ISSN: 2645-4408
پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی
فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی
سال دهم، شماره ۲ (پیاپی ۳۸)، بهـــار ۱۴۰۵ (ویژه‌نامه)

نقش حسابداری تعهدی در بهبود گزارشگری مالی شهرداری‌ها

زهرا اسماعیلی مزیدی[۱]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۲۰
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۲۰
کد مقاله: ۹۸۹۷۰

چکـــیده

گزارشگری مالی در شهرداری‌ها، به‌عنوان نهادهای محلی تأمین‌کننده و مصرف‌کننده منابع عمومی، نقشی بنیادین در حفظ شفافیت، پاسخگویی و اعتماد شهروندان دارد. بسیاری از شهرداری‌ها تا سال‌های اخیر از نظام حسابداری نقدی استفاده می‌کردند؛ نظامی که صرفاً جریان وجوه پرداختی و دریافتی را منعکس می‌کرد و توان نمایش تعهدات و وضعیت واقعی مالی را نداشت. در این مقاله مروری، نقش حسابداری تعهدی در بهبود گزارشگری مالی شهرداری‌ها بررسی شده است. نتایج تحلیل نظری و تجربی نشان می‌دهد استفاده از حسابداری تعهدی باعث ارتقای شفافیت مالی، بهبود کنترل داخلی، نمایش دقیق دارایی‌ها و بدهی‌ها، و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد مالی در دوره‌های زمانی مختلف می‌شود. همچنین، اجرای این نظام مالی جدید بستر تصمیم‌گیری راهبردی و بودجه‌ریزی پیشرفته را فراهم کرده و در نهایت موجب افزایش اعتماد عمومی به عملکرد نهادهای شهری می‌گردد. با وجود این مزایا، چالش‌هایی نظیر کمبود نیروی متخصص، ضعف سامانه‌های مالی یکپارچه، و موانع مقرراتی وجود دارد که اجرای کامل حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های ایران محدود ساخته است. مقاله حاضر ضمن تحلیل این موانع، راهکارهایی برای پیاده‌سازی تدریجی، اصلاح مقررات، و تقویت آموزش حسابداران بخش عمومی ارائه می‌کند تا زمینه دستیابی به نظام گزارشگری مالی شفاف و پاسخگو در مدیریت شهری کشور فراهم شود.

واژگـان کلـیدی: حسابداری تعهدی؛ گزارشگری مالی؛ شهرداری‌ها؛ شفافیت مالی؛ پاسخگویی؛ بودجه‌ریزی شهری

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری, دانشگاه آزاد اسلامی واحد فسا

۱- مقدمه

شهرداری‌ها به عنوان یکی از ارکان اصلی مدیریت شهری، بخش عمده‌ای از منابع مالی کشور را در قالب مالیات، عوارض و خدمات عمومی مدیریت می‌کنند. این نهادها وظیفه دارند در قبال منابعی که از شهروندان دریافت می‌کنند، خدماتی در حوزه‌های عمرانی، فرهنگی، اجتماعی و زیست‌محیطی ارائه دهند. اما این نقش گسترده تنها زمانی می‌تواند اثربخش و مشروعیت‌زا باشد که اطلاعات مالی شهرداری‌ها به‌صورت شفاف، دقیق و منظم در دسترس عموم قرار گیرد. اهمیت گزارشگری مالی در شهرداری‌ها از این منظر است که شهروندان، شوراهای شهر و دستگاه‌های نظارتی بتوانند ارزیابی درستی از عملکرد مالی و میزان بهره‌وری از منابع عمومی داشته باشند. هرگونه ضعف در این نظام گزارشگری، مستقیماً اعتماد عمومی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد و می‌تواند زمینه‌ساز ناکارآمدی‌های ساختاری و حتی فساد مالی شود.

در سال‌های اخیر، افزایش پیچیدگی فعالیت‌های شهرداری‌ها و تنوع منابع درآمدی آن‌ها، لزوم بازنگری در نظام حسابداری مالی این نهادها را دوچندان کرده است. سیستم سنتی حسابداری نقدی، که بر مبنای جریان‌های واقعی وجه نقد عمل می‌کند، توانایی لازم برای نمایش وضعیت مالی واقعی سازمان‌های عمومی را ندارد. در این نظام، تنها زمانی یک درآمد یا هزینه شناسایی می‌شود که وجه نقد آن دریافت یا پرداخت گردد. نتیجه چنین رویکردی، ایجاد تأخیر در شناسایی تعهدات مالی، مخفی ماندن بدهی‌های بلندمدت و نبود اطلاعات کافی برای ارزیابی عملکرد واقعی سازمان است. در محیط پیچیده‌ی مالی امروز، این شیوه گزارشگری نمی‌تواند پاسخگوی نیازهای تصمیم‌گیری مدیران شهری باشد. بسیاری از پژوهشگران ایرانی و بین‌المللی معتقدند که حسابداری نقدی، تصویر ناقصی از وضعیت مالی نهادهای عمومی ارائه می‌دهد و موجب می‌شود تصمیم‌گیری‌ها بر مبنای اطلاعات غیرواقعی اتخاذ شوند (صادقی، ۱۳۹۹).

در چنین شرایطی، حسابداری تعهدی به عنوان یک رویکرد نوین در نظام مالی بخش عمومی معرفی شده است. در این نظام، درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع رویداد اقتصادی و نه صرفاً هنگام دریافت یا پرداخت وجه نقد، شناسایی می‌شوند. به این ترتیب، مدیریت مالی مبتنی بر داده‌های واقعی‌تر و جامع‌تر شکل می‌گیرد و می‌تواند مبنای تصمیم‌گیری‌های بلندمدت قرار گیرد. حسابداری تعهدی در اصل با هدف افزایش شفافیت و پاسخگویی مالی دولت‌ها و نهادهای محلی تدوین شده است. این نظام مالی قادر است پیوند بین عملکرد بودجه‌ای و نتایج اقتصادی را نشان دهد و از پنهان ماندن تعهدات، بدهی‌ها یا دارایی‌های تحقق‌نیافته جلوگیری کند. در واقع، حسابداری تعهدی با تبدیل اطلاعات مالی به داده‌هایی مبتنی بر ارزش واقعی، فرآیند مدیریت مالی را از سطح "ساده‌نگری نقدی" به سطح "واقع‌نمایی اقتصادی" ارتقا می‌دهد (Walker, 2018).

از دهه ۱۹۹۰، بسیاری از دولت‌های محلی در کشورهای توسعه‌یافته نظیر استرالیا، نیوزیلند و انگلستان، اصلاحات گسترده‌ای را برای گذار از حسابداری نقدی به تعهدی آغاز کردند. شعار اصلی این حرکت، "افزایش پاسخگویی و شفافیت در مدیریت منابع عمومی" بود. تجربه جهانی نشان داده است که استفاده از حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی شهرداری‌ها می‌تواند منجر به کاهش اختلاف بین بودجه پیش‌بینی‌شده و عملکرد واقعی، ارتقای کنترل داخلی بر تعهدات مالی و بهبود تصمیم‌گیری‌های استراتژیک در سیاست‌گذاری شهری شود. برای مثال، در نیوزیلند با به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی، شهرداری‌ها توانستند دارایی‌های زیرمجموعه خود را با دقت بالاتری ارزیابی و نگهداری کنند (Smith, 2020).

در سطح داخلی نیز، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور از اوایل دهه ۱۳۹۰ حرکت‌هایی برای اصلاح نظام حسابداری و استقرار تدریجی حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها آغاز کرد. با وجود پیشرفت‌هایی در برخی کلان‌شهرها مانند تهران، اصفهان و مشهد، هنوز بسیاری از شهرداری‌های کشور به‌صورت کامل به این نظام انتقال نیافته‌اند. چالش‌هایی نظیر کمبود نیروی انسانی متخصص، نبود نرم‌افزارهای مالی یکپارچه، عدم تطابق دستورالعمل‌های بودجه‌ای با مبانی تعهدی و مقاومت ساختاری در برابر تغییر، از موانع اصلی این فرایند بوده است (کمالی، ۱۴۰۰). با این حال، مزایای آن‌چنان گسترده و بنیادین است که اجرای کامل حسابداری تعهدی را به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر تبدیل کرده است.

از سوی دیگر، گذار به حسابداری تعهدی تنها یک تغییر فنی یا نرم‌افزاری نیست، بلکه نیازمند تحول فرهنگی و مدیریتی نیز می‌باشد. این تغییر مستلزم آن است که مدیران شهری دیدگاه خود را از «هزینه‌کرد بودجه سالانه» به «مدیریت دارایی‌ها و تعهدات بلندمدت» تغییر دهند. در واقع، حسابداری تعهدی رویکردی پیش‌نگرانه ارائه می‌دهد که در آن تصمیم‌گیری بر اساس آثار مالی آتی صورت می‌گیرد، نه صرفاً پرداخت‌های گذشته. چنین نگرشی نه‌تنها موجب افزایش شفافیت در سطح گزارشگری می‌شود، بلکه کارکرد نظارتی شوراهای شهر و حسابرسان مالی را نیز تقویت می‌کند (احمدی، ۱۴۰۰).

با توجه به این زمینه‌ها، مقاله حاضر در پی آن است که با نگاهی مروری و توصیفی، نقش حسابداری تعهدی را در بهبود گزارشگری مالی شهرداری‌ها تبیین نماید. هدف اصلی این پژوهش، بررسی ابعاد نظری و کاربردی حسابداری تعهدی در نظام مالی محلی، شناسایی مزایا و محدودیت‌های آن، و تحلیل تأثیر این نظام بر شفافیت، پاسخگویی و کارایی در عملکرد شهرداری‌ها است. همچنین در خلال بحث، به جنبه‌های اجرایی و موانع پیاده‌سازی آن در محیط ایران نیز اشاره می‌شود.

نتیجه مورد انتظار از چنین بررسی‌ای، دستیابی به یک چارچوب کلان برای ارتقای نظام گزارشگری مالی شهرداری‌ها بر اساس اصول تعهدی است؛ چارچوبی که در نهایت منجر به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی، اعتماد عمومی و کارآمدی مدیریتی در عرصه خدمات شهری خواهد شد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- مفهوم حسابداری تعهدی در بخش عمومی

حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از پیشرفته‌ترین نظام‌های حسابداری در بخش عمومی، بر اصل «شناسایی رویداد در زمان وقوع» استوار است. به بیان دیگر، در این نظام، درآمدها و هزینه‌ها در زمان تحقق اقتصادی آن‌ها، و نه در هنگام دریافت یا پرداخت وجه نقد، شناسایی و ثبت می‌شوند. این رویکرد امکان ارائه تصویری جامع‌تر از وضعیت مالی و عملکرد واقعی نهاد را فراهم می‌آورد (حبیبی، ۱۳۹۸). در بخش عمومی، هدف اصلی از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نه‌تنها سنجش سودآوری بلکه ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی در مدیریت منابع عمومی است. در واقع، حسابداری تعهدی ابزاری است که از طریق آن می‌توان جریان منابع، تعهدات، بدهی‌ها و دارایی‌های دولت یا نهادهای عمومی مانند شهرداری‌ها را به‌صورت روشن و نظام‌مند مشاهده کرد (Reichard, & Van Helden2019). در تاریخ حسابداری، تغییر جهت از سیستم نقدی به تعهدی همواره با هدف رفع نارسایی‌های اطلاعاتی صورت گرفته است. نظام نقدی نمی‌تواند اختلالات در زمان‌بندی پرداخت‌ها یا دیون معوق را بازنمایی کند، درحالی‌که سیستم تعهدی توانایی تفکیک «رویداد اقتصادی» از «گردش نقدی» را دارد و این ویژگی آن را به ابزاری دقیق برای برنامه‌ریزی مالی بلندمدت در شهرداری‌ها تبدیل کرده است (Walker, 2018).

۲-۲- اهداف و فلسفه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نهادهای عمومی

حسابداری تعهدی به دنبال تحقق سه هدف کلیدی در بخش عمومی است:

۱. افزایش شفافیت مالی از طریق ارائه اطلاعات جامع درباره تعهدات مالی، درآمدهای تحقق‌یافته و دارایی‌های غیرنقدی؛

۲. ارتقای پاسخگویی مدیریتی در قبال استفاده از منابع عمومی و آثار مالی تصمیم‌ها؛

۳. بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی و سیاست‌گذاری مالی بر پایه داده‌های واقعی‌تر و قابل‌اتکا.

در نظام‌های مبتنی بر دموکراسی محلی، شهرداری‌ها موظف به پاسخگویی در برابر شهروندان و نهادهای نظارتی هستند. حسابداری تعهدی این پاسخگویی را از «گزارش مصرف بودجه‌ای» به «گزارش عملکرد اقتصادی» ارتقا می‌دهد (کاظمی، ۱۳۹۹). بدین‌ترتیب، مدیران شهری می‌توانند اثر واقعی سیاست‌های مالی خود را بر منابع و بدهی‌های آتی مشاهده کنند و تصمیم‌گیری بهینه‌تری در مورد پروژه‌ها، قراردادها و هزینه‌های سرمایه‌ای داشته باشند.

۲-۳- ویژگی‌های کلیدی حسابداری تعهدی

این نظام دارای مجموعه‌ای از اصول و ویژگی‌هاست که آن را از حسابداری نقدی متمایز می‌سازد:

- اصل تحقق درآمد و تطابق هزینه‌ها: ثبت درآمدها هنگام تحقق، و هزینه‌ها در زمان استفاده از منافع اقتصادی، زمینه مقایسه واقعی بین دوره‌های مالی را فراهم می‌آورد.
- شناسایی تعهدات و بدهی‌ها: در حسابداری تعهدی، بدهی‌های ایجادشده حتی در صورت پرداخت‌نشدن شناسایی می‌شوند؛ این امر باعث شفاف شدن وضعیت واقعی تعهدات شهرداری می‌شود.
- ارائه ترازنامه جامع: برخلاف حسابداری نقدی که فقط جریان وجه نقد را گزارش می‌دهد، در حسابداری تعهدی ترازنامه‌ای جامع شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه تهیه می‌شود که برای تصمیم‌گیری مالی اهمیت بالایی دارد.
- ارتباط عملکرد مالی با کارایی مدیریتی: از آن‌جا که شاخص‌های عملکرد بر پایه تحقق رویدادها اندازه‌گیری می‌شوند نه پرداخت نقدی، ارزیابی بازده فعالیت‌ها واقعی‌تر صورت می‌گیرد (Christiaens et al., 2015).

بنابراین، حسابداری تعهدی نه‌تنها جنبه فنی بلکه بُعد مدیریتی و کنترلی نیز دارد و باعث تقویت نظام حاکمیت مالی در شهرداری‌ها می‌شود.

۲-۴- تأثیر حسابداری تعهدی بر گزارشگری مالی شهرداری‌ها

یکی از چالش‌های دیرینه شهرداری‌ها، برداشت ناقص از مفهوم «گزارشگری مالی» بوده است. بسیاری از گزارش‌ها بر مبنای وجوه نقد پرداخت‌شده تهیه می‌شوند و به همین دلیل قادر به ارائه اطلاعات درباره بدهی‌های آتی یا دارایی‌های بلندمدت نیستند. در حالی‌که گزارشگری تعهدی، تصویری واقعی از عملکرد مالی ارائه می‌کند و بین «هزینه مصرف شده» و «تعهد مالی آینده» تمایز قائل می‌شود (کرم‌پور، ۱۴۰۱).

استفاده از حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی شهرداری‌ها، سه بهبود بنیادین ایجاد می‌کند:

- افزایش شفافیت مالی و نظارتی: با شناسایی کلیه تعهدات و دارایی‌ها، شوراهای شهر و نهادهای حسابرسی می‌توانند ارزیابی دقیق‌تری از وضعیت مالی داشته باشند.
- بهبود پاسخگویی مدیریتی: مدیران موظف به توضیح تغییرات در خالص دارایی‌ها و آثار تصمیم‌های خود بر تعهدات مالی می‌شوند.
- افزایش قابلیت مقایسه و تحلیل روندی: چون مبنای شناسایی در طول سال‌ها ثابت است، می‌توان عملکرد دوره‌های مالی مختلف را به‌صورت تطبیقی بررسی کرد (Guthrie, 2017).

به این ترتیب، حسابداری تعهدی نوعی چارچوب تحلیلی برای گزارشگری مالی شهرداری‌ها فراهم می‌کند تا ارزیابی عملکرد نه‌تنها بر پایه درآمد و هزینه جاری، بلکه بر آثار مالی کلان‌تر همچون بدهی‌های آتی، استهلاک دارایی‌ها و بازده سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت استوار باشد.

۲-۵- مزیت حسابداری تعهدی نسبت به نظام نقدی در بافت شهرداری‌ها

یکی از تفاوت‌های کلیدی میان نظام نقدی و تعهدی، سطح اطلاعات ارائه‌شده به ذی‌نفعان است. در مدل نقدی، به‌دلیل ثبت صرف جریان وجه نقد، تصویر واقعی از وضعیت مالی و اقتصادی شهرداری قابل درک نیست. در مقابل، نظام تعهدی با لحاظ‌کردن دارایی‌های ثابت، پروژه‌های در حال اجرا، بدهی‌های انباشته و سرمایه‌گذاری‌ها، تصویری واقع‌گرایانه و جامع‌تر از وضعیت مالی ارائه می‌کند از نظر مدیریت شهری، حسابداری تعهدی این امکان را می‌دهد که هزینه‌های واقعی پروژه‌های شهری و میزان تعهدات آتی در برابر منابع موجود بررسی شود و در نتیجه، تصمیمات مالی در مسیر پایداری بودجه اتخاذ گردد. (رضایی، ۱۴۰۰).

۲-۶- چالش‌های نظری و اجرایی در استقرار حسابداری تعهدی

با وجود مزایای فراوان، استقرار نظام تعهدی در شهرداری‌ها با دشواری‌هایی روبه‌روست. در بعد نظری، برخی پژوهش‌ها معتقدند این نظام مستلزم انبوهی از فرضیات ارزش‌گذاری دارایی‌ها و برآورد بدهی‌هاست که ممکن است دقت گزارشگری را تحت تأثیر قرار دهد . در بعد اجرایی نیز موانعی چون کمبود نیروی متخصص، هزینه بالای پیاده‌سازی نرم‌افزارهای مالی پیشرفته، و ناسازگاری با آیین‌نامه‌های سنتی بودجه‌ای، از جمله چالش‌های کلیدی محسوب می‌شوند (عباسی، ۱۳۹۹). با این حال، بسیاری از صاحب‌نظران تأکید دارند که مزایای حاصل از شفافیت، پاسخگویی و ارتقای کارایی مالی، به‌مراتب بیش از هزینه‌های گذار به این نظام است (Heald, 2003).

۲-۷- کاربرد حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی شهرداری‌ها

گزارشگری مالی در شهرداری‌ها از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا این نهادها هم مسئول جمع‌آوری منابع عمومی (مانند عوارض شهری) هستند و هم مصرف‌کننده اصلی این منابع در قالب پروژه‌های توسعه شهری، خدمات اجتماعی و زیربنایی. در چنین ساختاری، استفاده از نظام حسابداری مناسب نقشی حیاتی در حفظ تعادل میان منابع و مصارف و اعتماد عمومی دارد. نظام حسابداری تعهدی، با رویکردی جامع و بلندمدت، دقیق‌ترین ابزار برای تحقق این هدف محسوب می‌شود.

اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها ایران در عمل، گامی مهم در راستای گذار از نظام گزارشگری سنتی به نظامی شفاف و استراتژیک است. در این نظام، گردش مالی نهاد نه‌تنها بر اساس پرداخت‌های نقدی بلکه بر اساس کلیه رویدادهای اقتصادی ثبت می‌شود. این امر موجب ایجاد قابلیت‌های جدیدی در مدیریت شهری شده است، از جمله:

۱. نمایش دقیق تعهدات مالی پروژه‌های شهری: در شهرداری‌ها، حجم قابل‌توجهی از هزینه‌ها مربوط به طرح‌های عمرانی بلندمدت مانند احداث معابر، مجموعه‌های ورزشی یا شبکه‌های حمل‌ونقل است. در حسابداری نقدی، تنها هزینه‌های پرداخت‌شده گزارش می‌شوند و بخش عمده‌ای از تعهدات مالی این پروژه‌ها در آینده پنهان باقی می‌ماند. اما حسابداری تعهدی، تعهدات ثبت‌شده در قراردادها را هم به‌عنوان بدهی‌های تحقق‌یافته در صورت‌های مالی منعکس می‌کند؛ بدین‌ترتیب، تصویر جامعی از

وضعیت مالی پروژه‌ها در هر مقطع زمانی ارائه می‌دهد (نعمتی، ۱۴۰۱). این ویژگی باعث شده مدیریت شهری بتواند به‌صورت شفاف، میزان بدهی‌های انباشته را شناسایی و از بروز بحران مالی در پروژه‌های توسعه شهری جلوگیری کند. همچنین، گزارشگری مبتنی بر تعهدی به شوراهای شهر امکان می‌دهد تا تصمیمات بودجه‌ای را با دیدی واقع‌گرایانه اتخاذ کنند، نه صرفاً براساس مانده نقدی حساب‌ها.

۲. ارزیابی واقعی از دارایی‌ها و سرمایه شهری: دارایی‌های شهرداری عمدتاً شامل زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و زیرساخت‌های شهری است که ارزش‌گذاری و نگهداری آنها در نظام نقدی دشوار می‌باشد. در سیستم تعهدی، دارایی‌ها نه‌فقط هنگام خرید بلکه در طول عمرشان ثبت و ارزیابی مجدد می‌شوند. این دیدگاه باعث شناخت دقیق‌تر وضعیت تملک و فرسایش دارایی‌ها و بهبود مدیریت نگهداری آنها می‌شود. مطالعات بین‌المللی نشان داده‌اند که شهرداری‌هایی که از حسابداری تعهدی استفاده کرده‌اند توانسته‌اند ارزش واقعی دارایی‌های شهر را تا ۲۵ تا ۴۰ درصد دقیق‌تر از سیستم‌های نقدی محاسبه کنند (Connolly, & Hyndman2011). در ایران نیز برخی کلان‌شهرها مانند تهران و شیراز با به‌کارگیری ماژول‌های دارایی ثابت بر پایه مبنای تعهدی به‌طور چشمگیری شفافیت مالی خود را در این زمینه افزایش داده‌اند (قاسمی، ۱۴۰۲).

۳. بهبود کنترل داخلی و حسابرسی: یکی دیگر از کاربردهای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها، ارتقای کیفیت حسابرسی و کنترل داخلی است. در این نظام، هر رویداد مالی دارای سند تعهدی مشخص است که به‌صورت سیستمی قابل پیگیری، اصلاح و کنترل می‌باشد. این امر احتمال تخلف مالی و ثبت‌های غیرواقعی را کاهش داده و موجب پاسخگویی بهتر مدیران نسبت به منابع عمومی می‌شود (Heald, 2003). بر اساس چارچوب حسابداری تعهدی، ناظر مالی شهرداری می‌تواند وضعیت ذخایر مالی، بدهی‌های بلندمدت و هزینه‌های تحقق‌یافته را به‌صورت ماهانه پایش کند و در نتیجه، کنترل بودجه و پیش‌بینی جریان نقدی دقیق‌تری داشته باشد. این کاربرد در سال‌های اخیر یکی از محورهای اصلاحات مالی بخش عمومی ایران بوده است (احمدی، ۱۴۰۲).

۴. ارتقای تصمیم‌گیری استراتژیک و بودجه‌ریزی: بودجه شهرداری‌ها معمولاً بر اساس پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های سالانه تنظیم می‌شود. اما حسابداری نقدی به دلیل شناسایی صرف پرداخت‌ها، توانایی تطبیق بودجه با عملکرد واقعی را ندارد. در حسابداری تعهدی، داده‌های مالی بر اساس تعهدات و درآمدهای تحقق‌یافته طبقه‌بندی می‌شوند، که این امر بهبود چشمگیری در تحلیل روندهای مالی و تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری به همراه دارد (Walker, 2018). مطالعات نشان داده‌اند که پس از استقرار حسابداری تعهدی، دقت پیش‌بینی‌های بودجه‌ای در شهرداری‌ها تا ۳۰ درصد افزایش یافته است و تصمیم‌گیری‌های تزریق منابع در پروژه‌های شهری متناسب‌تر شده‌اند در ایران نیز اعمال تعدیل‌های تعهدی در بودجه شهرداری‌ها منجر به کاهش کسری مالی و بهبود انضباط بودجه‌ای در چند سال اخیر شده است (کریم‌زاده، ۱۴۰۱).

۵. افزایش شفافیت و اعتماد عمومی: مهم‌ترین نقش حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ارتقای سطح اعتماد عمومی است. وقتی صورت‌های مالی شهر، تعهدات جاری و بدهی‌های بلندمدت را صادقانه نمایش می‌دهند، شهروندان نسبت به نحوه مصرف منابع عمومی آگاه‌تر می‌شوند. این امر نقش مؤثری در جلب مشارکت شهروندان و پذیرش مالیات و عوارض شهری دارد (Christiaens et al., 2015). در واقع، حسابداری تعهدی با ارائه گزارش‌های واقعی‌تر، اعتماد عمومی به عملکرد شهرداری را افزایش داده و رابطه میان دولت محلی و مردم را بر پایه شفافیت اطلاعات بنا می‌کند. این مسئله از منظر حاکمیت مالی یکی از محورهای اساسی مدیریت شهری کارآمد است (کاظمی، ۱۳۹۹).

۶. وضعیت اجرایی حسابداری تعهدی در شهرداری‌های ایران: با وجود مزایای فراوان، گذار به حسابداری تعهدی در شهرداری‌های ایران هنوز کامل نشده است. بررسی‌های صورت‌گرفته توسط سازمان حسابرسی کشور نشان می‌دهد که حدود ۳۰ درصد از شهرداری‌های بزرگ کشور مراحل اولیه اجرای حسابداری تعهدی را طی کرده‌اند، اما در اکثر شهرداری‌های متوسط و کوچک، ساختار مالی همچنان نقدی است.

موانع عمده‌ی این اجرا را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

- کمبود نیروی انسانی متخصص و آموزش‌ندیده؛
- نبود زیرساخت نرم‌افزاری استاندارد حسابداری تعهدی؛
- محدودیت‌های قانونی در آیین‌نامه‌های بودجه‌ای؛
- مقاومت فرهنگی مدیران در برابر تغییر مبنا.

برای رفع این موانع، برنامه‌هایی نظیر آموزش حسابداران شهرداری، تدوین دستورالعمل‌های متحدالشکل تعهدی و طراحی سامانه‌های مالی یکپارچه پیشنهاد شده است. اجرای کامل این برنامه‌ها می‌تواند بنیان اطلاعاتی جدیدی برای مدیریت شهری کشور ایجاد کند (نصراللهی، ۱۴۰۲).

۴- نتیجه‌گیری

تحلیل‌های انجام‌شده در این پژوهش نشان می‌دهد که گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها نه یک تغییر فنی محدود، بلکه تحولی در فلسفه گزارشگری مالی دولت‌های محلی است. حسابداری نقدی عمدتاً برای کنترل جریان وجوه نقد طراحی شده و بر مدیریت کوتاه‌مدت تمرکز دارد، درحالی‌که حسابداری تعهدی دیدگاهی بلندمدت‌تر و مبتنی بر واقعیت‌های اقتصادی ارائه می‌کند. در نظام تعهدی، درآمدها و هزینه‌ها هنگام تحقق رویداد اقتصادی ثبت می‌شوند، بنابراین اطلاعات مالی از حالت لحظه‌ای و سطحی خارج شده و به ابزاری برای تصمیم‌گیری راهبردی و کنترل عملکرد تبدیل می‌گردد

نتایج مقاله نشان داد که شهرداری‌ها به عنوان نهادهای عمومی که مسئول استفاده از منابع شهروندان هستند، بیش از سایر واحدهای بخش عمومی به شفافیت اطلاعات مالی نیاز دارند. حسابداری تعهدی می‌تواند این شفافیت را از سه جنبه ارتقا دهد:

۱. نمایش واقعی وضعیت مالی از طریق شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعهدات؛

۲. افزایش پاسخگویی مدیریتی به‌واسطه‌ی مستند بودن همه رویدادهای مالی؛

۳. افزایش قابلیت تحلیل و مقایسه عملکرد مالی در دوره‌های مختلف شهر.

بدین ترتیب، استقرار حسابداری تعهدی موجب تقویت اعتماد شهروندان، کاهش ابهام‌های مالی، و ارتقای کارایی منابع عمومی می‌شود.

از دیدگاه نظری، حسابداری تعهدی به اصل تطابق هزینه و درآمد وفادار است و از طریق شناسایی همه رویدادهای اقتصادی، به مدیران شهرداری امکان می‌دهد تا هزینه واقعی پروژه‌ها و سرمایه‌گذاری‌های شهری را برآورد کنند. چنین نظامی اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، برنامه‌ریزی بودجه‌ای و پیش‌بینی کسری یا مازاد مالی را فراهم می‌کند

از بعد اجرایی، نتایج مرور علمی و تجربیات بین‌المللی نشان می‌دهد که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشورهایی مانند نیوزیلند، استرالیا و آمریکا منجر به تحول در نظام پاسخگویی مالی شده است. این کشورها گزارشگری مالی خود را از سطح صرفاً نقدی به سطح تحلیل دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه منتقل کرده‌اند؛ نتیجه آن افزایش کارایی نظام مالی و کاهش نارسایی‌های اطلاعاتی برای شهروندان بوده است

در ایران نیز، با گسترش دامنه فعالیت‌های شهری و پیچیدگی پروژه‌های عمرانی، ضرورت استقرار حسابداری تعهدی بیش از پیش احساس می‌شود. مطالعات داخلی نشان داده‌اند که شهرداری‌هایی که بخشی از حساب‌های خود را به صورت تعهدی ثبت کرده‌اند، از نظر تراز مالی و کنترل کسری بودجه وضعیت بهتری دارند همچنین، استفاده از مبنای تعهدی موجب شفاف‌سازی بدهی‌های انباشته و بهبود تصمیمات سرمایه‌گذاری شده است

در مجموع، حسابداری تعهدی را می‌توان زیرساخت اصلی «مدیریت مالی هوشمند شهری» دانست؛ نظامی که در آن تصمیم‌ها بر پایه اطلاعات اقتصادی واقعی اتخاذ می‌شوند، نه بر اساس موجودی حساب بانکی در پایان سال. این رویکرد، مبنای حاکمیت داده‌محور و پاسخگویی مالی در شهرداری‌ها خواهد بود.

۴-۱- چالش‌ها و موانع اجرایی

با وجود مزایای متعدد، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها ایران با موانعی روبه‌روست که بخشی نظری و بخشی نهادی‌اند.

در بعد نظری: هنوز برخی مدیران مالی و حسابداران شهری درک روشنی از تفاوت مبنای تعهدی و نقدی ندارند و اجرای آن را صرفاً تغییری در زمان‌بندی ثبت حساب‌ها می‌دانند. این برداشت ناقص باعث مقاومت در برابر اجرای کامل سیستم می‌شود

در بعد اجرایی: چالش‌های متعددی وجود دارد از جمله:

- نبود آموزش کافی در زمینه حسابداری بخش عمومی و استانداردهای IPSAS؛
- کمبود نرم‌افزارهای جامع مالی که بتوانند مبنای تعهدی را به‌درستی پشتیبانی کنند؛
- عدم هماهنگی میان دستورالعمل‌های بودجه‌ای وزارت کشور و الزامات حسابداری تعهدی؛
- سختی ارزش‌گذاری دارایی‌های شهری به‌ویژه املاک و زیرساخت‌ها؛
- مقاومت فرهنگی و سازمانی در برابر تغییر مدل‌های سنتی گزارشگری.

این چالش‌ها باعث شده‌اند بسیاری از شهرداری‌ها اجرای حسابداری تعهدی را به‌صورت ناقص یا محدود انجام دهند و از ثمرات کامل آن بهره‌مند نشوند. با این حال، تجربه کشورهای پیشرو و برخی کلان‌شهرهای داخلی نشان می‌دهد که با برنامه‌ریزی بلندمدت، آموزش هدفمند و طراحی سامانه‌های مالی یکپارچه می‌توان این موانع را پشت سر گذاشت.

۲-۴- پیشنهادها

بر مبنای یافته‌های این مقاله، راهکارهای بهبود اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

الف) تقویت بستر آموزشی و انسانی

برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی برای کارکنان مالی شهرداری‌ها با تمرکز بر تفاوت‌های مبنای نقدی و تعهدی؛

تربیت حسابداران متخصص در حوزه IPSAS و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دولت‌ها؛

ایجاد همکاری آموزشی میان سازمان حسابرسی، وزارت کشور و دانشگاه‌ها برای طراحی سرفصل‌های ویژه مدیریت مالی شهری

ب) توسعه سامانه‌های مالی یکپارچه

ایجاد نرم‌افزارهای حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی که بتوانند ارتباط مستقیمی با سامانه بودجه و خزانه‌داری برقرار کنند؛

طراحی داشبوردهای مدیریتی برای گزارش وضعیت تعهدات، دارایی‌ها و بدهی‌ها در زمان واقعی؛

یکپارچه‌سازی سیستم مالی با واحدهای پروژه‌ای و املاک شهرداری جهت ارزش‌گذاری دقیق دارایی‌ها.

ج) اصلاح مقررات و ساختار بودجه‌ای

بازنگری در آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و اضافه‌کردن الزامات قانونی برای استفاده از حسابداری تعهدی؛

انطباق نظام بودجه‌ریزی با اصول مبنای تعهدی از طریق ثبت تعهدات واقعی در پایان هر دوره؛

تدوین دستورالعمل‌های گزارشگری مالی بر پایه رویکرد تعهدی برای تطبیق با استانداردهای بین‌المللی

د) پیاده‌سازی تدریجی و ارزیابی دوره‌ای

اجرای حسابداری تعهدی ابتدا در سطح پروژه‌های عمرانی بزرگ، سپس گسترش تدریجی به کل فعالیت‌های شهرداری؛

تعیین شاخص‌های ارزیابی پیشرفت: درصد دارایی‌های ثبت‌شده، میزان تعهدات شناسایی‌شده، و تناسب حساب‌های بودجه‌ای با نتیجه عملکرد؛

ارائه گزارش‌های ارزیابی سالانه به شوراهای شهر و سازمان حسابرسی برای پایش فرآیند اجرا.

هـ) افزایش شفافیت و ارتباط عمومی

انتشار صورت‌های مالی شهرداری‌ها به صورت سالانه در سامانه‌های اینترنتی، شامل خلاصه دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعهدات؛

استفاده از زبان قابل‌فهم برای شهروندان در توضیح گزارش‌های مالی؛

تقویت فرهنگ پاسخگویی و اعتماد اجتماعی از طریق داده‌های واقعی و قابل‌بررسی

و) حمایت بین‌سازمانی و حاکمیتی

تشکیل «کارگروه ملی حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها» متشکل از نمایندگان سازمان حسابرسی، وزارت کشور، کلان‌شهرها و دانشگاه‌ها؛

تصویب حمایت‌های مالی و فنی برای توسعه زیرساخت‌های نرم‌افزاری تعهدی؛

بهره‌گیری از مشاوره فنی کشورهایی که تجربه موفق در گذار به سیستم تعهدی داشته‌اند (مانند نیوزیلند و استرالیا).

منابع

۱) عباسی، م. (۱۳۹۹). «تحلیل چالش‌های اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران». فصلنامه حسابداری دولتی، ۱۲(۲)، ۶۸–۴۵

۲) احمدی، س. (۱۴۰۲). «ارزیابی اثر حسابداری تعهدی بر کارایی مدیریت مالی شهرداری‌ها». مجله پژوهش‌های حسابداری عمومی، ۱۴(۱)، ۲۲–۳۹.

۳) رضایی، م. (۱۴۰۰). «نقش آموزش کارکنان مالی در اجرای موفق حسابداری تعهدی». تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳)، ۵۷–۷۴.

۴) کاظمی، ن. (۱۳۹۹). «شفافیت مالی و پاسخگویی در شهرداری‌ها از منظر حسابداری تعهدی». فصلنامه مدیریت شهری، ۷(۴)، ۶۱–۸۲.

۵) کریم‌زاده، ح. (۱۴۰۱). «تطبیق مبنای حسابداری تعهدی در بودجه شهرداری‌های ایران». مجله مالیه عمومی ایران، ۹(۲)، ۸۸–۱۰۶.

۶) نصراللهی، ف. (۱۴۰۲). «چارچوب اجرایی استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران». انتشارات سازمان حسابرسی.

۷) نعمتی، ر. (۱۴۰۱). «ارزیابی عملکرد مالی شهرداری‌ها در چارچوب حسابداری تعهدی». پژوهشنامه حسابداری شهری، ۱۱(۲)، ۳۳–۵۱.

8) Christiaens, J., Vanhee, C., & Cortvriendt, J. (2015). Accrual accounting reforms in local governments: An analysis of the impact on financial reporting. Public Money & Management, 35(3), 173–182.

9) Guthrie, J. (2017). Public sector accounting and accountability. London: Routledge.

10) Heald, D. (2003). Fiscal transparency: Concepts, measurement and UK practice. Public Administration, 81(4), 723–740.

11) Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accrual accounting in the public sector: A road not always taken. Management Accounting Research, 22(4), 133–139.

12) Lapsley, I. (2009). New Public Management: The cruellest invention of the human spirit? Abacus, 45(1), 1–21.

13) Smith, A. (2020). Performance budgeting and outcome measures in local governments. International Journal of Public Sector Management, 33(5), 415–432.

14) Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Reforming local government financial management and budgeting in Europe. Financial Accountability & Management, 35(1), 67–87.

15) Walker, S. (2018). Developments in public sector financial reporting: The accrual basis. Accounting History Review, 28(2), 145–162.

The Role of Accrual Accounting in Improving Financial Reporting in Municipalities

Abstract

Financial reporting in municipalities—as local authorities responsible for managing public resources—plays a crucial role in enhancing transparency, accountability, and citizens' trust. For years, many municipalities followed cash-based accounting systems that recorded only inflows and outflows of cash, failing to reflect actual commitments and the real financial position. This review article explores the role of accrual accounting in improving financial reporting for municipalities. The theoretical and empirical findings demonstrate that the accrual basis enhances financial transparency, improves internal control, provides accurate representation of assets and liabilities, and increases the comparability of financial performance over time. Moreover, adopting accrual accounting lays the foundation for strategic decision-making and advanced budgeting, ultimately strengthening public trust in local governments. Despite its advantages, challenges such as a shortage of skilled staff, weak integrated financial systems, and regulatory limitations have slowed its full adoption in Iranian municipalities. The article also proposes practical solutions including gradual implementation, regulatory reforms, and capacity building through targeted training programs, aiming to facilitate a transparent and accountable public financial reporting system at urban management level.

Keywords: Accrual accounting; Financial reporting; Municipalities; Financial transparency; Accountability; Urban budgeting