

## چکیده ای از حسابداری دولتی

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 :

در موسسات دولتی عموماً از طریق مالیات تامین می شود.

در موسسات بازرگانی از طریق سهامداران خصوصی تامین می

شود.

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

۵- هدف از وصول مالیات بیشتر توسط دولت تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع

عادلانانه ثروت و تقویت بنیه مالی برای خدمات بیشتر به جامعه است.

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :

الف- 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 عمدتا 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 تفاوت‌هایی دارد.

۴- تفاوت در نحوه ثبت دارائیهای ثابت: در حسابداری دولتی دارائیهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی دارائیهای 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 فعالیتها 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:

هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و

حسابداری استفاده می کند.

۲- مجلس نمایندگان :

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 می گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی

برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه های مصوب دولت

استفاده می نمایند.

۳- حسابرسان مستقل

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به

حسابهای وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسیها

در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می رسد. بنابراین

حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی

در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می نمایند.

۴- مردم:

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

### مبانی حسابداری

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

به بیانی ساده تر مبانی 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 \*\*

بانک \*\*

بانک \*\*

درآمد \*\*

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 دریافتهها کاملاً نقدی است. بعبارت 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

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 ارقام سرمایه ای و منابع انسانی

سازمان در تعیین بهای تمام شده کالا یا خدمت سالجاری لحاظ شده است؟

- آیا میزان استهلاک ارقام سرمایه ای و منابع انسانی فوق الذکر در محاسبات ما

منظور شده است؟

- آیا تاثیر سرمایه گذاری سالجاری در ارقام سرمایه ای و تکنولوژی و منابع انسانی

در بهای تمام شده کالاها و خدمات سالهای آتی بتفکیک مشخص شده است؟

- آیا سازمانهای دولتی رقبایی 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.