

ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها

دکتر جعفر بابا جانی - دانشیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی
رضا قنبریان - کارشناس ارشد حسابداری - دانشگاه علامه طباطبایی

چکیده

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و ثبت به موقع درآمدها در حسابداری و گزارشگری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداری ها از اهمیت درخور ملاحظه ای برخوردار می باشد. در مبنای تعهدی تعدیل شده درآمدها زمانی شناسایی می شوند که بصورت اتکا پذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از آن (حداکثر ۶۰ روز)، قابل وصول باشند. پژوهش حاضر با هدف بررسی فرآیند تحقق و وصول درآمدهای شهرداری تهران و به منظور امکان استقرار مبنای تعهدی تعدیل شده، انجام شده است. نتایج پژوهش بیانگر آن است که در حال حاضر، درآمدهای شهرداری تهران، برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده با محدودیت هایی مواجه می باشد. این در حالی است که اگر سیاست ها و خط مشی های محدود کننده اصلاح شود، زمینه لازم برای به کار گیری مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی درآمدهای شهرداری تهران فراهم می شود. واژه های کلیدی: تعهدی تعدیل شده، قابلیت اندازه گیری، قابلیت وصول، گزارشگری درآمدها.

مقدمه

با توجه به نقش برجسته مبنای حسابداری در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای بزرگ عمومی و از جمله شهرداریها، همزمان با پیدایش نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دهه ۱۹۳۰ میلادی، تلاش برای بکارگیری اشکال مختلف حسابداری تعهدی در کشورهای توسعه یافته آغاز گردید، لکن تا قبل از دهه ی ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ میلادی اکثر کشورها از مبنای نقدی برای شناسایی و گزارشگری

درآمدها استفاده می نمودند. پس از آنکه در دهه ۱۹۷۰ میلادی شیلی (Chile) به ترسیم الگوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخت [18]، کشورهای توسعه یافته نظیر نیوزلند، آمریکا، کانادا و... به سوی استقرار حسابداری تعهدی تعدیل شده حرکت نموده اند. این گروه از کشورها کوشیده اند با گذر از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده زمینه ایجاد انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی را فراهم سازند.

در آخرین تحولات ایجاد شده در اواخر قرن بیستم و بالاخص با صدور و انتشار بیانیه ۳۴ مصوب هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا به کارگیری مبنای تعهدی کامل نیز در این قبیل نهادها توصیه شده است، لیکن به کارگیری این مبنای حسابداری با هدف تشخیص و شناسایی درآمدها در جهت انعکاس ظرفیت درآمدی نهادهای بخش عمومی و از طریق تنظیم گزارشهای تکمیلی صورت می گیرد. به بیان دیگر، تصمیم گیری این نهادها در مورد تخصیص اعتبارات و انجام هزینه ها کماکان بر پایه درآمدهایی است که با مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری حسابهای مستقل (Fund) شناسایی و در صورتهای مالی این حسابهای مستقل منعکس می گردند، صورت می گیرد. علی ایحال در دو دهه آخر قرن بیستم میلادی، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای غیر بازرگانی و حاکمیتی بخش عمومی الزامی گردیده و جایگاه ویژه ای به خود اختصاص داده است [۴].

برطبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، در مبنای تعهدی تعدیل شده، شناسایی درآمد براساس دو شرط لازم و کافی شامل قابلیت اندازه گیری و در دسترس بودن صورت می گیرد. از اینرو، در این پژوهش امکان تحقق دو شرط فوق در فرآیند تشخیص تا وصول درآمدهای شهرداری تهران مورد ارزیابی قرار گرفته تا بر اساس یافته های حاصل از آن، نقطه زمانی شناسایی و ثبت درآمدهای این شهرداری تعیین گردد. بنابر این، یافته های پژوهش می تواند ضمن تعیین زمان تحقق و تکمیل فرآیند کسب درآمدهای شهرداری تهران، زمینه لازم را به عنوان یک مطالعه علمی برای تدوین بخشی از مبانی نظری حسابداری بخش عمومی فراهم نماید. این در حالی است که شهرداری تهران نیز می

تواند از نتایج این تحقیق در به کار گیری صحیح مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای خود بهره مند گردد .

مبانی نظری پژوهش

شناسایی و گزارشگری درآمدها و هزینه های واقعی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها همواره یکی از مباحث نظری حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل نهادها بوده است . شناسایی و گزارش درآمدها و هزینه های واقعی نهادهای عمومی به صورت عمده با مبنای حسابداری ارتباط داشته و مبنای حسابداری نیز بر عنصر زمان تاکید دارد . شناسایی و گزارش درآمدها و هزینه های واقعی دوره مالی بنگاههای اقتصادی از این جهت اهمیت دارد که بر محاسبه و گزارش سود واقعی دوره مالی تاثیر به سزائی دارد و به همین دلیل ، صاحبان سهام این قبیل بنگاهها برای دریافت سود سهام و دولت برای دریافت مالیات متعلقه ، نسبت به محاسبه و گزارش سود حساسیت نشان می دهند . در مقابل ، شناسایی و گزارش درآمدها و هزینه های واقعی نهادهای بزرگ بخش عمومی از این جهت اهمیت دارد که بر کارایی و اثربخشی مصرف منابع مالی و در نهایت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اثر می گذارد . در بنگاههای اقتصادی که به فعالیتهای بازرگانی و تولیدی و خدماتی اشتغال دارند ، به دلیل ماهیت مبادله ای فعالیتهای تطابق هزینه با درآمد دوره مالی به عنوان یک اصل و مفهوم بنیادی با هدف تعیین سود واقعی دوره مورد پذیرش هیاتهای استاندارد های حسابداری قرار گرفته و در چارچوب همین مفهوم تحقق درآمد و تحمل هزینه در قالب حسابداری تعهدی متبلور گردیده است . این در حالی است که در فعالیتهای حاکمیتی دولت و شهرداریها که به صورت غیر بازرگانی انجام می شود ، به دلیل ماهیت غیر مبادله ای آن ، تطابق هزینه با درآمد امکان پذیر نمی باشد ، لذا برخی از صاحب نظران معتقدند به کار گیری حسابداری تعهدی کامل نیز در این قبیل فعالیتهای با چالش اساسی روبرو خواهد شد .

فعالتهای حاکمیتی و غیر بازرگانی شهرداریها از طریق دریافت انواع عوارض تامین می شود که نوعی یک جانبه بوده و به صورت غیر داوطلبانه توسط شهروندان پرداخت می شود . از آنجا که شهروندان مستقیماً در مصرف این قبیل درآمدها حق انتخاب ندارند ، تطابق

هزینه با درآمد دوره مالی صرفاً جنبه زمانی دارد. بدین معنی که شهرداریها فعالیتهای حاکمیتی خود را در حدود درآمدهای سالانه ارائه می دهند و به همین دلیل اندازه گیری و حصول اطمینان از وصول عوارض و سایر درآمدهای سال مالی برای آنها از اهمیت برخوردار است. از آنجا که رابطه غیر داوطلبانه در مورد پرداخت عوارض به عنوان یک ویژگی محیطی فعالیتهای حاکمیتی شهرداریها، اندازه گیری قابل اتکا و قابلیت وصول درآمدهای این قبیل نهادها را با مشکل جدی مواجه می نماید لذا استفاده از مبنای حسابداری خاصی موسوم به تعهدی تعدیل شده توسط هیاتهای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای شناسایی و گزارشگری درآمدها تجویز شده است.

همانطور که قبلاً بیان گردید، مبنای حسابداری بر زمان شناسایی و ثبت رویدادهای مالی شامل رویدادهای مربوط به شناسایی و ثبت درآمدها، هزینه ها، دارائیها و بدهیها تاکید دارد. بر حسب اینکه چه زمانی برای ثبت و گزارشگری این قبیل رویدادها انتخاب شود. به خودی خود منجر به گزینش نوعی مبنای حسابداری خواهد گردید. بخش قابل ملاحظه ای از مبانی نظری حاکم بر حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی به مبنای حسابداری اختصاص یافته و هیات های استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مورد مبنای حسابداری اقدام به صدور بیانیه نموده اند. دلیل این امر آن است که مبنای حسابداری با تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی و از جمله شهرداریها، ارتباط داشته و در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از طریق این نظام گزارشگری، نقش موثری بر عهده دارد. مبانی حسابداری در یک نگاه کلی در دو مبنای کاملاً متفاوت شامل نقدی و تعهدی قابل ترسیم می باشد، هر چند که با ترکیبی از این دو، مبانی دیگری نظیر نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی و تعهدی تعدیل شده نیز در سه دهه اخیر به رسمیت شناخته شده و در حسابداری نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گرفته است که به اجمال به شرح زیر مورد بحث قرار می گیرد.

مبنای نقدی: در این مبنای حسابداری درآمدها در زمان دریافت و هزینه ها به هنگام پرداخت وجه نقد مربوط به آنها شناسایی و ثبت می شوند. در این نظام، تحقق یا قطعی شدن درآمد و تحمل یا وقوع هزینه، که معمولاً از آثار دریافت یا عرضه کالا و خدمات است، در

شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها مد نظر قرار نمی گیرد [۵]. بزرگترین مزیت استفاده از مبنای یاد شده سادگی آن است و عدم توانایی در شناسایی و گزارش درآمدها و هزینه های واقعی دوره از مهمترین محدودیتهای حسابداری نقدی به شمار می آید.

مبنای تعهدی کامل: در این مبنا درآمدها در هنگام تحصیل یا تحقق شناسایی و ثبت می شوند. زمان تحصیل و تحقق درآمد زمانی است که درآمد به صورت قطعی شناسایی می شود، یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد. بنابراین، به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی شود، آنچه در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد، زمان تحصیل یا تحقق درآمد است. شناسایی و ثبت هزینه ها نیز در مبنای تعهدی کامل به هنگام ایجاد یا تحمل آنها صورت می گیرد و به زمان پرداخت آنها موکول نمی شود. تفاوت اصلی میان مبانی حسابداری نقدی و تعهدی در زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و مقطع زمانی مذکور، نقش حیاتی را در ادای مسئولیت پاسخگویی مدیریت و تصمیم های آن دارد. از این رو سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای فرآیند تصمیم گیری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی بیش از سودمندی اطلاعات حسابداری نقدی در بخش مزبور است [۵].

مبنای تعهدی تعدیل شده: این مبنا حسابداری که ترکیبی از مبنای نقدی و تعهدی است، یکی از مناسبترین مبانی حسابداری فعالیتهای غیر بازرگانی و حاکمیتی دولتها و شهرداریها به شمار می آید. در این مبنا حسابداری مشابه مبنای تعهدی کامل، هزینه ها در زمان تحمل شناسایی و ثبت می شوند، لیکن درآمدها در صورتی که قابل اندازه گیری باشند و احتمال وصول آنها در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن وجود داشته باشد مشابه مبنای تعهدی و در زمان تحقق شناسایی و ثبت و گزارش می شوند. درآمدهایی که فاقد یکی یا هر دو شرط باشند، در زمان وصول و با مبنای نقدی شناسایی و گزارش خواهند شد. اصل تطابق و حسابداری تعهدی: با باجانی و باغومیان [۵] معتقدند که در فعالیتهای بازرگانی رابطه روشن و مستقیمی بین درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات و منافع حاصل از استفاده از آنها توسط ذینفعان وجود دارد و کالا و خدمات به اشخاص حقیقی و حقوقی فروخته می شود که داوطلبانه متقاضی آن می باشند. به همین دلیل، فعالیتهای تولیدی و

خدماتی که به صورت بازرگانی اداره می شوند، منابع مورد نیاز برای تهیه کالا و خدمات را از درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات به مشتریان تامین می نمایند. این رابطه مستقیم بین داده و ستانده موجب تحقق مفهومی موسوم به تطابق "Matching" شده است، بدین معنی که هزینه هادر همان دوره ای شناسایی می شوند که موجب کسب درآمد شده اند. در چنین شرایطی سود به صورتی منطقی قابل اندازه گیری خواهد شد و این مفهوم یکی از جنبه های اساسی مسئولیت پاسخگویی در سازمانهای انتفاعی است [۵]. آنها در ادامه و به نقل از (Beachy, 2007) اظهار می دارند که اگر موسسات عمومی و غیر انتفاعی نیز کالا و خدماتی تولید کنند که منافع مستقیمی متوجه افرادی نماید که بهای آنها می پردازند، می توانند از مفهوم تطابق در حسابداری خود استفاده نمایند. بر پایه این استدلال، برخی از صاحب نظران بر این عقیده اند که حسابداری تعهدی از مفهوم تطابق متبلور گردیده و در فعالیتهایی که فلسفه وجودی چنین مفهومی با چالش مواجه است، استفاده از مبنای تعهدی نیز با مشکل اساسی روبرو خواهد گردید [۱۳].

به رغم فقدان رابطه مستقیم میان درآمدها و هزینه ها در فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداریها که برخی از مخالفان استفاده از حسابداری تعهدی به آن استناد کرده و معتقدند کاربرد فراگیر آن در حسابداری این بخش مناسب نیست. در مقابل، برخی استدلال می کنند که نیازی به کاربرد اصل تطابق، با همان مفهوم و کارکردی که در حسابداری واحدهای انتفاعی به کار می رود، در حسابداری بخش عمومی وجود ندارد، زیرا ویژگیهای محیط فعالیت، ماهیت و اهداف واحدهای فعال در دوی بخش مذکور، با یکدیگر تفاوت اساسی دارند. هدف واحدهای انتفاعی کسب درآمد است، بنابراین، کاربرد اصل تطابق در حسابداری واحدهای مزبور، اندازه گیری درآمد خالص از طریق مقابله درآمدها و هزینه های مربوط است. هدف واحدهای فعال در بخش عمومی کسب درآمد نیست، بلکه خدمت در جهت برآوردن نیازهای ضروری جامعه از طریق عرضه کالا و خدمات مورد نیاز است. از این رو، کاربرد اصل تطابق در بخش عمومی، ممکن است دارای کاربردی مطابق با واحدهای فعال در این بخش و متفاوت از کارکرد این اصل در حسابداری واحدهای انتفاعی باشد. بدین ترتیب، در بخش عمومی می توان اصل تطابق را در مفهوم انطباق منابع

مصرف شده دوره، با خدمات و کالای عرضه شده و سودمندی آن در همان دوره یا به معنای تطابق نتایج عملیات با هزینه های مربوط به کاربرد. بنابر این، ملاحظه می شود که به کار گیری اصل تطابق در بخش عمومی، نه به منظور اندازه گیری درآمد خالص، بلکه برای ارزیابی میزان کارایی واحدهای بخش عمومی، در نحوه استفاده از منابع تحت اختیارشان صورت می گیرد [۵].

استقرار حسابداری تعهدی تعدیل شده

بر طبق اصل مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری مصوب هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا که مورد تایید اغلب هیاتهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز قرار گرفته است، درآمدها باید در دوره مالی که به صورت اتکاپذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) قابل وصول باشند، شناسایی و ثبت شوند. این شیوه شناسایی درآمدها، مستلزم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی خواهد بود [۴].

قابلیت اندازه گیری درآمدها: یکی از معیارهای اساسی جهت شناسایی درآمدها در حسابداری واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی، آن است که درآمدها باید بصورت اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. این امر در شناسایی درآمدهای نهادهای بخش عمومی از جمله شهرداریها نیز مورد توجه و تاکید خاص قرار می گیرد، به نحوی که قابلیت اندازه گیری درآمد بصورت اتکاپذیر شرط لازم برای شناسایی و تشخیص درآمدهای نهادهای بخش عمومی از جمله شهرداریها تلقی می شود. در بیانیه اصل مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری مصوب (GASB) بر تحقق معیار اندازه گیری به عنوان شرط لازم برای تشخیص و شناسایی درآمد تاکید شده است [۳].

در تمامی بیانیه ها و رهنمودهای نهادهای حرفه ای از جمله مطالعه شماره ۹ بخش عمومی آیفک (IFAC) [16]، بیانیه استاندارد شماره ۹ شهرداریهای هیات تدوین استانداردهای حسابداری آفریقای جنوبی [۱۱] و بیانیه شماره ۳ استانداردهای حسابداری ایران [۱۰] بر اندازه گیری اتکاپذیر درآمدها جهت تشخیص و شناسایی آنها تاکید گردیده است. بنابر این، قابلیت اندازه گیری اتکاپذیر درآمدهای شهرداری تهران از اهمیت

درخور ملاحظه ای برخوردار بوده و در حسابداری و گزارشگری درآمدهای شهرداری تهران تاثیر گذار می باشد.

قابلیت وصول: از آنجایی که در نهادهای بخش عمومی و از جمله شهرداریها هزینه های عمومی از محل مالیاتها و عوارض دریافتی از شهروندان تامین می گردد، لذا وصول درآمدها در دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از آن، از اهمیت درخور ملاحظه ای برخوردار می باشد. اهمیت قابل وصول بودن درآمدهای نهادهای بخش عمومی از جمله شهرداریها به اندازه ای است که قابلیت وصول این قبیل درآمدها به عنوان یک ویژگی و یا یک معیار قابل قبول جهت تشخیص و شناسایی درآمدها، مورد پذیرش هیاتهای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی قرار گرفته است.

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، ویژگی آماده و یا در دسترس بودن درآمدهای نهادهای بخش عمومی را برای تشخیص و شناسایی و ثبت این قبیل درآمدها، به عنوان شرط کافی مورد تاکید قرار داده است. بیانیه اصل مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری، ویژگی آماده و یا در دسترس بودن درآمدها در دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از دوره مالی را جهت تشخیص، شناسایی و ثبت درآمدهای دولتهای ایالتی و حکومتهای محلی الزامی دانسته و بر تحقق آن به عنوان شرط کافی تاکید نموده است. هیات مذکور مقرر نموده است که منظور از آماده و در دسترس بودن درآمدها، قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدت کوتاهی بعد از پایان دوره جاری است، به ترتیبی که پرداخت بدهی ها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد. هیات معیار آماده و در دسترس بودن درآمدها را وصول آنها در دوره مالی و یا حداکثر ۶۰ روز پس از همان سال مالی اعلام نموده است. تعریف عملیاتی (GASB) از آماده و در دسترس بودن درآمدها، مورد پذیرش فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) و کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی کشور کانادا (PSCCICA) و استرالیا (PSCASBA) نیز قرار گرفته است. به همین دلیل ویژگی قابل وصول بودن با این تعریف عملیاتی، به عنوان یک معیار قابل قبول برای تشخیص، شناسایی و ثبت درآمدهای نهادهای عمومی و

از جمله شهرداریها، توسط اغلب کشورهای توسعه یافته برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار می‌گیرد [۳].

روش تحقیق و ابزار گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر بطور کلی بر اساس دو روش کتابخانه‌ای و استاد کاوی صورت پذیرفته است. مطالعات کتابخانه‌ای بیانگر آن است که تمامی درآمدهای شهرداری تهران را نمی‌توان از جهت مبانی نظری قبل از زمان وصول شناسایی نمود، به عبارت دیگر از جهت مبانی نظری حاکم بر استانداردهای حسابداری، ۲۷ منبع از مجموع ۱۱۲ منبع که حدود ۷۵ درصد درآمدهای شهرداری تهران را تشکیل می‌دهد، با مبنای تعهدی تعدیل شده سازگار می‌باشد. پس از انجام مطالعه کتابخانه‌ای فوق، به منظور حصول اطمینان از سازگاری عملی منابع درآمدی مستخرجه از مطالعات با مبنای تعهدی تعدیل شده، با استفاده از فرمهایی که به همین منظور طراحی شده بود، اطلاعات مربوط به ۲۳ منبع نمونه از پرونده‌های درآمدی استخراج گردیده و با به کارگیری نرم افزارهای Excel و SPSS مورد آزمون قرار گرفته است.

جامعه و نمونه آماری

همانطور که در قسمت‌های قبل بیان شد، در حال حاضر شهرداری تهران بیش از ۱۱۲ منبع درآمدی دارد که براساس مطالعات کتابخانه‌ای انجام شده تنها تعداد ۲۷ منبع درآمدی با مبنای تعهدی تعدیل شده سازگار می‌باشد. بنابراین جامعه آماری منابع درآمدی این پژوهش به ۲۷ منبع درآمدی سازگار با مبنای تعهدی تعدیل شده محدود می‌گردد. برای انتخاب مناطق مورد بررسی از نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده شده، بدین معنی که براساس دستورالعمل وزارت کشور مناطق ۲۲ گانه شهرداری تهران بر مبنای ضریب معاملاتی به ۵ طبقه تقسیم می‌شوند که از هر طبقه یک منطقه برگزیده شده است. سپس با استفاده از فرمول‌های آماری به بررسی ۲۳ منبع از ۲۷ منبع درآمدی سازگار با مبنای تعهدی تعدیل شده پرداخته ایم. بدین منظور با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی، منابع درآمدی مورد آزمون هر منطقه مشخص گردیده و سپس با استفاده از فرمول‌ها و فنون نمونه

گیری نمونه های تحقیق مشخص و اطلاعات لازم از پرونده های درآمدی مناطق نمونه استخراج گردیده است .

در مجموع، در این پژوهش با مشاهده ی عینی ۲۴۴۷ پرونده درآمدی در مناطق ۳، ۷، ۸، ۹ و ۱۵ اطلاعات مربوط به آزمون دو ویژگی قابلیت اندازه گیری و وصول درآمدهای شهرداری تهران استخراج گردیده است.

قلمروی پژوهش

قلمروی مکانی پژوهش: قلمروی مکانی این پژوهش مناطق ۲۲ گانه شهرداری تهران می باشد .

قلمروی زمانی پژوهش : اطلاعات مورد استفاده در این پژوهش از طریق مشاهده و بررسی پرونده های درآمدی مناطق مورد بررسی در سال ۱۳۸۴ جمع آوری گردیده است ، لیکن به سبب بخشودگی عوارض بهای خدمات نوسازی در سالهای ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ صرفاً در مورد این منبع درآمدی اطلاعات لازم از پرونده های درآمدی سال ۱۳۸۲ استخراج گردیده است .

سؤال اصلی پژوهش

با توجه به نارساییهای مبنای حسابداری نقدی و مزایای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تاکید نهادهای بین المللی بر به کارگیری این مبنای سؤال اصلی تحقیق به شرح زیر قابل طرح می باشد .

آیا درآمدهای شهرداری تهران از شرط لازم (قابلیت اندازه گیری) و کافی (قابلیت وصول در دوره مالی و مدت کوتاهی پس از آن) برای شناسایی و گزارشگری با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردارند ؟

فرضیه های اصلی و فرعی پژوهش

بر مبنای سؤال تحقیق بالا فرضیه های اصلی زیر صورت بندی گردید .

فرضیه اول: درآمدهای مستمر شهرداری تهران از قابلیت اندازه گیری جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند .

فرضیه دوم: درآمدهای غیرمستمر شهرداری تهران از قابلیت اندازه گیری جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند .

فرضیه سوم: درآمدهای مستمر شهرداری تهران از قابلیت وصول جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند.

فرضیه چهارم: درآمدهای غیرمستمر شهرداری تهران از قابلیت وصول جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند.

به لحاظ آنکه آزمون هر یک از فرضیه های اصلی مستلزم صورت بندی و آزمون فرضیه های فرعی زیر مجموعه می باشد، لذا در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه های اصلی مرتبط با ویژگی های قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول، برای ۲۳ منبع درآمدی شهرداری تهران فرضیه های فرعی صورت بندی و مورد ارزیابی و آزمون قرار گرفته است. فرضیه های فرعی صورت بندی شده بر اساس دو ویژگی مستمر و غیر مستمر بودن عوارض از یکسو و دو شرط لازم و کافی مبنای تعهدی تعدیل شده از دیگرسو، برای آزمون هر یک از چهار فرضیه اصلی بکار برده شده اند.

آزمون فرضیه ها

همانطور که در قسمتهای قبل بیان گردید، برای یافتن سؤال تحقیق دایر بر ارزیابی وضعیت موجود جهت به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای شهرداری تهران، چهار فرضیه اصلی صورت بندی گردید. فرضیه های اصلی اول و دوم که با هدف ارزیابی میزان اتکاپذیری اندازه گیری درآمدهای مستمر و غیر مستمر شهرداری تهران صورت بندی شده، به ترتیب شامل ۹ و ۱۴ فرضیه فرعی می باشد. برای آزمون فرضیه های اصلی اول و دوم و فرضیه های زیر مجموعه آنها از آزمون فرض

درباره میانگین جامعه استفاده گردید.

آشکار است که در نهادهای بخش عمومی از جمله شهرداری ها نمی توان انتظار داشت که تمامی درآمدها تشخیص شده با درآمد وصولی یکسان باشد، بلکه همواره یک اختلاف معین (حداقل) قابل اغماض دانسته شده و به عنوان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول شناسایی می گردد. اگرچه این واقعیت بطور صریح در قوانین و مقررات حاکم بر نحوه ی تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران بیان نگردیده لیکن در موارد

متعددی با اعطای تخفیف به شهروندان این موضوع مورد توجه قرار گرفته است .

با توجه به اینکه در این پژوهش میزان قابل قبول تغییرات در اندازه گیری

درآمد بین مرحله تشخیص تا وصول درآمد ده درصد
 $H_0: \mu_p \leq 10\%$
در نظر گرفته شده ، لذا بیان آماری کلیه فرضیه ها به
 $H_1: \mu_p > 10\%$
صورت زیر می باشد .

فرضیه های اصلی سوم و چهارم که با هدف ارزیابی میزان قابلیت وصول درآمدهای مستمر و غیر مستمر شهرداری تهران با مهلت مقرر در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری صورت بندی گردید ، به ترتیب شامل ۹ و ۱۴ فرضیه فرعی می باشد. برای آزمون قابلیت وصول درآمدها از آزمون دوجمله ای استفاده شده است. این آزمون در پژوهشهایی مورد استفاده قرار می گیرد که یک متغیر فقط دارای دو ارزش باشد . در این پژوهش چون قابلیت وصول درآمدها مورد ارزیابی قرار می گیرد ، لذا امتیاز یک برای پرداخت عوارض در مهلت مقرر با احتمال p و امتیاز صفر برای عدم پرداخت عوارض در مهلت مقرر و با احتمال q یا $(1-p)$ اختصاص یافته است . از آنجا که در محاسبات این آزمون احتمال یا ارزش مورد انتظار باید از قبل مشخص گردد ، لذا ارزش مورد انتظار نیز ۵۰٪ در نظر گرفته شد و سپس نسبت احتمال مشاهده از دوجهدت شامل تعداد پرونده و میزان ریالی درآمد محاسبه گردید . با این ترتیب فرضیات اصلی و فرعی به شرح آماری ذیل بیان می شود:

$$H_0: P \geq 50\%$$

$$H_1: P < 50\%$$

نگاره ۱ نتایج حاصل از آزمون قابلیت اندازه گیری درآمدهای شهرداری تهران را نشان می دهد. ردیف ۱ الی ۹ نتایج حاصل از فرضیات فرعی صورت بندی شده برای آزمون فرضیه اصلی اول ، و ردیف ۱۰ الی ۲۳ نتایج حاصل از فرضیات فرعی صورت بندی شده برای آزمون فرضیه اصلی دوم را نشان می دهد .

نگاره ۱- نتایج حاصل از آزمون قابلیت اندازه گیری درآمدهای شهرداری تهران

قابلیت اندازه گیری	مقدار t	درصد تغییرات		میانگین تغییرات (درصد)	فاصله اطمینان		نمونه	منبع درآمدی	ردیف
		کمترین	بیشترین		حد پایین	حد بالا			
دارد	-۶۶/۹	-۱۰	۹	-۲/۲	-۳/۶	-۰/۸	۱۷۳	عوارض نوسازی	۱
دارد	-∞	۰	۰	۰	۰	۰	۱۷۳	بهای خدمات نوسازی	۲
دارد	-۳۷/۴	-۱۰	۰	-۳/۲	-۲/۵	-۳/۹	۱۷۰	عوارض کسب و پیشه	۳
دارد	-۳/۷	-۱۰	۰	-۶/۴	-۱۵/۸	۲/۹	۲۴	عوارض پیشه وران اماکن	۴
دارد	-۳۷/۶	-۱۰	۰	-۳/۲	-۲/۵	-۳/۹	۱۷۲	عوارض پیشه وران موسسات درمانی	۵
دارد	-∞	۰	۰	۰	۰	۰	۱۷۰	بهای خدمات پیشه وران	۶
ندارد	۱۴/۶	۰	۴۳	۲۸/۶	۲۶/۱	۳۱/۲	۱۷۰	عوارض سالیانه خودرو	۷
دارد	-∞	۰	۰	۰	۰	۰	۱۷۷	وانت بار	۸
دارد	-۲/۴۵	-۵۰	۰	-۱/۷	-۲/۶	-۰/۰۷	۱۷۰	عوارض تابلو تجاری و آگهی تبلیغاتی	۹
دارد	-۱۷/۱	-۵۰	۰	-۵/۱	-۳/۹	-۶/۳	۱۱۹	عوارض زیربنا	۱۰

دارد	-۲۹/۸	-۳۳	۰	-۴/۵	-۵/۴	-۳/۵	۱۰۴	عوارض پارکینگ	۱۱
دارد	-۱۵/۱	-۱۰	۶	-۲/۵	-۴/۱	-۰/۸	۳۰	عوارض پذیره	۱۲
دارد	-∞	-۱۰	-۱۰	-۱۰	-۱۰	-۱۰	۲۵	تفکیک اراضی	۱۳
دارد	-۱۹/۵	-۴۰	۱۶	-۶/۸	-۸/۵	-۵/۱	۱۲۶	عوارض تغییر کاربری افزایش تراکم	۱۴
دارد	-۲۳/۸	-۴۱	۰	-۶/۲	-۷/۶	-۴/۹	۸۳	عوارض پیش آمدگی بالکن	۱۵
دارد	-۱۲/۷	-۵۴	۱۴	-۳/۲	-۵/۳	-۱	۱۱۳	کمیسیون ماده صد(بدوی تا قطعی)	۱۶
دارد	-۱۲/۴	-۱۰۰	۰	-۵/۷	-۸/۳	-۳/۱	۱۱۳	کمیسیون ماده صد(قطعی تا وصول)	
دارد	-∞	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰۴	سینما و نمایش	۱۷
دارد	-∞	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰۴	حق الطبع بلیط مراکز فرهنگی	۱۸
دارد	-۲۶	-۵۰	۰	-۰/۳	-۱/۱	۰/۳	۱۲۸	عوارض حفاری عرضی	۱۹
دارد	-۶/۷	۰	۱/۱	۱/۲	-۱/۲	۳/۸	۸۵	عوارض حفاری طولی	۲۰
دارد	-۱/۷	-۱۰	۴۷	۳	-۵/۸	۱۱/۹	۱۲	عوارض ایمنی و کنترل ساخت استخرهای خصوصی	۲۱
دارد	-۲۷۸/۷	-۱۰	-۵	-۹/۸	-۹/۹	-۹۰/۶	۱۴۰	عوارض گواهی عدم	۲۲

								خلاف ساختمانی	
دارد	-۸/۳	-۲۰	۰	-۳/۹	-۵/۶	-۲/۲	۷۰	عوارض املاک بلا استفاده	۲۳

همانطور که نگاره ۱ نشان می دهد، تمامی منابع درآمدی غیر مستمر شهرداری تهران از ویژگی اندازه گیری اتکاپذیر برخوردار می باشند. با این ترتیب، همانگونه که نگاره ۳ نشان می دهد فرضیه های اصلی اول و دوم مورد تایید قرار نمی گیرد. به بیان دیگر درآمدهای مستمر و غیر مستمر شهرداری تهران از ویژگی قابلیت اندازه گیری اتکاپذیر برای شناسایی در مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می باشند.

نگاره ۲- نتایج حاصل از آزمون قابلیت وصول درآمدهای شهرداری تهران

ردیف	منبع درآمدی	نمونه	تعداد موارد پرداخت به موقع	درصد مواد پرداخت به موقع	درصد مبلغ پرداخت به موقع	مقدار Z	قابلیت وصول
۱	عوارض نوسازی	۱۷۳	۵۴	۳۱	۴۰/۱	-۴/۹	ندارد
۲	عوارض بهای خدمات نوسازی	۱۷۳	۴	۲	۲/۸	-۱۲/۶	ندارد
۳	عوارض کسب و پیشه	۱۷۰	۴۹	۲۹	۳۴/۵	-۵/۴	ندارد
۴	عوارض پیشه وران اماکن	۲۴	۸	۳۳	۳۶/۲	-۱/۶۶۵	ندارد
۵	عوارض پیشه وران موسسات درمانی	۱۷۲	۵۷	۳۳	-۲۷/۷	-۴/۴	ندارد
۶	بهای خدمات پیشه وران	۱۷۰	۴	۲	۱/۳	-۱۲/۵	ندارد

ندارد	-۷	۱۸/۳	۲۳	۳۹	۱۷۰	عوارض سالیانه خودرو	۷
ندارد	-۶/۱	۲۷/۱	۲۷	۴۸	۱۷۷	عوارض وانت بار	۸
ندارد	-۱۱/۴	۴/۶	۶	۱۱	۱۷۰	آگهی تجاری و تابلو تبلیغاتی	۹
ندارد	-۳/۴	۲۱	۳۴	۴۱	۱۱۹	عوارض زیر بنا	۱۰
ندارد	-۴/۴	۲۵/۱	۲۸	۲۹	۱۰۴	عوارض پارکینگ	۱۱
ندارد	-۲/۵	۲۰/۲	۲۷	۸	۳۰	عوارض پذیره	۱۲
دارد	۵	۱۰۰	۱۰۰	۲۵	۲۵	عوارض تفکیک اراضی	۱۳
ندارد	-۴/۹	۱۶/۸	۲۸	۳۵	۱۲۶	تغییر کاربری افزایش تراکم	۱۴
دارد	۲/۳۶	۴۵/۹	۶۳	۵۲	۸۳	پیش آمدگی بالکن	۱۵
ندارد	-۵/۹	۱۴/۵	۲۲	۲۵	۱۱۳	جرائم کمیسیون ماده صد	۱۶
دارد	۲/۶۴	۱۰۰	۱۰۰	۷	۷	سینما و نمایش	۱۷
دارد	۲/۶۴	۱۰۰	۱۰۰	۷	۷	حق الطبع بلیط مراکز فرهنگی	۱۸
دارد	۱۱/۳	۱۰۰	۱۰۰	۱۲۸	۱۲۸	حفاری عرضی	۱۹
دارد	۶/۹	۱۰۰	۱۰۰	۴۸	۴۸	حفاری طولی	۲۰

دارد	۰/۵۵	۴۳/۸	۵۸	۷	۱۲	ایمنی و ساخت استخرهای خصوصی	۲۱
دارد	۹/۹	۹۲/۴	۹۲	۱۲۹	۱۴۰	گواهی عدم خلاف ساختمانی	۲۲
کوچکتر از -۱/۶۴۵	-۵/۵	۹/۶	۱۷	۱۲	۷۰	املاک بلا استفاده	۲۳

نگاره ۲ نیز نتایج حاصل از آزمون قابلیت وصول درآمدهای شهرداری تهران با توجه به مهلت مقرر در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری را نمایش می دهد. ردیف ۱ الی ۹ نگاره فوق نتایج حاصل از فرضیات فرعی صورت بندی شده برای آزمون فرضیه اصلی سوم، و ردیف ۱۰ الی ۲۳ نتایج حاصل از فرضیات فرعی صورت بندی شده برای آزمون فرضیه اصلی چهارم را نشان می دهد.

همانگونه که ملاحظه می شود، در مورد ۱۵ منبع از منابع درآمدی آزمون شده، میانگین درصد تعداد پرونده های درآمدی و میزان مبالغ وصولی کمتر از ۵۰ درصد بوده و با میانگین مورد انتظار اختلاف معنی دار دارد. به بیان دیگر، این قبیل از منابع درآمدی از شرط کافی برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند. در مورد ۸ منبع از منابع درآمدی مورد مطالعه نیز نتیجه عکس حاصل شده، به بیان دیگر، این قبیل منابع درآمدی از شرط کافی (شرط دوم) در استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می باشند. با این ترتیب، همانگونه که نگاره ۳ نشان می دهد، فرضیه اصلی سوم مورد تایید قرار گرفته و بیانگر آن است که درآمدهای مستمر شهرداری تهران از ویژگی قابلیت وصول مقرر در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری (دوره مالی یا ۶۰ روز پس از آن) برای شناسایی در مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند.

همانگونه که نگاره ۳ نشان می دهد، فرضیه اصلی چهارم مورد تایید قرار نمی گیرد. به بیان دیگر، درآمدهای غیر مستمر شهرداری تهران از ویژگی قابلیت وصول برای شناسایی در مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می باشند. نکته قابل ذکر در خصوص فرضیه اصلی

چهارم این است که علی رغم رد ۸ فرضیه از ۱۴ فرضیه فرعی زیر مجموعه و در نتیجه رد فرضیه اصلی چهارم، ۶ منبع درآمدی مندرج در فرضیه های فرعی صورت بندی شده که در مجموع بیش از ۶۷٪ مبلغ ریالی درآمدهای شهرداری تهران در سال ۱۳۸۴ را تشکیل می دهد، از ویژگی قابلیت وصول برخوردار نمی باشند. با این ترتیب، رد این فرضیه از نظر میزان ریالی مورد تردید قرار می گیرد.

با توجه به آزمون های آماری صورت گرفته در خصوص دو شرط لازم (قابلیت اندازگیری) و کافی (قابلیت وصول در کوتاه مدت) به نظر می رسد، به سبب محدودیتهای موجود در رویه های حاکم بر شهرداری تهران هیچ یک از منابع درآمدی مستمر شهرداری تهران، براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، قابلیت شناسایی با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده را دارا نمی باشد. همچنین، نتایج حاصل از آزمون های آماری بیانگر آن است که در میان درآمدهای غیر مستمر، بیشتر عوارض های ساختمانی که سهم قابل ملاحظه ای در تامین منابع مالی شهر تهران دارند، به سبب محدودیت های قانونی و محیطی موجود، قابلیت شناسایی با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده را ندارند. با توجه به اینکه مانع اصلی در شناسایی درآمدهای شهرداری تهران با مبنای تعهدی تعدیل شده، عدم برخورداری منابع درآمدی شهرداری از قابلیت وصول در دوره مالی و حداکثر ۶۰ روز پس از آن می باشد، لذا آزمون های آماری اضافه (مکمل) با هدف تعدیل شرط کافی (قابلیت وصول کوتاه مدت) انجام گردید.

با افزایش مهلت پرداخت تا ۱۲۰ روز پس از سال مالی، عوارض نوسازی حائز شرط قابلیت وصول در کوتاه مدت (شرط کافی) می گردد. به بیان دیگر با افزایش مهلت پرداخت، این نوع از درآمدهای مستمر شهرداری تهران از شرط لازم و کافی برای شناسایی در مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می گردد.

با توجه به این که درآمدهای مستمر شهرداری طبق قوانین مربوط از ابتدای سال مالی تحقق یافته تلقی و باید تا پایان سال نیز وصول شود، لذا به نظر می رسد، در صورتی که صورت حساب های این گروه از درآمدهای شهرداری در ابتدای سال مالی توزیع شود، این قبیل درآمدهای شهرداری تهران می تواند از قابلیت وصول در مهلت مقرر استانداردهای

پذیرفته شده حسابداری برخوردار گردیده و با مبنای تعهدی تعدیل شده و در ابتدای سال مالی شناسایی گردد.

نگاره ۳- آزمون و تصمیم گیری در خصوص فرضیه های اصلی

ردیف	شرح	مقدار Z	ناحیه بحرانی	فرض H_0
۱	فرضیه اصلی شماره یک	-۲/۳	بزرگتر از ۱/۶۴۵	عدم رد H_0
۲	فرضیه اصلی شماره دو	-۳/۷	بزرگتر از ۱/۶۴۵	عدم رد H_0
۳	فرضیه اصلی شماره سه	۳	بزرگتر از ۱/۶۴۵	رد H_0
۴	فرضیه اصلی شماره چهار	-۰/۵	بزرگتر از ۱/۶۴۵	عدم رد H_0

یافته های پژوهش

با توجه به مطالعات کتابخانه ای انجام شده مشخص گردید تمامی درآمدهای شهرداری تهران را نمی توان از جهت مبانی نظری، قبل از زمان وصول شناسایی نمود و تنها درآمدهای مستمر و درآمدهای غیر مستمری که با ارائه صورت حساب به مودیان اخذ می گردد را می توان با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده شناسایی کرد. مطالعه مقدماتی پژوهش نشان دهنده این واقعیت است که از جهت مبانی نظری حاکم بر استانداردهای پذیرفته شده حسابداری از مجموع ۱۱۲ منبع درآمدی شهرداری تهران فقط ۲۷ منبع درآمدی با مبنای تعهدی تعدیل شده سازگار می باشد. از ۲۷ منبع درآمدی ۲۳ منبع آن انتخاب و مورد آزمون قرار گرفت که نتایج آن در نگاره ۳ ارائه شد.

همانگونه که نگاره ۲ نشان می دهد، هیچ یک از منابع درآمدی مستمر شهرداری تهران از شرط کافی (قابلیت وصول در دوره مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن) برای شناسایی با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند. به رغم این نتایج، مفاد برخی از قوانین حاکم بر شهرداری تهران صراحتاً بیانگر فراهم بودن زیر ساختهای

قانونی لازم برای شناسایی این گونه در آمدها با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده می باشد. برای مثال، ماده ۱۰ قانون نوسازی و عمران شهری مصوب ۱۳۴۷ مقرر می دارد: "عوارض هر سال در اول فروردین ماه آن سال تحقق می یابد و باید حداکثر تا پایان همان سال به شهرداری پرداخت گردد." همچنین بر اساس ماده ۳۶ آئین نامه دریافت عوارض کسب و پیشه که توسط وزارت کشور و در تاریخ ۱۳۶۷/۰۳/۳۱ ابلاغ گردیده است، عوارض مزبور می بایست حداکثر تا پایان همان سال پرداخت گردد. اگرچه این صراحت در خصوص تمامی قوانین مشاهده نمی گردد، لیکن از مضامین برخی از قوانین نیز می توان به وجود بسترهای قانونی لازم برای شناسایی درآمدهای شهرداری تهران با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده پی برد. برای مثال در تبصره دوم چهل و پنجمین مصوبه شورای اسلامی شهر تهران در خصوص تشخیص و وصول عوارض آگهی تجاری و تابلوی تبلیغاتی آمده است: "در صورت پرداخت عوارض در دوره مشمولیت توسط مودی هشتاد درصد عوارض دریافت می شود." همچنین، در تبصره سوم همان مصوبه نیز عنوان شده است: "عدم پرداخت عوارض متعلقه در هر سال از سوی مودیان مشمول دریافت عوارض مزبور در سالهای بعد به نرخ مصوب سال خواهد بود."

بطور خلاصه، منطبق نبودن رویه های مورد عمل با قوانین و مقررات نه تنها سبب عدم برخورداری درآمدهای شهرداری تهران از شرط قابلیت وصول در سال مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن گردیده بلکه، در برخی موارد (عوارض سالیانه خودرو) بواسطه تعلق جرائم دیر کرد، سبب از بین رفتن شرط لازم برای شناسایی درآمد با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده نیز گردیده است. همچنین، نتایج این پژوهش مین آن است که بیشتر عوارض ساختمانی شهرداری تهران به سبب مهیا نبودن بسترهای قانونی با معیارهای شناسایی درآمد با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده منطبق نمی باشد.

علی ایحال نتایج فوق بدین معنی نیست که امکان استقرار مبنای تعهدی تعدیل شده در شهرداری تهران امکانپذیر نمی باشد، بلکه، بخش عمده ای از منابع شهرداری تهران را با اعمال تغییراتی در قوانین و رویه های حاکم بر شهرداری تهران می توان بر مبنای تعهدی

تعدیل شده شناسایی نمود، لذا با توجه به تاکید و تشویق محافل حرفه ای بین المللی مبنی بر بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و عندالزوم تعهدی کامل، به نظر می رسد به شرط اعمال تغییرات مزبور و فراهم ساختن زیرساختهای لازم می توان در جهت استقرار مبنای تعهدی تعدیل شده برای درآمدهای شهرداری تهران اقدام نمود.

نگاره ۴- خلاصه نتایج پژوهش درخصوص شناسایی منابع درآمدی با استفاده از مبنای

تعهدی تعدیل شده

ردیف	منبع درآمدی	شرط لازم (قابلیت اندازه گیری)	شرط کافی (قابلیت وصول)	شناسایی با استفاده از مبنای تعهدی
۱	عوارض نوسازی	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۲	بهای خدمات نوسازی	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۳	کسب و پیشه	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۴	پیشه وران موسسات درمانی	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۵	پیشه وران اماکن	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۶	بهای خدمات پیشه وران	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۷	آگهی تبلیغاتی و تابلو تجاری	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۸	خودرو	ندارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۹	وانت بار	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۰	زیر بنا	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۱	پارکینگ	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۲	پذیره	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۳	تغییر کاربری افزایش تراکم	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۴	جرائم کمیسیون ماده صد	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۱۵	پیش آمدگی بالکن	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد

۱۶	گواهی عدم خلاف ساختمانی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۱۷	ایمنی و کنترل ساخت استخر خصوصی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۱۸	تفکیک اراضی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۱۹	املاک بلا استفاده	دارد	ندارد	امکانپذیر نمی باشد
۲۰	سینما و نمایش	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۲۱	حق الطبع بلیط مراکز فرهنگی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۲۲	حفاری عرضی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد
۲۳	حفاری طولی	دارد	دارد	امکانپذیر می باشد

نتیجه گیری و بحث

همانطور که قبلا بیان گردید، دو رویکرد در مورد مبنای حسابداری وجود دارد. رویکرد سنتی بر استفاده از مبنای نقدی و رویکرد پیشرفته تر بر بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداریها تاکید دارد. هر یک از مبانی فوق مزایا و معایبی دارد. مبنای نقدی از سادگی خاصی بهره مند است، لیکن درآمدها و هزینه های واقعی دوره مالی را شناسایی و گزارش نمی نماید. مبنای تعهدی به رغم شناسایی و گزارش درآمدها و هزینه های واقعی دوره مالی که موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می شود، استقرار آن با مشکلات و موانع خاص روبرو می باشد. به همین دلیل، هنوز در حسابداری نهادهای عمومی بیشتر کشورهای در حال توسعه و برخی کشورهای توسعه یافته از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده بهره می برند و کشورهای توسعه یافته نیز به استقرار مبنای تعهدی کامل دست نیافته و یا به استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده بسنده نموده و یا نوعی از مبنای تعهدی سازگار با ویژگیهای محیطی کشور را انتخاب کرده اند.

نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران نیز تاکنون از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده در حسابداری و گزارشگری مالی خود استفاده نموده و به رغم تلاشها و اقدامات نهادهای

مشابه در سایر کشورها، چشم انداز روشنی جهت انتقال از مبنای نقدی به نوعی مبنای تعهدی سازگار با ویژگیهای محیطی این قبیل نهادهای کشور مشهود نمی باشد. شهرداری تهران، در یکی دو سال اخیر مدعی استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی شده است، لیکن به دلیل عدم انتشار مبانی نظری پشتوانه چنین اقدامی، اظهار نظر در مورد میزان دستیابی این نهاد به استفاده از مبنای تعهدی میسر نبود. به همین دلیل، نگارندگان با انجام یک پژوهش دانشگاهی بر آن شدند تا امکان استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری درآمدهای شهرداری تهران را مورد ارزیابی قرار دهند. یافته های این تحقیق نشان داد که حدود ۲۷ نوع درآمد که درصد عمده ای از منابع شهرداری را تشکیل می دهد، از جهت مبانی نظری واجد شرایط لازم و کافی بوده و ویژگیهای قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول آنها محرز می باشد، لذا استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری این قبیل درآمدها امکان پذیر است. به رغم تحقق این امر و به دلیل اتخاذ سیاستها و روشهای اجرایی توسط شهرداری تهران، درآمدهای مورد نظر ویژگیهای فوق را در عمل از دست داده و استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری با چالش جدی مواجه می شود. برای رفع این مشکل و فراهم شدن زمینه برای استقرار این مبنای حسابداری در شناسایی درآمدها مواردی به شرح زیر ارائه می گردد:

در مورد آن دسته از درآمدها نظیر عوارض نوسازی که به سبب عدم اجرای صحیح قوانین و مقررات و استفاده از قدرت اجرایی شهرداری تهران، یکی از دوشروط لازم (قابلیت اندازه گیری) و کافی (قابلیت وصول در دوره مالی و مدت کوتاهی پس از آن) با مشکل مواجه شده است، شهرداری تهران می تواند با استفاده کامل از ظرفیت قوانین و اعمال قدرت اجرایی خود این شرایط را احیا و زمینه را برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده هموار نماید.

در مورد آن دسته از منابع درآمدی نظیر عوارضهای ساختمانی که وضع برخی مقررات موجب فقدان یکی از شروط لازم و کافی آنها شده است و مقرر گردیده در اقساط ۲۴ ماهه

(و در برخی شرایط تا ۳۶ ماهه) دریافت شود، شهرداری تهران می تواند با اصلاح این مقررات، زمینه تحقق هر دو شرط لازم و کافی را فراهم سازد. آن دسته از درآمدهایی که اندازه گیری اتکاپذیر آنها قبل از وصول امکانپذیر نمی باشد و منحصر در زمان وصول قابل اندازه گیری می شود، با مبنای نقدی شناسایی و گزارش گردد.

منابع و مأخذ

۱. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۲)، "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی"، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.

۲. باباجانی، جعفر، (۱۳۷۸)، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" رساله دکتری، تهران، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی.

۳. باباجانی جعفر (۱۳۸۴)، "سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور تحولی بنیادی در نظام اطلاعاتی فرآیند مالیات" مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی،

۴. باباجانی، جعفر، فریدونی، فرشید، (۱۳۸۵) "ارزیابی فرآیند اظهار تا وصول مالیاتهای مستقیم به منظور تعیین مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی درآمد"، دانش و پژوهش حسابداری، انجمن حسابداری ایران، سال دوم، شماره شش پاییز

۵. باباجانی، جعفر، باغومیان، رافیک، (۱۳۸۶) "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران"، پیک نور، فصلنامه دانشگاه پیام نور، سال پنجم، شماره چهارم، زمستان ۱۳۸۶

۶. دلاور ، علی (چاپ سوم ۱۳۸۳) ، مبنای نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی ، تهران ، انتشارات رشد

۷. سرمد ، زهره ، بازرگان ، عباس ، حجازی ، الهه ، (چاپ هفتم ۱۳۸۲) ، روشهای تحقیق در علوم رفتاری تهران ، انتشارات آگاه

۸. عیسایی خوش احمد (۱۳۷۹) ، ارزیابی مبنای نقدی شناخت درآمد در مناطق ۲۰ گانه شهرداری تهران رساله کارشناسی ارشد ، تهران ، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی

۹. فریدونی ، فرشید ، (۱۳۸۳) ، ارزیابی فرآیند اظهار تا وصول مالیاتهای مستقیم جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری برای ثبت درآمدها رساله کارشناسی ارشد ، تهران ، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی.

۱۰. کمیته فنی اسانداردهای حسابداری ، (چاپ نهم ۱۳۸۵) ، اسانداردهای حسابداری نشریه شماره ۱۶۰ ، تهران ، انتشارات سازمان حسابرسی.

11. Accounting Standards Board ; (May2004), " standards of Generally Accepted Municipal Accounting Practice"; Available in: <http://www.imfo.co.za/Documents / LAgamapstatements.pd>

12. Barry ,Naik,(December 2005), " Accruel accounting: Full Accruel Accounting Was A Necessary Evolution For Canadian Governments And Was Just A Matter Of Time " ca magazine/

13. Beechy, Thomas H, (2007), " Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?" *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Volume 12(3), 2007, article 4.

14. Governmental Accounting Standard Board (1998) " Accounting Financial Reporting For Non exchange Transaction ".

15. Governmental Accounting Standard Board (1987) " Accounting Basis and Measurement Focus "

16. IFAC Public Sector Committee (2003) "Cash Basis International Public Sector Accounting Standard: Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting"

17. IFAC Public Sector Committee (2001), IPSAS 9 "Revenue from Exchange Transaction"

18. Tiron Tudor, Mutiu, (2007) " Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector", available in :www.ssrn.com.

