

فهرست مطالب

۱- مقدمه مؤلف

۲- اصول بنیادی حسابداری دولتی

۳- انواع حسابهای مستقل در حسابداری دولتی

۴- معادله حسابداری دولتی

۵- استهلاک در حسابداری دولتی

۶- بودجه و کنترل بودجه ای

۷- اصول بودجه

۸- مراحل بودجه

مقدمه مؤلف

قبل از پیدایش خط و ایجاد جرعه های آتش یعنی حدود ۶۰۰۰ سال پیش کودک نوپای حسابداری متولد شد . اسناد و مدارک مکشوفه مربوط به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد مسیح حاکی از آن است که این طفل تولدی بس ساده داشت همچون نشانه گذاری برغارها یا تنه درختان .

در زمان «سومریان» نظام مالی جامع تر بود به این گونه که کاهنان سومری علاوه بر نگهداشتن حساب درآمدهای حکومتی موجودی غلات ، تعداد دام ها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می نمودند .

در «مصر» باستان از سال ۵۲۵ تا ۵۸۰۰ قبل از میلاد مسیح بر اجرای طرح های ساختمانی کنترل حسابداری نسبتاً جامعی برقرار بوده که استفاده از نیروی کار هزاران کارگر در امر ایجاد بنا و حمل و نقل مصالح ساختمانی رادر تشکیلات منظم امکان پذیر می ساخته است .

شواهد و مدارک به دست آمده از یونان باستان نوعی کنترل حسابداری رانشان می دهد که نمونه ای از آن نگهداری حساب معبد «پارتنون»^۱ است که در لوحه های مرمرین «آکروپولیس»^۲ حک شده و بخشی از آن تا امروز برجای مانده است .

نخستین سکه به عنوان واحد پول حدود ۷۰۰ سال قبل از میلاد مسیح در «لیدیا»^۳ ضرب شد و به سرعت استفاده از آن در تمدن های باستانی رواج یافت .نقطه آغازین گسترش حسابداری دوطرفه به سراسر اروپا نگارش کتاب «لوکاپاچیولی»^۴ به سال ۱۴۹۴ بود که وی مطالب ریاضی آن رانگاشت و «لئوناردو داوینچی»^۵ نقاش معروف اشکال آن راترسیم نمود . در کتاب مذکور سه دفتر اصلی عنوان گردید که عبارتند از :

الف) دفتر باطله^۶ که در آن خلاصه معاملات تاجربه ترتیب تاریخ وقوع ثبت می شد .
ب) دفتر روزنامه^۷ که اقلام ثبت شده در دفتر باطله خلاصه و به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می گردید .

1. Parthenon

2. Acropolis

3. Lydia

4. Luca Pacioli

5. Leonardo da Vinci

6. Waste book

7. Journal

ج) دفتر کل^۸ که حاوی حساب های واقعی بوده و اقلام مربوط به دفتر روزنامه به آن انتقال می یافت .

از قرن شانزدهم تا اوایل قرن نوزدهم در حسابداری تحول بنیادی به عمل نیامد و تنها در اواخر قرن شانزدهم تئوری «سیمون استوین»^۹ عنوان شد که در آن مطرح گردید: «در هر معامله لازم است در مقابل هر قلم بدهکار یک قلم بستانکار وجود داشته باشد».

از اوایل قرن بیستم که ماشین حساب های مکانیکی و الکترومکانیکی ابداع شد تحول بزرگی در ابزار کار حسابداری پدید آورد و ایجاد نسل اول کامپیوتر در اوایل دهه ۱۹۵۰ باعث تحول بنیادین در ابزار کار مذکور شد. گرایش فزاینده به استاندارد کردن اصول و روش های حسابداری در کشورهای صنعتی که از اوایل دهه ۱۹۷۰ آغاز شد و اقدام به هماهنگ نمودن گزارش های مالی در کشورهای عضو جامعه اروپا به سال ۱۹۷۲ و تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری از اواخر دهه مذکور رامی توان نتیجه کاربرد تکنولوژی نوین در حسابداری دانست .

اما در ایران :

نقطه آغازین رامی توان با حکومت خسرو انوشیروان مرتبط نمود که به منظور تشخیص مالیات های ارضی تمام زمین های مزروعی کشور ممیزی شده و مشخصات کلی که تعیین مساحت انواع زمین و نوع محصول بود ثبت گردید

^۸. Ledger

^۹. Simon stevin

و توسعه آن با ایجاد خط سیاق در دوره سلجوقیان و تکامل آن در زمان قاجاریه مرتبط می باشد .

تدریس رشته حسابداری در مدرسه دارالفنون به سال ۱۲۹۰ شمسی در زمان استاد علی اکبر دهخدا و تلاش و کوشش پیشگامانی چون سید مهدی خلیق رضوی ، علی اصغر آموخته و مرتضی برومند در دهه ۱۳۲۰ و همچنین پیگیری فعالیت های مذکور توسط شادروان اسماعیل عرفانی و حسن سجادی نژاد در دهه ۱۳۳۰ رامی توان نقطه عطف حسابداری نوین در ایران دانست .

آغاز و انجام سیستم حسابداری دولتی :

ایجاد امپراتوری های باستانی دستگاه حکومتی رانیاژمند به نگهداری حساب خزاین و مخارج حکومتی نمود که بدین گونه ابعاد حسابداری دولتی را گسترش بخشید ولی از دوران باستان تا پایان قرون وسطی در هدف حسابداری دولتی که عبارت از پس دادن حساب به حکام و پادشاهان و ممیزان حکومتی بود تغییری حاصل نشد و تنها این سیستم از لحاظ کمیت توسعه یافت .

در انگلستان : «مبارزات طولانی در این کشور نهایتاً منجر به این امر شد که تقریباً از سال ۱۹۴۰ به بعد پارلمان حق نظارت بر درآمدها و هزینه های دولت را به دست آورد و از آن سال به بعد همه ساله بودجه کاملی که حاوی برنامه های مالی دولت و پیش بینی درآمدها و هزینه های دولت بود تنظیم و برای تصویب به پارلمان تقدیم گردد.»

در فرانسه : «به موجب مصوبه ۱۸۶۲ دولت مکلف شد تا درآمدها و هزینه های خود راهمه ساله پیش بینی کرده و جهت تصویب به پارلمان تقدیم نماید .»

در آمریکا: «از سال ۱۷۸۹ وزیر خزانه داری همه ساله گزارشی از برآورد و هزینه ها به کنگره تقدیم می نمود ولی مصوبه سال ۱۹۲۱ قانون بودجه و حسابداری آن کشور وسیله ای شد تا ریاست جمهوری همه ساله برنامه های خود را به کنگره ارائه دهد.»

سیستم تهیه و تنظیم بودجه لزوماً حسابداری دولتی متناسب با آن را موجب شد که باید علاوه بر ثبت درآمدها و هزینه های سازمان های دولتی قادر باشد درآمدهای پیش بینی شده و واقعی و همچنین اعتبارات مصوب و هزینه های واقعی را مقایسه نموده و بدین گونه اعمال کنترل بودجه ای را سبب شود. بعد از جنگ جهانی اول اخذ مالیات بر درآمد در اغلب کشورها متداول شد و پس از جنگ جهانی دوم نرخ های تصاعدی مالیات بر درآمد که درآمدهای بیشتر را مشمول مالیات زیادتری قرار می داد. معمول گردید و بدین سان هم مالیات ها منبع تامین درآمدهای دولت شد و هم به صورت ابزاری موثر جهت تعدیل درآمدها و ثروت های اشخاص در جوامع مختلف گردید.

انقلاب روسیه به سال ۱۹۷۱ و بحران بزرگ اقتصادی بین سالهای ۱۹۲۱ تا ۱۹۳۳ از یک سو پیدایش اقتصاد متمرکز دولتی را باعث شد و از جانب دیگر به مداخله دولت در امور اقتصادی جهت هدایت آن (اقتصاد ارشادی) انجامید. که این هر دو وظیفه دولت ها را از حفظ نظم و قانون «آن گونه که اقتصاددانان کلاسیک عنوان نموده بودند» به تنظیم و کنترل اقتصاد جوامع مختلف ارتقاء داد.

بعد از جنگ جهانی دوم اجرای برنامه های بازسازی و نوسازی ویرانی های حاصل از دو جنگ در کشورهای اروپایی و ژاپن و اجرای برنامه های رشد و توسعه اقتصادی

در کشورهای آسیایی، آفریقایی و آمریکایی لاتین باعث مداخله هرچه بیشتر دولت ها در امور اجتماعی و اقتصادی شد و قوانین و مقررات بیشتر و گسترده تری جهت هدایت و نظارت دولت ها در امور اقتصادی وضع گردید که از آن جمله می توان نظارت و کنترل بانک ها ، بورس های اوراق بهادار و مقررات مربوط به کنترل دستمزدها و قیمت ها را نام برد .

اصول بنیادی حسابداری دولتی :

[به مجموعه ای از استانداردها ، معیارها ، موازین و قواعد کلی که حسابداری دولتی و موسسات غیر انتفاعی دولت برپایه آن استوار بوده و منحصرأً در این گونه سازمان کاربرد داشته و در حسابداری مالی و سازمان های بازرگانی مورد استفاده قرار نمی گیرد «اصول و موازین حسابداری دولتی» گفته می شود .]

هرچند که اکثر اصول متداول حسابداری مالی در حسابداری دولتی کاربرد دارد . ولی ویژگی های دولت و سازمان های دولتی و برخی الزامات قانونی ایجاب می کند تا علاوه بر اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری این اصول و موازین نیز رعایت گردد .

اصول اساسی حسابداری دولتی که توسط کمیته ها و انجمن های حرفه ای بین المللی تدوین می شود یا عمدتاً برپایه قوانین و مقررات مالی است که در قوانین اساسی و عادی اکثر کشورها برآن تاکید شده است و یا بر مبنای اهداف ، نیازها و وظایف و به

طور کلی طبع و ماهیت فعالیت های مالی سازمان های دولتی است که در اکثر کشورها به صورتی مشابه واقع می شود .

در آمریکا هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GABS)^{۱۰} که مسئولیت تدوین چهار چوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولت های ایالتی و محلی این کشور را به عهده دارد بیانیه شماره ۳۴ خود را در ژوئن ۱۹۹۹ میلادی به تصویب رساند . اجرای بیانیه مذکور از اول سال ۲۰۰۱ میلادی به تدریج شروع و اجرای کامل آن در پایان سال ۲۰۰۴ میلادی تحقق می یابد . براساس بیانیه فوق اصول بنیادی حسابداری دولتی عبارتند از :

اصل اول - اصل قابلیت های حسابداری و گزارشگری مالی :^{۱۱}

براساس این اصل یک سیستم حسابداری دولتی باید موارد زیر را امکان پذیر سازد :
الف) ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل حساب های مستقل و فعالیت های دولت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری .

اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)^{۱۲} حداقل استانداردها و دستور العمل های حسابداری و گزارشگری مالی است و رعایت این اصول برای حصول اطمینان از حداقل معقولی از مقایسه گزارشگری مالی واحدهای دولت های ایالتی و ولایتی ضروری است . بنابراین سیستم حسابداری دولتی باید اطلاعاتی را فراهم نماید که

¹⁰ Governmental Accounting Standards Board

^{۱۱} این اصل جایگزین «اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول و موازین حسابداری» شده است

¹² Generally Accepted Accounting Principles

گزارشگری وضعیت و عملیات مالی دولت را برطبق اصول پذیرفته شده حسابداری امکان پذیر نماید .

ب) تعیین و نمایش در انطباق با قوانین و مقررات و مفاد قراردادهای مربوطه .

سیستم حسابداری می تواند بر مبنای قوانین و مقررات مالی کشور طراحی و اجرا شود لیکن باید گزارش های اضافی و کافی به نحوی تهیه شود که گزارشگری بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری را امکان پذیر نماید .

به هر حال بر اساس این اصل در مواردی که قوانین و مقررات موضوعه با اصول پذیرفته شده حسابداری در تضاد قرار می گیرند ، سازمان های دولتی می توانند قوانین و مقررات را در طول سال مالی مبنا قرار داده و نسبت به تعدیل رویدادهای مالی اقدام نمایند . مشروط بر این که صورت های مالی اساسی سال مالی هم بر مبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری و هم در انطباق با قوانین و مقررات مالی تهیه شود . به بیان ساده تر علیرغم آن که از یک سیستم حسابداری استفاده می شود لیکن در پایان سال مالی باید دوسری صورت های مالی اساسی تهیه گردد .

اصل دوم - اصل لزوم نگهداری حساب های مستقل :

سیستم های حسابداری دولتی باید بر مبنای حساب مستقل طراحی و عمل نماید . یک حساب مستقل عبارت از یک منبع مالی و واحد حسابداری با مجموعه ای از حساب های خود تراز می باشد که وجوه نقد و سایر منابع مالی به همراه بدهی های مربوطه ، اندوخته ها ، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیت های

خاص و یا نیل به اهداف معین و برطبق قوانین و مقررات تخصیص یافته و تفکیک شده اند ، در آنها ثبت می شود .

صورت های مالی حساب های مستقل باید در جهت ارائه گزارش های تفصیلی واحد گزارشگری اصلی و واحدهای تابعه مورد استفاده قرار گیرد. تاکید صورت های مالی حساب های مستقل وجوه دولتی و سرمایه ای برحساب مستقل اصلی است .

مثال ۱) درآمدهای عمومی دولت شامل مالیات ها ، درآمد نفت و گاز ، در آمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت و در آمد حاصل از خدمات و فروش کالا، یک واحد مالی (منبع مالی) مشخصی است که هزینه های عمومی دولت شامل : امور عمومی ، امور دفاع ملی ، امور اجتماعی و امور اقتصادی دولت را تامین می کند .

در صورتی که فعالیت های مالی مربوط به وصول درآمدهای عمومی و انجام هزینه های عمومی باید از طریق یک واحد حسابداری جداگانه ثبت و نگهداری شود ، بنابراین لازم است یک حساب مستقل تحت عنوان «حساب مستقل وجوه عمومی»^{۱۳} در دفاتر خزانه و سازمان های دولتی نگهداری شود .

مثال ۲) به موجب مقررات مالی کشور ، وجوهی که توسط دستگاه های دولتی به عنوان تضمین حسن انجام کار یا معامله و یا هرگونه تضمین دیگری از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت می گردد ، باید در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی به حساب مخصوصی در خزانه داری کل واریز شود . وجوه مذکور که به عنوان امانت نزد خزانه داری کل ، باقی می ماند . پس از تحقق شرایط مندرج در

¹³. General Fund

قراردادها به صاحبان آنها مسترد می شود، حساب دریافت این قبیل وجوه باید به صورت جداگانه نگهداری و گزارش لازم به مراجع قانونی ارائه گردد .

خزانه داری کل که مسئولیت امور مالی دولت رابه عهده دارد باید برای کنترل این قبیل وجوه که در ردیف وجوه امانی قرار می گیرد یک حساب مستقل تحت عنوان «حساب مستقل وجوه سپرده»^{۱۴} ایجاد نماید .

مثال ۳) به موجب یک مصوبه قانونی به دولت اجازه داده می شود، درآمدهای خاصی را وصول و هزینه های معینی را از محل آن پرداخت نماید . ضمناً دولت موظف است وضعیت دریافت و پرداخت این منابع مالی را جداگانه نگهداری کرده و به مراجع قانونی گزارش نماید . دراین صورت دولت مجاز است یک حساب مستقل تحت عنوان «حساب مستقل وجوه اختصاصی» ایجاد کند .

از آنجا که شرط لازم وکافی برای ایجاد یک حساب مستقل علاوه برمجوز قانونی وجود یک «واحد مالی» و ایجاد یک « واحد حسابداری» مستقل است . بنابراین می توان شرط لازم وکافی این حساب مستقل رابه صورت زیر بیان داشت :

۱- درآمدهای اختصاصی وصولی منابع مالی مورد نیاز برای پرداخت هزینه های اختصاصی راتامین می کند بنابراین «واحد مالی» به وجود آمده است .

۲- فعالیت های مالی مربوط به وصول درآمدها و پرداخت هزینه های اختصاصی باید در دفاتر جداگانه نگهداری شده و وضعیت آن گزارش شود بنابراین «واحد حسابداری» نیز ایجاد شده است .

¹⁴ . Fiduciary Fund

باعنایت به سه مثال فوق به این نتیجه می‌رسیم که دولت و سازمان‌های مربوطه برای ثبت و نگهداری حساب‌های دولتی از سه حساب مستقل به شرح زیر استفاده می‌کنند :

دولت جمهوری اسلامی ایران

وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه داری کل)

واحد مالی و حسابداری ۱

حساب مستقل وجوه عمومی

واحد مالی و حسابداری ۲

حساب مستقل وجوه اختصاصی

واحد مالی و حسابداری ۳

حساب مستقل وجوه امانی

در ادامه انواع حساب‌های مستقل مورد بررسی قرار خواهند گرفت .

اصل سوم - اصل گزارشگری دارایی سرمایه ای^{۱۵}

براساس بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)

«اصل حسابداری دارایی‌های ثابت» به «اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه ای»

تغییر نام یافت و به طور کامل مورد تجدید نظر قرارگرفت و این گونه مقرر می‌دارد :

«یک تفاوت آشکار باید بین دارایی‌های سرمایه ای عمومی ، و دارایی‌های سرمایه ای

حساب‌های مستقل وجوه سرمایه ای و وجوه امانی قائل شد دارایی‌های ثابت

حساب مستقل وجوه سرمایه ای هم در صورت‌های مالی حساب دارد و هم

¹⁵. Statement of principle ' Reporting Capital Assets '

در صورت های مالی جامع دولت¹⁶ منعکس می گردد. دارایی های ثابت حساب مستقل وجوه امانی فقط در صورت حساب خالص دارایی های حساب مستقل وجوه امانی گزارش می گردد. سایر دارایی های سرمایه ای واحدهای دولتی، دارایی های ثابت عمومی محسوب می شوند. این قبیل دارایی ها نباید در حساب های مستقل وجوه دولتی منعکس شوند. بلکه در ستون فعالیت های دولتی و صورت حساب جامع خالص دارایی های دولت درج می گردند. دارایی های سرمایه ای عبارتند از: زمین آماده سازی زمین، ساختمان، تعمیرات اساسی ساختمان، وسایط نقلیه، ماشین آلات و تجهیزات، آثار هنری و تاریخی، دارایی های زیر بنایی و سایر دارایی مشهود و غیر مشهودی که در فرآیند عملیات مورد استفاده قرار گرفته و دارای عمر مفید بیش از یک دوره مالی است. دارایی های زیربنایی شامل آن دسته از بسیار بیشتر از اغلب دارایی های سرمایه ای است. جاده ها، پل ها، تونل ها، شبکه آبرسانی، سیستم های آب وفاضلاب، سدها و شبکه های روشنایی از جمله دارایی های زیر بنایی می باشند.»

با توجه به بیانیه فوق در مورد دارایی های سرمایه ای توجه به نکات زیر ضروری است:

۱- بخش قابل ملاحظه ای از دارایی های سرمایه ای که از محل درآمدهای عمومی یا اختصاصی و یا از محل استقراض بلند مدت خریداری می شوند بازپرداخت وام مربوط از محل درآمدهای عمومی صورت می گیرد. این قبیل دارایی های سرمایه ای

¹⁶. Government – wide Financial Statements

که به آن «دارایی های سرمایه ای عمومی»^{۱۷} گفته می شود باید از دارایی های سرمایه ای که از منابعی غیر از وجوه عمومی یا اختصاصی تامین مالی گردیده و خریداری شده اند . متمایز گردیده و بهای تمام شده آنها نباید تحت عنوان دارایی های سرمایه ای در صورت های مالی حساب های مستقل وجوه دولتی ، مانند : حساب مستقل وجوه عمومی ، حساب مستقل وجوه عمرانی یا حساب مستقل وجوه اختصاصی انعکاس یابد .

۲- از آنجا که بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) برتنظیم گزارش های مالی جامع دولت مبتنی بر «جریان منابع اقتصادی»^{۱۸} تاکید دارد ،لذا دارایی های سرمایه ای خریداری شده از محل حساب های مستقل وجوه دولتی که در حسابهای مستقل مربوط به حساب «هزینه» منظور می شوند باید در پایان سال مالی با عنوان دارایی های سرمایه ای درستون مخصوص «فعالیت های دولتی» صورت حساب جامع خالص دارایی های دولت نیز انعکاس یابند .

۳- دارایی های سرمایه ای که از محل منابع «حساب های مستقل وجوه سرمایه ای» نظیر «حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی» و یا «حساب مستقل وجوه انتفاعی»^{۱۸} تحصیل می شوند . از آنجا که حساب های مستقل مربوط مانند شرکت های دولتی عمل می نمایند لذا باید به عنوان «دارایی های سرمایه ای» از یک سودر صورت های

¹⁷. General capital Assets

¹⁸. Flow of Economic Resources

مالی حساب مستقل مربوط و از سوی دیگر در ستون مخصوص فعالیت های بازرگانی صورت حساب جامع خالص دارایی های دولت منعکس گردند .

به طور کلی در مورد دارایی های سرمایه ای توجه به دو نکته زیر ضروری است :

الف) دارایی های سرمایه ای باید به «بهای تمام شده تاریخی»^{۱۹} گزارش شوند و بهای تمام شده این گونه دارایی ها شامل بهای خرید یا ساخت دارایی ، هزینه های جانبی لازم برای استقرار دارایی در محل مورد نظر و فراهم نمودن شرایط استفاده از آن خواهد بود .

در مورد دارایی های سرمایه ای اهدایی باید به «ارزش منصفانه»^{۲۰} برآوردی در زمان دریافت دارایی به همراه هزینه های جانبی آن ثبت شود .

ب) دارایی سرمایه ای باید در طول عمر مفید برآوردی مستهلک شوند ، مگر آن که استهلاک پذیر نبوده و یا از مصادیق دارایی های زیر بنایی باشد .

هزینه استهلاک در «صورت حساب جامع فعالیت های دولت»^{۲۱} صورت حساب در آمد و هزینه و تغییرات در خالص دارایی های حساب مستقل وجوه سرمایه ای ، همچنین صورت حساب تغییر در خالص دارایی های وجوه امانی گزارش خواهد شد .

در این جا لازم است یادآور شوم که در ایران ، سیستم حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی از سیستم نگهداری حساب اموال و دارایی های سرمایه ای تفکیک

¹⁹ . Historical cost

²⁰ . Fair value

²¹ .Government – wid Statement of Activities

شده است . به این صورت که بهای تمام شده دارایی های سرمایه ای که از محل منابع وجوه عمومی یا اختصاصی خریداری می شوند ، در دفاتر حساب مستقل تامین کننده وجه به حساب هزینه منظور شده و مشخصات کامل این قبیل دارایی های سرمایه ای در دفاتر اموال به صورت آماری ثبت و گزارش های لازم بر طبق آیین نامه اموال دولتی تهیه و به وزارت امور اقتصادی و دارایی تقدیم می شود .

بنابراین در ایران هیچ گونه ارتباطی بین سیستم حسابداری مالی و حسابداری اموال دارایی های سرمایه ای وزارتخانه ها و موسسات دولتی وجود نداشته و صورت های مالی قابل استخراج از سیستم حسابداری حساب های مستقل وجوه دولتی فاقد اطلاعات مربوط به دارایی های سرمایه ای می باشد .

اصل چهارم - اصل حسابداری بدهی های بلندمدت :

بر اساس بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) « باید بین بدهی های بلند مدت عمومی با بدهی های بلند مدت حساب های مستقل تفاوت آشکاری قائل شد . بدهی های بلند مدتی که به صورت مستقیم به حساب های مستقل وجوه سرمایه ای ارتباط دارد و از محل همان حساب های مستقل باز پرداخت می شوند باید در صورت جامع خالص دارایی های حساب های مستقل وجوه سرمایه ای و صورت جامع خالص دارایی های دولت ، گزارش شوند . بدهی های بلند مدتی که به حساب های مستقل وجوه امانی ارتباط دارند و از محل منابع همان حساب های مستقل باز پرداخت می گردند ، باید در صورت حساب خالص دارایی های حساب

مستقل وجوه امانی گزارش شوند. سایر بدهی های بلند مدت سررسیده نشده واحدهای دولتی نباید به عنوان بدهی ها در حساب های مستقل وجود منعکس شوند ، بلکه باید در ستون فعالیت های دولتی صورت جامع خالص دارایی های دولت گزارش شوند.»

اصل پنجم - اصل معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری صورت های مالی جامع دولت :

این اصل قبل از صدور بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری (GASB) به عنوان «اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی» مطرح بود ولی با صدور این بیانیه به صورت زیر تغییر شکل داد :

«صورت های جامع خالص دارایی ها و فعالیت های دولت باید براساس معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی تهیه و تنظیم شود. درآمدها، هزینه ها ، عایدات ، زیان ها ، دارایی ها و بدهی های ناشی از رویدادهای مبادله ای و غیر مبادله ای باید در زمانی تشخیص و شناسایی شوند که آن رویداد اتفاق می افتد. درآمدها ، هزینه ها ، دارایی ها و بدهی های ناشی از رویداد های غیر مبادله ای باید طبق بیانیه شماره ۳۳ تشخیص و شناسایی شود.»

در تنظیم صورت های مالی حساب های مستقل باید برحسب مورد از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده ، یا تعهدی برای اندازه گیری وضعیت و نتایج عملیات مالی به قرار زیر استفاده شود :

- ۱- صورت های مالی حساب های مستقل وجوه دولتی باید بر مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده و بر اساس معیار اندازه گیری جریان منابع مالی ارائه شود .
به این صورت که درآمدها در دوره مالی باید شناسایی و ثبت شوند که در دوره مذکور آماده ، در دسترس و قابل اندازه گیری باشند .
هزینه هادر صورتی که قابل اندازه گیری باشند ، در دوره ای شناسایی و ثبت می شوند که بدهی حساب مستقل ایجاد شده است به استثنای بهره سررسید نشده وام های بلند مدت در سررسید شناسایی شوند .
- ۲- صورت های خالص دارایی ها ، در آمد و هزینه و تغییرات درمآزاد حساب های مستقل وجوه سرمایه ای باید بر مبنای حسابداری تعهدی و بر اساس معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی ارائه شوند .
- ۳- صورت های مالی حساب های مستقل وجوه امانی باید بر مبنای حسابداری تعهدی و با معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی تهیه شوند .
- ۴- مبالغ انتقالی باید در دوره حسابداری گزارش شوند که دریافتی ها و پرداختی ها بین حساب های مستقل افزایش یابد .

اصل ششم - اصل لزوم تهیه و تنظیم بودجه و کنترل بودجه ای^{۲۲}

می دانیم بودجه عبارت از برنامه مالی دولت یا سازمان های دولتی برای یک سال مالی است ، که حاوی هزینه طرح ها ، برنامه ها ، فعالیت و پروژه های دولت از یک سو

²². Budget control

و همچنین درآمدها و سایر منابع تامین مالی لازم برای پوشش هزینه های مذکور از سوی دیگر می باشد. در حالی که کنترل بودجه ای عبارت از مقایسه درآمدها و سایر وصولی های دولت با درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار پیش بینی شده در بودجه مصوب دستگاه های دولتی از یک طرف و مقایسه هزینه های انجام شده با اعتبارات مصوب از سوی دیگر می باشد .

در حسابداری دولتی اصل کنترل بودجه ای به عنوان یک اصل کلی مورد پذیرش قرار گرفته و به موجب آن لازم است سازمان های دولتی تکنیک های لازم را جهت کنترل بودجه ای اعمال نمایند تا امکان کنترل بودجه ای از طریق مقایسه درآمدهای پیش بینی شده با درآمدهای واقعی و همچنین هزینه های واقعی با اعتبارات مصوب فراهم آید .

در قوانین اساسی و مقررات مالی و محاسباتی اکثر کشورها از جمله اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی اصل لزوم کنترل بودجه ای مورد توجه خاص قرار گرفته است .

در اصل ۵۵ قانون اساسی به صراحت تاکید شده هیچ هزینه ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز نماید. همچنین در اصل ۵۳ قانون اساسی بر ضرورت تحقق دوش شرط لازم و کافی برای انجام هزینه ها به شرح زیر تاکید شده است کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون انجام می گیرد و برای ضمانت اجرای اصل ۵۵ در اصل ۵۴ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور که زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی

رامکلف می نماید تا حساب دستگاه های دولتی رابه نحوی رسیدگی کند تا هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب آن تجاوز ننماید .

اصل هفتم - اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد :

در قوانین ومقررات مالی کشورها ضوابط خاصی برای انجام هزینه ها تعیین شده وهزینه دستگاه های دولتی پس از طی مراحل مشخصی پرداخت می شود . یکی از مراحل انجام هزینه در حسابداری دولتی «تامین اعتبار» است که عبارت است از :
«اختصاصی دادن تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب تخصیص یافته برای هزینه معین» یعنی هر پرداختی که می خواهد درسازمان های دولتی انجام پذیرد لازم است قبلاً از وجود اعتبار تخصیص یافته مربوط به آن اطمینان حاصل شود که این مسئله هم در مورد پرداخت های قطعی نظیر هزینه ها وهم در مورد پرداخت های غیر قطعی مانند :پیش پرداخت ها وعلی الحساب ها ، مصداق دارد . به طور کلی اصل تامین اعتبار پیش شرط تحقق اصل کنترل بودجه ای است وبدون رعایت این اصل تحقق کنترل بودجه ای امکان پذیر نمی باشد .

در اکثر کشورها با استفاده از سیستم حسابداری دوطرفه وثبت ونگهداری حساب های بودجه ای این اصل تحقق می یابد ، در حالی که در ایران ثبت تامین اعتبار به صورت یک طرفه بوده وبا استفاده از دفاتر آماری «معین اعتبار وهزینه» صورت می گیرد .

اصل هشتم - اصل طبقه بندی حساب وجوه انتقالی، در آمد، مخارج و هزینه :

بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به صورت کامل این

اصل را مورد تجدید نظر قرار داده و مقرر می دارد :

۱- وجوه انتقالی باید در صورت های مالی اساسی به صورت جدا از درآمدها،

هزینه ها و مخارج طبقه بندی شود .

۲- در آمد حاصل از فروش اوراق قرضه باید در صورت های مالی حساب های

مستقل وجوه دولتی به صورت جدا از درآمدها و هزینه ها طبقه بندی شود .

۳- درآمدهای حساب های مستقل وجوه دولتی باید برحسب نوع حساب مستقل

و منابع در آمد، طبقه بندی شوند . مخارج نیز باید برحسب حساب مستقل، وظایف یا

برنامه ها، واحدهای سازمانی، فعالیت، ماهیت و نوع طبقه بندی شوند .

۴- درآمدهای حساب های مستقل وجوه سرمایه ای باید برحسب منابع و هزینه های

حساب مستقل مذکور برحسب وظایف یا فعالیت ها به همان ترتیبی که در سازمان

های بازرگانی مرسوم است طبقه بندی شوند .

۵- صورت حساب فعالیت ها باید شروع فعالیت های دولتی را حداقل برحسب وظایف

و در سطح که صورت درآمدها، مخارج و تغییرات در مازاد حساب های مستقل وجوه

دولتی ارائه می نماید گزارش کند .

دولت باید فعالیت های بازرگانی خود را حداقل برحسب بخش ارائه نمایند .

این اصل در مورد استفاده از طبقه بندی و اصطلاحات متداول مقرر می دارد :

« در فرایند بودجه بندی ، حسابداری و گزارش های مالی هر یک از حساب های مستقل باید از یک طبقه بندی واصطلاحات متداول و یک نواختی استفاده شود.»

اصل نهم - اصل گزارشگری مالی سالانه :

این اصل که یکی از اصول مهم حسابداری و گزارشگری مالی است به صورت زیر در بیانیه ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) مورد تصویب قرار گرفته است

الف) یک گزارش مالی جامع سالیانه باید به نحوی تهیه شده و ارائه گردد که کلیه فعالیت های سازمان اصلی که شامل واحدهای تابعه ترکیب شده نیز می باشد رادر برمی گیرد و یک تصویر کلی از واحدهای وابسته به واحد گزارشگر که اطلاعات آنها جداگانه گزارش می شود را ارائه نماید .

گزارش مذکور باید حاوی مقدمه تجزیه و تحلیل مدیریت ، صورت های مالی اساسی ،اطلاعات تکمیلی ،صورت های مالی جداگانه و ترکیبی حساب های مستقل ، جداول ، توضیحات تشریحی و بخش آماری باشد .

ب) تجزیه و تحلیل مدیریت :^{۲۳} صورت های مالی اساسی واطلاعات تکمیلی باید حداقل حاوی موارد زیر باشد :

۱- صورت های مالی جامع دولت

²³. Management Discussion Analysis

۲- صورت های مالی حساب های مستقل

۳- یادداشت های همراه صورت های مالی

پ) واحد گزارشگر باید شامل موارد زیر باشد :

۱- دولت اصلی

۲- سازمان هایی که دولت اصلی در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی دارد .

۳- سایر سازمان هایی که طبع و ماهیت رابطه آنها با دولت اصلی به گونه ای است که

حذف آنها موجب می شود که صورت های مالی اساسی گمراه کننده و ناقص باشد .

ت) هسته اصلی واحد گزارشگری مالی به صورت معمول دولت اصلی است . هرچند

که یک سازمان دولتی (نظیر یک واحد تابعه ، واحدهایی که به صورت مشترک اداره

می شوند و سازمان هایی که به صورت قانون مستقل اداره می شوند) نیز زمانی که

صورت های مالی جداگانه منتشر می نماید . یک واحد گزارشگر اصلی محسوب می

شود .

انواع حساب های مستقل در حسابداری دولتی :

تعداد و انواع حساب های مستقل در حسابداری دولتی هرکشوری تحت تاثیر قوانین

و مقررات مالی آن کشور قرار دارد . در برخی از کشورها حساب های مستقل از حد

معمول بیشتر است و از این نظر کنترل آنها مشکل می باشد .

به طور کلی به منظور جلوگیری از تعدد حساب های مستقل ، کمیته های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و از جمله GASB تعداد حساب های مستقل رابه سه گروه تقسیم کرده است :

گروه اول - حساب های مستقل وجوه دولتی :^{۲۴}

از خصوصیات این گروه از حساب ها این است که دارایی ها و کلیه منابع مالی آنها متعلق به دولت بوده و مأموریت آنها در درجه اول برتحصیل و مصرف منابع متمرکز می شود . منابع مالی این حساب های مستقل درآمدهای عمومی و سایر منابع تامین اعتبار و درآمدهای اختصاصی وزارتخانه ها و موسسات دولتی بوده و مصارف آن شامل اعتبارات جاری و عمرانی و هزینه های اختصاصی وزارتخانه ها و موسسات دولتی می باشد .

به طور کلی زیر مجموعه این حساب های مستقل عبارتند از :

۱- حساب مستقل اعتبارات جاری :^{۲۵} امور مالی وزارتخانه ها یا موسسات دولتی مکلفند برای ثبت وجوهی که از محل اعتبارات جاری (عمومی) مصوب خود از خزانه دریافت می دارند حساب مستقلی تحت عنوان حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری نگهداری کنند . این حساب مستقل شامل حساب های وجوه دریافتی از خزانه از محل اعتبارات مصوب ، هزینه های جاری ، پرداخت های غیر قطعی مانند پیش پرداخت ها ، علی الحساب و تنخواه گردان ها و همچنین حساب های بودجه ای مربوط می باشد .

²⁴ . Governmental fund

²⁵ . Current Fund

منبع تامین مالی این حساب مستقل شامل درآمدهای عمومی کشور مانند: «مالیات ها، حقوق و عوارض گمرکی، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات دولتی و همچنین فروش منابع زیر زمینی است.

مصارف این حساب مستقل هزینه های مربوطه به امور عمومی، امور دفاعی، امور اقتصادی، امور سیاسی، و امور اجتماعی کشور می باشد.

۲- حساب مستقل وجوه طرح های عمرانی: ^{۲۶} این حساب مستقل حاوی مصرف اعتبارات عمرانی یا سرمایه گذاری های ثابت در قالب طرح عمرانی است که از درآمدهای عمومی تغذیه می نماید. منابع مالی این حساب مستقل عبارتند از وجوه عمومی، انتشار و فروش اوراق قرضه (اوراق مشارکت) و وام های دریافتی از سیستم بانکی.

۳- حساب مستقل وجوه درآمدهای اختصاصی: ^{۲۷} این حساب مستقل برای نشان دادن حساب های مربوط به دریافت و پرداخت درآمدهای اختصاصی در وزارتخانه ها و موسسات دولتی نگهداری می شود. به این صورت که به موجب قانون به سازمان دولتی مجوز داده می شود تا وجوهی را تحت عنوان درآمد اختصاصی وصول و پس از انتقال آن به حساب های خزانه، مجدداً وجوه حاصله را دریافت نموده و به مصرف هزینه های معینی برساند که در قانون مربوط مشخص گردیده است.

²⁶. Capital project fund

²⁷. Special Revenue fund

وجوه حاصل از درآمدهای اختصاصی نیز یک منبع تامین مالی مستقل به حساب می آید و لازم است فعالیت های مربوط به وصول و انتقال درآمدهای اختصاصی و همچنین دریافت مجدد وجوه و انجام پرداخت های مربوط به آن در یک واحد حسابداری جداگانه ثبت و نگهداری شود تا گزارش های مالی لازم در هر زمان از دفاتر آن قابل استخراج باشد .

۴- حساب مستقل وجوه باز پرداخت بدهی های عمومی : در بیشتر کشورها برای بازپرداخت اصل و بهره وام های بلند مدت دولت و یا شهرداری ها یک حساب مستقل تحت عنوان «حساب مستقل باز پرداخت بدهی های عمومی» ایجاد می شود . تا اصل و بهره وام های بلند مدت عمومی دولت اعم از وام های سیستم بانکی و یا وام های ناشی از فروش اوراق قرضه دولتی را از محل منابعی که در اختیارش قرار می گیرد بازپرداخت نماید .

منابع مالی مورد نیاز عمدتاً توسط حساب مستقل وجوه عمومی تامین می شود تا دولت یا شهرداری ها با توجه به برنامه زمان بندی شده بازپرداخت اصل و بهره بدهی های سررسیده شده را انجام دهند .

از آنجا که ممکن است منابع مالی این حساب تا زمان سررسید وام ها بدون استفاده و در حساب های بانکی راکد بماند معمولاً در سرمایه گذاری های بلند مدت یا کوتاه مدت به کار گرفته شده و سود حاصله به مصرف پرداخت بهره وام های دریافتی خواهد رسید .

در بعضی از کشورها از جمله ایران این حساب مستقل ایجاد نمی شود. مثلاً در ایران از «حساب مستقل ردیف های عمومی» استفاده می شود و این حساب مستقل برای انجام برخی از هزینه هایی است که اعتبارات آنها خارج از بودجه مصوب دستگاه های دولتی بوده و در ردیف های عمومی بودجه دولت پیش بینی شده است. اعتبارات مذکور برای پرداخت هزینه های متفرقه، کارمزد و سود وام ها، باز پرداخت اصل وام ها و پرداخت دیون موسسات دولتی به تصویب می رسد.

گروه دوم - حساب های مستقل از وجوه امانی: ^{۲۸}

از این حساب های مستقل به منظور ثبت فعالیت های مربوط به وجوه یا دارایی هایی که وزارتخانه ها و موسسات دولتی به عنوان امین یا نماینده اشخاص حقیقی و حقوقی یا سایر دستگاه های دولتی نگهداری می کنند استفاده می شود. بنابراین دولت یا سازمان های تابعه آن حق تصرف مالکانه در این وجوه را ندارند. بلکه این قبیل وجوه معمولاً به صورت امانت نزد دولت یا سازمان های دولتی می ماند تا در موقع مناسب یا قرار دادهای مربوط به اشخاص ذینفع مسترد شود.

دولت و سازمان های غیرانتفاعی دیگر نظیر شهرداری ها، عملیات حسابداری این قبیل وجوه را به صورت جداگانه در حساب های مستقلی که «حساب های مستقل وجوه امانی» نامیده می شود، منعکس می نمایند.

حساب های مستقل مربوطه عبارتند از:

²⁸. Debt service fund

۱- حساب مستقل وجوه سپرده: ^{۲۹} این حساب مستقل شامل حساب های دریافت و استرداد سپرده ها و تضمین هایی است که موسسات دولتی از اشخاص حقیقی و حقوقی در موارد مختلف مانند: شرکت در مزایده یا مناقصه و یا تضمین حسن انجام کار طبق مقررات یا قراردادهای منعقد شده دریافت و یا از مبالغ قابل پرداخت به آنها کسر می نمایند. این قبیل وجوه غیر قابل مصرف می باشند و منحصراً به منظور تضمین و جلوگیری از تضییع حقوق دولت از اشخاص حقیقی یا حقوقی طرف معامله دریافت می گردد و بعد از اجرای کار یا انجام معامله طبق قرارداد منعقد شده به صاحبان آنها مسترد می شود.

مثال ۴) یک سازمان دولتی برای احداث یک باب ساختمان، قراردادی با یک شرکت پیمانکاری منعقد می نماید. طبق مفاد قرارداد مقرر می شود از هر پرداخت معادل ۱۰ درصد رابه عنوان تضمین حسن انجام کار کسر و در حساب معینی نگهداری نماید. وجوه مذکور پس از اجرای کامل عملیات به پیمانکار مسترد خواهد شد. وجوه مربوط به تضمین حسن انجام کار در کدام حساب مستقل منعکس می شود؟

پاسخ) وجوه مذکور که بابت تضمین حسن انجام کار دریافت شده است در حساب مستقل وجوه سپرده که از حساب های مستقل وجوه امانی است، منعکس و نگهداری می شود تا پس از تحقق شرایط مندرج در قرارداد به پیمانکار مسترد شود.

²⁹. Entrusted fund

۲- حساب مستقل وجوه بازنشستگی^{۳۰}: در عموم کشورها سازمان یا سازمان های غیر انتفاعی تشکیل می شوند تا امور مربوط به تامین آتیه کارکنان شامل دستگاه های دولتی و خصوصی رادر زمان بازنشستگی و از کار افتادگی به عهده بگیرند. این سازمان ها اکثراً به صورت غیر انتفاعی اداره می شوند و وجوهی که به صورت درصدی از حقوق و مزایای کارکنان شاغل است رادریافت و به عنوان منابع مالی در اختیار می گیرند تادر زمان بازنشستگی، از کار افتادگی و یا فوت به کارمند یا وارث قانونی آنان به صورت مقرری ماهانه پرداخت نمایند.

عملیات حسابداری مربوط به این قبیل سازمان ها تحت عنوان « وجوه بازنشستگی » ثبت می شود ودر ایران سازمان بازنشستگی کشوری و بیمه تامین اجتماعی نمونه هایی از این گونه سازمان ها هستند.

۳- حساب مستقل وجوه موقوفه^{۳۱}: دربرخی موارد توسط اشخاص حقیقی و یا حقوقی وجوهی تحت عنوان موقوفه دراختیار سازمان های غیر انتفاعی قرار می گیرد تا طبق ضوابط خاصی که واقف تعیین می کند برای مقاصد مشخص به مصرف برسد.

وجوه موقوفه به دودسته زیر تقسیم می شوند:

الف) وجوه موقوفه قابل مصرف^{۳۲}: عبارت از درآمدها و دارایی هایی هستند که طبق ضوابط معینی که واقف تعیین می کند برای اهداف مشخص به مصرف می رسند.

³⁰. Pension fund

³¹. Endowment fund

³². Expendable Endowment fund

کمک ها ، اعانات ، هزینه بورس های تحصیلی ، که در اختیار سازمان های دولتی ، دانشگاه ها و سایر موسسات غیر انتفاعی قرار می گیرد از جمله این وجوه هستند .

ب) وجوه موقوفه غیر قابل مصرف :^{۳۳} شامل منابعی هستند که اصل آنها غیر قابل مصرف است ولی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری این قبیل وجوه طبق ضوابطی که واقف تعیین می کند برای مقاصد معین به مصرف می رسد .

گروه سوم - حساب های مستقل وجوه سرمایه ای :^{۳۴}

این گروه شامل حساب های مستقلی هستند که بر فعالیت های بازرگانی و حفظ و نگهداری سرمایه تاکید دارند . این گونه حساب های مستقل به صورت خودکفا عمل نموده و فعالیت هایشان مشابه موسسات بازرگانی است . این حساب های مستقل به دودسته زیر تقسیم می شوند :

۱- حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی :^{۳۵} در این حساب مستقل که به حساب مستقل سرمایه گردان یا تنخواه گردان^{۳۶} نیز معروف است ، فعالیت ها مشابه سازمان های بازرگانی است . به این ترتیب که در زمان ایجاد وجوه معینی را از حساب مستقل وجوه عمومی یا سایر حساب های مستقل دریافت و نسبت به خرید کالاها و خدمات مورد نیاز مردم در فصول معینی از سال اقدام می نماید . هر یک از حساب های مستقل نیز طبق بودجه مصوب خود وجوهی را که برای خرید کالاها

^{۳۳} . Non – expendable Endowment fund

^{۳۴} . Proprietary funds

^{۳۵} . Internal service fund

^{۳۶} . Revolving fund

اختصاص داده اند به این حساب مستقل انتقال می دهند تا بنیه مالی حساب مذکور راتقویت نمایند. حساب مستقل مزبور پس از خرید کالاها، برابر درخواست قبلی آنها را توزیع و صورت حسابی که حاوی بهای تمام شده کالای خریداری شده به اضافه درصد معینی از بهای تمام شده بابت هزینه های مربوط به خرید می باشد برای خریداران ارسال می دارد. حساب مستقل مورد بحث از سیستم حسابداری بازرگانی تبعیت کرده و مبنای آن تعهدی کامل می باشد.

۲- حساب مستقل وجوه انتفاعی: ^{۳۷} سازمان های دولتی و شهرداری ها واحدهای مستقلی را جهت امور انتفاعی و بازرگانی ایجاد می نمایند که موسسات مذکور کالاها و خدماتی را تولید و در اختیار مردم قرار داده و بابت آن مبالغی که شامل بهای تمام شده کالای مذکور به اضافه سود معینی است از مصرف کنندگان دریافت می دارند. به عنوان مثال: می توان از شرکت های تولید کننده آب، برق، گاز و غیره نام برد. این قبیل سازمان ها در واقع واحدهای بازرگانی دولتی هستند که باید به صورت خودکفا اداره شوند و فعالیت های آنها کلاً جنبه بازرگانی داشته و مانند سازمان های مذکور اداره می شوند.

گروه حساب های دارایی های ثابت عمومی: ^{۳۸} در حسابداری دولتی دارایی های ثابت زمانی که خریداری می شوند بهای تمام شده آن مستقیماً به حساب هزینه

³⁷. Entrepise fund

³⁸. General Fixed Assest Account Group

منظور می گردد و چون هزینه از ارقام ترانزنامه نمی باشد لذا دارایی های ثابت در ترانزنامه سازمان های دولتی انعکاس نمی یابد .

در قوانین و مقررات مالی برخی از کشورها از جمله ایران اموال غیر منقول مقررات محاسباتی جداگانه داشته و براساس این ضوابط مشخصات آنها خارج از سیستم حسابداری حساب مستقل تامین کننده بهای تمام شده آنها در دفاتر آماری (دفاتر اموال) منعکس می شود . عدم انعکاس این گونه دارایی ها در صورت های مالی کنترل این قبیل اموال را کاهش می دهد . برای رفع این مشکل برطبق استانداردهای اجرایی پذیرفته شده حسابداری دولتی می توان بهای تمام شده دارایی های ثابت راتحت عنوان «گروه حساب دارایی های ثابت عمومی» بدون محاسبه استهلاک منعکس نمود . که پنج طبقه عمده دارایی های ثابت مانند : زمین ، ساختمان ، ماشین آلات و تجهیزات و دارایی غیر ساختمان مثل پارکینگ ها و غیره و همچنین دارایی های در جریان تکمیل در این گروه حساب ها قراردارند .

همچنین برای انعکاس وام های بلند مدت عمومی نظیر دیون رهنی ، اوراق قرضه دولتی و وام های بلند مدت خارجی از گروه حسابی تحت عنوان «گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی»^{۳۹} استفاده می شود .

هریک از گروه های حساب دارایی های ثابت و بدهی های بلند مدت عمومی در واقع یک واحد حسابداری^{۴۰} به حساب می آیند و از آنجا که شرط لازم و کافی برای ایجاد هر حساب مستقل وجود یک واحد حسابداری و یک واحد مالی است ، چون گروه

³⁹ . General long – term Debt Account Group

⁴⁰ . Accounting Entity

حساب دارایی های ثابت و بدهی های بلند مدت فقط دارای واحد حسابداری بوده لیکن فاقد واحد مالی⁴¹ هستند لذا هیچ کدام رانمی توان به عنوان «حساب مستقل» به حساب آورد .

باید توجه داشت که منظور شدن دارایی های ثابت در زمان خرید به حساب هزینه و همچنین عدم محاسبه استهلاک آنها باعث انعکاس نیافتن دارایی های مذکور در ترازنامه دولتی و سازمان های تابعه خواهد شد. لذا برای رفع این مشکل می توان اقدام زیر را به عمل آورد :

دارایی های ثابت را به هنگام خرید می توان از یک طرف به حساب هزینه حساب مستقل تامین کننده وجوه آنها به حساب آورد و از سوی دیگر با استفاده از گروه حساب دارایی های ثابت عمومی به صورت جداگانه آنها را تحت عنوان دارایی ثابت منظور نمود و به این ترتیب دارایی های ثابت عمومی نظیر زمین ، ساختمان ، ماشین آلات و تجهیزات و به طور کلی اعیانی غیر ساختمان زمانی که خریداری می شوند فعالیت های مربوط به خرید آنها هم در دفاتر حساب مستقل تامین کننده وجوه مورد نیاز برای خرید دارایی های مذکور ثبت می شود و هم در دفتر روزنامه حساب دارایی های ثابت عمومی انعکاس می یابد . به مثال زیر توجه کنید .

مثال ۵) سازمان دولتی (الف) ساختمانی به ارزش ۲۰۰ میلیون ریال را از محل پروژه های عمرانی خود خریداری می کند .

⁴¹ . Fiscal Entity

ثبت آرتیکل های مربوط به صورت زیر است :

دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه عمرانی	دفتر روزنامه گروه حساب دارایی های ثابت عمومی
هزینه طرح های عمرانی ۲۰۰	ساختمان ۲۰۰
بانک پرداخت عمرانی ۲۰۰	سرمایه گذاری در دارایی های ثابت ۲۰۰

حال اگر حساب مستقل وجوه دولتی برای خرید دارایی های مذکور وام دریافت دارد با گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی ارتباط پیدا می کند .
 مثال ۶) دولت برای تامین مالی یک پروژه سد سازی وام ۵ ساله ای به ارزش ۴۰ میلیارد ریال از سیستم بانکی کشور دریافت می دارد .
 انعکاس واقعه مالی فوق در دفاتر به صورت زیر است :

دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه عمرانی	دفتر روزنامه گروه حساب بدهی بلند مدت عمومی
بانک پرداخت عمرانی ۴۰	منابع مالی قابل وصول برای پرداخت وام ۴۰
مآزاد ۴۰	وام از سیستم بانکی ۴۰

معادله حسابداری دولتی

همانگونه که در حسابداری بازرگانی مورد مطالعه قرار گرفت معادله حسابداری به صورت زیر است :

سرمایه + بدهی ها = دارایی ها

ولی درحسابداری دولتی چون دارایی های ثابت در زمان تحصیل به حساب هزینه منظور می شود لذا دارایی های مذکور تاثیری در معادله حسابداری ندارد. همچنین به جای سرمایه که مقصود حقوق صاحبان سهام یا سرمایه نسبت به اموال موسسه است در این جا حقوقی است که واحد مالی، محاسباتی حساب مستقل نسبت به دارایی های جاری آن دارد و «مازاد» خوانده می شود. باتوجه به تعاریف فوق معادله حسابداری دولتی به صورت زیر عنوان می گردد:

مازاد + بدهی های کوتاه مدت = دارایی های جاری

ومعادله فوق زمانی قابل قبول است که در ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده شود و در صورتی که مبنای نقدی مورد استفاده باشد بدهی های کوتاه مدت از طرف دوم معادله حذف شده و خواهیم داشت :

مازاد = دارایی های جاری

استهلاک در حسابداری دولتی :

در بیانیه شماره ۳۴ (GASB) عنوان شده که حسابداری حساب های مستقل وجوه دولتی اعم از وجوه اعتبارات هزینه ای، تملک دارایی های سرمایه ای و یا وجوه اختصاصی بر معیار اندازه گیری جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده تاکید نموده است بنابراین تنها فعالیت های مالی مربوط به رویدادهای ورود و خروج منابع مالی را ثبت نموده و نتایج حاصله را در گزارش های مالی خود منعکس می نمایند

و چون استهلاك دارایی های سرمایه ای ورود و خروج منابع مالی رادبرنمی گیرد
ولذا استهلاك دارایی های سرمایه ای در دفاتر این قبیل حساب های مستقل انعکاس
نمی یابد ولی در این جا لازم است گفته شود از آنجا که دارایی های سرمایه ای نوعی
منابع اقتصادی بالقوه آتی به حساب می آیند در صورت استفاده از معیار اندازه گیری
جریان منابع اقتصادی در حسابداری دولتی لازم است استهلاك دارایی های مذکور
محاسبه گردیده و در صورت های مالی دستگاه های اجرایی اعم از صورت خالص
دارایی ها و یا صورت فعالیت ها انعکاس یابد .

هیات استانداردهای حسابداری (GASB) ضمن اصلاح اصل گزارشگری دارایی
های سرمایه ای محاسبه و ثبت استهلاك رادرمورد کلیه دارایی های سرمایه ای
الزامی قلمداد کرده و تنها محاسبه آن رادرمورد دارایی های زیربنایی نظیر جاده ها
، بزرگراه ها ، پل ها و نظایر آنها اختیاری اعلام نموده است .

بر اساس اصلاحیه بیانیه شماره ۳۴ (GASB) اگر گزارشگری مالی در وزارتخانه
ها و موسسات دولتی با استفاده از اندازه گیری جریان منابع اقتصادی به جای معیار
اندازه گیری جریان منابع مالی استفاده شود علاوه بر نگهداری اطلاعات مربوط به
بهای تمام شده دارایی های سرمایه ای نگهداری اطلاعات مربوط به استهلاك این
گونه دارایی ها نیز ضروری می باشد .

لازم است در این گونه موسسات از «دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات» استفاده شده
و در پایان دوره مالی استهلاك دارایی های سرمایه ای محاسبه گردیده و مانند
موسسات بازرگانی به صورت زیر در دفتر مذکور انعکاس یابد :

هزینه استهلاك ***
استهلاك انباشته ***

که ثبت آرتیکل فوق در دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات برای انعکاس هزینه استهلاك سالانه دارایی های سرمایه ای به کار گرفته شده می باشد. که «هزینه استهلاك» به عنوان هزینه سال مالی در «صورت حساب فعالیت ها» انعکاس یافته و «استهلاك انباشته» نیز به عنوان «یک حساب کاهنده دارایی های سرمایه ای» در «صورت حساب خالص دارایی ها» منعکس می گردد.

علت استفاده از اطلاعات مذکور در گزارشگری مالی جامع سالانه فعالیت های غیر بازرگانی وزارتخانه ها و سازمان های دولتی استفاده از جریان منابع اقتصادی به جای جریان منابع مالی در تنظیم گزارشهای مالی دولتی است. باید توجه داشت که استفاده از جریان منابع اقتصادی در اندازه گیری عملکرد دولت و سازمان های تابعه آن باعث می شود که کلیه دارایی ها اعم از جاری و سرمایه ای و همچنین کلیه بدهی ها اعم از بلند مدت و کوتاه مدت در گزارش های مالی نهایی انعکاس یابد. بنابراین وزارتخانه ها و موسسات دولتی به عنوان واحد یک پارچه گزارشگر ناگزیر به ثبت و نگهداری اطلاعات مالی متفاوت در حسابداری حساب های مستقل خود از یک سو و حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی از سوی دیگر می باشند .

بودجه و کنترل بودجه ای :

نظام بودجه بندی دولتی که به عنوان یکی از ابزارهای آینده نگر مطرح است به همراه نظام حسابداری دولتی به عنوان یک ابزار گذشته نگر از اجزای اصلی تشکیل دهنده نظام کلی مدیریت مالی دولت می باشند و از آن جاکه « اعمال کنترل بودجه ای » تحت تاثیر طبقه بندی های بودجه ای قرار می گیرد، لذا پیروی حسابداری دولتی از نظام بودجه بندی دولت آن اندازه اهمیت دارد که به عنوان یکی از اصول حسابداری دولتی مورد پذیرش قرار گرفته است . طبق تعریف کلی :

بودجه بندی عبارت از مراحل تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می باشد .

و بر اساس ماده (۱) قانون محاسبات عمومی :

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاست ها و هدف های قانونی می شود.» و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل شده است :

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است :

الف) پیش بینی دریافت ها و منابع تامین اعتبار که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه ، به وسیله دستگاه ها از طریق حساب های خزانه داری کل اخذ می شود.

ب) پیش بینی پرداخت هایی که از محل درآمد عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه های اجرایی در سال مالی مربوط انجام می شود

۲- بودجه شرکت های دولتی و بانک ها شامل :

پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار

۳- بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از فوق در بودجه کل کشور منظور می شود .

باعنایت به تعریف فوق از بودجه می توان نکات زیر را یادآور شد :

الف) بودجه برنامه مالی دولت است

ب) برای یک سال مالی تهیه می شود .

پ) حاوی پیش بینی درآمدهای عمومی و اختصاصی و سایر منابع تامین اعتبار (وام و وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه دولتی) برای تامین مالی هزینه های انجام برنامه ها می باشد .

ت) حاوی پیش بینی هزینه های برنامه های دولت است .

ث) حاوی عملیاتی است که برای رسیدن به اهداف قانونی باید انجام شود .

ج) حاوی هدف ها و سیاست های دولت است که از طریق بودجه باید تحقق یابد .

همچنین برای آنکه دانشجویان را با خصوصیات بودجه عمومی دولت آشنا سازیم لازم است تعریف بند پنجم ماده یک قانون محاسبات عمومی را به شرح زیر ارائه

دهیم .

«منظور از بودجه عمومی دولت، بودجه ای است که در آن برای اجرای برنامه سالانه منابع مالی لازم پیش بینی و اعتبارات جاری و عمرانی دستگاه های اجرایی تعیین می شود.»

بنابراین در بودجه عمومی دولت منابع مالی آن شامل :

درآمدهای مالیاتی، نفت، گاز، و غیره از یک سو پیش بینی شده و از سوی دیگر اعتبارات جاری و عمرانی لازم برای اجرای فعالیت های جاری و طرح های عمرانی دستگاه های دولت تعیین می گردد.

اصول بودجه

در تهیه و تنظیم بودجه به عنوان یک سند رسمی دولت لازم است اصول و موازینی به شرح زیر مورد توجه قرار گیرد :

۱- اصل سالانه بودن :

از هنگام وارد شدن بودجه در اداره امور کشورها همیشه آن را برای یک سال مالی در نظر می گرفتند و علت وجودی آن را می توان در دو ضابطه زیر جستجو کرد :

ضابطه اول :

اصولاً دولتی که به تنظیم بودجه اقدام می نماید خواه دولت قرن هیجدهم و خواه دولت عصر حاضر باید معیارهایی برای پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه ها داشته

باشد و از نظر فنی برای اینکه پیش بینی به حقیقت نزدیک تر باشد، سال مالی می تواند مورد عمل قرار گیرد .

ضابطه دوم :

از آنجا که در حکومت های پارلمانی قوه مقننه باید اعمال قوه مجریه را کنترل نموده و به عنوان نماینده مردم در امور سهیم باشد و تصویب بودجه نیز با پارلمان است. این خود وسیله ای است که پارلمان یا نمایندگان مردم سالیانه عملیات دولت یعنی قوه مجریه را تعیین و خطوط عمده آنرا مشخص و اجرای آن را از دولت خواستار می شود .

۲- اصل وحدت بودجه :

بر اساس این اصل دولت باید فقط یک بودجه به قوه مقننه تقدیم کند، به طوری که حاوی تمام برنامه ها، فعالیت ها و طرح های دولت بوده و همچنین حاوی کلیه درآمدها و هزینه های همه دستگاه های دولتی به صورت یک جا باشد .

۳- اصل تعادل بودجه :

به عقیده علمای اقتصاد کلاسیک دولت خوب دولتی است که کمتر در امور اقتصادی دخالت کند. همچنین دولتی که خرجش کم بوده و بودجه آن کسری نداشته باشد دولت خوبی است، زیرا کسربودجه فشارهای تورمی را داخل سیستم اقتصادی باعث شده و اضافه درآمد آثار ضد تورمی با خود به همراه خواهد داشت. باید توجه داشت در دنیای امروز این اصل مفهوم قدیمی و کلاسیک خود را از دست داده است .

۴- اصل جامعیت (کاملیت) بودجه :

از این اصل دو مفهوم جداگانه به صورت زیر استنباط می شود :

اول - بودجه باید جامع و کامل بوده و کلیه درآمدها و هزینه های دولت را به هر شکلی که هست دربربگیرد .

دوم - ارقام مندرج در سند بودجه باید به طور ناخالص قید گردد، همچنین وزارتخانه ها و سازمان های دولتی باید کلاً درآمدهای مکتسبه را به خزانه داری کل واریز کرده و سپس از خزانه داری کل برای هزینه ها درخواست وجه نمایند .

۵- اصل تخصیص و انعطاف پذیری :

منظور از اصل تخصیص این است که اعتبارات بودجه به مصرف همان هزینه هایی برسد که برای یک دستگاه دولتی در نظر گرفته شده و برای استفاده دستگاه های دیگر مورد استفاده قرار نگیرد ، حتی در داخل یک دستگاه که اعتبار هرفعالیتی جداگانه پیش بینی شده است نتوان اعتباری را که مثلاً برای هزینه های تحقیقاتی در نظر گرفته شده صرف هزینه های اداری کرد .

ولی گاهی اجرای برنامه های دولتی ایجاب می کند که با رعایت مقررات و محدودیت خاص اصل تخصیص تا حدودی نادیده گرفته شود و مثلاً در بودجه یک سازمان دولتی اعتبار خاصی که برای خرید ماشین آلات در نظر گرفته شده اما در نتیجه اتفاق پیش بینی نشده خرید آن امکان پذیر نمی باشد . در این حالت هدف سازمان را به خاطر رعایت اصل تخصیص نباید به فراموشی سپرد . در این گونه موارد تا حدودی «عدم تخصیص» یا انعطاف پذیری را جایز شمرده اند . به هر حال «انعطاف پذیری» و اجابا کردن اعتبارات بودجه باید تابع مقررات و محدودیت های خاص باشد .

۶- اصل تفضیل بودجه :

براساس این اصل ارقام لایحه بودجه باید به تفضیل نوشته شود و به این ترتیب ریزاقلام در لایحه منعکس گردد نه اینکه یک رقم کلی برای هر وزارتخانه نوشته شود .

۷- سایر اصول :

اصولی که رعایت آنها در بودجه توصیه شده است محدود به اصول یادشده فوق نیست همچنین در اصول مذکور نیز اختلاف نظر وجود دارد و همه نویسندگان در تعداد اصول بودجه یک زبان وهم عقیده نیستند اما به طور کلی مهمترین اصولی که بیشتر مورد توجه صاحب نظران بوده و سابقه تاریخی دارد را یادآور شدیم ولی توصیه های دیگری نیز از طرف برخی کارشناسان شده است و عبارتند از : اصل برنامه ریزی ، اصل مسئولیت ، اصل مدیریت ، اصل اعتماد و اطمینان ، اصل وضوح و روشنی .

مراحل بودجه (چرخه بودجه ای)

بودجه از آغاز تا مرحله پایانی که برای نظارت پارلمانی به مجلس باز می گردد باید از مراحل چهار گانه زیر بگذرد :

مرحله اول

۱- **تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه :** این مرحله شامل چهار قسمت زیر می باشد :

۱- **تهیه بودجه توسط دفتر مرکزی بودجه** که زیر نظر مستقیم قوه مجریه سازمان

دهی شده است .

۲- تلفیق بودجه واحدهای اجرایی دستگاه ها و یک کاسه کردن بودجه دستگاه ها

و ارسال آن به سازمان مدیریت و برنامه ریزی

۳- بررسی بودجه در سازمان مدیریت و برنامه ریزی و تلفیق بودجه دستگاه های

مختلف کشور .

۴- بررسی بودجه در هیات وزیران .

مرحله دوم

- تصویب بودجه

مرحله سوم

- اجرای بودجه

مرحله چهارم

- نظارت بر اجرای بودجه