



کشور برای موسسات دولتی و بخش عمومی مثل شهرداری است که این امر در نهایت، زمینه را برای اخذ وام‌های ارزی برای پروژه‌های عمرانی بزرگ شهرداری مثل مترو، طرح‌های بزرگ نفتی، پروژه‌های بزرگ نیروگاهی و غیره را از کشورهای وام‌دهنده یا بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، مهیا می‌کند. مثلاً شهرداری تهران برای تغییر بافت فرسوده‌ی ساختمانهای بسیار متعدد جنوب تهران که در مقابل زلزله، به شدت آسیب پذیر است، نیاز به اعتبارات ارزی بسیار کلانسی دارد که از سوی بانک جهانی یا صندوق بین‌المللی پول می‌تواند قابل مطالبه باشد (البته با در نظر گرفتن تحریم‌های جدی که ارتباط با بازارهای مالی جهانی را دشوارتر ساخته چنین امری بعید است).

باری با ملاحظه‌ی این مقدمه، ضرورت و الزام فنی و اقتصادی نظارت و نظارت‌پذیری مالی برای موسسات و سازمان‌های بخش عمومی مثل شهرداری تهران که تا قبل از سال ۱۳۸۵ دارای نظام نقدی حسابداری بود در فرایند جهانی‌سازی اقتصاد کشور، امری مهم و ناگزیر تلقی می‌شود و نظارت‌پذیری مالی، چنان که گفته شد، نیاز به شفاف‌سازی اطلاعات مالی، جامع‌نگری شناسایی و ثبت تمامی وقایع و رویدادهای مالی و اقتصادی مرتبط در فضای حاکم اقتصادی موسسات و سازمان‌های بخش عمومی دارد. این نیاز به نوبه‌ی خود تغییر نظام حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی را الزامی می‌کند.

نظام‌های حسابداری در زمینه‌ی شناسایی و ثبت وقایع و رویدادهای اقتصادی و مالی به چهار گروه تقسیم می‌شوند که به شرح جدول یک است (با این توضیح که در جدول تنها از جنبه‌ی شناسایی هزینه و درآمد توضیح ارائه شده است):

مزایای

حسابداری تعهدی

در مقابل

حسابداری نقدی

فرهنگ کاشف بهرامی

حسابدار رسمی و مدرس دانشگاه

رقابتی " در نظام اقتصادی و رقابتی کردن بازارهای کالاها، خدمات، پول و سرمایه بوده است.

از آن‌جا که فرایند جهانی‌سازی اقتصادها، لزوم نظارت بر گردش مالی موسسات دولتی و عمومی را به مانند بخش خصوصی و نظارت‌پذیری مسئولین و نظام مالی آنها را ایجاب می‌کند، بستر شفاف‌سازی اطلاعات مالی، واقع‌گرایانه مالی و در نتیجه خردگرایی مالی را مهیا می‌سازد و آن نیز به نوبه خود عامل ایجاد اعتباردهی مالی و اقتصادی در داخل و خارج از

فرایند جهانی‌سازی و کم‌رنگ شدن مرزهای اقتصادی کشورها بر اثر آن، اعمال سیاست‌های آزادسازی و تعدیل اقتصادی را برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه ایجاب کرده است، از این لحاظ سیاست تعدیل اقتصادی از ابتدای دهه‌ی ۱۳۷۰ 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 بود. هدف این سیاست، کاهش مداخله‌ی دولت در اقتصاد، ایجاد فضای آزاد و باز "بازار

جدول یک-چهار گروه نظام حسابداری

روش نقدی	روش تعدیل شده نقدی	روش تعدیل شده تعهدی	روش تعهدی کامل
موکول شدن شناسایی درآمدهای مستمر و غیر مستمر به وصول نقدی آنها و همچنین موکول گردیدن شناسایی هزینه‌ها به پرداخت نقدی آنها.	برخی از هزینه‌ها نه صرفاً هنگام پرداخت، بلکه هنگام تحمل نیز شناسایی و ثبت می‌شوند اما درآمدها فقط هنگام دریافت نقدی، ثبت می‌شوند.	تمامی هزینه‌ها به محض تحمل و نه صرفاً پرداخت، شناسایی و ثبت می‌شوند ولی درآمدها فقط هنگام وصول ثبت نمی‌شوند بلکه باید نزدیک به آستانه‌ی وصول برسند، تا شناسایی و ثبت شوند.	تمامی هزینه‌ها نه تنها به محض تحمل، بلکه حتی اگر احتمال ممکن در تحمل‌اش در آینده نیز برای واحد تجاری قابل تصور باشد، شناسایی و ثبت می‌شوند. و تمامی درآمدها نه صرفاً به هنگام وصول بلکه به محض تحقق نیز، شناسایی و ثبت می‌شوند، حتی اگر به آستانه‌ی وصول نیز نزدیک نشده باشند.
◀◀◀◀● (مرحله‌ی اوّل)	◀◀◀● (مرحله دوّم)	◀◀● (مرحله سوّم)	◀● (مرحله چهارم)

پیش روند، روش تعدیل شده‌ی نقدی را به روش تعدیل شده‌ی تعهدی تبدیل نمائیم که حداقل تا پایان مرحله سوم تا به خوبی در نظام مالی و اداری جای بیافتد، حدود ۷ تا ۸ سال زمان خواهد برد. به طور خاص، برای سازمان بزرگی مانند شهرداری تهران که تبدیل نظام آن از روش نقدی در سال ۱۳۸۴ به نظام تعهدی تعدیل یافته در سال ۱۳۸۹، موجب شده بودجه‌ی اعتبارات جاری و عمرانی شهرداری در سال ۱۳۸۴ را از هزار میلیارد تومان به ۷۶۰۰ میلیارد تومان در سال ۱۳۸۹ رسانیده که معادل حدود یک چهارم بودجه کل کشور است، اما تا رسیدن به روش تعهدی کامل در نظام حسابداری و مالی شهرداری راه نسبتاً پر چالش و زمان بری وجود دارد. در جدول دو مزایای حسابداری تعهدی کامل در مقایسه با حسابداری نقدی پس از تحقیقات صورت پذیرفته، منظور شده است.

براساس مفاهیم جدول یک، توسعه و تکامل نظام‌های حسابداری برای شفاف‌سازی اطلاعات مالی به منظور نظارت‌پذیری مالی و اعتباربخشی به نظام اطلاع‌رسانی سیستم‌های مالی با حرکت از راست به چپ جدول فوق امکان‌پذیر است، پس چنین نیست که بتوانیم به طور یکباره و جهشی از روش نقدی به روش تعهدی کامل در یک دوره‌ی سه یا چهار ساله برسیم. این اشتباهی فنی و تصویری اشتباه است، بلکه باید به طور تدریجی و با طراحی برنامه‌ریزی شده، سیستم‌های نرم‌افزاری حسابداری را گام‌به‌گام 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 برنامه‌ی زمان‌سنجی دوراندیشانه و با درک ضرورت بسترسازی‌های لازم و مهیا کردن زمینه‌های ضروری نظام حسابداری و تربیت نیروهای متخصص حسابداری که باید همسو با این تغییرات



جدول دو- مزایای حسابداری تعهدی در "مقایسه‌ی انطباقی" با حسابداری نقدی

ردیف	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری تعهدی کامل	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری نقدی
۱	شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی اعم از تجاری و سایر وانعکاس آنها در صورت‌های مالی اساسی	عدم شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی اعم از تجاری و سایر وانعکاس آنها در صورت‌های مالی اساسی
۲	شناسایی کامل حقوق مالی بستانکاران اعم از تجاری و سایر و در نتیجه شناسایی کامل تعهدات پرداختی اعم از قطعی و احتمالی.	عدم شناسایی کامل حقوق مالی بستانکاران اعم از تجاری و سایر و در نتیجه عدم شناسایی تعهدات پرداختی اعم از قطعی و احتمالی.
۳	ثبت کامل معاملات پایاپای (تهاتری) - غیر نقدی - و توانایی شناسایی کامل وقایع و رویدادهای مالی غیرنقدی در سیستم حسابداری وانعکاس کامل آنها در مجموعه صورت‌های مالی اساسی.	عدم ثبت تعداد معتنابهی از معاملات پایاپای (تهاتری)، به دلیل ماهیت غیر نقدی این گونه رویدادهای مالی.
۴	شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیر مستمر در لحظه تحقق آنها و شناسایی و ثبت هزینه‌ها نه تنها هنگام تحقق، بلکه حتی در صورت احتمال ممکن در وقوع آنها، در آینده	به تعویق انداختن شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیر مستمر به وصول نقدی آنها و همچنین به تعویق افتادن شناسایی و ثبت هزینه‌ها به پرداخت نقدی آنها
۵	شناسایی و تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری که منجر به شناسایی و ثبت کلیه دارایی‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها شده و موجب می‌شود منافع بهره‌برداری از این دارایی‌ها به تناسب تخصیص هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفیدش بطور سیستماتیک، مقابل همدیگر قرار گیرند، تا نتیجه عملکرد مالی [سود و (زیان) دوره] بطور جامع و صحیح قابل احتساب باشد و در نتیجه: امکان ردیابی، کنترل و مدیریت دارایی‌ها و پروژه‌ها را میسر می‌سازد و 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 توجه‌ای می‌کند.	منظور کردن کلیه دارایی‌ها و پروژه‌ها به عنوان هزینه‌ی سال (به دلیل عدم انفکاک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری) که منجر به عدم امکان ردیابی، کنترل و مدیریت دارایی‌ها شده و در نتیجه موجب اخلال در استقرار سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت می‌گردد.
۶	شناسایی و ثبت کلیه سرمایه‌گذاری‌ها در سازمان‌های تابعه و وابسته اعم از اصلی و فرعی و همچنین ثبت کلیه مشارکت‌هایی که «واحد اقتصادی - تجاری» با بخش خصوصی، بموجب پروتکل‌ها و قراردادهای منعقد، برقرار می‌کند.	از قلم افتادگی ثبت بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» در سازمان‌های وابسته و عدم ثبت تعداد معتنابهی از مشارکت‌های «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» با بخش خصوصی
۷	شناسایی و ثبت کامل سهم «واحد اقتصادی» از سود حاصل از محصل 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 ناشی از دیدگاه تعهدی به رویدادها و وقایع مالی و اقتصادی مترتب بر واحد اقتصادی.	عدم شناسایی و ثبت کامل سهم «واحد اقتصادی» از سود حاصل از محصل مشارکت‌های اتمام یافته و همچنین سود ناشی از فروش واحدهای اقتصادی متعلق به «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی»، به دلیل ابهامات ناشی از نحوه ثبت و نگهداری اطلاعات مربوطه.

در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری تعهدی کامل	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری نقدی	ردیف
<p>به دلیل شناسایی و ثبت کلیه هزینه‌های تحقق یافته و حتی شناسایی و ثبت کلیه هزینه‌هایی که احتمال ممکن در تحقق آنها در آینده وجود دارد، مقایسه بودجه عملیاتی به خصوص بودجه انعطاف یافته (Flexible Budget) با عملکرد واقعی میسر می‌شود و در نتیجه امکان شناسایی دقیق انحرافات مساعد و نامساعد عملکرد واقعی با بودجه‌ی 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 (Feed back) اطلاعاتی و در نتیجه عملیاتی در درون تشکیلات سازمان یا حتی برون سازمان را برای مدیران «واحد اقتصادی» مهیا می‌سازد. که در ارتقای عملکرد مدیران اجرایی چه از لحاظ «اثر بخشی» و چه از لحاظ «کارایی» بسیار موثر و مفید است. چرا که زمینه‌های ارزیابی صحیح از عملکرد واقعی را در مقایسه با بودجه عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی، مهیا می‌کند.</p>	<p>انعکاس هزینه‌های تحقق یافته دوره که به دلیل فقدان اعتبار و به منظور اجتناب از آشکار گردیدن 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 بودجه‌ی عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی می‌گردند.</p>	۸
<p>قابلیت 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 و انجام عملیات اموال گردانی و انبارگردانی در مقاطع مشخص از سال مالی و قابلیت مقایسه‌ای نتایج واقعی اموال گردانی و انبارگردانی با سیستم حسابداری تعهدی و 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.</p>	<p>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، «واحد اقتصادی» که از روش نقدی استفاده می‌کند و مغایرت اطلاعات اسناد دریافتی (سررسید نشده و سررسید گذشته‌ی و اخواست شده) با اطلاعات دفاتر و سیستم درآمد و واحد حقوقی، همچنین مغایرت اطلاعات مشارکت‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها طبق دفاتر با واحد مشارکت‌ها و واحد املاک در هر منطقه.</p>	۹
<p>رعایت کامل «اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمد‌های همان دوره و مربوط به آن دوره، اصل تطابق (Matching)» که در نهایت قابلیت سنجش و بررسی دقیق و شفاف عملکرد واقعی با بودجه عملیاتی و همچنین قابلیت سنجش و مقایسه‌ی صحیح عملکرد واقعی ادوار مختلف مالی با یکدیگر را، موجب می‌شود. در نتیجه مدیران تصمیم‌گیرنده یا مراجع ذیصلاح، همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی با شفافیت و اطمینان مواجه می‌شوند که سنگ زیر بنای برنامه‌ریزی‌های صحیح و جامع آینده و تصمیم‌گیری‌های واقع‌گرا برای آینده می‌باشد.</p>	<p>عدم رعایت یک از اصول بنیادین حسابداری به نام «اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمد‌های همان دوره و مربوط به آن دوره» که به اصل تطابق معروف است. که این عدم رعایت توسط روش نقدی موجب می‌شود که هر دریافتی به عنوان درآمد و هر پرداختی، هزینه محسوب شود - فارغ از این که تلاش برای تحقق آن در چه سالی اتفاق افتاده است که این امر موجب می‌شود، بررسی صورت‌های مالی مشکل شود و همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی با ابهام و تردید مواجه شوند. در نتیجه صورت‌های مالی تهیه شده بدون رعایت استانداردهای حسابداری بوده که از قابلیت اتکای کافی و لازم برخوردار نیست.</p>	۱۰

ردیف	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری نقدی	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری تعهدی کامل
۱۱	در خصوص واحدهای تجاری واگذار شده به صورت تعهدی به «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» به دلیل آنکه از روش نقدی استفاده می‌شود و در این رابطه دریافت و پرداخت نقدی صورت نگرفته است، این واگذاری‌ها در حساب‌ها و صورت‌های مالی «واحد اقتصادی» مزبور ثبت و منعکس نمی‌شود.	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 می‌شود.
۱۲	در روش نقدی «واحد اقتصادی» قادر نیست که از سازمان‌های بین‌المللی وام دریافت کند چون نمی‌تواند ضمانت پرداخت وام را انجام دهد، بنابراین نیازمند دولت می‌شود. همچنین وام‌های دریافتی از سازمان‌ها و نهادهای دولتی و تعهدات مرتبط با آنها، به صورت مناسب در حساب‌ها منعکس نمی‌شوند و شفافیت اطلاعاتی مناسب برای ارتقای اعتبار مالی «واحد اقتصادی وام گیرنده» برای طرف‌های وام‌دهنده به وجود نمی‌آید. که قطعاً منجر به ارائه تسهیلات مالی و غیر مالی بیشتر توسط اعتباردهندگان و وام‌دهندگان، نخواهد شد.	در روش تعهدی «واحد اقتصادی» قادر خواهد بود با اخذ رتبه‌بندی بین‌المللی، این امکان را به وجود آورد که هر سازمان بین‌المللی با توجه به این اعتبارات، به «واحد اقتصادی» وام پرداخت نماید، در چنین شرایطی «واحد اقتصادی» نیازمند دولت نیست و روی پاهای نیرومند خویش ایستاده است و اعتماد به نفس انجام معاملات بین‌المللی را پیدا می‌کند. همچنین وام‌های دریافتی از سازمان‌ها و نهادهای دولتی و تعهدات مرتبط با آنها، به صورت مناسب در حساب‌ها منعکس می‌شوند. و شفافیت اطلاعاتی مناسب برای ارتقای اعتبار مالی «واحد اقتصادی وام گیرنده» برای طرف‌های وام‌دهنده بوجود می‌آید، که قطعاً منجر به ارائه تسهیلات مالی و غیر مالی بیشتر توسط اعتباردهندگان و وام‌دهندگان، خواهد شد.
۱۳	سود یا (زیان) ناشی از تسعیر نرخ ارز دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در تاریخ ترازنامه به دلیل انجام معاملات تجاری ارزی با واحدهای اقتصادی فرا مرزی، شناسایی و ثبت نمی‌شود، و در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شود. همچنین در زمان تبدیل و تسویه قطعی بدهی‌های ارزی و دریافت مطالبات ارزی سود و (زیان) ناشی از تبدیل نرخ ارز شناسایی و ثبت نمی‌شود.	سود یا (زیان) ناشی از تسعیر نرخ ارز دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در تاریخ ترازنامه به دلیل انجام معاملات تجاری ارزی با واحدهای اقتصادی فرا مرزی، شناسایی و ثبت می‌شود، و در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. علاوه بر آن فرایند تسعیر نرخ ارز در مورد عملیات خارجی که جزو لاینفک عملیات شرکت اصلی باشد نیز 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. و همین امر یکی از عوامل اعتباربخشی بین‌المللی به واحد اقتصادی می‌شود.
۱۴	روشن نبودن بهای تمام شده تولیدات، خدمات و پروژه‌ها و عدم لحاظ آن در فرایند حسابداری و از دست دادن فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بهینه‌ی اقتصادی و مالی در عرصه داخلی و بین‌المللی.	امکان دستیابی به سیستم مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده خدمات، تولیدات و پروژه‌های عمرانی را میسر می‌کند که این امر موجب امکان استفاده بهینه از منابع محدود به منظور ارائه محصولات و خدمات مناسب، مدیریت موثر بر هزینه خدمات و پروژه‌ها، سازماندهی، برنامه‌ریزی و کنترل خدمات و پروژه‌ها و همچنین تخصیص منابع به فرصت‌های ارزش آفرین سرمایه‌گذاری، چه در عرصه داخلی و چه در عرصه بین‌المللی را، مهیا می‌سازد.

ردیف	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری نقدی	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری تعهدی کامل
۱۵	معاهده‌های انجام شده در خصوص دارایی‌های «واحد اقتصادی» در بین سازمان‌ها و واحدهای وابسته در حساب‌ها منعکس نمی‌شود. و نیز عدم تشخیص و شناسایی سود یا (زیان) ناشی از این معاهده‌ها و همچنین عدم شناسایی و ثبت 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 عدم انعکاس در صورت‌های مالی اساسی.	کلیه معاهده‌های انجام شده در خصوص دارایی‌های «واحد اقتصادی» در بین سازمان‌ها و واحدهای وابسته در حساب‌ها منعکس می‌شود. و شناسایی سود یا (زیان) ناشی از این معاهده‌ها در دفاتر و صورت‌های مالی. و همچنین 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 در صورت‌های مالی اساسی.
۱۶	عمدتاً و در بیشتر مواقع، حساب‌های سپرده‌ها و کسور قانونی مرتبط با افراد و پیمانکاران، طی سال در دفاتر ثبت نمی‌شوند و امکان کنترل و پیگیری مناسب آنها میسر نیست.	در کلیه موارد، حساب‌های سپرده‌ها و کسور قانونی مرتبط با افراد و پیمانکاران، طی سال در دفاتر ثبت می‌شوند و امکان کنترل و پیگیری مناسب آنها میسر نیست.
۱۷	حساب‌های لازم و کنترل مناسب جهت موجودی‌های مواد و کالا نگهداری نمی‌گردند و امکان کنترل موجودی‌های پایان سال با دفاتر وجود ندارد و اگر نتایج انبارگردانی موجب کشف اضافی و کسری موجودی انبارشود، امکان اصلاحات و تعدیلات ضروری در حساب‌ها میسر 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 و اگر نتایج انبارگردانی موجب کشف اضافی و کسری موجودی انبارشود، امکان اصلاحات و تعدیلات ضروری در حساب‌ها میسر است.
۱۸	عدم توانایی اعمال فرایند تلفیق صورت‌های مالی مناطق یا شرکت‌های تابعه و وابسته	توانایی کامل در اعمال صحیح فرایند تلفیق صورت‌های مالی مناطق یا شرکت‌های وابسته و تابعه اعم از اصلی و فرعی.
۱۹	با توجه به موارد ۱۸ گانه فوق، همواره رسیدگی‌های حسابرسان مستقل، به دلیل آثار اساسی موارد مندرج در بندهای مربوط به تعدیلات قطعی و نیز نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع آثار و موارد متعدد ابهامات و محدودیت‌های مهم موجود بر صورت‌های مالی اساسی، منتج به «عدم اظهار نظر» می‌گردد.	با توجه به وظیفه‌ی پاسخ‌گویی مالی، عملیاتی و قانونی در قبال نهادهای نظارتی و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی (شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، مدیران و مقامات ارشد اجرایی)، موضوع تبدیل نظام نقدی به تعهدی به مثابه پیش‌نیاز اساسی تغییر در اظهارنظر حسابرس مستقل، از وضعیت عدم اظهار نظر به اظهارنظری مناسب (مطلوب یا مشروط)، به عنوان یک ضرورت انکارناپذیر تلقی می‌شود. چرا که اعمال روش تعهدی کامل در عین حال، سرعت بازرسی‌های مالی را افزایش داده، و نیز بازرسی و حسابرسی را روان تر و دقیق تر می‌نماید و در نهایت زمینه‌ی «حسابرسی حرفه‌ای» را میسر می‌سازد.

متخصصان، به سبب حقوق و مزایای ناچیزی که به آنها در صورت استخدام، پرداخت می‌شود.

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

۳. نبود نرم‌افزارهای مناسب و ایده‌آل برای 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

حال پرسش این است که چرا با وجود مزایای متعدد روش تعهدی نسبت به روش نقدی، باز هم در سازمان‌های دولتی و وزارتخانه‌ها و شهرداری‌ها از روش نقدی استفاده می‌شود؟

مهم‌ترین دلایل تبدیل نشدن مبنای حسابداری سازمان‌های دولتی ایران از نقدی به تعهدی موارد ذیل است:

۱. عدم وجود نیروی متخصص و توانا در رده‌های بالایی واحدهای مالی دستگاه‌های دولتی، به دلیل ضعف در جذب



سازمان‌های دولتی، وزارتخانه‌ها و شهرداری‌های خودشان را بر مبنای "روش تعدیل‌یافته‌ی تعهدی" و یا "روش تعهدی کامل" انجام می‌دهند.

کشور ما نباید از کاروان جهانیان عقب بیافتد، چرا که در صورت عقب افتادن، در انزوایی بیشتر قرار می‌گیریم و آثار و زیان‌های مالی و اقتصادی ناشی از منزوی شدن اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در صحنه‌ی بین‌المللی، بسیار سنگین و هنگفت است و حتی آثار سنگین زیان‌بار آن به نسل‌های آتی نیز برخورد می‌کند.

خوشبختانه حرکت انجام‌شده در شهرداری تهران را می‌توان شروع خوبی برای اصلاح ساختار نظام مالی شهرداری‌های کشور و به تبع آن وزارتخانه‌ها و سازمان‌های تابع آن‌ها از روش نقدی، به روش تعدیل‌یافته‌ی تعهدی و یا روش تعهدی کامل، تلقی کرد.

روش‌های حسابداری دولتی و عدم طبقه‌بندی صحیح حساب‌ها و عدم ارائه‌ی کدینگ حسابداری مناسب جهت رفع کلیه‌ی نیازهای مدیریتی.

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

سخن پایانی

با ملاحظه‌ی موارد بالا، خاطر نشان می‌شود که در حال حاضر، بسیاری از کشورهای پیشرفته، ثبت عملیات مالی

منابع

۸۰ - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - تالیف و ترجمه آقای رضا نظری.
 ۷. نشریه حسابداری استهلاک - نشریه شماره ۹۰ - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - تالیف: دکتر فضل ا... اکبری و استاد مصطفی علی مدد.
 ۸. نتایج بررسی‌های علمی حاصل از مطالعات و تحقیقات از مقالات مرتبط با موضوع مقاله حاضر، مندرج در ماهنامه‌ی "حسابدار" ارگان انجمن حسابداران خبره ایران در طول سنوات گذشته.
 ۹. نتایج بررسی‌های علمی حاصل از مطالعات و تحقیقات از مقالات مرتبط با موضوع مقاله حاضر، مندرج در فصلنامه‌ی "حسابدار رسمی" ارگان جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در طول سنوات گذشته.
 ۱۰. نشریه حسابداری دارایی‌های نامشهود و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی - نشریه شماره ۸۴ - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - تالیف مصطفی گودرزی و حبیب ا... تیموری.

در تهیه و تنظیم مقاله از منابع ذیل الهام گرفته شده است:
 ۱. کتاب استانداردهای حسابداری - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی.
 ۲. کتاب اصول پذیرفته شده و متداول حسابداری - تالیف آقای پرویز افتخاری جواهری.
 ۳. جزوات درس تئوری حسابداری آقای دکتر علی ثقفی در مقطع تحصیلی فوق لیسانس حسابداری در دانشگاه.
 ۴. مجموعه نتایج نظری تجربیات حرفه‌ای در حسابرسی و امور مالی در طول حدود ۳۰ سال گذشته در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف که به امر حسابرسی یا کارشناسی یا امور مالی اشتغال داشته‌ام.
 ۵. نشریه‌ی حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات - نشریه شماره ۶۷ - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - ترجمه و تالیف نظام‌الدین ملک‌آرایی.
 ۶. نشریه حسابداری موجودی مواد و کالا - نشریه شماره