

فرایند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها

سید حسینیعلی ابریشم

چکیده:

بدون شک، دولتها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگوئی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگوئی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع‌کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگوئی عمومی دارند. با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگوئی دولتها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، لذا روشهای شناسائی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولتها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود. به همین جهت مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتها و واحدهای تابعه آنها تأکید داشته و نظامهای حسابداری اغلب دولتهای کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است. با توجه به مطالب پیش گفته، مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت

پاسخگوئی نقش در خور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند.

ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارشهای مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید.

مقاله حاضر حاصل مطالعات میدانی است که محقق به منظور تغییر مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی در شهرداری‌ها انجام داده است. شایان ذکر است پیش از این، مطالعاتی در قالب پایان نامه کارشناسی ارشد در خصوص استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها توسط محقق انجام گرفته است.

کلید واژه: بودجه‌ریزی، هزینه‌یابی، مبنای تعهدی، فعالیت

مقدمه:

حسابداری عبارت از مجموعه قواعد و روش‌هایی است که با بکارگیری آن‌ها اطلاعات مالی و اقتصادی یک مؤسسه گردآوری، طبقه‌بندی و به شکل گزارش‌های حسابداری تلخیص می‌شود و برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران قرار می‌گیرد، امروزه شیوه جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تفسیر اطلاعات حسابداری نقش اساسی در پیش‌بینی و برنامه‌ریزی مالی سازمان‌ها و در حقیقت مدیریت استراتژیک آن دارد، زیرا اطلاعات مذکور مبنای لازم را برای تصمیم‌گیری و اتخاذ سیاست‌های آتی

سازمان فراهم می‌سازد. در این میان وجود مبناهای مختلف در علم حسابداری که با توجه به تفاوت در فلسفه وجودی سازمان‌ها و مؤسسات مختلف پدید آمده است و با توجه به نقاط قوت و ضعف هر یک از آن‌ها در ارائه اطلاعات دقیق، قابل فهم و قابل اتکا به استفاده‌کنندگان آن به یکی از چالش‌های سازمان‌های امروز بالاخص سازمان‌های دولتی بدل گردیده است.

حسابداری اولین لازمه تشکیل هر سازمان، نهاد، و واحد اقتصادی در هر اندازه و شکل می‌باشد، امروزه هیچ واحد اقتصادی نمی‌تواند بدون بررسی دقیق و همه جانبه مسایل مالی، برای آینده برنامه‌ریزی کند، در واقع گزارشهای مالی که محصول نهایی فرایند حسابداری می‌باشد، اطلاعات لازم را درباره هر واحد اقتصادی در اختیار اشخاص و نهادهای ذینفع قرار می‌دهد، بدین ترتیب منظور از حسابداری فراهم آوردن گزارشهای مالی درباره انواع مؤسسات است. از سوی دیگر دولت بزرگترین استفاده‌کننده از اطلاعاتی است که توسط سیستمهای حسابداری فراهم می‌آید بطوری که لزوم نگهداری حساب درآمدها و هزینه‌های دولت منجر به ایجاد رشته و گرایش خاصی در علم حسابداری گردیده است.

مبنای حسابداری

مبنای حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه‌ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم. از نقطه نظر حسابداری زمان ثبت درآمدها و هزینه‌ها از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. و همانطور که اشاره گردید می‌تواند در سیستم حسابداری مؤثر واقع شود و تغییراتی در آن بوجود آورد. به طور خلاصه، مبنای حسابداری یعنی انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری

مبنای نقدی حسابداری

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است. به عبارت دیگر در سیستم حسابداری نقدی، هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه مستلزم مبادله وجه نقد است.

در مبنای نقدی درآمدها به محض وصول وجه نقد و هزینه‌ها به محض پرداخت وجوه شناسایی و ثبت می‌گردند. یعنی انعکاس تنها معاملاتی که، در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد است بدون اینکه هیچ‌گونه تلاشی طی دوره برای ثبت صورتحساب‌ها با مبالغ پرداخت نشده، مطالبات یا بدهی سازمان صورت گیرد.

مبنای ثبت فعالیت‌های مالی در شهرداری‌ها روش نقدی می‌باشد بدین معنی که درآمد از جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع اقلام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که پانزدهم اردیبهشت ماه سال بعد می‌باشد تشکیل می‌شود. طبق ماده ۴۳ آئین نامه مالی شهرداری‌ها روش نگهداری حسابهای شهرداری باید مترادف یا دابل باشد و کلیه شهرداری‌ها باید سرفصل درآمد و هزینه و سایر حسابهای مربوط را براساس مقررات دستورالعمل حسابداری و سایر دستورالعمل‌های مالی شهرداری که توسط وزارت کشور ابلاغ شده یا می‌شود تنظیم نمایند.

اشکالات وارده به سیستم نقدی در شهرداری‌ها

(۱) اشکالات وارده به هزینه‌ها

الف- عدم ثبت هزینه‌های تحقق یافته به دلیل فقدان اعتبار و نقدینگی در حساب هزینه‌های همان سال و ثبت آن در هزینه‌های سالهای بعد و یا دیون با محل.

ب- ثبت هزینه‌های تحقق یافته هر سال در حسابهای دریافتنی و پیش‌پرداختها و ثبت آن در هزینه‌ها یا دیون بلامحل در سنوات بعد به دلیل فقدان اعتبار در سال انجام هزینه.

ج- ثبت هزینه انجام شده مازاد بر اعتبار برخی مواد هزینه به موارد دیگر (جابجایی مواد هزینه) و یا جابجایی هزینه‌های خدمات شهری و اداری به هزینه‌های عمرانی با توجه به تخصیص ۴۰ درصدی بودجه به اعتبارات عمرانی طبق قانون شهرداری‌ها که این مورد طبق جابجایی فصول صورت می‌گیرد.

د- عدم ابطال مناسب مدارک و مستندات هزینه‌های انجام شده.

ه- واگذاری برخی خدمات پیمانی و یا دریافت کالا و خدمات از سازمان تابعه شهرداری بدون رعایت تشریفات لازم و مفاد ماده ۱۹ آئین نامه معاملات.

و- عدم کسر صحیح و کامل کسورات قانونی و پرداخت به موقع آن به مراجع ذیصلاح و اخذ رسید از آنها چون ارسال چک اکثراً به وسیله پست صورت می‌گیرد.

البته اگر سرفصل هر یک از هزینه‌ها را به تفکیک و جزء به جزء بررسی نمایم اشکالات هر سه فصل متعدد خواهد بود.

۲) اشکالات وارده به درآمدها

اشکالات وارده به درآمدها با توجه به نوع و سرفصل آنها تشریح می‌شود.

الف- درآمد پروانه ساختمانی از عمده‌ترین درآمد شهرداری‌ها می‌باشد. این درآمد به دلیل پیچیدگی در شناسائی و حجم آن، محاسبات ریالی آن نیز به لحاظ اعمال ضوابط و مقررات شهرسازی و دستورالعمل‌های مختلف و عدم کنترل محاسبات مقداری و ریالی توسط فرد یا واحدی مستقل از محاسبه‌کنندگان عمدتاً دارای اشتباه محاسباتی خواهد بود که احتیاج به بررسی و رسیدگی طبق برنامه تنظیم شده توسط حسابرسان با توجه به حجم عملیات دارد. همچنین بخشی از

عوارض وصول نشده از جمله عوارض نوسازی که فیش آنها صادر و در جهت پرداخت تحویل شهروندان گردیده در حسابها ثبت نمی‌شود.

ب- در سرفصل عوارض بر ارتباطات و حمل و نقل که توسط سازمانها و مؤسسات دیگر وصول و به حساب شهرداری واریز می‌گردد باید توجه داشت که شهرداری فقط عوارض واریز شده را ثبت می‌کند و عوارض قابل وصولی از کنترل شهرداری خارج بوده و صحت مبالغ واریز شده مورد کنترل و بررسی قرار نمی‌گیرد.

ج- در سرفصل عوارض بر پروانه‌های کسب، فروش، اماکن عمومی، تفریحات و امثال آن فقط عوارض وصول شده شناسایی می‌گردد و برای بخشی از عوارض از مشتریان که به صورت چک تقسیط شده دریافت می‌شود و همچنین نسبت به عوارض تحقق یافته و وصول نشده (از جمله عوارض اصناف) ثبتی در حسابها صورت نمی‌گیرد.

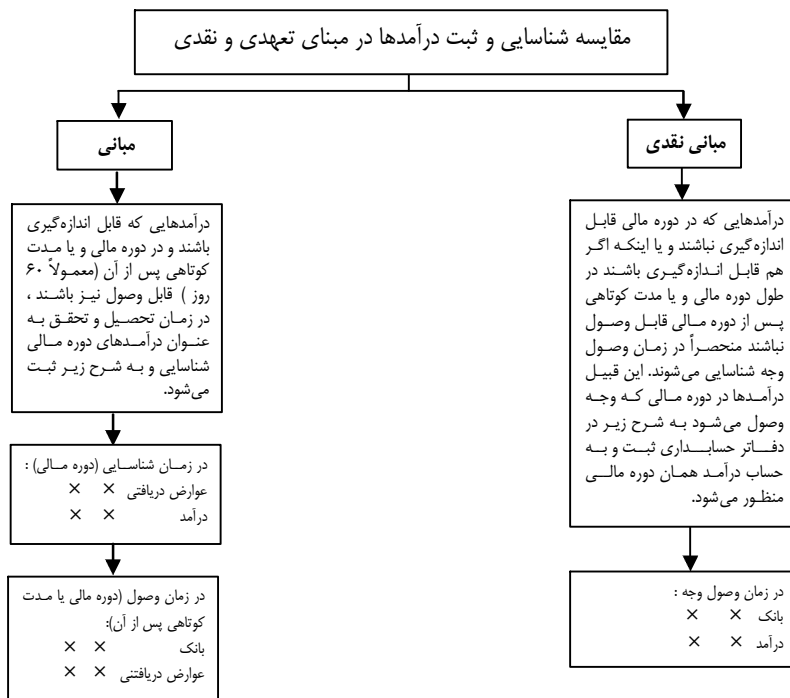
د- در سرفصل درآمد تأسیسات شهرداری و جرائم و تخلفات، اشکالات متعددی وجود دارد عمده‌ترین درآمدی که در این طبقه ثبت می‌گردد، درآمد ناشی از جرایم تخلفات ساختمانی است که درصد قابل توجه درآمد سالیانه شهرداری‌ها را تشکیل می‌دهد. درآمد مزبور به دلیل تعداد اقلام، مبانی محاسباتی متفاوت و پیچیدگی محاسبات و دستورالعمل و بخشنامه‌های مرتبط با آن و عدم کنترل مقادیر و محاسبات ریالی توسط فرد یا واحد مستقل در شهرداری با مشکل مواجه بوده و بخشی از عوارض مزبور طی توافق کلی تعیین می‌گردد. همچنین حداقل و حداکثر جرایم تخلف، در شهرداری محاسبه و کمیسیون ماده صد بدون درج نحوه تعیین جریمه بین حداقل و حداکثر، مبلغی را به عنوان جریمه تعیین که مبانی آن قابل کنترل و قابل تسری به پرونده‌های دیگر نمی‌باشد.

طبقه‌بندی برخی از دریافتها و پرداختهای خاص براساس نوع رویداد واقع شده، به عوض ماهیت دریافت و پرداخت انجام شده می‌باشد بعنوان مثال شرکتی که کالای خود را به اقساط می‌فروشد و مبلغ قسط را در سالهای بعد دریافت می‌کند به عقیده منتقدین نباید اقساط دریافتی را به عنوان جریانات نقدی ورودی ناشی از

فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی نماید زیرا دریافت هر یک از اقساط برگشت سرمایه‌گذاری شرکت در اسناد اقساطی را نشان می‌دهد و باید به عنوان سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شود.

مبنای تعهدی حسابداری

در مبنای تعهدی، درآمدها در زمانی که تحصیل می‌شوند و یا تحقق می‌یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند در این مبنا زمان تحصیل و یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص می‌شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد در حسابداری تعهدی مبنای شناسائی و ثبت هزینه‌ها زمان ایجاد یا تحصیل هزینه‌ها است.



ویژگی های روش تعهدی:

در مبنای تعهدی، درآمدها در حساب سال مالی که در آن خدمات انجام یا کالا فروخته شده منظور می گردند. اگر چه وجوه نقد حاصل از خدمات فروش کالاهای مذکور در سالهای مالی قبل یا بعد دریافت شود و هزینه ها در حساب دوره مالی که در آن تعهد ایجاد می شود منظور می گردد. صرف نظر از آنکه وجه آنها به جای سال مالی مربوط، در سالهای مالی قبل یا بعد از آن پرداخت شود. حسابداری تعهدی بر اصل تحقق یا اصل شناخت درآمد مبتنی است که طبق آن درآمد باید به محض احراز اعم از اینکه نقدأ وصول شده یا نشده باشد، ثبت و در صورتهای مالی دوره ای که در آن تحقق یافته است، منعکس گردد.

بعد از شناسایی و ثبت درآمد هر دوره، هزینه‌های هر دوره تعیین و با درآمد آن مقابله می‌شود تا سود خالص برای آن دوره بدست آید، بنابراین آنچه که بیشتر در حسابداری تعهدی مورد توجه است، اندازه‌گیری سود می‌باشد که با بکارگیری این مبنا نتیجه عملیات را بهتر منعکس نماید. انجام اصلاحات و تعدیلات لازم در حسابهای پایان سال و افتتاح حسابهایی نظیر پیش پرداخت، هزینه‌های تعلق گرفته و پرداخت نشده، پیش‌دریافت و موجودی کالای پایان دوره مالی، از نتایج بکارگیری مبنای تعهدی است.

مزایا و ارجحیت‌های روش حسابداری و تعهدی بر روش نقدی:

۱. صورتهای مالی تهیه شده براساس مبنای تعهدی از کارائی و کیفیت مناسبترین برخوردار است و قابلیت فهم بهتری دارد.

۲. صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی از قابلیت اعتماد مطلوب‌تری برخوردار است و اطلاعات مرتبط و مناسب‌تر برای تصمیم‌گیریهای زمانی منعکس می‌نماید.

۳. صورتهای مالی تهیه شده در سیستم تعهدی قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولین روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید.

۴. دستیابی سریع و به موقع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.

۵. مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها.

۶. فراهم نمودن بستر مناسب جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی.

۷. امکان تهیه صورتهای مالی و گزارشات مالی شفاف و قابل اتکا.

۸. ایجاد زمینه مناسب جهت محاسبه و تعیین قیمت تمام شده خدمات در شهرداری.
۹. ثبت کلیه رویدادهای مالی به منظور شفاف‌سازی و مشخص نمودن درآمدها - هزینه‌ها - اموال و دارایی‌های شهرداری.
۱۰. امکان محاسبه و ثبت استهلاکات به عنوان هزینه‌های هر دوره.

فرایند استقرار سیستم تعهدی در شهرداری‌ها

بمنظور استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها (مطالعه موردی، شهرداری کاشان)، و بمنظور ارائه تصویری مطلوب از وضعیت عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی و تهیه و تنظیم صورت‌های مالی مبتنی بر اصول و مفروضات پذیرفته شده حسابداری و همچنین در راستای تحقق اهداف برنامه چهارم توسعه بمنظور فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تنظیم بودجه به شکل عملیاتی اقدامات اساسی به شرح ذیل صورت گرفت.

گام اول: تدوین فهرست حساب‌های شهرداری (کدینگ)

مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. اعضای شورای شهر و مدیران شهرداری در تصمیم‌های مالی مختلف در سطح اقتصاد خرد و کلان شهر به اطلاعات مالی نیاز دارند. این تصمیمات

سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی شهر را رقم می‌زند و بنابراین در صورتی که تصمیمات آگاهانه و مبتنی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد شهر آسیب می‌بیند.

شهرداری کاشان و سازمان‌های تابعه آن از جمله مؤسساتی هستند که با مجوز وزارت کشور و با توجه به قوانین شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران و نیز قانون شهرداری اداره می‌شوند. سیستم حسابداری شهرداری کاشان از زمان تأسیس تاکنون برگرفته از نظام مالی و آئین نامه مالی شهرداری‌ها به صورت نقدی (بعضاً نقدی تعدیل شده) می‌باشد و آنچه از عملکرد فعلی شهرداری کاشان استنتاج می‌گردد، روش‌های مورد عمل به همان بیان تئوریک در دستورالعمل فوق الذکر در مورد حسابها به خصوص درآمد و هزینه‌ها بکار گرفته نمی‌شوند.

لذا کدینگ مزبور منطبق با اصول مورد قبول حسابداری (مبنای تعهدی) نمی‌باشد و تهیه و ارائه فهرست حساب‌ها براساس سرفصل‌های استاندارد و منطبق با اصول مورد قبول حسابداری اولین قدم در استقرار مبنای تعهدی حسابداری در شهرداری‌ها می‌باشد. همچنین تهیه فهرست حساب‌ها در سطوح کل - معین و تفصیل بایستی به شکلی صورت گیرد که ضمن رعایت استانداردهای حسابداری، نیازها و الزامات قانونی شهرداری‌ها را هم فراهم آورد.

اهداف و اصول کلی

بطور کلی هدف از سرفصل‌های حساب، ایجاد امکان طبقه‌بندی و تفکیک حسابها به منظور جمع‌آوری و کنترل اطلاعات و ارقام مالی و تهیه و ارائه گزارشات و اعمال کنترل‌های داخلی و تبیین نتایج فعالیت‌های شهرداری و سازمان تابعه آن می‌باشد.

در طرح حسابها کوشش به عمل آمده است تا نظام پیشنهادی دارای خصوصیات زیر باشد:

الف- سادگی و سهولت استفاده

ب- جامعیت (برای همه فعالیتها و اقلام مهم، حساب در نظر گرفته شده است).

پ- انعطاف پذیری

ت- امکان ثبت و نگهداری حسابها به روش نقدی به طور همزمان

ثبت کلیه عملیات با استفاده از سیستم مکانیزه مالی انجام گیرد.

اصول و ضوابط طرح حسابهای شهرداری

حسابهای شهرداری براساس شناخت انجام یافته و مطالب مطرح شده در اصول و مبانی طرح حسابهای قیمت تمام شده خدمات و همچنین بر مبنای پیش بینی نیازهای آتی و گستردگی فعالیت های شهرداری، تهیه و تنظیم گردیده اند.

حسابهای شهرداری بنحوی طراحی گردیده اند که کلیه اطلاعات مورد نیاز مدیریت در رابطه با سودآوری فعالیتها و پروژه ها و حسابداری مالی از آنها قابل استخراج می باشد و کلیه عملیات صدور اسناد حسابداری به صورت متمرکز در دوایر مربوطه صورت می پذیرد. ضمناً طراحی حسابها به شکلی صورت گرفته که نهایتاً طبقه بندی حسابهای سود و زیان (درآمد و هزینه) بنحوی باشد که صورت تفریغ بودجه شهرداری ها قابل استخراج باشد.

در طرح و طبقه بندی حسابهای شهرداری اهداف زیر مدنظر قرار گرفته است:

الف) ایجاد مبانی لازم جهت طبقه بندی، ثبت و استخراج اطلاعات

ب) تفکیک و کنترل هزینه ها به منظور نیل به اهداف پیش بینی شده

اصول و مبانی طرح حسابهای مالی

هزینه های شهرداری در حسابهای آماری در سه گروه هزینه های خدمات اداری، هزینه های خدمات شهری و هزینه های عمران شهری تفکیک گردیده اند. هر یک از

گروههای فوق شامل هزینه‌های پرسنلی، اداری، سرمایه‌ای و انتقالی به شرح فهرست حسابهای معین می‌باشد.

جهت تهیه صورت تفریغ بودجه شهرداری حسابهای آماری پیش‌بینی شده که ضمن مشخص نمودن عوامل هزینه، طبقه‌بندی مواد و هزینه را نیز مشخص می‌کند.

اصول و مبانی طرح حسابهای قیمت تمام شده

نظام حسابداری قیمت تمام شده خدمات شهرداری براساس روش "هزینه‌یابی پروژه" در رابطه با پروژه‌ها و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت جهت انجام خدمات شهری طراحی گردیده است.

حسابهای شهرداری بنحوی طراحی گردیده‌اند که می‌توان قیمت تمام شده هر یک از پروژه‌ها و خدمات انجام یافته را مشخص نمود.

سیستمهای مکانیزه

با توجه به وسعت و گستردگی فعالیت شهرداری‌ها سطوح حسابهای گروه، کل، حساب معین و شماره‌ها برحسب نیاز برای تفصیل حسابها در نظر گرفته شده است.

با توجه به مطالب مذکور سیستم مکانیزه حسابداری طراحی شده در محیط ویندوز به صورت شبکه و دارای قابلیت‌های ذیل می‌باشد:

الف) توان نگهداری اسناد به صورت موقت و قطعی و قابلیت گزارشگیری در هر دو صورت و یا هر کدام از آنها به صورت انتخابی.

ب) قابلیت انتقال اسناد موقت به داخل و یا خارج از سیستم به فرمت Excel.

پ) پشتیبانی قابلیت Unique در سطح اول و دوم تفصیلی و استخراج گزارشات مورد نیاز به صورت چاپی و یا در محیط Excel به صورت انتخابی.

ت) قابلیت دریافت سه فیلد مقدار، شماره و تاریخ در محیط ورود اسناد برحسب نیاز کاربر و استخراج گزارشات برحسب مقدار، شماره و تاریخ‌های درج شده.

ذکر این نکته ضروری می‌باشد که فهرست حسابهای ارائه شده به عنوان فهرست جامع طراحی گردیده است که برحسب مورد، با تغییراتی مورد استفاده قرار گرفته و دارای جامعیت استخراج گزارشات تلفیقی را نیز دارا می‌باشد.

گام دوم: شناسائی، طبقه‌بندی و پلاک کوبی دارائیهای ثابت

علی‌رغم الزامی که شهرداری‌ها به موجب آئین‌نامه خود در ثبت و گزارش کلیه اموال خود به همراه بودجه دارند هم اکنون بودجه و تفریغ بودجه در شهرداری‌ها فاقد چنین گزارشی است و شهرداری‌ها به واسطه استفاده از مبنای نقدی حسابداری کلیه خریدهای دارایی‌های خود را در سال مربوطه به حساب هزینه منظور نموده و سیستم جامع و کارآمدی به منظور ثبت و نگهداری حساب دارایی‌های ثابت در شهرداری وجود نداشته و به همین ترتیب محاسبه و لحاظ استهلاک نیز عملاً در شهرداری‌ها منتفی گشته است.

لذا با توجه به اشکالات موجود در حساب‌های اموال و املاک (دارایی‌های ثابت منقول و غیرمنقول) که براساس روش موجود در زمان تحصیل بدون انعکاس بهای تمام شده و استهلاک آنها به حساب هزینه‌های طی دوره منظور می‌گردد جهت اصلاح حساب‌های فوق الذکر و دارایی‌ها انجام اقدامات ذیل ضروری می‌باشد.

۱-۲- انجام مشاهده عینی - صورتهرداری و تهیه صورت ریز اموال (دارایی ثابت منقول)

- تعیین محل استقرار - پلاک کوبی و کدگذاری آنها

- تطبیق و کنترل صورت ریز نهایی مذکور با آمار و اطلاعات موجود در واحدها

- قیمت‌گذاری اقالام مذکور با توجه به اسناد و مدارک خرید موجود در امور مالی و با استفاده از نظرات کارشناس رسمی

- محاسبه استهلاک انباشته اقالام مذکور - با توجه به نرخ مالی استهلاک مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم

- تعیین ارزش دفتری دارایی‌ها

- انجام ثبت‌های اصلاحی در دفاتر

۲-۲- بررسی اطلاعات موجود در خصوص دارایی‌های ثابت غیرمنقول (زمین و ساختمان)

- تطبیق آنها با اسناد مالکیت موجود

- تهیه صورت ریز املاک با مشخصات کامل و وضعیت

- قیمت‌گذاری املاک مذکور با استفاده از ارزش مبادلاتی یا نظرات کارشناسان رسمی

- تعیین ارزش کلی دارایی‌های مذکور

- صدور اسناد اصلاحی در دفاتر مالی

گام سوم: استقرار نرم‌افزار مالی یکپارچه

هم‌اکنون یک نرم‌افزار واحد در کلیه شهرداری‌های کشور مورد استفاده قرار می‌گیرد که نرم‌افزار مذکور منطبق بر کدینگ بودجه شهرداری‌ها و در قالب ۴ فصل و ۲۰ ماده و همچنین برنامه‌ها و طرح‌های عمران طراحی گردیده است. در واقع مدیریت مالی شهرداری‌ها از فقدان یک نرم‌افزار مالی یکپارچه که قابلیت ثبت کلیه عملیات مربوط به حقوق و دستمزد - حسابداری و دارایی‌های ثابت را دارا باشد رنج می‌برد و

تهیه و استقرار نرم افزار مالی یکپارچه در شهرداری ها با حداقل زیرسیستم های ذیل اجتناب ناپذیر است.

- نرم افزار حسابداری ۶ سطحی تحت شبکه
 - نرم افزار انبار تحت شبکه
 - نرم افزار حقوق و دستمزد تحت شبکه
 - نرم افزار دارایی ثابت تحت شبکه
 - نرم افزار تدارکات تحت شبکه
 - نرم افزار خزانه داری تحت شبکه
- فرآیند استقرار نرم افزار مذکور با گام های اجرایی ذیل همراه خواهد بود.
- بررسی رویه ها و روال های موجود و پیشنهاد اصلاحات لازم
 - آموزش کاربری سیستم ها
 - ورود کدینگ طراحی شده در گام اول
 - ورود اطلاعات پایه و استقرار سیستم ها
 - ورود اطلاعات پرسنلی به منظور محاسبه حقوق و دستمزد
 - ورود کلیه اطلاعات دارایی ثابت
 - تعریف مراکز هزینه

گزارشگری مالی در سیستم تعهدی شهرداری ها

گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخگویی به عموم مردم را انجام دهد. گزارشگری مالی همچنین نیازهای استفاده کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارشهای مالی به عنوان یک منبع مهم اطلاعاتی اتکاء می کنند، تأمین می نماید. به همین علت اهداف گزارشگری مالی و صورت های مالی باید نیازهای استفاده کنندگان و تصمیماتی که می گیرند را مورد توجه قرار دهد از سوی دیگر وظیفه پاسخگویی

عمومی در گزارشگری مالی دولتی مهم‌تر از گزارشگری مالی در بخش خصوصی و واحدهای انتفاعی است، لذا مسئولیت مذکور جزء لاینفک کلیه هدفهای گزارشگری مالی دولت محسوب می‌گردد.

در حقیقت گزارشگری مالی و صورتهای مالی در بخش دولتی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگوئی عمومی خود را ادا نموده و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر نماید مسئولیت مذکور را ارزیابی نمایند.

همچنین صورتهای مالی می‌بایست اطلاعاتی فراهم نماید که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا علاوه بر ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ نمایند.

یکی از مهمترین وظایف صورتهای مالی و گزارشات مالی در شهرداری‌ها آن است که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداختهای سال جاری کافی بوده است، به بیان دیگر گزارشگری مالی در شهرداری باید به موارد زیر پاسخ دهد:

- آیا پرداخت قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدماتی که شهروندان در سال جاری دریافت نموده‌اند، به سال بعد شهروندان انتقال یافته است؟

- آیا برای تهیه و تدارک کالا خدمات سال جاری، منابع مالی انباشته گذشته مورد استفاده قرار گرفته است؟

- آیا درآمدهای سال جاری علاوه بر بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده سال جاری منابع مالی انباشته را نیز افزایش داده است؟

بعد استراتژیک دیگر گزارشات و صورتهای مالی شهرداری‌ها این است که باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن بر طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرائی واحد دولتی، یاری نماید.

این قبیل اطلاعات همراه سایر اطلاعات کسب شده از منابع دیگر به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند اثربخشی، کارایی و صرفه‌های اقتصادی دولت را ارزیابی نموده و ممکن است منجر به شکل‌گیری مبنائی برای رأی دادن و مشارکت در تأمین منابع مالی دولت گردد.

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیتها و چگونگی تأمین نقدینگی واحد دولتی، فراهم نماید.

در واقع گزارشهای مالی باید به استفاده‌کنندگان کمک کند تا سطح خدماتی که شهرداری می‌تواند ارائه نماید و همچنین قدرت ایفای تعهدات آن را مورد ارزیابی قرار دهد. بدین ترتیب گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد وضعیت مالی شهرداری شامل اطلاعات مربوط به منابع و تعهدات واقعی جاری و غیرجاری را فراهم نماید که این اطلاعات تنها با استقرار سیستم تعهدی حسابداری محقق می‌شود.

شهرداری‌ها نیز همانند سایر دستگاه‌های دولتی در اجرای وظایف قانونی خود مسئولیت انجام فعالیت‌های غیربازرگانی دولت را بعهده دارند بنابراین هدف اساسی صورت‌های مالی در شهرداری‌ها نیز هدایت جریان منابع مالی به سوی اهداف برنامه‌ها، طرحها و فعالیت‌های مصوب آنان خواهد بود. از آنجا که سیستم موجود بودجه‌ای موجود شهرداری، بر مصرف منابع مالی درمحل صحیح خود تأکید دارد، و در آن درآمدها و هزینه‌ها مورد تأکید قرار می‌گیرد، صورت‌های مالی نظیر ترازنامه که حاوی اطلاعاتی شامل کلیه اموال و دارایی‌های شهرداری به‌همراه کلیه بدهی‌ها و تعهدات انجام نشده آن‌ها باشد ضروری می‌نماید. لذا می‌توان ادعا نمود بودجه و گزارشات بودجه‌ای بعنوان اصلی‌ترین گزارش مالی در شهرداری‌ها برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و انعکاس نتایج عملیات شهرداری از کفایت لازم برخوردار نمی‌باشد.

ترازنامه

ترازنامه در شهرداری‌ها صورت حسابداری است که وضعیت مالی آن‌ها را در یک تاریخ معین نشان می‌دهد. این صورت حساب اطلاعات مالی در مورد، وضعیت دارائیه‌ها، بدهیه‌ها، اندوخته‌ها و مازاد تخصیص نیافته را گزارش می‌نماید. دارائیه‌های جاری مندرج در ترازنامه شامل وجوه نقد، مطالبات، پیش‌پرداخت‌ها و موجودی مواد و ملزومات و ... و بدهیه‌های جاری شامل اسناد هزینه پرداختی، حسابهای پرداختی، سپرده‌های پرداختی، بدهی به سایر سازمانها و ... خواهد بود. اندوخته‌ها را اقلامی تشکیل می‌دهند که برای منظور خاصی ایجاد شده‌اند و به همان میزان از دارائیه‌های جاری را به خود اختصاص می‌دهند. این قبیل اندوخته‌ها برای موجودی مواد و ملزومات مصرف نشده پایان سال مالی، پیش پرداخت سنواتی و تعهدات قطعی نشده سنواتی (کالا و خدمات سفرهای که تا پایان سال مالی تحویل و یا انجام نشده و پرداختی هم در مورد آنها صورت نگرفته است)، ایجاد می‌شوند. مازاد تخصیص نیافته مندرج در ترازنامه شهرداری، معرف آن مقدار از دارائیه‌های جاری (وجه نقد و اقلام قابل تبدیل فوری به وجه نقد) می‌باشد که برای مصارف و تعهدات جدید آماده و در دسترس خواهد بود. به بیان دیگر، مازاد تخصیص نیافته که از تفصل دارائیه‌های جاری و جمع بدهیه‌های جاری و اندوخته‌ها حاصل می‌شود، ارزش ویژه شهرداری محسوب می‌گردد.

جدول (۱)

صورت حساب فعالیتها :

این صورتحساب، نتایج عملیات مالی شامل درآمد، هزینه و تغییر در خالص دارائیه‌های دوره مالی شهرداری را به عنوان یک دستگاه اجرائی منعکس می‌نماید. به بیان دیگر، در این صورت حساب کل درآمدها و دریافتها و هزینه‌ها و انتقالی‌های دوره مالی شهرداری، درج و تأثیر آن بر کاهش یا افزایش خالص دارائیه‌ها، نشان داده می‌شود. صورتحساب فعالیتها بر مبنای تعهدی و با تأکید بر جریان منابع اقتصادی تنظیم می‌گردد، به همین دلیل در قسمت هزینه‌های این صورتحساب، هزینه

استهلاک دارائیهای سرمایه‌ای به جای مخارج خرید دارائیهای سرمایه‌ای، منعکس می‌شود. این صورتحساب با توجه به عنوانی که برای آن انتخاب شده است، برحسب نوع فعالیت تنظیم می‌شود، بدین معنی که نتایج عملیات مربوط به فعالیت شهرداری، به صورت یکپارچه در آن منعکس می‌شود. تجمیع درآمدها و دریافتها و انعکاس آن در اینصورت حساب با این دلیل انجام می‌شود که گزارشگری در مورد شهرداری به عنوان یک واحد گزارشگر و به صورت یکپارچه صورت می‌گیرد.

تنظیم صورتحساب فعالیتها :

این صورت حساب به منظور انعکاس درآمدها و هزینه‌ها و گزارش خالص هزینه یا درآمد شهرداری تهیه می‌شود. صورت حساب فعالیتها می‌تواند بر حسب امور، فصل و یا برنامه تنظیم گردد تا اطلاعات لازم در خصوص میزان تأمین هزینه‌های هر یک از طبقه‌بندیهای مذکور، از محل درآمدهای عمومی مشخص شود. در اینصورت حساب اطلاعات درآمد و هزینه به نحوی ارائه می‌شود که ضمن افشای اطلاعات درآمد و هزینه هر یک از امور، فصل یا برنامه شهرداری و حسب مورد، سهم هر یک از آنها از درآمد عمومی را نیز تعیین می‌نماید. صورتحسابهای جامع سالانه شهرداری باید بر مبنای تعهدی کامل و با تأکید بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تنظیم شود. بنابراین اطلاعات مربوط به هزینه‌های شهرداری، شامل استهلاک دارائیهای سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر دوره مالی نیز خواهد بود. برای انجام این امر باید مخارجی که ناشی از تملک دارائیهای سرمایه‌ای و در طول دوره مالی مورد عمل ایجاد شده است، از اقلام هزینه قابل درج در آن صورتحساب کسر و به جای آن هزینه استهلاک سالانه دارائیهای سرمایه‌ای شهرداری را در صورتحساب فعالیتها جایگزین نمود.

صورت حساب فعالیتها، از یک سو میزان درآمدهای تحقق یافته سال مالی را نشان می‌دهد و از طرف دیگر میزان هزینه‌های سال مالی و چگونگی تأمین وجوه مورد نیاز برای آنها را در صورتحساب منعکس می‌نماید. تنظیم این صورتحساب

موجب می‌شود تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اطلاعاتی در مورد میزان هزینه‌های خدمات ارائه شده توسط شهرداری دست یافته و در عین حال میزان فعالیت شهرداری در کسب درآمدهای عمومی و اختصاصی را مشاهده نمایند، بدون اینکه تصور کنند که شهرداری مستقیماً درآمدهای کسب شده را برای تأمین هزینه‌ها مورد مصرف قرار می‌دهند.

صورت حساب فعالیتها از عناوین و قسمت‌های زیر تشکیل می‌شود:

این صورت حساب به صورت عمودی از سه قسمت شامل درآمدها و دریافتها، هزینه‌ها و پرداخت‌های انتقالی و تغییر در خالص دارائیه‌ها تشکیل شده است. درآمدها و وجوه دریافتی در قسمت مربوط برحسب منابع منعکس و هزینه‌ها نیز برحسب نوع هزینه (به عنوان مثال در قالب فصول هزینه)، درج و تفاوت درآمد و هزینه به عنوان مثال تغییر در خالص دارائیه‌ها منعکس می‌گردد. به دلیل استفاده از مبنای تعهدی کامل در شناسایی هزینه‌ها، مخارج مربوط به خرید و تحصیل و یا احداث دارائیه‌های سرمایه که در طول دوره مالی انجام شده است، به عنوان هزینه در این صورت حساب درج نخواهد شد بلکه استهلاک دارائیه‌های سرمایه‌ای که از دفتر دارائیه‌های سرمایه‌ای و بدهیهای بلندمدت عمومی استخراج می‌شود، به عنوان هزینه استهلاک منعکس خواهد شد. توضیح این نکته نیز ضروری است، در صورتیکه باز پرداخت بدهیهای بلندمدت عمومی به حساب هزینه منظور شود، مبلغ بازپرداخت تحت عنوان هزینه صورتحساب فعالیتها منعکس نخواهد گردید، بلکه معادل مبلغ مذکور از حساب بدهیهای بلندمدت کاسته خواهد شد تا تأثیر آن در صورت خالص دارائیه‌ها منعکس شود. به بیان دیگر هر گاه قسمتی از بدهیهای بلندمدت بازپرداخت گردد، مبلغ بازپرداخت در حساب ذیربط به عنوان جریان منابع مالی تحت عنوان مخارج ثبت میشود، لیکن در دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات از هزینه برگشت و به بدهکار بدهی منظور می‌شود تا در صورت خالص دارائیه‌های شهرداری به عنوان کاهش بدهیهای بلندمدت منعکس شود.

تنظیم صورت خالص دارائیه‌ها :

برای تنظیم صورت خالص دارائیه‌ها، از اقلام مندرج در ترازنامه شهرداری استفاده می‌نمائیم. بدین ترتیب که اقلام مربوط به دارائیه‌های جاری و بدهی‌های جاری را در یکدیگر ادغام و مبلغ حاصل تحت عناوین مربوط در قسمت دارائیه‌های جاری و بدهی‌های جاری صورت خالص دارائیه‌ها منعکس می‌شود. اطلاعات مربوط به وام‌های پرداختنی و سایر بدهی‌های بلندمدت نیز از دفتر اطلاعات تکمیلی و تعدیلات استخراج و در قسمت بدهی‌های غیر جاری تحت عنوان مربوط به خود درج می‌شود. تفاوت دارائیه‌ها و بدهی‌ها محاسبه و تحت عنوان خالص دارائیه‌ها در صورت‌حساب مذکور درج می‌شود. اجزای مربوط به مبلغ خالص دارائیه‌ها نیز با توجه به اطلاعات در اختیار، به تفکیک در صورت خالص دارائیه‌ها درج می‌شود. بدین معنی که از جمع دارائیه‌های غیرجاری مبلغ مربوط به بدهی‌های غیرجاری کسر و تفاوت آن تحت عنوان سرمایه‌گذاری در دارائیه‌های سرمایه‌ای به کسر بدهی‌های بلندمدت مربوط منعکس می‌گردد.

صورت حساب درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد تخصیص نیافته:

این صورت حساب نتایج عملیات مالی شهرداری را برای یک دوره مالی گزارش می‌نماید. در صورت‌حساب درآمد، هزینه و تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته، علاوه بر انعکاس درآمد یا دریافتها و هزینه و سایر پرداختهای شهرداری، سایر اقلامی که موجب تغییر در حساب مازاد تخصیص نیافته در طول سالی می‌شود، منعکس می‌گردد. اقلام اصلاحی مربوط به درآمدها و هزینه‌های سال گذشته در سال جاری موجب تغییر در مازاد تخصیص نیافته شهرداری می‌شود. این صورت‌حساب با مانده واقعی مازاد تخصیص نیافته ابتدای سال مالی شروع می‌شود و سپس اقلام مؤثر بر میزان آن اضافه و یا کسر می‌گردد تا بدین ترتیب مانده واقعی مازاد تخصیص نیافته پایان دوره که منطبق با مبلغ مندرج در ترازنامه خواهد بود، بدست

آید. در حقیقت صورت درآمد، هزینه و تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته را نیز از ابتدا تا انتهای دوره مالی منعکس می‌نماید.

جدول (۲)

حساب‌های آماری:

به منظور ملحوظ نمودن کلیه عملیات مالی سیستم تعهدی شهرداری‌ها در سیستم بودجه‌ای موجود، کدینگ موجود بودجه (جاری و عمرانی) در قالب حسابهای آماری و طرف حسابهای آماری در نرم‌افزار سیستم تعهدی تعبیه گردیده که بدین ترتیب نیازهای بودجه‌ای شهرداری‌ها از داخل سیستم تعهدی برآورده می‌شود.

جدول (۳)

خلاصه و نتیجه تحقیق

در حالی که شهرداری‌ها خود را آماده می‌بینند تا ۲۳ وظیفه دیگر از وظایف دولتی را بعهدہ گرفته و بر مجموعه گسترده عملکرد خود بیافزایند مدیریت مالی شهرداری‌ها شامل سیستم حسابداری و نظام بودجه‌ریزی با چالشهای فراوان همراه است.

به واقع میتوان اینگونه ادعا نمود که بدون وجوه سیستم حسابداری و بودجه‌ای کارآمد که قابلیت ارائه به هنگام و به موقع اطلاعات را داشته باشد مدیریت شهری یا مشکلات فراوان همراه خواهد بود.

در این پژوهش محقق با توجه به ارتباط نزدیک با مشکلات پدید آمده در نظام مدیریت مالی در شهرداریها که بخش عمده و اصلی آن را می‌توان از ضعف در روش بودجه‌ریزی مبنای نقدی حسابداری دانست. در فاز اول به مطالعات لازم جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها اقدام نمود که یکی از مهمترین نتایج آن، را می‌توان اینگونه عنوان، که مبنای نقدی مورد استفاده و سیستم حسابداری

موجود شهرداری‌ها به هیچ عنوان پاسخگوی اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تدوین بودجه به شکل عملیاتی نمی‌باشد. لذا پس از طراحی فرایند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها که در مقاله قبل (کنفرانس اول) تبیین گردید، در فاز دوم به تغییر مبنای حسابداری شهرداری‌ها از نقدی به تعهدی به عنوان یکی از مهمترین و حیاتی‌ترین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام نمود.

به طور خلاصه محقق با انجام این تحقیق توانست مسائل و مشکلات زیادی را در نظام مدیریت مالی شهرداری‌ها یافته و همچنین راهکارهای اصولی و اساسی را نیز برای حل مسائل و مشکلات فراوی شهرداری‌ها از نقطه نظر اصولی و مبنای حسابداری ارائه دهد نهایتاً نتایج تحقیق را می‌توان بطور خلاصه به صورت ذیل بیان نمود. حرکت به سمت حسابداری تعهدی، در شهرداری‌ها، دستیابی به کلیه هزینه‌های ارائه خدمات را در هر سال ممکن می‌سازد. استقرار حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها عایدات زیر را به دنبال دارد.

- مشخص شدن بهای تمام شده ارائه خدمات در شهرداری‌ها، شورای اسلامی شهر و سایر دستگاههای نظارتی را قادر می‌سازد تا بین هزینه هر واحد محصول در دو بخش خصوصی و دولتی مقایسه‌هایی دقیق و معتبر انجام دهند.

- استقرار سیستم حسابداری یا تمرکز به (قیمت خروجی‌ها) موجب رهایی شهرداری‌ها از ذهنیت افزایش هزینه‌ها به منظور انعکاس عملکرد و در نتیجه ایجاد صرفه‌جویی‌های مالی خواهد شد.

- شهرداری‌ها نسبت به مسئولیت‌هایشان برای مدیریت مستمر و فعالانه دارایی‌های فیزیکی خود آماده ترمی گردند.

- توجه جدی به ترازنامه در شهرداری‌ها و واحدهای آن، آنان را به تولید و ارائه حداکثر خدمات بمنظور خلق حداکثر ارزش از بکارگیری دارایی‌های خود تهییج می‌سازد.

- ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد شهرداری فراهم می‌گردد.

- محاسبه و تعیین قیمت تمام شده هر پروژه یا خدمات شهرداری ممکن می‌گردد.

- محاسبه میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های شهرداری ممکن می‌گردد.

- امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب. تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع دارایی‌ها و خدمات ارائه شده

راهکارها و پیشنهادات:

تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی دولتی

تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی به عنوان راهنمای عملی حسابداران برای تنظیم گزارشهای مالی از یک سو و فراهم نمودن معیاری برای قضاوت حسابرسان از سوی دیگر، امری ضروری است. حسابرسان، استانداردهای حسابداری مصوب مراجع صلاحیتدار حرفه‌ای یا قانونی را به عنوان معیاری برای قضاوت در مورد صورتهای مالی واحدهای تحت حسابرسی مورد استفاده قرار می‌دهند. فقدان چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مصوب در هر کشوری نه تنها موجب بالاترین سطح حسابداری و تهیه‌کنندگان گزارشهای مالی می‌شود بلکه قضاوتهای حسابرسان نسبت به صورتهای مالی را نیز مواجه با اشکال می‌نماید. به این ترتیب تدوین استانداردهای حسابداری دولتی هم کار حسابداران را برای نگهداری حساب و تنظیم صورتهای مالی آسانتر می‌نماید. و هم حسابرسان را قادر می‌سازد که بر مبنای استانداردهای پذیرفته شده (به عنوان معیاری برای سنجش) نسبت به صورتهای مالی تهیه شده قضاوت عادلانه‌ای داشته باشند. در هر صورت در حال حاضر چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مدون حسابداری در مورد دولت مرکزی (به عنوان یک واحد گزارشگر اصلی)، وزارتخانه‌ها و مؤسسات

تابعه دولت، نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و سایر مؤسسات غیر انتفاعی ایران
وجود ندارد.

جدول (۱) : ترازنامه

داراییها		بدهی ها و ارزش ویژه	
داراییهای جاری:		بدهی های جاری:	
۱۱۱+۰۰۰+۱۱۴	موجودی نقد و بانک	۲۱۱+۲۱۲	حسابها و اسناد پرداختی گروه
۱۱۵	موجودیهای جنسی	۲۱۳+۲۱۴	حسابها و اسناد پرداختی تجاری
۱۱۶	علی الحسابها و پیش پرداختها	۲۱۵+۲۱۶	حسابها و اسناد پرداختی غیرتجاری
۱۲۱	سپرده های دریافتی	۲۲۱	سپرده ها و ودایع پرداختی
۱۲۲	وامهای دریافتی	۲۲۲	وامهای پرداختی
۱۲۶+۰۰۰+۱۲۹	حسابها و اسناد دریافتی گروه	۲۲۳	پیش دریافتها
۱۳۱+۰۰۰+۱۳۴	حسابها و اسناد دریافتی تجاری	۲۲۴	ذخایر
۱۳۶+۰۰۰+۱۳۹	حسابها و اسناد دریافتی غیرتجاری		
۱۴۱	سرمایه گذاری ها و مشارکتهای کوتاه مدت		
۱۴۶	سفارشات و خریدهای خارجی		
	جمع داراییهای جاری:		جمع بدهی های جاری

داراییهای غیرجاری:		بدهی های غیرجاری:	
۱۶۱+۱۷۱	پروژه های در جریان تکمیل	۲۷۱+۲۷۲	حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت
۱۸۱	سرمایه گذاریها و مشارکتهای بلندمدت	۲۷۳	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
۱۸۴	ودایع	۲۷۶	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۱۸۵	داراییهای ثابت عمومی		
۱۸۶+۱۸۸	داراییهای ثابت اختصاصی		
۲۸۶+۲۸۸	استهلاک انباشته داراییهای ثابت اختصاصی		
	جمع داراییهای غیرجاری:		جمع بدهی های غیرجاری

ارزش ویژه:		سایر داراییها:	
	تفاوت درآمد و هزینه انباشته سنواتی	۱۹۱	وجوه مسدود شده بانکی
	تفاوت درآمد و هزینه سال جاری		
	سرمایه		
	اندوخته		
	ارزیابی داراییها		
	جمع ارزش ویژه:		جمع سایر داراییها:
	جمع بدهیها و ارزش ویژه:		جمع داراییها:

جدول (۲): نتایج عملکرد (صورت درآمد و هزینه)

درآمدها (تعهدی)			
۴۱۱	فروش و درآمدهای عملیاتی	xxx	
۴۱۲	برگشت از فروش و درآمدهای عملیاتی	xxx	
۴۱۳	تخفیفات و جایزه های خوش حسابی درآمدهای عملیاتی	xxx	
۴۱۴	کارمزد و جرائم درآمدهای عملیاتی	xxx	
	فروش و برگشت از فروش و تخفیفات درآمدهای عملیاتی	xxx	
۴۲۱	درآمدهای غیرعملیاتی	xxx	
۴۲۲	برگشت از درآمدهای غیرعملیاتی	xxx	
۴۲۳	تخفیفات و جایزه های ویژه خوش حسابی درآمدهای غیرعملیاتی	xxx	
۴۲۴	کارمزد و جرائم درآمدهای غیرعملیاتی	xxx	
	فروش و برگشت از فروش و تخفیفات درآمدهای غیرعملیاتی	xxx	
۴۶۰	سایر درآمدها (قبل از تشخیص نوع درآمد)	xxx	
	جمع درآمدها (تعهدی):	xxx	

هزینه ها (تعهدی)			
۵۱۱	هزینه های پرسنلی	(xxx)	

		(xxx)	هزینه‌های اداری و عمومی	۵۱۲
		(xxx)	هزینه‌های مالی	۵۱۳
		(xxx)	هزینه‌های انتقالی	۵۱۴
		(xxx)	هزینه‌های توزیع و فروش	۵۱۵
		(xxx)	هزینه‌های استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود	۵۱۶
		(xxx)	هزینه‌های عمرانی نگهداری شهر	۵۱۷
		(xxx)	هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت نامشهود	۵۱۸
		(xxx)	هزینه‌های غیرعملیاتی	۵۱۹
(xxx)			جمع هزینه‌ها (تعهدی):	
			مازاد یا کسری:	

جدول (۳) : حسابهای آماری

	طرف حسابهای آماری	
xxx	طرف حسابهای آماری و هزینه‌های جاری (بودجه ای)	
xxx	طرف حسابهای آماری هزینه‌های جاری - خدمات اداری	۷۱۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۱)	
xxx	طرف حسابهای آماری هزینه‌های جاری - خدمات شهری	۷۲۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۲)	
xxx	طرف حسابهای آماری هزینه‌های عمرانی (بودجه‌ای)	۷۳۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۳)	

	حسابهای آماری	
xxx	حسابهای آماری و هزینه‌های جاری (بودجه ای)	
xxx	حسابهای آماری و هزینه‌های جاری - خدمات اداری	۶۱۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۱)	
xxx	حسابهای آماری و هزینه‌های جاری - خدمات شهری	۶۲۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۲)	
xxx	حسابهای آماری هزینه‌های عمرانی (بودجه ای)	۶۳۱
xxx		
xxx		
xxx		
xxx		
xxx	جمع (۳)	

ادامهٔ جدول (۳) : حسابهای آماری

۶۵۱	حسابهای آماری درآمدهای بودجه‌ای	×××	۷۵۱	طرف حسابهای آماری درآمدهای بودجه‌ای	×××
		×××			×××
		×××			×××
		×××			×××
		×××			×××
	جمع (۴)	×××		جمع (۴)	×××
	حسابهای آماری تفاوت درآمد و هزینه - سنواتی (آماری)			طرف حسابهای آماری تفاوت درآمد و هزینه (بودجه‌ای)	
۶۴۱	حساب تفاوت درآمد و هزینه - هزینه سنواتی (آماری)	×××		طرف حساب تفاوت درآمد و هزینه - هزینه سنواتی (آماری)	×××
	حساب تفاوت درآمد و هزینه - هزینه جاری (آماری)	×××		طرف حساب تفاوت درآمد و هزینه - هزینه جاری (آماری)	×××
	حساب تفاوت درآمد و هزینه - درآمد سنواتی (آماری)	×××		طرف حساب تفاوت درآمد و هزینه - درآمد سنواتی (آماری)	×××
	حساب تفاوت درآمد و هزینه - درآمد جاری (آماری)	×××		طرف حساب تفاوت درآمد و هزینه - درآمد جاری (آماری)	×××
	جمع (۵)	×××		جمع (۵)	×××