

مقدمه

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

^۱ Parthenon

^۲ Acropolis

^۳ Lydia

حسابداری دوطرفه به سراسر اروپا نگارش کتاب « لوکا پچیولی »^۴ به سال ۱۴۹۴ بود که وی مطالب ریاضی آن را نگاشت و «لئوناردو داوینچی»^۵ نقاش معروف اشکال آن را ترسیم نمود. در کتاب مذکور سه دفتر اصلی عنوان گردید که عبارتند از :

الف) دفتر باطله^۶ که در آن خلاصه معاملات تاجر به 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.

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

⁴. Luca Pacioli

⁵. Leonardo da Vinci

⁶. Waste book

⁷. Journal

⁸. Ledger

⁹. Simon Stevin

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 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 رانیازمند 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 را همه 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 زیاده تری 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 رابعث شد و از جانب دیگر به مداخله دولت در امور اقتصادی جهت هدایت آن (اقتصاد ارشادی) انجامید . که این هردو 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 .

حسابداری دولتی

اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولتهای برخی از کشور های اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب ، تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید پیدایش و رواج سیستم بودجه ، سیستم حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته ای متمایز انجامید.



مدیریت فرآیند تصمیم گیری است و تصمیم گیری نیازمند اطلاعات است. از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اخذ تصمیمات خود بدان نیازمندند، اطلاعات مالی جایگاه ویژه ای دارد، چرا که اکثر قریب به اتفاق تصمیمات مدیران مستقیماً آثار و پیامدهای مالی داشته و یا بطور غیر مستقیم وضعیت مالی موسسه را تحت تاثیر قرار می دهند. اطلاعات مالی و

حسابداری ابزار ارزشمندی جهت تصمیمات مربوط به تامین، تخصیص و کنترل منابع اقتصادی در اختیار مدیران قرار می دهد.

هر یک از دستگاههای اجرایی کشور عهده دار انجام برخی از وظایف دولت هستند و لذا برای ایفای وظایف محوله، بودجه ای در قالب اعتبار مصوب از محل بودجه کل کشور در اختیار آنها گذاشته می شود تا پس از تخصیص اعتبار و دریافت وجه از خزانه براساس مقررات موضوعه و جهت تحقق اهداف معین دستگاه آن را به مصرف برسانند.

حسابداری فقط با وقایعی که بتوان آن را با پول اندازه گیری کرد، سروکار دارد. باین ترتیب بسیاری از رویدادها و واقعیتهای مهم یک سازمان که قابل بیان به زبان پول نیستند در دفاتر مالی آن ثبت و ضبط نمی شوند.

حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است:

این نظام اطلاعات مالی مجموعه ای از روشها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک موسسه، جمع آوری، طبقه بندی و به نحو قابل فهم و ساده ای در قالب گزارشهای مالی خلاصه و گزارش می شود تا بتواند در تصمیم گیریهای مدیران و در تحقق اهداف موسسه مورد استفاده قرار گیرند.

نتیجه آنکه حسابداری ابزار تصمیم گیری و مدیریت است و نظام حسابداری هر سازمان تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می باشد.

تعریف حسابداری دولتی:

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی را بمنظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید.

در تعریف بالا تاکید بر برنامه های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است.

در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است .



مشخصات یک موسسه دولتی:

موسسه دولتی بایستی حتما همه مشخصات ذیل را داشته باشد وگرنه موسسه دولتی نیست:

۱- تشکیلات و سازمان مشخصی داشته باشد.

۲- به موجب قانون تشکیل شده باشد.

۳- زیر نظر یکی از قوا باشد.

۴- عنوان وزارتخانه نداشته باشد.

شرکت دولتی : به واحد سازمانی مشخصی گفته می شود که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از پنجاه درصد از سرمایه آن متعلق به دولت باشد.

تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی:

۱- انگیزه: هدف اصلی تشکیل سازمانهای بازرگانی عموماً سود است اما سازمانهای

دولتی بنا به ضرورتهای اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی تواند

انگیزه ای برای تشکیل آنان باشد.

۲- مالکیت: مالکیت سازمانهای دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه مردم

کشور می باشند و مالکیت فردی یا بصورت سهام قابل خرید و فروش در

سازمانهای دولتی وجود ندارد.

۳- منابع مالی :

۴- در مؤسسات دولتی عموماً از طریق مالیات تامین می شود.

۵- در مؤسسات بازرگانی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود.

۶- در سازمانهای دولتی هزینه ها با درآمدها مربوط نیستند.

۷- هدف از وصول مالیات بیشتر توسط دولت تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع

عادلانۀ ثروت و تقویت بنیه مالی برای خدمات بیشتر به جامعه است.

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :



موارد افتراق :

۱- صورتهای مالی آنها با هم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی

تحصیل سود است و لذا صورت سود و زیان یکی از صورتهای مالی اساسی

مؤسسات بازرگانی است، در حالیکه در حسابداری مؤسسات دولتی به صورت

دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود. همچنین در حسابداری بازرگانی، ترازنامه وضعیت دارائیهها و بدهیها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد، در حالیکه در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد.

۲- لزوم رعایت کنترل بودجه ای : در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه عمدتاً به منظور کنترل بودجه مصوب صورت می گیرد، لذا اهمیت کنترل بودجه در سازمانهای دولتی کمتر از اهمیت اندازه گیری سود ویژه در حسابداری بازرگانی نیست. کنترل بودجه در موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد.

۳- لزوم نگهداری حسابهای مستقل : در حسابداری دولتی هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود. لزوم نگهداری حسابهای مستقل موجب می شود که سیستم حسابداری مورد استفاده متناسب با این ضرورت تغییر نماید. بنابراین حسابداری حسابهای مستقل در دولت با حسابداری بازرگانی تفاوتی دارد.

۴- تفاوت در نحوه ثبت دارائیههای ثابت: در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی دارائیهها

در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می گردند و سپس به تدریج و براساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شوند.

۵- تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضعیت هزینه های یک دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می شود. در سیستم نقدی دریافت و پرداخت وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است، در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می باشد و زمان دریافت و پرداخت وجه آنها مورد توجه قرار نمی گیرد.

کاربرد حسابداری دولتی:

۱- اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاههای دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می دهد.

۲- اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد.

۳- اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه ریزی، بودجه بندی، جمع آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده های مختلف مدیریت دولتی قرار می دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و مورد ارزیابی قرار

دهند.

۴- سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه ای برای ارزیابی کارائی مدیران اجرایی به حساب می آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه بندی پیروی می نماید و اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می پردازد.

به عنوان مثال در سیستم بودجه بندی عملیاتی که یک سیستم بودجه بندی پیشرفته است، بهای تمام شده یک فعالیت یا پروژه با قیمت های استاندارد پیش بینی و در بودجه سالانه منظور می شود. سیستم حسابداری دولتی به پیروی از سیستم بودجه بندی عملیاتی، اطلاعات مالی واقعی مربوط به بهای تمام شده فعالیت یا پروژه را جمع آوری نموده و پس از طی مراحل با بهای تمام شده استاندارد مقایسه و انحرافات مطلوب یا نامطلوب را نشان می دهد. لازم به توضیح است که انحرافات مطلوب در مورد بهای تمام شده طرح یا پروژه و یا فعالیت به پائین بودن بهای تمام شده واقعی در مقایسه با بهای تمام شده پیش بینی شده می گویند، به شرط آنکه در کیفیت طرح، پروژه یا فعالیت تغییری حاصل نشود. در این صورت می توان کاهش بهای تمام شده واقعی را به شرط ثابت بودن قیمت کالاها و خدمات مورد نیاز، نتیجه مدیریت صحیح بر اجرای پروژه ها، طرحها و فعالیتها دانست.

۵- یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی دولت می باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز واحدهای اجرایی

دولت تامین می گردد و این اطلاعات بر حسب نیاز بین واحدهای اجرایی دولت مبادله می شود.

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 بر آن 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)¹⁰ که مسئولیت تدوین چهار چوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولت های ایالتی و محلی این کشور

¹⁰ Governmental Accounting Standards Board

رأبه عهدہ 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 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 .

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

^{۱۲} Generally Accepted Accounting Principles

به هر حال براساس 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 براین که صورت های مالی اساسی سال مالی هم برمبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری وهم 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 برمبنای 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 فعالیتهای 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 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 .

¹³. General Fund

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 راوصول وهزینه های معینی را از محل آن پرداخت نماید . ضمناً دولت موظف است وضعیت دریافت وپرداخت این منابع مالی را جداگانه نگهداری کرده وبه 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 وكافی برای ایجاد یک حساب مستقل علاوه برمجاز قانونی وجود یک «واحد مالی» وایجاد یک « واحد حسابداری » مستقل است . بنابراین می توان شرط لازم وكافی 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 وپرداخت هزینه های اختصاصی باید در دفاتر جداگانه نگهداری شده و وضعیت آن گزارش شود بنابراین «واحد حسابداری» نیز ایجاد شده است .

باعنایت به سه مثال فوق به این نتیجه می رسیم که دولت وسازمانهای مربوطه برای ثبت ونگهداری حساب های دولتی ازسه حساب مستقل به شرح زیر استفاده می کنند :

¹⁴. Fiduciary Fund

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 حساب های مستقل مورد بررسی قرا خواهند گرفت .

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

براساس بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) «اصل حسابداری دارایی های ثابت» به «اصل گزارشگری دارایی های سرمایه ای» تغییر نام یافت و به طور کامل مورد تجدید نظر قرارگرفت و این گونه مقرر می دارد :

«یک تفاوت آشکار باید بین دارایی های سرمایه ای عمومی ، و دارایی های سرمایه ای حساب های مستقل وجوه سرمایه ای و وجوه امانی قائل شد دارایی های ثابت حساب مستقل وجوه سرمایه ای هم در صورت های مالی حساب دارد و هم در صورت های مالی جامع دولت^{۱۶} منعکس می گردد . دارایی های ثابت حساب مستقل وجوه امانی فقط در صورتحساب 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

¹⁵. Statement of principle ' Reporting Capital Assets '

¹⁶. Government – wide Financial Statements

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 درمورد 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 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 .

¹⁷. General capital Assets

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

به طور کلی درمورد دارایی های سرمایه ای توجه به دونکته زیر ضروری است:

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

¹⁸. Flow of Economic Ressources

¹⁹. Historical cost

درمورد 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 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 و دارایی های سرمایه ای وزارتخانه ها و موسسات دولتی وجود نداشته و صورت های مالی قابل

²⁰. Fair value

²¹. Government – wide Statement of Activities

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 :

براساس 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 دارائی 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 براساس 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 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 .

²². Budget control

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 دو 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 و مقررات مالی کشورها ضوابط خاصی برای انجام هزینه ها تعیین شده و هزینه 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 در سازمان 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 و هم در مورد پرداخت های غیر قطعی مانند: پیش پرداخت ها و علی

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 وهزینه :

بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به صورت کامل این اصل رامورد تجدید نظر قرار داده ومقرر می دارد :

۱- وجوه انتقالی باید در صورت های مالی اساسی به صورت جدا از درآمدها ، هزینه ها ومخارج طبقه بندی شود .

۲- در آمد حاصل از فروش اوراق قرضه باید درصورت های مالی حساب های مستقل وجوه دولتی به صورت جدا از درآمدها وهزینه ها طبقه بندی شود .

۳- درآمدهای حساب های مستقل وجوه دولتی باید برحسب نوع حساب مستقل ومنابع در آمد ،طبقه بندی شوند . مخارج نیز باید برحسب حساب مستقل ،وظایف یا برنامه ها ،واحدهای سازمانی ، فعالیت ، ماهیت ونوع طبقه بندی شوند .

۴- درآمدهای حساب های مستقل وجوه سرمایه ای باید برحسب منابع وهزینه 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 در آمدها ،مخارج وتغییرات 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 درمورد استفاده از طبقه بندی واصطلاحات متداول مقرر می دارد :

« در فرایند بودجه بندی ، حسابداری وگزارش های مالی هریک از حساب های مستقل

باید ازیک طبقه بندی واصطلاحات متداول ویک نواختی استفاده شود.»

اصل نهم - اصل گزارشگری مالی سالانه :

این اصل که یکی از اصول مهم حسابداری وگزارشگری 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 ویک

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 و اطلاعات تکمیلی باید حداقل حاوی موارد زیر باشد :

۱- صورت های مالی جامع دولت

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 .

²³. Management Discussion Analysis

معادله حسابداری دولتی

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

$$\text{سرمایه} + \text{بدهی ها} = \text{دارایی ها}$$

ولی در حسابداری 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. با توجه به تعاریف فوق معادله حسابداری دولتی به صورت زیر عنوان می گردد:

$$\text{مازاد} + \text{بدهی های کوتاه مدت} = \text{دارایی های جاری}$$

و معادله 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 :

$$\text{مازاد} = \text{دارایی های جاری}$$

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 . دربرخی از کشورها حساب های مستقل از حد معمول بیشتر است و ازاین 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 را به 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 ماموریت 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

²⁴ . Governmental fund

²⁵ . Current Fund

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 .

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 ، وامور 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 راتحت عنوان درآمد اختصاصی وصول وپس از انتقال آن به حساب

²⁶. Capital project fund

²⁷. Special Revenue fund

های خزانه ، مجدداً وجوه حاصله را دریافت نموده و به مصرف هزینه های معینی برساند که در قانون مربوط مشخص گردیده است .

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 .

دربعضی 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 هرپرداخت 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.

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

²⁹. Entrusted fund

³⁰. Pension fund

وخصوصی 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 تا در 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 و در ایران سازمان بازنشستگی کشوری و بیمه تامین اجتماعی نمونه هایی از این گونه سازمان ها هستند .

۳- حساب مستقل وجوه موقوفه :^{۳۱} در برخی موارد توسط اشخاص حقیقی و یا حقوقی وجوهی تحت عنوان موقوفه در اختیار 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 .

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 .

³¹. Endowment fund

³². Expendable Endowment fund

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 اختصاص داده اند به این حساب مستقل انتقال می دهند تا بنیه مالی حساب مذکور را تقویت نمایند . حساب مستقل مزبور پس از خرید کالاها ، برابر درخواست قبلی آنها را توزیع و صورت حسابی که حاوی بهای تمام شده کالای

³³. Non – expendable Endowment fund

³⁴. Proprietary funds

³⁵. Internal service fund

³⁶. Revolving fund

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 راجهت امور انتفاعی و بازرگانی ایجاد می نمایند که موسسات مذکور کالاها و خدماتی را تولید و در اختیار مردم قراردادده 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 منظور می گردد و چون هزینه از ارقام ترانزنامه نمی باشد لذا دارایی های ثابت در ترانزنامه سازمان های دولتی انعکاس نمی یابد .

درقوانین 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

³⁷ . Entreprise fund

³⁸ . General Fixed Assest Account Group

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 راکاهش 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 وتجهیزات ودارایی غیر ساختمان مثل پارکینگ ها وغیره وهمچنین
دارایی های درجریان تکمیل دراین گروه حساب ها قراردارند .

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

هریک ازگروه های حساب دارایی های ثابت وبدهی های بلند مدت عمومی درواقع یک واحد
حسابداری^{۴۰} به حساب می آیند واز آنجا که شرط لازم وكافی برای ایجاد هر حساب مستقل
وجود یک واحد حسابداری ویک واحد مالی است ،چون گروه حساب دارایی های ثابت وبدهی
های بلند مدت فقط دارای واحد حسابداری بوده لیکن فاقد واحد مالی^{۴۱} هستند لذا هیچ کدام
رانمی توان به عنوان «حساب مستقل» به حساب آورد .

³⁹ . General long – term Debt Account Group

⁴⁰ . Accounting Entity

⁴¹ . Fiscal Entity

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 رابه عمل آورد :

دارایی های ثابت رابه هنگام خرید می توان ازیک طرف به حساب هزینه حساب مستقل تامین کننده وجوه آنها به حساب آورد واز سوی دیگر با استفاده از گروه حساب دارایی های ثابت عمومی به صورت جداگانه آنها راتحت عنوان دارایی ثابت منظور نمود وبه این ترتیب دارایی های ثابت عمومی نظیر زمین ، ساختمان ، ماشین آلات وتجهیزات وبه 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 وهم در دفتر روزنامه حساب دارایی های ثابت عمومی انعکاس می یابد . به مثال زیر توجه کنید .

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

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 دردارایی 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

استفاده کنندگان حسابداری دولتی:

الف: استفاده کنندگان داخل سازمان مانند:

۱- مسئولین برنامه ریزی :

مسئولین برنامه ریزی هر سازمان دولتی برای هر چه بهتر تنظیم کردن بودجه سالانه سازمان از اطلاعات مالی واقعی یا عملکرد بودجه استفاده می نمایند. لذا امور مالی سازمان دولتی اطلاعات واقعی در مورد اجرای بودجه سالانه را در اختیار مسئولین برنامه ریز قرار می دهد.

۲- وزیر یا رئیس موسسه:

اطلاعات مالی وزارتخانه یا موسسه بصورت خلاصه در اختیار وزیر یا رئیس موسسه قرار می گیرد تا به نحوی از جریان امور مالی سازمان تحت مسئولیت خود مطلع شوند و به ترتیبی بر فعالیتهای مالی و کارائی مدیران اجرایی نظارت نمایند.

۳- مدیران سطوح میانی:

این مدیران متناسب با نیاز از اطلاعات حسابداری و مالی برای برنامه ریزی واحد تحت سرپرستی خود استفاده می کنند .

۴- بازرسان و حسابرسان داخلی:

بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان دولتی برای ارزیابی تاثیر کنترلهای مالی و گزارش آن به مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی به طریقی از خدمات حسابداری استفاده می کنند.

ب: استفاده کنندگان خارج از سازمان یا وزارتخانه :

۱- هیات دولت:

۲- هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کند.

۳- مجلس نمایندگان :

۴- نظارت پارلمانی در ایران از طریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می شود صورت می گیرد. گزارش تفریغ بودجه براساس صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیم می شود و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه

از تلفیق اطلاعات مالی استخراج شده از صورتحسابهای سالانه دستگاه دولتی حاصل می گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه های مصوب دولت استفاده می نمایند.

۵- حسابرسان مستقل

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به حسابهای وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسیها در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می رسد. بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می نمایند.

۴- مردم:

عموم مردم نیز از طریق دسترسی به گزارش تفریغ بودجه که حاصل حسابرسیهای انجام شده دیوان محاسبات کشور، از چگونگی اجرای بودجه سالانه دولت مطلع می شوند پس عموم مردم نیز از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کنند.

مبانی حسابداری

مبانی حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم.

به بیانی ساده تر مبنای حسابداری یعنی استفاده از یکی از روشهای زیر برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری:

الف- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان وصول وجه درآمد یا پرداخت هزینه.

ب- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان تحقق یا ایجاد درآمد و یا در زمان تحقق یا ایجاد هزینه، صرفنظر از زمان دریافت وجه درآمد یا پرداخت وجه هزینه.

ج- روش شناسایی و ثبت درآمد در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و شناسایی و ثبت هزینه در موقع تحقق یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه.

مبنای نقدی

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است و هر گونه تغییر در وضعیت مالی موسسه مستلزم مبادله وجه نقد است . درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردد که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

هزینه

مبنای تعهدی :

الف- شناسایی و ثبت درآمدها :

درآمدها در زمانی که تحصیل می شوند یا تحقق می یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند. در این مبنا زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص می شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد.

شهریه دریافتی **

درآمد **

بانک **

شهریه دریافتی **

ب- شناسایی و ثبت هزینه ها :

در حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست به بیانی دیگر زمانی که کالا تحویل می گردد و یا خدمتی انجام می شود، برای موسسه معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود.

هزینه **

اسناد هزینه پرداختی **

اسناد هزینه پرداختی **

بانک**

مبنای نیمه تعهدی :

در این سیستم حسابداری هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. این سیستم ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است. بنابراین با رعایت اصل محافظه کاری در حسابداری توصیه شده است که در ثبت و شناسایی درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود.

بانک**

درآمد**

هزینه**

بانک**

حسابهای پرداختی**

مبنای تعهدی تعدیل شده :

هزینه ها در هنگام ایجاد، شناسایی و بر مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می شوند. لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. درآمدهایی که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس باشند و لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند.

شهریه دریافتی **

درآمد **

بانک **

شهریه دریافتی **

دسته ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگیهای فوق بوده، لذا اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و عملا غیر ممکن می باشد و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی باشد، این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردند.

مبنای نقدی تعدیل شده :

درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. تفاوت در شناسایی هزینه هاست . شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه در مبنای نقدی کامل منحصرآ پرداخت است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه و تفکیک آن از سایر پرداختها می شود، زیرا هر پرداختی لزوما هزینه نیست، به عنوان مثال در قانون محاسبات عمومی کشور چهار نوع پرداخت شامل هزینه، پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تعریف شده است. در هر یک از تعاریف مشخصاتی ارائه گردیده که آنها را از هم متمایز می نماید، به این ترتیب در نظام مالی ایران که پرداختها را از همدیگر تفکیک نموده است استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل در مورد هزینه ها کاربردی قانونی ندارد به همین دلیل مبنای نقدی مختصر اصلاح شده و متناسب با تعریف قانونی هزینه به کار گرفته شده است.

سیستم حسابداری مورد توجه قانون محاسبات عمومی کشور در مورد پرداختها یک سیستم نقدی تعدیل شده است، لیکن در خصوص شناسایی و ثبت دریافتها کاملاً نقدی است. عبارت ساده تر ثبت و شناسایی هزینه یا خرج طبق قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی است:

الف- تحویل کالا یا انجام خدمات

ب- پرداخت به صورت قطعی

این دو شرط دلیل قانع کننده برای اثبات بکارگیری مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده در مورد شناسایی و ثبت هزینه است. عدم تحقق هر یک از شرایط فوق مفهوم هزینه را تغییر خواهد داد. به عنوان مثال اگر کالا تحویل شود یا خدمت انجام گردد لیکن پرداخت صورت نگیرد هیچ هزینه ای شناسایی نمی شود و انعکاسی در دفاتر نیز نخواهد داشت. نیز اگر وجهی پرداخت شود لیکن کالا یا خدمت تحویل نگردد نوع دیگری از پرداختها تحقق یافته است که در ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور عنوان پیش پرداخت را بخود اختصاص داده است.

با این ترتیب مفهوم هزینه در قانون محاسبات عمومی کشور عبارتست از بهای پرداخت شده کالایی که تحویل شده و یا خدمتی که انجام گرفته است. این مفهوم هزینه با سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده سازگار است. در صورتیکه مفهوم هزینه در سیستم حسابداری تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده عبارتست از بدهیهای قابل پرداخت بابت کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده که لزوماً پرداخت آن همزمان صورت نگرفته است.

بودجه بندی :

آنچه که بعنوان بودجه بندی معروف است، تبدیل برنامه های کوتاه مدت (معمولا یکساله) موسسه یا سازمان به زبان پول می باشد.

کنترل بودجه:

بخش مهمی از وظیفه کنترل بودجه، از طریق مقایسه ارقام بودجه بندی شده با نتایج واقعی عملیات، صورت می گیرد. مقایسه عملکرد واقعی با بودجه مصوب و تجزیه و تحلیل انحرافات را کنترل بودجه می نامند. صرف مقایسه ارقام بودجه با ارقام ناشی از عملکرد واقعی، نشاندهنده موفقیت یا عدم توفیق واحدهای اجرایی در رسیدن به اهداف تعیین شده نیست. لذا در ارزیابی عملکرد موسسه به دو مفهوم ذیل بایستی توجه کرد:

مفهوم کارایی و اثر بخشی در بودجه :

شاخصی که عملکرد سازمان را در قیاس با استانداردها و معیارهای از پیش تعیین شده نشان می دهد، در حالی که اثر بخشی درجه توفیق سازمان را در انجام ماموریت به نحو مطلوب و در راستای اهداف موسسه، ارزیابی می کند.

امکان تجزیه و تحلیل‌های فوق زمانی فراهم می شود که موسسه دارای یک سیستم مناسب بهای تمام شده بوده و اقلام درآمد و هزینه نه تنها براساس مراکز مسئولیت بلکه براساس فعالیتهای فرعی این مراکز جمع آوری، ثبت و گزارش شود.

مراحل اساسی در تهیه بودجه بر مبنای صفر:

۱- شناسایی و تعریف هر یک از فعالیتهای سازمان در یک " مجموعه تصمیم گیری "

۲- تجزیه و تحلیل، ارزیابی و رتبه بندی این " مجموعه ها " و تعیین اولویت آنها

براساس تحلیل هزینه و فایده

۳- تخصیص منابع با توجه به رتبه بندی و اولویت هر یک از مجموعه ها

شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولتها تهیه می شود. شفافیت برای این گزارش یک ویژگی کیفی است. یعنی اطلاعات به گونه ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی برد و فعالیتهای مختلف دولت را ارزیابی کرد. میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ خواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه ای پاسخ دهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف سازی فعالیتهایش کوشاتر خواهد بود. امروزه جهانی سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می گیرند مجامع بین المللی را نیز به گروه پاسخ-خواهان اضافه کرده است.

سازمانهای بین المللی با اعمال سیاستهای تنبیهی و تشویقی (به خصوص در اعطای وامها) می کوشند دولتها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیتهای مالی شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین المللی گزارشگری مالی دولت

وجود دارد. پیاده کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه‌ای مطرح می‌شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی. در این مقاله کوشش شده است سیستمهای هماهنگ بین المللی معرفی و فواید و کاربردهای آنها تشریح شود. مقدمه‌در زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می‌شد. به عبارت دیگر درآمدهای یک کشور، درآمد پادشاه و هزینه های آن هزینه پادشاه محسوب می‌شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی‌دیدند. اولین نشانه های پاسخ‌خواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی‌توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می‌شد. پاسخگویی یا حسابدهی به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هرکس دیگر در باره وظیفه ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می‌باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام‌دهنده کار را امکانپذیر می‌کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه‌گیری می‌شود. برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه واگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن

با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می شود. سابقه پاسخ خواهی و متقابلاً بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد. اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ خورشیدی) در دوره دوم قانونگذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. البته سرنوشت اولین بودجه نویس ایران این بود که پیش از تقدیم بودجه به مجلس ترور شود (شاید به جرم پاسخ خواهی). منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه ای یعنی: «اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید». شفافیت بودجه ای پاسخگویی را تقویت می کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین المللی پول (IMF) در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم الاجرا برای شفافیت بودجه ای را تصویب و اعلام کرد.

ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی حلقه ارتباطی حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور

مالی دولت تدوین کرده اند. در حال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به گونه ای که می-توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه ای نامید. استاندارد کنترل بودجه ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به گونه ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درآمدها و هزینه-های دولت (بودجه) فراهم شود. چارچوب نظری حسابداری را می توان براساس تصمیمگیری یا پاسخگویی تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیمگیری هدف حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیمهای اقتصادی است یعنی استفاده کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورتهای مالی بتوانند تصمیمهای صحیح در جهت بیشینه ساختن منافع خود بگیرند. در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می توان گفت: "حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است." و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ (GC1) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا (GASB) از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می شود: "مسئولیت پاسخگویی سنگبنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می کند در مورد

اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و براین عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند [بخواهند که] حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد.

گزارشگری مالی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می کند. شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه-ایسازمانهای بین المللی مانند صندوق بین المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانکهای توسعه منطقه ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجکاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین شرایط شفافیت بودجه ای اقدام کرده اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین المللی پول ارائه شده است: "بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی ۸ یا در قالب ضوابط صندوق بین المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت ۹ مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد." سیستم حسابهای ملیسیستم حسابهای ملی از یک مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهوما، طبقه بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته شده در سطح بین المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده های اقتصادی در قالبی تنظیم می شود که برای برنامه ریزیها، سیاستگذاریها، تجزیه و تحلیلها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد. حسابهای پیشبینی شده در سیستم به نوبه خود

مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان یافته را درباره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می کند. حسابهای ملی برای یک دوره زمانی معین تنظیم می شود و بنابراین عملکرد اقتصاد یک کشور از طریق دادههای حاصل از آن به تصویر کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می دهد. سیستم حسابهای ملی بر محور یک سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می شود، به طوری که داده های ثبت شده در آنها را داده های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می کنند و متغیرهای موجودی ارزش موجودی داراییها و بدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه ها نشان می دهند. هر یک از حسابها به نوع خاصی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولید، ایجاد درآمد، توزیع درآمد، توزیع مجدد درآمد و مصرف درآمد مربوط می شود. دادههای اقتصادی مربوط به هر یک از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می شود و هر حساب به وسیله یک عنصر ترازکننده حاصل از مابه التفاوت منابع و مصارف، تراز می گردد. این عنصر از یک حساب به حساب دیگر منتقل

می شود و از نظر اقتصادی دارای اهمیت زیادی است نظیر ارزش افزوده، درآمد قابل تصرف، پس انداز و... از طرف دیگر بین حسابها و ترازنامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال ۱۳۷۳ در برنامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می شود.

سیستم آمارهای مالی دولتمهمترین تغییر و تحول حسابداری دولتی ایران در سالهای اخیر که میتواند زمینه ای برای تحقیقات باشد، بحث اعمال سیستم آمارهای مالی دولت است. نظام یادشده می تواند هدفهایی را که در حسابداری دولتی کشور دنبال میشود برآورده سازد و مراجع بین المللی را نیز در مورد صحت و کارایی فعالیتهای اقتصادی و بودجهای دولت متقاعد کند. افزون بر این باعث پشتیبانی تحلیلهای مالی و بالابردن ارزش تجزیه و تحلیل پذیری گزارشهای مالی دولتی می شود. همچنین می تواند شرایط لازم برای حداقل استاندارد شفافیت بودجه ای صندوق بین المللی پول را ایجاد کند. در زمینه ارزیابی عملکردها، سیستم آمارهای ملی دولت، آمارهایی ارائه می کند که سیاستگذاران و تحلیلگران را قادر می سازد تا پیشرفتهای ایجاد شده در فعالیتهای، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی بخش دولت را در قالب روشی پایدار و نظاممند مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی آمارهای مالی دولت، میتواند برای تجزیه و تحلیل فعالیتهای سطح مشخصی از دولت و دادوستدهای بین سطوح دولتی و همچنین کل بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. "مفاهیم، طبقه بندیها و تعاریف پایه ای مورد استفاده در سیستم آمارهای مالی دولت، صرفنظر از شرایط کاربرد آن به اصول اقتصادی و استدلالهایی بستگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین این سیستم برای

اقتصاد کلیه کشورها کاربرد پیدا می‌کند. کاربرد عمومی این سیستم توسط کشورهای مختلف باعث ایجاد قابلیت مقایسه بین اقتصاد کشورها شده و استفاده از تجربیات اقتصادی کشورهای دارای شرایط مشابه را تسهیل می‌کند. در این سیستم اقلام آماری به‌گونه‌ای انتخاب شده است که از یک طرف بررسی و تحلیل مالی و اقتصادی جهت تصمیم‌گیریها فراهم شود و از طرف دیگر این اقلام حالت ترازکننده داشته باشد و در یک نظام حسابداری دو طرفه گنجانده شود." استقرار سیستم آمارهای مالی دولت در ایران، با صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی شروع شد. سازمان مدیریت و برنامه ریزی نحوه طبقه بندی اقلام بودجه ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ -البته به صورت ناقص- بر مبنای نظام یادشده تغییر داد. بهرغم اهمیت این تغییر تاکنون متون تخصصی اندکی در این زمینه موجود است و زمینه های پژوهشی زیادی در مورد چگونگی این نظام، منافع مترتب بر استقرار آن، امکان‌سنجی اجرای آن در سیستم مالی دولتی کشور و موانعی که در استقرار آن می‌تواند باعث به تعویق افتادن یا عدم اجرای صحیح آن شود، وجود دارد. صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولتگزارشهای مالی مورد نیاز جهت هدفهای سیستم یادشده باید به‌گونه‌ای باشد که تجزیه و تحلیل مالی و اقتصادی را امکانپذیر کند. به عبارت دیگر شاخصهای مالی مختلف برای بررسی و مقایسه عملکرد دستگاهها و دولتها فراهم آورد. بدیهی است گزارشهای سنتی حسابداری دولتی براساس گروه حسابهای مستقل نمی‌تواند چنین زمینه‌ای را ایجاد کند. به همین دلیل سیستم آمارهای مالی دولت

تمایل به استفاده از گزارشهایی شبیه به صورتهای مالی حسابداری انتفاعی دارد تا بتواند شاخصهای مورد نظر خود را که از آنها به عنوان معیارهای تحلیلی یاد می‌کند، به دست آورد. صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت عبارتند از:

صورت وضعیت عملیات دولت،

صورت وضعیت سایر جریانهای اقتصادی،

ترازنامه، صورت وضعیت منابع و مصارف وجوه نقد.

سه صورت وضعیت اول در تلفیق با یکدیگر نشاندهنده کلیه تغییرات در انباشتها (دارایی و بدهیها) ناشی از جریانها (رویدادهای مالی) هستند. صورت وضعیت چهارم ورودی و خروجیهای نقدی را با استفاده از طبقه بندی مشابه صورت وضعیت عملیات دولت ثبت می‌کند. تغییر نظام بودجه‌ریزی در ایران در جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه بندیهای بودجه‌ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به‌گونه‌ای که مفاهیم اساسی بودجه‌ریزی مانند درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سالهای گذشته شد. درآمد در بودجه ۸۱ برخلاف سالهای گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری داراییها و سرمایه‌ها از قبیل نفت و گاز و معادن می‌شد در این سال صرفاً شامل "آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی بود که ارزش خالص را افزایش می‌داد" و وجوه حاصل از فروش داراییها و سرمایه تحت عنوان واگذاری داراییهای سرمایه‌ای طبقه بندی شده بود. مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداختهایی اطلاق می‌گردید که به طور قطعی در وجه ذینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می‌شد، در حال حاضر "آن

دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد" در نتیجه پرداختهای بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملک دارایی سرمایه ای منظور می شود.

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 براساس 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 :

براساس 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 رابه هرشکلی که هست دربربگیرد .

دوم - ارقام مندرج درسند بودجه باید به طور ناخالص قید گردد، همچنین وزارتخانه ها و سازمان های دولتی باید کلاً درآمدهای مکتسبه رابه 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 درنظر گرفته شده و برای استفاده دستگاه های دیگر مورد استفاده قرار نگیرد ، حتی درداخل یک دستگاه که اعتبار هرفعالیتی جداگانه پیش بینی شده است نتوان اعتباری راکه مثلاً برای هزینه های تحقیقاتی درنظر 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 تاحدودی نادیده گرفته شود ومثلاً دربودجه یک سازمان دولتی اعتبار خاصی که برای خرید ماشین آلات درنظر گرفته شده اما درنتیجه اتفاق پیش بینی نشده خرید آن امکان پذیر نمی باشد .دراین حالت هدف سازمان رابه خاطر رعایت اصل تخصیص نباید به فراموشی سپرد .دراین گونه موارد تاحدودی «عدم تخصیص» یا انعطاف پذیری را جایز شمرده اند .به هرحال «انعطاف پذیری» وجابجا 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 ریزاقدام 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 و هم 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

- 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 وارسال

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

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 برمعیار 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 راثبت نموده و نتایج حاصله رادر گزارش های مالی خود منعکس می نمایند و چون استهلاک دارایی های سرمایه ای ورود و خروج منابع مالی رادر برنمی گیرد و لذا استهلاک 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 ازمعیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری دولتی لازم است استهلاک 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 استهلاک رادر مورد کلیه دارایی های سرمایه ای الزامی قلمداد کرده و تنها محاسبه آن رادر مورد 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 .

منابع

- ۱- سجادی، سیدجعفر. «فصل اول». اصول حسابداری صنعتی. ویراست دوم. تهران: انتشارات دانشگاه علم و صنعت ایران، ۱۳۸۶
- ۲- سید باقر جلالی چیمه، حسابداری میانه ۱، انتشارات کتابخانه فروردین، چاپ دهم
۱۳۸۲
- ۳- حسابداری دولتی؛ پدیدآورنده: پرویز سعیدی؛ ناشر: نگاه دانش؛ آبان،
۱۳۸۶
- ۴- حسابداری دولتی؛ پدیدآورنده: گروه مولفین سنجش اول؛ ناشر: موسسه فرهنگی هنری سنجش اول ۱۳۸۲
- ۵- حسابداری و حسابرسی دولتی؛ پدیدآورنده: سیف الله بهزادی فرد، ناشر: مهر امیرالمومنین، آبان، ۱۳۸۴
- ۶- آقای مهدی محمد حسینی؛ کتاب ارشد حسابداری دولتی

فهرست مطالب

۱.....	مقدمه
۶.....	حسابداری دولتی
۷.....	حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است
۸.....	تعریف حسابداری دولتی
۹.....	مشخصات یک موسسه دولتی
۹.....	تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی
۱۰.....	مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی
۱۲.....	کاربرد حسابداری دولتی
۱۴.....	اصول بنیادی حسابداری دولتی
۳۰.....	معادله حسابداری دولتی
۳۱.....	انواع حساب های مستقل در حسابداری دولتی
۴۱.....	استفاده کنندگان حسابداری دولتی
۴۳.....	مبانی حسابداری
۴۴.....	مبنای نقدی
۴۵.....	مبنای تعهدی
۴۶.....	مبنای نیمه تعهدی
۴۶.....	مبنای تعهدی تعدیل شده

۴۷	.....	مبنای نقدی تعدیل شده
۴۹	.....	بودجه بندی
۴۹	.....	کنترل بودجه
۴۹	.....	مفهوم کارایی و اثر بخشی در بودجه
۵۰	.....	مراحل اساسی در تهیه بودجه بر مبنای صفر
۵۰	.....	شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی
۵۹	.....	بودجه وکنترل بودجه ای
۶۱	.....	اصول بودجه
۶۴	.....	مراحل بودجه (چرخه بودجه ای)
۶۶	.....	استهلاک در حسابداری دولتی
۶۹	.....	منابع