
بسم الله الرحمن الرحيم

شرح جامع

حسابداری دولتی

«مدیریت»

مولف: عمادالدین ثقفی

انتشارات ارشد

پیشگفتار ناشر

خداوند بزرگ را شاکریم که فرصتی عنایت فرمود تا بتوانیم قدمی در جهت گسترش علم و فرهنگ کشور عزیزمان برداریم و مسیری هموار را در اختیار مخاطبان و داوطلبان علاقمند به ادامه تحصیل قرار دهیم. از آنجائی که درحوزه کتاب‌های درسی و کمک درسی کارشناسی ارشد کتاب‌های زیادی به رشته تحریر در آمده است با این حال وجود یک مجموعه جامع، دقیق، کامل و دارای رفرنس(منابع) مستند احساس می‌شود.

همیشه دغدغه داشتیم که ای کاش می‌شد تمامی منابع پراکنده و گاهاً دست نایافتنی کنکور در یک مجموعه به گونه‌ای جذاب و شیوا آماده می‌شد و همچنین سوالات دوره‌های قبل کنکور نیز به گونه‌ای تشریحی پاسخ داده می شدند، که خدشه‌ای بر آنها وارد نشود و خیال داوطلبان عزیز آنقدر آسوده باشد که اطلاعات مندرج در پاسخنامه‌ها را برای بهره‌گیری در آزمون خود بکار گیرند. این کار با یاری خداوند بزرگ و همکاری نخبه‌ترین دانشجویان و اساتید کشور در انتشارات ارشد هماهنگ گردید و در تمامی مقاطع تحصیلی از کاردانی به کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری در حوزهٔ آزمون‌های سراسری – آزاد و پیام نور بسته‌های آموزشی شامل کتاب‌های بانک سوالات و کتاب‌های شرح جامع درس آماده گردید. در تهیه مجموعه‌های فوق‌الذکر از فارغ‌التحصیلان کارشناسی ارشد و دکتری که حائز رتبه‌های تک رقمی کنکور می‌باشند، استفاده کرده‌ایم، تا شما عزیزان بتوانید در راستای افزایش توان علمی خود در جهت نیل به مقصود خویش نایل آیید. بدون تردید می‌توان گفت که برای اولین بار در نظام آموزشی کشور مجموعه‌ای به این سبک عرضه می‌شود که در کیفیت و کمیت بی‌نظیر بوده و تمامی نیازهای دانشجویان و داوطلبان عزیز را پوشش می‌دهد. امید است که استفاده از این مجموعه عزیزان را در جهت موفقیت در آزمون یاری رسانده باشد. در پایان لازم به ذکر است که بی نقصی محض از آن خداوند متعال می‌باشد، بنا براین از تمامی خوانندگان و داوطلبان عزیز خواهشمندیم نظرات سازنده خود را در مورد این کتاب به سایت انتشارات ارشد اعلام نمایند تا ما را در جهت هر چه بهتر آماده کردن این محصولات یاری رسانند.

با تشکر

ناشـــــر

www.arshadbook. ir

پیشگفتار مولف

کتاب حاضر تنها قصد دارد به داوطلبان آزمون کارشناسی ارشد مجموعه مدیریت رشته مدیریت دولتی برای موفقیت بیشتر کمک کند. سوالات «حسابداری دولتی» ۵۰ درصد از نمره ارزشیابی آزمون تخصصی را شامل می‌شود و موفقیت در این آزمون می‌تواند نقش بسیار مؤثری در قبولی داوطلبان ایفا نماید.

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در اواخر قرن بیستم میلادی در بیانیه‌های جدید و مخصوصاً بیانیه شماره ۳۴ خود، اصلاحات و تغییراتی اساسی در چارچوب نظری و اصول بنیادین حسابداری دولتی و نیز نحوه ثبت اقلام و رویدادهای حسابداری بوجود آورده و آن را به پژوهشگران و اندیشمندان معرفی نمود. در همین راستا دکتر باباجانی در سال ۱۳۸۲ کتاب «حسابداری و کنترل‌های دولتی» را تدوین نموده و این اصلاحات را به جامعه علمی ایران معرفی نمود. و بدین ترتیب از سال ۱۳۸۳ طراحان آزمون کارشناسی ارشد به تدریج این کتاب را مبنای طرح سوال خود قرار دادند. در این کتاب نیز تلاش شده است با رعایت این مسأله، مطالب با روالی منطقی اما بسیار خلاصه و کاربردی مطرح شود.

این کتاب در نه فصل تنظیم شده و تلاش شده است با ارائه مثال‌های کاربردی به تفهیم مطالب کمک شود. همچنین در پایان هر فصل نمونه سوالات کنکور سراسری و کنکور دانشگاه آزاد نیز آمده است که پیشنهاد می‌شود برای مطالعه پاسخ‌های تشریحی آن، به کتاب «مجموعه آزمون‌های ۱۰ سال کنکور ارشد، حسابداری دولتی» از همین انتشارات مراجعه شود.

سرانجام وظیفه خود می‌دانم از همکاری و تلاش کارکنان و مدیریت انتشارات ارشد تشکر نمایم و نیز از شما خوانندگان و صاحب‌نظران تقاضا دارم راهنمایی‌ها، انتقادات و پیشنهادات خود را به آدرس انتشارات ارائه نمایید تا سیاهه قلمتان را روشنایی راهمان قرار دهیم.

با سپاس

عمادالدین ثقفی

فهرست مطالب

عنوان **صفحه**

فصل اول:کلیات

مقدمه ۹
انوع فعالیت‌های دولت و سازمان‌های دولتی ۹

فصل دوم: مبانی حسابداری

مقدمه ۲۱
۱- مبنای نقدی کامل ۲۱
۲- مبنای تعهدی کامل ۲۲
۳- مبنای نیمه تعهدی ۲۳
۴- مبنای تعهدی تعدیل شده ۲۳
۵- مبنای نقدی تعدیل شده ۲۴

فصل سوم: مبانی نظری و اصول بنیادی حسابدار دولتی

مقدمه ۳۹
اصول بنیادی حسابداری دولتی ۳۹
انواع حساب‌های مستقل ۴۰

فصل چهارم: حسابداری بودجه‌ای

مقدمه ۶۳
بخش اول- حسابداری بودجه‌ای در دولت (خزانه داری کل) ۶۳
بخش دوم- حسابداری بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی ۶۶

فصل پنجم: حساب مستقل وجوه عمومی (حسابداری خزانه‌داری کل)

مقدمه ۷۹
تعریف تخواه‌گردان خزانه ۸۰

فصل ششم: مراحل خرج (انجام هزینه) و مراحل درآمد

مقدمه ۹۵
بخش اول – مراحل انجام هزینه (خرج) ۹۵
۱- مرحله تشخیص ۹۵
۲- مرحله تامین اعتبار ۹۶
۳- مرحله تعهد ۹۶
۴- مرحله تسجیل ۹۶
۵- مرحله صدور حواله ۹۷

عنوان **صفحه**

۶- مرحله نظارت مالی ۹۷
۷- مرحله پرداخت ۹۸
بخش دوم – مراحل تشخیص و وصول درآمدها ۹۹
۱- مرحله پیش بینی درآمد ۹۹
۲- مرحله تخشیص درآمد ۹۹
۳- مرحله وصول در آمد ۱۰۰

فصل هفتم: حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای

مقدمه ۱۱۱
معادله حسابداری ۱۱۱
۱- ابلاغ بودجه ۱۱۲
۲- ابلاغ تخصیص اعتبار ۱۱۲
۳- دریافت تنخواه گردان حسابداری ۱۱۳
۴- تأمین اعتبار و انجام خرج ۱۱۳
۵- دریافت وجه از خزانه ۱۱۵
۶- پرداخت حقوق کارکنان ۱۱۶
حسابداری پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی ۱۲۶

ضمیمه: ۱۳۰

فصل هشتم: حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

مقدمه ۱۶۱
ویژگی‌های حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی ۱۶۱
تخصیص اعتبار و درخواست وجه ۱۶۴

فصل نهم: حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

مقدمه ۱۷۳
مراحل اجرای طرح (پروژه)های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ۱۷۴
نکاتی در مورد وجوه سپرده ۱۷۵
عملیات حسابداری ۱۷۶

ضمیمه ۱۸۱

فصل اول

کلیات

عناوین اصلی

- انواع فعالیتهای دولت و سازمانهای دولتی
- مقایسه سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی
- مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

فصل اول

کلیات

مقدمه

در سیر و تطور مفاهیم سیاسی و فرایندهای حکمرانی، امروزه « مفهوم مسئولیت پاسخگویی» به یکی از مهمترین وظایف دولتها تبدیل شده و «پاسخ خواهی» از اصلی‌ترین حقوق شهروندی محسوب می‌شود. حسابداری ابزار مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیریت است و در حقیقت مسئولیت پاسخگویی عمومی سنگ بنای نظام حسابداری و گزارشگری دولت را تشکیل می‌دهد. حسابداری دولتی به تنظیم و گزارش اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های دولتی واحدهای تابعه می‌پردازد.

استفاده کنندگان داخل سازمان از حسابداری دولتی شامل مسئولین برنامه‌ریزی، وزیر یا رئیس موسسه دولتی، مدیران سطوح میانی و بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان هستند و استفاده کنندگان خارجی شامل هیات دولت، مجلس نمایندگان، حسابرسان مستقل و مردم و شهروندان می‌باشند.

انوع فعالیت‌های دولت و سازمان‌های دولتی

فعالیت‌های دولت به دو دسته تقسیم می‌شود:

الف) فعالیت‌های از نوع دولتی (غیر بازرگانی)

شامل فعالیت‌هایی است که دولت‌ها بر آن «اعمال حاکمیت» دارند و هیچ نوع رابطه مبادله‌ای بین این فعالیت‌ها و منابع مالی که از شهروندان دریافت می‌شود وجود ندارد؛ زیرا این فعالیت‌ها بخاطر ضرورت‌های موجود انجام می‌شود مثلا رابطه‌ای بین مالیاتی که شخص می‌پردازد و امنیتی که دولت برای این فرد تامین می‌کند وجود ندارد یعنی چه فرد مالیات کمی بپردازد چه زیاد، دولت موظف است به تامین امنیت این فرد اقدام کند.

ب) فعالیت‌های از نوع بازرگانی

گاهی دولت‌ها مانند بخش خصوصی به فعالیت‌های بازرگانی می‌پردازند، دولت‌ها بر این نوع فعالیت‌ها «اعمال تصدی»دارند. بین فعالیت‌های بازرگانی دولت و منابع مالی دریافتی از شهروندان رابطه مبادله‌ای وجود دارد (هر چند ممکن است دولت برای این خدمات یا کالا (یارانه نیز در نظر بگیرد) مثلا به میزانی که شهروندان از برق استفاده می‌کنند باید وجه آن را نیز بپردازند.

بر اساس فعالیت‌های دولتی گفته شده سازمانهای دولتی را نیز می‌توان به ترتیب زیر تقسیم‌بندی نمود:

سازمانهای دولتی
- سازمان‌های غیر انتفاعی
  - وزارتخانه‌ها
  - موسسات دولتی
- سازمان‌های بازرگانی

در قانون محاسبات عمومی کشور آمده است «وزارتخانه» واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا بشود» و نیز « موسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد» و در تبصره‌ای آمده است « نهاد ریاست جمهوری که زیر نظر ریاست جمهوری اداره می‌گردد، از نظر این قانون موسسه دولتی شناخته می‌شود»

در سازمانهای مجری فعالیتهای از نوع دولتی، ارتباطی بین هزینه‌های این سازمانها و درآمدهای آن وجود ندارد مثلا وزارت آموزش و پرورش ملزم به آموزش دانش آموزان است، هرچند درآمد بسیار کمتری نسبت به هزینه‌های انجام شده کسب می‌نماید. در سازمانهای دولتی مجری فعالیت‌های بازرگانی هزینه‌ها با درآمدها مربوط هستند و هزینه‌ها موجب تحصیل درآمد می‌شوند. شرکت‌های دولتی (که تشابه زیادی با سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی دارد) از اساسی‌ترین سازمانهای بازرگانی دولت هستند.

در این کتاب منظور از سازمانهای دولتی یا دستگاه‌های دولتی، وزارتخانه یا موسسات دولتی است تفاوت سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

جدول شماره ۱- مقایسه سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی

نوع سازمان / مواد اختلاف	سازمان دولتی	سازمان بازرگانی بخش خصوصی
انگیزه و هدف از تاسیس	سود نیست (وجود ضرورت‌های اجتماعی و اقتصادی و قانونی)	سود است
مالکیت	مالکیت عمومی	مالکیت خصوصی
سهم متناسب تامین کنندگان مالی از کالا و خدمات	تامین کنندگان مالی (مثلا شهروندان) سهم متناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود (مثلا مالیات) کالا یا خدمات دریافت نمی‌کنند	به میزان تامین مالی، افراد کالا یا خدمات دریافت می‌کنند مثلا به هر میزان که پول بدهند، می‌توانند به همان میزان لوازم اداری خریداری کنند.
مبنای انجام هزینه‌ها	هزینه‌ها با درآمد مربوط نمی‌شود میزان هزینه به اعتبارات تخصیص یافته (مصوب) بستگی دارد	هزینه در ارتباط با درآمد ایجاد می‌شود و میزان هزینه به میزان درآمد و سودآوری بستگی دارد
قدرت اخذ درآمدهای اجباری مثل مالیات و عوارض	وجود دارد	وجود ندارد

با این همه سازمانهای دولتی و سازمانهای بخش خصوصی دارای تشابهاتی نیز می‌باشند: اول اینکه هر دو سازمان ممکن است کالا یا خدمات مشابهی را تولید کنند. و نیز سازمانهای دولتی و خصوصی (به همراه بخش تعاونی) مکمل هم در تشکیل نظام اقتصادی کشور هستند. علاوه بر این هر دو سازمان منابع مالی کمیابی را دارند- و اصل کمیابی که هسته اصلی علم اقتصاد است در هر دو سازمان وجود دارد- بدین جهت هر دو سازمان از فرایند مدیریت مالی مشابهی استفاده می‌کنند و سرانجام اینکه هر دو سازمان از روش‌های کنترل و ارزیابی برای رسیدن به اهداف خود سود می‌برند.

همانطور که در مطالب قبلی بیان شد، حسابداری دولتی به گزارشگری مالی سازمانهای دولتی مجری فعالیت‌های غیر انتفاعی (وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی) می‌پردازد و برای رفع نیازهای اساسی از قبیل نیازهای قانونی، نیازهای نظارتی و نیازهای اطلاعاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هر چند حسابداری دولتی دارای اشتراک زیادی با حسابداری مورد استفاده در سازمانهای بازرگانی (چه دولتی و چه خصوصی) است، اما دارای تفاوت‌هایی نیز می‌باشد این تفاوت‌ها عبارتند از:

جدول شماره ۲- مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

نوع حسابداری / موارد اختلاف	حسابداری دولتی	حسابداری بازرگانی
صورت‌های مالی (که ناشی از انگیزه تاسیس است)	مثال: استفاده از صورت درآمد و هزینه به جای صورت سود و زیان (به علت اینکه انگیزه سود نیست)	مثال: استفاده از صورت سود و زیان (به علت اینکه انگیزه سود است)
رعایت کنترل بودجه*	لزوم رعایت	عدم لزوم رعایت
نگهداری حسابهای مستقل*	لزوم نگهداری	عدم لزوم نگهداری
نحوه ثبت دارائیهای سرمایه‌ای*	دارائی‌های سرمایه‌ای خریداری شده به حساب هزینه منظور می‌شود	دارائی‌های سرمایه‌ای خریداری شده به حساب دارایی منظور می‌شود
مبنای حسابداری	امکان استفاده از هر یک از مبناهای حسابداری	استفاده از مبنای تعهدی کامل

* توضیحات بیشتر در فصل سوم

** توضیحات بیشتر در فصل دوم

خلاصه فصل

- تأکید بر اهمیت «مفهوم مسولیت پاسخگویی» در حسابداری دولتی نوین
- فعالیت‌های دولت به دو دسته فعالیت‌های غیربازرگانی و فعالیت‌های بازرگانی تقسیم می‌شود.
- سازمانهای دولتی به دو دسته سازمانهای غیرانتفاعی (مثل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی) و سازمان‌های بازرگانی (مثل شرکت‌های دولتی) تقسیم می‌شود.
- از مهمترین موارد اختلاف سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی:

  ۱- انگیزه و هدف از تاسیس

  ۲- مالکیت

  ۳- سهم تأمین‌کنندگان مالی از خدمات

  ۴- مبنای انجام هزینه ها

  ۵- اخذ درآمدهای اجباری
- از مهمترین موارد تشابه سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی:

  امکان تولید کالا و خدمات مشابه – مکمل بودن در نظام اقتصادی – تشابه فرایند مدیریت مالی
- از مهمترین موارد اختلاف حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

  صورت‌های مالی – کنترل بودجه‌ای – نگهداری حسابهای مستقل – ثبت دارائیها سرمایه‌ای – مبنای حسابداری

تست‌های آخر فصل

۱- در سازمان های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری ها، شهروندان متناسب با میزان مشارکت در تأمین منابع مالی از طریق پرداخت مالیات یا عوارض انتظار دریافت..... (سراسری ۸۶)

۱) کالا دارند ۲) خدمت دارند ۳) کالا یا خدمت ندارند. ۴) کالا یا خدمت دارند

۲- کدام مورد در سازمان های بخش عمومی و خصوصی متفاوت نمی باشد؟ (سراسری ۸۵)

۱) تحصیل منابع مالی کمیاب برای تولید کالا و خدمات ۲) نحوه تأمین منابع مالی
۳) هدف و انگیزه تأسیس ۴) نوع مالکیت

۳- سازمان دولتی «الف» ماشین الاتی را در سال جاری به مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال بصورت نقد خریداری می نماید، کدام یک از آرتیکل‌های زیر در دفاتر حساب مستقل وجوه تملک دارایی های سرمایه ای ثبت می شود؟ (سراسری ۸۴)

۱) هزینه سنواتی ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بدهکار – بانک پرداخت ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بستانکار
۲) دارایی سرمایه ای ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بدهکار – بانک پرداخت ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بستانکار
۳) هزینه سال جاری ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بدهکار – بانک پرداخت ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بستانکار
۴) ماشین آلات ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بدهکار – بانک پرداخت جاری ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ بستانکار

۴- کدام مورد از تفاوت های سازمان های بخش عمومی و بخش خصوصی محسوب نمی شود؟ (سراسری ۸۴)

۱) بودجه بندی و کنترل بودجه ای ۲) سود به عنوان انگیزه تأسیس
۳) تأمین کنندگان منابع مالی ۴) مالکیت

۵- حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی با حسابداری واحدهای انتفاعی در کدام مورد یا موارد متفاوتند؟ (سراسری ۸۳)

۱) فقط در مورد صورتهای مالی
۲) در مورد نحوه ثبت دارائیهای سرمایه ای
۳) در مورد لزوم رعایت کنترل بودجه ای و لزوم نگهداری حسابهای مستقل
۴) صورتهای مالی اساسی، لزوم رعایت کنترل بودجه ای و لزوم نگهداری حسابهای مستقل و نحوه ثبت دارائیهای سرمایه ای

۶- موسسه دولتی به سازمان مشخص اطلاق می شود که به موجب قانون ایجاد و زیرنظر: (سراسری ۸۳)

۱) قوه مقننه اداره می شود. ۲) قوه مجریه اداره می شود.
۳) یکی از قوای سه گانه اداره می شود. ۴) یکی از قوای سه گانه اداره می شود و عنوان وزارتخانه ندارد.

۷- توسعه وظایف و فعالیتهای دولتها در سالهای اخیر، کدام وظایف و مسئولیتهای جدید زیر را برای حسابداری ولتی ایجاد نموده است؟ (سراسری ۸۲)

۱) نیازهای مدیریت دولتی به استفاده از ابزارهای دقیق مانند حسابداری دولتی جهت کنترل هزینه های دولت را اجتناب ناپذیر نموده است.
۲) نیازهای مدیریت دولتی را به تعیین بهای تمام شده خدمات و کالاهای دولت را افزایش داده است.
۳) نیازهای مدیریت دولتی را جهت تعیین مبنایی برای تخصیص منابع مالی به نحو صحیح و مطلوب برای نیل به اهداف دولت ضروری نموده است.
۴) هر سه مورد فوق

۸- مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال که در سال ۷۴ جهت خرید اثاثه اداری از محل وجوه جاری پیش پرداخت شده بود، در سال ۷۵ سند هزینه آن به سازمان دولتی تحویل داده شد. ثبت فوق در دفاتر سازمان دولتی فوق کدامیک از موارد زیر است؟ (سراسری ۸۲)

۱) اندوخته پیش پرداخت سنواتی بدهکار – پیش پرداخت سنواتی بستانکار
۲) هزینه از محل اعتبار سنواتی بدهکار – پیش پرداخت سالجاری بستانکار
۳) هزینه سالجاری بدهکار – بانک پرداخت وجوه جاری بستانکار
۴) هزینه از محل اعتبار سنواتی بدهکار – پیش پرداخت سنواتی بستانکار

۹- اگر از محل منابع حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری یک موسسه دولتی مبلغ ۵۰۰۰ هزار ریال ماشین آلات و تجهیزات و ۳۰۰۰ هزار ریال مواد مصرفی خریداری شود بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی کدامیک از عبارتها صحیح است؟ (سراسری ۸۱)

۱) مبلغ ۸۰۰۰ هزار ریال هزینه در حساب مستقل وجوه جاری ثبت می شود.
۲) مبلغ ۳۰۰۰ هزار ریال هزینه در حساب مستقل وجوه جاری ثبت می شود.
۳) مبلغ ۵۰۰۰ هزار ریال هزینه در حساب مستقل وجوه جاری و ۵۰۰۰ هزار ریال در گروه حساب داراییهای ثابت عمومی به عنوان ماشین آلات و تجهیزات ثبت می شود.
۴) مبلغ ۸۰۰۰ هزار ریال به عنوان هزینه در دفاتر حساب مستقل وجوه جاری و مبلغ ۵۰۰۰ هزار ریال به عنوان ماشین آلات و تجهیزات در دفاتر گروه حساب داراییهای ثابت عمومی ثبت می شود.

۱۰- از جمله وجوه تفاوت حسابداری دولتی و بازرگانی کدام است؟ (سراسری ۸۱)

۱) تفاوت در صورتهای مالی
۲) استفاده از روش حسابداری دو طرفه در حسابداری بازرگانی
۳) لزوم نگهداری حسابهای مستقل جداگانه برای وجوه دولتی، سرمایه ای و امانی
۴) تفاوت در صورتهای مالی و لزوم نگهداری حسابهای مستقل جداگانه برای وجوه دولتی، سرمایه ای و امانی

۱۱- طی یک دوره مالی زمینی به مبلغ ۴۰ میلیون ریال و تجهیزاتی به مبلغ ۵۰ میلیون ریال از محل وجوه عمومی یک سازمان دولتی که از اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری دولتی تبعیت می نماید، خریداری گردید. در ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی این سازمان کدام مبلغ تحت دارایی ثابت طبقه بندی می شود؟ (سراسری ۸۱)

۱) صفر ۲) ۴۰ ۳) ۵۰ ۴) ۹۰

۱۲- داراییهای ثابت: (سراسری ۸۱)

۱) در کلیه حسابهای مستقل به صورت آماری نگهداری می شوند.
۲) در حساب مستقل وجوه سرمایه ای هنگام خرید هزینه می شوند.
۳) در حسابهای مستقل وجوه دولتی در موقع خرید در حساب دارایی ثبت می شوند.
۴) در حسابهای مستقل وجوه دولتی در هنگام خرید به حساب هزینه منظور می شوند.

۱۳- کدامیک از موارد زیر صحیح است؟ (سراسری ۸۰)

۱) سیستم حسابداری دولتی، مانند موسسات انتفاعی از روش مبنای تعهدی استفاده می نماید.
۲) سیستم حسابداری دولتی، عملکرد سازمانهای دولتی را مانند موسسات انتفاعی بوسیله تنظیم صورتهای مالی اندازه گیری نمی کند.
۳) سیستم حسابداری دولتی هزینه های اجرایی یک پروژه را که طی چند سال اجرا می شود بصورت یکجا ثبت و اندازه گیری می کند.
۴) سیستم حسابداری دولتی، عملکرد سازمانهای دولتی را مانند موسسات انتفاعی بوسیله تنظیم صورتهای مالی اندازه گیری می کند.

۱۴- در ایران به علت تعهدی نبودن مبنای حسابداری دولتی، بهای دارایی ثابت خریداری شده در دوره خرید در کدامیک از حسابهای زیر ثبت می شود؟ (سراسری ۸۰)

۱) دارای ثابت ۲) هزینه ۳) گروه دارایی ثابت عمومی ۴) مازاد

۱۵- استفاده کنندگان اولیه از صورت های مالی دولتی چه کسانی هستند؟ (سراسری ۷۹)

۱) فقط شهروندان
۲) فقط قانون گذاران
۳) مردم، قانون گذاران
۴) شهروندان، قانونگذاران و سرمایه گذاران و وام دهندگان

۱۶- از جمله شباهت های بین سیستم حسابداری دولتی با سیستم حسابداری بازرگانی کدام است؟ (سراسری ۷۹)

۱) در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری ۲) در محاسبه و اندازه گیری سود
۳) در نگهداری حساب های بودجه ای ۴) در نگهداری ثبت دارایی ها و محاسبه استهلاک

۱۷- حسابداری سازمانهای غیر انتفاعی در کدام یک از سازمانهای زیر قابل اجرا است؟ (سراسری ۷۸)

۱) فقط در دستگاههای دولتی و شهرداریها
۲) فقط در موسسات غیر انتفاعی وابسته به دولت
۳) در دستگاههای دولتی، شهرداریها، مدارس، دانشگاهها، بیمارستانها و ....
۴) هم در موسسات دولتی و هم در شرکتهای دولتی

۱۸- اگر دستگاه دولتی الف ساختمانی را به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال بفروشد، در صورتی که در زمان فروش بهای تمام شده این ساختمان ۳۰ میلیارد ریال و استهلاک انباشته آن ۲۰ میلیارد ریال باشد، کدام یک از ثبتهای زیر در حساب مستقل عمومی ثبت می‌گردد؟ (سراسری ۷۸)

۱) بانک ۵۰ میلیارد بدهکار – هزینه ۵۰ میلیارد بستانکار
۲) بانک پرداخت وجوه عمومی ۵۰ میلیارد بدهکار – فروش ۵۰ میلیارد بستانکار
۳) بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰ میلیارد بدهکار – درآمد عمومی ۵۰ میلیارد بستانکار
۴) بانک ۵۰ میلیارد بدهکار و استهلاک انباشته ۲۰ میلیارد بدهکار – دارایی ثابت ساختمان ۳۰ میلیارد بستانکار و سود حاصل از فروش دارایی ثابت ۴۰ میلیارد ریال بستانکار

۱۹- تفاوت حسابداری در سازمانهای دولتی با سازمان انتفاعی در کدام یک از موارد زیر است؟ (سراسری ۷۸)

۱) در صورتحسابهای تنظیمی
۲) در لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای هر یک از منابع مالی
۳) در نحوه ثبت داراییهای ثابت و بدهیهای بلندمدت عمومی
۴) هر سه مورد

۲۰- در سرفصل‌های مربوط به حسابداری دولتی کدام یک از حساب‌های زیر وجود ندارد؟ (سراسری ۷۷)

۱) سرمایه ۲) بدهی‌های جاری ۳) دارایی‌های جاری ۴) مازاد

۲۱- دارائی ثابت طبق دستوالعمل حسابداری دولتی ایران در حساب مستقل اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای دستگاههای اجرایی تحت عنوان ..... و طبق بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا تحت عنوان ..... ثبت می شود. (آزاد ۸۷)

۱) هزینه، دارائی ثابت ۲) دارائی ثابت، دارائی ثابت ۳) هزینه، هزینه ۴) دارائی ثابت، هزینه

۲۲- تفاوت حسابداری سازمان های دولتی با شرکت های دولتی بیشتر در کدام یک از موارد زیر است؟ (آزاد ۸۶)

۱) در بودجه بندی و نگهداری حساب های بودجه ای ۲) در ثبت دارائی های ثابت و استهلاک

۳) در اندازه گیری سود و به کارگیری مبانی حسابداری ۴) هیچ تفاوتی با یکدیگر ندارند.

۲۳- مانده حساب اعتبار تخصیص یافته در دستگاههای اجرای دولتی ایران نشاندهنده کدام یک از موارد زیر است؟ (آزاد ۸۵)

۱) تا این مبلغ در دستگاه اجرایی هزینه شده است.

۲) تا این مبلغ به دستگاه اجرایی تخصیص اعتبار داده شده است.

۳) تا این مبلغ وجه آن از خزانه دریافت نشده است.

۴) تا این مبلغ در دستگاه اجرای تأمین اعتبار شده است.

۲۴- در حسابداری دولتی قیمت تمام شده دارایی های ثابت چگونه است؟ (آزاد ۸۴)

۱) به حساب ترازنامه ای دارائیهای ثابت منظور می گردد.

۲) فقط در حساب هزینه حساب مستقل مربوط ثبت می شود.

۳) از یک طرف به حساب هزینه واریز و از طرف دیگر به حساب دارائی ثابت در ترازنامه منظور می شود.

۴) در حساب هزینه حساب مستقل مربوط ثبت می شود و در گروه حساب دارائیهای ثابت منظور می گردد.

۲۵- در تفاوت حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی کدام یک از موارد زیر دست نیست؟ (آزاد ۸۲)

۱) تفاوت در نحوه ثبت دارایی و استهلاک

۲) تفاوت در کاربرد مبانی مختلف حسابداری

۳) تفاوت در لزوم نگهداری حساب های بودجه ای

۴) تفاوت در رایج بودن اصول پذیرفته شده حسابداری بر اجرای قوانین و مقررات مالی

۲۶- کدام اصول حسابداری زیر در حسابداری دولتی سازمان های دولتی کاربرد ندارد؟ (آزاد ۸۲)

۱) طبقه بندی استاندارد برای درآمدها و هزینه ها

۲) تطابق هزینه های یک دوره از محل درآمد همان دوره

۳) تمرکز وظایف مالی

۴) رعایت و ضوابط معین برای وصول درآمدها و پرداخت هزینه ها

۲۷- ترازنامه حسابهای مستقل وزارتخانه های و موسسات دولتی یا ترازنامه موسسات بازرگانی به علت ..... (آزاد ۸۱)

۱) مشابهت طبع و ماهیت آنها – یکسان است.

۲) طبع و ماهیت یکسان آنها – تفاوتی ندارد.

۳) طبع و ماهیت سازمانهای دولتی – تفاوت اساسی دارد.

۴) مشابهت دیدگاه آنها – یکسان است.

پاسخ تست‌های آخر فصل

۱ - گزینه «۳»
۲ - گزینه «۱»
۳ - گزینه «۳»
۴ - گزینه «۱»
۵ - گزینه «۴»
۶ - گزینه «۴»
۷ - گزینه «۴»
۸ - گزینه «۴»
۹ - گزینه «۱»
۱۰ - گزینه «۴»
۱۱ - گزینه «۱»
۱۲ - گزینه «۴»
۱۳ - گزینه «۲»
۱۴ - گزینه «۲»
۱۵ - گزینه «۴»
۱۶ - گزینه «۱»
۱۷ - گزینه «۳»
۱۸ - گزینه «۳»
۱۹ - گزینه «۴»
۲۰ - گزینه «۱»
۲۱ - گزینه «۳»
۲۲ - گزینه «۳ – ۲ - ۱»
۲۳ - گزینه «۲»
۲۴ - گزینه «۴»
۲۵ - گزینه «۴»
۲۶ - گزینه «۳»
۲۷ - گزینه «۳»

فصل دوم

مبانی حسابداری

عناوین اصلی

- مبنای نقدی کامل
- مبنای تعهدی کامل
- مبنای نیمه تعهدی
- مبنای تعهدی تعدیل شده
- مبنای نقدی تعدیل شده

فصل دوم

مبانی حسابداری

مقدمه

یکی از مهمترین تفاوت‌های حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی ، تفاوت آنها در استفاده از« مبنا» های حسابداری است. به عبارت دیگر در حسابداری بازرگانی تنها می توان از مبنای تعهدی کامل استفاده نمود، اما در حسابداری دولتی برحسب لزوم می‌توان از هر یک از مبناهای حسابداری استفاده کرد.

مبانی حسابداری مشخص می‌کند که «درآمدها » و «هزینه‌ها» چه زمانی باید در دفاتر حسابداری ثبت شود، یعنی زمانی شناسایی و ثبت اقلام حسابداری در دفاتر بستگی به این دارد که چه مبنای حسابداری استفاده می‌شود. مبانی حسابداری عبارتند از: نقدی کامل، تعهدی کامل، نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده و تعهدی تعدیل شده

۱- مبنای نقدی کامل

الف) درآمدها: زمانی درآمدها در دفاتر ثبت می‌شود که وجه نقد آنها دریافت شود. یعنی زمانی که وجهی نقدا توسط سازمان وصول شود، معادل وجه وصول شده باید بعنوان «درآمد» شناسایی و ثبت شود و زمان تحقق درآمد دارای اهمیت نمی‌باشد. به عبارت دیگر درآمد سازمان در سال مالی برابر مبالغی است که سازمان وصول کرده است.

🕮 **نکته:** در حل سوالات چهار گزینه‌ای باید توجه داشت که گاهی اوقات مستقیما بیان نمی‌شود که سازمان در سال مالی چه میزان وصول کرده است. بلکه از تغییرات حساب‌های دریافتنی، باید پی برد که سازمان طی سال چه میزان وصول کرده است و درآمدش در سال مالی به چه میزان است.

مثال

در سال مالی ۸۷ سازمان امور مالیاتی صورت‌حساب مالیاتی مودیان را به مبلغ ۵۰۰ هزار ریال ارسال کرده است. مانده ابتدای سال حساب «مالیات‌های دریافتی» برابر ۳۰ هزار ریال و مانده انتهای سال این حساب برابر ۴۲ هزار ریال بوده است. درآمد سال ۸۷ برحسب مبنای نقدی چند ریال است؟

پاسخ: هنگام ارسال صورتحساب‌های مالیاتی به مبلغ ۵۰۰ هزار ریال، چون هنوز مودیان مالیاتی بدهی خود را پرداخت نکرده‌اند، حساب مالیات‌های دریافتی (که در ابتدای سال مبلغ ۳۵ هزار ریال بود) ۵۰۰ هزار ریال افزایش یافته و به عدد ۵۳۵ می‌رسد. مانده انتهای سال این حساب به مبلغ ۴۲ هزار ریال نشان دهنده این است که مودیان مالیاتی ۴۹۳ هزار ریال از بدهی خود را پرداخت کرده‌اند (یعنی سازمان در طی سال ۴۹۳ هزار ریال وجه نقد وصول کرده است) که معادل این مبلغ درآمد ثبت می‌گردد.

ب) هزنیه‌ها: هزینه‌ها زمانی در دفاتر حسابداری ثبت می شود که وجه نقد آنها پرداخت گردد (و زمان تحمیل هزینه دارای اهمیت ندارد) یعنی هزینه‌های سازمان در سال مالی برابر پرداخت‌هایی است سازمان در سال بصورت نقد انجام داده است.

۲- مبنای تعهدی کامل

الف) در آمدها: هنگامی که درآمدی تحقق می‌یابد، باید «درآمد» اندازه‌گیری شده را در دفاتر ثبت کرد. منظور از زمان تحقق درآمد زمانی است که خدماتی انجام شود یا کالایی تحویل مشتری گردد یا درآمدی بطور قطعی تشخیص شود (مثل مالیات) بنابراین در این مبنا زمان دریافت وجه نقدی دارای اهمیت نمی‌باشد.

مثال

یک بیمارستان برای بستری شدن بیماران در هر شب ۲۰ هزار ریال دریافت می‌کند در ۸۷/۲/۲۰ پنج بیمار در بیمارستان بستری شدند که از هر یک بعنوان ودیعه ۶۰ هزار ریال دریافت شد. بیماران تا ۸۷/۲/۲۷ در بیمارستان بستری بودند و باقی بدهی خود را در ۸۷/۲/۳۱ پرداخت کردند. در آمد بیمارستان در مبنای تعهدی به چه مبلغ است و در چه تاریخی درآمد ثبت می‌شود؟

پاسخ: پس از هر شب بستری شدن، (چون خدمات بیمارستان انجام گرفته و درآمد تحقق می‌یابد) به ازاء هر بیمار ۲۰ هزار ریال (مجموعا هر شب ۱۰۰ هزار ریال) درآمد ثبت می‌گردد. بنابراین مجموعا طی ۷ شب مجموعا ۷۰۰ هزار ریال درآمد ثبت می‌شود (و زمان دریافت وجه نقد برای شناسایی و ثبت درآمد دارای اهمیت نمی‌باشد)

ب) هزینه‌ها: زمانی که هزینه‌ای به سازمان تحمیل می‌شود و سازمان متهد می‌گردد که هزینه تحمیل شده را پرداخت کند، هزینه شناسایی و ثبت می‌گردد (یعنی زمان پرداخت نقدی در ثبت هزینه اهمیتی ندارد).

📖 **نکته ۱:** در پاسخ به سوالات ۴ گزینه‌ای باید توجه کرد که تغییرات در حساب‌های پرداختنی می‌تواند نشان دهنده درآمدهای مالی سازمان در سال مالی بر اساس مبنای تعهدی باشد.

مثال

سازمان در سال ۸۷ سفارش خرید لوازم اداری به مبلغ ۴۰۰ هزار ریال داد و پس از چندی لوازم را تحویل گرفت و وجه آن را پرداخت کرد همچنین مانده حساب‌های پرداختنی» در ابتدا و انتهای سال به ترتیب برابر ۱۲۵ و ۱۴۵ هزار ریال بوده است. هزینه سال مالی در مبنای تعهدی چند ریال است؟

پاسخ: سازمان ۴۰۰ هزار ریال لوازم اداری تحویل گرفت یعنی ۴۰۰ هزار ریال هزینه به سازمان تحمیل شد که باید بعنوان هزینه ثبت شود. همچنین مانده انتهای سال حساب‌های پرداختنی افزایش ۲۰ هزار ریالی نسبت به ابتدای سال نشان می‌دهد که این امر نشان دهنده این است که سازمان ۲۰ هزار ریال هزینه انجام داده است (ولی وجه آن را پرداخت نکرده است) بنابراین این مبلغ هم جزء هزینه‌های سال مالی محسوب می‌شود بنابراین مجموع هزنیه‌های سال مالی برابر ۴۲۰ هزار ریال است.

📖 **نکته ۲:** بر اساس قانون محاسبات عمومی ایران، « تعهد عبارتست از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

الف) تحویل کالا یا انجام دادن خدمت

ب) اجرای قرار دادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد (اجرا نه انعقاد)

ج) احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح

د) پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین‌المللی با اجازه قانون»

📖 **نکته ۳:** می‌دانیم که به هنگام خرید مواد و ملزومات معادل مبلغ آن به حساب هزینه منظور می‌شود اما در حسابدرای هزینه‌ها در مبنای تعهدی، معادل مواد و ملزومات مصرف نشده در انتهای سال، از حساب هزینه برگشت داده می‌شود (ثبت الف) و به حساب موجودی ملزومات منظور می‌شود. همچنین از محل دریافتی از خزانه اندوخته‌ای به نام «اندوخته موجودی ملزومات»(ثبت ب) در نظر گرفته می‌شود. هنگامی که در سالهای آینده این موارد ملزومات مصرف می‌شود ثبت (ج) انجام شده و در پایان سال ثبت (د) انجام می‌گیرد.

(الف)
موجودی ملزومات ××
هزینه سال جاری ××

(ب)
دریافتی از خزانه ××
اندوخته موجودی ملزومات ××

(ج)
هزینه از محل اعتبار سنواتی ××
موجودی ملزومات ××

(د)
اندوخته موجودی ملزومات ××
هزینه از محل اعتبار سنواتی ××

۳- مبنای نیمه تعهدی

الف) درآمدها: نحوه شناسایی و ثبت درآمدها کاملا شبیه مبنای نقدی است.

ب) هزینه‌ها: نحوه شناسایی و ثبت هزینه ها کاملا شبیه مبنای تعهدی است.

۴- مبنای تعهدی تعدیل شده

الف) هزینه ها: نحوه شناسایی و ثبت هزینه ها کاملا شبیه مبنای تعهدی است.

ب) درآمدها: درآمدها برحسب ماهیتشان به دو قسمت تقسیم می‌شوند و برحسب ضرورت باید از مبنای تعهدی یا مبنای نقدی استفاده نمود.

استفاده از مبنای تعهدی: اگر درآمد تشخیص شده قابل اندازه گیری باشد (یعنی مبلغ دقیق آن مشخص باشد) و نیز در دسترس باشد (یعنی در طی سال مالی یا مدت کوتاهی پس از سال مالی (حدودا ۶۰ روز) قابل وصول باشد و یا غیر قابل وصول نباشد)، باید درآمد را در زمان تشخیص، در دفاتر ثبت کرد.

استفاده از مبنای نقدی: اگر درآمدی قابل اندازه گیری نباشد و یا در دسترس بناشد، باید درآمد را فقط در هنگام وصول نقدی، شناسایی و ثبت نمود.