

حسابداری تعهدی و بودجه بندی تعهدی

فاطمه فتاحی^۱

دانشجوی کارشناسی، رشته حسابداری، دانشکده فنی و حرفه ای دختران اقلید، فارس، ایران

زهرا کاشفی

کارشناسی ارشد، گروه حقوق جزا و جرم شناسی، علوم و تحقیقات فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، فارس، ایران

آمنه گرامی

دانشجوی کارشناسی، رشته حسابداری، دانشکده فنی و حرفه ای دختران اقلید، فارس، ایران

الهام علیزاده تله بازلو

دانشجوی کارشناسی، رشته حسابداری، دانشکده فنی و حرفه ای دختران اقلید، فارس، ایران

زهرا صادقی کاهرویه

دانشجوی کارشناسی، رشته حسابداری، دانشکده فنی و حرفه ای دختران اقلید، فارس، ایران

چکیده

حسابداری یکی از رشته‌هایی است که در موفقیت و عدم موفقیت هر سازمان، ارگان و یا شرکتی نقش پررنگی ایفا کند. حسابداری که همانند سایر رشته‌ها دارای انواع و اقسام گوناگون می‌باشد، در سازمان‌ها و ادارات دولتی از اهمیت خاصی برخوردار است و حسابداری تعهدی به عنوان یکی از انواع حسابداری نیز از این امر مستثنی نیست. در این مقاله با بررسی حسابداری و انواع آن، حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی تعهدی را مورد تحقیق قرار می‌دهیم. روش تحقیق از نوع کتابخانه‌ای می‌باشد که با بررسی کتب و مقالات معتبر و مرتبط انجام شد. نتایج تحقیق نشان داد به تبع عدم هوشمندی سیستم حسابداری نقدی، در این سیستم اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بر هزینه امکان پذیر نبوده و در نتیجه به‌کارگیری بهینه منابع در خدمت‌رسانی مؤثرتر به شهروندان با مانع جدی مواجه است. همچنین سیستم حسابداری نقدی فارغ از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب در انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد است، زیرا بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها منعکس نمی‌گردد.

واژگان کلیدی: حسابداری، حسابداری تعهدی، بودجه‌بندی تعهدی

^۱ نویسنده مسئول: Fatemehfatahi310@gmail.com

حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگوئی نقش در خور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارش‌گیری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند (باباجانی، ۱۳۹۸). ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آن‌ها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بی طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید. با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگوئی دولت‌ها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها دارد، لذا روش‌های شناسایی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولت‌ها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۸). به همین جهت مبنای نظری حسابداری و گزارش‌گیری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارش‌گیری مالی دولت‌ها و واحدهای تابعه آن‌ها تأکید داشته و نظام‌های حسابداری اغلب دولت‌های کشورهای توسعه‌یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است. تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی تمامی کشورها از مبنای نقدی برای گزارش‌گیری بخش عمومی استفاده می‌نمودند. در این زمان در سطح جهان نگرانی‌هایی در رابطه با عملکرد دولت‌ها ایجاد شد که از آن جمله می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- میزان رشد فعالیت‌های دولتی
 - افزایش انبوه بدهی‌های دولت‌ها
 - نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها
 - پرسش درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک برای به اتخاذ تصمیم مناسب
- به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارش‌گیری بخش عمومی بوجود آمد و نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته به وجود آمدند (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۸).

بیان مساله

در هر ارگان و سازمانی حسابداری یکی از مهم‌ترین فاکتورها می‌باشد که در صورت بی‌دقتی در این حوزه می‌تواند باعث زوال و نابودی آن ارگان شود. حسابداری تعهدی به عنوان یکی از انواع حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و به عنوان یکی از مهم‌ترین انواع آن محسوب می‌شود. در این مقاله پس از بررسی اهمیت حسابداری و انواع آن به بررسی حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی تعهدی می‌پردازیم.

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها، زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین بر این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی

قابل پرداخت ایجاد می‌شود. مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد، در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۹۸).

با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی شهرداران، امری بسیار مؤثر خواهد بود. هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم نمودن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان‌دهنده اهمیت به‌کارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد (خاجوی و نوشادی، ۱۳۹۶).

مبنای تعهدی تعدیل‌شده، روش حسابداری است که در آن هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل می‌شوند ولی درآمدها در این مبنای برحسب طبع و ماهیت آن‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند:

دسته‌ای از درآمدها، آن‌هایی هستند که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس می‌باشند، لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود (کارلین^۲، ۲۰۰۳).

دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگی‌های پیش‌گفته بوده و لذا اندازه‌گیری و تشخیص آن‌ها مشکل و معمولاً ناممکن است و یا وصول آن‌ها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان‌پذیر نیست. این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. در حسابداری تعهدی تعدیل‌شده هزینه‌ها منحصراً در مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) 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 براساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می‌شوند (باباجانی، ۱۳۹۸).

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
- 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 تهاتر 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 دقیق تر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آنها و همچنین ارزیابی سنواتی آنها
- امکان سنجش مسئولیت پذیری 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، ماشین آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری
- امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارائیهای 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 دقیق تری را جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می دهد
- در مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، تعیین درآمدها و هزینههای واقعی متعلق به دوره مالی و بکارگیری نتیجه صحیح
- فعالیت های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال، تنها با به کارگیری مبنای تعهدی امکان پذیر است (خاجوی و نوشادی، ۱۳۹۶).

مبنای نیمه تعهدی در حسابداری به سیستمی گفته می شود که در آن، هزینهها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. 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، چون در ثبت و شناسایی هزینهها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد، بنابراین هزینهها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینههای دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می گیرد (تیکل، ۲۰۱۰، ۳).

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 هزینههاست. 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 مبنای در مورد درآمدها مشابه هم عمل می کنند و تفاوتی با هم ندارند (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۸).

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینهها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد (خاجوی و نوشادی، ۱۳۹۶).

فرآیند تحول و شفاف سازی حسابها

- ✓ حسابداری تعهدی یعنی فراهم نمودن بستر لازم برای استفاده از امکانات مرتبط به تأمین مالی شهر و ضمانت انجام پروژه‌های بزرگ
- ✓ حسابداری تعهدی یعنی زمینه تهیه و استقرار بودجه عملیاتی معنی دار 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 امکان‌پذیر است
- ✓ در حسابداری تعهدی، قیمت تمام شده خدمات در فرآیندهای خدمت رسانی مشخص و شفاف می‌گردد.
- ✓ امکان ارائه گزارش‌های مالی شفاف به سازمان حسابرسی جهت اظهارنظر حسابرسی و بازرسی و اعضای شورای محترم اسلامی شهر در حسابداری تعهدی فراهم می‌گردد
- ✓ در حسابداری نقدی صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می‌باشند، در دفاتر منعکس می‌گردند بدون اینکه در طی دوره هیچ گونه تلاشی برای ثبت صورت حساب‌ها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی‌ها صورت پذیرد. در این روش هدف اولیه از تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد سازمان طی دوره مالی مورد نظر می‌باشد.
- ✓ 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 (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۸).

معرفی حسابداری تعهدی در ادارات دولتی برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در ادارات دولتی الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایه‌گذاری جدی در سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت به منظور حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام شود. این امر، تغییری فرهنگی توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی تلاش‌های مورد نیاز در این زمینه عبارتند از: تعدیل سیستم‌های اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در ادارات، الزام برای آموزش، نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخگویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر، مدیریت بدهی، مدیریت موجودی کالا، و اندازه‌گیری بهای تمام شده کامل خدمات که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند (کارلین، ۲۰۰۳).

بودجه‌بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه‌ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقم‌های نقدی و تعهدی می‌تواند با اهمیت باشد. اگر الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی، انتخاب شود، به نظر می‌رسد ناسازه ویژه‌ای در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می‌توان استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد، بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌کند. اصطلاحاتی همچون "مازاد بودجه" یا "کسری بودجه" نمادهای سیاسی نیرومندی هستند. سیاست‌مداران اگر از کسری بودجه جلوگیری کنند، یا

بودجه را متعادل سازند، ادعای موفقیت می‌کنند. در مورد تعریف کسری بودجه میان حسابداران و مدیران اختلاف نظر وجود دارد. ارقام ممکن است نتایج مبادلات نقدی را منعکس کنند اما استقراض‌ها نادیده گرفته شوند. محاسبه کسری یا مازاد بودجه تحت تأثیر روشی قرار می‌گیرد که دولت مخارج سرمایه‌ای یا جاری را ثبت می‌کند و نیز نوع سیستم حسابداری که با آن گزارشگری می‌کند. به طور سنتی ماموران دولت، بودجه‌ها را بر مبنای نقدی تخصیص می‌دادند. پیشنهاد شده است که این وضعیت به مبنای تعهدی تغییر کند که هزینه‌هایی چون استهلاک یا حقوق معوق کارمندان را در بودجه سالانه در نظر بگیرند. این امر موجب تأکید بر تخصیص منابع بر مبنای ارقام تعهدی به جای تخصیص وجه نقد توسط مجلس می‌شود (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). گزارش‌گیری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها، صورت جریان‌های نقدی، صورت مبادلات حساب‌های مستقل و یادداشت‌های همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است. اگرچه ادعا می‌شود گزارش‌های مالی تعهدی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و هدف‌های پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورت‌های مالی تعهدی تردیدآمیز است. از سوی دیگر، تهیه نسبت‌هایی که تنها بینشی در مورد هزینه‌ها و اثربخشی ارائه می‌دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه‌گیری خروجی‌ها و برآمدهای محیطی بخش عمومی نامناسبند، ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارش‌گیری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی دارایی‌ها و حقوق مالکانه، نمی‌تواند در تصمیم‌گیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیم‌های تأمین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرارگیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازه‌گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است (پینا و همکاران، ۲۰۰۹).

همانند گزارش‌های سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارش‌گیری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیت‌های مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. به نظر می‌رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه‌های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه‌گیری کند. گزارش‌گیری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه‌ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورت‌های مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزه‌های دولتی تهیه می‌شود (خاجوی و نوشادی، ۱۳۹۶). یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریت تعهدی آن است که امکان می‌دهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شود. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام شده ساختمان مدرسه مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینه‌های ساخت یا خرید ساختمان به عنوان بخشی از پرداخت‌های طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت می‌شود. در این سیستم کاهش ارزش دارایی (یعنی هزینه استهلاک) یا افزایش بهای ساختمان در سال‌های بعد، به جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود. در سیستم مدیریت تعهدی، از ادارات دولتی انتظار می‌رود که ساختمان را به عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه سالانه (استهلاک) تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال بعد می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌گردد. این امر به نو به خود منجر به تمرکز دانش، فناوری و مهارت‌ها نزد حسابداران آموزش دیده می‌شود، اما مدیران در رابطه با نشانه‌های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم می‌شوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می‌شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه‌گیری شده بر مبنای

تعهدی پاسخگو باشند و براساس این ارقام تصمیم‌گیری کنند، اما براساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند. سیستم‌های مدیریت تعهدی شامل سیستم‌های اطلاعات داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌هاست (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۸).

بحث و نتیجه‌گیری

این مقاله تحت عنوان حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی تعهدی انجام گرفته است. پس از بررسی‌های انجام شده دریافتیم که می‌توان گفت که اهم مشکلات و نارسائی‌های سیستم مالی نقدی به شرح ذیل است: سیستم حسابداری نقدی فارغ از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب در انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد است؛ زیرا بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها منعکس نمی‌گردد. به تبع عدم هوشمندی سیستم حسابداری نقدی، در این سیستم اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بر هزینه امکان‌پذیر نبوده و در نتیجه به‌کارگیری بهینه منابع در خدمت‌رسانی مؤثرتر به شهروندان با مانع جدی مواجه 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 اعتنا در سیستم حسابداری نقدی است ارجحیت‌های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی:

- قابلیت اعتماد مطلوب‌تر اطلاعات
- برخورداری از کارایی 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
- کارایی بیشتر عناصر حسابداری در صورت‌های مالی تهیه شده
- قابلیت مقایسه بهتر صورت‌های مالی تهیه شده

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۸). حسابداری بخش عمومی، ویرایش دوم، چاپ سوم، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- خواجوی، شکرالله و نوشادی، میثم. (۱۳۹۶). حسابرسی ۲، چاپ هشتم، تهران، انتشارات ترمه.
- کردستانی، غلامرضا و ایرانشاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸، بهار، ۱۰-۲۱.
- مشایخی، بیتا و مهرانی، ساسان. (۱۳۹۸). حسابداری داخلی، چاپ ششم، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
- Carlin, T. M. (2003), "Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Refraining the Debate". *Financial Accountability and Management*, Vol. 21, Issue. 3: pp. 309-336.
- Pina, V.; Torres, L.; and A. Yetano (2009), "Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches". *European Accounting Review*, Vol. 18, Issue. 4: pp. 765-80.
- Tickell, G. (2010), "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". *The International Business & Economics Research Journal*, Vol. 9, Issue. 11: pp. 71-79.