

اصول و موازین حسابداری در شهرداری‌ها

محمد مهدی حیدری

کارشناسی ارشد مدیریت فرهنگی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)

چکیده

حسابداری به عنوان یک ابزار کلیدی در مدیریت مالی شهرداری‌ها، نقش بسزایی در تضمین شفافیت و کارایی در ارائه خدمات عمومی ایفا می‌کند. این مقاله به بررسی اصول و موازین حسابداری در شهرداری‌ها می‌پردازد و تأثیر آن‌ها بر بهبود فرآیندهای مالی و مدیریتی را تحلیل می‌کند. روش تحقیق در یان پژوهش کتابخانه‌ای با استفاده از کتب، مقالات و پایان نامه‌ها انجام گرفت. نتایج نشان داد با توجه به اینکه شهرداری‌ها به عنوان نهادهای عمومی، مسئولیت تأمین خدمات اساسی برای شهروندان را بر عهده دارند، رعایت اصول حسابداری صحیح و استانداردهای مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. زیرا پیاده‌سازی اصول و موازین حسابداری می‌تواند به افزایش شفافیت، بهبود مدیریت منابع و ارتقاء اعتماد عمومی به نهادهای شهرداری منجر شود.

واژه‌های کلیدی: اصول، حسابداری، شهرداری

مقدمه

حسابداری به عنوان یکی از ارکان اساسی مدیریت مالی در هر سازمان، نقش حیاتی در برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد مالی ایفا می‌کند. در شهرداری‌ها، که به عنوان نهادهای عمومی مسئول ارائه خدمات به شهروندان و مدیریت منابع شهری شناخته می‌شوند، اصول و موازین حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این نهادها با چالش‌های متعددی از جمله تأمین مالی، تخصیص منابع، و شفافیت مالی مواجه هستند و به همین دلیل، پیاده‌سازی اصول حسابداری مناسب می‌تواند به بهبود کارایی و اثربخشی خدمات شهری کمک کند. اصول حسابداری در شهرداری‌ها باید به گونه‌ای طراحی شود که نه تنها پاسخگوی نیازهای مالی و مدیریتی این نهادها باشد، بلکه شفافیت و پاسخگویی را نیز در برابر شهروندان و ذینفعان تضمین کند. این اصول شامل استانداردهای حسابداری، روش‌های ثبت و گزارش‌گیری مالی، و همچنین کنترل‌های داخلی است که به مدیریت مالی صحیح و مؤثر کمک می‌کند. با توجه به اینکه شهرداری‌ها به عنوان نهادهای عمومی، منابع مالی خود را از طریق مالیات‌ها، عوارض و کمک‌های دولتی تأمین می‌کنند، اهمیت رعایت اصول حسابداری در این نهادها دوچندان می‌شود. علاوه بر این، با توجه به تحولات اقتصادی و اجتماعی، شهرداری‌ها نیازمند به‌روزرسانی مداوم روش‌های حسابداری و مالی خود هستند. این به‌روزرسانی‌ها می‌تواند شامل استفاده از فناوری‌های نوین، سیستم‌های اطلاعات مالی پیشرفته و بهبود فرآیندهای گزارش‌گیری باشد. به کارگیری این روش‌ها می‌تواند به شهرداری‌ها کمک کند تا به‌طور مؤثرتری منابع خود را مدیریت کنند و خدمات بهتری به شهروندان ارائه دهند. در نهایت، اصول و موازین حسابداری در شهرداری‌ها نه تنها به بهبود مدیریت مالی این نهادها کمک می‌کند، بلکه به افزایش اعتماد عمومی به عملکرد شهرداری‌ها و ارتقاء شفافیت مالی نیز منجر می‌شود. با توجه به اهمیت این موضوع، بررسی و تحلیل اصول حسابداری در شهرداری‌ها می‌تواند به شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های موجود در این حوزه کمک کند و راهکارهای مناسبی برای بهبود عملکرد مالی و مدیریتی این نهادها ارائه دهد.

شهرداری‌ها و گزارشگری مالی شهرداری‌ها

شهرهای اروپایی از قرن یازدهم تا چهاردهم میلادی به تدریج از دولت‌ها جدا و مستقل شدند و انجمن‌هایی برای اداره امور آن‌ها تشکیل گردید. از این رو، اداره امور شهرها بر اساس عدم‌تمرکز شکل گرفت. بعلاوه، در بسیاری از کشورهای اروپایی فعالیت‌های کلیساها و سازمان‌هایی که مسئولیت رفاه مردم را به عهده داشتند، کاهش یافت. در نتیجه، قوانین از انحصار حکام بیرون آمد و دخالت مردم در امور شهر بیشتر شد. سرانجام «شهرداری» به مفهوم امروزی شکل گرفت. از سویی دیگر، بسیاری از نظام‌های حکومتی متمرکز که حکومت مرکزی توانایی اداره تمامی امور کشور را نداشتند به اجبار قسمتی از اختیارات خود را به شهرداری‌ها واگذار کردند. ضمناً، از سازمان‌های محلی نیز به عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به پاره‌ای از هدف‌های خود استفاده می‌کردند. بنابراین، شهرداری‌ها از یک‌سو مسئول انجام قسمتی از نیازمندی‌های محلی گردیدند، و از سویی دیگر به عنوان کارشناس و راهنمای اجتماعی شهر و مورد اطمینان مردم، سمت مشاور و نمایندگی حکومت را در امور رفاهی محل احراز کردند. در نتیجه، انجمن‌های محلی تشکیل شد و همیاری مردم در امور و خدمات عمومی تشدید گردید. به این ترتیب، کارهای بسیاری که جنبه‌ی محلی داشت به مردم همان محل سپرده شد تا باتعاون و همکاری یکدیگر در انجام آنها اقدام کنند. به طور کلی، شهرداری‌ها جزء سازمان‌های محلی محسوب می‌شوند. شهرداری سازمانی است که در محدوده شهر برای تأمین نیازهای رفاهی و عمرانی مردم شهر، که جنبه محلی دارد، فعالیت می‌کند. همچنین شهرداری در ایجاد شماری از تاسیسات

شهری نیز که جزئی از نیازهای مردم محلی می‌باشد، فعالیت می‌کند. هدف اصلی از تشکیل شهرداری آن است که امور محلی با مشارکت مردم محل و با حداقل دخالت دولت اداره شود. (قهراری، ۱۳۶۴، ص ۱۵)

در بسیاری از کشورهای جهان معاصر موضوع «خودیاری»^۱ یا «خودگردانی» محلی اهمیت خاصی پیدا کرده است و بسیاری از امور محلی به صورت خودگردانی محلی اداره می‌شود. به طور مثال، در کشور سوئد، خودگردانی محلی در قانون اساسی آن کشور منظور شده است. کارل کنوتن عملکرد حکومت‌های محلی را در سوئد این‌گونه بیان می‌کند: «تصمیم‌گیری غیرمتمرکزی که به این ترتیب ممکن گردیده، موجب پیشرفت‌های بسیاری در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی سوئد شده است.» به طور معمول، خودگردانی محلی در سوئد از راه شهرداری‌ها و خودگردانی منطقه‌ای از راه شوراهای استان اجرا گردد. این نظام حکومتی به نسبت تاریخی، استوار بوده و اصول آن در مجموعه قوانین حکومتی کشور سوئد منعکس است. (طاهری، ۱۳۷۴، ص ۲۰)

شایان ذکر است که در حال حاضر شهرداری‌ها وظایف دیگری از قبیل آموزش اجباری، مراقبت از کودکان بی‌سرپرست و سالمندان، کمک به خانواده‌های مستمند و حفظ تامین امنیت شهر را به عهده دارند. اصولاً، فلسفه وجودی شهرداری‌ها نشانه‌ی گرایش حکومت مرکزی به عدم تمرکز است تا حکومت مرکزی با واگذاری خدمات و امور محلی به شهرداری‌ها بتواند خود را از امور دست‌وپاگیر رها ساخته و فرصت طرح‌ریزی و اجرای برنامه‌های کلان برای پیشرفت کشور را به دست آورد.

پیشینه، رشد و دگرگونی شهرداری در ایران

پیشینه شهرداری در ایران به «انقلاب مشروطیت» مربوط می‌شود. انقلاب مشروطه ایران تبلوری از آراء و خواسته‌های مردم برای مشارکت در تعیین سرنوشت خود بود، به طوری که تاثیر شگرفی در تمامی امور کشور از جمله در اداره و مدیریت شهرها نهاد. (شکیبا، ۱۳۸۴)

اما، فعالیت‌های نوین شهرداری را باید مربوط به دوره پس از مشروطیت دانست، زیرا در حکومت مشروطه، مجلس شورای ملی و دولت موظف به اجرای خواسته‌های مردم بودند. از این رو، تشکیل شهرداری به عنوان سازمانی که اداره امور شهروندان را به وسیله خود آنان ممکن می‌کرد و به بخشی از نیازهای ایشان پاسخ می‌داد، گامی در مسیر تامین خواسته‌های مردم به شمار می‌رفت. از این رو، در اولین دوره مجلس شورای ملی یعنی در سال ۱۲۸۶ شمسی «قانون بلدیه» به تصویب مجلس رسید. قانون بلدیه با استفاده از قوانین مربوط به امور شهرداری در کشورهای بلژیک و فرانسه تدوین شده بود. اما، اجرای آن دو سال پس از تصویب به شهرداری‌ها ابلاغ گردید. این قانون تا حدودی در برخی از مراکز استان‌ها، شهرستان‌ها و شهرها به اجرا در آمد. از سال ۱۲۸۶ تا سال ۱۳۰۰ شمسی فقط در نه شهر: کرمان - تبریز - شیراز - دزفول - مشهد - مراغه - ماکو و آستارا بلدیه تاسیس گردید. سپس تا سال ۱۳۰۴ شمسی در شش شهر دیگر شامل شهرهای انزلی، اهر، زنجان، خوی، بوشهر، آبادان بلدیه تشکیل شد. در دوره نخست که از سال ۱۲۸۶ شمسی شروع و تا سال ۱۳۰۴ شمسی یعنی آغاز سلطنت پهلوی اول پایان یافت جمعاً شانزده شهرداری در شهرهای ایران تاسیس شده بود. برای تاسیس شهرداری به شهرهای ایران به دلایل مختلف اولویت داده می‌شد. یکی از مهم‌ترین این دلایل به سبب نقشی بوده که شهر از نظر مرکزیت سیاسی واداری در منطقه ایفا می‌کرد. دلایل دیگر عبارت از اهمیت تجاری، نظامی و راهبردی بود. اما باید دلایل دیگر نیز وجود داشته باشد. زیرا، در این دوره در سه

^۱ - Σελφ-ηελπ

شهر رشت، ساری و اصفهان که هر سه مرکز حکومتی بوده‌اند، شهرداری تأسیس نشد. البته، همزمان با تصویب قانون بلدیّه، قوانین دیگری نیز مانند قانون «انجمن‌های ایالتی» و «قانون تشکیل ایالات و ولایات و دستورالعمل حکام» به تصویب مجلس رسید که می‌توانست ساختار حقوقی مدنی و مدیریتی کشور را به تدریج شکل دهد. اما، به دلایلی جریان عادی سیر تکاملی حرکت به سوی نهادهای دموکراتیک با مشکلات فراوانی روبرو گردید و متوقف شد.

در سال ۱۲۸۶ شمسی قانون بلدیّه به سبب آن که برخی از بخش‌های آن اجرا نشد، و برخی دیگر به صورت ناقص اجرا شده بود، ناکام ماند. علت عدم تحقق قانون بلدیّه سال ۱۲۸۶ آن بود که دولت و مردم هیچ کدام آمادگی لازم برای اجرای این قانون را نداشتند. دوره دوم تحولات شهرداری از سال ۱۳۰۴ شمسی و با شروع سلطنت پهلوی اول شروع گردید. رضاشاه سعی در تثبیت قدرت مرکزی و اقتدار حکومت داشت. از این رو، تمامی مدعیان حکومت و خان‌های محلی را از بین برد و در نتیجه، با از بین بردن مدعیان توانست کشور را به وحدت و انسجام برساند. بعلاوه، تلاشی نیز در برای بازسازی کشور آغاز کرد. و در پایان سلطنت پهلوی اول و همزمان با اشغال ایران توسط نیروهای متفقین، اوضاع داخلی ایران دچار رکود گردید. نمود این رکود را می‌توان در کاهش سرعت تأسیس شهرداری‌ها مشاهده کرد. به طوری که از سال ۱۳۲۱ تا ۱۳۳۷ به رغم نیاز شدیدی که شهرها به شهرداری‌ها داشتند، فقط یازده شهرداری در ایران تشکیل گردید. در حالی که دو سال پس از آن، یعنی با پشت سر نهادن دوره رکود در حدود بیست و چهار شهرداری جدید در کشور ایجاد شد. پس از دهه‌ی ۱۳۵۰، از یک سو درآمد نفت به میزان قابل ملاحظه‌ای افزایش یافت، واز سوی دیگر، شهرنشینی در ایران سر و سامان یافت. در نتیجه، در نظام مدیریت شهری دگرگونی‌های مهمی پدید آمد، به طوری که در این سال‌ها تا پایان سلطنت محمدرضا شاه بیش از ۴۵۰ شهرداری در سراسر کشور وجود داشت و فقط چهل و یک شهرداری جدید در فاصله سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۵ به شهرداری‌های ایران اضافه گردید. البته، افزایش سریع جمعیت شهرنشین همراه با مسائل پیچیده شهری موجب شد نظامی متناسب برای مدیریت شهری بوجود آید. از این‌رو، در خلال این سال‌ها با تصویب دو قانون مهم، عملکرد شهرداری‌ها متحول گردید.

اول: «قانون نوسازی و عمران شهری» بود که به منظور حل مسائل اجرای طرح‌های جامع تدوین گردید و در آذر ماه ۱۳۴۷ به تصویب رسید. به موجب این قانون، شهرداری‌ها در اجرای وظایف خود مکلف به تهیه برنامه‌های اساسی شدند. دوم: «قانون تأسیس شورای عالی شهرسازی و معماری ایران» که از وظایف مهم آن، ارزیابی و تصویب نهایی طرح‌های جامع، معیارها، ضوابط و آیین‌نامه‌های شهرسازی بود. به موجب ماده ۷ این قانون، شهرداری‌ها مکلف به اجرای مصوبه‌های این شورا شده بودند، اما، به نظر می‌رسد که این اصلاحات در نهایت به تشکیل نظامی مطلوب در مدیریت شهری ایران منجر نشد، زیرا، طرح‌های جامع مذکور تحقق نیافت و نتوانست نیازمندی‌های اساسی شهرهای کشور را تأمین کند. (شکیبا، ۱۳۸۴، ص ۱۰)

مسائل مربوط به گزارشگری مالی مطلوب در شهرداری‌ها و ارتباط آن با سامانه‌های مالی

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیتهایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم ارائه می‌نمایند. مسئولیت پاسخگویی در شهرداری‌ها دو وظیفه دارد و از این لحاظ نیز برای مردم و تمامی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی شهرداری‌ها حائز اهمیت می‌باشد، یکی انجام دادن عمل مشخص مربوط حوزه فعالیت شهرداری‌ها و دیگری پاسخگویی وارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است الزام به انجام عمل مشخص مسئولیت است اما الزام به گزارش پاسخگویی توانایی حسابداری می‌باشد. عناصر ضروری فرایند گزارشگری و پاسخگویی در شهرداری برخواسته از رابطه‌ای است که بین مسئولین سازمان شهرداری و استفاده‌کنندگان از اطلاعات در

قالب گزارش مالی وجود دارد. رابطه ای که اهمیت گزارشگری مالی سازمان را بیشتر می کند، اینکه به موجب آن حق دانستن و دسترسی به اطلاعات مالی را اعطا می نماید. مسئولیت پاسخگویی در جوامع دموکراسی بر پایه این عقیده استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند حقایق به صورت علنی و از راه مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگانشان دریافت گردد. این امر به صورت بدیهی در سازمان شهرداریها مبنایی برای ابزار کنترل در اختیار شهرداریها قرار می گیرد. از مهمترین وظایف سازمان شهرداریها تضمین کننده رفاه از لحاظ اجتماعی و اقتصادی مردم جامعه بر اساس اجرای قوانین و مقررات مصوب دولت از طرف مسئولان شهرداریها می باشد که این امر برای عموم مردم به لحاظ اجتماعی و حتی اقتصادی بسیار حائز اهمیت می باشد. (باباجانی، ۱۳۷۸، ص ۷۰)

استفاده کنندگان گزارشهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها

IFAC استفاده کنندگان گزارشهای مالی دولت و شهرداریها را به شرح زیر طبقه بندی نموده است:

- ۱- **قوه مقننه:** نمایندگان مجلس از راه تصویب قوانین به دولت و واحدهای تابعه آن اجازه می دهند تا امور مالی و منابع عمومی را هدایت و کنترل نمایند. این قوه ممکن است از گزارشهای مالی به منظور ارزیابی عملکرد دولت در زمینه حفظ و حراست از منابع مالی و مطابقت فعالیتها با قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی دولت، استفاده نماید.
- ۲- **شهروندان،** پرداخت کنندگان مالیات، رای دهندگان، گروه ها، و دریافت کنندگان کالاها و خدمات، از استفاده کنندگان اصلی گزارشهای مالی محسوب می شوند. مالیات دهندگان به عنوان تامین کننده منابع مالی دولت، به اطلاعاتی درباره چگونگی مصرف منابع مالی نیازمندند. علاوه بر این، آنها به اطلاعاتی در خصوص نحوه تامین منابع مالی غیرمالیاتی علاقمند هستند.
- ۳- **سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان:** این قبیل استفاده کنندگان به اطلاعاتی نیاز دارند که آنها را در ارزیابی قدرت باز پرداخت بدهیهای دولت در تاریخ سررسید، یاری دهد.
- ۴- **دولتها و نهادهای بین المللی تامین منابع مالی:** نیازهای این قبیل استفاده کنندگان نیز نظیر سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان می باشد.
- ۵- **تحلیلگران مالی و اقتصادی:** رسانه های همگانی، و تحلیلگران مالی و اقتصادی، اطلاعات مالی دولت را برای استفاده کنندگان مورد ارزیابی قرار داده و تحلیل های لازم را ارائه می دهند.
- ۶- **مدیریت ارشد:** اگر چه مدیران ارشد از استفاده کنندگان داخلی می باشند و به گزارشهای تفصیلی داخلی نیز دسترسی دارند، لیکن گزارشهای مالی برون سازمانی اطلاعات سودمندی برای اداره امور مالی موسسات تحت سرپرستی آنها فراهم می نماید.
- گزارشگری مالی، در تصمیم گیریهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به شرح موارد زیر، مورد استفاده قرار می گیرد.

۱- مقایسه نتایج واقعی مالی با بودجه مصوب

۲- ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی.

۳- حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات

۴- ارزیابی کارایی و اثر بخشی عملیات

۵- ارزیابی منابع مالی و انواع درآمدها

۶- ارزیابی تخصیص و مصرف منابع مالی

۷- ارزیابی کفایت منابع مالی در تامین هزینه‌های عملیاتی

۸- ارزیابی قدرت بازپرداخت بدهی‌ها و نحوه تامین منابع نقد مورد نیاز

۹- ارزیابی آثار اقتصادی عملکرد

۱۰- حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی و در برای تحقق اهداف مصوب

۱۱- ارزیابی وظیفه مباشرت دولت در حفظ و حراست و استفاده صحیح از دارایی‌ها و منابع مالی. (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۴، ص ۵۱۹)

خصوصیات، محسنات و کاربرد حسابداری شهرداری‌ها

اصول حسابداری شهرداری‌ها، که جزئی از حسابداری دولتی می باشد، فن تطبیق، تجمیع و تلفیق اصول و موازین حسابداری با قانون و مقررات مربوطه بیان گردیده است لذا این آمیختگی و تشکل در اصول و روشهای حسابداری و قانون و مقررات موضوعه، از لحاظ سیاسی، اجتماعی و اقتصادی به خصوص برنامه ریزی و مدیریت در معنای جامع آن، اهداف و مباحثی را ایجاد می نماید که اهم آن به شرح زیر می باشد.

الف - خودکفائی شهرداری‌ها

متحول شدن شهرداری‌های کشور در برای افزایش هر چه بیشتر امور مشارکت پذیر مردمی و تلاش در ایجاد خودکفائی شهرداری‌ها از راه ارائه خدمات و دریافت عوارض بابت خدمات انجام شده، اعمال مدیریت صحیح و تصمیمات مناسب و بموقع شهرداران را ایجاد می نماید، اجرای سیاست دولتی مبنی بر خودکفائی و شهرداری‌های کشور امکان پذیر نخواهد بود مگر با تجزیه و تحلیل صورتحساب‌های مالی که بر مبنای بودجه برنامه ای، شهرداری بوسیله واحد مالی تهیه و تنظیم شده باشد، تحلیل و تفسیر این صورتحساب‌ها به مسئولین و شهرداران این امکان را خواهد داد تا نسبت به حذف درآمدهای پر هزینه و زائد که اثر سوء در اقتصاد منطقه دارند اقدام و در زمینه درآمدهای سها الوصول با اثر مثبت اقتصادی و اجتماعی توجه بیشتری مبذول دارند. در اداره امور مالی شهرداری کافی نیست که فقط به مطالعه و ضعف مالی شهرداری اکتفا نمود بلکه باید عواملی را که ایجاد کننده آن وضعیت بوده اند مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. این تغییرات در صورتحساب‌های مالی شامل صورت درآمد و هزینه صورت مازاد و صورت ترازنامه و تفریق بودجه منعکس هستند.

ب - تبادل تجربیات بین شهرداری‌ها

ارسال و تبادل گزارش‌ها و صورتحساب‌های مالی بین یک شهرداری و سایر شهرداری‌های کشور به شهرداران و مسئولین امر این فرصت را می دهد تا در پی آشنائی با وضعیت مالی سایر شهرداری‌ها مشابه و مقایسه فعالیت‌های انجام شده، از نظریات و تجربیات آنان مطلع و از عملکرد آنان در برای پیشبرد اهداف خود استفاده نمایند و بدین ترتیب به، کارآئی شهرداری افزوده، نقاط قوت و ضعف واحدهای اجرائی و لیاقت و صداقت کارکنان را تشخیص داده و نسبت به آن اعمال مدیریت نمایند.

پ - کمک بالاعوض به شهرداری‌های کم درآمد

گرچه سیاست اصولی و حرکت دولت بر اساس اصل خودکفائی شهرداری‌ها شده است، بنابر این کمک بالاعوض به شهرداری‌های کم درآمد در نقاط محروم کشور از محل بودجه عمومی به منظور پیشبرد اهداف و رفع کمبود و تنگناهای این قبیل شهرداری‌ها، اجتناب ناپذیر است، مطمئن ترین روش برای تشخیص درجه بندی شهرداری‌ها از لحاظ بنیه مالی و تعیین

میزان کمک به شهرداری‌ها کم درآمد، مداخله و بررسی صورتحساب‌های مالی خواهد بود که به وزارت کشور یا مقامات ذیربط برای اخذ تصمیم و تصویب تسلیم می‌گردد.

ت - خصوصیات حسابداری شهرداری‌ها

حسابداری شهرداری‌ها در مقام با حسابداری بازرگانی جزئی از حسابداری دولتی می‌باشد و کلیه خصوصیات قائل شده در کتب و منابع مختلف حسابداری دولتی در مورد حسابداری شهرداری‌ها نیز صادق است ولی حسابداری شهرداری‌ها در مقایسه با حسابداری دولتی ویژگی خاص می‌باشد که این ویژگی موضوع بحث این کتاب را تشکیل داده و خود رشته تخصص جداگانه‌ای را بوجود آورده است:

دستگاه‌های اجرائی دولتی که اعتبار بودجه برنامه‌ای آنان از محل اعتبار بودجه کل کشور تأمین و پرداخت می‌گردد، ایجادکننده تعهدات و پرداخت کننده هزینه‌های انجام شده خواهند بود و هزینه‌های انجام شده را در دفاتر خود ثبت می‌نمایند و درآمد دولت در دستگاه دیگری (خزانه داری کل) متمرکز می‌گردد.

در صورتی که در شهرداری‌ها حسابداری درآمد و هزینه در یک واحد مالی مجتمع و در، دفاتر منعکس خواهد شد. و می‌توان حساب درآمدهای شهرداری (خزانه) را توأم یا غیر متمرکز و به طور جداگانه عمل نمود. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۶)

اصول و موازین حسابداری شهرداری

رعایت اصول کلی زیر از طرف کمیته ملی حسابداری دولتی آمریکابرای نگاهداری حساب‌های شهرداری توصیه شده است.

۱- کلیه عملیات حسابداری باید زیر نظر یک نفر رئیس یا مسئول حسابداری متمرکز شده و چنین شخصی را مسئول نگهداری کلیه حساب‌ها و تنظیم هر گونه گزارش مالی قرار داد.

۲- نگهداری حساب باید به راه دابل بوده و کلیه عملیات مالی در یک دفتر کل خلاصه و متمرکز گردد. دفاتر فرعی دیگر نیز در مواقع لزوم نگاهداری شود.

۳- از اصطلاحات مالی و حسابداری به صورت ثابت و مداوم استفاده گردیده و در کلیه اسناد و عملیات مالی از قبیل بودجه، حسابداری، و گزارش‌های مالی با مفهوم واحد مورد استفاده قرار گیرند.

۴- حسابداری شهرداری باید بر حسب وجوه مختلف طبقه بندی و تنظیم گردد. در تنظیم کلیه صورت حساب‌های مربوط به هر دسته یا نوعی از وجوه باید از همین رویه پیروی نمود.

۵- طبقه بندی وجوه به صورت زیر توصیه گردید.

- حساب‌های مستقل برای وجوه عمومی

- حساب‌های مستقل برای وجوه امانی

- حساب‌های تنخواه گردان

- درآمدهای اختصاصی

- وجوه حاصله از فروش اوراق قرضه

- وسایل شهری از قبیل برق و آب

- حساب‌های مستقل برای وجوئه حاصله از اوراق قرضه

۶- حساب‌های زیر باید کاملاً از یکدیگر متمایز گردند:

دارائی جاری، بدهی جاری و حساب‌های مربوط به عملیات دارائی ثابت و بدهی‌های ثابت با استثناء وجوه تنخواه، عملیات امانی، و وسائل شهری. وجوه دارائی ثابت نباید با وجوه دارائی جاری یکجا منظور گردد بلکه باید برای خود حساب جداگانه داشته و بیلان جداگانه برای آن تنظیم نمود.

بدهی‌های بلند مدت را نیز نباید جز در مورد درآمدهای اختصاصی وسایل شهری با بدهی‌های کوتاه مدت در یکجا منظور نمود. درآمدها باید برحسب وجوه و منبع درآمد طبقه بندی شود. هزینه‌ها را نیز باید برحسب وجوه، وظایف، واحد سازمانی، نوع فعالیت و هدف آن طبقه‌بندی نمود.

۷- سامانه حسابداری عمومی باید شامل کنترل درآمد و هزینه بوسیله حساب‌های بودجه باشد.

۸- به محض اینکه دستور خرید یا قراردادی به امضاء رسید تعهدی که در نتیجه آن ایجاد می‌گردد در دفتر به ثبت رسیده و از میزان اعتبار کاسته گردد.

۹- استفاده از سامانه حسابداری تعهدی در مورد درآمد و هزینه‌ها تا آنجا که ممکن است باید معمول داشت. هر گونه تعهدی به عنوان هزینه باید در دفتر به ثبت رسیده و هر گونه 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 دارائی ثابت بر اساس قیمت تمام شده، و در صورتیکه قیمت تمام شد. معلوم نباشد براساس برآورد تقریبی بهای آن نگهداری شود. منظور نمودن میزان استهلاک دارائی ثابت شهرداری لزوی ندارد مگر در مورد برآورد هزینه واحد کار یا وقتیکه پول نقد برای جبران استهلاک کنار گذاشته می‌شود.

۱۱- اگر چه منظور کردن استهلاک در حساب دارائی ثابت شهرداری ضرورت ندارد ولی در صورتیکه سامانه حسابداری بهای تمام شده مورد عمل باشد باید میزان استهلاک را منظور نمود.

۱۲- در نگهداری حساب‌های بنگاه‌های شهرداری که بصورت بازرگانی اداره می‌گردند، باید از همان طبقه بندی که در بنگاه‌های مشابه خصوصی معمول است پیروی نمود. مثلاً بیمارستان، کتابخانه، یا پرورشگاه باید همان متری رامعمول دارند که در بنگاه‌های مشابه خصوصی معمول است.

۱۳- در فواصل معینی از زمان کلیه حساب‌های شهرداری باید از طرف حسابرسی مستقل مورد رسیدگی قرار گیرد.

۱۴- گزارش‌های 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 شهرداری‌هایی که از لحاظ وسعت درآمد و جمعیت نزدیک و مشابه به یکدیگر هستند، سامانه واحدی را در اداره امور مالی و نگاهداری حساب‌های خود مورد استفاده قرار دهند. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۱۰)

اصول حسابداری در شهرداری‌ها و مفهوم بودجه

حسابداری و بودجه لازم و ملزوم و در حقیقت مکمل یکدیگرند و در مورد موسسات دولتی و شهرداری‌ها این همبستگی و پیوستگی دائمی، آنچنان است که باید گفت بودجه و حسابداری شرط لازم و کافی برای اداره امور و اعمال مدیریت صحیح می‌باشد که در این رابطه بودجه شرط لازم و حسابداری شرط کافی محسوب می‌گردد. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۱۷)

الف) تعریف بودجه

در قانون محاسبات عمو می مصوبه ۱۳۴۹ بودجه بدین صورت تعریف شده است.

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین و اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدف های دولت می شود بوده از سه قسمت تشکیل می شود:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است:

الف- بودجه عادی برای وزارتخانه ها و موسسات دولتی

ب- بودجه عمرانی، برای اجرای برنامه های عمرانی

۲- بودجه شرکت های دولتی

۳- بودجه موسساتی که تحت عنوان غیر از عناوین بالا در بودجه کل کشور منظور می شود.

در این تعریف اصل وحدت بودجه که یکی اساسی ترین اصول بودجه می باشد بطور کامل مورد توجه قرار گرفته است. بموجب قانون شهرداری ها مصوب تیرماه ۱۳۲۴ "هر شهرداری دارای بودجه ای است که پس از تصویب انجمن شهر قابل اجرا می باشد"

در آیین نامه مالی شهرداری ها مصوب تیرماه ۱۳۴۶ بودجه چنین تعریف شده است:

بودجه سالانه شهرداری عبارتست از یک برنامه جامع مالی که در آن کلیه خدمات و فعالیت ها و اقداماتی که باید در طی سال مالی انجام شود، همراه با برآورد مبلغ و میزان مخارج درآمدهای لازم برای تامین هزینه انجام آنها پیش بینی می شود و پس از تصویب انجمن شهر قابل اجرا است.

به موجب ماده ۲۵ آئین نامه مالی شهرداری ها "بودجه شهرداری ها باید براساس برنامه ها، وظایف و فعالیت های مختلف و هزینه هر یک از آنها تنظیم گردد" بنابراین بودجه مورد عمل در شهرداری ها بودجه ایست برنامه ای که بموجب آن می بایست وظایف قانونی شهرداری ها طبقه بندی شود. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۲۳)

بودجه بندی، بخش مهمی از فرآیند برنامه ریزی در یک سازمان است. بودجه بندی نیز همانند سایر فعالیت های برنامه ریزی به یافتن یک راه حل از میان راه های مختلف کمک می کند. معیارهای کمی که بوسیله ضوابط حسابداری در بودجه تعیین شده اند، ملاک بخش عملکرد آتی موسسه خواهند بود از این رو بودجه را می توان نوعی استاندارد بحساب آورد. بودجه می تواند عامل محرک مدیران در تفکر درباره این مشکلات قبل از وقوع آنها باشد. (عربی فرید، ۱۳۸۰، ص ۳۱)

ب) اصل سالانه بودجه در شهرداری ها

دوره مالی بودجه کاملاً اختیاری و در شرایط خاص تغییرپذیر است. بنابراین بودجه ممکن است برای مدت یک روز، یک هفته، یک ماه و یکسال و حتی بیشتر از یکسال تهیه و تنظیم گردد، اما دوره دوازده ماهه که همواره منطبق با سال مالی می باشد بدون تعارض و بطور متعارف بعنوان یک اصل مورد قبول قرار گرفته و آنرا "اصل سالانه بودجه" خوانده اند.

در ماده ۶۶ قانون شهرداری ها مصوب تیرماه ۱۳۳۴ "اصل سالانه بودجه" به شرح زیر عنوان می گردد.

"سال مالی شهرداری ها یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه شروع و در اواخر اسفندماه خاتمه می یابد." در شهرداری ها بمنظور، پرداخت تعهداتی که از محل اعتبارات سال بودجه ایجاد شده است "دوره عمل" معمول است بدین معنی که هزینه های تعهد شده و پرداخت نشده می بایست از محل اعتبارات بودجه همان سال تامین و پرداخت گردد، هرچند هزینه انجام شده بعد از انقضای سال مالی صورت گرفته باشد.

ماده ۱۴ آئین نامه شهرداری‌ها مصوب تیرماه ۱۳۴۶ در این مورد چنین مقرر دارد: "دوره عمل بودجه هر سال تا ۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد خواهد بود و تعهداتی که تا آخر اسفندماه هر سال تحقق یافته باشد تاخاتمه دوره عمل بودجه از محل اعتبار مربوطه قابل پرداخت است"

اصل تعادل بودجه: به موجب این اصل تهیه و تنظیم بودجه در شهرداری‌ها به روشی صورت خواهد گرفت که همواره توازن بین درآمد و هزینه های پیش بینی شده را برقرار سازد. ممکن است درآمد شهرداری‌ها متأثر از شرایط گوناگون اقتصادی، اجتماعی و مالی و گاهی کمتر از هزینه های آن برآورد شود، در اینصورت شهردار مواجه با کسری بودجه می گردد این کسر بودجه به میزان متعارف و معقول قابل قبول بوده ولی بیش از حد متعارف آن نامعقول و غیرقابل قبول است. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۳۰)

اصل جامعیت بودجه: بنابراین اصل لازم است کلیه درآمدها و هزینه ها بدون هیچگونه دخل و تصرفی و بطورناخالص در بودجه ومنعکس گردد.

در هنگام تهیه و تنظیم بودجه هیچیک از اقلام درآمد و هزینه شهرداری‌ها با یکدیگر تهاثر نخواهد شد و در اجرای بودجه نیز کلیه عوارض وصولی و هزینه های انجام شده به تفکیک و تحت سرفصل های جداگانه به حساب هزینه هابدهکار و یا به حساب درآمدها (عوارض وصولی) بستانکار می گردد.

اصل وحدت بودجه: در اجرای این اصل کلیه درآمدها و هزینه های شهرداری در یک سند واحد بنام بودجه کل تهیه و تنظیم و به مرجع قانونی ذیربط برای تصویب تقدیم می گردد.

اصل انعطاف پذیری: برطبق این اصل درآمدها و هزینه های برآورد شده در بودجه بر اساس معیارهای فنی و علمی و بر طبق اطلاعات دقیق آماری وبوسیله کارشناسان باتجربه و مطالعه تهیه و تنظیم می شود.

در ماده ۲۸ آئین نامه شهرداری‌ها مصوب تیرماه ۱۳۴۳ در مورد اصل انعطاف پذیری بودجه در، شهرداری‌ها چنین آمده: "شهردار می تواند اعتبارات مصوب در بودجه برای هر یک از موارد هزینه ها یا فعالیت‌های داخل در یک طبقه را تاده درصد تقلیل یا فزایش دهد بنحوی که ازاعتبار کلی مصوب برای آن وظیفه تجاوز نشود.

ج) مراحل بودجه: بودجه از زمان شروع تا خاتمه دارای چهار مرحله به شرح ذیل است:

مرحله تهیه و تنظیم بودجه

مرحله تصویب بودجه

مرحله اجرای بودجه

مرحله تفریغ بودجه

اجرای بودجه از لحاظ انجام هزینه خود به دو مرحله تقسیم می گردد:

الف- مرحله اداری و حقوقی شامل: تشخیص- تامین اعتبار- تعهد- تسجیل- حواله درخواست وجه- پرداخت که بموجب قانون لازم الاجرا می باشد.

ب- مرحله مالی و حسابداری شامل: ثبت عملیات و فعالیت‌های مالی شهرداری در دفتر روزنامه و نقل آن به دفاتر کل و معین، تهیه تراز عملیات ماهیانه (تراز آزمایشی) انجام اصلاحات درپایان دوره و بازتاب آنان درسرفصل های مربوطه در دفتر کل ازطریق دفتر روزنامه، بستن حساب‌های دائمی و موقت در پایان دوره مالی و نقل حساب‌های دائمی از طریق تراز اختتامیه و تراز اختتامیه به سال مالی بعد و بالاخره تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی و صورت حساب‌های نهایی درپایان سال مالی همراه

باضمائیم مربوط به آن، اجرای این مرحله با برقراری یک سامانه صحیح حسابداری که در فاصله زمانی مناسب نظارت مستمر بر امور مالی را ایجاد نماید امکان پذیر است. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۲۱)

د) طبقه بندی بودجه: بودجه در شکل نوین خود به شرح زیر طبقه بندی گردیده است:

طبقه بندی عملیات، طبقه بندی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار، طبقه بندی هزینه‌ها، طبقه بندی واحد سازمانی، طبقه بندی اقتصادی

طبقه بندی عملیات: عناوین طبقه بندی عملیات یا طبقه بندی وظایف - برنامه ها و فعالیت‌های هر شهرداری به شرح زیر می‌باشد:

- ۱ - امور عمومی شهرداری
 - ۲- طراحی شهرو خدمات مهندسی و نظارت ساختمانی و شهرسازی
 - ۳ - خیابان سازی و آسفالت
 - ۴ - خدمات بهداشتی شهری
 - ۵ - پارک سازی و درختکاری و زیبائی شهر
 - ۶ - حفاظت شهر
 - ۷ - آب- فاضلاب- برق و گاز
 - ۸ - خدمات اجتماعی
 - ۹ - خدمات تعاونی و خیریه
- طبقه بندی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار: عناوین طبقه بندی و درآمد شهرداری‌ها و شماره قرارداد آنها به شرح زیر می‌باشد.

- ۱ - سهمیه شهرداری از پرداخت وزارت کشور
- ۲ - عوارض توام با مالیات وصولی در محل
- ۳- عوارض بر ساختمان‌ها و اراضی
- ۴ - عوارض برارتباطات و حمل و نقل
- ۵ - عوارض بر پروانه ها، کسب و فروش و تفریحات
- ۶ - درآمدهای حاصل از فروش و درآمدهای وصولی در مقابل خدمات
- ۷- درآمد تاسیسات شهرداری و جرایم و تخلفات
- ۸ - درآمد حاصل از وجوه و اموال شهرداری
- ۹- کمک بلاعوض و هدایا و وام ها و استفاده از موجودی های نقدی و دوره های قبل

طبقه بندی هزینه ها:

هزینه شهرداری های کشور به چهار فصل و ۲۰ ماده به شرح نگاره زیر تقسیم گردیده است:

فصل اول - هزینه های پرسنلی

ماده ۱ - حقوق دستمزد
ماده ۲ - مزایا و کمک ها

فصل دوم - هزینه های اداری

ماده ۳ - هزینه سفر - مأموریت - حمل و نقل و ارتباطات ماده ۴ - اجاره و کرایه

ماده ۵ - خدمات قراردادی اداری و جاری ماده ۶ - سوخت، برق، آب

ماده ۷ - مواد و لوازم مصرف شدنی ماده ۸ - هزینه های پیش بینی نشده

فصل سوم - هزینه های سرمایه ای

ماده ۹ - مطالعه برای ایجاد ساختمان و تاسیسات

ماده ۱۰ - خرید ساختمان، زمین حقوق انتفاعی

ماده ۱۱ - ساختمان

ماده ۱۲ - ماشین آلات و تجهیزات عمده

ماده ۱۳ - سایر کالاهای مصرف نشدنی

ماده ۱۴ - خرید مصالح و لوازم ساختمانی و تاسیساتی

ماده ۱۵ - وام یا مشارکت در سرمایه، بخش خصوصی و عمومی

فصل چهارم - پرداختهای انتقالی

ماده ۱۶ - کمک و اعانه و پرداختهای دیگر، بخش عمومی

ماده ۱۷ - کمک و اعانه بخش خصوصی

ماده ۱۸ - باز پرداخت وام و پرداخت بهره وامها

ماده ۱۹ - پرداختهای انتقالی به کارکنان

ماده ۲۰ - دیون (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۲۷)

خلاصه دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه شهرداری ها

فصل اول - کلیات، شامل اهداف تهیه و تنظیم بودجه و تعاریف مرتبط با این مورد.

فصل دوم - طبقه بندی در بودجه شهرداری

۱- طبقه بندی وظایف - برنامه - فعالیت و طرح، فعالیت های شهرداری به سه طبقه اصلی تقسیم می شود که عبارتند از:

وظیفه خدمات اداری، وظیفه خدمات شهری، وظیفه امور شهری و عمران شهری.

۲- طبقه بندی درآمدها و شماره قرار دادی آنها

۳- طبقه بندی هزینه ها و شماره قراردادی آنها

فصل سوم - پیش بینی درآمد بودجه و تخصیص به اعتبارات

۱- نحوه پیش بینی به تفکیک منابع مختلف

۲- تخصیص درآمدها و منابع تامین اعتبار به اعتبار اجرای وظایف مختلف

۳- هزینه های پرسنلی

فصل چهارم - برآورد اعتبار هزینه ها

۱- هزینه های اداری

۲- هزینه های سرمایه ای

۳- هزینه های انتقالی

فصل پنجم - تنظیم فرمهای نهایی، حاوی اطلاعات کلی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در دو بخش درآمد عمومی شهرداری و درآمد سازمانها و موسسات تابعه تنظیم می شود.

فصل ششم - اصلاح بودجه - متمم بودجه - بودجه اختصاصی

فصل هفتم - تفریغ بودجه، شهرداری موظف است پس از خاتمه دوره عمل بودجه، به منظور تعیین وضعیت حاصل از اجرای بودجه، تفریغ بودجه تنظیم نماید.

"تفریغ بودجه عبارتست از صورت مقایسه ارقام پیش بینی شده در بودجه با درآمدهای وصولی قطعی از یک طرف و هزینه های برآوردی با عملکرد واقعی پرداخت هزینه ها از طرف دیگر"

فصل هشتم - وظایف مرتبط با تهیه و تنظیم، تصویب و نظارت بر اجرای بودجه و حسابداری بودجه. (بهرامی، ۱۳۷۶، ص ۴۰)

ارائه پیشنهاداتی برای بهبود فرآیندهای حسابداری در شهرداریها

برای بهبود فرآیندهای حسابداری در شهرداریها، می توان پیشنهادات زیر را در نظر گرفت:

۱. **استفاده از نرم افزارهای حسابداری پیشرفته:** پیاده سازی سیستم های نرم افزاری حسابداری مدرن می تواند به بهبود دقت و سرعت در ثبت و گزارش گیری مالی کمک کند. این نرم افزارها می توانند به اتوماسیون فرآیندها و کاهش خطاهای انسانی منجر شوند.

۲. **آموزش و توانمندسازی کارکنان:** برگزاری دوره های آموزشی برای کارکنان حسابداری و مالی شهرداریها به منظور آشنایی با اصول و استانداردهای جدید حسابداری و همچنین فناوری های نوین می تواند به بهبود کیفیت کار و افزایش کارایی کمک کند.

۳. **تقویت کنترل های داخلی:** ایجاد و تقویت سیستم های کنترل داخلی مؤثر می تواند به کاهش تقلب و خطاهای مالی کمک کند. این شامل بررسی های دوره ای و حسابرسی های داخلی است که به شفافیت و اعتمادسازی در فرآیندهای مالی کمک می کند.

۴. **گزارش گیری شفاف و به موقع:** توسعه فرآیندهای گزارش گیری مالی به گونه ای که اطلاعات به موقع و شفاف در اختیار مدیران و شهروندان قرار گیرد، می تواند به افزایش اعتماد عمومی و بهبود تصمیم گیری های مالی کمک کند.

۵. **توسعه نظام بودجه ریزی مشارکتی:** ایجاد نظام بودجه ریزی که در آن شهروندان و ذینفعان بتوانند در فرآیند برنامه ریزی و تخصیص منابع مشارکت کنند، می تواند به بهبود شفافیت و پاسخگویی در مدیریت مالی شهرداریها منجر شود.

۶. استفاده از فناوری‌های نوین: بهره‌گیری از فناوری‌های نوین مانند بلاک‌چین برای ثبت و نگهداری اطلاعات مالی می‌تواند به افزایش امنیت و شفافیت در فرآیندهای حسابداری کمک کند.

۷. تحلیل داده‌های مالی: استفاده از تحلیل‌های داده‌ای و هوش تجاری برای شناسایی الگوها و روندهای مالی می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و تخصیص منابع کمک کند.

۸. توسعه سیاست‌های مالی پایدار: تدوین و اجرای سیاست‌های مالی که بر اساس اصول پایداری و مدیریت منابع طبیعی باشد، می‌تواند به بهبود فرآیندهای مالی و تأمین منابع پایدار برای شهرداری‌ها کمک کند.

این پیشنهادات می‌توانند به بهبود کارایی و اثربخشی فرآیندهای حسابداری در شهرداری‌ها کمک کرده و در نهایت به ارتقاء کیفیت خدمات عمومی منجر شوند.

منابع و مآخذ

۱. اقوامی، داود، باباجانی، جعفر (۱۳۸۰)، اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیر انتفاعی، انتشارات سمت، چاپ دهم.
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، مسئولیت پاسخگوئی و تحولات حسابداری موضوع بیانیه ۳۴ GASB، پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه مازندران، شماره هشتم، سال سوم.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۷۸)، ارزیابی میزان پاسخگویی نظام مالی (سامانه حسابداری) دولت جمهوری اسلامی ایران، پایان نامه (دکتر)، دانشگاه علامه طباطبائی.
۴. بهرامی، پورهنک، (۱۳۷۶)، حسابداری شهرداری و مدیریت امور مالی شهرداری‌های ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ دوم.
۵. شکیباء، مقدم، (۱۳۸۴)، مدیریت سازمان‌های محلی و شهرداری‌ها، انتشارات میر، چاپ اول.
۶. طاهری، ابوالقاسم، (۱۳۷۴)، اداره امور سازمان‌های محلی، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ سوم.
۷. قهاری - منوچهر، (۱۳۶۴)، اداره امور شهر، انتشارات رامین.
۸. عرب مازار یزدی، محمد، (۱۳۸۰)، تأثیر فناوری اطلاعات بر کنترل‌های داخلی، حسابداری، شماره ۱۴۶.
۹. عربی، محمود، و، نسرين فریور، (۱۳۸۰)، حسابداری صنعتی ۳، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم.
۱۰. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۴)، استانداردهای حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسي، چاپ پنجم.