



حسابداری و حسابرسی دولتی

(رشته حسابداری)

مجید نوریان علی شفیعی زاده

امروزه کتاب‌خوانی و علم‌آموزی، نه تنها یک وظیفه‌ی ملی، که یک واجب دینی است.

مقام معظم رهبری

در عصر حاضر یکی از شاخصه‌های ارزیابی رشد، توسعه و پیشرفت فرهنگی هر کشوری میزان تولید کتاب، مطالعه و کتاب‌خوانی مردم آن مرز و بوم است. ایران اسلامی نیز از دیرباز تاکنون با داشتن تمدنی چندهزارساله و مراکز متعدد علمی، فرهنگی، کتابخانه‌های معتبر، علما و دانشمندان بزرگ با آثار ارزشمند تاریخی، سرآمد دولت‌ها و ملت‌های دیگر بوده و در عرصه‌ی فرهنگ و تمدن جهانی به‌سان خورشیدی تابناک همچنان می‌درخشد و با فرزندان نیک‌نهاد خویش هنرنمایی می‌کند. چه کسی است که در دنیا با دانشمندان فرزانه و نام‌آور ایرانی همچون ابوعلی سینا، ابوریحان بیرونی، فارابی، خوارزمی و ... همچنین شاعران برجسته‌ای نظیر فردوسی، سعدی، مولوی، حافظ و ... آشنا نباشد و در مقابل عظمت آنها سر تعظیم فرود نیاورد. تمامی این افتخارات ارزشمند، برگرفته از میزان عشق و علاقه فراوان ملت ما به فراگیری علم و دانش از طریق خواندن و مطالعه منابع و کتاب‌های گوناگون است. به شکرانه‌ی الهی، تاریخ و گذشته ما، همیشه درخشان و پربار است. ولی اکنون در این زمینه در چه جایگاهی قرار داریم؟ آمار و ارقام ارائه‌شده از سوی مجامع و سازمان‌های فرهنگی در مورد سرانه‌ی مطالعه‌ی هر ایرانی، برایمان چندان امیدوارکننده نمی‌باشد و رهبر معظم انقلاب اسلامی نیز از این وضعیت بارها اظهار گله و ناخشنودی نموده‌اند.

کتاب، دروازه‌ای به سوی گستره‌ی دانش و معرفت است و کتاب خوب، یکی از بهترین ابزارهای کمال بشری است. همه‌ی دستاوردهای بشر در سراسر عمر جهان تا آنجا که قابل کتابت بوده است، در میان دست‌نوشته‌هایی است که انسان‌ها پدید آورده و می‌آورند. در این مجموعه‌ی بی‌نظیر، تعالیم الهی، درس‌های پیامبران به بشر، و همچنین علوم مختلفی است که سعادت بشر بدون آگاهی از آنها امکان‌پذیر نیست. کسی که با دنیای زیبا و زندگی‌بخش کتاب ارتباط ندارد بی‌شک از مهم‌ترین دستاوردهای انسانی و نیز از بیشترین معارف الهی و بشری محروم است. با این دیدگاه، به‌روشنی می‌توان ارزش و مفهوم رمزی عمیق در این حقیقت تاریخی را دریافت که اولین خطاب خداوند متعال به پیامبر گرامی اسلام (ص) این است که «بخوان!» و در اولین

سوره‌ای که بر آن فرستاده‌ی عظیم‌الشان خداوند، فرود آمده، نام «قلم» به تجلیل یاد شده‌است: «اقْرَأْ وَ رَبُّكَ الْأَكْرَمُ. الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ» در اهمیت عنصر کتاب برای تکامل جامعه‌ی انسانی، همین بس که تمامی ادیان آسمانی و رجال بزرگ تاریخ بشری، از طریق کتاب جاودانه مانده‌اند.

دانشگاه پیام‌نور با گستره‌ی جغرافیایی ایران‌شمول خود با هدف آموزش برای همه، همه‌جا و همه‌وقت، به‌عنوان دانشگاهی کتاب‌محور در نظام آموزش عالی کشورمان، افتخار دارد جایگاه اندیشه‌سازی و خردورزی بخش عظیمی از جوانان جویای علم این مرز و بوم باشد. تلاش فراوانی در ایام طولانی فعالیت این دانشگاه انجام پذیرفته تا با بهره‌گیری از تجربه‌های گرانقدر استادان و صاحب‌نظران برجسته کشورمان، کتاب‌ها و منابع آموزشی درسی شاخص و خودآموز تولید شود. در آینده هم، این مهم با هدف ارتقای سطح علمی، روزآمدی و توجه بیشتر به نیازهای مخاطبان دانشگاه پیام‌نور با جدیت ادامه خواهد داشت. به‌طور قطع استفاده از نظرات استادان، صاحب‌نظران و دانشجویان محترم، ما را در انجام این وظیفه‌ی مهم و خطیر یاری‌رسان خواهد بود. پیشاپیش از تمامی عزیزانی که با نقد، تصحیح و پیشنهادهای خود ما را در انجام این وظیفه‌ی خطیر یاری می‌رسانند، سپاسگزاری می‌نماییم. لازم است از تمامی اندیشمندانی که تاکنون دانشگاه پیام‌نور را منزلگاه اندیشه‌سازی خود دانسته و ما را در تولید کتاب و محتوای آموزشی درسی یاری نموده‌اند، صمیمانه قدردانی گردد. موفقیت و بهروزی تمامی دانشجویان و دانش‌پژوهان عزیز آرزوی همیشگی ما است.

دانشگاه پیام‌نور

فهرست مطالب

پیشگفتار	یازده
فصل اول: کلیات	۱
هدف کلی	۱
اهداف یادگیری	۱
۱-۱. مقدمه	۱
۲-۱. انواع فعالیت‌های دولت	۲
۱-۲-۱. فعالیت‌های حاکمیتی	۲
۲-۲-۱. فعالیت‌های تصدی‌گری	۲
۳-۱. تفاوت‌های مؤسسات دولتی با مؤسسات بخش خصوصی	۳
۱-۳-۱. انگیزه و هدف از تأسیس و فعالیت	۳
۲-۳-۱. نوع مالکیت	۴
۳-۳-۱. روش‌های تأمین منابع مالی	۴
۴-۳-۱. عدم لزوم ارتباط درآمدها با هزینه‌ها در مؤسسات دولتی	۴
۵-۳-۱. شیوه‌های کسب درآمد	۴
۴-۱. سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی	۵
۵-۱. تفاوت‌های حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی	۵
۱-۵-۱. تفاوت در اهداف گزارشگری مالی	۶
۲-۵-۱. تفاوت در حساب‌ها و صورت‌های مالی	۶
۳-۵-۱. مقدم بودن قوانین و مقررات بر اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری در حسابداری دولتی	۷
۴-۵-۱. لزوم تهیه، تصویب و اجرای بودجه مصوب و اعمال کنترل‌های بودجه‌ای در حسابداری دولتی	۸
۵-۵-۱. لزوم نگهداری حساب مستقل در حسابداری دولتی	۹
۶-۵-۱. تفاوت در مبانی شناخت درآمد و هزینه	۹

۹	۱-۵-۷. تفاوت در نحوه‌ی ثبت دارایی‌های غیرجاری
۱۰	۱-۶. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری دولتی
۱۰	۱-۶-۱. استفاده‌کنندگان درون سازمانی
۱۱	۱-۶-۲. استفاده‌کنندگان خارج از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی
۱۲	پرسش‌ها
۱۳	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۹	فصل دوم: مبانی نظری و اصول متداول حسابداری و گزارشگری مالی دولتی
۱۹	هدف کلی
۱۹	اهداف یادگیری
۱۹	۱-۲. مقدمه
۲۰	۲-۲. مراجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی
۲۲	۲-۳. اصول متداول حسابداری و گزارشگری مالی دولتی
۳۲	۲-۴. بیانیه‌ی ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی
۳۴	۲-۵. معیار اندازه‌گیری
۳۸	۲-۷. مسئولیت پاسخگویی عمومی در قوانین ایران
۴۰	۲-۸. انواع حساب‌های مستقل
۴۱	۲-۸-۱. حساب‌های مستقل برای وجوه دولتی
۴۴	۲-۸-۲. حساب‌های مستقل برای وجوه سرمایه‌ای (تجاری)
۴۵	۲-۸-۳. حساب‌های مستقل برای وجوه امانی
۴۷	۲-۹. گروه حساب‌ها
۴۸	۲-۹-۱. گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی
۴۸	۲-۹-۲. گروه حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی
۴۹	پرسش‌ها
۵۰	سؤالات چهارگزینه‌ای
۶۱	فصل سوم: مبانی حسابداری
۶۱	هدف کلی
۶۱	اهداف یادگیری
۶۱	۳-۱. مقدمه
۶۲	۳-۲. مبانی تعهدی
۶۴	۳-۳. مبانی نقدی
۶۶	۳-۴. مبانی نیمه‌تعهدی
۶۷	۳-۵. مبانی نقدی تعدیل شده
۶۸	۳-۶. مبانی تعهدی تعدیل شده
۷۳	۳-۷. تبدیل مبانی حسابداری به یکدیگر
۷۳	۳-۸. بررسی مبانی حسابداری
۷۸	۳-۹. حسابداری دولتی و دارایی‌های ثابت
۷۹	پرسش‌ها
۷۹	سؤالات چهارگزینه‌ای
۸۳	تمرین‌ها

۸۷	فصل چهارم: مراحل تشخیص و وصول درآمدها و مراحل انجام هزینه‌های دولت
۸۷	هدف کلی
۸۷	اهداف یادگیری
۸۷	۱-۴. مقدمه
۸۸	۲-۴. تعریف درآمد
۸۹	۱-۲-۴. درآمد عمومی
۸۹	۲-۲-۴. درآمد اختصاصی
۸۹	۳-۲-۴. درآمد شرکت‌های دولتی
۸۹	۳-۴. مراحل تشخیص و وصول درآمد
۹۰	۱-۴-۳. پیش‌بینی درآمد
۹۰	۲-۴-۳. شناسایی و ثبت درآمد
۹۰	۳-۴-۳. وصول درآمد
۹۰	۴-۴. مراحل انجام هزینه (خرج)
۹۱	۱-۴-۴. مرحله تشخیص
۹۳	۲-۴-۴. مرحله تأمین اعتبار
۹۴	۳-۴-۴. مرحله تعهد
۹۴	۴-۴-۴. مرحله تسجیل
۹۵	۵-۴-۴. مرحله صدور حواله
۹۶	۶-۴-۴. مرحله نظارت مالی
۹۷	۷-۴-۴. مرحله پرداخت
۱۰۱	پرسش‌ها
۱۰۲	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۰۷	فصل پنجم: حساب مستقل وجوه عمومی (خزانه)
۱۰۷	هدف کلی
۱۰۷	اهداف یادگیری
۱۰۷	۱-۵. مقدمه
۱۰۸	۲-۵. اهداف و وظایف اداره کل خزانه
۱۰۸	۱-۲-۵. اهداف
۱۰۹	۲-۲-۵. وظایف
۱۱۱	۳-۵. عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی
۱۱۳	۴-۵. تعریف بودجه
۱۱۴	۵-۵. طبقه‌بندی بودجه
۱۱۵	۶-۵. حسابداری بودجه‌ای
۱۱۸	۷-۵. تغییرات بودجه
۱۲۰	۸-۵. تخصیص اعتبار
۱۲۲	۹-۵. دریافت تنخواه‌گردان خزانه از بانک مرکزی
۱۲۳	۱۰-۵. برداشت / دریافت از سایر حساب‌های مستقل
۱۲۳	۱۱-۵. دریافت‌های وجوه عمومی

۱۲۴	۱۲-۵. تأمین اعتبار
۱۲۵	۱۳-۵. پرداخت به مؤسسات دولتی
۱۲۶	۱۴-۵. تسویه یا واریز تنخواه گردان دستگاه های اجرایی
۱۲۷	۱۵-۵. واریز تنخواه گردان خزانه
۱۲۸	۱۶-۵. تراز مانده ی حساب ها
۱۲۸	۱۷-۵. بستن حساب های موقت
۱۳۰	۱۸-۵. بستن حساب های دائمی
۱۳۰	۱۹-۵. صورت های مالی
۱۳۰	۱-۱۹-۵. صورت تغییرات در حساب مازاد
۱۳۱	۲-۱۹-۵. ترازنامه
۱۳۲	۳-۱۹-۵. صورت مقایسه سالانه بودجه و عملکرد
۱۳۶	۲۰-۵. بستن حساب ها
۱۳۷	۲۱-۵. صورت دریافت ها و پرداخت ها (صورت تغییرات در حساب مازاد)
۱۳۸	پرسش ها
۱۳۸	سؤالات چهار گزینه ای
۱۴۱	تمرین ها
۱۴۲	مسائل
۱۴۷	فصل ششم: حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای
۱۴۷	هدف کلی
۱۴۷	اهداف یادگیری
۱۴۷	۱-۶. مقدمه
۱۴۸	۲-۶. مروری بر قوانین و مقررات منطبق با وجوه اعتبارات هزینه ای در ایران
۱۵۰	۳-۶. عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای
۱۶۸	۴-۶. تراز آزمایشی اصلاح نشده
۱۷۵	۵-۶. عملیات پایان سال حساب مستقل
۱۷۵	۱-۵-۶. تنخواه گردان پرداخت باید تا پایان فروردین ماه سال بعد به کل تسویه یا واریز شود.
۱۷۵	۲-۵-۶. وضعیت بدهی های مؤسسه مشخص شود.
۱۷۶	۳-۵-۶. بستن حساب تنخواه گردان حسابداری
۱۷۷	۴-۵-۶. انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه
۱۷۹	۵-۵-۶. تعدیل حساب ها
۱۸۰	۶-۵-۶. تراز آزمایشی اصلاح شده
۱۸۲	۷-۵-۶. بستن حساب های موقت
۱۸۳	۸-۵-۶. تراز مانده ی حساب ها
۱۸۳	۹-۵-۶. بستن حساب های دائمی
۱۸۳	۶-۵-۶. حسابداری حساب های سنواتی
۱۸۶	۱-۶-۶. انتقال وجوه مصرف نشده سنواتی به خزانه
۱۸۷	۲-۶-۶. ثبت بستن حساب های موقت
۱۸۷	۳-۶-۶. ثبت بستن حساب های دائمی

۱۸۷	۶-۶-۴. تهیه ترازنامه
۱۸۸	۶-۷. مؤسسات خارج از شمول ماده ۶۳
۱۸۹	۶-۸. سیستم‌های ساده‌تر برای حسابداری بودجه‌ای
۱۹۱	۶-۸-۱. استفاده از سیستم یک‌طرفه بودجه در کنار سیستم متداول حسابداری (استفاده از دفتر اعتبارات برای کنترل‌های بودجه‌ای)
۱۹۸	۶-۸-۲. استفاده از حساب تعهدات قطعی نشده
۱۹۹	پرسش‌ها
۱۹۹	سؤالات چهارگزینه‌ای
۲۰۷	تمرین‌ها
۲۱۰	مسائل
۲۱۹	فصل هفتم: حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی)
۲۱۹	هدف کلی
۲۱۹	اهداف یادگیری
۲۱۹	۷-۱. مقدمه
۲۲۱	۷-۲. دارایی‌های سرمایه‌ای
۲۲۲	۷-۳. طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۲۲۳	۷-۴. مراحل اجرای طرح (پروژه)
۲۳۱	۷-۵. حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۲۳۲	۷-۵-۱. ابلاغ اعتبار مصوب
۲۳۲	۷-۵-۲. تخصیص اعتبار
۲۳۳	۷-۵-۳. درخواست وجه
۲۳۴	۷-۵-۴. تأمین اعتبار
۲۳۸	۷-۵-۵. پرداخت‌ها
۲۵۰	۷-۵-۶. ثبت‌های پایان سال
۲۶۷	پرسش‌ها
۲۶۷	سؤالات چهارگزینه‌ای
۲۶۹	تمرین‌ها
۲۷۰	مسائل
۲۷۵	فصل هشتم: حساب مستقل وجوه درآمدهای اختصاصی
۲۷۵	هدف کلی
۲۷۵	اهداف یادگیری
۲۷۵	۸-۱. مقدمه
۲۷۶	۸-۲. مروری بر قوانین و مقررات مرتبط با درآمدهای اختصاصی
۲۷۹	۸-۳. تحقق یا عدم تحقق درآمدهای اختصاصی
۲۸۱	۸-۴. عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه اختصاصی
۲۸۱	۸-۵. تصویب اعتبار
۲۸۳	۸-۶. وصول (شناسایی) درآمدهای اختصاصی
۲۸۳	۸-۷. انتقال وجوه اختصاصی به خزانه

۲۸۲	۸-۸. تخصیص اعتبار
۲۸۵	۸-۹. درخواست و دریافت وجه
۲۸۷	۸-۱۰. هزینه‌ها و پرداخت‌ها
۲۸۸	۸-۱۱. تراز مانده‌ی حساب‌ها (تراز آزمایشی اصلاح نشده)
۲۸۸	۸-۱۲. ثبت‌های تعدیلی
۲۹۱	۸-۱۳. تراز مانده‌ی حساب‌ها (اصلاح شده)
۲۹۵	۸-۱۴. صورت‌های مالی حساب مستقل
۲۹۵	۸-۱۴-۱. ترازنامه
۲۹۵	۸-۱۴-۲. صورت درآمد‌ها و هزینه‌ها
۳۰۱	پرسش‌ها
۳۰۱	سؤالات چهار گزینه‌ای
۳۰۳	تمرین‌ها
۳۰۴	مسائل
۳۰۷	فصل نهم: حساب‌های مستقل وجوه امانی
۳۰۷	هدف کلی
۳۰۷	اهداف یادگیری
۳۰۷	۹-۱. مقدمه
۳۰۸	۹-۲. حساب مستقل وجوه سپرده
۳۰۸	۹-۲-۱. تعریف سپرده
۳۰۹	۹-۳. انواع سپرده‌ها نزد دستگاه‌های دولتی
۳۱۲	۹-۴. نگهداری وجوه سپرده
۳۱۳	۹-۵. عملیات حسابداری مربوط به دریافت و انتقال وجوه سپرده
۳۱۳	۹-۶. عملیات حسابداری مربوط به استرداد وجوه سپرده
۳۱۶	۹-۷. عملیات حسابداری مربوط به بستن حساب‌ها و انتقال آنها به سال بعد
۳۱۷	۹-۸. حساب مستقل وجوه بازنشستگی
۳۲۰	۹-۹. عملیات حسابداری مربوط به بستن حساب‌ها و انتقال آنها به سال بعد
۳۲۱	پرسش‌ها
۳۲۱	سؤالات چهارگزینه‌ای
۳۲۶	تمرین‌ها
۳۲۸	مسائل
۳۳۳	پیوست (۱): مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی اهداف گزارشگری مالی
۳۴۵	پیوست (۲): مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی واحد گزارشگر
۳۴۹	پیوست (۳): مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی عناصر صورت‌های مالی
۳۵۷	پیوست (۴): مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی
۳۶۵	پاسخ سؤالات چهارگزینه‌ای
۳۶۹	کتابنامه

پیشگفتار

امروزه آشنایی با مفاهیم حسابداری برای همه‌ی کسانی که به انجام دادن فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازند از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر است، تا آنجا که حسابداری را زبان تجارت دانسته‌اند. در ایران، علی‌رغم توسعه‌ی روزافزون دولت و رشد قابل توجه درآمدها و هزینه‌های دولتی در سال‌های اخیر، و در کنار تلاش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته است، سیستم اطلاعاتی مالی کارامدی که بتواند کنترل‌های مالی لازم را در دستگاه‌های دولتی اعمال کند و در عین حال اطلاعات به هنگام و دقیقی از وضعیت مالی و نتایج عملیات آنها ارائه کند، مستقر نشده است. قاعدتاً بومی کردن یا وضع و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی کاری لازم و البته عظیم و زمانبر است و نیازمند همکاری نهادهای مختلف و صاحب‌نظران حوزه‌های تئوری و عمل است. سازمان حسابرسی طبق بند «ز» ماده ۷ اساسنامه‌ی خود متولی این امر شناخته می‌شود. این سازمان با همکاری بخش خصوصی، اشخاص ذیصلاح، مؤسسات و نهادهای فعال در حرفه و همچنین توسعه‌ی قوانین بورس اوراق بهادار و تمهید ضمانت اجرایی برای این قوانین توانسته است استانداردهای حسابداری و حسابرسی را به‌نحوی مناسب تدوین کند. بدین ترتیب فرایند ثبت عملیات، گزارشگری و گزارش‌گیری و نیز حسابرسی در بخش خصوصی توانسته است طی سال‌های اخیر پیشرفتی چشمگیر داشته باشد، حال آنکه حسابداری و حسابرسی دولتی در ایران شاهد چنین تحولی نبوده است. دلیل آن را بیش از همه باید در ساختار دولت و نحوه‌ی تعامل آن با نهادهای اصطلاحاً حسابخواه، منابع تشکیل‌دهنده‌ی درآمدی دولت، اتکای

بخش عمده‌ی اقتصاد کشور به دولت و در عوض کوچک بودن بازار سرمایه و... دانست. در حال سازمان حسابرسی تدوین استانداردهای این حوزه را نیز در دستور کار خود دارد و تاکنون علاوه بر تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (دولتی) که در پیوست همین کتاب می‌توانید به مطالعه آن بپردازید توانسته است ۶ استاندارد حسابداری بخش عمومی را به تصویب برساند و پیش‌نویس ۳ استاندارد دیگر را نیز تهیه کند. لازم به ذکر است استانداردهای مصوب از ابتدای فروردین ماه سال ۱۳۹۴ لازم الاجرا بوده و بر این اساس حسابداری دولتی تحت عنوان حسابداری بخش عمومی متداول و مرسوم است.

از این گذشته در حال حاضر، کتاب‌های حسابداری دولتی موجود در کشور ما عمدتاً روش‌های متنوع و متفاوتی را برای ثبت و گزارش رویدادهای مالی در سیستم حسابداری دولتی ارائه کرده‌اند و به دلیل گسترده بودن مطالب، برخی از کتاب‌ها آن چنان مفصل نگاشته شده‌اند که ارائه آنها به عنوان کتاب درسی برای دانشجویان مناسب نیست. از این رو، تصمیم بر آن شد که برای درس حسابداری و حسابرسی دولتی دانشگاه پیام‌نور کتاب مستقلی تدوین شود. در کتاب حاضر سعی شده است که مباحث حسابداری دولتی بر اساس استانداردهای روز دنیا و در نظر گرفتن قوانین و مقررات جاری کشور تنظیم شود.

در پایان ذکر نکات زیر خالی از فایده نیست:

- در حد امکان سعی شده است این کتاب با اتکا به تجربیات نویسندگان کتاب در دانشگاه پیام‌نور به صورت خودآموز تهیه شود و لذا شامل مثال‌های حل شده و راهنمایی‌های لازم برای یادگیری درس است. در هر فصل ابتدا قوانین و مقررات و مباحث تئوریک مرتبط با بحث اجمالاً بررسی شده و مطالب بر این اساس تشریح شده است. تلاش شده است تا در تشریح مطالب نقطه‌ی تعادلی در تئوری و عمل به دست آید و برای نیل به این منظور، مقررات، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و حتی مکاتبات سازمان‌های دولتی ایران نیز مد نظر قرار گرفته است. در پایان هر فصل علاوه بر پرسش و سؤالات چهارگزینه‌ای، تمرین‌ها، مشتمل بر نکات ساده‌تر و مسائل، مبتنی بر نکات جامع‌تر و پیشرفته‌تر ارائه شده است.

- سعی شده است کتاب برای دانشجویان رشته‌های غیرحسابداری نیز قابل استفاده باشد. با این همه توصیه می‌شود حتماً قبل از مطالعه این کتاب، حداقل دروس اصول حسابداری ۱ و ۲ را گذرانده یا کتاب‌های مرتبط با آن را مطالعه کنید. در هر حال اخذ این درس در نیمسال‌های آخر می‌تواند نتایج مناسب‌تری داشته باشد و تذکر کلیدی در روش مطالعه اینکه حضور در کلاس بدون آمادگی قبلی و یا مراجعه به پاسخ مسائل قبل از تلاش برای حل آن، نه تنها بر یادگیری درس مورد نظر تأثیر منفی می‌گذارد، بلکه مهارت‌ها و خلاقیت‌های لازم برای یک دانش‌آموخته و شاغل رشته حسابداری را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد و او را از موفقیت‌های پیش رو باز می‌دارد.

امید آن که کتاب حاضر بتواند به نیازی که در این زمینه احساس می‌شود پاسخگو باشد. از همه‌ی خوانندگان و صاحب‌نظران عزیز درخواست می‌شود از طریق پست الکترونیک زیر ما را از نقطه‌نظرات خود بهره‌مند سازند.

مجید نوریان علی شفیع‌زاده

Majidnourian@yahoo.com

فصل اول

کلیات

هدف کلی

آشنایی با اصول و مفاهیم اساسی حسابداری دولتی و تفاوت‌های آن با حسابداری بازرگانی

اهداف یادگیری

- از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:
۱. انواع فعالیت‌های دولت، نهادهای حکومتی و مفهوم هر کدام از آنها را بدانید.
 ۲. تفاوت مؤسسات تجاری و مؤسسات دولتی را بدانید.
 ۳. تفاوت‌های حسابداری دولتی و حسابداری مالی را بدانید.
 ۴. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری دولتی را بشناسید و نیازهای آنها را بدانید.

۱-۱. مقدمه

حسابداری دولتی یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی دستگاه‌های دولتی را جمع‌آوری، ثبت و طبقه‌بندی می‌کند و گزارش‌های مورد نیاز را برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری دولتی فراهم می‌کند. این فرایند، با رعایت قوانین و مقررات و اصول متداول حسابداری دولتی انجام می‌شود.

آنچه باید ضمن مطالعه‌ی حسابداری دولتی مورد توجه قرار گیرد این واقعیت است که در سازمان‌های دولتی، همیشه لزوم رعایت قوانین و مقررات جاری کشورها، پیروی از اصول و استانداردهای متداول حسابداری را تحت‌الشعاع خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، در صورت وجود تناقض بین قوانین و مقررات از یک سو و اصول

متداول حسابداری از سوی دیگر، حسابدار دولتی همیشه ناگزیر از چشم‌پوشی از اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری و رعایت قوانین و مقررات است. از طرف دیگر، چون قوانین و مقررات کشورهای مختلف متفاوت است، برخلاف حسابداری مالی و بازرگانی، که اصول و موازین کلی آن در همه‌ی کشورها تقریباً مشابه است، سیستم حسابداری دولتی هر کشور معمولاً دارای روش‌ها، خصوصیات و قالب‌های خاصی است که آن را از سیستم‌های مورد عمل در سایر کشورها تا حدودی متفاوت و لزوم مطالعه‌ی مستقل آن را مطرح می‌سازد (اقوامی و باباجانی، ۱۳۷۰: ۱۶).

۱-۲. انواع فعالیت‌های دولت

دولت به نمایندگی از کل مردم اداره امور جامعه را به عهده دارد. در این زمینه امور مختلفی توسط دولت به نمایندگی از جامعه انجام می‌شود. این امور، از طریق تشکیلات زیر مجموعه‌ی دولت انجام می‌شود. برخی از این فعالیت‌ها، اموری هستند که انجام آنها فقط در حیطه‌ی اختیارات و وظایف دولت است و برخی دیگر اموری را شامل می‌شود که علاوه بر دولت، سایر آحاد جامعه نیز می‌توانند به آن مبادرت ورزند. از این دیدگاه، فعالیت‌های نهادهای حکومتی را می‌توان به دو دسته کلی زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. فعالیت‌های حاکمیتی ۲. فعالیت‌های تصدی‌گری

۱-۲-۱. فعالیت‌های حاکمیتی

فعالیت‌های حاکمیتی فعالیت‌هایی‌اند که دولت از باب اعمال حاکمیت دولت انجام می‌دهد و انجام آنها صرفاً از اختیارات یا وظایف دولت بوده و سایر آحاد جامعه حق انجام چنین اموری را ندارند. اموری از قبیل قانون‌گذاری، دفاعی و انتظامی و وصول مالیات و عوارض گمرکی را می‌توان از این دسته فعالیت‌ها نام برد. انجام فعالیت‌های حاکمیتی، منفعت اقتصادی مستقیم برای دولت ندارد، لذا فعالیت‌های حاکمیتی جزء فعالیت‌های غیرانتفاعی‌اند.

۱-۲-۲. فعالیت‌های تصدی‌گری

فعالیت‌های تصدی‌گری فعالیت‌هایی‌اند که علاوه بر دولت، سایر آحاد جامعه نیز

کلیات ۳

می‌توانند به آن مبادرت ورزند لیکن دولت به‌عنوان متولی اصلی امور جامعه، به‌منظور اجرای برنامه‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، انجام دادن قسمتی از این امور را به عهده می‌گیرد. اموری از قبیل تولید محصولات مختلف صنعتی، بانکداری، هواپیمایی و کشتیرانی را می‌توان از این قبیل امور دانست. دولت با انجام فعالیت‌های تصدی‌گری می‌تواند منفعت اقتصادی نیز کسب کند، لذا فعالیت‌های تصدی‌گری را می‌توان به فعالیت‌های انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم کرد. آن قسمت از فعالیت‌ها که هدف آنها مستقیماً کسب منفعت اقتصادی نیست را فعالیت‌های غیرانتفاعی و فعالیت‌هایی که علاوه بر جامعه عمل پوشاندن به اهداف برنامه‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، منفعت اقتصادی نیز عاید دولت می‌کنند را فعالیت‌های انتفاعی می‌گویند. برای مثال، دولت با انجام عملیات بانکداری، علاوه بر اینکه سیاست‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی خود را تعقیب می‌کند، منافع اقتصادی نیز کسب می‌کند.

پس تمامی فعالیت‌های حاکمیتی و قسمتی از فعالیت‌های تصدی‌گری دولت غیرانتفاعی هستند. حسابداری فعالیت‌های انتفاعی نهادهای دولتی تقریباً شبیه حسابداری بازرگانی است، اما با توجه به اینکه حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در بخش فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت تفاوت ماهوی با نیازهای اطلاعاتی حسابداری بازرگانی دارد، سیستم حسابداری مورد استفاده برای این فعالیت‌ها نیز متمایز از حسابداری بازرگانی است.

۳-۱. تفاوت‌های مؤسسات دولتی با مؤسسات بخش خصوصی

مؤسسات دولتی در موارد زیادی با مؤسسات بخش خصوصی اختلاف دارند. مهم‌ترین آنها که بر ساختار و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی تأثیرگذار است، به شرح زیر است:

۱-۳-۱. انگیزه و هدف از تأسیس و فعالیت

مؤسسات بخش خصوصی منحصراً برای تحصیل سود تأسیس می‌شوند درحالی‌که مؤسسات دولتی بنابر ضرورت‌های قانونی و تأمین مصالح عامه‌ی مردم تأسیس

می‌شوند و فعالیت می‌کنند.

۱-۳-۲. نوع مالکیت

نوع مالکیت در مؤسسات دولتی «عمومی» است و خرید و فروش و بهره‌برداری از اموال دولتی تابع قوانین و مقررات خاص خود است درحالی‌که در بخش خصوصی مالکیت «خصوصی» است و تابع قوانین و مقررات بخش خصوصی است.

۱-۳-۳. روش‌های تأمین منابع مالی

منابع مالی دستگاه‌های دولتی از طریق وصول مالیات و سایر درآمدهای مربوط به انحصارات و مالکیت دولت و همچنین فروش معادن و منابع طبیعی که متعلق به همه‌ی آحاد ملت است تأمین می‌شود درحالی‌که منابع مورد نیاز برای فعالیت بخش خصوصی از طریق مالکان آن تأمین می‌شود. لازم به ذکر است که هم مؤسسات دولتی و هم مؤسسات بخش خصوصی می‌توانند از طریق دریافت وام و اوراق قرضه نیز منابع مالی مورد نیاز خود را تأمین کنند که از این جهت شباهت‌هایی با همدیگر دارند.

۱-۳-۴. عدم لزوم ارتباط درآمدها با هزینه‌ها در مؤسسات دولتی

در مؤسسات دولتی، میزان درآمدها و هزینه‌ها الزاماً هماهنگ با هم نیست و ممکن است انجام یک فعالیت هزینه بیشتری از عایدات آن نصیب مؤسسه دولتی کند؛ درحالی‌که در بخش خصوصی، سرمایه‌گذاران همواره به دنبال این هستند که درآمدهای هر فعالیت، اقتصادی، علاوه بر تأمین هزینه‌های آن فعالیت، مبلغی نیز به‌عنوان سود عاید سرمایه‌گذاران کند.

۱-۳-۵. شیوه‌های کسب درآمد

مؤسسات خصوصی فقط از طریق فروش کالا و یا ارائه خدمات می‌توانند درآمد کسب کنند، درحالی‌که دولت علاوه بر انجام فعالیت اقتصادی و فروش کالا و ارائه خدمات، از طریق وضع قوانین و مقررات، می‌تواند با وصول مالیات و عوارض مختلف، کسب درآمد کند.

۱-۴. سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی

در سنوات اخیر، بخش بزرگی از مسئولیت پاسخگویی دولت در قبال مردم، در گرو وجود اطلاعات مکفی و شفاف درباره‌ی فعالیت‌های مالی دولت می‌باشد که از سیستم حسابداری دولتی قابل استخراج است. بقا و دوام دولت‌ها در جهان پیشرفته امروزی منوط به پاسخگویی مقامات منتخب در مقابل مردم می‌باشد. سیستم‌های حسابداری دولت امروزی باید به‌نحوی استقرار یابد که اطلاعات مستخرجه از آن بتواند دولتمردان را در مقام پاسخگویی به شهروندان کشور یاری کند. در یک دید جامع‌نگر، سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی باید واجد خصوصیتی باشد که بتواند اطلاعات قابل اعتمادی به‌منظور پیش‌بینی وضعیت مالی دولت، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی منطقی و پیشرو، ارزیابی عملکرد نهادهای حکومتی و اعمال کنترل‌های مالی و عملیاتی لازم را فراهم آورد.

استفاده‌کنندگان از اطلاعات به‌دست آمده از سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی طیف وسیعی از مردم، برنامه‌ریزان، مدیران و نهادهای نظارتی را تشکیل می‌دهند. آحاد مردم جهت ارزیابی عملکرد نهادهای حکومتی و برنامه‌ریزان دولتی برای تنظیم برنامه‌ها و بودجه‌ریزی، از اطلاعات سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی استفاده می‌کنند. مدیران سطوح میانی مؤسسات دولتی برای برنامه‌ریزی، نظارت و ارزیابی واحدهای تحت سرپرستی خود و مدیران عالی مانند وزراء، برای پاسخگویی در مقابل مردم و نمایندگان آنها از اطلاعات سیستم حسابداری دولتی استفاده می‌کنند. نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی برای ایفای هر چه بهتر امر نظارت بر مؤسسات دولتی از اطلاعات سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی استفاده می‌کنند. و بالاخره هیأت دولت و مجلس شورای اسلامی نیز از اطلاعات سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی جهت تدوین، اجرا، و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات بهره‌برداری می‌کنند.

۱-۵. تفاوت‌های حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی

با توجه به اینکه اهداف و به تبع آن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در بخش دولتی متفاوت از نیازها و اهداف استفاده‌کنندگان اطلاعات

حسابداری بازرگانی است، وجوه افتراق حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

۱-۵-۱. تفاوت در اهداف گزارشگری مالی

با توجه به اینکه انگیزه‌ی تأسیس مؤسسات بازرگانی کسب سود است، گزارشات مالی که در حسابداری بازرگانی تهیه می‌شود، به‌عنوان ابزاری جهت کسب اطلاعات مورد نیاز تصمیم‌گیرندگان به‌منظور نیل به این هدف استفاده می‌شود. در حسابداری بازرگانی، سعی می‌شود که صورت‌های مالی به‌نحوی تهیه و تنظیم شود که بهتر بتواند قابلیت پیش‌بینی و نتیجتاً تصمیم‌گیری صحیح را برای استفاده‌کنندگان فراهم کند. لیکن از آنجا که انگیزه‌ی تشکیل مؤسسات دولتی کسب سود نیست، استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری دولتی این اطلاعات را برای مقاصد دیگری غیر از کسب سود مورد استفاده قرار می‌دهند و طبعاً نوع اطلاعات مورد نیاز آنها متفاوت از اطلاعاتی است که از سیستم حسابداری بازرگانی به‌دست می‌آید.

۱-۵-۲. تفاوت در حساب‌ها و صورت‌های مالی

با توجه به متفاوت بودن اهداف در بخش دولتی و غیردولتی، حساب‌ها و صورت‌های مالی به‌دست آمده از سیستم حسابداری بازرگانی و سیستم حسابداری دولتی متفاوت است. مقاصد اصلی سازمان‌های دولتی را اجرای وظایف قانونی جهت نیل به اهداف دولت، اجرای برنامه‌های مصوب و ارائه خدمات به مردم تشکیل می‌دهد، لذا ثبت و طبقه‌بندی فعالیت‌های مالی و تهیه‌ی صورت‌های مالی در سازمان‌های مذکور اساساً به منظور اعمال کنترل‌های بودجه‌ای، مالی و قانونی، تعیین هزینه‌های اجرای برنامه‌ها و طرح‌های مصوب، تعیین هزینه‌های خدمات ارائه شده و تطبیق درآمدها و منابع مالی با مصارف و هزینه‌ها انجام می‌شود. در حسابداری دولتی عموماً به جای صورت سود و زیان، صورت درآمد و هزینه یا صورت دریافت و پرداخت و تغییرات در حساب مازاد تنظیم می‌شود و با توجه به استفاده از حساب‌های مستقل متعدد و متفاوت بودن نحوه‌ی ثبت دارایی‌های غیرجاری در حسابداری دولتی، ترازنامه‌ی سیستم حسابداری دولتی با ترازنامه‌ی سیستم حسابداری بازرگانی متفاوت خواهد بود.

۱-۵-۳. مقدم بودن قوانین و مقررات بر اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری در

حسابداری دولتی

یکی دیگر از موارد افتراق حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی، تقدم اجرای قوانین و مقررات (به عنوان لوازم و ابزار اصلی حفظ وجوه و منافع عمومی) بر اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری است. مؤسسات بازرگانی جهت ارائه‌ی گزارشات مالی خود، اصول و استانداردهای حسابداری را مورد استفاده قرار می‌دهند، اما در حسابداری دولتی، جهت وصول درآمدها و سایر دریافت‌ها و تودیع آنها در حساب‌های بانکی، انجام هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها، انجام معاملات، تنظیم و اجرای قراردادهای تنظیم اسناد و حساب‌ها و رسیدگی به آنها، نگهداری حساب‌های مستقل، نحوه‌ی تخصیص و مصرف منابع، نحوه‌ی اجرای برنامه‌ها و طرح‌های عمرانی و به‌طورکلی انجام مراحل مختلف امور مالی، رعایت قوانین و مقررات و تشریفات مصوب به‌خصوصی الزامی بوده و رعایت آنها مقدم بر اصول پذیرفته شده حسابداری است و در صورت تباین و تضاد بین قوانین و مقررات و اصول پذیرفته شده حسابداری، اجرای قوانین و مقررات مقدم بر تبعیت از اصول پذیرفته شده حسابداری است.

در ایران، علاوه بر قانون اساسی^۱ که در آن اصول و مقررات کلی ناظر بر برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و انجام و ثبت فعالیت‌های مالی سازمان‌های دولتی تبیین شده است، در قانون محاسبات عمومی، به‌صورت جزئی‌تری نحوه‌ی تهیه و تصویب و

۱. اصول ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقررات کلی مربوط به تهیه و تصویب بودجه، وضع مالیات‌ها، دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت و نحوه حسابرسی آنها را به شرح زیر بیان نموده است: اصل پنجاه و یکم: هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود. اصل پنجاه و دوم: بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌شود. هر گونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود. اصل پنجاه و سوم: کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه داری کل متمرکز می‌شود و همه‌ی پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد. اصل پنجاه و چهارم: دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر رئیس مجلس شورای اسلامی است. سازمان و اداره‌ی امور آن در تهران و مراکز استان‌ها به موجب قانون تعیین خواهد شد. اصل پنجاه و پنجم: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.