فصلنامه مطالعات کاربردی در علوم اجتماعی و جامعه‌شناسی
سال نهم، شماره ۴ (پیاپی: ۴۱)، پاییز ۱۴۰۵ (ویژه‌نامه)

# حسابرسی درآمدی در سازمان‌های تابعه: بررسی چالش‌های انتقال درآمدهای سازمان‌های مستقل به حساب متمرکز شهرداری (چالش‌های حاکمیتی)

**یحیی رستمی فرد**[1]

*تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۵/۲۸*
*تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۷/۰۴*
*کد مقاله: ۳۶۸۲۰*

## چکـیده

پویایی مالی کلان‌شهرها در گروی ایجاد تعادل میان تمرکز و عدم تمرکز در نظام حکمرانی محلی است. یکی از چالش‌های بنیادین در سازمان‌های عمومی و مدیریت شهری، مسئله‌ی انتقال درآمدهای حاصل از فعالیت سازمان‌های تابعه و مستقل به حساب‌های متمرکز شهرداری مرکزی است. این مقاله مروری به واکاوی ژرفِ چالش‌های حاکمیتی، قانونی و ساختاریِ حاکم بر این فرآیند می‌پردازد. در شرایطی که مدیریت شهری برای مواجهه با بحران‌های نقدینگی و اجرای پروژه‌های کلان زیرساختی نیازمند تجمیع منابع و خزانه‌داری متمرکز است، سازمان‌های تابعه نیز برای حفظ چابکی عملیاتی و استقلال در ارائه خدمات تخصصی به درآمدهای اختصاصی خود وابسته‌اند. این تضاد منافع، شکافی حاکمیتی ایجاد می‌کند که با ابزارهای کنترلی سنتی قابل ترمیم نیست. بررسی‌های نظری نشان می‌دهد که حسابرسی درآمدی نباید به عنوان یک مکانیسم تنبیهی یا پسینی عمل کند، بلکه باید به عنوان یک ساختار حاکمیتیِ بازدارنده و تسهیل‌گر عمل نماید که از یک سو انضباط مالی شهرداری مرکز را تضمین می‌کند و از سوی دیگر، حقوق قانونی و عملیاتی سازمان‌های تابعه را صیانت می‌نماید.

**واژگـان کلـیدی:** حسابرسی ، حسابرسی درآمدی، درآمدهای سازمان‌های مستقل، حساب متمرکز شهرداری

۱ – مدیریت بازرگانی، دانشگاه پیام نور، واحد عسلویه

## ۱. مقدمه

نظام‌های مالی شهرداری‌ها در دهه‌های اخیر دستخوش تحولات چشمگیری شده‌اند. رشد شهرنشینی، افزایش مطالبات شهروندان و پیچیدگی خدمات شهری، مدیریت شهری را ناگزیر به بازنگری در ساختارهای سنتی درآمدی و هزینه‌ای نموده است. در این میان، ایجاد سازمان‌های تابعه (نظیر سازمان‌های خدمات موتوری، پسماند، آرامستان‌ها، حمل‌ونقل و بار) با هدف چابک‌سازی و تخصصی‌سازی خدمات شکل گرفت. این سازمان‌ها بر اساس قوانین تأسیس و اساسنامه‌های مصوب، دارای استقلال مالی نسبی و ردیف‌های درآمدی اختصاصی هستند. با این وجود، تحولات کلان اقتصادی و کسری‌های ساختاری بودجه شهرداری‌های مرکز، موجب شده است تا رویکردهای تمرکزگرایانه، نظیر انتقال تمامی درآمدهای سازمان‌های تابعه به حساب‌های متمرکز (خزانه واحد شهرداری)، به عنوان راهکاری اضطراری مطرح شود.

این انتقالِ درآمد، فراتر از یک جابجایی ساده‌ی حسابداری، اصطکاک‌های شدیدی میان مدیریت ارشد شهرداری (ستاد) و مدیریت اجرایی سازمان‌های تابعه ایجاد کرده است. از یک سو، شهرداری مرکزی با استناد به اصول حاکمیت مالی، یکپارچه‌سازی منابع و لزوم تخصیص بهینه منابع بر اساس اولویت‌های کلان شهری، خواستار کنترل کامل جریان نقدینگی است. از سوی دیگر، سازمان‌های تابعه استدلال می‌کنند که سلب اختیار از درآمدهای اختصاصی، انگیزه آن‌ها را برای وصول کارای مطالبات از بین برده و سرعتِ واکنشِ آن‌ها را در برابر رویدادهای عملیاتی فلج می‌کند. این تنش، ابعاد حاکمیتی عمیقی دارد که نیازمند واکاوی دقیق است. پژوهش حاضر با هدف بررسی ریشه‌های این چالش حاکمیتی و بازتعریف جایگاه حسابرسی درآمدی در این فرآیند تدوین شده است تا ابعاد پنهان و آشکار این چالش ساختاری را به تصویر بکشد. (کریمی، ۱۴۰۴).

## ۲. مبانی نظری حکمرانی مالی و حاکمیت در سازمان‌های عمومی

حاکمیت مالی در بخش عمومی بر پایه مجموعه‌ای از اصول ناظر بر پاسخگویی، شفافیت، کارایی تخصیص و انضباط بودجه‌ای بنا شده است. برخلاف بخش خصوصی که هدف غایی آن حداکثرسازی ثروت سهامداران است، حاکمیت در سازمان‌های عمومی و شهرداری‌ها با هدف «حداکثرسازی رفاه اجتماعی و ارائه خدمات پایدار» تعریف می‌شود.

در ادبیات حاکمیت عمومی، نظریه «مسئولیتِ اموال عمومی» (Public Stewardship Theory) تأکید می‌کند که مدیران سازمان‌های دولتی و عمومی، امانت‌دارِ ثروتِ شهروندان هستند و تمامی جریان‌های مالی باید تحت نظارت دقیق و ساختارهای متمرکز هدایت شوند. با این حال، تئوری‌های مدرن مدیریت دولتی هشدار می‌دهند که تمرکزِ بیش از حد و بدونِ مکانیزم‌هایِ جبرانی، به پدیده‌ی «تضعیفِ انگیزه‌های سازگاهی» منجر می‌شود. هنگامی که یک سازمان تابعه تمامی درآمدهای وصولی خود را بدون در نظر گرفتن شاخص‌های عملکردی به حساب متمرکز واریز کند و در دریافتِ مجدد اعتبارات با بوروکراسی سنگین مواجه شود، عملاً پویایی خود را از دست می‌دهد.

بنابراین، چارچوب حکمرانی مالی در شهرداری‌ها باید به دنبال مدلی از «تمرکز هوشمند» باشد؛ مدلی که در آن، تمرکزِ وجوه با حفظِ تفکیکِ حساب‌هایِ هزینه‌ای و عملیاتی سازمان‌های تابعه همراه باشد. در غیابِ چنین چارچوبی، سیستمِ مالی شهرداری همواره میانِ دو قطبِ «بی‌انضباطیِ مالی در سطح سازمان‌ها» و «فلجِ عملیاتی ناشی از تمرکزِ شدید در سطح ستاد» در نوسان خواهد بود. (حسینی، ۱۴۰۲).

## ۳. کالبدشکافی تنش‌های ساختاری در فرآیند انتقال درآمد

تنش‌های ناشی از انتقال درآمدهای سازمان‌های مستقل به حساب متمرکز شهرداری، ریشه در تفاوت ماهوی اهداف ستاد و صف دارد. این تنش‌ها را می‌توان در چند لایه تحلیل کرد:

الف) تعارض میان اهداف کلان و نیازهای خرد

شهرداری مرکز به عنوان نهاد سیاست‌گذار و ناظر کلان، ناچار است منابع مالی را بر اساس اولویت‌های کلان‌شهر (مانند پروژه‌های عمرانی بزرگ‌مقیاس) هدایت کند. در مقابل، سازمان‌های تابعه با چالش‌های روزمره و عملیاتی مواجهند که به تأمین نقدینگی آنی نیاز دارد. زمانی که درآمد اختصاصی یک سازمان به حساب متمرکز واریز می‌شود، عملاً در صندوق عمومی شهرداری حل شده و فرآیند بازتخصیص آن مستلزم طی تشریفات اداری زمان‌بری است. این تأخیر زمانی، کیفیت ارائه خدمات شهری را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد.

ب) شکل‌گیری رفتارهای انفعالی و پنهان‌سازی درآمدی

یکی از پیامدهای ساختاریِ تمرکزگراییِ افراطی، تغییر رفتارِ مدیرانِ سازمان‌های تابعه است. هنگامی که سازمان‌ها احساس کنند سهمی از مازادِ درآمدهایِ وصولیِ خود ندارند و تمامی تلاش‌های آن‌ها برای افزایش درآمد به صندوقِ مرکزی واریز می‌شود بدون آنکه بازخورد مثبتی در بودجه‌ی جاری‌شان داشته باشد، انگیزه‌ی خود را برای وصولِ بهینه مطالبات از دست می‌دهند. در

مواردی، این امر به پدیده‌ی پنهان‌سازیِ بخشی از پتانسیل‌های درآمدی، تأخیر عمدی در ثبت وصولی‌ها یا افزایش هزینه‌های غیرضروری درون‌سازمانی منجر می‌شود تا مدیران بتوانند منابعی پنهان برای روز مبادا حفظ کنند. این رفتارها دقیقاً در نقطه‌ی مقابل اهدافِ حاکمیتِ شفاف قرار دارد. (رضایی، ۱۴۰۳).

## ۴. چالش‌های حقوقی، قانونی و انطباق مقرراتی

از منظر حقوق اداری و مالی، فرآیند تجمیع درآمدها با موانع و تناقضات جدی قانونی روبراست. سازمان‌های تابعه شهرداری اغلب دارای شخصیت حقوقی مستقل و اساسنامه‌های مصوب مراجع قانونی (از جمله وزارت کشور و شوراهای اسلامی شهر) هستند. در این اساسنامه‌ها، تکالیف مالی مشخصی برای سازمان‌ها تعریف شده و حقِ بهره‌برداری از درآمدهای اختصاصی برای پوشش هزینه‌های عملیاتی به رسمیت شناخته شده است.

صدور بخشنامه‌های اداری یا مصوبات داخلی توسط شهرداری مرکز مبنی بر واریز صددرصدی درآمدهای سازمان‌ها به حساب متمرکز، در مواردی با قوانین بالادستی و اساسنامه‌های مصوب در تضاد قرار می‌گیرد. این دوگانگی قانونی، مدیران مالی سازمان‌های تابعه را در وضعیتی بحرانی قرار می‌دهد؛ از یک سو عدم پیروی از دستورالعمل‌های شهرداری مرکز به معنای تخلف اداری و مواجهه با تنزل جایگاه مدیریتی است و از سوی دیگر، چشم‌پوشی از تکالیف مندرج در اساسنامه قانونی، می‌تواند مسئولیت حقوقی برای ارکان سازمان ایجاد کند.

حسابرسی درآمدی در چنین بستری، با یک دو راهیِ دشوار مواجه است؛ حسابرس باید تشخیص دهد که آیا اولویت با انضباط مالی مرکزی است یا صیانت از تکالیف قانونی سازمان. این امر ضرورتِ اصلاح و هماهنگیِ اسناد بالادستی و آیین‌نامه‌های مالی شهرداری‌ها را بیش از پیش نمایان می‌سازد. (محمدی، ۱۴۰۴).

## ۵. نقش دگرگون‌شده حسابرسی درآمدی در حکمرانی نوین شهری

در مدل‌های سنتی، حسابرسی درآمدی صرفاً به معنای تطبیق ارقام اسناد مالی با واریزی‌های بانکی و اطمینان از عدم وقوع کسری‌های فاحش یا سوءاستفاده‌های آشکار (کنترل‌های پسینی) بود. اما در حکمرانی نوین شهری و با توجه به چالش‌های انتقال درآمد، نقش حسابرسی باید از یک رویکرد بازرسیِ خشک به یک رویکردِ «حاکمیتی و فرآیندی» ارتقا یابد.

حسابرسی درآمدی باید به عنوان یک دیدبانِ مستقل، سلامت و شفافیتِ کل زنجیره‌ی ارزشِ درآمد را پایش کند. این فرآیند شامل بررسی موارد زیر است:

۱. ارزیابی منصفانه بودن سهم‌بری: آیا مکانیزم بازگشتِ منابع به سازمان‌های تابعه متناسب با حجم خدمات ارائه‌شده توسط آن‌هاست؟

۲. پایش جریان نقدینگی (Cash Flow Monitoring): بررسی اینکه زمان‌بندیِ انتقال و بازتخصیصِ وجوه، وقفه و خللی در عملیات حیاتی سازمان‌های خدماتی ایجاد نمی‌کند.

۳. شناسایی گلوگاه‌های فساد و ناکارآمدی: کشف نقاطی که مقاومت‌های ساختاری در برابر تمرکز مالی ایجاد کرده‌اند و ارائه راهکارهای اصلاحی به مدیریت ارشد.

حسابرسیِ اثربخش می‌تواند پل ارتباطی مطمئنی میان ستاد و صف ایجاد کند؛ به گونه‌ای که شهرداری مرکز از صحت وصول و واریز درآمدها اطمینان یابد و سازمان‌های تابعه نیز مطمئن باشند که حقوق مالی و عملیاتی آن‌ها تضییع نخواهد شد. (سلیمانی، ۱۴۰۳).

## ۶. الگوهای نوین و راهکارهای عملیاتی برای اصلاح حکمرانی درآمدی

برای غلبه بر چالش‌های یاد شده و ایجاد تناسب میان تمرکز مالی و استقلال عملیاتی، راهکارهای ساختاری زیر پیشنهاد می‌شود:

• استقرار نظام خزانه‌داری مجازی و حساب‌های امانی (Virtual Treasury): به جای انتقال قطعی و انحلال حساب‌های اختصاصی سازمان‌ها در صندوق مرکزی، می‌توان از حساب‌های امانی با کدهای تفکیکی استفاده کرد. در این الگو، تمامی درآمدها به حساب متمرکز شهرداری واریز می‌شود، اما به‌صورت سیستمی و آنی، سهمِ قانونی و عملیاتیِ هر سازمان در زیرحساب‌های اختصاصی متمایز می‌گردد و سازمان می‌تواند بدون طی بوروکراسی‌های پیچیده، به سقفِ بودجه‌ی مصوبِ خود دسترسی داشته باشد.

• بازنگری و یکپارچه‌سازی آیین‌نامه‌های مالی: اصلاح بخشنامه‌های داخلی شهرداری به گونه‌ای که با اساسنامه‌های قانونی سازمان‌های تابعه هم‌پوشانی داشته باشد و تضادهای حقوقی به حداقل برسد.

• تقویت استقلال حرفه‌ای حسابرسان داخلی: اعطای جایگاه نظارتیِ مستقل به حسابرسی داخلی درون شهرداری و سازمان‌ها، به طوری که گزارش‌های آن‌ها مستقیماً به شورای اسلامی شهر (به عنوان نهاد ناظر عالی) ارائه شود و تحت تأثیر فشارهای اجراییِ مدیران ستادی قرار نگیرد. (جعفری، ۱۴۰۲).

## ۷. نتیجه‌گیری

چالش‌های انتقال درآمد از سازمان‌های تابعه و مستقل به حساب متمرکز شهرداری، بازتاب‌دهنده‌ی تنش‌های ساختاری عمیق در نظام حکمرانی مالی شهرداری‌ها است. این پژوهش نشان داد که تمرکزِ صرفاً دستوریِ منابع و انباشتِ درآمدهای عملیاتی در خزانه مرکزی، بدون ایجاد سازوکارهای اعتمادآفرین و پاسخگویی متقابل، نه‌تنها به پایداری مالی پایدار منجر نمی‌شود، بلکه به پدیده‌های مخربی نظیر پنهان‌سازی درآمدی، مقاومت‌های پنهان سازمانی، کندی در ارائه خدمات شهری و کاهش انگیزه در ارکان اجرایی دامن می‌زند. در تحلیل نهایی، ریشه‌ی این چالش‌ها در تقابل میان «ضرورتِ انضباط مالی و کنترل‌های کلان ستادی» از یک سو و «نیازِ حیاتی به چابکی عملیاتی و استقلال نسبی در صف» از سوی دیگر نهفته است.

علاوه بر ابعاد ساختاری، چالش‌های حقوقی ناشی از تعارض میان بخشنامه‌های داخلی شهرداری مرکز و اساسنامه‌های قانونی سازمان‌های تابعه، مدیران مالی را در یک دوراهی انطباقیِ دشوار قرار داده است. در چنین بستری، استفاده از ابزارهای کنترلی سنتی و تنبیهی کارایی خود را از دست داده و بر شکاف میان ستاد و صف افزوده است. بررسی‌ها مؤید آن است که حسابرسی درآمدی نباید به عنوان یک بازرسِ پسینی و محدودکننده عمل کند، بلکه باید به عنوان یک دیدبان حاکمیتیِ مستقل، چرخه‌ی جریان منابع را پایش کرده و تعادل میان حقوق قانونی سازمان‌ها و انضباط مالی شهرداری را تضمین نماید.

بنابراین، دستیابی به یک نظام حکمرانی مالی کارآمد در شهرداری‌ها مستلزم عبور از مدل‌های سنتیِ تمرکزگراییِ افراطی است. پایداری مالی کلان‌شهرها زمانی محقق می‌شود که خزانه‌داری متمرکز با مکانیزم‌های هوشمندِ بازتخصیص، حفظ هویت مالی سازمان‌های تابعه و شفافیت حداکثری در فرآیندهای مالی پیوند بخورد. در غیر این صورت، تلاش برای تمرکز وجوه بدون اصلاح ساختارهای حاکمیتی، تنها به جابجایی بحران از سطح خرد به کلان منجر خواهد شد.

## ۸. پیشنهادات راهبردی و کاربردی

برای برون‌رفت از چالش‌های حاکمیتیِ انتقالِ درآمد و ایجاد تعادل میان انضباط مالی مرکزی و پویایی عملیاتی سازمان‌های تابعه، راهبردهای زیر به مدیران شهری، سیاست‌گذاران و پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد:

الف) پیشنهادات ساختاری و خزانه‌داری

۱. استقرار نظام خزانه‌داری مجازی (Virtual Treasury): به جای مسدودسازی و ادغام کامل حساب‌های سازمان‌های تابعه در صندوق مرکزی، پیشنهاد می‌شود شهرداری‌ها به سمت پیاده‌سازی مدل خزانه‌داری مجازی حرکت کنند. در این الگو، وجوه وصولی به‌صورت متمرکز به حساب واحد واریز می‌شوند، اما در سیستم حسابداری، کدهای تفکیکی و زیرحساب‌های اختصاصی برای هر سازمان حفظ شده و سهم قانونی آن‌ها به‌صورت سیستمی تفکیک می‌گردد.

۲. طراحی حساب‌های امانی پویا: ایجاد حساب‌های امانی مشترک میان شهرداری مرکز و سازمان‌های تابعه که به سازمان‌ها اجازه می‌دهد پس از تأیید وصول درآمد، بدون طی بروکراسی‌های فرساینده‌ی اداری، سهمِ هزینه‌های جاری و عملیاتی خود را به‌صورت خودکار دریافت کنند.

ب) پیشنهادات حقوقی و مقرراتی

۳. بازنگری و هم‌راستاسازی اسناد بالادستی: مجمع عمومی سازمان‌های تابعه و شورای اسلامی شهر باید نسبت به اصلاح و به‌روزرسانی اساسنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مالی اقدام کنند تا تناقض میان تکالیف قانونی سازمان‌ها و دستورالعمل‌های تمرکز مالی شهرداری مرکز به حداقل برسد و مسئولیت‌های حقوقی مدیران مالی شفاف‌سازی شود.

۴. تدوین منشور حاکمیت مالی مشترک: تدوین و ابلاغ یک منشورِ جامع که حقوق، تکالیف و حدود اختیارات مالی سازمان‌های تابعه در قبال شهرداری مرکز را به صراحت تعریف کرده و از تصمیم‌گیری‌های سلیقه‌ای جلوگیری نماید.

ج) پیشنهادات مرتبط با حرفه حسابرسی

۵. تحول در جایگاه حسابرسی درآمدی: ارتقای جایگاه حسابرسی داخلی از یک واحد بازرسی سنتی به یک بازوی مشورتیِ حاکمیتی؛ به گونه‌ای که حسابرسان علاوه بر کنترلِ واریزی‌ها، کیفیتِ فرآیندهای بازتخصیص و منصفانه بودنِ سهم‌بری سازمان‌ها را نیز ارزیابی کنند.

۶. ایجاد گزارش‌گری مستقل برای شورای شهر: گزارش‌های حسابرسی درآمدی و بررسی تنش‌های انتقال منابع باید به‌صورت دوره‌ای مستقیماً به کمیسیون برنامه و بودجه‌ی شورای اسلامی شهر (به عنوان نهاد ناظر عالی) ارائه شود تا از اعمال فشارهای سلیقه‌ای ستادی جلوگیری گردد.

## منابع


۱) احمدی، م. (۱۴۰۳). حکمرانی مالی در شهرداری‌ها: چالش‌های حاکمیتی انتقال درآمد. تهران: انتشارات دانشگاه مدیریت.

۲) حسینی، ر. (۱۴۰۲). نظریه‌های حاکمیت در سازمان‌های عمومی و نقش حسابرسی داخلی. نشریه حسابداری مدیریت، ۱۲(۳)، ۶۲–۴۵.

۳) جعفری، ه. (۱۴۰۲). مدل‌های نوین خزانه‌داری متمرکز در کلان‌شهرها. فصلنامه اقتصاد شهری، ۱۵(۱)، ۱۰۲–۱۲۵.

۴) کریمی، س. (۱۴۰۴). پایداری مالی و استقلال عملیاتی در سازمان‌های تابعه شهرداری. تهران: مرکز مطالعات برنامه‌ریزی شهری.

۵) محمدی، ق. (۱۴۰۴). تضادهای حقوقی در مدیریت درآمدهای اختصاصی سازمان‌های تابعه. مجله حقوق اداری و مالی، ۹(۲)، ۵۰–۳۴.

۶) رضایی، ف. (۱۴۰۳). تحلیل تنش‌های ساختاری در مدیریت متمرکز منابع شهری. همایش ملی مدیریت مالی و توسعه، تهران.

۷) سلیمانی، ع. (۱۴۰۳). حسابرسی درآمدی و ارتقای اعتماد در حکمرانی شهری. نشریه دانش حسابرسی، ۲۲(۴)، ۷۸–۹۵.

۸) صالحی، ن. (۱۴۰۳). رویکردهای نوین در حکمرانی مالی شهرداری‌های بزرگ. تهران: انتشارات نوین مدیریت.

# Revenue Auditing in Subsidiary Organizations: Examining Challenges in Transferring Revenues from Independent Entities to the Central Municipality’s Consolidated Account (Governance Challenges)


## Abstract

The financial dynamics of metropolises depend on striking a balance between centralization and decentralization within the local governance system. A fundamental challenge in public organizations and urban management is the issue of transferring revenues generated by subsidiary and independent organizations to the central municipality's consolidated accounts. This review article conducts an in-depth analysis of the governance, legal, and structural challenges inherent in this process. While urban management requires resource pooling and centralized treasury functions to address liquidity crises and execute major infrastructure projects, subsidiary organizations rely on their own dedicated revenues to maintain operational agility and independence in delivering specialized services. This conflict of interest creates a governance gap that cannot be bridged by traditional control mechanisms. Theoretical analysis indicates that revenue auditing should not function merely as a punitive or *ex-post* mechanism; rather, it should serve as a governance structure that acts as both a deterrent and a facilitator ensuring the central municipality's financial discipline while simultaneously safeguarding the legal and operational rights of subsidiary organizations.



Keywords: Auditing, Revenue Auditing, Revenues of Independent Organizations, Central Municipality’s Consolidated Account