

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جزوه آموزشی:

حسابداری تعهدی و بستن حسابها

تهیه و تنظیم:

تیم حسابرسی داخلی نظام نوین مالی

مدیریت امور مالی

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۴	مقدمه:
۵	مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :
۷	استفاده کنندگان حسابداری دولتی:
۸	ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی
۹	مفاهیم و تعاریف
۱۱	حسابداری بر مبنای نقدی چیست ؟
۱۱	حسابداری بر مبنای تعهدی چیست ؟
۱۲	مشکلات و نارسایی های سیستم مالی نقدی:
۱۲	مزایای مبنای تعهدی
۱۳	ارجحیت های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی
۱۴	اهداف جانبی استقرار سیستم حسابداری تعهدی
۱۴	جایگاه مبنای تعهدی از نظر هیأت استانداردهای حسابداری
۱۵	فرآیند تحول و شفاف سازی حساب ها
۱۶	تغییرات بنیادی در سیستم مالی کشورهای پیشرفته
۱۷	تفاوت اصلی میان روشهای حسابداری نقدی و تعهدی
۱۸	نحوه انجام عملیات مالی در سیستم
۱۹	مفروضات و طبقه بندی بنیادی فعالیتها در سیستم حسابداری
۴۱	طبق استاندارد درآمد عملیاتی
۴۱	اندازه گیری درآمد عملیاتی
۴۲	کمک های نقدی و غیر نقدی
۴۳	حسابهای مستقل
۴۴	حسابداری بودجه ای
۴۶	نحوه ثبت درآمد و هزینه های مربوط به سنوات گذشته در حسابداری تعهدی
۴۶	وضعیت یک سند حسابداری در قسمت " مدیریت وجوه "
۴۶	انواع طبقه بندی اقتصادی هزینه ها با توجه به سرفصل
۴۷	نحوه ثبت اسناد درآمد و هزینه مربوط به سنوات گذشته در حسابداری تعهدی
۴۷	نحوه بستن حساب های موقت در نظام نوین مالی

- گزارشهای مالی تعهدی: ۵۱
- نحوه جمع آوری و ثبت اطلاعات مالی در دانشگاه های علوم پزشکی ۵۳
- واحدهای تابعه غیر مستقل: (غیر مستقل از لحاظ سازمان امور مالی) ۵۳
- واحدهای تابعه مستقل: (مستقل از لحاظ سازمان امور مالی) ۵۴
- اجزای صورت های مالی (اصلی) ۵۴
- اجزای صورت های مالی (تلفیقی) ۵۵
- تفکیک ارائه اطلاعات به فعالیت های " دولتی " و " شبه تجاری " در یادداشت های توضیحی ۵۵
- طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورت های مالی: ۵۷
- مقایسه عملکرد با بودجه: ۵۸
- تاریخ تأیید صورت های مالی: ۵۹
- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه: ۶۰
- مدارک و افشاء اطلاعات صورت های مالی: ۶۲
- تحویل صورت های مالی به حسابرس مستقل: ۶۲
- توزیع صورت های مالی حسابرسی شده: ۶۳

راهبری مناسب هر مجموعه اقتصادی به اطلاعات مربوط، به موقع و صحیح وابسته است، اطلاعات قابل سنجش به معیار پول، از جمله اطلاعات قابل درک برای استفاده کنندگان می باشد و از این رو ایجاد فضا و امکانات مناسب برای ساخت گزارشات مالی بویژه در خصوص سازمانها و موسسات دولتی که مسئولین اصلی آنها به طور مستقیم و یا غیر مستقیم برگزیده مردم می باشند و در واقع مردم برای اداره امورات جمعی (اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی)، مسئولین دولتی را انتخاب و به آنها نیابت می دهند، از اهمیت خاصی برخوردار است لذا مسئولین و مدیران سازمان ها و موسسات مزبور پیوسته به دنبال فراهم آوردن تسهیلات لازم در زمینه مسائل اقتصادی و مالی و نحوه مصرف منابع مالی در اختیار و ارائه گزارش نتیجه کار خود به مردم می باشند. با توجه به محدودیت منابع و لزوم ارائه نتیجه عملکرد مسئولین دولتی، برنامه ریزی و کنترل امور اقتصادی توسط دولت از جمله مسائل استراتژیک مملکت است. برای شکوفایی اقتصاد دولتی با توجه به اینکه بخش اعظم اقتصاد ما در کنترل دولت است، نتایج پرباری را برای تمام شئون کشور به دنبال دارد و لذا دخل و خرجهای دولت و پاسخگویی و گزارش دهی در این زمینه ها از اهمیت والایی برخوردار است. بدیهی است که تهیه گزارشهای مالی مناسب نیاز به سیستم حسابداری قابل اتکا داشته و طراحی و راه اندازی آن نیاز به دانش و تجربه کافی دارد. همچنین از آنجایی که سیستم ثبت حسابها همواره منشأ تهیه گزارشات مالی دوره ای و نهایی هر موسسه می باشد، لذا رویدادهای مالی آن موسسه می بایست به موقع و به نحو صحیح ثبت، تلخیص و طبقه بندی گردیده و موجبات سهولت دسترسی به اطلاعات و گزارشات جامع مالی و مدیریتی را فراهم آورد، ضمن آنکه سرعت و دقت در تهیه اطلاعات مالی، علاوه بر وابسته بودن به نوع نرم افزار و سخت افزارهای در اختیار، از برنامه های طراحی شده توسط کارشناسان مجرب مالی نیز به طور اساسی تأثیر پذیر می باشد. بسیاری از مردم فکر می کنند که حسابداری تکنیک بسیار پیچیده ای است که فقط حسابداران حرفه ای قادر به درک آن هستند. در حقیقت همه مردم به صورت روزمره و متناسب با نیاز خود از حسابداری بهره می گیرند. حسابداری فن اندازگیری، ارتباط و تفسیر فعالیتهای مالی است، صرفنظر از آنکه در یک موسسه بازرگانی، خانواده، دولت و یا دانشگاه مورد استفاده قرار گیرد. حسابداری را غالباً زبان تجارت دانسته اند، لیکن در دنیای امروز حسابداری فقط در خدمت موسسات بازرگانی نمی باشد، بلکه وسیله ارتباط اجتماعی است که ضرورت ایجاد می نماید متناسب با نیازهای اجتماعی تغییر نموده و به صورت مستمر مورد اصلاح قرارگیرد. ما در عصر مسئولیت زندگی می نمایم، لذا استفاده از خدمات حسابداری برای

هر واحدی از جامعه امری مهم و حیاتی است سازمانهای بازرگانی، دولت، وزارتخانه ها و موسسات دولتی از جمله دانشگاههای و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی باید از حسابداری بعنوان ابزاری برای کنترل منابع و اندازه گیری پیشرفت عملیات اجرائی استفاده نمایند. یکی از اهداف مهم حسابداری تهیه اطلاعات مالی در مورد موسسات اجتماعی و اقتصادی است. اطلاعات مالی که توسط سیستم حسابداری تهیه می شود برای تصمیم گیری و قضاوت صحیح مدیران و کنترل فعالیتهای موسسه مورد استفاده قرار می گیرد. در حقیقت دردنیای امروز هیچ مدیری بدون استفاده از اطلاعات واقعی و بهنگام نمی تواند تصمیم صحیح اتخاذ نماید و تصمیماتی که بر اساس فرضیات و بدون توجه به واقعیتهای اتخاذ می شوند معمولاً نتایج مطلوبی نداشته و موجب بروز مشکلاتی نیز خواهد گردید.

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :

الف) موارد افتراق :

۱- صورتهای مالی آنها با هم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی تحصیل سود است و لذا صورت سود و زیان یکی از صورتهای مالی اساسی موسسات بازرگانی است، در حالیکه در حسابداری موسسات دولتی، به صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود. همچنین در حسابداری بازرگانی ترازنامه، وضعیت دارائیهها و بدهیها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد. در حالیکه در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد.

۲- لزوم رعایت کنترل بودجه ای : در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه عمدتاً به منظور کنترل بودجه مصوب صورت می گیرد، لذا اهمیت کنترل بودجه در سازمانهای دولتی کمتر از اهمیت اندازه گیری سود ویژه در حسابداری بازرگانی نیست. کنترل بودجه در موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد.

۳- لزوم نگهداری حسابهای مستقل : در حسابداری دولتی هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود. لزوم نگهداری حسابهای مستقل موجب می شود که سیستم حسابداری مورد استفاده متناسب با این ضرورت تغییر نماید. بنابراین حسابداری حسابهای مستقل در دولت با حسابداری بازرگانی تفاوتی دارد.

۴- تفاوت در نحوه ثبت دارائیهای ثابت: در حسابداری دولتی دارائیهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی دارائیها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می گردند و سپس به تدریج و براساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شوند.

۵- تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضعیت هزینه های یک دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می شود. در سیستم نقدی دریافت و پرداخت، وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است، در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می باشد و زمان دریافت و پرداخت، وجه آنها مورد توجه قرار نمی گیرد.

ب) کاربرد حسابداری دولتی:

- ۱- اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاههای دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می دهد.
 - ۲- اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد.
 - ۳- اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه ریزی، بودجه بندی، جمع آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده های مختلف مدیریت دولتی قرار می دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و مورد ارزیابی قرار دهند.
 - ۴- سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه ای برای ارزیابی کارائی مدیران اجرایی به حساب می آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه بندی پیروی می نماید و اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می پردازد.
- به عنوان مثال در سیستم بودجه بندی عملیاتی که یک سیستم بودجه بندی پیشرفته است، بهای تمام شده یک فعالیت یا پروژه با قیمت های استاندارد پیش بینی و در بودجه سالانه منظور می شود. سیستم حسابداری دولتی به پیروی از سیستم بودجه بندی عملیاتی، اطلاعات مالی واقعی مربوط به بهای تمام شده فعالیت یا پروژه را جمع آوری نموده و پس از طی مراحل با بهای تمام شده استاندارد مقایسه و انحرافات مطلوب یا نامطلوب را نشان می دهد. لازم به توضیح است که انحرافات مطلوب در مورد بهای تمام شده طرح یا پروژه و یا فعالیت به پائین بودن

بهای تمام شده واقعی در مقایسه با بهای تمام شده پیش بینی شده می گویند، به شرط آنکه در کیفیت طرح، پروژه یا فعالیت تغییری حاصل نشود. در این صورت می توان کاهش بهای تمام شده واقعی را به شرط ثابت بودن قیمت کالاها و خدمات مورد نیاز، نتیجه مدیریت صحیح بر اجرای پروژه ها، طرحها و فعالیتها دانست.

۵- یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرائی دولت می باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز واحدهای اجرایی دولت تامین می گردد و این اطلاعات بر حسب نیاز بین واحدهای اجرایی دولت مبادله می شود.

استفاده کنندگان حسابداری دولتی:

الف: استفاده کنندگان داخل سازمان مانند:

۱- مسئولین برنامه ریزی :

مسئولین برنامه ریزی هر سازمان دولتی برای هر چه بهتر تنظیم کردن بودجه سالانه سازمان از اطلاعات مالی واقعی یا عملکرد بودجه استفاده می نمایند. لذا امور مالی سازمان دولتی اطلاعات واقعی در مورد اجرای بودجه سالانه را در اختیار مسئولین برنامه ریز قرار می دهد.

۲- وزیر یا رئیس موسسه:

اطلاعات مالی وزارتخانه یا موسسه بصورت خلاصه در اختیار وزیر یا رئیس موسسه قرار می گیرد تا به نحوی از جریان امور مالی سازمان تحت مسئولیت خود مطلع شوند و به ترتیبی بر فعالیتهای مالی و کارائی مدیران اجرایی نظارت نمایند.

۳- مدیران سطوح میانی:

این مدیران متناسب با نیاز از اطلاعات حسابداری و مالی برای برنامه ریزی واحد تحت سرپرستی خود استفاده می کنند .

۴- بازرسان و حسابرسان داخلی:

بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان دولتی برای ارزیابی تاثیر کنترلهای مالی و گزارش آن به مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی به طریقی از خدمات حسابداری استفاده می کنند.

ب: استفاده کنندگان خارج از سازمان یا وزارتخانه :

۱- هیات دولت:

هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کند.

۲- مجلس نمایندگان :

نظارت پارلمانی در ایران از طریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می شود صورت می گیرد. گزارش تفریغ بودجه براساس صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیم می شود و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه از تلفیق اطلاعات مالی استخراج شده از صورتحسابهای سالانه دستگاه دولتی حاصل می گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه های مصوب دولت استفاده می نمایند.

۳- حسابرسان مستقل:

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به حسابهای وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسی ها در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می رسد. بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می نمایند.

۴- مردم:

عموم مردم نیز از طریق دسترسی به گزارش تفریغ بودجه که حاصل حسابرسی های انجام شده دیوان محاسبات کشور، از چگونگی اجرای بودجه سالانه دولت مطلع می شوند پس عموم مردم نیز از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کنند.

ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

نظام حسابداری بخش عمومی کشور دارای اجزای متعددی می باشند که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجرا شامل مفاهیم، مفروضات و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است.

اجرای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می باشند لذا رعایت تمامی اجزای برای دستیابی به اهداف فوق الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می دهد.

مفاهیم و تعاریف

با توجه به اینکه مبنای تهیه دستورالعمل های حسابداری نظام حسابداری، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می باشد لذا تعاریف و گزارشهای مورد استفاده در این نظام براساس استانداردهای مذکور به شرح ذیل است.

الف) تعاریف

حسابداری: حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است. این نظام اطلاعات مالی مجموعه ای از روش ها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مربوط به یک موسسه، جمع آوری، طبقه بندی و به نحو قابل فهم و ساده ای در قالب گزارش های مالی خلاصه و گزارش می شود تا بتواند در تصمیم گیری های مدیران و در تحقق اهداف موسسه مورد استفاده قرار گیرند. نتیجه آنکه، حسابداری ابزار تصمیم گیری و مدیریت است و نظام حسابداری هر سازمان تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می باشد.

حسابداری دولتی: حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت های وزارتخانه ها و موسسات دولتی را به منظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید.

در تعریف بالا تأکید بر برنامه های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است.

در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می شود پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است.

مبانی حسابداری: مبانی حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر یک از روش های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می

شود که حسب مورد در حسابداری موسسات بازرگانی و موسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می گیرد.

مبنای نقدی: حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار می باشد. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت می گردد.

مبنای تعهدی: در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند که تحصیل شده یا تحقق می یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص شده یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش موردتوجه قرار نمی گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت آن اهمیت دارد. همچنین در این مبنا زمان شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست و زمانی که کالایی تحویل می گردد یا خدمتی انجام می شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود.

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

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

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

ارزش خالص: عبارت است از ارزش کل دارایی ها منهای ارزش کل بدهی های واحد گزارشگر

درآمد: عبارت است از افزایش در دارایی ها، کاهش در بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می شود.

هزینه: عبارت است از کاهش در دارایی ها، افزایش در بدهی ها یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می شود.

ب) گزارشگری مالی بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی چارچوبی را فراهم می کند تا طبق آن واحدهای گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چارچوبی را برای گزارشگری مالی

بخش عمومی در قالب صورتهای مالی فراهم می کند. هدف استاندارد مذکور تعیین مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره های قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است.

ج) گزارشگری جامع دولت:

همانند گزارشهای سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیتهای مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می رود. به نظر می رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه گیری کند.

گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورتهای مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزه های دولتی تهیه میشود.

حسابداری بر مبنای نقدی چیست ؟

- در حسابداری نقدی (Cash basis) صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می باشند در دفاتر منعکس می گردند، بدون اینکه در طی دوره هیچگونه تلاشی برای ثبت صورتحسابها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهیهای شرکت صورت گیرد.
- در این روش هدف اولیه از تهیه صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافتها و پرداختهای وجه نقد سازمان، طی دوره مالی مورد نظر می باشد.
- این سیستم اغلب در سازمانهای دولتی و واحدهایی که منابع ورودی آنها در قالب بودجه تخصیص یافته و عملاً تفاوتی نیز بین درآمدهای نقدی و تعهدی وجود ندارد، مورد استفاده قرار می گیرد.

حسابداری بر مبنای تعهدی چیست ؟

- در مبنای تعهدی (Accutal Basis) درآمدها در زمان انجام خدمات یا فروش کالا و هزینهها نیز در زمان دریافت کالا یا خدمات و ایجاد تعهد در حسابها منظور می شوند.

• صورت‌حساب عملکرد بر مبنای تعهدی، موفقیت شرکت را در عملیات خود نشان می‌دهد لذا سود و زیان خالص در این مبنای، نتیجه ترکیب درآمدهای کسب شده (صرف نظر از وجوه نقد دریافتی) و هزینه‌های تحمیل شده در طی دوره مالی (صرف نظر از وجوه نقد پرداختی) می‌باشد.

• حسابداری تعهدی اطلاعاتی در مورد دارائی‌ها و بدهی‌های یک سازمان و تغییرات آن فراهم می‌آورد که با حسابداری دریافت و پرداخت وجه نقد به هیچ وجه قابل تأمین نمی‌باشد.

• این روش تعداد بی‌شماری از دارائی‌ها، بدهی‌ها، معاملات و دیگر رویدادهای مؤثر بر آنها را مورد شناسائی قرار می‌دهد. نهایت کار حسابداری تعهدی و ثمره غایی آن امکانپذیر ساختن «سنجش عملکرد سازمان‌ها، بنگاه‌ها و مؤسسات تجاری است» که این کار را با شناسائی و اندازه‌گیری آثار مالی عملیات و معاملات و رویدادها در دوره تحقق آنها به انجام می‌رساند.

مشکلات و نارسایی‌های سیستم مالی نقدی:

سیستم حسابداری نقدی فارغ از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب در انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد سازمان است؛ زیرا بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها منعکس نمی‌گردد.

• به تبع عدم هوشمندی سیستم حسابداری نقدی، در این سیستم اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بر هزینه امکانپذیر نبوده و در نتیجه بکارگیری بهینه منابع در خدمت‌رسانی مؤثرتر به شهروندان با مانع جدی مواجه است.

• اشکالات ساختار سازمانی و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع بخش مالی اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی نیز از مسائل و مشکلات قابل اعتنا در سیستم حسابداری نقدی است.

مزایای مبنای تعهدی

- دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.
- امکان تشخیص لزوم خرج، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها.
- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها.
- دسترسی به اطلاعات دقیقتر و کاملتر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره اعم از نقدی و غیر نقدی.
- امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آنها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه عملیاتی.

- امکان تعیین نقطه سر به سر درآمد و هزینه در هر دوره، با مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاتر آنها
- امکان محاسبه و ثبت استهلاک به عنوان هزینه‌های دوره
- دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی .
- امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری .
- امکان سنجش دقیقتر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آنها و همچنین ارزیابی سنواتی آنها
- امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد ایشان در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی
- اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های جنسی و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری .
- امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارائی‌های تحصیل شده اعم از خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان، براساس مبانی مربوطه.
- امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده
- اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح تر و دقیقتری را جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد.
- در مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی متعلق به دوره مالی و بکارگیری نتیجه صحیح فعالیت‌های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال، تنها با به کارگیری مبنای تعهدی امکان پذیر است.

ارجحیت‌های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

- قابلیت اعتماد مطلوبتر اطلاعات.
- برخورداری از کارایی و کیفیت مناسبتر و قابلیت فهم بهتر

- انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسبتر برای تصمیم‌گیری‌های زمانی
- صورت‌های مالی تهیه شده قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولین و خصوصاً دست اندرکاران امور مالی و حسابداری سازمان روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید.

- کارآیی بیشتر عناصر حسابداری در صورت‌های مالی تهیه شده
- قابلیت مقایسه بهتر صورت‌های مالی تهیه شده

هدف اصلی استقرار سیستم حسابداری تعهدی :

- شفاف‌سازی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی جامع از طریق:
- * محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها
- * تهیه صورت‌های مالی تجمیعی و تلفیقی کل و گزارش‌های عملکرد دوره‌ای.

اهداف جانبی استقرار سیستم حسابداری تعهدی

- ایجاد بستر مناسب در استقرار بودجه جامع .
- تأمین، توسعه، تکمیل و یکپارچه‌سازی نرم‌افزارهای کاربردی مرتبط.
- ایجاد طبقه‌بندی و کدینگ یکنواخت در کلیه واحدهای اجرایی شامل ادارات ستادی، مناطق و چهار سازمان وابسته در گام نخست و تعمیم آن به کلیه سازمان‌ها و شرکت‌های تحت پوشش در گام‌های بعدی

جایگاه مبنای تعهدی از نظر هیأت استانداردهای حسابداری

((هیأت استانداردهای حسابداری)) در بیانیه شماره شش مفاهیم حسابداری مالی بر این موضوع تأکید می‌کند که تمام اجزای صورت‌های مالی و معیارهای شناخت و اندازه‌گیری اقلام مندرج در گزارش‌های مزبور با استفاده از روش‌های حسابداری تعهدی تهیه و در این صورت‌ها درج می‌شود.

بنابر تعریف ((FASB)) حسابداری تعهدی تلاش دارد تا مجموع معاملات و سایر رویدادها و مواردی را که دارای تبعات و نتایج نقدی برای بنگاه است در طول همان دوره‌ای که آن معاملات، رویدادها و موارد؛ اتفاق

افتاده‌اند اثرشان را بر بنگاه ثبت کند، به جای آنکه این آثار را دوره‌ای ثبت کند که وجه نقدی توسط مؤسسه دریافت یا پرداخت شده است.

نکته قابل توجه در نظرات FASB آن است که «علاقه استفاده کنندگان به جریان‌های نقدی آتی بنگاه و توانایی بنگاه در ایجاد جریان‌های نقدی دلخواه و مطلوب را قبل از هر چیز موجب علاقه و توجه به اطلاعاتی در مورد «سود» بنگاه (به عنوان ماحصل حسابداری تعهدی) می‌داند و نه توجه به اطلاعاتی که مستقیماً راجع به جریان نقدی است. یعنی بر این باور است که نظام تعهدی با ارائه اطلاعات عملکرد و سود بنگاه نیازهای اطلاعاتی مدل‌های پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی را برای استفاده کنندگان تأمین می‌کند.

FASB در همین بیانیه این نکته را به صراحت مطرح کرده است که اطلاعات مربوط به سود و اجزای سود یک مؤسسه که توسط روش‌های حسابداری تعهدی اندازه‌گیری می‌شود، عموماً شاخص بهتری از عملکرد بنگاه نسبت به اطلاعات مربوط به دریافت و پرداخت‌های جاری نقدی است.

فرآیند تحول و شفاف‌سازی حساب‌ها

- حسابداری تعهدی یعنی زمینه تهیه و استقرار بودجه عملیاتی معنی‌دار برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها و فراهم نمودن ایجاد بستر لازم برای صرفه‌جویی و نیز کاهش قیمت تمام شده.
- حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار.
- ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارائی‌ها می‌گردد.
- در حسابداری تعهدی با انعکاس کلیه عملیات مالی در دفاتر قانونی، کاهش شدید زمینه‌های فساد مالی امکانپذیر است.
- در حسابداری تعهدی، قیمت تمام شده خدمات در فرآیندهای خدمت‌رسانی مشخص و شفاف می‌گردد.
- امکان ارائه گزارش‌های مالی شفاف به سازمان حسابرسی جهت اظهار نظر حسابرسی در حسابداری تعهدی فراهم می‌گردد.

اما:

• در حسابداری نقدی صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می‌باشند، در دفاتر منعکس می‌گردند بدون اینکه در طی دوره هیچگونه تلاشی برای ثبت صورت‌حساب‌ها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی‌ها صورت پذیرد. در این روش هدف اولیه از تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد سازمان طی دوره مالی مورد نظر می‌باشد

• حسابداری نقدی اغلب در سازمان‌های دولتی و واحدهایی که منابع ورودی آنها در قالب بودجه تخصیص یافته و عملاً تفاوتی بین درآمدهای نقدی و تعهدی وجود ندارد، مورد استفاده قرار می‌گیرد

تغییرات بنیادی در سیستم مالی کشورهای پیشرفته

تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی تمامی کشورها از مبنای نقدی برای گزارشگری بخش عمومی استفاده می‌نمودند. در این زمان در سطح جهان نگرانی‌هایی در رابطه با عملکرد دولت‌ها ایجاد شد که از آن جمله می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

میزان رشد فعالیت‌های دولتی

افزایش انبوه بدهی‌های دولت‌ها

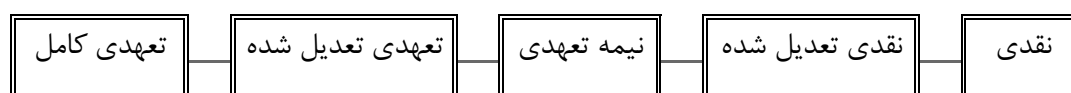
نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها

پرسش درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک به اتخاذ تصمیم مناسب

به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمد و نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته بوجود آمدند.

یکی از اقدامات اولیه این نهادها تغییر مدل گزارشگری مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائیکه در مسیر گذر دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنای وجود دارد، اصطلاحات و واژگانی توسط این نهادها طراحی گشته است.

مبانی تهیه صورت‌های مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن مبنای نقدی و در سوی دیگر مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است.



تفاوت اصلی میان روشهای حسابداری نقدی و تعهدی

در روش حسابداری نقدی رویداد مالی به هنگام دریافت و پرداخت در حسابها ثبت می گردد اما در روش حسابداری تعهدی رویداد مالی علاوه بر موقع دریافت و پرداخت در هنگام ایجاد تعهد نیز ثبت می شود.

در روش حسابداری نقدی هدف از تهیه صورتهای مالی صرفاً ارائه اطلاعات در باره دریافت و پرداخت ها وجه نقد موسسه طی دوره مالی می باشد، لیکن در روش حسابداری تعهدی ثمره غایی امکان پذیر ساختن سنجش عملکرد سازمان و موسسه می باشد که این کار را با شناسائی و اندازه گیری آثار مالی عملیات ، معاملات و رویدادهای مالی در دوره تحقق آنها به انجام می رساند. در این روش اطلاعاتی در مورد دارائیهها و بدهیهای یک سازمان و تغییرات آن جمع آوری می شود که با حسابداری دریافت و پرداخت این اطلاعات به هیچ وجه قابل تامین نمی باشد.

در مبنای تعهدی معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت و در صورتهای مالی دوره های مربوط انعکاس می یابند . بسیاری از هزینه ها بر مبنای رابطه مستقیم مخارج تحمل شده با درآمد های تحصیل شده در صورت سود و زیان شناسایی می شوند.

شناسایی هزینه آب ، برق و تلفن اسفند ماه که قبوض مربوط در سال بعد وصول و پرداخت می شوند، که برای این گونه هزینه ها باید ذخیره منظور نمود .

قابل ذکر است که در میان صورتهای مالی اساسی ، تنها صورت جریان وجه نقد(که اطلاعات مربوط به جریان های نقدی را ارائه می کند) بر مبنای نقدی تهیه می شود .

زمانی که بتوان ما حاصل معامله ای را که متضمن ورود جریان های نقدی است را به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری نمود ، درآمد قابل شناسایی خواهد بود .اما ما حاصل معامله زمانی به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری است که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشند :

-جریان ورود منافع اقتصادی به درون واحد تجاری محتمل باشد .

-مبلغ درآمد بگونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد .

-میزان تکمیل معامله به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد .

-مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد ، به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد.

نحوه انجام عملیات مالی در سیستم

همانگونه که قبلاً ذکر شد، کدینگ حسابها و روش ثبتهای حسابداری طراحی شده توسط این موسسه به طور یکسان و فراگیر در تمامی واحدهای مستقل و ستاد کل یک دانشگاه بکار گرفته می شود. این سیستم دارای حسابهای کل، معین، یک لایه تفصیلی پیوسته، مراکز حساب ۱، ۲ و ۳ و لایه اطلاعات اضافی می باشد. عملیاتی که ماهیت مالی دارند از پایین ترین سطح حسابها در فرمی تحت عنوان سند حسابداری درج و پس از تأییدیه های لازم به سیستم مکانیزه تغذیه می گردند. در همین راستا اسناد حسابداری مرتبط با سیستم های جانبی (از جمله حقوق و دستمزد، انبار، اموال، درآمد و ...) نیز از طریق سیستمهای مذکور به سیستم حسابداری مالی مورد بحث تغذیه می گردد.

گزارشات خروجی سیستم مالی شامل گزارشات متنوعی از جمله انواع ترازها، صورت خلاصه عملیات ماهانه (اسناد حسابداری ماهانه)، مانده و گردش حسابهای کل معین، مانده و گردش عملیات مراکز حساب اول، دوم و سوم، گزارش عوامل هزینه برحسب مراکز و همچنین گزارش مراکز هزینه برحسب عوامل (حسابهای معین هزینه) می باشد. به منظور اخذ گزارشات مالی ماهانه (یا ادواری) حسابها در سطح دانشگاه، کلیه واحدهای مستقل پس از حصول اطمینان از صحت اسناد حسابداری صادره، تراز حسابهای کل، معین و مراکز حساب را در سیستم مکانیزه خود تهیه و به سیستم حسابداری مستقل دیگری که تحت عنوان سیستم حسابداری تجمیعی نام گذاری و در ستاد کل مستقر است، ارسال می نمایند. انتقال اطلاعات به سیستم تجمیعی ستاد کل از طریق دیسکت، مودم و یا سایر سیستمهای مخابراتی پیشرفته صورت می گیرد. در سیستم حسابداری تجمیعی، تراز حسابهای کل، معین و مراکز حساب ماهانه (یا ادواری) کلیه واحدها و ستاد با یکدیگر تجمیع گردیده و سند حسابداری تجمیعی نیز به طور ماهانه در دفاتر قانونی (رسمی) دانشگاه ثبت می گردد. در پایان هر سال مالی کلیه حسابهای موقت و دائم دانشگاه حسب مورد در سیستم حسابداری مالی تجمیعی بسته شده و وضعیت مالی و نتیجه عملکرد کل دانشگاه در سیستم تجمیعی مشخص می گردد. فرایند بستن حسابهای موقت، محاسبات عملکرد سود و زیان (تغییر در خالص دارایی ها) و دائم به صورت مکانیزه توسط سیستم حسابداری تجمیعی انجام می شود و در ابتدای سال مالی بعد نیز سیستم مکانیزه مذکور مجدداً حسابهای دائم را به طور خودکار و به صورت ترازهای ابتدایی سال واحدهای مستقل، استخراج می نماید. لازم به ذکر است که انجام محاسبات مشابه مربوط به عملکرد و سود و زیان فعالیتهای شبه تجاری در سیستم های مالی واحدهای مستقل نیز به طور

جداگانه امکان پذیر می باشد. در این سیستم، ستاد کل نیز در پایان سال حسابهای ذیربط خود را از طریق سیستم تجمیعی به سال مالی بعد منتقل می نماید.

مفروضات و طبقه بندی بنیادی فعالیتها در سیستم حسابداری

الف) سرفصل حسابهای کدینگ در دو گروه فعالیتهای دولتی و فعالیتهای شبه تجاری طبقه بندی گردیده است. نظر به اینکه ماهیت فعلی حسابهای امانی دانشگاه ها صرفاً محدود به حقوق بازنشستگان و سپرده های دریافتی از پیمانکاران و سایر اشخاص و اموال امانی دیگران نزد ما بوده و عموماً منشأ اعتبارات دولتی دارد، لذا حسابهای امانی در گروه فعالیتهای دولتی طبقه بندی گردیده و بدین ترتیب دو طبقه بندی اصلی در سیستم کدینگ فعلی پیش بینی شده است:

الف- ۱- فعالیتهای دولتی: مربوط به آن گروه از وجوهی که تحت عناوین اعتبارات عمومی_هزینه ای ، ردیف متمرکز_ هزینه ای ، طرح تحول نظام سلامت هزینه ای در اختیار دانشگاه قرار می گیرد تا طبق برنامه های مصوب به مصرف برسد، و بدین ترتیب وجوه مذکور تحت سرفصل انواع کمک طبقه بندی گردیده است.

الف- ۲- فعالیتهای شبه تجاری: شامل درآمد اختصاصی، ردیف متمرکز_اختصاصی، طرح تحول نظام سلامت اختصاصی حاصل از اجرای برنامه های تعیین شده در بودجه و همچنین درآمد حاصل از سایر منابع، هدایا و سایر درآمد می باشد. هزینه های دانشگاه نیز به عنوان فعالیتهای شبه تجاری و از محل این درآمدها و کمکها تأمین و پرداخت می گردد.

به موجب بررسیهای انجام شده هر دانشگاه، دارای ستاد و تعداد واحدهای اجرایی مستقل، غیر مستقل و واحدهای تابعه بوده که به شرح ذیل قابل طبقه بندی و شناسایی می باشند:

واحد مستقل: واحدهایی که از نظر گردش عملیات، میزان دریافت و پرداختها و وظایف محوله از اهمیت نسبی بالاتری برخوردار گردیده و در بودجه تفصیلی دانشگاه جهت آنها اعتبارات جداگانه ای تخصیص یافته و قادر به تهیه تراز حسابها و صورتهای مالی جداگانه می باشند. این واحدها در پایان هر ماه تراز گردش حسابهای خود را به ستاد کل ارسال و اسناد حسابداری ذیربط را به طور موقت نزد خود نگهداری می نمایند.

واحد غیر مستقل: واحدهایی که از نظر مالی و گردش عملیات از اهمیت نسبی کمتری برخوردار بوده و با توجه به سایر شرایط، قادر به تهیه تراز حسابها و صورتهای مالی جداگانه نمی باشند، لیکن در بودجه تفصیلی دانشگاه،

اعتبارات تعریف شده و تخصیص یافته ای دارند. اینگونه واحدها کماکان کلیه اسناد خود را طبق روال قبل به ستاد دانشگاه ارائه داده و حسابهای آنها در ستاد دانشگاه پردازش و طبقه بندی می گردد و در نهایت صورتحساب های مالی این واحدهای غیر مستقل و تابعه آنها توسط ستاد تهیه می گردد.

واحد تابعه: واحدهایی که علاوه بر جزئی یا پراکنده بودن فعالیت (در مقایسه با گردش عملیات کل دانشگاه برای آنها تأمین اعتبار می شود و حسابهای آنها از طریق این واحدهای بالادست خود) در بودجه های تفصیلی دانشگاه برای آنها تأمین اعتبار می شود و حسابهای آنها از طریق این واحدهای بالادست تجمیع می گردد.

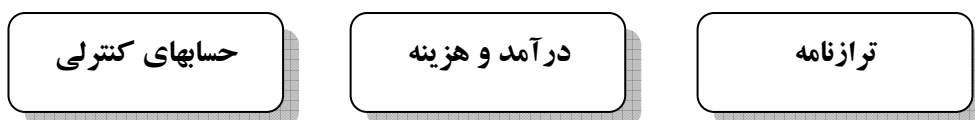
(ب) حسابهای اصلی:

این حسابها به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری و کنترل اطلاعات و ارائه گزارش های لازم و امکان ثبت بهینه رویدادهای مالی مورد استفاده قرار می گیرند این حسابها به تنهایی دارای معنی بوده و براساس آنها آثار مالی رویدادها و تعهدات ایجاد شده در دفاتر مالی طبقه بندی، ثبت و نگهداری می گردد.

این حسابها عبارتند از :

گروه حساب، حساب کل، حساب معین و حساب جزء معین که در مجموع یک حساب لاینفک را تشکیل می دهند.

این حسابهای لاینفک در سه طبقه اصلی به شرح ذیل قرار دارند:



(ج) حسابهای تفصیلی :

حسابهایی هستند که به طور مستقل تعریف و کدگذاری می شوند و لیکن به تنهایی مفهوم مالی گزارشگری نداشته و زمانی که در کنار حساب جزء معین قرار گیرند دارای مفهوم حسابداری شده و یک رویدادی را بیان می کنند.

در صورت استفاده از سیستم مکانیزه حسابداری می توان به اطلاعات مالی بسیاری دست یافت که سیستم دستی قادر به نگهداری و ارائه آن نخواهد بود. سیستم حسابداری جدید به نحوی طراحی گردیده است که علاوه بر حسابهای معین به دو طبقه اطلاعات تفصیلی نیز می توان دسترسی پیدا نمود. بعنوان مثال علاوه بر نگهداری حساب معین هزینه بر حسب برنامه در اعتبارات جاری و اختصاصی و بر حسب طرح در اعتبارات عمرانی که با کد

حساب معین صورت می گیرد می توان برای دسترسی به اطلاعات تفصیلی ترازدو سطح حسابهای جزئی تر یعنی بر حسب واحد هزینه کننده و نوع هزینه در اعتبارات جاری و اختصاصی و بر حسب پروژه و نوع هزینه در اعتبارات عمرانی نیز استفاده نمود.

توضیح این نکته ضروری است، در مواردیکه به لحاظ طبع و ماهیت حسابها اطلاعات تفصیلی نیاز است با استفاده از کدهای تفصیلی نسبت به نگهداری این قبیل حسابها اقدام میشود در غیر اینصورت نیازی به نگهداری حسابهای جزئی تر برای برای بیشتر حسابها ضرورتی ندارد. ضمناً نگهداری و ارائه حسابهای تفصیلی منحصرأ با استفاده سیستم کامپیوتری حسابداری امکان پذیر خواهد بود. لذا در سیستم حسابهای مستقل نگهداری حسابها فقط تا سطح معین صورت می گیرد و نگهداری حسابهای جزئی تر نیاز به نیروی انسانی بیشتر دارد که بعلت هزینه بالای آن به صرفه و صلاح نیست.

در نظام دفتر داری ۳ حساب تفصیلی به شرح جدول ذیل در نظر گرفته شده است که حسب مورد از آنها استفاده می شود:

عنوان	توضیحات
تفصیلی (۱)	کارکنان اشخاص و موسسات و شرکتهای طرف معامله و ...
تفصیلی (۲) / کد شناسه فعالیت	مشخص کننده محل اعتبار و نوع اعتبار و برنامه و ...
تفصیلی (۳) / کد شناسه مراکز	واحدهای مستقل و غیر مستقل و تابعه از وزارت بهداشت

بدیهی است در صورت استفاده از سیستم مکانیزه حسابهای تفصیلی ۱ و ۲ و ۳ به طور اتوماتیک توسط سیستم شناسایی و برای آنان سند حسابداری صادر می گردد.

ضمناً کدینگ کالا و کدینگ اموال به طور اتوماتیک از سیستم های مکانیزه انبار و اموال استخراج می شود.

حساب تفصیلی ۱ :

این حساب جهت نگهداری حساب کارکنان / اشخاص / موسسات و شرکتهای و ... دانشجویان کاربرد دارد فقط کافی است گروه بندی این حساب از اقوام و منطبق لازم برخوردار باشد.

این حساب حسب مورد در دانشگاه / دانشکده و واحدهای تابعه جداگانه کدگذاری می گردد. لیکن باید گروه بندی اصلی آن از نظم خاصی به شرح ذیل متابعت نماید.

ردیف	منابع	کد	توضیحات
۱	بانک ها	۱*****	
۲	کارکنان	۲*****	
۳	اشخاص حقوقی دولتی	۳*****	
۴	اشخاص حقوقی خصوصی	۴*****	
۵	اشخاص حقیقی	۵*****	
۶	فروشگاه ها و موسسات	۶*****	
۷	انبار	۷*****	
۸	دانشجویان	۸*****	
۹	سایر	۹*****	

مراکز هزینه و پروژه ها نیز در حسابهای تفصیلی جداگانه شناسایی می گردد.

نحوه کدگذاری مراکز هزینه دستورالعمل جداگانه ای دارد که دربخش چهارم پروژه طراحی نظام نوین مالی تشریح شده است.

حساب تفصیلی (۲) «کدشناسه فعالیت»:

این حساب که مهمترین ویژگی نظام دفترداری را تشکیل می دهد و امکان ردیابی و کنترل واخذ انواع گزارشهای بودجه ای، برنامه ای و مالی و مدیریتی و امکان تفریغ بودجه را فراهم خواهد نمود از ۷ لایه و تا ۳۰ کاراکتر به شرح جدول ذیل تشکیل گردیده که جزییات هر لایه به شرح آتی تشریح شده است.

نوع	فصل	ردیف متمرکز	برنامه/ طرح	ردیف دستگاه	دوره	منابع
○	○	○○○○○○○	○○○○○○○○○○	○○○○○○○	○	○○
۱ رقم	۱ رقم	۶ رقم	۱۰ رقم	۸ رقم	۲ رقم	۲ رقم
شمول....	۲	۱۲۹۰۲۴	۳۰۳۰۳۰۸۸	۱۲۳۴۰۰	۹۳	۱۲

ردیف	منابع	کد
۱	عمومی_ هزینه ای	11
۲	عمومی_ردیف متمرکز هزینه ای(ابلاغی)	۱۲
۳	عمومی_ تملک دارایی های سرمایه ای	21
۴	عمومی_ردیف متمرکز تملک دارایی های سرمایه ای(ابلاغی)	22
۵	تملك دارایی های سرمایه ای(اختصاصی)	۲۳
۶	اختصاصی	۳۱
۷	اختصاصی_ردیف متمرکز (ابلاغی)	۳۲
۸	درآمد خانه های سازمانی	۳۳
۹	سرمایه گذاری	۳۹
۱۰	هدایا خاص	۵۱
۱۱	هدایای خاص_تملك دارائی های سرمایه ای	۵۲
۱۲	برنامه سلامت در طرح هدفمندی یارانه ها_هزینه ای	۸۱
۱۳	برنامه سلامت در طرح هدفمندی یارانه ها_تملك دارائی های سرمایه ای	۸۲
۱۴	طرح تحول نظام سلامت_اختصاصی	۸۳
۱۵	سایر منابع - داخلی	۹۱
۱۶	سایر منابع - وام داخلی	۹۲
۱۷	سایر منابع - وام خارجی	۹۳
۱۸	سایر منابع	۹۴
۱۹	سایر منابع - طرح تملك دارائی های سرمایه ای	۹۵
۲۰	سایر منابع - وام خارجی	۹۹

تفصیلی (۳) «کدشناسه مراکز»:

این حساب جهت نگهداری و کنترل حسابهای فیمابین ستاد (دانشگاه/ دانشکده) و واحدهای تابعه آن و همچنین جهت تجمیع این حساب از ۸ لایه و ۱۲ کاراکتر به شرح جدول ذیل تشکیل گردیده است.

لایه های ساخت کدینگ «کدشناسه مراکز»							
➔							
نام واحد فرعی	کدعام واحد فرعی	واحد اصلی	نوع خدمات	محل	نوع فعالیت	دانشگاه	استان
○○	○	○○	○	○○	○	○	○○
۲ رقم	۱ رقم	۲ رقم	۱ رقم	۲ رقم	۱ رقم	۱ رقم	۲ رقم

کدینگ مراکز که براساس منطق فوق برای تمام دانشگاه های علوم پزشکی کشور (۴۱ دستگاه) کدگذاری شده است.

-مبانی و مفروضات اساسی به تفکیک عناوین زیر تشریح شده است:

۱- ساخت و کدگذاری حسابها

۲-روش ثبت دفاتر روزنامه و کل

۳-تعریف حسابها

1-ساخت و کدگذاری حسابها

به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری و کنترل اطلاعات و ارائه گزارش های لازم و امکان ثبت بهینه رویدادهای مالی، با استفاده از کدهای دارای منطق طی جدول تحت عنوان «جدول گروه حسابها و حسابهای کل» و فهرستی تحت عنوان فهرست حسابها، حسابها کدگذاری و معرفی شده اند.

جدول گروه حسابها و حسابهای کل منعکس کننده طبقه بندی کلی و نحوه شماره گذاری حسابهای کل است. این جدول نشان دهنده تفکیک حسابهای ترازنامه و درآمد و هزینه و حسابهای کنترلی می باشد.

فهرست حسابها نشان دهنده نحوه طبقه بندی حسابهای معین هر یک از حسابهای کل و اجزای تشکیل دهنده آنها است. فهرست حسابها به صورتی تنظیم گردیده است که امکان افزودن حسابهای جدید براساس احتیاجات آتی وجود خواهد داشت.

گروه حسابها

گروه حسابها کلی ترین سطح حسابها می باشد و هرگروه حساب از تعدادی حساب کل تشکیل شده است. اولین رقم سمت چپ در شماره کلیه حسابها نشان دهنده گروه حسابها می باشد.

در گروه بندی حسابها (منعکس در جدول گروه حسابها و حسابهای کل) گروه های ۱ تا ۵ حسابهای ترازنامه و گروه های ۶ تا ۸ حسابهای درآمد و هزینه و کد ۹ حسابهای کنترلی را تشکیل می دهند.

حسابهای کل

حسابهای کل، حسابهایی هستند که دفتر کل براساس آنها طبقه بندی و تفکیک گردیده و تراز آزمایشی و صورتهای مالی اساساً بر مبنای آنها تنظیم می گردد.

شماره حسابهای کل از ۲ رقم تشکیل شده است اولین رقم سمت چپ نشان دهنده گروه حساب و رقم دوم تقسیم بندی داخلی گروه در تعیین حساب کل می باشد.

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

حسابهای معین

حسابهای معین که اجرای حسابهای کل را تشکیل می دهند مهمترین سطح از لحاظ گزارش دهی و عملیات حسابداری می باشند.

شماره حساب معین از ۴ رقم حساب که دو رقم آن حساب کل مربوطه و دو رقم اختصاصی حساب معین (رقم سوم و چهارم حساب) تشکیل می شود که مجموعاً بیانگر حساب معین می باشد.

در فهرست حسابهای سعی شده است که حسابهایی که از لحاظ گزارش دهی و نیاز اطلاعاتی اهمیت دارند با توجه به تعداد آنها در سطح معین تعیین گردند.

حسابهای جزء معین

حسابهای جزء معین بر حسب نیازهای اطلاعاتی برای ریز حساب های معین و با توجه به حجم عملیاتی آنها تعیین و مشخص گردیده اند.

شماره حسابهای جزء معین (۲) رقمی است.

با توجه به توضیحات یاد شده هر حساب متشکل از ۶ رقم می باشد. شایان ذکر است که استفاده از حساب جزء معین به دلیل اجرای تکالیف قوانین آمره می باشد که به طور مثال برای گزارشگیری از پرداخت حقوق به تفکیک کارکنان نیازی به صدور سند حسابداری در سطح نوع استخدام نمی باشد بلکه می توان این نوع گزارشات را از سیستم حقوق و دستمزد اخذ نمود. به همین دلیل ریز و جزییات هزینه ها و سایر حسابها که ثبت و گزارش آنها حسب درخواست و تکلیف وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده، در قسمت جزء معین نگهداری می شود.

عوامل هزینه و مراکز هزینه

هزینه های عملیاتی در حسابها تحت گروهی به همین نام (گروه ۷) ثبت و نگهداری می شوند، گروه مزبور به حسابهای کل و هر حساب کل به حسابهای معین و جزء معین (عوامل هزینه) مربوط تجزیه گردیده اند.

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه های هر یک از مراکز هزینه اهمیت ویژه ای دارد لذا ضروری است هر یک از عوامل هزینه به هنگام تحقق و ثبت در حسابها به مراکز هزینه مربوط نیز تجزیه شده و در حسابها ثبت شود. گروه هزینه های عملیاتی دقیقاً فهرست هزینه های مورد استفاده در سیستم دولتی می باشد.

ایجاد/ حذف / تغییر حساب

ایجاد/ حذف/ تغییر حسابهای کل، معین و جزء معین و حسابهای مستقل طبق پیشنهاد مدیران مالی موسسه توسط دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه وزارت متبوع قابل انجام می باشد.

2-روش ثبت دفاتر روزنامه و کل

به استناد مدارک رسیدگی شده دریافتی (نظیر دریافت گزارش تنخواه گردان) و یا فرم های تکمیل شده نظیر لیست حقوق و دستمزد، سند حسابداری مربوطه صادر می گردد. اسناد حسابداری صادره پس از بررسی های لازم و امضاء آنها توسط مدیر امور مالی در دفتر روزنامه و کل ثبت می گردد.

بدیهی است چنانچه از سیستم مکانیزه استفاده شود در پایان هر ماه پس از حصول اطمینان از صدور کلیه اسناد حسابداری و دائم شدن آنها گزارش خلاصه سند ماهانه از سیستم اخذ می شود.

ثبت دفتر روزنامه براساس گزارش خلاصه سند ماهانه صورت می گیرد.

دفتر کل براساس دفتر روزنامه ثبت می شود.

گزارش خلاصه سند ماهانه در زونکن جداگانه به ترتیب ماه نگهداری می شود.

3-تعریف حسابها

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری

دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته به کنترل موسسه در آمده است. تعریف دارایی مستلزم این امر است که دستیابی به منافع اقتصادی تحت کنترل موسسه باشد. کنترل به معنای به دست آوردن منافع اقتصادی و توانایی محدود کردن دستیابی دیگران به منافع است.

دارایی جاری : آن دسته از دارایی های که در جریان فعالیتهای جاری و معمولی دانشگاه ایجاد می گردد و انتظار می رود در طول سال یا در جریان چرخه عادی فعالیت های خرید، تولید و فروش، اداری و خدمات به طور

معقول تغییر نموده و نهایتاً به وجه نقد یا کالا یا خدمات قابل عرضه تبدیل شده، به فروش رسیده و یا مصرف شود و دارایی های دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است در این گروه طبقه بندی می شود. شرط طبقه بندی اینگونه دارایی های احراز مالکیت و انطباق مدیریت از تحصیل، نگهداری و یا تبدیل هر یک از اقلام قابل ثبت با تعریف شده است. گروه دارای های جاری به ترتیب به وجه نقد از بالا به پایین طبقه بندی می شوند.

نکته با اهمیت اعمال نظارت و کنترل بر این دارای ها از سوی موسسه می باشد بدین لحاظ که دارایی های که در صرف و بکارگیری مشروط شده باشد (نظیر وجوه دریافتی از محل اعتبارات عمرانی دولت) ولو اینکه مشخصات دارایی های جاری را داشته باشد به لحاظ عدم امکان استفاده بدون قید و شرط و بکارگیری روزمره در جریان فعالتهای عادی تجاری از این گروه خارج می گردد و تا زمان رفع موانع جاری در زمان شناسایی در حسابها ثبت می شوند.

دارایی های جاری در زمان شناسایی در حسابها ثبت می شوند.

آن دسته از دارایی هایی که ماهیت دارایی ثابت را دارا می باشند ولی به لحاظ شاخصهای صنعت امکان استفاده یا مصرف در آن در بخش دارایی های ثابت میسر نباشد حسب مورد مصرف ملک تشخیص قرار گرفته و در هزینه یا دارایی های جاری ثبت و طبقه بندی می شوند. به طور مثال موجودی مواد و مصالح و یا پیش پرداختهای سرمایه ای که ماهیت دارایی های ثابت را دارند ولی در حوادث و اتفاقات مصرف می شوند.

مانده حسابهای اقلام دارایی جاری از حسابهای دائمی (ترازنامه ای) است و در پایان سال از طریق ترازنامه موسسه به سال بعد منتقل می شوند.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۰	موجودی های نقد

موجودی نقد عبارت است از موجودی های صندوق موسسه (اسکناس و مسکوک، اوراق بهادار و تمبر مالیاتی)، موجودی واریزی و وجوه بین راهی حسابهای موسسه نزد بانکها (ارزی و ریالی) می باشد.

زمان و نحوه ثبت: با دریافت و یا پرداخت براساس اسناد تهیه شده و روشهای موردعمل حسب مورد دراین حساب منعکس و حسابهای جزء معین آن متأثر می گردند.

موجودی نزد تنخواه گردانها در طی دوره مالی تحت این سرفصل شناسایی و ثبت می شود. لیکن به لحاظ تسویه با اقلام هزینه ای و یا سرمایه ای باقیمانده این حساب در پایان سال مالی صفر خواهد شد.

وجوه نقد و مانده حسابهای بانکی که اعمال محدودیت در مصرف آنها مانع از استفاده این اقلام برای عملیات جاری شود در این سرفصل طبقه بندی نمی گردد و حسب مورد در سایر دارای ها شناسایی و طبقه بندی می شود نظیر سپرده های مسدود شده بانکی.

از آنجایی که وجوه واریزی به بانکها ممزوج از منابع جاری و سرمایه ای است لازم است هنگام پرداخت وجوه، کنترل خرج از محل منابع مختلف اعتباری با استفاده از حساب تفصیل ۲ (شناسه فعالیت) صورت می پذیرد. لذا بدیهی است که نیاز به تفکیک حسابهای معین بانکی درآمد و سرمایه ای برای این سرفصل نخواهد بود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۱	وجوه بانکی غیرقابل برداشت

طبق قانون کلیه درآمدهای که دستگاه های دولتی از محل فعالیتهای خود بدست می آورند متعلق به دولت جمهوری اسلامی ایران می باشد. لذا می بایست کلیه این وجوه در هنگام وصول درآمد به حساب بانکی که توسط وزارت دارایی افتتاح گردیده است و دستگاه مربوطه حق برداشت از آن محل را ندارد واریز گردد و براساس درخواست وجهی که توسط موسسه صادر می شود تحت عنوان اعتبارات درآمد اختصاصی به دستگاه های مربوطه پرداخت شود لذا این حساب به منظور نشان دادن و کنترل وجوه واریز شده به این حساب شامل ۲ زیر مجموعه زیر است:

۱۱۰۱- بانک تمرکز وجوه درآمد اختصاصی

در پایان دوره های مشخص که توسط ستاد دانشگاه علوم پزشکی مشخص می شود واحدهای تابعه دانشگاه کلیه وجوه مربوط به درآمد اختصاصی وصول شده خود را به این حساب واریز می نمایند.

۱۱۰۲- خزانه تمرکز وجوه درآمد اختصاصی

در اواخر هر ماه کلیه درآمدهایی که به حساب ۱۱۰۱ واریز گردیده است جهت تجمیع به این حساب واریز می گردد و از این حساب به خزانه می رود.

اقلام قابل درج در حساب و حسابهای متقابل

در مقابل وجوه واریز شده به حساب بانکی بدون حق برداشت این حساب بدهکار می باشد.

و هنگام برداشت وجه توسط بانک و واریز آن حساب خزانه بستانکار می شود و حساب یا حسابهای متقابل بدهکار می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۲	حسابهای رابط بدهکار

حسابهای رابط : حسابی است که کلیه معاملات و مبادلات فی مابین استاد و واحدهای تابعه در یک موسسه را در بر می گیرد.

اقدام قابل درج در حساب و حسابهای متقابل :

به میزان وجوه، کالا، اعتبار جابه جا شده این حساب در دفاتر ارسال کننده بدهکار می شود.

در هنگام استرداد کالا، اعتبار یا وجه نقد این حساب بستانکار می شود.

نکته:

اصولاً مانده این حساب در دفاتر ارسال کننده با مانده حساب رابط بستانکار در دفاتر دریافت کننده نباید دارای مغایرت باشد.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۳	سرمایه گذاری های کوتاه مدت

سرمایه گذاری کوتاه مدت : سرمایه گذاری های سریع معامله (نوعی سرمایه گذاری که برای آن بازار فعال و

شاخص قابل اتکاء برای محاسبه ارزش بازار وجود داشته باشد) در بازار به عنوان سرمایه گذاری کوتاه مدت طبقه

بندی می شود. این سرمایه گذاری ها به دو روش ارزش بازار یا اقل بهاء تمام شده و خالص ارزش فروش در

ترازنامه طبقه بندی می گردد و هرگونه کاهش یا افزایش در آن به عنوان خالص در آمد و هزینه های غیر

عملیاتی می باشد. بدیهی است که کاهش ارزش سرمایه گذاری از طریق تأمین ذخیره کاهش ارزش در حساب ها

منعکس می شود. بدیهی است که کاهش ارزش سرمایه گذاری حتی در حد احتیاط شناسایی و از طریق تأمین

ذخیره کاهش ارزش در حساب ها منعکس می شود.

هرگونه شرطی که برای استفاده از سپرده و سرمایه گذاری کوتاه مدت وجود داشته باشد مانع از طبقه بندی در

این گروه خواهد شد نظیر سپرده های تودیع شده در صندوق دادگستری یا سازمان تأمین اجتماعی که تا صدور

رأی و یا حل اختلاف قابل وصول نیست. اینگونه سپرده ها و سرمایه گذاری ها حسب مورد در سایر حسابهای دریافتنی یا سایر دارایی ها طبقه بندی می شود.

در صورت استفاده از روش ارزش ویژه برای شناسایی درآمد سرمایه گذاری در پایان سال به هنگام شناسایی درآمد حاصل از سود سهام، این حساب بدهکار و حساب در آمد مربوطه بستانکار می شود. همچنین در سال بعد به هنگام دریافت وجوه مربوط به درآمد حساب بانک بدهکار و این حساب بستانکار می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۴	حسابها و اسناد دریافتنی شبه تجاری

اسناد بهاداری که بابت مطالبات حاصل از فعالیتهای شبه تجاری موسسه از اشخاص حقیقی یا حقوقی اخذ و سررسید وصول آنها در سال جاری و یا حداکثر تا پایان سال مالی بعد باشد در این حساب ثبت می شوند. فعالیتهای شبه تجاری: فعالیتهایی است که انجام آنها برا قلام خالص دارایی ها تأثیر گذاشته و درآمد (هزینه) موسسه از این فعالیتهای منتج می شود.

این اسناد به تفکیک تاریخ سررسید طبقه بندی می گردند و اسناد واخواست شده قابلیت ثبت مجدد در این حساب را نخواهند داشت.

اسناد دریافتنی که وصول آنها در تاریخ سر رسید مشروط به ایفای تعهد باشد در این سرفصل طبقه بندی نمی گردد و حسب مورد در سایر دارایی ها یا حسابهای انتظامی شناسایی و ثبت می شود.

حسابهای دریافتنی شبه تجاری یا بدهکاران شبه تجاری مجموعه مطالبات موسسه از اشخاص حقیقی یا حقوقی است که بر اثر مبادلات با آنان ایجاد شده واز این بابت اسناد معتبری به موسسه تحویل نشده باشد بدین لحاظ سایر حسابهای دریافتنی که در رابطه با عملیات عادی موسسه نبوده است نباید در این سرفصل طبقه بندی شود. این حساب به منظور نشان دادن و کنترل مطالبات بابت خدمات ارائه شده از محل فعالیتهای عادی و شبه تجاری به مشتریان از جمله سازمانهای بیمه ای و موسسات طرف قرارداد می باشد.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۵	سایر حسابها و اسناد دریافتنی

بدهی اشخاص حقیقی یا حقوقی به موسسه که در رابطه با عملیات عادی تجاری ایجاد نشده در مقابل اینگونه مطالبات اسناد معتبر تجاری اخذ شده یا نشده است و انتظار می رود طی سال جاری و حداکثر سال مالی آتی وصول شود و در این طبقه ثبت می شود.

به منظور نشان دادن و کنترل چکهای دریافت شده بابت سایر حسابها و خدمات غیر تجاری، نشان دادن و کنترل وام های پرداخت شده به کارکنان و دانشجویان، نشان دادن و کنترل وجوه قابل دریافت از بانک ها و موسسات مالی بابت سود سرمایه گذاری دوره مالی که وجه آن بعد از سال مالی دریافت می شود، نشان دادن و کنترل وجوه پرداخت و سپرده بابت شرکت در مناقصات برگزار شده وجوه پرداخت و سپرده شده نزد صاحب کار و بابت ضمانت انجام قرارداد و پیمان و همچنین نشان دادن و کنترل وجوه سپرده شده نزد بانکها ضمانت های تعهد شده توسط دانشگاه و زیر مجموعه آن می باشد.

وجوهات پرداختی تحت عنوان علی الحساب به پیمانکاران حقیقی و حقوقی اعم از پیمانکاران اعم از پیمانکاران جاری و طرح های عمرانی در این حساب ثبت و طبقه بندی می شود. در صورتی که انتظار می رود وصول اینگونه مطالبات بیش از سال آتی باشد در حساب سایر دارایی طبقه بندی خواهد شد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۱	دارایی های جاری
حساب کل	۱۶	موجودی کالا

موجودی های مواد و کالا مجموعه ای از دارایی هایی است که برای فروش یا ارائه خدمت و یا برای مصرف در چرخه عملیات عادی موسسه خریداری و نگهداری می شود.

موجودی های مواد و کالا باید بر مبنای بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک اقلام یا گروه های اقلام مشابه، اندازه گیری شود. بهای خرید پس از کسر کلیه تخفیفات به علاوه کلیه هزینه های تحصیل نظیر حق العمل، کرایه، حمل، حقوق گمرکی، ضایعاتی که به حساب خریدار می باشد و کلیه هزینه هایی که برای تغییر شکل و تبدیل آن صرف شده باشد جزئی از بهای تمام شده محسوب می گردد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۰	حسابها و اسناد پرداختی شبه تجاری

بدهی ها دارای مشخصه ادعا یا حقوق اشخاص ثالث نسبت به موسسه می باشد که در نتیجه ایجاد یا تحصیل یک دارایی مشخص باشد. بدهی ها در زمان تحقق در حسابها ثبت می شود و با توجه به تنوع نحوه ایجاد بدهی ثبت هر یک از انواع بدهی ها در سرفصل و تعریف حسابها جداگانه ثبت خواهد شد.

بدهی های جاری تعهداتی است که انتظار می رود طی چرخه عملیاتی معمول یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه هر کدام کوتاه تر است، تسویه شود. بدهی های عندالمطالبه و بدهی های بلندمدتی که انتظار رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه به این حال تبدیل شود در بدهی های جاری طبقه بندی می گردند.

آن دسته از بدهی ها و نیز حصة ای از بدهی های بلندمدت از قبیل تسهیلات مالی بانکی و غیر بانکی، بدهی های تجاری، بدهی مالیاتی و پیش دریافت از مشتریان که انتظار رود ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه تسویه گردند از مصادیق بدهی های جاری می باشد.

بدهی های شبه تجاری: به آن دسته از بدهی ها اطلاق می شود که ایجاد آنان ناشی از فعالیتهای عملیاتی است و فعالیتهای تجاری، فعالیتهایی است که انجام آنها بر ارقام سود (زیان) تأثیر گذاشته و سود (زیان) موسسه از این فعالیتهای منتج می شود.

سایر بدهی ها: به آن دسته از بدهی هایی اطلاق می شود که ایجاد آن ناشی از فعالیتهایی غیر تجاری بوده و حسب مورد رویداد فعالیت بر ارقام ترازنامه ایی تأثیر بگذارد (دارایی های سرمایه ای)

اسناد معتبر شبه تجاری تعهد آور (ریالی یا ارزی) که در مقابل فعالیتهای تجاری به ذینفعان ارائه شده است و موسسه بر مبنای آنها مبالغی مشخص را در زمانهای سررسید در طی سال جاری و یا حداکثر سال آتی می بایست پرداخت نماید. آن قسمت از اسناد پرداختنی بلندمدت که سررسید آنها سال آتی است به این سرفصل منتقل می شود.

اسناد ارزی در تاریخ ترازنامه تسعیر شده حسب مورد در سود (زیان) غیر عملیاتی یا مخارج تأمین مالی در حساب عملکرد سال مورد گزارش انعکاس می یابد. تعهدات ارزی به ارزش ریالی در ترازنامه و در یادداشتها همراه صورتهای مالی نوع ارز و سررسید آنها به تکفیک گزارش می شود.

حسابهای پرداختنی شبه تجاری تعهدات تجاری ناشی از فعالیتهای عملیاتی است که در مقابل آن استفاده معتبر تجاری به سر رسیده خاص به ذینفع ارائه نشده ولی انتظار می رود طی سال مالی واریز و پرداخت گردد.

سایر حسابها و اسناد پرداختی شامل بدهی ها و تعهدات کوتاه مدت ناشی از ساخت و یا تحصیل دارایی های سرمایه ای (دارایی های ثابت) و همچنین سایر بدهی هایی است که براساس روبه های تعریف شده طبقه بندی در سرفصل حسابهای پرداختی شبه تجاری نمی باشد.

نکته: با توجه به اینکه در زمان خرید کالا عملیات تسجیل صورت پذیرفته است و براساس قانون تعهد مازاد از اعتبار امکان پذیر نمی باشد به همین دلیل در زمان رسید انبار از حساب کنترل خرید کالا و در زمان دریافت خدمات از حساب کنترل خدمات استفاده می شود. شایان ذکر است مانده این حسابها در پایان سال به حسابهای پرداختی بسته می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۱	سایر حسابها و اسناد پرداختی

این حسابها به منظور نشان دادن و کنترل تعهدات ایجاد شده برای سازمان در رابطه با کارکنان و سایر فعالیتهای جانبی و دریافت کالای امانی از دیگران و همچنین نحوه تسویه آن می باشد.

از حساب های مذکور جهت ثبت و انعکاس بدهی های ناشی از فعالیت های جانبی و تسویه آنها مانند (مالیات، بیمه، سایر کسور حقوق شاغلین و ...) و تحویل و تحول وجوه و کالای امانی دریافتی از دیگران (حقوق بازنشستگان امانی) و مشخص نمودن مانده حساب آنها استفاده می شوند.

مانده این حسابها به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی منتقل می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۲	حسابهای رابط بستانکار

حسابهای رابط: حسابی است که کلیه معاملات و مبادلات فی مابین ستاد و واحدهای تابعه در یک موسسه را در بر می گیرد.

اقلام قابل درج در حساب و حسابهای متقابل:

اقلام قابل انعکاس در این حساب به شرح ذیل می باشد:

به میزان وجوه، کالا، اعتبار جابه جا شده در این حساب در دفاتر دریافت کننده بستانکار می شود.

در هنگام استرداد کالا، اعتبار یا وجه نقد این حساب بدهکار می شود.

نکته:

اصولاً مانده این حساب در دفاتر دریافت کننده با مانده حساب رابط بدهکار در دفاتر ارسال کننده نباید دارای مغایرت باشد.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۳	پیش دریافت ها

با توجه به اینکه زمانی می توان درآمد را شناسایی کرد که فرایند کسب سود تکمیل شده باشد.

بنابراین در هر زمانی قبل از فروش محصول یا اجرای خدمات چنانچه وجهی دریافت شود نمی توان آن را به عنوان درآمد ثبت نمود بلکه این گونه دریافتها نوعی بدهی هستند که در حسابی به نام «پیش دریافت» ثبت می شوند بنابراین این حساب به منظور نشان دادن و کنترل مبالغ دریافتی قبل از ارائه خدمات یا فروش اقلام ناشی از فعالیت های شبه تجاری و همچنین نحوه تسویه آن می باشند.

از حساب های مذکور جهت ثبت وانعکاس پیش دریافت ها و تسویه آنها و مشخص نمودن مانده حساب استفاده می شوند.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

نکته: با توجه به اینکه در ابتدای سال مالی و قبل از تخصیص اعتبار ابتدای سال، معمولاً وجوهی تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت از طرف دولت به دانشگاه ها پرداخت می شود و به دلیل اینکه از نظر دولت این وجوه به عنوان اعتبار قطعی منظور نمی گردد، این وجوه تحت عنوان پیش دریافت اعتبارات ثبت می گردد و در زمان دریافت اولین مرحله از اعتبار قطعی بدهکار می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۴	سپرده های دریافتی

این حساب ها به منظور نشان دادن و کنترل وجوه دریافتی یا مکسوره تحت عنوان سپرده در رابطه با خدمات دریافتی یا قابل ارائه یا کالای خریداری شده و همچنین آزاد کردن آن می باشد.

از حساب های مذکور جهت ثبت و انعکاس وجوه حاصل از فعالیت های مذکور و تسویه آنها و مشخص نمودن مانده حساب استفاده می شوند.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از طریق تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

کنترل پیش بینی خرید و به منظور نشان دادن و کنترل تعهدات ایجاد شده در رابطه با خرید کالا و خدمات که اسناد خرید آن فاکتور و ... کامل نیست و مبلغ بدهی براساس سوابق یا استعلام برآورد شده می باشد.

انعکاس بدهی های ناشی از فعالیت اصلی که اسناد خرید آن کامل نیست:

این حساب باید فاقد مانده باشد در غیر این صورت مانده آن به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال مالی از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شود.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۵	تسهیلات مالی دریافتی (کوتاه مدت)

تسهیلات مالی دریافتی از موسسات مالی و اعتباری داخلی یا خارجی که سررسید آنها طی سال مالی آتی می باشد در این طبقه منظور می گردد و حصه جاری تسهیلات بلندمدت دریافتی از موسسات مالی و اعتباری نیز در این سرفصل ثبت می گردد.

این نوع تسهیلات به عنوان یک منبع سرمایه ای تلقی می شوند موسسه ها ممکن است برای تجهیز منابع سرمایه ای لازم جهت اجرای طرحهای توسعه خود به روشهای متنوعی به شرح ذیل عمل نمایند.

دریافت وام از سیستم بانکی، موسسات مالی و اعتباری و نهادها و اشخاص وابسته با اقساط یک ساله یا حصه جاری تسهیلات دریافتی بلندمدت دریافتی از موسسات مالی و اعتباری نیز در این سرفصل ثبت می گردد.

این نوع تسهیلات به عنوان یک منبع سرمایه ای تلقی می شوند موسسه ها ممکن است برای تجهیز منابع سرمایه ای لازم جهت اجرای طرحهای توسعه خود به روشهای متنوعی به شرح ذیل عمل نمایند.

دریافت وام از سیستم بانکی، موسسات مالی و اعتباری و نهادها و اشخاص وابسته با اقساط یک ساله یا حصه جاری تسهیلات دریافتی بلندمدت (بانک داخلی یا خارجی).

دریافت تسهیلات خاص نظیر مشارکت مدنی که در منافع اجرای طرح وام دهنده سهیم می باشد.

استقراض یا تسهیلاتی که تسویه آنها به صورت ارزی می باشد مشمول استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (تسعیر

ارز) می باشد و لذا می بایست معادله ارزی در زمان شناخت اولیه، براساس نرخ تسعیر در تاریخ دریافت وام به ریال ثبت گردد.

تعهدات ارزی در پایان هر سال مالی می بایست براساس نرخ روزانه تسعیر و اثرات مالی آن در حسابهای مربوط حسب مورد سود (زیان) غیر عملیاتی و یا در قالب مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط ثبت و طبقه بندی گردد.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۳	بدهی های جاری
حساب کل	۳۹	ذخائر

این حسابها به منظور نشان دادن و کنترل تعهدات ایجاد شده برای موسسه در رابطه با هزینه های تحقق یافته تسویه نشده و برآورد بدهی های ناشی از تعهدات و یا هزینه های مربوط به سوخت شدن مطالبات یا کاهش ارزش دارایی ها و همچنین نحوه تسویه آن می باشند.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۴	بدهی های غیر جاری
حساب کل	۴۰	حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت

حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت به منظور نشان دادن و کنترل تعهدات بلندمدت ایجاد شده برای موسسه در رابطه با خرید کالا و خدمات و همچنین نحوه تسویه آن می باشد.

از حساب های مذکور جهت ثبت و انعکاس بدهی های بلندمدت ناشی از فعالیت اصلی و تسویه آنها و مشخص نمودن مانده حساب استفاده می شود.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۴	بدهی های غیر جاری
حساب کل	۴۱	درآمدهای انتقالی به دوره های آتی

درآمدهای انتقالی به دوره های آتی به منظور انعکاس درآمدهای تحقق نیافته مربوط به سنوات بعد می باشد.

موارد ثبت: حساب های مذکور هنگام دریافت وجوه درآمد تحقق نیافته معادل کل مبلغ درآمد آتی و یا به میزان درآمد مربوط به سال های بعد که اصل طلب آن در حساب های سال جاری شناسایی شده است مورد ثبت قرار

می گیرد) به طور مثال سود قابل دریافت از کارکنان بابت پرداخت وام بلندمدت به آنان که با توجه به لزوم شناسایی میزان کل مطالبات - معادل وجوه قابل بازیافت- می بایست در سال های بعد وصول شود).

بدیهی است سهم سال جاری از سود می بایست به حساب درآمد دوره منظور شود.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام تراز نامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۴	بدهی های جاری
حساب کل	۴۳	پیش دریافت های بلندمدت

این حساب ها در مواردی استفاده می شود که قسمتی از وجوه (درآمد) ناشی از یک قرارداد بلندمدت توسط دانشگاه یا دانشکده و ... اخذ شده باشد. از آنجایی که فاصله زمانی دریافت تا تحقق درآمد مذکور بیش از یکسال است وجوه دریافتی به بستانکار این حساب منظور می شود.

از حساب های مذکور جهت ثبت و انعکاس پیش دریافت های قراردادهای بلندمدت و تسویه آنها و مشخص نمودن مانده حساب استفاده می شود.

مانده این حساب ها به عنوان یکی از اقلام تراز نامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۴	بدهی های غیرجاری
حساب کل	۴۵	تسهیلات مالی دریافتی (بلند مدت)

تسهیلات مالی دریافتی از موسسات مالی و اعتباری داخلی یا خارجی که سررسید آنها طی سال مالی آتی نمی باشد در این طبقه منظور می گردد و حصه جاری آنها به سرفصل بدهی های جاری منتقل می شوند.

این نوع تسهیلات به عنوان یک منبع سرمایه ای تلقی می شوند موسسه ها ممکن است برای تجهیز منابع سرمایه ای لازم جهت اجرای طرحهای توسعه خود به روشهای متنوعی به شرح ذیل عمل نمایند.

-دریافت وام از سیستم بانکی، موسسات مالی و اعتباری و نهادها و اشخاص وابسته با اقساط بیش از یک سال (بانک داخلی یا خارجی).

-دریافت تسهیلات خاص نظیر مشارکت مدنی که در منابع اجرای طرح وام دهنده سهم می باشد.

-انتشار اوراق مشارکت مدنی (اوراق قرضه) با سررسید بیش از یک سال و نرخ سود تضمین شده .

استقراض یا تسهیلاتی که تسویه آنها به صورت ارزی می باشد مشمول استاندارد حسابداری شماره ۱۶ تسعیر ارز) می باشد و لذا می بایست معادله ارزی در زمان شناخت اولیه براساس نرخ تسعیر در تاریخ دریافت وام به ریال ثبت گردد.

تعهدات ارزی در پایان هر سال مالی می بایست براساس نرخ روزانه تسعیر و اثرات مالی آن در حسابهای مربوط حسب مورد سود (زیان) غیرعملیاتی و یا در قالب مخارج تأمین مالی قابل احتساب دربهای تمام شده دارایی واجد شرایط ثبت و طبقه بندی گردد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۴	بدهی های غیر جاری
حساب کل	۴۹	ذخیره بازخريد سنوات خدمت

براساس حداقل یک ماه آخرین مزد ثابت هر سال خدمت هر یک از کارکنان پس از کسر ذخیره قبلی بابت هزینه تحقق یافته و پرداخت نشده به حساب هزینه های عملیاتی حسب مورد در حسابها ثبت و به عنوان ذخیره بازخريد کارکنان در این سرفصل انباشته می شود. چون این هزینه برآوردی است در پایان هر سال مالی نسبت به وضعیت دستمزد پرسنل و تغییرات طی سال تعدیل شده به طرفیت حسابهای هزینه همان سال به هنگام می شود. این سرفصل از جمله هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده می باشد که براساس اصل تداوم فعالیت موسسه پرداخت تمامی آن طی سال آتی غیر متحمل می باشد و در عین حال تاریخ قطعی برای پرداخت نیز تعیین شده نیست به همین علت این سرفصل به عنوان یک سرفصل مستقل در صورتهای مالی گزارش می گردد. براساس مواد ۲۴ و ۳۱ قانون کار در هنگام خاتمه قرارداد، بازنشستگی، فوت و ... به ازای هر سال کارکرد کارگر معادل یکماه آخرین مزد ثابت به عنوان مزایای پایان خدمت به وی پرداخت می گردد.

به منظور رعایت اصل تخصیص هزینه های هر دوره به درآمدهای همان دوره در پایان هر سال مالی به ازای هر سال کارکرد پرسنل معادل یکماه آخرین مزد ثابت به عنوان ذخیره مزایای پایان خدمت محاسبه و پس از کسر مانده ذخیره سابق به عنوان هزینه های دوره (به طرفیت ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان) در حسابها منعکس می گردد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۵	خالص دارایی ها
حساب کل	۵۰	خالص دارایی ها در ابتدای سال

خالص دارایی ها در ابتدای سال به منظور نشان دادن مابه التفاوت ارزش دارایی ها و بدهی های ثبت نشده ناشی از فعالیت های گذشته و مشخص نمودن مانده حساب اقلام مذکور به تفکیک دولتی و شبه تجاری استفاده می شود.

تعدیلات سنواتی یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می گردد به اقلامی محدود می شود که از تغییر در «رویه حسابداری» و «اصلاح اشتباه» ناشی گردد.

تعدیلات سنواتی، اصلاحات تکرار شونده معمول و تعدیل برآوردهای انجام شده در سنوات قبل را شامل نمی شود نظیر برگشت از درآمد و تخفیفات مربوط به قرائت دوره قرائت سال قبل، قبوض مصرفی گاز ، برق، تلفن و آب که دائماً بخشی از آن مربوط به روزهای دوره قبل می باشد.

لازم به ذکر است شرط اصلی در تعیین تعدیلات سنواتی سطح اهمیت و اینکه تعدیل رخداده مربوط به بیش از یک دوره مالی قبل (خصوصاً برگشت از درآمدها) باشد.

این حسابها برای ثبت افتتاحیه حسابها در اولین سال جاری حسابداری تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد. تعدیلات سنواتی به منظور نشان دادن آثار تعدیلات ناشی از تغییر در رویه های حسابداری یا اشتباه حسابداری در دوره های مالی قبل که نتایج ناشی از آن مستقیماً بر روی فعالیت های سال جاری تأثیر ندارد.

ثبت درآمدها و هزینه های با اهمیت سنوات قبل و اصلاح اشتباهات عمده مربوط به دوره های مالی گذشته از جمله اشتباه در ارزیابی موجودی ها - اموال - مطالبات - یا بدهی ها و ...

مانده این حسابها در پایان سال برحسب مورد به حساب «خالص دارایی ها در پایان سال - انباشته / شبه تجاری - کد ۵۳۰۱» یا حساب «خالص دارایی ها در پایان سال - انباشته / دولتی - کد ۵۳۰۲» نقل بسته می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۵	خالص دارایی ها
حساب کل	۵۱	تغییر در خالص دارایی های سال / شبه تجاری

تغییر در خالص دارایی های سال / شبه تجاری به منظور بستن حسابهای درآمد و هزینه و همچنین نشان دادن سود و زیان ناشی از فعالیتهای شبه تجاری در پایان سال مالی در نظر گرفته شده است.

مانده این حساب که تنها در پایان سال گردش دارد به حساب «خالص دارایی ها در پایان سال - انباشته / شبه تجاری - کد ۵۳۰۱» نقل و بسته می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۵	خالص دارایی ها
حساب کل	۵۲	تغییر در خالص دارایی های سال (دولتی)

این حساب ها نشان دهنده خالص مانده ناشی از دریافت اعتبارات و کمک های دولتی و مصرف آنها می باشد. از حساب های مذکور جهت ثبت و انعکاس اعتبارات دریافتی و مصرف آنها و مشخص نمودن مانده حساب استفاده می شود. بابت بستن حسابهای موقت کمک های دریافتی از دولت و هزینه های انجام شده از محل آن. مانده این حساب ها در پایان سال به حساب « خالص دارایی ها در پایان سال - انباشته / دولتی - کد ۵۳۰۲ » نقل و بسته می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۵	خالص دارایی ها
حساب کل	۵۳	خالص دارایی های پایان سال انباشته

خالص دارایی های پایان سال انباشته نشان دهنده خالص جمع انباشته ناشی از دریافت / پرداخت های سنوات قبل می باشد که در پایان سال مانده حساب تغییر در خالی دارایی های سال نیز به این حساب منتقل می شود. مانده حساب تعدیلات سنواتی (اعمال تعدیلاتی که مربوط به دوره های قبل بوده است) نیز به این حساب منتقل می گردد. از حساب مذکور جهت ثبت و انعکاس انباشته اصلاح شده خالص داراییهای تا پایان سال مالی استفاده می شود.

مانده این حساب به عنوان یکی از اقلام ترازنامه در پایان سال از طریق حساب تراز اختتامیه به سال مالی بعد منتقل می شود.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۵	خالص دارایی ها
حساب کل	۵۹	اندوخته تجدید ارزیابی دارایی ها

اندوخته تجدید ارزیابی دارایی ها به منظور نشان دادن مازاد ایجاد شده ناشی از تجدید دارایی ها می باشد.

ثبت مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت (مابه تفاوت بهای تمام شده و مبلغ ارزیابی شده) شرایط تجدید ارزیابی دارایی های با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۱ (استاندارد دارایی ثابت) به شرح ذیل می باشد:

تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی های تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. به موجب این استاندارد در شرایط کنونی این تفاوت معمولاً در دوره تناوب ۳ یا ۵ ساله ایجاد می شود.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۶	درآمدهای عملیاتی

طبق استاندارد درآمد عملیاتی

درآمد عبارت است از افزایش درخالص دارایی ها: مفهوم درآمد، هر دو گروه درآمد عملیاتی و درآمد غیر عملیاتی را در بر می گیرد. درآمد عملیاتی عبارت است از درآمدی که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می گردد و با عناوین مختلفی از قبیل فروش، حق الزحمه، سود تضمین شده، سود سهام و حق امتیاز مورد اشاره قرار می گیرد.

اندازه گیری درآمد عملیاتی

بند ۱۰ استاندارد: درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری شود.
 بند ۱۱ استاندارد: مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از یک معامله طبق توافقی که بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده کننده از دارایی به عمل می آید، تعیین میشود. این مبلغ به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی و دریافتنی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه گیری می شود.

بند ۲۱ استاندارد: هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد کرد درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. ماحصل معامله زمانی به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد اندازه گیری محتمل باشد.

ب) مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.

ج) میزان تکمیل معامله به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد.

د) مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

کمک های نقدی و غیر نقدی

سرمایه اهدایی: سرمایه اهدایی به کمکهای بلاعوض اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می شود که در قالب کالا یا خدمات و یا دارایی های غیر جاری و یا تقبل تأمین مالی مخارج ایجاد، توسعه و یا اصلاح دارایی های غیرجاری و بدون درخواست مابه ازای به شرکت اعطا می شود در حسابها منعکس می گردد.

طرحهای بازسازی که از محل ردیفهای خاص دولت به صورت بلاعوض در اختیار موسسه گذاشته می شود، مانند طرحهای بازسازی مناطق جنگی

کمکهای بلاعوض مردمی و نهادها به نسبت ورود منابع مالی در هر دوره مستقیماً تحت همین سرفصل در حسابها منعکس می گردد. نظیر کمکهای نهاد رهبری و نهاد ریاست جمهوری که برای تسریع در اجرای طرح (نه جریان زینهای عملیاتی) پرداخت می گردد.

نحوه شناخت کمکهای بلاعوض در صورت احراز شرایط ذیل شناسایی می شود.

جریان اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری متحمل باشد.

مبلغ کمک بلاعوض به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.

سرمایه اهدایی تا زمان حذف یا کناره گذاری دارایی های بلندمدت همبسته بوده و قابل تقسیم یا تبدیل نخواهد بود.

کمکهای غیر نقدی که از طرف مردم یا نهادهای دیگری به صورت بلاعوض (انتقال منابع و تعهدات یک جانبه) در اختیار موسسه قرار می گیرد نیز به ارزش روز در زمان تحصیل برآورد و ارزش گذاری شده و تحت همین سرفصل در حسابهای ثبت و طبقه بندی می گردد.

توضیح اینکه در مبادلاتی که پول و تعهد پول رد و بدل نمی شود دارایی های تحصیل شده معمولاً به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت می شود.

کمکهایی که براساس قراردادهای خاص با شرایط تحت پوشش قرار گرفتن مناطق جدید به عهده طرف قرارداد گذاشته شده است. به نسبت انجام تعهد مستقیماً در حساب سرمایه اهدایی منظور می شود.

کمکهای غیر نقدی که شرطی جهت ثبت آن در سرمایه اهدایی وجود دارد پس از تحقق شرط و براساس ارزش منصفانه آن در دارایی ها ثبت می شود.

کمکهایی از قبیل بخشودگی اصل و سود تضمینی شده تسهیلات دریافتی، معافیتهای گمرکی اعطایی یا تأمین غیر مستقیم مابه التفاوت ما به ازاء ریالی ارز تخصیص به واحدهای تجاری طبق بودجه و موافقتنامه های مربوطه ازسوی دولت اعطا می گردد در این حساب ثبت و طبقه بندی می شود.

در مواردی که کمک بلاعوض به منظور جبران زیان هزینه ها یا کاهش درآمد واحد تجاری یا پیش بینی قبلی برای حمیات مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری و جبران مخارج تحمل شده قبلی ان اعطا می شود اینگونه کمکهای بلاعوض را باید در حساب خالص دارایی های دوره ای که در آن دوره می باشد شناسایی گردد.

در صورت عدم تصریح نحوه حسابداری در قوانین آمره، هرگاه کمک بلاعوض به منظور تأمین مخارج ایجاد یا تحصیل دارایی های غیر جاری اعطا گردد این کمکهها به موازات ایفای تعهدات مستتر در کمک بلاعوض که عموماً متناسب با عمر مفید اقتصادی دارایی مربوطه است در صورت درآمد و هزینه شناسایی کرد.

حسابهای مستقل

هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل می باشد که با استفاده از مجموعه ای از سرفصلهای متوازن فعالیتهای مالی و جوهی که جهت تأمین مالی برنامه ها، فعالیتها و اجرای طرحها و پروژه های مصوب یک سازمان دولتی بکارمی رود، در آن ثبت میشود. بنابراین ایجاد هر حساب مستقل مستلزم وجود یک واحد مالی (منبع مالی) - نظیر اعتبارات جاری، اعتبارات عمرانی و اعتبارات اختصاصی که هر کدام از این منابع به ترتیب برای تأمین مالی فعالیتهای جاری، طرحها و پروژه های عمرانی و هزینه های اختصاصی تخصیص یافته اند- و همچنین وجود یک واحد حسابداری - که فعالیتهای مالی هر یک از عملیات فوق در آن ثبت گردید - می باشد.

انواع حسابهای مستقل موسسات آموزشی در ماده ۵۳ آئین نامه مالی و معاملاتی مشخص شده است که درسیستم حسابداری جدید مورد توجه قرار گرفته اند ضمناً یک حساب مستقل تحت عنوان حساب مستقل وجود سایر منابع

نیز در سیستم حسابداری جدید پیش بینی شده است که لزوماً ذیحسابان محترم پیشنهاد و در مورد موافقت رئیس موسسه مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

در حسابهای جدید استقلال حسابهای مستقل به معنی واقعی مورد توجه قرار گرفته به ترتیبی که فعالیتهای مالی مربوط به هر یک از منابع مالی منحصراً در دفاتر و صورتهای مالی مربوط منعکس خواهد شد. به این ترتیب می توان وضعیت مالی و نتیجه عملیات هر یک از حسابهای مستقل بصورت کاملاً جداگانه در صورتهای مالی ذیربط گزارش نمود.

ایجاد و نگهداری مجموعه حسابها ، با سر فصلهای جداگانه برای هر یک از انواع منابع و مصارف فعالیتهای مالی مرتبط با هم که به منظور خاصی دریافت و پرداخت میشوند که به آن اصطلاحاً حسابهای مستقل برای وجوه مستقلی گویند. به عبارت دیگر فعالیتهای مالی مرتبط با هم که دارای شرایط ذیل باشند تشکیل حسابهای مستقل برای وجوه مستقل را می دهند:

از منبع مالی خاصی تغذیه می شوند.

به صورت مجموعه حسابهای جداگانه با سر فصلهای مجزا از هم در دفاتر مالی ثبت و نگهداری می شوند.

همواره بین سرفصلهای حساب مربوط به هم توازن برقرار می باشد.

منابع مربوط قابل مصرف در سایر حسابهای مستقل نمی باشند

لذا تفاوت حسابهای مستقل با گروه حسابها در این است که گروه حساب منبع تامین مالی ندارد ولی حساب مستقل منبع تامین مالی دارد.

حسابداری بودجه ای

نظر به اهمیت فوق العاده ای که کنترل بودجه مصوب در سازمانهای دولتی دارد، در حسابداری این قبیل موسسات حسابداری بودجه ای جایگاه خاص خواهد داشت. چون بودجه برنامه مالی دولت و موسسات تابعه آن میباشد لذا کنترل بودجه امکان اجرای صحیح آن را فراهم نموده و استفاده صحیح مدیران سطوح مختلف از اطلاعات بودجه ای آنان را از جریان پیشرفت برنامه ها آگاه می نماید. در حسابداری دولتی میتوان با استفاده از تعدادی حسابهای بودجه ای، میزان اعتبارات مصوب، اعتبارات تخصیص یافته، اعتبارات ذخیره شده برای تعهدات احتمالی، اعتبارات

ذخیره شده برای پرداختهای غیر قطعی، اعتبارات هزینه شده و مانده اعتبارات مصرف نشده برحسب هریک از طبقه بندیهای بودجه ای نظیر برنامه، طرح، پروژه را نشان داد.

همانطور که می دانید دومین مرحله از انجام هزینه ها و سایر پرداختها به تامین اعتبار اختصاص دارد. مرحله تامین اعتبار که در اجرای اصل کنترل بودجه ای صورت می گیرد مکانیزمی است که می تواند از تجاوز هزینه ها و سایر پرداختها نسبت به اعتبارات مصوب تخصیص یافته بموقع جلوگیری نماید. کنترل بودجه ای از ابزار مهم کنترل مدیریت است لذا یک سیستم کنترل بودجه ای مطلوب می تواند مدیران را در جهت اعمال کنترل مدیریت یاری دهد. هدف سیستم کنترل بودجه ای تهیه اطلاعات قابل فهم، مربوط، بهنگام و دقیق برای کلیه سطوح مدیریت جهت تصمیم گیری صحیح درمورد مسئولیت ایشان خواهد بود. بودجه سالانه که یک برنامه مالی رسمی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی است بایستی توسط مدیریت این قبیل موسسات بصورتی مستمر مورد ارزیابی و کنترل قرار گیرد. بعبارت دیگر از یک سو روسای دانشگاهها و موسسات آموزش عالی میباید در جریان پیشرفت برنامه ها، طرحها و پروژه های مصوب قرار گیرند و ازسوی دیگر ذیحسابان که مسئولیت قانونی تامین اعتبار و کنترل بودجه را بعهده دارند، برای اجرای صحیح مسئولیتهای قانونی خود نیاز مند اطلاعات دقیق و بموقع بودجه ای می باشند.

با توجه به مطالب پیش گفته، در طراحی سیستم حسابداری جدید کوشش شده است که سیستم کنترل بودجه ای درارتباط نزدیک با سیستم حسابداری دستگاههای آموزشی وبا تکنیک حسابداری دوطرفه بکار گرفته شود. برای انجام این امر لازم است که از یک سری حسابهای بودجه ای خود تراز استفاده شود. باین ترتیب مراحل مربوط به ابلاغ بودجه مصوب، ابلاغ تخصیص اعتبار، درخواست وجه، تامین اعتبار (برای سفارش کالا و خدمات یا تعهدات احتمالی)، تامین اعتبار برای پرداختهای غیر قطعی (پیش پرداختها، علی الحسابها، تنخواه گردان پرداخت و خرید مصالح برای پیمانکاران) وهمچنین مصرف اعتبارات تخصیص یافته (بعلت تحویل کالا یا انجام خدمت و بطور کلی ایجاد تعهد)، با استفاده از یک سری حسابهای بودجه ای متوازن که در هر مقطع زمانی با همدیگر تراز می شوند دردفاتر وحسابهای ماهانه منعکس می گردند.

حسابهای بودجه ای منحصرأ در حسابهای مستقل وجوه دولتی نظیر اعتبارات جاری، عمرانی و میتوان از آنها استفاده نمود لیکن در سایر حسابهای مستقل نظیر وجوه سپرده، وجوه باز نشستگی و وجوه هدایا و کمکهای مردمی که دارای بودجه مصوب نمی باشند مورد استفاده واقع نمی شوند.

چون حسابهای بودجه ای در حسابهای مستقل وجوه جاری و عمرانی و اختصاصی و سایر منابع کاربرد مشترک دارند لذا با استفاده از کد مخصوص هر حساب مستقل تعلق هریک از سر فصلها را به حساب مستقل مربوط میتوان نشان داد و از تکرار عنوان حساب مستقل برای هریک از سر فصلها خودداری نمود. بعنوان مثال بجای آنکه بگوئیم اعتبارات مصوب حساب مستقل وجوه جاری، شماره یک را که مربوط به حساب مسبقل وجوه جاری است بعنوان رقم اول کد حساب اعتبارات مصوب انتخاب می کنیم.

نحوه ثبت درآمد و هزینه های مربوط به سنوات گذشته در حسابداری تعهدی

می دانیم حساب های درآمد و هزینه از حساب های موقت بوده که در پایان هر سال باید بسته شده تا سود و زیان دوره مشخص گردد. حال اگر در اثر اشتباه یا تغییر رویه (روش) حسابداری (مثلا: تغییر روش از نقدی به تعهدی)، درآمد یا هزینه ای مربوط به سال گذشته نباید بعنوان درآمد و هزینه دوره جاری محسوب شود بلکه در واقع تعدیل درآمد ها و هزینه های سال گذشته می باشد که منجر به تعدیل خالص دارایی های ابتدای دوره می شود. حال اگر در پایان سال گذشته صورت های مالی ارائه شده باشد، باید صورت های مالی مقایسه ای سال قبل تجدید ارائه شوند در غیر این صورت باید اطلاعات ابتدای دوره تعدیل گردد.

وضعیت یک سند حسابداری در قسمت "مدیریت وجوه"

-تامین اعتبار: در این حالت تعهدی در حال شکل گرفتن است که بنا بر الزامات قانونی می بایست اعتبار آن وجود داشته و تامین شود. که می تواند عملیات پرداخت را به دنبال داشته باشد یا خیر.

-تشخیص (ثبت کد) اعتبار: در این حالت (که غالبا در خرید های نسپه و معوقه به وقوع می پیوندد)، تعهدی که پیش از آن تامین اعتبار گشته، تعیین و آماده پرداخت می شود. از این حالت نیز می توان در پیگیری استفاده موجودی ها و ارتباط آنها با اعتبار خریداری شده نیز استفاده نمود و در پایان سال نیز تعیین نمود که موجودی پایان سال از محل کدام اعتبارات است.

انواع طبقه بندی اقتصادی هزینه ها با توجه به سرفصل

طبق دستورالعمل وزارت دارائی طبقه بندی اقتصادی هزینه ها در ۷ فصل بشرح ذیل می باشد:

۱- هزینه های جبران خدمت کارکنان

۲- استفاده از کالا و خدمات

۳- هزینه های مالی و اجاره

۴- پارانه

۵- کمک های بلاعوض

۶- رفاه اجتماعی

۷- سایر هزینه ها

نحوه ثبت اسناد درآمد و هزینه مربوط به سنوات گذشته در حسابداری تعهدی

می دانیم حساب های درآمد و هزینه از حساب های موقت بوده که در پایان هر سال باید بسته شده تا سود و زیان دوره مشخص گردد. حال اگر در اثر اشتباه یا تغییر رویه (روش) حسابداری (مثلا: تغییر روش از نقدی به تعهدی) درآمد یا هزینه ای مربوط به سال گذشته نباید بعنوان درآمد و هزینه دوره جاری محسوب شود بلکه در واقع تعدیل درآمد ها و هزینه های سال گذشته می باشد که منجر به تعدیل خالص دارایی های ابتدای دوره می شود. حال اگر در پایان سال گذشته صورت های مالی ارائه شده باشد، باید صورت های مالی مقایسه ای سال قبل تجدید ارائه شوند در غیراین صورت باید اطلاعات ابتدای دوره تعدیل گردد.

نحوه بستن حساب های موقت در نظام نوین مالی

می دانیم حساب های موقت شامل حساب های درآمد تحقق یافته و هزینه های تحمل شده هستند. لذا این دو حساب را باید در دو گروه فعالیتهای دولتی و شبه تجاری طبقه بندی و سپس اقدام به بستن آن ها نمود. در فعالیتهای دولتی، درآمد عبارت است از " اعتبارات دریافتی از دولت " که این حساب با حساب " تغییر در خالص داراییهای دولتی بسته می شود:

یعنی اعتبارات دریافتی از دولت - هزینه ای (بدهکار) و تغییر در خالص داراییهای دولتی (بستانکار) می شوند. در مورد هزینه هایی که از محل اعتبارات جاری متحمل شده اند نیز باید گفت که حساب تغییر در خالص دارایی های دولتی (بدهکار) و حساب هزینه (بستانکار) خواهد. مانده بستانکار حساب تغییر در خالص داراییهای دولتی بیانگر سود (افزایش در خالص دارایی های دولتی) و مانده بدهکار آن بیانگر زیان (کاهش در خالص دارایی های

دولتی) خواهد بود. افزایش یا کاهش خالص دارایی های دولتی (سود یا زیان ناشی از فعالیت های دولتی) با حساب خالص دارایی های انباشته پایان سال دولتی بسته خواهد شد.

در فعالیت های شبه تجاری، درآمد شبه تجاری معادل درآمد اختصاصی مرکز خواهد بود که با حساب تغییر درخالص دارایی های شبه تجاری بسته خواهد شد. هزینه هایی که به عنوان هزینه های شبه تجاری طبقه بندی شده اند، با حساب تغییر در خالص دارایی های شبه تجاری بسته خواهند شد. مانده این حساب که بیانگر سود یا زیان ناشی از فعالیت های شبه تجاری است با حساب خالص دارایی های انباشته پایان سال بسته خواهد شد. نحوه ثبت هزینه های تحقق یافته که در سنوات آتی پرداخت می شود:

هزینه هایی که تحقق یافته اند و قرار است در سال آتی پرداخت شوند را به دو گروه کلی می توان تفکیک نمود:

- هزینه هایی که میزان مبلغ و زمان آن قطعی بوده که در این حالت به حساب بستانکاران خواهد رفت.
- هزینه هایی که میزان مبلغ و زمان آن قطعی نبوده و که در این حالت باید به حساب ذخایر منظور شوند.

قابل ذکر است که در سال آتی و در زمان تسویه بدهی مذکور، از حساب های فوق باید تسویه شوند.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۷	هزینه های عملیاتی

هزینه به مبالغی گفته می شود که برای کسب درآمد پرداخت می شود. به عبارت دیگر اگر موسسه ای فعالیتش در جهت ارائه خدمات به موسسه و یا اشخاص دیگر است، پرداخت هایی که در راه ارائه خدمات متحمل می شود را هزینه می گویند.

به طور کلی، رقمی را می توان هزینه جاری یک دوره مالی در یک موسسه به حساب آورد که اولاً در ارتباط با درآمد همان دوره باشد. ثانیاً موجب کاهش در خالص دارایی های دوره مالی و در نهایت صاحب یا صاحبان موسسه شود. نکته بسیار مهم در ارتباط با هزینه این است که هزینه هایی که هر دوره باید از درآمدهای همان دوره کسر گردد و این در واقع براساس یکی از مهمترین اصول حسابداری یعنی **اصل وضع هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره** می باشد و مفهوم آن این است که به عنوان مثال اگر هزینه اجاره ساختمان در پایان دوره مالی پرداخت نگردید، نباید به عنوان هزینه در دوره آتی به حساب گرفت شود، بلکه باید از درآمد همین دوره مالی کسر گردد.

نکته: براساس حسابداری تعهدی مصرف هزینه می باشد اما در مبنای نقدی پرداخت هزینه می باشد به همین دلیل خرید دارو در حسابداری نقدی در زمان پرداخت به عنوان هزینه منظور می گردد اما در حسابداری تعهدی خرید دارو به عنوان موجودی کالا و حواله انبار مبنای شناسایی هزینه دوره می باشد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۸	درآمد و هزینه های غیر عملیاتی

هر گونه درآمد و هزینه ای که در جریان اهداف موسسه نباشد به عنوان درآمد و هزینه غیر عملیاتی منظور می گردد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۹	حساب های بودجه ای و کنترلی
حساب کل	۹۰	حسابهای بودجه ای

این حسابها به منظور ثبت عملیاتی مربوط به ابلاغ و تخصیص دولت استفاده می شود و به دلیل اینکه تنها جنبه کنترل آماری آنها اهمیت دارد در این گروه طبقه بندی گردیده است و شامل حسابهای ذیل می باشد:

دستگاه اجرایی

اعتبار مصوب

تخصیص اعتبار

درآمد پیش بینی شده اختصاصی

طرف حساب درآمد پیش بینی شده اختصاصی

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۹	حساب های بودجه ای و کنترلی
حساب کل	۹۱	حسابهای انتظامی دریافت و پرداخت

براساس قوانین امره می بایست جهت درخواست وجه از خزانه از محل تخصیص اعتبار دستگاه اجرایی می بایست ثبت حسابداری صورت پذیرد و پس از دریافت آن نیز اثرات آن براساس قوانین حسابداری صورت پذیرد و پس از دریافت آن نیز اثرات آن براساس قوانین حسابداری ولتی در حسابهای دستگاه اجرایی منعکس گردد. لذا در این سرفصل از حسابهای ذیل جهت رعایت این قوانین امره استفاده می شود که این حسابها شامل سرفصل های ذیل می باشد:

درخواست وجه

کنترل درخواست وجه

کنترل تخصیص

تنخواه گردان حسابداری

تأمین اعتبار / تأمین اعتبار سنواتی

ذخیره تأمین اعتبار / ذخیره تأمین اعتبار سنواتی

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۹	حسابهای بودجه ای و کنترلی
حساب کل	۹۴-۹۷	حسابهای انتظامی بدهکار و بستانکار

حسابهای انتظامی برای ثبت تعهدات، تضمین ها، دارایی نزد اشخاص به نفع موسسه و یا در عهده موسسه ایجاد می شود.

مالکیت یا تعهد اینگونه دارایی ها و بدهی ها ، تحقق نیافته یا ماهیت آنها قطعیت نیافته است و ثبت اطلاعات آنها به لحاظ تأثیرات احتمالی بر وضعیت مالی واحد تجاری ضروری است اینگونه حسابها با طرفیت خودشان (طرف حسابهای انتظامی) ثبت می شود.

حساب کنترل قرارداد به منظور نشان دادن و کنترل اعتبار قراردادهای منعقد شده با شرکتها و اشخاص و ... می باشد. ثبت حجم ریالی قرارداد منعقد و انجام تعهدات قرارداد طبق صورت وضعیت تنظیمی یا ارائه فاکتور توسط این حساب صورت می پذیرد.

حساب مخزن اوراق بهادار به منظور نشان دادن و کنترل آمار قبوض درآمد می باشد.

لایه حسابها	کدحساب	نام حساب
گروه حساب	۹	حسابهای کنترلی و بودجه ای
حساب کل	۹۸	حساب رابط انتظامی

با توجه به اینکه اسناد انتظامی دریافتی در واحدهای تابعه در ستاد نگهداری می شود و لزوم کنترل این رویدادها و اهمیت ثبت عملیات در دفاتر صاحب موسسه کلیه فعالیت های در ارتباط با جابه جایی اسناد تضمینی توسط این حساب صورت می پذیرد.

در زمان دریافت ضمانتنامه واحدهای تابعه توسط ستاد، این حساب در دفاتر ستاد بستانکار گردیده و در دفاتر واحد بدهکار می گردد.

لایه حسابها	کد حساب	نام حساب
گروه حساب	۹	حسابهای کنترلی و بودجه ای
حساب کل	۹۹	تراز افتتاحیه / اختتامیه

حساب تراز افتتاحیه به منظور نشان دادن و کنترل ثبت افتتاحیه حساب های دائم در سال مالی جدید می باشد. بابت افتتاح حسابهای بدهی و حسابهای خالص و تغییر در خالص دارایی ها این حساب بدهکار و حساب های متقابل بستانکار می شوند.

بابت افتتاح حساب های دارایی این حساب بستانکار می شود و حساب یا حساب های متقابل بدهکار می شوند. این حساب فاقد مانده می باشد.

حساب تراز اختتامیه به منظور بستن حسابهای دائمی جهت منتقل آنها به سال مالی آتی مورد استفاده قرار می گیرد.

بابت بستن حسابهای دارایی این حساب بدهکار و حساب متقابل بستانکار می باشد.

بابت بستن حسابهای بدهی و حسابهای خالص و تغییر در خالص دارایی ها این حساب بستانکار می شود و حساب با حساب های طرف متقابل بدهکار می شوند. این حساب فاقد مانده می باشد.

گزارشهای مالی تعهدی:

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورتهای مالی و گزارشهای سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامعتری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می دهد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای نقدی، صورت مبادلات حسابهای مستقل و یادداشتهای همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است.

اگرچه ادعا می شود گزارشهای مالی تعهدی برای تصمیم گیریهای اقتصادی و هدفهای پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورتهای مالی تعهدی تردیدآمیز است. از سوی دیگر، تهیه نسبتهایی که تنها بینشی در مورد هزینه ها و اثربخشی ارائه می دهند و در بیشتر مواقع برای

اندازه گیری خروجی ها ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نمی تواند در تصمیم گیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیم های تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرارگیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازه گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.

صورت‌های مالی

اهمیت سیستم گزارشگری مالی در دولت‌ها و گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است. به همین دلیل یکی از اساسی ترین پایه هایی که مبانی نظری حسابداری دولتی نوین بر مبنای آن تدوین شده است مفهوم پاسخگویی است. این مفهوم به طور کلی بیان می کند که 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 صورت‌های مالی دستگاه های اجرائی، صورت‌حساب عملکرد کل کشور و سپس گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور تشکیل می دهند که صورت‌های مالی، بخش اساسی این سیستم را تشکیل می‌دهد و وسیله اصلی برای انعکاس اطلاعات مالی به ذی‌نفعان است. اطلاعات مزبور در ارزیابی و تشخیص نقاط ضعف و قوت وهمچنین توانائی مالی سازمان بسیار با اهمیت بوده و چگونگی استفاده از منابع مالی و امکانات سازمان را در ایفای تعهدات ارزیابی نموده و نموداری از وضع مالی آینده دستگاه اجرائی را در اختیار مراجع نظارتی و اشخاص ذی‌نفع قرار می‌دهد. به همین منظور این مجموعه، با توجه به ویژگی های محیطی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و به خصوص تنوع فعالیت‌ها و منابع در اختیار آن، به عنوان رهنمودی جهت گزارشگری رویدادهای مالی دانشگاه در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن (اعم از عمومی و اختصاصی) بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه و تدوین گردیده است. براساس دستورالعمل های ابلاغی نظام نوین مالی، صورت‌های مالی دانشگاه های علوم پزشکی به عنوان یک شخصیت حقوقی (واحدگزارشگر مالی)، می بایستی مشتمل بر کلیه فعالیت‌های آن اعم از فعالیت‌های مأموریتی و اقتصادی (صرفنظر از انواع وجوه و منابع در اختیار آن) تهیه و تنظیم گردد.

از طرفی وفق بند ۷ ماده ۱۰ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت امناء دانشگاه، تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی ضروری است. صورت‌های مالی تلفیقی، حاصل از تجمیع اقلام صورت‌های 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. صورت‌های مالی، گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات در خصوص وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه می‌شود. هدف از تدوین این مجموعه، تجویز مبنایی برای ارائه صورت‌های مالی ویژه دانشگاه های علوم پزشکی به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن دانشگاه و با صورت‌های مالی سایر دانشگاه های علوم پزشکی می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، در این مجموعه ملاحظات کلی در خصوص نحوه ارائه صورت‌های مالی، حداقل الزامات در خصوص محتوای صورت‌های مالی و مطالبی درباره مسائل جانبی تهیه و توزیع صورت‌های مالی ارائه شده است. 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.

نحوه جمع آوری و ثبت اطلاعات مالی در دانشگاه های علوم پزشکی

جمع آوری و ثبت گردش اطلاعات رویدادهای مالی در دانشگاه های علوم پزشکی به صورت «غیر متمرکز» و به شرح زیر انجام می‌پذیرد:

واحدهای تابعه غیر مستقل : (غیر مستقل از لحاظ سازمان امور مالی)

ثبت گردش عملیات حساب‌های فی‌ما بین ستاد مرکزی با واحدهای تابعه غیر مستقل از طریق حساب‌های رابط صورت می‌گیرد. در این حالت با وجود آن‌که سیستم‌های مالی ستاد مرکزی و واحدهای تابعه هریک به صورت مستقل فعالیت می‌نمایند، لیکن اسناد حسابداری واحدهای تابعه غیر مستقل پس از نهائی شدن در واحد تابعه، در زمان های توافق شده با امور مالی ستاد دانشگاه، از طریق نرم افزار نظام نوین مالی و به طور جداگانه یا تجمیعی به امور مالی ستاد مرکزی ارسال و پس از بررسی‌های لازم و اطمینان از صحت آنها توسط کارشناسان مالی ستاد دانشگاه طی سند حسابداری با سرفصل‌های تفکیک شده یا تجمیعی، در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد به‌طور خودکار ثبت می‌گردد. در این وضعیت، اطلاعات موجود در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد دانشگاه به تفکیک شامل فعالیت‌های اختصاصی ستاد و عملیات مالی کل واحدهای تابعه غیر مستقل از جمله

بیمارستان‌ها، دانشکده‌ها و شبکه‌های بهداشت خواهد بود و بر اساس آن صورت‌های مالی ستاد (واحد اصلی) باید تهیه و تنظیم گردد. بدیهی است در هنگام تهیه و تنظیم صورت‌های مالی ویژه ستاد دانشگاه به عنوان واحد اصلی، حساب‌های رابط فیما بین ستاد و واحدهای تابعه غیر مستقل پس از تطبیق و رفع هرگونه مغایرت احتمالی، با حساب متناظر مربوطه تهاتر خواهند شد و به هیچ وجه حساب‌های رابط نباید در صورت‌های مالی ستاد دانشگاه منعکس گردد. قابل ذکر است معاونت‌های ذی‌ربط ستاد دانشگاه به عنوان مرکز هزینه بوده و به هیچ عنوان واحد تابعه غیر مستقل تلقی نمی‌گردند.

واحدهای تابعه مستقل: (مستقل از لحاظ سازمان امور مالی)

سیستم‌های مالی ستاد مرکزی دانشگاه و واحدهای تابعه مستقل هر یک به صورت مستقل فعالیت می‌نمایند و کلیه اعتبارات ارسال شده به واحدهای اجرائی مستقل با توجه به بند ۶ ماده ۱۰ آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه، در حساب‌های ستاد به هزینه قطعی منظور گردیده و متقابلاً در حساب‌های واحد‌های تابعه مستقل به عنوان کمک شناسائی و ثبت می‌گردد. در این حالت، اطلاعات موجود در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد دانشگاه و عملیات مالی کل واحدهای تابعه مستقل از یکدیگر مجزا بوده و هر یک از واحدها می‌بایست بر اساس اطلاعات مالی منعکس در رایانه حسابداری مالی، صورت‌های مالی خود را تهیه و تنظیم نمایند. بدیهی است در پایان هر سال باید صورت‌های مالی ستاد دانشگاه با صورت‌های مالی حسابرسی شده واحدهای تابعه مستقل تلفیق و ستاد دانشگاه صورت‌های مالی خود را به صورت تلفیقی ارائه دهد.

واحدهای مستقل دارای ردیف بودجه ای مستقل (بیمارستان‌های هیأت امنائی تشکیل شده به موجب قانون):

عملیات مالی اینگونه واحدها مستقل بوده و می‌بایست بطور جداگانه نسبت به تهیه صورت‌های مالی اقدام نمایند. مضافاً صورت‌های مالی واحدهای مزبور به دلیل عدم کنترل و نفوذ دانشگاه نباید با صورت‌های مالی دانشگاه تلفیق شود.

اجزای صورت‌های مالی (اصلی)

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است:

۱- صورت وضعیت مالی

۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی

۳- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

۴- صورت دریافت / پرداخت

۵- صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و

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

اجزای صورت‌های مالی (تلفیقی)

مجموعه کامل صورت‌های مالی تلفیقی شامل اجزای زیر است :

الف - صورت‌های مالی تلفیقی دانشگاه :

۱- صورت وضعیت مالی تلفیقی

۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی

۳- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص تلفیقی

۴- صورت دریافت / پرداخت تلفیقی

۵- صورت مقایسه بودجه و عملکرد تلفیقی

ب - صورت‌های مالی ستاد دانشگاه :

۱- صورت وضعیت مالی

۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی

۳- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

۴- صورت دریافت / پرداخت

۵- صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و

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

تفکیک ارائه اطلاعات به فعالیت های " دولتی " و " شبه تجاری " در یادداشت های توضیحی

وفق قوانین آمره دانشگاه های علوم پزشکی مکلفند وجوه حاصله از درآمدهای اختصاصی خود را به حساب خزانه

کشور واریز نمایند . وجوه مزبور تحت عنوان "اعتبارات اختصاصی" به همراه سایر اعتبارات عمومی از خزانه قابل

دریافت می باشد. هم چنین ممکن است در مواردی وزارت متبوع نیز اعتباراتی را تحت عنوان اعتبارات ابلاغی بین دانشگاه ها توزیع نماید. به منظور رعایت اصل رجحان محتوا بر شکل در تهیه صورت های مالی و هم سو با رعایت بیانیه حسابداری دولتی شماره ۳۴ GASB ضرورت دارد عملیات مالی دانشگاه ها به تفکیک عملیات ناشی از منابع عمومی (فعالیت دولتی) و منابع اختصاصی (فعالیت شبه تجاری نامیده می شود) تفکیک و در یادداشت های توضیحی افشاء شود. مبنای تفکیک حساب ها به فعالیت های مزبور که با استفاده از منابع اعتباری صورت می گیرد، به شرح جدول ذیل می باشد:

نحوه انعکاس در صورت های مالی		منابع	
شبه تجاری	دولتی	عنوان منبع (تفصیل دوم حساب های کل)	کد
	✓	عمومی - هزینه ای (دولتی)	۱۱
	✓	عمومی - ردیف متمرکز هزینه ای (ابلاغی - دولتی)	۱۲
	✓	عمومی - تملک دارائی های سرمایه ای (دولتی)	۲۱
	✓	عمومی - ردیف متمرکز تملک دارائی های سرمایه ای (ابلاغی - دولتی)	۲۲
	✓	تملك دارائی های سرمایه ای (اختصاصی)	۲۳
✓		اختصاصی	۳۱
✓		اختصاصی - ردیف متمرکز (ابلاغی)***	۳۲
✓		درآمد خانه های سازمانی	۳۳
✓		سرمایه گذاری	۳۹
✓		هدایای خاص	۵۱
✓		هدایای خاص - تملک دارائی های سرمایه ای	۵۲
	✓	طرح تحول نظام سلامت - هزینه ای	۸۱
	✓	طرح تحول نظام سلامت - تملک دارائی های سرمایه ای	۸۲
✓		طرح تحول نظام سلامت - اختصاصی	۸۳
✓		سایر منابع - داخلی	۹۱
✓		سایر منابع - وام داخلی	۹۲
✓		سایر منابع - وام خارجی	۹۳
✓		سایر منابع	۹۴
✓		سایر منابع - طرح تملک دارائی های سرمایه ای	۹۵

تجدید ارائه مانده های اول دوره صورت‌های 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 صورت‌های مالی سال جاری در سرفصل مربوطه نشان داده شود.

برای این منظور باید گردش بدهکار و بستانکار حساب کل تعدیلات سنواتی (کدحساب ۵۱) را به تفکیک اقلام تشکیل دهنده سرفصل واقعی با تفصیل ۱ و ۲ (جهت تفکیک به فعالیت های دولتی یا شبه تجاری) آنالیز و علاوه برآن که تغییرات به عمل آمده را در مانده های ابتدای دوره صورت‌های مالی جایگزین نموده متقابلاً این تغییرات را طی جداولی تحت عنوان "تعدیلات سنواتی" در یادداشت های توضیحی صورت‌های مالی نیز نشان دهیم .

طبقه بندی مانده حساب های پایان سال مالی در صورت‌های مالی :

یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات، بیان صادقانه (Representational faithfulness) می‌باشد . بر این اساس اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند 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 آنهاست باشد ، لازم است که این اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل آنها 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 پیش‌دریافت در حساب ها ثبت می نمایند.

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

لذا اطلاعات موجود در تراز آزمایشی دانشگاه ها نیز در صورت لزوم باید طبقه بندی و سپس به صورت‌های مالی اساسی منتقل گردد این طبقه بندی و انتقال به صورت‌های مالی اساسی از طریق کاربرگ (با عطف استاندارد

۶۰۲۰) صورت می پذیرد لذا تهیه این کاربرد پیش از تهیه صورتهای مالی الزامی بوده و می بایست به حسابرس دانشگاه نیز تحویل گردد.

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 برنامه های دانشگاه برای یک سال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامه های مالی منجر به ارتقای شفافیت صورتهای مالی گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسئولیت پاسخگویی دانشگاه ها محسوب می شود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجه ای و عملکرد در صورتهای مالی، به استفاده کننده در ارزیابی این موضوع کمک می کند که آیا منابع، طبق پیش بینی ها 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 می شود و حاوی پیش بینی کلیه دریافت ها و منابع مالی و برآورد مصارف مالی موسسه برای اجرای برنامه های عملیاتی سالانه و پرداخت تعهدات معوق در قالب برنامه های مختلف می باشد که توسط رییس موسسه پیشنهاد و به تصویب هیأت امنای می رسد.

دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ملزم به افشای دلایل تفاوت های با اهمیت بین بودجه و عملکرد می باشند و با تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، بخشی از وظیفه پاسخگویی دانشگاه ها انجام می گردد و شفافیت صورتهای مالی آن ها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می یابد:

الف- رعایت بودجه های مصوب؛ و

ب- میزان دستیابی به اهداف بودجه.

با توجه به اینکه برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکان پذیر 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 آیین نامه مالی و معاملاتی، در طبقه بندی های بودجه ای 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 ها را در قبال عملکرد آن ها 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.

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه :

در استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش انتفاعی با عنوان "رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه" اصطلاحات ذیل با معانی مشخص زیر تعریف شده است :

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورت‌های مالی رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد:

الف - رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه : رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند، و

ب - رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه : رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است.

در خصوص رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، دانشگاه باید به‌منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی خود را تعدیل کند.

موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که دانشگاه را ملزم می‌کند تا مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی را تعدیل یا اقلامی را شناسایی کند که قبلاً شناسایی نشده است :

- حل و فصل یک دعوای حقوقی بعد از تاریخ ترازنامه که وجود تعهد فعلی دانشگاه در تاریخ ترازنامه را تأیید می‌کند. دانشگاه نباید تنها به افشای بدهی احتمالی ناشی از حل و فصل دعوای حقوقی فوق اکتفا کند، زیرا حل و

فصل دعوای یاد شده شواهد اضافی مبنی بر لزوم تعدیل مانده حساب های ذی ربط را در تاریخ ترازنامه تأیید می‌کند.

- اطلاعات دریافتی بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر آن باشد که ارزش یک دارایی در تاریخ ترازنامه کاهش یافته یا مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی برای آن دارایی نیازمند تعدیل است، برای مثال :

ورشکستگی یک موسسه بیمه‌ای طرف قرارداد بیمارستان ها که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد، معمولاً مؤید وجود زیان درمورد یک حساب دریافتی شبه تجاری در تاریخ ترازنامه است و دانشگاه لازم است مبلغ دفتری حسابهای مزبور را تعدیل کند .

- دریافت وجه یا مشخص شدن مبلغ قابل وصول بابت ادعاهای خسارت از شرکتهای بیمه که در تاریخ ترازنامه در مرحله مذاکره بوده است و کشف موارد اشتباه با اهمیت که حاکی از نادرست بودن صورت‌های مالی است.

در خصوص رویدادهای غیرتعدیلی با اهمیت بعد از تاریخ ترازنامه، دانشگاه فقط باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه افشا کند :

الف - ماهیت رویداد، و

ب - برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان این که انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست.

موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که عموماً منجر به افشا می‌شود :

انتزاع یک یا چند واحد تابعه از دانشگاه و تشکیل دانشگاه جدید یا ادغام دو دانشگاه در یک دانشگاه

اعلام برنامه‌ای برای توقف عملیات یک بیمارستان

وارد شدن خسارت به تأسیسات و تجهیزات اصلی دانشگاه بر اثر آتش‌سوزی بعد از تاریخ ترازنامه،

تغییرات عمده در نرخهای تعرفه وضع شده یا اعلام شده بعد از تاریخ ترازنامه، در صورتی که به دوره‌های مالی گذشته تسری نداشته باشد،

دعوای حقوقی عمده له/علیه دانشگاه که صرفاً ناشی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد.

موارد ذکر شده به صورت نمونه بوده است و هر دانشگاه باید رویدادهای مالی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ انتشار

صورت‌های مالی خود را تحلیل و آثار آنها به صورت افشاء و یا اصلاح اقلام مندرج در صورت‌های مالی نشان دهد.

مدارک و افشاء اطلاعات صورت‌های مالی :

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 و در صورت عدم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی (با مورد نداشتن)، نسبت به صورت‌های مالی ستاد (با واحد تابعه مستقل) اعمال گردد. همچنین از آنجائی که بخش عمده‌ای از صورت‌های مالی ابلاغی وزارت بهداشت با استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی و همچنین پیش نویس استاندارد حسابداری شماره یک بخش عمومی مطابقت دارد، در این لیست به بندهای استاندارد حسابداری شماره یک بخش انتفاعی نیز عطف داده شده است

تحویل 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 تحویل شود و در نسخه دوم نامه ارسالی، باید تائید تحویل صورت‌های مالی با ذکر تاریخ تحویل، از حسابرس دانشگاه اخذ گردد.

نکته بسیار مهم :

مدیرامور 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 مدیرامور 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 .

توزیع صورت‌های مالی حسابرسی شده :

وفق تبصره ۳ ماده ۱۲ آئین نامه مالی و معاملاتی مصوب دانشگاه، گزارش حسابرس باید در ۸ نسخه تهیه گردد. مضافاً ۵ نسخه از گزارش مزبور حداقل ۱۵ روز قبل از تاریخ تشکیل جلسه هیأت امناء باید به طور رسمی برای دبیر خانه هیأت امناء ارسال شود .

شایان ذکر است عدم ارسال ۵ نسخه گزارش مزبور به دبیرخانه هیأت امناء در مهلت تعیین شده، باعث به تعویق افتادن جلسه مزبور خواهد شد.