



دارایی‌های سازمانی و روش‌های حسابداری

## حسابداری رو راست

مصاحبه اختصاصی «اقتصاد ایران» با دکتر حسین محمد پورزرنندی، معاون مالی و اداری شهرداری تهران

**اقتصاد ایران:** آقای دکتر! در ابتدا بفرمایید، چه ضرورتی جهت تغییر نظام مالی شهرداری تهران منجر به اتخاذ شیوه حسابداری تعهدی شد؟

استقرار حسابداری تعهدی دغدغه‌ای است که از سال‌ها قبل، مدیریت شهری را درگیر خود کرده بود و انجام این مهم از سال ۸۵ با رهنمودهای شهردار محترم تهران آغاز شد. استقرار حسابداری تعهدی در شهرداری تهران، نیازمندی‌های فزاینده استاندارد سازی بود که لازمه آن شناخت و طراحی وضعیت مطلوب است که این مهم به خوبی انجام شده است.

نقاط ضعف اساسی در زمینه طراحی و همچنین اجرای کنترل‌های داخلی و حاکمیت رویه و تفکر حسابداری نقدی در نحوه عمل سیستم مالی و مدیران اجرایی مزبور، به مرور

از ماحصل مشارکت‌های اتمام یافته و همچنین سود ناشی از فروش واحدهای متعلق به شهرداری، به دلیل ابهامات ناشی از نحوه ثبت و نگهداری اطلاعات مربوطه.

(۵) عدم شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی.  
(۶) عدم شناسایی کامل حقوق بستانکاران و تعهدات پرداختی شهرداری.

(۷) عدم ثبت تعداد معتناهایی از معاملات تهاتری به دلیل ماهیت غیرنقدی این گونه رویدادهای مالی.

(۸) انعکاس هزینه‌های تحقق یافته دوره که به دلیل فقدان اعتبار و به منظور اجتناب از آشکار گردیدن انحرافات نامساعد از بودجه مصوب در قالب سرفصل حساب‌های دریافتی (در صورت پرداخت) و حساب‌های پرداختی (در صورت عدم پرداخت)، به سنوات آتی منتقل و منجر به اختلال در ارزیابی صحیح عملکرد واقعی در مقایسه با بودجه عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی می‌گردند.

(۹) عدم هماهنگی و انطباق اطلاعات سیستم‌های جانبی با دفاتر، از جمله مغایرت اطلاعات دارایی‌های ثابت مندرج در دفاتر با سیستم اموال و اداره املاک منطقه و سازمان املاک و مستغلات و اداره کل پشتیبانی، مغایرت اطلاعات اسناد دریافتی (سررسید نشده و سررسید گذشته نکول شده) طبق اطلاعات دفاتر و سیستم درآمد و واحد

زمان به انباشت معضلات و مشکلات عدیده‌ای به شرح زیر منجر شده‌اند:

- (۱) موکول شدن شناسایی درآمدهای مستمر و غیرمستمر به وصول نقدی آنها و همچنین موکول گردیدن شناسایی هزینه‌ها به پرداخت نقدی آنها.
- (۲) منظور کردن کلیه دارایی‌ها و پروژه‌ها به عنوان هزینه سال که منجر به عدم امکان ردیابی، کنترل و مدیریت دارایی‌ها و اختلال در استقرار سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت می‌گردد.
- (۳) از قلم افتادگی ثبت بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های شهرداری در سازمان‌های وابسته و عدم ثبت تعداد معتناهایی از مشارکت‌های شهرداری با بخش خصوصی.
- (۴) عدم شناسایی کامل سهم شهرداری از سود حاصل

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

حقوقی، مغایرت اطلاعات مشارکت‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها طبق دفاتر و واحد مشارکت‌ها و واحد املاک منطقه.

با توجه به موارد فوق، همواره رسیدگی‌های حسابرسان مستقل منتخب شورای اسلامی شهر، در سال‌های گذشته به دلیل آثار اساسی موارد مندرج در بندهای مربوط به تعدیلات قطعی و نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع آثار و موارد متعدد ابهامات و محدودیت‌های موجود بر صورت‌های مالی، منتج به عدم اظهار نظر گردیده‌اند. با توجه به وظیفه پاسخگویی مالی، عملیاتی و قانونی شهرداری در قبال نهادهای نظارتی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی (شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، مدیران و مقامات ارشد اجرایی)، موضوع اصلاح حساب‌های شهرداری تهران به مثابه پیش نیاز اساسی تغییر در اظهار نظر حسابرس مستقل منتخب شورا، از وضعیت عدم اظهار نظر به اظهار نظری مناسب (مطلوب یا مشروط)، به عنوان یک ضرورت انکارناپذیر، فرآوری مدیریت کلان شهرداری و شورای محترم اسلامی شهر تهران قرار گرفت.

**اقتصاد ایران:** آقای دکتر! لطفاً بفرمایید که نقایص سیستم حسابداری پیشین شهرداری چه بود که شما تغییر آن را در دستور کار خود قرار دادید؟

همان طور که می‌دانید شهرداری تهران همواره با فقدان شفافیت مالی مواجه بوده است و شاید در برخی مواقع، نماد یک سازمان غیرشفاف - از جهت مالی - بوده است. از دلایل اصلی این مشکل، می‌توان به استفاده از سیستم حسابداری نقدی در شهرداری تهران اشاره کرد. در این نوع شیوه حسابداری، صرفاً دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی ثبت و ضبط مالی می‌گردیدند و خرید اموال و دارایی‌ها نیز در سرفصل هزینه ثبت می‌شد.

در این سیستم، هر دریافتی به عنوان درآمد و هر پرداختی، هزینه محسوب می‌شود - فارغ از این که تلاش برای تحقق آن در چه سالی اتفاق افتاده است.

انحرافات از این نوع در ثبت هزینه‌ها و درآمدهای شهرداری موجب شدند که بررسی صورت‌های مالی شهرداری مشکل شود و در مورد عملکرد واقعی ابهام وجود داشته باشد.

این مشکل - به خصوص برای شهرداری تهران که بخش عمده‌ای از فعالیت خود را به صورت تعهدات انجام می‌دهد - آثار نامطلوب خود را بیشتر نشان می‌داد.

زمانی که ما مطالعه سیستم حسابداری شهرداری را آغاز کردیم، متوجه شدیم که برای شهرداری تعهدات زیادی وجود دارد که خود شهرداری از آن بی‌اطلاع است. ما مواردی را مشاهده کردیم که یک واحد تجاری به شهرداری واگذار شده و چون سیستم حسابداری نقدی بوده و دریافت و پرداخت نقدی صورت نگرفته، این واگذاری در حساب‌ها و صورت‌های مالی شهرداری مشخص نبوده است. در

مورد دارایی‌ها هم وضع همین طور بود. به عنوان مثال، در حالی که شهرداری تهران ۷۸ شرکت دارد، اما معلوم نبود که سرمایه شهرداری در این شرکت‌ها چقدر است.

**اقتصاد ایران:** پروژه تغییر سیستم حسابداری شهرداری تهران از چه زمانی آغاز شد؟

یکی از مطالبات جدی مسئولان عالی رتبه نظام - به خصوص مقام معظم رهبری - در سال‌های اخیر، برقراری شفافیت مالی در شهرداری تهران بوده است که ایشان در دیدار اعضای شورای شهر و شهردار تهران بر این مسأله تأکید کردند.

از همان زمان و با تأکید آقای دکتر قالیباف مبنی بر مبارزه با فساد در شهرداری، این پروژه کلید خورد. البته از همان آغاز متوجه بودیم که برای تغییر سیستم حسابداری شهرداری تهران به دلیل گردش مالی گسترده و ارتباط با سازمان‌های مختلف و ایفای وظایف متفاوت، با دشواری‌های زیادی مواجه خواهیم بود.

با تشکیل یک کمیته ویژه در شهرداری تهران از اواخر آبان ماه ۸۴ فرآیند آماده سازی اجرای حسابداری تعهدی شروع و از اسفند ۸۴ این سیستم اجرایی شده است.

البته برای درک مشکلات و مغایرت‌های احتمالی، این سیستم برای یک دوره ۶ ماهه به صورت آزمایشی اجرا شد و پس از کسب اطمینان کافی، از اول مهر ماه ۸۵ سیستم حسابداری نقدی به کلی کنار گذاشته شد.

**اقتصاد ایران:** شما برای اجرای این امور با چه مشکلاتی مواجه بودید؟

هر تغییر و تحولی هزینه‌هایی دارد. بخشی از این هزینه‌ها به دلیل به خطر افتادن منافع عده‌ای است که طبیعتاً با این تحولات مقابله می‌کنند. بخشی دیگر از این موانع به خاطر آن است که نیروی انسانی زنده و ماهر برای این کار در اختیار نداریم. به نظر من

مهمترین مسأله، نظارت پذیری پایین سیستم است. ما از همان آغاز اعتقاد داشتیم که موفقیت مدیریت شهری در گرو اصلاح نظام مالی شهرداری است. برای باز کردن قفل‌های سازمان‌های امروزی نیاز به کشف کلیدها و راه حل‌های امروزی داریم. خرد استراتژیک، خرد گرایی مالی، خرد لابی‌های سیاسی، خرد مشتری گرایی، خرد منابع انسانی و خرد فنی یا عملیاتی، شش عنصر مهم مدیریتی هستند که امکان دسترسی به کلید مناسب را برای مدیران مالی و اداری در بخش‌های مختلف فراهم می‌سازند.

در حوزه فعالیت مالی سعی شده که بیشتر از خرد گرایی مالی یا همان مدیریت منابع و هزینه‌ها استفاده شود که ابزار مناسب را در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

**اقتصاد ایران:** آیا با انجام اصلاح حساب، می‌توان ادعا کرد که نظام مالی شهرداری شفاف است؟

پروژه اصلاح حساب تا مقطع پایان اسفند ۸۷ انجام شده و تمرکز بر حساب‌های عمده و اقلام اساسی شهرداری بوده است. قطعاً اصلاحات انجام شده به شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات شهرداری کمک شایانی نموده‌اند، اما این که انتظار داشته باشیم با انجام اصلاح حساب در محدوده زمانی یک ساله، تمامی حساب‌های شهرداری پالایش، شناسایی و ثبت شوند، عملاً انتظاری ناممکن خواهد بود، چرا که شهرداری تهران سازمانی بسیار بزرگ است و دارای قدمت طولانی می‌باشد. زمان ایجاد بسیاری از دارایی‌های شهرداری به سال‌های دور بر می‌گردد و اصلاح تمامی آنها مستلزم صرف زمان طولانی خواهد بود.

**اقتصاد ایران:** این پروژه تا چه میزان به استانداردهای بین‌المللی حسابداری نزدیک است؟

استانداردهای حسابداری بخش عمومی هنوز توسط سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردها ابلاغ نشده‌اند، اما در استعلامی که از سازمان حسابرسی صورت پذیرفته، سازمان مذکور اعلام داشته است که استانداردهای موجود تا حد قابل ملاحظه‌ای می‌توانند در شهرداری‌ها مورد استفاده قرار گیرند. همچنین در اظهار نظر کارشناسی سازمان حسابرسی و مستند به گزارشات حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران ایران، نسبت به صورت‌های مالی شهرداری‌های کشور، می‌توان گفت صورت‌های مالی تهیه شده بدون رعایت استانداردهای حسابداری (تهیه شده بر مبنای روش نقدی)، از قابلیت اتکای لازم برخوردار نمی‌باشند.

در حال حاضر، بسیاری از کشورهای پیشرفته، ثبت عملیات مالی شهرداری‌های خود را بر مبنای روش تعهدی انجام می‌دهند و حرکت انجام شده در شهرداری تهران را می‌توان شروع بسیار خوبی برای اصلاح ساختار نظام مالی شهرداری‌های کشور تلقی نمود.

**اقتصاد ایران:** این تغییر سیستم حسابداری چه نتایجی داشته است؟

ویژگی سیستم حسابداری تعهدی این است که در آن، همه فرآیندهای مالی اعم از نقدی و غیرنقدی و هر گونه جابجایی در اموال ثبت می‌شوند. این سیستم علاوه بر آن که دارایی‌ها را به شکل شفاف نمایش می‌دهد، باعث می‌شود که بدهی‌های شهرداری هم مشخص شوند.

در واقع، اولین نتیجه حاصله از برقراری سیستم حسابداری تعهدی، شناسایی و ارزیابی و ثبت اموال و دارایی‌های شهرداری است. در سیستم پیشین، چون سیستم ثبت اموال در دفاتر وجود نداشت، اصولاً شهرداری تهران نمی‌دانست چه مقدار دارایی دارد، چون بسیاری از

## حسابداری بهای تمام شده

## ابزار کارایی مدیران



روشن نبودن بهای تمام شده تولیدات و خدمات در روش حسابداری نقلی و عدم لحاظ آن در فرآیند حسابداری از اشکالات مهم این سیستم به حساب می‌آید که این مشکل در حسابداری تعهلی برطرف شده است. مهندس فریدون آخوندی، عضو هیأت مدیره و مدیر عامل شرکت خدمات مالی شهر، از حسابداری بهای تمام شده به

عنوان یک ابزار بسیار مهم در بخش مالی گفت: این ابزار در اختیار مدیریت است تا مدیران با استفاده از آن، بهای تمام شده تولیدات را محاسبه کرده و بر هزینه‌های مواد، دستمزد و سایر هزینه‌های تولید کنترل داشته باشند. اگر مدیران گزارش‌های دقیق و صحیحی از عوامل هزینه نداشته باشند، در تصمیم‌گیری خود جهت افزایش تولید یا سایر تصمیم‌گیری‌ها و راهکارها با مشکل مواجه خواهند شد.

تهیه الگوی محاسبه بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها و پروژه‌های شهرداری، یکی از مهمترین پروژه‌های در دست اجرا است و اطلاع یافتن از بهای تمام شده انواع خدمات و فعالیت‌ها و همچنین خدمات پروژه‌ها و حرکت به سمت استاندارد کردن بهای تمام شده خدمات از ضروریات انجام این پروژه مهم در شهرداری است.

## اهداف الگوی بهای تمام شده

آخوندی با اشاره به هدف اصلی این پروژه، یعنی دستیابی به سیستم مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده خدمات و پروژه‌های عمرانی، به بیان اهداف فرعی آن پرداخت و گفت: با دستیابی به این سیستم، امکان استفاده بهینه از منابع محدود به منظور ارائه خدمات مناسب به شهروندان، مدیریت مؤثر بر هزینه خدمات و پروژه‌ها، سازماندهی، برنامه ریزی و کنترل خدمات و پروژه‌ها و همچنین تخصیص منابع به فرصت‌های ارزش آفرین سرمایه‌گذاری فراهم می‌گردد.

آخوندی همچنین در خصوص مزایای در اختیار داشتن بهای تمام شده اظهار داشت: از مزایای در اختیار داشتن بهای تمام شده، می‌توان به کنترل و مدیریت بر کاهش هزینه‌های نگهداشت شهر، بودجه ریزی صحیح بر مبنای بهای تمام شده، دستیابی به یک منطق مناسب جهت اخذ عوارض مختلف و تسهیل در تصمیم

داری‌های ما مشخص نبودند. وقتی سیستم تعهلی را جایگزین کردیم، تیم‌های کارشناسی تشکیل شدند تا اموال شهرداری را شناسایی کنند. علاوه بر این، از آنجا که برقراری سیستم تعهلی، امکان نظارت را بر گردش مالی شهرداری فراهم می‌سازد، بالطبع برای شهرداری اعتبار داخلی و خارجی را به همراه دارد و با این شرایط، شهرداری قادر است از نهادهای داخلی یا خارجی وام دریافت کند. ما با تغییر سیستم و تحولات در زمینه استراتژی و برنامه ریزی ۵ ساله توانستیم رتبه بندی مالی را در سطح بین‌المللی کسب کنیم.

## اقتصاد ایران: لطفاً در زمینه دریافت وام از سازمان‌های بین‌المللی بیشتر توضیح دهید؟

قبلاً شهرداری قادر نبود از سازمان‌های بین‌المللی وام دریافت کند، چون نمی‌توانست ضمانت پرداخت وام را انجام دهد، لذا نیازمند حمایت دولت بود. در حال حاضر، با تحولات انجام شده در سیستم مالی و اخذ رتبه بندی بین‌المللی شهرداری، این امکان وجود دارد که هر سازمان بین‌المللی با این اعتبارات، به شهرداری وام دهد. این امکان، استقلال شهرداری را از دولت افزایش می‌دهد و بسیاری از مشکلات ما را حل می‌کند. اکنون به طور قطع می‌توانم ادعا کنم که سیستم مالی شهرداری تهران، استاندارد و دارای زبان مشترک با کل دنیا است. آن بخش هم که باقی مانده، به دلیل آن است که ما نیاز به زمان داریم تا اطلاعات گذشته ثبت و منتقل شوند.

## اقتصاد ایران: این تغییر سیستم حسابداری، چه تأثیری بر انجام پروژه‌های شهری خواهد داشت؟

تأثیر این سیستم در تغییر قیمت تمام شده پروژه‌ها و بالطبع تغییر در اولویت بندی‌ها است. مثلاً فرض کنید قبلاً شهرداری پروژه‌ای را اجرا می‌کرد و هزینه اجرایی پروژه را نیز اعلام می‌کرد. ولی پروژه‌ها و هزینه‌های آنها، تنها بر حسب کل هزینه‌های نقلی پرداخت شده از طرف شهرداری حساب می‌شدند. در نتیجه به عنوان مثال، هنگامی که پیمانکاری در مقابل تعهد خود به شهرداری، خدمات ارائه داده بود، این خدمات در هزینه‌ها به حساب نمی‌آمدند.

در این شرایط، ارقام واقعی نبودند. در حالت جدید، ما کل هزینه یک پروژه را اعلام می‌کنیم که متفاوت با رقم مربوط به سیستم قبلی است. با اجرای این شیوه، قیمت واقعی و حقیقی خدمات و پروژه‌های شهری برای مدیریت تعیین و مشخص می‌شود و در عین حال، سرعت بازرسی‌های مالی، روان‌تر و دقیق‌تر شده و زمینه حسابرسی حرفه‌ای را فراهم می‌کند.

## اقتصاد ایران: متشکریم.

گیری‌های مربوط به برون سپاری انجام خدمات و پروژه‌های عمرانی، با توجه به مقایسه بهای تمام شده در اجرای شهرداری و نیز توسط پیمانکار اشاره کرد. کمک به تجزیه و تحلیل‌های مربوط به هزینه خدمات شهری، هزینه پروژه‌های عمرانی، انجام پروژه‌های جدید و بالا بردن دقت در محاسبه صورت‌حساب درآمد و هزینه در صورت‌های مالی شهرداری، امکان مقایسه بهای تمام شده خدمات بین مناطق شهرداری و مشخص شدن هزینه فعالیت‌های مختلف در شهرداری، از دیگر مزایای این سیستم‌اند.

عضو هیأت مدیره شرکت خدمات مالی شهر، در ادامه بیان

داشت: سیستم محاسبه بهای تمام شده محصولات در شرکت‌های تولیدی و خدماتی، فعالیت‌ها و پروژه‌ها در شهرداری‌ها باعث شفاف سازی صورت‌های مالی در این سازمان‌ها می‌گردد و مجموعه را قادر می‌سازد تا با اعمال مدیریت صحیح برای کنترل عوامل هزینه‌ای، با حداقل بهای تمام شده، بهترین محصولات را تولید و یا بهترین خدمات را ارائه کند. برای دستیابی به اهداف تعیین شده در شهرداری، ضرورت دارد ابتدا الگویی برای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات استخراج شود، سپس برای تعمیم آن، برنامه ریزی و تمهیدات لازم به عمل آید. به دنبال این احساس نیاز، پروژه طراحی الگویی مناسب جهت استخراج بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها و پروژه‌های شهرداری تهران، با مشارکت دانشگاه شهید بهشتی و مؤسسات دارای توان و تخصص لازم در این زمینه تعریف شد و پس از تلاش‌های بسیار زیاد در خصوص موضوع شناخت فعالیت‌های شهرداری، این امکان میسر گردید.

آخوندی درباره عناصری که در تعیین اقلام بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها و پروژه‌های عمرانی شهرداری نقش دارند گفت: در مرحله شناسایی عناصر و اقلام اصلی تشکیل دهنده بهای تمام شده، هیچ یک از فعالیت‌ها و خدماتی که شهرداری، رأساً آنها را انجام می‌دهد، از نوع ساخت کالا و محصول نیستند و هدف آنها صرفاً ارائه خدمات است.

عناصری که در تعیین اقلام بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها و پروژه‌های عمرانی شهرداری، از منظر خود شهرداری می‌توانند نقش بسزایی داشته باشند، صرفاً شامل دستمزد و سربار صرف شده مرتبط با انجام خدمات و فعالیت‌ها هستند که بخش عمده‌ای از دستمزدها توسط عقد قرارداد با پیمانکاران و برون سپاری خدمات تحقق می‌یابد و سهم نیروهای شهرداری در هزینه دستمزد خدمات، فعالیت‌ها و پروژه‌ها بسیار اندک است.