

## ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران

\*نصیح حیدریان<sup>۱</sup>، عادل فاطمی<sup>۲</sup>، عزیز گرد<sup>۳</sup>

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج.

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج.

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۵/۲۱

### Assess the Compatibility of the Content of the Statement (1) of Municipal Accounting and Financial Reporting as an Independent Account of the Environmental Features of the Activities of Municipalities

\*N. Haidrian<sup>1</sup>, A. Fatemi<sup>2</sup>, A. Gord<sup>3</sup>

1. M.A. in Accounting, Islamic Azad University Sanandaj, Iran.

2. Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University Sanandaj, Iran.

3. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/8/12

Accepted: 2015/12/3

#### Abstract

To increase the capacity and capabilities of municipal accounting and financial reporting, accounting and financial reporting principles (1) According to a statement of account as an independent municipal use accounts independent system based on the theory of funds is required. The purpose of this study was to evaluate the compatibility of the content of the statement (1) accounting and financial reporting activities of municipalities and municipal environmental characteristics in terms of financial experts. To this end, experts and financial professionals, 11 municipalities in the metropolitan country is collected through a questionnaire. To analyze the data from the questionnaire test was used to compare the mean. Participants include heads of finance and accounting managers, directors and deputy mayor of the internal audit is to evaluate the compatibility of the account statement (1) is independent 3/67j The results of comparative studies showed Asnadkavy, this statement municipal level and quality is acceptablen The results of the field, independent financial experts use the accounts of municipal activities compatible with environmental features were evaluated.

**Keywords:** The Independent Accounts, Accounting and Financial Reporting Municipalities, Environmental Characteristics of Municipalities.

**JEL Classification:** H83, M41, Q56

#### چکیده

هدف این پژوهش، ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران است. به منظور تعیین سطح کیفی قابل قبول، نکات کلیدی محتوای بیانیه با بیانیه‌های مراجع استانداردگذار بین‌المللی بخش عمومی تطبیق داده شده است و سپس نظرات کارشناسان و متخصصان مالی شهرداری‌های ۱۱ کلان شهر کشور در سال ۱۳۹۲ از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از روش آزمون مقایسه‌ای میانگین بهره گرفته شده است. مشارکت‌کنندگان شامل، مدیران مالی و رؤسای حسابداری، مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها می‌باشد که ارزیابی آن‌ها از سازگاری بیانیه شماره ۱ اصل حساب‌های مستقل ۳/۶۷ است. نتایج حاصل از اسنادکاوی و تطبیقی نشان داد، این بیانیه از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد و در نتایج میدانی، کارشناسان مالی به‌کارگیری اصل حساب‌های مستقل را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار ارزیابی نمودند.

**واژه‌های کلیدی:** اصل حساب‌های مستقل، حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها.

**طبقه‌بندی موضوعی:** H83, M41, Q56

## مقدمه

نهادهای بخش عمومی ایران نظیر دولت و واحدهای تابع، شهرداری‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی، تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و مقررات خاصی قرار دارند که به‌رغم وجود تشابه در خور ملاحظه با نهادهای مشابه در سایر کشورها، وجود تفاوت نسبتاً زیادی همچون نظام سیاسی، ساختار قدرت، نحوه تأمین منابع مالی فعالیت‌های حاکمیتی این نهادها، نقش و مشارکت بیش از اندازه این قبیل نهادها در اقتصاد عمومی و اتکای بیش از اندازه این 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 متمایز می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۹).

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 مسؤولیت پاسخگویی و نظایر آن تدوین شود.

بر اساس این ضرورت شهرداری تهران از سال ۱۳۸۸ اقداماتی برای تدوین چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها آغاز نمود. مبنای نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با تلاش باباجانی و همکاران بر اساس 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 غیر بازرگانی اداره می‌شوند، تدوین شده است. گزارشگری مالی مؤسسات 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. باتوجه به اهمیت جایگاه ویژگی‌های محیطی فعالیت‌ها در تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی، هدف این مقاله، ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران می‌باشد. در این پژوهش تلاش شده است، نظر کارشناسان مالی شهرداری‌ها در مورد محتوای بیانیه شماره ۱ اصل حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها به شیوه‌ای قابل فهم کسب گردد.

## پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی: باباجانی (۱۳۸۵)، به بررسی کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی سبب اوراق بهادار پرداخته است. باباجانی معتقد است، کارکرد تئوری وجوه صرفاً به حوزه فعالیت‌های غیر بازرگانی بخش عمومی محدود نمی‌شود، بلکه متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان، در فعالیت‌های بازرگانی و تولیدی بخش خصوصی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. در جمهوری اسلامی ایران که فعالیت‌های بازرگانی آن براساس عقود اسلامی صورت می‌گیرد، استفاده از تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی این فعالیت‌ها، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. زارعی (۱۳۹۰)، به بررسی جایگاه حساب مستقل در چارچوب‌های مفهومی حسابداری دولتی پرداخته است. وی معتقد است، به طور سنتی حسابداری دولتی به دنبال پاسخگویی مالی با استفاده از حساب‌های مستقل بوده است، اما، چارچوب‌های نوین حسابداری دولتی در راستای تأمین هدف‌های دوگانه پاسخگویی و تصمیم‌گیری، بر پاسخگویی مالی و عملیاتی در کنار هم تأکید داشته و گزارشگری مناسب را برای ایفای این دو نوع پاسخگویی، مورد توجه قرار داده‌اند. بنابراین، حساب مستقل با تمامی منافعی که در کنترل بودجه و مصرف اعتبارات در محل قانونی خود (پاسخگویی مالی) داشته و به دلیل ضرورت پاسخگویی عملیاتی و نیاز به تصویر جامعی از کل دولت به عنوان یک واحد گزارشگر، در اصلاحات اخیر حسابداری دولتی در کشورها، کنار گذاشته شده یا محدود به روش‌های کنترل داخلی شده است و بیشتر چارچوب‌های مفهومی

بیانیه شماره ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، همچنان حسابداری حساب‌های مستقل یک ویژگی مهم گزارشگری مالی باقی مانده و ارائه صورت‌های مالی به تفکیک حساب مستقل طبق این بیانیه، الزامی است. در این بیانیه برای اولین بار حسابداری تعهدی برای کل فعالیت‌های دولتی و استهلاک تمام دارایی‌های ثابت دولت الزامی گردید و گزارشگری کل سازمان به جای حساب‌های مستقل مورد تأکید قرار گرفت. ولی حساب‌های مستقل همچنان به‌عنوان ابزار کنترل داخلی حفظ گردید.

از نظر اعضای هیأت مزبور، از آنجا که تعداد زیادی از دولت‌ها طبق قانون بودجه را به تفکیک حساب مستقل تهیه می‌کنند و نمایش رعایت بودجه جزء مهمی از گزارشگری آن‌هاست، تهیه صورت‌های مالی به تفکیک حساب مستقل، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا رعایت قوانین و بودجه را مستند سازند. ولیکن با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کل دولت به‌عنوان یک شخصیت گزارشگر و پاسخگویی عملیاتی، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، تهیه و ارائه اطلاعات مرتبط با شرایط و عملکرد کلی دولت را در قالب صورت‌های مالی جامع دولت، الزامی ساخته است.

### فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش برای یافتن پاسخ سازگار بودن بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های ایران دارای یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی به شرح زیر می‌باشد:

**فرضیه اصلی:** محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار می‌باشد.

**فرضیات فرعی:** به شرح زیر می‌باشد:

۱. محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

۲. محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با

نوبین حسابداری دولتی و بخش عمومی بدون الزام به حسابداری وجوه تدوین شده‌اند و اگر در کشورهای همچون آمریکا که همچنان حساب‌های مستقل را حفظ کرده‌اند، صورت‌های جامع دولت بدون تفکیک حساب‌های مستقل، توصیه شده است.

### پژوهش‌های خارجی: تئوری وجوه ابتدا در سال

۱۹۴۷ و در قالب پایان‌نامه دکتری ویلیام واتر ارائه گردید و در سال ۱۹۷۴ به صورت کتابی با همان عنوان به چاپ رسید. در این تئوری، به جای آن که دارایی‌ها و بدهی‌ها به شخصیت حقیقی و یا حقوقی مرتبط شود و همان شخصیت (اعم از حقیقی یا حقوقی) به عنوان یک شخصیت، محور گزارش قرار گیرد، دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه عمل مشخصی مرتبط شده و همان حوزه عمل یا فعالیت به عنوان یک شخصیت حسابداری مستقل، محور و مرکز ثقل گزارشگری واقع می‌شود. واتر معتقد است که استفاده از تئوری وجوه و مرتبط و محدود کردن دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه یا منطقه عمل مشخص و شناسایی این حوزه به عنوان واحد حسابداری و تهیه گزارش‌های مالی برای آن حوزه یا منطقه، علاوه بر شفاف‌سازی در ارائه اطلاعات مالی و رعایت عدل و انصاف اطلاعاتی نسبت به کلیه ذی‌نفعان، سوگیری و سایر محدودیت‌های ناشی از محوریت حاکم بر تئوری‌های شخصیت محور را مرتفع می‌سازد (باباجانی، ۱۳۸۴).

گرانوف<sup>۱</sup> (۲۰۰۷)، در یافته‌های خود، 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 (نه گروه‌های عملیاتی و عملکردی) به بخش‌های مختلف تقسیم می‌کند. از نظر وی، این ویژگی اگر چه از نظر هدف‌های کنترلی مفید است، ولی به علت تفکیک سازمان به اجزای مستقل، قادر به ارائه یک تصویر جامع از تمامیت سازمان یا دولت نیست و ارزیابی عملکرد مدیریت، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات و ارزیابی رعایت حقوق بین‌نسلی را با مشکل مواجه می‌سازد.

روپل<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، به‌رغم اصلاحات بنیادی صورت گرفته در

1. Granof

2. Ruppel

ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد.

### روش و پرسش‌های پژوهش

در این پژوهش، مطالعات تطبیقی و کتابخانه‌ای در پی پاسخ به فرضیه فرعی نخست پژوهش می‌باشد. 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، سؤالاتی بر اساس نکات کلیدی و تأثیرگذار بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها طرح شده و در قالب پرسشنامه از کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور که از سطح علمی و تجربه کافی برخوردار می‌باشند نظرخواهی شده، که برای رسیدن به پاسخ فرضیه فرعی دوم پژوهش صورت گرفته است.

### جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری در پژوهش حاضر شامل کارشناسان مالی دارای تخصص و دانش کافی، که در دو بخش مالی و حسابداری و بخش حسابرسی داخلی شهرداری‌های که دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند و 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 و ارومیه می‌باشند که در کل تعداد ۵۳۵ نفر از کارکنان آن‌ها جزء بخش مالی، حسابداری و حسابرسی شهرداری‌های این شهرها مشغول هستند.

برای برآورد حجم نمونه در این پژوهش با استفاده از یک پیش‌آزمون ۵۰ نفره از کارکنان شهرداری‌های کلانشهرها مورد پرسش قرار گرفتند. از آنجایی که جامعه آماری برای کارشناسان شهرداری‌ها که محدود به کلیه کارکنان می‌باشد از روش برآورد حجم نمونه به‌وسیله روش کوکران برای جامعه محدود استفاده شده است.

برآورد فرمول فوق ۲۵۱ نفر می‌باشد. در این پژوهش با توجه به ماهیت پژوهش و حجم جامعه آماری روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای انتخاب شده است.

پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش، یک پرسشنامه استاندارد است که جهت اعتبار بیشتر، دو روش اعتبار محتوا و سازه آزمون مورد بررسی قرار گرفتند. جهت تضمین

اعتبار محتوای پرسشنامه، از نظر متخصصان و اساتید راهنما و مشاور استفاده شد. با کسب نظرات افراد یاد شده، اصطلاحات لازم در سؤالات به عمل آمده و به‌این ترتیب اطمینان حاصل گردید که پرسشنامه همان خصیصه‌های مورد نظر پژوهش را می‌سنجد.

ابزار پایایی ابزاری است که از خاصیت تکرارپذیری و

سنجش نتایج یکسان برخوردار باشد (حافظ نیا، ۱۳۸۴).

یکی از روش‌های محاسبه قابلیت پایایی ضریب آلفای کرونباخ می‌باشد. که برای محاسبه آن در این پژوهش، سپس با استفاده از نرم افزار SPSS مقدار آلفا، برای هر سؤال و برای کل پرسشنامه به شرح زیر به‌دست آمده است ( $\alpha = 0.920$ ). در پژوهش‌های علوم انسانی، ضریب آلفای بالاتر از ۰/۷۰ قابل قبول می‌باشد (آذر و مومنی، ۱۳۸۳).

لذا با توجه به اینکه هم آلفای درونی تک تک سؤالات و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۷۰ می‌باشد، می‌توان پایایی پرسشنامه‌های مذکور را طبق جدول شماره ۱، مطلوب ارزیابی کرد.

**بخش توصیفی پژوهش:** جدول شماره ۲ فراوانی مربوط به آمار توصیفی پاسخ دهندگان بر حسب تخصص را

جدول ۱. آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه یافته‌های پژوهش

پایایی		
تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ براساس سؤالات استاندارد	آلفای کرونباخ
۶۶	۰/۹۲۰	۰/۹۲۰

جدول ۲. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب تخصص

تخصص	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
اقتصاد	۲۸	۱۲	۱۲
مدیریت	۶۳	۲۷	۳۹/۱
مدیریت مالی	۲	۹	۳۹/۹
حسابداری	۱۴۰	۶۰/۱	۱۰۰
کل	۲۳۳	۱۰۰	

در مورد فرضیات پژوهش می‌توان تحلیل‌های ذیل را ارائه نمود:

**فرضیه اصلی:** محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار می‌باشد.

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

**جدول ۳.** درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب گروه‌های واحد سازمانی

فراوانی تجمعی	درصد	فراوانی	واحد
۴۸/۵	۴۸/۵	۱۱۳	امور مالی و حسابداری
۱۰۰	۵۱/۵	۱۲۰	حسابرسی داخلی
	۱۰۰	۲۳۳	کل

**جدول ۴.** درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب تجربه کاری

فراوانی تجمعی	درصد	فراوانی	گروه سنی
۱۴/۵	۱۴/۵	۳۴	کمتر از ۵ سال
۴۸	۳۳/۵	۷۸	۵-۱۰
۶۰/۵	۱۲/۵	۲۹	۱۰-۱۵
۷۵/۵	۱۵	۳۵	۱۵-۲۰
۱۰۰	۲۴/۵	۵۷	بیشتر از ۲۰ سال
-	۱۰۰	۲۳۳	کل

نشان می‌دهد.

جدول شماره ۳ فراوانی مربوط به آمار توصیفی گروه‌های واحد سازمانی را نشان می‌دهد. جدول شماره ۴ فراوانی مربوط به آمار توصیفی تجربه کاری را نشان می‌دهد.

**بخش استنباطی پژوهش:** در مورد فرضیات

پژوهش می‌توان تحلیل‌های زیر را ارائه نمود:

پس از توصیف متغیرها در نمونه‌های آماری پژوهش به بررسی فرضیه‌ها و اهداف مطرح شده، توسط آزمون‌های آماری پرداخته می‌شود و با استفاده از تحلیل آماری یافته‌ها، صحت و سقم ادعای پژوهشگر بررسی می‌شود. قبل شروع آماره‌ها، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S)، در نرم‌افزار SPSS، برای مشخص نمودن وضعیت نرمال بودن داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت که نتیجه آن به شرح زیر می‌باشد:

برای امتیازات مجموع مولفه‌های متغیرها که از نوع فاصله‌ای می‌باشند، مطابق جدول شماره ۵، Sig (سطح معنی داری) برای هر ۶ بخش 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 اینکه  $\text{sig} > 0.05$  بنابراین فرض  $H_1$  (مبنی بر غیرنرمال بودن) رد و فرض مقابل  $H_0$  (مبنی بر نرمال بودن) مورد تایید می‌باشد. بنابراین در ادامه استنباط، فرض نرمال بودن داده‌ها طبق جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵. بررسی وضعیت نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌های با استفاده از K-S

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	بعدها						سازگاری محتوای چارچوب نظری
	اصل واحد گزارشگر	اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری	اصل حساب‌های مستقل	اصل گزارشگر بدهی‌های بلندمدت	اصل دارایی‌های سرمایه‌ای	اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد	
Kolmogorov-Smirnov Z	۱/۹۵۶	۱/۶۲۰	۱/۹۶۸	۲/۶۱۵	۲/۱۶۰	۱/۸۹۵	۱/۷۳۹
Asymp. Sig. (2-tailed)	۰/۴۹۴	۰/۴۱۰	۰/۶۸۱	۰/۲۸۷	۰/۷۷۲	۰/۰۶۲	۰/۰۷۵

ایران با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌پردازد. لذا، تأیید این فرضیه بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای پژوهشگر صورت گرفته است. نکاتی کلیدی و تأثیرگذار از بیانیه‌های ملی و بین‌المللی بخش عمومی در تطابق با بیانیه مذکور در زیر ارائه شده است، در بیانیه شماره یک شورای ملی حسابداری دولتی (که در سال ۱۹۸۴ به هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تغییر نام داد)، حساب مستقل به‌عنوان یک واحد حسابداری و مالی، شامل مجموعه‌ای از حساب‌های خود تراز برای ثبت وجوه نقد و سایر منابع مالی، همراه با کلیه بدهی‌های مربوط و حقوق باقیمانده یا مانده‌ها و جزئیات تغییرات در آن‌ها به منظور انجام فعالیت‌های خاص یا تحقق هدف‌های معین بر طبق مقررات و محدودیت‌های خاص پیشنهادی، تعریف شده است. بند ۳ بیانیه شماره ۱ نیز چنین عنوان می‌کند "حساب مستقل، شخصیت مالی و حسابداری جداگانه با مجموعه‌ای از حساب‌های متوازن است که در آن اطلاعات مالی مربوط به معاملات، رویدادها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، اندوخته‌ها و خالص دارایی‌های هر منبع مالی یا اقتصادی که به اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و یا نیل به هدف‌های معینی تخصیص می‌یابد، بر اساس الزامات حاکم بر ثبت، نگهداری و گزارش می‌شود".

نقش انکارناپذیر تئوری وجوه در گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع حاکمیتی دولت و شهرداری‌ها، در آخرین تحولات حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا که در انتشار و اجرای بیانیه معروف ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مصوب سال ۱۹۹۹ متبلور و مورد تأکید قرار گرفته است. در فرایند تصویب بیانیه مذکور، هیأت به این نتیجه رسید که ارائه اطلاعات مربوط به

است برای تدوین اصول و ضوابط حسابداری و گزارشگری مالی، از تعدادی بیانیه اصول حاوی ضوابط و رهنمودهای شناخت، ثبت گزارشگری مالی تدوین گردید. 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 به‌نظر می‌رسید. در این پژوهش، برای ارزیابی سازگاری محتوای اصل حساب‌های مستقل شهرداری‌ها که فرضیه اصلی پژوهش می‌باشد، دو جنبه مورد بررسی قرار گرفت، ابتدا تطبیق محتوای بیانیه شماره ۱ با بیانیه‌های مراجع استانداردهای بین‌المللی برای حصول اطمینان از سطح کیفی مناسب اصل حساب‌های مستقل شهرداری‌های ایران (ارزیابی این فرضیه به صورت کیفی می‌باشد).

دومین جنبه مورد بررسی، نکات کلیدی تأثیرگذار سطح کیفی محتوای بیانیه بر نظرسنجی از کارشناسان مالی شهرداری‌ها می‌باشد تا سازگاری آن با ویژگی‌های محیطی ایران سنجیده شود، که در قالب فرضیه فرعی دوم مطرح شده است.

**فرضیه فرعی اول: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل قبولی برخوردار می‌باشد.**

این فرضیه به روش کیفی به تطبیق محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های

اهداف تعیین شده در بودجه سالانه و برنامه‌های مصوب پیش‌بینی شده می‌شود.

جهت فراهم کردن امکان مقایسه اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها، براساس بند ۳۷، شهرداری‌ها ملزم هستند حساب‌های مستقل مورد نیاز برای انجام وظایف و فعالیت‌های خود را، حسب مورد از بین حساب‌های مستقل با عناوین مذکور در این بیانیه انتخاب کنند. البته در بند ۳۶ تأکید می‌کند این بدان معنی نیست که شهرداری‌ها لزوماً همه این حساب‌های مستقل را ایجاد کنند، بلکه بر اساس موارد نیاز مجاز به استفاده از آن‌ها هستند. بر اساس مطالعات تطبیقی، محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل‌قبولی برخوردار می‌باشد. بر این اساس، فرضیه فرعی اول تأیید می‌شود.

**فرضیات فرعی دوم: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد.**

با توجه به اینکه هدف فرضیه فرعی دوم پژوهش، ارزیابی محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد، ابتدا با استفاده از آزمون میانگین  $t$  تک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۶ به بررسی میزان میانگین جواب‌های پاسخ‌دهندگان، بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها پرداخته و سپس با استفاده از تحلیل واریانس به مقایسه میانگین به تفکیک شهرداری‌ها پرداخته و در صورت نیاز از آزمون تعقیبی استفاده شود.

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل حساب‌های مستقل مقدار  $3/67$  برآورد شده است که از سطح مبنای  $(\mu=3)$ ، بالاتر می‌باشد و 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، که نتایج آن مطابق با یافته‌ها، آزمون تحلیل واریانس یکطرفه طبق جدول شماره ۷ با توجه به مقدار  $F=4/801$  سطح

مسئولیت پاسخگویی مالی، کماکان از طریق گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع دولتی و به دلایل زیر ادامه یابد:

۱. گزارشگری مالی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی فعالیت‌های از نوع دولتی در پاسخ به تقاضای مستمر، در مورد کنترل تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی توسعه یافته است. هئیت اعتقاد دارد که این هدف اساسی کماکان برای استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی، اهمیت دارد. اغلب شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، بر اعمال کنترل‌های قوی بر تحصیل و افزایش منابع مالی و مصرف آن در جهت اهداف تعیین شده، تأکید می‌ورزند.

۲. هئیت در بیانیه مفهومی شماره یک، بر اهمیت بودجه عمومی به عنوان ابزاری برای بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی، کنترل و همچنین مبنای برای ارزیابی عملکرد تأکید کرده است (بندهای ۱۹ و ۲۰).

هئیت همچنین بر مفید بودن ساختار حساب‌های مستقل، به عنوان ابزار کنترل و وسیله‌ای برای هدایت و کنترل مصرف منابع مالی در جهت انطباق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های قانونی تعیین شده، تأکید کرده است (بندهای ۲۱ و ۲۲).

۳. براساس مطالعات انجام‌شده در خصوص گزارش‌های مالی که در سال ۱۹۸۵ و ۱۹۹۰ صورت گرفت، هیأت به این نتیجه رسید که استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی، علاقه شدیدی به اطلاعاتی در مورد جریان منابع مالی، تطبیق عملکرد با مصوب و گزارشگری بر مبنای تئوری وجوه و حساب‌های مستقل دارند و به همین دلیل هئیت مقرر نمود که این نوع گزارشگری مالی باید کماکان ادامه یابد (باباجانی، ۱۳۸۲).

بند ۱ این بیانیه استفاده از سیستم حساب‌های مستقل در شهرداری‌ها را برای تحقق اهداف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، به‌کارگیری و مصرف منابع ضروری ارزیابی می‌کند. منابع فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری‌ها از محل عوارض عمومی و اختصاصی و سایر منابع تأمین می‌شود، و برای مصرف آن‌ها در جهت تحقق اهداف تعیین شده مشمول قوانین و مقررات و محدودیت‌های خاصی است که توسط شورای اسلامی شهر و سایر مراجع ذیصلاح وضع می‌شود. در بند ۲ بیان می‌کند، استفاده از حساب‌های مستقل موجب تسریع در مصرف منابع اختصاص یافته در محل‌های مشخص شده و تحقق

معنی‌داری ۰/۰۸۵ که بزرگتر از ۰/۰۱ می‌باشد لذا نشان‌دهنده عدم تفاوت معنادار آماری در بین میانگین ارزیابی کارکنان شهرداری‌های مختلف می‌باشد. با توجه به جدول شماره ۷، مشاهده می‌شود که بین میانگین اصل حساب‌های مستقل در بین شهرداری‌ها تفاوت معنادار آماری وجود ندارد، لذا نیازی به استفاده از آزمون‌های تعقیبی نمی‌باشد. هیچ تفاوت معناداری بین گروه‌های پاسخ‌گو وجود ندارد بدین معنی که، کلیه کارشناسان مالی شهرداری‌ها در استفاده از حساب‌های مستقل اتفاق نظر دارند. بر این اساس، فرضیه فرعی دوم نیز تأیید می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری وجوه، یک سیستم حسابداری است که به‌طور سنتی به‌وسیله سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش دولتی برای نظارت بر مصرف وجوه و دارایی‌هایی که برای یک هدف خاص اختصاص داده شده یا اهدا شده، مورد استفاده قرار گرفته است. هدف این سیستم، ارائه گزارش مالی دقیق در مورد نحوه مصرف وجوه است و اثبات این که تمامی پرداخت‌ها مطابق با بودجه و احکام مقرر یا شرایط مورد نظر اهداکننده صورت گرفته است، چرا که وجوه مورد استفاده در بخش دولتی متعلق به

مالیات‌دهندگان و شهروندان است و از طریق بودجه سالانه به هر وزارتخانه یا بخش، دفتر، اداره و واحد، اختصاص داده می‌شود. طبق این نظام، گزارش‌های مالی باید به شیوه‌ای تهیه شوند که به‌عنوان مبنایی برای سنجش عملکرد در مورد نحوه مصرف وجوه و این که واحد دولتی چقدر از وجوه اختصاص داده شده را به‌خوبی به‌کار برده و مورد استفاده قرار گیرند. همچنین، گزارش‌های مالی نقطه شروعی برای برنامه‌ریزی پروژه‌های آینده و تعیین این که آیا تخصیص‌های سال آینده باید افزایش یا کاهش یابند، شمرده می‌شوند. به‌همین دلیل است که حسابداری وجوه به‌طور سنتی، اهمیت زیادی در حسابداری دولتی داشته و حساب مستقل ابزار اصلی این نوع از حسابداری بوده است. بر اساس بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل حساب‌های مستقل"، به‌کارگیری سیستم حساب‌های مستقل بر مبنای نظریه وجوه مناسب تشخیص داده شده است. حساب‌های مستقل در این بیانیه به سه دسته حساب‌های مستقل فعالیت‌های بازرگانی، حاکمیتی و امانی تقسیم شده است، که مورد بحث قرار گرفت. بند ۱ این بیانیه دلیل خود را در الزام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها به نگهداری حساب مستقل، ظرفیت بالای حسابداری وجوه، در ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی می‌داند. منابع فعالیت‌های

جدول ۶. آزمون t تک نمونه‌ای

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T مقدار آماره	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین‌ها	سطح اطمینان در سطح ۹۵٪	
					کمینه	بیشینه
اصل حساب‌های مستقل	۲۲/۸۴۵	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۷۱۴۱۶	۰/۶۵۲۶	۰/۷۷۵۸

جدول ۷. تحلیل واریانس یکطرفه به منظور مقایسه میانگین اصل حساب‌های مستقل

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروهی	۱۱	۱۱/۴۹۸	۱/۰۴۵	۴/۸۰۱	۰/۰۸۵
بین گروهی	۲۲۱	۴۸/۱۱۴	۰/۲۱۸		
کل	۲۳۲	۵۹/۶۱۱	-		



بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور نیز، به‌کارگیری حساب‌های مستقل موجب ارتقای ظرفیت و قابلیت‌های سیستم حسابداری با هدف جلوگیری از تداخل منابع مالی شهرداری‌ها می‌شود و با ثبت و گزارش جداگانه رویدادهای مربوط به هر منبع مالی عمده و اصلی، سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع را فراهم می‌کند، همچنین موجب کنترل و هدایت مصرف منابع در جهت هدف‌های تعیین شده می‌شود. استفاده از حساب‌های مستقل امکان کنترل‌های بودجه‌ای و مقایسه‌ای 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 نتیجه‌گیری کرد که به‌کارگیری اصل حساب‌های مستقل سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران، سازگار ارزیابی می‌گردد.

### پیشنهادات پژوهش

با توجه به نتایج این پژوهش به شهرداری تهران و سایر کلان شهرهای 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 کارگروه تدوین مبنای 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 مسؤلیت پاسخگویی عمومی حاکم بر مصرف و به‌کارگیری منابع شهرداری‌ها هموار نماید.

### منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه شماره ۳۴ (FASB)". پژوهش نامه علوم انسانی، شماره ۸.
- باباجانی، جعفر؛ قنبریان، رضا. (۱۳۸۸). *ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها*
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی و

حاکمیتی که از محل عوارض عمومی و اختصاصی کسب شده از مردم می‌باشد که جهت تحقق اهداف تعیین شده بر اساس قوانین و مقررات باید مصرف شود.

شفافیت و مسؤلیت پاسخگویی دو مفهوم اساسی است که در دو دهه گذشته در حوزه ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی از یکطرف باعث شفافیت اطلاعاتی می‌شود و از طرف دیگر، زمینه لازم برای تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی برگزیدگان مردم و مسؤولان جامعه فراهم می‌کند. به عقیده واتر (۱۹۷۴) استفاده از تئوری وجوه و مرتبط و محدود کردن دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه یا منطقه عمل مشخصی و شناسایی این حوزه به عنوان واحد حسابداری و تهیه گزارش‌های مالی برای آن حوزه یا منطقه، باعث شفاف‌سازی در ارائه اطلاعات مالی و رعایت عدل و انصاف اطلاعاتی نسبت به کلیه ذینفعان می‌گردد. تئوری وجوه نقش مهمی در شفاف‌سازی اطلاعات مالی و تحقق ارتقای سطح مسؤلیت مالی دارد (باباجانی، ۱۳۸۸).

با توجه به بررسی نظرات موافقان و مخالفان، نتیجه‌گیری می‌شود، کاربرد حساب‌های مستقل در بخش عمومی، سابقه طولانی قابلیت سیستم حساب‌های مستقل در فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ایفای مسؤلیت پاسخگویی تحصیل و مصرف منابع مالی طبقه‌بندی شده بودجه‌ای و 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 به‌کارگیری 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. لذا، می‌توان گفت برگزیدن تئوری وجوه را برای حسابداری شهرداری‌های ایران، می‌تواند منجر به تقویت مسؤلیت پاسخگویی و روشن‌تر شدن حساب و کتاب‌های شهرداری‌ها شود. بر اساس مطالعات تطبیقی این پژوهش، بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با عنوان حساب مستقل، از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

- GASB. (June, 1999). "Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Governments", NO. 34.
- Granof, M.H. (2007). "Government and Not-For-Profit Accounting". *Concept and Practices*, 4th Edition.
- Ruppel, W. (2009). *GAAP for governments*. Wiley: Sons Inc.
- چالش های فراروی آن. "حسابرس، شماره ۴۹.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "بیانیه های مفهومی و اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری ها". مرکز مطالعات شهرداری تهران.
- زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "جایگاه حساب مستقل در چارچوب های مفهومی حسابداری دولتی". حسابرس، شماره ۵۵

