



Research Paper

**Examining the Goals of Users of Financial Reports of Municipalities with
Regard to Performance-based Budgeting**

Reza Sotudeh*: Assistant Professor, Department of Accounting, Nikshahr Branch, Islamic Azad university, Nikshahr, Iran

Alireza Fakhrabadi: Department of Accounting., Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran

Mitra Kasheh : Phd Student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

Maryam Movahedian: Phd Student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

Received: 2023/08/30 **PP** 77-92 **Accepted:** 2023/10/29

Abstract

The new public financial management was basically proposed with the aim of increasing transparency and improving the accountability of users of financial reports. The purpose of this research is to investigate the goals of users of financial reports of municipalities with regard to performance-based budgeting. The data collection tool of this research was a questionnaire containing 15 items. The targeted community was the managers and experts of the municipality at the level of Tehran province. 20 Finally, 215 questionnaires were examined. Hypotheses have been tested using structural equation modeling methods and smart.PLS software. The findings of the research showed that internal administrative control, internal accounting control, self-control and internal audit have an effect on the goals of users of financial reports of municipalities with regard to performance-based budgeting. In performance-based budgeting, users' goals should be considered with regard to financial reporting, because it improves transparency and accountability.

Keywords: Budget and Financial Statements, Internal Control, Decision Making, Municipalities.

Citation: Sotudeh, R., Fakhrabadi, A., Kasheh, M., Movahedian, M. (2023). **Examining the Goals of Users of Financial Reports of Municipalities with Regard to Performance-based Budgeting**. *Journal of Development Studies and Resource Management*, Vol 1, No 3, Shiraz, PP 77-92.

Extended Abstract

Introduction

Accounting information provided by companies includes quantitative and qualitative information. Accordingly, according to the information needs of different people and groups, accounting information should interact with the environment. Optimum investment decisions in different business entities require transparent and comparable financial information. As a result, preparing information for financial and economic decisions is one of the basic prerequisites for investors and creditors of economic activities. Financial statements and reports are the main sources of financial information. One of the important dimensions in financial reporting in the public sector is the existence of a large number of users, whose satisfaction must be ensured. For this purpose, the needs of users must be identified, because they have different needs according to the range of users, so different information needs must be recognized and financial statements should be presented accordingly. Regarding the role of financial information, there is a more or less general consensus that its importance is necessary for the continuity and survival of any company. (Barton, 2009) Accounting is an important management tool and a support or help tool in the decision-making process. (Ball, 2012) However, there are still few studies on this topic. Accounting is increasingly presented as a powerful management tool that can help them maximize their productivity levels. The purpose of the local government accounting and reporting system, apart from accountability control and legal compliance, is also to provide timely, useful and reliable information, to meet the needs of different users with regard to self-control, decision-making and internal control. According to Fernandez (2007), in order to be "useful, accounting information must be reliable and complete, it needs to honestly present transactions as well as budgetary, economic, financial and transfer reality". As a result of changes in the local government accounting system and information needs, a change in the financial reporting model was inevitable. Therefore, the local government financial report was extended, and in addition to the budgetary position (cash basis), it provided information on the economic, financial and transitional position (accrual basis) to enable users to make appropriate decisions and enable more efficient and rational analysis.

Methodology

The current research is descriptive-correlational in terms of its practical purpose, in terms of data collection, and specifically based on structural equation modeling (SEM). The statistical population of this research is made up of managers and employees of municipalities at the level of Tehran province. The statistical population was determined to be about 700 people. The data collection tools were questionnaires. Finally, 215 questionnaires were collected and analyzed. The data collection tool is a standard questionnaire based on the studies of Nogrio and George (2012) and da Silva et al. (2017). This questionnaire includes 5 dimensions and 15 measured questions. The method of data analysis was also using smart.PLS software. Since the standard questionnaire was used to measure the variables, first, the desired indicators were translated and then, by referring to the elites, the necessary corrections were made. The strength of the relationship between the factor (latent variable) and the observable variable is shown by factor loading. Factor loading is a value between zero and one. If the factor load is less than 0.3, the relationship is considered weak and is ignored. The factor loading between 0.3 and 0.6 is acceptable and if it is greater than 0.6, it is very desirable. It can be seen that all the factor loadings of the variables have a value greater than 0.5 and this is confirmed. That the reliability of the measurement model is acceptable.

Results and discussion

The first hypothesis: internal administrative control has an effect on the goals of users of financial reports of municipalities. The intensity of the effect of internal administrative control on users' goals has been calculated as 0.272, and the test probability statistic is also 4.075, which is greater than the critical value

of t at the 5% error level, i.e. 1.96, and shows that the observed effect is significant, so with 95% confidence of internal administrative control has a positive and significant effect on the goals of users of financial reports of municipalities, and the first hypothesis is confirmed. Second hypothesis: Internal accounting control has an effect on the goals of users of financial reports of municipalities. The intensity of the effect of internal accounting control on users' goals has been calculated as 0.191, and the test probability statistic is also 3.405, which is greater than the critical value of t at the 5% error level, i.e. 1.96, and shows that the observed effect is significant, so with 95% assurance of internal accounting control has a positive and significant effect on the goals of users of financial reports of municipalities, and the second hypothesis is confirmed. The third hypothesis: self-control has an effect on the goals of users of financial reports of municipalities. The intensity of the effect of self-control on users' goals has been calculated as 0.350, and the probability statistic of the test has been obtained as 5.509, which is greater than the critical value of t at the 5% error level, i.e. 1.96, and it shows that the observed effect is significant, so with 95% confidence Self-control % has a positive and significant effect on the goals of users of financial reports of municipalities, and the third hypothesis is confirmed. Fourth hypothesis: Internal audit has an effect on the goals of users of financial reports of municipalities. The intensity of the effect of internal audit on users' goals is calculated as 0.237 and the test probability statistic is 3.530, which is greater than the critical value of t at the 5% error level, i.e. 1.96, and shows that the observed effect is significant, so with confidence 95% of internal auditing has a positive and significant effect on the goals of users of financial reports of municipalities, and the fourth hypothesis is confirmed.

Conclusion

Result In recent years, accountability in the public sector has played an essential role worldwide as a tool to improve economy, efficiency and effectiveness in public administration. Financial statements prepared on the basis of modern accounting systems, ensuring reliable, accurate and appropriate financial information, are considered more than ever as a vital tool to support good performance in public sector entities. The results showed that internal administrative control, internal accounting control, self-control and internal audit have an effect on the goals of users of financial reports of municipalities. The results showed that internal users are considered very important as different types of internal control to which financial information is exposed.



بررسی اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رضا ستوده: استادیار، گروه حسابداری، واحد نیک شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیک شهر، ایران (نویسنده مسئول)
علیرضا فخرآبادی: گروه حسابداری، واحد شهید حاج قاسم سلیمانی (کرمان)، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران
میترا کاشه: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران
مریم موحدیان: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۸ صص ۷۷-۹۲ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۰۷

چکیده

مدیریت مالی عمومی نوین، اساساً باهدف افزایش شفافیت و بهبود پاسخگویی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی مطرح گردید. هدف از این تحقیق بررسی اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. ابزار گردآوری داده‌های این پژوهش پرسشنامه‌ای شامل ۱۵ گویه بوده است. جامعه موردنظر مدیران و کارشناسان شهرداری در سطح استان تهران بوده است. ۲۰ درنهایت ۲۱۵ پرسشنامه موردبررسی قرار گرفت. با استفاده از روش‌های مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار smart.PLS به آزمون فرضیه‌ها پرداخته‌شده است. یافته‌های تحقیق نشان داد که کنترل اداری داخلی، کنترل حسابداری داخلی، خودکنترلی و حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرگذار است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به اهداف استفاده‌کنندگان با توجه به گزارشگری مالی باید توجه گردد، زیرا شفافیت و پاسخگویی را بهبود می‌بخشد.

واژه‌های کلیدی: صورت‌های بودجه و مالی، کنترل داخلی، تصمیم‌گیری، شهرداری‌ها.

استناد: ستوده، رضا؛ فخرآبادی، علیرضا؛ کاشه، میترا؛ موحدیان، مریم. (۱۴۰۲). بررسی اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. فصلنامه مطالعات توسعه و مدیریت منابع، سال ۱، شماره ۳، شیراز، صص ۷۷-۹۲.

مقدمه

اطلاعات حسابداری ارائه‌شده از سوی شرکت‌ها، شامل اطلاعات کمی و کیفی است. بر این اساس، با توجه به نیازهای اطلاعاتی افراد و گروه‌های مختلف، اطلاعات حسابداری باید در تعامل با محیط باشند. تصمیم‌گیری بهینه در مورد سرمایه‌گذاری، در نهادهای مختلف کسب‌وکار، نیازمند اطلاعات مالی شفاف و قابل‌مقایسه می‌باشد. در نتیجه، آماده‌سازی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی، یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعالیت‌های اقتصادی، است. صورت‌های مالی و گزارش‌ها به‌عنوان منابع اطلاعاتی، عمده مالی است. پایگاه اساسی تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری و بر اساس ویژگی‌های مشخصی می‌باشد (خان محمدی و همکاران، ۲۰۱۳). در طی دهه‌های گذشته، مفهوم جدید مدیریت مالی عمومی، تلاش کرده است تا بخش عمومی را از طریق استفاده از فن‌های جدید مدیریت مالی، کارآمدتر و اثربخش‌تر نماید. در این حوزه، دولت‌های مرکزی بین‌المللی، تلاش کرده‌اند تا از سیستم‌های حسابداری مدرن استفاده نمایند. این اصلاحات حسابداری به‌منظور ارتقای قدرت پاسخگویی، شفافیت و تصمیم‌گیری مفید از طریق ارائه اطلاعات باکیفیت از سوی بخش دولتی، انجام‌شده است که توسط کاربران، مورد درخواست بوده است. کاربران، خواستار بهبود کیفیت سیستم حسابداری دولتی بوده‌اند که در نهایت منجر به اصلاحات موفق و ناموفقی در این مسیر شده است. اگرچه سطح موفقیت در اجرای اصلاحات حسابداری در بخش دولتی، متفاوت بوده است. می‌توان میزان دستیابی به اهداف گزارشگری مالی دولتی را به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی اهداف، موردبررسی قرارداد. هیئت استاندارد حسابداری دولتی و هیئت استاندارد حسابداری بین‌المللی تا حد زیادی در اهداف گزارشگری مالی، تأثیر دارد. در این هیئت‌ها، به‌اتفاق آراء، به مفید بودن اطلاعات حسابداری، تأکید دارند. با این وجود، با توجه به مفید بودن اطلاعات حسابداری در گزارشگری دولتی، در حال حرکت به سمت حسابداری تعهدی، در بخش دولتی، هستند. با این حال، یک بحث مداوم در این مورد وجود دارد که آیا حسابداری تعهدی، راه‌حلی برای حل معمای حسابداری بخش عمومی بوده است؟ از یک طرف، چندین سازمان بین‌المللی، نظیر صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، توصیه می‌کنند که باید حرکت‌های به سمت حسابداری تعهدی، انجام شود. از سوی دیگر، بسیاری از کسانی که از دیدگاه مخالف این امر حمایت می‌کنند، بیان می‌کنند برای استفاده از حسابداری تعهدی، از نظر فرهنگی و توانایی فنی، آماده نیستند و پیامدهای این رویه می‌تواند منجر به از دست دادن کنترل مالی و مشکلات دیگری در یک سیستم پیچیده‌تر، گردد. ارزیابی‌های انجام‌شده از دید کاربران، از سوی (کریستین، ۲۰۱۰) نشان داد که از نظر کاربران، حسابداری دولتی نقش کلیدی در روند تغییر حسابداری، دارد. مطالعاتی به بررسی سودمندی گزارشگری مالی بر اساس روش تعهدی پرداختند و بینش‌های تازه‌ای را در این زمینه، ایجاد کرده‌اند. به پیشنهاد (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۳)، دولت‌ها باید به‌منظور ارتقای گزارشگری مالی خود، به‌صورت یک بخش خصوصی، سعی در تأمین نیازهای اطلاعاتی کاربران داشته باشند (کارمونا، ۲۰۰۱). ادبیات مدرن حسابداری بخش عمومی بر اندازه‌گیری کارایی تأکید دارد، بنابراین توصیه‌شده است که مجموعه صورت‌های مالی بر مبنای حسابداری تعهدی تنظیم گردد. اندازه‌گیری کارایی هر فعالیتی به تعیین صحیح میزان ورودی‌ها و خروجی‌های منابع برای آن فعالیت نیاز دارد، که به‌طور عمده این ورودی‌ها و خروجی‌ها توسط سیستم حسابداری هر واحد اقتصادی باید شناسایی، اندازه‌گیری و نهایتاً ثبت و گزارش گردد. در زمینه حسابداری بخش عمومی، دو تفکر وجود دارد، یکی سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) و دیگری مدرن (بر مبنای حسابداری تعهدی)، در گذشته تصور بر این بود که سیستم نقدی برای بخش عمومی مناسب‌تر است، زیرا با قوانین و مقررات سازگار است. حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیت‌های بخش عمومی را گزارش می‌نماید و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم می‌سازد. تا رسیدن به اهداف با کمترین هزینه میسر گردد (آدرینا تایرون، ۲۰۰۷). یکی از ابعاد مهم در گزارشگری مالی در بخش دولتی، وجود تعداد زیاد کاربران، می‌باشد که باید رضایت آن‌ها، تأمین شود. بدین منظور باید نیازهای کاربران، شناسایی شود، زیرا آن‌ها با توجه به گستردگی کاربران، نیازهای متفاوتی دارند، بنابراین باید نیازهای اطلاعاتی مختلف شناخته شود و متناسب با آن صورت‌های مالی ارائه شود. با توجه به نقش اطلاعات مالی، یک اجماع کلی کم‌وبیش وجود دارد که اهمیت آن برای تداوم و بقای هر شرکتی لازم است. (بارتن، ۲۰۰۹) حسابداری یک ابزار مدیریتی مهم و ابزار پشتیبانی یا کمک در فرآیند تصمیم‌گیری است. (بال، ۲۰۱۲) با این حال، هنوز هم مطالعات کمی در مورد این موضوع وجود دارد. حسابداری به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان یک ابزار مدیریت قوی ارائه می‌شود که می‌تواند به آن‌ها کمک کند تا سطوح بهره‌وری خود را به حداکثر برسانند. به‌عبارت‌دیگر، پیشنهاد می‌شود با ارائه اطلاعات مالی مناسب و به‌موقع، به فرآیند تصمیم‌گیری در شرکت‌ها کمک شود. حسابداری درحالی‌که سیستم اطلاعات به نیازهای مختلف پاسخ می‌دهد (همه

¹ Khan Mohammadi et al

² Christiaensen.

³ Carmona S.

⁴ Adriana Tiron.

⁵ Barton A.

⁶ Ball I.

ذینفعان). در این شرایط، اطلاعات برای برآوردن نیازهای بسیار متفاوت ناشی از محیط، هدایت می‌شوند به این ترتیب، اطلاعات مالی تنها نتیجه سیستم حسابداری هر کشور نیست، بلکه نتیجه دستگاه‌های مختلفی است. اطلاعات مالی اهمیت یکسانی برای همه سهامداران قائل نیستند و اهمیت یکسانی برای همه شرکت‌ها ندارند زیرا همه آن‌ها نیازهای یکسانی ندارند. برای مثال، آن‌ها به اندازه ساختار سرمایه، سطح بدهی، پیچیدگی عملیات یا سطح ریسکی که آن‌ها در نظر می‌گیرند، بستگی دارند (سانتوس و همکاران؛ ۲۰۱۸). در طول دهه‌های گذشته، بسیاری از کشورها اصلاحات قابل توجهی را در حسابداری عمومی و بنابراین، در گزارش مالی اطلاعات توسط نهادهای دولتی انجام داده‌اند. سیستم‌های حسابداری جدید نه تنها به مشروعیت، قانونی بودن و انطباق با مقررات، از طریق اطلاعات بودجه محور، بلکه به در دسترس بودن اطلاعات مربوط به استفاده کارآمد و تأمین منابع عمومی نیز پاسخ دادند. در میان سایر دستورالعمل‌ها، سیستم اطلاعات حسابداری در بخش دولتی به سمت انتشار اطلاعات مفید و مناسب هدایت شده است که به کاربران امکان ارزیابی و تصمیم‌گیری به شیوه‌های منطقی‌تر و منطقی را می‌دهد (هوکانا و همکاران؛ ۲۰۰۸). هدف اصلاحات معرفی شده در حسابداری بخش دولتی بهبود گزارش مالی برای تصمیم‌گیرندگان و به‌طور کلی اهداف پاسخگویی است. تحولات جدید در مدیریت عمومی و حسابداری نیز در سیستم حسابداری احساس شده است فرآیند اصلاحات کلی در سیستم حسابداری بخش دولتی اولین گام به‌عنوان اصلاح مدیریت مالی دولت شناخته شد. پس از این دستور کار اصلاحات، طرح رسمی حسابداری دولت محلی در سال ۱۹۹۹ تصویب شد، که نقطه شروع برای مدیریت دولت محلی ابزارهای جدید مفید در فرآیند تصمیم‌گیری را مجسم کرد. (ترباگت؛ ۲۰۰۴).

سودمندی گزارش مالی تولید شده برای تصمیم‌گیری، با وجود مقاصد نظری تنظیم شده در سیستم حسابداری دولتی محلی جدید، ممکن است این سؤال مطرح شود که آیا مدل گزارش دهی فعلی منجر به گزارش دهی مالی مبتنی بر واقعیت است، به‌ویژه اینکه آیا گزارش دهی مالی آماده شده و منتشر شده توسط شهرداری‌ها، برای تصمیم‌گیری مفید است. در این راستا کاربران داخلی به‌طور تجربی در نظر گرفته می‌شوند زیرا آن‌ها یک نقش پیشرو را در استفاده از گزارش مالی توسط حسابداری دولتی محلی، با معرفی اصول مدیریت عمومی جدید (NPM) به عهده گرفته‌اند. با توجه به تأکید خاص بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی در بخش مدیران، کاربران داخلی به‌عنوان یکی از کاربران اصلی گزارش مالی در ارتباط با تصمیم‌گیری، همراه با کاربران خارجی که به‌طور غالب از آن برای پاسخگویی استفاده می‌کنند، در نظر گرفته می‌شوند (آندریانی و همکاران؛ ۲۰۱۰).

شهرداری‌های کشور به‌عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران، به دنبال تحول در نظام گزارشگری مالی خود هستند. تحول در حسابداری و گزارشگری شهرداری‌ها، زمانی رخ خواهد داد که علاوه بر فراهم شدن بستر لازم برای آن، مفاهیم بنیادی حاکم بر این نظام روشن و مبانی نظری پشتوانه آن نیز فراهم شود. بعلاوه گزارشگری مالی و عملیاتی حوزه وسیعی از مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و شهرداری‌ها و سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی را پوشش داده و با توجه به اینکه شهرداری‌ها مؤسسات خدماتی عمومی غیردولتی هستند، ضرورت و اهمیت گزارشگری مالی آن‌ها بیش از پیش آشکار می‌شود. با وجود تحولات یکی دو دهه اخیر، در ایران تحول درخور ملاحظه‌ای در گزارشگری مالی بخش عمومی رخ نداده و تا زمان انجام این پژوهش، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت و سایر مؤسسات بزرگ بخش عمومی ایران فاقد چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی مصوب است. هرچند که در این زمینه، تلاش‌هایی صورت پذیرفته و بیانیه مفاهیم بنیادی گزارشگری مالی و بیانیه واحد گزارشگر توسط شهرداری و پیش‌نویس سه بخش از بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی انتشار یافته، اما به‌صورت رسمی ابلاغ نشده است. چارچوب نظری به‌صورت معمول حاوی مفاهیم بنیادی و اهداف گزارشگری مالی است. مفاهیم بنیادی و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی نیز بر مبنای ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای استفاده‌کنندگان تدوین می‌شود، که به‌نوبه خود مستلزم شناسایی استفاده‌کنندگان است. در بیشتر موارد، مراجع تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها را به روش دستوری شناسایی می‌کنند. از این رو، هدف اصلی این مقاله بررسی اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها است. در بخش بعدی تحقیق به ادبیات تحقیق پرداخته شده است. سپس طرح تحقیق بیان شده است و در بخش آخر نیز نتیجه‌گیری پژوهش آورده می‌شود.

¹Santos et al.

²Hookana et al.

³Ter Bogt H.

⁴New Public Management

⁵Andriani et al

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در طول سه دهه گذشته، اصلاحات گسترده در بخش عمومی نوین انجام شده است. تمرکز مدیریت بخش عمومی نوین بر کاهش تفاوت‌های بین بخش‌های دولتی و خصوصی، هم‌تراز کردن شیوه‌های مدیریتی و برجسته کردن فرآیند پاسخگویی در این بخش می‌باشد. (هود، ۱۹۹۵) بخش دولتی مسئولیت بیشتری را در قبال پیامدها و نتایج به عهده می‌گیرد (هود، ۱۹۹۵). نیاز روزافزون دولت‌ها به بهبود فرآیند پاسخگویی خارجی و داخلی به نهادهای قانون‌گذاری و شهروندان به‌طور کلی، عمدتاً در دموکراسی‌ها و بازار مدرن احساس می‌شود (کریستین و رومل، ۲۰۰۸؛ هوکانا، ۲۰۰۸). اقتصادها، توسعه یک سیستم اطلاعات حسابداری جدید را در بخش دولتی هدایت کردند که قادر به ارائه اطلاعات مناسب‌تری برای تصمیم‌گیری است. در حوزه حسابداری عمومی، حرکت مدیریت عمومی نوین اثرات عمیقی بر فعالیت‌های حسابداری داشت (هود، ۱۹۹۵). مدیریت عمومی نوین با تمرکز بر نقش کلیدی حسابداری، خواستار یک مدل اصلاحی است که به اندازه‌گیری‌ها و نتایج اولویت می‌دهد (اولسون و همکاران، ۱۹۹۸؛ هیندمن و کانلی، ۲۰۱۱). همان‌طور که فرآیند پاسخگویی سنتی تا آن زمان در بخش دولتی غالب بود، پاسخگویی مالی و قانونی، خود را برای سنجش نهادهای حاکم، نهادهای حاکم و مدیران عمومی ناکافی نشان داد، یک پاسخگویی جدید به نام پاسخگویی مدیریتی ایجاد شد. (گودیر، ۱۹۹۸) علاوه بر این، استقلال رو به رشد رهبران بخش دولتی در مورد تصمیم‌گیری، علاوه بر اطلاعات آماده‌شده به‌صورت نقدی، نیازمند نوع دیگری از اطلاعات است. بنابراین، سیستم حسابداری مبتنی بر بودجه نقدی، برای حفظ تغییر در نیازهای اطلاعاتی مدیریت، یعنی با توصیف نادرست وضعیت اقتصادی و مالی سازمان‌های دولتی، و با عدم توانایی اطلاعات کافی و مفید در فرآیند کنترل، در برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد، ناکافی در نظر گرفته شد.

با توجه به تغییراتی که از آن زمان در مدیریت دولتی رخ داده است، سیستم‌های حسابداری نهادهای مدیریت دولتی قادر به پاسخگویی به تقاضاهای فعلی برای اطلاعات موردنیاز، منجر تنظیم اهداف جدید و تغییر در ساختار مفهومی و روش‌شناختی نبودند. از این رو، ابزارهای حسابداری جدید در بخش دولتی معرفی شدند، یعنی مبنای تعهدی در ابتدای صورت‌های مالی، که کنترل و تعهدات مبنای نقدی سنتی را تکمیل می‌کند.

ادبیات بین‌المللی نشان می‌دهد که معرفی سیستم‌های اطلاعات حسابداری تعهدی نشان‌دهنده یکی از مهم‌ترین دستورالعمل‌ها در اصلاح حسابداری عمومی در دهه‌های اخیر است (برادبنت و گوتری، ۲۰۰۸؛ بورسکا، ۱۹۹۷؛ IFAC - PSC، ۲۰۰۲؛ پینا و تورس، ۲۰۰۳؛ آسانو و همکاران، ۲۰۰۷؛ پولیت، ۲۰۰۳). با توجه به این ادبیات، در میان ویژگی‌های کلیدی گزارش دهی جدید، بر جنبه‌های مثبت اصلی ناشی از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، به‌صراحت تأکید داشته است: اطلاعات مفید در دسترس برای تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات اضافی که شفافیت، ارائه مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد نهادهای دولتی را به نفع کاربران افزایش می‌دهد.

با این حال، چندین نویسنده، استفاده از حسابداری تعهدی را در بخش دولتی، نه تنها به دلیل جنبه‌های نظری و عملی، بلکه به دلیل پیامدهای آن، زیر سؤال برده‌اند (پالسون، ۲۰۰۶؛ گوتری، ۱۹۹۸؛ کریستین، ۱۹۹۹؛ گوتری و همکاران، ۱۹۹۹؛ هیدمن و کونلی، ۲۰۱۱). ماهیت خاص نهادهای دولتی و ناهمگونی فعالیت‌های آن‌ها، شایع‌ترین دلایل را نشان می‌دهد. مطالعه اطلاعات مبتنی بر اقلام تعهدی، در بسیاری از تحقیقات بین‌المللی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است، از جمله مفید بودن آن برای تصمیم‌گیری. برای مثال، چندین نویسنده، اودا^{۱۳} (۲۰۰۷) و برادبنت، گوتری (۲۰۰۸)، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را در نظر می‌گیرند و بنابراین، اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی - IPSAS -ها - یک نوآوری رادیکال برای سیستم‌های حسابداری عمومی است که در میان سایر جنبه‌ها، امکان توسعه سیستم اطلاعات حسابداری را به سمت سودمندی بیشتر فراهم می‌کند.

بنابراین اصلاح حسابداری عمومی بر اساس تغییر سیستم حسابداری بوده است که اطلاعات کمی را در مورد سیستمی که افشا می‌کند را فراهم می‌کند. اطلاعات بیشتر و گسترده‌تری در مورد مدیریت منابع عمومی، فراهم آوردن امکان کنترل اقتصادی و مالی بهتر بر فعالیت‌های

¹ Hood.

² Christiaens and Rommel.

³ Hookana.

⁴ Olson et al.

⁵ Hyndman & Connolly

⁶ Guthrie J.

⁷ Broadbent

⁸ Brusca

⁹ Pina & Torres

¹ Asano et al.

¹ pollitt

¹ Paulsson

¹ Ouda

دولت را فراهم می‌آورد. این رویکرد به دنبال ارائه حسابداری مفیدتر و آگاهانه‌تر برای تصمیم‌گیری و مسئولیت‌ها است. این امر، پیشرفت در حسابداری عمومی را با توجه به پارادایم سودمندی، فراهم کردن اطلاعات کامل‌تر در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد، هزینه‌ها، اموال و تغییرات، باهدف دستیابی به تصویر دقیق‌تر در سطح مدیریت، را توجیه می‌کند (اودا، ۲۰۰۷؛ داسیلوا و همکاران؛ ۲۰۱۳؛ ۲۰۱۷). در سطح بین‌المللی، دستورالعمل‌های سازمان‌های حرفه‌ای برای مثال هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و هیئت استانداردهای حسابداری بخش دولتی بین‌المللی (IPSASB)، اصلاحات حسابداری دولتی را تشویق کرده‌اند، برای مثال، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و بهبود آن. گزارشگری مالی اشخاص بخش دولتی باهدف ارتقا اطلاعات به‌موقع و مفید برای تصمیم‌گیری و کنترل انجام می‌شود. با توجه به چارچوب مفهومی افشای پیش‌نویس (IPSASB) (۲۰۱۰)، هدف از گزارشگری مالی نهادهای بخش دولتی، "فراهم کردن اطلاعات مفید برای کاربران، چه برای اهداف پاسخگویی و چه برای حمایت از تصمیمات مربوط به تخصیص منابع، تصمیمات سیاسی و اجتماعی" است.

ناجویرا و جرج^۲ (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که هیئت‌مدیره نه تنها در تصمیمات استراتژیک عمده درگیر است، بلکه در فرآیند اجرا نیز درگیر است که شامل اقدامات لازم برای اطمینان از این است که تصمیمات استراتژیک در چارچوب زمانی موردنظر قرار می‌گیرند. این امر مفاهیم سنتی بازخورد نمایش‌دهنده توسط یک استفاده مکانیکی از شیوه‌های حسابداری مدیریت و یادگیری تک حلقه‌ای را منعکس می‌کند. باین وجود، هنگامی که مدیریت ارشد اطلاعاتی را به‌طور خاص در مورد پیشرفت مربوط به دستیابی فراهم می‌کند، هیئت‌مدیره می‌تواند به‌طور مؤثرتری بر برنامه استراتژیک نظارت کند. اهداف مالی و شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی با برنامه راهبردی ارتباط دارد. به‌طور خاص، مقالات نشان می‌دهند که به‌عنوان بخشی از اهرم‌های رویکرد کنترل، استفاده تشخیصی از بودجه می‌تواند فرآیند استراتژیک را پشتیبانی کند. علاوه بر این، اجرای یک کارت امتیازی متوازن می‌تواند معیارهای غیرمالی و مالی را باهدف روشن کردن نقش استراتژیک هیئت‌مدیره از نظر پیگیری عملکرد بر اساس طرح استراتژیک شناسایی کند. هی و آنتونی^۳ (۱۹۹۰) در راستای حفظ اولین ویژگی نظری استفاده راهبردی از MAI BD ادعا می‌کند که شیوه‌های حسابداری مدیریت به‌وضوح برای حمایت از استراتژی سازمانی اتخاذ شده‌اند. هوپر و پاول^۴ (۱۹۸۵) بر این باورند که نظریه کنترل سازمانی به‌طور سنتی بر مشکلات مربوط به مدیریت روابط بین سرپرستان و کارمندان متمرکز بوده است، و پیشنهاد می‌کنند که کیفیت این روابط بر رفتارهای کارمندان تأثیر می‌گذارد. گسترش این نظریه به روابط بین هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد از طریق روابط نمایندگی مؤثر است بر موارد مشابهی تأکید می‌کند، یعنی این که هیئت‌مدیره می‌تواند با توجه به اختیار قانونی خود، بر استخدام، جبران خدمات و اخراج اعضای مدیریت ارشد تأثیر داشته باشند. بنابراین نظارت بر برنامه استراتژیک به پارامتر مهمی تبدیل می‌شود که برای ارزیابی گروه مدیریت ارشد مورد استفاده قرار می‌گیرد (میسکات و هنری^۵، ۲۰۲۰).

نتایج حاکی از آن است که اطلاعات سازماندهی شده بر مبنای اقلام تعهدی، به‌طور کلی مفیدتر از حسابداری مبتنی بر پول نقد در نظر گرفته می‌شوند، و به این نتیجه اشاره می‌کنند که به نظر می‌رسد اطلاعات قبلی در حال افزایش بوده‌اند. به همین ترتیب، آندریانی و همکاران (۲۰۱۰) نتایج به‌دست‌آمده توسط کوپر و همکاران^۶ (۲۰۱۰) برای همان نوع از تصمیمات، اما در زمینه تصمیمات داخلی و تنها در رابطه با مدیریت عمومی بخش‌های دولت استرالیا را اثبات می‌کنند. از مطالعات متمرکز بر کاربران داخلی، برخی تمایز بین سیاستمداران و مدیران ایجاد نمی‌کنند و یا، در برخی موارد، تنها یکی از دسته‌های این کاربران را مورد مطالعه قرار داده‌اند که عمدتاً اطلاعات مالی و غیرمالی را پوشش می‌دهند. علاوه بر این، اولسون و همکاران (۱۹۹۸) و گوتری و همکاران (۱۹۹۹) بر کاهش سودمندی گزارش مالی توسط اکثریت سیاستمداران تأکید می‌کنند. هی و آنتونیو (۱۹۹۰) نیز نشان می‌دهند که نتایج بودجه و شاخص‌های کارایی و اثربخشی، به‌غیر از اطلاعات افشاشده در گزارش مالی، سودمندی بالایی را نشان می‌دهند.

تنها تعداد کمی از مطالعات دیدگاه‌های سیاستمداران را در نظر می‌گیرند یا آن‌ها را با مدیران مقایسه می‌کنند. "به‌عنوان مثال، بورسکا (۱۹۹۷)، از یک‌سو، در یک مطالعه در شهرداری‌های اسپانیا باهدف تعیین سودمندی صورت‌های مالی (از یک ماهیت بودجه‌ای، اقتصادی و مالی)، تأیید کرد که سیاستمداران کسانی هستند که به دلیل آموزش ناکافی، اهمیت کمتری به گزارش مالی می‌دهند. برعکس، مدیران کاربرانی بودند که اهمیت بیشتری به گزارش مالی می‌دادند. از سوی دیگر، بورسکا (۱۹۹۷)، متوجه شد که حتی اگر گزارش مالی شهرداری‌های اسپانیا خود را برای مدیران مالی، نهادهای شهرداری، حساب‌رسان و بستانکاران مفید نشان دهد، اطلاعات افشاشده در واقع تا حد زیادی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. بورسکا (۱۹۹۷) و یاماموتو^۷ (۲۰۰۸) بیان کردند که حوزه آموزشی و تجربه حرفه‌ای کاربران با سودمندی گزارش مالی در ارتباط است،

¹ Dasilva et al.

² Nogueiraa & Jorge

³ Hay & Antonio

⁴ Hopper & Powell.

⁵ Massicotte & Henri

⁶ Cooper et al.

⁷ Yamamoto

از آنجایی که آن‌ها برای تصمیم‌گیری در مورد انواع مختلف اطلاعات با توجه به برخی ویژگی‌های شخصی استفاده می‌کنند. برای مثال، بورسکا (۱۹۹۷) ثابت کرد که کاربرانی که در حوزه مدیریت آموزش دیده‌اند، سودمندی بیشتری نسبت به اطلاعات افشاشده در گزارش مالی دارند. به همین ترتیب، یاماموتو (۲۰۰۸) تأیید کرد که منطقه آموزش و تجربه حرفه‌ای به‌طور مثبت باهم مرتبط هستند. گوتری (۱۹۹۸)، کوپر و همکاران (۲۰۱۰) و آندریانی و همکاران (۲۰۱۰)، استفاده از مبنای تعهدی در آماده‌سازی گزارش مالی نهادهای دولتی، اجازه افشای اطلاعات سودمندی بیشتر برای تصمیم‌گیری، یعنی تصمیم داخلی، مانند آماده‌سازی بودجه و تعریف هزینه‌ها را می‌دهد. این اطلاعات به بهبود شفافیت و ارائه مسئولیت‌های نهادهای محلی که به نفع کاربران هستند کمک می‌کند (داسیلوا و همکاران، ۲۰۱۳).

بنابراین، هدف سیستم حسابداری و گزارش دهی دولت محلی، جدا از کنترل پاسخگویی و تطابق قانونی، همچنین فراهم کردن اطلاعات به‌موقع، مفید و قابل اعتماد، رفع نیازهای کاربران مختلف با توجه به، خودکنترلی، تصمیم‌گیری و کنترل داخلی است. به گفته فرناندز (۲۰۰۷)، به منظور "مفید بودن اطلاعات حسابداری، باید قابل اعتماد و کامل باشد، نیاز به ارائه صادقانه معاملات و همچنین واقعیت بودجه‌ای، اقتصادی، مالی و انتقالی" دارد. در نتیجه تغییرات در سیستم حسابداری دولت محلی و نیازهای اطلاعاتی، تغییر در مدل گزارش مالی اجتناب‌ناپذیر بود. بنابراین، گزارش مالی دولت محلی تمدید شد، و علاوه بر موقعیت بودجه‌ای (مبنای نقدی)، اطلاعاتی در مورد موقعیت اقتصادی، مالی و انتقالی (مبنای تعهدی) فراهم کرد تا کاربران را قادر به تصمیم‌گیری مناسب سازد و امکان تحلیل‌های کارآمدتر و منطقی‌تر را فراهم می‌آورد. علاوه بر این، امکان شفافیت بیشتر در استفاده از منابع مالی عمومی را باهدف به حداکثر رساندن کارایی، اثربخشی و اقتصاد را فراهم می‌کند. در POCAL، توجه خاصی باید به اهمیت زیرسیستم حسابداری هزینه برای تصمیم‌گیری توسط کاربران داخلی داده شود. اطلاعات ارائه‌شده توسط این زیرسیستم، یک ابزار مدیریتی ضروری است، که اطلاعات اضافی را با محاسبه هزینه‌ها به ازای هر عملکرد و تعیین هزینه‌های اساسی تنظیم تعرفه‌ها و قیمت‌ها، به مدیریت شهرداری‌ها امکان‌پذیر می‌سازد. با این حال، این یک واقعیت است که اطلاعات تولیدشده توسط حسابداری هزینه، بخشی الزامی از گزارش مالی شهرداری‌ها است. بنابراین، کنترل داخلی برای پشتیبانی از سودمندی اطلاعات مهم است، تا آنجا که اطمینان از صحت، فرصت و قابلیت اطمینان آن را ممکن می‌سازد. در دولت محلی، در میان انواع مختلف کنترل داخلی، اطلاعات با اهداف خاص در مورد بررسی قرار می‌گیرند.

(۱) کنترل اداری داخلی (شامل کنترل سلسله مراتبی و رویه‌ها و سوابق مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری، در برگرفتن طرح‌ها، سیاست‌ها و اهداف تعیین شده توسط مسئولان)؛

(۲) کنترل حسابداری داخلی (مربوط به اطمینان از قابلیت اطمینان سوابق حسابداری، تسهیل بررسی تراکنش‌های مالی مجاز توسط مقامات، و حفاظت از دارایی‌ها)؛

(۳) خودکنترلی (به معنی تعریف و اعمال معیارهای سازمان‌دهی و عملکرد نهادهای خدمات شهرداری، یعنی روش‌ها، فرآیندهای حسابداری، و نقاط کنترل، با ارزیابی انتقادی خود شهرداری که به‌طور هم‌زمان تصمیم می‌گیرد و اجرا می‌کند)؛

(۴) حسابرسی داخلی (با ارائه تحلیل‌ها، ارزیابی‌ها، توصیه‌ها، توصیه‌ها و اطلاعات بیشتر و اطمینان از قابلیت اطمینان سیستم کنترل داخلی، به مسئولان شهرداری کمک می‌کند تا عملکرد مؤثر کارکردهای آن را انجام دهند).

مطالعات دیگر نیز نشان می‌دهد که کنترل داخلی در واقع برای سودمندی اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری داخلی حیاتی است. به‌عنوان مثال، یاماموتو (۲۰۰۸) درحالی که عوامل تعیین‌کننده رابطه بین استفاده و سودمندی اطلاعات مالی برای فرآیند تصمیم‌گیری سیاستمداران دولت‌های مرکزی و محلی در ژاپن را تجزیه و تحلیل می‌کرد، به این نتیجه رسید که سیاستمداران بر اهمیت کنترل داخلی در استفاده از اطلاعات مالی برای تصمیمات خود تأکید می‌کنند. همچنین بورسکا (۱۹۹۷)، در مورد شهرداری‌های اسپانیا، وجود رابطه مثبت بین کنترل داخلی اطلاعات مالی موضوع و سودمندی آن را اثبات کرد. همان‌طور که توضیح داده شد، در طول دهه‌های گذشته، حسابداری دولت محلی دست‌خوش تغییرات جدی، از جمله با توجه به گزارش مالی، شده است. معرفی حسابداری تعهدی منجر به تغییرات قابل توجهی در ارائه و محتوای گزارش مالی شهرداری‌ها شد. مدل گزارش مالی شهرداری‌ها، بر اساس بخش تجاری، علاوه بر فرض نقش مهمی در پاسخگویی، نقش کلیدی را هم در حمایت از تصمیم‌گیری داخلی و هم در کنترل داخلی در نظر می‌گیرد (نوگرو و جورج، ۲۰۱۲). با توجه به فقدان قابل توجه تحقیقات نظری و تجربی، مسئله سودمندی گزارش مالی در زمینه تصمیم‌گیری داخلی شهرداری‌ها به‌وضوح یک حوزه تحقیقاتی مورد مطالعه است. بنابراین فرضیه‌های زیر تدوین و مورد آزمون قرار گرفته است:

۱. کنترل اداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد.
۲. کنترل حسابداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد.

۳. خودکنترلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد.
۴. حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد.

مواد و روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی - همبستگی و به‌طور مشخص مبتنی بر مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) است. جامعه آماری این تحقیق را مدیران و کارکنان شهرداری‌ها در سطح استان تهران تشکیل داده است. جامعه آماری، حدود ۷۰۰ نفر تعیین گردید. ابزارهای جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه بوده است. در نهایت ۲۱۵ پرسشنامه جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفت. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد بر اساس مطالعات نوگریو و جورج (۲۰۱۲) داسیلوا و همکاران (۲۰۱۷) استخراج شده است. این پرسشنامه شامل ۵ بعد و ۱۵ سؤال اندازه‌گیری شده است. روش تحلیل داده‌ها نیز با استفاده از نرم‌افزار smart.PLS بوده است.

متغیرها و مدل پژوهش

روایی و پایایی متغیرهای مدل‌های تحقیق

از آنجایی که از پرسشنامه استاندارد برای سنجش متغیرها استفاده شده، ابتدا، شاخص‌های موردنظر ترجمه و سپس، با مراجعه به نخبگان اصلاحات لازم صورت گرفت. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از $\frac{1}{3}$ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین $\frac{1}{3}$ تا $\frac{1}{6}$ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از $\frac{1}{6}$ باشد خیلی مطلوب است. در جدول (۱) می‌توان مشاهده کرد تمامی بارهای عاملی متغیرها مقداری بیشتر از ۰٫۵ را دارا می‌باشند و مؤید این مطلب است که پایایی در مورد مدل اندازه‌گیری قابل قبول است.

جدول ۱- بارهای عاملی و متغیرهای تحقیق

متغیر	بار عاملی	آماره تی
کنترل اداری داخلی q_{01}	۸۲۲٫۰	۹۷۵٫۲۷
کنترل اداری داخلی q_{02}	۸۴۸٫۰	۵۹۰٫۲۷
کنترل اداری داخلی q_{03}	۷۵۶٫۰	۸۹۳٫۱۶
کنترل حسابداری داخلی q_{04}	۸۹۷٫۰	۳۲۱٫۵۵
کنترل حسابداری داخلی q_{05}	۷۸۰٫۰	۵۶۰٫۲۰
کنترل حسابداری داخلی q_{06}	۷۸۲٫۰	۴۲۵٫۱۹
خودکنترلی q_{07}	۸۱۹٫۰	۴۴۸٫۲۷
خودکنترلی q_{08}	۸۰۳٫۰	۲۶۵٫۲۲
خودکنترلی q_{09}	۸۳۱٫۰	۹۵۷٫۲۷
حسابرسی داخلی q_{10}	۸۲۳٫۰	۸۳۶٫۲۴
حسابرسی داخلی q_{11}	۸۵۱٫۰	۸۹۵٫۲۷
حسابرسی داخلی q_{12}	۷۷۶٫۰	۵۲۶٫۲۰
اهداف استفاده‌کنندگان q_{13}	۸۶۵٫۰	۰۲۱٫۳۸
اهداف استفاده‌کنندگان q_{14}	۸۹۷٫۰	۴۶۰٫۵۷
اهداف استفاده‌کنندگان q_{15}	۸۴۹٫۰	۳۲۸٫۳۵

بحث و ارائه یافته‌ها

سپس، پایایی متغیرهای تحقیق توسط شاخص‌های آلفای کرونباخ با میزان استاندارد بالای ۰/۷ (کرونباخ، ۱۹۵۱) و پایایی ترکیبی (CR) با میزان استاندارد بالای ۰/۷ و میانگین واریانس توسعه‌یافته (AVE) با میزان استاندارد بالای ۰/۵ (فورنل و لاکر، ۱۹۸۱) با استفاده از نرم افزار Smart-PLS بررسی شد. در جدول (۲) می‌توان مشاهده کرد متغیرهای تحقیق از پایایی و روایی همگرا برخوردار می‌باشند.

جدول ۲- پایایی و روایی همگرایی متغیرهای مدل تحقیق

متغیرها	آلفای کرونباخ	AVE	پایایی ترکیبی (CR)
اهداف استفاده‌کنندگان	۸۴۰٫۰	۷۵۸٫۰	۹۰۴٫۰
حسابرسی داخلی	۷۵۱٫۰	۶۶۸٫۰	۸۵۸٫۰
کنترل اداری داخلی	۷۳۶٫۰	۶۵۶٫۰	۸۵۱٫۰
کنترل حسابداری داخلی	۷۵۸٫۰	۶۷۵٫۰	۸۶۱٫۰
خودکنترلی	۷۵۲٫۰	۶۶۹٫۰	۸۵۸٫۰

آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود.

روایی واگرا (روش فورنل و لاکر)

در قسمت روایی واگرا، میزان تفاوت بین شاخص‌های یک سازه با شاخص‌های سازه‌های دیگر در مدل مقایسه می‌شود. این کار از طریق مقایسه جذر AVE هر سازه با مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها محاسبه می‌گردد. برای این کار یک ماتریس باید تشکیل داد که مقادیر قطر اصلی ماتریس جذر ضرایب AVE هر سازه هست و مقادیر پایین و بالای قطر اصلی، ضرایب همبستگی بین هر سازه با سازه‌های دیگر است. این ماتریس در جدول شماره (۳) نشان داده‌شده است

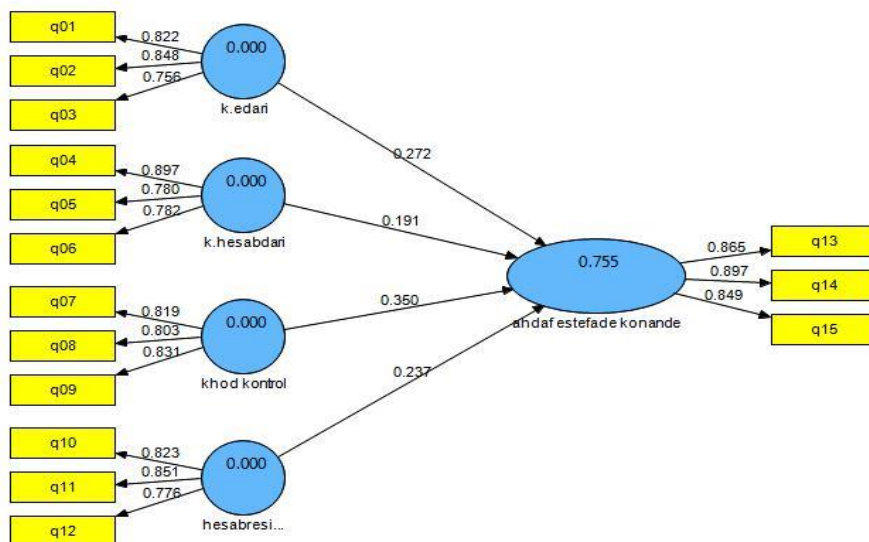
جدول ۳- ماتریس مقایسه جذر AVE و ضرایب همبستگی سازه‌ها

اهداف استفاده‌کنندگان	حسابرسی داخلی	کنترل اداری	کنترل حسابداری داخلی	خودکنترلی
۸۷۱٫۰				
۷۱۰٫۰	۸۱۷٫۰			
۷۶۲٫۰	۶۴۴٫۰	۸۱۰٫۰		
۵۴۰٫۰	۳۲۳٫۰	۴۴۹٫۰	۸۲۱٫۰	
۷۸۷٫۰	۶۷۲٫۰	۷۱۸٫۰	۴۲۸٫۰	۸۱۸٫۰

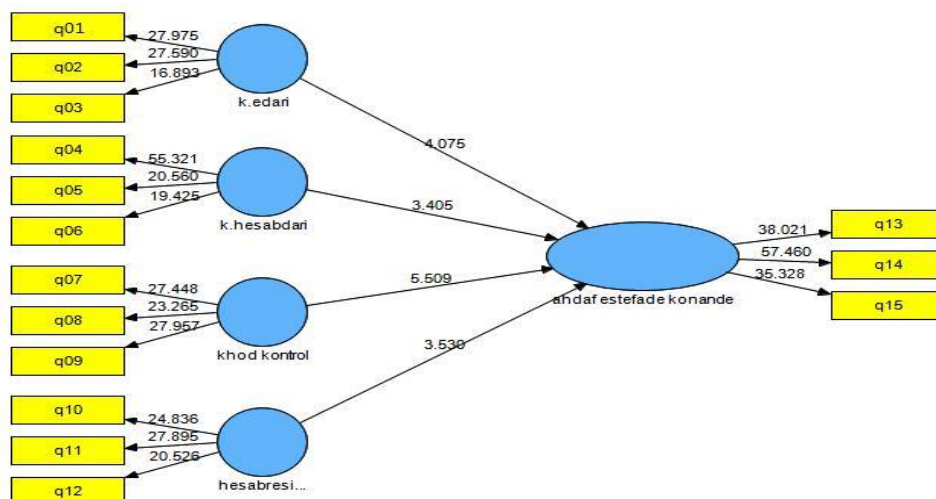
همان گونه که از ماتریس بالا مشخص می‌باشد، جذر AVE هر سازه از ضرایب همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر بیشتر شده است که این مطلب حاکی از قابل قبول بودن روایی واگرایی سازه‌ها است.

بحث و ارائه یافته‌ها

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های تحقیق بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی تحقیق که در شکل (۱) ترسیم شده است مدل اندازه‌گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده به متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل (۲) ارائه شده است.



شکل ۱- تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل کلی پژوهش



شکل ۲- آماره t مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استرپینگ

فرضیه اول: کنترل اداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد. شدت اثر کنترل اداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان برابر ۰/۲۷۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۴/۰۷۵ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ کنترل اداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه اول تأیید می‌گردد.

فرضیه دوم: کنترل حسابداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد. شدت اثر کنترل حسابداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان برابر ۰/۱۹۱ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۳/۴۰۵ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ کنترل حسابداری داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه دوم تأیید می‌گردد.

فرضیه سوم: خودکنترلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد. شدت اثر خودکنترلی بر اهداف استفاده‌کنندگان برابر ۰/۳۵۰ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۵/۵۰۹ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ خودکنترلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه سوم تأیید می‌گردد.

فرضیه چهارم: حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد. شدت اثر حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان برابر ۰/۲۳۷ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۳/۵۳۰ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه چهارم تأیید می‌گردد.

نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

در سال‌های اخیر، پاسخگویی در بخش دولتی نقش اساسی در سراسر جهان به‌عنوان ابزاری برای بهبود اقتصاد، کارایی و اثربخشی در مدیریت دولتی ایفا کرده است. صورت‌های مالی آماده‌شده بر اساس سیستم‌های مدرن حسابداری، تضمین اطلاعات مالی قابل اعتماد، دقیق و مناسب، بیش از همیشه به‌عنوان یک ابزار حیاتی برای حمایت از عملکرد خوب در نهادهای بخش دولتی در نظر گرفته می‌شود. نتایج نشان داد کنترل اداری داخلی، کنترل حسابداری داخلی، خودکنترلی و حسابرسی داخلی بر اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها تأثیر دارد. نتایج نشان داد که کاربران داخلی به‌عنوان انواع مختلف کنترل داخلی که اطلاعات مالی در معرض آن قرار دارند، بسیار مهم در نظر گرفته می‌شوند. اکثریت قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان بر این باور بودند که برای تصمیم‌گیری داخلی خودکنترل داخلی مهم است زیرا به بهبود قابلیت اطمینان اطلاعات مالی کمک می‌کند و اجازه می‌دهد تا اطلاعات به‌موقع آماده شوند، از این‌رو به رابطه بین کنترل داخلی، فرصت اطلاعات و کفایت گزارش مالی اشاره می‌کنند.

پیشنهادهای تحقیق

- با توجه به نتایج تحقیق به محققین پیشنهاد می‌گردد تا موضوعات زیر را مورد بررسی قرار دهند:
۱. تبیین اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه به حسابداری تعهدی، و...
 ۲. تبیین اهداف استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها با توجه اهداف عملیاتی و گزارشگری عملیاتی سازمان‌های دولتی.

محدودیت‌ها

این واقعیت که این تحقیق به‌عنوان یک مطالعه آزمایشی انجام شده است، محدودیت‌هایی را ایجاد می‌کند. از آنجاکه به یک شهرداری مربوط می‌شود، تعمیم نمی‌تواند در مورد مدل گزارش مالی در سطح کلی نتیجه‌گیری شود. با این حال، انتظار می‌رود که این نظرسنجی به تمام شهرداری‌های ایران بسط داده شود، به دنبال هدف قرار دادن یک نمونه بزرگ‌تر است، از این‌رو ممکن است نتایج جامع‌تر و قطعی‌تری را ممکن سازد. این مطالعه کمی، حتی در مقیاس بزرگ، به‌خودی‌خود درک عمیقی از پدیده را فراهم می‌کند.

References

1. Adriana tiron tudor, (2007), "cash versus accrual accounting in public sector "1-2.
2. Andriani Y, Kober R, Ng J (2010) Decision usefulness of cash and accrual information: public sector managers' perceptions. *Australian Accounting Review* 20(2): 144–153.
3. Asano S, Kitagawa H, Hashimoto D (2002) *Governors Change Japan*. Tokyo: Bungenshunju (in Japanese).
4. Ball I (2012) New development: Transparency in the public sector, *Public Money and Management* 32(1): 35–40.

5. Barton A (2009) The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Abacus* 45(2): 221–248.
6. Brusca, I.(1997), “The usefulness of financial reporting in Spanish local governments”, *Financial Accountability & Management*, 13(1), 17-34.
7. Broadbent J, Guthrie J (2008) Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(1): 129–169.
8. Carmona S, Macias M (2001) Institutional pressures, monopolistic conditions and the implementation of early cost management practices: The case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820–1887). *Abacus* 37(2): 139–165.
9. Christensen M, Parker L (2010) Using ideas to advance professions: Public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management* 26(3): 246–266.
10. Christiaens J., Reyniers B. & Rollé C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systems d'information financière publique: étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, nr, 76(3), 571-572.
11. Cooper, D. J., Dacin, T., Palmer, D. A. (2013). Fraud in accounting, organizations and society: extending the boundaries of research. *Accounting, Organizations and Society*. 38 (2): 440–457.
12. DaSilva, M. C., Conti, C. L., Klauss, J., Alves, L. G., Nascimento Cavalcante, H. M., & et al. (2013). Behavioral effects of transcranial direct current stimulation (TDCS) induced dorsolateral prefrontal cortex plasticity in alcohol dependence. *Journal of Physiology Paris*, 107(6), 493-502.
13. Fernandes, M. J.(2007). Contribution of the accounting information system for decision-making in local government: Control of net debt. *Tékhné Revista de Estudos Politécnicos (Polytechnic Studies Review)*, IPCA , 5(8), 67-96.
14. Guthrie, J. (1998). “Application of accrual accounting in the Australian public sector Rhetoric or reality, *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
15. Guthrie, J., Olson, S. and Humphrey, C. (1999), “Debating developments in new public financial.
16. Hay, L. and Antonio, J. (1990), “What users want in government financial reports”, *Journal of Accountancy*, pp 91-98.
17. Hood, C. (1995), “The new public management in the 1980 s: variations on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 93-109.
18. Hookana, H. (2008), “Organizational culture and the adoption of new public management practices,” *Management Journal*, 3(4), 309-327.
19. Hopper, T. and Powell, A. (1985). “Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions”, *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
20. Hyndman, N. and Connolly, C.(2011), “Accruals accounting in the public sector: a road not always taken,” *Management Accounting Research*, (22), 36-45.
21. International Federation of Accountants (IFAC). (2002), *Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Committee, New York, NY, Study 1, March.
22. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), (2010), *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, Conceptual Framework Exposure Draft 1, IFAC, New York, NY.
23. Jones, R., Scott, R., Kimbro, L. and Ingram, R.(1985), *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, Government Accounting Standards Board, Stamford, CT.
24. Khan mohammadi ,mohammad hamed.forough heyroni, nezam golestan.(2013). Impact of conservatism on the accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tehran stock exchange, *international journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, july(2013), 3(3), 186-197.
25. Guthrie, J., Olson, O. and Humphrey, C. (1999). "Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward." *Financial Accountability and Management* 15 (3 & 4): 209-228.

26. Massicotte, S., Henri, J.-F. (2020), The use of management accounting information by boards of directors to oversee strategy implementation, *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100953>.
27. Nogueiraa S.P., S. Jorge M. (2012), Adequacy of the Local Government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Bragança
28. Olson, O. and Shalin-Andersson, K.(1998), “Accounting transformation in an advanced welfare state: the case of Sweden”, in Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. (Eds), *Global Warning*, Akademisk Forlag, Copenhagen.
29. Ouda, H. (2007), “Accrual accounting in the government sector, background, concepts, benefits and costs”, *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6(1), 39-52.
30. Pina, V. Torres, L. Acerete, B, (2006), “Are ICTS Promoting Government accountability? A Comparative Analysis of E-Governance Developments in 19 OECD Countries University of Zaragoza”, *Granvia* 2.50005 Zaragoza, Spain
31. Paulsson, G. (2006), “Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden”, *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47-62.
32. Pollitt C (2002) Clarifying convergence: Striking similarities and durable differences in public management reform. *Public Management Review* 4(1): 471–492.
33. Santos, Joana., Patrícia, Friães., dos Amélia, Maria., Martins Pires & Paula Odete Fernandes. (2018), The importance to financial information in the decision-making process in company’s family structure, *Contaduría y Administración*, 2(63), 1-23.
34. Ter Bogt, H. (2004), “Politicians in search of performance information? Survey research on Dutch Aldermen’s use of performance information”, *Financial Accountability & Management*, 20(3), 221-252.
35. Yamamoto, K. (2008), What matters in legislators’ information use for financial reporting? The case of Japan. In S. Jorge(Ed.), *Implementing reforms in public sector accounting*. Coimbra:Coimbra University Press anagement Research: *The Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11(2), 178-212.

