

بررسی حسابداری تعهدی در شهرداری ها

آزاده موسوی نژاد

کارشناسی ارشد حسابداری (M.A)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نطنز

چکیده

این پژوهش با هدف بررسی حسابداری تعهدی در شهرداری ها انجام شد. روش تحقیق کتابخانه ای با استفاده از کتب و مقالات و پایان نامه ها و... بود. در این پژوهش ضمن تعریف حسابداری تعهدی، حسابداری تعهدی در شهرداری ها به همراه مزایای آن مورد بررسی قرار گرفت. سپس اشکالات وارده به سیستم نقدی در شهرداری ها در دو قسمت اشکالات وارده به هزینه ها و اشکال های وارده به درآمدها ارائه گشت. در ادامه فرایند استقرار سیستم تعهدی در شهرداری ها و اصول و ضوابط طرح حساب های شهرداری معرفی شدند و در آخر گزارشگری مالی در سیستم تعهدی شهرداری ها به طور کامل توضیح داده شد.

واژه های کلیدی: حسابداری، حسابداری تعهدی، گزارشگری مالی، شهرداری

مقدمه

حسابداری تعهدی به عنوان یکی از روش های پیشرفته حسابداری، نقش حیاتی در مدیریت مالی و اقتصادی سازمان ها، به ویژه در نهادهای عمومی و دولتی ایفا می کند. در شهرداری ها، که به عنوان نهادهای محلی مسئول ارائه خدمات عمومی و مدیریت منابع شهری شناخته می شوند، استفاده از حسابداری تعهدی می تواند به بهبود شفافیت مالی، مسئولیت پذیری و کارایی در تخصیص منابع کمک کند. این روش حسابداری به جای ثبت تنها تراکنش های نقدی، تمامی تعهدات و درآمدهای پیش بینی شده را در زمان وقوع شناسایی می کند. این امر به شهرداری ها این امکان را می دهد که تصویر دقیقی از وضعیت مالی خود داشته باشند و بتوانند تصمیمات بهتری در زمینه برنامه ریزی و مدیریت منابع اتخاذ کنند. با توجه به چالش های مالی و اقتصادی که شهرداری ها با آن مواجه هستند، از جمله محدودیت های بودجه ای، نیاز به تأمین مالی پایدار و افزایش تقاضا برای خدمات عمومی، پیاده سازی حسابداری تعهدی می تواند به بهبود فرآیندهای مالی و افزایش کارایی در ارائه خدمات کمک کند. این مقاله به بررسی اهمیت و مزایای حسابداری تعهدی در شهرداری ها می پردازد.

حسابداری تعهدی

بدون شک، دولت ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با پافشاری بر حقوق شهروندان مقرر می دارد که دولت های برگزیده مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند. با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت ها و ارزیابی این مسئولیت با کمک شهروندان و نمایندگان قانونی آن ها دارد، از این رو روش های شناسایی و اندازه گیری درآمدها و هزینه های دولت ها نیز از اهمیت قابل ملاحظه ای برخوردار خواهد بود. حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه ای در اداره امور دولت ها و حکومت های محلی ایفا می نماید. حسابداری بخش عمومی و به خصوص دولتی تا اواخر دهه هفتم قرن بیستم به مجموعه ای از روش ها و رویه های فنی اطلاق می گردید که بر اساس آن منابع و مصارف مالی دولت ها و حکومت های محلی ثبت و ضبط و گزارش می گردید. سیستم فعلی حسابداری و گزارشگری دستگاه های دولتی ایران، حسابداری نقدی تعدیل شده می باشد که از قابلیت پاسخگویی مناسبی برخوردار نیست و بیشتر پافشاری بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی بوده است. انتظارات مردم از دستگاه های دولتی برای ارائه خدمات بهتر و بیشتر رو به افزایش است و پاسخگویی به این انتظارات منوط به تحصیل و مصرف کارای منابع محدود و دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده با کمک دستگاه های دولتی است. برای ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات اطلاعاتی نیاز است که از توان سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده بیرون است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های دولتی باید امکان درست هزینه ها و درآمدها فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام شده خدمات پرداخت.

از دهه ۱۳۹۰ شمسی تحولات شگرف حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی دگرگونی داده است که ثبت و طبقه بندی و گزارش منابع و مصارف دولت ها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می گردد. طی سه دهه گذشته سازگاری با تحولاتی که در زمینه اطلاعات شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات ایشان در خصوص پاسخ خواهی از مقامات برگزیده روی داده است، دولتمردان کشورهای دارای رژیم

سیاسی مردم سالار به چاره‌جویی در مورد یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداختند. بدین منظور در کشور ما برخی از سازمان‌های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند. در این رهگذر، به عنوان یکی از اصلی‌ترین حقوق شهروندی در جایگاه صاحبان حق، حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی نیز کانون توجه قرار گرفت. از این رو، دگرگونی روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی ضروریست. به منظور تحلیل هزینه و منفعت سیستم حسابداری تعهدی کامل، لازم است نخست آن را بشناسیم.

مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و واحدهای تابعه آن‌ها پافشاری داشته و نظام‌های حسابداری اغلب دولت‌های کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است. مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی نقش در خور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره مالی انجام می‌دهند، قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده با کمک دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند.

هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران بر اساس مفاهیم نظری ارائه شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است" اشخاصی که به موجب قانون با کمک مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین ساده به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی به‌بار آورنده است." در محیط‌های رقابتی ضروری است که مدیران با استفاده از فرآیند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در راه پیشرفت کار و در جهت هدف‌ها و استراتژی‌های مورد نظر سازمان به شیوه‌ای آگاهانه بپردازند (مهام و همکاران، ۱۳۸۹).

گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس جمهور و دولت کمک می‌کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش و تغییرات در منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن دلایل منطقی ارائه کند مسئولیت پاسخگویی دولت بر این پایه استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آن‌ها و نمایندگان قانونی آن‌ها برسد. در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز پافشاری شده وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌ها دولتی و دیگر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده با کمک سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که رد آن افزایش پاسخگویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود. با توجه به این که ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان

درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی همبستگی دارد، از این رو می‌توان گفت که به کارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، به خصوص برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز به طور عموم بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی پافشاری و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ بر این اساس، دگرگونی مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های آغازین قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان‌دهنده اهمیت به کارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است. در اصل هشتم از اصول دوازده‌گانه هیئت استانداردهای حسابداری دولتی مقرر^۱ شده است: مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، حسب مورد باید در اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات مورد استفاده قرار گیرد.

به دلیل اینکه بسیاری از اطلاعات مندرج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تحت رد مبنای حسابداری می‌باشد و این مبنا در کشور ما نقدی یا نقدی تعدیل شده است، بنابراین محتویات اطلاعاتی مندرج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، در مرز انتظار و مطابق با نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان نخواهد بود و بدیهی است صورت‌حساب مذکور نمی‌تواند مبنایی مناسب جهت بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی‌های آتی کشور قرار گیرد. از طرف دیگر نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بر نحوه مصارف بودجه مشهود است. نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان فراگیری اطلاعات در مورد منابع مالی کوتاه‌مدت، اطلاعات مالی در مورد وضعیت مالی واحدهای دولتی، اطلاعات مالی در مورد رعایت قوانین و مقررات، اطلاعات سودمند و سودمند برای برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی و اطلاعات مربوط به عملکرد سازمانی و مدیریت می‌باشد (اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۵).

گسترش قلمرو فعالیت‌های دولت، موجب افزایش هم‌زمان مخارج عمومی شده است. هم‌چنین، به انگیزه گسترش و توسعه نهادهای آزادی خواه در جامعه، اطلاعات عمومی آحاد جامعه و نمایندگان مجلس افزایش یافته و مردم و نمایندگان، بیش از پیش خواستار حساب دهی و پاسخ‌گویی از طرف اداره‌کنندگان منابع و اموال عمومی هستند (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶). نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌های متشکل از مفاهیم، مفروضات، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر است. مبنای نظری و پشتوانه تئوری دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد که در سازمان حسابرسی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. بر این اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این استانداردها و ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت خواهد بود.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به گزارش زیر طبقه‌بندی نمود:

۱) کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی؛

^۱. GASB

۲) تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها مالی واحدهای گزارشگر؛

۳) ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۶).

نظام حسابداری بخش عمومی دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل، مفاهیم، مفروضات و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب‌ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل‌های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است. اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند، از این رو رعایت تمامی اجزا برای دستیابی به هدف‌های ذکر شده ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

ضرورت پرداختن به این موضوع نیز بدین علت است که دولت برای پاسخگو بودنش در ثبت و گزارش اطلاعات متحمل هزینه‌های زیادی می‌شود. هزینه‌های گزارش‌های مالی و پشتیبانی و همچنین هزینه‌های حسابرسی و بعضاً دعاوی ناشی از آن و به گونه خلاصه تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منابع مالی و انسانی با اهمیتی را در بخش دولتی به خود اختصاص داده است.

با توجه به مزایای مبنای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی تعدیل شده در حسابداری دولتی از جمله شناسایی درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها و هزینه‌ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد و تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری بوده و موجب کنترل دقیق درآمدها و دیگر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و دیگر پرداخت‌های حساب‌های مستقل و اطلاعات کامل‌تر و جامع‌تری جهت نظارت بر عملکرد سازمان‌های دولتی و ارزیابی آن‌ها در اختیار قوه مقننه، دولت و دیگر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می‌دهد. در مجموع حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای عملیات و برنامه‌ها در اختیار مدیران سازمان‌های دولتی قرار می‌دهد و در مقابل در مبنای نقدی تعدیل شده، ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه‌ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است (باباجانی، ۱۳۸۵).

با توجه به این که برای اولین بار حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ در کشور ایران پیاده شده است و نتایج حاصل از آن در قالب گزارش تفریغ بودجه کل کشور و تخلفات آن در دادسرای دیوان محاسبات کشور (تاکنون در سال ۱۳۹۷) فقط برای سال ۱۳۹۴ نهایی شده بنابراین بر اساس اطلاعات موجود فقط تا عملکرد سال مالی ۱۳۹۴ قابل بررسی بوده است. اتخاذ تصمیم‌ها بهینه با کمک افراد در گرو دستیابی به اطلاعات سودمند از منابع اطلاعاتی مختلف است (احمدی و همکاران، ۱۳۹۲). نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها شاه کلید اصلی تغییر رویکرد به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد. درباره چگونگی اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک برای به اتخاذ تصمیم مناسب به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای بروز انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمدند. یکی از اقدامات اولیه این نهادها دگرگونی مدل گزارشگری مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائی که در راه گذر دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنای وجود دارد، اصطلاحات و واژگانی با کمک این نهادها طراحی شده است. مبنای تهیه صورت‌های مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن مبنای نقدی و در سوی دیگر مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است. در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر

بخش عمومی و به ویژه دولتی آن، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده به ویژه در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی (غیر بازرگانی) دولت‌ها، جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص داده است، اغلب هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی کرده‌اند. بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگوئی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگوئی با پافشاری بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های برگزیده مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه کنند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف شده است نیز مسئولیت پاسخگوئی عمومی دارند.

حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها

از دغدغه‌های اصلی نهادهای بزرگ بخش عمومی، مانند شهرداری‌ها، برخورداری از نظام مالی مناسب است. بدیهی است چنین نظامی پاسخگوی نیازهای درون و برون سازمانی از نقطه نظر مالی است. نظام مالی در صورتی می‌تواند مناسب تلقی شود که بر مبنای یافته‌های علمی و شرایط محیطی و قوانین حاکم بر فعالیت‌های سازمانی طراحی شده باشد (باباجانی، ۱۳۸۸).

حسابداری و گزارشگری مالی یکی از سیستم‌های فعال در نظام پاسخگویی حاکم بر فعالیت شهرداری‌ها به عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی است. گزارشگری مالی در تعامل و ارتباط نزدیک با سیستم‌های بودجه‌بندی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد، زمینه لازم را برای برقراری جریان آزاد اطلاعات میان مقامات اجرایی شهرداری‌ها در قامت پاسخگو و شهروندان و نمایندگان برگزیده آن‌ها در شوراهای اسلامی شهر، در جایگاه پاسخ خواه فراهم می‌کند. مسئولیت پاسخگویی عمومی بر پایه مفاهیمی چون حق دانستن واقعیات برای مردم و الزام مقامات اجرایی به دلایل منطقی درباره عملکرد خود و پیامدهای آن استوار است. رابطه مسئولیت پاسخگویی عمومی که بر مبنای حق و الزام در نهادهای بخش عمومی شکل می‌گیرد، شالوده و محور اصلی مبانی نظری و مفاهیم حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل نهادها است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی این قبیل نهادها محسوب می‌شود.

ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آن‌ها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت کننده بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و دیگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید.

بخش عمومی ایران و از جمله شهرداری‌ها برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نمایند، به نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و پرداخت‌های بخش عمومی به چهار نوع فراگیری هزینه، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت (ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور) پیروی می‌شوند. در سال‌های اخیر تلاش‌هایی در جهت تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها انجام گرفته است. مبنای ثبت فعالیت‌های مالی در شهرداری‌ها روش نقدی می‌باشد بدین معنی که درآمد از جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع اقلام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که پانزدهم اردیبهشت ماه سال بعد می‌باشد تشکیل می‌شود. طبق ماده ۴۳ آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها روش نگهداری حساب‌های

شهرداری باید مترادف یا دوبر باشد و کلیه شهرداری‌ها باید سرفصل درآمد و هزینه و دیگر حساب‌های مربوط را بر اساس مقررات دستورالعمل حسابداری و دیگر دستورالعمل‌های مالی شهرداری که با کمک وزارت کشور ابلاغ شده یا می‌شود تنظیم نمایند.

هزینه‌های استهلاک و دیگر هزینه‌های غیرنقدی در دفاتر ثبت نمی‌شوند و همچنین هزینه‌ها تا زمانی که پرداخت نشوند (با وجود تحقق هزینه) به انگیزه عدم پرداخت وجه آن شناسایی نمی‌شوند.

بنابراین سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی نیست و تا زمانی که بهای تمام شده خدمات فعالیت‌ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیات از الزامات چشم‌انداز برنامه توسعه نخواهد بود و همچنین چون یکی از ابزارهای پاسخگویی عملیاتی مدیران بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات است. تا زمانی که نتوان بهای تمام شده را به صورت دقیق اندازه‌گیری کرد، مدیران را نمی‌توان ملزم به پاسخگویی عملیاتی نمود.

در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد استفاده در فعالیت‌های غیربازرگانی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی پافشاری می‌شود. در این قبیل سیستم‌ها، اخذ وام‌های بلندمدت و خرید یا تحصیل و احداث دارایی‌های سرمایه‌ای، به عنوان جریان‌های مالی ورودی و خروجی یا منابع و مصارف ثبت و گزارش می‌شوند. به همین دلیل، دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی، در گزارش‌های مالی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی منعکس نمی‌شوند.

علت تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده تاکنون:

۱- درصد قابل توجهی از هزینه‌های مؤسسه‌های دولتی را هزینه‌های پرسنلی تشکیل می‌دهد که ارقام تعهد شده و پرداخت شده آن تقریباً مساویند؛

۲- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم وجود مالی متناهی و نیز تخصص‌های حسابداری در سطوح بالاست که مؤسسه‌ها دولتی بیشتر فاقد آن‌ها هستند؛

۳- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم انجام تغییرات و تحولات اساسی در نظام بودجه‌ریزی به منظور تبدیل بودجه برنامه‌ای به بودجه عملیاتی جهت ایجاد همبستگی میان خدمات ارائه شده با کمک سازمان‌های دولتی با بهای تمام شده خدمات مذکور است؛

۴- تبدیل مبنای حسابداری به تعهدی مستلزم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روش‌های حسابداری دولتی و طبقه‌بندی حساب‌های آن است.

از این رو، با توجه به عدم کارایی سامانه‌های حسابداری دولتی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده در بخش عمومی در زمینه‌های الزام مدیران به پاسخگویی، استقرار سامانه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین تعیین دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های این قبیل دستگاه‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است (مولانیا، ۱۳۸۹).

اهمیت و مزایای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها

۱- شفافیت مالی

حسابداری تعهدی به شهرداری‌ها کمک می‌کند تا وضعیت مالی خود را به‌طور دقیق‌تری گزارش دهند. با شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع، مدیران و ذینفعان می‌توانند به‌راحتی از وضعیت مالی شهرداری مطلع شوند و این امر به افزایش شفافیت و اعتماد عمومی منجر می‌شود.

۲- مدیریت بهتر منابع

با استفاده از حسابداری تعهدی، شهرداری‌ها می‌توانند به‌طور دقیق‌تری منابع مالی خود را مدیریت کنند. این سیستم به آن‌ها کمک می‌کند تا پیش‌بینی‌های بهتری از درآمدها و هزینه‌ها داشته باشند و در نتیجه تصمیمات بهتری در زمینه تخصیص منابع اتخاذ کنند.

۳- افزایش مسئولیت‌پذیری

حسابداری تعهدی به شهرداری‌ها این امکان را می‌دهد که به‌طور دقیق‌تری مسئولیت‌های مالی خود را شناسایی و مدیریت کنند. این امر باعث می‌شود که مدیران شهری نسبت به تصمیمات مالی خود پاسخگوتر باشند و در نتیجه به بهبود عملکرد مالی و مدیریتی منجر شود.

۴- بهبود برنامه‌ریزی مالی

این سیستم به شهرداری‌ها کمک می‌کند تا برنامه‌ریزی مالی بهتری داشته باشند. با شناسایی تعهدات مالی و پیش‌بینی درآمدها، شهرداری‌ها می‌توانند بودجه‌های دقیق‌تری تهیه کنند و از بروز کسری بودجه جلوگیری کنند.

۵- تحلیل دقیق‌تر عملکرد مالی

حسابداری تعهدی به مدیران شهری این امکان را می‌دهد که عملکرد مالی شهرداری را به‌طور دقیق‌تری تحلیل کنند. این تحلیل‌ها می‌توانند به شناسایی نقاط قوت و ضعف در مدیریت مالی کمک کنند و در نتیجه به بهبود فرآیندهای مالی منجر شوند.

۶- پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های استراتژیک

با داشتن اطلاعات دقیق و به‌روز از وضعیت مالی، مدیران شهری می‌توانند تصمیمات استراتژیک بهتری اتخاذ کنند. این امر به آن‌ها کمک می‌کند تا به‌طور مؤثرتری به نیازهای شهروندان پاسخ دهند و خدمات بهتری ارائه دهند.

۷- تسهیل در گزارش‌دهی به ذینفعان

حسابداری تعهدی به شهرداری‌ها این امکان را می‌دهد که گزارش‌های مالی دقیق‌تری به ذینفعان، از جمله شهروندان، دولت و دیگر نهادهای مرتبط ارائه دهند. این گزارش‌ها می‌توانند به افزایش اعتماد عمومی و بهبود ارتباطات با ذینفعان کمک کنند. در نهایت، حسابداری تعهدی به‌عنوان یک ابزار مؤثر در مدیریت مالی شهرداری‌ها، می‌تواند به بهبود شفافیت، مسئولیت‌پذیری و کارایی در ارائه خدمات عمومی کمک کند. با پیاده‌سازی این سیستم، شهرداری‌ها می‌توانند به‌طور مؤثرتری به نیازهای شهروندان پاسخ دهند و در راستای توسعه پایدار و بهبود کیفیت زندگی در شهرها گام بردارند.

اشکالات وارده به سیستم نقدی در شهرداری‌ها

۱) اشکالات وارده به هزینه‌ها

- الف- عدم ثبت هزینه‌های تحقق یافته به انگیزه فقدان اعتبار و نقدینگی در حساب هزینه‌های همان سال و ثبت آن در هزینه‌های سال‌های بعد و یا دیون بامحل.
- ب- ثبت هزینه‌های تحقق یافته هر سال در حساب‌های دریافتنی و پیش‌پرداخت‌ها و ثبت آن در هزینه‌ها یا دیون بلامحل در سنوات بعد به انگیزه فقدان اعتبار در سال انجام هزینه.
- ج- ثبت هزینه انجام شده مازاد بر اعتبار برخی مواد هزینه به موارد دیگر (جابجایی مواد هزینه) و یا جابجایی هزینه‌های خدمات شهری و اداری به هزینه‌های عمرانی با توجه به تخصیص ۴۰ درصدی بودجه به اعتبارات عمرانی طبق قانون شهرداری‌ها که این مورد طبق جابجایی فصول صورت می‌گیرد.
- د- عدم ابطال مناسب مدارک و مستندات هزینه‌های انجام شده.
- ه- واگذاری برخی خدمات پیمانی و یا دریافت کالا و خدمات از سازمان تابعه شهرداری بدون رعایت تشریفات لازم و مفاد ماده ۱۹ آئین‌نامه معاملات.
- و- عدم کسر صحیح و کامل کسورات قانونی و پرداخت به موقع آن به مراجع ذیصلاح و اخذ رسید از آن‌ها چون ارسال چک بیشتر با کمک پست صورت می‌گیرد.
- البته اگر سرفصل هر یک از هزینه‌ها را به تفکیک و جزء به جزء بررسی نمائیم اشکالات هر سه فصل بی شمار خواهد بود.

۲) اشکال های وارده به درآمدها

- اشکال های وارده به درآمدها با توجه به نوع و سرفصل آن‌ها تشریح می‌شود.
- الف- درآمد پایبند ساختمانی از عمده‌ترین درآمد شهرداری‌ها می‌باشد. این درآمد به انگیزه پیچیدگی در شناسایی و حجم آن، محاسبات ریالی آن نیز به لحاظ اعمال ضوابط و مقررات شهرسازی و دستورالعمل‌های گوناگون و عدم کنترل محاسبات مقداری و ریالی با کمک فرد یا واحدی مستقل از محاسبه‌کنندگان به فراوانی دارای اشتباه محاسباتی خواهد بود که احتیاج به بررسی و رسیدگی طبق برنامه تنظیم شده با کمک حسابرسان با توجه به حجم عملیات دارد. هم‌چنین بخشی از عوارض وصول نشده از جمله عوارض نوسازی که فیش آن‌ها صادر و در جهت پرداخت تحویل شهروندان گردیده در حساب‌ها ثبت نمی‌شود.
- ب- در سرفصل عوارض بر ارتباطات و حمل و نقل که با کمک سازمان‌ها و مؤسسه‌های دیگر وصول و به حساب شهرداری واریز می‌گردد باید توجه داشت که شهرداری فقط عوارض واریز شده را ثبت می‌کند و عوارض قابل وصولی از کنترل شهرداری بیرون بوده و صحت مبالغ واریز شده مورد کنترل و بررسی قرار نمی‌گیرد.
- ج- در سرفصل عوارض بر پایبندهای کسب، فروش، اماکن عمومی، تفریحات و انمونه آن فقط عوارض وصول شده شناسایی می‌گردد و برای بخشی از عوارض از مشتریان که به صورت چک تقسیط شده دریافت می‌شود و هم‌چنین نسبت به عوارض تحقق یافته و وصول نشده (از جمله عوارض اصناف) ثبتی در حساب‌ها صورت نمی‌گیرد.
- د- در سرفصل درآمد تأسیسات شهرداری و جرائم و تخلفات، اشکال های متعددی وجود دارد عمده‌ترین درآمدی که در این طبقه ثبت می‌گردد، درآمد ناشی از جرایم تخلفات ساختمانی است که درصد قابل توجه درآمد سالیانه شهرداری‌ها را تشکیل می‌دهد. درآمد مزبور به دلیل شمار ارقام، مبانی محاسباتی گوناگون و پیچیدگی محاسبات و دستورالعمل و بخشنامه‌های

مرتبط با آن و عدم کنترل مقادیر و محاسبات ریالی تاکنون فرد یا واحد مستقل در شهرداری با مشکل مواجه بوده و بخشی از عوارض مزبور طی توافق کلی تعیین می‌گردد. هم‌چنین حداقل و حداکثر جرایم تخلف، در شهرداری محاسبه و کمیسیون ماده صد بدون درج نحوه تعیین جریمه بین حداقل و حداکثر، مبلغی را به عنوان جریمه تعیین که مبانی آن قابل کنترل و قابل تسری به پرونده‌های دیگر نمی‌باشد.

طبقه‌بندی برخی از دریافت‌ها و پرداخت‌های خاص بر اساس نوع رویداد واقع شده، به عوض چگونگی دریافت و پرداخت انجام شده می‌باشد؛ به عنوان نمونه شرکتی که کالای خود را به اقساط می‌فروشد و مبلغ قسط را در سال‌های بعد دریافت می‌کند به عقیده منتقدین نباید اقساط دریافتی را به عنوان جریانات نقدی ورودی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی نماید زیرا دریافت هر یک از اقساط برگشت سرمایه‌گذاری شرکت در اسناد اقساطی را نشان می‌دهد و باید به عنوان سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شود (مهری قهفرخی، ۱۴۰۱).

فرایند استقرار سیستم تعهدی در شهرداری‌ها

به منظور استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها، و به منظور ارائه تصویری مناسب از وضعیت عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی و تهیه و تنظیم صورت‌های مالی مبتنی بر اصول و مفروضات پذیرفته شده حسابداری و هم‌چنین در راستای تحقق اهداف برنامه چهارم توسعه به منظور فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تنظیم بودجه به شکل عملیاتی اقدامات اساسی به گزارش ذیل صورت می‌گیرد.

➤ گام اول: تدوین فهرست حساب‌های شهرداری (کدینگ)

مقدمه: وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. اعضای شورای شهر و مدیران شهرداری در تصمیم‌های مالی گوناگون در سطح اقتصاد خرد و کلان شهر به اطلاعات مالی نیاز دارند. این تصمیم‌ها سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی شهر را رقم می‌زند و بنابراین در صورتی که تصمیم‌ها آگاهانه و مبتنی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد شهر آسیب می‌بیند.

شهرداری‌ها و سازمان‌های تابعه آن از جمله مؤسسه‌هایی هستند که با مجوز وزارت کشور و با توجه به قوانین شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران و نیز قانون شهرداری اداره می‌شوند. سیستم حسابداری شهرداری اصفهان از زمان تأسیس تاکنون برگرفته از نظام مالی و آئین نامه مالی شهرداری‌ها به صورت نقدی (بعضی نقدی تعدیل شده) می‌باشد و آنچه از عملکرد فعلی شهرداری اصفهان استنتاج می‌گردد، روش‌های مورد عمل به همان بیان فرضی در دستورالعمل فوق‌الذکر در مورد حساب‌ها به خصوص درآمد و هزینه‌ها به کار گرفته نمی‌شوند.

از این رو کدینگ مزبور منطبق با اصول مورد قبول حسابداری (مبنای تعهدی) نمی‌باشد و تهیه و ارائه فهرست حساب‌ها بر اساس سرفصل‌های استاندارد و منطبق با اصول مورد قبول حسابداری اولین قدم در استقرار مبنای تعهدی حسابداری در شهرداری‌ها می‌باشد. هم‌چنین تهیه فهرست حساب‌ها در سطوح کل، معین و تفصیل بایستی به شکلی صورت گیرد که ضمن رعایت استانداردهای حسابداری، نیازها و الزامات قانونی شهرداری‌ها را هم فراهم آورد.

هدف ها و اصول کلی:

به طور کلی هدف از سرفصل های حساب، ایجاد امکان طبقه بندی و تفکیک حساب ها به منظور جمع آوری و کنترل اطلاعات و ارقام مالی و تهیه و ارائه گزارش ها و اعمال کنترل های داخلی و تبیین نتایج فعالیت های شهرداری و سازمان تابعه آن می باشد. در طرح حساب ها کوشش به عمل آمده است تا نظام پیشنهادی دارای خصوصیات زیر باشد:

الف- سادگی و سهولت استفاده

ب- جامعیت (برای همه فعالیت ها و اقلام مهم، حساب در نظر گرفته شده است).

پ- انعطاف پذیری

ت- امکان ثبت و نگهداری حساب ها به روش نقدی به گونه هم زمان

ثبت کلیه عملیات با استفاده از سیستم مکانیزه مالی انجام گیرد (مهدوی و همکاران، ۱۳۹۰).

اصول و ضوابط طرح حساب های شهرداری

حساب های شهرداری بر اساس شناخت انجام یافته و مطالب مطرح شده در اصول و مبانی طرح حساب های قیمت تمام شده خدمات و همچنین بر مبنای پیش بینی نیازهای آتی و گستردگی فعالیت های شهرداری، تهیه و تنظیم گردیده اند. حساب های شهرداری به نحوی طراحی گردیده اند که کلیه اطلاعات مورد نیاز مدیریت در رابطه با سودآوری فعالیت ها و پروژه ها و حسابداری مالی از آن ها قابل استخراج می باشد و کلیه عملیات صدور اسناد حسابداری به صورت متمرکز در دوایر مربوطه صورت می پذیرد. همچنین طراحی حساب ها به شکلی صورت گرفته که در نهایت طبقه بندی حساب های سود و زیان (درآمد و هزینه) به نحوی باشد که صورت تفریغ بودجه شهرداری ها قابل استخراج باشد. در طرح و طبقه بندی حساب های شهرداری هدف های زیر مد نظر قرار گرفته است:

الف) ایجاد مبانی لازم جهت طبقه بندی، ثبت و استخراج اطلاعات

ب) تفکیک و کنترل هزینه ها به منظور نیل به اهداف پیش بینی شده.

اصول و مبانی طرح حساب های مالی:

هزینه های شهرداری در حساب های آماری در سه گروه هزینه های خدمات اداری، هزینه های خدمات شهری و هزینه های عمران شهری تفکیک گردیده اند. هر یک از گروه های فوق شامل هزینه های پرسنلی، اداری، سرمایه ای و انتقالی به شرح فهرست حساب های معین می باشد.

جهت تهیه صورت تفریغ بودجه شهرداری حساب های آماری پیش بینی شده که ضمن مشخص نمودن عوامل هزینه، طبقه بندی مواد و هزینه را نیز مشخص می کند.

اصول و مبانی طرح حساب های قیمت تمام شده:

نظام حسابداری قیمت تمام شده خدمات شهرداری بر اساس روش "هزینه یابی پروژه" در رابطه با پروژه ها و هزینه یابی بر مبنای فعالیت جهت انجام خدمات شهری طراحی گردیده است.

حساب‌های شهرداری بنحوی طراحی گردیده‌اند که می‌توان قیمت تمام شده هر یک از پروژه‌ها و خدمات انجام یافته را مشخص نمود.

سیستم‌های مکانیزه:

با توجه به وسعت و گستردگی فعالیت شهرداری‌ها سطوح حساب‌های گروه، کل، حساب معین و شماره‌ها بر حسب نیاز برای تفصیل حساب‌ها در نظر گرفته شده است.

با توجه به مطالب مذکور سیستم مکانیزه حسابداری طراحی شده در محیط ویندوز به صورت شبکه و دارای قابلیت‌های ذیل می‌باشد:

الف) توان نگهداری اسناد به صورت موقت و قطعی و قابلیت گزارش‌گیری در هر دو صورت و یا هر کدام از آن‌ها به صورت انتخابی.

ب) قابلیت انتقال اسناد موقت به درون و یا بیرون از سیستم به فرمت Excel.

پ) پشتیبانی قابلیت Unique در سطح نخست و دوم تفصیلی و استخراج گزارش‌های مورد نیاز به صورت چاپی و یا در محیط Excel به صورت انتخابی.

ت) قابلیت دریافت سه فیلد مقدار، شماره و تاریخ در محیط ورود اسناد بر حسب نیاز کاربر و استخراج گزارش‌ها بر حسب مقدار، شماره و تاریخ‌های درج شده.

ذکر این نکته ضروری می‌باشد که فهرست حساب‌های ارائه شده به عنوان فهرست جامع طراحی گردیده است که بر حسب مورد، با تغییراتی مورد استفاده قرار گرفته و دارای جامعیت استخراج گزارش‌های تلفیقی را نیز دارا می‌باشد (حیدریان و سلطان تویه، ۱۳۹۶).

➤ گام دوم: شناسائی، طبقه‌بندی و پلاک‌کوبی دارائی‌های ثابت

علی‌رغم الزامی که شهرداری‌ها به موجب آئین‌نامه خود در ثبت و گزارش کلیه اموال خود به همراه بودجه دارند هم‌اکنون بودجه و تفریغ بودجه در شهرداری‌ها فاقد چنین گزارشی است و شهرداری‌ها به واسطه استفاده از مبنای نقدی حسابداری کلیه خریدهای دارایی‌های خود را در سال مربوطه به حساب هزینه منظور نموده و سیستم جامع و کارآمدی به منظور ثبت و نگهداری حساب دارایی‌های ثابت در شهرداری وجود نداشته و به همین ترتیب محاسبه و لحاظ استهلاک نیز هنگام کار در شهرداری‌ها منتفی گشته است.

از این رو با توجه به اشکال‌های موجود در حساب‌های اموال و املاک (دارایی‌های ثابت منقول و غیرمنقول) که بر اساس روش موجود در زمان تحصیل بدون انعکاس بهای تمام شده و استهلاک آن‌ها به حساب هزینه‌های طی دوره منظور می‌گردد جهت اصلاح حساب‌های فوق‌الذکر و دارایی‌ها انجام اقدامات ذیل ضروری می‌باشد.

۱-۲) انجام مشاهده عینی - صورت‌برداری و تهیه صورت ریز اموال (دارایی ثابت منقول)

- تعیین محل استقرار - پلاک‌کوبی و کدگذاری آن‌ها

- تطبیق و کنترل صورت ریز نهایی مذکور با آمار و اطلاعات موجود در واحدها

- قیمت‌گذاری اقلام مذکور با توجه به اسناد و مدارک خرید موجود در امور مالی و با استفاده از نظرات کارشناس رسمی

- محاسبه استهلاک انباشته اقلام مذکور - با توجه به نرخ مالی استهلاک مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم

- تعیین ارزش دفتری دارایی‌ها
- انجام ثبت‌های اصلاحی در دفاتر
- ۲-۲) بررسی اطلاعات موجود در خصوص دارایی‌های ثابت غیرمنقول (زمین و ساختمان)
- تطبیق آن‌ها با اسناد مالکیت موجود
- تهیه صورت ریز املاک با مشخصات کامل و وضعیت
- قیمت‌گذاری املاک مذکور با استفاده از ارزش مبادلاتی یا نظرات کارشناسان رسمی
- تعیین ارزش کلی دارایی‌های مذکور
- صدور اسناد اصلاحی در دفاتر مالی

➤ گام سوم: استقرار نرم افزار مالی یکپارچه

هم اکنون یک نرم افزار واحد در کلیه شهرداری‌های کشور مورد استفاده قرار می‌گیرد که نرم افزار مذکور همخوانی بر کدینگ بودجه شهرداری‌ها و در قالب ۴ فصل و ۲۰ ماده و همچنین برنامه‌ها و طرح‌های عمران طراحی گردیده است. در واقع مدیریت مالی شهرداری‌ها از فقدان یک نرم افزار مالی یکپارچه که قابلیت ثبت کلیه عملیات مربوط به حقوق و دستمزد - حسابداری و دارایی‌های ثابت را دارا باشد رنج می‌برد و تهیه و استقرار نرم‌افزار مالی یکپارچه در شهرداری‌ها با حداقل زیرسیستم‌های ذیل اجتناب ناپذیر است.

- نرم افزار حسابداری ۶ سطحی تحت شبکه
- نرم افزار انبار تحت شبکه
- نرم افزار حقوق و دستمزد تحت شبکه
- نرم افزار دارایی ثابت تحت شبکه
- نرم افزار تدارکات تحت شبکه
- نرم افزار خزانه‌داری تحت شبکه
- فرآیند استقرار نرم افزار مذکور با گام‌های اجرایی ذیل همراه خواهد بود.
- بررسی رویه‌ها و ترتیب‌های موجود و پیشنهاد اصلاح‌های لازم
- آموزش کاربری سیستم‌ها
- ورود کدینگ طراحی شده در گام اول
- ورود اطلاعات پایه و استقرار سیستم‌ها
- ورود اطلاعات پرسنلی به منظور محاسبه حقوق و دستمزد
- ورود کلیه اطلاعات دارایی ثابت
- تعریف مراکز هزینه (غفوری، ۱۳۹۸).

گزارشگری مالی در سیستم تعهدی شهرداری‌ها

گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی به عموم مردم را انجام دهد. گزارشگری مالی همچنین نیازهای استفاده‌کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارش‌های مالی به عنوان یک منبع اساسی اطلاعاتی اتکاء می‌کنند، تأمین می‌نماید. به همین علت اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی باید نیازهای

استفاده‌کنندگان و تصمیماتی که می‌گیرند را مورد توجه قرار دهد از سوی دیگر وظیفه پاسخگویی عمومی در گزارشگری مالی دولتی مهم‌تر از گزارشگری مالی در بخش خصوصی و واحدهای انتفاعی است، از این رو مسئولیت مذکور جزء لاینفک کلیه هدف‌های گزارشگری مالی دولت محسوب می‌گردد.

به راستی گزارشگری مالی و صورت‌های مالی در بخش دولتی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ادا نموده و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر نماید مسئولیت مذکور را ارزیابی نمایند. هم‌چنین صورت‌های مالی می‌بایست اطلاعاتی فراهم نماید که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا علاوه بر ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ نمایند.

یکی از مهم‌ترین وظایف صورت‌های مالی و گزارشات مالی در شهرداری‌ها آن است که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است، به بیان دیگر گزارشگری مالی در شهرداری باید به موارد زیر پاسخ دهد:

- آیا پرداخت قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدماتی که شهروندان در سال جاری دریافت نموده اند، به سال بعد شهروندان انتقال یافته است؟

- آیا برای تهیه و تدارک کالا خدمات سال جاری، منابع مالی انباشته گذشته مورد استفاده قرار گرفته است؟
- آیا درآمدهای سال جاری علاوه بر بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده سال جاری منابع مالی انباشته را نیز افزایش داده است؟

بعد استراتژیک دیگر گزارشات و صورت‌های مالی شهرداری‌ها این است که باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و هم‌چنین مصرف آن بر طبق بودجه مصوب سالانه و دیگر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرائی واحد دولتی، یاری نماید. این قبیل اطلاعات همراه دیگر اطلاعات کسب شده از منابع دیگر به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند اثربخشی، کارائی و صرفه‌های اقتصادی دولت را ارزیابی نموده و ممکن است منجر به شکل‌گیری مبنائی برای رأی دادن و مشارکت در تأمین منابع مالی دولت گردد.

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها و چگونگی تأمین نقدینگی واحد دولتی، فراهم نماید.

در واقع گزارش‌های مالی باید به استفاده‌کنندگان کمک کند تا سطح خدماتی که شهرداری می‌تواند ارائه نماید و هم‌چنین قدرت ایفای تعهدات آن را مورد ارزیابی قرار دهد. بدین ترتیب گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد وضعیت مالی شهرداری شامل اطلاعات مربوط به منابع و تعهدات واقعی جاری و غیرجاری را فراهم نماید که این اطلاعات تنها با استقرار سیستم تعهدی حسابداری محقق می‌شود.

شهرداری‌ها نیز همانند دیگر دستگاه‌های دولتی در اجرای وظایف قانونی خود مسئولیت انجام فعالیت‌های غیر بازرگانی دولت را به عهده دارند. بنابراین هدف اساسی صورت‌های مالی در شهرداری‌ها نیز هدایت جریان منابع مالی به سوی اهداف برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های مصوب آنان خواهد بود. از آنجا که سیستم موجود بودجه‌ای موجود شهرداری، بر مصرف منابع مالی در محل صحیح خود پافشاری دارد، و در آن درآمدها و هزینه‌ها مورد پافشاری قرار می‌گیرد، صورت‌های مالی نظیر ترازنامه که حاوی اطلاعاتی فراگیری کلیه اموال و دارایی‌های شهرداری به همراه کلیه بدهی‌ها و تعهدات انجام نشده آن‌ها باشد ضروری می‌نماید. از این رو می‌توان ادعا نمود بودجه و گزارش‌های بودجه‌ای به عنوان اصلی‌ترین گزارش مالی در شهرداری‌ها برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و انعکاس نتایج عملیات شهرداری از کفایت لازم برخوردار نمی‌باشد (نگینی، ۱۴۰۰).

ترازنامه

ترازنامه در شهرداری‌ها صورت حسابداری است که وضعیت مالی آن‌ها را در یک تاریخ معین نشان می‌دهد. این صورت حساب اطلاعات مالی در مورد، وضعیت دارائی‌ها، بدهی‌ها، اندوخته‌ها و مازاد تخصیص نیافته را گزارش می‌نماید. دارائی‌های جاری مندرج در ترازنامه فراگیری وجوه نقد، مطالبات، پیش‌پرداخت‌ها و موجودی مواد و ملزومات و... و بدهی‌های جاری فراگیری اسناد هزینه پرداختنی، حساب‌های پرداختنی، سپرده‌های پرداختنی، بدهی به دیگر سازمان‌ها و... خواهد بود. اندوخته‌ها را اقلامی تشکیل می‌دهند که برای منظور خاصی ایجاد شده‌اند و به همان میزان از دارائی‌های جاری را به خود اختصاص می‌دهند. این قبیل اندوخته‌ها برای موجودی مواد و ملزومات مصرف نشده پایان سال مالی، پیش پرداخت سنواتی و تعهدات قطعی نشده سنواتی (کالا و خدمات سفارشی که تا پایان سال مالی تحویل و یا انجام نشده و پرداختنی هم در مورد آن‌ها صورت نگرفته است)، ایجاد می‌شوند. مازاد تخصیص نیافته مندرج در ترازنامه شهرداری، معرف آن اندازه از دارائی‌های جاری (وجه نقد و اقلام قابل تبدیل بی درنگ به وجه نقد) می‌باشد که برای مصارف و تعهدات تازه آماده و در دسترس خواهد بود. به بیان دیگر، مازاد تخصیص نیافته که از تفاصل دارائی‌های جاری و جمع بدهی‌های جاری و اندوخته‌ها حاصل می‌شود، ارزش ویژه شهرداری محسوب می‌گردد.

صورت حساب فعالیت‌ها

این صورت حساب، نتایج عملیات مالی شامل درآمد، هزینه و تغییر در خالص دارائی‌های دوره مالی شهرداری را به عنوان یک دستگاه اجرائی منعکس می‌نماید. به بیان دیگر، در این صورت حساب کل درآمدها و دریافت‌ها و هزینه‌ها و انتقالی‌های دوره مالی شهرداری، درج و رد آن بر کاهش یا افزایش خالص دارائی‌ها، نشان داده می‌شود. صورت حساب فعالیت‌ها بر مبنای تعهدی و با پافشاری بر جریان منابع اقتصادی تنظیم می‌گردد، به همین انگیزه در بخش هزینه‌های این صورت حساب، هزینه استهلاک دارائی‌های سرمایه‌ای به جای مخارج خرید دارائی‌های سرمایه‌ای، منعکس می‌شود. این صورت حساب با توجه به عنوانی که برای آن انتخاب شده است، برحسب نوع کارایی تنظیم می‌شود، بدین معنی که نتایج عملیات مربوط به کارایی شهرداری، به صورت یکپارچه در آن منعکس می‌شود. تجمیع درآمدها و دریافت‌ها و انعکاس آن در این صورت حساب با این انگیزه انجام می‌شود که گزارشگری در مورد شهرداری به عنوان یک واحد گزارشگر و به صورت یکپارچه صورت می‌گیرد.

تنظیم صورت حساب فعالیت‌ها

این صورت حساب به منظور انعکاس درآمدها و هزینه‌ها و گزارش خالص هزینه یا درآمد شهرداری تهیه می‌شود. صورت حساب فعالیت‌ها می‌تواند بر حسب امور، فصل و یا برنامه تنظیم گردد تا اطلاعات لازم در خصوص میزان تأمین هزینه‌های هریک از طبقه‌بندی‌های مذکور، از محل درآمدهای عمومی مشخص شود. در این صورت حساب اطلاعات درآمد و هزینه به نحوی ارائه می‌شود که ضمن افشای اطلاعات درآمد و هزینه هریک از امور، فصل یا برنامه شهرداری و حسب مورد، سهم هر یک از آن‌ها از درآمد عمومی را نیز تعیین می‌نماید. صورت حساب‌های جامع سالانه شهرداری باید بر مبنای تعهدی کامل و با پافشاری بر محک اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تنظیم شود. بنابراین اطلاعات مربوط به هزینه‌های شهرداری، شامل استهلاک دارائی-های سرمایه‌ای استهلاک پذیر دوره مالی نیز خواهد بود. برای انجام این امر باید مخارجی که ناشی از تملک دارائی‌های سرمایه

ای و در طول دوره مالی مورد عمل ایجاد شده است، از اقلام هزینه قابل درج در آن صورتحساب کسر و به جای آن هزینه استهلاک سالانه دارائی‌های سرمایه ای شهرداری را در صورتحساب فعالیت‌ها جایگزین نمود.

صورتحساب فعالیت‌ها، از یک سو میزان درآمدهای تحقق یافته سال مالی را نشان می‌دهد و از طرف دیگر میزان هزینه‌های سال مالی و چگونگی تأمین وجوه مورد نیاز برای آن‌ها را در صورتحساب منعکس می‌نماید. تنظیم این صورتحساب موجب می‌شود تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اطلاعاتی در مورد میزان هزینه‌های خدمات ارائه شده با کمک شهرداری دست یافته و در عین حال میزان کارایی شهرداری در کسب درآمدهای عمومی و اختصاصی را مشاهده نمایند، بدون اینکه تصور کنند که شهرداری مستقیماً درآمدهای کسب شده را برای تأمین هزینه‌ها مورد مصرف قرار می‌دهند.

صورتحساب فعالیت‌ها از عناوین و قسمت‌های زیر تشکیل می‌شود:

این صورتحساب به صورت عمودی از سه بخش فراگیری درآمدها و دریافت‌ها، هزینه‌ها و پرداخت‌های انتقالی و تغییر در خالص دارائی‌ها تشکیل شده است. درآمدها و وجوه دریافتی در بخش مربوط بر حسب منابع منعکس و هزینه‌ها نیز بر حسب نوع هزینه (به عنوان نمونه در قالب فصول هزینه)، درج و تفاوت درآمد و هزینه به عنوان نمونه تغییر در خالص دارائی‌ها منعکس می‌گردد. به دلیل استفاده از مبنای تعهدی کامل در شناسایی هزینه‌ها، مخارج مربوط به خرید و تحصیل و یا احداث دارائی‌های سرمایه که در طول دوره مالی انجام شده است، به عنوان هزینه در این صورتحساب درج نخواهد شد بلکه استهلاک دارائی‌های سرمایه‌ای که از دفتر دارائی‌های سرمایه ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی استخراج می‌شود، به عنوان هزینه استهلاک منعکس خواهد شد. توضیح این نکته نیز ضروری است، در صورتی که باز پرداخت بدهی‌های بلندمدت عمومی به حساب هزینه منظور شود، مبلغ بازپرداخت تحت عنوان هزینه صورتحساب فعالیت‌ها منعکس نخواهد گردید، بلکه معادل مبلغ مذکور از حساب بدهی‌های بلندمدت کاسته خواهد شد تا تأثیر آن در صورتحساب خالص دارائی‌ها منعکس شود. به بیان دیگر هرگاه قسمتی از بدهی‌های بلندمدت بازپرداخت گردد، مبلغ بازپرداخت در حساب ذیربط به عنوان جریان منابع مالی تحت عنوان مخارج ثبت می‌شود، لیکن در دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات از هزینه برگشت و به بدهکار بدهی منظور می‌شود تا در صورتحساب خالص دارائی‌های شهرداری به عنوان کاهش بدهی‌های بلندمدت منعکس شود.

تنظیم صورتحساب خالص دارائی‌ها

برای تنظیم صورتحساب خالص دارائی‌ها، از اقلام مندرج در ترازنامه شهرداری استفاده می‌نمائیم. بدین ترتیب که اقلام مربوط به دارائی‌های جاری و بدهی‌های جاری را در یکدیگر ادغام و مبلغ حاصل تحت عناوین مربوط در بخش دارائی‌های جاری و بدهی‌های جاری صورتحساب خالص دارائی‌ها منعکس می‌شود. اطلاعات مربوط به وام‌های پرداختنی و دیگر بدهی‌های بلندمدت نیز از دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات استخراج و در بخش بدهی‌های غیر جاری تحت عنوان مربوط به خود درج می‌شود. تفاوت دارائی‌ها و بدهی‌ها محاسبه و تحت عنوان خالص دارائی‌ها در صورتحساب مذکور درج می‌شود. اجزای مربوط به مبلغ خالص دارائی‌ها نیز با توجه به اطلاعات در اختیار، به تفکیک در صورتحساب خالص دارائی‌ها درج می‌شود. بدین معنی که از جمع دارائی‌های غیرجاری مبلغ مربوط به بدهی‌های غیرجاری کسر و تفاوت آن تحت عنوان سرمایه‌گذاری در دارائی‌های سرمایه ای به کسر بدهی‌های بلند مدت مربوط منعکس می‌گردد.

صورت حساب درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد تخصیص نیافته

این صورت حساب نتایج عملیات مالی شهرداری را برای یک دوره مالی گزارش می‌نماید. در صورت حساب درآمد، هزینه و تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته، علاوه بر انعکاس درآمد یا دریافت‌ها و هزینه و سایر پرداخت‌های شهرداری، سایر اقلامی که موجب تغییر در حساب مازاد تخصیص نیافته در طول سالی می‌شود، منعکس می‌گردد. اقلام اصلاحی مربوط به درآمدها و هزینه‌های سال گذشته در سال جاری موجب تغییر در مازاد تخصیص نیافته شهرداری می‌شود. این صورتحساب با مانده واقعی مازاد تخصیص نیافته ابتدای سال مالی شروع می‌شود و سپس اقلام مؤثر بر میزان آن اضافه و یا کسر می‌گردد تا بدین ترتیب مانده واقعی مازاد تخصیص نیافته پایان دوره که منطبق با مبلغ مندرج در ترازنامه خواهد بود، بدست آید. در حقیقت صورت درآمد، هزینه و تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته را نیز از ابتدا تا انتهای دوره مالی منعکس می‌نماید.

حساب‌های آماری

به منظور لحاظ نمودن کلیه عملیات مالی سیستم تعهدی شهرداری‌ها در سیستم بودجه‌ای موجود، کدینگ موجود بودجه (جاری و عمرانی) در قالب حساب‌های آماری و طرف حساب‌های آماری در نرم‌افزار سیستم تعهدی تعبیه گردیده که بدین ترتیب نیازهای بودجه‌ای شهرداری‌ها از درون سیستم تعهدی برآورده می‌شود (عبدی، ۱۴۰۰).

منابع و مآخذ

۱. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری بخش عمومی. سازمان حسابرسی.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ سوم. نشر دانشگاه علامه طباطبائی. تهران.
۳. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. جلد اول. مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
۴. حیدریان، جعفر، سلطان تویه؛ سیدقاسم (۱۳۹۶) حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی، انتشارات ترمه.
۵. عبدی، راحله (۱۴۰۰) مقایسه حسابداری تعهدی با حسابداری نقدی در شهرداری‌ها، انتشارات حانون.
۶. غفوری، پروین (۱۳۹۸) بررسی نحوه حسابداری در شهرداری‌ها و چگونگی استقرار حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها، سومین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج.
۷. مولانیا، حمید. (۱۳۸۹). بررسی سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۸. مهام، کیوان؛ حیدرپور، فرزانه و حسینی، سیدعلی. (۱۳۸۹). موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۸. صص ۱۳۱-۱۵۹.
۹. مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۳۶. صص ۲۷-۴۷.
۱۰. مهدوی، غلامحسین، و محمدی، سامان. (۱۳۹۰). امکان اجرای مبنای تعهدی کامل در شهرداری‌ها (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان‌های فارس و کرمانشاه). پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۳ (۱۱)، ۱-۲۳.
۱۱. مهری قهفرخی، اکرم (۱۴۰۱) لزوم پیاده سازی حسابداری تعهدی و بودجه بندی تعهدی در شهرداری‌ها (مورد مطالعه: شهرداری فرخ شهر)، هشتمین کنفرانس بین المللی چشم اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، تهران.
۱۲. نگینی، فرزانه (۱۴۰۰) حسابداری تعهدی و بودجه بندی تعهدی در شهرداری، هشتمین کنفرانس بین المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری.