

تحلیل رابطه میان کارایی هزینه‌کرد شهرداری‌ها و کیفیت ارائه خدمات عمومی با توجه به نقش نظام حسابداری تعهدی، شفافیت مالی و سیاست‌های کنترلی

اکبر حیدری^۱

۱- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بوشهر. (کارشناسی امور فرهنگسرا)

چکیده

کارایی هزینه‌کرد در شهرداری‌ها به‌عنوان یکی از محورهای اساسی مدیریت مالی شهری، نقش تعیین‌کننده‌ای در پایداری مالی، افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت خدمات عمومی ایفا می‌کند. با توجه به محدودیت منابع و افزایش انتظارات شهروندان، ضرورت دارد که هزینه‌کرد منابع عمومی به نحوی انجام شود که حداکثر ارزش اجتماعی و خدماتی را ایجاد نماید. در این چارچوب، نظام حسابداری تعهدی، شفافیت مالی و سیاست‌های کنترلی به‌عنوان زیرساخت‌های کلیدی برای سنجش، نظارت و ارتقای کارایی هزینه‌ای مطرح می‌شوند و می‌توانند پیوند معناداری میان ورودی‌های مالی و خروجی‌های خدماتی برقرار سازند. هدف این مقاله، تحلیل رابطه میان کارایی هزینه‌کرد شهرداری‌ها و کیفیت ارائه خدمات عمومی با تمرکز بر نقش حسابداری تعهدی، شفافیت مالی و سیاست‌های کنترلی، از طریق مرور و تجمیع یافته‌های پژوهش‌های پیشین داخلی است. روش تحقیق، مروری-تحلیلی بوده و با بررسی نظام‌مند مطالعات مرتبط در حوزه مدیریت مالی شهری و حسابداری بخش عمومی، ابعاد مختلف این رابطه تبیین شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی با فراهم‌سازی اطلاعات دقیق درباره بهای تمام‌شده خدمات، تعهدات بلندمدت و استهلاک دارایی‌ها، زمینه لازم برای تحلیل واقعی کارایی هزینه‌کرد را ایجاد می‌کند و شفافیت مالی مبتنی بر این اطلاعات، پاسخگویی مدیران شهری و نظارت اجتماعی را تقویت می‌نماید. همچنین سیاست‌های کنترلی مؤثر، از طریق کاهش اتلاف منابع، مدیریت ریسک و تضمین انطباق هزینه‌ها با اهداف خدماتی، نقش مکملی در تبدیل صرفه‌جویی‌های مالی به بهبود کیفیت خدمات عمومی دارند. نتایج مقاله نشان می‌دهد که فقدان هر یک از این مؤلفه‌ها، منجر به ناکارآمدی هزینه‌ای، تضعیف کیفیت خدمات و کاهش اعتماد شهروندان می‌شود. در جمع‌بندی، ارتقای هم‌زمان حسابداری تعهدی، شفافیت مالی و نظام‌های کنترلی، شرط لازم برای تحقق کارایی پایدار و بهبود کیفیت خدمات عمومی در شهرداری‌هاست و می‌تواند به‌عنوان مبنای اصلاحات ساختاری در مدیریت مالی شهری مورد توجه قرار گیرد.

واژگان کلیدی: کارایی هزینه‌ای، کیفیت خدمات عمومی، حسابداری تعهدی، شفافیت مالی، کنترل‌های داخلی.

۱. مقدمه

کارایی هزینه کرد در نهادهای عمومی شهری، به ویژه شهرداری‌ها، دیگر یک انتخاب مدیریتی نیست، بلکه یک ضرورت استراتژیک برای تضمین پایداری مالی و مشروعیت مردمی محسوب می‌شود، که این امر مستلزم درک عمیق از رابطه آن با خروجی‌های خدماتی است. نوایین (۲۰۱۲) بیان می‌دارد که کارایی در زمینه عمومی فراتر از صرفه جویی در مخارج است و شامل حصول اطمینان از این موضوع است که هر واحد پولی صرف شده، حداکثر ارزش اجتماعی ممکن را تولید کند؛ این تعریف، کارایی را از منظر پیامدها و نتایج خدمت‌رسانی تعریف می‌کند، نه صرفاً ورودی‌ها و فرآیندها. شهرداری‌ها به عنوان لایه‌های اصلی ارائه خدمات عمومی، از مدیریت پسماند و فضای سبز گرفته تا توسعه زیرساخت‌های شهری، دائماً با محدودیت‌های بودجه‌ای مواجه‌اند و این محدودیت‌ها، جستجوی روش‌هایی برای «بیشتر کردن کارها با منابع کمتر» را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد.

تحلیل کارایی هزینه کرد مستلزم اتخاذ چارچوب‌های نظری مشخصی است که بتواند ارتباط بین ورودی‌های مالی (هزینه‌ها) و خروجی‌های کیفی (خدمات) را مدل‌سازی کند؛ در این میان، رویکردهای اقتصاد رفاه و نظریه انتخاب عمومی، مبنای تئوریک لازم برای ارزیابی عملکرد دولت‌های محلی را فراهم می‌آورند. محمدی و همکاران (۲۰۲۲) تأکید می‌کنند که سنجش کارایی در محیط شهری باید اثرات جانبی (Externalities) خدمات و توزیع مجدد منافع را نیز در نظر بگیرد، چرا که خدمات شهری اغلب منافع عمومی غیرقابل تفکیک تولید می‌کنند که ارزش‌گذاری مستقیم آن‌ها دشوار است. بنابراین، کارایی فقط به معنای بهینه‌سازی فنی نیست، بلکه باید به بهینه‌سازی تخصیص منابع بر اساس اولویت‌های جامعه شهری نیز بپردازد. یکی از چالش‌های اصلی در ارزیابی کارایی هزینه کرد شهرداری‌ها، ماهیت غیربازاری بودن بسیاری از خدمات است که قیمت‌گذاری صحیح و رقابت‌پذیری را غیرممکن می‌سازد؛ این امر، نیاز به معیارهای جایگزین مانند تحلیل پوشا داده‌ها (DEA) یا تحلیل رگرسیون مرزی تصادفی (SFA) را برجسته می‌کند تا بتوان ورودی‌ها و خروجی‌ها را با در نظر گرفتن محدودیت‌های عملیاتی محلی مقایسه کرد. اکبری نعمت‌اله و مؤذن جمشیدی (۲۰۱۱) اشاره دارند که پیچیدگی عملیاتی و تنوع جغرافیایی و اجتماعی شهرهای مختلف، اغلب مدل‌های استاندارد سنجش کارایی را با دشواری مواجه می‌سازد و نیاز به مدل‌های تنظیم شده بر اساس ویژگی‌های منحصر به فرد هر سازمان دارد.

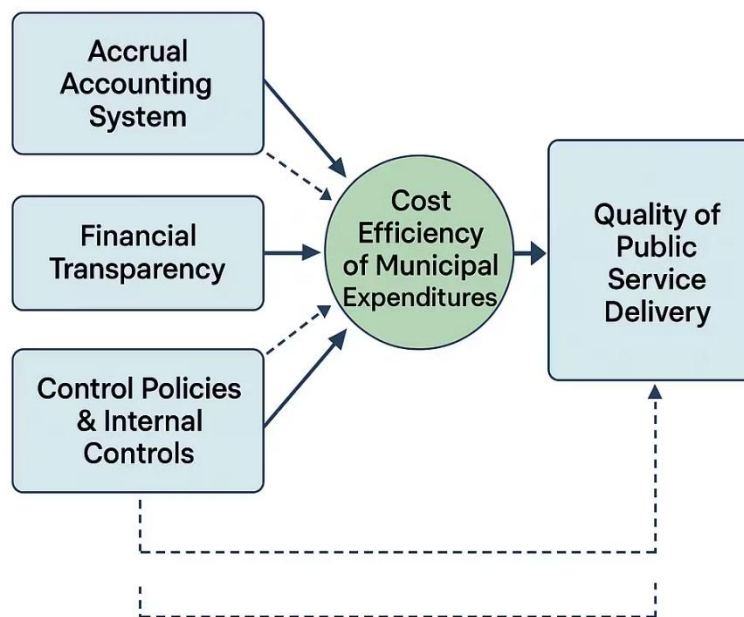
نظام‌های اطلاعاتی حسابداری، ستون فقرات هرگونه ارزیابی کارایی مبتنی بر داده هستند؛ متأسفانه، وابستگی شدید شهرداری‌ها به حسابداری نقدی سنتی، تصویری ناقص و متأخر از وضعیت مالی و عملکرد واقعی ارائه می‌دهد و مانع از ردیابی دقیق هزینه‌های واقعی خدمات می‌شود. هاشمی‌فیض‌آبادی و فیض‌آبادی (۲۰۲۰) استدلال می‌کنند که تا زمانی که هزینه تمام شده هر خدمت (مانند جمع‌آوری یک تن زباله یا نگهداری یک کیلومتر جاده) به طور دقیق محاسبه نشود، مدیران شهری فاقد ابزار لازم برای تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد درباره بهینه‌سازی تخصیص منابع خواهند بود.

ارتباط کارایی هزینه کرد با کیفیت خدمات، یک رابطه دوطرفه است؛ از یک سو، کارایی بالاتر به معنای توانایی تأمین منابع بیشتر برای بهبود کیفیت خدمات در سطح ثابت ورودی است، و از سوی دیگر، انتظارات بالای شهروندان از کیفیت، فشار مضاعفی بر مدیران برای افزایش کارایی وارد می‌کند. عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی (۲۰۲۴) نشان می‌دهند که شهروندان زمانی که ناکارآمدی هزینه‌ای را مشاهده می‌کنند، تمایل کمتری به پذیرش افزایش عوارض و مالیات‌های محلی دارند، که این خود چرخه تأمین مالی خدمات را مختل می‌سازد. در این میان، نقش حسابداری تعهدی به عنوان یک ابزار مدیریتی حیاتی آشکار می‌شود؛ پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، امکان ثبت دقیق‌تر تعهدات بلندمدت، استهلاک دارایی‌های ثابت و هزینه وقوع خدمات را فراهم می‌آورد که تصویر کامل‌تری از بهای تمام شده واقعی ارائه می‌دهد. معروفی نقدهی و امامی (۲۰۱۷) معتقدند

که بدون اطلاعات حسابداری تعهدی، سنجش کارایی صرفاً یک عمل محاسباتی سطحی باقی می ماند و عمق تحلیلی لازم برای شناسایی فرصت های صرفه جویی ساختاری را از دست می دهد.

مسئله اصلی که این پژوهش به دنبال آن است، شکاف موجود میان تئوری بهینه سازی منابع و واقعیت های عملیاتی در سازمان های خدماتی شهری است؛ جایی که فشارهای سیاسی و سازمانی غالباً بر منطق اقتصادی کارایی غلبه می کند. پیش دار (۲۰۲۵) بر این باور است که ساختارهای بوروکراتیک و فقدان پاسخگویی شفاف، اغلب منجر به حفظ رویه های پرهزینه و غیرضروری می شود، حتی اگر داده ها نشان دهنده ناکارآمدی باشند، که این خود مستقیماً کیفیت خدمات نهایی را به دلیل تضعیف بنیان های مالی، تحت تأثیر قرار می دهد. بنابراین، این مقاله مروری با تمرکز بر ادبیات موجود، تلاش می کند تا مؤلفه های اصلی لازم برای ایجاد یک سیستم سنجش و بهبود مستمر کارایی هزینه کرد شهرداری ها را ترسیم نماید، با تأکید ویژه بر زیرساخت های اطلاعاتی مالی (حسابداری تعهدی) و مکانیزم های نظارتی که تضمین کننده تبدیل صرفه جویی به بهبود کیفیت خدمات باشند.

Conceptual Model of Cost Efficiency and Public Service Quality in Municipalities



شکل ۱. مدل مفهومی رابطه کارایی هزینه کرد شهرداری ها و کیفیت ارائه خدمات عمومی

مدل مفهومی ارائه شده در شکل (۱) چارچوب تحلیلی پژوهش حاضر را تبیین می کند و روابط میان متغیرهای کلیدی مؤثر بر عملکرد مالی و خدماتی شهرداری ها را نشان می دهد. در این مدل، نظام حسابداری تعهدی، شفافیت مالی و سیاست های کنترلی و کنترل های داخلی به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده اند که هر یک با فراهم سازی اطلاعات دقیق، افزایش قابلیت پاسخگویی و کاهش اتلاف منابع، زمینه ارتقای کارایی هزینه کرد شهرداری ها را فراهم می کنند. کارایی هزینه کرد شهرداری ها به عنوان متغیر میانجی، بیانگر میزان استفاده بهینه از منابع عمومی در تحقق اهداف خدماتی است. مطابق مدل، افزایش کارایی هزینه ای می تواند منجر به بهبود کیفیت ارائه خدمات عمومی شهری، شامل دسترسی، کفایت، اثربخشی و رضایت شهروندان

شود. همچنین وجود مسیرهای غیرمستقیم در مدل نشان دهنده آن است که نظام‌های حسابداری و کنترلی، علاوه بر اثرگذاری از طریق کارایی هزینه‌ای، می‌توانند به‌طور غیرمستقیم نیز کیفیت خدمات عمومی را تحت تأثیر قرار دهند. این چارچوب مفهومی، مبنایی نظری برای تحلیل هم‌زمان کارایی مالی و پیامدهای خدماتی در مدیریت شهری فراهم می‌سازد.

۲: حسابداری تعهدی به مثابه زیرساخت سنجش کارایی

حسابداری تعهدی نه تنها یک استاندارد گزارشگری مالی است، بلکه سنگ بنای اصلی برای تجزیه و تحلیل دقیق کارایی هزینه‌کرد در سازمان‌های خدماتی محسوب می‌شود؛ دلیل اصلی این اهمیت، توانایی آن در تخصیص صحیح هزینه‌ها به دوره‌های مالی وقوع فعالیت‌ها و خدمات است، برخلاف رویکرد نقدی که صرفاً بر جریان‌های نقدی تمرکز دارد. سیف و همکاران (۲۰۱۵) تأکید می‌کنند که بدون لحاظ کردن استهلاك دارایی‌ها، هزینه‌های سرمایه‌ای (مانند تجهیزات سنگین خدمات شهری) به‌طور نادرست در دوره خرید ثبت می‌شوند و هزینه واقعی استفاده از این دارایی‌ها در ارائه خدمات در طول زمان نادیده گرفته می‌شود، که این امر سنجش کارایی بلندمدت را مختل می‌کند. هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) که از الزامات اطلاعاتی حسابداری تعهدی بهره می‌برد، ابزاری قدرتمند برای تفکیک هزینه‌های مستقیم و سربار تخصیص یافته به هر خدمت شهری است؛ این قابلیت به مدیران اجازه می‌دهد تا بفهمند دقیقاً چه میزان منابعی برای ارائه یک واحد خروجی (مثلاً نگهداری یک متر لوله فاضلاب یا روشنایی یک ساعت از یک خیابان) مصرف شده است. قسیمی و همکاران (۲۰۲۳) در بررسی‌های خود مشاهده کردند که شهرداری‌هایی که به سمت مدل‌های حسابداری تعهدی پیشرفته‌تر حرکت کرده‌اند، توانسته‌اند درک بهتری از «هزینه واقعی» خدمات خود کسب کنند و در نتیجه، در مذاکرات بر سر قراردادهای برون‌سپاری یا تعیین تعرفه‌های داخلی، موقعیت تحلیلی بهتری داشته باشند.

نظام حسابداری تعهدی شفافیت لازم برای شناسایی منابع پنهان اتلاف را فراهم می‌آورد؛ به عنوان مثال، در حسابداری نقدی، ذخیره‌سازی ناکافی برای تعمیرات اساسی آتی یا تعهدات بلندمدت بازنشستگی کارکنان غالباً نادیده گرفته می‌شود، اما حسابداری تعهدی این اقلام را به عنوان بدهی‌های فعلی شناسایی می‌کند که این امر تصویر دقیق‌تری از بار مالی آتی و نیازهای بودجه‌ای برای حفظ سطح خدمات در بلندمدت ترسیم می‌نماید. نواین (۲۰۱۲) این موضوع را به عنوان یک عامل حیاتی در پیش‌بینی پایداری مالی عملیاتی در بخش عمومی مطرح می‌سازد. ضعف در پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی، منجر به معضل «هزینه‌پذیری پنهان» می‌شود؛ این بدان معناست که شهرداری ممکن است در ظاهر با کسری بودجه مواجه نباشد، اما در واقعیت، سرمایه فیزیکی خود را بدون جایگزینی مصرف کرده و بدهی‌های غیرنقدی انباشته می‌کند، که در نهایت بر کیفیت خدمات آتی تأثیر منفی می‌گذارد. تفضلی و همکاران (۲۰۲۳) هشدار می‌دهند که این انباشت بدهی‌های تعهدی، به‌طور غیرمستقیم کارایی هزینه‌کرد را در آینده تضعیف می‌کند زیرا بخشی از درآمدهای آتی صرف جبران عدم سرمایه‌گذاری‌های کنونی خواهد شد.

رابطه بین حسابداری تعهدی و شفافیت مالی عمیقاً در هم تنیده است؛ اطلاعات حاصل از سیستم تعهدی، مبنایی قوی‌تر برای گزارشگری به ذی‌نفعان خارجی (شهروندان و نهادهای نظارتی) فراهم می‌آورد، زیرا هزینه‌ها و درآمدهای مرتبط با فعالیت‌های جاری به‌طور واضح مشخص می‌شوند. عبدالله‌زاده جمال‌آبادی و تقوایی (۲۰۲۴) تأکید می‌کنند که شفافیت مالی تقویت‌شده توسط تعهدی، پاسخگویی مدیران را افزایش می‌دهد، زیرا دیگر امکان پنهان کردن هزینه‌های واقعی فعالیت‌ها از طریق مدیریت زمان‌بندی پرداخت‌های نقدی وجود ندارد. با این حال، گذار به حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها با مقاومت‌ها و چالش‌های فنی متعددی همراه است، از جمله پیچیدگی‌های فنی در تخمین ارزش منصفانه دارایی‌ها و نیاز به آموزش گسترده نیروی انسانی. محمدی و همکاران (۲۰۲۲) اشاره می‌کنند که بدون آموزش مناسب، اطلاعات تولید شده توسط سیستم تعهدی ممکن است

به درستی توسط تصمیم‌گیرندگان تفسیر نشود و در نتیجه نتواند منجر به بهبود واقعی کارایی هزینه‌کرد گردد. برای برقراری ارتباط مؤثر بین کارایی و کیفیت خدمات، اطلاعات تعهدی باید به شاخص‌های عملکردی ترجمه شوند؛ به عنوان مثال، محاسبه هزینه تمام شده خدمات جمع‌آوری زباله (اطلاعات تعهدی) باید به شاخص‌هایی مانند «درصد پوشش خدمات در مناطق مختلف» (کیفیت خدمات) پیوند داده شود تا مشخص شود آیا منابع با کارایی بالا، در نهایت به توزیع عادلانه و کامل خدمات منجر شده‌اند یا خیر. سهرابی و صفری (۲۰۱۹) این پیوند را لازمه مدیریت ارزش در بخش عمومی می‌دانند. در نهایت، حسابداری تعهدی نه تنها ابزاری برای اندازه‌گیری دقیق هزینه‌هاست، بلکه یک کاتالیزور برای تغییر فرهنگ سازمانی به سمت مدیریت مبتنی بر اطلاعات دقیق و بلندمدت است؛ این تحول، شرط لازم برای هرگونه تلاش معنی‌دار در جهت افزایش کارایی هزینه‌کرد و تضمین کیفیت پایدار خدمات عمومی شهری است.

۳: تأثیر شفافیت مالی بر پاسخگویی و کارایی

شفافیت مالی در شهرداری‌ها فراتر از انتشار صورت‌های مالی سنتی است؛ بلکه به معنای دسترسی عمومی به جزئیات نحوه تخصیص، مصرف و نتایج حاصل از هزینه‌کرد منابع عمومی است که مستقیماً بر انگیزه مدیران برای حفظ کارایی تأثیر می‌گذارد. معروفی نقدی و امامی (۲۰۱۷) معتقدند که سازوکارهای شفافیت، به عنوان یک نیروی نظارتی بیرونی عمل می‌کنند و هزینه‌های فرصت از دست رفته ناشی از اتلاف منابع را برای مدیران به صورت عمومی آشکار می‌سازند. زمانی که شهرداری‌ها ملزم به انتشار جزئیات هزینه‌کرد خود - از جمله جزئیات قراردادهای، هزینه‌های اداری و مقایسه عملکرد با بودجه‌های مصوب - باشند، فشاری مضاعف برای بهینه‌سازی فرآیندها ایجاد می‌شود، زیرا هرگونه ناکارآمدی به سرعت توسط شهروندان، رسانه‌ها و گروه‌های ذینفع شناسایی خواهد شد. خمر و جوادیان (۲۰۱۶) این «نظارت اجتماعی» را عاملی مهم در کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه و افزایش تلاش مدیران برای دستیابی به کارایی هزینه‌ای توصیف می‌کنند، زیرا ریسک شهرت (Reputation Risk) افزایش می‌یابد.

شفافیت اطلاعات حسابداری تعهدی، به ویژه، نقش محوری در تقویت پاسخگویی دارد؛ زیرا این شفافیت امکان ردیابی هزینه‌های واقعی پروژه‌های زیرساختی را فراهم می‌کند و شهروندان را قادر می‌سازد تا هزینه‌های اعلام شده در آغاز پروژه را با هزینه‌های نهایی و همچنین کیفیت خدماتی که متعاقباً دریافت می‌کنند، مقایسه نمایند. هاشمی‌فیض‌آبادی و فیض‌آبادی (۲۰۲۰) اشاره می‌کنند که عدم شفافیت در هزینه‌های سرمایه‌ای، زمینه‌ساز پدیده‌هایی مانند «پروژه‌های نیمه‌تمام» یا «تورم هزینه‌های غیرمنتظره» است که مستقیماً کارایی کل سیستم را تضعیف می‌کند. با این حال، شفافیت به تنهایی کافی نیست؛ بلکه باید همراه با «قابلیت فهم» اطلاعات همراه باشد؛ اگر گزارش‌های شفاف مالی بسیار پیچیده یا مملو از اصطلاحات تخصصی حسابداری باشند، عملاً از دسترس اکثریت جامعه خارج می‌شوند و اثر نظارتی خود را از دست می‌دهند. پیش‌دار (۲۰۲۵) تأکید می‌کند که شهرداری‌ها باید از داشبوردهای مدیریتی و گزارش‌های بصری ساده‌سازی شده برای ارائه اطلاعات کارایی استفاده کنند تا شفافیت به ابزاری برای مشارکت عمومی تبدیل شود، نه صرفاً یک تکلیف قانونی.

ارتباط مستقیم شفافیت با کیفیت خدمات از طریق تخصیص منابع قابل مشاهده است؛ اگر شهروندان ببینند که منابع هزینه‌شده بر اساس کارایی، به سمت حوزه‌هایی هدایت شده‌اند که کمبود خدمات در آن‌ها بیشتر است (مثلاً نوسازی مدارس قدیمی به جای ساخت بناهای اداری جدید)، اعتماد عمومی به مدیریت افزایش می‌یابد و تمایل به پذیرش هزینه‌های لازم برای نگهداری خدمات در سطح مطلوب تقویت می‌شود. سهرابی و صفری (۲۰۱۹) این اعتماد را به عنوان یک سرمایه اجتماعی ضروری برای موفقیت مالی شهرداری‌ها قلمداد می‌کنند. عدم شفافیت، اغلب پناهگاهی برای ناکارآمدی‌ها و فسادهای کوچک و بزرگ است؛

زمانی که فرآیندهای تأمین کالا و خدمات (تدارکات) به طور کامل شفاف نباشد، فرصت برای خرید با قیمت بالاتر از نرخ بازار یا انعقاد قراردادهای غیررقابتی فراهم می‌شود که مستقیماً کارایی هزینه‌کرد را کاهش می‌دهد و کیفیت خدمات را به دلیل استفاده از مصالح یا نیروی کار ارزان‌تر، به خطر می‌اندازد. شیعیه و علیزاده (۲۰۲۰) ناکارآمدی‌های ناشی از ضعف کنترل در فرآیندهای تدارکات را یکی از بزرگترین سرفصل‌های خروج منابع از بخش خدمات شهری می‌دانند.

از منظر حسابداری تعهدی، شفافیت باید شامل افشای کامل مفروضات مورد استفاده در ارزیابی بدهی‌های بلندمدت و تعهدات بازنشتی باشد؛ زیرا این مفروضات مستقیماً بر گزارشگری خالص دارایی‌ها و تعهدات تأثیر می‌گذارند و اگر شفاف نباشند، می‌توانند تصویر مثبت کاذبی از وضعیت مالی شهرداری ارائه دهند. عبدالله‌زاده‌جمال‌آبادی و تقوایی (۲۰۲۴) اشاره می‌کنند که افشای این مفروضات، بخشی اساسی از «پاسخگویی به نسل‌های آتی» در قبال بدهی‌های تعهدی است. بنابراین، استراتژی موفق برای ارتقاء کیفیت خدمات شهری، مستلزم آن است که شفافیت مالی به یک فرهنگ نهادینه تبدیل شود که در آن، اطلاعات هزینه‌ای و عملکردی نه تنها موجود باشد، بلکه به طور فعال برای هدایت تصمیمات و پاسخگویی عمومی مورد استفاده قرار گیرد و این امر باید مبتنی بر داده‌های دقیق حسابداری تعهدی باشد.

۴: سیاست‌های کنترلی و نقش آن در مدیریت ریسک ناکارآمدی

سیاست‌های کنترلی داخلی و خارجی، نقش حافظ و ضامن کارایی هزینه‌کرد شهرداری‌ها را ایفا می‌کنند؛ این کنترل‌ها از انحراف منابع از اهداف تعیین‌شده و بروز اتلاف‌های ناشی از ضعف فرآیندی یا سهل‌انگاری جلوگیری می‌نمایند. اکبری نعمت‌اله و مؤذن جمشیدی (۲۰۱۱) بر این باورند که یک چارچوب کنترلی قوی، به ویژه در محیط‌های پیچیده اداری شهرداری، ریسک‌هایی مانند تخلف در خرید، پرداخت‌های غیرمجاز یا عدم ثبت صحیح تراکنش‌ها را به حداقل می‌رساند. کنترل‌های داخلی، به ویژه آن‌هایی که در چارچوب مدل COSO تعریف می‌شوند، باید تمامی چرخه‌های عملیاتی شهرداری، از مرحله بودجه‌ریزی تا اجرای قراردادها و گزارشگری نهایی، را در بر گیرند؛ این کنترل‌ها باید اطمینان حاصل کنند که هزینه‌ها تنها بر اساس اختیارات مجاز و با هدف حداکثر کردن ارزش خدمات عمومی انجام می‌شوند. خمر و جوادیان (۲۰۱۶) تأکید دارند که در بخش شهری، کنترل‌های پیشگیرانه (مانند تفکیک وظایف در تدارکات) کارایی بیشتری نسبت به کنترل‌های کشف‌کننده (مانند حسابرسی پس از وقوع) دارند.

نقش سیاست‌های کنترلی در ارتباط با کارایی هزینه‌کرد خدمات عمومی، از طریق کاهش هزینه‌های مدیریت ریسک و اطمینان از اجرای صحیح استانداردها مشهود است؛ به عنوان مثال، کنترل‌های قوی بر نگهداری و استفاده از تجهیزات سنگین، عمر مفید دارایی‌ها را افزایش داده و هزینه استهلاک یا تعمیرات اضطراری را کاهش می‌دهد، که این مستقیماً بر کارایی عملیاتی تأثیر می‌گذارد. مالکی‌پور و شریف‌زادگان (۲۰۲۰) نشان داده‌اند که سرمایه‌گذاری در کنترل‌های سیستمی، بازدهی بلندمدت مثبت بر کارایی هزینه‌ای دارد. در زمینه کیفیت خدمات، کنترل‌ها اطمینان می‌دهند که استانداردهای تعیین‌شده برای خدمات به طور مداوم رعایت می‌شوند؛ به عنوان مثال، اگر استاندارد کیفیت آب آشامیدنی یا فرکانس جمع‌آوری زباله تعریف شده باشد، کنترل‌های عملیاتی باید تضمین کنند که منابع تخصیص‌یافته (هزینه‌شده) واقعاً منجر به دستیابی به آن استانداردها شده‌اند. این اتصال بین کنترل، هزینه و خروجی، همان چیزی است که پیش‌دار (۲۰۲۵) آن را «نظارت کیفی مبتنی بر شواهد» می‌نامد. با این حال، استقرار کنترل‌های بیش از حد سختگیرانه یا کاغذبازانه می‌تواند خود عاملی برای ناکارآمدی شود؛ در جایی که فرآیندهای تأیید و نظارت بیش از حد طولانی و تکراری باشد، منجر به تأخیر در اجرای پروژه‌ها و افزایش هزینه‌های اداری برای

انطباق می‌شود. محمدی و همکاران (۲۰۲۲) به تعادل ظریف بین کنترل کافی برای جلوگیری از اتلاف و اجتناب از بوروکراسی فلج‌کننده اشاره می‌کنند. حسابرسی داخلی مستقل، به عنوان مهم‌ترین سیاست کنترلی، باید بر کارایی هزینه‌کرد و ارتباط آن با شاخص‌های کلیدی عملکرد خدمات تمرکز کند؛ این حسابرسی باید صرفاً انطباق با قوانین را بررسی نکند، بلکه به طور فعال به دنبال فرصت‌هایی برای کاهش هزینه‌های غیرضروری با حفظ یا بهبود کیفیت خدمات باشد. سیف و همکاران (۲۰۱۵) پیشنهاد می‌کنند که حسابرسان داخلی باید دانش کافی در زمینه تحلیل‌های کمی کارایی (مانند DEA) داشته باشند تا بتوانند توصیه‌های عملی ارائه دهند.

ارتباط سیاست‌های کنترلی با حسابداری تعهدی نیز بسیار مهم است؛ کنترل‌ها باید تضمین کنند که هزینه‌های تعهدی شناسایی شده (مانند بدهی‌های آتی) به درستی ثبت شده‌اند و دارایی‌های ثبت شده (مانند زیرساخت‌ها) به طور صحیح مستهلک شده و ارزش‌گذاری مجدد آن‌ها بر اساس واقعیت‌های عملیاتی انجام پذیرد. تفضلی و همکاران (۲۰۲۳) تأکید دارند که نظارت قوی بر فرآیندهای ارزیابی دارایی‌ها در چارچوب تعهدی، مانع از انباشت هزینه‌های پنهان ناشی از ارزیابی‌های خوش‌بینانه می‌شود. در مجموع، سیاست‌های کنترلی مؤثر، به عنوان یک لایه حفاظتی حیاتی، اطمینان می‌دهند که سرمایه‌گذاری‌های انجام شده با هدف ارتقای کیفیت خدمات، واقعاً به اهداف مورد نظر رسیده و منابع در مسیر کارایی هدایت می‌شوند، و از بروز انحرافات مالی و عملیاتی که مستقیماً کیفیت خدمات را به خطر می‌اندازد، جلوگیری می‌نمایند.

۵: سنجش و ارزیابی کیفیت خدمات عمومی شهری

سنجش کیفیت خدمات عمومی توسط شهرداری‌ها یکی از پیچیده‌ترین ابعاد مدیریت مالی شهری است، زیرا اغلب خدمات دارای ماهیت عمومی، غیرقابل تفکیک و غیرقابل رقابت هستند؛ کیفیت در این زمینه نه تنها به کمیت (مثلاً تعداد دفعه رفت‌وآمد اتوبوس در روز)، بلکه به ادراک شهروندان از کارایی، دسترسی و پاسخگویی خدمات نیز بستگی دارد. نوایین (۲۰۱۲) بیان می‌کند که تعریف شاخص‌های کیفیت در بخش عمومی باید از رویکرد نتیجه‌محور تبعیت کند، نه صرفاً رویکرد فرآیند-محور.

برای ایجاد ارتباط معنادار بین کارایی هزینه‌کرد و کیفیت، باید شاخص‌های کیفی قابل کمی‌سازی توسعه یابند که بتوانند به صورت مستقیم به ورودی‌های مالی پیوند داده شوند؛ این شاخص‌ها باید شامل ابعاد مختلفی از جمله «دسترس» (مثلاً فاصله متوسط شهروندان تا نزدیک‌ترین مرکز خدماتی)، «قابلیت اطمینان» (پایداری ارائه خدمات) و «رضایت مصرف‌کننده» باشند. عبدالله‌زاده‌جمال‌آبادی و تقوایی (۲۰۲۴) بر اهمیت نظرسنجی‌های مستمر رضایت شهروندان به عنوان یک ورودی حیاتی برای مدل‌های ارزیابی کارایی تأکید دارند. مدل‌های ارزیابی کارایی، مانند تحلیل پوشا داده‌ها (DEA)، ابزاری هستند که به شهرداری‌ها اجازه می‌دهند تا کارایی نسبی خود را در ارائه خدمات خاص (مانند جمع‌آوری زباله) در مقایسه با هم‌تایان خود بسنجند؛ در این مدل‌ها، خروجی‌ها نماینده کیفیت خدمات نهایی هستند (مثلاً سطح بهداشت عمومی ناشی از خدمات). با این حال، قسیمی و همکاران (۲۰۲۳) هشدار می‌دهند که اگر شاخص‌های کیفی ورودی به مدل‌ها به درستی تعریف نشوند (مثلاً نادیده گرفتن تراکم جمعیت در یک منطقه)، نتایج کارایی ممکن است صرفاً ناکارآمدی ساختاری ناشی از تفاوت‌های محیطی را منعکس کند نه ضعف مدیریتی.

تفضلی و همکاران (۲۰۲۳) به نقش حیاتی نگهداری و تعمیرات پیشگیرانه (Preventive Maintenance) در حفظ کیفیت خدمات اشاره می‌کنند؛ هزینه‌کرد ناکافی یا تأخیری در نگهداری (که ممکن است در کوتاه‌مدت کارایی نقدی را بهبود بخشد) منجر به

خرابی‌های پرهزینه‌تر و کاهش شدید کیفیت خدمات در بلندمدت می‌شود. سیستم حسابداری تعهدی با ثبت هزینه پیش‌بینی شده نگهداری به عنوان یک هزینه جاری، از این تصمیمات کوتاه‌مدت زیان‌آور جلوگیری می‌کند و مدیران را مجبور به سرمایه‌گذاری مستمر برای حفظ کیفیت می‌کند. رابطه بین کارایی هزینه‌کرد و کیفیت خدمات نیازمند یک چرخه بازخورد مستمر است؛ اگر کارایی هزینه‌ای منجر به افزایش کیفیت نشود، شهروندان انگیزه خود را برای حمایت مالی از شهرداری از دست می‌دهند و اگر کیفیت خدمات در سطح پایینی قرار گیرد، حتی بالاترین سطح کارایی در هزینه‌کرد نیز بی‌معنی خواهد بود. شیعه و علیزاده (۲۰۲۰) این تعادل را به عنوان «تعادل کارایی-اثربخشی» در بخش عمومی توصیف می‌کنند. یکی از چالش‌های کلیدی، تخصیص منابع بین خدمات «اجباری» (مانند ایمنی عمومی) و خدمات «اختیاری/توسعه‌ای» (مانند فضاهای هنری شهری) است؛ مدیریت کارآمد منابع مستلزم آن است که منابع صرفه‌جویی شده از طریق کارایی در خدمات اجباری، به طور شفاف به بهبود کیفیت خدمات توسعه‌ای اختصاص یابد تا رضایت کلی شهروندان افزایش یابد. معروفی نقدی و امامی (۲۰۱۷) تأکید دارند که نبود شفافیت در این تخصیص مجدد، موجب بی‌اعتمادی می‌شود.

ارزیابی کیفیت خدمات باید شامل سنجش «دسترسی عادلانه» به خدمات باشد؛ ممکن است یک شهرداری در میانگین کشوری کارایی بالایی داشته باشد، اما این کارایی تنها ناشی از تمرکز منابع در مناطق پردرآمد باشد و مناطق کم‌برخوردار از کیفیت پایین‌تری رنج ببرند. سهرابی و صفری (۲۰۱۹) این بعد عدالت توزیعی را بخشی جدایی‌ناپذیر از تعریف کامل کیفیت خدمات عمومی می‌دانند که باید در معیارهای ارزیابی کارایی لحاظ شود. در نهایت، برای تضمین اینکه تلاش‌های مربوط به کارایی هزینه‌کرد به طور ملموس به بهبود کیفیت منجر شود، لازم است که مکانیسم‌های نظارتی و گزارشگری، پیوند بین شاخص‌های مالی (هزینه تعهدی) و شاخص‌های کیفی (رضایت شهروندان) را به صورت اجباری و دوره‌ای گزارش کنند تا انگیزه برای استفاده بهینه از منابع حفظ شود.

۶: چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در محیط شهری و تأثیر آن بر سنجش کارایی

انتقال موفقیت‌آمیز از سیستم حسابداری نقدی رایج در بسیاری از شهرداری‌ها به یک سیستم حسابداری تعهدی کامل، یک دگرگونی سیستمی است که چالش‌های متعددی را در مسیر سنجش کارایی هزینه‌کرد ایجاد می‌کند. اکبری نعمت‌اله و مودن جمشیدی (۲۰۱۱) اشاره می‌کنند که بزرگترین مانع، عدم قطعیت و پیچیدگی در ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمولد و زیرساخت‌های شهری است؛ ارزش‌گذاری جاده‌ها، پارک‌ها یا سیستم‌های فاضلاب قدیمی، مستلزم استفاده از مفروضات تخصصی و مستمر است که اجرای آن در شهرداری‌های با ظرفیت فنی پایین دشوار است.

یکی دیگر از چالش‌های اساسی، نحوه برخورد با استهلاک و تعمیرات اساسی است؛ در حسابداری نقدی، هزینه تعمیرات بزرگ معمولاً به دوره وقوع منتقل می‌شود که منجر به تضعیف شدید کارایی گزارش شده در سال‌های بدون تعمیرات اساسی می‌گردد. سیف و همکاران (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند که تا زمانی که هزینه استهلاک واقعی دارایی‌ها به طور منظم در گزارش‌های مدیریتی منعکس نشود، تصمیم‌گیرندگان نمی‌توانند به درستی درباره نیاز به بازسازی یا جایگزینی زیرساخت‌ها قضاوت کنند و این امر منجر به اتلاف منابع در نگهداری ناکافی می‌شود. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیازمند تغییر در فرهنگ گزارشگری است؛ مدیران ممکن است به دلیل عادت یا مقاومت در برابر افشای کامل وضعیت مالی، در ارائه به موقع و دقیق اطلاعات مورد نیاز برای ثبت تعهدات (مانند قراردادهای بلندمدت خدمات) کوتاهی کنند. هاشمی‌فیض‌آبادی و فیض‌آبادی (۲۰۲۰) معتقدند که این مقاومت اغلب ریشه در ترس از مواجه شدن با کسری‌های پنهان یا نیاز به تعدیل بودجه‌های عملیاتی گذشته دارد.

چالش اصلی در ارتباط با کارایی این است که بدون داده‌های تعهدی دقیق، تخصیص هزینه‌ها به فعالیت‌های مختلف (Cost Object) به شدت تحت تأثیر سوگیری‌های مدیریتی قرار می‌گیرد. به عنوان مثال، اگر هزینه اداری و سربار به صورت دلخواه تخصیص یابد، ممکن است یک واحد خدماتی به طور مصنوعی کارآمدتر از آنچه واقعاً هست به نظر برسد، که این امر منجر به تخصیص نادرست منابع به سمت فعالیت‌های به ظاهر کارآمد می‌شود. مالکی‌پور و شریف‌زادگان (۲۰۲۰) بر لزوم استفاده از مفاهیم حسابداری بهای تمام شده بر اساس فعالیت (ABC) در کنار تعهدی برای حل این مشکل تأکید دارند. فقدان چارچوب‌های استاندارد شده و لازم‌الاجرا برای گزارشگری تعهدی شهرداری‌ها در سطح ملی، یک مانع ساختاری بزرگ ایجاد می‌کند؛ این عدم استانداردسازی باعث می‌شود که مقایسه کارایی بین شهرداری‌های مختلف تقریباً غیرممکن شود، زیرا تعاریف ورودی‌ها و خروجی‌ها و همچنین روش‌های شناسایی رویدادهای تعهدی متفاوت است. نوایین (۲۰۱۲) این پراکندگی را مانع اصلی برای توسعه یک ادبیات تجربی قوی در زمینه مدیریت مالی شهری می‌داند.

با وجود چالش‌ها، مزایای حسابداری تعهدی در بهبود کارایی غیرقابل انکار است؛ به ویژه در حوزه مدیریت دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلندمدت که بخش عمده‌ای از منابع مالی شهرداری‌ها را درگیر می‌کند. تفضلی و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهند که ثبت دقیق استهلاک باعث می‌شود تصمیم‌گیرندگان به جای تعویق هزینه‌های سرمایه‌ای، برنامه ریزی دقیق‌تری برای بودجه‌ریزی سرمایه‌ای بر اساس عمر مفید دارایی‌ها انجام دهند، که این خود کارایی بلندمدت را تضمین می‌کند. حسابداری تعهدی، از طریق بهبود دقت داده‌ها، مستقیماً بر کیفیت تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر کارایی تأثیر می‌گذارد؛ زمانی که مدیران تصویر واقعی‌تری از هزینه‌ها داشته باشند، می‌توانند به جای تمرکز بر صرفه‌جویی‌های سطحی نقدی، بر بهینه‌سازی فرآیندهای اصلی خدمات‌رسانی تمرکز کنند. محمدی و همکاران (۲۰۲۲) این را به عنوان مهم‌ترین دستاورد حسابداری تعهدی در ارتقاء مدیریت ارزش در نهادهای عمومی می‌دانند. در نهایت، برای غلبه بر چالش‌های پیاده‌سازی، نیاز به یک برنامه جامع آموزش سازمانی و پشتیبانی فنی مداوم از سوی نهادهای بالادستی وجود دارد تا اطمینان حاصل شود که داده‌های تولید شده توسط سیستم تعهدی، واقعاً به ابزاری برای سنجش دقیق و بهبود مستمر کارایی هزینه‌کرد تبدیل می‌شوند و نه صرفاً یک بار اضافی گزارشگری.

۷: نقش حکمرانی خوب، کنترل‌های خارجی و پایداری عملکرد

حکمرانی خوب در مدیریت شهری، که شامل اصول شفافیت، مشارکت و پاسخگویی است، چارچوبی را فراهم می‌آورد که در آن تلاش‌ها برای افزایش کارایی هزینه‌کرد و بهبود کیفیت خدمات می‌تواند پایدار باشد. سهرابی و صفری (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که بدون نهادهای قوی حکمرانی، هرگونه بهبود کارایی که صرفاً مبتنی بر توصیه‌های مدیریتی داخلی باشد، به سرعت تحت تأثیر تغییرات سیاسی و بوروکراتیک قرار گرفته و از بین می‌رود. کنترل‌های خارجی، به ویژه نهادهای نظارتی عالیه مانند دیوان محاسبات، نقش حیاتی در اطمینان از این دارند که شهرداری‌ها نه تنها قوانین را رعایت می‌کنند، بلکه منابع را نیز به شیوه‌ای کارآمد مصرف می‌کنند؛ این نهادها با انجام حسابرسی‌های عملکردی مبتنی بر داده‌های تعهدی، می‌توانند ناکارآمدی‌های سیستمی را شناسایی کنند. قسیمی و همکاران (۲۰۲۳) تأکید می‌کنند که تمرکز حسابرسی‌های خارجی باید از بررسی صحت معاملات نقدی صرف، به ارزیابی کارایی هزینه‌کرد در دستیابی به اهداف کیفی خدمات تغییر یابد. شفافیت مالی که توسط حکمرانی خوب تقویت می‌شود، به عنوان یک عامل پیشگیرانه در برابر ریسک‌های فساد و اتلاف عمل می‌کند؛ زمانی که تصمیمات مربوط به هزینه‌کردها، به ویژه پروژه‌های بزرگ زیرساختی، در معرض دید عموم قرار گیرند، مدیران از انگیزه‌های

کوتاه مدت برای دستکاری هزینه ها یا انعقاد قراردادهای غیربهبینه بازداشته می شوند. شیعه و علیزاده (۲۰۲۰) این رابطه را به عنوان یک سیستم خودتنظیم شونده در مدیریت شهری می دانند.

در زمینه کیفیت خدمات، حکمرانی خوب مستلزم آن است که شهرداری ها به طور فعال بازخورد شهروندان را جذب کرده و از آن برای تنظیم مجدد اولویت های هزینه کرد استفاده کنند؛ این یعنی کارایی نباید هدف نهایی باشد، بلکه ابزاری برای پاسخگویی بهتر به انتظارات جامعه است. عبدالله زاده جمال آبادی و تقوایی (۲۰۲۴) نشان می دهند که مشارکت دادن شهروندان در فرآیند بودجه ریزی مشارکتی، به تخصیص منابع کارآمدتر به نیازهای واقعی جامعه کمک می کند. پایداری عملکرد کارایی نیز به نحوه مدیریت ریسک های بلندمدت بستگی دارد؛ این امر مستلزم آن است که سیاست های کنترلی و مالی، تأثیرات زیست محیطی و اجتماعی فعالیت های شهرداری را نیز در محاسبات هزینه-فایده خود لحاظ کنند. معروفی نقدهی و امامی (۲۰۱۷) بر لزوم ادغام اصول حسابداری پایداری و گزارشگری محیطی در کنار حسابداری تعهدی تأکید دارند تا هزینه های واقعی (شامل هزینه های آلودگی یا مدیریت پسماند آبی) در کارایی لحاظ شوند.

با وجود اهمیت کنترل های خارجی، نباید از نقش حیاتی کنترل های داخلی قوی در پیشگیری از بروز مشکلات غفلت کرد؛ کنترل های داخلی مستحکم، کار حسابرسان خارجی را تسهیل می بخشند و اجازه می دهند تا انرژی نظارتی بر مسائل استراتژیک مربوط به کارایی و اثربخشی متمرکز شود، نه صرفاً کشف اشتباهات فنی. خمر و جوادیان (۲۰۱۶) این موضوع را به عنوان یک اصل کلیدی در کارایی نهادی مطرح می سازند. در نهایت، حفظ کارایی هزینه کرد و کیفیت خدمات در طول زمان نیازمند تعهد مستمر به فرهنگ بهبود مستمر است؛ این فرهنگ باید بر مبنای داده های حسابداری تعهدی و نتایج ارزیابی کیفیت باشد و توسط نهادهای نظارتی مستقل حمایت گردد تا اطمینان حاصل شود که دستاوردهای مقطعی، به استانداردهای پایدار تبدیل می شوند. تفضلی و همکاران (۲۰۲۳) این امر را شرط اصلی برای حرکت به سوی مدیریت ارزش در بخش عمومی می دانند.

نتیجه گیری و پیشنهادها برای تحقیقات آتی

این مقاله مروری به طور جامع نشان داد که رابطه میان کارایی هزینه کرد شهرداری ها و کیفیت خدمات عمومی رابطه ای تنگاتنگ و دوطرفه است که تحقق آن منوط به برقراری سه رکن اساسی: نظام حسابداری تعهدی، شفافیت مالی فراگیر و سیاست های کنترلی مؤثر است. یافته های حاصل از مرور ادبیات (مانند آنچه توسط محمدی و همکاران (۲۰۲۲) و سهرابی و صفری (۲۰۱۹) مطرح شد) قویاً تأیید می کنند که نارسایی در هر یک از این ارکان، منجر به اتلاف منابع و در نتیجه، کاهش قابلیت ارائه خدمات با کیفیت به شهروندان می گردد. حسابداری تعهدی به عنوان ابزار اصلی اندازه گیری، شفافیت به عنوان مکانیزم اعمال فشار برای کارایی، و کنترل ها به عنوان تضمین کننده فرآیندها، اجزای جدایی ناپذیر این معادله هستند.

نتیجه گیری اصلی این است که شهرداری ها نباید کارایی هزینه کرد را صرفاً یک هدف فنی حسابداری در نظر بگیرند؛ بلکه این کارایی باید از طریق شاخص های کیفی ترجمه شده و مستقیماً به بهبود رضایت و سطح خدمات شهری مرتبط شود، امری که تنها با استفاده از داده های دقیق هزینه تمام شده تعهدی امکان پذیر است. عدم پذیرش کامل حسابداری تعهدی، همانطور که توسط هاشمی فیض آبادی و فیض آبادی (۲۰۲۰) نقد شد، عملاً مدیران را در تاریکی بودجه ای رها می کند و مانع از تصمیم گیری های استراتژیک برای سرمایه گذاری مجدد در زیرساخت ها می شود. برای حرکت عملی به سمت این وضعیت مطلوب، پیشنهاد می شود شهرداری ها بر آموزش تخصصی مدیران میانی در زمینه تحلیل های مبتنی بر حسابداری تعهدی و بهای تمام شده تمرکز کنند، تا بتوانند شکاف بین اطلاعات مالی و شاخص های عملکردی را پر کنند (اکبری نعمت اله و مودن جمشیدی،

(۲۰۱۱). همچنین، نهادهای نظارتی باید معیارهای گزارشگری کارایی را به سمت شاخصهای خروجی محور و مقایسه‌ای (Benchmarking) سوق دهند که مستقیماً با ادراک شهروندان از کیفیت خدمات همبستگی داشته باشند (قسیمی و همکاران، ۲۰۲۳).

توصیه دیگر این است که گزارشگری شفاف باید ساده‌سازی شده و بر دسترس‌پذیری عمومی متمرکز گردد، به طوری که شهروندان بتوانند به سادگی ناکارآمدی‌های آشکار را شناسایی کنند و این امر پاسخگویی عمومی را تقویت نماید (پیش‌دار، ۲۰۲۵). تقویت حسابرسی داخلی برای بررسی فعالانه بهینه‌سازی فرآیندها در کنار انطباق قانونی، یک ضرورت غیرقابل انکار است تا سیاست‌های کنترلی صرفاً اداری باقی نمانند (خمر و جوادیان، ۲۰۱۶). تحقیقات آتی باید بر توسعه مدل‌های پیشرفته‌تری از اندازه‌گیری کارایی هزینه‌ای تمرکز کند که بتوانند اثرات بلندمدت نگهداری زیرساخت‌ها (که در حسابداری تعهدی ثبت می‌شود) را به طور دقیق بر شاخص‌های کیفیت خدمات در یک دوره ده ساله مدل‌سازی کنند (تفضلی و همکاران، ۲۰۲۳). همچنین، لازم است مطالعات تجربی عمیقی بر روی تأثیر واقعی پیاده‌سازی کامل چارچوب‌های حسابداری تعهدی بر سطح رضایت شهروندان در شهرهای مختلف انجام شود تا شواهد بیشتری در حمایت از این اصلاحات ساختاری ارائه گردد (عبدالله‌زاده‌جمال‌آبادی و تقوایی، ۲۰۲۴).

منابع

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

- معروفی نقدهی، فخرالدین، امامی. (۲۰۱۷). ارائه مدل برنامه ریزی استراتژیک شهرداریها (مورد مطالعه شهرداری ملایر سال ۱۴۰۰-۱۳۹۶). آمایش محیط، ۱۰(۳۸)، ۱۱۹-۱۴۴.
- سهرابی، صفری، آرزو. (۲۰۱۹). شناسایی و رتبه‌بندی مهم‌ترین روش‌های تأمین درآمدی پایدار شهرداری با استفاده از فنون MCDM (مطالعه موردی: شهرداری همدان). اقتصاد شهری، ۴(۲)، ۹۱-۱۱۰.
- معطوفی، علی‌رضا. (۲۰۱۷). شناسایی و اولویت‌بندی روش‌های درآمد پایدار در شهرداری گرگان با استفاده از روش AHP. مدیریت شهری نوین، ۵(۱۸)، ۱۱۷-۱۴۲.
- تفضلی علیرضا، دالمن پور محمد، امامی میبدی علی، رحیم زاده اشکان. (۲۰۲۳). ارزیابی روش های تأمین مالی در شهرداری ها و معرفی روش مناسب.