارزش فعلی ندارند و با ارزش اسمی در دفاتر ثبت می‌شوند. اما در برخی موارد انتشار اسناد پرداختنی و یا اخذ وام‌های کوتاه مدت متضمن سود تضمین شده‌ای است که به صورت تلویحی در مبلغ لحاظ شده است ولی صراحتاً ذکر نمی‌شود. به بیان دیگر سود تضمین شده به صورت ضمنی در مبلغ بدهی نهفته است و در تاریخ سررسید مبلغ پرداختنی از سوی شخص وام گیرنده بیش از مبلغی است که در تاریخ ایجاد آن، دریافت کرده و یا در ازای آن، کالا و خدماتی به وی ارائه شده است. به بیان دیگر می‌توان گفت که شخص وام گیرنده معادل ارزش فعلی بدهی، مبلغی را دریافت و یا به حساب‌های مربوط منظور می‌نماید. ارزش فعلی بدهی برابر است با ارزش اولیه یا اسمی اسناد پرداختنی یا بدهی طبق قرارداد به کسر سود تضمین شده یا تنزیل بدهی ظرف مدت زمان آن. معمولاً تا زمان تحقق، این مبالغ در حساب مربوط (بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی) نگهداری می‌شود، مگر این که وقوع و تاریخ تسویه، بسیار کوتاه مدت بوده و هر دو در یک دوره مالی اتفاق بیفتد.

(۵۲) ممکن است بخشی از منابع مالی واحدهای گزارشگر از محل دریافت تسهیلات مالی تامین شود. چنانچه این تسهیلات به صورت وجه نقد از اشخاص تامین کننده منابع مالی دریافت گردد، وجوه دریافتی می‌باید به ارزش اسمی تحت عنوان تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت در دفاتر ثبت شود. لازم به ذکر است؛ به میزان تسهیلات دریافتی، تخصیص اعتبار طرح مورد نظر می‌باید، اخذ شده باشد. در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی واجد شرایط مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. مخارج تامین مالی تسهیلات مالی دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار

تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۳) ممکن است تسهیلات به طور مستقیم در قبال تعهدات واحد گزارشگر، به اشخاص طرف قرارداد واگذار گردد، در این صورت تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به ارزش اسمی شناسایی و جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختنی می‌شود. خاطر نشان می‌سازد؛ چنانچه کسور قانونی تعهدات مذکور از محل تسهیلات فوق تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. همچنین حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود. عملکرد منابع تحقق یافته بدون گردش مالی (معادل تسهیلات مالی دریافتی)، به همراه اخذ تاییدیه از خزانه با استفاده از حسابهای انتظامی شناسایی و نگهداری می‌شود. هزینه مخارج تامین مالی تسهیلات دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۴) 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 پیش بینی می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان پیش بینی شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان پیش بینی 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 دریافت‌کننده تسهیلات و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران می‌بایست بازپرداخت تعهدات یادشده را مطابق نظام حسابداری بخش عمومی (بخش یازدهم با عنوان حسابداری تسهیلات مالی دریافتی) شناسایی نمایند. لازم به ذکر است؛ سازمان سرمایه‌گذاری می‌بایست اطلاعات مرتبط به بازپرداخت وام‌های خارجی را به تفکیک اصل، سود تضمین شده، کارمزد و هزینه‌های مربوط، به واحدهای دریافت‌کننده تسهیلات ارسال نماید. واحد دریافت‌کننده تسهیلات خارجی می‌بایست پس از اخذ اطلاعات مربوط، حسابهای مربوط به تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت، هزینه‌ها و درآمدها را حسب مورد بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی نماید.

۵۵) در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر اطلاعات مربوط به جزئیات بدهی‌ها، نرخ سود، سررسید و وثیقه‌های تسهیلات (مطابق یادداشت ۲-۱۸ یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحد گزارشگر نمونه) ارائه می‌شود.

۵۶) در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلند مدت، جایگزین یک بدهی جاری شود، در چنین مواردی این نوع بدهی‌ها از دامنه بدهی‌های جاری خارج می‌شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود.

۵۷) در پاره‌ای شرایط در قراردادهای اعتباری و استقراض، این موضوع قید می‌شود که تخلف از شرایط، موجب حال شدن کل بدهی‌های بلند مدت باقی‌مانده می‌گردد. در این صورت اعتبار دهنده می‌تواند کل مبلغ را از واحد گزارشگر مطالبه نماید. در این شرایط بدهی فوق دیگر ویژگی بلند مدت را ندارد و باید در سرفصل بدهی‌های جاری نشان داده شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود. لازم به توضیح است که بدهی استقراری شکلی از بدهی است که بیانگر وجوه استقراض شده از بانکها، نهادها یا اشخاص است. بدهی استقراری می‌تواند در قالب وام، تسهیلات و یا اوراق بدهی باشد.

۵۸) در صورت هر نوع خرید اعتباری (نسیه)، طبق قوانین و مقررات، که قیمت نسیه کالا بیشتر از قیمت نقدی باشد، تفاوت بین قیمت نقدی و قیمت نسیه برای خریدار، یک نوع هزینه تأمین مالی است. بنابراین، کالاهای خدمات خریداری شده باید به قیمت نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان "هزینه مالی آتی" براساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت شود. هزینه مالی آتی (بعنوان یک حساب کاهنده) از بدهی مربوط کسر و خالص آن در صورت وضعیت مالی ارایه می‌شود.

۵۹) طبق ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید بدهی‌های قطعی خود به اشخاصی نظیر اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی را که در چهارچوب مقررات مربوط ایجاد شده، با مطالبات قطعی دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) از اشخاص مزبور تسویه و «اوراق تسویه خزانه» صادر و در اختیار اشخاص طلبکار و متقابلاً بدهکار قرار دهد. در این شرایط حساب بدهی و مطالبات اشخاص مزبور طبق نظام حسابداری بخش عمومی از دفاتر واحدهای گزارشگر حذف می‌گردد. ضروری است مبلغ و نحوه تسویه این بدهی‌ها با استناد به بندهای قانونی و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد.

۶۰) طبق بند (ب) ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید همه ساله به میزان مابه‌التفاوت مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی از دولت و واحدهای گزارشگر دولتی و بدهی قطعی شده آنان به دولت و واحدهای گزارشگر دولتی، در لایحه بودجه سالانه، اوراق (صکوک) اجاره (اجاره از نوع تأمین مالی) منتشر نماید که قابل معامله در بازار ثانویه (بورس/فرا بورس) است. اوراق اجاره در واقع نوعی اجاره از نوع تأمین مالی اسلامی است. لذا باید در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر بدهکار مبلغ بدهی جایگزین شده با صکوک و شرایط آن افشا گردد. صکوک اجاره در حقیقت اوراق بهاداری است که دارنده آن بصورت مشاع، مالک بخشی از دارایی است که منافع آن بر اساس قرارداد اجاره به مصرف‌کننده یا بانی واگذار شده است. مدت اجاره و همچنین مبلغ اجاره بها با توافق طرفین تعیین می‌شود. اوراق اجاره دارای ارزش مساوی هستند و هر یک بیانگر مالکیت مشاع قسمتی از دارایی‌های مورد اجاره می‌باشند. به عبارت دیگر سرمایه‌گذارانی که اقدام به خرید این اوراق می‌نمایند به نسبت میزان ارزش اوراق خود در مالکیت آن دارایی‌ها به

صورت مشاع شریک می‌شوند. بانی به موجب قرارداد اجاره باید مبلغ اجاره بها را طبق شرایطی که در قرارداد ذکر شده در اختیار ناشر قرار دهد. ناشر نیز باید اجاره بها را بین دارندگان اوراق تقسیم کند. نحوه شناسایی رویدادهای مربوط به انتشار اوراق اجاره در نظام حسابداری بخش عمومی تعیین می‌شود.

۶۱) طبق ماده (۶) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در شرایط خاص طبق این قانون برخی بدهی‌های شرکت‌های دولتی به بدهی دولت منتقل می‌شود. بدین ترتیب میزان سرمایه دولت در شرکت‌های مربوط، معادل مبالغ بدهی‌های انتقال‌یافته موضوع این ماده افزایش می‌یابد. این بدهی‌های جدید باید در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی و ثبت شود.

۶۲) اسناد خزانه عبارت است از اسناد بانام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسویه بدهی‌های مسجل خود به قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌نماید. اسناد فوق فاقد کوپن سود علی‌الحساب بوده و تنها در سررسید، مبلغ اسمی این اوراق به دارندگان آن‌ها پرداخت خواهد شد. با توجه به عدم تعهد واحدهای گزارشگر به تسویه اسناد خزانه واگذار شده به طلبکاران، مجموع اسناد منتشره و واگذار شده در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ثبت و در سایر دستگاه‌های اجرایی به حساب دریافتی بابت اعتبارات تخصیص یافته منظور می‌شود.

۶۳) اوراق مشارکت منتشره سالیانه و همچنین اوراق منتشره در سال‌های قبل باید شناسایی و به شرح بندهای ذیل در دفاتر واحد گزارشگر منتشر کننده ثبت و گزارش شود.

۶۴) اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده می‌شود و واحد مزبور مسوول تسویه اوراق دریافتی می‌باشد، این اوراق در دفاتر واحد گزارشگر به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلندمدت ثبت می‌شود. در صورتی که در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، اوراق مشارکت پرداختنی جایگزین تعهدات پیمانکاران می‌شود.

۶۵) هنگامی که اوراق مشارکت راساً توسط دولت منتشر و واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه حاصل از انتشار، مسوول تسویه اوراق نمی‌باشد، این اوراق بایستی در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلند مدت و در واحدهای گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق به عنوان دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته ثبت و ضمناً در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

۶۶) برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت مربوط به سنوات گذشته که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع اوراق در سررسید نمی‌باشد، بایستی پس از اخذ تاییدیه مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت، بدهی مربوط را حذف نماید و لذا حساب اوراق مشارکت

پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص (تعدیلات سنواتی) تعدیل نماید. اضافه می‌نماید اوراق مذکور باید در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ثبت شود.

۶۷) رایه و افشای بدهی‌ها، ذخایر و تعهدات احتمالی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر باید دارای حداقل اقلام اشاره شده در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱) باشد.

واحدهای گزارشگر برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را باید افشا کنند:

الف) برای هر طبقه از ذخایر، مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره، ذخایر ایجاد شده طی دوره شامل افزایش ذخایر موجود و مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره.

ب) برای هر طبقه از ذخایر، شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان‌بندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی، موارد ابهام مربوط به زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی و در صورت ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۶۸) در عمل بدهی‌های جاری براساس تاریخ سررسید گزارش می‌شوند. همان‌طور که در بخش‌های پیشین مطرح شد دوره‌های زمانی کوتاه برای تسویه بدهی‌ها که معمولاً کمتر از ۱ سال به طول می‌انجامد، موجب می‌شود که تفاوت قابل ملاحظه‌ای میان ارزش‌های فعلی و اسمی بدهی‌های جاری وجود نداشته باشد. از آنجا که امکان انعکاس اطلاعات اضافی در متن صورت‌های مالی وجود ندارد. اطلاعات تفصیلی و یا تکمیلی از طریق یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود که همراه صورت‌های مالی منتشر می‌شود.

۶۹) بدهی‌های بلندمدت در اکثر واحدهای گزارشگر در سه طبقه تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت، حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در متن صورت وضعیت مالی رایه و جزئیات آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. هزینه مالی آتی با مبلغ اسمی بدهی تهاثر و خالص آن در صورت وضعیت مالی منعکس می‌گردد. چنانچه سرفصل‌های مهم دیگری هم وجود داشته باشد باید به طور جداگانه در متن صورت وضعیت مالی رایه شود. آن بخش از بدهی‌های بلندمدت که طی یک سال از تاریخ صورت وضعیت مالی تسویه می‌شود به بخش بدهی‌های جاری (تحت عنوان حصه جاری بدهی‌های بلندمدت) انتقال می‌یابد.

۷۰) با توجه به تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و آیین‌نامه اجرایی آن موضوع تصویب‌نامه شماره ۶۱۲۴۰/ت/۵۲۲۳۰ هـ مورخ ۱۳۹۴/۵/۱۷ هیات محترم وزیران و همچنین بخشنامه‌های صادره وزارت امور اقتصادی و دارایی، ضروری است تا کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول گزارشگری بدهی‌ها و مطالبات، گزارشات خود را به موقع و با رعایت مفاد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۷۱) در راستای تقویت انضباط مالی و به منظور انجام برنامه‌ریزی و استفاده از ابزارهای قانونی تسویه بدهی‌های دولت و شرکت‌های دولتی که به موجب احکام قوانین بودجه سالانه کل کشور و قانون رفع موانع تولید و سایر قوانین و

مقررات مربوط مورد اقدام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد، ارسال به موقع گزارشات بدهی‌ها و مطالبات براساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی ضروری است.

(۷۲) به استناد تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و تبصره (۱) ماده (۴) آیین نامه اجرایی آن، به منظور تهیه گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی و ارایه آن به همراه لایحه بودجه سال بعد کل کشور، گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت (شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) به طبقات اشخاص مصرح در ماده (۱) قانون مذکور شامل اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و بانک‌ها و موسسات اعتباری، باید با اعلام دستگاه اجرایی ذیربط توسط سازمان حسابرسی بر اساس قوانین، مقررات و همچنین بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط مورد حسابرسی ویژه قرار گیرد و تاییدیه آن براساس ترتیبات مقرر، برای وزارت امور اقتصادی و دارایی (مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت) ارسال شود.

(۷۳) این رهنمود ناظر بر روش‌های شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مرتبط با ارقام بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی بر اساس استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی (با رویکرد حسابداری تعهدی) می‌باشد که بر اساس تکالیف مقرر در تبصره ذیل بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی تبصره فوق‌الذکر موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۵۱۹۹/ت/۵۲۵۳۴ هـ مورخ ۱۳۹۵/۲/۱۲ هیات محترم وزیران، تهیه و ابلاغ شده است و لذا برخی از اقلام تعهدات که خارج از حوزه شناسایی توسط استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی است را شامل نمی‌شود. به این منظور ضرورت دارد تا برای کنترل تعهدات ناشی از انعقاد قراردادها و سایر تعهدات آتی از نقطه شروع تا زمان تسویه (فراتر از حوزه شناخت توسط سیستم حسابداری)، نظام کنترل تعهدات در کلیه دستگاه‌های اجرایی بر اساس مقررات مربوط، ایجاد شود تا انضباط مالی لازم هم در سطح خرد (دستگاه‌های اجرایی) و هم در سطح کلان در راستای ایجاد تعهد و تسویه آن فراهم گردد. لازم به توضیح است که تعهدات آتی شامل تعهدات بدهی‌های آتی هستند که طبق مفاد قراردادهای منعقد شده تا تاریخ گزارشگری، در صورتی که طرف قرارداد به مفاد قرارداد عمل نماید یک بدهی قطعی برای واحد گزارشگر ایجاد خواهد شد.

راهنمای بکارگیری

"مثال‌های کاربردی برخی از بندها"

مثال (بند ۲۲):

برای شناسایی هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده در پایان سال مالی بابت هزینه‌های استفاده از کالا و خدمات (نظیر آب و برق و گاز مصرف شده‌ای) که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است به مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه استفاده از کالا و خدمات
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره تعهدات هزینه‌ای		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده، انجام نمی‌شود. در سال (های) بعد و هنگام پرداخت این هزینه‌ها به شرح زیر در دفاتر عمل می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره تعهدات هزینه‌ای
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

ثبت بودجه‌ای مربوط به تامین و مصرف اعتبارات در زمان پرداخت ضروری است.

مثال (بند ۲۵):

در صورتی که بخشی از اعتبار واحد گزارشگر از طریق استقراض تامین شود و تسهیلات مالی در تاریخ ۱۳۶/۱۱/۱ به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال برای مدت ۱ سال و با سود تضمین شده ۱۲٪ قابل پرداخت در سررسید به صورت نقدی به واحد گزارشگر پرداخت گردد، در زمان وصول بخشی از اعتبار از طریق استقراض، باید اقدام به ثبت زیر نماید:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر باید سود تضمین شده تعلق گرفته به تسهیلات مالی طی دو ماه را تحت عنوان سود تضمین شده پرداختنی به صورت زیر محاسبه و ثبت نماید:

$$(100,000,000 \times 2/12 \times 12\% = 2,000,000)$$

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۶/۱۲/۲۹	هزینه سود	۲,۰۰۰,۰۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۲,۰۰۰,۰۰۰

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده، انجام نمی‌شود. در تاریخ تسویه، واحد گزارشگر ۱۱۲ میلیون ریال (اصل و سود تضمین شده یک سال) به بانک پرداخت می‌کند. از این رو در تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱ ثبت مندرج در زیر انجام خواهد شد:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱ سود تضمین شده بابت ده ماه:	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰		
	هزینه سود ($100,000,000 \times 10/12 \times 12\%$)	۱۰,۰۰۰,۰۰۰		
	سود تضمین شده پرداختنی	۲,۰۰۰,۰۰۰		
			بانک...	۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰

در صورتی که هزینه کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی شناسایی گردد؛ در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. به هنگام واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط و وصول تسهیلات مربوط از خزانه و همچنین به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم باید شناسایی شود.

مثال (بند ۲۶):

یک واحد گزارشگر به علت تاخیر در پرداخت حق بیمه کارکنان مشمول جریمه گردیده و حکم قانونی به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر شده است. به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح (در اینجا سازمان تامین اجتماعی):

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح		

در صورتی که اعتبار قابل مصرف مربوط یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت ...		
در صورتی که تامین از محل اعتبار قابل مصرف باشد، ثبت ذیل نیز انجام می‌شود:			
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه مصرف شده
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده		

بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم باید قبل از پرداخت مذکور انجام شود. در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذی صلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک ...		
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذی‌حساب به واحد گزارشگر ذیربط، دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان به استناد بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) ممنوع

می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

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 (طبق فصل دوم و چهارم این نظام) در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ...
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط:			
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تخصیص یافته
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

مثال (بند ۲۷):

با توجه به ابهام در وقوع رویدادهای آتی، رقم گزارش شده در متن صورت‌های مالی بر مبنای بهترین برآورد در تاریخ صورت وضعیت مالی از مبالغ لازم برای تسویه تعهد فعلی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. این مبلغ اغلب ارزش مورد انتظار نامیده می‌شود. در صورتی که یک واحد گزارشگر در جریان پرونده دعوای حقوقی که علیه آن اقامه شده، با دو حالت احتمالی روبرو است. اول این که حکم به نفع آن صادر شود و از پرداخت جریمه معاف گردد، دوم این که حکم بر خلاف منافع آن باشد و برآورد شود که واحد گزارشگر معادل ۱۰۰ میلیون ریال یا ۲۰۰ میلیون ریال جریمه شود، در این مثال احتمال وقوع هر یک از این رویدادها به صورت زیر است:

به احتمال ۵۰٪	معاف از جریمه
به احتمال ۱۰٪	جریمه ۲۰۰ میلیون ریالی
به احتمال ۴۰٪	جریمه ۱۰۰ میلیون ریالی

بنابراین ارزش مورد انتظار (هزینه دوره) برابر است با:

$$(۰ \times ۵۰\%) + (۲۰۰ \times ۱۰\%) + (۱۰۰ \times ۴۰\%) = ۶۰ \text{ میلیون ریال}$$

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر بابت این مبلغ ثبت زیر را در دفاتر انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه‌های اداری - دعاوی حقوقی:			
		۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر ذخایر		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای ذخایر انجام نمی‌شود.

مثال (بند ۲۸):

با فرض اینکه هریک از کارکنان در ماه دارای ۲/۵ روز مرخصی استحقاقی باشد، مجموع روزهای مشمول مرخصی ۳۰ روز در سال می‌باشد که با احتساب حقوق ماهانه هر فرد محاسبه و در نظر گرفته می‌شود. به عنوان نمونه فرض کنید که دستمزد آقای الف در سال ۱۳×۷ ماهانه ۹۶۰ ریال باشد. اگر مانده ایام مرخصی استفاده نشده تا آن تاریخ ۱۴۷ روز و ذخیره مرخصی وی ۲۸۷ ریال باشد، به طور مثال اگر حداکثر مرخصی قابل ذخیره در سال ۹ روز باشد، از این رو مانده ایام مرخصی در سال ۱۳×۷ معادل ۱۵۶ روز (۹+۱۴۷) خواهد بود. در این صورت ذخیره ایام مرخصی نامبرده در پایان سال ۱۳×۷ به شرح زیر محاسبه و ثبت می‌شود (لازم به ذکر است محاسبات و ثبت برای تمام کارکنان انجام می‌شود اما در این جا برای سادگی بیشتر در مورد یک نفر انجام شده است):

$$۲۸۷ \times ۹۶۰ \times ۱۲ = ۳۳۰۸۰۰۰ \text{ ریال}$$

بنابراین، مانده حساب ذخیره نسبت به مانده ابتدای سال ۱۳×۷ به شرح زیر تعدیل می‌شود:

ذخیره مرخصی استفاده نشده	
۳۳۰۸۰۰۰	م اول ۱۳×۷
۲۸۷,۲۸۷	
۱۱,۰۸۰,۹۹۲	م پایان ۱۳×۷

در این صورت در سال ۱۳×۷ بابت تعدیل مانده حساب ذخیره در پایان سال ۱۳×۷ ثبت زیر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه مرخصی استفاده نشده:				۱۳×۷/۱۲/۲۹
		۲۸۷,۲۸۷	هزینه ...	
۲۸۷,۲۸۷	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان			

در زمان شناسایی ذخایر از جمله ذخیره تعهدات هزینه‌ای، تامین اعتبار انجام نمی‌شود. چنانچه آقای الف در خرداد سال ۱۳×۷ کل مرخصی استفاده نشده (طلب تا پایان سال ۱۳×۶) خود را دریافت کرده باشد، ثبتهای زیر در دفاتر واحد گزارشگر در آن تاریخ انجام می‌شود:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۷/۳/۳۱	اعتبار هزینه تامین شده	۸۷۲۸۷ر۶۱۷		
			اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸۷۲۸۷ر۶۱۷
	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۸۷۲۸۷ر۶۱۷		
			بانک...	۸۷۲۸۷ر۶۱۷
	اعتبار هزینه مصرف شده	۸۷۲۸۷ر۶۱۷		
			اعتبار هزینه تامین شده	۸۷۲۸۷ر۶۱۷

در این حالت در پایان سال تنها بابت ۹ روز سال ۱۳×۷ حساب ذخیره مانده خواهد داشت که برابر است با:

$$۶۳۹۲۸۸ = ۳۶۰ / ۹ \times ۱۲ \times \text{ماه} \times ۹۶۰ \text{ر} ۱۳۰۲$$

از این رو ثبت زیر در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۷/۱۲/۲۹	هزینه ایام مرخصی استفاده نشده:			
	هزینه ...	۶۳۹۲۸۸		
			ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۶۳۹۲۸۸

مثال (بند ۲۹):

مانده ذخیره مزایای پایان خدمت واحد گزارشگر الف در اول سال ۱۳۹۵ مبلغ ۸۴۵ میلیون ریال است. در سال ۱۳۹۵ تعداد ۲ نفر از پرسنل واحد گزارشگر بازخرید شده که مزایای پایان خدمت آنها به مبلغ ۸۰ میلیون ریال محاسبه و پرداخت شده است. ذخیره مورد نیاز براساس آخرین حقوق و مزایا در اسفندماه ۱۳۹۵ مبلغ ۹۳۱ میلیون ریال می‌باشد. نحوه ثبت مزایای پایان خدمت پرداخت شده به کارکنان بازخرید شده به شرح زیر است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه تامین شده	۸۰۰۰۰ر۰۰۰		
		اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸۰۰۰۰ر۰۰۰

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۸۰,۰۰۰,۰۰۰		
	بانک پرداخت هزینه	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	
اعتبار هزینه مصرف شده	۸۰,۰۰۰,۰۰۰		
	اعتبار هزینه تامین شده	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	

پس از این ثبت مانده حساب ذخیره پایان خدمت ۸۰ میلیون ریال کاهش می‌یابد و به مبلغ ۷۶۵ میلیون ریال می‌رسد. برای تعدیل پایان سال حساب ذخیره تا مبلغ ۹۳۱ میلیون ریال باید مبلغ ۱۶۶ میلیون ریال به حساب ذخیره اضافه شود.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
	هزینه ...	۱۶۶,۰۰۰,۰۰۰		
			ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱۶۶,۰۰۰,۰۰۰

مثال (بند ۳۱):

اگر مبلغ قرارداد اجاره ماهانه ۱۰ میلیون ریال باشد، ذخیره این قرارداد زیانبار برابر ۱۲۰ میلیون ریال (۱۰×۱۲) است و به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شود. بدیهی است در هنگام پرداخت خسارت ثبت‌های تامین اعتبار و مصرف اعتبار ضروری است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه فسخ قرارداد اجاره			
هزینه ...	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰		
		سایر ذخایر	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

مثال (بند ۳۶، ۳۷ و ۳۸):

واحد گزارشگر در انتهای شهریور ماه چک‌های بین راهی به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را باطل و به همراه وجوه نامشخص به مبلغ ۱۲,۴۲۳,۰۰۰ ریال و اضافه دریافتی به مبلغ ۱۳,۴۵۷,۲۳۵ ریال به خزانه منتقل نموده است لازم است واحد گزارشگر از طریق ثبت‌های لازم و یادداشت‌های توضیحی به شرح زیر این رویدادها را ثبت و گزارش نماید. همچنین وصول تاییدیه چک‌های بین راهی و سایر انتقالات را باید ضمیمه اسناد خود نماید.

در زمان اطلاع از واریز وجوه نامشخص به حساب‌های واحد گزارشگر:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بانک ...
۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بدهی بابت وجوه نامشخص		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	مطالبات از خزانه
۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بانک ...		

شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	درآمد حاصل از....
		۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	مطالبات از خزانه
۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		
۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

به هنگام شناسایی چک‌های بین راهی، ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...
۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	مطالبات از خزانه
۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...		

ضروری است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، موارد مربوط بر اساس استاندارد مرتبط (مطابق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه) افشاء شود.

مثال (بند ۳۹):

به طور مثال به‌هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به شرح زیر در دفاتر واحد ثبت می‌گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	بانک پیش‌دریافت
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد		

به هنگام تحقق درآمد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	درآمد حاصل از ...		

مثال بند (۴۶ و ۴۷):

یک واحد گزارشگر برای ساخت یک نیروگاه، مبلغ ۲/۵ میلیون دلار با نرخ ۶ درصد وام ارزی دریافت کرده است. این تسهیلات در اول اسفند ماه ۱۳۹۵ دریافت شده و سررسید آن یک ساله است. همچنین، فرض می‌شود مخارج تأمین مالی قابل احتساب به بهای تمام شده دارایی باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

نرخ دلار		
خرید	فروش	
ریال	ریال	
۹,۲۵۴	۹,۲۷۹	۱۳۹۵/۱۲/۱
۹,۲۶۴	۹,۲۹۵	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۹,۴۵۱	۹,۴۹۵	۱۳۹۶/۱۲/۱

در تاریخ دریافت تسهیلات، از نرخ فروش ارز توسط بانک برای تسعیر بدهی ارزی استفاده می‌شود.

$$۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۹,۲۷۹ = ۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰$$

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۱	بانک...	۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختی ارزی	۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰

در پایان دوره مالی هزینه مالی ابتدا باید براساس مبلغ ارزی محاسبه و سپس با توجه به نرخ دلار در پایان سال تسعیر می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار $۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱/۱۲ \times ۶\% = ۱۲,۵۰۰$

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $۱۲,۵۰۰ \times ۹,۲۹۵ = ۱۱۶,۱۸۷,۵۰۰$

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۱۱۶,۱۸۷,۵۰۰		
			سود تضمین شده پرداختی	۱۱۶,۱۸۷,۵۰۰

بدهی ارزی بابت تسهیلات ارزی در پایان سال نیز به دلیل تغییر نرخ دلار مجدداً تسعیر و زیان ناشی از افزایش نرخ دلار شناسایی می‌شود.

مبلغ بدهی به دلار	نرخ دلار	مبلغ بدهی به ریال	
۲,۵۰۰,۰۰۰	۹,۲۷۹	۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۱
۲,۵۰۰,۰۰۰	۹,۲۹۵	(۲۳,۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰)	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
		<u>۴۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	زیان تسعیر بدهی ارزی

براساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می‌باشد.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۴۰,۰۰۰,۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	۴۰,۰۰۰,۰۰۰

هنگام تسویه تسهیلات ارزی هزینه مالی بابت ۱۱ ماه باقی مانده از سال ۱۳۹۶، شناسایی می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار $۲۵۰۰۰۰۰ \times ۱۱/۱۲ \times ۰.۶ = ۱۳۷۵۰۰$

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $۱۳۷۵۰۰ \times ۹۴۹۵ = ۱۳۰۵۶۲۵۰۰$

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۰۵۶۲۵۰۰		
			سود تضمین شده پرداختی	۱۳۰۵۶۲۵۰۰

علاوه بر این، از آنجا که بدهی مربوط به هزینه مالی سال ۱۳۹۵ تا تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۱ هنوز تسویه نشده است، این بدهی مجدداً تسعیر و زیان ناشی از تسعیر آن، شناسایی می‌شود.

ریال $۱۲۵۰۰ \times (۹۴۹۵ - ۹۲۹۵) = ۲۵۰۰۰۰۰$

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	دارایی در جریان تکمیل	۲۵۰۰۰۰۰		
			سود تضمین شده پرداختی	۲۵۰۰۰۰۰

تا زمان تسویه به دلیل تغییر نرخ ارز مبلغ ریالی اصل تسهیلات مجدداً افزایش می‌یابد. افزایش بدهی در نتیجه افزایش نرخ دلار به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور می‌شود.

زیان تسعیر $۲۵۰۰۰۰۰ \times (۹۴۹۵ - ۹۲۹۵) = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

در پایان سال ۱۳۹۵ تسهیلات ارزی با نرخ ۹۲۹۵ ریال تسعیر شد و در زمان سررسید دلار به ۹۴۹۵ ریال افزایش یافته است.

براساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می‌باشد.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۵۰۰۰۰۰۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختی ارزی	۵۰۰۰۰۰۰۰۰
			بلندمدت	

نحوه ثبت تسویه اصل و فرع تسهیلات ارزی، به شرح زیر است:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	سود تضمین شده پرداختنی	۱۴۲۴۲۵۰۰۰۰		
	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۲۳۷۳۷۵۰۰۰۰۰		
			بانک ...	۲۵۱۶۱۷۵۰۰۰۰

در زمان تسویه در صورتی که به جای افزایش ارزش دلار، کاهش ارزش رخ دهد حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بستانکار می‌گردد.

مثال (بند ۵۲):

واحد گزارشگر طبق مجوز قانونی برای خرید تجهیزات در اول مهرماه ۱۳۹۵ تسهیلاتی را به مبلغ ۸۵۰ میلیون ریال با سررسید ۵ ساله به صورت نقد دریافت کرده است. حداقل نرخ سود مورد انتظار بانک ۲۴ درصد در سال است. نحوه ثبت این تسهیلات و هزینه تامین مالی آن در زمان وصول تا زمان تسویه، به شرح زیر است:

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۷/۱	بانک...	۸۵۰۰۰۰۰۰۰		
			تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۸۵۰۰۰۰۰۰۰
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه سود/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۰۲۰۰۰۰۰۰		
هزینه تامین مالی شش ماهه سال اول			سود تضمین شده پرداختنی	۱۰۲۰۰۰۰۰۰

هزینه تامین مالی یک سال $۸۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲۴ = ۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰$

هزینه تامین مالی ۶ ماهه دوم سال ۱۳۹۵ $۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۰۲/۰۰۰/۰۰۰$

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۰۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود/ سود و کارمزد و ام‌های داخلی	۱۳۹۶/۱۲/۲۹ الی ۱۳۹۹
۲۰۴,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			هزینه تامین مالی سال‌های دوم تا چهارم

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود/ سود و کارمزد و ام‌های داخلی	۱۴۰۰/۷/۱ هزینه تامین مالی شش ماهه اول سال پنجم
۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			
		۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	۱۴۰۰/۷/۱
		۱,۰۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	موعد سررسید اصل و فرع (پرداخت اصل تسهیلات و سود تضمین شده ۵ ساله)
۱,۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک...			

در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلندمدت، جایگزین یک بدهی جاری شود، در بعضی موارد هزینه تامین مالی را می‌توان به حساب بهای تمام شده دارایی واجد شرایط منظور کرد. چنانچه واحد گزارشگر در سررسید مقرر، تسهیلات مالی دریافتی را تسویه نکند باید خسارت تأخیر پرداخت کند. این خسارت به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. بدیهی است اعمال ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی نیز الزامی است.

مثال (بند ۵۸):

واحد گزارشگر دولتی الف در اول سال ۱۳۹۴ ماشین آلانی را که ارزش روز آن ۱۳۴,۱۶۱,۵۰۰ ریال است با پرداخت ۲۰ میلیون ریال نقد و مابقی به صورت نسیه در سه قسط ۵۰ میلیون ریالی خریداری نمود. بدهی واحد گزارشگر از این بابت طی سه قسط مساوی و در آخر هر سال پرداخت می‌شود. برای هر قسط یک سفته به فروشنده تسلیم شده است. مبلغ ۲۰ میلیون ریال از این بابت نقداً پرداخت شده است. بنابراین مابقی بدهی براساس قیمت نقدی ۱۱۴,۱۶۱,۵۰۰ ریال است. اما واحد گزارشگر باید سه قسط ۵۰ میلیون ریالی یعنی ۱۵۰ میلیون ریال پرداخت کند. تفاوت بین مبلغ کل اقساط و بدهی واحد گزارشگر براساس قیمت نقدی، هزینه مالی است.

هزینه مالی آتی $۱۱۴۱۶۱۵۰۰ - ۳۵۸۳۸۵۰۰ = ۷۸۳۲۳۰۰۰$

هزینه مالی آتی طی سه سال با استفاده از نرخ سود مؤثر به خالص تغییرات در وضعیت مالی هر دوره منظور می‌شود. نرخ سود مؤثر نرخى است که اگر اقساط آتی براساس آن تنزیل شود، مبلغ تنزیل شده با مبلغ بدهی براساس قیمت نقدی برابر می‌شود.

$$۷۸۳۲۳۰۰۰ \times \text{عامل تنزیل} = ۱۱۴۱۶۱۵۰۰$$

$$\text{عامل تنزیل} = \frac{۱۱۴۱۶۱۵۰۰}{۷۸۳۲۳۰۰۰} = ۲/۲۸۳۲۳$$

در جدول ارزش فعلی اقساط مساوی (جدول پیوست) در ردیف دوره سه ساله، رقم $۲/۲۸۳۲۳$ عامل تنزیل مربوط به نرخ ۱۵% است. بنابراین نرخ ۱۵% را می‌توان به عنوان نرخ سود مؤثر استفاده کرد.

مبلغ قسط پرداخت شده	هزینه مالی	مبلغ دفتری بدهی
اول سال ۱۳۹۴	—	۱۱۴۱۶۱۵۰۰
پایان سال ۱۳۹۴	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۱,۲۸۵,۷۲۵
پایان سال ۱۳۹۵	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۳,۴۷۸,۵۸۴
پایان سال ۱۳۹۶	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	—
	<u>۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۶,۵۲۱,۴۱۶</u>
		<u>۳۵,۸۳۸,۵۰۰</u>

$$۱۷,۱۲۴,۲۲۵ = ۱۱۴۱۶۱۵۰۰ \times ۱۵\%$$

$$۱۲,۱۹۲,۸۵۹ = ۸۱,۲۸۵,۷۲۵ \times ۱۵\%$$

$$۶,۵۲۱,۷۸۷ = ۴۳,۴۷۸,۵۸۴ \times ۱۵\%$$

هزینه مالی سال ۱۳۹۶ در جدول گرد شده است.

نحوه ثبت رویدادهای بالا به شرح زیر است:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه در هر سال:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۳۴ر۱۶۱ر۵۰۰	ماشین آلات و تجهیزات	۱۳۹۴/۱/۱ ثبت خرید ماشین آلات
		۳۵ر۸۳۸ر۵۰۰	هزینه مالی آتی	
۲۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک...			
۱۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی			
		۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	هزینه...	۱۳۹۴/۱۲/۲۹
۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	هزینه مالی آتی			هزینه مالی سال اول بر اساس طبقه بندی اقتصادی
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی	پرداخت قسط اول
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	هزینه...	هزینه مالی سال دوم
۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	هزینه مالی آتی			۱۳۹۵/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی	پرداخت قسط دوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۶ر۵۲۱ر۴۱۶	هزینه...	هزینه مالی سال سوم
۶ر۵۲۱ر۴۱۶	هزینه مالی آتی			۱۳۹۶/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی	پرداخت قسط سوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			

در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی با اسناد پرداختنی تهاتر می شود و خالص آن در سرفصل بدهی ها ارایه می گردد. برای مثال در پایان سال ۱۳۹۴ مبلغ بدهی برابر با ۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵ ریال است، که حاصل مبلغ اسمی بدهی پس از کسر هزینه مالی آتی است.

۱۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	مبلغ اسمی بدهی
(۱۸ر۷۱۴ر۲۷۵)	هزینه مالی آتی مستهلک نشده
<u>۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵</u>	مبلغ دفتری بدهی

روش ارزش فعلی که در مثال بالا تشریح شده است برای تمام بدهی های بلندمدت کاربرد دارد.

مثال (بند ۶۴):

وزارتخانه ب برای طرح تملک خاصی پس از انجام اقدامات لازم مبلغ ۸۰۰ میلیارد ریال اوراق مشارکت سه ساله با نرخ ۱۷ درصد و معاف از مالیات منتشر کرد. اصل و سود این اوراق تضمین شده است و مجموع مخارج صدور این اوراق ۵۰۰ میلیون ریال است.

هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود، ثبت‌های زیر در دفاتر انجام می‌شود:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک...
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختنی		

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بدهکار می‌شود. در صورتی که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت (مخارجی مانند تهیه طرح توجیهی، امیدنامه، هزینه تبلیغ و هزینه چاپ اوراق) طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود.

به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شود. در مثال بالا می‌توان مخارج صدور را در صورت احراز معیارهای مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی مخارج استقراض، به حساب دارایی در جریان ساخت منظور کرد. این معیارها شامل موارد زیر است:

الف. برای دارایی مربوط، مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط، جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

بنابراین، وزارتخانه فوق، هنگام پرداخت هزینه صدور اوراق مشارکت ثبت زیر را نیز انجام می‌دهد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل
۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

۱۳۸۶/۷/۱

نرخ سود اوراق مشارکت به‌طور علی‌الحساب اعلام می‌شود. در طول عمر اوراق مشارکت، سود اوراق براساس نرخ سود علی‌الحساب و مدت زمان، به روش خط مستقیم محاسبه و ثبت می‌شود. اگر در مثال فوق سود اوراق مشارکت هر سه ماه یک بار پرداخت شود، با فرض واجد شرایط بودن دارایی، نحوه ثبت سود علی‌الحساب به شرح زیر خواهد بود:

سود علی‌الحساب اوراق مشارکت:

$$۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۷\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۳۴/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		۱۳۸۶/۹/۳۰
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۳۴٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	
۳۴٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...			

دارایی در جریان تکمیل		۳۴ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	
۱۳۸۶/۱۲/۲۹		بانک...	۳۴ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰

اگر سود علی الحساب به عنوان هزینه تأمین مالی شرایط لازم را برای منظور شدن در بهای تمام شده دارایی در جریان ساخت نداشته باشد، به عنوان هزینه دوره ثبت می شود. سود علی الحساب از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تأمین و پرداخت می شود.

نحوه ثبت سود علی الحساب در طول عمر اوراق مشارکت همانند ثبت های بالا است. در سررسید سود قطعی محاسبه می شود اگر بیشتر از سود علی الحساب باشد تفاوت آن به دارندگان اوراق مشارکت پرداخت می شود. در سررسید اوراق مشارکت پرداخت و تسویه می شود. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰		
		بانک...	۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بستانکار می شود. بدیهی است به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب های بودجه ای لازم نیز شناسایی می شوند. گاهی اوقات در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود. در این صورت رویدادهای مالی مربوط بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت می شود.

مثال (بند ۶۷):

نمونه ۱:

یادداشت زیر افشای نمونه هایی از ذخایر مختلف در یک واحد گزارشگر است:

(ارقام به میلیون ریال)					
شرح	مبلغ ابتدای دوره	ذخیره ایجاد شده	ذخیره استفاده شده	برگشت ذخیره استفاده شده	مانده پایان دوره
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱ر۰۰۰	۹۰۰	(۸۰۰)	(۱۰۰)	۱ر۰۰۰
ذخیره ...	۲ر۰۰۰	۱ر۰۰۰	(۹۰۰)	—	۲ر۱۰۰
ذخیره ...	۱ر۰۰۰	۵۰۰	(۱۰۰)	(۲۰۰)	۱ر۲۰۰
ذخیره ...	۵ر۰۰۰	۵۰۰	(۲ر۰۰۰)	—	۳ر۵۰۰
جمع	۹ر۰۰۰	۲ر۹۰۰	(۳ر۸۰۰)	(۳۰۰)	۷ر۸۰۰

نمونه ۲:

به عنوان مثال، واحدهای گزارشگر به منظور اخذ وام تسهیلات مالی، دارایی‌های خود را وثیقه می‌گذارند. این موضوع می‌تواند نشانگر این مطلب باشد که در صورت قصور و یا ناتوانی واحد، فرد اعتبار دهنده (مثلاً بانک) می‌تواند نسبت به مصادره اموال اقدام نماید. این چنین اطلاعاتی را می‌توان در یادداشت‌های توضیحی افشا نمود. در زیر نمونه‌ای از نحوه افشای اسناد تضمینی یک شرکت نشان داده شده است:

بدهی‌های احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی به شرح زیر است:

شرح	۱۳×۴/۱۲/۲۹	۱۳×۳/۱۲/۲۹
	میلیون ریال	میلیون ریال
اسناد تضمینی صادره به نفع بانک‌ها	۱٫۴۶۷٫۰۶۰	۱٫۳۵۸٫۸۷۴
اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌های بانکی صادره به نفع کارفرمایان و دیگران	۲٫۰۲۹٫۷۰۲	۷٫۲۷۸٫۸۵۹
جمع	۳٫۴۹۶٫۷۶۲	۸٫۶۳۷٫۷۳۳