استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

فهرست مندرجات

	شماره بند
• هدف	۱
• دامنه کاربرد	۲
• تعاریف	۳
• بودجه اولیه و بودجه نهایی	۴
• مقایسه بودجه و عملکرد	۸ - ۵
• ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد	۱۰ - ۹
• سطح تجمیع	۱۳ - ۱۱
• افشای تغییرات در بودجه اولیه	۱۵ - ۱۴
• مبنای قابل مقایسه	۱۹ – ۱۶
• افشای مبنای تهیه، طبقه‌بندی، دوره و شخصیت گزارشگری بودجه‌ای در یادداشتهای توضیحی	۲۷ - ۲۰
• صورت تطبیق عملکرد برمبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورتهای مالی	۳۱ – ۲۸
• تاریخ اجرا	۳۲
• پیوست شماره ۱ : مبانی نتیجه‌گیری	
• پیوست شماره ۲ : نمونه‌ای از ساختار صورت مقایسه بودجه و عملکرد	

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

هدف

۱ . این استاندارد مقایسه بودجه و عملکرد ناشی از اجرای بودجه را در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر الزامی می‌کند. همچنین طبق این استاندارد، واحدهای گزارشگر ملزم به افشای دلایل تفاوتهای با اهمیت بین بودجه و عملکرد می‌باشند. با رعایت الزامات این استاندارد، بخشی از وظیفه پاسخگویی واحدهای بخش عمومی ایفا می‌گردد و شفافیت صورتهای مالی آنها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می‌یابد:

الف. رعایت بودجه‌های مصوب؛ و

ب . میزان دستیابی به اهداف بودجه.

دامنه کاربرد

۲ . این استاندارد درخصوص تمام واحدهای بخش عمومی، که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کنند، کاربرد دارد.

تعاریف

۳ . اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- **اعتبار: عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.**
- **بودجه: برنامه مالی واحد گزارشگر است که برای یک سال مالی، تهیه شده و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها و مخارج برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می‌شود.**
- **بودجه اولیه: اولین بودجه مصوب برای سال مالی است.**
- **بودجه نهایی: آخرین بودجه مصوب بعد از اعمال تمام تغییرات نسبت به بودجه اولیه است.**
- **تخصیص اعتبار: مجوز استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب است.**
- **عملکرد: عبارت است از نتایج حاصل از اجرای بودجه.**
- **مبنای بودجه‌ای: عبارت است از مبنای حسابداری، طبقه‌بندی و دوره زمانی که بودجه براساس آن تهیه می‌شود.**

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

- **مبنای حسابداری: عبارت است از مبنای تعهدی، نقدی یا مبنای دیگری که صورتهای مالی براساس آن تهیه می‌شود.**
- **مبنای قابل مقایسه: عبارت است از تعدیل مبالغ عملکرد طبق مبنای حسابداری ، طبقه‌بندی، شخصیت واحد گزارشگری و دوره مالی مشابه با بودجه.**

بودجه اولیه و بودجه نهایی

۴ . برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکان‌پذیر نیست. در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود. به عنوان مثال می‌توان از بودجه موردنیاز برای جبران آثار حوادث یا بلایای طبیعی نام برد. علاوه بر این، ممکن است در مواردی براساس مجوز قانونی، در داخل طبقه‌بندیهای بودجه‌ای تغییراتی داده شود ولی این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نکند. 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

۵ . این استاندارد واحد گزارشگر را ملزم می‌کند تا مقایسه بودجه و عملکرد را ارائه کند. 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

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

۶ . ارائه بودجه اولیه و نهایی و عملکرد در صورتهای مالی براساس مبنای قابل مقایسه، تکمیل کننده چرخه پاسخگویی واحد گزارشگر خواهد بود. این کار از طریق کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تعیین اینکه آیا منابع طبق بودجه، تحصیل و مصرف شده است یا خیر، صورت می‌گیرد. 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.

۷. بند ۱۴ این استاندارد، ارائه توضیح در مورد دلایل تفاوت بین بودجه نهایی و اولیه را الزامی می‌کند. این موارد افشا همراه با افشاهای مقرر در بند ۵، زمینه پاسخگویی عمومی واحدهای گزارشگر را در قبال عملکرد آنها فراهم می‌کند.

۸. در صورتی که بودجه صرفاً برای بعضی از واحدها یا فعالیتهای واحد گزارشگر ارائه شود، الزامات بند ۵ فقط برای واحدها یا فعالیتهای ارائه شده در بودجه بکار گرفته خواهد شد.

ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد

۹. **واحد گزارشگر باید مقایسه بودجه و عملکرد را در قالب یک صورت مالی ارائه کند.**

۱۰. در مواردی که صورتهای مالی و بودجه براساس مبانی متفاوتی تهیه شده باشد، جهت اطمینان از اینکه استفاده‌کنندگان، تفسیر اشتباهی از صورتهای مالی که بر مبناهای مختلف تهیه شده است، انجام ندهند، در صورتهای مالی باید تصریح شود که مبانی حسابداری و بودجه متفاوت است و اینکه صورت مقایسه بودجه و عملکرد براساس مبنای بودجه‌ای تهیه شده است.

سطح تجمیع

۱۱. اسناد بودجه ممکن است شامل جزئیاتی در مورد واحدها، برنامه‌ها یا فعالیتهای خاص باشد. این جزئیات اغلب در طبقه‌بندیهای مختلف بودجه‌ای برای تصویب توسط قانون‌گذار ارائه می‌شود. افشای اطلاعات بودجه و عملکرد مطابق با طبقه‌بندیها و سرفصلهای بودجه‌ای این اطمینان را می‌دهد که مقایسه‌های انجام شده در سطح مورد نظر قانون‌گذار صورت گرفته است.

۱۲. در برخی موارد ممکن است نیاز باشد اطلاعات مالی تفصیلی ارائه شده در بودجه، برای ارائه در صورتهای مالی تجمیع شود. این تجمیع در راستای جلوگیری از ارائه اطلاعات

اضافی انجام می‌شود. تعیین سطح تجمیع نیازمند قضاوت حرفه‌ای است. این قضاوت باید در راستای اهداف این استاندارد و ویژگی‌های کیفی ارائه شده در چارچوب نظری باشد.

۱۳ . اطلاعات مکمل بودجه‌ای، مانند اطلاعاتی درخصوص دستیابی به اهداف، ممکن است در مستنداتی غیر از صورتهای مالی ارائه شود. عطف صورتهای مالی به چنین مدارکی به ویژه مرتبط کردن مبالغ بودجه‌ای و عملکرد با اطلاعات غیرمالی بودجه‌ای و دستیابی به اهداف مورد تأکید است.

افشای تغییرات در بودجه اولیه

۱٤. واحد گزارشگر باید توضیحات کافی در مورد تفاوت بین بودجه اولیه و نهایی را در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی ارائه کند.

۱۵ . بودجه نهایی شامل همه تغییرات مصوب صورت گرفته جهت اصلاح بودجه اولیه است. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی باید حاوی توضیحاتی پیرامون تفاوت بین بودجه اولیه و نهایی باشد. این توضیحات شامل مواردی همچون جابجایی بین طبقه‌بندیهای بودجه اولیه و تغییر در کل بودجه در نتیجه عواملی همچون تغییر سیاستهای دولت است.

مبنای قابل مقایسه

۱۶. تمام مقایسه‌های بین بودجه و عملکرد باید برمبنای قابل مقایسه با بودجه ارائه شود.

۱۷ . مقایسه بودجه و عملکرد برمبنای حسابداری (تعهدی، نقدی یا سایر مبانی جامع)، مبنای طبقه‌بندی، شخصیت گزارشگری و دوره مالی مشابه با بودجه ارائه می‌گردد. انجام این کار، اطمینان می‌دهد که افشای اطلاعات پیرامون رعایت بودجه در صورتهای مالی بر مبنایی مشابه با بودجه است.

۱۸ . 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.

۱۹ . مبنای حسابداری ممکن است با مبنای بودجه متفاوت باشد. به عنوان مثال، ممکن است مبنای تعهدی برای تهیه صورتهای مالی و مبنای نقدی برای تهیه بودجه بکار گرفته شود. علاوه بر این، ممکن است شخصیت واحد گزارشگری و طبقه‌بندی بودجه با شخصیت واحد گزارشگری و طبقه‌بندی صورتهای مالی متفاوت باشد. در چنین مواردی، اطلاعات مربوط به عملکرد براساس مبنای بودجه، تهیه و در صورت مقایسه بودجه و عملکرد ارائه می‌شود.

افشای مبنای حسابداری، طبقه‌بندی، دوره و شخصیت واحد گزارشگری بودجه‌ای در یادداشتهای توضیحی

۲۰ . واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، اطلاعاتی درخصوص مبنای حسابداری و طبقه‌بندی بودجه افشا کند.

۲۱ . ممکن است مبنای حسابداری مورد استفاده در تهیه بودجه با مبنای حسابداری بکار گرفته شده در تهیه صورتهای مالی متفاوت باشد. تأکید بودجه می‌تواند بر جریانهای نقدی باشد، در حالیکه صورتهای مالی، جریانهای نقدی و اطلاعات تعهدی را گزارش کند.

۲۲ . شکل و نحوه طبقه‌بندی پذیرفته‌شده برای ارائه بودجه ممکن است با صورتهای مالی، متفاوت باشد. به عنوان مثال، طبقه‌بندی بودجه ممکن است برمبنای ماهیت، کارکرد، برنامه یا فعالیت باشد.

۲۳ . استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره یک، واحدهای گزارشگر را ملزم به افشای رویه‌های مهم حسابداری در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی می‌کند. افشای مبنای حسابداری و نحوه طبقه‌بندی پذیرفته‌شده برای تهیه بودجه به استفاده‌کنندگان در درک بهتر رابطه بین بودجه و اطلاعات حسابداری افشا شده در صورتهای مالی کمک خواهد کرد.

۲٤ . واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، دوره بودجه را افشا کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

۲۵ . صورتهای مالی، حداقل سالی یکبار ارائه می‌شود. افشای دوره بودجه، در مواردی که دوره بودجه متفاوت از دوره گزارشگری پذیرفته شده برای صورتهای مالی است، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در درک بهتر ارتباط بین اطلاعات بودجه‌ای و مقایسه بودجه با صورتهای مالی، کمک خواهد کرد. افشای دوره بودجه در مواردی که دوره بودجه با دوره صورتهای مالی یکسان باشد نقش تأییدکنندگی مؤثری خواهد داشت، خصوصاً زمانی که بودجه و صورتهای مالی میان‌دوره‌ای نیز تهیه می‌شود.

۲۶ . واحد گزارشگر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، واحدهای منظور شده در بودجه خود را مشخص کند.

۲۷ . استانداردهای حسابداری بخش عمومی، واحدهای گزارشگر را ملزم می‌کند صورتهای مالی تلفیقی واحدهای تحت کنترل خود را تهیه کند. صورتهای مالی تهیه شده در سطح کل دولت شامل واحدهای استفاده‌کننده از بودجه دولت و شرکتهای تحت کنترل دولت می‌باشد. افشای واحدهای منظور شده در بودجه، استفاده‌کنندگان را در تعیین اینکه تا چه حد فعالیتهای واحد گزارشگر، وابسته به بودجه بوده است و چگونه شخصیت واحد گزارشگری در بودجه، متفاوت از شخصیت واحد گزارشگری در صورتهای مالی است، کمک خواهد کرد.

صورت تطبیق عملکرد برمبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورتهای مالی

۲۸ . در مواردی که مبنای تهیه صورتهای مالی با بودجه متفاوت است، عملکرد برمبنای قابل مقایسه با بودجه باید با مبالغ مربوط در صورتهای مالی، تطبیق داده شود. همچنین هرگونه تفاوت در مبنای تهیه و طبقه‌بندی، دوره و شخصیت گزارشگری نیز باید مشخص گردد. این صورت تطبیق باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود.

۲۹ . تفاوتهای بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورتهای مالی می‌تواند در قالب موارد زیر طبقه‌بندی شود:

الف. تفاوت در مبنا، زمانی رخ می‌دهد که بودجه بر مبنایی غیر از مبنای حسابداری مورد عمل در صورتهای مالی تهیه شده باشد. برای مثال ممکن است بودجه برمبنای

نقدی و صورتهای مالی برمبنای تعهدی تهیه شده باشد. همچنین ممکن است تفاوتهایی در نحوه طبقه‌بندی صورتهای مالی و بودجه وجود داشته باشد؛

ب . تفاوت در زمان‌بندی، هنگامی اتفاق می‌افتد که دوره بودجه، متفاوت از دوره گزارشگری صورتهای مالی باشد؛ و

پ . تفاوت در شخصیت واحد گزارشگری، وقتی اتفاق می‌افتد که برخی برنامه‌ها یا واحدها در تهیه صورتهای مالی منظور شده باشد، اما در بودجه واحد گزارشگر لحاظ نشده باشد.

۳۰ . ارائه اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره قبل، بر طبق این استاندارد الزامی نیست.

۳۱ . طبق این استاندارد، ارائه مقایسه عملکرد دوره قبل با بودجه دوره قبل و همچنین توصیف دلایل انحراف بین آنها الزامی نیست.

تاریخ اجرا

۳۲ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹٤ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره۱

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد شماره ۲ محسوب نمی‌شود.

دامنه کاربرد

۱. ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت مستلزم مقایسه عملکرد با بودجه و انتشار آن برای اطلاع عموم است. چنین الزاماتی با هدف ارتقای شفافیت فعالیتهای دولت صورت می‌گیرد. این استاندارد برای کلیه واحدهایی که در قبال بودجه خود مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند، کاربرد دارد.

۲. بودجه، منعکس‌کننده تصویر مالی برنامه‌های دولت برای یک‌سال مالی است. گزارشگری نتایج حاصل از اجرای بودجه در قبال این برنامه‌های مالی منجر به ارتقای شفافیت صورتهای مالی گردیده و یک عنصر مهم در ایفای مسئولیت پاسخگویی واحدهای گزارشگر محسوب می‌شود. انعکاس مقایسه مبالغ بودجه‌ای و عملکرد در صورتهای مالی، به استفاده‌کننده در ارزیابی این موضوع کمک می‌کند که آیا منابع، طبق پیش‌بینی‌ها تحصیل شده و طبق بودجه به مصرف رسیده است یا خیر. در این استاندارد، واژه عملکرد برای توصیف نتایج حاصل از اجرای بودجه بکار گرفته شده است.

۳. پیش از این استاندارد نیز مقایسه عملکرد با بودجه واحدهای بخش عمومی در قالب صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، گزارش تفریغ بودجه، یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا سایر گزارشهای مشابه تهیه و ارائه می‌گردید. این رویه، از نظر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی رویه مناسبی است و این استاندارد برای تقویت آن منتشر شده است.

ضرورت تدوین استاندارد

۴. کاربرد الزامات این استاندارد در تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی در قبال عملکرد را ارتقا می‌بخشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره۱– ادامه

مقایسه عملکرد با بودجه

۵. طبق این استاندارد، ارائه مقایسه مبالغ بودجه اولیه با نهایی و بودجه نهایی با عملکرد بر یک مبنای قابل مقایسه، ضروری است. این الزامات، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا از تفاوت بین مبالغ بودجه اولیه با نهایی و بودجه نهایی با عملکرد آگاه شوند. طبق این استاندارد توضیح تفاوتهای بااهمیت عملکرد با بودجه نیز از طریق یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا می‌شود. افشای این اطلاعات، شفافیت صورتهای مالی را ارتقاء و پاسخگویی را افزایش می‌دهد.

افشای بودجه اولیه و نهایی

۶. بودجه اساساً قبل از شروع دوره گزارشگری تهیه می‌شود و ممکن است طی دوره، به دلایلی مانند تغییر در شرایط اقتصادی، بودجه اولیه اصلاح شود. افشای بودجه اولیه و نهایی برای اطمینان از اینکه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از اهمیت و میزان تغییرات بودجه اولیه طی دوره آگاه هستند، ضروری است.

۷. اصلاحات بودجه اولیه ممکن است به دلیل تغییر در سیاستهای دولت، از جمله تغییر در اولویتهای دولت طی دوره بودجه، یا شرایط اقتصادی پیش‌بینی نشده رخ دهد. افشای توضیح دلایل تغییر، از جمله اینکه آیا این تغییر حاصل از جابجایی اعتبارات درون بودجه است یا سایر عوامل، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی ضروری است و اطلاعات مفیدی، برای تحلیل تأثیرات مالی حاصل از تغییر در شرایط اقتصادی، ارائه می‌کند. این توضیحات می‌تواند در یادداشتهای توضیحی یا سایر گزارشهای منتشر شده، مرتبط با صورتهای مالی ارائه شود.

مبانی تهیه بودجه و صورتهای مالی

۸. برای تهیه بودجه و صورتهای مالی ممکن است مبانی متفاوتی بکار گرفته شود. به طور مثال ممکن است صورتهای مالی بر مبنای تعهدی و بودجه برمبنای نقدی تهیه و ارائه شود. تفاوت میان مبنای بودجه و صورتهای مالی می‌تواند همچنین حاصل تفاوت در دوره زمانی، شخصیت گزارشگر و یا نحوه طبقه‌بندی باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره۱– ادامه

۹. طبق این استاندارد، مقایسه بودجه و عملکرد باید براساس مبانی مورد استفاده در تهیه بودجه (از نظر شکل و نحوه ارائه، اصطلاحات، مبنای حسابداری و طبقه‌بندی) برای شخصیت گزارشگر و دوره مالی که بودجه برای آن تصویب شده است، ارائه شود. وجود مبنای یکسان، مقایسه بودجه و عملکرد را میسر می سازد. در نتیجه در شرایطی که در مبنای حسابداری، زمان‌بندی یا شخصیت گزارشگر تفاوت وجود دارد، مبالغ منعکس شده در صورت مقایسه بودجه با عملکرد باید به شکل قابل مقایسه با بودجه، تجدید ارائه گردد.

۱۰. به منظور کمک به استفاده‌کنندگان در درک ارتباط میان صورتهای مالی و بودجه، در شرایطی که صورتهای مالی و بودجه برمبنای یکسانی تهیه نشده‌اند، این استاندارد، تطبیق عملکرد برمبنای بودجه با مقادیر متناظر در صورتهای مالی را الزامی می‌کند و همچنین ارائه این تفاوتها به تفکیک تفاوت در مبنا، زمان‌بندی و شخصیت گزارشگر صورت می‌گیرد.

۱۱. در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، مبنای تعهدی برای تهیه صورتهای مالی پذیرفته شده است، در صورتی که بودجه هم اکنون بر مبنای نقدی تهیه می شود. لذا مقایسه بودجه و عملکرد به صورت ستونهای اضافی در صورتهای مالی امکان پذیر نیست و باید در یک صورت جداگانه گزارش شود. علاوه بر این، در صورت یکسان بودن مبنا، ارائه اطلاعات مقایسه بودجه و عملکرد به صورت مجزا برای استفاده‌کنندگان قابل فهم‌تر است.

عدم الزام به افشای مبالغ مقایسه‌ای

۱۲. طبق این استاندارد، افشای مقایسه بودجه و عملکرد دوره قبل و توضیحات مربوط به تفاوتهای مهم آنها در صورتهای مالی دوره جاری، الزامی نیست.

۱۳. تمرکز این استاندارد بر تقویت ایفای مسئولیت پاسخگویی واحد گزارشگر در قبال رعایت بودجه مصوب طی دوره گزارشگری جاری است. الزام به افشای اطلاعات مقایسه‌ای منجر به پیچیده‌تر شدن الزامات گزارشگری می‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲

نمونه‌ای از ساختار صورت مقایسه بودجه و عملکرد

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی تهیه شده است و بخشی از استاندارد محسوب نمی‌شود. استاندارد حاضر، اجزای صورت مقایسه بودجه و عملکرد و حداقل مواردی را که لازم است در این صورت افشا شود و همچنین اقلام دیگری را که ممکن است در این صورت یا در یادداشتهای توضیحی ارائه شود، را مشخص کرده است. هدف این پیوست، ارائه نمونه‌ای از چگونگی رعایت الزامات مربوط به نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای است. در این راستا، دو نمونه از صورت مقایسه بودجه و عملکرد (یکی برای کل دولت و دیگری برای سایر واحدهای گزارشگر) ارائه شده است. نمونه‌های مربوط به صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در وضعیت مالی در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ **نحوه ارائه صورتهای مالی** ارائه شده است. در صورت لزوم و برای دستیابی به ارائه مطلوب اطلاعات در شرایط خاص هر واحد گزارشگر، می‌توان نحوه ارائه و شرح اقلام اصلی را تغییر داد. در نمونه‌های ارائه شده تمام طبقات منابع و مصارف پیش‌بینی شده است، اما هر واحد گزارشگر ممکن است برخی از این طبقات را بر حسب نوع فعالیت خود دارا باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره۲– ادامه

واحد گزارشگر نمونه (کل دولت)
صورت مقایسه بودجه عمومی و عملکرد تلفیقی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳

	یادداشت	بودجه اولیه ریال	بودجه نهایی ریال	عملکرد برمبنای قابل مقایسه ریال	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد ریال
منابع					
درآمدهای عمومی	۴	...	...	...	...
درآمدهای اختصاصی	۵	...	...	...	...
واگذاری داراییهای سرمایه‌ای	۶	...	...	...	...
واگذاری داراییهای مالی	۷	...	...	...	...
جمع منابع		...	...	...	...
مصارف					
هزینه‌های عمومی	۸	(...)	(...)	(...)	(...)
هزینه‌های اختصاصی	۹	(...)	(...)	(...)	(...)
تملک داراییهای سرمایه‌ای	۱۰	(...)	(...)	(...)	(...)
تملک داراییهای مالی	۱۱	(...)	(...)	(...)	(...)
جمع مصارف		(...)	(...)	(...)	(...)
خالص		...	...	...	...

یادداشتهای توضیحی ..... تا ..... جزءلاینفک صورتهای مالی است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره۲– ادامه

واحد گزارشگر نمونه (کل دولت)
یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

خلاصه اهم رویه‌های حسابداری

(۱) مبنای حسابداری تهیه بودجه و صورتهای مالی، متفاوت است. بودجه برمبنای نقدی و صورتهای مالی برمبنای تعهدی تهیه شده است. طبقه‌بندی هر دو بر حسب ماهیت می‌باشد. همچنین سال مالی و شخصیت گزارشگر بودجه و صورتهای مالی، یکسان است.

سایر یادداشتهای توضیحی

(۲) بودجه اولیه در تاریخ ..... و متمم بودجه ..... در تاریخ ..... به تصویب رسیده است. اهداف و سیاستهای بودجه اولیه و متمم آن به طور کامل در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، ارائه شده است.

(۳) مازاد مخارج واقعی نسبت به بودجه نهایی به میزان ۵٪ در رابطه با طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲– ادامه

(۴) درآمدهای عمومی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
بخش اول: درآمدهای مالیاتی	...	...	...	...
بخش سوم: درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...	...	...
بخش چهارم: درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات	...	...	...	...
بخش پنجم: درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...	...
بخش ششم: درآمدهای متفرقه	...	...	...	...
جمع درآمدهای عمومی	...	...	...	...

(۵) درآمدهای اختصاصی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
بخش اول: درآمدهای مالیاتی	...	...	...	...
بخش سوم: درآمد حاصل از مالکیت دولت	...	...	...	...
بخش چهارم: درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات	...	...	...	...
بخش پنجم: درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...	...
بخش ششم: درآمدهای متفرقه	...	...	...	...
جمع درآمدهای اختصاصی	...	...	...	...

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲– ادامه

(۶) واگذاری داراییهای سرمایه‌ای

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
بند اول: منابع حاصل از فروش نفت و فرآورده‌های نفتی	...	...	...	...
بند دوم: منابع حاصل از فروش اموال [منقول و غیرمنقول]	...	...	...	...
جمع منابع حاصل از واگذاری داراییهای سرمایه‌ای	...	...	...	...

(۷) واگذاری داراییهای مالی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
بند اول: منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت	...	...	...	...
بند دوم: منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی	...	...	...	...
بند سوم: منابع حاصل از استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی	...	...	...	...
بند چهارم: منابع حاصل از دریافت اصل وامها	...	...	...	...
بند پنجم: منابع حاصل از واگذاری شرکتهای دولتی	...	...	...	...
بند ششم: منابع حاصل از برگشتی پرداختهای سالهای قبل	...	...	...	...
بند هشتم: منابع حاصل از واگذاری معادن و طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای	...	...	...	...
جمع منابع حاصل از واگذاری داراییهای مالی	...	...	...	...

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲– ادامه

(۸) هزینه‌های عمومی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
فصل اول: جبران خدمت کارکنان	...	...	...	...
فصل دوم: استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...	...
فصل سوم: هزینه‌های اموال و دارایی	...	...	...	...
فصل چهارم: یارانه	...	...	...	...
فصل پنجم: کمکهای بلاعوض	...	...	...	...
فصل ششم: رفاه اجتماعی	...	...	...	...
فصل هفتم: سایر هزینه‌ها	...	...	...	...
جمع هزینه‌های عمومی	...	...	...	...

(۹) هزینه‌های اختصاصی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
فصل اول: جبران خدمات کارکنان	...	...	...	...
فصل دوم: استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...	...
فصل سوم: هزینه‌های اموال و دارایی	...	...	...	...
فصل چهارم: یارانه	...	...	...	...
فصل پنجم: کمکهای بلاعوض	...	...	...	...
فصل ششم: رفاه اجتماعی	...	...	...	...
فصل هفتم: سایر هزینه‌ها	...	...	...	...
جمع هزینه‌های اختصاصی	...	...	...	...

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲– ادامه

(۱۰) تملک داراییهای سرمایه‌ای

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
فصل اول: ساختمان و سایر مستحدثات	...	...	...	...
فصل دوم: ماشین‌آلات و تجهیزات	...	...	...	...
فصل سوم: سایر داراییهای ثابت	...	...	...	...
فصل چهارم: استفاده از موجودی انبار	...	...	...	...
فصل پنجم: اقلام گرانبها	...	...	...	...
فصل ششم: زمین	...	...	...	...
فصل هفتم: سایر داراییهای تولید نشده	...	...	...	...
جمع تملک داراییهای سرمایه‌ای	...	...	...	...

(۱۱) تملک داراییهای مالی

	بودجه		عملکرد بر مبنای	تفاوت بودجه
	اولیه	نهایی	قابل مقایسه	نهایی و عملکرد
	ریال	ریال	ریال	ریال
واگذاری سهام	...	...	...	...
بازپرداخت اصل اوراق مشارکت	...	...	...	...
بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی	...	...	...	...
تعهدات پرداخت نشده سالهای قبل	...	...	...	...
بازپرداخت اصل وامهای خارجی و تعهدات	...	...	...	...
واگذاری طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای	...	...	...	...
سرمایه‌گذاری کمکهای فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی	...	...	...	...
جمع تملک داراییهای مالی	...	...	...	...

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲

نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی

پیوست شماره ۲– ادامه

واحد گزارشگر نمونه (عنوان دستگاه اجرایی .... ردیف دستگاه اجرایی ...)

صورت مقایسه بودجه عمومی و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

	یادداشت	بودجه اولیه	بودجه نهایی	عملکرد برمبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد
		ریال	ریال	ریال	ریال
منابع					
دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی		...	...	...	...
جمع منابع		...	...	...	...
مصارف					
هزینه‌های عمومی		(...)	(...)	(...)	(...)
هزینه‌های اختصاصی		(...)	(...)	(...)	(...)
تملک داراییهای سرمایه‌ای		(...)	(...)	(...)	(...)
تملک داراییهای مالی		(...)	(...)	(...)	(...)
جمع مصارف		(...)	(...)	(...)	(...)
مازاد وجوه مصرف نشده		...	...	...	...
وجوه دریافتی از طرف دولت					
درآمدهای عمومی		...	...	...	...
درآمدهای اختصاصی		...	...	...	...
واگذاری داراییهای سرمایه‌ای		...	...	...	...
واگذاری داراییهای مالی		...	...	...	...
جمع		...	...	...	...

یادداشتهای توضیحی ..... تا ..... جزءلاینفک صورتهای مالی است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲
نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی
پیوست شماره ۲– ادامه

واحد گزارشگر نمونه (عنوان دستگاه اجرایی ...، ردیف دستگاه اجرایی ...)

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

خلاصه اهم رویه‌های حسابداری

(۱) مبنای حسابداری تهیه بودجه و صورتهای مالی، متفاوت است. بودجه برمبنای نقدی و صورتهای مالی برمبنای تعهدی تهیه شده است. طبقه‌بندی هر دو بر حسب ماهیت می‌باشد. همچنین سال مالی و شخصیت گزارشگر بودجه و صورتهای مالی، یکسان است.

سایر یادداشتهای توضیحی

(۲) بودجه اولیه در تاریخ ..... و متمم بودجه ..... در تاریخ ..... به تصویب رسیده است. اهداف و سیاستهای بودجه اولیه و متمم آن به طور کامل در یادداشت توضیحی ...، ارائه شده است.

(۳) مازاد مخارج واقعی نسبت به بودجه نهایی به میزان ۵٪ در رابطه با طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای است.

(۴) درآمدها و هزینه برحسب فصول هزینه، برنامه و ردیف مطابق با واحد گزارشگر نمونه (کل دولت) تهیه و گزارش می‌شود.