

حسابداری در شهرداری‌ها:

راهکاری برای بهبود مدیریت مالی و شفافیت در عملکرد شهری

سیدمجتبی افکانه^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۳/۰۱

چکیده

حسابداری در شهرداری‌ها به عنوان یکی از ارکان اصلی نظام مدیریت مالی، نقش کلیدی در ارائه اطلاعات شفاف و به موقع برای تصمیم‌گیری مدیران شهری ایفا می‌کند. این پژوهش به بررسی ویژگی‌ها و چالش‌های سیستم حسابداری در شهرداری‌های ایران پرداخته و بر ضرورت استفاده از روش‌های حسابداری نوین، مانند حسابداری تعهدی و حسابداری بهای تمام‌شده، تأکید دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که روش حسابداری نقدی کنونی در شهرداری‌ها، به دلیل عدم توانایی در ارائه اطلاعات جامع و دقیق از درآمدها و هزینه‌ها، کارایی لازم برای مدیریت منابع محدود شهری را ندارد. این مطالعه پیشنهاد می‌دهد که با اصلاح روش‌های حسابداری و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مالی پیشرفته، می‌توان شفافیت، کارایی و پاسخگویی در مدیریت مالی شهرداری‌ها را بهبود بخشید. همچنین، استانداردسازی فرآیندهای حسابداری و آموزش نیروی انسانی متخصص به عنوان راهکارهایی برای ارتقای نظام مالی پیشنهاد شده است.

واژگان کلیدی

حسابداری شهرداری‌ها، مدیریت مالی، حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، شفافیت مالی

۱. کارشناس درآمد شهرداری میمند.

مقدمه

در دنیای امروز، پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های اقتصادی و افزایش تعاملات مالی میان سازمان‌ها، نقش حسابداری به‌عنوان ابزاری برای ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع بیش از پیش برجسته شده است. در شهرداری‌ها که وظیفه ارائه خدمات عمومی و مدیریت منابع محدود شهری را بر عهده دارند، سیستم حسابداری به‌عنوان زیرمجموعه‌ای حیاتی از سیستم اطلاعات مدیریت، اطلاعات مالی مورد نیاز برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را فراهم می‌کند. با این حال، نظام حسابداری کنونی در بسیاری از شهرداری‌های ایران که عمدتاً بر روش نقدی مبتنی است، با چالش‌هایی نظیر عدم شفافیت، ناتوانی در محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و کمبود نیروی انسانی متخصص مواجه است. این پژوهش با هدف بررسی ویژگی‌ها و نارسایی‌های نظام حسابداری در شهرداری‌ها، به تحلیل روش‌های موجود و ارائه راهکارهایی برای بهبود مدیریت مالی و افزایش شفافیت پرداخته است. در این راستا، استفاده از روش‌های نوین حسابداری، مانند حسابداری تعهدی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، به‌عنوان راه‌حل‌هایی برای ارتقای کارایی و پاسخگویی در نظام مالی شهرداری‌ها مورد توجه قرار گرفته است.

امروزه شکل تازه‌ای از ارتباطات اقتصادی به وجود می‌آید و افراد و شرکتها و مؤسسات با یکدیگر در ارتباط می‌باشند و تغییرات مالی آنها بر یکدیگر تأثیر دارد و روز به روز این فعالیت‌ها پیچیده‌تر می‌شود این عوامل باعث می‌شود که نقش حسابداری به‌عنوان فراهم‌کنندگان اطلاعات مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری برای استفاده کنندگان بیشتر مشخص گردد. نیاز روزافزون مؤسسات و سازمانها به اطلاعات صحیح و بهنگام جهت بکارگیری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران، مقوله‌ای اجتناب‌ناپذیر است. در این راستا سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات بشمار می‌آید. سیستم اطلاعات حسابداری به‌عنوان مهمترین زیرمجموعه این سیستم، اطلاعات مالی متنوعی را در اختیار استفاده کنندگان این نوع اطلاعات، خصوصاً مدیران هر سازمان قرار می‌دهد. به‌طور کلی اطلاعات حسابداری بایستی از ویژگی‌های خاصی برخوردار باشد تا در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. ویژگی‌های کیفی این گونه اطلاعات نظیر مربوط بودن و قابلیت اتکاء از جمله خصیصه‌هایی است که بر میزان بکارگیری اطلاعات به‌موقع (بهنگام) تأثیر می‌گذارد.

مبانی نظری

در دنیای امروز، پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های اقتصادی و افزایش تعاملات مالی میان سازمان‌ها، نقش حسابداری به‌عنوان ابزاری برای ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع بیش از پیش برجسته شده است. در شهرداری‌ها که وظیفه ارائه خدمات عمومی و مدیریت منابع محدود شهری را بر عهده دارند، سیستم حسابداری به‌عنوان زیرمجموعه‌ای حیاتی از سیستم اطلاعات مدیریت، اطلاعات مالی مورد نیاز برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را فراهم می‌کند. با این حال، نظام حسابداری کنونی در بسیاری از شهرداری‌های ایران که عمدتاً بر روش نقدی مبتنی است، با چالش‌هایی نظیر عدم شفافیت، ناتوانی در محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و کمبود نیروی انسانی متخصص مواجه است. این پژوهش با هدف

بررسی ویژگی‌ها و نارسایی‌های نظام حسابداری در شهرداری‌ها، به تحلیل روش‌های موجود و ارائه راهکارهایی برای بهبود مدیریت مالی و افزایش شفافیت پرداخته است. در این راستا، استفاده از روش‌های نوین حسابداری، مانند حسابداری تعهدی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، به عنوان راه‌حل‌هایی برای ارتقای کارایی و پاسخگویی در نظام مالی شهرداری‌ها مورد توجه قرار گرفته است.

حسابداری یا به تعبیری زبان تجارت روشهایی است قراردادی که توسط استادان، کارشناسان و یا انجمنهای حرفه‌ای حسابداران تدوین گردیده است و به تدریج مورد قبول همگان قرار گرفته است و قابل تصحیح و تغییر می‌باشد. برای حسابداری تعاریف گوناگونی عنوان شده است که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد. فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی که برای استفاده کنندگان اطلاعات مزبور امکان قضاوت و تصمیم‌گیریهای آگاهانه را فراهم می‌سازد.

حسابداری عبارتست از خدمتی که با فراهم کردن اطلاعات مالی مورد نیاز مدیران، پرداخت کنندگان مالیات، اداره کنندگان و سایرین جهت تصمیم‌گیریهای آگاهانه انجام می‌پذیرد.

حسابداری عبارتست از فن تفسیر، اندازه‌گیری و توصیف فعالیتهای اقتصادی. **در حسابداری** هدف بر این قرار گرفته است که با بنیانگذاری یکسری ضوابط و قراردادهای اطلاعات لازم را برای حل مسایل مالی یک موسسه بدست آوریم.

خصوصیات حسابداری شهرداری‌ها

حسابداری شهرداریها در مقام مقایسه 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 دارای ویژگی خاص میباشد. دستگاه‌های اجرائی دولتی که اعتبار بودجه برنامه‌ای آنان از محل اعتبار کل کشور تأمین و پرداخت می‌گردد ایجاد کننده تعهدات و پرداخت کننده هزینه‌های انجام شده خواهند بود و هزینه‌های انجام شده را در دفاتر خود ثبت مینماید و درآمد دولت در دستگاه دیگری متمرکز میگردد. در صورتیکه در شهرداریها حسابداری درآمد و هزینه در یک واحد مالی مجتمع و در دفاتر منعکس خواهد شد و میتوان حساب‌های درآمد شهرداری را توأم یا غیرمتمرکز و به طور جداگانه عمل نمود.

۱- روش حسابداری

از نقطه نظر مبانی ثبت فعالیت‌های مالی روش حسابداری در شهرداریها روش نقدی خواهد بود «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 ۱۵ اردیبهشت سال بعد میباشد تشکیل میشود»

در مورد درآمدهائی که عملاً برگ تشخیص و یا پیش‌آگهی صادر میشود و یا دین مودی نسبت به آنها تحقق پیدا میکند حسابهای انتظامی تشکیل و در آنها ثبت میگردد تا اقلامی از درآمد‌های مذکور که در طول سال مالی به حیطه وصول درنیامده است عنداللزوم در پیش‌بینی درآمدهای بودجه سال بعد منظور شود.

در مورد هزینه های آن قسمت که در طول سال مالی تحقق یافته ولی پرداخت آن تا پایان دوره عمل بودجه صورت نگرفته است در حساب دیوان شهرداری منظور میگردد تا از محل اعتباراتی که در بودجه بعنوان پرداخت دیوان پایدارو به تصویب میرسد و پرداخت شود.

جمع اقلام درآمدهای وصول نشده تا پایان سال مالی نسبت به هر یک از منابع درآمد و هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده تا پایان دوره عمل بودجه باید در گزارش وضع مالی سالانه که همراه با تفریغ بودجه جهت رسیدگی و تصویب انجمن تسلیم میگردد درج و صورت های ریز اقلام مذکور زمینه گزارش فوق الذکر شود.

۱- روش نگهداری حساب

روش نگهداری حساب های شهرداری طبق ماده ۴۳ آئین نامه شهرداری باید مترادف یا دویل باشد. برای اینکه روش حسابداری شهرداریهای کشور متحد الشكل باشد تا تنظیم آمارهای سالانه از درآمد و هزینه ها و دارایی و بدهی شهرداریها و تجزیه تحلیل آنها را توسط وزارت کشور امکان پذیر سازد. کلیه شهرداریها باید سرفصل حساب های درآمد و هزینه و سایر حسابهای مربوط را بر اساس مقررات این دستورالعمل و سایر دستورالعمل های مالی شهرداریها که توسط وزارت کشور ابلاغ شده یا میشود تنظیم و از فرم های مقرر در این دستورالعمل استفاده نمایند.

۲- حساب اختصاصی

برای فعالیت هائیکه جنبه اختصاصی دارد «یعنی تمام یا قسمتی از هزینه های آن از محل درآمدهای حاصل از همان فعالیت یا برنامه و وظیفه تامین و پرداخت میشود یا درآمد خاص برای آن اختصاص داده میشود باید در هر مورد حساب های جداگانه تنظیم گردد». ملاک تشخیص فعالیت های اختصاصی در هر شهرداری بودجه شهرداری خواهد بود که برای هر یک از فعالیت های اختصاصی طبق دستورالعمل مربوط یک بودجه اختصاصی تنظیم و به تصویب میرسد. در مواردیکه شهرداری دارای فعالیت اختصاصی و حساب اختصاصی برای هر فعالیت باشد در استقراض از یک حساب برای استفاده در حساب دیگر باید مقررات ماده ۳۹ آئین شهرداریها رعایت شود.

بودجه

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول هدف مالی دولت میشود». بودجه از زمان شروع تا خاتمه دارای چهار مرحله به شرح زیر است:

مرحله تهیه و تنظیم بودجه

مرحله تصویب بودجه

مرحله تفریغ بودجه

مرحله اجرای بودجه

تهیه و تنظیم بودجه

شهرداری مکلف است منتهی تا روز آخر دیماه بودجه سالیانه خود را به انجمن پیشنهاد نماید. همچنین شهردار موظف است به محض پیشنهاد بودجه به انجمن شهر با استفاده از اختیاری که بر طبق ماده ۳۸ قانون شهرداری به او تفویض شده موضوع را تا حصول نتیجه پیگیری نموده و حداقل هفته ای سه روز تقاضای تشکیل جلسه انجمن را بنماید و شخصاً نیز در جلسات حضور یافته و توضیحات لازم را در باره اقلام مندرج در بودجه بدهد.

تصویب بودجه

بودجه پیشنهادی شهرداری زمانی قابل اجرا می‌باشد که از تصویب انجمن شهر بگذرد و در این رابطه انجمن نیز باید قبل از اسفند ماه آنرا رسیدگی و تصویب نماید، بنابراین موعد تصویب نهائی بودجه سالیانه به وسیله انجمن شهر و ابلاغ آن به شهرداری طبق ماده ۶۷ قانون حداکثر تا اول اسفند ماه سال قبل می‌باشد و در صورتیکه انجمن در رأس موعد مذکور به وظیفه قانونی خود در این مورد عمل نکند شهردار موظف است مراتب را به استاندار یا فرماندار کل و در شهرداری تهران به وزارت کشور اطلاع دهد تا بر طبق ماده ۴۱ اصلاحی قانون شهرداری اقدام لازم معمول گردد. بودجه پیشنهادی پس از تصویب جهت اجرا به شهرداری ابلاغ خواهد شد، شهردار مکلف است نسخه ای از بودجه را حداکثر تا ۱۵ روز بعد از تصویب بوسیله فرمانداری به وزارت کشور ارسال دارد.

اجرای بودجه

همانطور که اشاره شد بودجه پس از تهیه و تنظیم و تصویب جهت اجرا به شهرداری، ابلاغ می‌گردد، در این مرحله است که بودجه بعنوان یک برنامه از قوه به فعل درآمده و طی آن عایدات برابر قانون وصول و مخارج در پس اجرای فعالیت و برنامه ها با رعایت کامل مقررات تعهد و پرداخت می‌گردد.

پیش بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد، همچنین وجود اعتبار در بودجه مصوبه بخودی خود برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید.

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

الف) مرحله اداری و حقوقی شامل: تشخیص تأمین اعتبار تعهد تسجیل حواله درخواست وجه پرداخت که به موجب قانون لازم الاجرا می‌باشد.

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 در پایان دوره و انعکاس آنادائمی و موقت در پایان دوره مالی و نقل حسابهای دائمی از طریق تراز اختتامیه و تراز افتتاحیه به سال مالی بعد و بالاخره تهیه و تنظیم گزارشهای مالی و صورتحسابهای نهائی در پایان سال مالی همراه با ضمائم مربوطه به آن، اجرای این مرحله با برقراری یک سیستم صحیح حسابداری که در فاصله زمانی مناسب نظارت مستمر بر امور مالی را ایجاد نماید امکان پذیر است.

تفریغ بودجه

در پایان سال مالی و در پایان دوره عمل بودجه، امور مالی نسبت به بستن حسابهای موقت و دائمی شهرداری و نقل مانده از طریق تراز افتتاحیه اقدام و صورتحسابهای مالی را، تهیه و مراتب را جهت تصویب تفریغ بودجه تا آخر اردیبهشت ماه سال به انجمن شهر گزارش خواهد نمود، انجمن شهر نیز باید تا آخر خرداد ماه آنرا رسیدگی نماید. همچنین شهرداری مکلف است نسخه ای از تفریغ بودجه را حداکثر تا ۱۵ روز بعد از تصویب به وسیله فرمانداری به وزارت کشور ارسال دارد به موجب ماده ۴۴ و آئین نامه شهرداریها مصوب تیرماه ۱۳۴۶ رسیدگی و ممیزی حساب شهرداریها در سه مرحله به شرح زیر انجام خواهد گردید:

الف) حسابرسی به وسیله شهرداری قبل و بعد از خرج بوسیله کارکنان ثابت شهرداری که اطلاعات کافی در امور مالی و حسابداری داشته باشند.

ب) حسابرسی به وسیله حسابداران قسم خورده یا متخصص که از طرف انجمن شهر انتخاب خواهند شد، در موقع تفریغ بودجه شهرداری مکلف است نتیجه گزارش حسابرسان مذکور را همواره تفریغ بودجه در اجرای مفاد ماده ۶۷ و تبصره آن به انجمن شهر و وزارت کشور ارسال دارد.

ج) رسیدگی نهائی به وسیله انجمن شهر از طریق بررسی گزارشهای مالی و گزارش حسابرسان مذکور در بند «ب» ماده فوق. بدین ترتیب انجام مرحله اول یعنی تهیه و تنظیم بودجه از اختیارات شهرداری و مرحله دوم تصویب بودجه از اختیارات انجمن شهر مرحله سوم یعنی اجرای بودجه بوسیله شهرداری و مرحله چهارم که نظارت بر بودجه است، در آغاز توسط شهرداری و سپس مستقیم و غیر مستقیم بوسیله انجمن انجام میگردد.

صندوق

اصطلاح صندوق معمولاً به وجوهی اطلاق میگردد که در داخل مؤسسه نگهداری میشود.

نگهداری هر گونه نقدینگی اعم از اسکناس و مسکوک، چک، حواله بانکی و اوراق بهادار همواره با خطراتی از قبیل: سرقت، حریق و اختلاس میباشد که میبایست به هر نحو ممکن از وقوع احتمالی آن جلوگیری شود. دقت در انتصاب فرد یا افرادی واجد شرایط بعنوان صندوقدار یا متصدی امور صندوق، ایجاد یک سیستم کنترل داخلی، برقراری مقررات مالی خود میتواند تا حدودی سازمان را به این مقصود نزدیک سازد.

مؤسسات دولتی و شهرداریها به موجب قانون موظف اند کلیه دریافتها و پرداختهای خود را از طریق بانک انجام دهند مگر موارد بسیار جزئی، لذا در مورد دریافتهای جزئی که ارزش آنرا ندارد مؤدی، برای پرداخت آن به بانک هدایت شود در اینگونه موارد درآمدهائی جزئی میبایست مستقیماً توسط تحصیلدار یا صندوقدار وصول و روزانه بحساب جاری بانک واریز گردد، در هر حال از جمعداران که مسئولیت تحویل و تحول و نگهداری وجوه و نقدینه ها و سپرده ها و اوراق بهادار شهرداری بعهدہ آنان واگذار شده است میبایست طبق مقررات مورد عمل در مؤسسات دولتی تضمین کافی دریافت گردد.

ماده ۷۵ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ در این مورد چنین مقرر میدارد عوارض درآمد شهرداری بوسیله مأمورین مخصوص که از طرف شهرداری بنام مأمور وصول تعیین میشود دریافت خواهد شد و مأمورین وصول باید بر طبق مقررات امور مالی تضمین کافی بپارند.

برای ثبت عملیات مربوط به وجوه نقدی از «حساب صندوق» استفاده میشود و کلیه دریافتها بر اساس مدارک مربوطه بحساب صندوق صندوق بستانکار خواهد شد. ما به التفاوت جمع گردش بدهکار و بستانکار حساب صندوق مانده و یا موجودی صندوق را نشان میدهد که برابر موجودی شمارش شده صندوق خواهد بود.

تنخواه گردان حسابداری

تنخواه گردان حسابداری مبلغی است که بنا به درخواست رئیس حسابداری و یا مدیر امور مالی و بموجب موافقت شهردار (ذیحساب) برقرار و از محل کلیه اعتبارات بودجه مصوبه بمنظور پرداخت هزینه های جاری و تعهدات سالهای قبل در اختیار واحد حسابداری قرار داده میشود.

میزان و مبلغ تنخواه گردان حسابداری معمولاً معادل میزان و مبلغ پرداختی سه ماه با توجه به پرداختی سال قبل که از سه دوازدهم اعتبارت مصوب تجاوز نکند خواهد بود، یا به عبارت دیگر میزان تنخواه گردان حسابداری میبایست حداقل پرداخت های سه ماه شهرداری را کفایت نماید.

جمع بندی و نتیجه گیری

نظام حسابداری در شهرداری‌ها به عنوان یکی از ارکان اصلی مدیریت مالی، نقش تعیین کننده‌ای در بهبود کارایی و شفافیت عملکرد شهری دارد. این پژوهش نشان داد که روش حسابداری نقدی کنونی، به دلیل ناتوانی در ارائه اطلاعات جامع از درآمدها، هزینه‌ها و تعهدات مالی، پاسخگوی نیازهای پیچیده مدیریت شهری نیست. این محدودیت‌ها، همراه با کمبود نیروی انسانی متخصص و نبود سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، کارایی نظام مالی شهرداری‌ها را کاهش داده و شفافیت را تحت تأثیر قرار داده است. استفاده از روش‌های نوین حسابداری، مانند حسابداری تعهدی و حسابداری بهای تمام شده، می‌تواند با ارائه اطلاعات دقیق‌تر از وضعیت مالی و محاسبه هزینه‌های واقعی خدمات، به بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و تخصیص بهینه منابع کمک کند. همچنین، استانداردسازی فرآیندهای حسابداری، آموزش نیروی انسانی و پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته به عنوان راهکارهایی برای ارتقای نظام مالی پیشنهاد می‌شود. این اقدامات نه تنها به افزایش پاسخگویی و اعتماد عمومی منجر می‌شود، بلکه زمینه‌ساز مدیریت کارآمدتر منابع محدود شهری خواهد بود.

منابع و مآخذ

1. American Accounting Association. (1966). *A statement of basic accounting theory*. American Accounting Association.
2. Chan, J. L. (2003). *Government accounting: An assessment of theory, purposes, and standards*. Public Money & Management, 23(1), 13-20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>

3. Financial Accounting Standards Board (FASB). (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. FASB.
4. Foltin, C. (2010). *Municipal accounting and financial reporting: Challenges and opportunities*. Journal of Government Financial Management, 59(3), 12-18.
5. Governmental Accounting Standards Board (GASB). (2015). *GASB statement no. 34: Basic financial statements for state and local governments*. GASB.
6. Hyvönen, T., Järvinen, J., & Pellinen, J. (2009). *The role of accrual accounting in public sector organizations*. Financial Accountability & Management, 25(4), 435-454. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00488.x>
7. Moeeni, S., & Azizi, F. (2017). *Challenges of implementing accrual accounting in Iranian public sector*. Journal of Accounting and Auditing, 12(2), 45-60.
8. Pallot, J. (1997). *The new public management and public sector accounting*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10(3), 375-398. <https://doi.org/10.1108/09513579710178115>