

## فهرست مطالب

|    |   |
|----|---|
| ۱  | چکیده   |
| ۵  | مقدمه   |
| ۵  | تعاریف و کلیات  |
| ۷  | تاریخچه حسابداری  |
| ۸  | انواع حسابداری  |
| ۹  | ابزار و مفاهیم پایه حسابداری                                      |
| ۹  | مراحل حسابداری  |
| ۱۰ | مفروضات حسابداری  |
| ۱۰ | اصول حسابداری   |
| ۱۱ | حسابداری در ایران   |
| ۱۳ | تاریخچه حسابداری در جهان  |
| ۲۲ | انقلاب صنعتی  |
| ۲۴ | بازار سرمایه و شرکت‌های سهامی                                     |
| ۲۵ | حسابداری حرفه‌ای و حسابرسی  |
| ۲۷ | ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان درون سازمانی |
| ۲۹ | حسابرسی و مدیریت بنگاه اقتصادی                                    |
| ۳۱ | طرز تفکر مدیریت و چگونگی اجرایی کردن آن                           |

|    |   |
|----|---|
| ۳۳ | حسابداری دولتی  |
| ۳۴ | حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است                                |
| ۳۵ | تعریف حسابداری دولتی  |
| ۳۶ | مشخصات یک موسسه دولتی   |
| ۳۶ | تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی |
| ۳۷ | مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی                         |
| ۳۸ | موارد افتراق  |
| ۳۹ | کاربرد حسابداری دولتی   |
| ۴۱ | استفاده کنندگان حسابداری دولتی                                    |
| ۴۳ | مبنای حسابداری  |
| ۴۴ | مبنای نقدی  |
| ۴۵ | مبنای تعهدی   |
| ۴۶ | مبنای تعهدی تعدیل شده   |
| ۴۷ | مبنای نقدی تعدیل شده  |
| ۴۹ | بودجه بندی  |
| ۴۹ | کنترل بودجه   |
| ۵۰ | مفهوم کارایی و اثر بخشی در بودجه                                  |
| ۵۰ | مراحل اساسی در تهیه بودجه بر مبنای صفر                            |

|    |       |   |
|----|-------|---|
| ۵۰ | ..... | تصمیم در ساخت یا خرید                   |
| ۵۱ | ..... | نقطه سر به سر                           |
| ۵۱ | ..... | حسابداری بهای تمام شده                  |
| ۵۴ | ..... | روشهای طبقه بندی هزینه ها               |
| ۵۵ | ..... | مراکز هزینه                             |
| ۵۶ | ..... | انواع هزینه ها در هر یک از مراکز هزینه: |
| ۵۶ | ..... | شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی    |
| ۶۶ | ..... | معرفی سیستم حسابداری دولتی سامان        |
| ۶۷ | ..... | حسابهای بودجه                           |
| ۶۹ | ..... | معرفی حسابهای پروژه                     |
| ۷۱ | ..... | حسابداری ارزی                           |
| ۷۱ | ..... | تعدیل نرخ ارز (تسریر ارز)               |
| ۷۶ | ..... | ثبت سند هنگام ابلاغ بودجه               |
| ۷۶ | ..... | ثبت سند هنگام درخواست وجه               |
| ۷۷ | ..... | ثبت اطلاعات هنگام پرداخت وجه            |
| ۷۹ | ..... | منابع                                   |

## چکیده

امروزه ارتباطات اقتصادی مدام شکل تازه ای به خود می گیرد شرکتها و مؤسسات یا افراد با یکدیگر در ارتباط هستند و تغییرات مالی آنها بر یکدیگر موثر است و هر روز این فعالیتها پیچیده تر می شود این عوامل باعث می شود که جایگاه حسابداری به عنوان فراهم کننده اطلاعات مالی به وسیله استانداردهای حسابداری برای استفاده کنندگان بیشتر مشخص شود. نیاز مؤسسات و سازمانها به اطلاعات دقیق و صحیح برای بکارگرفتن در فرآیند تصمیم گیری مدیران، مقوله ای اجتناب ناپذیر است. در این راستا سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات بشمار می آید. سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان مهمترین زیر مجموعه این سیستم، اطلاعات مالی گوناگونی را در اختیار استفاده کنندگان این نوع اطلاعات، به ویژه مدیران هر سازمان قرار می دهد. اطلاعات حسابداری باید ویژگی های خاصی داشته باشد تا در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد. ویژگی های کیفی این گونه اطلاعات نظیر مربوط بودن، و قابلیت اتکاء از جمله خصوصیات است که بر میزان بکار گیری اطلاعات به موقع و بهنگام موثر است. در زیر تعاریف مختصری در مورد حسابداری و تاریخچه آن و همچنین انواع مختلف حسابداری و اهمیت آنها وجود دارد..

## مقدمه

حسابداری سیستمی اطلاعاتی است که با فراهم ساختن اطلاعات به سرمایه گذارها، اعتبار دهندگان، مدیران و دولت کمک می کند تا بهتر و راحت تر در مورد مسائل اقتصادی تصمیم گیری کنند. به طور مثال اگر فردی بخواهد در یک شرکت سرمایه گذاری بکند، مایل است که وضعیت مالی آن شرکت و نتایج عملیات آن شرکت را در طی سالهای گذشته بداند. موضوعاتی که بصورت گزارش های مالی توسط حسابداران تهیه می شود. حسابداری به منظور برطرف کردن نیازهای انسان بوجود آمد، به همین دلیل با گذشت زمان و به موازات گسترش فعالیتهای اقتصادی و افزایش پیچیدگی آن، هدفها و روشهای حسابداری برای جوابگویی به نیازهای اطلاعاتی، گسترش پیدا کرد زیرا اشخاص، شرکتهای و دولت برای تصمیم گیری در مورد توزیع مناسب منابع مالی نیاز به اطلاعاتی کامل و قابل اتکا دارند که این اطلاعات را به کمک حسابداری می توان بدست آورد. از طرف دیگر سرمایه گذاری یکی از ضروریات در فرایند رشد و توسعه اقتصادی کشور است و سرمایه گذاران نیز از بعد عرضه سرمایه، تا حد امکان سعی می کنند تا منابع مالی خود را به به طریقی استفاده کنند که ریسک کمتر و بازده بیشتر را برای آنها داشته باشد. یعنی با برآورد کردن ریسک کار، سرمایه گذاری خواهند کرد. این در صورتی است که یکی از مبانی اساسی برای محاسبه ریسک بازار شرکتهای، استفاده از اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری است.

## تعاریف و کلیات

حسابداری یک سیستم است که در آن فرایندهایی مانند جمع آوری، طبقه بندی، ثبت، خلاصه کردن اطلاعات و تهیه گزارش های مالی و صورتهای حسابداری در روش ها و شکل های بخصوص انجام می شود تا اشخاص درون سازمان ها مانند مدیران و یا برون سازمان مانند بانکها، دولت و ... بتوانند از این اطلاعات استفاده کنند. حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده های خام مالی را دریافت می کند و آنها را منظم می کند. محصول نهایی نظام حسابداری گزارش ها و صورت های مالی است که برای تصمیم گیری افراد ذینفع (مدیران، سرمایه گذاران، دولت و ...) مورد استفاده قرار می گیرد.

## تاریخچه حسابداری

لوکاپا چولی در سال ۱۴۹۴ میلادی در اروپا پایه های اصلی حسابداری را بنا کرد او شاید فکر نمی کرد که روزی حسابداری تا این حد پیشرفته شود. چنانچه بخواهیم حسابداری و تاریخچه آن را بررسی کنیم می بایستی به سالهای قبل از لوکاپا چولی برگردیم. برای اولین بار خوارزمی، دانشمند معروف ایرانی، درباره مفهوم صفر، شیوه نگارش نشانه های اعداد و شمارش دهدهی در رساله جبر و مقابله خود توضیح داد و سیستم دهدهی امروزه در واقع ترجمه رساله این دانشمند است که توسط لئونارد فیبوناچی در ایتالیا صورت گرفت و از آن طریق جهانی شد. پیشرفت حسابداری در اواخر قرون وسطی و مدیون بازرگانان می باشد بدین دلیل سیستم های حسابداری تدریجا پیشرفت کردند و جایگزین سیستم های قدیمی شدند البته نقش رشد اقتصادی را نمی توان نادیده گرفت. لوکاپاچولی در قرن ۱۵ میلادی رساله ای را نوشت و فصلی از آن را به حسابداری اختصاص داد و برای اولین بار روش سیستم حسابداری دو طرفه را توصیف کرد و دفاتر اصلی حسابداری را شرح داد. قابل ذکر است که محمدبن محمد ابوالوفای بوزجانی در قرن ۱۰ میلادی یعنی پنج قرن قبل از لوکاپاچولی رساله ای با عنوان ضروریات علم حسابداری برای کاتبان و کاسبان نوشت که راهنمای مناسب و خوبی در حساب عملی بود. اما متأسفانه تحقیقی در مورد این کتاب صورت نگرفت. در طول دو قرن بعد فقط یک پیشرفت عمده در حسابداری دوبر بوجود آمد و آن تفکیک اموال حاکم از حسابهای دولتی و تفکیک اموال شخصی تاجر از حسابهای تجارتخانه توسط سیمون استوین ریاضی دان

هلندی بود (فرض تفکیک شخصیت) در نتیجه حساب سرمایه در سیستم حسابداری دابل بوجود آمد. با پیشرفتهای اقتصادی و اجتماعی هنوز عناصر اصلی سیستم حسابداری دابل همچنان بدون تغییر باقی مانده است. دلیل بقای این سیستم در این فاصله طولانی، سادگی اصول، انعطاف پذیری و قابلیت آن در ثبت، انتقال و گزارش اطلاعات متنوع در قالب صورتهای قابل اعتماد و مفهوم است. البته پیشرفتهائی از نظر روشها و شیوه های حسابداری صورت گرفته است و شاخه هایی در حسابداری پدید آمده است اما تمام آنها مبتنی بر سیستم دابل یا دو طرفه است.

## انواع حسابداری

مهمترین زیر مجموعه های حسابداری عبارتند از حسابداری صنعتی، حسابداری مالی، حسابرسی، حسابداری دولتی و حسابداری مدیریت.



## ابزار و مفاهیم پایه حسابداری

- حساب
- دوره مالی
- دفتر روزنامه
- دفتر کل
- دفتر معین
- درآمد
- هزینه
- سرمایه
- دارایی
- بدهی
- سند حسابداری

## مراحل حسابداری

فرایند حسابداری دارای چهار مرحله به شرح زیر می باشد :

- ثبت فعالیت‌های مالی
- طبقه بندی اقلام ثبت شده
- خلاصه کردن اقلام در قالب اعداد قابل سنجش به پول
- تفسیر نتایج حاصله از بررسی اقلام خلاصه شده

## مفروضات حسابداری

باید دانست که مفاهیم حسابداری مفروضاتی هستند که مبنای صورتهای مالی و سایر

اصول حسابداری می باشند و به چهار دسته به شرح زیر طبقه بندی می گردند :

- فرض داشتن شخصیت حقوقی جداگانه
- فرض تداوم فعالیت های مالی
- فرض وجود واحد اندازه گیری
- فرض دوره مالی

## اصول حسابداری

اصول حسابداری به شش دسته کلی تقسیم می شوند :

- اصل قیمت تمام شده
- اصل وضع هزینه های همان دوره از درآمد همان دوره
- اصل افشای حقایق
- اصل قابل اعتماد بودن
- اصل قابلیت مقایسه
- اصل ثبات رویه

## حسابداری در ایران

در ایران حسابداری با تعریف ها، مفاهیم و بازتاب عملکرد گسترده‌اش، جایگاه مناسبی در نظام مالی و اقتصادی یافته است. نتیجه این امر را می توان در توجه مخصوص مدیران به حسابداری و استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریها و سیاست‌گذاری‌های استراتژیک موسسه‌ها و شرکت‌های تحت نظارتشان نظاره کرد. در سطح کلان نیز شاهد اعتماد و اتکای نظام مالی کشور به رسیدگی‌های حسابرسان، بررسی اسناد و مدارک فعالیت‌های مالی به وسیله آنان و قضاوت نهایی ایشان هستیم که در قالب گزارش حسابرسی انتشار می یابند. نخستین انتشارات مستقیم به حسابداری و حسابرسی در ایران بخشنامه ۱۳۱۴/۱۱/۱۳ می باشد که برای بار اول از اصطلاحاتی از قبیل بیلان (ترازنامه) - بدهکار و بستانکار صحبت می شد که خود مقدمه‌ای بر قوانین مالیاتی سالهای بعد بود. همچنین در سال ۱۳۲۲ قانون مالیات بر درآمد تدوین گردید. این قانون هرگز به اجرا نشد و اما اصطلاحاتی مانند هزینه و درآمد در آن به کار رفته بود. حسابداری در ایران به روش نوین بیشتر به مؤسسات خارجی که در ایران مشغول به کار بودند، موسوم شد. این مؤسسات عبارت بودند از شرکت سابق نفت، بانک شاهی و سایر مؤسسات و بانکهای خارجی و بعد از آن در بانک ملی ایران و سایر بانکهای ایران رواج پیدا کرد. انجمن حسابداران خبره در سال ۱۳۵۳ بوجود آمد، در آذرماه سال ۱۳۵۰ لایحه تأسیس شرکتهای سهامی حسابرسی به تصویب کمیسیون های مجلس رسید. این شرکت در حال حاضر عملیات حسابرسی کلیات مؤسسات دولتی مستقل و نیمه مستقل (سازمان های

دولتی به غیر از وزارت خانه ها و شرکتها ) مؤسساتی که از دولت کمک مالی می گیرند را برعهده دارد.

### **ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان برون سازمانی**

اطلاعات حسابداری که به تصمیم گیرندگان بیرون سازمانی ارایه می شود در قالب گزارشها و صورت های مالی می باشد که حاوی صورتحساب سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد می باشد که به علت نقش نداشتن استفاده کنندگان در تهیه این گزارشها، مجامع دولتی و مؤسسات علمی و حرفه ای حسابداری، واحدهای گزارشگر را به رعایت اصول و استانداردها موظف می کنند تا استفاده کنندگان بتوانند با اعتماد کامل، این نوع اطلاعات و گزارشها را در تصمیم گیری خود مورد استفاده قرار دهند. همچنین این گزارشها و اطلاعات باید از ویژگی های کیفی خاصی برخوردار باشند تا برای تصمیم گیری، مفید و قابل استفاده باشند.

## تاریخچه حسابداری در جهان

حسابداری در جهان نزدیک به ۶۰۰۰ سال قدمت دارد و تاریخ نخستین مدارک کشف شده حسابداری به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد برمی گردد. پیشینه حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدنهایی بر می گردد که در این سرزمین پا گرفت، و مدارک حسابداری بدست آمده با ۲۵ قرن قدمت، گواه بر پیشرفت این دانش در ایران باستان است. در طول تاریخ، روشهای حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و انجام دادن فعالیتهای اقتصادی ابداع شد، که در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است. ممیزی املاک در تمدن ساسانی(در جریان اصلاحات انوشیروان، به منظور تشخیص مالیاتهای ارضی، کلیه زمینهای مزروعی کشور ممیزی و مشخصات آن از جمله مساحت، نوع زمین و نوع محصول در دفتری ثبت می گردید.) و تکامل حسابداری برای نگهداری حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقیان(نگارش اعداد را به صورت علایمی کوتاه شده از نام اعداد عربی، حساب سیاق می نامند. حسابداری سیاق که احتمالاً در دوران سلجوقیان تکامل یافته، روشی است که بر اساس آن، حساب جمع و خرج هر ولایت در دفتر مربوط به آن ولایت ثبت و در عین حال یک دفتر اصلی در مرکز نگهداری می شده است که خلاصه جمع و خرج هر ولایت به طور جداگانه در صفحات مربوط، در آن به خط سیاق نوشته می شده است. این روش در دوران قاجاریه تکمیل شد و کتب خمس(دفاتر پنج گانه) برای گروههای عمده مخارج نیز نگهداری می شده است.

و نگهداری حساب فعالیت‌های بازرگانی به حساب سیاق، نمونه های بارز و پیشرفته آن است.

با این حال حسابداری نوین (دوطرفه) همانند بسیاری از دانش‌های کاربردی دیگر، به همراه ورود فراورده های صنعتی و رسوخ موسسات و شرکتهای خارجی به ایران راه یافت. و در جریان تحولات اقتصادی \_ اجتماعی صد سال گذشته با پیدایش سازمانهای جدید دولتی و خصوصی و دگرگونی شیوه های تولید و توزیع بسیار پیشرفت کرد.

حسابداری با تمدن همزاد است و به اندازه تمدن بشری قدمت دارد. در تمدنهای باستانی بین النهرین که قسمت اعظم ثروت‌های جامعه در اختیار فرمانروا یا فرمانروایان بود. معمولاً کاهنان که قشر ممتازی را در سلسله مراتب اجتماعی تشکیل می دادند و وظیفه نگارش را بطور اعم و نگهداری حساب درآمدها و ثروت‌های حکومت را بطور اخص به عهده یا در واقع در انحصار داشتند و در عین حال به ثبت برخی از معاملات شهروندان نیز می پرداختند، از جمله در تمدن باستانی سومر (SUMMER) نظام مالی جامعی برقرار بود و کاهنان سومری علاوه بر نگهداری حساب درآمدهای حکومتی، به نحوی موجودی غلات، تعداد دامها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می کردند.

نخستین مدرک کشف شده حسابداری در جهان، لوحه های سفالین از تمدن سومر در بابل (Babylon) است و قدمت آن به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد می رسد و از پرداخت دستمزد تعدادی کارگر حکایت دارد.

مدارک و شواهد بدست آمده از تمدن باستانی مصر (۵۲۵\_۵۰۰۰ ق.م) حکایت از آن دارد که در اجرای طرحهای ساختمانی این تمدن، نوعی کنترل حسابداری برقرار بوده که بهره گیری از نیروی کار هزاران نفر را در امر ایجاد بنا و حمل و نقل مصالح ساختمانی در تشکیلاتی منظم، میسر می کرده است، از تمدن مصر در دورانی که یونانیان و رومیان بر آن تسلط داشتند نیز مجموعه های متعددی از حسابهای نوشته شده بر پاپيروس باقی مانده است.

شواهد و مدارک به دست آمده از یونان باستان نیز حکایت از استقرار کنترلهای حسابداری دارد. از جمله حساب معبد پارتنون در لوحه های مرمرین اکروپولیس حک و بخشی از آن هنوز هم باقی است.

سکه به عنوان واحد پول حدود ۷۰۰ سال قبل از میلاد در لیدی (Lydia) ابداع گردید. (لیدی سرزمینی باستانی است که در آسیای صغیر، کنار دریای اژه بین میزی (Mysia) و کاری (Caria) قرار داشت. کرزوس (Croesus) آخرین پادشاه آن از کوروش شکست خورد.) و به سرعت در تمدنهای آن زمان رواج یافت. در ازان عصر هخامنشی، نظام مالی و پولی (نظام پولی بدیعی توسط داریوش اول بر پایه طلا و نقره با رابطه مبادله ثابت پایه گذاری شد و سکه داریک به وزن ۴۱.۸ گرم در مقابل ۲۰ سکه نقره به نام "شکل" هر یک به وزن ۵.۶ گرم مبادله می شده است و بنابراین رابطه تبدیل طلا به نقره (  $13 \frac{1}{3}$  ) ) جامع و منسجمی برقرار بوده و حساب درآمدها و مخارج حکومت به ریز و به دقت ثبت و ضبط و نگهداری می شده است.

در رم و یونان باستان حسابداری پیشرفته ای وجود داشته و نوعی حساب جمع و خرج تنظیم می شده است. یک جمعدار، یک مامور دولت و یا شخصی که محافظت پول یا دارایی دیگری به او محول بوده است در مقاطعی از زمان حساب خود را به اربابش پس می داده است. برای این کار رو فهرست تفصیلی از دریافتها و پرداختها بر حسب پول، وزن یا مقیاس دیگری تهیه می شد که جمع آن دو مساوی بود. فهرست پرداخت شامل مبالغ پرداختی، کالای فروخته شده و یا به مصرف رسیده در طول یک دوره بعلاوه مانده پول و کالایی بود که نزد جمعدار باقی مانده و باید به ارباب تادیه می شد. این نوع حسابداری تا قرون وسطی ادامه یافت.

همانطور که ملاحظه فرمودید، حسابداری باستانی تنها جنبه های محدودی از فعالیتهای مالی را در بر می گرفت و یا سیستم جامعی که کلیه عملیات مالی حکومت را ثبت و ضبط کند و یا به نگهداری حساب معاملات تجاری بپردازد، فاصله بسیاری داشت.

#### سرمایه داری تجاری و رنسانس

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود.

از اوایل قرن سیزدهم "دولت\_شهرها" و یا "شهر\_جمهوریهای" کوچکی خارج از سلطه پادشاهان و خوانین فیودال در ایتالیای کنونی پا گرفت که فضای سیاسی\_اقتصادی مناسبی را برای رشد سوداگری فراهم آورد. بدین معنی که در این جمهوریهای کوچک هیچ



مانعی در راه تجارت آزاد، حتی تجارت با سرزمینهای دوردست وجود نداشت و استفاده از سرمایه به صورت سرمایه مولد یا سرمایه تجاری مانند کشتیها و سایر وسایل بازرگانی امکان پذیر و متداول بود. علاوه بر این، با رونق داد و ستد، پول در مبادلات تجاری نقش گسترده یافت و اقتصاد پولی رواج یافت.

در قرون سیزدهم و چهاردهم همزمان با رشد بازرگانی، صنعت و بانکداری، پیشرفت زیادی در تکنیک نگهداری حساب بوجود آمد. بزرگتر شدن اندازه موسسات، رواج معاملات نسیه و استفاده از عوامل متعدد در کسب و کار موجب شد که دیگر یک شخص به تنهایی نتواند امر موسسه بزرگی را اداره کند و این امر ابداع سیستم حسابداری کاملتری را ضروری ساخت.

گمان می رود که کاربرد قاعده جمع و خرج در مورد حساب صندوق نخستین گام در راه پیدایش سیستم نوین بوده باشد.

بدین معنی که صندوقدار در ازای وجوهی که دریافت می کرد بدهکار و در مقابل مبالغی که می پرداخت بستانکار می شد. این قاعده در مورد حسابهای مشتریان نیز بکار می رفت و آنان در ازای وجوهی که قرض می گرفتند و یا کالایی که به نسیه می خریدند بدهکار و در مقابل وجوهی که می پرداختند بستانکار می شدند و بدین ترتیب مانده حساب آنها معین می شد. همین قاعده در مورد نگهداری حساب بستانکاران نیز بکار می رفت. در نیمه قرن سیزدهم حسابداران ایتالیایی متوجه این نکته شدند که دریافت پول از یک بدهکار دو ثبت را ضروری می سازد. جنبه دریافت پول که باید در حساب صندوق ثبت شود و جنبه پرداخت

پول که باید در حساب شخصی پرداخت کننده پول ثبت گردد. در اوایل قرن چهاردهم دو اصطلاح بدهکار و بستانکار، یعنی دو واژه ایتالیایی دادن (dare) و گرفتن (avere) کاملاً متداول گردید. پیشرفت تازه در قرن چهاردهم ابداع شکل دو طرفه حساب بود که در سمت چپ اقلام بدهکار و در سمت راست اقلام بستانکار، نوشته می شد و با این کار چگونگی ثبتها آشکار می گردید.

حسابداری جنسی با نگهداری حسابی جداگانه برای هر محموله از کالای خریداری شده آغاز گردید و هر حساب در ازای خرید یک محموله کالا بدهکار و در مقابل حساب فروشنده یا حساب نقد بستانکار می شد.

سپس با فروش هر مقدار از کالای یک محموله، حساب مربوطه بستانکار و در مقابل حساب مشتری یا حساب نقد، بستانکار می گردید تا این که تمامی اجناس یک محموله به فروش برسد. این کار یعنی بدهکار کردن حساب هر محموله از کالای خریداری شده به قیمت خرید و بستانکار کردن آن به قیمت فروش معمولاً تفاوتی را ایجاد می کرد که به حساب سود و زیان نقل می شد. بدین ترتیب سیستم دفترداری دوطرفه به آرامی و در پی مجموعه ای از ابداعات پیایی در فاصله سالهای ۱۲۵۰-۱۳۵۰ میلادی در چند جمهوری کوچک ایتالیا زاده شد و تکامل یافت و شهرهای فلورانس، ونیز و جنوا پیشرو این تحول بودند. برخی از صاحبان دفاتر حساب بجا مانده از سالهای ۱۲۹۶ تا ۱۲۹۹ را نخستین دفاتر حساب دو طرفه کامل می دانند. برخی دسگر حساب دو طرفه کاملاً متوازی را که در سال ۱۳۴۰ میلادی توسط پیشکار (steward) شهر جنوا (Genoa) تنظیم گردیده است. نخستین نمونه

کامل دفاتر حساب دوطرفه ذکر می کنند. در هر حال، در آستانه قرن پانزدهم میلادی در ایتالیا و دیگر کشورهای اروپایی، سیستم دفترداری دوطرفه بکار می رفته است. گسترش فن دفترداری دوطرفه به سراسر اروپا مرهون انتشار کتاب ریاضیاتی است که لوکا پاچیولی (Luca Pacioli) به سال ۱۴۹۴ تالیف کرده است. پاچیولی کشیشی بود که در دانشگاههای جمهوریهای پروجا، ناپل، پیزا و فلورانس ریاضیات تدریس می کرد و با اندیشمندان بزرگ هم عصر خود از جمله پیرو دلا فرانسسکا (francedca piro della)، لیون باتیستا آلبرتی (Leon Battista Alberti) و لیونارده داوینچی (Leonardo da Vinci) دوستی نزدیک داشت. مطالب کتاب ریاضیات مزبور را پاچیولی نوشت و شکلهای آن را داوینچی ترسیم کرد.

بخشی از این کتاب شامل چند فصل به حسابداری اختصاص داشت که نخستین توصیف مدون از سیستم حسابداری دوطرفه است. در این بخش از کتاب، پاچیولی با استفاده از منابع و روشهای موجود سه دفتر اصلی حساب را به ترتیب زیر تشریح می کند(دفتر باطله Waste Book) (در ایران این دفتر را دفتر کپیبه یا مسدوده هم نامیده اند.

که خلاصه معاملات تاجر به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می شد.

دفتر روزنامه (Journal)

که در آن مطالب دفتر باطله تلخیص و بر حسب بدهکار و بستانکار ثبت می گردید.

دفتر کل (Ledger)

حاوی حسابهای واقعی که ثبتهای دفتر روزنامه به آن نقل می گردید.

پاچیولی اهمیت کاربرد پول را بعنوان مقیاس مشترک سنجش اقلام مختلف به درستی دریافته بود و بر لزوم تاریخ گذاری معاملات و عطف متقابل دفاتر به یکدیگر تاکید بجای داشت. با این حال، وی درباره دوره مالی، تهیه تراز آزمایشی، تهیه صورت سود و زیان، بستن حساب سود و زیان به حساب سرمایه و تهیه ترازنامه مطلبی ندارد و تنها درباره طرز بستن و لزوم موازنه کردن حسابها به هنگام نقل حسابها از دفاتر قدیمی به دفاتر جدید توضیحات نسبتاً کاملی داده است. همچنین پاچیولی بین اموال شخصی تاجر و اموال تجارتخانه تمایزی نگذاشته و درباره نگهداری حساب داراییهای ثابت نیز مطلبی ندارد. رساله پاچیولی (که او را پدر حسابداری می نامند) به علت سادگی، روانی و ارزشهای عملی در طول قرنهای پانزدهم و شانزدهم به اغلب زبانهای اروپایی ترجمه شد و حسابداری دوطرفه تا اواخر قرن هفدهم در اغلب کشورهای اروپایی رواج یافت.

از قرن شانزدهم تا اوایل قرن نوزدهم تحول بنیادی در حسابداری بوجود نیامد، تنها تغییر اساسی تیوری جدیدی بود که توسط استوین (Simon Stevin) هلندی در اواخر قرن شانزدهم عنوان شد. بر اساس این تیوری در هر معامله در مقابل هر بدهکار باید یک بستانکار وجود داشته باشد. استوین همچنین ضرورت تفکیک اموال موسسه را از اموال شخصی صاحب سرمایه مطرح و لزوم نگهداری حسابی جداگانه برای سرمایه را نیز عنوان کرد. تغییرات دیگری که در این فاصله در دفترداری رخ داد عبارت بود از ایجاد ستونهای فرعی در دفاتر روزنامه و کل، منسوخ شدن دفتر باطله و جایگزینی اسناد و مدارک مربوط به معاملات (مانند فاکتور خرید و فروش) به جای آن. حسابداری جنسی نیز در این فاصله

بهبود یافت و سود و زیان هر محموله محاسبه و به حساب سود و زیان نقل می گردید. تا سال ۱۸۰۰ میلادی موازنه کردن حسابها در پایان سال، تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه معمول شد اما جز برای نگهداری سوابق فعالیت‌های موسسه استفاده دیگری نداشت.

سیستم دفترداری دوطرفه که گوته (Goethe) اندیشمند بزرگ آلمانی آن را یکی از زیباترین ابداعات بشری می داند، مجموعه منسجمی را فراهم آورد که کلیه معاملات و رویدادهای مالی ثبت، سود هر فعالیت تجاری تعیین و اموال شخصی تاجر از اموال تجارتخانه یا موسسه تجاری تفکیک گردید.

ابداع و تکامل سیستم دفتر داری دوطرفه اولاً سوداگریهای بزرگ مانند فرستادن کشتیهای عظیم حامل کالاهای گوناگون به نقاط مختلف جهان را با مشارکت بازرگانان و افراد متعدد، تسهیل کرد، زیرا با کاربرد آن سرمایه گذاری هر یک از مشارکت کنندگان در یک فعالیت سوداگرانه که معمولاً به صورت کالا و اجناس گوناگون بود به سهولت بر حسب پول (سکه) اندازه گیری و حساب آن جداگانه نگهداری می شد و در خاتمه فعالیت نیز کالا و طلا و نقره ای که کسب شده بود، بر حسب پول قابل تقویم و محاسبه می شد و در نتیجه تعیین سهم هر یک از مشارکت کنندگان از کل درآمد حاصل به سادگی امکان پذیر می گردید.

ثانیاً حسابداری دو طرفه، با فراهم ساختن امکان تفکیک اموال شخصی تاجر از اموال تجارتخانه، تشکیل شرکتهای تجاری را با مشارکت چند نفر عملی کرد، زیرا با کاربرد آن، نگهداری حساب جداگانه سهام‌الشرکه هر یک از شرکا در سرمایه شرکا امکان پذیر و سهم

آنان از کل دارایی شرکت و منافع حاصل از فعالیت تجاری قابل اندازه گیری و محاسبه شد. این امکان، مشارکت صاحبان سرمایه ای را که خود به کار تجارت نمی پرداختند نیز عملی ساخت و بدیت ترتیب رشد و توسعه بنگاهها و موسسات تجاری را تسریع کرد. به رغم تحولات شگرف اقتصادی\_ اجتماعی و دگرگونی و پیچیدگی و توسعه معاملات و سازمانهای تجاری از قرن شانزدهم تا عصر حاضر، عناصر اصلی سیستم دفترداری دوطرفه همچنان بدون تغییر باقی مانده است. دلیل بقای این سیستم در طول پنج قرن در سادگی اصول، انعطاف پذیری و قابلیت ان در ثب، انتقال و گزارش اطلاعات بسیار متنوع، در قالب صورتهای مالی قابل رسیدگی است.

## **انقلاب صنعتی**

سیستم ثبت دوطرفه که به اعتبار ابداع ان در ایتالیا، سیستم حسابداری ایتالیایی نیز نامیده می شود به سرعت در سراسر اروپا رواج یافت و در طول قرن هجدهم تقریباً کلیه موسسات مالی و تجاری بزرگ، این شیوه حسابداری را بکار می بردند. اما اروپای قرن هجدهم آستن تحولاتی شگرف بود. انقلاب صنعتی در نیمه دوم این قرن آغاز و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم تداوم یافت و تحولات و تغییرات وسیع اقتصادی و اجتماعی را در پی

داشت. این تحول بنیادین بر تمامی عرصه های زندگی فرعی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت و مناسبات اقتصادی\_ اجتماعی و سیاسی جوامع اروپایی را دگرگون کرد و از طریق این قاره به سراسر جهان راه یافت و آثار مفید و زیانبار بسیاری به جای گذاشت.

بارزترین عرصه تحول در انقلاب صنعتی، قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید بود که شیوه تولید را از تولید دستی به تولید کارخانه ای متحول کرد.

پیدایش و رشد کارخانه های بزرگ و کوچک با توانایی ساختن کالاهای همسان به مقدار زیاد، از یک سو به زوال صنایع دستی، روستایی و خانگی در مدت کوتاهی انجامید و از سوی دیگر، رقابت بین کارخانه داران را ایجاد کرد.

حسابداری صنعتی ابتدا بیشتر به گزارش بهای تمام شده محصولات بر مبنای اطلاعات مالی گذشته تاکید داشت و در پیش بینی آینده از حدس و گمان فراتر نمی رفت.

اما بزرگتر شدن کارخانه ها و پیچیده تر شدن روشهای تولید و در نتیجه افزایش تولیدات، رقابت بین واحدهای صنعتی را برای تسلط بر بازارهای پیوسته ملی و همچنین رقابت در عرضه تولیدات به بازارهای جهانی تشدید کرد و اداره موسسات بزرگ پیچیده به پیدایش مفهوم مدیریت علمی انجامید. مدیریت علمی، روش برخورد منظم و منطقی با مسایل به منظور یافتن بهترین راه برای انجام هر کار است.

وجود رقابت، نیاز به آگاهی از بهای تمام شده محصول را ایجاب نمود و در پاسخ به این ضرورت نوعی دفترداری صنعتی یا دفترداری هزینه یابی که بعدها حسابداری صنعتی نامیده شد، ابداع گردید.

علاوه بر این، در گذر زمان تکنیکهای گزارش اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیریهای مدیریت تکامل یافت و با ارایه و توضیح مدل‌های مقداری، امکان اتخاذ تصمیمات درست بر اساس اطلاعات موجود، تسهیل گردید. امروزه این رشته از حسابداری به معنای اعم حسابداری مدیریت نامیده می‌شود.

### بازار سرمایه و شرکتهای سهامی

با بزرگتر شدن شرکتهای نیاز به توسعه و همچنین سرمایه بیشتر احساس شد. لذا با بهره‌گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید سرمایه‌داری صنعتی یعنی سازماندهی و همکاری، موجبات رشد، توسعه و تکامل شرکتهای سهامی فراهم و با سازمان یافتن بازار سرمایه، تامین مالی طرحهای بزرگ صنعتی امکان پذیر شد.

بازار سرمایه و شرکتهای سهامی این امکان را فراهم آورد که تعداد زیادی از صاحبان سرمایه، با سرمایه‌های کوچک و بزرگ در یک واحد اقتصادی مشارکت کنند و به این ترتیب مشکلات تامین سرمایه‌های کلان برای ایجاد ساختمان، خرید ماشین‌آلات و احداث تاسیسات یک کارخانه بزرگ یا طرح بزرگ صنعتی برطرف گردید.

در عین حال، محدودیت مسولیت صاحبان سهام به مقدار سرمایه‌ای که در شرکت گذاشته‌اند و قابلیت انتقال سهام، به رونق سرمایه‌گذاری و گسترش بازارهای سازمان یافته سرمایه انجامید.



در ادامه فرایند رشد و توسعه شرکتهای سهامی، هیئت مدیره شرکتهای سهامی بزرگ، کار مدیریت اجرایی را به مدیران موظفی که برای اداره امور شرکت بر می گزینند محول و خود به تعیین خط مشی های اجرایی شرکت و نظارت بر کار مدیران می پردازند. این تحول، گروه تازه ای از مدیران کارآزموده حرفه ای را پدید آورد که در سرمایه موسساتی که اداره می کنند سهمی ناچیز دارند یا اصولاً سهمی ندارند، بدین ترتیب غالباً مدیریت موسسات از مالکیت آنها تفکیک و متمایز گردید.

سازمان جدید سرمایه، نقش شرکتهای سهامی و بورسهای اوراق بهادار بعد تازه ای به حسابداری بخشید و ان لزوم ارایه گزارشهای مالی به سهامداران برای آگاه کردن آنان از چگونگی اداره سرمایه هایشان، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و گردانندگان شرکت و بالاخره آینده سرمایه گذاریشان بود.

### **حسابداری حرفه ای و حسابرسی**

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، وظیفه حسابداران را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای مراجع و گروههای متعدد ذینفع و ذیعلاقه، ارتقا داد و به آن نقشی اجتماعی بخشید.

وظیفه نوین حسابداری را حسابداران شاغل در موسسات نمی توانستند به تنهایی انجام دهند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم آنان را به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورتهای مالی ناگزیر می کرد و از طرفی اشتغال آنان در موسسات، نوعی جانبداری طبیعی از آن موسسات را در پی داشت.

حال آنکه صورتهای مالی باید نیازهای گروههای مختلف استفاده کننده با علایق و منافع متفاوت و احتمالاً متضاد را برطرف می کرد.

برای آن که گروههای مختلف استفاده کننده بتوانند به صورتهای مالی تهیه شده توسط موسسات اعتماد بیشتری نمایند، حسابداران خبره ای انتخاب شدند و وظیفه یافتند که با رسیدگی به مدارک اسناد و حسابها هر گونه تقلب و سوء استفاده را کشف و نسبت به صورتهای مالی بی طرفانه اضمحلال نظر کنند و این کار حسابرسی نامیده شد.

حسابرسی به معنای عام یعنی رسیدگی به حسابها از لحاظ کشف تقلب و سو استفاده سابقه طولانی دارد و در طول تاریخ همیشه نوعی حسابرسی در موسسات دولتی و خصوصی وجود داشته است، اما حسابرسی به معنای نوین یعنی رسیدگی و اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به دنبال رشد و پیدایش شرکتهای سهامی که در آن مسولیت سهامداران محدود به مقدار سرمایه ای بود که در شرکت گذاشته بودند، بوجود آمد و زادگاه آن انگلستان است.

اما تغییر شگرفی که اکنون در جریان است، تحول حسابرسی از حسابرسی مالی به حسابرسی جامع است که در آن علاوه بر رسیدگی و گزارش نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، عملیات و معاملات آن از لحاظ رعایت سیاستهای مقرر شده توسط مراجع تصمیم گیرنده ( مانند مجمع عمومی) و رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت واحدهای اقتصادی رسیدگی می شود و کارایی مدیریت واحد مورد رسیدگی از لحاظ چگونگی استفاده از منابع موجود و نحوه اجرای برنامه و عملیات و نتایج حاصل از آن

سنجیده و گزارش می شود. این گونه حسابرسی که جنبه اخیر آن حسابرسی مدیریت نامیده می شود عمدتاً در مورد شرکتهای بزرگ که منابع کلان و حیطه فعالیت گسترده ای دارند و مدیریت آن از مالکیت سرمایه جداست در پاسخ به ضرورت ارزیابی عملکرد مدیریت این گونه موسسات توسط متخصصین با صلاحیت (حسابداران و متخصصینی از رشته های دیگر) اجرا می شود و چشم انداز تکامل حسابداری حرفه ای است.

### **ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان درون سازمانی**

مربوط بودن: از ویژگی های مهم اطلاعات حسابداری می باشد. تمامی اطلاعاتی را که در تصمیم گیری نسبت به یک مساله موثر می باشد، اطلاعات مربوط می نامند. بنابراین، مربوط بودن را می توان در قالب تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیم های استفاده کنندگان در مورد ارزیابی نتایج رویدادهای گذشته و پیش بینی آثار رویدادهای فعلی یا آتی و یا اصلاح انتظارات آنان بیان کرد. اگر چه این ویژگی در تهیه گزارش های برون سازمانی و درون سازمانی اهمیت زیادی دارد، اما اهمیت آن در بررسی های درون سازمانی بیشتر است.

به موقع بودن: بدین معنی است که اطلاعات حسابداری در زمان مناسب به دست استفاده کنندگان برسد. زیرا بسیاری از اطلاعات مخصوصاً اطلاعات مالی، با گذشت زمان به سرعت ارزش و فایده خود را از دست می دهند. ویژگی به موقع بودن اطلاعات، در مورد

گزارش‌های درون سازمانی به مراتب از اهمیت بیشتری برخوردار است زیرا این‌گونه اطلاعات، اغلب برای کنترل و اعمال نظارت بر عملیات روزانه به کار می‌رود.

اهمیت: بدین معنی است که اطلاعات حسابداری باید به طور خلاصه از انبوه اطلاعات، استخراج شده و ارایه گردد به طوری که برای استفاده کنندگان معنا داشته باشد. اگر اطلاعات بیش از حد متعارف ارایه شود اطلاعات مرتبط با تصمیم‌گیری، در میان انبوه اطلاعات گم می‌شود و استفاده کنندگان نمی‌توانند تصمیم‌گیری صحیحی انجام دهند. به عبارت دیگر همان‌طور که اطلاعات کم باعث می‌شود که پیش‌بینی و تصمیم‌گیری صحیحی انجام نشود، اطلاعات با جزییات زیاد و غیر مهم نیز، تصمیم‌گیری را مشکل می‌کند.

بنابراین اهمیت محدودیت‌گزینش اطلاعات قابل افشا را ایجاد می‌کند.

قابل مقایسه بودن: بدین معنی است که اطلاعات تهیه شده در یک شرکت یا شرکت‌های متفاوت بر اساس اصول، روش‌های حسابداری، طبقه‌بندی، نحوه افشای حقایق و چارچوب مشابه ارایه شود تا خصوصیات مشابه آنها، مقایسه آنها را امکان‌پذیر کند.

صحیح بودن: به معنای ارایه واقعیت‌ها در قالب کمیت‌های قابل اندازه‌گیری با دقت کافی می‌باشد. برای این‌کار حسابداران باید بدانند چه چیزی را اندازه‌گیری کنند که نشان‌دهنده موضوع مورد سنجش و اندازه‌گیری است

## حسابرسی و مدیریت بنگاه اقتصادی

حسابداری یک فعالیت اجتماعی - حرفه ای است که شامل منابع انسانی و غیر انسانی می باشد و بین منابع انسانی و غیر انسانی واکنشهای متقابلی وجود دارد و فرهنگ جامعه بر منابع انسانی تأثیر گذار می باشد. با وجود اینکه حرفه حسابداری کمتر جنبه فرهنگی دارد ولی به دلیل وابستگی آن به جنبه‌های انسانی و واکنش‌های متقابل آن، فرهنگ بر حسابداری تأثیر گذار شده است. از مهمترین تفاوتها در روشهای حسابداری در بین کشورهای مختلف تفاوت‌های فرهنگی کشورها است. محتوای گزارش‌ها عموماً " بستگی به تاریخ، آداب و رسوم و فرهنگ منطقه دارد و به همین دلیل است که در بعضی کشورها گزارش های مالی، سرمایه‌گذار را در نظر می گیرند و در بعضی از کشورها و مناطق، طلبکاران یا اداره کنندگان دولتی را در نظر می گیرند. از آنجائی که ارزش کار در ارتباط با فرهنگ تعیین می‌شود لذا تلقی مفاهیم زیر از پارامترهای مهم در تعیین ارزش محسوب می‌گردند.

فردگرایی در مقابل جامعه یا جمع گرایی ، فاصله طبقاتی زیاد در مقابل کاهش فاصله طبقاتی ،مردگرایی در مقابل زن‌گرایی یا انسان گرایی ،اصالت سرمایه در مقابل اصالت معنویت یا اصالت کار ،پنهان کاری در مقابل آشکار سازی ارزشهای جوامع نیز از لحاظ بعد زمانی با یکدیگر متفاوتند.

بعضی از جوامع به گذشته و برخی دیگر به حال و آینده تکیه دارند. برخی ممالک مانند آمریکا بر " من " تکیه دارد ولی ژاپن بر " ما " تکیه دارد. برخی بر فرد و سرمایه و برخی

دیگر جامعه و کار اصالت می‌دهند. این فرهنگ‌ها گزارش‌های مالی متفاوت، نوع رسیدگی‌های متفاوت و کنترل‌های متفاوتی را نیز طلب می‌کنند و اصل افشاء در هر کدام تفسیر خاص خود را دارد. نظریه‌ها و رویه‌های حسابداری و حسابرسی با توجه به ساختار اقتصادی و اجتماعی حاکم بر جامعه و هدف‌های تعیین شده برای حرفه حسابداری بنا شده است. هدف‌های حسابداری و حسابرسی نیز بر انگیخته از اوضاع حاکم بر محیط حسابداری و حسابرسی است و محیط حسابداری و حسابرسی به عنوان یک سیستم فرعی از سیستم کل اقتصاد به گونه‌ای است که همواره با واحد‌های اقتصادی، اعتبار دهندگان و حرفه حسابداری در تعامل است. لذا تعیین هدف‌های حسابداری و حسابرسی و گزارش‌های مالی تضاد منافع این سه گروه را در بر خواهد داشت و با توجه به اینکه مدیریت واحد‌های اقتصادی از عمده‌ترین تصمیم‌گیرندگان اقتصادی هستند پس خود نیز جز اصلی‌ترین استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی محسوب می‌شوند. یکی از فرضیات حسابداری " تفکیک شخصیت است " که همواره بایستی بین صاحبان واحدهای اقتصادی و شخصیت مستقل واحدهای اقتصادی تمایز قایل شد. زیرا صاحبان واحد اقتصادی شکلی از بستانکاران هستند که در واحد اقتصادی دارای منافعند و در این راه مالکان باید بدانند که مدیر نیستند و مدیران هم باید بدانند که مالک واحد اقتصادی نیستند. رشد سریع و بی‌امان نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان حساب‌برسان را پذیرش مسئولیت بیشتری در مقابل جامعه دعوت می‌کند و اعتبار اطلاعات به درجه درستی و صحت آنها وابستگی شدید خواهد داشت. محیط کنترلی ترکیبی از موارد زیر است:

## طرز تفکر مدیریت و چگونگی اجرایی کردن آن

نمودار سازمان

نحوه مدیریت منابع انسانی

پیش بینی مالی و بودجه ای

حسابرسی داخلی ، کنترل فرایندی است از سیاستها و روشهایی که برای کسب اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمانی ایجاد می شود. هدف اساسی در ایجاد و رسالت واحدهای حسابرسی داخلی کمک به مدیریت واحد اقتصادی در اداره کردن امور شرکت به بهترین شکل است. بنابراین رسیدگی حسابرسان داخلی اغلب حسابرسی عملیاتی می باشد زیرا هدف آنان تعیین تأثیر رویه‌ها و روش های موجود بر کارائی عملیات واحد اقتصادی است. نتیجه کار آنان نیز تهیه گزارش مبتنی بر پیشنهادهای بهبود نحوه انجام عملیات به مدیریت می باشد که خود مؤید اهداف فوق می باشد. دامنه کار حسابرسان داخلی محدود به فعالیت‌ها و رویدادهای مالی واحد اقتصادی نمی‌شود بلکه بررسی و ارزیابی تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی حسابداری و اداری را نیز شامل می شود. به همین خطر است که حسابرسان داخلی می توانند به عنوان بازوی توانمند مدیریت در اداره و کنترل کیفیت و کارائی واحدهای اقتصادی از جنبه های مادی (سود آوری) و معنوی (نیروی انسانی) محسوب شوند. هر چند ارزش اقتصادی حسابرسی داخلی مانند سایر منابع ، به ظرفیت مدیران برای استفاده از توان بالقوه این ابزار کارآمد و ارزشمند در جهت نیل به اهداف

سازمان وابسته است ولی نباید فراموش کرد که حسابرسی داخلی خود نیز به عنوان بخشی از کار گروهی سازمانی تلقی می شود نه به عنوان یک شغل متمایز و مجزا از وظایف حسابدار. زیرا حسابرسی داخلی آمیخته ای از فرایند کنترل و برنامه ریزی در سیستم اطلاعات مدیریت است که محصول فعالیت آن اطمینان از سودآوری و تداوم فعالیت های اقتصادی و تأمین امنیت شغلی برای کارکنان و در نهایت تشخیص حدود کارائی مدیران و کوششهای مستمر آنان است. معذالک استقلال، شایستگی و داشتن مهارت و توانائی حسابرسان داخلی در صورتی که جایگاه شغلی و گرایش دهی آن مدنظر و مورد استفاده بهینه قرار گیرد می تواند به عنوان یک منبع اقتصادی دارای منافع آتی فراوانی باشد.



## حسابداری دولتی

اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولتهای برخی از کشور های اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب ، تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید پیدایش و رواج سیستم بودجه ، سیستم حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته ای متمایز انجامید.



مدیریت فرآیند تصمیم گیری است و تصمیم گیری نیازمند اطلاعات است. از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اخذ تصمیمات خود بدان نیازمندند، اطلاعات مالی جایگاه ویژه ای دارد، چرا که اکثر قریب به اتفاق تصمیمات مدیران مستقیماً آثار و پیامدهای مالی داشته و یا بطور غیر مستقیم وضعیت مالی موسسه را تحت تاثیر قرار می دهند. اطلاعات مالی و

حسابداری ابزار ارزشمندی جهت تصمیمات مربوط به تامین، تخصیص و کنترل منابع اقتصادی در اختیار مدیران قرار می دهد.

هر یک از دستگاههای اجرایی کشور عهده دار انجام برخی از وظایف دولت هستند و لذا برای ایفای وظایف محوله، بودجه ای در قالب اعتبار مصوب از محل بودجه کل کشور در اختیار آنها گذاشته می شود تا پس از تخصیص اعتبار و دریافت وجه از خزانه براساس مقررات موضوعه و جهت تحقق اهداف معین دستگاه آن را به مصرف برسانند.

حسابداری فقط با وقایعی که بتوان آن را با پول اندازه گیری کرد، سروکار دارد. باین ترتیب بسیاری از رویدادها و واقعیتهای مهم یک سازمان که قابل بیان به زبان پول نیستند در دفاتر مالی آن ثبت و ضبط نمی شوند.

### **حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است:**

این نظام اطلاعات مالی مجموعه ای از روشها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک موسسه، جمع آوری، طبقه بندی و به نحو قابل فهم و ساده ای در قالب گزارشهای مالی خلاصه و گزارش می شود تا بتواند در تصمیم گیریهای مدیران و در تحقق اهداف موسسه مورد استفاده قرار گیرند.

نتیجه آنکه حسابداری ابزار تصمیم گیری و مدیریت است و نظام حسابداری هر سازمان تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می باشد.

## تعریف حسابداری دولتی:

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی را بمنظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید.

در تعریف بالا تاکید بر برنامه های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است.

در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است .



## مشخصات یک موسسه دولتی:

موسسه دولتی بایستی حتما همه مشخصات ذیل را داشته باشد وگرنه موسسه دولتی نیست:

۱- تشکیلات و سازمان مشخصی داشته باشد.

۲- به موجب قانون تشکیل شده باشد.

۳- زیر نظر یکی از قوا باشد.

۴- عنوان وزارتخانه نداشته باشد.

شرکت دولتی : به واحد سازمانی مشخصی گفته می شود که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از پنجاه درصد از سرمایه آن متعلق به دولت باشد.

## تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی:

۱- انگیزه: هدف اصلی تشکیل سازمانهای بازرگانی عموماً سود است اما سازمانهای

دولتی بنا به ضرورتهای اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی تواند

انگیزه ای برای تشکیل آنان باشد.

۲- مالکیت: مالکیت سازمانهای دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه مردم کشور می باشند و مالکیت فردی یا بصورت سهام قابل خرید و فروش در سازمانهای دولتی وجود ندارد.

۳- منابع مالی :

۴- در موسسات دولتی عموماً از طریق مالیات تامین می شود.

۵- در موسسات بازرگانی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود.

۶- در سازمانهای دولتی هزینه ها با درآمدها مربوط نیستند.

۷- هدف از وصول مالیات بیشتر توسط دولت تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی برای خدمات بیشتر به جامعه است.

### مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :



## موارد افتراق :

۱- صورتهای مالی آنها با هم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی تحصیل سود است و لذا صورت سود و زیان یکی از صورتهای مالی اساسی موسسات بازرگانی است، در حالیکه در حسابداری موسسات دولتی به صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود. همچنین در حسابداری بازرگانی، ترازنامه وضعیت دارائیهها و بدهیها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد، در حالیکه در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد.

۲- لزوم رعایت کنترل بودجه ای : در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه عمدتاً به منظور کنترل بودجه مصوب صورت می گیرد، لذا اهمیت کنترل بودجه در سازمانهای دولتی کمتر از اهمیت اندازه گیری سود ویژه در حسابداری بازرگانی نیست. کنترل بودجه در موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد.

۳- لزوم نگهداری حسابهای مستقل : در حسابداری دولتی هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود. لزوم نگهداری حسابهای مستقل موجب می شود که سیستم حسابداری

مورد استفاده متناسب با این ضرورت تغییر نماید. بنابراین حسابداری حسابهای مستقل در دولت با حسابداری بازرگانی تفاوتی دارد.

۴- تفاوت در نحوه ثبت داراییهای ثابت: در حسابداری دولتی داراییهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی داراییها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می گردند و سپس به تدریج و براساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شوند.

۵- تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضعیت هزینه های یک دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می شود. در سیستم نقدی دریافت و پرداخت وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است، در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می باشد و زمان دریافت و پرداخت وجه آنها مورد توجه قرار نمی گیرد.

### کاربرد حسابداری دولتی:

۱- اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاههای دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می دهد.

۲- اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد.

۳- اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه ریزی، بودجه بندی، جمع آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده های مختلف مدیریت دولتی قرار می دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و مورد ارزیابی قرار دهند.

۴- سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه ای برای ارزیابی کارائی مدیران اجرایی به حساب می آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه بندی پیروی می نماید و اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می پردازد.

به عنوان مثال در سیستم بودجه بندی عملیاتی که یک سیستم بودجه بندی پیشرفته است، بهای تمام شده یک فعالیت یا پروژه با قیمت های استاندارد پیش بینی و در بودجه سالانه منظور می شود. سیستم حسابداری دولتی به پیروی از سیستم بودجه بندی عملیاتی، اطلاعات مالی واقعی مربوط به بهای تمام شده فعالیت یا پروژه را جمع آوری نموده و پس از طی مراحل با بهای تمام شده استاندارد مقایسه و انحرافات مطلوب یا نامطلوب را نشان می دهد. لازم به توضیح است که انحرافات مطلوب در مورد بهای تمام شده طرح یا پروژه و یا فعالیت به پائین بودن بهای تمام شده واقعی در مقایسه با بهای تمام شده پیش بینی شده می گویند، به شرط آنکه در کیفیت طرح، پروژه یا فعالیت تغییری حاصل نشود. در این



صورت می توان کاهش بهای تمام شده واقعی را به شرط ثابت بودن قیمت کالاها و خدمات مورد نیاز، نتیجه مدیریت صحیح بر اجرای پروژه ها، طرحها و فعالیتهای دانست.

۵- یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرائی دولت می باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز واحدهای اجرایی دولت تامین می گردد و این اطلاعات بر حسب نیاز بین واحدهای اجرایی دولت مبادله می شود.

### **استفاده کنندگان حسابداری دولتی:**

الف: استفاده کنندگان داخل سازمان مانند:

۱- مسئولین برنامه ریزی :

مسئولین برنامه ریزی هر سازمان دولتی برای هر چه بهتر تنظیم کردن بودجه سالانه سازمان از اطلاعات مالی واقعی یا عملکرد بودجه استفاده می نمایند. لذا امور مالی سازمان دولتی اطلاعات واقعی در مورد اجرای بودجه سالانه را در اختیار مسئولین برنامه ریز قرار می دهد.

۲- وزیر یا رئیس موسسه:

اطلاعات مالی وزارتخانه یا موسسه بصورت خلاصه در اختیار وزیر یا رئیس موسسه قرار می گیرد تا به نحوی از جریان امور مالی سازمان تحت مسئولیت خود مطلع شوند و به ترتیبی بر فعالیتهای مالی و کارائی مدیران اجرایی نظارت نمایند.

۳- مدیران سطوح میانی:

این مدیران متناسب با نیاز از اطلاعات حسابداری و مالی برای برنامه ریزی واحد تحت سرپرستی خود استفاده می کنند .

۴- بازرسان و حسابرسان داخلی:

بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان دولتی برای ارزیابی تاثیر کنترلهای مالی و گزارش آن به مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی به طریقی از خدمات حسابداری استفاده می کنند.

ب: استفاده کنندگان خارج از سازمان یا وزارتخانه :

۱- هیات دولت:

۲- هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کند.

۳- مجلس نمایندگان :

۴- نظارت پارلمانی در ایران از طریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می شود صورت می گیرد. گزارش تفریغ بودجه براساس صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیم می شود و صورتحساب عملکرد سالانه

بودجه از تلفیق اطلاعات مالی استخراج شده از صورت‌حسابهای سالانه دستگاه دولتی حاصل می‌گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه‌های مصوب دولت استفاده می‌نمایند.

#### ۵- حسابرسی مستقل

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به حسابهای وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسیها در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می‌رسد. بنابراین حسابرسی دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می‌نمایند.

#### ۴- مردم:

عموم مردم نیز از طریق دسترسی به گزارش تفریغ بودجه که حاصل حسابرسیهای انجام شده دیوان محاسبات کشور، از چگونگی اجرای بودجه سالانه دولت مطلع می‌شوند پس عموم مردم نیز از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می‌کنند.

### مبانی حسابداری

مبانی حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه‌ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم.

به بیانی ساده تر مبنای حسابداری یعنی استفاده از یکی از روشهای زیر برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری:

- الف- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان وصول وجه درآمد یا پرداخت هزینه.
- ب- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان تحقق یا ایجاد درآمد و یا در زمان تحقق یا ایجاد هزینه، صرفنظر از زمان دریافت وجه درآمد یا پرداخت وجه هزینه.
- ج- روش شناسایی و ثبت درآمد در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و شناسایی و ثبت هزینه در موقع تحقق یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه.

### **مبنای نقدی**

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است و هر گونه تغییر در وضعیت مالی موسسه مستلزم مبادله وجه نقد است. درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردد که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

هزینه

## مبنای تعهدی :

الف- شناسایی و ثبت درآمدها :

درآمدها در زمانی که تحصیل می شوند یا تحقق می یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند. در این مبنا زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص می شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد.

شهریه دریافتنی \*\*

درآمد \*\*

بانک \*\*

شهریه دریافتنی \*\*

ب- شناسایی و ثبت هزینه ها :

در حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست به بیانی دیگر زمانی که کالا تحویل می گردد و یا خدمتی انجام می شود، برای موسسه معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود.

هزینه \*\*

اسناد هزینه پرداختی \*\*

اسناد هزینه پرداختی \*\*

بانک\*\*

**مبنای نیمه تعهدی :**

در این سیستم حسابداری هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. این سیستم ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است. بنابراین با رعایت اصل محافظه کاری در حسابداری توصیه شده است که در ثبت و شناسایی درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود.

بانک\*\*

درآمد\*\*

هزینه\*\*

بانک\*\*

**حسابهای پرداختی\*\***

**مبنای تعهدی تعدیل شده :**

هزینه ها در هنگام ایجاد، شناسایی و بر مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می شوند. لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. درآمدهایی که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس باشند و لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند.

شهریه دریافتی\*\*

درآمد\*\*

بانک\*\*

شهریه دریافتی\*\*

دسته ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگیهای فوق بوده، لذا اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و عملاً غیر ممکن می باشد و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی باشد، این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردند.

### مبنای نقدی تعدیل شده :

درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. تفاوت در شناسایی هزینه هاست . شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه در مبنای نقدی کامل منحصرآ پرداخت است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه و تفکیک آن از سایر پرداختها می شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست، به عنوان مثال در قانون محاسبات عمومی کشور چهار نوع پرداخت شامل هزینه، پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تعریف شده است. در هر یک از تعاریف مشخصاتی ارائه گردیده که آنها را از هم متمایز می نماید، به این ترتیب در نظام مالی ایران که پرداختها را از همدیگر تفکیک نموده است

استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل در مورد هزینه ها کاربردی قانونی ندارد به همین دلیل مبنای نقدی مختصر اصلاح شده و متناسب با تعریف قانونی هزینه به کار گرفته شده است.

سیستم حسابداری مورد توجه قانون محاسبات عمومی کشور در مورد پرداختها یک سیستم نقدی تعدیل شده است، لیکن در خصوص شناسایی و ثبت دریافتها کاملاً نقدی است. عبارت ساده تر ثبت و شناسایی هزینه یا خرج طبق قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی است:

الف- تحویل کالا یا انجام خدمات

ب- پرداخت به صورت قطعی

این دو شرط دلیل قانع کننده برای اثبات بکارگیری مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده در مورد شناسایی و ثبت هزینه است. عدم تحقق هر یک از شرایط فوق مفهوم هزینه را تغییر خواهد داد. به عنوان مثال اگر کالا تحویل شود یا خدمت انجام گردد لیکن پرداخت صورت نگیرد هیچ هزینه ای شناسایی نمی شود و انعکاسی در دفاتر نیز نخواهد داشت. نیز اگر وجهی پرداخت شود لیکن کالا یا خدمت تحویل نگردد نوع دیگری از پرداختها تحقق یافته است که در ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور عنوان پیش پرداخت را بخود اختصاص داده است.

با این ترتیب مفهوم هزینه در قانون محاسبات عمومی کشور عبارتست از بهای پرداخت شده کالایی که تحویل شده و یا خدمتی که انجام گرفته است. این مفهوم هزینه با سیستم



حسابداری نقدی تعدیل شده سازگار است. در صورتیکه مفهوم هزینه در سیستم  
حسابداری تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده عبارتست از بدهیهای قابل پرداخت بابت  
کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده که لزوماً پرداخت آن همزمان صورت نگرفته است.

### **بودجه بندی :**

آنچه که بعنوان بودجه بندی معروف است، تبدیل برنامه های کوتاه مدت (معمولاً یکساله)  
موسسه یا سازمان به زبان پول می باشد.

### **کنترل بودجه:**

بخش مهمی از وظیفه کنترل بودجه، از طریق مقایسه ارقام بودجه بندی شده با نتایج واقعی  
عملیات، صورت می گیرد. مقایسه عملکرد واقعی با بودجه مصوب و تجزیه و تحلیل  
انحرافات را کنترل بودجه می نامند. صرف مقایسه ارقام بودجه با ارقام ناشی از عملکرد  
واقعی، نشاندهنده موفقیت یا عدم توفیق واحدهای اجرایی در رسیدن به اهداف تعیین شده  
نیست. لذا در ارزیابی عملکرد موسسه به دو مفهوم ذیل بایستی توجه کرد:

## مفهوم کارایی و اثر بخشی در بودجه :

شاخصی که عملکرد سازمان را در قیاس با استانداردها و معیارهای از پیش تعیین شده نشان می دهد، در حالی که اثر بخشی درجه توفیق سازمان را در انجام ماموریت به نحو مطلوب و در راستای اهداف موسسه ، ارزیابی می کند.

امکان تجزیه و تحلیلهای فوق زمانی فراهم می شود که موسسه دارای یک سیستم مناسب بهای تمام شده بوده و اقلام درآمد و هزینه نه تنها براساس مراکز مسئولیت بلکه براساس فعالیتهای فرعی این مراکز جمع آوری، ثبت و گزارش شود.

## مراحل اساسی در تهیه بودجه بر مبنای صفر:

۱- شناسایی و تعریف هر یک از فعالیتهای سازمان در یک " مجموعه تصمیم گیری "

۲- تجزیه و تحلیل، ارزیابی و رتبه بندی این " مجموعه ها" و تعیین اولویت آنها

براساس تحلیل هزینه و فایده

۳- تخصیص منابع با توجه به رتبه بندی و اولویت هر یک از مجموعه ها

## تصمیم در ساخت یا خرید:

تصمیم در مورد اینکه کالایی را در داخل موسسه ساخت یا آن را از تولید کنندگان دیگر خریداری کرد به عوامل کیفی و کمی بستگی دارد. عوامل کیفی شامل اطمینان از مرغوبیت کالای تولیدی و همچنین حفظ روابط بلند مدت تجاری با تامین کنندگان کالای مصرفی موسسه است. اما عوامل کمی عمدتاً به بهای تمام شده کالای مورد نظر مربوط می شود.

## نقطه سر به سر:

بعضی از اقلام بهای تمام شده با افزایش یا کاهش حجم تولید رابطه داشته و متناسب با آن تغییر می کند، این اقلام را هزینه های متغیر می نامند (مانند هزینه مواد اولیه) برخی دیگر از اقلام که در مقابل تغییرات سطح فعالیت، ثابت هستند هزینه های ثابت می نامند (مانند هزینه اجاره کارگاه)

نقطه سر به سر، سطحی از تولید و فروش است که در آن درآمد حاصل از تولید و فروش مساوی هزینه های ثابت و متغیر موسسه است یعنی در این سطح از فعالیت جمع هزینه ها با جمع درآمد مساوی بوده و واحد تجاری سود و زیانی ندارد.

هزینه های ثابت هزینه های متغیر

سطح تولید

## حسابداری بهای تمام شده:

چه چیزی را به چه قیمتی به دست آورده ایم؟ پاسخ این سوالات در حسابداری به وسیله تکنیکها و روشهایی داده می شود که به آن حسابداری بهای تمام شده یا حسابداری صنعتی می گویند.

شناخت و طبقه بندی صحیح هزینه ها، تعیین محل وقوع آنها و تخصیص درستشان به انواع فعالیتهای سازمان و نهایتاً تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده را می توان به عنوان هدف اصلی سیستم بهای تمام شده (صنعتی) نامید.

- قبول یا عدم قبول سفارش مشتریان

- تعیین قیمت فروش محصولات
- تولید یا عدم تولید یک محصول خاص
- افزایش یا کاهش حجم تولید محصولات
- ایجاد یک خط تولید جدید و یا توسعه واحد صنعتی
- حذف و یا ایجاد تغییر در خط تولید موجود
- تغییر در کیفیت محصولات و یا تغییر در فرآیند تولید
- تصمیم گیری در مورد هر یک از موارد فوق و دهها مورد دیگر از این قبیل، بدون داشتن یک سیستم مناسب حسابداری بهای تمام شده، اگر غیر ممکن نباشد، بدون شک خالی از اشکال نخواهد بود. محاسبه بهای تمام شده در بدو امر کاری ساده به نظر می رسد. چرا در هر موسسه تولیدی، حداقل برای محاسبه سود و زیان سال، ناچارند که هزینه ها را ثبت و در مقابل درآمدها قرار دهند. حال کافی است که مشخص شود در طی سال چه محصولاتی و با چه کمیتی تولید شده است که با تخصیص این هزینه ها به تولیدات، قیمت تمام شده هر محصول بدست خواهد آمد. آنچه که گفتیم، اساس کار حسابداری بهای تمام شده است ولی انجام این کار به مراتب از گفتن آن مشکل تر است!!
- در سازمانهای دولتی انجام حسابداری بهای تمام شده بمراتب پیچیده تر است چون ما بایستی به سوالات مشکلی پاسخ دهیم از جمله:

- آیا تاثیر تمام سرمایه گذاریهای سنوات گذشته در اقلام سرمایه ای و منابع انسانی سازمان در تعیین بهای تمام شده کالا یا خدمت سالجاری لحاظ شده است؟  
- آیا میزان استهلاک اقلام سرمایه ای و منابع انسانی فوق الذکر در محاسبات ما منظور شده است؟

- آیا تاثیر سرمایه گذاری سالجاری در اقلام سرمایه ای و تکنولوژی و منابع انسانی در بهای تمام شده کالاها و خدمات سالهای آتی بتفکیک مشخص شده است؟  
- آیا سازمانهای دولتی رقibایی در بازار برای تولید خدمات و کالاهای مشابه دارند که بتوان از بهای تمام شده کالا یا خدمات آنها بعنوان مقیاس استفاده کرد؟  
- آیا بخش خصوصی تمایلی به سرمایه گذاری در تولید کالا یا خدماتی که توسط سازمانهای دولتی انجام می شود دارند؟

- آیا دلایل پاسخ مثبت یا منفی بخش خصوصی به سوال فوق بررسی و مشخص شده است یا خیر؟

- پاسخ به سوالات فوق و دهها سوال دیگر علاوه بر سوالات مشترک با بخش خصوصی در زمینه تعیین بهای تمام شده باعث پیچیده تر بودن این موضوع در سازمانهای دولتی شده است که پاسخ به آنها مستلزم هزاران نفر ساعت کار بی وقفه و مستمر کارشناسان خبره دارد.

## روشهای طبقه بندی هزینه ها:

الف: طبقه بندی هزینه ها به تفکیک عوامل اصلی بهای تمام شده

موسسات تولیدی در جریان عملیات خود، مواد اولیه را با کمک تکنولوژی و کار نیروی انسانی به محصول تبدیل می کنند. پس عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده محصولات یک موسسه تولیدی را می توان در سه بخش کلی هزینه مواد، هزینه کار و هزینه سربار طبقه بندی کرد.

ب: طبقه بندی هزینه ها به مستقیم و غیر مستقیم:

هزینه های مستقیم هزینه های هستند که بتوان آنها را به سهولت به واحد محصول تخصیص داد مثل هزینه مواد اولیه، هزینه پرسنلی که مستقیماً با مواد و ماشین آلات سازنده محصولات کار می کنند و بقیه هزینه ها غیر مستقیم تلقی می شوند یعنی هزینه های مواد

اولیه و پرسنلی که در تعریف فوق به صورت مستقیم تلقی نمی شوند.

ج: طبقه بندی هزینه های متغیر و ثابت

د: طبقه بندی هزینه ها با توجه به وقایع سازمانی: هزینه های تولیدی - خدماتی - اداری -

فروش

ه: طبقه بندی هزینه ها به روش ترکیبی: در سطح حسابهای کل از یک روش و در سطح

حسابهای معین از دیگر روشهای طبقه بندی هزینه ها استفاده کرد.

## مراکز هزینه :

عملیات ساخت محصول در یک موسسه تولیدی ممکن است توسط قسمت‌های مختلفی صورت گیرد در این حالت هر قسمت، مسئولیت بخشی از فرآیند تولید را بعهده داشته و محصول با عبور از این قسمت‌ها بتدریج تکمیل شده و نهایتاً بصورت محصول آماده برای فروش در می آید. بمنظور کنترل هزینه های تولید و محاسبه بهای تمام شده محصولات به شکلی که بتوان مشخص کرد که هر یک از قسمت‌های تولید چه مبلغی از عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده را به خود اختصاص داده اند، می بایست این قسمت‌ها به دقت شناسایی شوند. در حسابداری صنعتی هر یک از این قسمت‌ها را مرکز هزینه می نامند. تعیین مراکز هزینه باید بنحوی صورت گیرد که تخصیص هزینه ها به آنها امکان پذیر بوده و حوزه مسئولیت سرپرستان این مراکز مشخص باشد. در حسابداری بهای تمام شده اصطلاح مرکز هزینه به هر یک از واحدها و قسمت‌ها اعم از تولیدی، پشتیبانی، اداری و فروش اطلاق می شود. مراکز پشتیبانی، خدماتی- سرویس دهنده مانند مراکز تهیه آب و برق و گاز، تعمیرگاه‌ها و انبارها. این مراکز با خدمت خود عملیات تولید را تسهیل می کنند و بدون وجود آنها اصولاً عمل تولید امکان نخواهد داشت .

## انواع هزینه ها در هر یک از مراکز هزینه:

اولین گام در جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات، جمع آوری هزینه های انجام شده در هر یک از مراکز هزینه است.

الف: هزینه مواد اولیه : هر ماده ای که در تولید محصول نقش مستقیم داشته و قسمتی از محصول نهایی را تشکیل دهد، ماده اولیه نام دارد. برخی مواد را در فرآیند تولید نقش کمکی و تسهیل کنندگی را دارند نمی توان بعنوان مواد اولیه طبقه بندی کرد بلکه آنها سایر هزینه های تولید محسوب می شوند.

ب: هزینه کار: مثل هزینه های حقوق و دستمزد نیروی انسانی بکار گرفته شده که می تواند بصورت هزینه کار واقعی " لیست حقوق " و هزینه کار جذب شده باشد.

ج : هزینه سربار : مثل هزینه استهلاک - سوخت - تعمیرات ماشین آلات - هزینه مواد و کار غیر مستقیم و بطور کلی هزینه های مراکز خدماتی که مجموعاً هزینه های سربار یا بالاسری می نامند.

## شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولتها تهیه می شود. شفافیت برای این گزارش یک ویژگی کیفی است. یعنی اطلاعات به گونه ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی برد و



فعالیت‌های مختلف دولت را ارزیابی کرد. میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ‌خواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه ای پاسخ دهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف سازی فعالیت‌هایش کوشاتر خواهد بود. امروزه جهانی سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می گیرند مجامع بین‌المللی را نیز به گروه پاسخ-خواهان اضافه کرده است.

سازمان‌های بین‌المللی با اعمال سیاست‌های تنبیهی و تشویقی (به‌خصوص در اعطای وام‌ها) می کوشند دولت‌ها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیت‌های مالی‌شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین المللی گزارشگری مالی دولت وجود دارد. پیاده کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه‌ای مطرح می شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ‌خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی. در این مقاله کوشش شده است سیستم‌های هماهنگ بین المللی معرفی و فواید و کاربردهای آنها تشریح شود. مقدمه‌در زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می‌شد. به عبارت دیگر درآمدهای یک کشور، درآمد پادشاه و هزینه های آن هزینه پادشاه محسوب می شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای

پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی دیدند. اولین نشانه های پاسخ خواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می شد. پاسخگویی یا حسابدهی به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هرکس دیگر در باره وظیفه ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام دهنده کار را امکانپذیر می کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه گیری می شود. برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه واگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می شود. سابقه پاسخ خواهی و متقابلاً بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد. اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ خورشیدی) در دوره دوم قانونگذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. البته سرنوشت اولین بودجه نویس ایران این بود که پیش از تقدیم بودجه به مجلس ترور شود (شاید به جرم پاسخ خواهی). منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه ای یعنی: «اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید». شفافیت بودجه ای پاسخگویی را تقویت می کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر

سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین المللی پول (IMF) در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم الاجرا برای شفافیت بودجه ای را تصویب و اعلام کرد.

ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی حلقه ارتباطی حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور مالی دولت تدوین کرده اند. در حال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به گونه ای که می-توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه ای نامید. استاندارد کنترل بودجه ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به گونه ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درآمدها و هزینه-های دولت (بودجه) فراهم شود. چارچوب نظری حسابداری را می توان براساس تصمیمگیری یا پاسخگویی تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیمگیری هدف حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیمهای اقتصادی است یعنی استفاده کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورتهای مالی بتوانند تصمیمهای صحیح در جهت پیشینه ساختن منافع خود

بگیرند. در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابداده و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می توان گفت: "حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است." و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ (GC1) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا (GASB) از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می شود: "مسئولیت پاسخگویی سنگبنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می کند در مورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و براین عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند [بخواهند که] حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. گزارشگری مالی نقش عمدهای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می کند." شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه-ایسازمانهای بین المللی مانند صندوق بین المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانکهای توسعه منطقه ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین

شرایط شفافیت بودجه ای اقدام کرده اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین المللی پول ارائه شده است: "بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی ۸ یا در قالب ضوابط صندوق بین المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت ۹ مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد." سیستم حسابهای ملیسیستم حسابهای ملی از یک مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهوما، طبقه بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته شده در سطح بین المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده های اقتصادی در قالبی تنظیم می شود که برای برنامه ریزیها، سیاستگذاریها، تجزیه و تحلیلها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد. حسابهای پیشبینی شده در سیستم به نوبه خود مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان یافته را درباره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می کند. حسابهای ملی برای یک دوره زمانی معین تنظیم می شود و بنابراین عملکرد اقتصاد یک کشور از طریق دادههای حاصل از آن به تصویر کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می دهد. سیستم حسابهای

ملی برمحور یک سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می‌شود، به طوری که داده‌های ثبت شده در آنها را داده‌های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می‌دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می‌کنند و متغیرهای موجودی ارزش موجودی داراییها و بدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه‌ها نشان می‌دهند. هر یک از حسابها به نوع خاصی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولید، ایجاد درآمد، توزیع درآمد، توزیع مجدد درآمد و مصرف درآمد مربوط می‌شود. دادههای اقتصادی مربوط به هر یک از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می‌شود و هر حساب به وسیله یک عنصر ترازکننده حاصل از مابه‌التفاوت منابع و مصارف، تراز می‌گردد. این عنصر از یک حساب به حساب دیگر منتقل می‌شود و از نظر اقتصادی دارای اهمیت زیادی است. نظیر ارزش افزوده، درآمد قابل تصرف، پس‌انداز و... از طرف دیگر بین حسابها و ترازنامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال ۱۳۷۳ در برنامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می‌شود.

سیستم آمارهای مالی دولتمهمترین تغییر و تحول حسابداری دولتی ایران در سالهای اخیر که میتواند زمینه‌ای برای تحقیقات باشد، بحث اعمال سیستم آمارهای مالی دولت است. نظام یادشده می‌تواند هدفهایی را که در حسابداری دولتی کشور دنبال میشود برآورده سازد و مراجع بین‌المللی را نیز در مورد صحت و کارایی فعالیتهای اقتصادی و بودجهای دولت متقاعد کند. افزون بر این باعث پشتیبانی تحلیلهای مالی و بالابردن ارزش تجزیه و

تحلیل پذیری گزارشهای مالی دولتی می شود. همچنین می تواند شرایط لازم برای حداقل استاندارد شفافیت بودجه ای صندوق بین المللی پول را ایجاد کند. در زمینه ارزیابی عملکردها، سیستم آمارهای ملی دولت، آمارهایی ارائه می-کند که سیاستگذاران و تحلیلگران را قادر می سازد تا پیشرفتهای ایجاد شده در فعالیتهای، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی بخش دولت را در قالب روشی پایدار و نظام مند مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی آمارهای مالی دولت، میتواند برای تجزیه و تحلیل فعالیتهای سطح مشخصی از دولت و دادوستدهای بین سطوح دولتی و همچنین کل بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. "مفاهیم، طبقه بندیها و تعاریف پایه ای مورد استفاده در سیستم آمارهای مالی دولت، صرفنظر از شرایط کاربرد آن به اصول اقتصادی و استدلالهایی بستگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین این سیستم برای اقتصاد کلیه کشورها کاربرد پیدا می کند. کاربرد عمومی این سیستم توسط کشورهای مختلف باعث ایجاد قابلیت مقایسه بین اقتصاد کشورها شده و استفاده از تجربیات اقتصادی کشورهای دارای شرایط مشابه را تسهیل می کند. در این سیستم اقلام آماری به گونه ای انتخاب شده است که از یک طرف بررسی و تحلیل مالی و اقتصادی جهت تصمیمگیریها فراهم شود و از طرف دیگر این اقلام حالت ترازکننده داشته باشد و در یک نظام حسابداری دو طرفه گنجانده شود." استقرار سیستم آمارهای مالی دولت در ایران، با صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی شروع شد. سازمان مدیریت و برنامه ریزی نحوه طبقه بندی اقلام بودجه ای کشور

را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ -البته به صورت ناقص- برمبنای نظام یادشده تغییر داد. بهرغم اهمیت این تغییر تاکنون متون تخصصی اندکی در این زمینه موجود است و زمینه های پژوهشی زیادی در مورد چگونگی این نظام، منافع مترتب بر استقرار آن، امکان‌سنجی اجرای آن در سیستم مالی دولتی کشور و موانعی که در استقرار آن می‌تواند باعث به تعویق افتادن یا عدم اجرای صحیح آن شود، وجود دارد. صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولتگزارشهای مالی مورد نیاز جهت هدفهای سیستم یادشده باید به‌گونه ای باشد که تجزیه و تحلیل مالی و اقتصادی را امکانپذیر کند. به عبارت دیگر شاخصهای مالی مختلف برای بررسی و مقایسه عملکرد دستگاهها و دولتها فراهم آورد. بدیهی است گزارشهای سنتی حسابداری دولتی براساس گروه حسابهای مستقل نمی‌تواند چنین زمینه ای را ایجاد کند. به همین دلیل سیستم آمارهای مالی دولت تمایل به استفاده از گزارشهایی شبیه به صورتهای مالی حسابداری انتفاعی دارد تا بتواند شاخصهای مورد نظر خود را که از آنها به عنوان معیارهای تحلیلی یاد می‌کند، به دست آورد. صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت عبارتند از:

صورت وضعیت عملیات دولت،

صورت وضعیت سایر جریانهای اقتصادی،

ترازنامه، صورت وضعیت منابع و مصارف وجوه نقد.

سه صورت وضعیت اول در تلفیق با یکدیگر نشاندهنده کلیه تغییرات در انباشتها (دارایی و بدهیها) ناشی از جریانها (رویدادهای مالی) هستند. صورت وضعیت چهارم ورودی و



خروجیهای نقدی را با استفاده از طبقه بندی مشابه صورت وضعیت عملیات دولت ثبت می‌کند. تغییر نظام بودجه‌ریزی در ایراندر جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه بندیهای بودجه ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به‌گونه ای که مفاهیم اساسی بودجه ریزی مانند درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سالهای گذشته شد. درآمد در بودجه ۸۱ برخلاف سالهای گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری داراییها و سرمایه ها از قبیل نفت و گاز و معادن می شد دراین سال صرفاً شامل "آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی بود که ارزش خالص را افزایش می‌داد" و وجوه حاصل از فروش داراییها و سرمایه تحت عنوان واگذاری داراییهای سرمایه ای طبقه بندی شده بود. مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداختهایی اطلاق می گردید که به طور قطعی در وجه ذینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می شد، درحال حاضر "آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد" در نتیجه پرداختهای بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملک دارایی سرمایه ای منظور می شود.

## معرفی سیستم حسابداری دولتی سامان

با توجه به گستردگی عملیات در سیستم حسابداری دولتی، تعاریف اولیه و برقراری ارتباط های منطقی، میان سرفصل ها بسیار حایز اهمیت است. از اینرو نرم افزار سامان با استفاده از فرم های اطلاعاتی به کاربران دولتی در چیدمان و کدگذاری و مرتبط سازی سرفصل ها کمک نموده، مزید بر این با شناسایی ماهیت هر سرفصل به صورت مستقل امکان مدیریت بهینه تر اطلاعات را فراهم می سازد.

فرم های تعاریف سرفصل ها از قرار زیر میباشند:

تعریف حسابهای بودجه

تعریف حسابهای پروژه

تعریف حسابهای پیمانکاران

تعریف حسابهای مالی

## حسابهای بودجه

پیکره دولت از وزارتخانه ها و ادارات تابعه، سازمانها و شرکت ها تشکیل شده است. برخی از این ارگانها برای دولت تولید درآمد و برخی محل مصرف درآمدها میباشند. دولت نیز مانند هر سازمان دیگری دارای منابع محدود و طرح ها و برنامه های نامحدود است و نیازمند است که با در نظر داشتن اولویت ها منابع خود را به امور جاری و پروژه های عمرانی توزیع نماید. توزیع منابع و صرف آنها طبق برنامه های ابلاغی توسط مجریان اجرایی و کنترل جذب و مصرف شدن منابع در پیکره سازمانی به وسعت دولت امری است بس دشوار. از این رو استقرار سیستم های مکانیزه مالی با بهره گیری از آخرین تکنولوژی نرم افزاری و سخت افزاری اجتناب ناپذیر است.

با استقرار نرم افزار سامان در هر سازمان امکان پیاده سازی الگوهای یکپارچه مالی بر اساس استاندارد ها و قوانین جاری حاکم بر نظام دولتی کشور فراهم خواهد شد. حسابهای بودجه ای بر اساس شیوه عملکرد به چند دسته زیر تقسیم می شوند:

حسابهای اعتبار مصوب

دستگاه اجرایی

تخصیص اعتبار

حسابهای انتظامی تخصیص و کنترل

طرحها

عنوان طرح: بهینه سازی و ارتقاء فناوری عملیات پستی  
 فعل: فعل دفتر پست و مخازن  
 نوع اعتبار: مصوب عمومی  
 عنوان برنامه: -  
 فعل هزینه: فعل دوم ماشین آلات و تجهیزات  
 زیرفصل هزینه: رایانه و وسایل جانبی

|                                |   |
|--------------------------------|---|
| دستگاه اجرایی: 8114 0001 0205  | دستگاه اجرایی رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷      |
| اعتبار مصوب: 8214 0001 0205    | اعتبار مصوب رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷        |
| تخصیص اعتبار: 8314 0001 0205   | تخصیص اعتبار رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷       |
| کنترل تخصیص: 8414 0001 0205    | کنترل تخصیص رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷        |
| درخواست وجه: 8514 0001 0205    | درخواست وجه رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷        |
| تخوای حسابداری: 8614 0001 0205 | تخوای حسابداری رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷     |
| بانک تملک ...: 1114 0001 0205  | بانک تملک داراییها رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷ |
| تخوای پرداخت: 1214 0001 0205   | تخوای پرداخت رایانه و وسایل جانبی طرح ۴۱۰۰۸۰۲۰۷       |

رقم اعتبار: 30000000  
 مرکز: ملی  
 پروژه: ۴۱۰۰۸۰۲۰۷

جدید ثبت ثبت و کپی ابلاغ بودجه تخصیص اعتبار درخواست وجه تایید درخواست

• کاربران سیستم با ارایه اطلاعات طرح های عمرانی که توسط دفتر برنامه و بودجه به ایشان ابلاغ میگردد امکان تعریف خودکار سرفصل های بودجه ای و برخی از سرفصل های مالی و تعدادی از حساب های انتظامی را فراهم میسازند.

کد گذاری حساب ها می تواند بصورت خودکار توسط نرم افزار پیشنهاد گردد. کدگذاری بر مبنای استاندارد های برنامه و بودجه با تلفیقی از گروه بندی سرفصل های مالی صورت میگیرد.

امکان ثبت خودکار سند حسابداری در ارتباط با این طرح در مقاطع ابلاغ بودجه، تخصیص اعتبار، درخواست وجه و تایید درخواست وجود دارد.

## معرفی حسابهای پروژه

طرح های عمرانی در قالب یک یا چند پروژه توسط دستگاه اجرایی مدیریت شده و پس از تکمیل بعنوان دارایی در نظام مالی ثبت میگردند.

در نرم افزار سامان با تعریف یک پروژه و ثبت ردیف های عملیات آن پروژه، کدگذاری حسابها بصورت خودکار صورت پذیرفته و امکان ارتباط این عناوین با سرفصلهای دارایی فراهم میگردد. بر مبنای این تعاریف گزارش گیری ها و سرویس های متعددی را میتوان در اختیار کاربران قرار داد.

تعریف سرفصل داراییهای جز جریان تکمیل (پروژه)

عنوان طرح: ۴۱۰۰ - هزینه سازی و ارتقاء فناوری عملیات هستی

نوع: صورت عمومی

شماره پروژه: ۳

عنوان پروژه: پشتیبانی تجهیزات

نوع اجرا: پیمانگی

سال شروع: ۱۳۷۹

سال اتمام: ۱۳۸۳

| شرح عملیات پروژه | بیشرفت | حجم | عنوان حساب                            | کد حساب     |
|------------------|--------|-----|---------------------------------------|-------------|
|                  | +      | ۶۰  | پشتیبانی تجهیزات - خرید تجهیزات و لقا | ۵۱۲۰۵۲۰۰۵۰۱ |
|                  | +      | ۴۰  | پشتیبانی تجهیزات - سرویس دستگاه       | ۵۱۲۰۵۲۰۰۵۰۲ |
|                  | +      | ۱۰  | پشتیبانی تجهیزات - نصب و راه اندازی   | ۵۱۲۰۵۲۰۰۵۰۳ |
|                  | +      | ۱۰  | پشتیبانی تجهیزات - تعمیر و نگهداری    | ۵۱۲۰۵۲۰۰۵۰۴ |

حیدر ثبت

هر بنگاه اقتصادی برای کنترل، برنامه ریزی و مدیریت سازمان خود نیاز به تدوین سیستم حسابداری دارد. در سالهای اخیر تلفیق علم حسابداری و کامپیوتر باعث گردیده است که با استفاده از ابزارها و روش های نوین شاهد سرعت و دقت روز افزون در سیستم های مالی باشیم. استقرار سیستم های خبره نرم افزاری هزینه های عملیاتی را بشدت کاهش داده و ارائه خدمات مالی را بسیار سود آور نموده است، زیرا که با نیروی انسانی و صرف وقت کمتر میتوان عرصه های وسیعتری را تحت پوشش درآورد.

نرم افزار سامان یک سیستم بهم پیوسته حسابداری، خرید، فروش، انبار، اموال، چک، حقوق و دستمزد، تولید تحت محیط ویندوز فارسی میباشد. این نرم افزار در قالب حسابداری تجاری - صنعتی، پیمانکاری و دولتی از سال ۱۳۷۴ ایفای نقش کرده و خدمات بسیاری را به کاربران خود ارائه نموده است.

در اینجا به معرفی بخشی از امکانات سیستم حسابداری سامان می پردازیم...

## حسابداری ارزی

نرم افزار سامان امکان تعریف و ثبت اطلاعات ۱۶ ارز مختلف را فراهم میسازد. کاربر هنگام شروع کار با این نرم افزار می بایست واحد ارزی اصلی خود را تعریف نماید که در این صورت مبالغ ارزی دیگر با توجه به نرخ روز، محاسبه و تبدیل گشته و ثبت می گردد. برای هر سرفصل می توان یک واحد ارز از ۱۶ واحد ارز تعریف شده انتخاب نمود و هر ردیف از اطلاعات مالی را می تواند با دو واحد ارز، واحد ارز اصلی و واحد ارز فرعی ثبت کرد. واحد اصلی تابع واحد ارزی است که برای کل دوره مالی انتخاب شده است ولی واحد فرعی میتواند از میان هریک از واحد های ارز انتخاب گردد. تبدیل نرخ برابری هر ارز به کلیه ارز های دیگر در جدول نرخ ارزها نگهداری شده و به تواتر توسط کاربر قابل تغییر و اصلاح میباشد. تبدیل واحد اصلی ارز به واحد های فرعی و یا بالعکس در فرم های ورود اطلاعات و گزارشگیری بصورت خودکار بر اساس جدول نرخ ارزها صورت می پذیرد.

### تعدیل نرخ ارز (تسریر ارز):

با توجه به استاندارد حسابداری که کلیه عملیات مالی باید با یک واحد ارز ثبت گردند و با در نظر داشتن اینکه ممکن است که مبنای ارزی یک حساب ممکن است واحدی غیر از واحد اصلی باشد، نیاز می گردد که اختلافات ناشی از ارزش برابری ارزها بصورت ادواری برآورد شده و ثبت گردد. این عمل را اصطلاحاً تسریر ارز می نامند. تسریر ارز با توجه به نوسانات دائمی نرخ برابری ارزها بسیار زمان بر و وقت گیر میباشد و عموماً کاربران را

دچار اشتباه می کند. نرم افزار سامان عملیات تسیر نرخ ارز را بصورت کاملاً خودکار و با دقت و سرعت انجام می دهد.

| کشور         | نرخ          | نام واحد پولی     | فرمت      |
|--------------|--------------|-------------------|-----------|
| ایران        | ۱٫۰          | ریال ایران        | #####     |
| بریتانیا     | ۰٫۰۰۰۱۶۶     | Pound Sterling    | #####.##  |
| آلمان        | ۰٫۰۰۰۲۸۳     | Deutsche Mark     | #####.### |
| فرانسه       | ۰٫۰۰۰۲۵۰     | French Franc      | #####.### |
| ایالات متحده | ۰٫۰۰۰۲۵۰     | US Dollar         | #####.##  |
| امارات متحده | ۰٫۰۰۰۳۹۵۲۵۶۹ | درهم الامارات     | #####.##  |
| اتریش        | ۰٫۰          | Austrian Shilling | #####.##  |
| کانادا       | ۰٫۰          | Canadian Dollar   | #####.### |
| ایتالیا      | ۰٫۰          | Italian Lire      | #####.### |

با توجه به گستردگی عملیات در سیستم حسابداری دولتی، تعاریف اولیه و برقراری ارتباط های منطقی، میان سرفصل ها بسیار حایز اهمیت است. از اینرو نرم افزار سامان با استفاده از فرم های اطلاعاتی به کاربران دولتی در چیدمان و کدگذاری و مرتبط سازی سرفصل ها کمک نموده، مزید بر این با شناسایی ماهیت هر سرفصل به صورت مستقل امکان مدیریت بهینه تر اطلاعات را فراهم می سازد.

فرم های تعاریف سرفصل ها از قرار زیر میباشند:

تعریف حسابهای بودجه

تعریف حسابهای پروژه

تعریف حسابهای پیمانکاران

تعریف حسابهای مالی



هر پروژه توسط یک یا چند پیمانکار اجراء خواهد شد. در نرم افزار سامان با استفاده از فرم مقابل سرفصل های حساب های مربوط به پیمانکاران بصورت خودکار کدگذاری شده و تعریف میگردد. این سرفصلها در گروه حسابهای دارایی، بدهی و انتظامی قرار گرفته و در موارد لازم، حسابهای مربوط به سنوات قبل نیز ایجاد خواهد شد.



زیر بنایی ترین بخش سامان سیستم حسابداری است، زیرا کلیه تعاریف سیستم در قالب سرفصلهای حسابداری در این بخش صورت میپذیرد. تعریف اولیه حسابها و ارتباط منطقی آنها به یکدیگر ساختار اطلاعاتی سامان را شکل میدهد. قابل ذکر است که کلیه تعاریف سیستم جهت تمامی زیر سیستم ها از طریق این فرم و در یک بانک اطلاعاتی مرجع انجام می پذیرد، بنابراین کاربر تمامی اطلاعات مربوط به حسابهای بانکی، هزینه ها، اشخاص، کالا، فروش، قیمت تمام شده و ... در این فرم وارد می نماید.

کدگذاری حسابها توسط کاربر صورت پذیرفته و در چهار سطح گروه، کل، معین و تفصیلی تعریف می گردد. در کنار این چهار سطح دو سطح شناور در تفصیلی نیز وجود دارد. این دو سطح عبارتند از: مرکز هزینه و پروژه که بصورت شناور میتوانند به هر یک از حسابهای تفصیلی اختصاص یافته و اطلاعات سرفصل های غیر مرتبط با یکدیگر را جمع و تلفیق نمایند. کدینگ حسابها در سه سطح و ۱۴ رقم صورت می پذیرد که به دلخواه کاربر میان سطوح کل، معین و تفصیلی قابل تقسیم میباشد.

فهرست برخی از امکانات فرم تعریف حسابها از قرار زیر است:

تعریف ۱۲ گروه حساب تجاری ۱۴ گروه صنعتی.

قابلیت تعریف نامحدود سرفصل حساب.

قابلیت تغییر و اضافه نمودن گروه های جدید حساب.

تعریف حسابها به دو روش ساده و پیشرفته.

تعریف کدینگ از یک تا چهار رقم برای حسابهای کل و معین و یک تا شش رقم برای تفصیلی، حداکثر تا ۱۴ رقم.

مکان تخصیص مرکز و پروژه به هر حساب تفصیلی.

قابلیت ثبت عنوان هر سرفصل به دو زبان فارسی و انگلیسی.

تخصیص مبلغ بودجه/اعتبار به هر سرفصل.

قابلیت انتخاب ارز مبنا برای هر سرفصل.

امکان رویت لیست کلیه سرفصلها در تمامی سطوح.

امکان تغییر اسامی/عنوان سرفصلها در هر مقطع.

امکان حذف هر سرفصل در صورتی که گردش نداشته باشد.

قابلیت کپی کردن مجموعه ای از سرفصل ها به زیر مجموعه حساب های کل یا معین دیگر.

قابلیت تغییر کد حسابها حتی پس از آنکه برای آن کد سند صادر شده باشد.

قابلیت تعریف و جمع آوری شاخص های اطلاعاتی جدید تا ۲۵۰ فیلد اطلاعاتی توسط کاربر

برای گروه حسابهای موجودی کالا، اشخاص و اموال.

تعریف اطلاعات لازم جهت محاسبه استهلاک اموال در گروه دارایی ثابت.

ایجاد ارتباط لازم میان سرفصل های گروه های حساب جهت ایجاد امکان صدور سند

خودکار هنگام ثبت اسناد بانکی و فاکتور خرید و فروش کالا.

اختصاص شماره فنی علاوه بر کد حساب کالا و امکان ارتباط شماره فنی به دستکاه بارکد

خوان جهت استفاده از خطوط میله ای در زیر سیستم های کالا.

و ...

ثبت اطلاعات در سیستم حسابداری دولتی سامان با ثبت اطلاعات در سیستم های تجاری و

صنعتی شبیه می باشد، با این تفاوت که جهت تسریع و کمک به کاربران برخی از اسناد

بصورت خودکار صادر می گردد. شیوه عملکرد ثبت های خود کار از قرار زیر میباشد:

## **ثبت سند هنگام ابلاغ بودجه**

سند ابلاغ بودجه بر اساس اطلاعات مبلغ اعتبار در فرم تعریف طرحها بصورت خودکار تنظیم می شود.

هنگام ابلاغ اعتبار مصوب از طرف برنامه بودجه این سند به شکل مقابل ثبت می شود:

۱- اعتبار مصوب مربوط به طرح بدهکار

۲- و در مقابل دستگاه اجرایی بستانکار می گردد.

۳- قابل ذکر است که مبالغ و سرفصلها توسط کاربران قابل اصلاح میباشد.

## **ثبت سند هنگام تخصیص اعتبار**

سند ابلاغ بودجه بر اساس اطلاعات مبلغ اعتبار در فرم تعریف طرحها بصورت خودکار تنظیم می شود.

هنگام تخصیص اعتبار این سند به شکل مقابل ثبت می شود:

۱- تخصیص اعتبار مربوط به طرح بدهکار

۲- و در مقابل اعتبار مصوب بستانکار می گردد.

## **ثبت سند هنگام درخواست وجه**

سند ابلاغ بودجه بر اساس اطلاعات مبلغ اعتبار در فرم تعریف طرحها بصورت خودکار تنظیم می شود.

هنگام درخواست وجه این سند به شکل مقابل ثبت می شود:

۱- درخواست وجه مربوط به طرح، بدهکار

۲- و در مقابل تنخواه حسابداری، بستانکار می گردد.

## ثبت اطلاعات هنگام پرداخت وجه

سند ابلاغ بودجه بر اساس اطلاعات مبلغ اعتبار در فرم تعریف طرحها بصورت خودکار تنظیم می شود.

هنگام درخواست وجه این سند به شکل مقابل ثبت می شود:

۱- بانک مربوط به طرح، بدهکار

۲- و در مقابل درخواست وجه ، بستانکار می گردد.

۳- شرکت شیراز دریچه با استفاده از آخرین تکنولوژی، و با عنایت و توجه به نیاز

روز افزون بنگاه های اقتصادی به استقرار نظام های منسجم اطلاعاتی مالی و

اداری، اقدام به طراحی مجموعه سیستم های خبره و نرم افزار های بهم پیوسته و

یکپارچه اداری و مالی تحت عنوان "سامان" نموده است، و از سال ۱۳۶۹ با ارایه و

پشتیبانی هزاران نسخه از نرم افزار های خود موفق بوده است که با پایبندی به

اهداف کوتاه و بلند مدت، خدمتگزار بخش های مختلف اصناف، صنایع ، بازرگانان

و تعاونی ها باشد.

نرم افزار سامان با توانمندی های ویژه خود سالهاست که در شرکت ها و موسسات

تجاری، صنعتی، دولتی و پیمانکاری مورد بهره برداری قرار گرفته است. این مجموعه

با زیرسیستم های حسابداری، خرید، فروش، انبار، اموال، چک، حقوق و دستمزد، تولید

و ... قابلیت ثبت دقیق اطلاعات را برای کاربران با استفاده از سیستم های خبره فراهم ساخته و با الگاریتم های پیشرفته اطلاعات سازمان را نظام داده و ثبت می کند. نرم افزار سامان بمنظور ارائه خدمات به موسسات فوق طراحی گشته و خدمات ویژه ای را در راستای اهداف هر یک از این موسسات ارائه می دهد:

موسسات تجاری

موسسات تجاری خارجی

موسسات صنعتی

موسسات پیمانکاری

موسسات پخش و توزیع

موسسات تعاونی

موسسات دولتی

## منابع

- ۱- سجادی، سیدجعفر. «فصل اول». *اصول حسابداری صنعتی*. ویراست دوم. تهران: انتشارات دانشگاه علم و صنعت ایران، ۱۳۸۶
- ۲- سید باقر جلالی چیمه، حسابداری میانه ۱، انتشارات کتابخانه فروردین، چاپ دهم  
۱۳۸۲
- ۳- *حسابداری دولتی؛ پدیدآورنده؛ پرویز سعیدی؛ ناشر؛ نگاه دانش؛ آبان،*  
۱۳۸۶
- ۴- *حسابداری دولتی؛ پدیدآورنده؛ گروه مولفین سنجش اول؛ ناشر؛ موسسه فرهنگی هنری سنجش اول ۱۳۸۲*
- ۵- *حسابداری و حسابرسی دولتی؛ پدیدآورنده؛ سیف الله بهزادی فرد، ناشر؛*  
مهر امیرالمومنین، آبان، ۱۳۸۴

