



# گزارشگری مالی در

## شهرداری‌ها

وحید پور مشرفی

لازم محسوب شده و نیازمند اعمال دقت و احتیاط است. هر چند که بیان صادقانه به معنای کامل بودن، بی‌طرفی مطلق برآوردها یا عاری از اشتباه بودن آن‌ها نمی‌باشد. برای شناسایی درآمدهایی که در شرایط اطمینان بالا قرار ندارند لازم است الگوی علمی دریافت وجوه این نوع منابع به ارزش فعلی و از طریق محاسبات براساس روش‌های آماری، احتمالات و ریاضیات کاربردی و با استفاده از مکانیسم اکچوئری تعیین شود. ارزش فعلی درآمدهایی که مبتنی بر مکانیسم اکچوئری است باید براساس تجارب گذشته و قضاوت‌های مدیران نسبت به میزان مبالغ دریافتی مورد انتظار با در نظر گرفتن ویژگی و ضوابط هر نوع منبع، سطح درآمد و رفاه شهروندان در هر منطقه شهری، شغل و سایر عوامل موثر محاسبه گردد. مسئولیت روشی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، بر عهده مدیریت است و باید به طور یکنواخت اعمال شود. از طرفی، هزینه و بدهی رویدادهایی که وقوع آن‌ها با ابهام روبروست باید با توجه به تجربیات گذشته و بررسی اجزای موثر هزینه شناسایی شده و در صورت لزوم با اعمال تحولات جدید تعدیل گردد. به منظور اعمال احتیاط در شرایط

ویژه در خصوص نحوه شناسایی درآمدهای حاصل از عوارض (عمومی و اختصاصی) و برخی جرایم و مخارج مناسب نبوده و کاربرد ندارد. این گروه معتقدند، ماهیت این قبیل درآمدها به گونه‌ای است که تا زمان پرداخت وجه توسط شهروندان، امکان اندازه‌گیری مبالغ قابل دریافت و زمان شناسایی آن‌ها مشخص نیست و نمی‌توان این نوع درآمدها را به صورت تعهدی شناسایی کرد و با این استدلال، استفاده از مبنای تعهدی و به‌کارگیری استانداردهای بخش عمومی را به‌طور کامل رد می‌کنند.

قبل از پاسخ به این تصور، متذکر می‌شود نباید استانداردهای حسابداری بخش عمومی را در شناسایی درآمد محدود کرد. علاوه بر آن برخی رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارایه شده در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی اعم از گزارشگری در بخش انتفاعی و گزارشگری در بخش عمومی، با شرایط عدم اطمینان مواجه است و همین امر سبب می‌شود تا ارایه این نوع اطلاعات در گزارش‌های مالی اغلب مستلزم انجام برآوردهای منطقی توسط مدیریت باشد. بدیهی است بیان صادقانه در انجام برآوردها به عنوان شرط

نظارت بر نحوه‌ی حسابرسی و گزارشگری مالی شهرداری‌ها که به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نهادهای عمومی غیردولتی کشور شناخته می‌شوند، از اهمیت به‌سزایی برخوردار است و اخیراً اقدامات مناسبی نیز در این زمینه صورت پذیرفته است. با این وجود، دوره‌ی زمانی اجرای قانون ششم در شرایطی به پایان می‌رسد که هنوز اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط شهرداری‌ها که منابع خود را به‌طور مستقیم و غیرمستقیم از شهروندان دریافت می‌دارند، با چالش‌های جدی مواجه شده است. در این مقاله سعی شده تا این چالش‌ها از دو جنبه مورد نقد و بررسی قرار گیرد و راهکارهای منطقی برای حل آن ارایه شود.

### چالش اول؛ تصور نادرست در مورد نامناسب بودن مبنای تعهدی برای گزارشگری مالی شهرداری‌ها

مانع اول، مربوط به تصویری است که در مورد عدم امکان رعایت کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط شهرداری‌ها وجود دارد. به گمان برخی، مبنای تعهدی و استانداردهای مزبور برای گزارشگری مالی شهرداری‌ها به

عدم اطمینان، ضروری است صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شود. ممکن است مطالعه توضیحات فوق، توجیه جدیدتری را برای مخالفان مبنای تعهدی در شهرداری‌ها بوجود آورد. زیرا به نظر نمی‌رسد در حال حاضر شرایط انجام چنین محاسباتی در شهرداری‌ها وجود نداشته باشد. بی تردید این اقدام بزرگ نیازمند بهره‌گیری از متخصصین و همچنین جمع‌آوری بانک اطلاعاتی دقیق از شهروندان است. حال اگر امکانات علمی لازم برای محاسبات اکچوئری وجود نداشته باشد، چه باید کرد؟ آیا باید به همان شیوه نامناسب قدیمی اکتفا کرد؟ در پاسخ دو راهکار عملی پیشنهاد می‌شود:

حالت اول: به کارگیری کامل قواعد استانداردهای حسابداری بخش عمومی. در شرایطی که امکان اندازه‌گیری و برآورد انکاپذیر یک رویداد وجود نداشته یا وقوع آن محتمل به نظر نرسد، طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ بخش عمومی، شناسایی رویداد تا زمانی که هر دو عامل برطرف شده باشد، به تعویق خواهد افتاد. بنابراین شناسایی برخی منابع درآمدی همچون عوارض شهرداری‌ها در عمل تا زمان دریافت وجه معطل می‌ماند. این قاعده در مورد شناسایی هزینه و بدهی نیز حاکم است. در عوض، اطلاعات لازم در مورد این نوع درآمدها و هزینه‌ها براساس ضوابط معین در استاندارد حسابداری بخش عمومی (مشابه همان منطق استاندارد حسابداری بخش انتفاعی)، در صورت‌های مالی افشا می‌شود تا از تصمیم‌گیری اقتصادی پنهان نماند.

حالت دوم: تدوین چارچوب گزارشگری مخصوص شهرداری‌ها. چنانچه انجام محاسبات اکچوئری برای آینده نزدیک دست نیافتنی به نظر رسد، با توجه به تنوع عملیات و فرآیندهای خاص هر نوع فعالیت در شهرداری‌ها، می‌توان در چارچوب استاندارد حسابداری بخش عمومی و مندرجات حالت اول، تدوین یک چارچوب گزارشگری رعایت ویژه شهرداری‌ها را در

دستور کار قرار داد.

متذکر می‌شود اقدام به موقع و ارزشمند سازمان حسابرسی از حیث تجدید نظر در استانداردهای حسابرسی بخش ۷۰۰ موجب شده تا اتخاذ هر یک از دو رویکرد یاد شده (یعنی ۱) به کارگیری کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان یک چارچوب منصفانه، یا ۲) تدوین چارچوب گزارشگری رعایت خاص شهرداری‌ها امکان‌پذیر گردد.

### چالش دوم؛ تصور نادرست در مورد نامناسب بودن مبنای تعهدی برای گزارشگری مالی شهرداری‌ها

مصوبه‌ی اخیر هیات عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۰۶ در خصوص ابطال ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۶ قانون ششم مصوب مجلس شورای اسلامی موجب شده تا گزارشگری مالی شهرداری‌ها با چالش اساسی مواجه شود. این مقاله به نقد رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری نمی‌پردازد و ایراد شکلی یا ماهوی را نسبت به آن مطرح نمی‌کند، بلکه نتایج حاصل از آن را که در عمل ایجاد شده، مورد واکاوی قرار می‌دهد. ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی مصوب هیات وزیران (اصلاحی ۱۳۹۵/۰۲/۰۸) مقرر می‌دارد: «مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از جمله شهرداری‌ها از ابتدای سال ۱۳۹۵ موظفند رویدادهای مالی مربوط به منابع غیربودجه‌ای خود را علاوه بر منابع بودجه عمومی دولت، براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی منطبق با بند (ز) ماده (۷) اساسنامه سازمان حسابرسی، با هماهنگی معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل شناسایی نمایند». ملاحظه می‌شود که در مصوبه هیات وزیران، علاوه بر منابع بودجه‌ای، منابع غیربودجه‌ای هم مورد تاکید قرار گرفته است که البته همین موضوع یعنی لزوم به کارگیری مبنای تعهدی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مورد منابع غیربودجه‌ای

از طریق رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده و منجر به بلا تکلیفی شهرداری‌ها در تهیه صورت‌های مالی شده است. البته به نظر می‌رسد متن ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی در چارچوب ماده ۲۶ قانون ششم است، ضمن آن که نحوه تهیه صورت‌های مالی، ارتباطی با محل تأمین درآمد شهرداری نداشته و در عمل نیز نمی‌تواند داشته باشد. خاطر نشان می‌شود متن ماده ۲۶ قانون مقرر می‌دارد:

«وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورت‌های مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه نمایند».

با در نظر داشتن موارد زیر، صورت‌های مالی شهرداری‌ها باید بر مبنای تعهدی و با رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شود و شهرداران و ذیحسابان شهرداری بدور از هرگونه توجیه یا مانع تراشی، ضوابط حرفه‌ای مزبور را به‌طور کامل رعایت کنند.

### ۱- ضرورت پاسخگویی مدیران در قبال منابع مالی کشور

تفکیک منابع بودجه‌ای از غیربودجه‌ای در شهرداری‌ها منطقی نخواهد بود، زیرا هر دو منبع دریافتی متعلق به عموم شهروندان است و در جهت تحقق خدمت رسانی به مردم دریافت می‌گردد. لذا مدیران باید در قبال تمام منابع در اختیار خود اعم از بودجه‌ای (دریافت از دولت) و غیربودجه‌ای (شهروندان) پاسخگو باشند. بی تردید پاسخگویی مدیران در قبال مسئولیت و منابع در اختیار از طریق مبنای تعهدی محقق و متبلور می‌شود. از این رو، در یک مبنای تعهدی (عاری از هرگونه تعدیل)، کلیه منافع و منابع اقتصادی متعلق به واحد اقتصادی که تحت کنترل مدیریت قرار دارد، براساس ضوابط معین شناسایی و

گزارش می‌شود. در حال حاضر عدم اتخاذ مبنای تعهدی در بخش‌هایی از دولت، شهرداری‌ها و سایر واحدهای استفاده‌کننده از بودجه عمومی کشور موجب شده تا شرایط لازم برای نظارت جامع و موثر بر عملکرد مدیران و ارتقای نظام بودجه بندی کشور فراهم نگردد و پاسخگویی برخی مدیران مورد فراموشی قرار گیرد.

## ۲- وقفه در اجرای قانون

بر اساس ماده‌ی ۸ قانون برنامه‌ی پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۴۰۰ - ۱۳۹۶)، دولت مکلف شده است تا به منظور تحقق اهداف بند (۱۲) سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت و همچنین مدیریت بدهی‌ها، مبادرت به ساماندهی نظام مالی و محاسباتی کشور از طریق تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی و تدارک سایر اقدامات مورد نیاز نماید. از آن‌جا که یک‌سال پیش از تصویب قانون ششم، استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی تدوین شده بود، بستر مناسب برای عمل به قانون مزبور وجود داشته است. اما در حال حاضر نه تنها اقدام موثری در این زمینه صورت نگرفته، بلکه تهیه صورت‌های مالی شهرداری‌ها و حسابرسی آن نیز از حیث رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با دو مبنای کاملاً ناسازگار روبرو شده است.

## ۳- ناممکن شدن گزارشگری مالی

با عنایت به متن ماده‌ی ۲۶ قانون ششم، تمام دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت در شمول به‌کارگیری مبنای تعهدی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی قرار گرفته‌اند، اما به موجب حکم هیات عمومی دیوان، رعایت مبنای تعهدی صرفاً به منابع بودجه‌ای مقصور مانده، و نه دستگاه‌های استفاده‌کننده از منابع بودجه‌ای. به بیان دیگر، در متن ماده‌ی ۲۶ عبارت «دستگاه‌های استفاده‌کننده

از بودجه عمومی دولت»، ملاک تشخیص واحد گزارشگر مشمول است، اما از منظر هیأت عمومی دیوان، این عبارت عملاً به عنوان تحدید الگو و مبنای شناسایی درآمد بر اساس منابع قلمداد شده است.

به عنوان یک اصل اولیه و اساسی، تفکیک منابع درآمدی در خصوص استفاده از مبنای حسابداری متنوع، امکانپذیر و معقولانه نیست. متناسب با ماهیت و طریقه کسب یک درآمد، روش مناسبی برای شناسایی هر نوع درآمد لازم است، اما یک صورت مالی باید از یک مبنای حسابداری واحد تبعیت کند، نه معجونی از هر نوع مبنای حسابداری متفاوت و ناسازگار.

طبق ضوابط گزارشگری مالی، چارچوب الزامات گزارشگری مالی که مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی قرار گرفته است، باید به صراحت قید شود. الزامات چارچوب گزارشگری مالی نحوه ارایه، ساختار، و محتوای صورت‌های مالی، و اجزای تشکیل‌دهنده مجموعه کامل صورت‌های مالی را مشخص می‌کند. تمام این مولفه‌ها که در قالب استانداردهای حسابداری ارایه شده، مبتنی بر مبنای تعهدی است و به تمام عناصر صورت‌های مالی تسری می‌یابد. طبق استانداردهای حسابرسی (استاندارد بخش ۲۰۰)، تهیه‌ی صورت‌های مالی توسط مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد اقتصادی، مستلزم توصیف مناسب چارچوب گزارشگری مالی مربوط، در صورت‌های مالی است. زیرا آگاهی بخشی در مورد چارچوب مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ضروری است. در مواردی خاص، که مدیران اجرایی بنا به الزام یا اختیار، صورت‌های مالی واحد گزارشگر را طبق دو چارچوب تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای معتبر (مانند استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) تهیه کنند، در چنین شرایطی هر دو چارچوب مذکور، چارچوب گزارشگری مالی مربوط محسوب می‌شوند. اما ذکر این که صورت‌های مالی طبق دو

چارچوب تهیه شده است تنها زمانی مجاز است که صورت‌های مالی به طور همزمان با هر دو چارچوب مطابقت داشته باشد و نیازی به صورت تطبیق وجود نداشته باشد. هر چند که در عمل، تطبیق همزمان صورت‌های مالی با دو چارچوب بعید به نظر می‌رسد، مگر آن که یک چارچوب بر اساس چارچوب دیگر تدوین شده باشد (برای نمونه، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) یا تمام موانع برای انطباق با آن رفع شده باشد.

طبق استاندارد حسابرسی بین‌المللی (پیش‌نویس بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابرسی ایران) اعلام چارچوب گزارشگری مالی مربوط که مورد استفاده قرار گرفته و تصریح به انطباق صورت‌های مالی با آن، در شرایطی مناسب است که صورت‌های مالی با تمام الزامات مؤثر آن چارچوب (در طی دوره تحت پوشش) به‌طور کامل مطابقت داشته باشد. استفاده از مبنای ناسازگار یا توصیف غیر دقیق یا مشروط چارچوب گزارشگری مالی مربوط به هر نحو، حتی با به‌کار بردن عباراتی نظیر این‌که «صورت‌های مالی اساساً طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است»، توصیف مناسبی از آن چارچوب نیست و ممکن است باعث گمراه شدن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شود.

با عنایت به موارد یاد شده، کاربرد مبنای تعهدی در خصوص اندازه‌گیری و شناسایی عناصر صورت‌های مالی بخش عمومی متشکل از درآمد، هزینه، دارایی، بدهی و خالص ارزش، به عنوان شرط لازم و مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی شرط کافی برای صحت گزارشگری مالی است. در حقیقت تجویز به‌کارگیری دو مبنای کاملاً ناسازگار در مورد صورت‌های مالی یک شخصیت گزارشگر آن چنان غیرمنطقی است، که شرایط انجام آن را ناممکن می‌نماید.

## ۴- ناکارآمدی در حسابرسی

### (صورت‌های مالی) شهرداری‌ها

تا زمانی که صورت‌های مالی شهرداری‌ها



استانداردها تعیین شده و نباید دچار اهمال در شرایط قیاس شد (اهمال در شرایط قیاس از اقسام مغالطه است که شرایط استنتاج و قواعد استنتاج را رعایت نکنند، از جمله در جایی که نتیجه قیاس جزئی است، اما نتیجه کلی استنتاج کنند. در این حالت: استانداردهای حسابداری بخش عمومی مبتنی بر درآمد تعهدی است، درآمد را نمی‌توان به صورت تعهدی شناسایی کرد، بنابراین استانداردهای حسابداری بخش عمومی کاربرد ندارد).

۳) صرف نظر از هرگونه دلیل شکلی یا ماهوی در ماده‌ی ۲ آیین‌نامه که ملاک رد به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها قرار گرفته باشد، طبق بند (ز) ماده‌ی ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابداری مصوب مجلس شورای اسلامی، این سازمان تنها مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری در سطح کشور است. بنابراین تجویز چارچوب گزارشگری در شهرداری‌ها جز در صلاحیت سازمان حسابداری نیست و طرح این موارد در محاکم قضایی مناسب نیست. ■

### نتیجه‌گیری

۱) همانگونه که در قسمت اول مقاله مطرح گردید، در صورت اعمال استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نه تنها صورت‌های مالی مبتنی بر یک چارچوب منصفانه مدون تهیه می‌شود، بلکه گزارش حسابرس نیز نیازهای مقاصد عمومی را برآورده می‌سازد. همچنین در صورتی که تدوین یک چارچوب گزارشگری رعایت خاص شهرداری‌ها در دستور کار قرار گیرد، اظهار نظر حسابرس در چارچوب رعایت مربوط و براساس استانداردهای حسابداری بخش ۷۰۰ صادر خواهد شد.

۲) استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی استوار است و شناسایی عناصر گزارشگری مالی مشتمل بر درآمد، هزینه، دارایی، بدهی و خالص ارزش انباشته و سایر اطلاعات مالی مربوط باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی در صورت‌های مالی ارائه شود. بنابراین، موضوع درآمد یکی از موضوعات استانداردهای حسابداری بخش عمومی است که ضوابط کلی شناخت آن در

براساس یک چارچوب گزارشگری مربوط و موثر یعنی استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و گزارش نشود، نمی‌توان انتظار یک حسابرسی اثربخش و کارآمد را از حسابرسان داشت. در نبود یک چارچوب گزارشگری مدون برای شهرداری‌ها، بعضاً مشاهده می‌شود برخی موارد عدم رعایت نسبت به اصول اولیه‌ی حسابداری، از طریق درج یک توضیح نادرست و خلاف قواعد یا حذف موضوع در یادداشت‌های توضیحی، به عنوان رویه حسابداری در صورت‌های مالی شهرداری جبران شده است. به موازات عدم تبعیت از استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نبود یک چارچوب ضابطه‌مند و جامع، صدور گزارش حسابرس براساس بخش ۸۰۰ استانداردهای حسابداری (صدور گزارش حسابرس در صورت‌های مالی تهیه شده با مقاصد خاص) صورت پذیرفته و در نتیجه، مقاصد عمومی در حسابرسی صورت‌های مالی (بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابداری) مورد توجه حسابرس قرار نگرفته است.

منابع:

۱. قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب ۱۳۷۳.