

## حسابداری تعهدی

### مقدمه

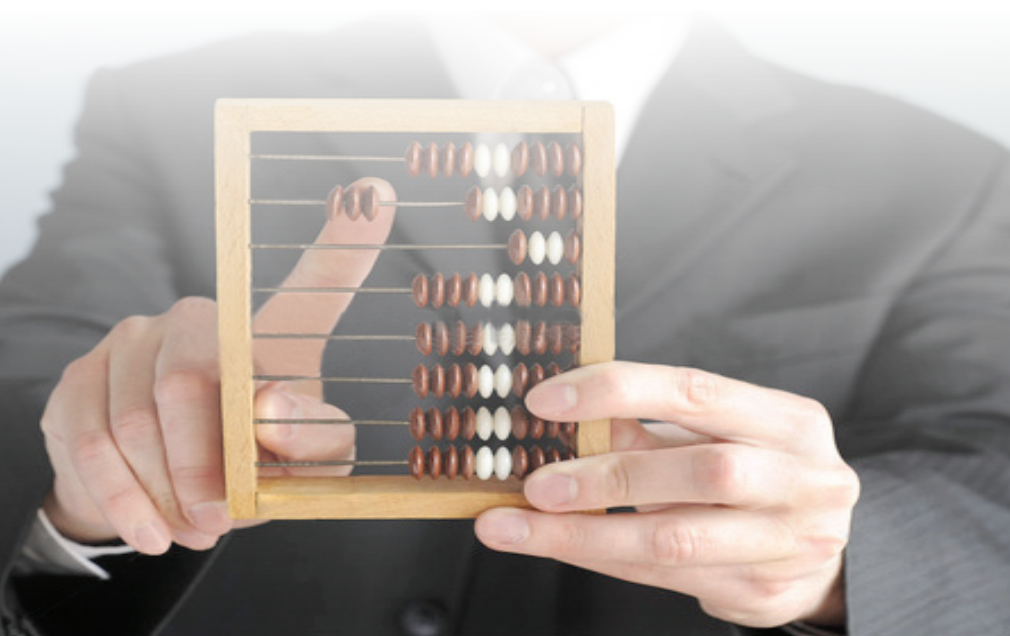
محدودیت منابع اقتصادی که در اختیار بشر است، لزوم بکارگیری روش‌های هوشمندانه و عقلایی در بهینه ساختن نحوه استفاده از آن‌ها را در همه سطوح اعم از جهانی، ملی، سازمان‌ها و حتی زندگی خانوادگی و فردی، ایجاب می‌کند. اتخاذ تصمیم در مورد هر یک از این منابع نیازمند داشتن اطلاعات بوده و اطلاعات حسابداری از مهم‌ترین و ارزشمندترین انواع اطلاعاتی است که به نحوی در اداره و بکارگیری این منابع دخیل هستند. حسابداری، مبنایی یکسان و اطلاعاتی قابل فهم جهت سنجش ارزش نسبی و میزان بازدهی منابع اقتصادی سازمان ارائه می‌دهد. به این ترتیب همه استفاده‌کنندگان از این اطلاعات امکان می‌یابند که منابع اقتصادی گوناگون را با یکدیگر جمع و تفریق نموده و درک یکسانی از ارزش نسبی آن‌ها به دست آورند؛ همچنین در نحوه تخصیص، بکارگیری، ارزیابی و تجزیه و تحلیل نتایج آن، زبانی مشترک داشته باشند.

ارزیابی صحیح عملکرد یک سازمان در یک دوره زمانی مشخص و تعیین وضعیت مالی آن در یک تاریخ معین، فقط از طریق اعمال

روش حسابداری تعهدی امکان پذیر است. امروزه در سازمان‌های دولتی و از جمله دانشگاه‌ها، مبنای نقدی برای ثبت درآمدها و هزینه‌ها به کار گرفته می‌شود. در این وضعیت، نتایج عملیات و وضعیت مالی به درستی انعکاس نمی‌یابد و اطلاعات حسابداری نقش و جایگاه واقعی خود را در فرآیند تصمیم‌گیری پیدا نمی‌کند. به علت نارسایی‌های روش نقدی، خوشبختانه طبق ضوابط و موازین توصیه شده توسط نهادهای قانون‌گذار، روش تعهدی به عنوان مبنای مورد قبول در ثبت و گزارشگری سازمان‌های دولتی و عمومی ایران پذیرفته شده است. [۱]

### مبانی حسابداری

انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری سازمان‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. انواع مبنای حسابداری عبارتند از: مبنای تعهدی (کامل)، مبنای نیمه‌تعهدی، مبنای تعهدی تعدیل‌شده، مبنای نقدی تعدیل‌شده و مبنای نقدی (کامل) که به خاطر تناسب با موضوع این شماره نشریه، صرفاً سه مورد اول توضیح داده می‌شوند.



حسابداری تعهدی زمینه‌ساز تهیه و استقرار بودجه ریزی عملیاتی برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌هاست.

# در حسابداری تعهدی با انعکاس کلیه عملیات مالی در دفاتر قانونی، کاهش شدید زمینه‌های فساد مالی امکان پذیر است.

مستقیم مربوط به خدمات ارائه شده یا کالاهای فروخته شده در دوره مالی، به عنوان هزینه‌های واقعی و تحقق یافته دوره مالی شناسایی و ثبت می‌شوند.

از تباطو دادن هزینه‌ها با دوره مالی معین: چون برخی از هزینه‌های عمومی و غیرمستقیم را نمی‌توان مستقیماً با خدمات و کالاهای ارائه شده مرتبط نمود، ناگزیر باید آن‌ها را به حساب سال مالی که در آن هزینه‌ها ایجاد یا تعهد می‌شوند، منظور کرد. [۳]

انجام اصلاحات و تعدیلات لازم در حساب‌های پایان سال و افتتاح حساب‌هایی مانند پیش‌پرداخت‌ها (برای تفکیک پرداخت‌هایی که خدمات و کالاهای مربوط به آن‌ها در سال مالی دریافت نشده از هزینه‌ها) و هزینه‌های معوق (برای ثبت هزینه‌هایی که تعلق گرفته ولی بابت آن‌ها هنوز پرداختی انجام نشده) و پیش‌دریافت‌ها (برای تفکیک دریافت‌هایی که کالا و خدمات مربوط به آن‌ها در سال‌های مالی بعد ارائه خواهد شد از درآمدها) و به حساب درآیای منظور نمودن موجودی پایان دوره مالی از نتایج به کار بردن مبنای تعهدی است. [۴]

## مبنای نیمه تعهدی

در مبنای نیمه تعهدی که ترکیبی از دو مبنای نقدی و تعهدی است، برای ثبت درآمدها از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه‌ها از مبنای تعهدی استفاده می‌شود. به عبارت دیگر،

در این مبنا درآمدهایی که عملاً وصول

و هزینه‌هایی که

تعهد یا تحمل شده است

(هزینه‌های واقعی دوره

مالی) در حساب‌های هر

دوره مالی ثبت می‌شود.

در سازمان‌های

دولتی بسیاری

از کشورها، برای

ثبت فعالیت‌های مالی از

حسابداری نیمه تعهدی استفاده می‌شود زیرا اولاً

استفاده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه‌ها به منظور

کنترل بیشتر آن‌ها ضروری‌تر از درآمدها است؛ ثانیاً همیشه احتمال

عدم وصول بخشی از درآمدهای پیش‌بینی شده وجود دارد که بنا

بر اصل احتیاط، به کار بردن حسابداری نقدی را در مورد آن‌ها

ایجاب می‌کند. [۳]



## مبنای تعهدی (کامل)

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل شده یا تحقق یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود. بنابراین زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که خدمتی انجام می‌شود یا کالایی تحویل می‌گردد، معادل بهای تمام شده خدمت انجام یافته یا کالای تحویل شده، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود. [۲]

در مبنای تعهدی، درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها به حساب منظور می‌شوند (اگرچه وجه نقد حاصل از فروش کالاها و خدمات مذکور در سال‌های مالی قبل یا بعد از خرید دریافت شود) و هزینه‌ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور می‌گردد (اگرچه بهای کالا و خدمات مزبور در سال‌های مالی قبل یا بعد از خرید پرداخت شود). به عبارت دیگر، در این مبنا صرف نظر از انجام یا عدم انجام هرگونه دریافت و پرداخت، درآمدها در دوره تحقق و هزینه‌ها در دوره تحصیل یا وقوع ثبت می‌گردند.

در حسابداری تعهدی، شناخت هزینه‌ها معمولاً بر اساس یکی از دو روش زیر انجام می‌شود: از تباطو دادن هزینه‌ها با درآمدهای دوره مالی: در این روش هزینه‌های

دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار از طریق حسابداری تعهدی میسر می‌شود.

# در حسابداری تعهدی، قیمت تمام شده خدمات در فرایندهای خدمت رسانی مشخص و شفاف می‌گردد.

## مزایای مبنای تعهدی

- دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.
- دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی.
- امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد ایشان در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی.
- امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده.
- امکان تعیین قیمت تمام شده هر یک از خدمات و محصولات با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری.
- امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آن‌ها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه‌ریزی عملیاتی.
- امکان تشخیص لزوم خرج‌کرد براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها.
- دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیرنقدی).
- امکان سنجش دقیق‌تر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی، تعیین تناسب لازم بین آن‌ها و همچنین ارزیابی سنواتی آن‌ها.
- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها.
- امکان محاسبه و ثبت استهلاکات به عنوان هزینه‌های دوره.
- 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.

## مبنای تعهدی تعدیل شده

در مبنای تعهدی تعدیل شده، مانند مبنای تعهدی کامل و نیمه تعهدی، هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند؛ ولی درآمدها برحسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم و بر اساس مبنای متفاوتی شناسایی می‌شوند:

- دسته‌ای از درآمدها، آن‌هایی هستند که «قابل اندازه‌گیری» بوده و در عین حال «آماده و در دسترس» می‌باشند. مفهوم «قابل اندازه‌گیری بودن» درآمدها آن است که مبلغ ریالی آن‌ها را بتوان با دقت کافی جهت ثبت تعیین نمود و منظور از «آماده و در دسترس بودن» درآمدها قابل وصول بودن آن‌ها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه پس از پایان دوره جاری است، به ترتیبی که پرداخت بدهی‌ها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد. این نوع درآمدها به شرط دارا بودن همزمان این ویژگی‌ها در دوره مربوطه شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌گردند.
- دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگی‌های ذکر شده 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 تعدیل شده، 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) و برخی دیگر براساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می‌شوند.

ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمد، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌های می‌گردد.

# بنای تعهدی یکی از بهترین روش‌های حسابداری برای هر سازمانی است.

## نقش مبنای حسابداری در ادای مسؤلیت پاسخ‌گویی

با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسؤلیت پاسخ‌گویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری صحیح و دقیق میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی ارتباط دارد، می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق سازمان‌ها، امری بسیار مؤثر خواهد بود.

هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های سازمان‌های دولتی و عمومی تأکید و در تحقق این امر تلاش نموده‌اند. بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های بخش دولتی و 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 بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسؤلیت پاسخ‌گویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش دولتی و عمومی می‌باشد.

## الزامات بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی

بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. این امر، تغییر نگاه مدیران در مورد چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر در سازمان را نیز طلب می‌نماید. برخی تلاش‌های مورد نیاز در این زمینه عبارتند از: ایجاد یا تغییر در سیستم‌های اطلاعاتی مستقر در سازمان؛ افزایش توانمندی و مهارت کارکنان و حتی نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری بیشتر. [۲]

## جمع‌بندی

در سیستم حسابداری تعهدی، تأکید بیشتری بر اثربخشی و نتایج کار شده و مدیران، مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات می‌باشند. همچنین این سیستم می‌تواند نتایج عملیات و وضعیت مالی را بهتر منعکس نماید. علاوه بر این، بکارگیری سیستم حسابداری

تعهدی در بخش دولتی و عمومی منجر به افزایش پاسخ‌گویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر و افزایش امکان مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود.



### منابع:

۱. مجموعه برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، ماده ۱۶، بند الف، ص ۴۸۴.
۲. باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ۱۳۸۵.
۳. اقوامی، داود، باباجانی، جعفر، اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی، انتشارات سمت، تهران، ۱۳۸۷.
۴. آذری، محمدرضا، تاریخچه حسابداری و اقدامات انجام شده جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی در ایران، ۱۳۸۸.

نشانی: سازمان مرکزی دانشگاه فردوسی مشهد، معاونت طرح و برنامه  
تلفن: ۰۵۱۱-۸۸۰۲۳۰۷  
E-Mail: vpb@um.ac.ir  
بها همکاری: مریم نوری پایکی  
مشاور علمی: دکتر محمد علی باقرپور