

ساز و کارهای نظارت و کنترل مالی مدیریت شهری

علی زارعی^۱، میثم بصیرت^۲

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت شهری، دانشگاه تهران، تهران، ایران

^۲ استادیار گروه مدیریت شهری، دانشکده شهرسازی، دانشگاه تهران، تهران، ایران

چکیده

بحث نظارت و کنترل مالی در مدیریت شهری یکی از دغدغه‌های اصلی شهرداری‌های کشور بوده است. انجام هیچ فعالیتی در سازمان قرین توفیق نخواهد بود مگر آنکه کنترل‌های لازم نسبت به آن عمل آمده باشد. سازمان، بدون وجود یک سیستم موثر کنترل در تحقق مأموریت‌های خود موفق نبوده و نمی‌تواند از منابع خود به درستی استفاده کند. در این مقاله ابتدا مفهوم نظارت و کنترل مالی را شرح داده و به مفاهیم کنترل مالی-اداری پرداخته‌ایم. در ادامه، مفاهیم مدیریت مالی و سازمان مالی مدیریت شهری را برشمرده و ساختار و تشکیلات سازمانی و مدیریت مالی شهرداری‌ها را بیان کرده‌ایم. سپس روش‌های نظارت کنترل مالی مدیریت شهری که شامل حسابداری و حسابرسی مدیریت شهری می‌شود را اجمالاً مطرح کرده و در اصلی-ترین بخش این مقاله، تفاوت ماهیت و سیستم حسابرسی مدیریت شهری را در کشورهای دیگر مقایسه و تشریح کرده‌ایم. در پایان نیز ضمن تحلیل یافته‌ها و نتایج تحقیق، پیش شرط‌های نظارت و کنترل بهتر مدیریت شهری و راهکارهای انجام بهتر این امر، ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: نظارت و کنترل، مدیریت مالی، مدیریت شهری.

۱- مقدمه

ساختارها و نظامات اجتماعی همواره با هدف تسهیل زندگی مادی و معنوی انسان‌ها تشکیل و ساماندهی می‌شوند. این نظامات چنانچه از نامشان آشکار است بر مبنای قوانین و مقررات خاصی نظام و استقرار می‌یابند و قانون و مقررات حاکم بر آنها، محک فهم درستی فعالیت و یا نادرستی فعالیت آن تشکله‌ها و مجموعه‌ها خواهد بود. بر همین اساس ساز و کارهای کنترلی و نظارتی نیز با اهتمام بر راستی‌آزمایی صحت اقدامات فرآیندها، معیاری مهم در جهت تطابق عملی اجزای سازمان با قوانین و مقررات حاکم است که اطمینان خاطر بر مبنای مذاقه واقعی ایجاد می‌کند. البته در رویکرد نظام‌مند و سیستماتیک سازمانی، خروجی‌های نظامات نیز سنگ محک خوبی برای قضاوت درباره سلامت و درستی فرآیندها و فعالیت‌های آن سازمان‌هاست که با روش‌های ارزیابی و سنجش خاص خود مورد ملاحظه قرار می‌گیرند. پس می‌توان گفت که مبنای مقررات حاکم بر سازمان‌ها و نظارت و کنترل اجزا بر حرکت وفق آن مقررات و همچنین ارزیابی خروجی‌ها و محصول فرآیندها و فعالیت‌های سازمانی می‌تواند محور بنیادی ایجاد اطمینان از سلامت و صحت سازمان تعریف شود و این مهم در خصوص سازمان‌های عمومی، خصوصی، دولتی، غیردولتی و... یکسان است و کارکردی واحد دارد؛ اگرچه در مورد سازمان‌های دولتی و عمومی ضرورت این موضوع جدی‌تر و حیاتی‌تر جلوه می‌کند و تشخیص عدم تطابق بر محور بیان‌شده موجب تلقی عدم سلامت یا به تعبیری فساد می‌شود. البته در میان گونه‌های مختلف فساد که امروزه در عرصه‌های مختلف سازمانی بروز و ظهور یافته - و ناشی از عدم اجرای درست فرآیندهای کنترلی و ارزیابی است - فساد اداری و فساد مالی نقش جدی‌تری ایفا می‌کند و هم از این روست که مبارزه جدی با فساد، به تعبیر عالمان و دانش‌پیشگان مبارزه با فساد اداری و فساد مالی تفسیر می‌شود. نهاد پدافند‌های مثل شهرداری تهران که جزو نهادهای عمومی غیردولتی تلقی می‌شود هم از این قاعده مستثنی نیست. براین اساس توجه جدی به روش‌های کنترلی که هم حین فرآیند و هم بعد از فرآیند تلاش می‌کنند تا اطمینان از سلامت و صحت فعالیت‌ها ایجاد کنند، راهکاری مؤثر بر خروج از وضعیت فساد در دو بستر اداری و مالی است. یکی از مهم‌ترین این سازوکارهای نظارتی معیارهای کنترل داخلی کوزوو است که در کشورهای توسعه‌یافته - که بعضاً از نظامات پیچیده‌تر اداری و مالی هم بهره می‌برند - به صورت فراگیر استفاده می‌شود.

۲- مفهوم‌شناسی

شاید به جرات بتوان ادعا کرد که انجام هیچ فعالیتی در سازمان قرین توفیق نخواهد بود مگر آنکه کنترل‌های لازم نسبت به آن عمل آمده باشد. سازمان، بدون وجود یک سیستم موثر کنترل در تحقق مأموریت‌های خود موفق نبوده و نمی‌تواند از منابع خود به درستی استفاده کند.

شاید مهم‌ترین مسئله‌ای که وجود کنترل را ضروری می‌سازد، آن است که پیش‌بینی‌ها و برنامه‌های عملیاتی در سازمان‌ها همواره با درصدی خطا توأم است و برای رفع این خطاها و اصلاح عملیات کنترل تنها راه چاره است. یکی از مسائل بنیادی که مدیران در دهه‌های اخیر با آن مواجهند چگونگی اعمال کنترل بایسته در سازماندهی است که انعطاف، نوآوری و خلاقیت می‌طلبد. (الوانی، سیدمهدی)

سازمانها در مقابل حاکمیت درخواستهای مشتریان در صورتی می‌توانند توان رقابتی خود را حفظ کنند که با کسب آگاهی بیش از پیش بر کارکنانی تکیه کنند که فرصت‌ها و پاسخ دادن به نیاز مشتریان باشند. اما به دنبال استفاده از فرصت‌ها بودن می‌توانند سازمانها را با مخاطره بیش از حد رو به رو سازد و یا سازمان را به رفتاری متمایل گرداند که می‌تواند به درستی و سلامت سازمان لطمه زند.

نکته دیگر این که اصولاً هیچ نظامی بدون داشتن سیستم کنترل نمی‌تواند بقا و تداوم خود را تضمین نماید. اما همین کنترل و نظارت که حافظ سیستم است اگر به روش خردگرایانه و همراه با انعطاف اعمال نشود موجب پیری زودرس و عدم زایش در نظام گردیده و نهایتاً عامل مرگ آن نظام و سازمان خواهد شد.

وقتی که یک برنامه تهیه شد و برای اجرای آن سازماندهی انجام گرفت و هدایت یا رهبری نیروی انسانی آن تنظیم شد انتظار این است که هدف های برنامه تحقق پیدا کند و هنگام پیاده کردن برنامه اطمینان وجود داشته باشد که حرکت دقیقاً به سوی هدف های تعیین شده انجام می شود. گاهی ممکن است حتی جزئیات برنامه به صورت دقیق اجرا گردد اما جهت گیری کلی در اجرای برنامه دارای انحراف باشد و ما را از هدف دور کند. در هر حال اطمینان از اینکه اجرای برنامه و هدایت آن درست انجام می شود و در صورت مشاهده انحراف برای تصحیح آن اقدام لازم به عمل می آید، فرآیندی است که آن را نظارت و کنترل می نامند. هر نوع مدیریتی که بدون سیستم کنترل باشد فاقد تضمین لازم برای صحت و دقت عملیات و اجرای کامل و صحیح برنامه ها می باشد. بنابراین کنترل به عنوان یک بخش مهم از اجرا مدیریت به حساب می آید. (جاسبی، عبدالله)

۱-۲- نظارت و کنترل اداری - مالی

نظارت و کنترل بر فعالیتهای اداری و مالی در حکومت محلی، بوسیله واحد قانونگذاری (شورای اسلامی) و واحد اجرایی (شهرداری) صورت می گیرد. به گونه ای که در فصل سوم قانون تشکیلات و وظایف شوراهای اسلامی آمده است که نظارت بر حسن اداره و حفظ سرمایه و دارایی های نقدی، جنسی و اموال منقول و غیر منقول شهرداری و همچنین نظارت بر حساب درآمد و هزینه آنها و نظارت بر اجرای طرح های عمرانی به گونه ای که مخل جریان عادی امور شهرداری نباشد، بر عهده شورای اسلامی است.

همچنین در ماده ۴۴ آئین نامه مالی شهرداریها (مصوب سال ۱۳۴۴)، یکی از مراحل رسیدگی و ممیزی حساب شهرداریها، حسابرسی قبل و بعد از خرج بوسیله کارکنان ثابت شهرداری، که اطلاعات کافی در امور مالی و حسابداری داشته باشند، پیش بینی شده است. (مقیم، سیدمحمد، ۱۳۹۴)

یکی از مکانیزم های اساسی کنترل اداری، نظارت بر عملکرد مالی شهرداری هاست. برنامه ریزی به معنای آینده نگری و کنترل یعنی مقایسه آنچه انجام شده است (عملکرد) با آنچه می بایست انجام می گردید می باشد، حسابداری حلقه ارتباطی بین برنامه ریزی و کنترل است. به عبارت دیگر، آگاهی از شرایط موجود و بازنگری عملکرد گذشته، یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کارآمد و منطبق با اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری را می طلبد. گزارشهای مالی که در شهرداریها براساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی می بایست تهیه و تنظیم گردد عبارتند از: صورت درآمد و هزینه، صورت مازاد، صورت ترازنامه، صورت تفریغ بودجه و یادداشتهای پیوست آن. ترازنامه صورتی است که بوسیله آن وضع مالی شهرداریها در تاریخی معین نشان داده می شود، صورت درآمد و هزینه، صورتی است که بوسیله آن مازاد درآمد بر هزینه با مازاد هزینه بر درآمد مورد شناسایی، اندازه گیری و نهایتاً به حساب مازاد تخصیص نیافته منتقل می گردد و صورت مازاد به گزارشی اطلاق می گردد که به وسیله آن حقوق و مالکیت شهرداری برای یک دوره مالی، مشخص می گردد. صورت تفریغ بودجه نیز، عملکرد بودجه یکساله را با توجه به قانون بودجه سالانه مورد ارزیابی قرار می دهد (بهرامی، پورهنگ، ۱۳۷۶).

۲-۲- اصول و مبانی مدیریت مالی

تئوری های مدیریت و سیاستگذاری شهری در سی سال گذشته دستخوش تغییر و تحولات گسترده ای شده اند. تا اواخر دهه ۱۹۷۰ مدل برنامه ریزی و مدیریت شهری که توسط بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز مورد استفاده قرار می گرفت عمدتاً مبتنی بر رویکرد عرضه بود دولت مرکزی بیشترین وظیفه را در مدیریت نواحی شهری برعهده داشت. در این مدل پس از دولت مرکزی، دولت محلی وجود داشت که منصوبین از طرف دولت مرکزی و یا نمایندگان منتخب مردم بودند. شهرداری ها نیز ارائه کنندگان مستقیم خدمات اجتماعی و زیرساخت ها بوده اند و در لایه ای که بطور محسوس از دولت های محلی جدا قرار داشتند. این دیدگاه که دیدگاه سنتی است، مدیریت شهری را با شهرداری ها و دولت مرکزی مرتبط می کند. ارائه خدمات و تعمیر و نگهداری زیرساختها، خدماتی هستند که حق شهروندان است و باید در مقابل مالیات های دریافت شده ارائه شوند. در حالی که دیدگاه جدید در مدیریت شهری، مدیریت و اداره وسیع تری را مطرح می کند که نهادهای محلی و غیر دولتی نقش تعیین کننده و فعالی در آن ایفا می کنند. در این دیدگاه تأکید زیادی بر روی ظرفیت سازی محلی برای مدیریت

شهری است که عمدتاً ناشی از تمرکززدایی در مدیریت شهری و گرایش به سمت عدم تمرکز است. دولتهای محلی که بطور رسمی بسیار غیر متمرکز هستند، مسئولیت توسعه و تهیه برنامه های مربوطه و همچنین ارائه محدود خدمات را بطور مستقیم بر عهده دارند. در این بخش ضمن شرح مختصری از منابع درآمدی حکومت های محلی، به معرفی منابع درآمدی شهرداری های کشور و بررسی و تحلیل اقلام درآمدی آنها خواهیم پرداخت مدیریت مالی یکپارچه، قبل از هر چیز یک سیستم است که اگر اجزای آن از یکدیگر جدا باشند، نمی تواند به طول موثر عمل کند. در واقع این اجزاء به هم وابسته اند. این موضوع استنباط های مشخصی را در مورد طرح، توسعه و کاربرد سیستم مدیریت مالی یکپارچه ایجاد می کند که عبارتند از:

الف- طرح ضرورتاً می بایست دارای اجزای حیاتی پایه ای باشد. مثلاً بدن انسان در صورت درست عمل نکردن یا از دست دادن برخی از سیستم های فرعی خود، قادر است با مشکلات جزئی به حیات خود ادامه دهد. ولی اگر ارگان های حیاتی دچار مشکل شوند و یا از دست بروند، اثر آنها روی سلامتی سیستم مدیریت مالی یکپارچه (IFMS) بدن بسیار زیاد خواهد بود. به همین دلیل است که در طراحی می بایست حداقل اجزای اصلی شامل حسابداری، بودجه بندی، مدیریت نقدینگی، مدیریت بدهی ها، مدیریت داخلی، کنترل و حسابرسی لحاظ شود و در عین حال چارچوب قانونی مناسب نیز برای آن وجود داشته باشد.

ب - سیستم ها رشد می کنند و تدریجاً بزرگ تر می شوند. آنها به یکباره به وجود نمی آیند. برای رشد پایدار، پایه و اساس سیستم می بایست محکم و قوی باشد. رشد سیستم می بایست از ابتدا به شکلی یکپارچه صورت گیرد، چرا که یک جزء نمی تواند با وجود شکست جزء دیگر موفق شود.

ج- به همان اندازه که یک جزء به تنهایی در سیستم اهمیت دارد ارتباط میان اجزای سیستم نیز با اهمیت است؛ و به همان قدر که برای یک جزء برنامه ریزی دقت می شود باید برای چگونگی کارکرد هماهنگ اجزا نیز برنامه ریزی شود. همچنین به طور همزمان سیستم دارای اجزای حاشیه ای گوناگونی است که به عنوان بخشی از سیستم در نظر گرفته نمی شود اما در برنامه ریزی اهمیت ویژه ای دارند.

د - بخش های دارای مسئولیت و عملکرد بالاتر، مسئولیت های با ابعاد کوچک تر را به بخش های سطوح پایین تر تفویض می کنند. کنترل های اولیه سیستم از طریق قوانین اصلی و نظارت و مشخص کردن انحرافات عمده صورت می گیرد. کنترل ها به صورتی طراحی می شود که با سیر جریان فعالیت ها همراه باشد و نه اینکه همانند سدی مانع پیشرفت امور شود.

ه - سیستم می بایست دائماً از نظر اطلاعاتی تغذیه شود و به طور مداوم روزآمد و بهنگام گردد تا هرگز به صورت ایستا و بی تحرک در نیاید (سیستم های ایستا سیستم های بی تحرکی هستند؛ در حالی که سیستم های زنده و پایدار دارای اجزائی هستند که همگی پویا و روزآمد می باشند) به طور مثال، برای داشتن تعداد مناسبی از کارکنان آموزش دیده که بتوانند سریعاً گروه دیگری را آموزش دهند و به روند کارپویایی بیخشند، استفاده از کارکنانی که تجربه عملی کار در هر واحد را داشته باشند، مناسب تر است (فلاح، علی، ۱۳۷۵).

مدیریت مالی بر اساس تعاریف ارائه شده عبارت است از: "فعالیت هایی مبنی بر تنظیم و حصول بودجه برای یک موسسه و ارزیابی بهترین طرق کاربری آن" و بودجه نیز عبارتست از: "پیش بینی درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه برنامه ها و عملیات معین که در دوره محدودی از زمان انجام می شوند".

اهداف - اهداف اصلی مدیریت مالی در همه سازمان های شهرداری به قرار زیر بیان شده است:

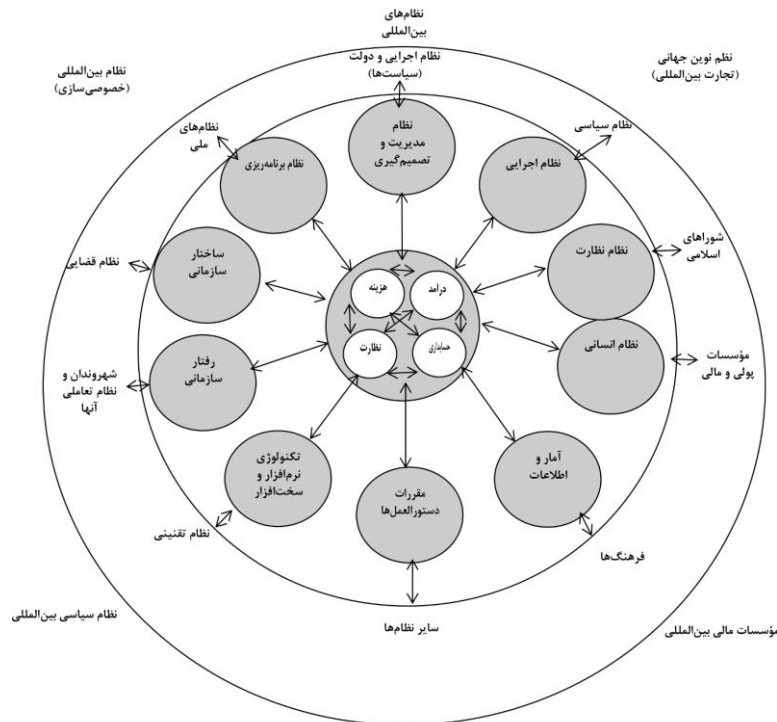
۱. تضمین کافی برای انجام مسئولیت های اصلی شهرداری در مقابل شهر.
۲. مراقبت از تأمین مالی شهرداری از طریق تخصیص متعادل مالیات ها و عوارض.
۳. تضمین استفاده از منابع شهرداری بر طبق اولویت ها.
۴. مراقبت از استفاده قانونی و مشروع از منابع.
۵. تأمین کارکنان متخصص برای اداره امور شهرداری (و وثوق، علی، ۱۳۸۲).

۳-۲- سیستم مالی مورد عمل در شهرداریها

براساس تکالیف،وظایف و اختیارات تعیین شده در قانون شهرداریها از جمله مواد ۵۵، ۷۳، ۷۸ و ۷۹ و آیین نامه مالی شهرداریها مصوب ۱۳۴۶ کمیسیون مشترک مجلسین سابق از جمله مواد ۲۵، ۴۳، ۴۴، ۴۸ سیستم مالی شهرداری توسط وزارت کشور تنظیم و تدوین گردیده است. بر این اساس، به استناد بند ۱-۱ دستورالعمل حسابداری شهرداریها، روش حسابداری شهرداریها نقدی است؛ بدین معنی که درآمدها از جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی (۲۹ اسفند هر سال) و نیز هزینه ها از جمع پرداختهای انجام گرفته تا پایان دوره عمل بودجه (۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد) تشکیل می شود. لیکن در عمل، روش حسابداری نقدی تعدیل شده، خصوصا در ارتباط با هزینه ها مورد استفاده قرار می گیرد(نظامنامه جامع شهرداریها).

۴-۲- نظام مالی

نظام مالی خرده نظامی است در میان نظام ها و خرده نظام های دیگر که هم بر آنها تاثیر میگذارد و هم از آنها تاثیر می پذیرد. چگونگی این تعامل به شکل زیر است:



شکل ۱: تنها بخشی از تعاملات نظام مالی شهرداری را با دیگر نظام های درونی و بیرونی آن نشان می دهد.

هریک از نظام هایی که در رابطه تعاملی با نظام مالی ترسیم شده اند تعاملی با آن دارند که باعث پویایی یا عدم تحرک آن می شوند در آن تاثیر می گذارند. برای نمونه، دولت با قوانینی که در این زمینه تدوین و به مجلس پیشنهاد می دهد، راهبردها و سیاست های که دنبال می کند و تصمیماتی که می گیرد، در خرده نظام مالی شهرداری تاثیرگذار است(اصلانی، رشید، ۱۳۸۷).

۵-۲- سازمان مالی شهرداری ها

مدیر امور مالی که طبق ماده ۷۹ قانون شهرداریها تحت امر شهردار ذیحساب شهرداری می باشد بر کلیه واحدها و قسمتهای مالی، ریاست و نظارت خواهد داشت و شهردار مجاز به تعیین یا تغییر او بدون موافقت شورای اسلامی شهر نخواهد بود.

در شهرداریهای متوسط می توان به فردی که مسئولیت امور مالی و ذیحسابی را عهده دار است و کلیه کارهای مالی را راساً و یا به کمک تعدادی کارمند انجام می دهد عنوان رئیس امور مالی و در شهرهای کوچک رئیس حسابداری اطلاق نمود. مدیریت مالی شهرداری وظیفه دارد ضمن تأمین اعتبار مورد نیاز در حدود بودجه مصوب برای فعالیت های عمرانی، خدمات شهری و سرمایه گذاری، با رعایت شرایط و مقررات مالی، مراقب حسن گردش کار مالی و حسابداری واحدهای شهرداری بوده و حسب ماده ۲۶ آئین نامه مالی شهرداریها مسئولیت تهیه و تنظیم بودجه، اصلاح و تفریح بودجه را عهده دار باشد.

۲-۶- ساختار و تشکیلات سازمانی و مدیریت مالی شهرداری ها

با توجه به اینکه تصویب بسیاری از امور، از جمله بودجه و عوارض محلی شهرداری ها بر عهده شورای شهر است و از طرفی حساب درآمد و هزینه هر یک از شهرداری ها جداگانه توسط خود آنها نگهداری می شود و همچنین شهرداری ها عهده دار تعداد قابل ملاحظه ای از خدمات محلی مورد نیاز ساکنان شهرها می باشند، می توان گفت که شهرداری ها در ایران کاملترین سازمان محلی محسوب می شوند. پرداخت هزینه خدماتی که شهرداری ان جام می دهد عمدتاً بر عهده مردم شهر و مخصوصاً کسانی است که در حوزه شهر، دارای مالکیت زمین، ساختمان یا کار و کسب و منافی باشند و لذا اگر دولت از محل درآمدهای عمومی و عمرانی سهمی به شهرداری ها پرداخت کند این وجوه جنبه فرعی و استثنایی داشته و قسمت عمده درآمد شهرداری ها باید از سکنه شهر بصورت عوارض و یا بهای خدمات تأمین گردد. در صورتی که در اثر یک فعالیت مالی افزایشی در سرمایه یک موسسه ایجاد گردد این افزایش در سرمایه را درآمد و در صورتیکه در اثر فعالیت مالی کاهش در سرمایه موسسه پدید آید این کاهش در سرمایه را هزینه گویند (نیامی، علی، ۱۳۸۱).

۲-۷- نظام نظارتی و گزارش گیری

نظام نظارتی در شهرداری ها، به نظارت مالی بعد از خرج، بسنده کرده است. هر چند شهردار، خود مسئول نظارت قبل و حین اجرای بودجه است، اما نارسایی قانون سبب گردیده است که مجری یا رئیس دستگاه اجرائی، خود ناظر خویش باشد که این موضوع با اصل نظارت مغایر است.

در برابر حق مردم، به عنوان ذینفعان خدمات شهرداری و تأمین کنندگان منابع مورد نیاز، به دریافت اطلاعات و آگاهی از چگونگی هزینه ها، شهرداری موظف است هر شش ماه یک بار، گزارشی از عملکرد خویش برای آگاهی عموم منتشر کند که اغلب چنین نمی شود و اگر هم گزارشی منتشر شود قابل استفاده برای آنان نخواهند بود.

نظام نظارتی نیز باید مجدداً و متناسب با نظام های بودجه و حسابداری تنظیم و به تصویب برسد، تا کارایی نظام مالی تأمین گردد. این چنین نظامی باید چند بعدی بوده و بودجه را در سه مرحله تهیه، تنظیم، اجرا و پس از اجرا نظارت کند و عامل نظارت بیرونی (شورا یا مرجع دیگری که قانون معین کند) کار نظارت را انجام داده و گزارش های سودمند قابل پیگیری ارائه و منتشر کند.

جدول ۱: مقایسه تطبیقی سازمان ها / نهادهای تهیه کننده و مجری طرح در برخی کلان شهرهای مهم جهان (عندلیب، علیرضا)

کشور	نام طرح(های) توسعه شهری	نهاد تهیه کننده طرح	نحوه تأیید طرح (نهاد) تصویب کننده	بازنگری کننده	نظارت بر اجرا
لندن	طرح لندن و ۸ برنامه راهبردی دیگر در قالب طرح لندن	شهرداری کلانشهر (گروه طرح لندن)	شورای شهر بررسی و اصلاح توسط یک هیئت دولتی و تصویب توسط معاون	شهرداری و شورا (گروه طرح لندن)	معلون نخست وزیر و شهرداری و شورا

		نخست وزیر			
پاریس	طرح هادی آمایش و شهرسازی (مشابه طرح جامع) آمایش (عمران) پاریس (SDAU)	اپور از طرف شهرداری	وزارت تجهیزات (زیرساختها) (مسئول شهرسازی در دولت فرانسه) شورای شهر و (شهرداری)	اپور (APUR)	طرح کاربری زمین (POS) و تفصیلی (PLU) (مشابه طرح تفصیلی)
استانبول	طرح کلان: طرح ناظم شهری	اداره شهرداری	شورای شهر	اداره شهرداری (مسئول اصلی) اداره شهرداری کلانشهر با همکاری ۹ گروه تحقیقاتی	اداره شهرداری کلانشهر
سئول	شهرداری (اداره شهرداری) و ۲۵ شهرداری منطقه ای و مشاوران و موسسه توسعه سئول با کمک شهرداری	شهرداری (اداره شهرداری) و ۲۵ شهرداری منطقه ای و مشاوران و موسسه توسعه سئول با کمک شهرداری	اداره شهرداری کلانشهر (بررسی اولیه) شورای شهر کمیسیون شهرسازی تصویب نهایی شهرداری	اداره شهرداری	اداره شهرداری کلانشهر به همراه موسسه توسعه سئول (مجموعه تهیه کننده)

۲-۸- حسابداری شهرداری ها

۱. رعایت اصول کلی زیر به منظور نگهداری حساب های شهرداری توصیه شده است .
۲. کلیه عملیات حسابداری باید زیر نظر یک نفر رئیس یا مسئول حسابداری متمرکز شده و چنین شخصی را مسئول نگاهداری کلیه حساب ها و تنظیم هرگونه گزارش مالی قرار داد.
۳. نگاهداری حساب باید بطریق دابل بوده و کلیه عملیات مالی در یک دفتر کل خلاصه و متمرکز گردد. دفاتر فرعی دیگر نیز در مواقع لزوم نگاهداری شود.
۴. از اصطلاحات مالی و حسابداری بصورت ثابت و مداوم استفاده گردیده و در کلیه اسناد و عملیات مالی از قبیل بودجه، حسابداری، و گزارش های مالی با مفهوم واحد مورد استفاده قرار گیرند.
۵. حسابداری شهرداری باید بر حسب وجوه مختلف طبقه بندی و تنظیم گردد. در تنظیم کلیه صورت حساب های مربوط به هر دسته یا نوعی از وجوه باید از همین رویه پیروی نمود.

طبقه بندی وجوه بصورت زیر توصیه می گردد:

- ❖ حساب های مستقل برای وجوه عمومی
- ❖ حساب های مستقل برای وجوه امانی
- ❖ حساب های تنخواه گردان
- ❖ درآمدهای اختصاصی
- ❖ وجوه حاصله از فروش اوراق قرضه
- ❖ وسایل شهری از قبیل آب و برق
- ❖ حساب های مستقل برای وجوه حاصله از اوراق قرضه

۶. حساب های زیر باید کاملاً از یکدیگر متمایز گردند: دارایی جاری، بدهی جاری و حساب های مربوط به عملیات دارایی ثابت و بدهی های ثابت ب ه استثناء وجوه تنخواه، عملیات امانی و وسایل شهری. وجوه دارایی ثابت نباید با وجوه دارایی جاری یکجا منظور گردد بلکه باید برای خود حساب جداگانه داشته و بیلان جداگانه برای آن تنظیم نمود.

۷. سیستم حسابداری عمومی باید به شکل کنترل درآمد و هزینه بوسیله حساب های بودجه باشد.

۸. بمحض آنکه دستور خرید یا قراردادی ب ه امضاء رسید باید تعهدی که در نتیجه آن ایجاد می گردد در دفتر به ثبت رسیده و از میزان اعتبار کاسته گردد.

۹. استفاده از سیستم حسابداری تعهدی را در مورد درآمد و هزینه ها تا آنجا که ممکن است باید معمول داشت. هرگونه تعهدی به عنوان هزینه باید در دفتر به ثبت رسیده و هرگونه درآمد حتی اگر بصورت نقدی وصول نشده باشد مورد توجه قرار گیرد.

۱۰. صورت اموال مصرف شدنی یا قابل دوام باید در دفاتر فرعی نگهداری گردد. حساب دارایی ثابت براساس قیمت تمام شده و در صورتیکه قیمت تمام شده معلوم نباشد براساس برآورد تقریبی بهای آن نگهداری شود. منظور نمودن میزان استهلاك دارایی ثابت شهرداری لزومی ندارد م گر در مورد برآورد هزینه واحد کار یا وقتی که پول نقد برای جبران استهلاك کنار گذاشته شود.

۱۱. اگرچه منظور کردن استهلاك در حساب دارائی ثابت شهرداری ضرورت ندارد ولی در صورتیکه سیستم حسابداری بهای تمام شده مورد عمل باشد باید میزان استهلاك را منظور نمود.

۱۲. در نگهداری حساب های بنگاه های شهرداری که بصورت بازرگانی اداره می گردند، باید از همان طبقه بندی که در بنگاه های مشابه خصوصی معمول است پیروی نمود. مثلاً بیمارستان، کتابخانه، یا پرورشگاه باید همان روشی را انتخاب کنند که در بنگاههای مشابه خصوصی معمول است:

۱۳. در فواصل معینی از زمان، کلیه حساب های شهرداری باید از طرف حسابرس مستقل مورد رسیدگی قرار گیرد.

۱۴. گزارش مالی در هر ماه یا کمتر از یکماه، باید تنظیم گردیده و وضع مالی و بودجه و اعتبارات و سایر اطلاعات اساسی را در اختیار شهردار بگذارد.

۱۵. بهتر است کلیه شهرداری هایی که از لحاظ وسعت درآمد و جمعیت نزدیک و مشابه به یکدیگر هستند، سیستم واحدی را در اداره امور مالی و نگهداری حساب های خود مورد استفاده قرار دهند (Auditing, 1951).

۲-۹- حسابرسی شهرداری

حسابرسی یکی از موارد بسیار مهم در مباحث مالیاتی مربوط به شهرداری است. بنابراین در این قسمت به قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی در آیین نامه مالی شهرداری ها اشاره می گردد.

۱. در اجرای ماده ۲۶ آیین نامه شهرداری ها، مسوولیت تنظیم بودجه بعهد، شهردار و مسوول امور مالی است و واگذاری این وظیفه از طرف شهردار به هر یک از مامورین دیگر شهرداری از شهردار و مسئول امور مالی رفع مسئولیت نخواهد کرد.
۲. شهردار باید با همکاری مسوول امور مالی کلیه اقلام و فرمهای بودجه را بررسی نموده و جرح و تعدیل لازم به عمل آور بنحوی که بین درآمدها و هزینه تعادل برقرار گردد.
۳. در اجرای ماده ۶۷ قانون شهرداری باید ترتیبی اتخاذ گردد که شهرداری بودجه سالیانه خود را تا آخر دی ماه به شورای اسلامی شهر تسلیم و اقدامات بعدی را با توجه به مواد ۲۶ و ۲۷ آیین نامه مالی شهرداری ها معمول دارد.
۴. اصلاحاتی که توسط شورای اسلامی شهر در ارقام بودجه به عمل می آید اولاً نباید مغایر با برنامه مصوب ۵ ساله شهرداری باشد ثانیاً تعادل بین درآمد و هزینه ها را محفوظ نگه دارد. ثالثاً موجب مغایرت بودجه با حد نصاب های قانونی نشود.
۵. در اجرای تبصره ماده ۶۷ قانون، شهردار مکلف است نسخه ای بودجه و تفریغ بودجه را حداکثر پانزده روز بعد از تصویب به وزارت کشور ارسال دارد.
۶. شهردار باید کنترل لازم را برای وصول به موقع درآمدها پیش بینی شده در بودجه به عمل آورد و اقدامات قانونی برای شناخت عوارض و منابع درآمدی جدید و تصویب آنها معمول نماید.
۷. با توجه به ماده ۲۳ آیین نامه مالی شهرداری ها، شهردار باید شخصاً بر حسن اجرای بودجه نظارت نموده و مراقبت های لازم را به عمل آورد و در این مورد با توجه به وسعت شهر و حجم عملیات شهرداری، وظایف لازم را به عهده مسئولین واحدهای تابعه شهرداری واگذار و اختیارت لازم را برای اجرای بودجه به آنها تفویض نماید.
۸. بودجه در دفتر حسابداری ثبت نمی شود: ولی جهت کنترل پرداخت هزینه ها در حدود اعتبارات مصوب، به رعایت ماده ۷۹ قانون شهرداری، اعتبارات مصوب بودجه در دفتری به نام دفتر اعتبارات ثبت و پرداخت هزینه ها از آن محل تعهد و تأمین اعتبار می شود منظور از تعهد در اینجا، تعهد به مشابه مرحله ای از پرداخت هزینه موضوع ماده ۲۳ آیین نامه مالی شهرداری ها نیست بلکه منظور اعلام وجود اعتبار در ردیف مربوطه برای پرداخت مشخص قبل از انجام هزینه و تعهد تأمین اعتبار آن پس از انجام هزینه است.
۹. تغییرات در سر فصل های حساب هزینه شهرداری ها و همچنین تغییرات در نحوه احتساب هزینه ها به حساب اعتبارات جاری و عمرانی که با اجرای این دستورالعمل ضرورت می یابد به موجب دستورالعمل حسابداری که توسط وزارت کشور تهیه و ابلاغ می گردد تعیین خواهد شد.
۱۰. سر فصل حساب های هزینه های جاری در دفتر اعتبارات و معین به تفکیک ردیف هزینه هر یک از دو وظیفه خدمات اداری و خدمات شهری تعیین می شود ولی صورت تطبیق حساب های معین و کل در دو ستون حساب های معین با ستون حساب های کل مطابقت داده می شود (مرادی، علیرضا، ۱۳۸۲).

۲-۱۰- حسابرسی داخلی

در حالی که حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مهم ترین روشهای کنترلی در محیط کنترلی واحدهای اقتصادی مطرح شده است؛ اما جوامع مختلف به دلیل مراحل مختلف توسعه اقتصادی (کشورهای در حال توسعه در مقایسه با کشورهای توسعه یافته) و برخورداری از آداب و رسوم و شرایط اقتصادی و فرهنگی و اجتماعی و حقوقی (قوانین و مقررات خاص هر کشور) دارای سیستم ها و نگرش های متفاوتی نسبت به حسابرسی داخلی هستند. در ایران، فرایند حسابرسی داخلی به شکل مدرن قدمت چندانی ندارد. به دلیل عدم وجود انجمن حرفه ای حسابرسان داخلی و نیز عدم وجود قوانین و مقررات و استانداردهای لازم در زمینه ی حسابرسی داخلی در سال های گذشته هر یک از واحدهای اقتصادی به طور انفرادی و خاص از خدمات حسابرسی داخلی استفاده کرده اند. در اغلب سازمان های دولتی، واحدی به نام حسابرسی داخلی ایجاد که معمولاً به انجام وظایفی کمرنگ از وظایف اصلی حسابرسی داخلی و تنها در چارچوب دستورالعمل اداری مصوب و به طور عمده وظایفی چون کنترل اسناد و مدارک (و به نوعی حسابرسی رعایت) پرداخته اند. در شرکت های بزرگ بخش خصوصی نیز به ویژه در شرکت های

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از روش مشخصی برای استقرار واحد حسابرسی داخلی یا استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی جهت انجام حسابرسی داخلی (برون سپاری) به طور مستمر استفاده نشده است. (Wang, 2003)

در مقابل، در کشور چین، فرایند حسابرسی داخلی از دو دهه قبل شروع و در ۱۰ سال اخیر به رغم تنگناها و مشکلات متعدد؛ مطرح شده و در حال گسترش است. در آلمان نزدیک به ۱۰۰ سال است که از شروع فعالیت حسابرسی داخلی گذشته و به تدریج گسترش یافته است. در این کشور، سیستم حسابرسی داخلی به عنوان ابزار کنترل داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی مورد تاکید قرار گرفته است. بدین ترتیب این باور وجود دارد که مدیران و حسابرسان داخلی در کشور میتوانند با تحلیل مقایسه‌های بین سیستمهای حسابرسی داخلی کشورها درسهای معناداری فرا بگیرند (Jiawua, 1997).

جدول ۲: تفاوت های کلیدی سیستم حسابرسی (زلقی، حسن)

کشور	ایران	چین	آلمان
تشکیل واحد حسابرسی داخلی	تاریخ دقیقی ندارد یا ایجاد نکردند یا برون سپاری کردند	پیشنهاد در سال ۱۹۸۳ تاسیس ۱۹۸۷ تصویب قانون ۱۹۹۴	شروع به کار ۱۸۷۵ توسعه در قرن بیستم
ساختار سیستم حسابرسی داخلی	بخش دولتی شامل: خرید خدمات حسابرسی داخلی از ارائه کنندگان این خدمات مشارکت با سایر واحدهای در خارج از واحد اقتصادی و استفاده از یک واحد حسابرسی داخلی مشترک بورس اوراق بهادار و واحدهای انتفاعی شامل: تشکیل واحد حسابرسی داخلی در درون واحد اقتصادی خرید خدمات حسابرسی داخلی از ارائه کنندگان این خدمات	خرید خدمات حسابرسی داخلی از ارائه کنندگان این خدمات مشارکت با سایر واحدهای در خارج از واحد اقتصادی و استفاده از یک واحد حسابرسی داخلی مشترک	تشکیل واحد حسابرسی داخلی در درون واحد اقتصادی در این کشور استقلال بیشتری نسبت به دو کشور دیگر وجود دارد.
نحوه نظارت قوانین و مقررات بر حسابرسی داخلی	فقدان قوانین و مقررات را داریم و در بخش دولتی و بانکها واحد حسابرسی داخلی طبق دستورالعمل های اداری ذی ربط در بخش خصوصی با توجه به نمودار سازمانی واحدهای اقتصادی	همه واحدهای حسابرسی داخلی بر طبق دستورالعمل های اداری دولت تشکیل می شود.	قانون و مقرراتی جهت تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی وجود ندارد دارای خودانضباطی می باشد.

<p>۱. تعیین اینکه آیا کنترل داخلی و سیستم نظارتی دارای کفایت و کارایی لازم است یا خیر</p> <p>۲. ارزیابی منافع اقتصادی واحدهای تجاری</p> <p>۳. ارزیابی این که آیا قوانین و مقررات رعایت شده است یا خیر</p>	<p>۱. حسابرسان داخلی موظفند نسبت به رسیدگی به کلیه فعالیت‌های مرتبط با تحصیل درآمد و انجام هزینه‌ها در واحدهای اقتصادی و شرکت‌های وابسته اقدام کنند</p> <p>۲. حسابرسان داخلی موظفند نسبت به ارزیابی مدیریت در نحوه‌ی استفاده از منابع اقتصادی شرکت و اجرای مصوبات بودجه سالانه اقدام کنند</p> <p>۳. حسابرسان داخلی موظفند نسبت به ارزیابی پاسخگویی روسای قسمت‌ها در اجرای صحیح وظایف اقدام کنند</p> <p>۴. حسابرسان داخلی باید پروژهای پیمانکاری را مورد رسیدگی قرار دهند</p> <p>۵. حسابرسان داخلی باید کفایت و کارایی سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک را ارزیابی کنند</p> <p>۶. حسابرسان داخلی موظفند حسابرسی عملیاتی یا عملکرد را نیز اجرا کنند</p> <p>۷. حسابرسان داخلی موظفند سایر وظایف محوله‌ی الزامی طبق قوانین و مقررات را انجام دهند.</p>	<p>دامنه مسئولیت تفکر مدیریت و ساختار سازمانی هر واحد اقتصادی بستگی دارد و در کلیه واحدهای اقتصادی که از حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند نمی‌توان هماهنگی وظایف و مسئولیت‌ها را یافت.</p>	<p>دامنه مسئولیت و پاسخگویی حسابرسی داخلی</p>
<p>تقریباً کلیه حسابرسان داخلی از آموزش مناسب دانشگاهی برخوردار بوده و همچنین دارای مهارت مکالمه به یک یا دو زبان خارجی هستند و در اجرای فرایند حسابرسی از</p>	<p>تعداد اعضا و کیفیت حرفه‌های حسابرسان داخلی با الزامات حرفه‌ای کارآمد و رضایت بخش فاصله دارد.</p>	<p>در ۵۰ درصد شرکت‌های مورد بررسی واحد حسابرسی داخلی استقرار داشته که تنها ۶ درصد آنها فعال بوده‌اند و اغلب آنها کمتر از سه کارشناس در واحد حسابرسی</p>	<p>تعداد و کیفیت حسابرسان داخلی</p>

رایانه استفاده می کنند.	داخلی داشتهاند.
-------------------------	-----------------

به طور خلاصه پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت سیستم حسابرسی داخلی در کشور ارائه می گردد.

۱. تشکیل کمیسیونی مرکب از مراجع حرفه ای حسابداری و حسابرسی و نظارتی مالی بر بخش های عمومی و خصوصی جهت تدوین قوانین و مقررات موردنیاز در حسابرسی داخلی.
۲. تشکیل انجمن حسابرسان داخلی کشور به منظور انتقال تجربه و آموزش و نظارت بر کیفیت حرفه حسابرسی داخلی
۳. افزایش تعداد واحدهای درسی حسابرسی با تاکید بر موضوع حسابرسی داخلی در رشته های حسابداری و سایر رشته های مرتبط و در بلندمدت پیشنهاد دایر کردن رشته ی حسابداری با گرایش حسابرسی داخلی در دانشگاه های معتبر کشور
۴. الزامی کردن تشکیل واحد حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و یا استفاده از خدمات حسابداران رسمی با موضوع حسابرسی داخلی
۵. مشارکت بیش تر اساتید دانشگاه ها و اعضای حرف های حسابداری و حسابرسی جهت تالیف و ترجمه متون تخصصی حسابرسی داخلی
۶. انجام تحقیقات بیش تر در موضوع حسابرسی داخلی در زمینه هایی از قبیل تدوین رشته حسابرسی داخلی و منافع حاصل از کاربرد حسابرسی داخلی و سایر زمینه های مرتبط
۷. تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی تحت مدیریت کمیته ی حسابرسی واحدهای اقتصادی جهت ارتقای استقلال حسابرسان داخلی به نحوی که بدون دخالت و تاثیرپذیری از دیگر قسمت ها بتوانند بی طرفانه وظایف خود را انجام و آزادانه به مدیریت ارشد و اعضای هیئت مدیره و روسای قسمت ها دسترسی داشته باشند.
۸. به مدیران سازمان های دولتی و شرکت ها پیشنهاد می گردد در جذب کارکنان رده های مختلف حسابرسی داخلی از حسابداران رسمی یا حسابرسان داخلی با تجربه کافی استفاده و با اعضای حرف های جامعه مشورت کنند.
۹. تشکیل کمیته حسابرسی داخلی در جامعه ی حسابداران رسمی ایران (تا تشکیل انجمن حسابرسان داخلی) برای انتشار و توزیع مطالب تخصصی این رشته به منظور انتقال تجربه و آموزش به حسابرسان داخلی کشور.
۱۰. استفاده از رایانه و آشنایی با فناوری اطلاعات و نرم افزارهای رایانه ای و تسلط متوسط بر حداقل یک زبان بیگانه و نیز استفاده از خدمات کارشناسان با زمینه های حرف های متنوع باعث تقویت واحدهای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی خواهد شد.
۱۱. برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی به ویژه برای مدیران ارشد سازمان ها جهت تشریح و بسترسازی آثار باارزش حسابرسی داخلی در واحدهای اقتصادی (Wang 1999).

۲-۱۱- روشهای تنظیم گزارش مالی در شهرداری ها

یکی از مهمترین و اساسی ترین مراحل حسابداری تهیه و تنظیم گزارشات مالی می باشد که در پایان دوره مالی به وسیله واحد حسابداری تهیه و جهت آگاهی مدیران و عامه مردم از چگونگی فعالیت های انجام شده در شهرداری به موجب قانون منتشر می گردد. ارائه اطلاعات لازم درست برای مدیران بمنظور تعیین خط مشی های آینده و بهره وری از منابع موج ود در جهت پیشبرد اهداف شهرداری است این اطلاعات از تجزیه و تحلیل و تفسیر صورتحساب ها و گزارشهای مالی که بوسیله واحد حسابداری شهرداری تهیه شده و جزو اساسی ترین مراحل حسابداری محسوب می گردد عاید خواهد شد صحت گزارش های مالی و انتشار بموقع صورت حساب ها موجب تشویق و ترغیب مودیان مالیاتی و عوارض دهندگان خواهد شد و این صحت نباید و نمی تواند فقط محدود به جمع بندی اعداد مندرج در گزارش مالی باشد بلکه صورت حساب های ارائه شده مستند به اسناد و مدارکی خواهند بود که براساس موازین قانونی تهیه و به تأیید حسابرسان منتخب انجمن شهر و مقام تصویب کننده رسیده باشد. بموجب ماده ۷۱ قانون شهرداری ها مصوب تیر ماه ۱۳۳۳ شهرداری مکلف است هر شش ماه یکبار منتهی تا

پانزدهم ماه بعد صورت جامعی از درآمد و هزینه شهرداری را که بتصویب ان جمن شهر رسیده برای اطلاع عمومی منتشر و سه نسخه از آن را به وزارت کشور ارسال نماید.

همچنین ماده ۷۹ شهرداری را موظف می دارد منتهی تا پانزدهم هر ماه حساب در آمد و هزینه ماه قبل شهرداری را به انجمن شهر تسلیم نماید. بدین ترتیب سیستم حسابداری برای شهرداری ها می بایست به شیوه ای طرح ریزی شود تا هر زمان که مدیران و افراد ذینفع و یا قانون مقرر می دارد به توان نسبت به تهیه و تسلیم صورت حساب های مالی اقدام نمود بموجب قانون سال مالی در شهرداری ها از اول فروردین ماه شروع شده و در آخر اسفند خاتمه می یابد. ولی دوره عمل بودجه ه هر سال تا ۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد خواهد بود و تعهداتی که تا آخر اسفند ماه هر سال تحقق یافته باشد تا خاتمه دوره عمل بودجه از محل اعتبارات مربوط قابل پرداخت است.

بدین ترتیب در پایان دوره مالی و قبل از بستن حساب ها لازم است با استفاده از اصول متداول حسابداری تعدیلات مورد نظر در دفاتر مالی شهرداری صورت پذیرد و برای این منظور ذخیره کافی جهت هزینه های انجام شده (تحقق یافته) و پرداخت نشده که می بایست تا پایان دوره عمل بودجه پرداخت گردد بحساب ضمن عملیات مربوط به بستن حساب های " حساب تعهداتی برداختنی" تعهدات پرداختنی بستانکار گردد مانده موقت بسته نمی شود بلکه مانده این حساب تحت همین عنوان یا عناوین دیگری از قبیل تعهدات دوره مالی گذشته یا اندوخته تعهدات سال گذشته به دفاتر سال جدید منتقل خواهد شد تا در سال جدید تعهدات سال گذشته از محل حساب مذکور پرداخت شود.

باید توجه داشت که پس از پایان مهلت مقرر در قانون، دین شهرداری کان لم یکن تلقی نمی گردد بلکه هر مقدار از اعتباراتی که تا روز آخر سال مالی تعهد شده ولی تا آخر ۱۵ اردیبهشت سال بعد تادیه نشده باشد تا آخر همان سال از محل اعتبار ماده ۲۰ دیون تعهدات که برای مخارج انجام شده یا تعهد شده سنوات ماضی در بودجه هر سال شهرداری ها پیش بینی می شود بحساب سال جاری پرداخت خواهد شد (بهرامی، پورهنگ، ۱۳۷۶).

۲-۱۲- اندازه گیری شفافیت گزارشگری مالی

در اندازه گیری شفافیت گزارشگری مالی از نظر سطح اندازه گیری دو بعد مختلف وجود دارد؛ نخستین بعد به شفافیت گزارشگری مالی در سطح بازار و یا یک کشور می پردازد. اندازه گیری شفافیت حسابداری در سطح یک کشور، به معنای سنجش میزان شفافیتی است که در نتیجه نیروهای بازار بر شرکتها تحمیل می شود و به اندازه گیری قوانین مرتبط و سیستم های حسابداری مربوط است. از آنجا که هر شرکتی تحت قوانین و سیستم های حسابداری کشور متبوع خود فعالیت می کند؛ این قوانین و سیستم های حسابداری، حداقل سطح شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها را در آن کشور نشان می دهد. دومین بعد به شفافیت گزارشگری مالی در سطح هر شرکت مرتبط است. گرچه، قوانین و سیستم های حسابداری تمامی شرکت های موجود در یک کشور یکسان هستند اما سطح شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها متفاوت است (Kim, 2005).

جهت سنجش شفافیت گزارشگری مالی ممکن است از معیارهای تک بعدی و یا چند بعدی استفاده شود؛ اما از آنجائی که معیارهای تک بعدی، سازه هایی هستند که شفافیت را با خطا اندازه گیری میکنند (دبوکسی و گیلت؛ ۲۰۱۱) بسیاری از تحقیقات مانند پژوهشهای لئوز و همکاران (۲۰۰۳)، بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) و لنگ و همکاران (۲۰۱۱) معیارهای جامعی از شفافیت طراحی کرده اند که ابعاد مختلف شفافیت گزارشگری مالی را می سنجدند. با توجه به این موضوع که تمامی معیارهای تک بعدی، شاخصهای غیرمستقیم و به احتمال زیاد مستقل شفافیت گزارشگری مالی می باشند؛ معیارهای چند بعدی موجب افزایش توان تشریحی آزمونها می گردند؛ همچنین تحقیقات پیشین (لنگ و میفیت (۲۰۱۱)، دبوکسی و گیلت (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیده اند که استخراج روابط علی مبتنی بر شاخص های تک بعدی شفافیت دارای خطاهای بزرگی است؛ اما مدنظر قرار دادن این شاخص ها به عنوان یک گروه، معیار مناسب تری از تعهد شرکت به افشای مالی شفاف و کیفیت کلی محیط اطلاعاتی شرکت خواهد بود (Tseng, 1993).

جدول ۳: مقایسه سیستم های نظارت مالی مختلف (Tseng, 1996)

کشور	انگلستان	کانادا	ژاپن	آمریکا
نهاد نظارتی	متصدی خدمات مالی (FSA)	دفتر سرپرست موسسات مالی (OSFI)	آژانس نظارت مالی (FSA)	شورای فدرال سنجش موسسات مالی (FFIEC)
ویژگی	سهامی محدود	دیوان سالاری	دیوان سالاری	شورایی
یکپارچگی عملکرد	ادغام کامل از سال ۱۹۹۷	ادغام جزئی از سال ۱۹۸۷	ادغام کامل، به جز برای موسسات مالی کشاورزی.	ادغام جزئی
موسسات تحت نظارت	بانک ها، بیمه، اوراق بهادار، و موسسات سرمایه گذاری	موسسات مالی قانونی فدرال (FRFI) و برنامه های بازنشستگی	بانک ها، اوراق بهادار و بیمه، به جز برای موسسات مالی کشاورزی	بانک ها، انجمن ها پس انداز، پس انداز در بانک ها متقابل، و غیره
موسسات ادغام شده	۹ موسسه از جمله دفتر سابق اوراق بهادار و سرمایه گذاری (SIB)، سازمان سرمایه گذاری خصوصی (PIA)، سازمان تنظیم مقررات و مدیریت سرمایه گذاری (IMRO)، اوراق بهادار و آتی سازمان کمیسیون جوامع دوستانه، و سایر نهادها.	OSFI، گروه بیمه، و اداره بازرسی کل بانک	هیچ کدام. آن را به بخش تحقیقات سیاست مالی در سال ۲۰۰۳ ادغام خواهند شد.	هیچ کدام
عملکردها	بهبود برنامه عمل، اصلاح نهادهای ناسازگار با مقررات و تعقیب مجرمان مالی، مانند پول شویی و درون فروشی.	بهبود ایجاد موسسه مالی جدید، بررسی و نظارت بر عملیات، و اصلاح نهادهای که در شرایط مطلوب نیست.	هماهنگی نهادهای نظارتی مالی، بهبود وام های بد، و نظارت بر کفایت سرمایه است.	بررسی گزارش های و ایجاد سیستم امتیاز (به عنوان مثال، با استفاده از شتر رویکرد برای ارزیابی بانک های آمریکایی).
بودجه و پرسنل	توسط موسسات مالی قانونی پرداخت می شود.	توسط موسسات مالی قانونی پرداخت می شود.	خزانه ملی	نهادهای نظارتی فدرال و اداره بانک دولتی متقابل و یا امتحانات مشترک امتحانات
مکانیسم تصمیم سازی	۱. مدیران شده توسط وزارت مالیه منصوب می گردند. هیئت مدیره	۱. کمیته مشورتی ارشد: معاون وزیر دارایی رئیس است. این کمیته متشکل	سپرده شرکت بیمه باید به بانک مرکزی برای وام	این شورا متشکل از شورای حکام از سیستم فدرال رزرو،

<p>دولت، اتحادیه اعتباری ملی، دفتر حسابرسی از ارز و دفتر صرفه جویی نظارت است.</p>	<p>ویژه از طریق FSA اعمال می شود. بانک مرکزی باید به وزارت مالیه اطلاع و گزارش به FSA اگر آن برنامه را تایید کند.</p>	<p>از سرپرست، فرماندار بانک مرکزی کانادا، رئیس CDIC. موضوع اصلی: بررسی سیاست بازارهای مالی ۲. کمیته نظارت موسسه مالی: سرپرست رئیس است. این کمیته متشکل از معاون وزیر دارایی، رئیس بانک کانادا، رئیس CDIC. موضوع اصلی: ارائه مشاوره مربوط به نظارت موسسه مالی.</p>	<p>متشکل از رئیس، ۳مدیر اجرایی و ۱۰ مدیر غیر اجرایی است. ۲. یک مدیر غیر اجرایی باید به عنوان معاون رئیس خدمت کند. هیئت مدیره مسئول نگهداری از بهره وری عملیاتی و نظارت بر وضعیت مالی FSA است. ۳. FSA تحت MOF، و وزارت مالیه برای گزارش به مجلس است.</p>	
---	---	---	---	--

۳- یافته‌ها و نتایج تحقیق

در گذشته، کنترل وجوه دولتی برای مدیریت مالی عمومی کافی بود. معمولاً در آن زمان تنها بر رعایت مقررات مالی (و نه بر اجرای صحیح آنها) تاکید می شد. حسابرسی درونی و بیرونی و یا قبل و بعد از انجام امور مالی، به وسیله روش های ابتدایی انجام می شد. امروز حسابرسی به روش قدیمی دیگر کارآمدی لازم را ندارد و قابلیت حسابداری در بعد وسیع تر آن مورد نیاز است. در واقع قابلیت حسابداری فقط برای کنترل مادی سرمایه ها و گزارش دهی کاربردهای آنها نیست بلکه می بایست کارایی و میزان اثر بخشی سرمایه ها برای تأمین منافع مالی نیز در نظر گرفته شود.

با توجه به بررسی تجارب موفق و الگوهای نوین توسعه منابع مالی شهرداری ها در این پژوهش متوجه شدیم که چندین عامل در افزایش اثربخشی و کارایی سیستم مدیریت شهری موثر است که از مهمترین آن می توان به موارد زیر اشاره نمود:

- مدیریت مالی یکپارچه
- نقش بخش خصوصی در مدیریت مالی شهرداری ها
- شهرداری بعنوان دولت محلی
- مشارکت مردمی و نقش آن در توسعه مدیریت مالی شهرداری ها

۴- توصیه های سیاستی

معیارهای کنترل داخلی در حقیقت با رویکردی کیفی نسبت به نظارت و ارزیابی حین فرآیند و همچنین پایان فرآیندهای سازمان، اقدام به راستی آزمایی فعالیتها براساس تعاریف خاص خود می کند تا از این منظر تلاش کند انحرافات ناشی از فعالیت های اداری و مالی را به حداقل برساند بلکه به سوی صفر سوق دهد. این مبنای جامع در سالیان گذشته بارها مورد اصلاح و ارتقا قرار گرفته و در نهایت در اجلاس ۲۰۱۳ توانسته جامعیت نسبی و اغنای نظری قابل قبولی در خصوص استانداردهای کسب کند. لذا پیشنهاد می شود حسابرسی های پس از فرآیندی (که تنها پس از اتمام فرآیندهای سازمانی به بررسی آنها می پردازد و آن هم عموماً با روش های حسابداری و مالی به سنجه آنها اهتمام می کند)، تغییر رویکردی جدی در استانداردهای

تاریخ گذشته داشته باشد و رویکردهای نوینی مثل کنترل‌های داخلی که حین فرآیندهای سازمانی، ارزیابی‌های خود را آغاز می‌کند، استفاده می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به بررسی‌هایی که از موضوع نظارت و کنترل مالی مدیریت شهری انجام شد متوجه شدیم که هدف از انجام نظارت و کنترل بررسی انحراف از بودجه و انجام درست وظایف و صرف بودجه در مسیر و مکان خاص خودش می‌باشد تا بتوان اثربخشی و کارایی سیستم را ارتقا بخشید البته برای این کار در ابتدا باید از خود سیستم شروع نموده و شفافیت را اصل مدیریت مالی خود قرار داد تا هم نظارت و کنترل سیستم سهل شود و هم اعتماد مردم نسبت به سیستم مدیریت شهری افزایش یابد. در این پژوهش بحث اصلی را برای انجام نظارت و کنترل بهتر و یا افزایش بهره‌وری و کارایی سیستم مدیریت یکپارچه دانسته و اینکه هماهنگی ارگان‌های مختلف درگیر در موضوع مدیریت شهری یکی از اصول کلیدی نظارت و کنترل مالی مدیریت شهری می‌داند. همچنین با بررسی‌ها و مقایسه‌های انجام شده در سیستم حسابداری و حسابرسی مدیریت شهری و مدیریت مالی شهری کشورهای مختلف متوجه شدیم که تفاوت‌های زیادی چه از بحث انتخاب و مسئولیت و پاسخگویی و چه از نظر حوزه وظایف با هم دارند و سعی کردیم از آنها برای ارتقا مدیریت مالی شهری کمک بگیریم.

منابع

۱. اصلانی، رشید. (۱۳۸۷). تجزیه و تحلیل مالیه شهرداری به روش سیستمی. اولین همایش مالیه شهرداری، مشکلات و راهکارها.
۲. الوانی، سیدمهدی. مدیریت عمومی نشر نی.
۳. بهرامی، پورهنگ. (۱۳۷۶). حسابداری شهرداری. مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۴. جاسپی، عبدالله. اصول و مبانی مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی.
۵. زلّقی، حسن. تفاوت حسابرسی داخلی در سه کشور جهان. کنکاش.
۶. عندلیب، علیرضا. نهاد برنامه ریزی توسعه شهری تهران، گذشته، حال و آینده. ویژه نامه توسعه تهران، شماره اول.
۷. فلاحت، علی. (۱۳۷۵). مدیریت مالی انتشارات شفق.
۸. مرادی، علیرضا. (۱۳۸۲). آشنایی با آیین نامه حسابرسی شهرداریها.
۹. مقیمی، سیدمحمد. (۱۳۹۴). اداره حکومت‌های محلی (مدیریت شوراها و شهرداریها). انتشارات سمت.
۱۰. نظام‌نامه جامع شهرداریها.
۱۱. نیامی، علی. (۱۳۸۱). مدیریت شهرداری. دانشگاه تهران.
۱۲. وثوق، علی. (۱۳۸۲). حسابداری دولتی امور مالی شهرداری. اداره کل بودجه شهرداری تهران.

13. Auditing, N. c. o. G. A. M. A. a. (1951). Chicago: Municipal Finance officers Association. 250 PP .
14. Jiawua, J. (1997). The Present Situation And Developing Trends Of Chinese Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal, Vol 12* .
15. Kim, J. (2005). Accounting Transparency of Korean Firms: Measurement and Determinant Analysis. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge, 2* .
16. Tseng, K. L. (1993). The Bank Supervision and Deposit Insurance in Germany. *Central Deposit Insurance Corporation* .

17. Tseng, K .L. (1996). The Development of Financial Revolution and Financial Supervision in USA. *Deposit Insurance Information Quarterly* .
18. Wang , J. (1999). The Introduction and Think of Internal Audit in Germany .
19. Wang, l. (2003). The New Development Of Internal Audit Module in Germany .