

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز  
دوره‌ی پنجم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۲، پیاپی ۶۴/۳، صفحه‌های ۱۹۱-۲۱۷  
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

## بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها

دکتر غلامحسین مهدوی\*      مصطفی کاظم‌نژاد\*\*

دانشگاه شیراز

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌هاست. در این راستا، تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر پنج عامل، شامل افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی، بهبود مدیریت مالی، استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی و ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفت. داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل آماری فرضیه‌های پژوهش از ۹۱ شهرداری استان فارس و با استفاده از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۴۰ سوال گردآوری شد. یافته‌های پژوهش حاکی از تأثیر مثبت و معنادار تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بر مبنای کلیه‌ی عوامل پنج‌گانه بالاست. بنابراین، تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها ضروری است. افزون بر این، آزمودنی‌ها، تدوین استانداردهای حسابداری بیشترین تأثیر را بر بهبود فرآیند حسابرسی دارد.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها، افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرآیند حسابرسی، بهبود مدیریت مالی، پاسخگویی، ارزیابی عملکرد.

---

\* دانشیار حسابداری (نویسنده مسئول) [ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir)

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۵/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۵/۲

## ۱. مقدمه

در ایران، با پیروزی انقلاب اسلامی، بستر و راهکارهای مسئولیت پاسخ‌گویی مسئولان به مردم و شهروندان در قانون اساسی تعریف شد. حق دانستن از طرف مردم و الزام پاسخ‌گویی مسئولان به آنان در قانون تصریح و بر تحقق آن تأکید شده است. با این وجود، چگونگی اجرا و ارزیابی آن نیازمند به‌کارگیری ابزارهای مورد نیاز و تدوین و اجرای قوانین و مقررات الزام‌آور است. اگرچه نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، به عنوان یکی از ابزارهای اصلی تحقق و ارزیابی، مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی، از جمله شهرداری‌ها را بر عهده دارد و می‌تواند نقش درخور ملاحظه‌ای در تحقق این امر ایفا کند، ولی نظام حسابداری نهادهای عمومی کشور از کارایی چندانی برخوردار نیست و به تحول اساسی و تدوین استانداردهای حسابداری مربوط نیاز دارد. بنابراین، تدوین مبانی نظری و استانداردهای حسابداری مبتنی بر آن موجب می‌شود تا حسابداران در تهیه و تدوین گزارش‌های مالی با مشکل مواجه نشده و حساب‌برسان نیز، که بر اساس اصول و ضوابط پذیرفته شده حسابداری نسبت به گزارش‌های مالی قضاوت می‌کنند، راهنما و چارچوبی برای اظهارنظر در اختیار داشته باشند.

با توجه به اهمیت تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها، در این پژوهش تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی، بهبود مدیریت مالی، استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی عملکرد و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در شهرداری‌ها بررسی می‌شود. بنابراین، در ادامه‌ی مقاله، ابتدا مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش می‌شود؛ سپس، فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده بیان می‌شود. بخش آخر مقاله به بیان نتیجه‌گیری، محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده اختصاص دارد.

## ۲. مبانی نظری

### ۲-۱. ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها

با مراجعه به متون تخصصی حسابداری از قبیل کتب، نشریات و سایر پژوهش‌های علمی داخلی و خارجی در رابطه با موضوع پژوهش، موارد زیر به‌عنوان دلایل اصلی نیاز به استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها شناسایی شد:

۱. افزایش کیفیت گزارشگری مالی
۲. بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی
۳. بهبود مدیریت مالی
۴. استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت

#### پاسخگویی

۵. ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی؛ در ادامه به تشریح هر یک از دلایل بالا پرداخته می‌شود.

### ۱-۱-۲. افزایش کیفیت گزارشگری مالی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری-های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه اقتصادی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵: پیشگفتار). تهیه‌ی چنین اطلاعاتی زمانی امکان‌پذیر است که این اطلاعات بر ضوابط معتبری استوار باشد. یعنی، اگر سلیقه، قضاوت شخصی و تمایلات فردی، محور تهیه اطلاعات باشد، چنین اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی ثمربخش نیست؛ این ضوابط همان استانداردهای حسابداری است (بزرگ اصل، ۱۳۸۵: ۸). هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در زمینه اهمیت استانداردهای حسابداری در بخش دولتی و عمومی معتقد است که صورت‌های مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های وجوه نقد واحد را به طور منصفانه ارائه کند. فرض بر این است که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، در صورت نیاز همراه با افشای اضافی، منجر به ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌شود که منصفانه هستند و تقریباً در تمام شرایط، رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

قابل اجرا منجر به ارائه‌ی منصفانه می‌شود (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۰: ۳۶).

چالن<sup>۲</sup> و جفری<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) نیز هدف از هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری از طریق تدوین استانداردهای یک‌پارچه و مبتنی بر چارچوب نظری یکسان را هماهنگ کردن رویه‌ها و گزارش‌های حسابداری می‌دانند. آن‌ها هدف استانداردهای حسابداری را تهیه‌ی گزارش‌های مالی قابل حسابرسی، قابل مقایسه با سایر گزارش‌های داخلی، گزارش‌های سایر سازمان‌ها و همچنین بودجه می‌دانند. یکسان‌سازی روش‌های حسابداری موجب کاهش اشتباهات و افزایش اعتبار و کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود و همچنین در اختیار مقامات دولتی و بخش عمومی برای انتخاب روش‌های گزارش ارقام بودجه‌ای و واقعی به شکل دلخواه فرصتی قرار نمی‌دهد. از طرف دیگر، امکان حسابرسی گزارش‌های مالی نیز کیفیت و اعتبار این گزارش‌ها را افزایش خواهد داد. چالن و جفری معتقدند که اگر گزارش‌های مالی حاوی نتایج واقعی عملکرد دولت، حسابرسی شود و قابلیت مقایسه مستقیم با بودجه را داشته باشد، انگیزه‌ای برای مدیران ایجاد می‌شود تا کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی خود را افزایش دهند (ص. ۵۱). یافته‌های اغلب پژوهش‌های تجربی نیز حاکی از تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری مناسب بر کیفیت گزارشگری مالی است (کولبک<sup>۴</sup> و وارفیلد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰: ۶۱). تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری در شهرداری‌ها، شکل و محتوای اطلاعات ارائه شده را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد (اسکات<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸: ۱).

## ۲-۱-۲. بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی

حسابرسی برای پاسخگویی شهرداری‌ها به عموم ضروری است. حسابرسی و امور اطمینان‌دهی بسته به نوع و دامنه‌ی حسابرسی، یک ارزیابی مستقل، عینی و بی‌طرفانه از مباشرت، عملکرد و بهای سیاست‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولت فراهم می‌کند (کارول<sup>۷</sup> و مارلو<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹: ۵۰۵). اجرای حسابرسی در شهرداری‌ها یک الزام قانونی است (بهرامی و بهرامی، ۱۳۸۸: ۴۶۳). بر اساس ماده ۴۴ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها (۱۳۴۶)، حسابرسی شهرداری‌ها در سه مرحله انجام می‌شود: حسابرسی شهرداری قبل و بعد از خرج به

وسایله‌ی کارکنان ثابت شهرداری، حسابرسی به‌وسیله‌ی حسابداران قسم خورده یا متخصص که از طرف انجمن شهر انتخاب خواهند شد و رسیدگی نهایی به‌وسیله‌ی انجمن شهر از طریق بررسی گزارش‌های مالی و گزارش حسابرسان منتخب از طرف انجمن شهر. «هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند.» (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۸۸: ۴۱). بر اساس اولین استاندارد گزارشگری حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۹</sup> نیز گزارش حسابرس باید تصریح کند که صورت‌های مالی واحد تجاری مورد حسابرسی بر اساس اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری تهیه شده است یا خیر. دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۷) نیز معتقد است که «هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی، کسب اطمینان معقول از طریق اظهارنظر (یا ارائه عدم اظهارنظر) در این مورد است که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری یا مبنای جامع حسابداری دیگری غیر از اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه شده است یا خیر.» (ص. ۱۴). به طور کلی، در حسابرسی دولتی، حساب‌ها و اسناد قانونی و مالی هر سازمان دولتی، به منظور حصول اطمینان از صحت، دقت و اعتبار آن‌ها و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای و استانداردهای پذیرفته شده‌ی حسابداری دولتی در انجام و ثبت فعالیت‌های مالی، رسیدگی می‌شود (اقوامی و باباجانی، ۱۳۸۴: ۱۰۵). بنابراین، استانداردهای حسابداری معیار و مبنای حسابرسان در اجرای حسابرسی مالی و گزارش آن محسوب می‌شود. ماتز<sup>۱۱</sup> و شرف<sup>۱۲</sup> نیز در مورد اهمیت استانداردهای حسابداری به عنوان معیار حسابرسی مالی معتقدند و می‌گویند که حسابرسان به منظور «منصفانه» بودن صورت‌های مالی اساسی ارائه شده باید معیارهایی در اختیار داشته باشند. این معیارها همان اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری است. در صورت نبود اصول پذیرفته شده حسابداری، معیاری برای قضاوت درباره‌ی منصفانه بودن صورت‌های مالی ارائه شده وجود نخواهد داشت؛ چنانچه قضاوت حسابرسان بر مبنای معیارهای از قبل تعیین شده نباشد، قضاوتی شخصی است و هیچ‌گونه ارزشی ندارد (نقل از نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹: ۹).

قبل از تدوین استانداردهای ملی حسابداری برای مؤسسه‌های انتفاعی توسط سازمان حسابرسی، پراکندگی در مورد مبنا قرار دادن استانداردهای حسابداری در بین حساب‌برسان وجود داشت. این مسأله باعث می‌شد تا هر فرد یا هر گروه از حساب‌برسان، بر حسب وابستگی سازمانی یا اداری از استانداردهای حسابداری بین‌المللی، انگلیسی و یا آمریکایی استفاده کنند. این پراکندگی در استفاده از استانداردهای متفاوت حسابداری به ارائه‌ی گزارش‌هایی با روش‌ها و نتایج متفاوت می‌انجامید. وحدت رویه‌ی شکلی و محتوایی در گزارشگری حسابرسی در ایران وجود نداشت و همه‌ی این‌ها در مجموع، تأثیر نامطلوب بر اقتصاد کشور داشت (مهدوی و کارجوی‌رافع، ۱۳۸۴: ۱۳۳). به نظر می‌رسد به دلیل نبود استانداردهای حسابداری در شهرداری‌ها، هم اکنون چنین وضعی در مورد شهرداری‌ها مصداق دارد. وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نشانه توجه حسابداران و حساب‌برسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی بین تمام اعضای جامعه است. اگر حساب‌برسان آموزش تخصصی کافی دیده باشند و گزارش حسابرسی را بر اساس میزان رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه‌ی گزارش‌های مالی ارائه کنند، ضمن اعتباردهی به گزارش‌های مالی، بر موقعیت اجتماعی این حرفه نیز افزوده می‌شود و جامعه اهمیت روزافزونی برای حرفه‌ی حسابرسی قائل خواهد شد (برزیده و احمدی زاد، ۱۳۸۵: ۴۹). بنابراین، گزارش‌های مالی، نخست باید بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه شده باشد تا بتوان آن‌ها را به صورت اثربخشی حسابرسی کرد. یافته‌های پژوهش مجتهدزاده و مددی نعمتی (۱۳۸۴) نیز بیانگر اهمیت و اثربخشی استانداردهای حسابداری از دیدگاه حساب‌برسان است (ص. ۱۱۵)؛ افزون بر این، استانداردهای ملی حسابداری در مؤسسه‌های انتفاعی باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حساب‌برسان مستقل شده است (مهدوی و کارجوی‌رافع، ۱۳۸۴: ۱۳۲).

### ۳-۱-۲. بهبود مدیریت مالی

شیوه‌ی جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تفسیر اطلاعات حسابداری نقش اساسی در پیش‌بینی و برنامه‌ریزی مالی سازمان‌ها و در حقیقت مدیریت راهبردی آن‌ها دارد؛ زیرا این اطلاعات مبنای لازم برای تصمیم‌گیری و اتخاذ سیاست‌های آتی سازمان را فراهم می‌کند (ابریشم،

۱۳۸۷: ۳). همچنین، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵: پیشگفتار). اعضای شورای شهر و مدیران شهرداری در تصمیم‌های مالی مختلف شهر به اطلاعات مالی نیاز دارند. این تصمیم‌ها سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی شهر را رقم می‌زند و بنابراین در صورتی که تصمیم‌ها آگاهانه و مبتنی بر اطلاعات شفاف قابل مقایسه و با کیفیت نباشد، منابع اقتصادی تلف می‌شود و اقتصاد شهر آسیب می‌بیند (ابریشم، ۱۳۸۷: ۱۰). اطلاعات و گزارش‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهند بود که براساس ضوابط معتبر، یعنی استانداردهای حسابداری، تهیه شده باشد (مجتهدزاده و مددی نعمتی، ۱۳۸۴: ۱۱۷). افزون بر این، با توجه به این‌که فرآیند حسابرسی جزء اساسی مدیریت شفاف و کارا محسوب می‌شود، حسابرسی اثربخش رکن اساسی مدیریت عمومی نوین محسوب می‌شود.

اسکاگر<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۰) نیز معتقد است که بخشی از اطلاعات مورد نیاز عموم (اطلاعات مالی و غیرمالی) محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است. با وجود یک سیستم حسابداری دولتی مطلوب که به‌وسیله‌ی آن بتوان اطلاعات بهنگام، قابل اتکا و کامل در مورد فعالیت‌های بخش عمومی را برای عموم منتشر کرد، امکان نظارت مردم بر ارائه‌ی خدمات دولتی افزایش می‌یابد و در نتیجه، این جریان اطلاعات، محرک پویایی برای ایجاد مسئولیت بیشتر، بهبود عملکرد و مدیریت بخش دولتی و در نهایت اصلاح بخش عمومی خواهد بود (نقل از کردستانی، ۱۳۸۶: ۲۳). بنابراین، یکی از ابزارهای اساسی که جهت کنترل هزینه‌ها، برنامه‌ریزی امور و بودجه‌بندی فعالیت‌ها می‌تواند کارگشای دغدغه‌های فکری مدیران باشد، سیستم اطلاعات حسابداری و به عبارت بهتر اطلاعات حاصل از این سیستم است (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۸۷: ۱۵).

به‌رغم نقش مؤثر اطلاعات حسابداری در بهبود مدیریت مالی در مؤسسه‌های بخش عمومی و دولتی، تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدف‌های متعدد برنامه عمومی ملت به نحو مناسب را ندارد. برای مثال، سیستم

حسابداری موجود در هر یک از وزارت‌خانه‌ها یا سازمان‌های دولتی اطلاعات لازم برای مدیریت اقتصادی منابع و عملیات را ارائه نمی‌کند (مهدوی، ۱۳۷۹: ۴۳). نتایج پژوهش محمدمزاده و قاسمی (۱۳۸۳) نیز نشان می‌دهد که شهرداری‌ها به منظور نظم مالی و شفافیت بیشتر، به دستورالعمل حسابداری جامع و کامل براساس استانداردهای حسابداری و انجام حسابرسی واقعی و کامل نیاز دارند (ص. ۲۲).

#### ۴-۱-۲. استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای

##### مسئولیت پاسخگویی

مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر فعالیت‌های شهرداری‌ها، بر مبنای رابطه‌ی حق و الزام شکل گرفته است. مسئولیت پاسخگویی عمومی، شهرداری‌ها را ملزم می‌کند در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیم‌هایی که اتخاذ می‌کنند به شهروندان خود پاسخگو باشند. به همین دلیل، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی مستلزم دسترسی آزاد به اطلاعات و فراهم کردن اطلاعات شفاف برای شهروندان و نمایندگان منتخب آن‌ها است. حسابداری و گزارشگری مالی جزء لاینفک نظام پاسخگویی است که در قالب یک نظام هدفمند و بر پایه‌ی رابطه‌ی مسئولیت پاسخگویی عمومی عمل می‌کند (مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران، ۱۳۸۹: ۳). بنابراین، «نیاز به پاسخگویی و انجام کنترل، ضرورت طراحی و نگهداری نظام حسابداری در بخش دولتی را ایجاب می‌کند» (مهدوی، ۱۳۷۹: ۴۱). در تحلیل و طراحی نظام حسابداری برای شهرداری‌ها، علی‌رغم این که تمرکز اصلی بر عناصر تشکیل‌دهنده نظام حسابداری است، تعامل و ارتباط این نظام با سایر نظام‌های فعال درون نظام پاسخگویی عمومی و همچنین تعامل کلیه‌ی این نظام‌ها با نظام پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸: ۱۳).

حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، می‌تواند به ایفای نقش پرداخته و مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را در انجام این وظیفه مهم یاری دهد. در چنین شرایطی مبانی نظری و ساختار نظام حسابداری تحت تأثیر این نوع از مسئولیت پاسخگویی قرار گرفته و باید از ویژگی‌هایی برخوردار باشد که آن را به یک ابزار کارآمد برای ایفا و ارزیابی این مسئولیت تبدیل



کند. ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی نیازمند اطلاعات مالی و غیرمالی است. بنابراین، اطلاعات مالی استخراج شده از نظام حسابداری و گزارشگری مالی، به تنهایی قادر به ایفای آن نیست. آن چه که از نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی قابل انتظار است، آن است که این نظام بستر لازم برای ایفای این مسئولیت را فراهم کند. به عنوان نمونه، برای اثبات کارایی مصرف منابع مالی، محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی کالاها و خدمات، ثبت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و محاسبه‌ی استهلاک این قبیل دارایی‌ها در فرایند تولید کالا یا خدمت و تخصیص آن به بهای تمام شده امری اجتناب‌ناپذیر است. اگر نظام حسابداری و گزارشگری مالی از مبنای حسابداری، معیار اندازه‌گیری و استانداردهای حسابداری مناسب استفاده نکند، بستر لازم برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی فراهم نخواهد شد (همان مأخذ، صص ۱۲۰ و ۱۲۳). بنابراین، می‌توان ادعا کرد که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی، از طریق تدوین استانداردهای حسابداری، اجرای نظام‌های کارآمد حسابداری و گزارشگری مالی مناسب امکان‌پذیر است.

#### ۵-۱-۲. ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت

##### پاسخگویی

ارزیابی عملکرد در سازمان‌های دولتی نیز مشابه با سایر سازمان‌های انتفاعی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. تأکید مردم و نمایندگان آن‌ها برای دریافت اطلاعات درباره‌ی فعالیت‌های سازمان‌هایی که از منابع عمومی استفاده می‌کنند و الزام آن‌ها به پاسخگویی مالی و عملیاتی، نشان از اهمیت فرآیند ارزیابی عملکرد در سازمان‌های دولتی و عمومی دارد (لی<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۶: ۲۶). اهمیت ارزیابی عملکرد در مجموعه‌ی دولت به حدی است که هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا معیارهای عملکرد برای تدوین هدف‌ها، فعالیت‌های برنامه‌ریزی در جهت رسیدن به این هدف‌ها، تخصیص منابع به این هدف‌ها، ارائه و ارزیابی نتایج به منظور تعیین این که آیا آن‌ها پیشرفتی در حصول به هدف‌های معین شده داشته‌اند و همچنین تعدیل طرح‌های برنامه در جهت ارتقاء عملکرد را ضروری دانسته است (بهن<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۳: ۵۸۷). در ایران نیز هیأت وزیران در ماده ۲ آیین‌نامه ارزیابی عملکرد

دستگاه‌های اجرایی کشور مصوب سال ۱۳۸۲ ضرورت ارزیابی عملکرد را سنجش، ارزش-گذاری و قضاوت در خصوص عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور بر اساس قوانین و مقررات مربوط با رویکرد معیارهای اثربخشی، کارایی، اقتصادی و اخلاقی به منظور ارتقای کیفیت خدمات دولتی بیان کرده است و در دو بعد عمومی (شامل نظام‌های مدیریتی و شهروندمداری) و اختصاصی (شامل میزان تحقق هدف‌های کمی، سیاست‌های محوری و اجرایی دولت) به تشریح آن پرداخته است (آیین‌نامه ارزیابی عملکرد، ۱۳۸۲: ۷-۸).

ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی جزئی از فرآیند پاسخگویی را تشکیل می‌دهد. به این منظور پاسخگو باید اسناد مربوط و قابل اتکایی ارائه کند که نشان دهنده‌ی چگونگی انجام وظایف محوله باشد. پاسخگویی نیازمند اطلاعات وسیعی در مورد جنبه‌های مختلف عملکرد است که عناصر اساسی آن اندازه‌گیری صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (ویلسون<sup>۶</sup>، ۱۹۹۸: ۱۷۱). ارزیابی عملکرد به‌عنوان پل ارتباطی بین مردم و عملکرد دولت، نقش مهم و اساسی ایفا می‌کند. این وظیفه هنگامی به شکل مطلوب انجام می‌شود که معیارهای ارزیابی عملکرد افزون بر ارزیابی میزان خدمات ارائه شده به مردم بتواند در جهت کاهش هزینه‌ی خدمات عمومی (رعایت صرفه اقتصادی و کارایی) و همچنین ارزیابی میزان دستیابی به هدف‌های تعیین شده حرکت کند (رابینسون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۳: ۱۷۲).

با توجه به مطالب بیان شده، یکی از الزامات مهم در انجام ارزیابی عملکرد، وجود نظام اطلاعاتی است که نیازهای اطلاعاتی فرآیند ارزیابی عملکرد را مرتفع کند؛ نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یکی از مناسب‌ترین گزینه‌ها برای رفع این نیازهاست. به این منظور، باید نیازهای اطلاعاتی این گروه از استفاده‌کنندگان نیز در چارچوب نظری و هدف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دیده شود.

در حال حاضر، ایفای آخرین سطح از نردبان مسئولیت پاسخ‌گویی مورد نظر استوارت<sup>۸</sup>، در دستور کار شهرداری‌های ایران قرار دارد. این سطح از مسئولیت پاسخ‌گویی که پایین‌ترین سطح از مسئولیت پاسخ‌گویی را تشکیل می‌دهد، عمدتاً از نوع مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بوده و محتوای آن بر مشروعیت تحصیل و مصرف منابع مالی و رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای تأکید دارد. بدین ترتیب، شهرداری‌های ایران

ناگزیرند تحولی اساسی در نظام پاسخ‌گویی موجود ایجاد کنند و سطح آن را از مسئولیت پاسخ‌گویی مالی به مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی و در سطح برنامه و عملکرد ارتقا دهند. به بیان دیگر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در مورد عملکرد و برنامه‌های شهرداری‌ها باید در دستور کار قرار گیرد و انجام این امر مستلزم پیش‌بینی ساز و کارهای مناسب و فراهم شدن زمینه‌های لازم برای تحقق آن خواهد بود. بر اساس نظریه‌ی سیستم‌ها، تحول در نظام مسئولیت پاسخ‌گویی و ارتقای آن از سطح مالی به عملیاتی، مستلزم تحول اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و همچنین بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد خواهد بود که یکی از ابزارهای ایجاد این تحول، تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری است.

### ۳. پیشینه پژوهش

#### ۳-۱. پژوهش‌های داخلی

مهدوی و کارجوی‌رافع (۱۳۸۴) به «بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل» پرداختند. نتایج به‌دست آمده از پژوهش، نشان داد که استانداردهای ملی حسابداری باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل شده است. حکیمی‌نصف‌آبادی (۱۳۸۵) به «بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری (بر مبنای چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی دولتی» پرداخت. به‌منظور تعیین ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری (بر مبنای چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی دولتی تأثیر این استانداردها بر پنج عامل شامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارائه‌ی اطلاعات در ارتباط با ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارتقای خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی و همچنین بهبود فرآیند مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی دولتی در قالب پنج فرضیه مورد آزمون قرار گرفت؛ نتایج بدست آمده نشان‌دهنده‌ی تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی بر این عوامل بود.

بابکی (۱۳۸۵) به بررسی رابطه‌ی بین پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد در شهرداری‌های مشهد پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از وجود رابطه‌ی معنادار بین پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد بود. افزون بر این، از دیدگاه ارباب رجوع، پاسخ‌گویی عمومی، قانونی و عملکرد مناسب در شهرداری مشهد وجود نداشت، اما پاسخ‌گویی حرفه‌ای تا حدودی وجود داشت. از دیدگاه کارمندان، شهرداری مشهد از پاسخ‌گویی عمومی، قانونی، حرفه‌ای و عملکرد مناسب برخوردار است.

### ۲-۳. پژوهش‌های خارجی

چانی و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۲) به ارائه‌ی مدل‌هایی برای ارزیابی وضعیت مالی سازمان‌های دولتی، از جمله شهرداری‌ها، پرداختند. بررسی‌ها بیانگر این است که چندین شاخص ارزیابی وضعیت مالی وجود دارد که می‌تواند در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. به اعتقاد آن‌ها تنها شرط استفاده از این شاخص‌ها، در دسترس بودن اطلاعات قابل مقایسه و تهیه شده به روش‌های یکسان است. این امر تنها می‌تواند از طریق همسان‌سازی روش‌های حسابداری انجام شود که یکی از مؤثرترین راه‌کارهای آن، تدوین استانداردهای حسابداری است.

پینا<sup>۲۰</sup> و تورس<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۲) پس از بررسی توسعه روش‌های حسابداری دولتی برای حکومت‌های محلی در اسپانیا، به مقایسه‌ی آن روش‌ها با رویه‌های بین‌المللی و استانداردهای سایر کشورها پرداختند. یافته‌های مطالعه‌ی نظام‌های حسابداری دولتی در کشورهای امریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا و نیوزلند، بیانگر این است که تغییرات بنیادی در حسابداری دولتی از حسابداری حکومت‌های محلی و سازمان‌های تابعه‌ی آن‌ها آغاز شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که در حال حاضر نظام حسابداری و گزارشگری مالی حکومت‌های محلی اسپانیا مشابه با بسیاری از کشورهای توسعه یافته، براساس اصول پذیرفته شده حسابداری بنا نهاده شده و از طرف دیگر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز همخوانی دارد.

کولبک و وارفیلد (۲۰۰۸) به بررسی تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج بررسی طی سال‌های ۱۹۷۶ الی ۲۰۰۶ نشان داد که هیچ تفاوتی

در پراکندگی پیش‌بینی یا پایداری قبل و بعد از تدوین استانداردهای حسابداری مشاهده نمی‌شود. با این وجود مقدار خطای پیش‌بینی تحلیل‌گران پس از تدوین استانداردهای جدید کاهش می‌یابد که بیانگر بهبود اطلاعات برای تحلیل‌گران است. هم ضریب واکنش سود و هم معیار کیفیت ارقام تعهدی، همگام با گرایش به سوی تمرکز بر ترازنامه در استانداردهای حسابداری، کاهش یافت. در حالی که میزان ربط‌پذیری کلی حسابداری در طی این دوره کاهش یافته بود، افزایش میزان ربط‌پذیری معیارهای ترازنامه‌ای، حاکی از تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر کیفیت این اندازه‌گیری‌های حسابداری بود.

#### ۴. فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش، فرضیه‌های زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:

۱. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها باعث افزایش کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود.
۲. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها زمینه‌ی لازم را برای فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی فراهم می‌کند.
۳. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها باعث بهبود فرآیند مدیریت مالی شهرداری‌ها می‌شود.
۴. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها زمینه‌ی لازم را برای استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌کند.
۵. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بستر لازم را جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم می‌کند.

#### ۵. روش پژوهش و جامعه‌ی آماری

طرح‌های پژوهشی به دو دسته طرح‌های تجربی و شبه تجربی تقسیم می‌شوند. با توجه به ویژگی‌های هر یک از این طرح‌ها، موضوع این پژوهش در قالب طرح‌های پژوهشی شبه تجربی قرار می‌گیرد. جهت جمع‌آوری داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها با

توجه به موضوع پژوهش از روش پژوهش‌های پیمایشی استفاده شده است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۵ سؤال عمومی و ۴۰ سؤال تخصصی استفاده شد. در بخش نظری نیز به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز با توجه به موضوع پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است.

جامعه‌ی مورد بررسی این پژوهش را معاونان اداری و مالی، رؤسای حسابداری و حسابرسان داخلی کلیه‌ی شهرداری‌های استان فارس در سال ۱۳۸۹ تشکیل می‌دهد. بر اساس آمار و اطلاعات وزارت کشور، تعداد شهرداری‌های استان فارس در آبان‌ماه سال ۱۳۸۹، بالغ بر ۹۱ شهرداری است (سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور، ۱۳۸۹). در این پژوهش از هیچ‌گونه نمونه‌گیری استفاده نشد و کلیه‌ی شهرداری‌های استان فارس مورد بررسی قرار گرفته‌اند؛ به عبارت دیگر، نمونه‌ی آماری منطبق بر جامعه آماری است. در جامعه‌ی مورد بررسی، ۱۰۷ معاون اداری مالی و رئیس حسابداری و همچنین ۱۸ حسابرس داخلی وجود داشت. تعداد ۱۲۵ پرسش‌نامه توزیع شد و با پی‌گیری‌های مکرر، تعداد ۱۸ نفر از حسابرسان داخلی و ۶۹ نفر از معاونان اداری و مالی و رؤسای حسابداری به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند؛ بنابراین، نرخ برگشت پرسش‌نامه، حدود ۷۰ درصد است.

#### ۶. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی به‌دست آمده از پاسخ‌دهندگان، از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شده است. در این پژوهش، ابتدا برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» و «آزمون میان» در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون و سپس با استفاده از آزمون فریدمن به رتبه‌بندی میزان تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر هر یک از عوامل پرداخته شد. در پایان، از طریق آزمون‌های «کروسکال والیس»، «تحلیل واریانس یک طرفه (فیشر)»، آزمون

«t دو نمونه‌ای» و آزمون «من ویتنی» وجود یا عدم وجود رابطه‌ی معنادار بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه شامل جنسیت، سطح تحصیلات، رشته‌ی تحصیلی، سن و سابقه کار با فرضیه‌های پژوهش بررسی شده است.

در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۲۵ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد نمونه‌ی آماری انتخاب شده به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

سؤال‌ها	آزمون آلفای کرونباخ
فرضیه اول	۰/۸۴۴
فرضیه دوم	۰/۸۶۷
فرضیه سوم	۰/۷۹۹
فرضیه چهارم	۰/۷۷۴
فرضیه پنجم	۰/۷۵۳

## ۷. تجزیه و تحلیل نتایج

### ۷-۱. آمار توصیفی

بر اساس پرسش‌نامه‌های تکمیل شده و جمع‌آوری شده، ۸۲/۷٪ از آزمودنی‌ها (از ۸۷ نفر)، مرد و ۱۷/۳٪ آنان زن بودند. سن ۴۴/۸٪ از آن‌ها بین ۲۵-۳۵، ۳۹/۲٪ بین ۳۵-۴۵، ۱۲/۶٪ بین ۴۵-۵۵ و ۳/۴٪ بیشتر از ۵۵ سال بود. ۸۳/۹٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی به بالا بودند. ۶۶/۷٪ از آزمودنی‌ها در رشته‌ی حسابداری، ۱۴/۹٪ در رشته‌ی مدیریت، ۴/۶٪ در رشته‌ی اقتصاد و ۱۳/۸٪ بقیه در سایر رشته‌ها تحصیل کرده بودند. همچنین، ۲۳٪ از پاسخ‌دهندگان کمتر از ۵ سال، ۳۲/۲٪ بین ۵-۱۰ سال، ۱۹/۵٪ بین ۱۰-۱۵

سال، ۸٪ بین ۱۵-۲۰ سال، ۱۰/۳٪ بین ۲۰-۲۵ سال و ۶/۹٪ بیش از ۲۵ سال سابقه کاری داشتند. اطلاعات مزبور نشان می‌دهد که آزمودنی‌ها از کفایت لازم برای پاسخ به سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه برخوردار هستند.

آماره‌های توصیفی فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش، مندرج در جدول شماره ۲، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی سؤال‌های پژوهش، بیشتر از میانگین طیف (۳) است و انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه‌ها نیز بیانگر دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده است.

جدول ۲: آماره‌های توصیفی فرضیه‌های اول تا پنجم

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار
فرضیه اول	۸۷	۴/۱۷۰	۰/۴۸۳
فرضیه دوم	۸۷	۴/۲۲۴	۰/۴۱۸
فرضیه سوم	۸۷	۳/۳۷۲	۰/۶۹۱
فرضیه چهارم	۸۷	۴/۱۱۲	۰/۴۱۰
فرضیه پنجم	۸۷	۴/۲۱۵	۰/۵۷۲

## ۲-۷. آمار استنباطی

نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه‌های اول تا چهارم نرمال است. بنابراین، فرضیه‌های مزبور با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج مندرج در جدول شماره ۳ حاکی از تأیید فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش است. با توجه به مثبت بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز به‌طور معناداری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است؛ یعنی تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها باعث افزایش کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود، زمینه لازم را برای فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی فراهم می‌کند، بهبود فرآیند مدیریت مالی شهرداری‌ها را در پی خواهد داشت و زمینه‌ی لازم را برای استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌کند.



جدول ۳: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های اول تا چهارم با استفاده از «t یک نمونه‌ای»

نتیجه	ارزش مورد آزمون = ۳					فرضیه	
	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل میانگین		تفاضل میانگین	احتمال معناداری	درجه آزادی		آماره t
	کران بالا	کران پایین					
رد $H_0$	۱/۲۷۳	۱/۰۶۷	۱/۱۷۰	۰/۰۰۰	۸۶	۲۲/۵۷۲	اول
رد $H_0$	۱/۳۱۴	۱/۱۳۵	۱/۲۲۴	۰/۰۰۰	۸۶	۲۷/۲۹۲	دوم
رد $H_0$	۰/۵۱۹	۰/۲۲۴	۰/۳۷۲	۰/۰۰۰	۸۶	۵/۰۲۰	سوم
رد $H_0$	۱/۱۹۹	۱/۰۲۴	۱/۱۱۲	۰/۰۰۰	۸۶	۲۵/۲۸۵	چهارم

جدول شماره ۴، نتایج آزمون آماری فرضیه‌ی پنجم پژوهش را نشان می‌دهد. چون نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی این فرضیه نرمال نیست، بنابراین، فرضیه‌ی پنجم با استفاده از آزمون «میان» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج، حاکی از رد فرض صفر و تأیید فرض مقابل است. با توجه به این که ۹۴٪ از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میان را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که «تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بستر لازم را جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم می‌کند.»

جدول ۴: نتایج آزمون آماری فرضیه‌ی پنجم با استفاده از آزمون میان

نتیجه	مقدار احتمال	نسبت آزمون	درصد مشاهده شده	تعداد	طبقه	فرضیه
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۰/۵	۰/۰۶	۵	کوچک‌تر یا مساوی میان	پنجم
			۰/۹۴	۸۲	بزرگ‌تر از میان	
			۱	۸۷	کل	

در ادامه به منظور آگاهی از شدت تأثیر استانداردهای حسابداری بر هر یک از عوامل، از آزمون فریدمن استفاده شده است. جدول‌های شماره ۵ و ۶ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۵: رتبه‌ها بر اساس آزمون فریدمن

متغیر	میانگین رتبه‌ها
بهبود کیفیت گزارشگری	۳/۳
بهبود فرآیند حسابرسی	۳/۵۹
بهبود مدیریت مالی	۱/۶۶
استقرار نظام حسابداری مناسب	۳/۱۱
ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی	۳/۳۳

جدول ۶: آماره‌های آزمون فریدمن

تعداد	۸۷
خی دو	۸۳/۱۷۷
درجه آزادی	۴
مقدار احتمال	۰/۰۰۰

با توجه به مقدار احتمال مندرج در جدول شماره ۶، فرض صفر مبنی بر برابری میانگین رتبه‌های فرضیه‌های اول تا پنجم رد می‌شود؛ یعنی شدت تأثیر استانداردهای حسابداری بر هر یک از عوامل به طور معناداری متفاوت است. افزون بر این، با توجه به جدول شماره ۵، تدوین استانداردهای حسابداری بیشترین تأثیر را، به ترتیب، بر فرآیند حسابرسی، ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، بهبود کیفیت گزارشگری، استقرار نظام حسابداری مناسب و بهبود مدیریت مالی دارد.

### ۳-۷. تعیین رابطه بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نرمال بودن فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم پژوهش، جهت تحلیل تأثیر جنسیت بر این فرضیه‌ها، از آزمون  $t$  دو نمونه‌ای استفاده می‌شود. برابری واریانس‌ها برای هر دو جامعه مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که واریانس‌ها با هم برابرند. نتایج این آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

جدول ۷: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم

فرضیه	جنسیت	تعداد	میانگین	مقدار t	P-Value	نتیجه
۱	مرد	۷۲	۴/۱۳۲	-۱/۶۲۳	۰/۱۰۸	عدم رد $H_0$
	زن	۱۵	۴/۳۵۳			
۲	مرد	۷۲	۴/۲۲۲	-۰/۰۹	۰/۹۲۸	عدم رد $H_0$
	زن	۱۵	۴/۲۳۳			
۳	مرد	۷۲	۳/۳۱۵	-۱/۶۹۲	۰/۹۰۴	عدم رد $H_0$
	زن	۱۵	۳/۶۴۴			
۴	مرد	۷۲	۴/۱۰۱	-۰/۵۲۲	۰/۶۰۳	عدم رد $H_0$
	زن	۱۵	۴/۱۶۳			

P-Value ها حاکی از آن است که هیچ‌گونه تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله‌ی مردان و زنان برای فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش وجود ندارد؛ یعنی، جنسیت جامعه‌ی آماری نمی‌تواند تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های مربوط به این فرضیه‌ها داشته باشد. برای بررسی فرضیه‌ی پنجم پژوهش از آزمون «من ویتنی» استفاده شده است؛ نتیجه آزمون این فرضیه در جدول شماره ۸ ارائه شده است. P-Value حاکی از آن است که هیچ‌گونه تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله مردان و زنان برای فرضیه‌ی پنجم پژوهش وجود ندارد؛ بنابراین، جنسیت جامعه آماری نمی‌تواند تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های پژوهش داشته باشد.

جدول ۸: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه پنجم

فرضیه	جنسیت	تعداد	میانگین رتبه‌ها	مقدار Z	P-Value	نتیجه
۵	مرد	۷۲	۴۳/۲۶	-۰/۶۰۷	۰/۵۴۴	عدم رد $H_0$
	زن	۱۵	۴۷/۵۷			

با توجه به نرمال بودن فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم پژوهش، جهت تحلیل

تأثیر سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار بر این فرضیه‌ها از تحلیل واریانس استفاده می‌شود. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

جدول ۹: نتایج آزمون تأثیر سابقه، سن، رشته و سطح تحصیلات بر فرضیه‌های اول تا چهارم

عامل	فرضیه	مقدار f	P-value	نتیجه	عامل	فرضیه	مقدار f	P-value	نتیجه
سابقه	۱	۲/۲۳۳	۰/۰۵۹	عدم رد $H_0$	رشته	۱	۱/۷۸۶	۰/۱۵۶	عدم رد $H_0$
	۲	۱/۲۷۸	۰/۲۸۲	عدم رد $H_0$		۲	۱/۳۶۸	۰/۲۵۸	عدم رد $H_0$
	۳	۱/۹۹۹	۰/۰۸۸	عدم رد $H_0$		۳	۲/۱۶۰	۰/۰۹۹	عدم رد $H_0$
	۴	۲/۱۴۱	۰/۰۶۹	عدم رد $H_0$		۴	۰/۵۵۹	۰/۶۴۴	عدم رد $H_0$
سن	۱	۰/۳۲۸	۰/۸۰۵	عدم رد $H_0$	تجربه (سال)	۱	۰/۲۳۵	۰/۷۹۱	عدم رد $H_0$
	۲	۰/۲۸۶	۰/۸۳۶	عدم رد $H_0$		۲	۲/۴۴۶	۰/۰۹۳	عدم رد $H_0$
	۳	۳/۹۸۴	۰/۰۱۱	رد $H_0$		۳	۱/۲۸۹	۰/۲۸۱	عدم رد $H_0$
	۴	۰/۴۳۲	۰/۷۳۰	عدم رد $H_0$		۴	۰/۰۸۲	۰/۹۲۱	عدم رد $H_0$

**P-Value**، بیانگر عدم تأثیر معنادار سطح تحصیلات، رشته و سابقه کاری پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم پژوهش است. متغیر سن نیز فقط بر فرضیه‌ی سوم تأثیر دارد. با توجه به نرمال نبودن فرضیه‌ی پنجم، به‌منظور تحلیل تأثیر سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار بر این فرضیه از آزمون کروسکال والیس استفاده شده است؛ جدول شماره ۱۰ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. **P-Value** حاکی از آن است که فرض صفر را نمی‌توان رد کرد؛ بنابراین، سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌ی پنجم پژوهش تأثیر معناداری ندارد.

جدول ۱۰: نتایج آزمون تأثیر سابقه، سن، رشته و سطح تحصیلات بر فرضیه پنجم

عامل	فرضیه	کروسکال والیس	p-value	نتیجه
تحصیلات	۵	۱/۲۶۲	۰/۵۳۲	عدم رد فرض $H_0$
رشته	۵	۱/۴۸۰	۰/۶۸۷	عدم رد فرض $H_0$
سن	۵	۳/۲۶۵	۰/۳۵۳	عدم رد فرض $H_0$
سابقه کار	۵	۳/۰۰۸	۰/۶۹۹	عدم رد فرض $H_0$

### ۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها با در نظر گرفتن مفاهیم اهمیت و فزونی منافع بر مخارج باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه شده به وسیله شهرداری‌ها می‌شود. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها موجب افزایش قابلیت درک و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، ارائه گزارش‌های مربوط، به موقع، قابل اتکا، صادقانه و عاری از تعصب می‌شود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های تهیه شده در این بخش را آسان می‌کند. از این رو، تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها می‌تواند به حسابرسان برای اظهارنظر در مورد نحوه‌ی ارائه‌ی اطلاعات و رعایت الزامات مالی خاص به وسیله‌ی شهرداری‌ها کمک کند. از طرف دیگر، موجب یکسان شدن معیارهای قضاوت حسابرسان نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی و قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر آن‌ها می‌شود. وجود استانداردهای حسابداری جهت دستیابی به یک مرجع واحد به‌عنوان مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، هماهنگی حسابرسان، یکنواختی گزارش‌های حسابرسی، کوتاه شدن مدت زمان رسیدگی به وسیله‌ی حسابرسان نیز مؤثر است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی سوم پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها باعث بهبود فرآیند مدیریت مالی آن‌ها می‌شود. بر این اساس تدوین استانداردهای حسابداری، به شهرداری‌ها در برنامه‌ریزی آینده و منطبق کردن فرآیند تخصیص منابع با هدف‌های تعیین شده مؤثر است. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها، همچنین، موجب همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی این سازمان‌ها با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی و برتری قدرت رقابت یک شهرداری خاص با سایر شهرداری‌ها شده و منجر به انضباط مالی بیشتر و بهبود مدیریت وجوه نقد در شهرداری‌ها می‌شود. همچنین، تدوین استانداردهای حسابداری برای این سازمان‌ها منجر

به ارائه‌ی ابزار برای تجزیه و تحلیل بهای تمام شده خدمات ارائه شده، خواهد شد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی چهارم پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بر افزایش قابلیت‌های سیستم کنترل بودجه‌ای، انتخاب صحیح مبنای حسابداری مورد عمل، استقرار نظام یکنواخت و قابل تجزیه و تحلیل برای دارایی‌های ثابت و بدهی‌های غیرجاری و انتخاب حساب‌های مستقل و نحوه‌ی بکارگیری آن‌ها مؤثر است. همان‌طور که در بخش مبانی نظری پژوهش نیز بیان شد، این موارد از ویژگی‌های مهم یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی پنجم پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها می‌تواند به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی جهت ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی کمک کند. بر این اساس، استانداردهای حسابداری می‌تواند اطلاعاتی فراهم کند که منجر به اندازه‌گیری میزان اثربخشی فعالیت‌ها، ارزیابی کارایی فعالیت‌ها و ارزیابی رعایت صرفه اقتصادی در تحصیل منابع شود. از طرف دیگر این اطلاعات می‌تواند به شهروندان در تجزیه و تحلیل عملکرد شهرداری‌ها و ارزیابی نحوه‌ی ایفای مسئولیت پاسخگویی آن‌ها کمک کند.

نتیجه‌ی این پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری، با یافته‌های پژوهش حکیمی نجف‌آبادی (۱۳۸۵) همسو است. وجود تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابرسی با یافته‌های پژوهش‌های مهدوی و کارجوی رافع (۱۳۸۴)، حکیمی نجف‌آبادی (۱۳۸۵) و چالن و جفری (۲۰۰۳) همخوانی دارد. وجود تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر نظام پاسخ‌گویی با یافته‌های پژوهش حکیمی نجف‌آبادی (۱۳۸۵) همسو است. تأیید تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر بهبود فرآیند مدیریت مالی با یافته‌های پژوهش حکیمی (۱۳۸۵) و تأیید تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری فراهم کردن بستر لازم جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، با یافته‌های پژوهش حکیمی نجف‌آبادی (۱۳۸۵)، چانی و همکاران (۲۰۰۲) و پینا و تورس (۲۰۰۲) همخوانی دارد.

با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری، فرآیند حسابرسی، مدیریت مالی، پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد در شهرداری‌ها و همچنین یافته‌های این پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بر هر یک از این عوامل، توصیه می‌شود که تدوین استانداردهای حسابداری در سازمان‌های بخش عمومی آغاز و حتی در انجام آن تسریع شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود:

۱. سمینارهای علمی با موضوع محوری استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها برگزار شود.
  ۲. تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها به‌وسیله‌ی نهادهای استانداردارگذار در اولویت قرار گیرد.
- با توجه به این که شهرداری‌ها جزء سازمان‌های بخش عمومی هستند، پاسخ‌دهندگان نسبت به ارائه اطلاعات ناشی از این پژوهش به مقامات بالاتر نگرانی داشتند که ممکن است در پاسخ آنان به سؤال‌های پژوهش و در نتیجه بر نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیر داشته باشد و می‌تواند محدودیت این پژوهش باشد.

#### ۹. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های مشابهی در مورد ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری برای سایر سازمان‌های بخش عمومی و دولتی انجام شود.
۲. سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها در نظام کنترل داخلی، گزارش‌های داخلی، نظام بودجه‌بندی و کنترلی، الزامات بین‌المللی و همسانی با استانداردهای بین‌المللی بررسی شود.
۳. امکان‌سنجی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در عمل و یا در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری ملی برای شهرداری‌ها مورد بررسی قرار گیرد.
۴. ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابرسی برای شهرداری‌ها بررسی شود.

## یادداشت‌ها

- |   |  |
|---|--|
| 1. International Public Sector Accounting Standards Board | 2. Challen                                   |
| 3. Jeffery  | 4. Kohlbeck                                  |
| 5. Warfield   | 6. Scott                                     |
| 7. Carroll  | 8. Marlowe                                   |
| 9. American Institute of Certified Public Accountants     | 10. Comptroller General of the United States |
| 11. Mautz   | 12. Sharaf                                   |
| 13. Schacter  | 14. Lye                                      |
| 15. Behn  | 16. Wilson                                   |
| 17. Robinson  | 18. Stewart                                  |
| 19. Chaney et al.   | 20. Pina                                     |
| 21. Torres  |  |

## منابع

## الف. فارسی

- ابریشم، سید حسینعلی (۱۳۸۷). فرآیند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها. دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت‌ماه.
- اقوامی، داوود و جعفر باباجانی (۱۳۸۴). اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی. چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
- آیین‌نامه ارزیابی عملکرد. (۱۳۸۲). دفتر بهبود مدیریت و ارزیابی عملکرد. چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
- آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها. (۱۳۴۶).
- باباجانی، جعفر؛ محمدپور زرنندی، حسین؛ عالی‌ور، عزیز؛ علی‌مدد، مصطفی؛ صاره‌راز، علی؛ موسوی، سید مصطفی؛ غفاری، اسماعیل؛ اسلامی، جواد؛ و فریدون آخوندی (۱۳۸۸). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، جلد اول، چاپ اول، تهران:



- انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- بابکی، اعظم (۱۳۸۵). «رابطه پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد (مطالعه‌ای در شهرداری مشهد)».
- پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.
- برزیده، فرخ و سعیدی احمدی‌زاد (۱۳۸۵). «آگاهی حساب‌رسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی». *مطالعات حسابداری*، ۱۵، ۴۳-۶۴.
- بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۸۵). *حسابداری میانه - صورت‌های مالی*. چاپ دوم، تهران: سازمان حسابرسی - مدیریت تدوین استانداردها.
- بهرامی، پورهنگ و بهناز بهرامی (۱۳۸۸). *اصول حسابداری و حسابرسی شهرداری*. چاپ اول، تهران: سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور.
- حاجب، حمیدرضا (۱۳۸۶). «بررسی امکان‌سنجی اجرای مدل بالدریج به عنوان معیار ارزیابی و تعالی عملکرد در شهرداری‌های استان فارس». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه شیراز.
- حکیمی نجف‌آبادی، علی (۱۳۸۵). «بررسی ضرورت تدوین استاندارد حسابداری (بر مبنای چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی دولتی». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه شیراز.
- شمس احمدی، منصور؛ شلیله، محمد؛ و مسعود یارندی (۱۳۷۲). «جایگاه حسابرسی در ایران». *ماهنامه حسابداری*، ۱۰۱-۱۰۲ و ۱۴۳-۱۴۰.
- صالح‌نژاد، سیدحسن (۱۳۷۵-۷۶). «هماهنگی استانداردهای حسابداری». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۸ و ۱۹، ۱۲۳-۱۱۳.
- طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ وکیلی، حمیدرضا؛ و جمشید پیک فلک (۱۳۸۷). «بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه‌های عمرانی در شهرداری‌ها و ارائه راهکارهای مناسب». *دانش و پژوهش حسابداری*، ۱۳، ۲۱-۱۴ و ۷۵-۷۱.
- کردستانی، غلامرضا (۱۳۸۶). «پاسخ‌گویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری». *مجله حسابرسی*، ۳۹، ۲۳-۱۹.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۵). *استانداردهای حسابداری*. چاپ هشتم،

تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸). *استانداردهای حسابرسی*. چاپ دهم، تهران:

انتشارات سازمان حسابرسی.

مجتهدزاده، ویدا و فاطمه مددی‌نعمتی (۱۳۸۴). «بررسی میزان اهمیت و اثربخشی

استانداردهای حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل». *مجله علوم اجتماعی و انسانی*

دانشگاه شیراز، ۴۳، ۱۳۱-۱۱۵.

محمدزاده، محمود و مهدی قاسمی (۱۳۸۳). «مروری بر حسابداری و حسابرسی

شهرداری‌ها». *حسابدار رسمی*، ۱، ۲۲-۱۷.

مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران (۱۳۸۹). *مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری*

*مالی شهرداری‌ها*. چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر

تهران.

مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). «نظام پاسخ‌گویی و حسابداری دولتی در ایران». *مجله*

*حسابرس*، ۷، ۳۷-۴۳.

مهدوی، غلامحسین و نریمان کارجوی‌رافع (۱۳۸۴). «بررسی تأثیر استانداردهای ملی

حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل». *مجله علوم اجتماعی و انسانی*

دانشگاه شیراز، ۲۲ (۲)، ۱۴۶-۱۳۲.

نیکخواه آزاد، علی (مترجم) (۱۳۷۹). *مفاهیم بنیادی حسابرسی*. چاپ دوم، کمیته تدوین

رهنمودهای حسابداری، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

## ب. انگلیسی

Behn, R. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63(5), 586-606.

Carroll, D. A. & Marlowe, J. (2009). Is there a 'GAAP GAP'? A politico-economic model of municipal accounting policy. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(4), 501-523.

- Challen, D. and Jeffery, C. (2003). Harmonization of government finance statistics and generally accepted accounting principal. *Australian Accounting Review*, 13(2), 48-53.
- Chaney, B. A., Mead, D. M. and Schermann, K. R. (2002). The new governmental financial reporting model. *The Journal of Government Financial Management*, 51(1), 26-31.
- Comptroller General of the United States. (2007). *Government Auditing Standards*. United States.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2010). *2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York.
- Kohlbeck, M. and Warfield, T. (2008). The effects of accounting standard setting on accounting quality. [7 October 2010]. Retrieved from SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1090934>.
- Kohlbeck, M. and Warfield, T. (2010). Accounting standard attributes and accounting quality: Discussion and analysis. *Research in Accounting Regulation*, 22, 59-70.
- Lye, J. M. (2006). Performance measurement in the public sector: A clarification and agenda for research. *Australian Accounting Review*, 16(2), 25-33.
- Pina, V. and Torres, L. (2002). Accounting developments of Spanish local governments: An international comparison. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(4), 619-652.
- Robinson, P. (2003). Government accountability and performance measurement. *Critical Perspective on Accounting*, 14, 171-186.
- Scott, D. (2008). Financial reporting by municipalities in South Africa in terms of GAMAP/GRAP versus the IMFO standard. *Southern African Business Review*, 12 (3), 1-23.
- Wilson, J. (1998). *Financial Management for the Public Services*. London: Open University Press.