

## راهنمای تهیه صورت های مالی

(( اصلی و تلفیقی ))

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تبریز و واحدهای تابعه

بانکهای به پیانیه های مفاهیم گزارشگری مالی بخش عمومی

(۲)

گردآوری و تدوین:

اداره حسابداری منابع و تامین اعتبار

پاییز ۱۴۰۱

## فهرست مطالب :

صفحه	شرح
۲	مقدمه
۳	کلیات
	<b>بخش اول :</b>
	<b>عناصر صورت های مالی بر اساس بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی</b>
۶	مقدمه
۷	معیارهای شناخت
۸	دارایی
۱۲	بدهی
۱۵	ارزش خالص ، درآمد ، هزینه
	<b>بخش دوم :</b>
۱۶	<b>ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی بر اساس بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی</b>
۱۷	اهمیت
۱۸	ویژگیهای کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
۲۰	ویژگیهای کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
۲۲	محدودیتهای حاکم بر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی
	<b>بخش سوم :</b>
۲۴	تجدید ارائه مانده های اول دوره صورت های مالی
۲۵	سایر تغییرات در ارزش خالص
۲۶	طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورت های مالی
۲۷	مقایسه عملکرد با بودجه
۲۸	تاریخ تائید صورت های مالی
۲۸	مدارک و افشاء اطلاعات صورت های مالی
۲۹	تحویل صورت های مالی به حسابرس مستقل
۲۹	مدارک و مستندات مرتبط (پیوست ها)
۳۰	جدول عطف گذاری یادداشت های توضیحی صورت های مالی (پیوست - ۱)
۳۲	صورت های مالی نمونه تلفیقی (پیوست - ۳)

## به نام خداوند جان و خرد

### مقدمه :

دستگاه های اجرائی به عنوان مباشر و نماینده ملت باید درباره نحوه مصرف منابعی که از محل منابع عمومی در اختیار دارند پاسخگو باشند.

ستاده های اساسی و مهم سیستم گزارشگری مالی دولتی را صورت های مالی دستگاه های اجرایی، صورت حساب عملکرد کل کشور و سپس گزارش تفریح بودجه سالانه کل کشور تشکیل می دهند که صورت های وسیله اصلی برای انعکاس اطلاعات مالی به ذی نفعان است.

بر اساس دستورالعمل های ابلاغی نظام نوین مالی، صورت های مالی دانشگاه (واحد گزارشگر مالی)، می بایستی مشتمل بر کلیه فعالیت های آن اعم از فعالیت های مأموریتی و اقتصادی (صرف نظر از انواع وجوه و منابع در اختیار آن) تهیه و تنظیم گردد.

وفق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء دانشگاه، تهیه و ارائه صورت های مالی تلفیقی ضروری است که حاصل از تجمیع اقلام صورت های مالی ستاد دانشگاه (ستاد و واحدهای تابعه غیر مستقل) و تمام واحدهای تابعه مستقل پس از حذف اعتبارات، کمک و درآمدهای ارسالی / دریافتی و سایر عملیات مالی درون گروهی ناشی از معاملات فیما بین می باشد.

در مجموعه قبلی با عنوان ( راهنمای تهیه صورت های مالی (اصلی و تلفیقی) (۲)) که در سال قبل ارائه شد مطالبی در خصوص نحوه گزارشگری و تهیه صورتهای مالی ارائه شد . در این مجموعه علاوه بر مرور بخشی از مباحث مجموعه قبل که به نظر تکرار آن موجب یادگیری بهتر خواهد شد ، نسبت به ارائه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ، نیم نگاهی به استانداردهای مصوب سازمان حسابداری در مورد حسابداری بخش عمومی خواهیم پرداخت .

## ۱ - کلیات

گزارش مالی: گزارشی است که دربرگیرنده اطلاعات مالی مبتنی بر داده‌های تهیه شده توسط سیستم حسابداری مالی می‌باشد. گزارش مالی علاوه بر صورتهای مالی شامل اطلاعات مکمل می‌باشد.

گزارش مالی با مقاصد عمومی: گزارشی است که هدف آن تأمین نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است.

صورتهای مالی: گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات درخصوص وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه می‌شود.

تمرکز اصلی مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی بر گزارشهای مالی با مقاصد عمومی است. به علاوه، این مفاهیم می‌تواند در تهیه گزارشهای مالی با مقاصد خاص نیز مفید باشد.

هدف گزارشگری مالی، انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است. گزارشهای مالی شامل کلیه گزارشهایی است که حاوی اطلاعات مالی باشد. علی‌رغم وجود اطلاعات زیاد در گزارشهای مالی، این گزارشها تنها منبع اطلاعاتی درخصوص واحدهای بخش عمومی نیست و در بسیاری از موارد استفاده‌کنندگان جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی خود از سایر منابع نیز استفاده می‌کنند.

اگر چه گزارشهای مالی اساساً با هدف ارائه اطلاعات مالی تهیه می‌شود اما گاه برای افزایش سودمندی این گزارشها ارائه اطلاعات غیرمالی نیز همراه با اطلاعات مالی لازم می‌باشد.

هدف از تدوین این مجموعه، تجویز مبنایی برای ارائه صورتهای مالی دانشگاه به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره‌های قبل می‌باشد.

بدیهی است چگونگی شناخت و اندازه‌گیری معاملات و سایر رویدادهای خاص مطابق دستورالعمل‌های نظام نوین مالی، سایر مقررات و بخش‌نامه‌های ابلاغی مربوطه و استانداردهای حسابداری مورد عمل به ویژه استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً توسط سازمان حسابرسی تدوین شده است باید صورت گیرد.

در این مجموعه ملاحظات کلی درخصوص مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، مروری بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نحوه ارائه صورتهای مالی، حداقل الزامات درخصوص محتوای صورتهای مالی و مطالبی درباره مسائل جانبی تهیه صورتهای مالی ارائه شده است.

## تفاوت اساسی (اهداف) بخش عمومی با خصوصی :

تفاوت اساسی بخش عمومی با خصوصی مربوط به اهداف این دو بخش است. هدف اساسی بخش خصوصی در فعالیتهای اقتصادی، دستیابی به سود است و به همین دلیل شاخصهای عملکرد مانند سود خالص و سود هر سهم نتیجه عملکرد را تا حد زیادی نشان می‌دهد. اما در بخش عمومی، هدف اصلی، ارائه خدمات عمومی به مردم است. به همین دلیل تعیین شاخصهای کمی عملکرد در بخش عمومی مشکل می‌باشد.

## دلایل عمده فزونی و کمتر بودن مصارف بر / از مبالغ بودجه‌ای:

### دلایل فزونی مصارف بر مبالغ بودجه‌ای:

- ✓ ضعف مدیریت،
- ✓ بودجه‌ریزی ناکارآمد، یا
- ✓ شرایط غیر قابل پیش‌بینی

### دلایل کمتر بودن مصارف از مبالغ بودجه‌ای:

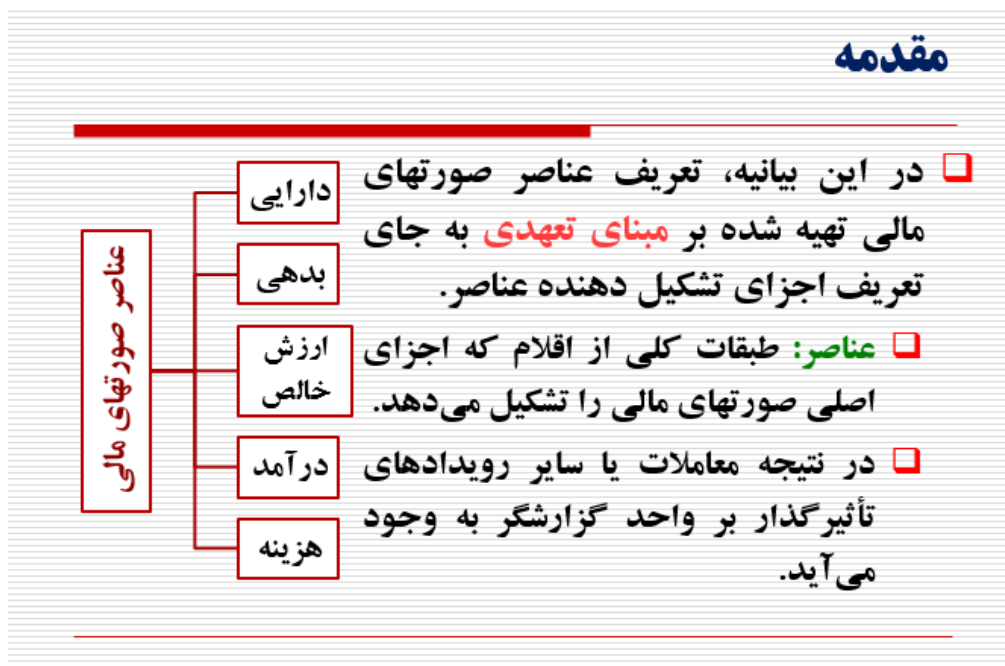
- ✓ کنترل مؤثر هزینه‌ها،
- ✓ کاهش کمیت و کیفیت خدمات و یا
- ✓ تخصیص نامناسب منابع

## بخش اول :

### عناصر صورت های مالی بر اساس بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

#### مقدمه

۱. در این بیانیه، عناصر صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی، تعریف می شود. اصطلاح عناصر به طبقات کلی از اقلام اطلاق می شود که اجزای اصلی صورتهای مالی را تشکیل می دهد. این عناصر، در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای تأثیرگذار بر واحد گزارشگر به وجود می آید. این بیانیه به جای تعریف اجزای تشکیل دهنده عناصر، مانند موجودی نقد، سرمایه گذاریها و اسناد پرداختنی، بر طبقات کلی و ویژگی آنها تأکید می نماید.



#### رویکرد مورد استفاده جهت تعریف عناصر

۲. رویکرد مورد استفاده در این بیانیه جهت تعریف عناصر، رویکرد دارایی- بدهی است. در این رویکرد ابتدا دارایی و بدهی بر اساس ویژگی ذاتی آنها تعریف می شود و سپس بر این مبنای درآمد و هزینه تعریف می گردد.

۳. اصطلاح شناخت به فرایند انعکاس یک عنصر در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اشاره دارد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است.

#### معیارهای اصلی شناخت

۴. معیارهای اصلی شناخت، به ویژگیهایی اطلاق می شود که هر قلم باید دارا باشد تا در صورتهای مالی منعکس گردد. این بیانیه، دو معیار را به عنوان معیارهای اصلی شناخت معرفی می کند. (۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی باشد و (۲) قابل اندازه گیری باشد. اصطلاح قابل اندازه گیری، به معنای تعیین مبلغ پولی یک عنصر با اطمینان معقول است.

۵. هر چند احراز هر دو معیار اصلی شناخت که در بند ۴ عنوان گردید، ویژگیهای لازم برای شناخت هستند، اما قبل از تصمیم گیری در مورد شناخت، موارد دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد. از جمله می توان به اندازه گیری یک خاصه مناسب، ارزیابی اهمیت و تحلیل هزینه-منفعت شناسایی یک قلم اشاره نمود. بنابراین یک قلم ممکن است دارای معیارهای اصلی شناخت باشد اما به دلیل ملاحظات یاد شده، شناسایی نشود.

۶. هر قلم که با تعریف یک عنصر منطبق باشد، حتی اگر در صورتهای مالی نیز شناسایی نشود یک عنصر تلقی می گردد. برای مثال ممکن است آن قلم قابل اندازه گیری نباشد، یا مبلغ آن با اهمیت نباشد.

## شناخت

### معیارهای اصلی شناخت

معیارهای اصلی شناخت: ویژگیهایی که هر قلم باید دارا باشد تا در صورتهای مالی منعکس گردد.

(۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی باشد و

(۲) قابل اندازه گیری باشد.



تعیین مبلغ پولی یک عنصر با اطمینان معقول

قابلیت اندازه گیری

## دارایی

### تعریف دارایی

۷. دارایی، منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای منافع اقتصادی و یا توان خدمت‌رسانی آتی باشد.
۸. تعریف دارایی تنها وجود یا عدم وجود یک دارایی را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

## دارایی

---

### تعریف دارایی

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

❑ تعریف دارایی تنها بیانگر وجود یا عدم وجود یک دارایی می‌باشد.

❑ نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن در تعریف دارایی نمی‌باشد.



### ویژگیهای ذاتی دارایی

۹. تعریف دارایی از ویژگیهای ذاتی آن ناشی می‌شود. این ویژگیها در ذات دارایی‌ها است. یک منبع در صورتی که دارای دو ویژگی باشد، دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود. اول اینکه، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد. دوم اینکه، خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.



۱۰. واحد گزارشگر برای دستیابی به اهداف خود، از منابع مختلف (از جمله؛ منابع مالی، اقتصادی، انسانی و ...) بهره می‌گیرد. با این وجود، این منابع دارایی به شمار نمی‌روند مگر اینکه از ویژگیهای ذاتی دارایی برخوردار باشند.

۱۱. علاوه بر دو ویژگی ذاتی عنوان شده در بند ۹، بسیاری از منابع دارای ویژگیهای دیگری هستند که در جهت شناسایی آنها به عنوان دارایی کمک می‌کند. دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی دارایی اغلب از طریق مالکیت قانونی به دست می‌آید، اما این ویژگی در مورد همه داراییها مصداق ندارد زیرا حقوق قانونی مربوط به خدمات و یا منافع اقتصادی می‌تواند بدون کسب مالکیت قانونی نیز به دست آید. برای مثال می‌توان به داراییهای کسب شده از طریق قراردادهای اجاره به شرط تملیک اشاره کرد.

۱۲. منابع واحد گزارشگر، اغلب مشهود و قابل مبادله هستند، اما نبود این ویژگی مانع از احتساب یک منبع به عنوان دارایی نمی‌شود. به عنوان مثال در صورتی که واحد گزارشگر بتواند از منافع منابع نامشهود (مانند علائم تجاری) بهره‌مند شود و دستیابی سایر واحدها به آن منافع را منع یا کنترل نماید، آن منابع، دارایی واحد گزارشگر به شمار می‌رود. همچنین یک منبع می‌تواند دارای منافع اقتصادی باشد، حتی اگر واحد گزارشگر نتواند آن منبع را مبادله کند یا به فروش رساند. به عنوان مثال، ماشینی که هنوز می‌تواند خدمات مورد نیاز را ارائه دهد حتی اگر بازاری برای فروش آن وجود نداشته باشد، دارایی محسوب می‌شود.

## دارایی

### ویژگیهای ذاتی دارایی

❑ تعریف دارایی ناشی از ویژگیهای ذاتی آن.

❑ دو ویژگی یک منبع برای دارایی محسوب شدن:

۱. آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد.
۲. خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد ← واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.

۱۳. یکی از ویژگیهای ذاتی داراییها، توانایی ارائه خدمات یا منافع اقتصادی است. منافع اقتصادی می‌تواند منجر به جریان ورود وجوه نقد به واحد گزارشگر شود، در حالی که خدمات قابل ارائه توسط یک دارایی می‌تواند به شیوه‌های دیگری نظیر خدمت‌رسانی به عموم محقق شود. به عنوان مثال، داراییهایی مثل پارکهای عمومی، موزه‌ها، و گالریهای هنری، به صورت رایگان یا با حقالزحمه‌ای کم یا با مشارکت اختیاری فرصتهای تحقیقاتی، آموزشی و تفریحی برای عموم فراهم می‌کند.

۱۴. خدمات یا منافع اقتصادی یک منبع ممکن است توسط واحد گزارشگر و اشخاص ثالث از طریق قراردادهای خاص، به طور مشترک مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان مثال، واحد گزارشگر و سایر اشخاص می‌توانند در یک مشارکت خاص با یکدیگر شریک شوند و بر این اساس در منافع موجود در مشارکت خاص سهم گردند. در این وضعیت، هر یک از طرفین می‌توانند داراییهایی متناسب با حقوق متعلق به خود را داشته باشند.

## دارایی

---

### ویژگیهای ذاتی دارایی

خدمات و منافع اقتصادی

□ یکی از ویژگیهای ذاتی دارایی: توانایی ارائه خدمات یا منافع اقتصادی.

<p>✓ <b>منافع اقتصادی:</b> منجر به جریان ورود وجوه نقد.</p> <p>✓ <b>خدمات قابل ارائه:</b> خدمت‌رسانی به عموم.</p> <p>○ <b>مثال:</b> داراییهایی مثل پارکهای عمومی، موزه‌ها، و گالریهای هنری، به صورت رایگان یا با حقالزحمه‌ای کم یا با مشارکت اختیاری فرصتهای تحقیقاتی، آموزشی و تفریحی برای عموم</p>	<p>ممکن است توسط واحد گزارشگر و اشخاص ثالث از طریق قراردادهای خاص، به طور مشترک استفاده شود.</p>
--	--

کنترل

۱۵. دومین ویژگی ذاتی یک دارایی، تحت کنترل بودن آن است. کنترل، به توانایی واحد گزارشگر در دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع و منع دستیابی دیگران (به آن خدمات و یا منافع اقتصادی) اطلاق می‌شود. در مواردی ممکن است واحد گزارشگر به طور فعال، کنترل خود را اعمال نماید. با این وجود، تا زمانی که واحد گزارشگر توانایی اعمال کنترل بر یک منبع را دارد، آن منبع به عنوان دارایی واحد گزارشگر به شمار می‌رود. واحد گزارشگر در اعمال کنترل، بسته به ماهیت

منبع موردنظر، می‌تواند منبع مربوطه را نگهداری یا مبادله کند، از آن برای تولید کالا یا ارائه خدمات استفاده کند، یا آن را برای تسویه بدهیها مورد استفاده قرار دهد.

۱۶. در برخی موارد، واحد گزارشگر علی‌رغم استفاده از یک منبع، قادر به اعمال کنترل بر آن نیست زیرا نمی‌تواند دستیابی دیگران به آن منبع را محدود یا منع نماید. اینگونه منابع، دارایی واحد گزارشگر محسوب نمی‌شوند. برای مثال، بزرگراهها برای اشخاصی که از آنها استفاده می‌کنند، منافع اقتصادی فراهم می‌نماید در حالی که، این اقلام، تنها دارایی شخصی محسوب می‌شود که توان کنترل آن را داراست.

۱۷. ویژگیهای ذاتی یک دارایی بیانگر این است که توانایی واحد گزارشگر در دستیابی به خدمات یا منافع اقتصادی یک منبع، ناشی از وقوع رویدادی در گذشته است. قصد یا توانایی دولت برای تحصیل یک منبع در آینده، منجر به ایجاد یک دارایی نمی‌شود. برای منابعی که مطابق با تعریف یک دارایی هستند، واحد گزارشگر باید از قبل دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی یک منبع را کسب کرده باشد و دستیابی واحدهای دیگر به آن منبع یا خدمات اقتصادی را محدود نموده باشد.

## دارایی

### ویژگیهای ذاتی دارایی

#### کنترل

□ **کنترل:** توانایی واحد گزارشگر در **دستیابی به خدمات و یا منافع اقتصادی موجود در یک منبع و منع دستیابی دیگران (به آن خدمات و یا منافع اقتصادی).**

□ **روشهای اعمال کنترل یک منبع بسته به ماهیت:**

- ✓ نگهداری.
- ✓ مبادله.
- ✓ استفاده برای تولید کالا یا ارائه خدمات.
- ✓ استفاده برای تسویه بدهیها

رویدادی در گذشته  
ناشی از وقوع

۱۸. بدهی، تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد بود.
۱۹. تعریف بدهی تنها وجود یا عدم وجود یک بدهی را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

## بدهی

---

### تعریف بدهی



□ **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد شد.

□ تعریف بدهی تنها بیانگر وجود یا عدم وجود یک بدهی می‌باشد.

□ نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن در تعریف بدهی نمی‌باشد.

### ویژگیهای ذاتی بدهی

۲۰. تعریف بدهی از ویژگیهای ذاتی آن ناشی می‌شود. بدهی واحد گزارشگر دارای دو ویژگی ذاتی است. اول اینکه، بدهی تعهد فعلی واحد گزارشگر می‌باشد. دوم اینکه، ایفای تعهد مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر است.

## بدهی

---

### ویژگیهای ذاتی بدهی

- تعریف بدهی ناشی از ویژگیهای ذاتی آن.
- دو ویژگی ذاتی بدهی:
  ۱. بدهی تعهد فعلی واحد گزارشگر است.
  ۲. ایفای تعهد مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر است.



۲۱. در این بیانیه، 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 تأمین 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.

۲۲. بسیاری از تعهدات واحد گزارشگر از قوانین و شرایط قراردادهای و الزامات حاکم بر آن ناشی می‌شود که دارای پشتوانه قانونی است. به عنوان مثال؛ واحد گزارشگر بابت دریافت وام، خرید نسیمه داراییها، استفاده از دانش و مهارت کارکنان، و ... ملزم به ایفای تعهدات می‌باشد. با این حال، تعهد قانونی، شرط لازم برای وجود یک بدهی محسوب نمی‌شود بلکه سایر تعهدات نیز می‌تواند بیانگر وجود بدهی باشند.

## بدهی

---

### ویژگیهای ذاتی بدهی

تعهد فعلی

- **تعهد:** الزام به انجام وظیفه یا ایفای مسئولیت به شیوه‌ای مشخص.
- **تعهد فعلی:** تعهد در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده و هنوز ایفا نگردیده است.
- قصد انجام یک کار در آینده **حتی در صورت تأمین اعتبار**، تعهد فعلی محسوب نمی‌شود.
- ایجاد تعهد فعلی یعنی واحد گزارشگر به واسطه انجام عملی **خاص یا وقوع رویدادی مشخص**، ملزم به انتقال منابع به دیگران شده باشد.

صرفاً منظور تعهد قانونی نیست.

#### ایفای تعهد

۲۳. یک تعهد در صورتی می‌تواند بدهی تلقی شود که واحد گزارشگر، هیچ راهی برای جلوگیری از خروج منابع برای ایفای آن ندارد. با این وجود در مورد مبلغ و زمان ایفای تعهد ممکن است ابهام وجود داشته باشد. این ابهامات در اندازه‌گیری بدهی مدنظر قرار می‌گیرد. شرایط یا رویدادهای تعیین کننده زمان ایفای تعهد، طبق قانون یا قرارداد بین واحد گزارشگر و واحد دیگر مشخص می‌شود. در اغلب قراردادهای، زمان ایفای تعهد مشخص است اما در برخی موارد، طرفین توافق می‌کنند که ایفای تعهد با وقوع رویدادی خاص یا بنا به درخواست دریافت کننده دارایی یا خدمات انجام شود، که در این حالت زمان تسویه مشخص نیست. اگر در تاریخ گزارشگری، واحد گزارشگر و واحد دیگر، توافق یا تفاهمی

در رابطه با تسویه تعهد نداشته باشند و واحد گزارشگر در تصمیم‌گیری پیرامون چگونگی تسویه تعهد آزادی عمل داشته باشد، این تعهد واجد شرایط تعریف بدهی نیست.

۲۴. علاوه بر عدم اطمینان پیرامون زمان تسویه تعهد، در رابطه با مبلغ تسویه بسیاری از تعهدات نیز عدم اطمینان وجود دارد. به عنوان مثال، مبلغ موردنیاز برای تسویه تعهد، می‌تواند با توجه به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی (مانند کاهش در قیمت‌های بازار)، محتمل باشد. با این وجود، واحد گزارشگر براساس تحلیل هرگونه عوامل احتمالی تأثیرگذار بر زمان و مبلغ تسویه، متعهد به ایفای تعهد خود است. عدم اطمینان در ارتباط با مبلغ یا زمان تسویه تعهد، در اندازه‌گیری بدهی مورد توجه قرار می‌گیرد.

۲۵. غالباً هویت شخصی که واحد گزارشگر در قبال آن متعهد است، در زمان شناخت بدهی مشخص می‌باشد، اما آگاهی از هویت شخص ذینفع، ویژگی ذاتی یک بدهی تلقی نمی‌شود. به عنوان مثال، ممکن است دولت یک قرارداد بلندمدت از کار افتادگی با کارکنان خود داشته باشد بدون اینکه از هویت هر یک از آنها باخبر باشد.

## بدهی

### ویژگیهای ذاتی بدهی

#### ایفای تعهد

- ❑ **تعهد در چه صورت بدهی است؟** واحد گزارشگر، هیچ راهی برای جلوگیری از خروج منابع برای ایفای آن نداشته باشد.
- ❑ وجود احتمال **ابهام در مورد مبلغ و زمان ایفای تعهد**. توجه به این ابهامات در اندازه‌گیری بدهی.
- ❑ مشخص شدن ایفای تعهد، طبق قانون یا قرارداد بین واحد گزارشگر و واحد دیگر.
- ✓ در صورت نبود توافق یا تفاهمی در رابطه با تسویه تعهد در تاریخ گزارشگری بین واحد گزارشگر و واحد دیگر و واحد گزارشگر دارای آزادی عمل در تصمیم‌گیری پیرامون چگونگی تسویه تعهد ❑ این تعهد بدهی نیست.

## بدهی

### ویژگیهای ذاتی بدهی

#### ایفای تعهد

- ❑ وجود عدم اطمینان پیرامون زمان تسویه تعهد به عنوان مثال، تعیین مبلغ موردنیاز برای تسویه تعهد، با توجه به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی (مانند کاهش در قیمت‌های بازار).
- ❑ واحد گزارشگر براساس تحلیل هرگونه عوامل احتمالی تأثیرگذار بر زمان و مبلغ تسویه، متعهد به ایفای تعهد خود.
- ❑ آگاهی از هویت شخصی که واحد گزارشگر در قبال آن متعهد است، ویژگی ذاتی یک بدهی تلقی نمی‌شود.

## ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها

۲۶. تعریف دارایی و بدهی از ویژگیهای ذاتی آنها ناشی می‌شود، اما تعاریف مربوط به ارزش خالص، درآمد و هزینه، برگرفته از تعریف دارایی و بدهی است. از این رو، در ارزیابی این که چه اقلامی مطابق با تعریف ارزش خالص، درآمد و هزینه هستند، باید به تعریف دارایی و بدهی مراجعه کرد.

### تعریف ارزش خالص

۲۷. ارزش خالص، عبارت از ارزش کل داراییها منهای ارزش کل بدهیهای واحد گزارشگر است.

### تعریف درآمد

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

۲۹. تعریف درآمد، تنها وجود یا عدم وجود این عنصر را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

### تعریف هزینه

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

۳۱. تعریف هزینه، تنها وجود یا عدم وجود این عنصر را مورد توجه قرار می‌دهد و چگونگی اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن را مدنظر قرار نمی‌دهد.

## ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها

- تعریف درآمد و هزینه تنها بیانگر وجود یا عدم وجود یک بدهی می‌باشد.
- نحوه اندازه‌گیری و زمان شناسایی آن در تعریف درآمد و هزینه نمی‌باشد.

## ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی

بر اساس بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی

۱. ویژگیهای کیفی به ویژگیهایی اطلاق می شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی برای استفاده کنندگان می شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم گیری را میسر می سازد.
۲. برخی ویژگیهای کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می شود.
۳. ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. این ویژگیها خود متشکل از ویژگیهای دیگری است که در بندهای ۹ تا ۱۸ توصیف می شود.
۴. ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، سودمندی آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. این ویژگیها در بندهای ۱۹ تا ۲۶ توصیف می شود.
۵. رابطه بین ویژگیهای کیفی در شکل زیر نشان داده شده است.





## اهمیت

۶. اهمیت یک شاخص تصمیم گیری است. اهمیت یک ویژگی کیفی لازم برای اطلاعات نیست، بلکه یک معیار سنجش است که باید قبل از سایر ویژگیهای کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد، بنابراین اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست.

۷. اطلاعاتی با اهمیت است که حذف یا ارائه نادرست آن بتواند بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر باشد. اهمیت اطلاعات، به میزان و ماهیت آن و موقعیت خاص هر واحد گزارشگر بستگی دارد. از آنجا که گزارشهای مالی شامل اطلاعات کمی و کیفی است، تعیین یک شاخص کمی مناسب برای بااهمیت قلمداد نمودن اطلاعات امکانپذیر نمی‌باشد.

۸. اهمیت در محیط قانونی، سازمانی، و عملیاتی واحد گزارشگر و با توجه به اطلاعات، دانش و انتظارات تهیه‌کنندگان اطلاعات و نیاز استفاده‌کنندگان ارزیابی می‌شود. برای مثال، افشای اطلاعات در خصوص رعایت قوانین و مقررات از نظر ماهیت مهم است حتی اگر مبلغ ریالی عدم رعایت بااهمیت نباشد.

### ویژگیهای کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

#### مربوط بودن

۹. اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیمات استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابیهای گذشته مؤثر واقع شود.

#### ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی

۱۰. اطلاعات مربوط دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا ارزش تأییدکنندگی است. نقشهای تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات با یکدیگر مرتبط می‌باشد. به عنوان مثال، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی داراییهای واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد را در استفاده از فرصتها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ماحصل عملیات می‌باشد.

۱۱. اطلاعات در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که موجب تأیید یا تغییر انتظارات پیشین یا کنونی شامل انتظارات مبتنی بر ارزیابیهای گذشته گردد. به عنوان مثال اطلاعات باید نشان دهد کدام یک از مدیران مسئولیت خود را در قبال مصرف کارا و اثربخش منابع، ارائه خدمات مورد انتظار و رعایت قوانین و مقررات مربوط ایفا نموده‌اند.

۱۲. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، ممکن است حاوی اطلاعاتی پیرامون اهداف و بهای تمام شده خدمات مورد انتظار از واحد گزارشگر در آینده و میزان و منشأ منابعی که برای ارائه این خدمات تخصیص داده می‌شود، باشد. چنین اطلاعاتی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است و برای مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری، مربوط تلقی می‌شود. اطلاعات پیرامون رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای گذشته یا حال نیز می‌تواند در شکل‌دهی انتظارات مربوط به آینده دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد.

## قابل اتکا بودن

۱۳. اطلاعاتی قابل اتکاست که علاوه بر کامل بودن، عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.

### بیان صادقانه

۱۴. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. اطلاعاتی که به طور صادقانه بیانگر یک رویداد اقتصادی یا سایر رویدادها است، محتوای معاملات، رویدادها، فعالیتها یا شرایط مورد نظر را توصیف می‌کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نمی‌باشد (رجحان محتوا بر شکل).

۱۵. برخی رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارائه شده در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، با شرایط عدم اطمینان مواجه هستند. از این رو، ارائه اطلاعات مرتبط با رویدادهای مذکور در گزارشهای مالی اغلب مستلزم انجام برآوردهایی است که مبتنی بر قضاوت مدیریت می‌باشد. برای بیان صادقانه برآوردها، اعمال دقت لازم می‌باشد. با این وجود، بیان صادقانه به معنای کامل بودن، بی‌طرفی مطلق برآوردها یا عاری از اشتباه بودن آنها نمی‌باشد. رعایت احتیاط در شرایط عدم اطمینان ضروری است و ممکن است در برخی مواقع به منظور بیان صادقانه رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادها، لازم باشد تا به صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شود.

### بی‌طرفی

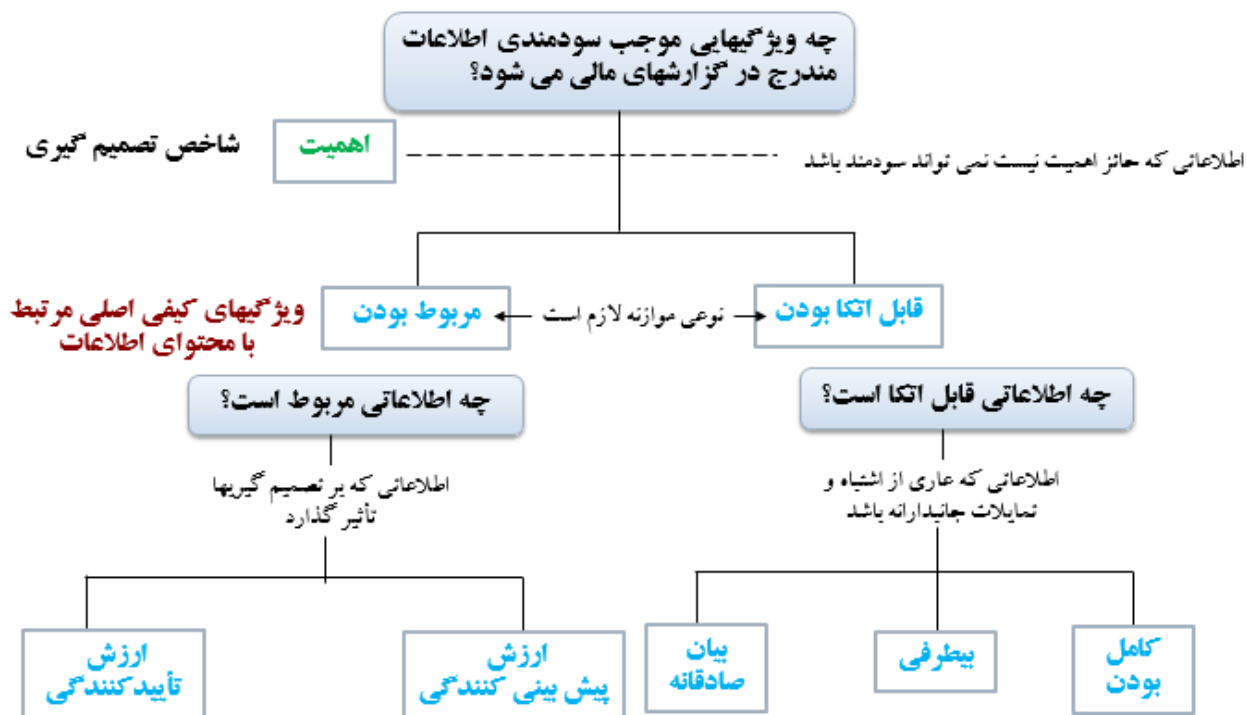
۱۶. بی‌طرفی به معنای نداشتن تمایلات جانبدارانه در انتخاب و ارائه اطلاعات با قصد دستیابی به نتیجه از پیش تعیین شده می‌باشد.

۱۷. در صورتی که انتخاب یا ارائه اطلاعات مالی، به منظور دستیابی به نتایج یا پیامدهای از پیش تعیین شده در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی یا اتخاذ تصمیم صورت گیرد، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی بی‌طرفانه نخواهد بود. با این وجود، ارائه اطلاعات بی‌طرفانه در گزارشهای مالی بدین معنا نیست که این گونه اطلاعات باید بدون هدف باشد یا نباید بر رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد.

### کامل بودن

۱۸. ارائه اطلاعات در گزارشهای مالی در صورتی از خصوصیت کامل بودن برخوردار است که با توجه به ویژگی اهمیت و تحلیل منفعت و هزینه شامل تمام اطلاعات لازم برای بیان صادقانه رویدادی باشد که مدعی ارائه آن است. حذف برخی اطلاعات می‌تواند موجب نادرستی آن و در نتیجه عدم سودمندی اطلاعات برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی گردد. به طور مثال اطلاعات مالی و غیرمالی پیش‌بینی شده برای آینده و اطلاعات مرتبط با میزان دستیابی به اهداف و پیامدهای ارائه خدمات مندرج در گزارشهای مالی باید همراه با مفروضات اصلی مبنای محاسبات مربوط به این اطلاعات ارائه شود.

## رابطه بین ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی



### ویژگیهای کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

۱۹. همان طور که در بند ۴ ذکر شد ویژگیهای اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. اطلاعاتی که فاقد این ویژگیها باشد علیرغم مربوط بودن و قابل اتکا بودن، دارای سودمندی محدودی است.

### قابل مقایسه بودن

۲۰. استفاده کنندگان گزارشهای مالی باید بتوانند گزارشهای مالی یک واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه نمایند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد گزارشگر و در طول زمان برای آن واحد گزارشگر با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای گزارشگر مختلف نیز هماهنگی رویه در اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

۲۱. اطلاعات مرتبط با وضعیت مالی، عملکرد مالی، رعایت الزامات قانونی و بودجه‌ای، دستاوردهای ارائه خدمات و برنامه‌های آتی واحد گزارشگر، در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم گیری ضروری است. سودمندی چنین اطلاعاتی در صورتی افزایش می‌یابد که امکان مقایسه این اطلاعات با بودجه آن دوره، اطلاعات مشابه آن واحد برای دوره‌ها و تاریخهای زمانی دیگر، و/ یا اطلاعات مشابه درباره واحدهای دیگر (به عنوان مثال، واحدهای بخش عمومی

ارائه‌کننده خدمات مشابه در حوزه‌های مختلف) وجود داشته باشد. بکارگیری رویه‌های حسابداری مشابه در مورد عملکرد و بودجه، موجب افزایش سودمندی مقایسه بین نتایج واقعی و پیش‌بینی شده خواهد شد.

۲۲. قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی اشتباه گرفت. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهتها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. تأکید بیش از حد بر یکنواختی ممکن است به دلیل گزارش موارد متفاوت به گونه‌ای مشابه، منجر به کاهش قابلیت مقایسه گردد.

۲۳. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای گزارشگر مختلف حفظ شود. اگر چه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست.

### قابل فهم بودن

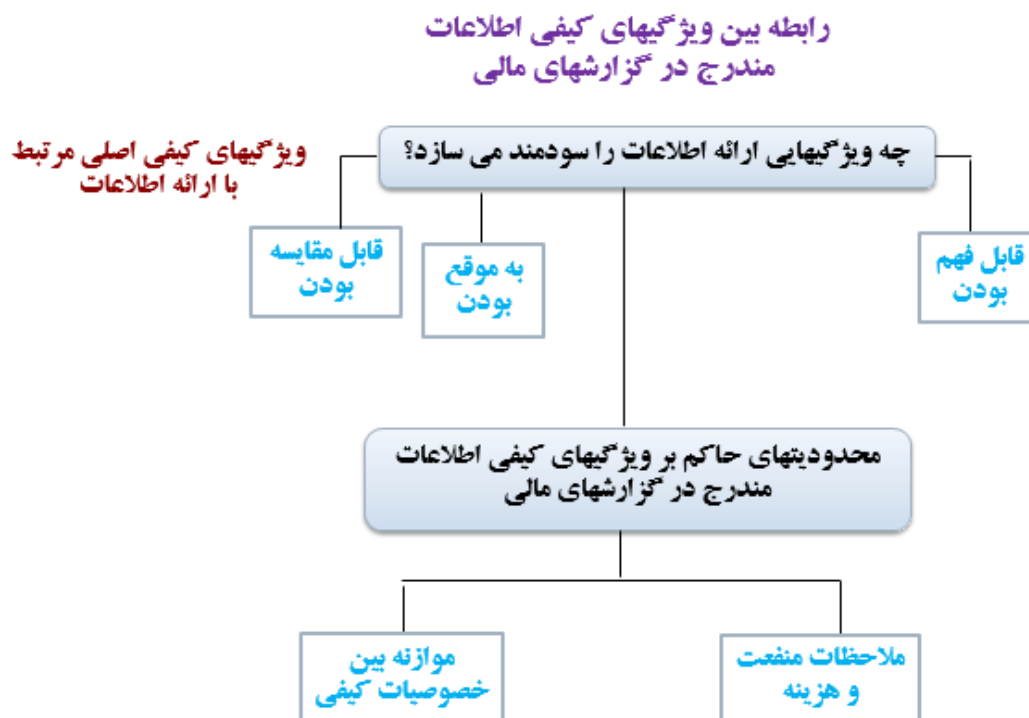
۲۴. ویژگی قابل فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آنها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. برای مثال، توضیحات مربوط به اطلاعات مالی و سایر اطلاعات و گزارشهای توصیفی دست آوردها و انتظارات باید با زبان ساده نوشته شود و به گونه‌ای ارائه گردد که به راحتی برای استفاده‌کنندگان قابل فهم باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آنهاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد.

۲۵. گزارشهای مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیتهای واحد گزارشگر تهیه می‌شود. از این رو اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی عموماً براساس این فرض تهیه می‌شود که استفاده‌کنندگان از آگاهی متعارفی در مورد فعالیتهای واحد گزارشگر و نحوه حسابداری برخوردارند و همچنین توانایی مطالعه اطلاعات و تمایل به انجام این کار را داشته باشند. در عین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مربوط، تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود.

### به موقع بودن

۲۶. به موقع بودن به این معنی است که قبل از اینکه سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد.

۲۷. برخی از اقلام ممکن است تا بعد از تاریخ گزارشگری همچنان به موقع تلقی شود. به عنوان مثال، ممکن است در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری، استفاده کنندگان نیازمند ارزیابی روندهای موجود در عملکرد ارائه خدمات و عملکرد مالی و انطباق آن با بودجه چند دوره گزارشگری باشند.



#### محدودیت‌های حاکم بر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی

۲۸. به‌ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد. برخی از مؤثرترین محدودیتها در بندهای ۲۹ تا ۳۲ تشریح می‌گردد.

#### موازنه بین ویژگیهای کیفی

۲۹. یکی از محدودیتها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگیهای کیفی ضرورت دارد. به‌طور مثال اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجه مربوط بودن کمتری برخوردار است و به عکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع ویژگیها به منظور پاسخگویی به اهداف صورتهای مالی است. اهمیت نسبی ویژگیهای کیفی در موارد مختلف امری قضاوتی است.

۳۰. هرگاه تأخیری در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است ویژگی مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم باشد مدیریت نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است قبل از مشخص شدن همه جنبه‌های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این امر از قابلیت اتکای آن می‌کاهد. به عکس، هرگاه به‌منظور

مشخص شدن همه جنبه‌های مزبور، گزارشگری با تاخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده کنندگانی که باید طی این مدت تصمیماتی اتخاذ کنند بی فایده شود. بی فایده شود. برای نیل به موازنه بین ویژگیهای مربوط بودن و قابل اتکا بودن، باتوجه به الزامات قانونی در مورد زمان ارائه اطلاعات، مهمترین موضوعی که باید مورد توجه قرار گیرد این است که چگونه به بهترین وجه، نیازهای تصمیم‌گیری و پاسخگویی تأمین شود.

### ملاحظات منفعت و هزینه

۳۱. توازن بین منفعت و هزینه به جای اینکه یک خصوصیت کیفی باشد یک محدودیت مهم است. منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد. معهداً ارزیابی منفعت و هزینه اساساً یک فرایند قضاوتی است. مضافاً هزینه‌ها لزوماً بر عهده استفاده‌کنندگانی که از منافع اطلاعات بهره‌می‌برند قرار نمی‌گیرد. همچنین منافع اطلاعات ممکن است نصیب استفاده‌کنندگانی غیر از آنهایی که اطلاعات برای آنها تهیه شده است، شود. به دلایل فوق اغلب ارزیابی منفعت و هزینه تهیه و ارائه اطلاعات مشکل است. با این حال تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نیز تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید از این محدودیت آگاه باشند.

۳۲. هزینه‌های تهیه اطلاعات شامل هزینه‌های جمع‌آوری و پردازش اطلاعات، هزینه‌های تأیید و انتشار آنها است. هزینه‌های تحلیل و تفسیر اطلاعات به عهده استفاده‌کنندگان است. همچنین حذف اطلاعات سودمند، هزینه‌هایی را بر آنها تحمیل می‌کند. این هزینه‌ها شامل هزینه‌هایی است که استفاده‌کنندگان برای دستیابی به اطلاعات مورد نیاز، یا تلاش در جهت برآورد آن اطلاعات، با استفاده از داده‌های ناقص در گزارشهای مالی یا سایر منابع، متحمل می‌شوند. تهیه‌کنندگان در جهت ارائه اطلاعات در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، تلاش زیادی را متحمل می‌شوند. با این وجود، دریافت‌کنندگان خدمات و فراهم‌کنندگان منابع، در نهایت متحمل هزینه چنین تلاشهایی می‌شوند چرا که منابع به جای مصرف در فعالیتهای ارائه خدمات، در جمع‌آوری داده‌ها جهت منظور نمودن در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی مصرف می‌شود.

## تجدید ارائه مانده های اول دوره صورت های مالی

در صورت انجام اصلاح مانده حساب های سال یا سنوات قبل در سال مالی جاری که به دلیل اهمیت آنها تحت سرفصل "تعدیلات سنواتی" ثبت شده است، ضرورت دارد آثار ریالی اصلاحات مزبور در صورت های مالی سال جاری در سرفصل مربوطه نشان داده شود. برای این منظور باید گردش بدهکار و بستانکار حساب کل تعدیلات سنواتی (کد حساب ۵۱) را به تفکیک اقلام تشکیل دهنده سرفصل واقعی آنالیز و علاوه بر آن که تغییرات به عمل آمده را در مانده های ابتدای دوره صورت های مالی جایگزین نموده متقابلاً این تغییرات را طی جداولی تحت عنوان "تعدیلات سنواتی" در یادداشت های توضیحی صورت های مالی نیز نشان دهیم.

برای مثال فرض کنیم ۱۲۴ ریال طلب از سازمان تأمین اجتماعی بابت درآمد ویزیت سال قبل و هم چنین مبلغ ۱۰۰ ریال هزینه برق سنوات گذشته در حساب ها عمل نشده است - اسناد حسابداری رویدادهای مزبور در سال مالی ۱۴۰۱ به طرفیت تعدیلات سنواتی (کد حساب کل ۵۱) صادر و در حساب های مربوطه ثبت شده است.

نحوه انعکاس اقلام مزبور در صورت های مالی سال ۱۴۰۱ (تجدید ارائه مانده های مربوط به سال ۱۴۰۰) به شرح زیر می باشد:

مبلغ - ریال		۱۴۰۱/۱۲/۲۹				
مانده اصلاح شده	تعدیلات (بستانکار)	تعدیلات (بدهکار)	مانده	یادداشت		
۱۷۰		۱۰۰	۷۰		هزینه برق	
۲۴۶	۱۲۴		۱۴۰		درآمد ویزیت	
	۱۲۴	۱۰۰				

### \*- تعدیلات سنواتی

اصلاح اشتباهات سنوات قبل به شرح ذیل قابل تفکیک است:

**نکته:** اقلام ثبت شده در سرفصل فوق بابت اصلاح اشتباه / اشتباهات همین سرفصل نباید در جدول فوق منعکس گردد.

۱- \* - آثار اصلاح اشتباهات در جداول ذیل نشان داده شده است:

الف: اقلام هزینه/درآمد سال مالی ۱۴۰۰، قبل و پس از تعدیلات اعمال شده:

گردش یادداشت فوق عیناً معادل گردش حساب تعدیلات سنواتی (کد حساب کل ۵۱) می باشد.

مبلغ - ریال		۱۴۰۱/۱۲/۲۹				
مانده	تعدیلات (بستانکار)	تعدیلات (بدهکار)	یادداشت			
۲۴	۱۲۴	۱۰۰	*-۱	تعدیلات سنواتی		
۲۴	۱۲۴	۱۰۰				



ب : اقلام ترازنامه‌ای سال مالی ۱۴۰۰، قبل و پس از تعدیلات اعمال شده:

مبلغ - ریال		۱۴۰۱/۱۲/۲۹			
مانده اصلاح شده	تعدیلات (بستانکار)	تعدیلات (بدهکار)	مانده	یادداشت	
۲۷۴	۰	۱۲۴	۱۵۰		بدهکاران
۱۸۰	۱۰۰		۸۰		بستانکاران
	۱۰۰	۱۲۴			

بدیهی است در صورت‌های مالی، برای آن دسته از مانده حساب‌های اول دوره که تغییر کرده است جمله "تجدید ارائه شده" در بالای ستون مربوطه باید قید گردد.

### سایر تغییرات در ارزش خالص

اقلام عمده "سایر تغییرات در ارزش خالص" را آثار مالی رویدادهای ذیل تشکیل می‌دهد:

- ۱ - مستقل شدن واحدهای تابعه
  - ۲ - تفکیک بخشی از دانشگاه و تشکیل دانشگاه جدید
  - ۳ - ادغام موسسه یا مراکز تابعه با یکدیگر
  - ۴ - مازاد تجدید ارزیابی دارائی‌های ثابت مشهود
  - ۵ - سود حاصل از تسعیر ارز در تاریخ ترازنامه
- در فهرست حساب‌ها جهت ثبت رویدادهای مالی مزبور حساب سایر تغییرات در ارزش خالص با کد ۵۲ اختصاص داده شده است .  
در ضمن زیان حاصل از تسعیر ارز باید به عنوان هزینه دوره (کد حساب ۸۰۹۹۰۳) شناسائی و در حساب‌ها ثبت شود.

## طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورت های مالی :

یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات، بیان صادقانه (Representational faithfulness) می باشد . بر این اساس اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می کند بیانگر آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند .

اگر قرار است اطلاعات، بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن هاست باشد ، لازم است که این اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل آن ها به حساب گرفته شود.

نمونه بارز این موضوع، پیش فروش وسائل نقلیه توسط شرکت های سازنده می باشد که برای پیش فروش خود به مشتری تخفیف نقدی نیز قائل می شوند و در این خصوص دریافت های خود را تحت عنوان پیش دریافت در حساب ها ثبت می نمایند.

در هنگام تهیه صورت های مالی معاملات مزبور باید از طریق طبقه بندی، مانده حساب ها از پیش دریافت به تسهیلات دریافتی تغییر یافته و تخفیفات نقدی قائل شده نیز به عنوان بهره و سود پرداختی وام های دریافتی تلقی و در صورت های مالی نشان داده شوند.

لذا اطلاعات موجود در تراز آزمایشی دانشگاه نیز در صورت لزوم باید طبقه بندی و سپس به صورت های مالی اساسی منتقل گردد این طبقه بندی و انتقال به صورت های مالی اساسی از طریق کاربرگ (با عطف استاندارد ۶۰۲۰) صورت می پذیرد لذا تهیه این کاربرگ پیش از تهیه صورت های مالی الزامی بوده و می بایست به حسابرس دانشگاه نیز تحویل گردد.

کاربرگ مزبور در جدول ذیل نشان داده شده است . (تهیه آن در تمام سطوح ، حساب های کل ، حساب های معین و جزء معین )

### دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تبریز

تراز آزمایشی مانده حساب ها .....@..... با اعمال سند طبقه بندی در تاریخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۹

مبلغ : ریال

یادداشت	مانده صورت های مالی		اصلاحات طبقه بندی		مانده در پایان دوره (**)		حساب	
	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	عنوان	کد
							موجودی نقد	
							سرمایه گذاری های کوتاه مدت	

@- سطح حساب : کل - معین یا جز معین و تفصیل مربوطه  
 (\*\* مانده طبق تراز آزمایشی

## مقایسه عملکرد با بودجه :

مبنای حسابداری تهیه بودجه و صورت‌های مالی یکسان است و بودجه دانشگاه نیز باید بر مبنای تعهدی تهیه گردد. طبقه بندی هر دو بر حسب ماهیت و سال مالی بودجه و صورت‌های مالی یکسان است.

بودجه، منعکس کننده تصویر مالی برنامه‌های دانشگاه برای یک سال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامه‌های مالی منجر به ارتقای شفافیت صورت‌های مالی گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسئولیت پاسخگویی دانشگاه‌ها محسوب می‌شود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجه‌ای و عملکرد در صورت‌های مالی، به استفاده‌کننده در ارزیابی این موضوع کمک می‌کند که آیا منابع، طبق پیش‌بینی‌ها تحصیل شده و طبق بودجه به مصرف رسیده است یا خیر.

وفق ماده ۱۴ آیین نامه مالی و معاملاتی بودجه تفصیلی برنامه مالی موسسه است که برای یک سال مالی تهیه می‌شود و حاوی پیش بینی کلیه دریافت‌ها و منابع مالی و برآورد مصارف مالی موسسه برای اجرای برنامه‌های عملیاتی سالانه و پرداخت تعهدات معوق در قالب برنامه‌های مختلف می‌باشد که توسط رییس موسسه پیشنهاد و به تصویب هیأت امنای می‌رسد.

دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ملزم به افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه و عملکرد می‌باشند و با تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، بخشی از وظیفه پاسخگویی دانشگاه‌ها انجام می‌گردد و شفافیت صورت‌های مالی آن‌ها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می‌یابد:

الف- رعایت بودجه‌های مصوب؛ و

ب- میزان دستیابی به اهداف بودجه.

با توجه به اینکه برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکان‌پذیر نیست، در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود علاوه بر این، ممکن است در مواردی براساس تبصره ۲ ماده ۱۴ آیین‌نامه مالی و معاملاتی، در طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای تغییراتی داده شود. این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نمی‌کند. این گونه موارد که اصلاحیه بودجه نام دارند نیز سبب تعدیل بودجه اولیه می‌شوند. بودجه نهایی شامل همه اصلاحات و متمم‌ها می‌باشد.

مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل موارد زیر را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد:

الف- مقایسه بودجه اولیه و نهایی؛

ب - مقایسه بودجه نهایی و عملکرد براساس یک مبنای قابل مقایسه؛ و

ج - افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشت‌های توضیحی.

افشای تفاوت بین بودجه نهایی با عملکرد و بودجه نهایی با بودجه اولیه که اغلب در حسابداری به آن انحراف گفته می‌شود، می‌تواند به کامل بودن صورت‌های مالی کمک کند. بر این اساس ارائه توضیح در مورد دلایل تفاوت بین بودجه نهایی و اولیه الزامی است .

این موارد افشا، زمینه پاسخگویی عمومی دانشگاه را در قبال عملکرد آن‌ها فراهم می‌کند.

در صورت‌های مالی تلفیقی، اطلاعات واحدها و فعالیت‌های تحت کنترل یک واحد گزارشگر منعکس می‌شود. ممکن است برای واحدها یا فعالیت‌هایی که جزئی از صورت‌های مالی تلفیقی هستند، بودجه جداگانه‌ای تصویب و در دسترس عموم قرار گیرد. در چنین مواردی، بودجه‌های جداگانه باید به گونه‌ای با هم ترکیب شود که امکان ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در سطح واحد گزارشگر امکان‌پذیر گردد.

## تاریخ تأیید صورت‌های مالی :

آگاهی از تاریخ تأیید صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان اهمیت دارد، زیرا صورت‌های مالی رویدادهای بعد از آن تاریخ را منعکس نمی‌کند .

تاریخ تأیید صورت‌های مالی ، تاریخی است که هیأت رئیسه دانشگاه، صورت‌های مالی را به طور رسمی و برای آخرین بار به منظور انتشار، تأیید می‌کند. تاریخ تأیید صورت‌های مالی تلفیقی، تاریخی است که صورت‌های مالی یاد شده توسط مدیریت دانشگاه به منظور انتشار، تأیید می‌شود.

مضافاً دانشگاه های علوم پزشکی ملزمند صورت‌های مالی خود را بعد از انتشار، به تصویب هیأت امنای دانشگاه برسانند. در چنین مواردی، تاریخ تأیید صورت‌های مالی، تاریخ تأیید برای انتشار اولیه است، نه تاریخی که در آن صورت‌های مالی توسط هیأت امنای تصویب شده است.

بدیهی است مهلت مندرج در بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی و همچنین مفاد ماده ۴ آئین نامه مزبور، به عنوان مهلت قانونی انتشار صورت‌های مالی بوده و الزاماً نباید تاریخ انتشار یا تصویب تلقی گردد.

عدم انتشار صورت‌های مالی تا مهلت های تعیین شده، عدم رعایت مقررات تلقی می‌گردد.

ضروری است وفق ماده ۴ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امنای دانشگاه های علوم پزشکی، ذیل صورت‌های مالی (صورت وضعیت مالی \_ صورت تغییرات در وضعیت مالی \_ گردش حساب تغییرات در ارزش خالص \_ صورت مقایسه بودجه و عملکرد \_ صورت دریافت/ پرداخت به تفکیک برنامه) توسط افراد مشخص شده در ماده مزبور امضاء شود.

## مدارک و افشاء اطلاعات صورت‌های مالی :

اطلاعاتی که باید در صورت‌های مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی و زیر مجموعه آن افشاء شود برای اقلام مندرج در صورت‌های مالی و یادداشت های توضیحی آنها به شرح پیوست اعلام می‌گردد. ( پیوست شماره ۲ )

شایان اهمیت است ، طبق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء، صورت‌های مالی تلفیقی دانشگاه و واحدهای اجرائی مستقل آن باید برای هر سال توسط دانشگاه به عنوان واحد اصلی تهیه و ارائه شود لذا افشاهای مورد نظر می بایست در خصوص صورت‌های مالی تلفیقی دانشگاه وفق توضیحات مندرج در پاراگراف انتهایی صفحه یک همین دستورالعمل، اعمال گردد .

همچنین از آنجائی که بخش عمده‌ای از صورت‌های مالی ابلاغی وزارت بهداشت با استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی و همچنین استاندارد حسابداری شماره یک بخش عمومی مطابقت دارد، در این لیست به بندهای استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی نیز عطف داده شده است .

## تحويل صورتهای مالی به حسابرس مستقل :

صورتهای مالی دانشگاه اعم از ستاد یا واحدهای تابعه مستقل پس از امضای تمام صورت مالی باید طی نامه رسمی به حسابرس مستقل تحويل شود و در نسخه دوم نامه ارسالی، باید تأیید تحويل صورتهای مالی با ذکر تاریخ تحويل، از حسابرس دانشگاه اخذ گردد.

### نکته بسیار مهم :

مدیر امور مالی قبل از تهیه صورتهای مالی، باید اطمینان حاصل نماید که اولاً حساب های فیما بین ستاد با واحدهای تابعه مطابقت دارد، ثانیاً تمام اسناد حسابداری صادره در نرم افزار مالی نهائی شده و هیچ سند حسابداری در ستاد یا واحد تابعه اعم از مستقل یا غیر مستقل در مرحله پیش نویس یا ارسال نشده به ستاد دانشگاه نباشد و تمام رسید و حواله های انبار نیز در نرم افزارهای مربوطه (انبار، حسابداری انبار و اموال) تعیین تکلیف شده باشند و ثالثاً مانده حساب ها به طور موقت بسته شده باشند .

آنگاه مدیر امور مالی باید نسبت به قفل نمودن بخش صدور سند حسابداری در نرم افزار نظام نوین مالی در کل دانشگاه جهت تحت کنترل داشتن صدور هرگونه سند حسابداری در سال قبل اعم از واحد یا ستاد اقدام نماید.

بدیهی است پس از دریافت صورتهای مالی حسابرسی شده، سند حسابداری بستن مانده حساب ها باید نهائی شود .

## مدارک و مستندات مرتبط [ پیوست ها ]

مدارک مرتبط با این مجموعه را، مستندات مشروحه در جدول ذیل که در صفحات آتی به طور کامل تشریح شده است و جزء لاینفک این مجموعه می باشد تشکیل می دهند.

صفحه		شرح	پیوست
از	لغایت		
۲۱	۲۲	جدول عطف گذاری یادداشت های توضیحی صورتهای مالی	۱
--	--	جدول افشاء اطلاعات صورتهای مالی ( در دوره آتی به همراه مقایسه استانداردهای متناظر بخش عمومی و بخش انتفاعی تشریح و ارائه خواهد شد )	۲
۲۳	۲۳	نمونه صورتهای مالی تلفیقی	۳

پیوست ( ۱ ) جدول عطف گذاری یادداشت های توضیحی صورت های مالی

جدول عطف گذاری یادداشت های توضیحی صورت های مالی								
ملاحظات	یادداشت		صورت مالی	حساب کل		گروه		
	تلفیقی	اصلی		عنوان	کد	عنوان	کد	
● تطبیق و تهاتر در پایان سال	۶	۵	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)	موجودی نقد	۱۰	دارایی های جاری	۱	
	-	-		وجوه بانکی غیر قابل برداشت	۱۱			
	۸	۷		حساب های رابط بدهکار	۱۲			
	۷	۶		سرمایه گذاری های کوتاه مدت	۱۳			
	۸	۷		حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از معاملات	۱۴			
	۹	۸		حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از رویدادهای غیرمبادله ای	۱۵			
	۱۰	۹		موجودی کالا	۱۶			
	۱۱	۱۰		سفارشات کالا	۱۷			
	تهاتر علی الحساب ها با ذخائر	۱۲		۱۱	علی الحساب ها و پیش پرداخت ها			۱۸
	-	-		خدمات در جریان	۱۹			
	۱۳	۱۲	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)	دارائی های ثابت مشهود	۲۰	دارائی های غیر جاری	۲	
				دارائی های در جریان ساخت یا ایجاد	۲۱			
				دارائی های ثابت در جریان تعمیرات اساسی	۲۲			
				سرمایه گذاری بلند مدت	۲۳			
				دارائی های نامشهود	۲۶			
				سایر دارائی ها	۲۷			
				ذخیره مطالبات	۲۸			
				استهلاک انباشته دارائی ها	۲۹			
● تطبیق و تهاتر در پایان سال	۱۷	۱۶	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از معاملات	۳۰	بدهی های جاری	۳	
				حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از رویدادهای غیرمبادله ای	۳۱			
				حساب های رابط بستانکار	۳۲			
				پیش دریافت ها	۳۳			
				سپرده های دریافتی	۳۴			
				تسهیلات مالی دریافتی (کوتاه مدت)	۳۵			
				ذخائر	۳۹			
	۲۴	۲۳	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت	۴۰	بدهی های غیر جاری	۴	
				درآمدهای انتقالی به دوره های آتی	۴۱			
				پیش دریافت های بلند مدت	۴۳			
				تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	۴۵			
				ذخیره باز خرید سنوات خدمت کارکنان	۴۹			
		۳۱	گردش حساب تغییرات در ارزش خالص	تغییرات در ارزش خالص	۵۰	ارزش خالص	۵	
				تعدیلات سنواتی	۵۱			
				سایر تغییرات در ارزش خالص	۵۲			
				ارزش خالص پایان سال - انباشته	۵۳			
				اندوخته تجدید ارزیابی دارائی ها	۵۹			

ملاحظات	یادداشت		صورت مالی	حساب کل		گروه	
				عنوان	کد	عنوان	کد
			صورت تغییرات در وضعیت مالی	درآمدهای شبه تجاری بیمارستان‌ها	۶۰	درآمدهای عملیاتی	۶
				درآمدهای شبه تجاری مراکز بهداشت و شبکه های شهری	۶۱		
				درآمدهای شبه تجاری مراکز بهداشت و شبکه های روستایی	۶۲		
				درآمدهای شبه تجاری دانشکده ها، کلینیک ویژه، موسسات تحقیقاتی	۶۳		
				درآمد مرکز ستاد، معاونت‌ها و ...	۶۴		
				برگشت درآمد و تخفیفات	۶۵		
				کمک‌های دریافتی/ اعتبارات	۶۶		
				کنترل درآمدها	۶۷		
				سایر کمک‌ها و هدایا	۶۸		
				سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی	۶۹		
			صورت تغییرات در وضعیت مالی	قیمت تمام شده	۷۰	هزینه های عملیاتی	۷
				هزینه های جبران خدمت کارکنان	۷۱		
				استفاده از کالا و خدمات	۷۲		
				هزینه‌های مالی و اجاره	۷۳		
				یارانه	۷۴		
				کمک های بلاعوض	۷۵		
				رفاه اجتماعی	۷۶		
				سایر هزینه ها	۷۷		
				هزینه استهلاك دارائی‌ها	۷۸		
				کنترل هزینه‌ها	۷۹		
			صورت تغییرات در وضعیت مالی	درآمد (هزینه های) غیر عملیاتی	۸۰	درآمد و هزینه‌های غیر عملیاتی	۸
				هزینه‌های غیر مترقبه	۸۹		
				حساب‌های بودجه‌ای	۹۰	حساب های بودجه ای و کنترلی	۹
				حساب‌های انتظامی دریافت/ پرداخت	۹۱		
				حساب‌های انتظامی بدهکار	۹۴		
				طرف حساب‌های انتظامی بدهکار	۹۵		
				حساب‌های انتظامی بستانکار	۹۶		
				طرف حساب‌های انتظامی بستانکار	۹۷		
				حساب‌های رابط انتظامی	۹۸		
				تراز افتتاحیه / اختتامیه	۹۹		

● در واحدهای مستقل کد (۱۲) به عنوان حساب دریافتی و کد (۳۲) به عنوان حساب پرداختی در نظر گرفته شده و در صورتهای مالی انعکاس یابد. لکن در صورت های مالی تلفیقی دانشگاه نسبت به تهاوتر مانده کدهای فوق و منظور نمودن مغایرت به حساب ارزش خالص اقدام خواهد شد.

# دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تبریز صورت‌های مالی مرکز .....



دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تبریز - مرکز ....  
 صورت وضعیت مالی

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۱

1400/12/29	1401/12/29	یادداشت	1400/12/29	1401/12/29	یادداشت
تجدید ارائه شده			تجدید ارائه شده		دارایی ها
		بدهی‌های جاری :			دارایی های جاری :
		۱۳ حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از رویدادهای مبادله ای			۳ موجودی نقد
		حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از رویدادهای غیر مبادله ای			۶ سرمایه گذاری های کوتاه مدت
		۱۴ حصه جاری حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت			۴ حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از رویدادهای مبادله ای
		۱۵ پیش دریافت های کوتاه مدت			۵ حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از رویدادهای غیر مبادله ای
		سپرده های دریافتی			
		تسهیلات مالی کوتاه مدت			۷ موجودی مواد و کالا
		۱۶ سایر بدهیهای جاری			۸ سفارشات
		جمع بدهی‌های جاری	0	0	پیش پرداخت ها
0	0				جمع دارایی های جاری
		بدهی‌های غیر جاری :			دارایی های غیر جاری :
		۱۷ حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت			۹ دارایی های ثابت مشهود
		درآمدهای انتقالی به دوره های آتی			۱۰ دارایی های نا مشهود
		پیش دریافت های بلند مدت			۱۱ سرمایه گذاری های بلند مدت
		۱۸ تسهیلات مالی بلند مدت			
		۱۹ ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان			۱۲ سایر دارایی ها
0	0	جمع بدهی‌های غیر جاری	0	0	جمع دارایی های غیر جاری
		ارزش خالص :			
		ارزش خالص پایان دوره			
0	0	جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	0	0	جمع دارایی ها

یادداشت های توضیحی جزء لاینفک صورت‌های مالی است .

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۴۰۱		یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
					<b>درآمدها:</b>
	10,626,297		11,686,891	21	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
	12,719,810		15,633,281	22	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
	155,805		379,965	23	کمک‌های بلاعوض دریافتی
	747,560		97,105	24	سایر درآمدها
24,249,472		27,797,241			<b>جمع</b>
					<b>هزینه‌ها:</b>
	(8,657,313)		(10,871,138)	25	جبران خدمت کارکنان
	(11,125,570)		(13,020,104)	26	استفاده از کالاها و خدمات
	(507,098)		(1,262,422)	27	هزینه‌های اموال و دارایی
	(98,328)		(151,928)	28	کمک‌های بلاعوض
	(2,382,463)		(2,742,013)	29	رفاه اجتماعی
	(1,439,213)		(3,857,155)	30	سایر هزینه‌ها
	(1,050,004)		(867,149)	31	مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
(25,259,989)		(32,771,910)			<b>جمع</b>
					<b>درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت:</b>
	137,547		120,550	32	درآمد حاصل از مالکیت دولت
	12,577,459		13,433,536	33	فروش کالا و خدمات
	151,556		305,164	34	جرایم و خسارات
	805,066		1,289,414	35	سایر
13,671,628		15,148,664			<b>جمع</b>
(12,552,453)		(13,727,933)		36	وجوه ارسالی به خزانه
(783,889)		(615,425)		37	کنترل درآمد
(675,230)		(4,169,362)			خالص تغییر در وضعیت مالی
					<b>گردش حساب تغییرات در ارزش خالص</b>
	72,824,159		68,679,646		ارزش خالص انباشته ابتدای سال
	(3,991,210)		(195,468)	38	تعدیلات سنواتی
68,832,949		68,484,178			ارزش خالص در ابتدای سال - تعدیل شده
(675,230)		(4,169,362)			خالص تغییر در وضعیت مالی
	323,211		1,388,436	39	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه
	3,248		20,574	40	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
326,459		1,409,010			سایر تغییرات در ارزش خالص
68,484,178		65,723,826			<b>ارزش خالص انباشته</b>
	21,546,930		21,432,607		مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال - تعدیل شده
	(114,323)		1,582,889		گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره
21,432,607		23,015,496		20	مازاد تجدید ارزیابی
89,916,785		88,739,322			<b>ارزش خالص پایان دوره</b>

یادداشت‌های توضیحی، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ...

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۱

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه	
		نهایی	اولیه
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
=====	=====	=====	=====

**منابع:**

دریافتی از محل اعتبارات هزینه  
عمومی  
دریافتی از محل اعتبارات هزینه  
اختصاصی  
دریافتی از محل اعتبارات تملک  
دارایی های سرمایه ای  
دریافتی از محل اعتبارات تملک  
دارایی های مالی

**جمع منابع**

**مصارف:**

هزینه های عمومی  
هزینه های اختصاصی  
تملک دارایی های سرمایه ای  
تملک دارایی های مالی

**جمع مصارف**

مازاد وجوه مصرف نشده

وجوه دریافتی از طرف

**دولت:**

درآمدهای عمومی  
درآمدهای اختصاصی  
واگذاری دارایی های مالی

**جمع**

یادداشت های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورت های مالی است.