

بنام خداوند جان و خرد

آشنائی با حسابداری تعهدی

حسن سیرانی : مدرس قانون محاسبات عمومی کشور

حسابدار خبره عضو انجمن های: حسابداران خبره ایران

انجمن حسابداری و حسابرسی ایران و ذیحسابیهای کل کشور

مشاور و مدرس و حسابرس معتمد دیوان محاسبات کشور

hassansirani@yahoo.com 09121771087



با نام آفریدگار اندیشه



کلیات



فصل اول: اهداف و کلیات هدف اصلی:

استقرار سیستم حسابداری تعهدی
بمنظور شفاف‌سازی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی
جامع از طریق :

- محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها
- تهیه صورت‌های مالی تجمیعی و تلفیقی کل و گزارش‌های عملکرد دوره‌ای سازمان.

اهداف جانبی:

استقرار سیستم حسابداری تعهدی

بمنظور:

● ایجاد بستر مناسب در استقرار بودجه جامع.

● تأمین، توسعه، تکمیل و یکپارچه‌سازی
نرم‌افزارهای کاربردی مرتبط.

● ایجاد طبقه‌بندی و کدینگ یکنواخت در کلیه
واحدهای اجرایی

کلیات

پائین بودن سطح کیفی بخش قابل توجهی از نیروی انسانی در اختیار واحدهای اجرایی، خصوصاً در مبادی تولید اطلاعات مورد نیاز سیستم (**حسابداری تعهدی**) همچون حوزه‌های اداری، مالی، فنی و عمرانی و خصوصاً پرسنل بخش‌های اصلی امور مالی (**حسابداری، درآمد، تدارکات و ...**)، از اهم موارد قابل طرح و بررسی است که می‌بایست سعی شود با استفاده از آموزش‌های حضوری و ارسال دستورالعمل‌های تدوین شده بصورت مستمر ارتقاء یابد.

ولی مسلم است که در ادامه راه و به جهت حمایت و استقرار کامل رویه تعهدی، ضرورت دارد از صاحب نظران و حسابداران خبره دارای تحصیلات عالی برای آموزش در واحدهای اجرایی مختلف استفاده شود و به موازات آن طراحی و اجرای دوره‌های آموزشی، بصورت مدون و کاملاً برنامه‌ریزی شده، مدُنظر مسئولین محترم قرار گیرد. ونهایتاً موارد اجرایی.

اهم موارد اجرایی بصورت ذیل:

اصلاح و شفاف‌سازی حساب‌های سنواتی

در راستای اصلاح و شفاف‌سازی حساب‌های سنواتی ، اقدامات زیر باید انجام گیرد:

۱ - شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت دارایی‌های ثابت (اختصاصی)

۲ - شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت موجودی‌های جنسی

۳ - شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت پروژه‌های مشارکتی و سرمایه‌گذاری‌ها .

- ۴- بررسی و تدقیق درآمدها و حسابها و اسناد دریافتنی ، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصلهای متناظر در سیستم حسابداری تعهدی.
- ۵- بررسی و تدقیق هزینهها و حسابها و اسناد پرداختنی ، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصلهای متناظر در سیستم حسابداری تعهدی.
- ۶- طراحی و نظارت بر برنامه ها و یا تولید و طراحی نوعی از اسناد مکانیزه حسابداری در سیستم مالی براساس ماهیت سازمان.
- ۷- تهیه و تدوین دستورالعملهای مرتبط با نحوه ثبت تغییرات دارائیهای ثابت و موجودیهای جنسی.

۸- بررسی و تعیین کلیه حساب‌های دائمی استفاده شده و دارای مانده غیر صفر در روش نقدی و نهایتاً ارائه دستورالعمل مورد نیاز برای انتقال مانده اینگونه حساب‌ها به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی.

۹- جمع‌آوری و یکسان‌سازی اطلاعات مالی واحدهای اجرایی با توجه به تنوع نرم‌افزارهای مورد استفاده در هر یک از واحدها بعنوان پیش‌زمینه تهیه گزارش‌های تجمیعی و مقایسه‌ای بصورت مکانیزه.

شایان توجه است که تهیه گزارش‌های تجمیعی (ترازنامه)، (فرم درآمدهای وصولی)، (صورت درآمد و هزینه) و ... با استفاده از اطلاعات ذکر شده در این بند و خصوصاً امکان مقایسه و بررسی نحوه ثبت رویدادهای متنوع مالی در واحدهای مختلف اجرایی از اهم دست‌آوردهای این بخش است.

آشنائی با مبانی حسابداری

مبانی حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها در دفاتر حسابداری است.

مبانی حسابداری یعنی شناسایی زمان تحقق درآمدها و هزینه ها و ثبت آنها در دفاتر حسابداری

□ چگونگی و انواع روش های ثبت حساب ها

روش شناسائی جهت ثبت سه گونه
است :

□ الف : روش زمان وصول ،

□ ب : روش در نظر داشتن زمان تحقق .

□ ج : روش ثبت بدون توجه قراردادان
زمان وصول ، زمان تحقق .

الف : روش زمان وصول:

□ روش شناسائی هزینه ها و ثبت آنها همانا زمان پرداخت وجه به فروشندگان .
و درآمدها زمان وصول آنهاست (حسابداری نقدی)

ب : روش در نظر داشتن زمان تحقق:

روش شناسائی هزینه ها و درآمدها و زمان ثبت ،
تحقق و تحویل آنها صرف نظر از زمان دریافت وجه
درآمد و یا پرداخت وجه هزینه هاست .

**ج : روش ثبت بدون توجه قراردادن زمان وصول ،
زمان تحقق .**

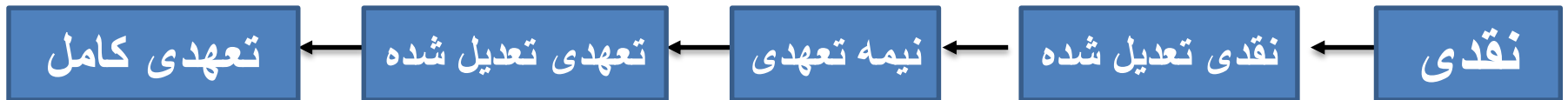
هزینه ها بدون توجه به زمان ایجاد و تحقق و پرداخت

و درآمدها نیز بدون در نظر داشتن تحصیل و یا تحقق
درآمدها ثبت میگردد

□ انتخاب هر یک از روشهای شناسایی و ثبت درآمدها
و هزینه ها، **نوعی مبنای حسابداری محسوب** می شود
که حسب مورد در حسابداری موسسات بازرگانی و
موسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می گیرد.

□ انواع مبنای شناخته شده حسابداری
انواع مبنای شناخته شده عبارتند از:

- ۱ - مبنای نقدی (کامل)
- ۲ - مبنای نقدی تعدیل شده
- ۳ - مبنای نیمه تعهدی
- ۴ - مبنای تعهدی تعدیل شده
- ۵ - مبنای تعهدی (کامل)



الف : مبنای نقدی (کامل)

حسابداری بر مبنای نقدی چیست ؟

- در حسابداری نقدی (Cash basis) صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می باشند در دفاتر منعکس می گردند، بدون اینکه در طی دوره هیچگونه تلاشی برای ثبت صورتحسابها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی های شرکت صورت گیرد .

- در این روش هدف اولیه از تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد سازمان، طی دوره مالی مورد نظر می‌باشد .
- این سیستم اغلب در سازمان‌های دولتی و واحدهایی که منابع ورودی آنها در قالب بودجه تخصیص یافته و عملاً تفاوتی نیز بین درآمدهای نقدی و تعهدی وجود ندارد، مورد استفاده قرار می‌گیرد .

حسابداری نقدی،

روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است.

□ در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

□ بطور خلاصه لازمه انجام هزینه و ثبت درآمد
ها تحقق نقدینگی آنها است .

کسب درآمد در دستگاه پس از تحقق
نقدینگی آنها و هزینه ها پس از انجام هزینه
اعمال حساب خواهد شد.

و درآمدها با ثبت فیشهای واریزی اعمال
حساب میشود .

خرج انجام شده با خرید و پرداخت ، ایجاد
گردیده در دفاتر حسابداری ثبت میگردد.

معایب حسابداری نقدی

از معایب اینگونه حسابداری در واقع فقط پرداختها و دریافت‌های نقدی را ثبت مینماید. از اینرو هزینه‌ها و درآمدهای پنهان در محاسبه قیمت تمام شده منظور نمی‌شود.

نمونه ثبت : هزینه‌ها در حسابداری نقدی

هزینه

*** *

بانک

نمونه ثبت درآمد‌ها در حسابداری نقدی

بانک

درآمد

حسابداری بر مبنای تعهدی چیست ؟

● در مبنای تعهدی (**Acctual Basis**) درآمدها در زمان انجام خدمات یا فروش کالا و هزینه‌ها نیز در زمان دریافت کالا یا خدمات و ایجاد تعهد در حساب‌ها منظور می‌شوند .

● صورت حساب عملکرد بر مبنای تعهدی، موفقیت شرکت را در عملیات خود نشان می‌دهد لذا سود و زیان خالص در این مبنا، نتیجه ترکیب درآمدهای کسب شده (صرف نظر از وجوه نقد دریافتی) و هزینه‌های تحمیل شده در طی دوره مالی (صرف نظر از وجوه نقد پرداختی) می‌باشد .

● حسابداری تعهدی اطلاعاتی در مورد دارائی‌ها و بدهی‌های یک سازمان

و تغییرات آن فراهم می‌آورد

که با حسابداری دریافت و پرداخت وجه نقد به هیچ وجه قابل تأمین نمی‌باشد .

● این روش تعداد بی‌شماری از دارائی‌ها، بدهی‌ها، معاملات و دیگر رویدادهای مؤثر بر آنها را مورد شناسائی قرار می‌دهد. نهایت کار حسابداری تعهدی و ثمره غایی آن امکانپذیر ساختن « سنجش عملکرد سازمان‌ها، بنگاه‌ها و مؤسسات تجاری است » که این کار را با شناسائی و اندازه‌گیری آثار مالی عملیات و معاملات و رویدادها در دوره تحقق آنها به انجام می‌رساند .

ب : مبنای نقدی تعدیل شده

□ مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد.

تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه هاست.

□ چنانکه در تعریف مبانی حسابداری گفته شده ،

انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها در دفاتر حسابداری تعیین کننده اند .

ادامه

□ در این نوع حسابداری هزینه ها پس از شناسائی در دفاتر ثبت میشوند.
چه وجه آنها پرداخت شده باشد یا نشده باشد .

□ 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،
لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل میکنند و تفاوتی با هم ندارند.

بعبارت ساده تر : حسابداری نقدی تعدیل شده پس از شناسائی هزینه ها اعمال حساب شده و الزام به نقدینگی ندارد اما تحقق نقدینگی در درآمد لازم است .

لذا کسب درآمد در دستگاه پس از تحقق نقدینگی آنها

و هزینه ها پس از عقد بیع یا قرارداد (زمان پرداخت مشخص خواهد بود)

بشکل تعهدی اعمال حساب خواهد شد .

درآمدها با ثبت فیشهای واریزی اعمال حساب خواهد شد .

نمونه ثبت :

هزینه ها در حسابداری نقدی تعدیل شده

هزینه

بانک

*** *

یا

اسناد پرداختنی

ویا ترکیبی از هر دو

□ نمونه ثبت :

درآمد ها در حسابداری نقدی تعدیل شده

□ بانک

درآمد

ج : مبنای نیمه تعهدی

□ مبنای نیمه تعهدی
در حسابداری به سیستمی گفته
می شود که در آن،
هزینه ها بر مبنای تعهدی و
درآمدها بر مبنای نقدی،
شناسایی و در دفاتر ثبت
میشوند.

□ مبنای نیمه تعهدی،

ترکیبی از دو مبنای **تعهدی** و **نقدی** است و به لحاظ سهولت و قابلیت اجرا، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است. به عبارت دیگر، در ثبت و شناسایی هزینه ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد،

□ بنابراین هزینه ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می شوند.

□ (تفاوت بین حسابداری نقدی
تعدیل شده با حسابداری نیمه
تعهدی)

□ به این ترتیب که،

یکی از مزایای مبنای حسابداری
تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه
های دوره مالی.

د : مبنای تعهدی تعدیل شده

مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه ها هنگام ایجاد یا تحمیل، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل میشوند.

□ اما درآمدها در این مبنا به دو دسته تقسیم می شوند:

۱ : قابل اندازه گیری بودن درآمدها .

۲ : اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و ناممکن است

۱- دسته ای از درآمدها، برحسب طبع و ماهیت آنها،
آنهايي هستند که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال
در دسترس اند.
لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند
بود.

۲- دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که اندازه
گیری و تشخیص آنها مشکل و معمولاً ممکن نمیباشد و
یا وصول آنها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا
مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان پذیر نیست.
این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و
در دفاتر ثبت می شوند.



مالیات بر ارزش افزوده

بطور کلی:

در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها
منحصراً در مبنای تعهدی در زمان ایجاد،
شناسایی و در دفاتر منعکس می‌شوند،
در حالی که برخی از درآمدها با استفاده از
مبنای تعهدی (هنگام تحقق درآمد)
شناسایی و ثبت و برخی دیگر از درآمدها
بر اساس مبنای نقدی:
(هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و
ثبت می‌شوند.

نمونه ثبت :

هزینه ها در حسابداری تعهدی تعدیل شده

هزینه

اسناد پرداختنی

اسناد پرداختنی

بانک

**** *

□ نمونه ثبت:

درآمد ها در حسابداری تعهدی تعدیل شده
□ الف : در صورت قابل وصول بودن

نوع درآمد

بانک

درآمد

نوع درآمد

نمونه ثبت:

ب: در صورت مشکوک الوصول
یا لا وصول ویا غیر ممکن بودن تحقق
درآمد.

بانک

درآمد

ه : مبنای تعهدی (کامل)

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند که:

تحصیل می شوند یا تحقق می یابند.
در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد،

هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می گردد.

لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست و زمانی که کالایی تحویل می گردد یا خدمتی انجام می شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود.

حسابداری تعهدی،

ارزیابی دقیق تر از هزینه ها و درآمدها دارد.

نمونه ثبت :

هزینه ها در حسابداری تعهدی کامل

□ هزینه ****

اسناد پرداختنی ****

□ اسناد پرداختنی ****

بانک **** *

نمونه ثبت:

درآمد ها در حسابداری تعهدی کامل

**** نوع درآمد

بانک

درآمد

نوع درآمد

فصل سوم :

مقایسه روش های نقدی و تعهدی

الف - اشکالات و نارسایی های روش نقدی

- عدم امکان ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان ها.
- عدم انطباق روش مذکور با استانداردهای حسابداری.
- عدم وجود نظام بودجه بندی جامع مبتنی بر فعالیت ها.
- عدم امکان ثبت صحیح و کامل تها ترها و سرمایه گذاری های غیر نقدی.

- عدم رعایت اصل تطابق در آمد و هزینه و عدم ثبت کامل مطالبات و تعهدات.
- عدم وجود ارتباط منطقی بین منافع حاصل از بکارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام شده با هزینه‌ها.
- طبقه‌بندی سود سهام دریافتی از محل سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان جریانات نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی.
- طبقه‌بندی برخی از دریافت‌ها و پرداخت‌های خاص، براساس نوع رویداد واقع شده به عوض ماهیت دریافت و پرداخت انجام شده.

- اشکالات ساختار سازمانی و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع مالی، اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی.
- عدم هوشمندی سیستم مالی و در نتیجه عدم امکان اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت هزینه.
- این امر بکارگیری بهینه منابع در خدمت رسانی موثرتر به سازمان و مدیران را با مانع جدی مواجه می‌نماید.
- ممانعت از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و عدم امکان انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد سازمان، بدلیل عدم انعکاس بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها.

ب - مزایای مبنای تعهدی

- دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.
- امکان تشخیص لزوم خرج کرد، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها.

- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها.

ادامه

- دسترسی به اطلاعات دقیقتر و کاملتر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیر نقدی).
- امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آنها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث **بودجه عملیاتی**

■
● امکان تعیین **نقطه سر به سر درآمد و هزینه** در هر

دوره،

با مقایسه **درآمدها و هزینه‌های** هر دوره و نتایج حاصل از آنها تر آنها.

● امکان محاسبه و ثبت استهلاکات به عنوان هزینه‌های

دوره ■

- دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی.
- امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری.
- امکان سنجش دقیقتر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آنها و همچنین ارزیابی سنواتی آنها.
- امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها
- و ارزیابی عملکرد ایشان در پایان هر دوره
- و در سطوح مختلف سازمانی.

- اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های جنسی و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری.
- امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارایی‌های تحصیل شده اعم از خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان، براساس مبانی مربوطه.
- امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده.

● اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح تر و دقیقتری را جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

● در مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی متعلق به دوره مالی و بکارگیری نتیجه صحیح فعالیت‌های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال، تنها با به کارگیری مبنای تعهدی امکان‌پذیر است.

فصل چهارم : جایگاه مبنای تعهدی از نظر هیأت استانداردهای حسابداری

هیأت استانداردهای حسابداری در:
(بیانیه شماره شش مفاهیم حسابداری مالی)
بر این موضوع تأکید می‌گذارد که تمام اجزای
صورت‌های مالی و معیارهای شناخت و
اندازه‌گیری اقلام مندرج در گزارش‌های مزبور با
استفاده از **روش‌های حسابداری تعهدی تهیه**
و در این صورت‌ها درج می‌شود .

بنابر تعریف **FASB** **حسابداری تعهدی** تلاش دارد تا مجموع معاملات و سایر رویدادها و مواردی را که دارای تبعات و نتایج نقدی برای بنگاه است در طول همان دوره‌ای که آن معاملات، رویدادها و موارد اتفاق افتاده‌اند (واقع شده‌اند) ، **اثرشان را بر بنگاه ثبت** کند، به جای آنکه این آثار را دوره‌ایی ثبت کند که وجه نقدی توسط مؤسسه دریافت یا پرداخت شده است.

نکته قابل توجه در نظرات **FASB** آن است که :

علاقه استفاده کنندگان به جریانات نقدی آتی بنگاه و توانائی بنگاه در ایجاد جریانات نقدی دلخواه و مطلوب را قبل از هر چیز موجب علاقه و توجه به اطلاعاتی در مورد « سود » بنگاه (به عنوان ماحصل حسابداری تعهدی) می‌داند و نه توجه به اطلاعاتی که مستقیماً راجع به جریان نقدی است .

یعنی بر این باور است که :
" نظام تعهدی با ارائه اطلاعات
عملکرد و سود بنگاه نیازهای
اطلاعاتی مدل‌های پیش‌بینی
جریان‌ات نقدی آتی را برای
استفاده کنندگان تأمین می‌کند."

FASB در همین بیانیه این نکته را به صراحت مطرح کرده است که "اطلاعات مربوط به سود و اجزای سود یک مؤسسه که توسط روش‌های **حسابداری تعهدی** اندازه‌گیری می‌شود، عموماً شاخص بهتری از عملکرد بنگاه نسبت به اطلاعات مربوط به دریافت و پرداخت‌های جاری نقدی است."

فرآیند تحول و شفاف‌سازی حساب‌ها

درروش تعهدی

● حسابداری تعهدی یعنی فراهم نمودن بستر لازم برای استفاده از امکانات مرتبط به تأمین مالی سازمان و ضمانت انجام پروژه‌های بزرگ.

● **حسابداری تعهدی** یعنی زمینه تهیه و استقرار **بودجه عملیاتی** معنی‌دار برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها و فراهم نمودن ایجاد بستر لازم برای صرفه‌جویی و نیز کاهش قیمت تمام شده پروژه‌ها

● **حسابداری تعهدی** یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار.

● **ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارائی‌ها می‌گردد.**

● در حسابداری تعهدی با انعکاس کلیه

عملیات مالی در دفاتر قانونی، کاهش شدید

زمینه‌های فساد مالی امکان پذیر است.

● در حسابداری تعهدی، قیمت تمام شده

خدمات در فرآیندهای خدمت‌رسانی مشخص و شفاف می‌گردد.

● امکان ارائه گزارش‌های مالی شفاف به

سازمان حسابرسی جهت اظهار نظر حسابرسی

و بازرسی در حسابداری تعهدی فراهم

می‌گردد.

واما در حسابداری نقدی :

- در حسابداری نقدی صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می باشند، در دفاتر منعکس می گردند بدون اینکه در طی دوره هیچگونه تلاشی برای ثبت صورتحسابها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی ها صورت پذیرد.
در این روش هدف اولیه از تهیه صورت های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافتها و پرداختهای وجه نقد سازمان طی دوره مالی مورد نظر می باشد.

● حسابداری نقدی:

اغلب در سازمان‌های دولتی و واحدهایی که منابع ورودی آنها در قالب بودجه تخصیص یافته و عملاً تفاوتی بین درآمدهای نقدی و تعهدی وجود ندارد، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

لذا بطور خلاصه می‌توان گفت که اهم مشکلات و نارسائی‌های سیستم مالی نقدی به شرح ذیل است:

● اشکالات ساختار سازمانی

و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای
متنوع بخش مالی اعم از سیستم‌های اجرایی،
کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی نیز از مسائل
و مشکلات قابل اعتناء در سیستم حسابداری
نقدی است

فصل پنجم :

آشنائی با تاریخچه حسابداری تعهدی

(تغییرات بنیادی در سیستم مالی کشورهای پیشرفته)

تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی تمامی کشورها از مبنای نقدی برای گزارشگری بخش عمومی استفاده می نمودند. در این زمان در سطح جهان نگرانی‌هایی در رابطه با عملکرد دولت‌ها ایجاد شد که از آن جمله می توان به موارد ذیل اشاره نمود :

- . **میزان رشد فعالیت های دولتی**
- . افزایش انبوه بدهی های دولت ها
- . نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به ملت درباره فعالیت های دولت ها
- . پرسش درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولتها برای کمک به اتخاذ تصمیم مناسب.
- به همین جهت تغییرات فزایندهای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمد و**
- نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته بوجود آمدند.**

برای مثال :

GASB(Governmental Accounting Standard Board)

در آمریکا و بخش عمومی

CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) و

در کانادا

تأسیس شدند .

یکی از اقدامات اولیه این نهادها **تغییر مدل گزارشگری**

مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائیکه در مسیر گذر

دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنا وجود

دارد، اصطلاحات و واژگانی توسط این نهادها طراحی

گشته است .

مبانی تهیه صورت‌های مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن

مبنای نقدی و در سوی دیگر:

مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است.



در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر
بخش عمومی و به ویژه دولتی آن، لزوم
استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی
تعدیل شده بویژه در حسابداری فعالیت‌های
حاکمیتی (غیر بازرگانی) دولت‌ها، جایگاه
ویژه‌ای را به خود اختصاص داده است اغلب
هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری
بخش عمومی نظیر:

هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نظیر:

هیأت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و
حکومت‌های محلی آمریکا **GASB**

هیأت رایزنی حسابداری دولت فدرال **FASAB**

فدراسیون بین‌المللی حسابداران **IFAC**

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی
بنیاد تحقیقات استرالیا

کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن
حسابداران خبره کانادا

و انجمن حسابداران زلاندنو **ZSA**

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی نموده‌اند.

Chile اولین فردی است که در اوایل دهه ی

۱۹۷۰ میلادی به معرفی حسابداری تعهدی برای نهادهای بخش عمومی پرداخت و نیوزلند در سال ۱۹۹۰ میلادی از این مهم پیروی نمود. اما بر خلاف نیوزلند که روش تغییر ناگهانی را اجرا نمود، سایر کشورها تغییرات تدریجی را ترجیح دادند.

مثلاً در آمریکا اصول پذیرفته شده حسابداری
(حسابداری تعهدی)، تنها برای برخی از
ایالت‌ها پذیرفته شده است.

در آمریکا و استرالیا تغییر مبنای حسابداری در
سال ۱۹۹۷ انجام شده لیکن این تغییر تنها در
سطح دولت‌های مرکزی رخ داده و اخیراً در
سطح دولت‌های محلی نیز تغییراتی ایجاد
گردیده است. کانادا نیز تغییر مبنای حسابداری
عمومی به سمت تعهدی کامل را در سال‌های
۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ آغاز نمود .

کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

انجمن حسابداران خبره کانادا هم پس از ۲۵

سال استقرار مبنای تعهدی تعدیل شده،

از اول آوریل ۲۰۰۵ استفاده از مبنای

حسابداری تعهدی کامل را برای تهیه

صورت‌های مالی دولتهای :

فدرال،

ایالتی

و محلی

را الزامی نموده است (**BARRY NAIK, 2005**)

در اوایل دهه ۱۹۹۰ میلادی ،

(1993- Bourn) تغییر مبنای حسابداری

از نقدی به تعهدی در نیوزلند را به صورت

مدلی برای انگلستان در آورد. انگلستان نیز

حسابداری تعهدی را از سال ۲۰۰۰ میلادی در

سطح واحدها پذیرفته و بر اساس یک

برنامه ریزی زمانبندی شده، صورت های مالی در

سطح دولت را در سال ۲۰۰۶ میلادی تهیه

نموده است .

فصل ششم :

نتیجه گیری

ارجحیت‌های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

- قابلیت اعتماد مطلوبتر اطلاعات.
- برخورداری از کارآیی و کیفیت مناسبتر و قابلیت فهم بهتر.
- انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسبتر برای تصمیم‌گیری‌های زمانی.

● **صورت‌های مالی** تهیه شده قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولین و خصوصاً دست‌اندرکاران امور مالی و حسابداری سازمان روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید.

● کارآیی بیشتر عناصر حسابداری در

صورت‌های مالی تهیه شده

● قابلیت مقایسه بهتر صورت‌های مالی تهیه

شده. (در تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی)

منابع :

کتاب اصول حسابداری مولف شادروان

عزیزنبوی

سایت www.acclearn.ir

سایت www.acchesab.net

تهیه ، تدوین و مدرس : استاد حسن سیرانی

شماره تماس : ۰۹۱۲۱۷۷۱۰۸۷

HassanSirani@Yahoo.Com

بنام خداوند جان و خرد

خدا حافظ عزیزان



حسن سیرانی : مدرس قانون محاسبات عمومی کشور و

حسابرس معتمد دیوان محاسبات کشور

حسابدار خبره عضو انجمن های: حسابداران خبره ایران

انجمن حسابداری و انجمن حسابرسی ایران و



مشاور و مدرس دانشگاه ۰۹۱۲۱۷۷۱۰۸۷

HassanSirani@Yahoo.Com



دانشگاه صنعتی امیرکبیر
(پلی تکنیک تهران)

خدا نگهدار و بامید دیدار مجدد

