

ارزیابی چالش‌ها و الزامات اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها و تأثیر آن بر شفافیت مالی، انضباط بودجه‌ای و اعتماد شهروندان

علی محمد مرادی^۱

۱- لیسانس حسابداری دولتی، علمی کاربردی واحد استاندارد بوشهر. (برنامه ریزی و بودجه)

چکیده

تحولات اخیر در نظام حکمرانی شهری و افزایش انتظارات شهروندان نسبت به پاسخ‌گویی، شفافیت و کارآمدی مدیریت مالی، ضرورت بازنگری در نظام‌های حسابداری شهرداری‌ها را بیش از پیش آشکار ساخته است. شهرداری‌ها به‌عنوان نهادهای اصلی ارائه‌دهنده خدمات عمومی در سطح محلی، مدیریت حجم گسترده‌ای از منابع، دارایی‌ها و تعهدات عمومی را بر عهده دارند و نحوه گزارشگری مالی آن‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در اعتماد عمومی و مشروعیت نهادی ایفا می‌کند. در این میان، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تأکید بر مبنای تعهدی، به‌عنوان ابزاری کلیدی برای ارتقای شفافیت مالی، تقویت انضباط بودجه‌ای و بهبود پاسخ‌گویی مدیران شهری مطرح شده است. هدف اصلی پژوهش حاضر، ارزیابی چالش‌ها و الزامات نهادی، سازمانی و اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها و تحلیل تأثیر آن بر شفافیت مالی، انضباط بودجه‌ای و اعتماد شهروندان است. پژوهش حاضر با رویکرد مروری-تحلیلی و با اتکا به مطالعات داخلی مرتبط با مدیریت مالی، درآمدهای پایدار و حسابداری شهرداری‌ها انجام شده و تلاش دارد با تحلیل محتوای پژوهش‌های پیشین، شکاف میان الزامات نظری استانداردها و واقعیت‌های اجرایی مدیریت شهری را تبیین نماید. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها با چالش‌های متعددی از جمله ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، ناهماهنگی قوانین بودجه‌ای با مبنای تعهدی، کمبود نیروی انسانی متخصص و مقاومت‌های سازمانی مواجه است. با این حال، شواهد حاکی از آن است که اجرای صحیح این استانداردها می‌تواند از طریق افشای جامع دارایی‌ها و بدهی‌ها، شناسایی واقعی درآمدها و هزینه‌ها و کنترل تعهدات بلندمدت، به بهبود شفافیت مالی و انضباط بودجه‌ای منجر شود و زمینه افزایش اعتماد شهروندان به مدیریت شهری را فراهم آورد. نتیجه‌گیری مقاله تأکید می‌کند که موفقیت در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستلزم اصلاح چارچوب‌های قانونی، تقویت ظرفیت‌های سازمانی، سرمایه‌گذاری در آموزش نیروی انسانی و ترویج فرهنگ شفافیت در مدیریت شهری است؛ امری که در نهایت به حکمرانی شهری پاسخ‌گوتر و پایدارتر منجر خواهد شد.

واژگان کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شفافیت مالی، انضباط بودجه‌ای، شهرداری‌ها، اعتماد شهروندان

مقدمه

تحول در ساختار حکمرانی و الزامات فزاینده برای پاسخ‌گویی در حوزه مدیریت شهری، اهمیت بازنگری در شیوه‌های سنتی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها را دوجندان ساخته است؛ این امر به ویژه در کشورهایی که تمرکززدایی قدرت و افزایش نقش نهادهای محلی در ارائه خدمات عمومی در دستور کار قرار گرفته، اهمیت مضاعفی می‌یابد. شهرداری‌ها به عنوان بزرگ‌ترین واحد اجرایی خدمات‌رسان در سطح محلی، حجم عظیمی از منابع عمومی را مدیریت می‌کنند و گزارشگری شفاف در مورد نحوه کسب و مصرف این منابع، سنگ بنای مشروعیت و اعتماد شهروندان به ساختار مدیریتی است. سیستم‌های حسابداری حاکم بر این نهادها باید قادر باشند فراتر از ثبت صرف تراکنش‌های نقدی، تصویری کامل و قابل اعتماد از وضعیت مالی، تعهدات آتی و عملکرد خدماتی ارائه دهند؛ امری که تحقق آن مستلزم پذیرش و اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی (PSAS) است که غالباً بر مبنای تعهدی بنا شده‌اند و ماهیتی جامع‌تر از حسابداری نقدی سنتی دارند (اکبری نعمت‌اله و موذن جمشیدی، ۲۰۱۱). گذار از مدل‌های سنتی به مدل‌های مبتنی بر تعهد، تنها یک تغییر فنی نیست، بلکه یک تحول پارادایمی است که نیازمند بازتعریف مفاهیم دارایی، بدهی، درآمد و هزینه در زمینه فعالیت‌های شهرداری‌ها است و این تغییرات مستقیماً بر نحوه درک عموم از سلامت مالی نهادهای محلی تأثیر می‌گذارد.

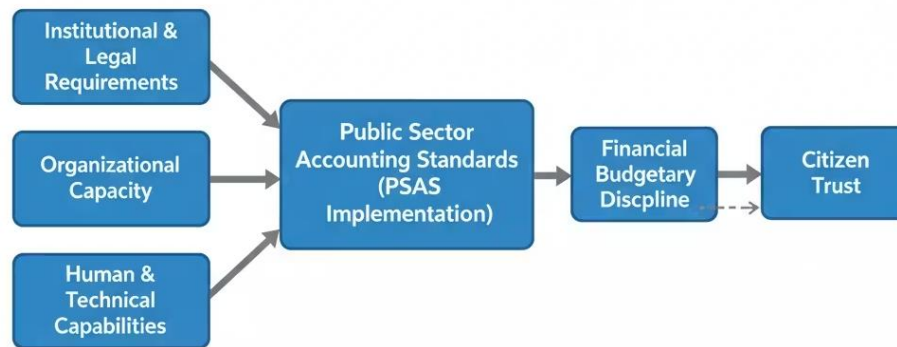
اجرای موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها به شدت با چالش‌های متعددی روبروست که ریشه در ساختارهای سازمانی، قوانین موجود، و سطح آمادگی کارکنان دارد؛ این چالش‌ها اغلب اجرای کامل و دقیق این استانداردها را به تعویق می‌اندازند یا منجر به گزارشگری‌هایی می‌شوند که از نظر کیفی با هدف اصلی استانداردها فاصله دارند. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های مورد تأکید در ادبیات حسابداری دولتی، نقش این استانداردها در افزایش شفافیت است؛ شفافیت مالی به معنای دسترسی کامل و قابل فهم بودن اطلاعات مربوط به منابع، تعهدات و جریان‌های نقدی است و بدون آن، نظارت شهروندان بر عملکرد مدیران دشوار می‌گردد (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). شهرداری‌ها اغلب با حجم زیادی از دارایی‌های غیرنقدی مانند زیرساخت‌ها، تأسیسات عمومی و املاک عمومی مواجه هستند که ارزش‌گذاری و ثبت آن‌ها بر اساس مبنای تعهدی، پیچیدگی‌های خاص خود را دارد و اجرای نادرست این فرآیند می‌تواند تصویری مخدوش از ثروت خالص شهرداری ارائه دهد. این پیچیدگی‌ها نشان می‌دهد که الزامات اجرای استانداردها فراتر از دانش صرف حسابداری مالی بوده و نیازمند درک عمیقی از چارچوب‌های قانونی و عملیاتی حاکم بر مدیریت شهری است.

هدف اصلی این مقاله، ارزیابی دقیق این الزامات و چالش‌هاست تا بتوان به پرسش اساسی پاسخ داد که چگونه شهرداری‌ها می‌توانند با غلبه بر موانع موجود، از اجرای استانداردهای حسابداری به عنوان ابزاری مؤثر برای تقویت انضباط بودجه‌ای و جلب اعتماد عمومی استفاده نمایند. این پژوهش بر این فرض استوار است که شکاف بین الزامات نظری استانداردها و واقعیت‌های اجرایی در شهرداری‌ها، مانع اصلی دستیابی به شفافیت حداکثری است و شناسایی این شکاف‌ها می‌تواند راهنمای سیاست‌گذاران برای طراحی مداخلات مؤثر باشد. رویکرد تحلیلی مقاله تلاش می‌کند تا ارتباط علّی و معلولی میان پیاده‌سازی صحیح این استانداردها و نتایج مطلوب سازمانی، یعنی بهبود مدیریت درآمد پایدار و تقویت پاسخ‌گویی عمومی، را تبیین کند. بنابراین، تمرکز بر روی الزامات نهادی و سازمانی، به عنوان پیش‌شرط‌های اساسی موفقیت، اهمیت ویژه‌ای می‌یابد، چرا که بدون چارچوب‌های حمایتی قوی، تلاش‌های فردی کارکنان نیز به نتیجه مطلوب نخواهد رسید (هاشمی فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰). در عرصه مدیریت شهری، حسابداری نه تنها یک ابزار گزارشگری است، بلکه نقشی فعال در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و تخصیص منابع ایفا می‌کند. هنگامی که شهرداری‌ها از طریق استانداردهای جدید، ارزش واقعی دارایی‌های خود، بدهی‌های

انباشته (مانند تعهدات بازنشستگی یا بدهی‌های بلندمدت زیرساختی) و هزینه‌های واقعی ارائه خدمات را به درستی شناسایی می‌کنند، امکان برنامه‌ریزی بلندمدت و پایدار برای تأمین مالی فعالیت‌ها فراهم می‌آید (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹). عدم توانایی در ارائه گزارش‌های مبتنی بر تعهد، اغلب منجر به پنهان‌کاری تعهدات آتی و اتخاذ تصمیمات کوتاه‌مدت می‌شود که در نهایت به بحران‌های مالی در دوره‌های بعدی می‌انجامد؛ این امر مستقیماً بر مفهوم انضباط بودجه‌ای تأثیر منفی می‌گذارد. بنابراین، بررسی چگونگی انطباق فرآیندهای بودجه‌ریزی فعلی با الزامات گزارشگری مالی تعهدی، یک ضرورت پژوهشی و عملیاتی است که این مقاله درصدد پرداختن به آن می‌باشد.

علاوه بر پیچیدگی‌های فنی، مقاومت‌های فرهنگی و سازمانی در نهادهای دولتی و شبه‌دولتی نظیر شهرداری‌ها در برابر شفافیت کامل، یک مانع جدی محسوب می‌شود؛ شفافیت مطلوب مستلزم افشای اطلاعاتی است که ممکن است تحت فشار سیاسی یا عمومی قرار گیرند، و این امر نیازمند سازوکارهای حفاظتی قوی و فرهنگ‌سازی سازمانی است. اگرچه استانداردها چارچوب‌های کلی را فراهم می‌آورند، نحوه تفسیر و اجرای آن‌ها توسط مدیران مالی محلی، تفاوت‌های بنیادینی در نتایج ایجاد می‌کند؛ از این رو، مطالعه مواردی که در آن‌ها اجرای استانداردها با موانع بوروکراتیک برخورد کرده است، بینش‌های ارزشمندی برای سیاست‌گذاران فراهم می‌آورد (معطوفی، ۲۰۱۷). این مقدمه بر اهمیت حیاتی موضوع تأکید می‌کند که چگونه ابزارهای فنی حسابداری می‌توانند نقش محوری در تبدیل اهداف عالی حکمرانی شهری به واقعیت‌های ملموس مالی و مدیریتی ایفا کنند.

نقش استانداردهای حسابداری در مدیریت درآمدهای پایدار شهری نیز یکی دیگر از ابعاد مهم مورد بررسی است؛ شهرداری‌ها درآمدهای خود را از منابع متعددی مانند عوارض محلی، بهای خدمات، و درآمدهای غیرعملیاتی کسب می‌کنند که بسیاری از آن‌ها مستلزم شناسایی مبتنی بر وقوع رویداد و تحقق هستند، نه صرفاً دریافت نقدی. اجرای صحیح استانداردهای تعهدی کمک می‌کند تا منابع درآمدی آتی که هنوز به صورت نقدی وصول نشده‌اند (مانند مالیات‌های قطعی شده یا عوارض معوقه) به درستی در ترازنامه شناسایی شوند، که این امر برنامه‌ریزی بلندمدت برای پروژه‌های سرمایه‌ای را تسهیل می‌کند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). نادیده گرفتن این درآمدها در گزارش‌های مالی سنتی، منجر به تخمین کمتر از ظرفیت مالی واقعی شهرداری و در نتیجه، وابستگی بیش از حد به منابع کوتاه‌مدت و ناپایدار می‌شود که مسیر توسعه شهری را با مخاطره مواجه می‌سازد. در نهایت، این مقاله در تلاش است تا با ارائه یک چارچوب تحلیلی جامع، راه را برای تدوین سیاست‌های حمایتی مؤثر هموار سازد. بررسی الزامات اجرایی صرفاً بر جنبه‌های فنی تمرکز ندارد، بلکه ابعاد انسانی، آموزشی و قانونی را نیز پوشش می‌دهد؛ چرا که بدون وجود نیروی انسانی آموزش‌دیده و مقررات شفاف و حمایتی، هرچند استانداردهای حسابداری پیشرفته باشند، اجرای آن‌ها در سطح عملیاتی با شکست مواجه خواهد شد (شیعه و علیزاده، ۲۰۲۰). این پژوهش به دنبال پر کردن شکاف میان ادبیات نظری که بر اهمیت استانداردها تأکید دارد و ادبیات کاربردی که به موانع عملیاتی می‌پردازد، از منظر نهاد مدیریت شهری ایران است.



شکل ۱. مدل مفهومی الزامات و پیامدهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها.

این مدل مفهومی نشان می‌دهد که اجرای مؤثر استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها نتیجه برهم‌کنش مجموعه‌ای از پیش‌نیازهای نهادی و سازمانی است. در این چارچوب، الزامات نهادی و قانونی، ظرفیت‌های سازمانی و توانمندی‌های انسانی و فنی به‌عنوان عوامل ورودی ایفای نقش می‌کنند و زمینه لازم برای گذار از رویه‌های سنتی به استقرار حسابداری تعهدی را فراهم می‌سازند. تحقق این پیش‌نیازها امکان اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به‌وجود می‌آورد که خود به بهبود شفافیت مالی و تقویت انضباط بودجه‌ای منجر می‌شود. انضباط بودجه‌ای حاصل از افشای کامل تعهدات، هزینه‌های واقعی خدمات و وضعیت دارایی‌ها، نقش واسطه‌ای در ارتقای اعتماد شهروندان ایفا می‌کند؛ به‌گونه‌ای که شفافیت اطلاعات مالی و صداقت در گزارشگری، زمینه افزایش پاسخ‌گویی مدیریت شهری و تقویت اعتماد عمومی به عملکرد شهرداری‌ها را فراهم می‌آورد.

۲: مبانی نظری حسابداری بخش عمومی و جایگاه آن در شهرداری‌ها

حسابداری بخش عمومی بر خلاف حسابداری بخش خصوصی که هدف اصلی آن حداکثرسازی منافع سهامداران و گزارشگری سودآوری است، بر محوریت پاسخ‌گویی، تخصیص کارآمد منابع و شفافیت در قبال شهروندان به عنوان دینفعان اصلی استوار است (سیف و همکاران، ۲۰۱۵). این تفاوت بنیادین در اهداف، ماهیت چارچوب‌های مفهومی و استانداردهای مورد استفاده را تعریف می‌کند؛ استانداردهای بخش عمومی، به ویژه آن‌هایی که بر مبنای تعهدی تأکید دارند، تلاش می‌کنند تا تصویر کامل‌تری از منابع و تعهدات دولت محلی ارائه دهند، زیرا بسیاری از تعاملات مالی شهرداری‌ها ماهیتی بلندمدت و غیرنقدی دارند. برای مثال، مخارجی که برای ساخت یک پل یا شبکه فاضلاب انجام می‌شود، منفعی در طول چندین دهه ایجاد می‌کنند، اما ثبت صرف خروج وجه نقد در زمان پرداخت، توانایی ارزیابی هزینه واقعی خدمات در طول عمر مفید دارایی را از بین می‌برد، امری که با مبنای تعهدی پوشش داده می‌شود (نوایین، ۲۰۱۲).

جایگاه شهرداری‌ها در سلسله مراتب نظام مالی عمومی کشور، سبب می‌شود که آن‌ها نه تنها ملزم به رعایت قوانین ملی باشند، بلکه نیازمند سیستمی باشند که ویژگی‌های منحصر به فرد فعالیت‌های شهری، مانند مالکیت گسترده اموال عمومی و ماهیت اجباری برخی از درآمدهایشان (مالیات‌ها و عوارض)، را منعکس سازد. یکی از مهم‌ترین مفاهیم در حسابداری شهرداری‌ها، طبقه‌بندی صحیح اقلام ترازنامه است؛ تفکیک دارایی‌های عملیاتی که برای ارائه خدمات ضروری هستند (مانند جاده‌ها و پارک‌ها) از دارایی‌های قابل فروش یا سرمایه‌گذاری، نیازمند دستورالعمل‌های دقیقی است که در استانداردهای بخش عمومی

مورد توجه قرار گرفته است (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹). عدم تمایز واضح میان این دارایی‌ها در گزارش‌های سنتی، منجر به ابهام در مورد میزان منابع آزاد شهرداری برای توسعه یا پوشش کسری‌های عملیاتی می‌شود و این ابهام مستقیماً بر توانایی ذینفعان بیرونی در ارزیابی ثبات مالی اثر می‌گذارد.

مفهوم پاسخ‌گویی (Accountability) در بخش عمومی، چارچوب نظری اصلی برای توجیه وجود استانداردهای حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود؛ پاسخ‌گویی در این زمینه نه صرفاً پاسخگویی مالی (تأیید صحت ارقام ورودی و خروجی) بلکه پاسخگویی مدیریتی و برنامه‌ای (تأیید کارایی و اثربخشی در اجرای اهداف تعیین شده) را در بر می‌گیرد (معطوفی، ۲۰۱۷). اجرای استانداردها با مبنای تعهدی، با ایجاد اطلاعات مربوط به عملکرد خدماتی و هزینه‌های واقعی هر واحد عملیاتی، این امکان را فراهم می‌آورد که مدیران بتوانند نشان دهند آیا منابع تخصیص یافته برای رسیدن به اهداف مورد نظر شهروندان به صورت بهینه مصرف شده‌اند یا خیر. این امر مستلزم توسعه شاخص‌های عملکردی مرتبط با اطلاعات مالی است که اغلب نیازمند بازطراحی کامل سیستم‌های اطلاعاتی شهرداری می‌باشد. تأثیر تغییر پارادایم از مبنای نقدی به تعهدی، در حوزه شناخت هزینه‌ها کاملاً مشهود است؛ در حسابداری نقدی، هزینه‌های استهلاک دارایی‌های ثابت عمرانی شهرداری عموماً نادیده گرفته می‌شوند یا به صورت سرشکن شده و غیراصولی ثبت می‌گردند، در حالی که در مبنای تعهدی، استهلاک به عنوان هزینه‌ای مرتبط با مصرف منابع در طول زمان، شناسایی می‌شود و این امر تصویر دقیق‌تری از هزینه واقعی ارائه خدمات ارائه می‌دهد (پیش‌دار، ۲۰۲۵). اگر شهرداری از طریق عوارض محلی هزینه‌های واقعی خود را پوشش ندهد و هزینه‌های استهلاک را لحاظ نکند، در واقع شهروندان را نسبت به هزینه واقعی زیرساخت‌ها گمراه کرده است. این الزام، شهرداری‌ها را وادار می‌کند تا رویکردی بلندمدت‌تر در محاسبه بهای تمام شده خدمات شهری داشته باشند و قیمت‌گذاری خدمات را بر اساس واقعیت‌های اقتصادی صورت دهند.

یکی دیگر از الزامات نظری مهم، برخورد شفاف با بدهی‌ها و تعهدات خارج از بودجه مصوب است؛ بسیاری از شهرداری‌ها درگیر قراردادهای بلندمدت یا تعهدات تأمین مالی پروژه‌های زیربنایی هستند که ماهیت بدهی دارند اما در گزارش‌های سنتی بودجه‌ای ثبت نمی‌شوند (عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی، از طریق الزامات مربوط به شناسایی بدهی‌های بلندمدت، تضمین‌ها و تعهدات احتمالی، این تعهدات پنهان را آشکار می‌سازند. این شفاف‌سازی، اگرچه ممکن است در کوتاه‌مدت تصویر مالی شهرداری را نامطلوب‌تر نشان دهد، اما از نظر بلندمدت برای پایداری مالی حیاتی است، زیرا به مدیران و ناظران امکان می‌دهد ریسک‌های آتی را به درستی ارزیابی کنند و از بحران‌های نقدینگی ناشی از تعهدات آتی پیشگیری نمایند. چالش دیگر در چارچوب نظری، ماهیت چندگانه گزارشگری در بخش عمومی است؛ برخلاف شرکت‌های سهامی که تمرکز اصلی بر صورت‌های مالی است، شهرداری‌ها نیازمند ارائه همزمان گزارش‌های مبتنی بر مبنای تعهدی (برای ترازنامه و عملکرد جامع)، گزارش‌های مبتنی بر مبنای نقدی (برای جریان‌های نقدی و مدیریت نقدینگی روزمره)، و گزارش‌های عملکردی (برای ارزیابی بهره‌وری) هستند (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). این همزمانی نیازمند درک عمیق از نحوه تبدیل اطلاعات از یک مبنای حسابداری به مبنای دیگر و همچنین اطمینان از سازگاری مفاهیم و تعاریف در تمامی گزارش‌های ارائه شده است. این رویکرد چندگانه، درک شهروندان و نهادهای نظارتی را از وضعیت کامل شهرداری تسهیل می‌کند، اما پیچیدگی‌های فنی اجرای آن را به شدت افزایش می‌دهد. در نهایت، ادبیات نظری بر اهمیت رعایت «اصول سازگاری» و «قابلیت مقایسه» تأکید دارد؛ به طوری که گزارش‌های مالی شهرداری‌ها باید نه تنها در طول زمان برای یک شهرداری خاص قابل مقایسه باشند، بلکه باید بتوانند با گزارش‌های شهرداری‌های دیگر نیز مقایسه شوند تا امکان ارزیابی نسبی عملکرد فراهم آید (هاشمی فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰). اجرای یکپارچه استانداردهای حسابداری، ابزاری است که این قابلیت مقایسه را تضمین می‌کند. اگر شهرداری‌ها در تفسیر و اعمال مفاهیمی مانند «درآمد قابل تخصیص» یا «دارایی عمومی» تفاوت قائل

شوند، اطلاعات جمع‌آوری شده در سطح ملی بی‌فایده خواهد بود و توانایی دولت مرکزی برای نظارت بر عملکرد کلی نظام مدیریت شهری تضعیف می‌شود.

۳: الزامات نهادی، قانونی و سازمانی اجرای استانداردهای حسابداری

اجرای موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها به شدت وابسته به وجود یک بستر نهادی و قانونی حمایتی است؛ در غیاب این بستر، تلاش‌های حسابداران و مدیران مالی در انزوا باقی مانده و سیستم به سمت حفظ وضعیت موجود گرایش پیدا می‌کند. یکی از اساسی‌ترین الزامات، وجود چارچوب قانونی الزام‌آور و شفاف است که به صراحت، نهادهای مسئول تدوین استانداردها و همچنین نهادهای ناظر بر اجرای آن‌ها را مشخص سازد (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹). در ایران، اگرچه قوانین متعددی بر عملکرد شهرداری‌ها حاکم است، اما انسجام لازم میان قانون بودجه، قانون محاسبات عمومی، و استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اغلب ماهیت تعهدی دارند، به طور کامل برقرار نشده است، که این عدم انطباق، دوراهی‌های عملیاتی برای واحدهای مالی ایجاد می‌کند. الزام قانونی دوم، تعریف دقیق نقش و اختیارات شورای عالی حسابداری یا نهاد تدوین‌کننده استانداردها در حوزه شهری است؛ این نهاد باید دارای استقلال کافی از فشارهای سیاسی و اجرایی روزمره شهرداری‌ها باشد تا بتواند استانداردهایی را تدوین و به‌روزرسانی کند که مبتنی بر بهترین شیوه‌های بین‌المللی باشند و نه الزامات موقت بودجه‌ای (معطوفی، ۲۰۱۷). نفوذ سیاست‌گذاران محلی بر نحوه تفسیر استانداردها، می‌تواند منجر به گرایش به سمت گزارشگری خوش‌بینانه شده و هدف اصلی شفافیت را تضعیف کند. بنابراین، استقلال نهادی و وجود مکانیزم‌های بازبینی مستقل و دوره‌ای عملکرد حسابداری شهرداری‌ها یک ضرورت سازمانی غیرقابل اغماض است که باید در قوانین تعریف شود.

از منظر الزامات سازمانی، وجود یک نظام اطلاعاتی منسجم و یکپارچه، سنگ بنای اجرای استانداردهای تعهدی است؛ حسابداری تعهدی نیازمند جمع‌آوری اطلاعات غیرنقدی متعددی است که در سیستم‌های سنتی که صرفاً بر جریان‌های نقدی متمرکز هستند، ثبت نمی‌شوند (اکبری نعمت‌اله و موذن جمشیدی، ۲۰۱۱). این امر شامل ثبت دقیق اطلاعات مربوط به دارایی‌های ثابت، محاسبه استهلاک سالانه، شناسایی تعهدات بلندمدت، و پیگیری دریافت‌های قطعی شده اما وصول نشده است. لذا، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات (IT) که قادر به پشتیبانی از این حجم از اطلاعات و محاسبات پیچیده باشند، یک الزام سازمانی اساسی تلقی می‌شود که اغلب در شهرداری‌ها به دلیل محدودیت‌های بودجه‌ای نادیده گرفته می‌شود. الزام حیاتی دیگر در حوزه سازماندهی، تعریف مجدد ساختار واحد مالی و تفکیک وظایف در راستای رعایت اصل تقسیم وظایف است؛ اجرای استانداردهای بخش عمومی نیازمند همکاری تنگاتنگ میان بخش‌های فنی (مانند معاونت شهرسازی برای قیمت‌گذاری پروژه‌های عمرانی)، بخش حقوقی (برای ارزیابی تعهدات احتمالی)، و واحد حسابداری است (پیش‌دار، ۲۰۲۵). در بسیاری از شهرداری‌ها، این واحدها به صورت جزیره‌ای عمل می‌کنند و اطلاعات لازم برای ثبت تعهدات بلندمدت یا ارزش‌گذاری دارایی‌ها به صورت خودکار و به موقع به واحد حسابداری منتقل نمی‌شود. ایجاد کمیته‌های راهبری اجرای استانداردها که مسئولیت مشترکی برای جمع‌آوری و تأیید داده‌های مورد نیاز برای گزارشگری تعهدی داشته باشند، یک راهکار سازمانی مؤثر است.

نقش و جایگاه مدیر ارشد مالی (مدیر امور مالی یا ذی‌حساب) در اجرای این استانداردها نقشی محوری دارد؛ این مدیران باید نه تنها تسلط فنی بر استانداردهای حسابداری داشته باشند، بلکه باید توانایی رهبری تغییر و غلبه بر مقاومت‌های سازمانی را نیز دارا باشند (هاشمی فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰). پذیرش مسئولیت کامل برای صحت و کامل بودن گزارشگری تعهدی، نیازمند حمایت صریح مقام مافوق یعنی شهردار و شورای شهر است تا این الزام به یک اولویت استراتژیک تبدیل شود. بدون این

حمایت سطح بالا، کارکنان واحد مالی اغلب در اولویت‌بندی بین نیازهای گزارشگری و فشارهای عملیاتی روزمره، دومی را انتخاب خواهند کرد.

از منظر الزامات قانونی مرتبط با بودجه، انطباق فرآیند بودجه‌ریزی با مبنای تعهدی یک چالش بزرگ است؛ بودجه‌های سنتی شهرداری‌ها بر اساس مبنای نقدی تدوین می‌شوند و این امر باعث می‌شود که کسری‌های ناشی از تعهدات بلندمدت (مانند بدهی‌های دولتی یا استهلاک‌ها) در بودجه‌های جاری منعکس نشوند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). الزام قانونی برای تهیه و انتشار «بودجه جامع» که هم اطلاعات نقدی و هم اطلاعات تعهدی را در بر گیرد، یکی از مهم‌ترین اقدامات نهادی لازم برای تضمین انضباط مالی بلندمدت است. این بودجه جامع باید نشان دهد که آیا درآمد پایدار فعلی شهرداری توان پوشش هزینه‌های جاری، تعهدات بهره و استهلاک دارایی‌های عمرانی را دارد یا خیر. علاوه بر قوانین و مقررات رسمی، وجود ساختارهای انگیزشی و تنبیهی نیز از منظر سازمانی اهمیت دارد؛ اگر اجرای دقیق استانداردها با پاداش یا ارتقای شغلی مرتبط نباشد و در مقابل، عدم اجرای آن مجازات یا تبعات منفی سازمانی نداشته باشد، کارکنان انگیزه کافی برای سرمایه‌گذاری زمان و انرژی در یادگیری و پیاده‌سازی رویه‌های جدید را نخواهند داشت (شیعه و علیزاده، ۲۰۲۰). طراحی ساختار پاداش مبتنی بر کیفیت و دقت اطلاعات گزارش شده، نه صرفاً سرعت در بستن حساب‌ها، می‌تواند رویکرد سازمانی را به سمت رعایت الزامات استانداردها سوق دهد. در نهایت، الزامات نهادی شامل وجود یک نظام نظارتی کارآمد و مجزا از نهاد اجراکننده است؛ نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات یا سازمان بازرسی، باید علاوه بر بررسی رعایت قوانین مالی، بر انطباق گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز نظارت کنند و توانایی الزام شهرداری‌ها به اصلاح گزارش‌های مغایر با استانداردها را داشته باشند (مالکی‌پور و شریف‌زادگان، ۲۰۲۰). این نظارت باید نه تنها بر صحت ارقام، بلکه بر کفایت افشاگری‌ها نیز متمرکز باشد تا اطمینان حاصل شود که شهروندان تصویری کامل از وضعیت مالی شهرداری دریافت می‌کنند.

۴: چالش‌های اجرایی، فنی و انسانی در شهرداری‌ها

پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها با مجموعه‌ای از موانع عملیاتی روبروست که می‌توان آن‌ها را به سه دسته اصلی تقسیم کرد: چالش‌های فنی مرتبط با سیستم‌ها و داده‌ها، موانع اجرایی ناشی از فرآیندهای جاری، و چالش‌های انسانی مربوط به دانش و فرهنگ سازمانی. یکی از مهم‌ترین چالش‌های فنی، عدم وجود نرم‌افزارهای حسابداری یکپارچه و پیشرفته است که بتوانند به طور همزمان اطلاعات نقدی و تعهدی را پردازش کنند (خمر و جوادیان، ۲۰۱۶). سیستم‌های مالی سنتی اغلب به گونه‌ای طراحی شده‌اند که فقط رویدادهای نقدی را ثبت می‌کنند و نیاز به ایجاد دفتری جداگانه یا استفاده از نرم‌افزارهای تکمیلی (Add-ons) برای ثبت استهلاک، ذخایر و تعهدات بلندمدت دارند، که این امر منجر به ناسازگاری داده‌ها و افزایش احتمال خطای انسانی در مغایرت‌گیری بین دو سیستم می‌شود.

چالش فنی دوم مربوط به ماهیت دارایی‌های شهرداری‌هاست؛ شهرداری‌ها مالک شبکه‌های گسترده‌ای از دارایی‌های عمومی و زیرساختی هستند که ارزش‌گذاری آن‌ها پیچیده و پرهزینه است (عبدالله‌زاده‌جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). تعیین ارزش اولیه، برآورد عمر مفید واقعی و محاسبه استهلاک سالانه برای میلیون‌ها متر شبکه فاضلاب، پیاپی یا فضای سبز، نیازمند زیرساخت‌های فنی نقشه‌برداری و مستندسازی دقیق است که عموماً در شهرداری‌ها وجود ندارد. بدون ثبت دقیق این دارایی‌ها، گزارش مالی مبتنی بر تعهد، فاقد دقت لازم در نمایش ترازنامه خواهد بود و عملاً فقط بخشی از تعهدات و دارایی‌های کوتاه‌مدت شناسایی می‌شوند. در حوزه چالش‌های اجرایی، مسئله اصلی، ادغام استانداردهای جدید با فرآیندهای عملیاتی موجود است؛ فرآیندهای تدارکات، اجرای پروژه‌های عمرانی، و حتی جمع‌آوری عوارض، اغلب فاقد نقاط کنترلی داخلی کافی برای فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز برای گزارشگری تعهدی در زمان مناسب هستند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). برای مثال، در

پروژه‌های سرمایه‌گذاری، زمان دقیق تکمیل یا انتقال کنترل دارایی به شهرداری که مبنای شناسایی دارایی ثابت است، ممکن است به درستی مستندسازی نشود، در نتیجه ثبت دارایی در ترازنامه با تأخیر یا اشتباه صورت می‌گیرد. این تأخیر در ثبت، ارتباط بین گزارش عملکرد و گزارش وضعیت مالی را مختل می‌کند.

چالش اجرایی دیگر، مدیریت حجم عظیم اطلاعات مربوط به تعهدات احتمالی و قراردادهای بلندمدت است؛ شهرداری‌ها با تعداد زیادی قرارداد با پیمانکاران خدمات شهری یا تعهدات بیمه‌ای و بازنشستگی مواجه هستند که نیاز به ارزیابی مستمر دارد (پیش‌دار، ۲۰۲۵). اجرای دقیق الزامات افشای تعهدات احتمالی نیازمند سازوکارهای حقوقی و مالی است که به طور منظم وضعیت این تعهدات را پایش کرده و تغییرات در احتمال وقوع آن‌ها را به واحد حسابداری گزارش دهند. در غیاب یک فرآیند نظارتی مستمر، این تعهدات در گزارشگری مالی نادیده گرفته می‌شوند و شهرداری از تصویر واقعی ریسک‌های آتی خود بی‌اطلاع می‌ماند. اما شاید بزرگ‌ترین دسته از چالش‌ها، موانع انسانی باشند؛ این موانع شامل کمبود دانش تخصصی، مقاومت در برابر تغییر، و نرخ بالای جابجایی کارکنان است. دانش حسابداری تعهدی در میان کارکنان میانی و عملیاتی شهرداری‌ها، که اغلب با رویکردهای نقدی آموزش دیده‌اند، ضعیف است (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). نیاز به آموزش‌های مستمر و تخصصی برای درک مفاهیمی مانند ارزش فعلی، استهلاک، و شناخت درآمد در مبنای تعهدی، بسیار بالاست، اما تخصیص منابع مالی کافی برای این آموزش‌ها در بودجه‌های شهرداری‌ها همیشه با مشکل مواجه است.

مقاومت در برابر تغییر، یک چالش فرهنگی ریشه‌دار در بسیاری از سازمان‌های دولتی است؛ کارکنان اغلب سیستم‌های جدید را به عنوان تهدیدی برای امنیت شغلی یا افزایش بار کاری خود تلقی می‌کنند، به ویژه اگر اجرای استانداردها منجر به افزایش شفافیت شود که ممکن است سوابق عملکرد گذشته را زیر سؤال ببرد (مالکی‌پور و شریف‌زادگان، ۲۰۲۰). این مقاومت، خود را در قالب تأخیر عمدی در ارائه داده‌ها، تفسیر به نفع وضعیت موجود، یا عدم همکاری با تیم‌های اجرایی نشان می‌دهد و شکست پروژه را رقم می‌زند. علاوه بر این، نبود نیروی انسانی متخصص در پست‌های کلیدی حسابداری، یک واقعیت تلخ در بسیاری از شهرداری‌های کوچک و متوسط است؛ این شهرداری‌ها اغلب قادر به جذب یا حفظ حسابداران ارشد با تجربه در زمینه حسابداری بخش عمومی پیشرفته نیستند، زیرا حقوق و مزایای بخش دولتی جذابیت کافی را ندارد (شیعه و علیزاده، ۲۰۲۰). این امر باعث می‌شود که پست‌های حساس مالی توسط افرادی پر شوند که فاقد درک لازم برای اجرای دقیق استانداردها هستند و در نتیجه، اتکای سیستم به مشاوران خارجی یا گزارشگری سطحی افزایش یابد. در نهایت، چالش ناشی از نحوه برخورد با درآمدهای غیرعملیاتی و واگذاری‌ها نیز فنی و اجرایی است؛ شهرداری‌ها درآمدهای غیرمرتبط با خدمات اصلی خود مانند فروش زمین‌های مازاد یا اجاره املاک را کسب می‌کنند که نحوه شناسایی و گزارشگری آن‌ها در چارچوب تعهدی نیازمند دقت است (سیف و همکاران، ۲۰۱۵). اگر این درآمدها به اشتباه به عنوان درآمد عملیاتی اصلی طبقه‌بندی شوند، تصویر پایداری مالی شهرداری را نادرست نشان می‌دهند و برنامه‌ریزی بلندمدت برای پوشش هزینه‌های خدماتی ضروری را مختل می‌سازند.

۵: تأثیر اجرای استانداردها بر شفافیت مالی و پاسخ‌گویی

اجرای صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به طور مستقیم و بنیادین، سطح شفافیت مالی شهرداری‌ها را ارتقا می‌دهد؛ شفافیت در این زمینه به معنای فراهم آوردن اطلاعات کافی و قابل فهم برای تمام ذینفعان در مورد وضعیت مالی واقعی نهاد عمومی است (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹). در مدل‌های سنتی مبتنی بر مبنای نقدی، شهرداری‌ها می‌توانستند با مدیریت زمان‌بندی پرداخت‌ها و دریافت‌ها، تصویری خوش‌بینانه از سلامت مالی خود ارائه دهند، در حالی که تعهدات بلندمدت انباشته می‌شدند؛ اما استانداردهای مبتنی بر تعهد، این امکان را از مدیران سلب می‌کند. یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های شفافیت

که توسط استانداردهای جدید تقویت می‌شود، افشای کامل دارایی‌ها و بدهی‌هاست؛ شناسایی دارایی‌های غیرجاری شهرداری، به‌ویژه دارایی‌های زیرساختی مانند شبکه‌های آب، فاضلاب، و فضاهای عمومی که قبلاً در ترازنامه لحاظ نمی‌شدند، باعث می‌شود که ارزش واقعی ثروت عمومی تحت مدیریت شهرداری مشخص گردد (اکبری نعمت‌اله و موذن جمشیدی، ۲۰۱۱). این افشاگری، نه تنها دارایی‌های موجود را روشن می‌سازد، بلکه زمینه را برای برنامه‌ریزی برای نگهداری و جایگزینی آن‌ها فراهم می‌آورد، چرا که مدیریت شهری موظف به گزارش هزینه‌های استهلاک این دارایی‌ها می‌شود.

افزایش پاسخ‌گویی (Responsiveness) نیز نتیجه مستقیم شفافیت بهبود یافته است؛ پاسخ‌گویی در بخش عمومی به این معناست که مدیران باید بتوانند به پرسش‌های ذینفعان در خصوص نحوه استفاده از منابع برای دستیابی به اهداف اجتماعی پاسخ دهند (معطوفی، ۲۰۱۷). هنگامی که هزینه‌های واقعی ارائه هر خدمت (مانند جمع‌آوری زباله یا نگهداری پارک‌ها) بر اساس مبنای تعهدی محاسبه و گزارش می‌شود، شهروندان می‌توانند قضاوت کنند که آیا شهرداری منابع را با کارایی لازم مصرف کرده است یا خیر. این سطح از اطلاعات، ابزاری قدرتمند برای نظارت عمومی و جلوگیری از سوءاستفاده یا هدر رفت منابع فراهم می‌آورد. تأثیر اجرای استانداردها بر بهبود افشای تعهدات احتمالی و قراردادهای بلندمدت، به طور خاص بر تقویت پاسخ‌گویی در برابر ریسک‌های مالی آینده تمرکز دارد (هاشمی فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰). عدم افشای بدهی‌های ضمانتی یا قراردادهای اجاره‌ای که ماهیت خرید دارند، پنهان‌کاری مالی محسوب می‌شود. استانداردهای مدرن بخش عمومی ایجاب می‌کنند که این تعهدات با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر تحلیل ارزش فعلی، به صورت مبالغی در ترازنامه یا یادداشت‌های توضیحی درج شوند؛ این امر به ذینفعان این امکان را می‌دهد که میزان بدهی‌های آتی شهرداری را پیش از آنکه به صورت نقدینگی ظاهر شوند، ارزیابی نمایند.

شفافیت در گزارشگری درآمدها نیز تحول می‌یابد؛ در مبنای تعهدی، درآمدهایی که شهرداری حق دریافت آن‌ها را کسب کرده است (حتی اگر هنوز وصول نشده باشند)، شناسایی می‌شوند، که این امر از گزارش‌دهی کاذب درآمد و ایجاد کسری‌های پنهان جلوگیری می‌کند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). برای مثال، درآمدهای حاصل از پروژه‌های عمرانی که به صورت مشارکت بخش خصوصی انجام شده و سهم شهرداری از درآمد آینده تضمین شده است، باید به درستی ثبت شوند. این رویکرد، گزارشگری را از سطح یک «دفتر دریافت و پرداخت» به یک «بازار مدیریت مالی استراتژیک» ارتقا می‌دهد. پیچیدگی‌های فنی اجرای استانداردها، به‌ویژه در مورد ارزش‌گذاری دارایی‌ها، می‌تواند به عنوان عاملی در کاهش شفافیت عمل کند اگر به درستی مدیریت نشود (پیش‌دار، ۲۰۲۵). شفافیت صرفاً به معنای انتشار اطلاعات نیست، بلکه به معنای انتشار اطلاعات قابل فهم است؛ اگر شهرداری از روش‌های ارزش‌گذاری پیچیده استفاده کند و آن را به طور کامل توضیح ندهد، گزارش نهایی ممکن است برای شهروندان عادی یا حتی ناظران غیرمتخصص مبهم باقی بماند. بنابراین، همراه با اجرای استانداردها، باید یک برنامه مستمر برای ساده‌سازی و تبیین مفاهیم پیچیده مالی برای عموم شهروندان وجود داشته باشد.

ارتباط میان شفافیت و کاهش فرصت‌های فساد نیز یک جنبه مهم پاسخ‌گویی است؛ هرچه اطلاعات مالی شهرداری دقیق‌تر، به موقع‌تر و جامع‌تر منتشر شود، فرصت برای سوءاستفاده از اطلاعات، معاملات پنهانی، یا تأخیر عمدی در ثبت درآمدها کاهش می‌یابد (عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). شفافیت مالی، به طور ذاتی یک لایه حفاظتی قوی در برابر تصمیمات غیرشفاف و غیرمسئولانه مدیریتی ایجاد می‌کند، زیرا هر تصمیم مالی در معرض دید عموم و نهادهای نظارتی قرار می‌گیرد. در نهایت، اجرای استانداردها به پاسخ‌گویی کمک می‌کند تا از سطح مالی صرف فراتر رود و به سطح عملکردی و خدماتی گسترش یابد؛ گزارش‌های مالی تعهدی می‌توانند با شاخص‌های عملکردی تلفیق شوند تا به پرسش‌هایی مانند «آیا هزینه‌های صرف شده برای نگهداری فضای سبز، منجر به بهبود کیفیت پارک‌ها شده است؟» پاسخ دهند (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). این تلفیق اطلاعات،

شهرداری را وادار به سنجش کارایی منابع در راستای اهداف خدماتی می‌نماید و پاسخ‌گویی را از یک وظیفه شکلی به یک ابزار مدیریت عملکردی تبدیل می‌کند.

۶: نقش استانداردهای حسابداری در انضباط بودجه‌ای و مدیریت درآمد پایدار

یکی از مهم‌ترین منافع اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، توانایی آن در تقویت انضباط بودجه‌ای بلندمدت و تضمین پایداری منابع مالی شهرداری‌ها است؛ انضباط بودجه‌ای فراتر از کنترل هزینه‌ها در دوره مالی جاری بوده و شامل تعهد به حفظ توان مالی در افق‌های زمانی طولانی‌تر است (سیف و همکاران، ۲۰۱۵). سیستم‌های حسابداری سنتی که عمدتاً بر مبنای نقدی متمرکز بودند، به دلیل عدم شناسایی هزینه‌های استهلاک و تعهدات آتی، اغلب منجر به تصویری مصنوعی از مازاد بودجه می‌شدند که در واقع کسری‌های ساختاری را پنهان می‌کرد. استانداردهای مبتنی بر تعهد، با وادار کردن شهرداری به شناسایی هزینه‌های استهلاک دارایی‌های عمرانی در هر دوره، یک محدودیت داخلی بر مصرف منابع اعمال می‌کنند؛ اگر شهرداری قصد توسعه زیرساخت‌ها را داشته باشد، باید اطمینان حاصل کند که درآمدهای عملیاتی جاری، علاوه بر پوشش هزینه‌های جاری، توانایی بازسازی یا جایگزینی دارایی‌های مستهلک شده را نیز در بلندمدت فراهم می‌آورند (نوابین، ۲۰۱۲). این الزام، از اتکا به فروش دارایی‌های موجود برای تأمین هزینه‌های جاری جلوگیری کرده و مدیریت شهری را به سمت حفظ و نگهداری بهینه منابع سوق می‌دهد که رکن اساسی انضباط مالی است.

در حوزه مدیریت درآمد پایدار، استانداردهای حسابداری نقش تعیین‌کننده‌ای در شناسایی دقیق حق شهرداری بر درآمدهای آتی ایفا می‌کنند؛ بسیاری از منابع درآمدی شهرداری‌ها، مانند عوارض ساخت و ساز یا پروانه‌های ساختمانی، در طول فرآیند صدور و اجرا شناسایی می‌شوند، نه صرفاً در زمان دریافت وجه (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). اجرای تعهدی تضمین می‌کند که درآمدهای قطعی شده، حتی اگر وصول آن‌ها به تعویق بیفتد، به عنوان دارایی‌های دریافتنی ثبت شوند. این امر تصویر دقیق‌تری از ظرفیت مالی واقعی شهرداری فراهم می‌آورد و امکان برنامه‌ریزی برای پروژه‌های سرمایه‌گذاری بزرگ را تقویت می‌کند.

ارتباط مستقیم میان گزارشگری تعهدی و مدیریت بدهی‌ها بسیار قوی است؛ هنگامی که استانداردهای حسابداری الزام می‌کنند تعهدات بلندمدت و ضمانت‌های مالی به طور واضح در ترازنامه گزارش شوند، مدیریت شهری ناچار به مدیریت فعالانه این بدهی‌ها خواهد شد (عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). در سیستم نقدی، مدیران ممکن بود با استقراض کوتاه‌مدت یا عدم ثبت رسمی بدهی‌های بزرگ، از نظارت مستقیم فرار کنند، اما افشای این بدهی‌ها، هزینه‌های بهره آتی و ریسک‌های مالی مرتبط را به طور شفاف به ذینفعان نشان می‌دهد و فشار مثبتی برای کاهش استقراض‌های غیرضروری ایجاد می‌کند. چالش‌های درآمدی ناشی از درآمدهای غیرعملیاتی نیز با استانداردهای جدید بهتر مدیریت می‌شود؛ درآمدهایی که از فروش یا واگذاری دارایی‌های غیرضروری به دست می‌آیند، باید به وضوح از درآمدهای حاصل از ارائه خدمات اصلی تفکیک شوند تا پایداری درآمد عملیاتی شهرداری سنجیده شود (پیش‌دار، ۲۰۲۵). اگر شهرداری به دلیل عدم شناسایی دقیق هزینه‌های عملیاتی، درآمدهای فروش دارایی را به اشتباه در پوشش هزینه‌های جاری به کار گیرد، در بلندمدت با کسری مواجه خواهد شد زیرا منابع یکبار مصرف، جایگزین جریان درآمدی مستمر نشده‌اند.

علاوه بر این، استانداردهای حسابداری بخش عمومی با ایجاد چارچوب‌هایی برای گزارشگری بودجه‌های چندساله و تفکیک بین منابع محدود شده (Restricted Funds) و منابع عمومی، انضباط در تخصیص منابع را تقویت می‌کنند (هاشمی‌فیض‌آبادی و

فیض آبادی، ۲۰۲۰). بسیاری از درآمدهای شهرداری‌ها (مانند عوارض مشخص برای نگهداری فضای سبز) دارای محدودیت مصرف هستند؛ گزارشگری مبتنی بر تعهد کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود این منابع دقیقاً برای همان هدف تخصیص یافته‌اند و مدیران نتوانند این وجوه را برای اهداف غیرمرتبط دیگر هزینه کنند، که این امر از تخلفات بودجه‌ای جلوگیری می‌کند.

نقش این استانداردها در افزایش قابلیت مقایسه عملکرد مالی شهرداری‌ها، عاملی کلیدی در انضباط بودجه‌ای محسوب می‌شود (مالکی‌پور و شریف‌زادگان، ۲۰۲۰). هنگامی که عملکرد مالی شهرداری‌ها بر اساس یک زبان مشترک حسابداری گزارش می‌شود، نهادهای نظارتی و شهروندان می‌توانند به سادگی شهرداری‌هایی را که در زمینه کنترل هزینه‌ها یا درآمدزایی پایدار ضعیف عمل می‌کنند، شناسایی کرده و از طریق اعمال فشار نظارتی یا انتخاب عمومی، آن‌ها را به بهبود فرآیندهای بودجه‌ریزی تشویق نمایند. در نهایت، انضباط بودجه‌ای به معنای تخصیص منابع بر اساس اولویت‌های استراتژیک و نه صرفاً بر اساس منابع نقدی موجود است؛ اجرای صحیح استانداردهای تعهدی، با ارائه دید جامع از منابع و تعهدات، به برنامه‌ریزی استراتژیک کمک می‌کند و باعث می‌شود تصمیم‌گیری‌ها کمتر تحت تأثیر تنگناهای کوتاه‌مدت نقدینگی قرار گیرد (شیعه و علیزاده، ۲۰۲۰). این تغییر دیدگاه از مدیریت نقدینگی به مدیریت منابع بلندمدت، محور اصلی ارتقای انضباط مالی در شهرداری‌ها مبتنی بر الزامات حسابداری نوین است.

۷: ارتباط شفافیت مالی با اعتماد شهروندان و حکمرانی شهری

ارتباط دوسویه میان شفافیت مالی شهرداری‌ها و میزان اعتماد شهروندان به حکمرانی شهری، یک اصل پذیرفته شده در ادبیات مدیریت عمومی است؛ شفافیت، به عنوان نتیجه ملموس اجرای صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی، سنگ بنای مشروعیت نظام مدیریت شهری محسوب می‌شود (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹). زمانی که شهروندان و ذینفعان به طور منظم به اطلاعات مالی دقیق، کامل و قابل فهم درباره وضعیت دارایی‌ها، هزینه‌های خدماتی و تعهدات آتی شهرداری دسترسی پیدا می‌کنند، سطح درک آن‌ها از عملیات شهرداری افزایش یافته و سوءظن‌ها کاهش می‌یابد. شفافیت مالی، به ویژه در زمینه نحوه کسب درآمدها، نقش حیاتی در تقویت اعتماد عمومی ایفا می‌کند؛ شهرداری‌ها منابع درآمدی خود را عمدتاً از طریق اخذ عوارض محلی و مالیات‌های مستقیم از شهروندان به دست می‌آورند، و اگر فرآیند محاسبه، وصول و ثبت این درآمدها شفاف نباشد، شهروندان این باور را پیدا می‌کنند که ممکن است بخش‌هایی از درآمدها به نفع گروه خاصی از منافع یا به دلیل عدم نظارت، نادیده گرفته شده باشند (معطوفی، ۲۰۱۷). اجرای استانداردهای تعهدی که درآمدهای قطعی شده را ثبت می‌کنند، امکان نظارت بر فرآیند وصول را برای عموم فراهم می‌سازد و حس عدالت را تقویت می‌کند.

تأثیر شفافیت بر حکمرانی شهری از طریق بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری نیز مشهود است؛ هنگامی که اطلاعات مالی قابل اعتماد هستند، شوراها و نهادهای نظارتی می‌توانند تصمیمات آگاهانه‌تری در مورد قیمت‌گذاری خدمات، اولویت‌بندی پروژه‌های عمرانی، و اعطای مجوزها اتخاذ کنند (اکبری نعمت‌اله و موذن جمشیدی، ۲۰۱۱). تصمیمات مبتنی بر داده‌های شفاف، کمتر تحت تأثیر منافع کوتاه‌مدت یا لابی‌گری‌های خاص قرار می‌گیرند، که این امر به نوبه خود، اعتماد شهروندان به بی‌طرفی و شایستگی مدیران را افزایش می‌دهد. یکی از مؤلفه‌های کلیدی که شفافیت آن باید تقویت شود، گزارشگری هزینه‌های عملیاتی واقعی است؛ شهروندان مایلند بدانند که آیا حق‌الزحمه‌ای که برای دریافت یک مجوز پرداخت کرده‌اند، صرف هزینه‌های اداری مربوط به آن شده یا خیر (پیش‌دار، ۲۰۲۵). استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تفکیک هزینه‌ها بر اساس نوع خدمت و استفاده از مبنای تعهدی برای لحاظ کردن استهلاک زیرساخت‌ها، این امکان را فراهم می‌آورند که هزینه واقعی هر خدمت

محاسبه شود. این اطلاعات، مبنایی برای گفتگوهای سازنده میان شهروندان و شهرداری در خصوص سطح قابل قبول خدمات و قیمت‌گذاری عادلانه ایجاد می‌کند.

از منظر مدیریت ریسک، شفافیت در افشای بدهی‌های بلندمدت، نقش مستقیمی در اعتماد شهروندان دارد؛ پنهان کردن بدهی‌های سنگین زیربنایی یا تعهدات بازنشستگی، در واقع انتقال بار مالی بر دوش نسل‌های آینده شهروندان است (عبدالله‌زاده‌جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). افشای این موارد، هرچند ممکن است در کوتاه‌مدت موجب نارضایتی عمومی شود، اما نشان‌دهنده صداقت مدیریتی و تعهد به پایداری مالی است که در بلندمدت، اعتماد را به پایه و اساس محکمی استوار می‌سازد. ارتباط شفافیت با کاهش فساد، به طور مستقیم بر اعتماد اجتماعی تأثیر می‌گذارد؛ فساد اغلب در فضاهای تاریک مالی و در جایی که اطلاعات به طور گزینشی و غیرشفاف منتشر می‌شوند، رشد می‌کند (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). با الزام شهرداری‌ها به استفاده از یک زبان حسابداری واحد و افشای کامل معاملات عمده، ابزارهای لازم برای کشف هرگونه تراکنش مشکوک فراهم شده و این امر بازدارندگی قوی ایجاد می‌کند.

با این حال، اجرای استانداردها باید همراه با آموزش جامعه محلی باشد تا شفافیت به نتایج مطلوب دست یابد؛ اگر شهرداری گزارش‌های مالی بسیار دقیقی را بر اساس مبنای تعهدی منتشر کند، اما شهروندان قادر به درک معنای ترازنامه یا تفاوت بین درآمد نقدی و تعهدی نباشند، این شفافیت به هدف نهایی خود نخواهد رسید (هاشمی‌فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰). لذا، حکمرانی شهری مؤثر نیازمند آن است که شهرداری‌ها نه تنها اطلاعات را منتشر کنند، بلکه برای تفسیر و فهم عمومی آن نیز تسهیلات فراهم آورند. در نهایت، اجرای موفق این استانداردها به شکل‌گیری یک فرهنگ پاسخ‌گویی نهادینه‌شده کمک می‌کند؛ هنگامی که اطلاعات مالی به طور منظم و بدون اعمال فشار، برای ارزیابی عملکرد منتشر می‌شود، مدیران درونی می‌شوند که باید برای هر اقدامی که انجام می‌دهند، دلایل و شواهد کافی ارائه دهند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). این فرهنگ، فراتر از صرفاً پیروی از قوانین، منجر به ارتقای کلی کیفیت حکمرانی شهری و افزایش مشارکت فعال شهروندان در فرآیندهای مالی محلی می‌گردد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

نتایج حاصل از ارزیابی جامع چالش‌ها و الزامات اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌ها نشان می‌دهد که این گذار از مبنای نقدی به تعهدی، یک پروژه صرفاً فنی نیست، بلکه یک تحول ساختاری و فرهنگی عمیق است که موفقیت آن وابسته به هماهنگی میان ابعاد نهادی، سازمانی و انسانی است. مهم‌ترین یافته‌های این پژوهش بر وجود شکاف قابل توجه میان الزامات تئوریک استانداردها و توانمندی‌های عملیاتی شهرداری‌ها تأکید دارد؛ این شکاف عمدتاً ناشی از نبود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات یکپارچه، کمبود نیروی انسانی متخصص در مفاهیم پیشرفته حسابداری تعهدی، و مهم‌تر از همه، عدم انطباق کامل چارچوب‌های قانونی بودجه‌ای موجود با مبنای گزارشگری تعهدی است (سهرابی و صفری آرزو، ۲۰۱۹؛ معطوفی، ۲۰۱۷). بدون حل این مشکلات ریشه‌ای، گزارشگری مالی شهرداری‌ها همواره از شفافیت کامل فاصله خواهد داشت و اعتماد شهروندان به طور کامل جلب نخواهد شد.

تأثیر اجرای موفق این استانداردها بر سه محور کلیدی یعنی شفافیت، انضباط بودجه‌ای و اعتماد عمومی تأیید می‌شود؛ شفافیت، از طریق افشای کامل دارایی‌های زیرساختی و تعهدات بلندمدت، مدیریت ریسک مالی شهرداری را به شدت بهبود می‌بخشد و پاسخ‌گویی را تقویت می‌کند (محمدی و همکاران، ۲۰۲۲). انضباط بودجه‌ای نیز با وادار کردن مدیریت به لحاظ کردن هزینه‌های

استهلاک و حفظ منابع پایدار، از اتخاذ تصمیمات کوتاه‌مدت که منجر به انباشت بدهی برای نسل‌های آتی می‌شود، جلوگیری می‌نماید (سیف و همکاران، ۲۰۱۵). این دو عامل، یعنی شفافیت و انضباط، به صورت یک زنجیره علی و معلولی، مشروعیت نهاد شهری را در منظر شهروندان افزایش داده و مشارکت آن‌ها را تسهیل می‌کنند (هاشمی فیض‌آبادی و فیض‌آبادی، ۲۰۲۰).

بر اساس یافته‌های فوق و با در نظر گرفتن موانع اجرایی شناسایی شده در بخش‌های فنی و انسانی، تدوین راهکارهای سیاستی مؤثر نیازمند تمرکز بر چند حوزه راهبردی است. نخست، در حوزه نهادی و قانونی، ضروری است که دولت مرکزی با صدور قوانین بالادستی، انطباق کامل بین بودجه‌ریزی سالانه (نقدی) و گزارشگری مالی (تعهدی) را الزامی سازد و فرآیند تهیه «گزارش عملکرد جامع شهرداری» را به یک الزام قانونی غیرقابل چشم‌پوشی تبدیل کند (تفضیلی علیرضا و همکاران، ۲۰۲۳). نهادهای نظارتی باید اختیارات بیشتری برای الزام شهرداری‌ها به اصلاح گزارش‌های مغایر با استانداردها کسب نمایند. دوم، در زمینه الزامات سازمانی و فنی، سرمایه‌گذاری هدفمند و متمرکز در توسعه نرم‌افزارهای حسابداری یکپارچه که بتوانند فرآیندهای ثبت دارایی‌ها، محاسبه استهلاک و شناسایی تعهدات را به صورت خودکار پشتیبانی کنند، یک اولویت حیاتی است (خمر و جوادیان، ۲۰۱۶). همچنین، شهرداری‌ها باید ملزم به انجام ارزیابی جامع دارایی‌های ثابت و زیرساختی خود باشند و این اطلاعات را به صورت دوره‌ای به‌روزرسانی کنند تا مبنای گزارشگری تعهدی از استحکام لازم برخوردار باشد (پیش‌دار، ۲۰۲۵).

سوم، در رابطه با چالش‌های انسانی، تدوین یک برنامه آموزشی ملی و مستمر برای ارتقاء دانش حسابداری بخش عمومی در میان مدیران و کارکنان مالی شهرداری‌ها امری ضروری است؛ این آموزش‌ها باید بر مفاهیم پیچیده تعهدی، ارزش‌گذاری و افشای مناسب تمرکز یابند و نتایج آن باید در ارزیابی عملکرد کارکنان لحاظ شود (مالکی پور و شریف‌زادگان، ۲۰۲۰). همچنین، ایجاد مشوق‌های شغلی و مالی برای جذب و نگهداری متخصصین در پست‌های کلیدی مالی، می‌تواند به کاهش وابستگی به نیروی انسانی کم‌تجربه کمک کند. چهارم، برای تقویت شفافیت و اعتماد، شهرداری‌ها باید استراتژی‌های فعالانه‌ای برای ساده‌سازی و ترویج گزارش‌های مالی خود اتخاذ کنند؛ این امر شامل تهیه خلاصه‌های مدیریتی ساده، برگزاری جلسات عمومی برای توضیح گزارش‌ها، و استفاده از ابزارهای بصری برای ارائه مفاهیم پیچیده به شهروندان است (نواپین، ۲۰۱۲). اعتماد شهروندان در گروی فهم آن‌هاست، نه صرفاً انتشار اطلاعات حجیم و تخصصی. در نهایت، با توجه به تأکید استانداردها بر مدیریت درآمد پایدار، پیشنهاد می‌شود که در فرآیند تدوین بودجه‌های عمرانی، شهرداری‌ها الزاماً یک «تحلیل شکاف تعهدی» ارائه دهند که نشان دهد آیا جریان‌های درآمدی عملیاتی پیش‌بینی شده، قادر به پوشش هزینه‌های جاری و استهلاک دارایی‌های موجود و آتی هستند یا خیر (عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴). اجرای این پیشنهادات سیاستی، شهرداری‌ها را به سمت سیستمی کارآمدتر، پاسخگوتر و مورد اعتمادتر هدایت خواهد کرد که می‌تواند نقش محوری خود را در توسعه پایدار شهری ایفا نماید.

منابع

- سهرابی، صفری، آرزو. (۲۰۱۹). شناسایی و رتبه‌بندی مهم‌ترین روش‌های تأمین درآمدی پایدار شهرداری با استفاده از فنون MCDM (مطالعه موردی: شهرداری همدان). اقتصاد شهری، ۴(۲)، ۹۱-۱۱۰.
- معطوفی، علی‌رضا. (۲۰۱۷). شناسایی و اولویت‌بندی روش‌های درآمد پایدار در شهرداری گرگان با استفاده از روش AHP. مدیریت شهری نوین، ۵(۱۸)، ۱۱۷-۱۴۲.
- تفضلی علیرضا، دالمن پور محمد، امامی میبیدی علی، رحیم زاده اشکان. (۲۰۲۳). ارزیابی روش‌های تأمین مالی در شهرداری‌ها و معرفی روش مناسب.

- هاشمی فیض آبادی، سیدمهدی، فیض آبادی، اکرم. (۲۰۲۰). مشکلات و پیشنهادات برای درآمد پایدار شهری با نگاه اقتصاد مقاومتی. مطالعات طراحی شهری و پژوهش‌های شهری، ۱۲(۳)، ۳۱-۴۴.
- پیش‌دار. (۲۰۲۵). مدیریت بهره‌وری املاک و دارایی‌های شهری، کلید افزایش درآمد پایدار شهرداری. پژوهشهای جدید در مدیریت و حسابداری، ۹۷(۱۱)، ۱۷۵-۱۸۰.
- عبدالله‌زاده جمال‌آبادی، امیرحسین، تقوایی. (۲۰۲۴). تبیین و محاسبه سهم انواع عوارض کسب‌وکار در ساخت مسکن؛ موردپژوهشی: پروانه‌های شهرسازی شهرداری تهران در سال ۱۴۰۲. اقتصاد و برنامه ریزی شهری، ۲۰(۵)، ۶۴-۸۰.
- محمدی، اشرف، غلامی، حاجیان. (۲۰۲۲). بررسی راهکارهای تامین مالی پروژه در شهرداری شازند. مدیریت، حسابداری و اقتصاد، ۲۳(۶)، ۴۱-۴۸.
- سیف، اله مراد، نادری خورشیدی، صادقی مال امیری، منصور، رئیس، محبت. (۲۰۱۵). طراحی و تبیین نظام مدیریت مالیات محلی با رویکرد اسلامی (شهرداری تهران). مدیریت اسلامی، ۲۲(۲)، ۱۵۱-۱۸۳.
- نوایین، خدیجه. (۲۰۱۲). طراحی نظام مالیات بر درآمد املاک به کمک شهرداری ها. اقتصاد شهر، ۱۶(۴)، ۹۰-۹۷.
- اکبری نعمت اله، موذن جمشیدی سیده هما. (۲۰۱۱). تحلیل تاثیر هدفمند کردن یارانه ها بر درآمد و هزینه کلان شهرها (تشخیص فرایندها و تاثیرات بعد از اجرای هدفمند کردن یارانه ها؛ مطالعه موردی کلان شهر اصفهان).
- قسیمی، صلاح الدین، صیدی، سیروان، تکیه خواه، جاهده. (۲۰۲۳). ایجاد درآمدهای جدید و پایدار برای شهرداری‌ها (مطالعه موردی: شهرداری سنندج). فصلنامه مدیریت راهبردی در سیستم های صنعتی (مدیریت صنعتی سابق)، ۱۸(۶۴)، ۲۳-۳۵.
- شیعه، اسماعیل، علیزاده. (۲۰۲۰). راهکارهای تامین منابع درآمدی پایدار برای شهرداری های کشور. کنفرانس بین المللی مطالعات بین رشته ای در مدیریت و مهندسی، ۲(۲)، ۳۰۹۲-۳۱۰۹.
- مالکی‌پور، شریف‌زادگان. (۲۰۲۰). سنجش هزینه مبادله نهاد برنامه‌ریزی شهری، مورد پژوهشی طرح تفصیلی شهر اصفهان. اقتصاد شهری، ۱۵(۱)، ۶۵-۸۰.
- خمر، غلامعلی، جوادیان. (۲۰۱۶). پیش بینی میزان درآمد حاصل از دریافت عوارض شهری شهرداری‌ها با استفاده از مدل شبکه عصبی (مطالعه موردی: شهر زابل). فصلنامه علمی و پژوهشی پژوهش و برنامه ریزی شهری، ۶(۲۳)، ۲۱-۳۴.
- معروفی نقدهی، فخرالدین، امامی. (۲۰۱۷). ارائه مدل برنامه ریزی استراتژیک شهرداریها (مورد مطالعه شهرداری ملایر سال ۱۴۰۰-۱۳۹۶). آمایش محیط، ۱۰(۳۸)، ۱۱۹-۱۴۴.