

حسابداری دولتی-کاردانی حسابداری

مدرس: اسدی

جلسه اول

هدف :

شناخت سازمانهای دولتی و تفاوت حسابداری دولتی و بازرگانی

۱- شناخت سازمان دولتی

وظایف دولت‌ها

امور اقتصادی

امور سیاسی

امور دفاعی

امور آموزشی

امور فرهنگی

امور اجتماعی

برای اجرای هر وظیفه، تشکیل سازمان یا سازمانهایی که تمام یا قسمتی از وظایف را به انجام رسانند.

مثال:

وزارت امور اقتصاد و دارایی: بخشی از وظایف امور اقتصادی- وزارت دفاع= بخشی از وظایف دفاعی

وزارت فرهنگ و ارشاد= بخشی از وظایف فرهنگی

وزارت خارجه= تنظیم روابط با سایر کشورهای خارجی

تعریف سازمان دولتی:

سازمان دولتی، واحدهای سازمانی مشخصی هستند که قسمتی از وظایف و مسئولیتهای دولت را بر طبق برنامه‌های مصوب انجام می‌دهند.

انواع سازمانهای دولتی

۱- سازمانهای دولتی غیر انتفاعی

۲- سازمانهای انتفاعی وابسته دولت

۱-۱ - مشخصات سازمانهای دولتی غیرانتفاعی:

- برای تحصیل درآمد ایجاد نشده‌اند

- بلکه الزامات قانونی و ضرورتهای اجتماعی انگیزه تاسیس آن است.

۱-۲- انواع سازمان دولتی غیرانتفاعی

- وزارتخانه

- مؤسسه دولتی

۱-۳- تعریف قانونی: (مواد ۲ و ۳ قانون محاسبات کشور)

وزارتخانه:

واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده یا بشود.

مؤسسه دولتی :

واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد.

پس مؤسسه دولتی ۴ مشخصه دارد:

۱- تشکیلات مشخصی دارد

۲- به موجب قانون ایجاد شده باشد

۳- زیر نظر یکی از قوای مجریه، مقننه و قضائیه است

۴- عنوان وزارتخانه ندارد

۲-۱- مشخصات سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت

- دولت بهای کالاها و خدمات خود را از مصرف کننده دریافت می دارد

- هزینه ها با درآمدها مرتبط هستند

مثال : شرکتهای دولتی

واحدهای سازمانی مشخصی که با اجازه قانون تاسیس می شوند و بیش از پنجاه درصد از سرمایه آنان به دولت تعلق د

مقایسه سازمان دولتی و بازرگانی:

۱- تفاوت در هدف و انگیزه و ایجاد

۲- تفاوت در مالکیت سازمان دولتی و بازرگانی

۳- تفاوت در منابع مالی

۴- تنظیم فعالیتها براساس نیازهای جامعه و نه هزینه / منفعت

۵- استفاده از اجبار و قدرت قانونی

مقایسه حسابداری دولتی و بازرگانی

۱- اختلاف در صورتهای مالی

۱-۱- اختلاف در صورت سود و زیان

۱-۲- اختلاف در ترازنامه

مؤسسه بازرگانی

صورت سود و زیان

xxx

(xxx)

xxx

درآمد حاصل از خدمات

هزینه ها

سود (زیان) خالص

خزانه داری کل-حساب مستقل وجوه عمومی-صورت دریافت و پرداخت

دریافتهای سال مالی:

xxx

درآمد مالیاتی

درآمد xxx

جمع دریافتها xxx

پرداختهای سال مالی

امور عمومی xxx

امور دفاعی xxx

امور xxx

جمع پرداختها (xxx)

افزایش (کاهش) در حساب مازاد xxx

مؤسسه بازرگانی

ترازنامه

دارائیهها : بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه :

دارائیههای جاری xxx بدهیها xxx

دارائیهای ثابت xxx حقوق صاحبان سرمایه xxx

جمع دارائیهها xxx جمع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه xxx

خزانه‌داری کل - حساب مستقل وجوه عمومی

ترازنامه

دارائیهای جاری: بدهی و مازاد:

بانک تمرکز وجوه xxx بدهی به حساب مستقل سپرده xxx

پیش پرداخت سنواتی xxx مازاد xxx

جمع دارائیهها xxx جمع بدهی و مازاد xxx

۲- لزوم رعایت کنترل بودجه

با توجه به تصویب بودجه توسط پارلمان لازم است حسابداری دولتی ابزار مقایسه ارقام پیش بینی با ارقام واقعی را فراهم سازد.

۳- لزوم نگهداری حسابهای مستقل

در حسابداری دولتی هر یک از منابع مالی یک شخصیت حسابداری مستقل دارند ؛ در حالیکه

در حسابداری بازرگانی مجموعه سازمان یک شخصیت حسابداری است .

۴- تفاوت در نحوه ثبت دارائیهای ثابت

بازرگانی = ثبت در حساب مربوط و محاسبه استهلاك

دولتی = منظور شدن به حساب هزینه

۵- سایر موارد اختلاف

- بانک پرداخت هزینه و دریافت درآمد متفاوت است .

- فقط یک نوع حساب هزینه با عنوان ؛ هزینه سالجاری وجود دارد.

- معمولاً در انتهای سال بانک مانده ندارد.

جلسه دوم: توضیح مبناهای حسابداری دولتی

۶- اختلاف در مبنای حسابداری

تعریف مبنای حسابداری

چه موقع درآمدها و هزینه‌ها را شناسایی و ثبت کنیم؟

۱-۶- مبنای نقدی

Cash Basis

شناسایی درآمد و هزینه مستلزم وصول یا پرداخت وجه است.

۲-۶- مبنای تعهدی کامل

Accrual Basis

صرف تحقق درآمد یا هزینه (بدون ارتباط به وصول یا پرداخت وجه نقد) موجب ثبت می‌شود.

۳-۶- مبنای نیمه تعهدی

با توجه به اصل محافظه‌کاری

Mixed Basis

هزینه ها :تعهدی

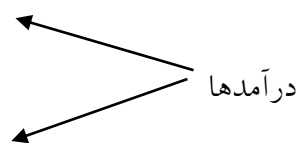
درآمد ها : نقدی

۳-۶- تعهدی تعدیل شده

Adjusted Accrual Basis

هزینه ها - تعهدی

امکان وصول در کوتاه مدت وجود دارد - تعهدی



امکان وصول در کوتاه مدت وجود ندارد - نقدی

۳-۶- نقدی تعدیل شده

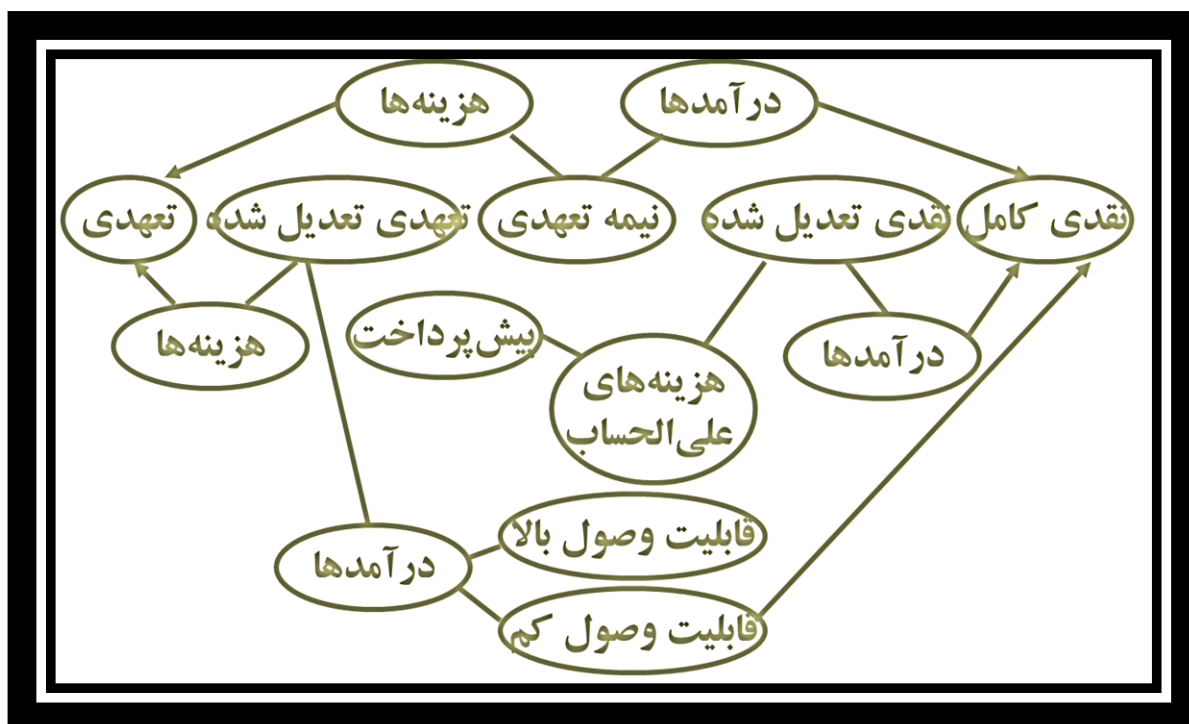
Adjusted Cash Basis

پیش پرداخت

هزینه ها - نقدی ولی وجود

علی الحساب

درآمدها - نقدی



مساله :

۱-۱) خلاصه فعالیتهای مالی حساب مستقل وجوه عمومی دولت در سال مالی ۱۳۷۰ به شرح زیر می باشد.

الف- جمع دریافتهای نقدی دولت در طول سال مالی ۷۰ مبلغ ۴۷۵۰ میلیارد ریال است. از مبلغ مذکور مبلغ ۷۵۰ میلیارد ریال مربوط به مالیاتهای تشخیص شده سال ۶۹ و مبلغ ۵۰۰ میلیارد ریال مربوط به پیش دریافت مالیات سال ۷۱ می باشد.

ب- جمع مالیاتهای تشخیص شده سال مالی ۷۰ که احتمال می رود در اوایل سال ۷۱ وصول شود مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال است.

ج- جمع مالیاتهای تشخیص شده سال مالی ۷۰ که احتمال وصول آن در سال ۷۱ نیز خیلی کم است مبلغ ۲۵۰ میلیارد ریال است.

میزان درآمد فروش نقدی:

کلیه وجوه وصولی سال؛ جزء درآمد همان سال محاسبه می شود. پس:

وجوه وصولی مربوط به مالیاتهای تشخیصی سال قبل = ۷۵۰

پیش دریافت سال آتی = ۵۰۰

وجوه وصولی سال جاری = ۳۵۰۰

جمع ۴۷۵۰

میزان درآمد به روش تعهدی کامل

کلیه درآمدهای تحقق یافته لحاظ می شود ؛

مالیاتهای تشخیصی با احتمال وصول بالا ۱۰۰۰

مالیاتهای تشخیصی با احتمال وصول کم ۲۵۰

مالیاتهای وصولی سال جاری ۳۵۰۰

جمع ۴۷۵۰

نکته: در روش تعهدی کامل

۱- مالیاتهای تشخیصی سال قبل که در سال جاری وصول شده، سال قبل به حساب درآمد منظور شده است.

۲- پیش دریافت درآمد به حساب بدهی منظور می شود.

میزان درآمد به روش تعهدی تعدیل شده :

مالیاتهای تشخیصی با احتمال وصول بالا ۱۰۰۰

مالیاتهای وصولی سال جاری ۳۵۰۰

جمع ۴۵۰۰

نکته:

مالیاتهای تشخیصی با احتمال وصول کم به حساب درآمد منظور نمی شود.

مساله :

۲-۱) فعالیتهای مالی مربوط به پرداختهای سال مالی ۷۰ حساب مستقل وجوه عمومی دولت به شرح زیر خلاصه شده است:

الف- جمع وجوه پرداخت شده سال مالی ۷۰ مبلغ ۳۲۵۰ میلیارد ریال است که از مبلغ فوق مبلغ ۲۵۰ میلیارد ریال مربوط به هزینههای سال گذشته است و مبلغ ۴۰۰ میلیارد ریال نیز بابت پیش پرداخت خرید کالا و خدماتی است که در سال مالی ۷۱ تحویل و یا انجام می گردد.

ب- مبلغ ۱۲۰۰ میلیارد ریال کالا و خدمات در سال مالی ۷۰ تحویل شده و یا انجام گردیده لیکن پرداخت وجه آنها در سال مذکور میسر نشده است.

میزان هزینه به روش نقدی:

کلیه وجوه پرداختی سال، جزء هزینههای همان سال محاسبه می شود.

پس: هزینههای سال جاری	۲۶۰۰
هزینههای سال قبل	۲۵۰
پیش پرداخت سال آینده	۴۰۰
جمع	۳۲۵۰

تعیین میزان هزینه به روش تعهدی کامل:

کلیه هزینه های تحقق یافته پس:

هزینه های سال جاری	۲۶۰۰
کالا و خدمات پرداخت نشده	۱۲۰۰
جمع	۳۸۰۰

نکته:

۱- وجوه سال قبل، قبلاً به حساب هزینه منظور شده است.

۲- وجوه سال آتی، بحساب پیش پرداخت منظور شده است.

تعیین میزان هزینه به روش نقدی تعدیل شده

هزینه‌های سال جاری ۲/۶۰۰

وجوه پرداختی سال قبل ۲۵۰۰

جمع ۲/۸۵۰

شرح	عطف	نقدی کامل	نقدی تعدیل شده	تعهدی تعدیل شده	تعهدی کامل
	دریافتها	دریافتها	درآمدها	درآمدها	
درآمدهایی که وجه آن وصول شده است	الف-۱	۳۵۰۰	۳۵۰۰	۳۵۰۰	۳۵۰۰
وصول مالیاتهای تشخیص شده سال ۶۹	الف-۲	۷۵۰	۷۵۰	---	---
پیش دریافت درآمد سال ۷۱	الف-۱	۵۰۰	۵۰۰	---	---
مالیاتهای تشخیص شده بااحتمال وصول بالا	ب-۱	---	---	۱۰۰۰	۱۰۰۰
مالیاتهای تشخیص شده بااحتمال وصول پایین	ج-۱	---	---	---	۲۵۰
جمع		۴/۷۵۰	۴/۷۵۰	۴/۵۰۰	۴/۷۵۰

نکته:

۱- وجوه سال آتی به حساب پیش پرداخت منظور می شود.

۲- برای کالاها و خدمات تحویل شده که وجه پرداخت نشده، هزینه منظور نمی شود.

جلسه سوم

هدف:

اصول حسابداری دولتی و انواع حسابهای مستقل

اصول حسابداری دولتی:

- تعریف

مجموعه ای از موازین و استانداردها و قواعد کلی که چارچوب حسابداری دولتی بر پایه آن استوار است

- تدوین توسط انجمن های حرفه ای بین المللی

- بر پایه قوانین مالی و یا وظایف سازمانهای دولتی

اصول حسابداری دولتی:

۱- اصل لزوم نگهداری حساب های مستقل

در سازمان بازرگانی فقط یک واحد مالی و حسابداری وجود دارد

در سازمان دولتی هر یک از منابع تامین مالی یک شخصیت حسابداری مستقل هستند که به آن حساب مستقل (Fund) می گوئیم.

شرط لازم و کافی برای ایجاد حساب مستقل

الف) وجود یک واحد مالی

منابع مالی (وجوه نقد و سایر دارا ئیها) برای تامین هزینه ها

ب) وجود واحد حسابداری

ث- تعریف حساب مستقل

هر حساب یک واحد مالی و حسابداری مستقل با حسابهای متوازن است که منابع و مصارفی را برای عملیاتی خاص در آنها ثبت میشود.

- منبع قانونی = اصل ۵۵ قانون اساسی

- هر وجه در محل صحیح خود مصرف شود

- از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و طبقه‌بندی فعالیتهای مالی مربوط به واحد مستقل

۲- اصل لزوم کنترل بودجه

- تکنیکهای لازم برای اعمال کنترلهای بودجه بوجود می‌آید تا امکان مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با ارقام پیش بینی شده فراهم شود

۳- اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد

قسمتی از اعتبار تخصیص یافته برای خرج معینی بلوکه شود. اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری مدیران

تعاریف:

اعتبار مصوب = اجازه کلی قانونی ابلاغی از طرف قوه مقننه به قوه مجریه

اعتبار تخصیص یافته = اجازه دولت به دستگاه اجرایی جهت استفاده از اعتبار مصوب

تامین اعتبار = اختصاص بخشی از اعتبار تخصیص یافته به یک خرج معین

اعتبار مصوب = اعتبار ابلاغی مجلس به دولت

اعتبار تخصیص یافته = اجازه دولت به دستگاه

تامین اعتبار = بلوکه کردن اعتبار برای یک هزینه خاص

- اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری

قوانین و مقررات مالی هر کشور خط مشی کلی حسابداری دولتی را تعیین می‌کند.

عدم رعایت قوانین پیگرد قانونی دارد

فرضاً اگر استانداردهای کمیته بین‌المللی حسابداری توصیه به مبنای تعهدی تعدیل شده نماید ولی قانون محاسبات عمومی کشور مبنای نقدی تعدیل شده را توصیه کند باید توصیه قانون محاسبات عمل شود.

۵- اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی

توصیه انجمن‌ها و کمیته‌های حسابداری دولتی

استفاده از مبنای نیمه تعهدی

(درآمدها نقدی - هزینه‌ها تعهدی)

و یا مبنای تعهدی تعدیل شده

انواع حسابها به توصیه GASB کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

سه طبقه عمده:

۱- حسابهای مستقل برای وجوه دولتی - Governmental Funds

۲- حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه‌ای - Capital projects funds

۳- حسابهای مستقل برای وجوه امانی - Fiduciary funds

طبقه اول:

۱- حسابهای مستقل برای وجوه دولتی ((G.F. برای تحصیل و مصرف منابع

انواع :

۱-۱- حساب مستقل وجوه عمومی

منابع مالی از درآمدهای عمومی (مالیاتها- نفت و ...)

محل مصرف - هزینه‌های جاری و عمومی

(عموماً سازمانهای دولتی این حساب را دارند.)

۱-۲- حساب مستقل در آمد اختصاصی

منابع مالی از درآمد های اختصاصی

محل مصرف - هزینه های خاص

(مثال: دانشگاه پیام نور)

۳-۱- حساب مستقل بازپرداخت بدهیهای عمومی

منابع مالی از وجوه حساب مستقل وجوه عمومی

محل مصرف - اصل و بهره وامهای بلندمدت عمومی دولت

(در ایران مستقیماً از حساب مستقل وجوه عمومی پرداخت می شود)

۴-۱- حساب مستقل وجوه عوارض مخصوص

منابع مالی از مصرف کنندگان خدمات خاص

محل مصرف - خرید کالا یا خدمت مربوط

(مثال: اجرای آسفالت با هزینه مردم یک محله)

۵-۱- حساب مستقل پروژههای عمرانی

منابع مالی از وجوه عمومی یا وام یا اوراق قرضه

محل مصرف - احداث یا خرید داراییهای ثابت عمومی

(مثال: احداث سد، بیمارستان و ...)

طبقه دوم

۲- حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای - Capital projects funds

برای حفظ و نگهداری سرمایه، به صورت خودکفا اداره می شود

انواع :

۱-۲- حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی

منابع مالی از وجوه انتقالی سایر دستگاهها

محل مصرف - خرید کالا و تحویل آن به دستگاه- شبیه موسسات بازرگانی

۲-۲- حساب مستقل وجوه انتفاعی

واحدهای دولتی که بصورت انتفاعی اداره می شوند

منابع مالی از بهای کالا و خدمات تولیدی

محل مصرف - ایجاد کالا و خدمات

طبقه سوم

۳- حسابهای مستقل برای وجوه امانی - Fiduciary Funds

وجوهی که دولت یا سازمان تابعه آن حق تصرف مالکانه در آنها را ندارد

انواع :

۳-۱- حساب مستقل وجوه سپرده

منابع مالی از وجوه تضمینی دریافتی از اشخاص

محل مصرف - دولت حق مصرف ندارد فقط پس از اجرای تضمینی، مسترد می شود. ماده ۱۲۵ قانون

محاسبات بصورت موقت و مشروط

۳-۲- حساب مستقل وجوه بازنشستگی

منابع مالی از کسورات حقوق کارکنان و کمک دولت

محل مصرف - پرداخت مقرری ماهانه بازنشستگان- (مثال: سازمان بازنشستگی کشوری)

۳-۳- حساب مستقل وجوه موقوفه

منابع مالی از اموال وقفی افراد خیر و نیکوکار

محل مصرف - محل تعیین شده توسط واقف

به دو دسته تقسیم می شود:

- قابل مصرف (اصل به مصرف می رسد)

- غیر قابل مصرف (درآمد به مصرف می رسد)