

وزارت امور اقتصادی و دارایی

معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور

اداره کل بازرسی و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری

موضوع: دستورالعمل حسابداری دولتی - موضوع ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور

عنوان: حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و داراییهای طرحهای نیمه تمام و خاتمه یافته

باسمه تعالی

فهرست مطالب

- ۱- مقدمه
- ۲- تغییر در سایر دستورالعملهای حسابداری دولتی
- ۳- سرفصل حسابها و روش حسابداری
- ۴- دامنه شمول و تاریخ اجرای دستورالعمل

موضوع: دستورالعمل حسابداری دولتی - موضوع ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور

عنوان: حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته

۱- مقدمه

در سالهای اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل صدور اوراق مشارکت و واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی، پیش بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات از طرق فوق الذکر در قالب تکالیف مندرج در قوانین بودجه سال‌های اخیر و سایر قوانین و مقررات موضوعه به دستگاه‌های اجرایی محول شده است. برای نمونه می‌توان به جزء (الف-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- تغییر در سایر دستورالعمل‌های حسابداری دولتی

ابلاغ این دستورالعمل بر سایر دستورالعمل‌های حسابداری دولتی تاثیری نداشته و با توجه به تکالیف مندرج در قوانین بودجه سالهای اخیر بودجه سالانه و سایر قوانین و مقررات موضوعه در دستگاه‌های اجرایی مشمول، قابل اجرا است.

۳- سرفصل حسابها و روش حسابداری

۳-۱- سرفصل حسابها

در این دستورالعمل سرفصل حساب جدیدی در سطح حساب کل تعریف و اضافه نشده است و ثبت‌های حسابداری با استفاده از سرفصل حسابهای موجود در دفاتر دستگاه‌های اجرایی (دفاتر اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) انجام می‌شود.

۳-۲- روش حسابداری تسویه و تهاثر دیون و تعهدات مربوط به اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه-
ای از محل واگذاری سهام و اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته

الف) ابلاغ اعتبار به موجب قانون بودجه کل کشور

اعتبار مصوب (بدهکار) ***

دستگاه اجرایی (بستانکار) ***

ب) دریافت اعلامیه تخصیص اعتبار، تامین اعتبار، درخواست و دریافت وجه از خزانه بابت کسورات قانونی
رویدادهای یاد شده بر اساس ثبت‌های معمول نحوه نگهداری حساب‌ها و تنظیم صورتهای مالی (موضوع دستورالعمل
اصلاحی حسابداری دولتی به شماره ۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۷) در دفاتر و صورتهای مالی دستگاه اجرایی
ذیربط اعمال حساب می‌شود.

خاطر نشان می‌سازد کسورات قانونی صورت وضعیت‌های تایید شده، در چارچوب موافقتنامه فی‌مابین با معاونت برنامه ریزی
و نظارت راهبردی رئیس جمهور، از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای طرح مربوط، قابل تامین و پرداخت
می‌باشد.

ج) اخذ اعلامیه تخصیص اعتبار بر اساس قوانین و مقررات و ساز و کار اجرایی مربوط و شناسایی دارایی در جریان
تکمیل یا ایجاد

ج- ۱) اعمال حساب تخصیص اعتبار (معادل خالص مطالبات پیمانکار)

تخصیص اعتبار (بدهکار) ***

اعتبار مصوب (بستانکار) ***

تامین اعتبار (بدهکار) ***

ذخیره تامین اعتبار (بستانکار) ***

* نگهداری معین حساب‌های فوق و ثبت‌های مربوط طبق دستورالعمل‌های حسابداری دولتی فوق‌الذکر ضروری است.

ج- ۲) اعمال حساب دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد (معادل کل مبلغ صورت وضعیت تایید شده)

دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد (بدهکار) ***

تعهدات پرداختنی (بستانکار) ***

ذخیره تامین اعتبار (بدهکار) ***

تامین اعتبار (بستانکار) ***

طرف حساب کنترل قراردادهای (بدهکار) ***
حساب کنترل قراردادهای (بستانکار) ***

د) تسویه تعهدات

د-۱) ثبت تسویه مطالبات پیمانکار (معادل خالص مطالبات پیمانکار)

تعهدات پرداختی (بدهکار) ***

کنترل تخصیص (بستانکار) ***

د-۲) چنانچه تهاتر به واسطه واگذاری سهام باشد نیاز به ثبت دیگری در دفاتر نمی‌باشد و تنها بایستی ثبت‌های مربوط به واگذاری دارایی‌های مالی در دفاتر دستگاه اجرایی واگذار کننده سهام اعمال شود. در غیر این صورت اعمال ثبت‌های زیر (برای واگذاری اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته) ضروری است:

د-۳) تسویه و تهاتر بدهی دستگاه اجرایی از محل واگذاری موجودی جنسی و دارایی‌های در جریان تکمیل

ثبت‌های مربوط به تسویه و تهاتر بدهی دستگاه اجرایی از محل واگذاری موجودی جنسی و دارایی‌های در جریان تکمیل در دفاتر اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:

الف) واگذاری موجودی جنسی و دارایی در جریان تکمیل از محل اعتبار سنوات قبل

دریافتی از خزانه سنوات قبلی (بدهکار) ***

موجودی جنسی سنواتی (بستانکار) ***

دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی (بستانکار) ***

ب) واگذاری موجودی جنسی و دارایی در جریان تکمیل از محل اعتبار سالجاری

کنترل تخصیص (بدهکار) ***

موجودی جنسی (بستانکار) ***

دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد (بستانکار) ***

د-۴) ثبت‌های مربوط به تسویه و تهاتر بدهی دستگاه اجرایی از محل واگذاری اموال و دارایی‌های ثابت

الف) واگذاری اموال منقول غیر مصرفی و غیر منقول در دفاتر اعتبارات هزینه

اموال دولت جمهوری اسلامی ایران (بدهکار) ***

دارایی ثابت (بستانکار) ***

ب) واگذاری اموال منقول غیر مصرفی در گروه حساب اموال

حساب اموال فرستاده (بدهکار) ***

حساب اموال اسقاط (بستانکار) ***

حساب اموال حادثه دیده (بستانکار) ***

حساب اموال موجود در انبار (بستانکار) ***

حساب اموال امانی (بستانکار) ***

توضیح: در مورد اموال منقول غیر مصرفی واگذار شده ثبت (الف) و (ب) بصورت همزمان کاربرد دارد. در حالی که برای اموال غیر منقول فقط از ثبت (الف) استفاده می‌شود.

د-۵) شناسایی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای به واسطه واگذاری موجودی جنسی، دارایی‌های در جریان تکمیل و اموال در دفاتر اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه مجری طرح و یا بهره بردار حسب مورد؛

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای واحد دستگاه (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای پیش بینی شده (بستانکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای پیش بینی شده (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای تحقق یافته (بستانکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارسالی (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای وصولی (بستانکار) ***

د-۶) ثبت تسویه کسورات قانونی

تعهدات پرداختی (بدهکار) ***

کسور وصولی (بستانکار) ***

سپرده دریافتی (بستانکار) ***

د-۷) تسویه کسورات قانونی و تأدیه سپرده‌های مربوط

بانک دریافت وجوه سپرده (بدهکار) ***

کسور ارسالی (بدهکار) ***

بانک پرداخت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (بستانکار) ***

توضیح: بدیهی است ثبت مربوط به نقل و انتقال سهام در صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی زیربط (واگذارنده سهام) طبق ضوابط و دستورالعمل‌های حسابداری مربوط اعمال حساب خواهد شد.

۳-۳- روش حسابداری تسویه و تهاثر دیون و تعهدات مربوط به اعتبارات هزینه‌ای از محل واگذاری سهام

الف) ابلاغ اعتبار به موجب قانون بودجه کل کشور

اعتبار مصوب (بدهکار) ***

دستگاه اجرایی (بستانکار) ***

ب) دریافت اعلامیه تخصیص اعتبار، تامین اعتبار، درخواست و دریافت وجه از خزانه بابت کسورات قانونی رویدادهای یاد شده بر اساس ثبت های معمول نحوه نگهداری حسابها و تنظیم صورتهای مالی اعتبارات هزینه (موضوع دستورالعمل اصلاحی حسابداری شماره ۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۷) در دفاتر و صورتهای مالی دستگاه اجرایی ذیربط اعمال حساب می‌شود.

خاطر نشان می‌سازد کسورات قانونی مربوط به هزینه‌های خرید کالا و خدمات، در چارچوب موافقتنامه فی مابین با معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، از محل اعتبارات هزینه قابل تامین و پرداخت می‌باشد.

ج) اخذ اعلامیه تخصیص اعتبار بر اساس قوانین و مقررات و ساز و کار اجرایی مربوطه و شناسایی هزینه

ج- ۱) اعمال حساب تخصیص اعتبار (معادل خالص مطالبات تایید شده)

تخصیص اعتبار (بدهکار) ***

اعتبار مصوب (بستانکار) ***

تامین اعتبار (بدهکار) ***

ذخیره تامین اعتبار (بستانکار) ***

حساب تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

طرف حساب تعهدات پرداختنی (بستانکار) ***

* نگهداری معین حساب های ذیل و ثبت های مربوطه طبق دستورالعمل حسابداری دولتی فوق الذکر ضروری است.

ج- ۲) اعمال حساب هزینه (معادل خالص مبلغ قرارداد یا صورتحسابهای تایید شده)

هزینه (بدهکار) ***

کنترل تخصیص (بستانکار) ***

کسور وصولی (بستانکار) ***

ذخیره تامین اعتبار (بدهکار) ***

تامین اعتبار (بستانکار) ***

طرف حساب تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

حساب تعهدات پرداختنی (بستانکار) ***

ج- ۳) همزمان با ثبت هزینه بایستی حسب مورد ثبت‌های زیر در دفاتر مربوط صورت گیرد.

۱- چنانچه تهاتر به واسطه واگذاری سهام باشد نیاز به ثبت دیگری در دفاتر نمی‌باشد و تنها بایستی ثبت‌های مربوط به واگذاری دارایی‌های مالی در دفاتر دستگاه اجرایی واگذار کننده سهام اعمال شود.

۲- ثبت‌های مربوط به تسویه و تهاتر بدهی دستگاه اجرایی از محل اموال و دارایی‌های ثابت:

الف) واگذاری اموال منقول غیر مصرفی و غیر منقول در دفاتر اعتبارات هزینه

اموال دولت جمهوری اسلامی ایران (بدهکار) ***

دارایی ثابت (بستانکار) ***

ب) واگذاری اموال منقول غیر مصرفی در گروه حساب اموال

حساب اموال فرستاده (بدهکار) ***

حساب اموال اسقاط (بستانکار) ***

حساب اموال حادثه دیده (بستانکار) ***

حساب اموال موجود در انبار (بستانکار) ***

حساب اموال امانی (بستانکار) ***

توضیح: در مورد اموال منقول غیر مصرفی واگذار شده ثبت (الف) و (ب) بصورت همزمان کاربرد دارد. در حالی که برای اموال غیر منقول فقط از ثبت (الف) استفاده می‌شود.

۳- شناسایی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای به واسطه واگذاری اموال در دفاتر اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه مجری طرح و یا بهره بردار حسب مورد؛

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای واحد دستگاه (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای پیش بینی شده (بستانکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای پیش بینی شده (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای تحقق یافته (بستانکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارسالی (بدهکار) ***

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای وصولی (بستانکار) ***

د) ثبت تسویه کسورات قانونی

کسور ارسالی (بدهکار) ***

بانک پرداخت اعتبارات هزینه‌ای (بستانکار) ***

توضیح: بدیهی است ثبت مربوط به نقل و انتقال سهام در صورت های مالی دستگاه های اجرایی ذیربط (واگذارنده سهام) طبق ضوابط و دستورالعمل های حسابداری مربوط اعمال حساب خواهد شد.

۴- دامنه شمول و تاریخ اجرای دستورالعمل

دامنه شمول این دستورالعمل انجام عملیات حسابداری و مالی ناشی از اجرای تکالیف قانون در ارتباط با تهاتر و تسویه دیون و تعهدات دستگاه های اجرایی دولتی از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی های طرح های نیمه تمام و خاتمه یافته می باشد. تاریخ اجرای این دستورالعمل تاریخ ابلاغ آن توسط معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور (پس از تایید توسط دیوان محاسبات کشور در راستای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی) می باشد.