

## حسابداری و حسابرسی دولتی

### فصل اول: مبنای حسابداری

دولت از اجتماع تعدادی از سازمان های دولتی تشکیل میشود تا از طریق آنها وظایفی را که به عهده دارد انجام دهد پس سازمان های دولتی واحدهای تابع دولت هستند و به دو گروه کلی تقسیم میشوند

۱- سازمان های دولتی غیرانتفاعی

۲- سازمان های انتفاعی وابسته به دولت

سازمان های دولتی غیرانتفاعی: سازمان هایی هستند که برای تحصیل درآمد ایجاد نشده بلکه برای اجرای قسمتی از برنامه های اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و یا سیاسی دولت تاسیس گردیده اند و به دو دسته تقسیم میشوند وزارت خانه ها و موسسات دولتی

سازمان های انتفاعی وابسته به دولت: سازمان هایی هستند که علاوه بر آنکه هزینه های تولید کالا و خدمات را از محل درآمدهای خود تامین مینمایند مقداری درآمد نیز برای دولت تحصیل میکند مانند شرکت های دولتی، شرکت اب و فاضلاب و....

مقایسه سازمان های دولتی و سازمان های بازرگانی:

۱\_ سازمان های بازرگانی صرفا برای تحصیل سود تاسیس میشوند ولی سازمان های دولتی غیر انتفاعی انگیزه و هدف تاسیس رفع ضرورت های اجتماعی و قانونی است.

۲\_ مالکیت سازمان های دولتی عمومی و سهامداران آن همه مردم میباشد ولی سهام آن به ترتیبی که در سازمان های بازرگانی مرسوم هست خرید و فروش نمیشود.

۳\_ منابع مالی مورد نیاز برای برنامه های دولت از طریق وصول مالیات و سایر درآمدها و فروش منابع زیرزمینی تامین میشود و اشخاصی که منابع مالی را تامین میکنند انتظار دریافت سود سهام به نسبت میزان سرمایه گذاری را ندارند در حالی که در موسسات بازرگانی اشخاصی که سرمایه گذاری میکنند به نسبت سرمایه گذاری انتظار سود سهام دارند.

۴\_ دولت هزینه های خود را بر اساس درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در بودجه سالانه پیش بینی میکند لذا تا آنجا که منابع مالی اجازه میدهد به جامعه خدمت ارائه میکند ولی سازمان های بازرگانی تا زمانی سرمایه گذاری میکنند که درآمد قابل ملاحظه ای کسب کنند.

۵\_ دولت قدرت قانونی لازم را برای وصول مالیات دارد و هر سال انرا افزایش میدهد ولی موسسات بازرگانی قدرت لازم را برای وصول درآمدهای اجباری ندارند و سعی میکنند از طریق افزایش تولید کالاها و خدمات بر ثروت سهامداران بیفزایند. تشابهات سازمان های دولتی و بازرگانی:

۱\_ در بیشتر موارد هر دو سازمان محصولات مشابهی تولید و یا خدمات همانندی ارائه می کنند مانند بیمارستان خصوصی و دولتی

۲\_ سازمان های دولتی و بازرگانی بخش های تکمیل کننده اقتصاد کشور هستند

## مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی:

۱\_ صورت های مالی به دلیل انگیزه تاسیس آنها فرق دارد. انگیزه تاسیس در شرکت های بازرگانی چون سود است پس صورت سود و زیان یکی از صورت های مالی اساسی است در حالی که در موسسات دولتی سود و زیان مفهومی ندارد و به جای آن صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه تنظیم میگردد.

۲\_ لزوم رعایت کنترل بودجه ای: در حسابداری دولتی دفاتر سیستم حسابداری طوری طراحی میشود که کنترل بوجه مصوب از طریق مقایسه ارقام واقعی درآمد و هزینه با ارقام پیش بینی شده در بودجه مصوب سالانه امکان پذیر باشد ولی در موسسات بازرگانی بودجه به اندازه حسابداری موسسات دولتی اهمیت ندارد.

۳\_ لزوم نگه داری حساب مستقل: در حسابداری دولتی به جای اینکه موسسه دولتی یک شخصیت حسابداری داشته باشد هر یک از منبع مالی استفاده میشود یک شخصیت حسابداری است لذا هر منبع مالی یک حساب مستقل میباشد پس وزارت خانه ها و موسسات دولتی به تعداد منابع مالی، حساب های مستقل دارند.

۴\_ تفاوت در نحوه ثبت داراییهای ثابت: در حسابداری دولتی داراییهای ثابت به محض خرید به هزینه منظور میشود در حالی که در حسابداری بازرگانی داراییها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور گردیده و به تدریج براساس عمر مفید مستهلک و به حساب هزینه منظور میشود.

۵\_ تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی برای زمان شناسایی هزینه و درآمد از مبنای نقدی، نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی استفاده میشود ولی در حسابداری بازرگانی به علت رعایت اصل هزینه های هر دوره از درآمد همان دوره (اصل تطابق) فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده میشود.

## مبنای حسابداری

زمان شناسایی هزینه ها و درآمدها را مشخص میکند.

۱\_ مبنای نقدی

۲\_ مبنای تعهدی

۳\_ مبنای نیمه تعهدی

۴\_ مبنای تعهدی تعدیل شده

۵\_ مبنای نقدی تعدیل شده

۱\_ مبنای نقدی: درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه ها در زمان پرداخت وجه نقد در دفاتر شناسایی و ثبت می شود (حساب های دریافتی و پرداختی وجود ندارد).

مثال) اداره دارایی در تاریخ ۶۹/۲/۲۵ مقداری کاغذ به مبلغ ۱۰۰۰،۰۰۰ خریداری می نماید و در همان زمان تحویل می گیرد ولی وجه آن را به علت تشریفات اداری در تاریخ ۶۹/۳/۲۵ پرداخت مینماید ثبت های لازم به شرح زیر است

۶۹/۲/۲۵ ثبت نداریم چون مبنا نقدی است و دریافت و پرداختی صورت نگرفته است.

۶۹/۳/۲۵ هزینه ملزومات اداری ۱۰۰۰،۰۰۰

وجه نقد/بانک ۱۰۰۰،۰۰۰

در این مبنا اصل تطابق (یعنی هزینه های هر دوره را از درآمد همان دوره پرداخت کنیم) رعایت نمی شود و استاندارد های پذیرفته شده حسابداری آنرا قبول ندارد.

۲\_ مبنای تعهدی: درآمد در زمانی که تحصیل می شود یا تحقق می یابد(زمانی که درآمد به صورت قطعی تشخیص میشود) و هزینه در زمان ایجاد یا تحمل در دفاتر شناسایی و ثبت می شود و ربطی به زمان وصول و پرداخت ندارند حساب های دریافتنی و پرداختنی ایجاد می گردد.

مثال)بیست نفر دانشجوی دانشگاه پیام نور در هنگام ثبت نام اولیه سال ۹۱ که شهریه شان جمعا ۱۰۰۰،۰۰۰ است قادر به پرداخت شهریه نیستند و دانشگاه موافقت می نماید که در پایان فروردین ۹۱ واریز نمایند، این دانشجویان در ۹۰/۶/۲۸ ثبت نام می کنند و در ۱۵ بهمن ۹۰ کلاس ها به اتمام می رسند و بدهی خود را در ۹۱/۱/۳۱ به حساب واریز می کنند. ثبت های لازم به شرح زیر است:

۹۰/۶/۲۸ ثبت نداریم چون خدمتی صورت نگرفته است.

۹۰/۱۱/۱۵ کلاس ها تمام شده است پس دانشگاه باید درآمد را شناسایی کند

\_حساب دریافتنی ۱۰۰۰،۰۰۰

درآمد شهریه ۱۰۰۰،۰۰۰

۹۱/۱/۳۱ وجه نقد ۱۰۰۰،۰۰۰

حساب دریافتنی ۱۰۰۰،۰۰۰

۳\_ مبنای نیمه تعهدی: ترکیبی از دو مبنای نقدی و تعهدی است، هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و ثبت می شوند اما درآمد باید دو ویژگی زیر را داشته باشد

الف) قبل از وصول درآمد قابل اندازه گیری و تشخیص باشد

ب) در کوتاهترین زمان مبلغ قابل وصول باشد

مثال) فعالیت های مالی دانشگاه پیام نور در یکساله ۹۳ به شرح زیر است.

الف) درآمد شهریه دانشجویان ۱۰۰۰،۰۰۰ که از مبلغ مذکور ۸۰۰،۰۰۰ نقدی وصول و برای ۲۰۰،۰۰۰ فرصت داده شده که حداکثر تا پایان اردیبهشت ۹۴ به حساب دانشگاه واریز کنند.

وجه نقد ۸۰۰,۰۰۰

درآمد شهریه ۸۰۰,۰۰۰

ب) هزینه های ایجاد شده دانشگاه در سال ۹۳ ۷۵۰,۰۰۰ که از مبلغ مذکور ۷۰۰,۰۰۰ پرداخت و مابقی تا پایان فروردین پرداخت میشود

هزینه دانشگاه ۷۵۰,۰۰۰

حساب پرداختنی ۵۰,۰۰۰

وجه نقد ۷۰۰,۰۰۰

۴\_ تعهدی تعدیل شده: هزینه ها بر مبنای تعهدی ولی درآمد هابه دو دسته تقسیم می شوند

الف) درآمد هایی که اندازه گیری دقیق ان ها امکان پذیر باشد و در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول باشد بر اساس مبنای تعهدی ثبت می شوند

ب) درآمد هایی که اندازه گیری دقیق ان ها امکان پذیر نبوده و یا وصول ان ها در کوتاه مدت امکان پذیر نباشد به روش نقدی ثبت می شود.

\*مناسبترین مبنا برای حسابداری سازمان های غیر انتفاعی مبنای تعهدی تعدیل شده است\*

مثال) وضعیت مالی شهرداری تهران که از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می نماید در سال ۹۳ به شرح زیر است:

الف) درآمد ها و عوارض تشخیص شده قابل وصول در کوتاه مدت ولی دریافت نشده است ۳۵۰,۰۰۰

حساب دریافتنی ۳۵۰,۰۰۰

درآمد عوارض ۳۵۰,۰۰۰

ب) درآمد ها و عوارض وصول شده ۲۹,۶۵۰,۰۰۰

وجه نقد ۲۹,۶۵۰,۰۰۰

درآمد عوارض ۲۹,۶۵۰,۰۰۰

ج) هزینه های تحقق یافته پرداخت شده ۱۷,۵۰۰,۰۰۰

هزینه ۱۷,۵۰۰,۰۰۰

وجه نقد ۱۷,۵۰۰,۰۰۰

د) هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده ۲,۵۰۰,۰۰۰

هزینه ۲,۵۰۰,۰۰۰

حساب پرداختنی ۲,۵۰۰,۰۰۰

۵\_ مبنای نقدی تعدیل شده: به روش حسابداری نقدی شباهت زیادی دارد، در مبنای نقدی تعدیل شده درآمد به روش

نقدی ولی در مورد هزینه ها ۲ تا شرط باید باشد تا هزینه شناسایی و ثبت گردد

الف) تحویل کالا و خدمات ب) پرداخت قطعی

در روش حسابداری نقدی برای هزینه ها از روش نقدی استفاده می کردیم ولی از انجایی که هر پرداختی هزینه نیست و

طبق قانون محاسبات عمومی کشور ۴ نوع پرداخت شامل علی الحساب، تن خواه گردان، پیش پرداخت و هزینه وجود دارد

لذا برای اینکه هزینه مشخص بوده و ثبت شود باید دو تا شرط فوق باشد اگر یکی نباشد قابل شناسایی نیست چون

پرداخت های دیگر جزو دارایی و غیر قطعی است. این مبنا مورد توجه قانون محاسبات کشور است.

مثال) مثال قبلی (شهرداری تهران) با استفاده از روش مبنای نقدی تعدیل شده به شرح زیر است:

الف) ثبت ندارد

## ایران مدرس – بزرگترین سایت تدریس و آموزش حسابداری و سایر دروس

www.IranModares.com

---

ب) وجه نقد ۲۹,۶۵۰,۰۰۰

درآمد عوارض ۲۹,۶۵۰,۰۰۰

ج) هزینه ۱۷,۵۰۰,۰۰۰

وجه نقد ۱۷,۵۰۰,۰۰۰

د) ثبت ندارد

برای دریافت جزوات آموزشی بیشتر حسابداری و سایر دروس و همچنین برای مشاهده لیست مدرسین تدریس خصوصی حسابداری، دروس ابتدایی و متوسطه، کنکور و دانشگاه و ... به سایت ایران مدرس مراجعه کنید.

[www.IranModares.com](http://www.IranModares.com)