



مدرس‌ان شریف

فصل اول

« مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی »

❖ **تعریف حسابداری:** از حسابداری تعاریف متعددی می‌شود به طوری که:

- ۱- حسابداری یک فعالیت خدماتی است؛ زیرا با فراهم کردن اطلاعات مالی، به اشخاص در تصمیم‌گیری‌ها کمک می‌کند.
- ۲- حسابداری، هنر است؛ به طوری که رویدادهای مالی و اقتصادی را اندازه‌گیری و تفسیر می‌کند.
- ۳- حسابداری، وسیله‌ای برای پاسخگویی است؛ زیرا با توجه به تفکیک مدیریت از مالکیت، اطلاعاتی که سیستم‌های حسابداری ارائه می‌دهند بهترین وسیله برقراری پاسخگویی و پاسخ‌خواهی است.
- ۴- حسابداری زبانی است که در تجارت از آن استفاده می‌شود زیرا در این زبان، اصطلاحاتی مانند دارایی، بدهی، سرمایه و وجه نقد و... به کار گرفته می‌شود.
- ۵- حسابداری یک علم تحلیلی است؛ زیرا اطلاعات مالی بسیار زیاد شرکت‌ها، به صورت گزارش‌های مختلف بسیار ساده و خلاصه مالی به استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود.
- ۶- حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که ورودی آن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی است و این اطلاعات پردازش می‌شود و نهایتاً گزارش‌های مالی، خروجی آن است.
- ۷- حسابداری فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص، تهیه صورت‌های مالی و تفسیر نتایج حاصل از رویدادهای مالی است.
- ۸- انجمن حسابداران آمریکا (AAA) حسابداری را این چنین تعریف می‌کند:
«حسابداری فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات مالی است که برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مزبور، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه را فراهم می‌سازد.»

❖ **تعریف حسابداری دولتی:** حسابداری دولتی از دو مجموعه مستقل تشکیل شده است. بخشی از حسابداری دولتی مربوط به مجموعه قوانین و مقرراتی است که در هر کشور با کشورهای دیگر متفاوت است؛ و بخش دوم حسابداری دولتی، شامل دانش حسابداری است که ذیحسابی‌ها، فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی را براساس آن‌ها شناسایی و ثبت و گزارش می‌کنند.

با توجه به این تعریف مشخص می‌شود که در حسابداری دولتی، قوانین و مقررات بر استانداردهای حسابداری مقدم است و این منطقی است، زیرا در حسابداری دولتی به دنبال پاسخ‌گویی دولت‌ها از طریق حسابداری هستیم و از آنجایی که دولت‌ها دارای قوانین متفاوت از یکدیگر هستند بنابراین هر دولت با توجه به قوانین خاص خود، نحوه حسابداری خود را شکل می‌دهد.

به بیان ساده حسابداری دولتی، مجموعه عملیاتی است که با توجه به قوانین و مقررات مالی دولت و با رعایت اصول و فنون حسابداری، اسناد مالی را تنظیم و دفاتر روزنامه، کل و معین را ثبت نموده و گزارش‌ها و اطلاعات مالی را استخراج و تجزیه و تحلیل می‌نماید. اگر بخواهیم تعریف جامع‌تری از حسابداری دولتی ارائه دهیم، باید گفت حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به دستگاه‌های اجرایی را به منظور ادای مسئولیت پاسخگویی، تصمیم‌گیری و کنترل، مطابق قوانین و مقررات و اصول پذیرفته شده حسابداری، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید.

تئوری وجوه

بر این اساس مبنای حسابداری نه مالک و نه واحد اقتصادی، بلکه گروهی از دارایی‌ها و تعهدات مربوط و محدودیت‌ها به نام وجوه است که مصرف دارایی‌ها بر آن اساس انجام می‌شود. معادله حسابداری آن به صورت زیر است:

دارایی‌ها = محدودیت‌های دارایی‌ها



هدف اصلی این تئوری، بر مدیریت و مصرف مناسب این دارایی‌ها متمرکز می‌باشد. به جای ترانزنامه یا صورت سود و زیان، تهیه و ارائه صورت منافع و مصارف وجوه اولین هدف گزارشگری مالی است. تئوری وجوه اساساً برای سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی سودمند است. مقررات و روش‌های حسابداری دولتی در ایران مطابق مواد ۹۹ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و تدوین می‌گردد و پس از تأیید دیوان محاسبات کشور، از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی به تمامی دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شود.

کلمه مثال ۱: چرا در حسابداری دولتی، قوانین و مقررات بر استانداردها مقدم است؟

۱) زیرا به دنبال پاسخگویی دولت‌ها از طریق حسابداری هستیم. ۲) دولت‌ها قوانین متفاوتی دارند.

۳) گزینه ۱ و ۲ ۴) لزومی به رعایت این تقدم در حسابداری دولتی نیست.

پاسخ: گزینه «۳» زیرا در حسابداری دولتی به دنبال پاسخگویی دولت‌ها از طریق حسابداری هستیم و از آنجایی که دولت‌ها دارای قوانین متفاوت از یکدیگر هستند بنابراین هر دولت با توجه به قوانین خاص خود، نحوه حسابداری خود را شکل می‌دهد.

فعالیت‌های دولت

فعالیت‌های دولت را می‌توان به دو بخش عمده: ۱- فعالیت‌های از نوع دولتی، ۲- فعالیت‌های از نوع بازرگانی (تجاری) تقسیم کرد.

۱) فعالیت‌های از نوع دولتی (غیربازرگانی)

ویژگی‌های این نوع فعالیت‌ها به شرح زیر می‌باشد:

الف) هدف دولت از انجام این نوع فعالیت‌ها کسب سود نبوده بلکه این فعالیت‌ها که از اعمال حاکمیت دولت ناشی می‌شود بر پایه ضرورت‌های اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی انجام می‌گیرد.

ب) رابطه مبادله‌ای بین این نوع فعالیت‌ها و منابعی که دولت برای تأمین هزینه انجام آنها از مردم اخذ می‌کند وجود ندارد.

ج) معیار اندازه‌گیری، سود نمی‌باشد. (یکی از معیارها مطابقت با بودجه است)

د) مبنای حسابداری با توجه به قوانین و مقررات ناظر بر دولت‌ها می‌تواند نقدی کامل، نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل باشد.

هـ) سازمان‌های دولتی مجری این نوع فعالیت‌ها به دو دسته وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تقسیم می‌شوند. (مانند وزارت بهداشت، وزارت آموزش و پرورش و ...)

۲) فعالیت‌های از نوع بازرگانی (غیردولتی)

ویژگی‌های این نوع فعالیت‌ها به شرح زیر است:

الف) اگر چه هدف دولت از انجام این نوع فعالیت‌ها می‌تواند کسب درآمد باشد ولی هدف اصلی دولت معمولاً عدم انگیزه بخش خصوصی برای فعالیت در آن زمینه می‌باشد.

ب) رابطه مبادله‌ای وجود دارد؛ بدان معنا که بین ارائه کالا و خدمات و وجه دریافتی رابطه وجود دارد.

ج) معیار اندازه‌گیری سود می‌باشد.

د) مبنای حسابداری معمولاً (مشابه بخش خصوصی) تعهدی کامل می‌باشد.

هـ) شرکت‌های دولتی از جمله مجریان این نوع فعالیت‌ها هستند (مانند شرکت مس سرچشمه، آهن و فولاد اصفهان و ...)

نکته ۱: حسابداری دولتی به سازمان‌های مجری فعالیت‌های از نوع دولتی مربوط می‌شود. در ضمن حسابداری شرکت‌های دولتی مشابه حسابداری

بخش خصوصی است و در نتیجه از اصول پذیرفته شده حسابداری مالی پیروی می‌شود.

تفاوت‌های بخش دولتی با بخش خصوصی

۱) انگیزه و هدف تأسیس: انگیزه اصلی بخش خصوصی، کسب سود است و با همین انگیزه، شروع به فعالیت می‌کند. اما در بخش دولتی، هدف، افزایش رفاه اجتماعی و یا نگهداشتن این رفاه در همان سطح موجود است و با هدف خدمت‌رسانی به مردم و یا تحویل برخی از کالاهای اساسی به مردم، انجام وظایف ناشی از اعمال حاکمیت و تصدی دولت و سایر اهداف تشکیل می‌شود.

کلمه مثال ۲: انگیزه اصلی در بخش دولتی برای ایجاد سازمان دولتی چیست؟

۱) کسب سود ۲) افزایش درآمد دولت ۳) ارائه خدمات اجتماعی ۴) همه موارد

پاسخ: گزینه «۳» در بخش دولتی هدف از ایجاد دستگاه‌های دولتی، افزایش رفاه اجتماعی و یا نگهداشتن این رفاه در همان سطح موجود است و با هدف خدمت‌رسانی به مردم و یا تحویل برخی از کالاهای اساسی به مردم، انجام وظایف ناشی از اعمال حاکمیت و تصدی دولت و سایر اهداف تشکیل می‌شوند.

۲) مالکیت: در بخش خصوصی، مالکین می‌توانند بنگاه اقتصادی خود را خرید و فروش نمایند در حالی که در بخش دولتی، این کار امکان‌پذیر نیست. مالکیت در سازمان‌های دولتی به صورت عمومی است و سهام‌دار آن دستگاه‌های دولتی شامل کلیه افراد کشور می‌باشند. در بخش عمومی نمی‌توان همانند بخش خصوصی به خرید و فروش سهام و یا انتقال مالکیت اقدام نمود.

کج مثال ۳: چرا در بخش دولتی امکان خرید و فروش دستگاه‌های دولتی همانند بخش خصوصی فراهم نیست؟

- (۱) مالکیت عمومی است.
 (۲) سهام‌دار اصلی دستگاه‌های دولتی مردم هستند.
 (۳) گزینه ۱ و ۲
 (۴) برخی دستگاه‌های دولتی به تشخیص مراجع ذیصلاح قابل فروش هستند.
- پاسخ:** گزینه «۳» زیرا در بخش دولتی، مالکیت به صورت عمومی است و سهام‌داران دستگاه‌های دولتی شامل کلیه افراد کشور می‌باشند. در بخش عمومی نمی‌توان همانند بخش خصوصی به خرید و فروش سهام و یا انتقال مالکیت اقدام نمود.

۳) منابع مالی مورد نیاز و رابطه مبادله‌ای: منابع مالی مورد نیاز در بخش دولتی از طریق اخذ مالیات و عوارض و فروش منابعی مانند نفت و گاز و معادن و غیره تأمین می‌شود، در حالی که منابع مالی مورد نیاز در بخش خصوصی توسط مالکین تأمین می‌شود. همچنین تأمین‌کنندگان منابع مالی دولت، لزوماً سهم متناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود از کالا یا خدمات به صورت مستقیم دریافت نمی‌کنند. در حالی که در بخش خصوصی، اشخاصی که سرمایه‌گذاری می‌کنند، متناسب با میزان سرمایه‌گذاری در مؤسسه، انتظار دریافت بازده دارند.

کج مثال ۴: کدام گزینه درست‌تر است؟

- (۱) تأمین‌کنندگان منابع مالی دولتی، لزوماً سهم متناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود از کالا یا خدمات به طور مستقیم دریافت می‌کنند.
 (۲) تأمین‌کنندگان منابع مالی دولتی، لزوماً سهم متناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود از کالا یا خدمات به طور مستقیم دریافت نمی‌کنند.
 (۳) تأمین‌کنندگان منابع مالی دولتی، به محض پرداخت‌های مالی و تأمین مالی دولت متناسب با پرداخت‌ها به صورت غیرمستقیم فقط خدمات دریافت می‌کنند.
 (۴) ارائه خدمات مستقیم و غیرمستقیم به تأمین‌کنندگان منابع مالی از نشانه‌های عدالت توزیعی در جامعه است.

پاسخ: گزینه «۲» منابع مالی مورد نیاز در بخش دولتی از طریق اخذ مالیات و عوارض و فروش منابعی مانند نفت و گاز و معادن و غیره تأمین می‌شود و به همین دلیل تأمین‌کنندگان منابع مالی دولت، لزوماً سهم متناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود از کالا یا خدمات به طور مستقیم دریافت نمی‌کنند.

۴) ارتباط هزینه و درآمد: در بخش دولتی، هزینه‌ها با درآمدها مربوط نمی‌شوند. یعنی ممکن است یک دستگاه دولتی در طول سال مالی هیچ درآمدی کسب نکند اما از محل بودجه مصوب، میلیاردها ریال از خزانه دریافت و خرج نماید. هزینه‌ها در بخش عمومی در حدود اعتبارات مصوب، انجام می‌شوند و در جهت تحقق اهداف مصوب در بودجه سالانه، هزینه صورت می‌گیرد و هیچ وابستگی به میزان درآمدهای وصولی ندارد. اما در بخش خصوصی، هزینه‌ها برای تحصیل درآمدها، ایجاد می‌شوند. در بخش خصوصی، مالکین تا زمانی به فعالیت خود و انجام هزینه ادامه می‌دهند که هزینه انجام شده برای آن‌ها دارای منفعت باشد و اصطلاحاً دارای فزونی منافع بر مخارج باشد.

کج مثال ۵: هزینه‌ها در بخش دولتی تا چه میزان امکان‌پذیر است؟

- (۱) در حدود اعتبارات مصوب
 (۲) در حدود درآمدهای وصولی
 (۳) در حدود تقاضای دستگاه‌ها
 (۴) بستگی به تشخیص بودجه‌گذار دارد.
- پاسخ:** گزینه «۱» هزینه‌ها در بخش عمومی در حدود اعتبارات مصوب، انجام می‌شوند و در جهت تحقق اهداف مصوب در بودجه سالانه هزینه صورت می‌گیرد و هیچ وابستگی به میزان درآمدهای وصولی ندارد.

۵) کسب درآمد اجباری: دولت برای توزیع عادلانه ثروت، قدرت کسب درآمد اجباری را به موجب قانون دارد و براساس میزان درآمد مردم و از طریق مجلس و سایر مراجع ذیربط می‌تواند هرساله میزان درآمد و عوارض قابل وصول را افزایش دهد. مانند اخذ مالیات، عوارض گمرکی، عوارض بزرگراه و ... اما بخش خصوصی، فاقد این قدرت است و برای تأمین درآمدهای خود باید به تولید و فروش کالا و خدمات بپردازد.

کج مثال ۶: آیا بخش خصوصی می‌تواند از مردم مالیات و عوارض کسب نماید؟

- (۱) می‌تواند.
 (۲) نمی‌تواند.
 (۳) بستگی به دستگاه بخش خصوصی دارد.
 (۴) در شرایط ضروری بلامانع است.
- پاسخ:** گزینه «۲» بخش خصوصی، فاقد این قدرت است و برای تأمین درآمدهای خود باید به تولید و فروش کالا و خدمات بپردازد.



۶) صورت‌های مالی: در بخش خصوصی با توجه به هدف آن، اجزای صورت‌های مالی که تهیه می‌شوند عبارتند از:

۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- صورت سود و زیان جامع، ۴- صورت جریان وجوه نقد و ۵- یادداشت‌های توضیحی

اما در بخش دولتی با توجه به هدف آن صورت‌های مالی که تهیه می‌شوند تا نیل به این اهداف را مشخص سازند عبارتند از:

۱- ترازنامه هر حساب مستقل، ۲- ترازنامه ترکیبی کلیه حساب‌های مستقل، ۳- صورت درآمدها و هزینه‌ها و تغییرات در مازاد، ۴- صورت حساب مقایسه درآمدهای واقعی با درآمدهای پیش‌بینی شده و هزینه‌های انجام شده با اعتبارات مصوب و ۵- یادداشت‌های توضیحی پیوست

۷) لزوم نگهداری حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی: در حسابداری بازرگانی تنها شاهد یک شخصیت حسابداری بوده و کلیه فعالیت‌های مؤسسه را در قالب آن منعکس می‌کنیم، ولی در حسابداری دولتی برای هر یک از منابع مالی مؤسسه یک شخصیت حسابداری جداگانه در نظر گرفته می‌شود که همچون یک مؤسسه مستقل دفاتر و حساب‌های جداگانه‌ای تنظیم می‌نماید. از این رو در حسابداری دولتی با توجه به منابع مختلف، حساب‌های مستقل متعددی مورد استفاده قرار می‌گیرد. براین اساس برای یک سازمان دولتی می‌توان چندین شخصیت حسابداری ایجاد کرد.

۸) تفاوت در ثبت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای: در حسابداری دولتی خرید دارایی سرمایه‌ای، هزینه محسوب می‌شود ولی در حسابداری بازرگانی خرید دارایی سرمایه‌ای در بدو امر به عنوان دارایی در حساب‌ها منظور می‌شود و سپس با مستهلک شدن دارایی به هزینه تبدیل می‌شود. در هر دو حالت مبلغ پرداختی بابت تحصیل دارایی سرانجام هزینه می‌شود و اختلاف موجود مربوط به زمان شناسایی هزینه است:

حسابداری دولتی		حسابداری بازرگانی	
خرید دارایی سرمایه‌ای:			
هزینه	xx	دارایی سرمایه‌ای	xx
وجوه نقد	xx	وجوه نقد	xx
مستهلک کردن دارایی سرمایه‌ای:			
ثبتي ندارد.		هزینه استهلاک	xx
		استهلاک انباشته	xx

۹) تفاوت مبانی حسابداری: مبانی مختلف، از شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در زمان‌های متفاوت حکایت دارند. در حسابداری بازرگانی صرفاً استفاده از مبنای تعهدی کامل مجاز بوده حال آنکه در حسابداری دولتی با توجه به قوانین و مقررات ناظر بر امور مالی دولت‌ها ممکن است از مبنای نقدی کامل، نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل استفاده شود. در فصل بعد این مبانی به تفصیل شرح داده شده‌اند.

موارد تشابه بخشی دولتی با بخش خصوصی

- در برخی موارد، هر دو سازمان، محصولات مشابهی تولید می‌کنند. مثلاً هر دو نوع بیمارستان‌های دولتی و خصوصی به مردم خدمات درمانی ارائه می‌دهند.
- سازمان‌های دولتی و خصوصی، بخش‌های مکمل نظام اقتصادی کشور می‌باشند زیرا براساس اصل ۴۴ قانون اساسی کشور، نظام اقتصادی کشور به سه قسمت دولتی، تعاونی و خصوصی تقسیم‌بندی می‌شود.
- منابع مالی هر دو سازمان، محدود است. همواره منابع مالی محدود است و مصارف نامحدود و به همین دلیل نیاز به برنامه‌ریزی است و مهم‌ترین برنامه‌ریزی‌ها در بخش اقتصادی، به صورت بودجه‌ریزی است.
- هر دو سازمان نیاز به سیستم‌های مالی و مدیریت مالی دارند. زیرا مدیران هر دو سیستم دولتی و خصوصی باید گزارش عملکرد خود را ارائه نمایند تا اولاً وظیفه پاسخگویی خود را انجام دهند و ثانیاً مردم بتوانند در خصوص آن‌ها قضاوت لازم را داشته باشند.
- هر دو سازمان، نیاز به کنترل و ارزیابی به منظور حصول اطمینان از مصرف مطلوب، کارا و اثربخش منابع دارند.

معرفی قانون محاسبات عمومی کشور

قانون محاسبات عمومی در کشور ایران اولین بار در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی به تصویب رسیده است و سپس به شرح ذیل با تغییراتی مجدداً به تصویب رسید:

الف - سال ۱۳۱۲ هجری شمسی ب - دی‌ماه سال ۱۳۴۹ هجری شمسی ج - شهریورماه سال ۱۳۶۶ هجری شمسی

در حال حاضر براساس آخرین قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶ هجری شمسی عمل می‌شود که در این قسمت به طور مختصر قسمت‌های مختلف این قانون توضیح داده می‌شود. این قانون دارای شش فصل و ۱۴۰ ماده و ۶۷ تبصره می‌باشد.

فصل اول - تعاریف: این فصل از ماده ۱ لغایت ماده ۳۶ به تعریف برخی از اصطلاحات کاربردی در قوانین و مقررات دولتی می‌پردازد و شامل بودجه کل کشور، وزارت‌خانه، مؤسسه دولتی، شرکت دولتی، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، سال مالی، اعتبار، دیون بلامحل، درآمد عمومی، دریافت‌های دولت، سایر منابع تأمین اعتبار، وجوه عمومی، درآمد اختصاصی، درآمد شرکت‌های دولتی، مراحل انجام خرج، پیش پرداخت و علی‌الحساب، سپرده، ذیحساب و معاون ذیحساب، امین اموال و کارپرداز و عامل ذیحساب می‌باشد.

فصل دوم - اجرای بودجه: از ماده ۳۷ لغایت ماده ۸۹ و از سه بخش تشکیل می‌شود.

در بخش اول، وظایف دستگاه‌های اجرایی در خصوص درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار توضیح داده می‌شود.

در بخش دوم، راجع به هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی توضیح داده می‌شود.

در بخش سوم، راجع به معاملات دولتی شامل: مناقصه و مزایده توضیح داده می‌شود.

فصل سوم - نظارت مالی: از ماده ۹۰ لغایت ماده ۹۴ می‌باشد و وظایف مربوط به نظارت مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مختلف را توضیح می‌دهد.

فصل چهارم - تنظیم حساب و تفریغ بودجه: از ماده ۹۵ لغایت ۱۰۵ به توضیح وظایف دستگاه‌های اجرایی کشور و همچنین وظایف وزارت امور اقتصادی و دارایی و وظایف دیوان محاسبات کشور می‌پردازد.

فصل پنجم - اموال دولتی: از ماده ۱۰۶ لغایت ۱۲۲ به توضیح در خصوص چگونگی اعمال حساب و نگهداری و نقل و انتقال اموال منقول و غیرمنقول دولتی می‌پردازد.

فصل ششم - مقررات متفرقه: از ماده ۱۲۳ لغایت ۱۴۰ به توضیح سایر موارد می‌پردازد.

انواع دستگاه‌های اجرایی دولتی در ایران

باتوجه به قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، انواع دستگاه‌های اجرایی دولتی در ایران شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱) وزارت‌خانه

به استناد ماده ۲ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، وزارت‌خانه واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد می‌شود و عنوان وزارت‌خانه دارد مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا وزارت کشور.

کلمه مثال ۷: کدام‌یک از ارگان‌های دولتی به استناد ماده ۲ قانون محاسبات عمومی کشور واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد می‌شود؟

- (۱) مؤسسه دولتی (۲) شرکت دولتی (۳) وزارت‌خانه (۴) هر سه مورد

پاسخ: گزینه «۳» به استناد ماده ۲ قانون محاسبات عمومی کشور، وزارت‌خانه صحیح می‌باشد.

۲) مؤسسه دولتی

به استناد ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، مؤسسه دولتی واحدی است که به موجب قانون ایجاد می‌شود و عنوان وزارت‌خانه ندارد و زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود. مانند تمام دانشگاه‌های دولتی، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور. لازم به ذکر است مطابق تبصره ذیل ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، نهاد ریاست جمهوری یک مؤسسه دولتی است.

کلمه مثال ۸: کدام‌یک از ارگان‌های دولتی، به استناد ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور سازمانی مشخص است که زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود؟

- (۱) وزارت‌خانه (۲) مؤسسه دولتی (۳) شرکت دولتی (۴) گزینه ۲ و ۳

پاسخ: گزینه «۲» به استناد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، مؤسسه دولتی صحیح می‌باشد.

۳) شرکت‌های دولتی

به استناد ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون و به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح، ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از پنجاه درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت‌های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود. مانند شرکت ملی نفت ایران و شرکت مس سرچشمه.



کلمه مثال ۹: شرط اینکه یک شرکت به عنوان شرکت دولتی تلقی شود چند درصد سهام آن باید متعلق به دولت باشد؟

- (۱) ۵۰ درصد (۲) بیش از ۵۰ درصد (۳) کمتر از ۵۰ درصد (۴) ۱۰۰ درصد

پاسخ: گزینه «۲» شرکت‌های دولتی شرکت‌هایی هستند که بیش از پنجاه درصد سهام آن‌ها متعلق به دولت است.

۴) مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

به استناد ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا می‌شود. واحدهایی هستند که دولتی نیستند اما انجام بخشی از وظایف دولت را به عهده می‌گیرند. مانند کمیته امداد، بنیاد مسکن، اتوبوسرانی، شهرداری‌ها و جمعیت هلال احمر.

❖ تعریف بودجه:

دولت هر کشور باید در تمام موضوعات، پاسخگوی ملت باشد و عصاره پاسخگویی دولت، پاسخگویی مالی است. برای پاسخگویی مالی، نیاز به برنامه‌ریزی در سطح کلان و بودجه‌ریزی در سطح خرد است. هر برنامه‌ریزی دارای یک محدودیت زمانی است و اهدافی را دنبال می‌نماید. بودجه‌ریزی، یک نوع برنامه‌ریزی است و فلسفه بودجه‌ریزی این است که منابع محدود و مصارف نامحدود است و برای این که مصارف نامحدود در قالب منابع محدود درآمد باید بودجه‌ریزی شود. در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، بودجه کل کشور این چنین تعریف شده است: «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت به شرح ذیل تشکیل می‌شود:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است:

الف - پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که به طور مستقیم و یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه‌داری کل اخذ می‌شود.

ب - پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی، می‌تواند در سال مربوط انجام دهد.

۲- بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳- بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود.

همان‌طور که در تعریف فوق مشاهده می‌شود، بودجه کل کشور همانند تمام بودجه‌ها دارای یکسری منابع و یکسری مصارف است. در جدول ذیل خلاصه بودجه کل کشور شامل منابع و مصارف آن درج شده است.

خلاصه بودجه کل کشور

منابع	مصارف
۱- بودجه عمومی دولت شامل:	۱- بودجه عمومی دولت شامل:
الف - درآمدها	الف - هزینه‌ها
ب - واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای	ب - تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
ج - واگذاری دارایی‌های مالی	ج - تملک دارایی‌های مالی
۲- بودجه بانک‌ها و شرکت‌های دولتی	۲- بودجه بانک‌ها و شرکت‌های دولتی
۳- بودجه سایر مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	۳- بودجه سایر مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

با توجه به جدول فوق که در صفحات اولیه قانون بودجه سالانه درج می‌شود، در ادامه مطالب، منابع و مصارف بودجه عمومی دولت (جزء اول بودجه کل کشور) بررسی می‌شوند.

کلمه مثال ۱۰: بازه زمانی بودجه کل کشور برای چه مدتی است؟

- (۱) یک سال (۲) دو سال (۳) پنج سال (۴) هفت سال

پاسخ: گزینه «۱» طبق ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور بودجه کل کشور، برای یک سال مالی تهیه می‌شود.

منابع بودجه عمومی دولت

همان طوری که در جدول بالا مشاهده می‌شود منابع بودجه عمومی دولت به سه بخش تقسیم می‌شود:

الف - درآمدها

در بخش دولتی، درآمدهای دولت توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و به حساب‌های مشخص شده خزانه واریز می‌شوند. برخی از این درآمدها پس از وصول به مصرف هزینه خاصی نمی‌رسند بلکه جنبه تأمین مالی عمومی هزینه‌ها را دارند و به آن درآمدهای عمومی می‌گویند؛ اما برخی از این درآمدها، پس از وصول باید صرف هزینه‌های مشخصی شوند که به آن‌ها اصطلاحاً درآمدهای اختصاصی می‌گویند. مثلاً سود سهام شرکت‌های دولتی جزو درآمدهای عمومی است ولی درآمد فروش کتاب و درآمد شهریه دانشجویان شبانه در دانشگاه تهران جزو درآمدهای اختصاصی می‌باشد. به عبارتی دیگر، درآمدها به دو دسته کلی عمومی و اختصاصی تقسیم می‌شوند.

❖ تعریف درآمدهای عمومی:

درآمدهای عمومی مطابق ماده ۱۰ ق.م.ع (قانون محاسبات عمومی کشور) عبارتست از درآمدهای وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود. درآمدهای عمومی شامل موارد ذیل می‌باشند:

۱- مالیات‌ها ۲- دریافت کمک‌های اجتماعی ۳- دریافت کمک‌های بلاعوض ۴- درآمدهای اموال و دارایی (لازم به ذکر است که این بخش شامل فروش اموال و دارایی‌های سرمایه‌ای نمی‌باشد بلکه شامل درآمد حاصل از اجاره دادن و کرایه دادن اموال و دارایی می‌باشد). ۵- درآمدهای خدمات و فروش کالا (شامل فروش اموال سرمایه‌ای نمی‌باشد). ۶- درآمدهای جرائم و خسارات ۷- درآمد متفرقه

❖ تعریف درآمدهای اختصاصی:

مطابق ماده ۱۴ ق.م.ع درآمد اختصاصی، عبارتست از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد.

درآمدهای اختصاصی شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱- مالیات‌ها ۲- کمک‌های اجتماعی ۳- درآمد حاصل از خدمات و فروش کالا ۴- درآمدهای جرائم و خسارات ۵- درآمدهای متفرقه
از طرفی دیگر می‌توان درآمدها را به دو دسته کلی تر با عنوان درآمدهای متمرکز (ملی) و درآمدهای غیر متمرکز (استانی) تقسیم کرد.

ب - واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

تا قبل از سال ۱۳۸۱ در نظام بودجه‌ریزی ایران، کلیه دریافتی‌های دولت به عنوان درآمد ثبت می‌گردید اما از سال ۱۳۸۱ به بعد، فروش دارایی‌هایی مانند تجهیزات و ساختمان و نفت و گاز و ... که به عنوان دارایی سرمایه‌ای شناخته می‌شوند به عنوان درآمد دولت طبقه‌بندی نمی‌شوند بلکه تحت عنوان فروش (واگذاری) دارایی سرمایه‌ای باید شناسایی و ثبت شوند. واگذاری دارایی سرمایه‌ای شامل موارد ذیل است:

۱- برداشت از دارایی‌های نفت خام ۲- فروش ساختمان‌ها و تأسیسات ۳- فروش و واگذاری اراضی ۴- درآمدهای اموال و دارایی (فروش) ۵- فروش و واگذاری سایر دارایی‌های سرمایه‌ای

ج - واگذاری دارایی‌های مالی

دارایی‌های مالی، دارایی‌هایی هستند که به منظور تأمین مالی بنگاه‌های اقتصادی به دست می‌آیند. اخذ وام از سیستم بانکی و غیربانکی، انتشار و فروش اوراق بهادار از جمله روشهای تأمین مالی به عنوان دارایی مالی می‌باشند. در نظام بودجه‌ریزی ایران از سال ۱۳۸۱ به بعد، واگذاری دارایی‌های مالی شامل موارد ذیل است:

۱- استقراض از سیستم بانکی ۲- فروش اوراق مشارکت ۳- استفاده از تسهیلات خارجی ۴- استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی ۵- دریافت اصل وام‌های خارجی دولت ۶- وصولی از محل واگذاری شرکت‌های دولتی ۷- دریافت اصل وام‌های داخلی دولت ۸- برگشتی از پرداخت‌های سال‌های گذشته (واریز وجوه مصرف نشده سنوات قبل)

کج مثال ۱۱: برداشت از دارایی‌های نفت خام جزو کدام یک از منابع بودجه است؟

(۱) واگذاری دارایی‌های مالی (۲) واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (۳) واگذاری درآمدهای اختصاصی (۴) درآمدهای طبیعی

پاسخ: گزینه «۲» برداشت از دارایی‌های نفت خام جزو واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای است.



مصارف بودجه عمومی دولت

همان‌طوری که در جدول خلاصه بودجه کل کشور مشاهده می‌شود مصارف بودجه عمومی دولت نیز از سه قسمت و به شرح ذیل تشکیل شده است:

الف - هزینه‌ها: در سیستم جدید حسابداری دولتی، با عنوان اعتبارات هزینه‌ای شناخته می‌شود.

ب - تملک دارایی‌های سرمایه‌ای: دومین گروه از بخش مصارف بودجه عمومی دولت است که جایگزین طرح‌های عمرانی سابق شده است.

ج - تملک دارایی‌های مالی: این دسته‌بندی برای پرداخت دیون و تعهدات سنوات قبل به وجود آمده است.

انواع معاملات دولتی

براساس ماده ۸۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، معاملات دولتی به سه دسته‌ی جزئی، متوسط و عمده تقسیم می‌شود. مبنای حد نصاب در خرید برای معاملات جزئی و متوسط مبلغ مورد معامله و در مورد معاملات عمده مبلغ برآورد است. اما مبنای حد نصاب در فروش مبلغ ارزیابی کاردان خیره و متعهد رشته‌ی مربوط که توسط دستگاه اجرایی ذیربط انتخاب می‌شود خواهد بود.

مفهوم مسئولیت پاسخگویی

دو دیدگاه متفاوت در مورد ویژگی‌های چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری وجود دارد. یک دیدگاه معتقد است که چارچوب نظری باید بر مبنای تصمیم‌گیری تدوین گردد. این نوع چارچوب نظری بر تصمیم‌گیرندگان که همان استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری هستند تأکید داشته در نتیجه یک سو به بوده و فقط علائق ایشان را در نظر می‌گیرد. هدف حسابداری در این چارچوب نظری فراهم ساختن اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. دیدگاه دیگر عقیده دارد که چارچوب نظری حسابداری باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. این چارچوب نظری به جای سودمندی اطلاعات حسابداری بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید دارد. چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی بر ارتباط بین پاسخگو (مقامات منتخب مردم) و پاسخ‌خواه (مردم) بنا نهاده شده، بنابراین دو سو به بوده و منافع هر دو طرف را مورد توجه قرار می‌دهد. به بیان دیگر چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی سیستمی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه بوده و حقوق دو طرف و رابطه مسئولیت پاسخگویی را مورد توجه قرار می‌دهد. در جدول زیر ویژگی‌های این دو دیدگاه با یکدیگر مورد مقایسه قرار گرفته است:

بر مبنای تصمیگیری	چارچوب نظری	بر مبنای ادای مسئولیت پاسخگویی
هدف ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است.	هدف ارائه اطلاعات منصفانه به منظور پاسخ‌خواهی و ادای مسئولیت پاسخگویی است.	
سیستم یک سو به است؛ یعنی، صرفاً بر فراهم ساختن اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان تمرکز دارد.	سیستم دو سو به است؛ یعنی، از یک طرف اطلاعات را برای پاسخ‌خواهی مردم و از سوی دیگر اطلاعات لازم جهت پاسخگویی دولت را فراهم می‌سازد.	
تأکید بر سودمندی اطلاعات حسابداری	تأکید بر مطلوبیت سیستم حسابداری	

در ادبیات حسابداری دولتی، الزام به انجام عمل مشخص را مسئولیت (Responsibility) می‌گویند و الزام به گزارش عمل انجام شده را پاسخگویی (Accountability) می‌گویند. در خصوص بحث دولت، اولاً دولت‌مردان وظیفه دارند نسبت به منابع کشور اعمال مدیریت صحیح نمایند (مسئولیت) و ثانیاً موظفند نتایج به دست آمده از اعمال مدیریت خود را نیز گزارش نمایند (پاسخگویی).

از سال ۱۹۸۰ به بعد برای تهیه چارچوب نظری، از مفهوم مسئولیت پاسخگویی استفاده شده است. در این مفهوم بر منافع هر دو طرف تهیه‌کننده اطلاعات مالی و استفاده‌کننده از اطلاعات مالی تأکید می‌شود. این درحالی است که در مفهوم قبلی که بر مبنای تصمیم‌گیری بنیان شده بود فقط به تأمین منافع استفاده‌کننده از اطلاعات مالی تأکید می‌شده است.

چارت سازمانی در امور مالی دستگاه‌های دولتی ایران

امور مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی که به ذیحسابی معروف هستند، عموماً دارای عنوان‌های شغلی و پستی ذیل می‌باشند، که شرح وظایف هر کدام از آن‌ها به طور مختصر به استناد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶، توضیح داده می‌شود:

الف - ذیحساب

با توجه به ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های

اجرائی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه ذیل را به عهده خواهد داشت:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها. ۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی. ۳- نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدین‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار. ۴- نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور. لازم به ذکر است به استناد تبصره ۱ ذیل ماده ۳۱، ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد.

کج مثال ۱۲: ذیحساب از طرف کدام نهاد یا ارگان به این سمت منصوب می‌شود؟

۱) وزارت اقتصاد و دارایی ۲) دیوان محاسبات ۳) رئیس دستگاه ۴) کمیسیون بودجه

پاسخ: گزینه «۱» با توجه به ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور باید دارای حکم رسمی وزارت اقتصاد و دارایی باشد.

ب - معاون ذیحساب

به استناد ماده ۳۲ قانون فوق الذکر، معاون ذیحساب مأموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین کارکنان رسمی واجد صلاحیت به این سمت منصوب می‌شود.

ج - امین اموال

به استناد ماده ۳۴ قانون فوق الذکر، امین اموال مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت و امانت‌دار با موافقت ذیحساب و به موجب حکم وزارت‌خانه یا مؤسسه دولتی ذیربط به این سمت منصوب و مسئولیت حراست و تحویل و تحول و تنظیم حساب‌های اموال و اوراقی که در حکم وجه نقد است و کالاهای تحت ابواب جمعی به عهده او واگذار می‌شود.

د - کارپرداز

به استناد ماده ۳۵ قانون فوق الذکر، کارپرداز مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت دستگاه اجرایی ذیربط به این سمت منصوب می‌شود و نسبت به خرید و تدارک کالاها و خدمات مورد نیاز طبق مقامات مجاز با رعایت مقررات اقدام می‌نماید.

ه - عامل ذیحساب

به استناد ماده ۳۶ قانون فوق الذکر، عامل ذیحساب مأموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آیین‌نامه اجرایی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسئولیت‌های موضوع ماده ۳۱ این قانون توسط ذیحساب به او محول می‌شود.

اصول حسابداری دولتی

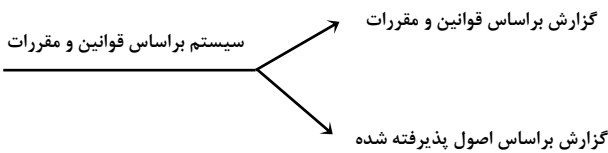
اصول بنیادی حسابداری دولتی به مجموعه‌ای از موازین، استانداردها، معیارها و قواعد کلی اطلاق می‌شود که بر مبنای چارچوب نظری حسابداری دولتی و غیر انتفاعی تدوین و به عنوان دستورالعمل مورد استفاده قرار می‌گیرد. در ضمن علاوه بر این اصول، بیشتر اصول پذیرفته شده حسابداری نیز در حسابداری دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

توجه به این نکته ضروری است که اصول حسابداری دولتی که در ادامه به آن‌ها پرداخته می‌شود، مخصوص حسابداری دولتی و غیرانتفاعی می‌باشد و ارتباطی به حسابداری بازرگانی ندارد. اصولی که در ادامه ارائه خواهد شد اهم اصول حسابداری دولتی بوده که اساساً بر مبنای بیانیه‌های هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) می‌باشد.

۱- اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی

براساس این اصل، سیستم حسابداری دولتی باید طوری طراحی شود که گزارش و افشاء نماید که آیا حساب‌های مستقل و فعالیت‌های دولت، در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری و همچنین قوانین و مقررات به طور همزمان می‌باشد یا خیر؟

براساس بیانیه شماره ۳۴، اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی (GASB)، حداقل استانداردها و گزارشگری مالی است. هرکجا بین قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری دولتی اختلاف وجود داشته باشد، براساس اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی، باید طوری عمل نمود که هم مطابق با قوانین باشد و هم مطابق با استانداردها. این کار بدین صورت است که سیستم حسابداری براساس قوانین و مقررات تدوین شود ولی با تهیه گزارشات مالی ضمیمه، نظرات استانداردها را هم در نظر بگیرند.



به عبارت خلاصه، براساس اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی، در صورت تضاد بین قوانین و مقررات مالی با استانداردهای حسابداری دولتی، باید براساس قوانین و مقررات، سیستم حسابداری دولتی را تدوین نمود ولی گزارشات و صورت‌های مالی باید هم براساس نظرات قوانین و مقررات و هم استانداردهای حسابداری دولتی تدوین شود یعنی یک سیستم حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد ولی دو نوع گزارش تهیه می‌شود.

کلمه مثال ۱۳: در حسابداری دولتی، در صورت تضاد قوانین و مقررات با اصول پذیرفته شده حسابداری، کدام یک از موارد ذیل باید اجرا شود؟

(۱) اصول پذیرفته شده حسابداری را باید اجرا نمود.

(۲) بلافاصله باید نسبت به تغییر قانون اقدام نمود تا منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری گردد.

(۳) تا زمان اصلاح قانون، طبق دستور دیوان محاسبات کشور، اجرا نمود.

(۴) قانون را باید اجرا نمود.

پاسخ: گزینه «۴» در حسابداری دولتی، در صورت تضاد قوانین و مقررات با اصول پذیرفته شده حسابداری، با توجه به تقدم قوانین و مقررات دولتی بر استانداردهای حسابداری دولتی، باید قانون مربوطه اجرا شود. براساس اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری در این موارد لازم است سیستم حسابداری براساس قانون و مقررات طراحی و اجرا شود اما از طریق یادداشتهای تکمیلی براساس استانداردهای حسابداری نیز گزارشات لازم ارائه شود یعنی یک سیستم حسابداری وجود داشته باشد ولی دو نوع گزارش ارائه شود.

۲- اصل حساب‌های مستقل

براساس این اصل، سیستم‌های حسابداری دولتی باید بر مبنای حساب مستقل (Fund) طراحی شوند و عمل نمایند. حساب مستقل به این مفهوم است که در حسابداری دولتی به جای آن که هر مؤسسه دولتی یک شخصیت حسابداری محسوب شود هر یک از منابع تأمین مالی، یک شخصیت حسابداری تلقی می‌شود. حساب مستقل عبارت از یک واحد مالی (Fiscal Entity) و یک واحد حسابداری (Accounting Entity) با مجموعه‌ای از حساب‌های خود تراز می‌باشد که وجوه نقد و سایر منابع مالی به همراه بدهی‌های مربوط، اندوخته‌ها، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیت‌های خاص و یا نیل به اهداف معین و بر طبق قوانین و مقررات تخصیص یافته و تفکیک شده‌اند، در آن‌ها ثبت می‌شود. صورت‌های مالی حساب‌های مستقل باید در جهت ارائه گزارش‌های تفصیلی واحد گزارشگر اصلی و واحدهای تابعه مورد استفاده قرار گیرد. تأکید صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی و سرمایه‌ای بر حساب مستقل اصلی است.

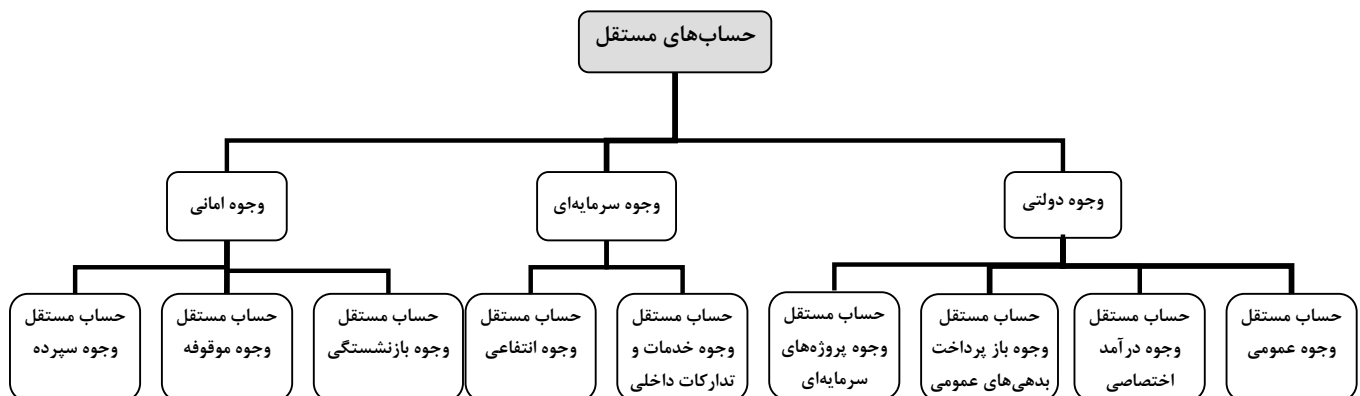
اجرای این اصل باعث می‌شود که از تداخل منابع مالی مختلف که برای تحقق اهداف گوناگون تخصیص می‌یابند، جلوگیری شود.

نکته ۲: هر حساب مستقل یک واحد مالی و یا یک منبع مالی و یک شخصیت حسابداری است در حالی که گروه حساب فقط یک واحد حسابداری است.

نکته ۳: این اصل موجب می‌شود به جای آن که سازمان دولتی در کل به عنوان یک شخصیت حسابداری (ENTITY) به حساب آید، هر یک از

منابع تأمین مالی (حساب مستقل یا FUND) یک شخصیت محسوب شود.

نمودار زیر انواع حساب‌های مستقل را نشان می‌دهد:



در فصل سوم هر کدام از حساب‌های بیان شده به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.