

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 با بخش خصوصی، به موجب پروتکل‌ها و قراردادهای منعقد برقرار می‌کند که در روش نقدی امکان ثبت آن‌ها را ندارد.

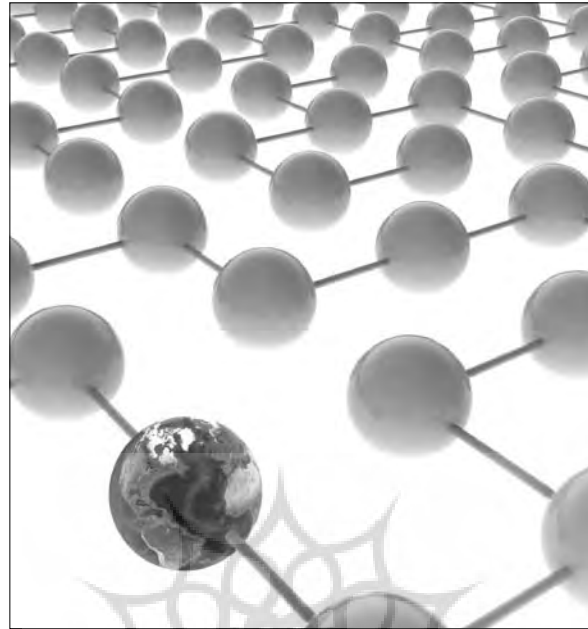
• شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیرمستمر در لحظه تحقق آنها و شناسایی و ثبت هزینه‌ها، نه تنها هنگام تحقق، بلکه حتی در صورت احتمال ممکن در وقوع آنها در آینده که این موضوع بر خلاف روش نقدی است که در آن، وصول نقدی درآمدها مد نظر بوده و ثبت هزینه‌ها منوط به پرداخت نقدی آنها است.

• شناسایی و تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری

• 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 امکان ثبت آن‌ها را ندارد.

• شناسایی و تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری

هزینه‌های تحقق یافته و حتی شناسایی و ثبت کلیه هزینه‌هایی که احتمال ممکن در تحقق آنها در آینده وجود دارد، مقایسه بودجه عملیاتی - بالادست بودجه انعطاف یافته (Flexible Budget) - با عملکرد واقعی میسر می‌شود و در نتیجه، امکان شناسایی دقیق انحرافات مساعد و نامساعد عملکرد واقعی با بودجه عملیاتی و انعطاف یافته بر مبنای سطح ظرفیت یا کارکرد واقعی تحقق می‌یابد و با گزارش دهی مناسب نظام تعهدی در ضمن دوره‌های مالی، امکان بازخوردهای اطلاعاتی و در نتیجه عملیاتی در درون تشکیلات سازمان یا حتی برون سازمان را برای مدیران واحد اقتصادی مهیا می‌سازد. این امر در ارتقای عملکرد مدیران اجرایی - چه از لحاظ اثر بخشی و چه از لحاظ کارایی - بسیار مؤثر و مفید است. در روش نقدی، انعکاس هزینه‌های تحقق یافته دوره که به دلیل فقدان اعتبار و به منظور اجتناب از آشکار شدن انحرافات نامساعد از بودجه مصوب، در قالب سرفصل حساب‌های دریافتی (در صورت پرداخت) و حساب‌های پرداختی (در صورت عدم پرداخت) به سنوات آتی منتقل و منجر به



اخلال در ارزیابی صحیح عملکرد واقعی در مقایسه با بودجه عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی می‌گردند.

• فراهم بودن امکان انطباق دقیق و جامع سیستم‌های جانبی اطلاعاتی از جنبه‌های مقداری و ماهیتی در بخش املاک و انبارهای واحد اقتصادی با سیستم جامع حسابداری تعهدی کامل، انجام عملیات اموال گردانی و انبار گردانی در مقاطع مشخص از سال مالی و قابلیت مقایسه‌ای نتایج واقعی اموال گردانی و انبار گردانی با سیستم حسابداری تعهدی، شناسایی دقیق مغایرات احتمالی و سپس رفع مغایرات از طریق شناسایی و ثبت آثار مالی ناشی از رفع مغایرات نتایج نهایی اموال گردانی و انبار گردانی با سیستم پردازش اطلاعات مالی نظام حسابداری تعهدی کامل، بر خلاف روش نقدی که با انواع مشکلات از قبیل عدم هماهنگی و انطباق اطلاعات سیستم‌های جانبی با دفاتر از جمله مغایرت اطلاعات دارایی‌های ثابت مندرج در دفاتر با سیستم اموال و اداره املاک هر منطقه و سازمان املاک و مستغلات و اداره کل پشتیبانی، مغایرت اطلاعات اسناد دریافتی (سررسید نشده و سررسید گذشته و اخواست شده) با اطلاعات دفاتر و سیستم درآمد و واحد حقوقی در واحد اقتصادی که از روش نقدی استفاده می‌کند و همچنین مغایرت اطلاعات مشارکت‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها طبق دفاتر با واحد مشارکت‌ها و واحد املاک در هر منطقه رویه‌رو است.

• رعایت کامل اصل تطابق که در نهایت، قابلیت سنجش و بررسی دقیق و شفاف عملکرد واقعی با بودجه

عملیاتی و همچنین قابلیت سنجش و مقایسه صحیح عملکرد واقعی ادوار مختلف مالی را با یکدیگر موجب می‌شود. در نتیجه این امر، مدیران تصمیم‌گیرنده یا مراجع ذیصلاح، همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی با شفافیت و اطمینان مواجه می‌شوند که این

می‌شود و در صورت‌های مالی منعکس می‌گردد. علاوه بر آن، فرآیند تسعیر نرخ ارز در مورد عملیات خارجی که جزو لاینفک عملیات شرکت اصلی می‌باشد، شناسایی شده و همچنین در زمان تبدیل و تسویه قطعی بدهی‌های ارزی و دریافت مطالبات ارزی، سود و زیان ناشی از تبدیل نرخ ارز شناسایی و ثبت می‌شود که این روند بر خلاف روش نقدی است.

• حسابداری تعهدی، دستیابی به سیستم مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده و استفاده بهینه از منابع محدود به منظور ارایه محصولات و خدمات مناسب، مدیریت مؤثر بر هزینه خدمات و پروژه‌ها، سازماندهی، برنامه ریزی و کنترل خدمات و پروژه‌ها و همچنین تخصیص منابع به فرصت‌های ارزش آفرین سرمایه‌گذاری - چه در عرصه داخلی و چه در عرصه بین‌المللی - را امکان‌پذیر می‌سازد. اما در روش نقدی، به دلیل روشن نبودن بهای تمام شده تولیدات، خدمات و پروژه‌ها و عدم لحاظ آنها در فرآیند حسابداری، فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی و مالی در عرصه داخلی و بین‌المللی از دست می‌روند.

• کلیه معاوضه‌های انجام شده در خصوص دارایی‌های واحد اقتصادی در بین سازمان‌ها و واحدهای وابسته در حساب‌ها منعکس می‌شوند و شناسایی سود یا زیان ناشی از این معاوضه‌ها در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت می‌شوند. همچنین امکان شناسایی کامل سود یا زیان ناشی از واگذاری‌ها و فروش اموال و دارایی‌های ثابت به واحدهای تابعه و وابسته و سایر اشخاص ثالث در دفاتر و در نتیجه انعکاس مناسب آنها در صورت‌های مالی اساسی وجود دارد، اما این فرآیند در حسابداری نقدی دیده نمی‌شود.

• در کلیه موارد، حساب‌های سپرده‌ها و کسورات قانونی مرتبط با افراد و پیمانکاران، طی سال در دفاتر ثبت می‌شوند و امکان کنترل و پیگیری مناسب آنها میسر می‌باشد. اما در روش نقدی، کسورات مذکور ثبت نمی‌شوند و کنترل آنها امکان‌پذیر نیست.

• حساب‌های لازم و کنترل مناسب جهت موجودی‌های مواد و کالا در سیستم حسابداری تعهدی نگهداری می‌گردند و امکان کنترل موجودی‌های پایان سال با دفاتر وجود دارد. اگر نتایج انبار گردانی موجب کشف اضافی و کسری موجودی انبارشود، امکان اصلاحات و تعدیلات ضروری در حساب‌ها میسر می‌باشد. در روش نقدی چنین امکانی وجود ندارد.

• اعمال صحیح فرآیند تلفیق صورت‌های مالی مناطق یا شرکت‌های وابسته و تابعه اعم از اصلی و فرعی در روش تعهدی بر خلاف روش نقدی وجود دارد. ■

امر، سنگ زیربنای برنامه ریزی‌های صحیح و جامع آینده و تصمیم‌گیری‌های واقع‌گرا برای آینده می‌باشد. برعکس در روش نقدی، از آنجا که هر دریافتی به عنوان درآمد و هر پرداختی، هزینه محسوب می‌شود - فارغ از این که تلاش برای تحقق آن در چه سالی اتفاق افتاده است - بررسی صورت‌های مالی مشکل می‌شود و همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی، ابهام و تردید وجود خواهد داشت. در نتیجه، صورت‌های مالی تهیه شده، بدون رعایت استانداردهای حسابداری بوده و از قابلیت اتکای کافی و لازم برخوردار نیستند.

• کلیه واحدهای تجاری واگذار شده به واحد اقتصادی به صورت تعهدی در حساب‌ها شناسایی و ثبت شده و در نهایت در صورت‌های مالی اساسی منعکس می‌شوند، اما در روش نقدی، این واگذاری‌ها در حساب‌ها و صورت‌های مالی واحد اقتصادی مزبور ثبت و منعکس نمی‌شوند.

• در روش تعهدی، واحد اقتصادی قادر خواهد بود با اخذ رتبه بندی بین‌المللی، این امکان را به وجود آورد که هر سازمان بین‌المللی با توجه به این اعتبارات، به واحد اقتصادی مذکور وام پرداخت نماید. همچنین وام‌های دریافتی از سازمان‌ها و نهادهای دولتی و تعهدات مرتبط با آنها، به صورت مناسب در حساب‌ها منعکس می‌شوند و شفافیت اطلاعاتی مناسب حاصل می‌شود، اما در روش نقدی، این مزایا وجود ندارند.

• سود یا زیان ناشی از تسعیر نرخ ارز دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در تاریخ ترازنامه شناسایی و ثبت