

فصل دوم: اصول بنیادی حسابداری دولتی و انواع حساب های مستقل

اصول بنیادی: به مجموعه ای از موازین، استاندارد ها و قواعد کلی گفته می شود که چهار چوب حسابداری دولتی و غیر انتفاعی بر پایه ان ها استوار است.

۱_ اصل لزوم نگه داری حساب مستقل: در یک سازمان غیر انتفاعی یک یا چند حساب مستقل وجود دارد که هر یک از این حساب های مستقل به تنهایی یک واحد مالی و حسابداری است که باید صورت های مالی جداگانه داشته باشد در صورتی که در یک سازمان بازرگانی فقط یک واحد مالی و حسابداری وجود دارد که همان کل سازمان است.

هر حساب مستقل که اصل لزوم نگه داری حساب های مستقل بر پایه ان استوار است دارای مشخصاتی به شرح زیر است:

الف) به علت اینکه این حساب مستقل شامل منابع مالی است که برای تامین هزینه های فعالیت ها، طرح ها و برنامه های مشخصی مصرف میشوند پس یک واحد مالی است

ب) به علت اینکه این حساب مستقل فعالیت های مالی مربوط به منابع مالی مشخصی را ثبت، طبقه بندی و وضعیت دارایی های جاری، بدهی های جاری، اندوخته ها و مازاد را گزارش می کنند پس یک واحد حسابداری است

۲_ اصل لزوم کنترل بودجه: کنترل بودجه عبارت است از تعیین میزان واقعی درآمدها و هزینه ها از یک طرف و مقایسه مستمر ان ها با بودجه مصوب جهت اطمینان از انجام دقیق ان ها توسط دولت و سازمان های تابعه دولت، در اصل ۵۵ قانون اساسی ایران آمده هیچ هزینه ای نبایستی از اعتبارات مصوب تجاوز کند و در اصل ۵۳ نیز برای انجام هزینه ها شرط لازم و کافی آمده (کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد) و این قوانین مشخص می نماید که کنترل بودجه لازم است تا هزینه ها تجاوز ننماید و قانون گذار دولت را مجاز می نماید تا در حد اعتبارات مصوب هزینه نماید.

۳_ اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد: هزینه دستگاههای دولتی پس از طی مراحل مشخصی پرداخت می شود یکی از مراحل هزینه تامین اعتبار است. تامین اعتبار یعنی قسمتی از اعتبار تخصیص یافته را برای هزینه معینی تخصیص بدهند (مسدود کنیم تا به مصرف دیگری نرسد)

اعتبار مصوب یک اجازه کلی قانونی است که از طرف قوه مقننه به قوه مجریه داده می شود تا کالا و خدمات مورد نیاز را برای تحقق هدف های معینی خریداری نماید. خرید کالا و خدمات به دولت ایجاد بدهی میکند و اعتبار یعنی اجازه این بدهی.

استفاده از اعتبار، مشروط بر این است که تامین مالی صورت بگیرد یعنی دولت درآمد هایی که وجه آن ها باید طبق برنامه به مصرف باز پرداخت بدهی های قابل پرداخت ناشی از خرید کالا و خدمات برسد را وصول نماید. زمانی که درآمد ها وصول شد یه تدریج دولت به دستگاه های تابعه اجازه می دهد که از اعتبارات مصوب به میزان معینی که اعتبارات تخصیص یافته گویند استفاده نماید پس اعتبارات تخصیص یافته اجازه ای است که دولت به واحد های تابعه خود می دهد تا از تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب بودجه کل کشور استفاده نمایند.

۴_ اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری: با توجه به اینکه مقررات مالیهر کشور بر اساس نیازها و امکانات آن کشور تدوین و تصویب می شود در مواردی که مقررات و قوانین مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری مغایرت داشته باشد اولویت با رعایت اصل مقررات مالی است مثلا طبق قانون محاسبات عمومی کشور در ایران در حسابداری دولتی از سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می شود ولی استاندارد های پذیرفته شده حسابداری دولتی از سیستم نیمه تعهدی استفاده می شود که در ایران روش نقدی تعدیل شده ارجحیت دارد.

۵_ اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی: صاحب نظران و کمیته تدوین استاندارد های پذیرفته شده حسابداری دولتی معتقدند که درآمدها و هزینه های موسسات دولتی و غیر انتفاعی با استفاده از حسابداری نیمه تعهدی شناسایی و ثبت می شود پس این اصل باید رعایت شود مگر اینکه قوانین و مقررات کشوری مبنای دیگری را مشخص کند.

انواع حساب های مستقل در حسابداری دولتی:

(۱) حساب های مستقل برای وجوه دولتی

۲) حساب های مستقل برای وجوه سرمایه ای

۳) حساب های مستقل برای وجوه امانی

حساب مستقل برای وجوه دولتی: عمدتاً در فعالیت های مصرفی تاکید دارد و کلیه دارایی ها و منابع این نوع حساب های مستقل متعلق به دولت بوده و مأموریت این نوع حساب ها بر تحصیل و مصرف منابع می باشد. انواع حساب های مستقل برای وجوه دولتی عبارتند از:

الف) حساب های مستقل وجوه عمومی: واحد مالی و حسابداری مستقلی است که منابع تامین مالی این حساب مستقل درآمد های عمومی کشور مانند مالیات ها، حقوق عوارض گمرکی، فروش منابع زیر زمینی و... می باشد. منابع این حساب به مصرف هزینه های مربوط به امور دفاعی، امور عمومی، امور اجتماعی و امور اقتصادی می باشد. چون منابع مالی این حساب از درآمد های عمومی کشور تامین و صرف هزینه های جاری و عمومی می شوند حساب مستقل وجوه عمومی می گوئیم.

ب) حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی: یک واحد مالی و حسابداری مستقلی است که درآمد های اختصاصی را به موجب قانون وصول و به مصرف هزینه های خاص برساند به عبارتی به دولت و شهرداری ها و واحد های تابع دولت این اجازه داده شده است.

ج) حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی: در بیشتر کشورها برای بازپرداخت اصل و بهره وام های بلند مدت دولت و یا شهرداری ها اعم از وام های بانکی و وام های ناشی از فروش اوراق قرضه دولتی یک حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی ایجاد می شود. منابع مالی مورد نیاز برای بازپرداخت اصل و بهره وام های عمومی دولت معمولاً توسط حساب مستقل وجوه عمومی تامین می شود.

دولت و شهرداری ها با توجه به زمان بندی بازپرداخت اصل و بهره بدهی های بلند مدت وجوه لازم را که در بودجه مصوب حساب مستقل وجوه عمومی پیش بینی شده به حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی واریز می کنند و این مبالغ چون تا زمان سررسید وام ها امکان دارد راکد بماند سرمایه گذاری کوتاه مدت شده و سود آن به مصرف بهره وام های دریافتی می رسد در ایران مستقیماً این نوع وام ها از حساب مستقل وجوه عمومی پرداخت می شود.

د) حساب مستقل وجوه عوارض مخصوص: دولت و شهرداری ها برخی خدمات معین برای گروه خاصی از شهروندان انجام می دهند و تمام یا قسمتی از بهای تمام شده خدمات را یکجا یا اقساطی دریافت می کند این قبیل وجوه در یک حساب مستقل و جداگانه به عنوان حساب مستقل وجوه عوارض مخصوص نگه داری و به مصرف فعالیت های مربوط به آن خدمات می رسد و پس اتمام این حساب منحل می شود.

ه) حساب مستقل وجوه پروژه های عمرانی: دولت و شهرداری ها معمولا برای خرید، احداث دارایی های ثابت عمومی مانند دانشگاه، بیمارستان، سدسازی و ... یک حساب مستقل پروژه های عمرانی ایجاد می نماید. منابع مالی این نوع حساب از محل وجوه عمومی ویا وام های بانکی ویا انشار یا فروش اوراق قرضه دولت تامین می شود، دوره مالی این حساب های مستقل در بیشتر کشورها با تکمیل پروژه می باشد ولی در ایران مشابه سایر حساب های مستقل فقط یک سال مالی است حساب مستقل پروژه عمرانی در زمان تصویب پروژه ایجاد و پس از آنکه تکمیل شد منحل می شود. صورت های مالی این حساب جداگانه تهیه و به تفکیک پروژه ها تنظیم می گردد.

حساب مستقل وجوه سرمایه ای: حساب های مستقلی است که بر حفظ و نگه داری سرمایه تاکید دارد این قبیل حساب های مستقل مشابه موسسات بازرگانی عمل کرده و به صورت خودکفا اداره می شود. انواع این حساب عبارتند از:

الف) حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی: یک حساب مستقل با عنوان حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی در بیشتر کشورها ایجاد می شود که خرید انبوه کالا و خدمات مورد نیاز سازمان های دولتی را انجام و بهای تمام شده آنرا از آنان دریافت می کند و این کار باعث کاهش هزینه های عمومی و خرید به موقع کالا می شود، این حساب مستقل به حساب تن خواه گردان نیز معروف است و مشابه سازمان های بازرگانی عمل می کند در زمان ایجاد سرمایه معینی از حساب مستقل وجوه عمومی دریافت می نماید و نسبت به خرید کالا و خدمات مورد نیاز در فصل مناسب خرید اقدام می نماید ضمنا پس از سرمایه اولیه وجوه عمومی هر یک از حساب های مستقل دیگر طبق بودجه مصوب خود وجوهی را که جهت خرید کالا اختصاص داده اند به حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی انتقال می دهند تا بنیه مالی این حساب تقویت یابد، حساب مستقل تن خواه گردان پس از خرید کالا برابر درخواست های آنرا توزیع و صورت حساب خرید را که بهای تمام شده خریداری به اضافه درصد معینی از بهای تمام شده است به دریافت کننده کالا ارسال نماید.

حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی از سیستم حسابداری بازرگانی پیروی کرده و مبنای حسابداری مورد استفاده آن تعهدی کامل است. در حال حاضر هر یک از سازمان های دولتی واحدی به نام تدارکات یا کارپردازی دارند که وظیفه خرید کالاهای مورد نیاز دستگاه دولتی را برعهده دارند پس در ایران یک حساب مستقل به نام خدمات و تدارکات داخلی وجود ندارد.

ب) حساب مستقل برای وجوه انتفاعی: دولت و شهرداری ها واحد های مستقلی ایجاد می نماید که به صورت بازرگانی اداره می شوند و کالا و خدماتی را تولید می نمایند و در اختیار مردم قرار می دهند مانند شرکت های اب، برق و گاز

بهای کالا و خدماتی که توسط این واحدها تولید و توزیع می شوند به اضافه سود معینی از آنان دریافت می شوند، واحد های انتفاعی دولتی هستند که به صورت خودکفا بایستی اداره شوند و از حسابداری بازرگانی پیروی کرده و حساب مستقل انتفاعی همان واحد های انتفاعی وابسته به دولت هستند.

حساب های مستقل برای وجوه امانی: در مواردی دولت به عنوان امین از طرف سایر اشخاص حقوقی نمایندگی پیدا می کند و جوهری را دریافت و به سازمان ذی النفع انتقال دهد، دولت و سازمان های تابع آن حق تصرف مالکانه نداشته و باید این مبلغ را به سازمان صاحب وجه منتقل نماید، دولت و سازمان های غیر انتفاعی دیگر مانند شهرداری ها عملیات حسابداری این قبیل وجوه را جداگانه انجام می دهند و عبارتند از:

الف) حساب مستقل وجوه سپرده: دولت و شهرداری ها و سازمان های تابع آن ها در اجرای قوانین و مقررات و جوهری را به عنوان تضمین یا وثیقه از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت می کند این قبیل وجوه پس از اجرای کار یا انجام معامله به صاحبان آن ها عودت می شود، وجوه مذکور امانی بوده و غیر قابل مصرف می باشد و فقط جهت جلوگیری از تضییع حقوق دولت از طرف معامله دریافت می گردد. در بعضی از کشور ها مانند ایران در شرایط مشخصی به دولت اجازه داده می شود در زمانی که کمبود نقدینگی دارد به صورت کوتاه مدت از این سپرده استفاده و در موقع درخواست صاحبان آن ها مبلغ را عودت دهد.

عملیات حسابداری این نوع سپرده ها در حساب مستقل جداگانه نگه داری می شود مانند حسن انجام کار یک شرکت ساختمانی که سازمان دولتی کارفرما است.

ب) حساب مستقل وجوه بازنشستگی: در هر کشوری سازمان غیر انتفاعی تشکیل می شوند و جوهری را در زمان اشتغال کارکنان دستگاه های دولتی و خصوصی دریافت و به عنوان منابع مالی در اختیار می گیرند و در مقابل آن در زمان بازنشستگی و از کارافتادگی و یا فوت به ایشان و یا وارث قانونی آنان مقدری ماهانه پرداخت می نماید، عملیات حسابداری این قبیل سازمان در یک حساب مستقل با عنوان وجوه بازنشستگی ثبت می شود مانند سازمان تامین اجتماعی و سازمان بازنشستگی کشور

ج) حساب مستقل وجوه موقوفه: در مواردی وجوهی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی در اختیار دولت، شهرداری ها و سایر سازمان های غیر انتفاعی به عنوان موقوفه قرار می گیرد تا در شرایط مشخصی که واقف معین می کند درآمد حاصل از سرمایه گذاری آن برای مقاصد معینی مصرف شود. وجوه موقوفه دو دسته هستند: قابل مصرف و غیر قابل مصرف

قابل مصرف درآمد هایی است که طبق ضوابط معینی برای رسیدن به اهداف مشخصی می توان مصرف کرد مانند تامین هزینه های بورس تحصیلی که توسط اشخاص حقیقی موقوف می شود.

غیر قابل مصرف منابعی است که اصل آن غیر قابل مصرف بوده ولی درآمد های حاصل از سرمایه گذاری آن به حساب مستقل وجوه موقوفه قابل مصرف منتقل شده تا برای مقاصد معینی به مصرف برسد.

گروه های حساب در حسابداری دولتی:

در حسابداری دولتی و غیر انتفاعی دارایی های ثابت موقع خرید به حساب هزینه منظور می شود لذا در ترازنامه نمی آید در مقررات برخی از کشورها از جمله ایران برای اموال منقول مصرفی و اموال غیرمنقول مشخصات کلی آن ها خارج از سیستم حسابداری و تامین کننده ی بهای تمام شده آن ها در دفاتر اماری منعکس می شود با توجه به اینکه دارایی های ثابت عمومی دولت در صورت های مالی منعکس نمی شود کنترل این قبیل اموال کاهش می یابد و برای رفع این مشکل بر اساس استاندارد های پذیرفته شده حسابداری دولتی می توان بهای تمام شده دارایی های ثابت دولتی را در یک گروه حساب با عنوان گروه حساب دارایی های ثابت عمومی بدون محاسبه استهلاك منعکس کنیم.

گروه حساب دارایی های ثابت عمومی بهای تمام شده این نوع اموال را در دفاتر روزنامه کل منعکس و ترازنامه دارایی های ثابت عمومی را جداگانه ارائه می نماید.

یک گروه حساب دیگر برای انعکاس وام های بلند مدت عمومی مانند اوراق قرضه دولتی در حسابداری دولتی استفاده می شود که با عنوان گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی نام گذاری شده است و در دفاتر حسابداری جداگانه منعکس می شود، هر یک از این گروه حساب ها (دارایی های ثابت و بدهی های بلند مدت عمومی) یک واحد حسابداری است و چون این حساب ها بانک دریافت و پرداخت و حساب های درآمد و هزینه ندارند پس یک واحد مالی نیست.

رابطه بین حساب های مستقل:

هر یک از حساب های مستقل یک واحد مالی و حسابداری جداگانه ای بوده و یک شخصیت حسابداری مستقل محسوب می شود. همانطور که واحد های تجاری در موسسات بازرگانی با هم مبادلاتی انجام می دهند حساب های مستقل نیز می توانند با یکدیگر مبادلاتی معادل انجام دهند مثلا یک حساب مستقل می تواند با مجوز قانونی از حساب مستقل دیگر وام بگیرد و در دفاتر جداگانه خود ثبت نماید.

مثال) حساب مستقل وجوه عمومی ۱۰۰۰،۰۰۰ به حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی وام می دهد.

دفتر حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی

__بانک ۱۰۰۰،۰۰۰

بدهی به حساب مستقل وجوه عمومی ۱۰۰۰،۰۰۰

دفتر حساب مستقل وجوه عمومی

__طلب از حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی ۱۰۰۰،۰۰۰

بانک ۱۰۰۰،۰۰۰

ارتباط بین حساب های مستقل با گروه های حسابداری:

قبلا گفته شد در سازمان های دولتی دارایی های ثابت به هزینه منظور شده و استهلاکی برای آن ها محاسبه نمی شود در نتیجه در صورت های مالی منعکس نمی شود برای رفع این مشکل دارایی هایی که خریداری می

شوند از یک طرف در حساب مستقل تامین کننده وجه به هزینه منظور شده و از طرفی دیگر در گروه حساب دارایی های ثابت عمومی به صورت جداگانه با عنوان دارایی ثابت در حساب ها اعمال می شود.

مثال) یک سازمان دولتی از محل حساب مستقل پروژه های عمرانی ساختمانی به ارزش ۱۰۰،۰۰۰ خریداری می کند ثبت آن به شرح زیر است

دفتر روزنامه حساب مستقل پروژه عمرانی

_هزینه سال جاری ۱۰۰،۰۰۰

بانک پرداخت عمرانی ۱۰۰،۰۰۰

دفتر روزنامه گروه حساب دارایی های ثابت عمومی

_ساختمان ۱۰۰،۰۰۰

سرمایه گذاری در دارایی ثابت ۱۰۰،۰۰۰

مشاهده می شود که بین حساب های مستقل و گروه حساب ارتباط وجود دارد. حساب های مستقل وجوه دولتی در مواردی که وام دریافت می نمایند با گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی ارتباط برقرار می کنند.

مثال) دولت برای تامین مالی یک پروژه سد سازی وام ۵ ساله ای به ارزش ۱۰۰۰،۰۰۰ ریال از سیستم بانکی کشور دریافت می کند این واقع مالی هم در دفتر روزنامه حساب مستقل پروژه عمرانی که وجه مربوطه را دریافت می کند منعکس و هم میزان وام دریافتی به نحوی در دفتر روزنامه گروه حساب های بدهی های بلند مدت عمومی ثبت می شود.

دفتر روزنامه حساب مستقل پروژه عمرانی

_بانک ۱۰۰۰،۰۰۰

مازاد ۱۰۰۰،۰۰۰

دفتر روزنامه گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی

_منابع مالی قابل وصول برای پرداخت وام ۱۰۰۰،۰۰۰

وام بانکی ۱۰۰۰،۰۰۰

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