



حسابداری دولتی

ارسال شده ۷ در اردیبهشت ۱۳۹۹ نویسنده: دیجی باربری

سرفصل های مقاله:

- حسابداری دولتی چیست؟
- چرا به حسابداری دولتی نیاز داریم؟
- اهمیت اجرای قوانین و مقررات در حسابداری دولتی
- وظایف حسابداری دولتی
- قوانین حاکم بر حسابداری دولتی در ایران
- بودجه چیست؟
- اهمیت اعمال کنترل بودجه‌ای در مورد هزینه‌ها
- لزوم نگاهداری حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی



حسابداری دولتی چیست؟

شاخه‌ای از علم حسابداری است که به جمع‌آوری اطلاعات مالی و حسابداری سازمان دولتی می‌پردازد تا بتوان با استناد بر آن تصمیمات صحیحی در زمینه‌ی برنامه‌ها و بودجه‌های مربوط ب هر ارگان دولتی گرفت.

به عبارت دیگر، حسابداری دولتی عبارت است از کلیه عملیات مربوط به تجزیه و تحلیل، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص، گزارش دهی و تفسیر فعالیت‌های مالی سازمان‌های دولتی که با رعایت قوانین و مقررات مالی و اصول و موازین متداول حسابداری دولتی انجام می‌شود.

چرا به حسابداری دولتی نیاز داریم؟

اصولاً صورت‌حساب مالی سازمان‌ها برای رفع این نیازهای جمع‌آوری می‌شوند.

1- نیاز قانونی: دولت و سازمان‌های دولتی مشمول قوانین و مقرراتی می‌باشند که محدودیت‌های اساسی در مورد نوع، ماهیت، طبقه‌بندی و محتویات حساب‌ها و صورت‌های مالی برای آن‌ها ایجاد می‌نماید.

2- نیاز نظارتی: قوه مقننه، دولت و افراد کشور جهت نظارت بر عملیات سازمان‌های دولتی، به خصوص عملیات مربوط به اجرای بودجه و ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان‌های مذکور، به اطلاعات کافی نیاز دارند.

3- نیاز اطلاعاتی: مدیران سازمان‌های دولتی به منظور برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و اجرای عملیات به نحو مطلوب و مناسب به اطلاعات و گزارش‌های به موقع و سریع نیاز دارند.

اهمیت اجرای قوانین و مقررات در حسابداری دولتی:

حاکمیت و نظارت قوانین و مقررات هر کشور بر انجام و ثبت فعالیت‌های مالی مؤسسات دولتی و لازم‌الاتباع بودن این قوانین و مقررات (به عنوان لوازم و ابزارهای اصلی حفظ وجوه و منافع عمومی). تقدم آن‌ها بر اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری، یکی دیگر از موارد افتراق حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی است.

علی رقم آنکه تأسیس، اداره و انحلال مؤسسات بازرگانی نیز باید در قالب قوانین و مقررات تجاری و مالی هر کشور انجام شود، ولی اصولاً مؤسسات مذکور جهت نمایاندن عملکرد و وضع مالی خود از اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری تبعیت می‌نمایند.



در حسابداری دولتی، جهت وصول و کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تودیع آن‌ها در حساب‌های بانکی مخصوص، انجام هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها، انجام معاملات، تنظیم و اجرای قراردادها، تنظیم اسناد و حساب‌ها و رسیدگی به آن‌ها، نگاهداری حساب‌های مستقل، نحوه تخصیص و مصرف منابع حساب‌های مستقل، نحوه اجرای برنامه‌ها و طرح‌های عمرانی و به‌طور کلی انجام مراحل مختلف امور مالی، رعایت قوانین و مقررات و تشریفات مصوب بخصوصی الزامی می‌باشد.

وظایف حسابداری دولتی:

در حسابداری دولتی، قوانین و مقررات علاوه بر نظارت و حاکمیت بر عملیات حسابداری و مالی، تعیین‌کننده اختیارات، وظایف و مسئولیت‌های ذی‌حسابان، مدیران و مسئولان مالی واداری سازمان‌های دولتی نیز هستند. در مؤسسات بازرگانی معمولاً وظایف و اختیارات کارکنان توسط مدیران و هیئت‌مدیره و ضوابط کلی حاکم بر روابط کارکنان و اداره آن‌ها در اساسنامه مؤسسه که به تصویب مجامع عمومی صاحبان سهام رسیده است، مشخص می‌شود. در سازمان‌های دولتی، حدود وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های کارکنان یا به‌طور مستقیم به‌موجب قوانین و مقررات یا از طریق مراجعی که قانون آن‌ها را به رسمیت شناخته است تعیین می‌گردد. کارکنان دولت ممکن است به علت قصور در انجام وظایف مصوب، تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال عمومی و تخلف از قوانین و مقررات عمومی دولت، تعقیب، محاکمه و در صورت اثبات جرم مجازات شوند.

قوانین و مقررات، ایجادکننده محدودیت‌های اساسی برای حسابداری دولتی می‌باشند، حتی در صورت تباین و تضاد با اصول پذیرفته‌شده حسابداری تا زمانی که تغییریافته یا اصلاح‌نشده‌اند، لازم‌الاجرا هستند. مثلاً در صورتی که مقررات مالی کشور اصل منظور شدن استهلاک برای دارایی‌های ثابت سازمان‌های دولتی را تجویز ننماید، از اجرای اصل مذکور الزاماً باید چشم پوشید.

قوانین حاکم بر حسابداری دولتی در ایران:

در ایران، برخی اصول قانون اساسی در خصوص امور مالی، قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه‌بودجه، قانون بودجه سالانه کشور، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به قوانین مذکور و برخی از قوانین و مقررات مالی دیگر حاکم و ناظر بر عملیات حسابداری سازمان‌های دولتی است.

اصول پنجاه و یکم تا پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقررات کلی مربوط به تهیه و تصویب بودجه، وضع مالیات‌ها، دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت و نحوه حسابرسی آن‌ها را بیان می‌کند.

علاوه بر قانون اساسی که در آن اصول و مقررات کلی ناظر بر برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و انجام و ثبت فعالیت‌های مالی سازمان‌های دولتی مقرر گردیده است. در قانون محاسبات عمومی، به صورت جزئی‌تر، نحو تهیه و تصویب و اجرای بودجه سازمان‌های دولتی، نحو وصول و ثبت درآمدهای عمومی و سایر دریافت‌های دولت و تحویل آن‌ها به حساب‌های خزانه‌داری کل، مقررات و تشریفات و مراحل لازم برای مصرف اعتبارات، نحو انجام، ثبت، طبقه‌بندی و گزارش دهی فعالیت‌های مالی سازمان‌های دولتی، افتتاح حساب‌های بانکی مخصوص برای پرداخت‌ها، نحو انجام معاملات دولتی و چگونگی تنظیم حساب‌ها و صورت‌های مالی سازمان‌های دولتی مشخص شده است.





در قانون دیوان محاسبات کشور اهداف، وظایف، اختیارات، سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات کشور در ارتباط با کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی سازمان‌های دولتی، نحو حسابرسی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و نیز تهیه و تدوین گزارش ترفیع بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی، تعیین گردیده است. سایر قوانین و مقررات مالی نیز شامل ضوابط مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌ها و انجام و ثبت عملیات مالی و اجرای بودجه سازمان‌های دولتی است.

-لزوم تهیه و اجرای بودجه و اعمال کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی

یکی از ویژگی‌های اصلی سازمان‌های دولتی لزوم تهیه بودجه، اجرای بودجه مصوب و اعمال کنترل بودجه‌ای (Budgetary control) است. کنترل بودجه‌ای عبارت است از مقایسه درآمدها و سایر وجوه وصول‌شده یا درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار پیش‌بینی‌شده در بودجه مصوب از یک طرف و مقایسه هزینه‌های انجام‌شده (Expenditures) یا اعتبارات مصوب (Appropriations) سازمان‌های دولتی از طرف دیگر. به عبارت دیگر، در کنترل بودجه‌ای برای حصول اطمینان از اجرای صحیح بودجه مصوب و تشخیص علل انحرافات عملیات واقعی با برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌های مصوب، درآمدها و هزینه‌های واقعی با ارقام پیش‌بینی‌شده تطبیق داده می‌شود. کنترل بودجه‌ای یکی از ضروریات سیستم حسابداری دولتی و متقابلاً سیستم حسابداری دولتی مبنای اساس تهیه و تنظیم بودجه، اعمال کنترل بودجه‌ای و اجرای صحیح بودجه می‌باشد. در حسابداری دولتی کنترل بودجه‌ای که به جنب اجرایی بودجه ارتباط دارد، اساساً از طریق ثبت درآمدهای پیش‌بینی‌شده و اعتبارات مصوب در حساب‌های بودجه‌ای که علاوه بر حساب‌های معمولی نگهداری می‌شوند و یا از طریق ثبت آماری اعتبارات مصوب، تعهدات قطعی نشده و هزینه‌ها در دفاتری که خارج از سیستم حسابداری دوطرفه سازمان‌های دولتی نگهداری می‌شوند، اعمال گردد.

بودجه چیست؟

بودجه، علاوه بر آنکه برنامه مالی دولت و سازمان‌های دولتی برای یک سال مالی است و یکی از ابزارهای نظارت قوه مقننه و مردم بر عملیات دولت به شمار می‌رود، پایه و مبنای طبقه‌بندی حساب‌های دولتی را نیز تشکیل می‌دهد. از سوی دیگر، از حسابداری دولتی برای ثبت فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، اعمال کنترل بودجه‌ای و تهیه اطلاعات لازم برای تنظیم بودجه استفاده می‌شود.

در ایران، در قانون بودجه سالانه کل کشور، ضمن تصویب درآمدها و سایر منابع مالی، به دولت اجازه داده می‌شود که درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار در سال مالی اجرای بودجه را برابر



قوانین و مقررات مربوط وصول کند و هزینه‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سایر اعتبارات مصوب را در حدود درآمدهای وصولی و سایر منابع تأمین اعتبار ارسال جاری بودجه تعهد نماید و با رعایت قوانین و مقررات مربوط پرداخت کند.

نظر به اینکه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران از دریافت‌کنندگان خدمات خود درآمدی وصول نمی‌کنند، بودجه‌ی این سازمان‌ها معمولاً شامل اعتبارات مصوبی است که از محل درآمدهای عمومی دولت تأمین شده است. درآمدهای عمومی دولت توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی وصول می‌شود و در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز گشته بعد از تصویب و ابلاغ بودجه با توجه به اعتبارات مصوب در اختیار سازمان‌های مذکور قرار می‌گیرد. به منظور اعمال کنترل بودجه‌ای، اعتبارات مصوب، بعد از ابلاغ به سازمان‌های دولتی مورد بحث، باید بر اساس برنامه‌ها، طرح‌ها، فعالیت‌ها، فصول و مواد هزینه و سایر طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای در دفاتر حسابداری ثبت شود تا مقایسه آن‌ها با هزینه‌های انجام‌شده که طبق همان طبقه‌بندی‌ها در دفاتر ثبت گردیده‌اند، میسر گردد.





اهمیت اعمال کنترل بودجه‌ای در مورد هزینه‌ها:

در حسابداری دولتی، اهمیت اعمال کنترل بودجه‌ای در مورد هزینه‌ها به مراتب بیشتر از درآمدها است، زیرا تنها شرط لازم و کافی برای وصول درآمدها وجود قوانین و مقرراتی است که این امر را تجویز می‌نماید، نه پیش‌بینی درآمدها در بودجه مصوب. به عبارت دیگر، در صورت تجویز قانون، سازمان‌های دولتی می‌توانند نسبت به وصول درآمد از منابع خاص، صرف‌نظر از پیش‌بینی یا عدم پیش‌بینی آن در بودجه مصوب، اقدام نمایند.

میزان درآمدهای وصولی توسط دولت و سازمان‌های دولتی ممکن است به علت تغییر قوانین مالی و مالیاتی، شرایط اقتصادی کشور، میزان سودبخش خصوصی و شرایط حاکم بر بازارها و قراردادهای بین‌المللی، از درآمدهای پیش‌بینی‌شده در بودجه کمتر یا بیشتر باشد؛ بنابراین، قانون بودجه محدودیت قابل‌توجهی برای وصول درآمدها ایجاد نمی‌کند و کنترل بودجه‌ای در مورد درآمدهای دولت صرفاً جنبه مقایسه‌ای دارد.

انجام هزینه‌های سازمان‌های دولتی در سال مالی اجرای بودجه، علاوه بر آنکه طبق مقررات مشروط به کفایت درآمدهای وصولی و سایر منابع تأمین اعتبار است، مستلزم رعایت دو شرط لازم و کافی نیز می‌باشد که عبارت‌اند از «عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب» برای هر یک از برنامه‌ها، طرح‌ها، فعالیت‌ها و مواد هزینه و «رعایت مقررات و تشریفات قانونی مصوب» برای مصرف اعتبارات که در حقیقت همان الزام کلیه سازمان‌های دولتی به اعمال کنترل بودجه‌ای در مورد هزینه‌ها تلقی می‌گردد.

لزوم نگاهداری حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی:

لزوم نگاهداری حساب‌های مستقل به منظور تفکیک برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که از محل درآمدهای خاصی تأمین مالی می‌شوند، یکی از تفاوت‌های اساسی حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی است. هر حساب مستقل عبارت است از وجوه نقد یا سایر دارایی‌ها و منابع مالی که برای اجرای برنامه‌ها و عملیات معین یا جهت نیل به اهداف مشخص طبق قوانین و مقررات اختصاص داده شده است. هر حساب مستقل، واحد حسابداری و مالی مستقل را به وجود می‌آورد که خود شامل انواع حساب‌های دائمی و موقت است.



منابع مالی هر حساب مستقل، از تاریخ ایجاد، به مقاصد و مصارف خاص ارتباط داده می‌شود. این مقاصد ممکن است تأمین هزینه‌های یک برنامه یا طرح مشخص یا انجام عملیات جاری و عادی یک سازمان دولتی و یا سرمایه‌گذاری جهت تحصیل درآمدی باشد که برای تحقق هدفی معین قابل‌مصرف است. ارائه خدمات عمومی و عام‌المنفعه و یا خدمات خاص از افرادی معین نیز ممکن است مقاصد موردبحث را تشکیل دهد.

هر حساب مستقل معمولاً شامل مجموعه‌ای از فعالیت‌های مالی جداگانه و گروه حساب‌های منفک و خود تراز برای ثبت انواع دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش ویژه، درآمدها و هزینه‌های مربوط به آن می‌باشد. مابه‌التفاوت درآمدها و هزینه‌های هر دوره مالی مازاد یا کسری همان دوره را ایجاد می‌کند و مابه‌التفاوت دارایی‌ها و بدهی‌ها در پایان هر دوره مالی معادل ارزش ویژه حساب مستقل است که اساساً شامل مازاد انباشته‌شده (مازاد تخصیص نیافته) و اندوخته‌هایی است که برای مقاصد معین در نظر گرفته شده است.

در برخی از حساب‌های مستقل علاوه بر حساب‌های عادی حساب‌های بودجه‌ای متضمن درآمدهای پیش‌بینی‌شده، اعتبارات مصوب و تعهدات قطعی نشده نیز نگاهداری می‌شود. در این صورت، مابه‌التفاوت دارایی‌ها و درآمدهای پیش‌بینی‌شده با بدهی‌ها و اعتبارات مصوب و اندوخته‌ها معادل مازاد انباشت بودجه‌ای حساب مستقل خواهد بود. در پایان هر سال مالی، بعد از بستن حساب‌های درآمد و هزینه و حساب‌های بودجه‌ای، مازاد انباشته یا کسری واقعی حساب مستقل به دست خواهد آمد.