



دانشگاه سям نور
په

حسابداری و حسابرسی دولتی

(رشتهٔ حسابداری)

جعفر باباجانی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و **کمک درسی** (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

راهنمای مطالعه کتاب

- در محیط آرام به مطالعه کتاب بپردازید.
- هنگام احساس خستگی به مطالعه ادامه ندهید. پس از رفع خستگی مجدداً به مطالعه بپردازید.
- مطالعه سریع یک فصل شما را به چهارچوب فصل آشنا می‌کند. مطالعات دقیق بعدی موجب تحکیم دانستنی‌های شما می‌گردد.
- عناوین فصل و همچنین هدف‌های رفتاری، راهنمای شما در یادگیری این کتاب می‌باشد.
- پاسخ به خودآزمایی فصل شما را نسبت به کیفیت یادگیری خودتان آگاه می‌سازد.
- چنانچه مطالب درس را خوب یاد بگیرید می‌توانید تمرینات و مسایل مربوط را نیز به خوبی حل نمایید.

موفق باشید

فهرست

۱	فصل اول - خصوصیات سازمان‌های دولتی
۳	- انواع سازمان‌های دولتی
۳	سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی
۶	سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت
۸	- مقایسه سازمان‌های دولتی و سازمان‌های بازرگانی
۱۱	- تعریف حسابداری دولتی
۱۲	- مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی
۱۸	- کاربرد حسابداری دولتی
۲۰	- استفاده‌کنندگان حسابداری دولتی
۲۳	- مبانی حسابداری
۲۴	مبنای نقدی
۲۸	مبنای تعهدی
۳۳	مبنای نیمه تعهدی
۳۷	مبنای تعهدی تعدیل‌شده
۳۸	مبنای نقدی تعدیل‌شده
۴۳	- مقایسه و تجزیه و تحلیل
۵۱	فصل دوم - اصول بنیادی حسابداری دولتی و انواع حساب‌های مستقل
۵۲	اصول بنیادی حسابداری دولتی
۵۳	اصل لزوم نگهداری حساب‌های مستقل
۵۶	ضرورت قانونی اصل لزوم نگهداری حساب‌های مستقل
۵۹	اصل لزوم کنترل بودجه
۶۲	اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد
۶۴	اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری

۶۵	اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی
۶۶	انواع حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی
۶۶	۱. حساب‌های مستقل برای وجوه دولتی
۶۷	حساب مستقل وجوه عمومی
۶۷	حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی
۶۷	حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی‌های عمومی
۶۸	حساب مستقل وجوه عوارض مخصوص
۶۹	حساب مستقل پروژه‌های عمرانی
۷۰	۲. حساب‌های مستقل برای وجوه سرمایه‌ای
۷۰	حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی
۷۲	حساب مستقل وجوه انتفاعی
۷۲	۳. حساب‌های مستقل برای وجوه امانی
۷۳	حساب مستقل وجوه بازنشستگی
۷۳	حساب‌های مستقل وجوه موقوفه
۷۴	حساب مستقل وجوه سپرده
۷۵	گروه‌های حساب در حسابداری دولتی
۷۷	رابطه‌ی بین حساب‌های مستقل
۷۸	ارتباط حساب‌های مستقل با گروه‌های حساب

۸۷	فصل سوم - حسابداری بودجه‌ای
۸۸	رابطه حسابداری دولتی و بودجه
۹۲	مراحل بودجه
۹۲	تهیه و تنظیم پیشنهاد بودجه
۹۲	تصویب بودجه
۹۳	اجرای بودجه
۹۳	نظارت بر اجرای بودجه
۹۵	نظارت بعد از خرج
۹۷	نظارت قضایی
۹۷	نظارت پارلمانی
۹۸	طبقه‌بندی بودجه
۹۸	طبقه‌بندی درآمدها
۱۰۱	طبقه‌بندی هزینه‌ها
۱۰۶	حسابداری بودجه‌ای

۱۵۱	فصل چهارم - حسابداری حساب‌های مستقل خزانه‌داری کل
۱۵۴	- حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی
۱۵۷	- بستن حساب‌ها در پایان سال مالی
۱۶۱	- صورت عملکرد بودجه حساب مستقل
۱۷۱	- تنظیم صورت‌های مالی

- ۱۷۴ - تأثیر فعالیت‌های مالی بر معادله حسابداری
- ۱۷۶ - پرسش، تمرین و مسائل

۱۸۵ فصل پنجم - مراحل انجام هزینه و تشخیص و وصول درآمدها

- ۱۸۷ - مرحله تشخیص
- ۱۸۹ - مرحله تأمین اعتبار
- ۱۹۲ - مرحله تعهد
- ۱۹۶ - مرحله تسجیل
- ۱۹۸ - مرحله صدور حواله
- ۱۹۹ - مرحله نظارت مالی
- ۲۰۵ - مرحله پرداخت
- ۲۰۸ - اختیار و مسئولیت مراحل انجام هزینه (خرج)
- ۲۱۱ - حسابداری درآمدهای عمومی دولت
- ۲۱۱ - پیش‌بینی درآمد
- ۲۱۲ - تشخیص درآمدها
- ۲۱۲ - ثبت مالیات‌های تشخیص شده با مبنای تعهدی
- ۲۱۳ - ثبت درآمدهای تشخیص شده با مبنای نقدی
- ۲۲۰ - پرسش و تمرین

۲۲۷ فصل ششم - حساب مستقل وجوه جاری

- ۲۲۹ - خصوصیات حساب‌های مستقل دستگاه‌های تابعه دولت
- ۲۳۳ - مشخصات کلی حساب مستقل وجوه جاری
- ۲۳۳ - کاربرد حساب مستقل وجوه جاری
- ۲۳۴ - مبنای حسابداری
- ۲۳۴ - منابع مالی
- ۲۳۵ - معادله حسابداری
- ۲۳۷ - عملیات حسابداری مربوط به آغاز سال مالی
- ۲۳۷ - ابلاغ بودجه مصوب
- ۲۴۱ - ابلاغ تخصیص اعتبار
- ۲۴۳ - دریافت تنخواه گردان حسابداری
- ۲۴۵ - تأمین اعتبار
- ۲۴۶ - تنخواه گردان پرداخت
- ۲۴۹ - پرداخت پیش‌پرداخت و علی‌الحساب
- ۲۵۴ - پرداخت علی‌الحساب
- ۲۶۱ - هزینه‌ها
- ۲۶۵ - حسابداری درآمدهای عمومی
- ۲۷۴ - انتقال به حساب‌های دفتر کل
- ۲۷۴ - تنظیم تراز عملیات حساب‌های دفتر کل
- ۲۷۵ - اصلاح و تعدیل حساب‌ها
- ۲۸۹ - تنظیم کاربرد حساب مستقل
- ۲۹۱ - بستن حساب‌های موقت
- ۲۹۵ - بستن و انتقال حساب‌های دائمی

فصل اول

خصوصیات سازمان‌های دولتی

هدف کلی

آشنایی با مشخصات کلی نظام حسابداری دولتی

هدف‌های رفتاری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه‌ی این فصل بتوانید:

- سازمان‌های دولتی را تعریف کنید.
- انواع سازمان‌های دولتی را نام ببرید.
- سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی را ذکر کنید.
- خصوصیات سازمان‌های دولتی را بیان نمایید.
- خصوصیات سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت را شرح دهید.
- موارد افتراق و تشابه سازمان‌های دولتی را با سازمان‌های بازرگانی ذکر نمایید.
- حسابداری دولتی را تعریف کرده و خصوصیات آن را بنویسید.
- حسابداری سازمان‌های دولتی و بازرگانی را با یکدیگر مقایسه کنید.
- کاربرد حسابداری دولتی را به‌طور خلاصه بیان نمایید.
- استفاده‌کنندگان از حسابداری دولتی غیرانتفاعی را نام ببرید.
- مبنای حسابداری را تعریف کنید.
- انواع مبنای حسابداری نام ببرید و برای آنها مثال مناسب ارائه دهید.

- تمرینات مربوط به این فصل را به خوبی حل نمایید.

- مهارت لازم را در حسابداری دولتی از خود نشان دهید.

قبل از آنکه بخواهیم با حسابداری دولتی آشنا شویم ابتدا باید از خصوصیات سازمان‌های دولتی آگاهی پیدا کرده و انواع آنها را شناسایی نمود. زیرا نظام حسابداری هر سازمان به عنوان ابزار مدیران برای تصمیم‌گیری تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می‌باشد. اگر به ویژگی‌های سازمان‌های دولتی آگاهی پیدا نکنیم در درک صحیح سیستم حسابداری مورد عمل آنها دچار مشکل خواهیم شد. لذا در این مبحث کوشش می‌کنیم ابتدا تعریفی از سازمان‌های دولتی ارائه داده و انواع آنها را ذکر نماییم. سپس سازمان‌های دولتی را با سازمان‌های انتفاعی یا بازرگانی مقایسه می‌کنیم.

همان‌طور که می‌دانید طبق قوانین اساسی کشورها وظایف اداره امور اقتصادی، دفاعی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی به‌عهده دولت محول گردیده است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز، دولت مکلف به انجام وظایف و مسئولیت‌های مهم اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی است. به‌عنوان مثال تأمین آموزش و پرورش، مسکن، بهداشت و درمان، بیمه‌های اجتماعی، دفاع از تمامیت ارضی، ایجاد اشتغال و غیره به‌عهده دولت است.

دولت برای اداره امور کشور اقدام به تشکیل سازمان‌های دولتی می‌نماید. از طریق تشکیل سازمان‌های دولتی وظایف و مسئولیت‌های فوق به مرحله اجراء درمی‌آید. هر یک از سازمان‌های دولتی تمام یا قسمتی از وظایف و مسئولیت‌های فوق را انجام می‌دهند. به‌عنوان مثال وزارت دفاع مسئولیت حفظ و حراست از مرزهای کشور و دفاع از تمامیت ارضی و استقلال کشور را عهده‌دار است، وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئولیت تنظیم امور اقتصادی و مالی کشور را به عهده دارد.

با توجه به توضیحات فوق به این نتیجه می‌رسیم که سازمان‌های دولت واحدهای سازمانی و تشکیلات مشخصی هستند که قسمتی از وظایف و مسئولیت‌های دولت را بر طبق برنامه‌های مصوب انجام می‌دهند. به‌عنوان مثال وزارت کشاورزی یک سازمان دولتی مشخص است که اداره امور کشاورزی که از وظایف اموراتصادی دولت است به‌عهده دارد. وزارت مسکن و شهرسازی به‌عنوان یک سازمان دولتی مسئول تنظیم سیاست‌های مربوط به مسکن و ایجاد خانه‌های ارزان قیمت برای افراد جامعه

است. وزارت کشور یک واحد سازمانی دولتی است که حفظ نظم و آسایش جامعه را فراهم می‌نماید. به این ترتیب نتیجه می‌گیریم که دولت مجموعه‌ای از سازمان‌های دولتی است که وظایف و مسئولیت‌های محوله را از طریق سازمان‌های تابعه خود انجام می‌دهد.

انواع سازمان‌های دولتی

همان‌طور که گفتیم دولت از اجتماع تعدادی از سازمان‌های دولتی تشکیل می‌شود تا وظایفی را که به‌عهده دارد بر طبق قوانین و مقررات از طریق آنها انجام دهد. بنابراین سازمان‌های دولتی واحدهای تابعه دولت هستند. سازمان‌های دولتی به دو طبقه کلی به شرح زیر تقسیم می‌شوند:

۱. سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی

۲. سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت

سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی

سازمان‌هایی هستند که برای تحصیل درآمد ایجاد نشده‌اند بلکه برای اجرای قسمتی از برنامه‌های اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و یا سیاسی دولت تأسیس گردیده‌اند. به بیان ساده‌تر هزینه‌های این قبیل سازمان‌ها هیچ ارتباطی به درآمدهای آنها ندارد. به‌عنوان مثال وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی وظیفه تأمین بهداشت و درمان بیماران کشور و ترتیب پزشک، پرستار و کادر متخصص برای انجام وظایف خود را به‌عهده دارد. انجام وظایف و مسئولیت‌های فوق هزینه‌های زیادی را برای دولت ایجاد می‌نماید. دولت در موقع تنظیم برنامه‌های بهداشت و درمان و غیره به هیچ وجه به درآمدهای حاصل از آن توجه نمی‌نماید. بلکه کوشش می‌کند با رعایت اولویت‌ها و محدودیت‌ها قسمتی از منابع مالی پیش‌بینی شده در بودجه سالانه خود را به برنامه بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اختصاص دهد. بنابراین نتیجه می‌گیریم که در تشکیل سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی انگیزه تحصیل درآمد مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه الزام‌های قانونی و ضرورت‌های اجتماعی و وظایف دولت از انگیزه‌های مهم تأسیس این قبیل سازمان‌ها به‌شمار می‌رود.

سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی به دو دسته زیر تقسیم می‌شوند:

الف) وزارت‌خانه‌ها

ب) مؤسسات دولتی

در موارد ۲ و ۳ قانون محاسبات عمومی کشور به ترتیب برای هر یک از سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی فوق تعریف مشخصی ارائه شده است: «وزارت‌خانه واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا بشود».

با توجه به تعریف قانونی فوق وزارت‌خانه یک واحد سازمانی یا تشکیلات مشخصی است که باید به موجب قانون تأسیس شود و در قانون تشکیل آن عنوان وزارت‌خانه ذکر شود.

مثال

تشکیلات آموزش و پرورش یک وزارت‌خانه است.
تشکیلات امور اقتصادی و دارایی یک وزارت‌خانه است.
تشکیلات فرهنگ و آموزش عالی یک وزارت‌خانه است.
به دلیل آنکه در قانون تشکیل آنها هر یک از سازمان‌های فوق، با عنوان «وزارت‌خانه» تأسیس شده‌اند.

مؤسسه دولتی در ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور به شرح زیر تعریف شده است: «مؤسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیرنظر یک از قوای سه‌گانه اداره می‌شود و عنوان وزارت‌خانه ندارد.

تبصره - نهاد ریاست جمهوری که زیرنظر ریاست جمهوری اداره می‌گردد، از نظر این قانون مؤسسه دولتی شناخته می‌شود.

با تجزیه و تحلیل مفاد ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور و تبصره آن یک مؤسسه دولتی باید مجموع مشخصات زیر را داشته باشد:

۱. تشکیلات مشخصی باشد.
۲. به موجب قانون ایجاد شده باشد.
۳. زیرنظر یکی از قوای مجریه، مقننه و یا قضائیه باشد.
۴. عنوان وزارت‌خانه نداشته باشد.

بنابراین فقدان هر یک از مشخصات فوق موجب می‌شود تعریف قانونی مؤسسه نقض شود و شخصیت حقوقی آن تغییر نماید.

مثال

وزارت کشاورزی به هیأت وزیران پیشنهاد می‌نماید لایحه‌ای به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید که به موجب آن سازمانی با عنوان «جنگل‌ها و مراتع کشور» برای حفظ و حراست و بهره‌برداری صحیح از جنگل‌های کشور تأسیس گردد. لایحه تأسیس سازمان جنگل‌ها و مراتع کشور از طریق دولت تقدیم می‌گردد. مجلس شورای اسلامی تصویب می‌نماید. سازمانی با عنوان «سازمان جنگل‌ها و مراتع کشور» تأسیس شود تا زیرنظر وزارت کشاورزی نسبت به حفظ و حراست و بهره‌برداری صحیح از جنگل‌ها و مراتع کشور اقدام نماید.

تجزیه تحلیل

سازمان جنگل‌ها و مراتع کشور که به ترتیب فوق تأسیس شده است به دلایل زیر یک مؤسسه دولتی است:

۱. تشکیلات مشخصی است که برای حفظ و حراست و بهره‌برداری صحیح از جنگل‌ها و مراتع کشور تشکیل شده است.
۲. به موجب قانون تشکیل شده است زیرا با تصویب مجلس شورای اسلامی تأسیس گردیده است.
۳. زیر نظر وزارت کشاورزی است و چون وزارت کشاورزی از واحدهای تابعه دولت یا قوه مجریه است، پس سازمان مورد بحث زیرنظر قوه مجریه است.
۴. عنوان وزارت‌خانه ندارد بلکه در قانون تشکیل آن مقرر گردیده که سازمان مذکور تحت عنوان «سازمان جنگل‌ها و مراتع کشور» تأسیس گردد.

نتیجه

چون سازمان جنگل‌ها و مراتع کشور دارای کلیه مشخصات قانونی است لذا یک مؤسسه دولتی است.

سؤال

آیا دیوان محاسبات کشور که به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود و با تصویب قانون دیوان محاسبات کشور مسئولیت حفظ و حراست از بیت‌المال را به عهده دارد، یک مؤسسه دولتی است؟ به چه دلیل؟

پاسخ

دیوان محاسبات کشور با توجه به تعریف مؤسسه دولتی در ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور یک مؤسسه دولتی است زیرا:

۱. تشکیلات و سازمان مشخصی است که مسئولیت پاسداری از بیت‌المال را به عهده دارد.

۲. به موجب قانون تشکیل شده است.

۳. زیر نظر قوه مقننه می‌باشد.

۴. عنوان آن دیوان محاسبات کشور است لذا عنوان وزارتخانه ندارد.

سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت

دولت در راستای تحقق اهداف و انجام مسئولیت‌های قانونی خود در مواردی که قانون اجازه می‌دهد بهای کالا و خدماتی را که به مردم ارائه می‌دهد از آنان دریافت می‌نماید. به عنوان مثال در قبال تأمین آب و برق شهرها و روستاها بهای لازم را از مصرف‌کنندگان دریافت می‌کند. به منظور تولید برق و آب سازمان‌هایی تشکیل می‌شوند. این قبیل سازمان‌ها که علاوه بر انجام قسمتی از مسئولیت‌ها و تحقق اهداف دولت، درآمد تحصیل می‌نمایند، سازمان انتفاعی وابسته به دولت محسوب می‌شوند. بنابراین سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت به سازمان‌هایی گفته می‌شود که علاوه بر آنکه هزینه‌های تولید کالا و خدمات را از محل درآمدهای خود تأمین می‌نمایند مقداری درآمد نیز برای دولت تحصیل می‌کنند. در سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت هزینه‌ها با درآمدها مربوط هستند، به این معنی که هزینه‌ها موجب تحصیل درآمد هزینه هستند. این رابطه در سازمان‌های بازرگانی خصوصی نیز مصداق دارد.

شرکت‌های دولتی از سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت می‌باشند. اداره امور شرکت‌های دولتی تابع قانون شرکت‌های دولتی و اساسنامه قانونی و قانون تجارت می‌باشد. شرکت‌های دولتی وجه تشابه زیادی با سازمان‌های بازرگانی خصوصی دارد و به همین لحاظ سیستم‌های حسابداری آنها از اصول و موازین حسابداری بازرگانی پیروی می‌نماید. شرکت دولتی به واحد سازمانی مشخصی گفته می‌شود که با اجازه قانون تشکیل شده باشد و بیش از پنجاه درصد از سرمایه آن متعلق به دولت باشد.^۱

با توجه به تعریف شرکت دولتی، دولت می‌تواند در مواردی که قانون اجازه می‌دهد در امور تولیدی و بازرگانی سرمایه‌گذاری نموده و اقدام به تشکیل سازمان‌های انتفاعی نماید. در این قبیل موارد سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت ضمن انجام اقداماتی در جهت تحقق هدف‌های دولت درآمد نیز تحصیل می‌نمایند و به همین لحاظ سود سهام شرکت‌های دولتی می‌تواند بخشی از منابع مالی دولت را تأمین نماید.^۲

مثال

شرکت دخانیات ایران

سازمان‌های منطقه‌ای برق و آب

شرکت فولاد ایران

شرکت مس سرچشمه

سازمان‌های فوق نمونه‌هایی از شرکت دولتی می‌باشند.

در پایان این مبحث یادآوری این نکته مهم ضروری است، چون حسابداری مورد عمل شرکت‌های دولتی به عنوان سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت مانند شرکت‌های بازرگانی خصوصی، تابع اصول و موازین حسابداری بازرگانی است، موضوع بحث این کتاب نخواهد بود. کتاب حاضر با عنوان حسابداری دولتی منحصرأ حسابداری دولت و سازمان‌های دولتی

۱. ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور شرکت دولتی را به شرح زیر تعریف نموده است: «شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت‌های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود».

۲. شرکت‌های دولتی در ایران بنا به دلایلی که از حوصله این کتاب خارج است معمولاً سود دهی مطلوبی نداشته‌اند لذا نتوانسته‌اند کمکی به منابع مالی مورد نیاز دولت بنمایند.

غیرانتفاعی شامل وزارت خانه و مؤسسه دولتی را مورد مطالعه قرار می دهد. لذا دانشجویان باید توجه نمایند هر جا که در این کتاب از سازمان دولتی ذکری به میان آید منظور وزارت خانه یا مؤسسه دولتی است که مشخصات کامل آنها قبلاً تشریح شده است. حال که با خصوصیات کلی وزارت خانه ها و مؤسسات دولتی به عنوان سازمان های دولتی غیرانتفاعی آشنا شدید آنها را با سازمان های بازرگانی مقایسه می نمایم.

مقایسه سازمان های دولتی و سازمان های بازرگانی

با توجه به مشخصات سازمان های دولتی در صورت مقایسه آنها با سازمان های بازرگانی خصوصی مشاهده می کنیم که این دو نوع سازمان در موارد زیادی با هم متفاوت هستند.

برخی از تفاوت های مهم سازمان های دولتی غیرانتفاعی با سازمان های بازرگانی به شرح زیر است:

۱. همان طور که می دانید سازمان های بازرگانی منحصراً برای تحصیل سود تأسیس می شوند و به بیان ساده تر انگیزه و هدف اصلی برای تشکیل سازمان های بازرگانی عموماً سود می باشد. در حالی که سازمان های دولتی همان طور که قبلاً نیز توضیح دادیم بنا به ضرورت های اجتماعی و قانونی تأسیس می شوند. و سود نمی تواند انگیزه ای برای تشکیل آنان باشد. بنابراین اختلاف اساسی سازمان های دولتی با سازمان های بازرگانی در درجه اول «انگیزه و هدف تأسیس» آنهاست. به این ترتیب که انگیزه سود مبنای شروع فعالیت های سازمان های دولتی غیرانتفاعی نیست در حالی که در مورد سازمان های بازرگانی، سود، انگیزه اصلی شروع فعالیت ها می باشد.

سؤال

سازمان انتقال خون را از نقطه نظر انگیزه تأسیس با یک شرکت خصوصی توزیع دارو مقایسه نمایید.

پاسخ

هدف از تأسیس سازمان انتقال خون که یک مؤسسه دولتی است تهیه و تأمین خون مورد نیاز بیمارانی است که به علت بیماری های گوناگون مورد عمل جراحی قرار گرفته و

نیازمند خون می‌باشند. افراد سالم و خیرخواه جامعه قسمتی از خون خود را به سازمان مورد بحث به رایگان اهداء می‌نمایند تا سازمان انتقال خون نیز در مواقع ضروری در اختیار بیماران نیازمند قرار دهد. همان‌طور که اطلاع دارید در این مبادله انگیزه سود هیچ‌گونه نقشی ایفا نمی‌نماید. درحالی‌که شرکت خصوصی توزیع دارو یک شرکت تجارتي است که با انگیزه تحصیل سود تأسیس شده است لذا دارو به‌عنوان یک کالای تجاری خریداری می‌شود و با افزودن درصدی به بهای تمام‌شده آن به بیماران به‌عنوان مشتری فروخته می‌شود. در این معامله ضمن معادله کالا با پول و بالعکس سود عادلانه‌ای برای تأسیس‌کنندگان شرکت تجارتي توزیع دارو تحصیل می‌شود.

همان‌طور که مشاهده می‌کنید علیرغم آنکه طرف معامله برای هر دو سازمان بیماران کشور می‌باشد لیکن انگیزه انجام معامله متفاوت است.

۲. مسئله مالکیت نیز در سازمان‌های دولتی و بازرگانی متفاوت است. مالکیت سازمان‌های دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه‌ی مردم کشور می‌باشند. بنابراین مالکیت فردی و یا به‌صورت سهام قابل خرید و فروش به ترتیبی که در سازمان‌های بازرگانی خصوصی مرسوم است برای سازمان‌های دولتی وجود ندارد.

۳. منابع مالی مورد نیاز برای برنامه‌های دولت که توسط دستگاه‌های دولتی اجرا می‌شود از طریق وصول مالیات و سایر درآمدها و فروش منابع زیرزمینی که متعلق به افراد یک کشور است تأمین می‌شود تأمین‌کنندگان منابع مالی دولت لزوماً سهم متناسبی - در مقایسه با پرداخت‌های خود - از کالا یا خدمات به‌صورت مستقیم دریافت نمی‌کنند. به بیان ساده اشخاصی که منابع مالی مورد نیاز دولت را تأمین می‌نمایند انتظار دریافت سود سهام متناسب با میزان سرمایه‌گذاری خود ندارند. در حالی که در مؤسسات بازرگانی اشخاصی که سرمایه‌گذاری می‌نمایند متناسب با میزان سهام خود از شرکتی که در آن سرمایه‌گذاری شده است سود سهام مطالبه می‌نمایند.

مثال

در سال ۱۳۶۸ صاحب یک مغازه کفش فروشی مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال بابت مالیات بر درآمد سال ۶۸ به دولت می‌پردازد. در همان سال از صاحب یک کارگاه تولید کفش مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالیات دریافت می‌گردد. اگر فرض کنیم دولت مالیات مشاغل را به

مصرف هزینه‌های مربوط به جلوگیری از آلودگی محیط زیست می‌نماید، نتیجه می‌گیریم که هر یک از شهروندان فوق به یک اندازه از خدمات دولت بهره‌مند می‌گردند.

حال اگر فرض کنیم صاحب مغازه کفش فروشی و صاحب کارگاه تولید کفش معادل مبلغ مالیات پرداختنی خود در یک شرکت سهامی بازرگانی سرمایه‌گذاری می‌نمایند. اگر فرض کنیم که شرکت مورد بحث تصمیم بگیرد مقداری از سود ویژه سال ۶۸ خود را به نسبت سهام بین صاحبان سهام تقسیم نماید. میزان سود سهام صاحب کارگاه تولید کفش ده‌برابر میزان سود سهام صاحب مغازه کفش فروشی است.

۴. دولت هزینه‌های خود را براساس درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه سالانه پیش‌بینی می‌نماید لذا تا آنجا که منابع مالی اجازه دهد کالا و خدمات تولید و به افراد جامعه ارائه می‌دهد. چون در سازمان‌های بازرگانی خصوصی هزینه‌ها در ارتباط با درآمد انجام می‌شود. میزان هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری به میزان بازدهی و سودآوری بستگی دارد. به عبارت دیگر سازمان‌های بازرگانی تا زمانی سرمایه‌گذاری می‌کنند و یا هزینه انجام می‌دهند که درآمد حاصل از آن قابل ملاحظه باشد و این در حالی است که در سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی هزینه‌ها با درآمدها مربوط نیستند بلکه هزینه‌ها در حدود اعتبارات تخصیص یافته انجام می‌شود:

۵. دولت قدرت قانونی لازم را برای وصول مالیات بر درآمد دارد و با تصویب قوانین مالیاتی وصول مالیات را اجباری می‌نماید و همه ساله کوشش می‌کند میزان وصولی‌های خود را در این زمینه افزایش دهد، لیکن هدف از وصول مالیات بیشتر تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی برای ارائه خدمات بیشتر به جامعه می‌باشد.

مؤسسات بازرگانی خصوصی قدرت لازم برای وصول درآمدهای اجباری ندارند ولی سعی می‌کنند از طریق تولید کالا و خدمات منابع صاحبان سهام را تأمین نموده و بر ثروت آنها بیفزایند.

موارد تشابه سازمان‌های دولتی و سازمان‌های بازرگانی به شرح زیر است:

الف) در بیشتر موارد هر دو سازمان محصولات مشابهی تولید و یا خدمات همانندی ارائه می‌نمایند.

مثال

یک بیمارستان خصوصی و یک بیمارستان دولتی هر دو خدمات درمانی ارائه می‌کنند. (ب) سازمان‌های دولتی و سازمان‌های بازرگانی خصوصی بخش‌های مکمل نظام اقتصادی کشور می‌باشند.

مثال

اصل چهل و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نظام اقتصادی کشور را بر پایه سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی استوار نموده است. هر یک از بخش‌های دولتی، تعاونی و خصوصی مکمل یکدیگر هستند.

تعریف حسابداری دولتی

همان‌طور که می‌دانید حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است. این نظام اطلاعاتی مالی مجموعه‌ای از روش‌ها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه - اعم از آنکه دولتی باشد یا بازرگانی - جمع‌آوری، طبقه‌بندی و به‌نحو قابل فهم و ساده‌ای در قالب گزارش‌های مالی خلاصه و گزارش می‌شود. اطلاعات مالی خلاصه شده در اختیار مدیران مؤسسه قرار می‌گیرد تا بتواند در تصمیم‌هایی که مدیران در تحقق هدف‌های مؤسسه اتخاذ می‌کنند مورد استفاده قرار گیرند.

نتیجه آنکه حسابداری ابزار تصمیم‌گیری و مدیریت است. همان‌طور که قبلاً توضیح داده شد مؤسسات دولتی با بازرگانی تفاوت‌های عمده‌ای دارند، متفاوت بودن سازمان‌های مذکور عمدتاً ناشی از هدف‌هایی است که هر یک از سازمان‌های مذکور دنبال می‌کنند. گفتیم که حسابداری نظامی است که اطلاعات مالی را برای کمک به تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌ها فراهم می‌نماید. متفاوت بودن هدف‌های سازمان‌ها در نظام حسابداری مورد عمل آنها مؤثر واقع می‌شود، به همین لحاظ سیستم حسابداری مورد استفاده در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی با سیستم حسابداری مورد عمل در سازمان‌های بازرگانی تفاوت‌هایی دارد که در مبحث بعدی توضیح خواهیم داد. تفاوت‌های موجود در سیستم حسابداری دولتی و بازرگانی موجب می‌شود که در تعریف حسابداری نیز تغییراتی داده شود لذا حسابداری دولتی خود دارای تعریف مشخصی به شرح زیر می‌باشد.

«حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید».

همان‌طور که مشاهده می‌شود تعریف فوق مشابه تعریف حسابداری عمومی است با این تفاوت که در تعریف بالا تأکید بر کنترل برنامه‌های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادی حسابداری دولتی است. مراحل حسابداری دولتی دقیقاً مشابه مراحل حسابداری بازرگانی است. در حسابداری بازرگانی انجام مراحل حسابداری به منظور اندازه‌گیری دقیق سود مؤسسه در یک دوره مالی و یا تعیین وضعیت مالی مؤسسه در یک مقطع زمانی صورت می‌گیرد و در حسابداری دولتی نیز مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و همچنین جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می‌شود.

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

گفتیم که سیستم حسابداری سازمان‌های دولتی و بازرگانی به دلیل هدف‌های متفاوتی که دارند با هم مشابه نیستند. در این مبحث می‌خواهیم سیستم حسابداری دولتی را با سیستم حسابداری بازرگانی مقایسه کنیم و موارد اختلاف و تشابه آنها را نشان دهیم.

الف) موارد افتراق:

۱. صورت‌های مالی که در حسابداری بازرگانی تنظیم می‌شود با صورت‌های مالی که در حسابداری بازرگانی تهیه می‌گردد با هم فرق دارند. دلیل این وجه افتراق ناشی از انگیزه تأسیس سازمان‌های بازرگانی و دولتی است. همان‌طور که گفته شد سازمان‌های بازرگانی منحصراً برای تحصیل سود تشکیل می‌شوند لذا صورت‌های مالی که از سیستم حسابداری این قبیل سازمان‌ها استخراج می‌شود باید سود واقعی مؤسسه را به‌نحو مطلوبی گزارش نماید. بنابراین صورت سود و زیان یکی از صورت‌های مالی اساسی مؤسسات بازرگانی در حالی که در مؤسسات دولتی که انگیزه تشکیل آنها سود نمی‌باشد تنظیم صورت سود و زیان مفهومی ندارد لذا

صورت مذکور در حسابداری مؤسسات دولتی تنظیم نمی‌شود بلکه به‌جای آن صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه تنظیم می‌گردد.

در حسابداری بازرگانی، ترازنامه که وضعیت دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می‌دهد از صورت‌های مالی اساسی محسوب می‌شود در حالی که در حسابداری دولتی تنظیم ترازنامه با مشخصاتی که در حسابداری بازرگانی معمول است امکان‌پذیر نیست، به دلیل آنکه در حسابداری دولتی دارایی‌های ثابت به‌محض خرید به‌حساب هزینه منظور می‌شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست. بنابراین ترازنامه‌ای که از سیستم حسابداری دولتی قابل استخراج است نمی‌تواند وضعیت مالی مؤسسه را در یک تاریخ معین نشان دهد.

مثال

برای روشن شدن موضوع شکل ظاهری ترازنامه و صورت سود و زیان در حسابداری بازرگانی را با ترازنامه و صورت دریافت و پرداخت در حسابداری دولتی مقایسه می‌کنیم.

مؤسسه بازرگانی حسینی ترازنامه به تاریخ ۶۸/۱۲/۲۸

بدهی و سرمایه		دارایی	
ریال	بدهی جاری:	ریال	دارایی جاری:
۱/۶۸۰/۰۰۰	بستانکاران	۶۰۰/۰۰۰	بانک
	سرمایه:	۸۰/۰۰۰	بدهکاران
۳/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه آقای حسینی	۶۸۰/۰۰۰	جمع دارایی جاری
			دارایی ثابت:
		۱/۵۰۰/۰۰۰	زمین
		۲/۰۰۰/۰۰۰	ساختمان
		۵۰۰/۰۰۰	اثاثه‌اداری
		۴/۰۰۰/۰۰۰	جمع دارایی ثابت
۴/۶۸۰/۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۴/۶۸۰/۰۰۰	جمع دارایی

خزانه داری کل
حساب مستقل وجوه عمومی
ترازنامه

به تاریخ ۶۸/۱۲/۲۸

(ارقام به میلیون ریال)

دارایی جاری:		بدهی و مازاد:	
بانک تمرکز وجوه عمومی	۳/۰۰۰/۰۰۰	بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده	۲۰۰/۰۰۰
پیش پرداخت	۵۰۰/۰۰۰	مازاد	۳/۳۰۰/۰۰۰
جمع دارایی	<u>۳/۵۰۰/۰۰۰</u>	جمع بدهی و مازاد	<u>۳/۵۰۰/۰۰۰</u>

ضمن مقایسه شکل ظاهری دو ترازنامه بالا موارد زیر مشاهده می شود.

در ترازنامه خزانه داری کل دارایی های ثابت منعکس نشده است.

در ترازنامه خزانه داری کل به جای حقوق صاحبان سهام (سرمایه) مازاد که حاصل تفاوت دارایی های جاری با بدهی های جاری به کار رفته است.

ترازنامه خزانه داری کل فقط دارایی های جاری، بدهی و مازاد حساب مستقل وجوه عمومی (یکی از منابع مالی خزانه داری کل) را نشان می دهد، بنابراین دارایی ها، بدهی ها و مازاد سایر حساب های مستقل خزانه داری کل نظیر وجوه اختصاصی، وجوه سپرده و غیره در ترازنامه مربوط به خود منعکس می شود. در حالی که ترازنامه مؤسسه بازرگانی حسینی کلیه دارایی ها اعم از جاری و ثابت، بدهی ها و سرمایه مؤسسه را در تاریخ ۶۸/۱۲/۲۸ نشان می دهد.

در فصل دوم راجع به حسابداری حساب های مستقل به صورت مشروح توضیح داده خواهد شد.

ضمن مقایسه صورت سود و زیان مؤسسه بازرگانی حسینی با صورت دریافت و پرداخت حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل نتیجه می گیریم که صورت سود و زیان مؤسسه بازرگانی حسینی سود خالص حاصل از عملکرد سال مالی ۶۸ مؤسسه را گزارش می نماید در حالی که صورت دریافت و پرداخت حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل دریافت ها و پرداخت های سال مالی ۶۸ حساب مستقل وجوه عمومی را منعکس می نماید.

مؤسسه بازرگانی حسینی
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۲۸ اسفند ۶۸

ریال	ریال	
۱/۲۰۰/۰۰۰		درآمد حاصل از خدمات
		هزینه عملیات:
	۱۰۰/۰۰۰	هزینه ملزومات
	۵۰۰/۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۰۰/۰۰۰	هزینه اجاره
	۲۰/۰۰۰	هزینه متفرقه
۸۲۰/۰۰۰		
<u>۳۸۰/۰۰۰</u>		سود خالص

خزانه‌داری کل
حساب مستقل وجوه عمومی
صورت دریافت و پرداخت
برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۳۶۸

میلیون ریال	میلیون ریال	دریافت‌های سال مالی:
	۲/۰۰۰/۰۰۰	درآمدهای مالیاتی
	۴/۰۰۰/۰۰۰	درآمد نفت و گاز
	۱/۰۰۰/۰۰۰	درآمد حاصل از خدمات
	۱/۰۰۰/۰۰۰	درآمد حاصل از انحصارات
	۵۰۰/۰۰۰	درآمدهای متفرقه
۸/۵۰۰/۰۰۰		جمع دریافت‌های سال مالی ۶۸
		پرداخت‌های سال مالی:
	۱/۵۰۰/۰۰۰	امور عمومی
	۳/۵۰۰/۰۰۰	امور دفاعی
	۱/۰۰۰/۰۰۰	امور اقتصادی
	۱/۵۰۰/۰۰۰	امور اجتماعی
	۲۰۰/۰۰۰	متفرقه
۷/۷۰۰/۰۰۰		
<u>۸۰۰/۰۰۰</u>		افزایش دریافت‌ها نسبت به پرداخت‌ها

۲. لزوم رعایت کنترل بودجه‌ای: در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و