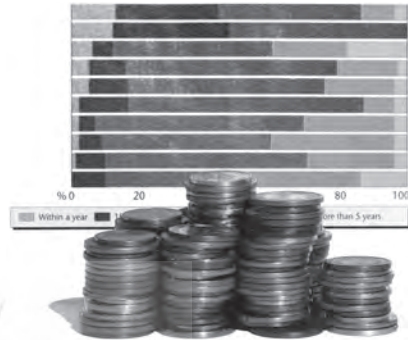


## مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی در شهرداری‌های ایران

### Fundamental Concepts of Accounting and Financial Reporting in the Municipalities of Iran



کمیتته پژوهشی مالی و سرمایه‌گذاری مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران

خلاصه نمودن و چگونگی گزارشگری آن را بیان می‌کند. این مجموعه، براساس استخراج مفاهیم بنیادی و کلیدی حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی از بیانیه‌های مفهومی هیئت‌های استانداردهای حسابداری و با لحاظ نمودن الزامات محیطی و قانونی حاکم بر شهرداری‌های ایران و تحلیل آنها، مبانی نظری و مفهومی مناسبی برای حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها که شامل مفاهیم بنیادی و کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها است، ارائه گردید. بر این اساس، اهداف حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با توجه به فعالیت‌های شهرداری‌ها و ویژگی‌های محیطی آن، ذی‌نفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها، به همراه ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی تدوین گردید.

کلیدواژه: حسابداری، گزارشگری مالی، شهرداری، مسئولیت پاسخگویی مالی

#### چکیده

جوامع هرچه بیشتر به سمت دموکراسی پیش می‌روند، کارآیی و اثربخشی حکومت‌های مرکزی و محلی و جلب اعتماد شهروندان اهمیت بیشتری می‌یابد. در چنین شرایط جدیدی، از حسابداری انتظار می‌رود که تصویری از عملکرد دولت‌های مرکزی و محلی و سازمان‌های تابعه در قالب گزارش‌های واقعی و منصفانه به ذی‌نفعان درون و برون‌سازمانی ارائه دهد. به علت ناکارآمد بودن نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، ضرورت وجود یک نظام جدید به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی برای مدیریت، تصمیم‌گیری و پاسخگویی، غیرقابل انکار است. از طرفی، داشتن معیار و مبنایی برای نظام حسابداری و گزارشگری که از پشتیبانی علمی و قابل‌پذیرشی از طرف مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان از آن برخوردار باشد، از ضروریات یک نظام مناسب است، که خود نشأت گرفته از مبانی نظری است که هدف‌ها و مفاهیم حسابداری و گزارشگری را مشخص و راهنمایی برای شناسایی رویدادها، اندازه‌گیری و

مطالعه در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه و بررسی تطبیقی بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری مصوب نهادهایی نظیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران و هیأت استانداردهای بین‌المللی که با تأکید بر مفهوم تعهدی تدوین یافته است، به درک صحیح تحولاتی از این دست کمک نموده، الگوی مناسبی را از چگونگی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها ارائه می‌دهد.

### هدف از تدوین مبانی نظری

به علت ناکارا بودن نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ضرورت وجود نظامی جدید به عنوان یک سیستم اطلاعاتی برای مدیریت، تصمیم‌گیری و پاسخگویی برای شهرداری‌ها غیر قابل انکار است، از طرفی داشتن معیار و مبنایی برای نظام حسابداری و گزارشگری که از پشتیبانی علمی و قابل پذیرشی از طرف مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان از آن، برخوردار باشد، از ضروریات یک نظام مناسب می‌باشد که خود نشأت گرفته از مبانی نظری است که هدف‌ها و مفاهیم حسابداری و گزارشگری را مشخص نموده، برای شناسایی رویدادها، اندازه‌گیری و خلاصه نمودن و چگونگی گزارشگری راهکارهایی مطرح می‌کند.

بنابراین، هدف اصلی این مجموعه، تدوین مبانی نظری مربوط به حوزه‌های کلیدی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها مبتنی بر مطالعات انجام شده به منظور دستیابی به چارچوبی حاوی خط‌مشی و سیاست‌های حاکم بر یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی می‌باشد.

### روش اجرا

این مجموعه، بر مبنای بررسی تطبیقی مبانی نظری حاکم بر سیستم‌های حسابداری شهرداری‌های برخی از کشورهای توسعه یافته موسوم به حکومت‌های محلی از یک سو و بررسی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های غیربازرگانی شهرداری‌ها از دیگر سو صورت گرفته است. نحوه اجرا بدین ترتیب بوده که ابتدا مفاهیم

جوامع، هرچه بیشتر به سمت دموکراسی پیش می‌روند، کارآیی و اثربخشی حکومت‌های مرکزی و محلی و جلب اعتماد شهروندان اهمیت بیشتری می‌یابد. حکومت‌های محلی نیز به سازمان‌های حرفه‌ای تبدیل می‌گردند که باید خود را در قبال طیف وسیعی از ذی‌نفعان پاسخگو بدانند.

در چنین شرایطی، دیگر هدف حسابداری دولت‌های مرکزی و محلی، صرفاً تخصیص منابع و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت رسمی و با گزارش ورود و خروج منابع مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها و مزاد (کسری) نخواهد بود. در شرایط جدید، از حسابداری انتظار می‌رود که تصویری از عملکرد دولت‌های مرکزی و محلی و سازمان‌های تابعه در قالب گزارش‌های واقعی و منصفانه به ذی‌نفعان داخلی و خارجی ارائه دهد.

مرور اجمالی ادبیات نظری حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی؛ نظیر دولت‌های مرکزی و محلی (شهرداری‌ها) که در قالب چارچوب‌های نظری و بیانیه‌های استاندارد مصوب هیأت‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تبلور یافته، نشان‌دهنده این واقعیت می‌باشد که مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی<sup>۱</sup>، در این قبیل بیانیه‌ها جایگاه برجسته‌ای به خود اختصاص داده است.

مسئولیت پاسخگویی مالی، یکی از عوامل کلیدی در تحولات اخیر در حوزه مفهوم حکمرانی است. به رغم عدم دستیابی به مفهوم مشترکی از حسابداری تعهدی، تقریباً در اغلب کشورهای حسابداری تعهدی با هدف تهیه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی برای استفاده ذی‌نفعان برون‌سازمانی استقرار یافته است که با سیستم‌های سنتی بودجه‌ای آنها همپوشانی دارد. اعتقاد غالب بر این است که، حسابداری تعهدی، متضمن منافع دولت‌ها و حکومت‌های محلی در جهت بهبود مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و مشارکت شهروندان بوده، از مصادیق حکمرانی جدید و ارتقای سطح اعتماد عمومی شهروندان به این قبیل نهادها محسوب می‌شود. برای درک و فهم عمیق رویداد موفق حسابداری تعهدی در بخش عمومی در قرن بیست و یکم، نه تنها باید آن را وسیله، بلکه هدفی در جهت ارائه تصویری از سبک جدید حکمرانی و پاسخگویی بیشتر به شهروندان به مثابه شیوه

بنیادی و کلیدی حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی را از بیانیه‌های مفهومی هیأت‌های استانداردهای حسابداری کشورهایی که مبادرت به صدور چنین بیانیه‌هایی نموده‌اند، استخراج و سپس با لحاظ نمودن الزامات محیطی و قانونی حاکم بر شهرداری و تحلیل آنها، مبانی نظری و مفهوم مناسبی برای حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها که شامل مفاهیم بنیادی و کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها است، ارائه می‌گردد.

### فعالیت شهرداری‌ها و ویژگی‌های محیطی آن

نهادهای بزرگ بخش عمومی، نظیر شهرداری، برای اداره امور و تحقق هدف‌های اجتماعی و قانونی خود، به انجام فعالیت‌های متنوعی می‌پردازند. این فعالیت‌ها که از تنوع زیادی نیز برخوردارند، به صورت معمول به دو دسته کلی طبقه‌بندی می‌شوند:

دسته اول، فعالیت‌هایی است که برای تحقق هدف‌های اصلی انجام شده، منابع مالی مورد نیاز برای انجام آنها عمدتاً از طریق مالیات یا عوارض عمومی تأمین و کسری آن نیز از طریق استقراض تأمین می‌گردد که بازپرداخت آن از محل مالیات و عوارض صورت می‌گیرد. منافع این دسته از فعالیت‌ها که در چارچوب امور حاکمیتی انجام می‌شود، شامل همه اقشار جامعه گردیده، بهره‌مندی از خدمات حاصل از این قبیل فعالیت‌ها، موجب محدودیت برای استفاده دیگران نمی‌شود. فعالیت‌هایی که در چارچوب امور حاکمیتی انجام می‌گیرد به صورت غیربازرگانی و غیرمبادله‌ای انجام می‌شود و به همین دلیل به فعالیت‌های حاکمیتی و غیربازرگانی موسوم گردیده است.

دسته دوم، فعالیت‌هایی است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های شهرداری انجام شده، منابع مالی برای تأمین آنها مستقیماً از طریق دریافت تمام یا قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدمات حاصل از انجام این فعالیت‌ها، تأمین می‌گردد. بهای تمام‌شده این قبیل فعالیت‌ها رابطه‌ای مبادله‌ای و مستقیم با محصول یا خدماتی دارد که از طریق انجام این فعالیت‌ها حاصل می‌شود.

مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این مجموعه، به فعالیت‌های غیربازرگانی و حاکمیتی شهرداری‌ها محدود خواهد بود و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که با

اصول بازرگانی اداره می‌شوند، از نظر نحوه نگهداری حساب و گزارشگری مالی و به‌عنوان یک واحد گزارشگر مستقل، تابع استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی می‌باشند. این در حالی است که نحوه انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی تلفیقی این قبیل مؤسسات، در صورت‌های مالی یکپارچه در سطح شهرداری‌ها، از مبانی نظری گزارشگری مالی موضوع این مجموعه، پیروی خواهد نمود.

براساس اصل هفتم، یکصدم، یکصدوسوم قانون اساسی، قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شورای اسلامی و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵، قانون شهرداری، قانون شوراهای کشور، قانون نوسازی و آیین‌نامه مالی شهرداری و همچنین از بررسی تطبیقی منابع هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری، می‌توان چنین نتیجه گرفت که ویژگی‌های محیطی ساختاری و خدماتی و همچنین ویژگی‌های محیطی کنترلی به شرح موارد زیر در مورد فعالیت‌های غیربازرگانی شهرداری‌ها برقرار است:

- ۱- شکل نمایندگی شهرداری‌ها و تفکیک و توزیع قدرت در چارچوب استقرار شورای شهر برای تصویب مقررات و انجام وظایف نظارتی و انتخاب شهردار جهت انجام وظایف قانونی
- ۲- ساختار یکپارچه شهرداری‌ها به‌عنوان یک واحد گزارشگر و دربرگیرنده فعالیت‌های مناطق شهرداری‌ها
- ۳- حاکم نبودن رابطه داوطلبانه در تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها
- ۴- فقدان رابطه مبادله‌ای بین عوارض قابل پرداخت و خدمات دریافتی به‌وسیله شهروندان
- ۵- تنظیم بودجه، کنترل بودجه و ارائه گزارش‌های بودجه‌ای نظیر تفریح بودجه
- ۶- نگهداری حساب و گزارش وضعیت منابع مالی به صورت جداگانه و با استفاده از روش‌های مناسب حسابداری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی در جهت هدف‌های تعیین‌شده و مصوب.

### ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی

#### شهرداری‌ها

شناسایی و معرفی ذی‌نفعان واقعی و میزان استفاده آنها از اطلاعات منعکس در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها صرفاً با رویکردی دستوری و متکی به مبانی نظری و مبانی

قانونی مورد عمل، ذی‌نفعان بالقوه و بالفعل استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها براساس اولویت‌هایی که اغلب نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان و براساس ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های غیربازرگانی شهرداری‌ها قائل شده‌اند و همچنین مقررات حاکم بر شهرداری‌ها، تعیین گردیده‌اند.

باتوجه به مقررات قانونی فوق و مراجع تدوین استاندارد، ذی‌نفعان بالقوه و بالفعل استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را می‌توان در قالب گروه‌هایی به شرح زیر تقسیم کرد:

- شهروندان

- نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل

- دولت و واحدهای تابعه

- سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان

- مدیران و مقامات ارشد اجرایی

### نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها

به‌رغم تنوع استفاده‌کنندگان در گزارش‌های مالی و ادعان این مطلب که امکان تأمین کلیه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از طریق گزارش‌های مالی شهرداری‌ها وجود ندارد، صاحب‌نظران و هیأت‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیازهای کلی و عمومی ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی را تا حد زیادی تشخیص داده، اعلام نموده‌اند. این قبیل نیازهای اطلاعاتی اصولاً بر پایه دو رویکرد اساسی شامل اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی و اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری، شناسایی و معرفی شده است.

چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، سودمندی اطلاعات را در مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی قرار می‌دهد و این در حالی است که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، سودمندی اطلاعات را در درجه دوم اهمیت قرار داده و بر سودمندی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در برقراری جریان منصفانه اطلاعات بین دو طرف پاسخگو و پاسخ‌خواه تأکید می‌کند. این دو نوع چارچوب نظری، براساس مباحث و مطالعات مربوط به ویژگی‌های محیطی فعالیت، ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی

نهادهای بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها که هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهند، تدوین شده است.

از آنجا که ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها، از طریق تحقیقات تجربی شناسایی نشده‌اند، لذا نیازهای واقعی آنها را از طریق دیگری باید شناسایی و معرفی نمود. بنابراین، بخشی از نیازهای اطلاعاتی آنها از طریق مبانی قانونی، نظیر قانون شوراها، اسلامی، قانون شهرداری و یا آیین‌نامه مالی، قابل شناسایی و معرفی است و بخش دیگر با استفاده از مطالعات نظری که عمدتاً به صورت دستوری تدوین شده‌اند، قابل شناسایی خواهد بود.

به این ترتیب، نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را می‌توان در قالب یک طبقه‌بندی مناسب و با محوریت مفهوم مسئولیت پاسخگویی و پیامدهای آن و سودمندی در تصمیم‌گیری که دربرگیرنده انواع مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و در سطوح مختلف باشد، به شرح موارد زیر شناسایی و معرفی نمود:

### نیازهای ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی

#### شهرداری‌ها

- ارزیابی وضعیت و شرایط مالی  
- میزان دستیابی به هدف‌های برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها

- حصول اطمینان در مورد مصرف کارا و اثربخش منابع  
- ارزیابی میزان و شرایط حاکم بر بدهی‌های بلندمدت

عمومی و توانایی بازپرداخت اصل و بهره آنها  
- حفظ و حراست از دارایی‌های سرمایه‌ای و استفاده صحیح از آنها در جهت تحقق هدف‌های تعیین‌شده

- بهای تمام‌شده کالا و خدمات مورد استفاده  
- رعایت حقوق بین دوره‌ای از طریق تنظیم بودجه متوازن

- نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری؛ علاوه بر اطلاعات مورد نیاز جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی به اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی نیازمندند.

## مبنای نظری

در نهادهای بزرگ بخش عمومی، نظیر شهرداری‌ها، صاحبان حق از طریق انتخابات، قدرت را به نمایندگان منتخب، انتقال می‌دهند تا از جانب آنها در مورد تحصیل منابع مالی و مصرف صحیح، کارا و اثربخش آنها تصمیمات لازم را اتخاذ نمایند. اما حق دانستن را برای خود حفظ می‌کنند.

مسئولیت پاسخگویی در قلب شهرداری‌ها مبتنی بر دموکراسی است. مسئولیت پاسخگویی، این قبیل حکومت‌های محلی را ملزم می‌کند که به شهروندان خود در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که اتخاذ می‌نمایند، پاسخگو باشند. به همین دلیل، مسئولیت پاسخگویی، مستلزم دسترسی آزاد به اطلاعات، شفافیت و فراهم نمودن اطلاعات برای مجلس و شهروندان خواهد بود و مفهوم مسئولیت پاسخگویی به‌عنوان سنگ بنای گزارشگری مالی آنها است.

سیستم حسابداری، جزئی از نظام پاسخگویی است که به‌عنوان یک سیستم هدفمند که بر پایه رابطه مسئولیت پاسخگویی مبتنی بر «حق و الزام» در درون یک سازمان اجتماعی بزرگ، نظیر دولت محلی یا شهرداری، به‌عنوان یک سیستم یا نظام فرادست، شکل می‌گیرد.

چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، بر سودمندی سیستم به جای سودمندی اطلاعات حسابداری تأکید و با هدف برقراری یک جریان صحیح و منصفانه اطلاعات بین تهیه‌کنندگان اطلاعات در جایگاه پاسخگو و استفاده‌کنندگان اطلاعات در مقام پاسخ‌خواه تدوین می‌شود؛ لذا دو سویه بوده و از یک سو به پاسخگو کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی خود را ادا نماید و از سوی دیگر به پاسخ‌خواه کمک کند تا به حق طبیعی خود یعنی دانستن حقایق درباره تحصیل و مصرف منابع مالی و اقتصادی دست یابد.

مبنای تدوین مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با توجه به ویژگی‌های محیطی ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها، مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی به‌جای تصمیم‌گیری است. در چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری، ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. این چهارچوب، بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. براساس این رابطه، پاسخ‌خواه حق دارد بداند،

همان‌طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود.

تدوین چارچوب نظری، مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی، بدان معنی نیست که مفهوم سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری در چنین چارچوبی نادیده گرفته شود، بلکه بدان معنی است که در تدوین هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این قبیل چارچوب نظری، مفهوم مسئولیت پاسخگویی از جایگاه بالاتری برخوردار بوده، جزء جدایی‌ناپذیر این هدف‌ها محسوب می‌شود و سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی، ضمن حفظ جایگاه مناسب، در اولویت دوم این چارچوب قرار می‌گیرد.

## هدف‌های گزارشگری مالی شهر تهران

۱- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که شهرداری‌ها را در ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل منابع مالی به شرح موارد زیر یاری دهد و به ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی نیز کمک کند تا این مسئولیت را از طریق حصول اطمینان از تحقق موارد مذکور مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند:

(الف) درآمدها و سایر منابع مالی دوره مالی بر طبق مجوزهای قانونی تحصیل شده است.

(ب) میزان درآمدها و سایر منابع مالی، محل تأمین آنها همراه با تعیین سهم هر یک از آنها از مجموع درآمدها و سایر منابع مالی در دوره مالی مورد گزارش.

(ج) مقایسه درآمدها و سایر منابع مالی تحقق‌یافته دوره مالی با درآمدها و سایر منابع مالی پیش‌بینی شده در بودجه مصوب سالانه و نسبت به دوره مالی قبل.

(د) درآمدهای تحقق‌یافته دوره مالی جاری برای بهای خدمات ارائه شده در این دوره کافی بوده است.

۲- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید تا شهرداری‌ها بتوانند مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف منابع مالی را به شرح موارد زیر ایفا نموده، به ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی نیز کمک کند تا ضمن آگاهی از میزان تحقق این موارد، مسئولیت مذکور را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند:

(الف) هزینه‌ها و پرداخت‌ها با رعایت قوانین و مقررات و



حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته، انجام شده است.

(ب) میزان هزینه‌ها و پرداخت‌ها بر حسب طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای مربوط، همراه با تعیین سهم هر یک از آنها، از مجموع هزینه‌ها و پرداخت‌های دوره مالی مورد گزارش.

(ج) مقایسه هزینه‌ها و پرداخت‌ها با اعتبارات مصوب و تخصیص یافته دوره مالی و افشای هرگونه انحراف با اهمیت از بودجه مصوب سالانه.

(د) مصرف هر منبع مالی در محل قانونی و یا تعیین شده در بودجه مصوب سالانه.

۳- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی ارائه نماید که شهرداری‌ها بتوانند زمینه ایفای مسئولیت عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی را به شرح موارد زیر فراهم نموده، ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی را قادر سازد تا ضمن آگاهی از میزان تحقق این موارد، مسئولیت مذکور را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند:

(الف) منابع به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف شده است.

(ب) مقایسه عملیات واقعی برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها با عملیات پیش‌بینی شده در بودجه سالانه و موافقت‌نامه‌های متبادله، به‌منظور تعیین میزان دستیابی به هدف‌های برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها.

(ج) بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده در دوره مالی را محاسبه و گزارش نماید.

۴- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که به

تصویر شماره ۱- ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌های مالی شهرداری‌ها

شهرداری‌ها کمک کند تا وضعیت مالی و نتایج عملیات را به شرح موارد زیر گزارش نمایند و ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی شهرداری نیز بتوانند این وضعیت مالی و نتایج عملیات را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند:

(الف) دارایی‌های جاری و غیرجاری، بدهی‌های جاری و غیرجاری و تغییر در خالص دارایی‌های شهرداری‌ها را منعکس کند.

(ب) دارایی‌های جاری، بدهی‌های جاری و تغییر در خالص دارایی‌های منابع مالی تخصیص یافته برای تحقق هدف‌های معین را گزارش نماید.

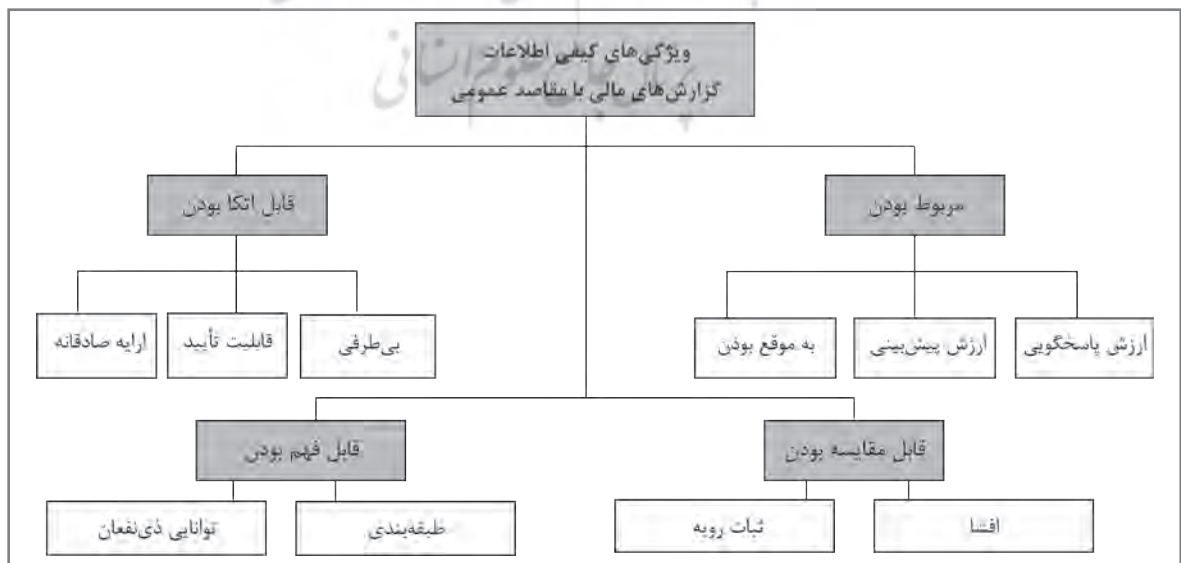
(ج) درآمد، هزینه و مازاد یا کسری دوره مالی را در مورد هر یک از فعالیت‌های حاکمیتی و فعالیت‌های بازرگانی نشان دهد.

(د) توانایی شهرداری‌ها در ایفای تعهدات احتمالی و بازپرداخت بدهی‌های بلندمدت عمومی و سررسید شده را منعکس نموده، وضعیت تغییرات در بدهی‌های بلندمدت را گزارش نماید.

(ه) نحوه تأمین مالی شهرداری را منعکس نموده و راه‌های تأمین وجوه نقد مورد نیاز را گزارش کند.

(و) وضعیت وجوه امانی، نظیر سپرده‌های دریافتی از پیمانکاران و طرف‌های قرارداد با شهرداری را نشان دهد.

(ز) وضعیت دارایی‌های سرمایه‌ای و عنداللزوم زیربنایی را گزارش نموده و تغییرات ناشی از تحصیل یا احداث دارایی‌ها و خروج از جریان استفاده در دوره مالی را نشان دهد.



۵- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که ذی‌نفعان استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی را در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در زمینه‌های زیر باری دهد:

(الف) در تأمین منابع مالی از طریق خرید اوراق مشارکت و اعطای وام به شهرداری‌ها مشارکت نمایند.

(ب) در اعطای کمک‌های بلاعوض و هدایا مشارکت کنند.

(ج) در طرح‌های سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری‌های مشترک با شهرداری‌ها مشارکت نمایند.

(د) مبنایی برای قضاوت آگاهانه جهت شرکت در انتخابات اعضای شورای شهر فراهم نمایند.

هدف‌های گزارشگری مالی بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی تدوین گردیده است. هدف‌های مذکور، ضمن پوشش نیازهای اطلاعاتی مربوط به ایفا و ارزیابی مسئولیت‌های پاسخگویی مالی و عملیاتی شهرداری‌ها، اطلاعات مورد نیاز برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات مالی را نیز تأمین می‌نماید. این در حالی است که اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها نیز مورد توجه قرار گرفته، از طریق هدف‌های گزارشگری مالی پیشنهادی به شرح موارد فوق، قابل تأمین خواهد بود.

### ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با مقاصد عمومی

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی<sup>۲</sup>، ویژگی‌هایی هستند که موجب سودمندی اطلاعات برای ذی‌نفعان و تحقق اهداف گزارشگری مالی، ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، تخصیص منابع و تصمیمات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی می‌گردد.

بدون تردید، جزئیات و مصداق‌های ارایه شده در مورد ویژگی‌های کیفی که به‌وسیله هیأت‌های استاندارد‌های حسابداری بخش دولتی و بخش خصوصی مورد پذیرش قرار گرفته، کم و بیش و با لحاظ نمودن طبع و ماهیت ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها و رعایت مبنای قانونی مربوط و انجام تعدیلات لازم و مناسب، می‌تواند در مورد اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها نیز کاربرد داشته باشد.

ویژگی‌های کیفی اولیه، مانند: مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی، مورد پذیرش هیأت‌های فوق‌الذکر است؛ لذا می‌توان چنین استنباط نمود که ویژگی‌های مذکور با لحاظ نمودن دو محدودیت اهمیت و بهای تمام شده، به‌عنوان متعادل‌کننده‌های ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها نیز مصداق داشته باشد.

ویژگی‌های کیفی، باید بر تمامی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، شامل اطلاعات غیر مالی، اطلاعات مالی مربوط به آینده و مطالب توضیحی و یا گزارش‌های تفسیری، حاکم باشد. با این حال، تفسیر این اطلاعات با توجه به اهمیت نسبی آنها و میزان دسترسی به اطلاعات، ممکن است به دلایل زیر متفاوت باشد:

#### (الف) ماهیت اطلاعات مندرج در گزارش‌ها

(ب) درجه عدم اطمینان و ارزیابی موضوعی یا میزان دخالت‌های افراد در جمع‌آوری آن اطلاعات

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، ویژگی‌های کیفی، در درجه اول اهمیت نیست، آنچه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به‌عنوان یک مجموعه می‌باشد و نباید سودمندی اطلاعات به‌عنوان هدف اولیه دنبال شود. سیستم حسابداری می‌تواند برای پاسخ‌خواه و پاسخگو مفید باشد، حتی اگر هیچ‌یک از آنها گزارش‌های مالی را مطالعه نکند.

#### مربوط بودن

اطلاعات در صورتی که از قابلیت‌های لازم جهت تحقق اهداف گزارشگری مالی برخوردار باشند، «مربوط» محسوب می‌گردند؛ یعنی در ایفای مسئولیت پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیم‌سازی به‌وسیله ذی‌نفعان گزارش‌ها، مفید باشند. اطلاعات مربوط به معاملات و سایر رویدادهایی که در قالب گزارشگری مالی ارایه شده‌اند، زمانی از قابلیت‌های لازم برای تحقق اهداف برخوردارند که به تأیید یا پیش‌بینی کمک نمایند.

#### ارایه قابل اتکا

برای آن که گزارش‌های مالی مفید باشند، اطلاعات مربوط به رویدادهای اقتصادی و غیراقتصادی باید به‌صورت اتکاپذیر ارایه گردد. ارایه اتکاپذیر هنگامی به‌دست می‌آید که گزارش، کامل، طبیعی، بی‌طرفانه و عاری از هرگونه اشتباه اساسی

باشد. اطلاعاتی که به صورت اتکاپذیر ارایه می‌گردد، وقایع اقتصادی و غیراقتصادی را که در قالب معاملات، رویدادها و فعالیت‌های دیگر صورت می‌گیرد، به نحوی بیان می‌کند که الزاماً همیشه مطابق شکل قانونی آن نیست. بارزترین و کلیدی‌ترین ویژگی‌ای که اطلاعات مندرج در گزارش‌ها باید داشته باشد، رجحان محتوا بر شکل است.

### قابل فهم بودن

قابلیت فهم، از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است که استفاده‌کنندگان را به فهم صحیح اطلاعات قادر می‌سازد. گزارش‌های نهادهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارایه کنند که منطبق با نیاز و دانش آنان باشد؛ به عنوان مثال، توضیح اطلاعات مالی و غیرمالی و گزارش‌های توضیحی در مورد حال و آینده به زبانی ساده و به نحوی ارایه گردد که برای ذی‌نفع قابل درک باشد. اگر اطلاعات به صورتی شفاف طبقه‌بندی و مشخص ارایه شود، قابل فهم خواهد بود. قابلیت تطبیق اطلاعات نیز به درک و فهم آن کمک می‌کند.

اگرچه ارایه اطلاعات به صورت شفاف و اجمالی به استفاده‌کنندگان در درک آن کمک می‌کند، اما درک واقعی اطلاعات بیشتر به ویژگی استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها بستگی دارد. فرض بر این است که استفاده‌کنندگان از دانش منطقی و درک مناسبی از فعالیت‌های واحد گزارشگر و محیطی که در آن فعالیت می‌نماید، برخوردار بوده، توانایی مطالعه و استفاده از گزارش‌ها را دارا می‌باشند و می‌توانند به ارزیابی و قضاوت درباره تصمیمات گرفته شده، بپردازند. علاوه بر این، آنها توان تجزیه و تحلیل اطلاعات را با تلاشی قابل قبول دارا هستند.

### قابلیت مقایسه

قابلیت مقایسه، یک ویژگی کیفی است که ذی‌نفعان را در شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو پدیده یاری می‌دهد. قابلیت مقایسه، ویژگی کیفی یک دسته اطلاعات خاص نیست بلکه اغلب به ارتباط بین دو یا چند مجموعه اطلاعات تأکید دارد. قابلیت مقایسه، به ثبات رویه در روش‌ها و فرآیندهای حسابداری مورد عمل در واحد گزارشگر بستگی دارد. قابلیت مقایسه برای دوره‌های متوالی و یا بین واحدهای مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اطلاعات ارایه شده، حاوی اطلاعاتی درباره وضعیت مالی واحد، عملکرد مالی، ارزیابی موفقیت در میزان ارایه خدمات و بررسی طرح‌های لازم برای آینده برای رسیدن به مقاصد

پاسخگویی و اتخاذ تصمیم می‌باشد.

## محدودیت‌های حاکم بر اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی

اهمیت: اطلاعات در صورتی با اهمیت تلقی می‌گردد که حذف یا بیان نادرست آن بر انجام وظیفه مسئولیت پاسخگویی به‌وسیله واحد برای دوره گزارشگری یا بر اتخاذ تصمیم بر مبنای گزارش‌های واحد تأثیرگذار باشد. از آنجا که اهمیت، به ماهیت و میزان اقلام مورد قضاوت بستگی دارد، کم کردن دامنه اهمیت امکان‌پذیر نمی‌باشد.

بهای تمام‌شده: گزارشگری مالی، دارای بهای تمام شده است. منافع گزارشگری مالی باید با بهای دستیابی به آن تعدیل گردد. ارزیابی این موضوع که مطابقت منافع فراهم آمده تهیه اطلاعات گزارشگری از بهای تمام شده آن بیشتر کیفی است تا کمی، حتی ارزیابی کیفی منافع و بهای تمام شده اغلب ناقص خواهد بود.

### ایجاد تعادل بین ویژگی‌های کیفی

ویژگی‌های کیفی، با یکدیگر مختلف عمل می‌کنند تا به مفید بودن اطلاعات بیافزایند؛ به عنوان مثال، ویژگی‌های کیفی نه به ارایه نمایشی و به شکلی واقع‌بینانه از رویدادی نامربوط می‌پردازند و نه به ارایه نمایشی و به شکلی غیر واقع‌بینانه به رویدادی مربوط. هیچ‌کدام از این‌ها منجر به کسب اطلاعات مفید نخواهند شد. در حالتی دیگر، اطلاعات برای آنکه مربوط باشند، باید به هنگام و قابل فهم نیز باشند.

در بعضی از موارد، ایجاد تعادل بین ویژگی‌های کیفی می‌تواند برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی لازم باشد. اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی در هر وضعیت یک مسئله، قضاوت حرفه‌ای است و هدف از آن، رسیدن به تعادل مناسب بین ویژگی‌ها، به منظور برآورده ساختن اهداف گزارشگری مالی می‌باشد.

پی‌نوشت:

#### 1 - Public Accountability

۲- در این گزارش هر جا کلمه گزارش‌های مالی عنوان گردیده، منظور، گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی می‌باشد.