

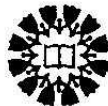
۲۰۷/۴۸

حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (۱)

دکتر مزین گرد
دکتر غریبه اسماعیلی کیا

تهران

۱۳۹۸



سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)
پژوهشکده تحقیق و توسعه علوم انسانی

سرشناسه: گرد، عزیز، ۱۳۴۴-

عنوان و نام پدیدآور: حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (۱) / عزیز گرد، غریبه اسماعیلی کیا.
مشخصات نشر: تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، پژوهشکده

تحقیق و توسعه علوم انسانی، ۱۳۹۸.

مشخصات ظاهری: دوازده، ۲۳۶ ص: مصور، جدول.

فروست: «سمت»؛ ۲۲۵۶. حسابداری و مالی؛ ۱۴.

شابک: ۱- ۷۰۲-۰۲۰۶۰۰-۹۷۸ ۲۱۰۰۰۰ ریال

یادداشت: پشت جلد به انگلیسی: Aziz Gord, Gharibeh Esmaeli Kiya. The Public Sector Accounting and Auditing (I).

یادداشت: کتابنامه.

موضوع: مالیة عمومی - ایران - حسابداری

موضوع: Finance, Public -- Iran -- Accounting

موضوع: مالیة عمومی - ایران - حسابرسی

موضوع: Finance, Public -- Iran -- Auditing

موضوع: مالیة عمومی - حسابرسی

موضوع: Finance, Public -- Accounting

موضوع: مالیة عمومی - حسابداری

موضوع: Finance, Public -- Accounting

شناسه افزوده: غریبه، ۱۳۶۰-

شناسه افزوده: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، پژوهشکده تحقیق

و توسعه علوم انسانی.

The Organization for Researching and Composing University Textbooks in the Humanities (SAMT), Institute for Research and Development in the Humanities.

رده‌بندی کنگره: ۱۳۹۸ س ۴ گ ۴۱ HJ

رده‌بندی دیویی: ۶۵۷/۶۱۰۹۵۵

شماره کتابشناسی ملی: ۵۷۴۲۴۷۱

سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)

پژوهشکده تحقیق و توسعه علوم انسانی



حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (۱)

دکتر عزیز گرد (استادیار دانشگاه پیام نور استان تهران) و دکتر غریبه اسماعیلی کیا

(استادیار دانشگاه ایلام)

چاپ اول: بهار ۱۳۹۸

تعداد: ۵۰۰

حروفچینی و لیتوگرافی: سمت

چاپ و صحافی: مشعر

قیمت: ۲۱۰۰۰ ریال. در این نوبت چاپ قیمت مذکور ثابت است و فروشندگان و

عوامل توزیع مجاز به تغییر آن نیستند.

نشانی ساختمان مرکزی: تهران، بزرگراه جلال آل احمد، غرب پل یادگار امام (ره)،

روبه‌روی پمپ گاز، کد پستی ۱۴۶۳۶، تلفن ۴۴۲۴۶۲۵۰-۲

www.samt.ac.ir

info@samt.ac.ir

@sazman_samt

هر شخص حقیقی یا حقوقی که تمام یا قسمتی از این اثر را بدون اجازه ناشر، نشر یا پخش یا عرضه یا تکثیر یا تجدید چاپ نماید، مورد پیگرد قانونی قرار خواهد گرفت.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
دوازده	پیشگفتار
۱	فصل اول: کلیات و مبانی بخش عمومی
۱	کلیات
۲	تعریف بخش عمومی و تعیین دامنه آن
۳	نهادهای تشکیلاتی - هنده بخش عمومی - دستگاه های اجرایی
۵	اهداف و وظایف بخش عمومی
۶	ساختار سازمانی نهاد بخش عمومی
۷	ویژگی ها و عناصر محیطی بخش عمومی
۹	ویژگی های محیط گزاشگری بخش عمومی
۱۱	استفاده کنندگان حسابداری بخش عمومی
۱۱	مقایسه حسابداری بخش خصوصی و حسابداری بخش عمومی
۱۲	پرسش های فصل: تشریحی
۱۲	پرسش های فصل: چهار گزینه ای
۱۵	فصل دوم: مسئولیت پاسخ گویی عمومی و جایگاه آن در بخش عمومی
۱۵	کلیات
۱۶	مفهوم مسئولیت پاسخ گویی عمومی
۱۷	چارچوب نظری مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی
۱۸	مدل مفهومی نظام مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی
۲۱	نقش بودجه در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی
۲۲	نقش حسابداری در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی
۲۳	نقش حسابرسی در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی
۲۵	حوزه های مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی
۲۵	مفهوم مسئولیت پاسخ گویی مالی
۲۷	مفهوم مسئولیت پاسخ گویی عملیاتی
۲۷	پرسش های فصل: تشریحی
۲۸	پرسش های فصل: چهار گزینه ای

۳۱	فصل سوم: رویکرد اندازه گیری و مبنای حسابداری در گزارشگری بخش عمومی
۳۱	کلیات
۳۲	مفهوم رویکرد اندازه گیری
۳۳	منابع مورد اندازه گیری
۳۴	انواع رویکردهای اندازه گیری
۳۴	مفهوم مبنای حسابداری
۳۵	انواع مبنای حسابداری
۳۷	تعامل و ارتباط مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری
۳۸	رویکرد مبتنی بر حسابداری مستقل و جوه
۳۹	ترکیب رویکرد اندازه گیری و مبنای حسابداری در شناخت درآمدها و دریافتی‌ها
۴۰	ترکیب رویکرد اندازه گیری و مبنای حسابداری در شناخت هزینه‌ها، مخارج و پرداختی‌ها
۴۱	رویکرد مبتنی بر نظام نوین حسابداری بخش عمومی
۴۲	ترکیب رویکرد اندازه گیری و مبنای حسابداری
۴۳	مفهوم شناخت
۴۳	مراحل شناخت
۴۳	۱. شناخت اولیه
۴۴	۲. تجدید اندازه گیری بعدی
۴۴	۳. قطع شناخت
۴۴	فرایند شناخت
۴۵	قطع شناخت
۴۶	معیارهای شناخت
۴۷	شناخت دارایی‌ها
۴۸	شناخت بدهی‌ها
۴۸	شناخت ارزش خالص
۴۹	شناخت درآمدها
۴۹	شناخت هزینه‌ها
۴۹	برسش‌های فصل: تشریحی
۴۹	برسش‌های فصل: چهارگزینه‌ای
۵۳	فصل چهارم: مقدماتی بر بودجه‌بندی در بخش عمومی
۵۳	کلیات
۵۳	تعریف بودجه
۵۵	بودجه کل کشور
۵۵	الف) بودجه عمومی
۵۵	ب) بودجه شرکت‌های دولتی
۵۵	ج) بودجه مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت
۵۶	ویژگی‌های بودجه

۵۸	انواع بودجه
۵۹	مرحله اول: تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه
۵۹	مرحله دوم: تصویب بودجه
۶۰	مرحله سوم: اجرای بودجه
۶۱	مرحله چهارم: نظارت بر اجرای بودجه
۶۴	طبقه‌بندی بودجه
۶۵	طبقه‌بندی درآمدها (منابع)
۶۵	الف) درآمدها
۶۷	ب) اگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
۶۸	ج) اگذاری دارایی‌های مالی
۶۸	طبقه‌بندی هزینه‌ها (مصارف)
۷۰	الف) طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌ها
۷۱	ب) طبقه‌بندی سازمانی
۷۲	ج) طبقه‌بندی اعتبارات (ماهیت خرج)
۷۲	د) طبقه‌بندی اقتصادی
۷۵	روش‌های بودجه‌بندی
۷۵	۱. بودجه‌بندی سنتی
۷۶	۲. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد سال اول
۷۶	۳. بودجه‌بندی بر مبنای برنامه
۷۶	۴. بودجه‌بندی بر مبنای صفر
۷۶	۵. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد نسل دوم
۷۷	۶. نظام نوین بودجه‌بندی بخش عمومی
۷۹	سازمان‌های متولی امر بودجه
۷۹	معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور
۷۹	سازمان برنامه و بودجه کل کشور
۸۰	دیوان محاسبات کل کشور
۸۰	ارتباط حسابداری بخش عمومی و بودجه‌بندی
۸۲	برسش‌های فصل: تشریحی
۸۲	برسش‌های فصل: چهارگزینه‌ای
۸۵	فصل پنجم: ماهیت و مفهوم حسابداری بخش عمومی
۸۵	کلیات
۸۶	تعریف حسابداری بخش عمومی
۸۷	مفاهیم حسابداری بخش عمومی
۸۷	واحد گزارشگر
۸۸	واحد پول گزارشگری
۸۸	دوره مالی و بودجه‌ای

۸۹	دوره گزارشگری
۸۹	مبنای تعهدی
۹۰	اهمیت
۹۱	ثبات رویه در نحوه ارائه
۹۱	رعایت یکپارختی
۹۱	تهاتر
۹۲	تطابق درآمدها و هزینه‌ها
۹۳	استانداردها: مقایسه استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بخش بازرگانی
۹۵	خلاصه استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۹۵	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱: نحوه ارائه صورت‌های مالی
۹۶	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲: نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی
۹۶	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳: درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای ...
۹۸	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای
۹۸	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵: دارایی‌های ثابت مشهود
۹۹	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۶: موجودی‌ها
۱۰۰	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷: دارایی‌های نامشهود
۱۰۲	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی
۱۰۳	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹: حسابداری مخارج تأمین مالی
۱۰۴	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰: هزینه‌های حسابداری، تغییر در ...
۱۰۴	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱: افشای اطلاعات اشخاص وابسته
۱۰۵	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۲: ارزشیابی و رنستگي کارکنان
۱۰۶	رویه‌ها
۱۰۷	دستورالعمل حسابداری بخش عمومی
۱۰۹	اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی
۱۰۹	رویدادهای قابل وقوع در بخش عمومی
۱۱۰	مراحل انجام هزینه (خرج)
۱۱۳	مراحل شناسایی درآمدها
۱۱۴	کدینگ حسابداری بخش عمومی
۱۱۵	ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی
۱۱۶	پرسش‌های فصل: تشریحی
۱۱۷	پرسش‌های فصل: چهار گزینه‌ای
۱۲۰	فصل ششم: حسابداری بودجه‌ای
۱۲۰	کلیات
۱۲۱	تعاریف مفاهیم کلی
۱۲۱	منابع
۱۲۲	مصارف

۱۲۲	دوره مالی
۱۲۳	مشخصات اعتبار
۱۲۵	طبقه‌بندی حساب‌های بودجه‌ای
۱۲۸	حساب‌های کل و معین حساب‌های بودجه‌ای
۱۲۹	۱. حساب کل «بودجه واحد گزارشگر»
۱۲۹	۲. حساب کل «اعتبار مصوب»
۱۳۰	۳. حساب کل «اعتبار تخصیص یافته»
۱۳۱	۴. حساب کل «حواله‌ها»
۱۳۲	۵. حساب کل «کنترل اعتبار»
۱۳۳	۶. حساب کل «اعتبار ابلاغی»
۱۳۴	۷. حساب کل «اعتبار تأمین شده»
۱۳۵	۸. حساب کل «اعتبار مصرف شده»
۱۳۶	۹. حساب کل «واخواهی شده»
۱۳۷	۱۰. حساب کل «کسب ابواب جمعی»
۱۳۷	۱۱. حساب کل «تسویه حساب‌های غیر قطعی»
۱۳۸	۱۲. حساب کل «امور انتظامی»
۱۳۹	موارد خاص حساب‌های بودجه‌ای
۱۴۰	پرسش‌های فصل: تشریحی
۱۴۱	پرسش‌های فصل: تمرین‌ها

فصل هفتم: حسابداری مالی

کلیات

تعاریف مفاهیم کلی

حساب‌های کل و معین حساب‌های مالی

۱۵۲	۱. حساب کل «موجودی نقد»
۱۵۳	۲. حساب کل «حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای»
۱۵۵	۳. حساب کل «حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای»
۱۵۶	۴. حساب کل «موجودی‌ها»
۱۵۷	۵. حساب کل «پیش پرداخت‌ها»
۱۵۷	۶. حساب کل «دارایی‌های ثابت مشهود»
۱۵۸	۷. حساب کل «دارایی‌های نامشهود»
۱۵۹	۸. حساب کل «سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت»
۱۵۹	۹. حساب کل «سایر دارایی‌ها»
۱۶۰	۱۰. حساب کل «حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای»
۱۶۱	۱۱. حساب کل «حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای»
۱۶۱	۱۲. حساب کل «پیش دریافت‌ها»
۱۶۲	۱۳. حساب کل «سایر بدهی‌های جاری»

۱۶۵	۱۴. حساب کل «ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان»
۱۶۵	۱۵. حساب کل «سایر بدهی‌های غیر جاری»
۱۶۶	۱۶. حساب کل «ارزش خالص انباشته»
۱۶۷	۱۷. حساب کل «مازاد تجدید ارزیابی»
۱۶۷	۱۸. حساب کل «دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته»
۱۶۸	۱۹. حساب کل «دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی»
۱۶۹	۲۰. حساب کل «کمک‌های بلاعوض دریافتی»
۱۶۹	۲۱. حساب کل «سایر درآمدها»
۱۷۰	۲۲. حساب کل «هزینه»
۱۷۰	۲۳. حساب کل «درآمدهای دولت»
۱۷۱	۲۴. «جوه سالی به خزانه»
۱۷۱	حساب‌های کل و معین حساب‌های انتظامی
۱۷۱	۲۵. حساب کل «حساب‌های انتظامی»
۱۷۲	۲۶. حساب کل «صرف حساب‌های انتظامی»
۱۷۳	پرسش‌های فصل: تشریحی
۱۷۳	پرسش‌های فصل: تمرین
۱۸۲	فصل هشتم: صورت‌های مالی
۱۸۲	کلیات
۱۸۳	صورت وضعیت مالی
۱۸۳	عناصر صورت وضعیت مالی
۱۸۳	دارایی
۱۸۳	بدهی
۱۸۳	ارزش خالص
۱۸۳	طبقه‌بندی اقلام صورت وضعیت مالی و نحوه ارائه آنها
۱۸۴	الف) طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها در طبقات جداگانه جاری و غیر جاری
۱۸۴	ب) ارائه اطلاعات بر مبنای نقدشوندگی
۱۸۴	دارایی‌های جاری
۱۸۴	دارایی‌های غیر جاری
۱۸۵	بدهی‌های جاری
۱۸۵	بدهی‌های غیر جاری
۱۸۵	ارزش خالص
۱۸۷	صورت تغییرات در وضعیت مالی
۱۸۷	عناصر صورت تغییرات در وضعیت مالی
۱۸۷	نحوه ارائه صورت تغییرات در وضعیت مالی
۱۸۷	درآمدها
۱۸۸	هزینه‌ها

۱۸۸	درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
۱۸۸	وجوه ارسالی به خزانه
۱۹۰	صورت گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
۱۹۰	عناصر صورت گردش حساب تغییرات در ارزش خالص و نحوه ارائه آنها
۱۹۲	صورت مقایسه بودجه و عملکرد
۱۹۳	عناصر صورت مقایسه بودجه و عملکرد
۱۹۳	منابع
۱۹۳	مصارف
۱۹۳	وجوه دریافتی از طرف دولت
۱۹۴	نحوه ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد
۱۹۴	الف) مقایسه بودجه اولیه و نهایی
۱۹۴	ب) مقایسه بودجه نهایی و عملکرد بر اساس یک مبنای قابل مقایسه
۱۹۶	گزارش های مالی عمومی در سطح کلان (در سطح کل دولت)
۱۹۶	صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور
۱۹۷	محتوای صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و مراحل تهیه و تغییرات آن
۱۹۸	گزارش تفریع بودجه
۲۰۰	ساختار و محتوای گزارش تفریع بودجه
۲۰۱	پرسش های فصل: تشریحی
۲۰۱	پرسش های فصل: تمرین ها
۲۰۵	فصل نهم: اعتبارات هزینه ای
۲۰۵	کلیات
۲۰۵	تعریف و تبیین ویژگی ها
۲۰۶	منابع عمومی
۲۰۶	قوانین حاکم بر مصرف منابع عمومی
۲۰۶	منابع اختصاصی
۲۰۷	قوانین حاکم بر مصرف درآمدهای اختصاصی
۲۰۹	سایر منابع تأمین اعتبار
۲۰۹	وجوه مصرف نشده اعتبارات هزینه ای
۲۰۹	الف) دستگاه های اجرایی فاقد مجوز انتقال اعتبار
۲۰۹	ب) دستگاه های اجرایی دارای مجوز انتقال اعتبار
۲۱۰	مسئله جامع اعتبارات هزینه ای
۲۳۳	منابع

پیشگفتار

وقوع بحران مالی جهانی و متعاقب آن بحران عظیم بدهی آشکار نمود که مدیریت مالی ضعیف بخش عمومی و شفاف نبودن آن، می‌تواند توانایی انجام وظایف دولت‌ها را در معرض خطر جدی قرار دهد. از آنجا که هدف حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی محافظت و مدیریت منابع عمومی و کمک به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی است، لذا به عنوان بخشی از فرایند پاسخ‌گویی مردم‌سالارانه و مدیریت مالی عمومی گسترش دولت‌ها نیازمند استفاده از نظام حسابداری و گزارشگری صحیح و شفاف هستند. بر این اساس در دهه اخیر نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی اغلب کشورها در واکنش به تقاضا برای ارتقای کارایی و اثربخشی بخش عمومی تحولات شگرف و عمده‌ای را تجربه نموده است.

در کشور ایران نیز، براساس ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ایران، با ابلاغ رسمی دستورالعملی از سوی وزارت اقتصاد و دارایی در سال ۱۳۹۴، تغییر مبنای حسابداری از نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری در بخش عمومی آغاز گردید. معرفی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی به نوعی سرآغاز تحولات، اختصار در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران محسوب می‌شود. استاندارد‌گذاران، نهادهای تدوین دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی و اعضای حرفه تلاش‌های بسزایی در راستای اجرای این تحولات انجام داده‌اند، لیکن در این میان دانشگاه با توجه به رسالت عظیمی که در جامعه بر عهده دارد و نقش محوری که در تربیت و آموزش نیروی انسانی ایفا می‌نماید به تبع باید در عکس‌العمل به تحولات مذكور، کار خود را از طریق تدوین منابع و کتب مناسب و ارائه آموزش صحیح در این زمینه به انجام رساند. در این راستا کتاب پیش‌رو گامی است کوچک در جهت تحقق این اهداف. در نگارش کتاب سعی نویسندگان بر آن بود که ضمن توجه به جامعیت مطالب و پوشش موضوعات مطابق با سرفصل‌های وزارت علوم، تحصیلات فنی، در حد امکان با بیانی ساده و قابل فهم برای دانشجویان مطالب مربوط را ارائه نمایند.

در پایان ضمن تشکر از همه کسانی که در تدوین و بهبود این کتاب نقش داشتند و به ویژه از آقایان دکتر علی فعال قیومی (مدیر کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری وزارت اقتصاد و دارایی) و دکتر محمد مرادی (عضو هیئت علمی دانشگاه تهران) بابت نقطه‌نظرات ارزشمندشان، از اساتید محترم، صاحب‌نظران و دانشجویان گرامی استعدا داریم که از طریق آدرس‌های الکترونیک زیر، نویسندگان را از نظرات و پیشنهادهای سازنده خویش بهره‌مند سازند:

Email: Fmgord@yahoo.com
Gh.esmailikia@ilam.ac.ir