

شماره..... ۵۴/۵۳۱۲۲

تاریخ..... ۱۳۹۳/۴/۴

پیوست.....

جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

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 دستورالعمل حسابداری اوراق

مشارکت که طی نامه شماره ۴۰۳۰۰/۲۷۳ مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۹ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده

است، برای اجرا ابلاغ می گردد.

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

به نام خدا

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 اوراق مشارکت

فهرست مطالب

۱- مقدمه

۲- تعاریف و اصطلاحات

۳- تغییر در سایر دستورالعملهای حسابداری دولتی

۴- مبنای قانونی

۵- تاریخ اجرای دستورالعمل

۶- سرفصل حسابها و روش حسابداری

۱- مقدمه

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

اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت رأساً توسط دولت صورت می‌گیرد و در راستای تامین مالی طرح معینی نمی‌باشد (به لحاظ ماهیت مشابه اوراق خزانه)، لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت در دستگاه‌های اجرایی مربوط و با توجه به دو رویکرد فوق‌الاشاره تهیه و ارایه گردیده است.

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- تغییر در سایر دستورالعمل‌های حسابداری دولتی

با ابلاغ این دستورالعمل، روش حسابداری مربوط به اوراق مشارکت که در دستورالعمل‌های حسابداری شماره ۵۴/۳۹۰/۳۴۸۹۰ مورخ ۸۱/۶/۱۷ و شماره ۵۴/۳۹۰/۳۴۸۹۰ مورخ ۸۱/۶/۱۷ ارایه گردیده است، ملغی می‌شود.

۴- مبنای قانونی

این دستورالعمل در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور تهیه شده و مبنای تهیه آن قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت (مصوب ۱۳۷۶/۶/۳۰ مجلس شورای اسلامی) و آیین نامه اجرایی قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت (مصوب ۱۳۷۷/۵/۱۸ هیات وزیران) می باشد.

۵- تاریخ اجرای دستورالعمل

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.

۶- سرفصل حساب ها و روش حسابداری

الف) هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه ای انتفاعی خاص منتشر شود. ثبت های ذیل بر اساس دستورالعمل شماره ۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۷ در دفاتر دستگاه اجرایی مربوط اعمال می گردد:

۱- به هنگام ابلاغ بودجه سالانه

واگذاری دارایی های مالی واحد دستگاه (بدهکار) ***

واگذاری دارایی های مالی پیش بینی شده (بستانکار) ***

۲- به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

۲-۱- واگذاری دارایی های مالی پیش بینی شده (بدهکار) ***

واگذاری دارایی های مالی تحقق یافته (بستانکار) ***

۲-۲- بانک تمرکز وجوه ناشی از فروش اوراق مشارکت (بدهکار) ***

واگذاری دارایی های مالی وصولی (بستانکار) ***

۳- به هنگام ارسال وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه

واگذاری دارایی های مالی ارسالی (بدهکار) ***

بانک تمرکز وجوه ناشی از فروش اوراق مشارکت (بستانکار) ***

۴- به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

بانک پرداخت تملک دارایی های سرمایه ای (بدهکار) ***

تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت (بستانکار) ***

نکته: لازم به ذکر است؛ حساب های بودجه ای اعتبار مصوب و تخصیص اعتبار نیز می بایست به میزان موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، در دفاتر شناسایی شوند.

۵- به هنگام تسویه تعهدات

۱-۵- تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

بانک پرداخت تملک دارایی های سرمایه ای (بستانکار) ***

۲-۵- ذخیره تامین اعتبار (بدهکار) ***

تامین اعتبار (بستانکار) ***

۶- در صورتی که تسویه تعهدات ایجاد شده سنوات قبل (تا سقف تخصیص اعتبار) از محل اعتبارات تخصیص یافته سال جاری انجام شود، ثبت مربوط به کنترل قراردادهای در دفاتر اعمال نمی شود.

تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

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

لازم به ذکر است، همزمان با ثبت فوق، سرفصل حساب تعهدات پرداختنی، بدهکار و سرفصل حساب بانک پرداخت تملک دارایی های سرمایه ای، بستانکار شده است. ضمناً این ثبت مشروط و مبتنی بر ثبت تعهد ایجاد شده بابت دارایی در جریان تکمیل در زمان وقوع تعهد است. بدیهی است حساب دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد در سال مالی بعد با عنوان دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی افتتاح می شود.

۷- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت

۱-۷- در صورتی که بازپرداخت اصل اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته تملک دارایی های مالی دستگاه اجرایی دریافت کننده تسهیلات در سررسید آن انجام شود، در سال مربوط علاوه بر شناسایی بازپرداخت اصل اوراق مذکور ثبت ذیل نیز در دفاتر اعمال می شود:

تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت (بدهکار) ***

دریافتی از خزانه در سنوات قبل (بستانکار) ***

۲-۷- در صورتی که بازپرداخت اصل اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته تملک دارایی‌های مالی سایر دستگاه‌های اجرایی انجام شود، دستگاه اجرایی دریافت‌کننده تسهیلات می‌بایست در سال مربوط به سررسید بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، ثبت مذکور را در دفاتر اعمال نماید.

ب) هنگامی که اوراق مشارکت به منظور تامین کسری بودجه انتشار می‌یابد و دستگاه اجرایی خاصی متولی انتشار آن نیست،

ب-۱) در صورتی که اوراق به صورت نقدی به فروش برسد، وجوه حاصل به حساب‌های خزانه واریز و بر اساس دستورالعمل حسابداری تهیه صورت حساب دریافت و پرداخت‌های خزانه (موضوع ماده (۱۰۱) قانون محاسبات عمومی کشور) در حساب‌های خزانه منعکس می‌شود.

ب-۲) در صورتی که این اوراق به فروش نرفته و در قبال تعهدات تایید شده به پیمانکاران واگذار شود، ثبت‌های ذیل در دفاتر دستگاه اجرایی مربوط اعمال می‌گردد:

۱- ابلاغ اعتبار به موجب قانون بودجه سالانه کل کشور

اعتبار مصوب (بدهکار) ***

دستگاه اجرایی (بستانکار) ***

۲- دریافت اعلامیه تخصیص اعتبار، تامین اعتبار، درخواست و دریافت وجه از خزانه بابت کسور قانونی

۱-۲- تخصیص اعتبار (بدهکار) ***

اعتبار مصوب (بستانکار) ***

۲-۲- تامین اعتبار (بدهکار) ***

ذخیره تامین اعتبار (بستانکار) ***

نکته (۱): نگهداری معین حساب های فوق و ثبت های مربوط طبق دستورالعمل حسابداری دولتی شماره ۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۷ ضروری است.

نکته (۲): خاطر نشان می‌سازد کسور قانونی صورت وضعیت های تایید شده، در چارچوب موافقتنامه فیما بین با معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، از محل اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای طرح مربوط قابل تامین و پرداخت می باشد.

۳- شناسایی دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد معادل کل مبلغ صورت وضعیت تایید شده

۳-۱- دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد (بدهکار) ***

تعهدات پرداختنی (بستانکار) ***

۳-۲- ذخیره تامین اعتبار (بدهکار) ***

تامین اعتبار (بستانکار) ***

۳-۳- طرف حساب کنترل قراردادها (بدهکار) ***

حساب کنترل قراردادها (بستانکار) ***

۴- به هنگام تسویه تعهدات

تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت (بستانکار) ***

۵- در صورتی که تسویه تعهدات ایجاد شده سنوات قبل (تا سقف تخصیص اعتبار) از محل اعتبارات تخصیص

یافته سال جاری انجام شود، ثبت مربوط به کنترل قراردادها (بند ۳-۳) در دفاتر اعمال نمی شود و ثبت ذیل نیز

علاوه بر ثبت های مذکور در دفاتر اعمال می گردد.

تعهدات پرداختنی (بدهکار) ***

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

نکته: بدیهی است انجام ثبت های مربوط به واگذاری دارایی های مالی بر اساس دستورالعمل حسابداری شماره

۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۷ برای واگذار کننده الزامی می باشد.

۶- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت

۶-۱- در صورتی که بازپرداخت اصل اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته تملک دارایی های مالی دستگاه

اجرایی دریافت کننده تسهیلات در سررسید آن انجام شود، در سال مربوط علاوه بر شناسایی بازپرداخت اصل

اوراق مذکور ثبت ذیل نیز در دفاتر اعمال می شود:

تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت (بدهکار) ***

دریافتی از خزانه در سنوات قبل (بستانکار) ***

۲-۶- در صورتی که بازپرداخت اصل اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته تملک دارایی‌های مالی سایر دستگاه‌های اجرایی انجام شود، دستگاه اجرایی دریافت‌کننده تسهیلات می‌بایست در سال مربوط به سررسید بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، ثبت مذکور را در دفاتر اعمال نماید.