



در این سرفصل همچنین می‌خوانید:

۴۲ حسن ختام

محاسن حسابداری تعهدی در مقابل نقدی

"پله پله متعهد باشیم"

نگاه آقای فرهنگ کاشف بهرامی، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد و حسابدار رسمی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

فرآیند جهانی شدن اقتصاد کشورها و کم‌رنگ شدن مرزهای اقتصادی در اثر این فرآیند، اعمال سیاست‌های آزاد سازی و تعدیل اقتصادی را برای کشورهای در حال توسعه اجتناب ناپذیر کرده است. بر این اساس، از ابتدای دهه ۷۰، سیاست تعدیل اقتصادی از سوی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول به عنوان یک استراتژی توسعه، به کشورهای در حال رشد - بالاخص ایران پس از جنگ تحمیلی - پیشنهاد شده است. هدف این سیاست، کاهش مداخله دولت در اقتصاد، ایجاد فضای آزاد و باز رقابتی در نظام اقتصادی و رقابتی کردن بازارهای کالاها، خدمات، پول و سرمایه می‌باشد.

نظارت پذیری مالی، همان طور که ذکر شد، نیاز به شفاف سازی اطلاعات مالی، جامع نگری شناسایی و ثبت تمامی وقایع و رویدادهای مالی و اقتصادی مرتبط در فضای حاکم اقتصادی مؤسسات و سازمان‌های بخش عمومی دارد و این نیاز، ضرورت تغییر نظام حسابداری نقدی را به حسابداری تعهدی، آشکار می‌کند.

نظام‌های حسابداری در رابطه با شناسایی و ثبت وقایع و رویدادهای اقتصادی و مالی به ۴ گروه تقسیم می‌شوند که در جدول همراه به آنها اشاره شده است. توسعه و تکامل نظام‌های حسابداری برای شفاف سازی اطلاعات مالی به منظور نظارت پذیری مالی و اعتبار بخشی به نظام اطلاع رسانی سیستم‌های مالی به گونه‌ای نیست که بتوانیم به طور دفعی و جهشی از روش نقدی به روش تعهدی کامل در یک دوره سه یا چهار ساله برسیم.

بدین منظور لازم است به طور تدریجی و با طراحی برنامه ریزی شده، سیستم‌های نرم افزاری حسابداری را گام به گام و موازی با نظام دستی حسابداری، ابتدا از روش نقدی به روش تعدیل شده نقدی تبدیل کنیم و پس از طی طریق لازم بر مبنای یک برنامه زمان سنجی دور اندیشانه و با مهیا کردن زمینه‌های ضروری نظام حسابداری و تربیت نیروهای متخصص حسابدار که همسو با این تغییرات پیش روند، روش تعدیل شده نقدی را به روش تعدیل شده تعهدی تبدیل نماییم.

شهرداری تهران با تبدیل نظام حسابداری خود از روش نقدی در سال ۸۴ به نظام تعهدی تعدیل یافته در سال ۸۹، توانست بودجه اعتبارات جاری و عمرانی را در سال

ارزی برای پروژه‌های عمرانی بزرگ شهرداری مثل مترو، پروژه‌های بزرگ نفتی، طرح‌های بزرگ نیروگاهی و غیره، از کشورهای وام دهنده یا بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول مهیا می‌کند.

الزامات و چالش‌ها

ضرورت و الزام فنی و اقتصادی نظارت و نظارت پذیری مالی برای مؤسسات و سازمان‌های بخش عمومی مثل شهرداری تهران که تا قبل از سال ۸۵ دارای نظام نقدی حسابداری بود، در پروسه جهانی شدن اقتصاد کشورمان، امری مهم و غیرقابل اجتناب تلقی می‌شود.

قدم به قدم تا تعهد

مراحل گذار	مشخصه‌های گذار
روش نقدی (مرحله اول)	موکول شدن شناسایی درآمدهای مستمر و غیرمستمر به وصول نقدی آنها و همچنین موکول گردیدن شناسایی هزینه‌ها به پرداخت نقدی آنها
روش تعدیل شده نقدی (مرحله دوم)	برخی از هزینه‌ها، نه صرفاً هنگام پرداخت، بلکه هنگام تحمل نیز شناسایی و ثبت می‌شوند، اما درآمدها فقط هنگام دریافت نقدی ثبت می‌گردند.
روش تعدیل شده تعهدی (مرحله سوم)	تمامی هزینه‌ها به محض تحمل - نه صرفاً پرداخت - شناسایی و ثبت می‌گردند، ولی درآمدها فقط هنگام وصول ثبت نمی‌شوند، بلکه باید نزدیک به آستانه وصول برسند تا شناسایی و ثبت گردند.
روش تعهدی کامل (مرحله چهارم)	تمامی هزینه‌ها نه تنها به محض تحمل، بلکه حتی اگر احتمال ممکن در تحملشان در آینده برای واحد تجاری قابل تصور باشد، شناسایی و ثبت می‌شوند و تمامی درآمدها، نه صرفاً به هنگام وصول، بلکه به محض تحقق، شناسایی و ثبت می‌شوند - حتی اگر به آستانه وصول نزدیک نشده باشند.

منبع: واحد تحقیقات «اقتصاد ایران»

راهبردهای تعهدی و چالش‌های نقدی

حسن ختام

میلیارد تومان در سال ۸۹ افزایش دهد که این رقم معادل یک چهارم بودجه کل کشور است. اما تا رسیدن به روش تعهدی کامل در نظام حسابداری و مالی شهرداری، راه نسبتاً پُرچالش و زمان بری وجود دارد.

چرا سازمان‌های ما تعهد ندارند؟

سؤالی که در این زمینه مطرح است آن است که با وجود محسنات متعدد روش حسابداری تعهدی نسبت به روش نقدی، چرا باز هم در سازمان‌های دولتی، وزارتخانه‌ها و شهرداری‌ها از روش نقدی استفاده می‌شود؟ مهمترین علل تبدیل نشدن مبنای حسابداری سازمان‌های دولتی ایران از نقدی به تعهدی عبارت‌اند از:

۱) فقدان نیروی متخصص و توانا در سطوح و رده‌های بالایی واحدهای مالی دستگاه‌های دولتی، به دلیل ضعف در جذب متخصصان.

۲) مهیا نبودن زمینه‌ها و بسترهای مناسب، همچون آموزش نیروها توسط خبرگان امور مالی.

۳) نبود نرم افزارهای مناسب و ایده‌آل جهت رفع نیاز دستگاه‌های دولتی برای استفاده در حسابداری تعهدی و همچنین رفع نیازهای مرتبط با جریان نقدی.

۴) عدم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روش‌های حسابداری دولتی و عدم طبقه بندی صحیح حساب‌ها و فقدان ارایه گدینگ حسابداری مناسب جهت رفع نیازهای مدیریتی.

۵) الزام اجرا و کنترل بودجه مصوب برنامه‌ای - نه عملیاتی - و مقایسه درآمدها و سایر وجوه وصول شده و همچنین منابع تأمین اعتبار پیش‌بینی شده در بودجه مصوب از یک طرف و مقایسه هزینه‌های انجام شده با اعتبارات مصوب سازمان‌های دولتی از طرف دیگر، موجب گردیده‌اند که این سازمان‌ها همچنان نیازمند حسابداری نقدی باشند و به آن تکیه کنند.

باید خاطر نشان کرد که در حال حاضر، بسیاری از کشورهای پیشرفته، ثبت عملیات مالی سازمان‌های دولتی، وزارتخانه‌ها و شهرداری‌ها را بر مبنای "روش تعدیل یافته تعهدی" و یا "روش تعهدی کامل" انجام می‌دهند، لذا کشور ما نباید از کاروان جهانیان عقب بیفتد، چرا که در این صورت، عملاً منزوی می‌شویم و آثار و زیان‌های مالی و اقتصادی ناشی از انزوای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در صحنه بین‌المللی، بسیار سنگین است و حتی آثار زیانبار آن به نسل‌های آتی سرایت می‌کند. خوشبختانه حرکت انجام شده در شهرداری تهران را می‌توان شروع خوبی برای اصلاح ساختار نظام مالی شهرداری‌های کشور و به تبع آن وزارتخانه‌ها و سازمان‌های تابعه آنها از روش نقدی به تعدیل یافته تعهدی و یا روش تعهدی کامل تلقی کرد. ■

جمع بندی سرفصل حسابداری نوین در ماهنامه «اقتصاد ایران»

که منجر به شناسایی و ثبت کلیه دارایی‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها شده و موجب می‌شود منافع بهره برداری از این دارایی‌ها به تناسب تخصیص هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفیدش به طور سیستماتیک مقابل هم‌دیگر قرار گیرند تا نتیجه عملکرد مالی (سود و زیان دوره)، به طور جامع و صحیح قابل احتساب باشد و در نتیجه امکان ردیابی،



لزوم دستیابی به روش‌های نوین حسابداری مالی در سازمان‌های دولتی و شهرداری‌ها در کشور از جمله مسایل مهم مالی در کشور ما است. ماهنامه «اقتصاد ایران» در ۳ شماره گذشته خود به بررسی شیوه‌های نوین حسابداری و الزام گذار از روش نقدی به تعهدی، به بررسی این موضوع پرداخته و در قالب مقالات و مصاحبه‌های

متنوع مسأله را مورد واکاوی قرار داده است. در خاتمه این سرفصل، مزایا و معایب هر روش به صورت خلاصه مورد بررسی قرار گرفته است. در مجموع می‌توان مهمترین مزایای حسابداری تعهدی را در برابر حسابداری نقدی در قالب موارد زیر بررسی کرد:

- شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی اعم از تجاری و سایر و همچنین انعکاس آنها در صورت‌های مالی اساسی به روش تعهدی، بر خلاف روش نقدی.
- شناسایی کامل حقوق مالی بستانکاران اعم از تجاری و سایر و در نتیجه شناسایی کامل تعهدات پرداختنی اعم از قطعی و احتمالی بر خلاف روش نقدی.
- ثبت کامل معاملات پایاپای (تهاتری) - غیرنقدی - و توانایی شناسایی کامل وقایع و رویدادهای مالی غیرنقدی در سیستم حسابداری و انعکاس کامل آنها در مجموعه صورت‌های مالی اساسی، بر خلاف روش نقدی که در آن به دلیل ماهیت غیرنقدی این معاملات، امکان ثبت وجود ندارد.
- شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیرمستمر در لحظه تحقق آنها و شناسایی و ثبت هزینه‌ها، نه تنها هنگام تحقق، بلکه حتی در صورت احتمال ممکن در وقوع آنها در آینده که این موضوع بر خلاف روش نقدی است که در آن، وصول نقدی درآمدها مد نظر بوده و ثبت هزینه‌ها منوط به پرداخت نقدی آنها است.

کنترل و مدیریت دارایی‌ها و پروژه‌ها میسر شود. در نهایت، حسابداری تعهدی به استقرار صحیح سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت به دلیل تشخیص و شناسایی دقیق مراکز هزینه (Cost Center) کمک شایان توجهی می‌کند.

این موضوع در روش نقدی، با منظور کردن کلیه دارایی‌ها و پروژه‌ها به عنوان هزینه سال (به دلیل عدم انفکاک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری) همراه است که منجر به عدم امکان ردیابی، کنترل و مدیریت دارایی‌ها شده و در نتیجه، موجب اختلال در استقرار سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت می‌گردد.

• شناسایی و ثبت کلیه سرمایه گذاری‌ها در سازمان‌های تابعه و وابسته اعم از اصلی و فرعی و همچنین ثبت کلیه مشارکت‌هایی که واحد اقتصادی - تجاری با بخش خصوصی، به موجب پروتکل‌ها و قراردادهای منعقد برقرار می‌کند که در روش نقدی ممکن است از قلم بیفتد.

• شناسایی و ثبت کامل سهم واحد اقتصادی از سود حاصل از ماحصل مشارکت‌های اتمام یافته و همچنین سود ناشی از فروش واحدهای متعلق به واحد اقتصادی - تجاری به دلیل جامعیت در شفاف سازی و پردازش اطلاعات مالی، علیرغم روش نقدی که با ابهامات ناشی از نحوه ثبت و نگهداری اطلاعات همراه است.