

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال هفتم، شماره دوم، شماره پیاپی (۲۴)، تابستان ۱۳۹۴
تاریخ وصول: ۱۳۹۳/۱۲/۲
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۱۲
صص: ۵۳-۷۲

ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی

جعفر باباجانی^{۱*}، ناصح حیدریان^{**}

* استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

drjafar@babajani.ir

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج

n.hedrian1365@gmail.com

چکیده

چارچوب نظری، نقش اساسی را در هدایت نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایفا می‌کند، زیرا مفاهیم بنیادی و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد. پیش‌شرط اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی کارآمد، تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی می‌باشد. نهادهای بخش عمومی ایران نظیر دولت و واحدهای تابع، شهرداری‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی، تحت تاثیر ویژگی‌های محیطی و مقررات خاصی قرار دارند که در تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی باید لحاظ گردند. هدف این پژوهش، ارزیابی سازگاری چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی است. به همین منظور، نظرات کارشناسان و متخصصان مالی شهرداری‌های ۱۱ شهر کشور از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از روش آزمون مقایسه‌ای میانگین (آزمون ANOVA) بهره‌گرفته شده است. مشارکت کنندگان شامل، مدیران مالی و روسای حسابداری، مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها هستند. نتایج حاصل از اسنادکاوی و مطالعات تطبیقی نشان داد، چارچوب نظری تدوین شده از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد و در نتایج میدانی، کارشناسان مالی چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار ارزیابی نمودند.

واژه‌های کلیدی: چارچوب نظری حسابداری، مفاهیم بنیادی و اصول حسابداری، حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها.

۱- نشانی مکاتباتی نویسنده مسؤول: تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری.

مقدمه

یکی از چالش‌های مهم شهرداری تهران که در سال‌های گذشته همواره با آن روبرو می‌شد، بکارگیری سیستم حسابداری نقدی برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی عملکرد این نهاد بخش عمومی، در راستای اجرای اهداف برنامه‌ریزی شده بود. بر این اساس، در سال ۱۳۸۵ تغییراتی در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی با هدف حرکت به سمت اجرای حسابداری تعهدی آغاز گردید که اساساً با رویکردی شبه بازرگانی صورت گرفت. ایجاد تحول و بکارگیری یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی نوین در شهرداری‌ها، نیازمند انجام مطالعات تطبیقی نظری و قانونی است تا از پشتوانه نظری مناسبی برخوردار باشد. در مبانی نظری عوامل مهمی نظیر هدف‌ها و مفاهیم حسابداری و گزارشگری مالی مبنی بر ویژگی‌های محیطی مشخص، و راهنمایی برای شناسایی رویدادها، اندازه‌گیری و ارائه تصویری کلی از ساختار این نظام مطرح می‌شود. بر اساس این ضرورت، شهرداری تهران از سال ۱۳۸۸ اقداماتی برای تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها آغاز نمود. مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، بر اساس مطالعه‌ای تطبیقی در دو جلد گزارش پژوهشی و تطبیقی تدوین گردید. در بیانیه‌های مفاهیم، اهداف حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها، همراه با ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی با مقاصد عام و مفهوم واحد گزارشگر ارائه شده است و گزارشگری مالی شهرداری‌ها را بر اساس دو سطح

حساب‌های مستقل و سطح گزارش مالی شهرداری و گزارش جامع شهرداری و جامع شهر الزامی نموده است. در بیانیه‌های اصول، نحوه شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی شهرداری‌ها ارائه شده است. قلمرو این مفاهیم برای گزارشگری مالی با مقاصد عام شهرداری‌های کشور و سازمان‌های وابسته به آن‌ها که به صورت غیربازرگانی اداره می‌شوند تدوین شده است. گزارشگری مالی موسسات وابسته به شهرداری‌ها که در اجرای ماده ۸۴ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن با اصول بازرگانی اداره می‌شوند، مشمول این مفاهیم و قواعد نخواهند بود و کماکان تابع استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی می‌باشند. در این پژوهش تلاش شد، نظر کارشناسان مالی شهرداری‌ها در مورد مفاهیم و اصول و ضوابط محتوای این بیانیه‌ها به شیوه‌ای قابل فهم کسب گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نهادهای بخش عمومی ایران نظیر دولت و واحدهای تابع، شهرداری‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی، تحت تاثیر ویژگی‌های محیطی و مقررات خاصی قرار دارند که به رغم وجوه تشابه در خور ملاحظه با نهادهای مشابه در سایر کشورها، وجوه تفاوت نسبتاً زیادی همچون نظام سیاسی، ساختار قدرت، نحوه تامین منابع مالی فعالیت‌های حاکمیتی این نهادها، نقش و مشارکت بیش از اندازه این قبیل نهادها در اقتصاد عمومی و اتکای بیش از حد قبیل نهادها در اقتصاد عمومی و اتکای بیش از حد دولت به منابع حاصل از فروش نفت، آن‌ها را از بسیاری جنبه‌ها از نهادهای مشابه در کشورهای دیگر

کرمانشاه، تبریز، کرج، مشهد، اهواز، زاهدان، رشت، قم، ارومیه.

بررسی تطبیقی محتوای چارچوب نظری، اصول

حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری

ضوابط کلیدی منظور در بیانیه مفاهیم بنیادی؛

محتوای بیانیه مفهومی شماره ۱ با عنوان "مفاهیم بنیادی"، در پژوهشی توسط باباجانی و چهارده‌چریکی در سال ۱۳۹۰ به روش میدانی از کارشناسان مالی ۱۱ شهرداری کشور که جامعه آماری این پژوهش نیز می‌باشد نظرخواهی شده است. به دلیل یکسان بودن جامعه آماری پژوهش انجام شده با پژوهش حاضر، در طراحی پرسشنامه سوالات مربوط گنجانده نشد و با استناد به نتایج پژوهش انجام شده توسط باباجانی و چهارده‌چریکی، در این پژوهش به ارائه نکات کلیدی و بندهای برجسته بسنده شده است.

رویکرد محوری: رویکرد مسئولیت پاسخگویی در اولویت اول، سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در اولویت دوم قرار دارد. ایجیری مفهوم مسئولیت پاسخگویی را به عنوان مفهوم بنیادین در تدوین چارچوب مفهومی بنیان نهاد [۱۲].

استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی: استفاده‌کنندگان بدین شرح اولویت‌بندی شده است، ۱- شهروندان ۲- نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی ۳- دولت و واحدهای تابعه ۴- سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ۵- مدیران و مقامات اجرای شهرداری‌ها.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران استفاده‌کنندگان گزارش‌ها را بدین ترتیب اعلام نموده است، ۱- قوه قانون‌گذاری ۲- شهروندان ۳- سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ۴- دولت‌ها و نهادهای بین‌المللی تامین

متمایز می‌کند [۱]. بر این اساس، بکارگیری استانداردهای حسابداری مصوب هیات‌های استانداردگذار کشورهای دیگر برای بخش عمومی ایران نمی‌تواند سازگار باشد. برای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران باید چارچوب نظری و به تبع آن استانداردهای مناسبی بر مبنای ویژگی‌های محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نظام سیاسی، سطح مطالبات شهروندی و آستانه تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظایر آن تدوین شود [۱].

با توجه به اهمیت جایگاه ویژگی‌های محیطی فعالیت‌ها در تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی، هدف این پژوهش، ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها می‌باشد.

در مطالعات تطبیقی و کتابخانه‌ای انجام شده این پژوهش، بیانیه‌های نهادهای ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان سطح کیفی قابل قبول مفاهیم بنیادی و اصول حسابداری چارچوب نظری شهرداری‌ها، در نظر گرفته شده است.

سپس، سوالاتی بر اساس نکات کلیدی و تاثیرگذار بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری شهرداری‌ها طرح شده و در قالب پرسشنامه از کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور که از تجربه کافی در امور مالی برخوردار می‌باشند نظرخواهی شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر از کارشناسان مالی دارای تخصص و دانش کافی، که در دو بخش مالی، حسابداری و حسابرسی داخلی شهرداری‌های که دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند، تشکیل شده است. این شهرها عبارتند از، تهران، اصفهان، شیراز،

منابع مالی ۵- تحلیلگران مالی و اقتصادی ۶- مدیران ارشد [۹].

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های

مالی: نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بدین شرح اولویت‌بندی شده است، ۱- اطلاعات مرتبط با رعایت الزامات قانونی و مقرراتی ۲- اطلاعات مرتبط با عملکرد ۳- سایر اطلاعات مورد نیاز.

باباجانی و چارده‌چریکی سال ۱۳۹۱ در نتایج پژوهش میدانی بدین ترتیب طبقه‌بندی نمودند، ۱- اطلاعات مرتبط با رعایت الزامات قانونی و مقرراتی ۲- اطلاعات مرتبط با عملکرد ۳- سایر اطلاعات مورد نیاز [۴].

ویژگی‌های کیفی اطلاعات: ۱- قابلیت اعتماد ۲- مربوط بودن ۳- قابل فهم بودن ۴- قابل مقایسه بودن، این ویژگی‌ها با ویژگی‌های کیفی اطلاعات توصیه شده از سوی هیئت استانداردهای دولتی مطابقت دارد.

ضوابط کلیدی منظور در بیانیه مفهومی واحد گزارشگر

بیانیه مفهومی شماره ۲ چارچوب نظری شهرداری‌ها با عنوان "واحد گزارشگر"، رویکرد پاسخگویی را برای شناسایی و تعیین حوزه گزارشگری مالی شهرداری‌ها مشخص نموده است.

تعریف واحد گزارشگر: مرزبندی و تعیین واحد گزارشگر، تبیین دقیق محدوده‌ای است که گزارش‌های مالی برای آن تهیه می‌شود و به استفاده‌کنندگان اطمینان می‌دهد که اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر در محدوده تعیین شده در این گزارش‌ها انعکاس دارد.

تعریف هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا از واحد گزارشگر بیان می‌کند، واحد گزارشگر به واحدی اطلاق می‌شود که به منظور انتقال اطلاعات

مالی و سایر اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر مبادرت به انتشار صورت‌های مالی با مقاصد عمومی می‌نماید [۱۰].

رویکرد شناسایی: رویکردها شامل مسئولیت پاسخگویی، رویکرد قانونی، رویکرد وجود استفاده‌کنندگان و رویکرد کنترل یا تسلط می‌باشد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران رویکرد اختیار تخصیص منابع مالی، رویکرد قانونی، رویکرد پاسخگویی و رویکرد کنترل را برای شناسایی واحد گزارشگر توصیه می‌کند [۹].

ضوابط شناسایی: هر یک از رویکردها می‌تواند مفهومی محوری برای شناسایی و تعریف واحد گزارشگر فراهم کند. در این میان، رویکرد مسئولیت پاسخگویی برای حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها رجحان داده شده است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران تاکید می‌کند، چهار رویکرد توصیه شده مانع‌الجمع نبوده و ممکن است در ارتباط با یکدیگر مورد استفاده قرار گیرند.

در هر یک از رویکردهای واحد گزارشگر متناسب با مفهوم مربوط، تعریف و شناسایی می‌شود [۹].

در مطالعات تطبیقی ابعاد و بندهای کلیدی تاثیرگذار بیانیه مفهومی واحد گزارشگر بررسی شد و به منظور تعیین معیاری جهت مقایسه و تطبیق سطح کیفی، تعریف واحد گزارشگر از دیدگاه هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا و رویکردهای شناسایی و تعیین واحد گزارشگر برای بخش عمومی از منظر فدراسیون بین‌المللی حسابداری بررسی شد.

نتیجه‌گیری می‌شود که انتخاب رویکرد پاسخگویی در شناسایی و تعیین واحد گزارشگر شهرداری‌ها، بر اساس معیارهای بین‌المللی می‌باشد و در کل بیانیه

مفهومی واحد گزارشگر از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار است.

بیانیه‌های اصول حسابداری

اصول حسابداری به مجموعه‌ای از ضوابط، معیارها و قواعد کلی اطلاق می‌شود که بر مبنای چارچوب نظری تدوین و به عنوان راهنمایی اساسی برای شناسایی و گزارشگری رویدادهای مالی نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

این در حالی است که استانداردهای حسابداری ضوابط و رهنمودهای مشخصی برای اجرای صحیح اصول حسابداری فراهم می‌کند.

قواعد و ضوابط کلیدی مندرج در اصل حساب‌های مستقل

بر اساس بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل حساب‌های مستقل"، بکارگیری سیستم حساب‌های مستقل مبتنی بر نظریه وجوه، مناسب تشخیص داده شده است.

اهداف و کارکردها: بند ۱ سیستم حساب‌های مستقل در شهرداری‌ها را برای تحقق اهداف ایفا و ارزیابی مسئولیت حاکم بر تحصیل، بکارگیری و مصرف منابع ضروری ارزیابی می‌کند. در بند ۲ تاکید می‌شود، استفاده از حساب‌های مستقل موجب تسریع در مصرف منابع اختصاص یافته در محل‌های مشخص شده و تحقق اهداف تعیین شده در بودجه سالانه و برنامه‌های مصوب پیش‌بینی شده می‌شود.

بند ۳۷ این بیانیه حساب‌های مستقل شهرداری‌ها را بر اساس فعالیت‌های شهرداری‌ها به منظور شفافیت حساب‌ها در سه دسته، حساب‌های مستقل فعالیت‌های حاکمیتی، حساب‌های مستقل فعالیت‌های بازرگانی، حساب‌های مستقل فعالیت‌های امانی طبقه‌بندی می‌کند.

گرانوف در بیان علت شکل‌گیری حساب مستقل می‌گوید که حساب مستقل، اساساً برای اطمینان از رعایت و کنترل سقف اعتبارات طراحی شده است و ساختار سازمان را به شکلی ماهرانه به نمایش می‌گذارد و دولت را بر حسب انواع منابع (و نه گروه‌های عملیاتی و عملکردی) به بخش‌های مختلف تقسیم می‌کند. روپل بیان می‌کند، این نوع حسابداری ابزاری مهم برای اثبات رعایت مصرف قانونی منابع در محل قانونی بوده است [۱۱]. باباجانی معتقد است مقامات اجرایی در دولت‌ها موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف کنند و در تحقق این موارد، پاسخگو باشند، که در این امر حساب‌های مستقل کفایت می‌کند [۳].

با توجه به بررسی نظرات موافقان و مخالفان، نتیجه‌گیری می‌شود، کاربرد حساب‌های مستقل در بخش عمومی و سابقه طولانی قابلیت سیستم حساب‌های مستقل در فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی تحصیل و مصرف منابع مالی طبقه‌بندی شده بودجه‌ای، رعایت محدودیت‌ها و همچنین رعایت قوانین و مقررات حاکم بر مصرف منابع مالی، انکارناپذیر است. نظر به این که شهرداری‌های ایران برای انجام فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی خود از منابع گوناگونی استفاده می‌کنند که تحصیل، مصرف و بکارگیری هر یک تابع قوانین و مقررات و ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، لذا، استفاده از حساب‌های مستقل، می‌تواند ابزار کنترلی مناسبی برای سیستم حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران فراهم کند.

قواعد و ضوابط کلیدی مندرج در اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری

بیانیه شماره ۲ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری"، ضمن ارائه تعاریف مبنای مختلف حسابداری و رویکردهای اندازه‌گیری، بکارگیری ترکیب مناسبی از آن را بر اساس فعالیت‌های شهرداری‌ها ضروری می‌داند.

ضوابط شناسایی و گزارشگری: بر اساس ضوابط این بیانیه، در سطح حساب‌های مستقل فعالیت‌های حاکمیتی استفاده از رویکرد جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده را الزامی شده است. حساب‌های مستقل در سطح فعالیت‌های بازرگانی تابع استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی می‌باشد.

رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع نقد و مبنای حسابداری نقدی برای حساب‌های مستقل در سطح فعالیت‌های امانی مانند وجوه سپرده و همچنین خزانه‌داری که بر دریافت و پرداخت وجوه نقد متمرکز می‌باشد بکار گرفته می‌شود.

روپل در یافته‌های خود پی‌برد، گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی می‌تواند به نوبه خود نیازهای اطلاعاتی موسسات بخش عمومی را تامین کند. سیستم نقدی به دلیل آن‌که اطلاعات مالی را به سادگی و عینی‌تر ارائه می‌دهد، برای ارزیابی بودجه‌های نقدی و نظارت و پیش‌بینی منابع نقدی مفید است. لیکن این سیستم حسابداری قادر به تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت نخواهد بود. تنها مبنای تعهدی می‌تواند اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده کالا و خدمات که برای تصمیم‌گیری و تحقق مسئولیت

پاسخگویی مالی و عملیاتی اهمیت حیاتی دارد تهیه نماید [۱۲].

بر اساس نتایج پژوهش‌های انجام شده پیشین، روشن شده است که رویکردهای اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مختلف ظرفیت‌های خاصی در تامین بخشی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در بخش عمومی دارد و لزوماً نهادهای بخش عمومی ناچار به انتخاب تنها یکی از آن‌ها نیستند و با توجه به ویژگی محیطی فعالیت‌ها و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی می‌توانند ترکیب مناسبی از آن‌ها را برگزینند، لذا نتیجه‌گیری می‌شود که شیوه عمل اتخاذ شده در بیانیه شماره ۲ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها از پشتوانه نظری و علمی برخوردار می‌باشد.

قواعد و ضوابط کلیدی مندرج در اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای

بر اساس بیانیه شماره ۳ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای"، شهرداری‌ها ملزم شده‌اند، حساب دارایی‌های سرمایه‌ای را نگهداری و وضعیت و تغییرات آن طی دوره مالی را گزارش کنند. دارایی‌های سرمایه‌ای شهرداری‌ها در دو طبقه، اموال عمومی و اموال اختصاصی طبقه‌بندی شده‌اند.

ضوابط شناسایی و گزارشگری: در بند ۱ این بیانیه تاکید می‌شود ثبت، نگهداری حساب و گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای شهرداری‌ها، برحسب نوع فعالیت، سطوح گزارشگری، رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی سطح حساب مستقل و گزارشگری مالی شهرداری و جامع شهرداری و جامع شهر متفاوت است.

ضوابط شناسایی و گزارشگری: بدهی‌های بلندمدت عمومی شهرداری‌ها نباید به عنوان بدهی در حساب‌های مستقل گزارش شود، باید در ستون فعالیت‌های حاکمیتی صورت وضعیت مالی در گزارشگری مالی شهرداری، جامع شهرداری و شهر منعکس شود. بدهی‌های بلندمدت فعالیت‌های بازرگانی، در سطح حساب‌های مستقل و در گزارش‌های مالی جامع شهرداری و شهر انعکاس می‌یابد.

بیانیه ۳۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بیان می‌کند، انعکاس بدهی‌های بلندمدت عمومی در گزارشگری مالی دولت و شهرداری‌ها بستگی به معیار اندازه‌گیری دارد. در رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، کلیه بدهی‌ها منعکس می‌شود. بدهی‌های فعالیت‌های حاکمیتی، در سطح حساب‌های مستقل منعکس نمی‌شود.

بدهی‌های بلندمدت، بخش زیادی از بدهی‌های دولت‌ها و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی را تشکیل می‌دهد. به همین دلیل از اهمیت خاصی در گزارشگری مالی بخش عمومی بر خوردار است و نحوه گزارشگری مالی آن در بیانیه‌های مراجع استانداردگذار ملی و بین‌المللی بخش عمومی کشورهای مختلف بر اساس تعریف آن‌ها از بدهی‌های عمومی و رویکردهای اندازه‌گیری مورد استفاده، توصیه شده است که بر اساس آن نتیجه‌گیری می‌شود، اتخاذ نحوه گزارشگری بدهی‌های عمومی شهرداری‌ها در بیانیه شماره ۴ برای طبقه‌بندی و انعکاس بدهی‌های بلندمدت عمومی در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها، با معیارهای مراجع استانداردگذار بخش عمومی مطابقت دارد. از این رو، از لحاظ علمی و نظری، سطح کیفی آن برای بکارگیری در

بیانیه ۳۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر استفاده از دو نوع معیار اندازه‌گیری در گزارشگری مالی تاکید کرده است. بدین گونه که در فعالیت‌های حاکمیتی و دولتی از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و در فعالیت‌های بازرگانی از معیار جریان منابع اقتصادی استفاده گردد. در گزارشگری مالی در سطح دولت، برای انعکاس وضعیت مالی هر دو فعالیت اعم از دولتی یا بازرگانی، از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی استفاده می‌گردد.

دارایی‌های سرمایه‌ای به لحاظ طبع و ماهیتی که دارند، برای انعکاس در صورت‌های مالی بخش عمومی با مشکل ارزشگذاری و محدودیت‌های دیگر مواجه هستند. بر این اساس، تعاریف و ضوابط گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه مراجع استانداردگذار ملی و بین‌المللی به منظور تطبیق و مقایسه ارائه و نتیجه‌گیری می‌شود. ضوابط و روش‌های اتخاذ شده اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای شهرداری‌ها در رابطه با شناسایی و ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای را می‌توان منطبق بر بیانیه‌های مراجع استانداردگذار معتبر بین‌المللی بخش عمومی ارزیابی کرد، و با لحاظ کردن ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های محیطی شهرداری‌ها، امکان تحول در گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای شهرداری‌ها را فراهم نمود.

قواعد و ضوابط کلیدی مندرج در اصل گزارشگری بدهی‌های بلندمدت

براساس بیانیه شماره ۴ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل حسابداری و گزارشگری بدهی‌های بلندمدت"، شهرداری‌ها ملزم شده‌اند، حساب بدهی‌های بلندمدت را نگهداری و وضعیت و تغییرات آن طی دوره مالی را گزارش کنند.

تأدیه تعهدات مربوط از محل اعتبارات مصوب تخصیص یافته، تأمین شده یا قابل تأمین باشد.

در پژوهش باباجانی و قنبریان در سال ۱۳۸۸ جهت تعیین مبنای حسابداری و گزارشگری مناسب، منابع درآمدی شهرداری تهران مورد ارزیابی قرار گرفته که مشخص شده است، شناسایی و گزارشگری بیش از ۷۵ درصد از درآمدهای شهرداری تهران، با مبنای تعهدی تعدیل شده سازگار می‌باشد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، از جهت مبانی نظری بخش عمده‌ای از منابع درآمدی شهرداری تهران، واجد شرایط لازم و کافی بوده و ویژگی‌های قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول آن‌ها محرز می‌باشد [۵].

به دلیل اهمیت شناسایی و گزارش واقعی درآمدها و هزینه‌های دوره مالی در نهادهای بخش عمومی به لحاظ تاثیر بر کارایی و اثربخشی مصرف منابع مالی و در نهایت ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی، همواره مطالعات و پژوهش‌های در سطح ملی و بین‌المللی در رابطه با این موضوع صورت گرفته است که بر اساس آن‌ها نتیجه‌گیری می‌شود، فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری‌ها به صورت غیربازرگانی انجام می‌شود، به دلیل ماهیت غیرمبادله‌ای آن، تطابق هزینه با درآمد امکان پذیر نمی‌باشد، لذا بکارگیری حسابداری تعهدی کامل در این قبیل فعالیت‌ها با چالش اساسی روبرو می‌باشد. همچنین شهرداری‌ها فعالیت‌های حاکمیتی خود را در حدود درآمدهای سالانه ارائه می‌دهند، به همین دلیل اندازه‌گیری و حصول اطمینان از وصول عوارض و سایر درآمدهای سال مالی از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد. بر این اساس، تاکید این بیانیه بر استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و گزارشگری فعالیت‌های حاکمیتی مناسب ارزیابی می‌گردد.

گزارشگری مالی بدهی‌های بلندمدت شهرداری‌های ایران قابل قبول ارزیابی می‌گردد.

ضوابط و قواعد مندرج در اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد و سایر منابع مالی، مخارج، هزینه و انتقالات

بیانیه شماره ۵ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد و سایر منابع مالی، مخارج، هزینه و انتقالات"، با لحاظ کردن عواملی چون نوع فعالیت، ویژگی‌های محیط فعالیت، رویکرد اندازه‌گیری، مبنای حسابداری و سطوح گزارشگری مالی، اقدام به تعیین ضوابط و معیارهای برای شناسایی و اندازه‌گیری، ثبت و گزارشگری مالی درآمد و سایر منابع مالی، مخارج، هزینه و انتقالات شهرداری‌ها، نموده است.

این بیانیه وظایف شهرداری‌ها را ماهیتاً به دو گروه معاملات و رویدادهای مبادله‌ای (فعالیت‌های بازرگانی) و غیرمبادله‌ای (فعالیت‌های حاکمیتی) تقسیم‌بندی می‌کند. بر همین اساس، شناسایی و گزارشگری مالی درآمد، مخارج، هزینه‌ها و انتقالات ناشی از این رویدادها برحسب ماهیت، ویژگی‌های محیطی و نوع رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مورد استفاده، ضوابط و معیارهای متفاوتی را لازم نموده است.

ضوابط شناسایی و گزارشگری: در بند ۱۲ شروط شناسایی و گزارش درآمدها و سایر منابع مالی حساب‌های مستقل فعالیت‌های حاکمیتی، قابلیت اندازه‌گیری (امکان برآورد دقیق) و در دسترس بودن (قابل وصول بودن آن‌ها در دوره مالی جاری یا مدت کوتاهی پس از پایان دوره) می‌باشد. در بند ۴۹، شروط شناسایی و گزارش مخارج فعالیت‌های حاکمیتی بدین‌گونه است که رویدادهای مربوط در همان دوره مالی رخ داده باشد و دین قابل اندازه‌گیری بر ذمه شهرداری ایجاد شده و منابع مالی مورد نیاز برای

سوالات پژوهش

آیا ضوابط کلیدی منظور در بیانیه مفهومی واحد گزارشگر، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

آیا قواعد و ضوابط کلیدی منظور در بیانیه اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

آیا ضوابط مندرج در اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

آیا ضوابط مندرج در اصل گزارشگری بدهی‌های بلندمدت، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

آیا ضوابط مندرج در اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

آیا ضوابط و قواعد مندرج در اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد و سایر منابع مالی، مخارج، هزینه و انتقالات، با ویژگی‌های محیطی و فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگار است؟

روش پژوهش

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی بهره گرفته شده است. به منظور اندازه‌گیری متغیرهای تعریف شده پژوهش، از ابزار پرسشنامه استفاده شد و در بین پرسش‌شوندگان توزیع گردید. جامعه آماری پژوهش حاضر از کارشناسان مالی دارای تخصص و دانش کافی، که در دو بخش مالی، حسابداری و حسابرسی داخلی شهرداری‌های که دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند که طبق سرشماری سال ۱۳۸۵ دارای

جمعیتی بیش از ۵۰۰،۰۰۰ نفر هستند، تشکیل شده است. این شهرها عبارتند از: تهران، اصفهان، شیراز، کرمانشاه، تبریز، کرج، مشهد، اهواز، زاهدان، رشت، قم، ارومیه می‌باشند که در کل تعداد ۵۳۵ نفر از کارکنان آن‌ها جزء بخش مالی، حسابداری و حسابرسی شهرداری‌های این کلان شهرها مشغول هستند. برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از روش‌های آماری مقایسه‌ای میانگین (آزمون ANOVA) بهره‌گرفته شده است. برای این منظور و متناسب با نیاز آمار تحلیلی، از نرم‌افزار آماری SPSS در دو بخش توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای برآورد حجم نمونه در این پژوهش، یک پیش‌آزمون ۵۰ نفری مورد استفاده قرار گرفت. از آنجایی‌که جامعه آماری برای کارشناسان شهرداری‌ها که شامل کلیه کارکنان است محدود می‌باشد. برآورد حجم نمونه با استفاده از روش کوکران محاسبه شده است. برآورد حجم نمونه بر اساس روش کوکران ۲۵۱ نفر می‌باشد که برای رفع اثرات پرسشنامه‌های گم شده، ناقص و ... حدود ۵٪ درصد دیگر به حجم نمونه اولیه اضافه گردید که برابر با ۲۶۳ عدد برآورد شد و در نهایت ۲۳۳ پرسشنامه با اطلاعات کامل تکمیل گردیده و اطلاعات آن‌ها در تجزیه و تحلیل‌های بعدی مورد استفاده قرار گرفته است.

پرسشنامه پژوهش حاضر محقق ساخته می‌باشد. طراحی پرسشنامه با انجام مطالعات در کتب، مقالات و مجلات و متون مختلف فارسی و لاتین و همچنین محتوای بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری شهرداری‌ها، صورت پذیرفت. ابعاد پرسشنامه بر اساس بیانیه‌های صادره در قالب ۶ بعد طراحی گردید. هر بعد نیز بر اساس نکات کلیدی هر بیانیه به

تجزیه و تحلیل داده‌ها

از آزمون کلوموگروف اسمیرنوف (K-S)، در نرم‌افزار SPSS، برای مشخص نمودن وضعیت نرمال بودن داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت که نتیجه آن به این شرح است. سطح معنی‌داری برای هر ۶ بعد پرسشنامه و کل پرسشنامه به ترتیب، ۰/۴۹۴، ۰/۴۱۰، ۰/۶۸۱، ۰/۲۸۷، ۰/۷۷۲، ۰/۰۶۲، ۰/۰۷۵ به دست آمده است. که با توجه به این که $sig > 0/05$ بنابراین فرض H_0 (مبنی بر غیرنرمال بودن) رد و فرض مقابل H_1 (مبنی بر نرمال بودن) مورد تایید می‌باشد. بنابراین در ادامه استنباط فرض نرمال بودن داده‌ها مورد توجه واقع شده است.

نتایج آزمون T- مستقل برای مقایسه میانگین

با توجه به این که هدف پژوهش، ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با فعالیت‌ها و ویژگی‌های محیطی شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی می‌باشد، ابتدا با استفاده از آزمون میانگین T- تک نمونه‌ای به بررسی میزان میانگین با توجه به ابعاد سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها پرداخته و سپس با استفاده از آزمون ANOVA به مقایسه میانگین هر بعد به تفکیک شهرداری‌ها پرداخته و در صورت نیاز از آزمون تعقیبی استفاده می‌شود.

با توجه به نگاره (۲) مشاهده می‌شود که بین ارزیابی نظرات کارکنان با توجه به سوالات مطرح شده در ابعاد شش‌گانه تفاوت معناداری آماری در سطح معناداری ۹۹ درصد وجود دارد یعنی نظرات کارکنان شهرداری‌ها به تفکیک هر ۶ بعد بیشتر از مقدار $(\mu=3)$ می‌باشد در واقع آزمون نشان می‌دهد که چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری

چند گویه و سوال در پرسشنامه تعریف شد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود که نظرات خود را در باره هر یک از گویه‌ها بر روی طیفی حاوی خیلی موافق، موافق، ممتنع، مخالف، خیلی مخالف مشخص کنند. افراد با تجربه مالی و حسابداری در شهرداری‌های جامعه آماری شناسایی شدند و پرسشنامه از طریق پست در اختیار آن‌ها قرار گرفت.

به دلیل اهمیت نظرات پاسخ‌دهندگان در ارزیابی چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری شهرداری‌ها از همکاری شهردار و شورای محترم شهر سنج در مکاتبات با پاسخ‌گویان بهره گرفته شد و پرسشنامه توزیع گردید.

پایایی پرسشنامه

مقدار آلفا، برای سؤالات پرسشنامه ۰/۹۲۰ می‌باشد. در پژوهش‌های علوم انسانی، ضریب آلفای بالاتر از ۰/۷۰ قابل قبول می‌باشد. لذا با توجه به این که هم آلفای درونی تک تک سؤالات و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۷۰ می‌باشد، می‌توان پایایی پرسشنامه‌های مذکور را مطلوب ارزیابی کرد.

تحلیل عامل اکتشافی پرسشنامه

با توجه به آن که تحلیل عامل اکتشافی به روش مولفه‌های اصلی صورت گرفت، همان‌طور که از نگاره (۱)، مشاهده می‌شود مقدار KMO برابر است با ۰/۸۰۲ و آزمون کرویت بارتلت در سطح معنی‌داری ۰/۹۹ با مقدار (Sig= /) رد می‌شود.

نگاره ۱. نتایج آزمون KMO و کرویت بارتلت

KMO and Bartlett's Test	
شاخص KMO	۰/۸۰۲
آزمون کرویت بارتلت	۳۱۸/۴۰
درجه آزادی	۱۹۰
سطح معناداری (Sig)	۰/۰۰۰

ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی ... ۶۳/

مالی تدوین یافته، می‌تواند در سطح متوسط به بالا با فعالیتهای شهرداری‌ها سازگار باشد.

نگاره ۲. آزمون T- تک نمونه‌ای ابعاد ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری

One-Sample Test					
Test Value = 3					
ابعاد پرسشنامه	مقدار آماره	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین‌ها	سطح اطمینان ۹۵٪
اصل واحد گزارشگر	۳۷/۷۶۴	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۹۴۱۱۰	۰/۹۹۰۲
اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری	۲۷/۸۴۰	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۷۹۷۴۲	۰/۸۵۳۹
اصل حساب‌های مستقل	۲۲/۸۴۵	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۷۱۴۱۶	۰/۷۷۵۸
اصل گزارشگر بدهی‌های بلندمدت	۱۷/۵۷۱	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۵۵۸۶۶	۰/۶۲۱۳
اصل دارایی‌های سرمایه‌ای	۱۸/۱۵۰	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۶۳۱۴۴	۰/۷
اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد	۲۴/۲۹۴	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۷۲۳۳۷	۰/۷۸۱۸

نتایج آزمون پارامتریک تحلیل واریانس یک طرفه
 بودن آزمون، از آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه دو به دو
 اگر میانگین بیش از دو گروه مستقل با هم مقایسه
 دوی متغیرهای مسبب ایجاد تفاوت بین میانگین‌ها
 شود، باید از آزمون تحلیل واریانس که تعمیم یافته
 آزمون T می‌باشد استفاده شود، و در صورت معنی‌دار
 استفاده خواهد شد.

نگاره ۳. تحلیل واریانس یک طرفه به منظور مقایسه میانگین مفهوم واحد گزارشگر در شهرداری‌ها

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروه	۱۱	۱۵/۹۵۳	۱/۴۵۰	۶/۵۵۴	۰/۰۰۰
بین گروهی	۲۲۱	۴۸/۹۰۵	۰/۲۲۱		
کل	۲۳۲	۶۴/۸۵۹	-		

نگاره ۴. نتایج آزمون گیمز هوول مربوط مفهوم واحد گزارشگر در شهرداری‌ها

گروه i	گروه j	تفاوت میانگین‌ها	خطای استاندارد میانگین	سطح معناداری
تهران	قم	۰/۰۲۸۳۷	۰/۲۱۰۳۶	۰/۰۰۰
	اصفهان	۰/۲۹۲۴۰۴	۰/۱۰۷۴۶	۰/۱۵۲
	شیراز	۰/۴۶۳۵۵	۰/۱۱۲۷۵	۰/۳۱۳
	کرمانشاه	۰/۴۱۱۷۰	۰/۱۶۹۰۷	۰/۴۵۲
	تبریز	۰/۵۹۶۵۵	۰/۱۱۴۳۰	۰/۰۵۶
	کرج	۰/۳۰۱۷۰	۰/۰۹۹۰۴	۰/۱۲۷
	مشهد	۰/۳۳۲۸۰	۰/۰۹۸۳۴	۰/۲۳۲
	اهواز	۰/۳۸۹۴۸	۰/۱۲۰۶۱	۰/۱۰۳
	زاهدان	۰/۴۸۰۷۵	۰/۲۲۷۶۲	۰/۶۳۳
	رشت	۰/۶۰۳۶۸	۰/۱۱۸۹۳	۰/۰۰۶
	ارومیه	۰/۹۱۷۳۶	۰/۱۸۵۸۳	۰۰۹

نگاره ۵. جدول نتایج ۶ بعد پرسشنامه

ابعاد	سطح اطمینان	بیشترین	تفاوت معنادار
مفهوم واحدگزارشگر	۰/۰۰۰	تهران	ارومیه (۰/۹۱) - رشت (۰/۶۰)
حساب‌های مستقل	۰/۰۸۵	تهران	ندارد
رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری	۰/۰۰۰	تهران	زاهدان (۰/۷۰) - رشت (۰/۶۴)
گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای	۰/۰۰۰	تهران	ارومیه (۰/۶۶) - زاهدان (۰/۴۸) - رشت (۰/۴۷)
گزارشگری بدهی‌های بلندمدت	۰/۰۰۰	تهران	رشت (۰/۵۹) - زاهدان (۰/۵۷) - اهواز (۰/۵۳)
درآمدها و عایدات، هزینه‌ها و مخارج	۰/۰۰۰	تهران	زاهدان (۰/۴۲)

نگاره ۶. تحلیل واریانس یک‌طرفه به منظور مقایسه میانگین سازگاری محتوای چارچوب نظری

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروه	۱۱	۱۰/۷۴۹	۰/۹۷۷	۸/۸۴۴	۰/۰۰۰
بین گروهی	۲۲۱	۲۴/۴۱۹	۰/۱۱۰		
کل	۲۳۲	۳۵/۱۶۷	-		

نگاره ۷. نتایج آزمون گیمز هوول مربوط به سازگاری محتوای چارچوب نظری

گروه i	گروه j	تفاوت میانگین‌ها	خطای استاندارد میانگین	سطح معناداری
تهران	قم	۰/۱۳۲۴۳	۰/۰۹۶۴۱	۰/۹۴۵
	اصفهان	۰/۱۴۸۱۰	۰/۱۳۵۶۶	۰/۹۸۹
	شیراز	۰/۳۳۱۲۱	۰/۱۳۸۴۰	۰/۴۹۵
	کرمانشاه	۰/۵۳۵۰۱	۰/۰۷۵۶۷	۰/۰۶۳
	تبریز	۰/۴۰۱۷۶	۰/۰۸۴۷۷	۰/۱۷۲
	کرج	۰/۲۵۸۷۶	۰/۰۷۱۹۸	۰/۶۳۱
	مشهد	۰/۳۵۶۹۱	۰/۰۸۸۸۲	۰/۳۵۱
	اهواز	۰/۳۷۵۵۲	۰/۱۳۷۴۲	۰/۳۱۷
	زاهدان	*۰/۶۸۴۶۱	۰/۰۸۷۹۲	۰/۰۳۵
	رشت	*۰/۵۹۸۵۵	۰/۰۹۰۰۱	۰/۰۱۱
	ارومیه	*۰/۸۵۴۶۱	۰/۰۸۹۱۰	۰/۰۰۹

در بازه (۰/۶۸۴ و ۰/۱۳) است. که در سطح ناچیزی می‌باشد و می‌توان در عنوان جمع‌بندی اشاره داشت که در کل ارزیابی کارکنان شهرداری‌ها با رویکرد مثبت رو به رو بوده است و میزان تحقق‌پذیری بکارگیری سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس چارچوب نظری و اصول حسابداری تدوین یافته در سطح مطلوبی می‌باشد.

مشاهده می‌شود میانگین بدست آمده از داده‌های شهرداری‌های تهران با زاهدان، ارومیه و رشت تفاوت معنادار آماری وجود دارد. و در کل میانگین ارزیابی کارشناسان شهرداری‌های تهران در سازگاری محتوای چارچوب نظری از کل میانگین‌های شهرداری‌های دیگر بیشتر می‌باشد و می‌توان گفت که تهران، قم، اصفهان، کرج، مشهد، شیراز، کرمانشاه، اهواز، تبریز، ارومیه، رشت و زاهدان به نسبت دارای اختلاف میانگین

نگاره ۸. مقایسه میانگین سازگاری محتوای چارچوب نظری با توجه به تجربه کاری

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروه	۴	۱۷۰۷۳/۳۹۷	۴۲۶۸/۳۴۹	۷/۶۳۹	۰/۰۰۰
بین گروهی	۲۲۸	۱۲۷۳۹۲/۳۴۶	۵۵۸/۷۳۸		
کل	۲۳۲	۱۴۴۴۶۵/۷۴۲	-		

نگاره ۹. نتایج آزمون گیمز هوول مربوط به سازگاری محتوای چارچوب نظری با توجه به تجربه کاری

گروه i	گروه j	تفاوت میانگین‌ها	خطای استاندارد میانگین	سطح معناداری
کمتر از ۵ سال	۱۰-۵	*-۱۸/۷۰۴۷۸	۳/۷۳۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۵-۱۱	*-۱۹/۲۱۹۷۰	۵/۱۲۰۶۵	۰/۱۰۱۰
	۲۰-۱۵	*-۰/۳۳۶۳۶	۶/۰۸۰۸۸	۰/۰۴۲۰
بیشتر از ۲۰ سال		*-۲۰/۰۷۱۸۵	۴/۱۹۶۹۵	۰/۰۰۰
کمتر از ۱۵ سال		*۲۰/۰۷۱۸۵	۴/۱۹۶۹۵	۰/۰۰۰
	۱۰-۵	*۱۹/۲۱۹۷۰	۶/۳۴۴۶۲	۰/۰۲۹
	۱۵-۱۱	۰/۸۵۲۱۵	۵/۴۳۱۲۲	۰/۶۵۲
	۲۰-۱۵	۱/۳۶۷۰۶	۴/۱۴۹۵۲	۰/۹۹۷

میانگین بدست آمده از داده‌ها براساس تجربه کاری کارشناسان به اینگونه می‌باشد که در بین کارشناسان با تجربه کمتر از ۵ سال با رده‌های بالاتر دارای تفاوت معنادار آماری وجود دارد. همچنین در بالاترین رده تجربه بیشتر از ۲۰ سال، با دو گروه سابقه تجربه، کمتر از ۵ سال و ۵ تا ۱۰ سال دارای تفاوت معنادار آماری می‌باشد البته در بین دو گروه بعدی تفاوت معناداری مشاهده نشده است.

نگاره ۱۰. تحلیل واریانس یک طرفه به منظور مقایسه میانگین سازگاری محتوای چارچوب نظری با توجه به میزان تحصیلات

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروه	۳	۲/۵۵۲	۰/۸۵۱	۰/۹۷۴	۰/۰۰۱
بین گروهی	۲۲۹	۳۲/۶۱۵	۰/۱۴۲		
کل	۲۳۲	۳۵/۱۶۷	-		

نگاره ۱۱. نتایج آزمون گیمز هوول مربوط به سازگاری محتوای چارچوب نظری با توجه به میزان تحصیلات

گروه i	گروه j	تفاوت میانگین‌ها	خطای استاندارد میانگین	سطح معناداری
کاردانی	دکتری	*-۰/۰۹۵۸۰	۰/۰۸۳۰۸	۰/۰۰۹
	کارشناسی ارشد	*-۰/۲۳۴۶۵	۰/۰۸۰۰۶	۰/۰۴۰
	کارشناسی	*-۰/۲۴۶۴۵	۰/۰۸۳۴۹	۰/۰۴۰
کارشناسی	کارشناسی ارشد	۰/۱۳۸۸۵	۰/۰۵۳۸۸	۰/۰۴۰
	دکتری	*-۰/۳۴۲۲۵	۰/۰۵۸۱۶۶	۰/۰۵۲

مشاهده می‌شود میانگین بدست آمده از داده‌ها براساس میزان تحصیلات کارشناسان به اینگونه می‌باشد که تفاوت معناداری بین نظرات با تحصیلات در سطح دکتری و کارشناس ارشد با سطح پایین‌تر تحصیلی کاردانی و کارشناسی وجود دارد.

نگاره ۱۲. تحلیل واریانس یک طرفه به منظور مقایسه میانگین سازگاری محتوای چارچوب نظری براساس تخصص کارکنان

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروه	۳	۲/۲۱۰	۰/۷۳۷	۵/۱۱۹	۰/۰۷۲
بین گروهی	۲۲۹	۳۲/۹۵۷	۰/۱۴۴		
کل	۲۳۲	۳۵/۱۶۷	-		

مناسب است. از این رو مرزبندی و تعیین واحد گزارشگر بر اساس عملیات یا دسته‌ای از فعالیت‌ها که اجرای آن مستلزم مصرف و بکارگیری منابع مشخصی برای تحقق اهداف معینی می‌باشد (برای مثال کمک‌های دولت برای طرح‌های زیربنائی نظیر توسعه مترو) با هدف تهیه گزارش‌های مالی جداگانه برای ایفای مسئولیت پاسخگویی در مقابل دولت، مناسب ارزیابی شده است. همچنین محدوده مرزبندی شده از مجموعه فعالیت‌هایی که گزارشگری مالی با مقاصد عام درباره آن‌ها، بر اساس رویکرد پاسخگویی مشخص شده باشد، منجر به تهیه اطلاعات سودمند برای ایفا و ارزیابی مسئولیت حاکم بر فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی مرتبط با تامین و بکارگیری منابع می‌شود.

در مجموع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که بکارگیری رویکرد پاسخگویی برای شناسایی واحد گزارشگر، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران از نظر کارشناسان سازگار ارزیابی شده است.

از کارشناسان مالی سوال شد، آیا استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل متناسب با ویژگی‌های محیطی، باعث ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها می‌شود و همچنین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می‌کند؟

مشاهده می‌شود که بین میانگین سازگاری محتوای چارچوب نظری براساس تخصص کارکنان تفاوت معنادار آماری وجود ندارد. لذا نیازی به استفاده از آزمون‌های تعقیبی نمی‌باشد.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش از کارشناسان مالی سوال شد، آیا بکارگیری رویکرد پاسخگویی برای شناسایی واحد گزارشگر، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگاری دارد؟

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های مربوط به مفهوم واحد گزارشگر مقدار ۳/۸ است که از سطح میانگین ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تجزیه و واریانس استفاده شد، نتایج آن با توجه به مقدار $F=۶/۵۴۴$ در سطح معناداری ۹۹ درصد، نشان‌دهنده وجود تفاوت معنادار میان نتایج مختلف است.

با کمک آزمون تعقیبی گیمز هوول مشخص شده است که بین میانگین بدست آمده از داده‌های تهران و ارومیه و رشت تفاوت معنادار آماری وجود داشته که اختلاف آن‌ها به ترتیب برابر ۰/۹۱۷۲۶ و ۰/۶۰۳۶۸ می‌باشد.

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، رویکرد پاسخگویی در شناسایی و تعیین حوزه گزارشگری مالی، برای تعیین واحد گزارشگر اصلی،

برای تنظیم گزارش مالی شهرداری، گزارش مالی جامع شهرداری و جامع شهر با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگاری دارد؟

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مقدار ۳/۸۱ است که از میانگین ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تحلیل و واریانس استفاده شد. نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه با توجه به مقدار $F=976/7$ در سطح معناداری ۹۹ درصد نشان‌دهنده وجود تفاوت معنادار میان نتایج کلانشهرهای مختلف بود. با کمک آزمون تعقیبی گیمز هوول مشخص گردید که بین میانگین بدست آمده از داده‌های شهرداری‌های تهران، با زاهدان و رشت تفاوت معنادار آماری وجود داشته است و در کل مبین بالاتر بودن میانگین ارزیابی کارشناسان مالی شهرداری‌های تهران در مورد عامل اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری نسبت به سایر شهرداری‌ها می‌باشد.

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، بکارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده در سطح حساب‌های مستقل فعالیت‌های حاکمیتی به دلیل تمرکز بر ورود و خروج منابع مالی کوتاه مدت (وجوه نقد، دریافتی‌ها، پیش پرداخت‌ها و ...) موجب هدایت جریان منابع مالی به سوی هدف‌های تعیین شده می‌شود. بر این اساس، احراز دو شرط لازم و کافی، قابلیت اندازه‌گیری و در دسترس بودن (حصول اطمینان از وصول آن در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از پایان دوره مالی) برای شناسایی و گزارش

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های مربوط اصل حساب‌های مستقل مقدار ۳/۶۷ است که از میانگین ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد.

نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه با توجه به مقدار $F=4/801$ در سطح معناداری ۹۹ درصد نشان‌دهنده عدم تفاوت معنادار آماری در بین میانگین ارزیابی کارشناسان شهرداری‌های مختلف می‌باشد.

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، بکارگیری حساب‌های مستقل در سیستم حسابداری موجب ارتقای ظرفیت و قابلیت‌های این سیستم با هدف جلوگیری از تداخل منابع مالی شهرداری‌ها می‌شود. همچنین با ثبت و گزارش جداگانه رویدادهای مربوط به هر منبع مالی عمده و اصلی، سطح مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی را فراهم می‌کند و موجب کنترل و هدایت مصرف منابع به سوی هدف‌های تعیین شده می‌شود. استفاده از حساب‌های مستقل، امکان کنترل‌های بودجه‌ای و مقایسه ارقام واقعی و بودجه‌ای بیشتر را فراهم می‌کند. پاسخ‌دهندگان، ایجاد حساب‌های مستقل را بر اساس فعالیت‌های بازرگانی، حاکمیتی و امانی، متناسب با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری ارزیابی نموده‌اند. در مجموع می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که طبق نظر کارشناسان بکارگیری اصل حساب‌های مستقل با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار است.

از کارشناسان مالی سوال شد، آیا استفاده از رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مختلف در سطح حساب‌های مستقل و در سطح واحد گزارشگر

درآمدها در دوره مالی و همچنین قابلیت اندازه‌گیری و اطمینان از وجود منابع مالی (اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته) برای شناسایی و گزارش مخارج در دوره مالی برای فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری‌ها امکان‌پذیر می‌باشد. در مجموع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که ضوابط مندرج در اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران، سازگار است.

از کارشناسان مالی سوال شد که، آیا بکارگیری اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای مبتنی بر ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها، ایفای پاسخگویی مالی و عملیاتی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) را امکان‌پذیر می‌سازد؟

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای مقدار $3/48$ است که از میانگین ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین، به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد که نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه با توجه به $F=4/576$ در سطح معناداری ۹۹ درصد نشان می‌دهد میانگین بدست آمده از داده‌های شهرداری‌های تهران با زاهدان، رشت، ارومیه تفاوت معنادار آماری وجود داشته است. در مجموع میانگین ارزیابی کارشناسان شهرداری‌های تهران در مورد ضوابط مندرج در اصل دارایی‌های سرمایه‌ای، از کل میانگین‌های دیگر، بیشتر است.

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، نگهداری حساب و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای در فراهم نمودن بستر لازم برای محاسبه استهلاک این دارایی‌ها و منظور کردن آن‌ها در بهای

تمام شده خدمات موثر است. افزون بر این، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری در گزارش‌های مالی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع عمومی و اختصاصی می‌گردد. انعکاس کامل دارایی‌های سرمایه‌ای در گزارشگری مالی در سطح شهرداری و شهر، در تامین اطلاعات مورد نیاز برای حصول اطمینان از مصرف و بکارگیری کارآمد و اثر بخش و باصرفه اموال شهرداری‌ها مهم است. در مجموع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که به نظر کارشناسان بکارگیری ضوابط اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار است.

از کارشناسان مالی سوال شد، با توجه به این که بخشی از منابع مالی طرح‌ها و پروژه‌های سرمایه‌ای شهرداری‌ها از طریق دریافت تسهیلات بلندمدت یا انتشار و فروش اوراق مشارکت تامین می‌شود، آیا شهرداری‌ها باید حساب این بدهی‌ها را نگهداری و وضعیت آن را طی دوره مالی گزارش کنند؟

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل گزارشگری بدهی‌های بلندمدت مقدار $3/71$ است که از میانگین ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین، به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد.

نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه با توجه به مقدار $F=5/495$ در سطح معناداری ۹۹ درصد نشان می‌دهد که میانگین بدست آمده از داده‌های شهرداری‌های تهران، با اهواز، زاهدان، رشت تفاوت معنادار آماری وجود دارد.

شناخت و طبقه‌بندی درآمد، از کل میانگین‌های دیگر بیشتر می‌باشد.

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی و همچنین قابلیت مقایسه درآمدها و مخارج مربوط به فعالیت‌های حاکمیتی، با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، طبقه‌بندی این اقلام ضروری است.

شناسایی و گزارشگری به موقع درآمدها و مخارج شهرداری‌ها برای شفافیت مالی و ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در مورد منابع عمومی شهرداری‌ها الزامی است. و امکان قضاوت و تصمیم‌گیری صحیح شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها در مورد عملکرد مسئولان شهرداری را فراهم می‌کند. در مجموع می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که بکارگیری ضوابط مندرج در اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمدها، مخارج، هزینه‌ها و انتقالات، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران، سازگار است.

نتیجه‌گیری

همان‌طور که در ادبیات پژوهش بیان گردید، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی که شهرداری‌ها از جمله آن‌ها هستند باید بر اساس ویژگی‌های محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و هدف آن‌ها از استفاده از گزارش‌های مالی طراحی شود. در تدوین چارچوب نظری حاوی مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های کشور، موارد فوق ملحوظ و در پژوهش جداگانه به اجماع نظر موافق کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور رسید. از آنجا که چارچوب نظری در برگیرنده مفاهیم بنیادی و نقشه راهی است

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، تدوین ضوابط ثبت و گزارشگری بدهی‌های بلندمدت عمومی که قرار است از محل منابع عمومی بازپرداخت شود، در قالب یک اصل از بیانیه‌های اصول حسابداری شهرداری‌ها ضروری است. انعکاس بدهی‌های بلندمدت عمومی فعالیت‌های شهرداری‌ها در گزارش‌های مالی شهرداری و شهر، بستر لازم را برای تامین اطلاعات مورد نیاز جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات اجرائی شهرداری‌ها فراهم می‌کند. در مجموع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که به نظر کارشناسان مالی، بکارگیری اصل گزارشگری بدهی‌های بلندمدت، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران، سازگار است.

از کارشناسان مالی سوال شد که، آیا استفاده از اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمدها، مخارج، هزینه‌ها و انتقالات در حسابداری و گزارشگری مالی، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها سازگاری دارد؟

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد و سایر منابع مالی، مخارج، هزینه و انتقالات مقدار ۳/۶۶ است که از سطح میانگین ($\mu=3$) بالاتر می‌باشد. برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد.

نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه با توجه به مقدار $F=4/527$ در سطح معناداری ۹۹ درصد نشان می‌دهد، میانگین بدست آمده از داده‌های شهرداری‌های تهران، با زاهدان تفاوت معنادار آماری وجود دارد. در مجموع میانگین ارزیابی کارشناسان شهرداری‌های تهران در مورد ضوابط مندرج در اصل

گزارشگری مالی عایدات، درآمدها، مخارج و هزینه‌ها نیز مورد موافقت پاسخ‌دهندگان قرار گرفت.

کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور، ضوابط مندرج در اصل کنترل بودجه‌ای را برای هدایت، کنترل و رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای مفید ارزیابی کرده و اعتقاد داشتند که ضوابط مذکور زمینه مناسبی برای تهیه تفریغ بودجه سالانه فراهم می‌کند.

ضوابطی که برای شناسایی، ثبت و گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی تدوین شده بود توسط کارشناسان ارزیابی گردید و موافقت خود را در مورد آن اعلام کردند. در مجموع نتایج این پژوهش بیانگر این واقعیت است که بیانیه‌های اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها که حاوی ضوابط و سازوکارهای لازم برای طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری است، با ویژگی‌های محیطی، ساختار قدرت، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مورد عمل شهرداری‌ها سازگار است.

با توجه به نتایج این پژوهش به شهرداری تهران و سایر کلان‌شهرهای کشور پیشنهاد می‌شود که زمینه لازم را برای طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب و مبتنی بر ضوابط مندرج در بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری مصوب کار گروه تدوین مبانی نظری شهرداری، فراهم کنند.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی که بر مبنای این ضوابط طراحی می‌شود و توافق عمومی کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور را به همراه دارد، می‌تواند راه را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع شهرداری‌ها هموار نماید.

برای تدوین اصول و ضوابط حسابداری و گزارشگری مالی، لذا از تعدادی بیانیه اصول حاوی ضوابط و رهنمودهای شناخت، ثبت و گزارشگری مالی تشکیل شده است.

از این رو، حصول اطمینان از سازگاری ضوابط مندرج در بیانیه‌های اصول حسابداری با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها، قوانین و مقررات حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع مالی و همچنین امکانات و مقدرات شهرداری‌ها، ضروری به نظر می‌رسید. در این پژوهش تلاش گردید ضوابط مندرج در بیانیه‌های اصول که تقریباً همه جوانب یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی را پوشش می‌دهد، به نحوی ساده و قابل فهم به نظر خواهی گذاشته شود.

در این نظر خواهی که تعداد در خور ملاحظه‌ای از کارشناسان مالی، مدیران و اعضای شوراهای اسلامی شهرها در آن شرکت داشتند، با استفاده از پرسشنامه‌ای که برای همین منظور تهیه گردید، سازگاری و مناسب بودن ضوابط مطروحه در بیانیه‌ها مورد ارزیابی قرار گرفتند.

همان‌طور که یافته‌های پژوهش نشان داد، کارشناسان شهرداری‌های نمونه بیانیه‌های مربوط به تعریف واحد گزارشگر و نوع گزارش‌های مالی که شهرداری‌ها باید تهیه کنند را سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها تشخیص دادند. از سوی دیگر، کارشناسان مذکور سیستم حساب‌های مستقل، انواع حساب‌های مستقل مورد استفاده در این سیستم و مأموریت‌های حساب مستقل را برای شهرداری‌های کشور مناسب تشخیص دادند. افزون بر این، رویکرد اندازه‌گیری و مبانی حسابداری مورد استفاده در شناخت عناصر صورت‌های مالی و همچنین ضوابط مربوط به شناسایی، ثبت و

- Not-For-Profit Accounting; Concept and Practices, 4th Edition, John Wiley & Sons Inc. IFAC 1991. public sector committee study 1.
- 9- IFAC. (2008). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, *Consultation Paper*
- 10- Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation. (1993). *Definition of the Reporting Entity*, concept 1.
- 11- Ruppel W. (2009). GAAP for Governments. Wiley & Sons Inc.
- 12- Yuji Ijiri. (1983). on the Accountability – Based Conceptual Framework of Accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2.

منابع

- ۱- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن. *حسابرس*. شماره ۴۹، صص ۸۳-۶۸.
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی. *دانش حسابرسی*، شماره ۴۰، صص ۳۸-۴.
- ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. *مرکز مطالعات شهرداری تهران*، ص ۳.
- ۴- باباجانی، جعفر، چهارده‌چریکی، معصومه. (۱۳۹۱). شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آن‌ها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*. سال چهارم. شماره ۴، صص ۱-۱۸.
- ۵- باباجانی، جعفر، قنبریان، رضا. (۱۳۸۸). ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها. *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۵۵-۳۶.
- ۶- زارعی، بتول و رضا غلامی. (۱۳۹۰). جایگاه حساب مستقل در چارچوب‌های مفهومی حسابداری دولتی. *حسابرس*. شماره ۵۵، صص ۱۳۲-۱۳۳.
- 7- GASB. (1999). Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Governments, June, 1999, st. No. 34
- 8- Granof M. H. (2007). Financial Reporting by National Government. Government and

Assessing the Compatibility of the Content of the Theoretical Framework, Accounting Principles and Financial Reporting in Municipalities with Environmental Characteristics of Municipal Activities from the View of Financial Experts

*** J. babajani**

Professor of Accounting, University of Allameh Tabatabaei, Tehran, Iran

N. haidaryan

Master of Accounting, University of Islamic Azad, sanandaj, Iran

Abstract

Theoretical framework, has an important role in leading the accountant system and financial reporting, because it include fundamental concepts and the objectives of financial reporting. Prerequisite of implementing an effective financial reporting is development of theoretical framework, accounting principal and a financial reporting based on environmental features and informational needs of users. The Iranian public sector institutes such as government agencies, municipality and institutions of Islamic revolution are influenced under environmental features and specific provisions that must be considered in development of theoretical financial reporting framework for public sector. The aim of this research is to evaluate the consistent theoretical framework, accounting principles and financial reporting of municipality with environmental features of municipality activities, from the financial experts point of views. In this study, financial experts opinion from 11 municipalities are collected by questionnaire . For analyzing the questionnaire data, the ANOVA method is used. The participants include financial managers, chief accountants, manager and assistants of internal auditing units in municipalities. The results of predication and comparative studies show that, the developed theoretical framework has an acceptable quality level. The financial experts evaluate theoretical framework, accounting principles and municipality financial reporting adaptable with environmental features of municipality activities

Keywords: Accounting theoretical framework, Accounting Fundamental concepts, Municipality financial reports, Environmental features of municipality activities.