

مرور نظام‌مند نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها

علی صداقت

رئیس اداره نوسازی و اصناف، مدیر مالی شهرداری کاشان، کاشان، ایران.
sedaghat.a58@gmail.com

شماره ۱۱۵ / تابستان ۱۴۰۵ (جلد اول) / صص ۱۴۷-۱۳۷
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)

چکیده

حکمرانی مالی مطلوب در شهرداری‌ها به‌عنوان یکی از ارکان اساسی مدیریت شهری، مستلزم استقرار نظام‌های کارآمد برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی است. در این میان، حسابداری مدیریت با فراهم‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط، به‌نگام و قابل اتکا، نقش مهمی در ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مدیران شهری، تخصیص بهینه منابع، افزایش شفافیت مالی و بهبود پاسخگویی عمومی ایفا می‌کند. هدف از این پژوهش، مرور نظام‌مند نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و بررسی مهم‌ترین ابعاد، کارکردها، چالش‌ها و پیامدهای به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در نظام مدیریت مالی شهری است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی - مروری با رویکرد کتابخانه‌ای است. داده‌ها از طریق مطالعه و بررسی نظام‌مند کتاب‌ها، مقالات علمی، گزارش‌های سازمان‌های بین‌المللی و اسناد پژوهشی معتبر منتشرشده در حوزه‌های حسابداری مدیریت، حکمرانی مالی، مدیریت مالی بخش عمومی و مدیریت شهری گردآوری و تحلیل شده‌اند. یافته‌های مرور ادبیات نشان می‌دهد که استقرار نظام‌های نوین حسابداری مدیریت از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هزینه‌یابی فعالیت‌محور، کارت امتیازی متوازن، مدیریت هزینه‌های استراتژیک، سنجش عملکرد و گزارشگری مدیریتی، موجب ارتقای کارایی و اثربخشی مدیریت مالی شهرداری‌ها، بهبود تخصیص منابع، تقویت انضباط مالی، افزایش شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، ارتقای پاسخگویی مدیران و افزایش اعتماد شهروندان می‌شود. همچنین مطالعات نشان می‌دهند که استفاده از اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت، زمینه را برای تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد، مدیریت ریسک مالی، کنترل هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری خدمات شهری و تحقق اصول حکمرانی خوب فراهم می‌سازد. با وجود این، مرور پژوهش‌ها بیانگر آن است که محدودیت‌هایی نظیر ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، نبود نظام‌های یکپارچه مدیریت مالی، کمبود نیروی انسانی متخصص، مقاومت سازمانی در برابر تغییر، محدودیت‌های قانونی و ضعف فرهنگ پاسخگویی، از مهم‌ترین موانع استقرار اثربخش حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها محسوب می‌شوند. در مجموع، نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که توسعه و نهادینه‌سازی ابزارها و رویکردهای نوین حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی در ارتقای حکمرانی مالی، افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی، مدیریت بهینه منابع عمومی و تحقق توسعه پایدار شهری مورد توجه مدیران و سیاست‌گذاران قرار گیرد.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، حکمرانی مالی، شهرداری، مدیریت مالی شهری، شفافیت مالی، پاسخگویی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

مقدمه

شهرداری‌ها به‌عنوان مهم‌ترین نهادهای مدیریت محلی، مسئول برنامه‌ریزی، تأمین مالی و ارائه خدمات عمومی به شهروندان هستند و کیفیت عملکرد آن‌ها نقش مستقیمی در توسعه پایدار شهری، رفاه اجتماعی و افزایش رضایت عمومی دارد. گسترش شهرنشینی، افزایش انتظارات شهروندان، محدودیت منابع مالی و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های مدیریت شهری موجب شده است که توجه به حکمرانی مالی در شهرداری‌ها بیش از گذشته اهمیت یابد. حکمرانی مالی مناسب با تأکید بر شفافیت، پاسخگویی، کارایی، اثربخشی و کنترل منابع عمومی، زمینه استفاده بهینه از منابع مالی و افزایش اعتماد عمومی را فراهم می‌کند. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که اصلاح نظام‌های حسابداری و مدیریت مالی در بخش عمومی، یکی از مهم‌ترین عوامل ارتقای کیفیت حکمرانی و پاسخگویی در سازمان‌های محلی محسوب می‌شود (کوادرادو-بایستروسا و بیسوگنو^۱، ۲۰۲۰).

در دهه‌های اخیر، تغییر رویکرد مدیریت بخش عمومی از نظام اداری سنتی به مدیریت دولتی نوین، موجب افزایش توجه به ابزارهای مدیریتی و اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری اثربخش شده است. در این میان، حسابداری مدیریت از یک سیستم صرفاً ثبت و گزارش اطلاعات مالی فراتر رفته و به ابزاری راهبردی برای برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد، مدیریت هزینه‌ها و مدیریت ریسک تبدیل شده است. اطلاعات تولیدشده توسط حسابداری مدیریت، مدیران را در تخصیص بهینه منابع، سنجش عملکرد واحدهای اجرایی، ارزیابی پروژه‌های شهری و اتخاذ تصمیم‌های مبتنی بر شواهد یاری می‌دهد؛ از این رو، این نظام اطلاعاتی یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی در شهرداری‌ها به شمار می‌رود (پورناما و فواده^۲، ۲۰۲۵).

ادبیات معاصر حسابداری مدیریت در بخش عمومی نشان می‌دهد که استفاده از ابزارهایی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، گزارشگری مدیریتی، سنجش عملکرد و مدیریت هزینه‌های استراتژیک، موجب افزایش شفافیت مالی، بهبود پاسخگویی، ارتقای بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع عمومی می‌شود. مرور نظام‌مند پژوهش‌های منتشرشده در پایگاه اسکوپوس نیز بیان می‌کند که حسابداری مدیریت امروزه یکی از مهم‌ترین سازوکارهای تحقق حکمرانی خوب، توسعه پایدار و مدیریت مسئولانه منابع عمومی محسوب می‌شود و نقش آن در تصمیم‌گیری‌های راهبردی سازمان‌های بخش عمومی به‌طور قابل توجهی افزایش یافته است (آیو^۳ و همکاران، ۲۰۲۵).

در حوزه مدیریت شهری نیز نقش حسابداری در تحقق حکمرانی مالی بیش از گذشته مورد توجه قرار گرفته است. مطالعات نشان می‌دهد که توسعه حکمرانی عمومی موجب تحول در نظام‌های حسابداری بخش عمومی شده و مفاهیمی مانند پاسخگویی، سنجش عملکرد، بودجه‌ریزی مبتنی بر نتایج، گزارشگری یکپارچه و مدیریت شبکه‌ای را به محور اصلی نظام‌های مالی شهرداری‌ها تبدیل کرده است. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت نه تنها ابزاری برای کنترل مالی، بلکه سازوکاری برای ایجاد شفافیت، هماهنگی بین ذی‌نفعان و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری در مدیریت شهری محسوب می‌شود (گروسی و آرجنتو^۴، ۲۰۲۲).

از سوی دیگر، پژوهش‌های جدید بیانگر آن است که استقرار نظام‌های کنترل مدیریت و حسابداری مدیریت در سازمان‌های بخش عمومی، علاوه بر افزایش شفافیت و پاسخگویی، موجب بهبود مدیریت ریسک، افزایش تاب‌آوری سازمانی، کنترل هزینه‌ها و ارتقای عملکرد مالی می‌شود. این موضوع برای شهرداری‌ها که با محدودیت منابع، تنوع

¹ Cuadrado-Ballesteros & Bisogno

² Purnama & Fuadah

³ Ayu

⁴ Grossi & Argento

خدمات و مسئولیت‌های گسترده اجتماعی مواجه هستند، اهمیت دوچندان دارد؛ زیرا تصمیم‌گیری مبتنی بر اطلاعات دقیق و بهنگام می‌تواند اثربخشی سیاست‌های مالی و کیفیت خدمات شهری را بهبود بخشد (فام و وو^۱، ۲۰۲۵). همچنین پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه شهرداری‌ها نشان می‌دهد که توسعه نظام‌های حسابداری تعهدی، گزارشگری مالی شفاف و استفاده از اطلاعات مدیریتی، نقش مهمی در ارتقای کیفیت مدیریت مالی، افزایش پاسخگویی مدیران شهری، بهبود تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و تقویت اعتماد شهروندان دارد. در واقع، اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت، بستر لازم را برای مدیریت اثربخش منابع عمومی، ارزیابی عملکرد پروژه‌های شهری و تحقق اصول حکمرانی مالی فراهم می‌کند (توت و هگدوش^۲، ۲۰۲۴). با وجود اهمیت روزافزون حسابداری مدیریت، مرور مطالعات نشان می‌دهد که بسیاری از شهرداری‌ها همچنان با چالش‌هایی مانند ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، نبود نظام‌های یکپارچه مدیریت مالی، کمبود نیروی انسانی متخصص، مقاومت در برابر تغییر و محدودیت‌های قانونی مواجه هستند؛ عواملی که مانع بهره‌برداری کامل از ظرفیت‌های حسابداری مدیریت در تحقق حکمرانی مالی مطلوب می‌شوند (پورناما و فواده، ۲۰۲۵؛ آيو و همکاران، ۲۰۲۵).

با وجود مزایای گسترده حسابداری مدیریت، شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که استقرار مؤثر آن در بسیاری از شهرداری‌ها با چالش‌هایی نظیر ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، کمبود نیروی انسانی متخصص، مقاومت سازمانی در برابر تغییر، محدودیت‌های قانونی و تأثیر عوامل سیاسی بر نظام‌های حسابداری و پاسخگویی مواجه است. علاوه بر این، پژوهش‌های حوزه حسابداری بخش عمومی تأکید دارند که موفقیت اصلاحات مالی تنها به تغییرات فنی در سیستم‌های حسابداری وابسته نیست، بلکه به کیفیت حکمرانی، فرهنگ سازمانی، حمایت مدیران ارشد و هماهنگی میان نهادهای نظارتی نیز بستگی دارد (ون‌هلدن و ادین^۳، ۲۰۱۶؛ پارکر و فاولتو^۴، ۲۰۲۶). بر این اساس، پژوهش حاضر با استفاده از روش مطالعه کتابخانه‌ای و مرور نظام‌مند منابع علمی، به بررسی نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها می‌پردازد. هدف اصلی پژوهش، تبیین مبانی نظری، شناسایی مهم‌ترین کارکردهای حسابداری مدیریت در ارتقای حکمرانی مالی، بررسی چالش‌های استقرار این نظام در شهرداری‌ها و ارائه تصویری جامع از یافته‌های مطالعات پیشین است تا زمینه مناسبی برای توسعه پژوهش‌های آینده و بهبود نظام مدیریت مالی شهرداری‌ها فراهم شود.

بیان مسئله

در سال‌های اخیر، افزایش پیچیدگی مدیریت شهری، رشد سریع شهرنشینی، محدودیت منابع مالی، افزایش هزینه‌های ارائه خدمات عمومی و انتظارات فزاینده شهروندان، شهرداری‌ها را با چالش‌های جدی در حوزه مدیریت مالی مواجه ساخته است. در چنین شرایطی، شیوه‌های سنتی مدیریت منابع مالی دیگر پاسخگوی نیازهای مدیریت شهری نبوده و ضرورت استقرار نظام‌های نوین حکمرانی مالی بیش از گذشته احساس می‌شود. حکمرانی مالی با تأکید بر اصول شفافیت، پاسخگویی، کارایی، اثربخشی، قانون‌مداری و مسئولیت‌پذیری، یکی از مهم‌ترین پیش‌نیازهای دستیابی به مدیریت پایدار شهری محسوب می‌شود. با این حال، مطالعات نشان می‌دهد که بسیاری از دولت‌های محلی و شهرداری‌ها همچنان با ضعف در نظام‌های گزارشگری مالی، کنترل‌های مدیریتی، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری مبتنی بر اطلاعات مواجه هستند که این امر کارایی مدیریت منابع عمومی را کاهش می‌دهد (کوادرادو-بایستروس و بیسگوگو، ۲۰۲۱؛ کوادرادو-بایستروس و همکاران، ۲۰۲۰). در پاسخ به این چالش‌ها، حسابداری مدیریت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین

¹ Pham & Vu

² Tóth & Hegedűs

³ Van Helden & Uddin

⁴ Parker & Favotto

ابزارهای اطلاعاتی و مدیریتی، جایگاه ویژه‌ای در نظام حکمرانی مالی یافته است. برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر گزارشگری برون‌سازمانی تمرکز دارد، حسابداری مدیریت با تولید اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط، آینده‌نگر و تصمیم‌محور، مدیران را در برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، کنترل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، ارزیابی پروژه‌ها و تخصیص بهینه منابع یاری می‌رساند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که استفاده مؤثر از اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری مدیران، کارایی عملیات، پاسخگویی سازمانی و اثربخشی سیاست‌های مالی را در سازمان‌های بخش عمومی بهبود بخشد (ون هلدن و اودین، ۲۰۱۶).

با وجود توسعه مباحث نظری حسابداری مدیریت، شواهد پژوهشی بیانگر آن است که بسیاری از شهرداری‌ها هنوز از ظرفیت‌های این نظام اطلاعاتی به‌طور کامل بهره‌مند نشده‌اند. در بسیاری از سازمان‌های مدیریت شهری، اطلاعات مالی عمدتاً با هدف رعایت الزامات قانونی و تهیه گزارش‌های مالی تولید می‌شود و کمتر در فرآیند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، مدیریت هزینه‌ها، سنجش عملکرد و برنامه‌ریزی راهبردی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این موضوع موجب شده است که تصمیمات مالی در برخی موارد بدون اتکا به اطلاعات جامع و تحلیل‌های مدیریتی اتخاذ شوند و در نتیجه، کارایی تخصیص منابع، کیفیت خدمات شهری و میزان پاسخگویی مدیران تحت تأثیر قرار گیرد (گروسی و آرچنتو، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، اصلاحات نوین بخش عمومی در کشورهای مختلف نشان داده است که تحقق حکمرانی مالی مطلوب بدون بهره‌گیری از ابزارهای حسابداری مدیریت امکان‌پذیر نیست. ابزارهایی نظیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، کارت امتیازی متوازن، مدیریت هزینه‌های استراتژیک و سیستم‌های ارزیابی عملکرد، امروزه به‌عنوان اجزای اصلی نظام‌های مدیریت مالی بخش عمومی شناخته می‌شوند. استقرار این ابزارها موجب افزایش شفافیت، کنترل بهتر منابع، بهبود پاسخگویی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری در دولت‌های محلی شده است (فام و وو، ۲۰۲۵).

با این وجود، بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که مطالعات انجام‌شده عمدتاً به بررسی هر یک از موضوعات حسابداری مدیریت یا حکمرانی مالی به‌صورت مستقل پرداخته‌اند و پژوهش‌های اندکی به تبیین جامع نقش حسابداری مدیریت در تحقق حکمرانی مالی شهرداری‌ها اختصاص یافته است. همچنین بخش قابل‌توجهی از مطالعات موجود ماهیت تجربی داشته و کمتر پژوهشی با رویکرد مرور نظام‌مند و کتابخانه‌ای، یافته‌های پژوهش‌های پیشین را تلفیق و تحلیل کرده است. این خلأ پژوهشی موجب شده است که تصویر روشنی از ابعاد مختلف نقش حسابداری مدیریت در ارتقای حکمرانی مالی شهرداری‌ها، ابزارهای مؤثر، چالش‌های استقرار و پیامدهای آن برای مدیریت شهری در دسترس نباشد (پارکر و فاوو، ۲۰۲۶). بنابراین، ضرورت انجام پژوهش حاضر از آنجا ناشی می‌شود که با مرور نظام‌مند مطالعات علمی، چارچوبی جامع از نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها ارائه شود و مهم‌ترین کارکردها، فرصت‌ها، چالش‌ها و الزامات استقرار آن تبیین گردد. نتایج این مطالعه می‌تواند ضمن غنی‌سازی ادبیات نظری حسابداری مدیریت در بخش عمومی، برای مدیران شهری، سیاست‌گذاران، نهادهای نظارتی و پژوهشگران در جهت طراحی نظام‌های مالی کارآمد، ارتقای شفافیت، بهبود پاسخگویی و افزایش اثربخشی مدیریت منابع عمومی مفید و کاربردی باشد. لذا با توجه به مطالب مطرح‌شده سؤال اساسی این پژوهش به این صورت مطرح می‌شود که آیا مرور نظام‌مند نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها اثرگذار است؟

مبانی نظری و ادبیات پژوهش شهرداری در ایران

هدف از تأسیس بلدیة شهرداری در قانون تأمین منافع شهرها و رفع نیازهای شهرنشینان اعلام شد. در این قانون تشکیل انجمن بلدیة انجمن شهر، پیش‌بینی شده بود که اعضای آن را مردم انتخاب می‌کردند. البته مطابق این قانون رأی داشته‌اند. چون قرن از نخست‌وزیری مصدق، اصلاح قانون شهرداری‌ها در مجلس سنا مطرح بود قرار نشد همین طرح موردبررسی قرار گیرد بر اساس آن قانون شهرداری تنظیم شود این قانون پس از طرح در مجلس و تصویب آن در تاریخ یازدهم آبان ماه ۱۳۳۱ به تأیید گسترده مصدق رسید. قانون شهرداری‌ها در ۹۰ ماده تنظیم در قیاس با قانون ۱۳۲۸ اختیارات اعضای انجمن‌های شهری در این قانون بیشتر شد. انجمن شهرها و یا به قید امروزی شورای شهر از زمان کرونی اولین قانون برای آن یعنی ۱۲۸۷ تا ۱۳۸۴ تحولات متعددی را پشت سر گذاشت توانست چون هدف از تشکیل انجمن‌های شهر یا شورای شهر افزایش مشارکت شهروندان و اداره بهتر و کیفی شهر بوده، بنابراین جای یک سؤال باقی است، با توجه به این فاصله زمانی طی تاریخ تدوین شهرداری‌ها و شوراها آیا هدف‌های این قانون در زمینه تشکیل شوراها شهروندان محقق شده یا نه آنچه در پی می‌آید بررسی قانون شهرداری‌ها و انجمن‌های شهری شوراها شهر از این منظر است. طی این نوشتار قانون شهرداری‌ها و شوراها شهر بر اساس تقسیم بدی تاریخی دوره‌های مختلف به ترتیب ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مفهوم حسابداری مدیریت

مفهوم و تعاریف حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت یکی از شاخه‌های تخصصی حسابداری است که با هدف تولید، پردازش، تحلیل و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مورد نیاز مدیران، زمینه تصمیم‌گیری آگاهانه، برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تخصیص بهینه منابع را فراهم می‌سازد. برخلاف حسابداری مالی که مخاطبان اصلی آن استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند، حسابداری مدیریت عمدتاً بر تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران درون‌سازمانی تمرکز دارد و اطلاعات آن متناسب با نیازهای مدیریتی، آینده‌نگر، انعطاف‌پذیر و مبتنی بر تحلیل است. در سازمان‌های بخش عمومی و به‌ویژه شهرداری‌ها، حسابداری مدیریت علاوه بر ارائه اطلاعات مالی، شاخص‌های عملیاتی، اجتماعی، زیست‌محیطی و عملکردی را نیز در بر می‌گیرد تا مدیران بتوانند منابع عمومی را به‌صورت کارآمد، اثربخش و پاسخگو مدیریت کنند (پندلبری، ۱۹۸۵؛ کورنیا، ۲۰۲۵).

در ادبیات نوین بخش عمومی، حسابداری مدیریت دیگر صرفاً ابزاری برای کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای بودجه تلقی نمی‌شود، بلکه به عنوان یک نظام اطلاعاتی راهبردی شناخته می‌شود که مدیران را در طراحی سیاست‌های مالی، ارزیابی برنامه‌های توسعه شهری، مدیریت ریسک، کنترل عملکرد و بهبود کیفیت خدمات عمومی یاری می‌دهد. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت نقش تعیین‌کننده‌ای در ارتقای حکمرانی مالی، افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود اعتماد عمومی دارد. از این منظر، حسابداری مدیریت به یکی از ارکان اصلی نظام حکمرانی مالی شهرداری‌ها تبدیل شده است (کورنیا، ۲۰۲۵؛ پرونو و همکاران، ۲۰۱۹). از دیدگاه پندلبری (۱۹۸۵)، حسابداری مدیریت در دولت‌های محلی مجموعه‌ای از اطلاعات مالی و مدیریتی است که به مدیران در برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، کنترل فعالیت‌ها و ارزیابی عملکرد کمک می‌کند. وی تأکید می‌کند که کارکرد اصلی حسابداری مدیریت، فراهم آوردن اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری است، نه صرفاً تهیه گزارش‌های مالی. این دیدگاه، نقطه آغاز تحول حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها محسوب می‌شود؛ زیرا نقش آن را از یک سیستم گزارشگری مالی به یک ابزار تصمیم‌سازی مدیریتی ارتقا داده است (پندلبری، ۱۹۸۵).

در سال‌های اخیر، مفهوم حسابداری مدیریت با گسترش فناوری‌های اطلاعاتی، هوش مصنوعی، سیستم‌های اطلاعات مدیریت و مدیریت عملکرد، ابعاد گسترده‌تری یافته است. در این رویکرد، اطلاعات حسابداری نه‌تنها عملکرد مالی، بلکه کیفیت خدمات شهری، میزان رضایت شهروندان، شاخص‌های توسعه پایدار، بهره‌وری منابع، عملکرد زیست‌محیطی و

میزان تحقق اهداف راهبردی شهرداری را نیز اندازه‌گیری می‌کند. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت به پلی میان اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری راهبردی تبدیل شده است (پادووانی و یاکوتزی، ۲۰۲۱؛ کیان و همکاران، ۲۰۱۱). از منظر حکمرانی مالی، حسابداری مدیریت ابزار اصلی پاسخ‌گویی مدیران شهری محسوب می‌شود؛ زیرا اطلاعات تولیدشده توسط این نظام امکان ارزیابی نحوه مصرف منابع عمومی، میزان تحقق اهداف بودجه، کارایی پروژه‌های عمرانی و کیفیت خدمات ارائه‌شده به شهروندان را فراهم می‌آورد. پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد که هرچه کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت بیشتر باشد، سطح شفافیت مالی، پاسخ‌گویی عمومی و اعتماد شهروندان نیز افزایش خواهد یافت (آنتو و یوسران، ۲۰۲۳؛ اسکندر و همکاران، ۲۰۲۵).

تاریخچه حسابداری مدیریت

تاریخچه حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان در سه دوره اصلی بررسی کرد. دوره نخست مربوط به زمانی است که حسابداری مدیریت صرفاً بر کنترل اعتبارات، ثبت هزینه‌ها و نظارت بر اجرای بودجه متمرکز بود. در این دوره، هدف اصلی، اطمینان از رعایت قوانین مالی و جلوگیری از انحراف در هزینه‌کرد منابع عمومی بود و مدیران از اطلاعات حسابداری عمدتاً برای کنترل مخارج استفاده می‌کردند (پندلبری، ۱۹۸۵). دوره دوم با ظهور رویکرد مدیریت دولتی نوین در دهه ۱۹۸۰ آغاز شد. این رویکرد با الهام از شیوه‌های مدیریت بخش خصوصی، مفاهیمی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مدیریت هزینه، ارزیابی عملکرد، کنترل‌های مدیریتی و پاسخ‌گویی را وارد بخش عمومی کرد. در نتیجه، نقش حسابداری مدیریت از کنترل صرف هزینه‌ها به پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی و ارزیابی اثربخشی خدمات عمومی گسترش یافت (پندلبری، ۱۹۸۵؛ پریونو و همکاران، ۲۰۱۹). در دهه‌های اخیر، با توسعه فناوری اطلاعات، دولت الکترونیک، سیستم‌های اطلاعات مدیریت و تحول دیجیتال، حسابداری مدیریت وارد مرحله جدیدی از تکامل شده است. امروزه بسیاری از شهرداری‌ها از سامانه‌های هوشمند مالی، داشبوردهای مدیریتی، گزارشگری برخط و تحلیل داده‌ها برای مدیریت منابع عمومی استفاده می‌کنند. همچنین مفاهیمی مانند گزارشگری یکپارچه، مدیریت عملکرد، مدیریت ریسک، بودجه‌ریزی سبز و حسابداری محیط‌زیست به ادبیات حسابداری مدیریت افزوده شده‌اند و دامنه کاربرد آن را به حوزه‌های غیرمالی نیز گسترش داده‌اند (کورنیا، ۲۰۲۵؛ پادووانی و یاکوتزی، ۲۰۲۱؛ کیان و همکاران، ۲۰۱۱).

اهداف حسابداری مدیریت

هدف اساسی حسابداری مدیریت، فراهم کردن اطلاعات قابل اتکا، مرتبط و به‌نگام برای تصمیم‌گیری مدیران است. این اطلاعات به مدیران کمک می‌کند تا منابع محدود را به بهترین شکل تخصیص دهند، عملکرد واحدهای مختلف را ارزیابی کنند و تصمیماتی اتخاذ نمایند که منجر به افزایش اثربخشی خدمات عمومی شود (کورنیا، ۲۰۲۵). یکی دیگر از اهداف مهم حسابداری مدیریت، افزایش شفافیت مالی و پاسخ‌گویی عمومی است. شهرداری‌ها منابع مالی خود را از مالیات‌ها، عوارض، درآمدهای خدماتی و کمک‌های دولتی تأمین می‌کنند؛ از این رو، شهروندان انتظار دارند نحوه مصرف این منابع به‌صورت شفاف گزارش شود. حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات دقیق درباره هزینه‌ها، درآمدها، پروژه‌های عمرانی و شاخص‌های عملکرد، امکان پاسخ‌گویی مدیران شهری را فراهم می‌کند (آنتو و یوسران، ۲۰۲۳). هدف دیگر، ارتقای کارایی و اثربخشی مدیریت شهری است. اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت، مدیران را در شناسایی هزینه‌های غیرضروری، کاهش اتلاف منابع، افزایش بهره‌وری و بهبود کیفیت خدمات شهری یاری می‌دهد و زمینه تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد را فراهم می‌کند (پریونو و همکاران، ۲۰۱۹؛ اسکندر و همکاران، ۲۰۲۵).

وظایف حسابداری مدیریت

وظیفه نخست حسابداری مدیریت، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است. اطلاعات مالی و عملیاتی تهیه‌شده توسط این نظام، مبنای تدوین بودجه، پیش‌بینی درآمدها، برآورد هزینه‌ها و تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری در شهرداری‌ها قرار می‌گیرد (کورنیا، ۲۰۲۵). وظیفه دوم، کنترل و ارزیابی عملکرد است. مدیران با استفاده از شاخص‌های مالی و غیرمالی می‌توانند میزان تحقق اهداف برنامه‌های توسعه شهری، کیفیت خدمات عمومی و عملکرد واحدهای اجرایی را ارزیابی کرده و اقدامات اصلاحی لازم را انجام دهند (پادووانی و یاکوتزی، ۲۰۲۱). از دیگر وظایف مهم، مدیریت هزینه‌ها است. حسابداری مدیریت با تحلیل هزینه فعالیت‌ها، شناسایی هزینه‌های غیرضروری و ارائه راهکارهای بهینه‌سازی، به کاهش هزینه‌های خدمات شهری و افزایش بهره‌وری کمک می‌کند. این موضوع در حوزه‌هایی مانند مدیریت پسماند، حمل‌ونقل شهری، خدمات عمرانی و نگهداری زیرساخت‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد (کیان و همکاران، ۲۰۱۱). همچنین حسابداری مدیریت وظیفه تقویت کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک را بر عهده دارد. وجود کنترل‌های مناسب، احتمال بروز تخلفات مالی، اتلاف منابع و فساد اداری را کاهش داده و زمینه تحقق حکمرانی مالی مطلوب را فراهم می‌کند (اسکندر و همکاران، ۲۰۲۵).

ویژگی‌های حسابداری مدیریت

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابداری مدیریت، آینده‌نگر بودن آن است. برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر گزارش رویدادهای گذشته تمرکز دارد، حسابداری مدیریت اطلاعات موردنیاز برای پیش‌بینی، برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری آینده را فراهم می‌کند (پندلبری، ۱۹۸۵). ویژگی دیگر، انعطاف‌پذیری است. اطلاعات حسابداری مدیریت متناسب با نیاز مدیران، نوع فعالیت شهرداری، شرایط محیطی و اهداف راهبردی قابل طراحی و تغییر است و محدود به قالب‌های استاندارد گزارشگری مالی نیست (کیان و همکاران، ۲۰۱۱). از دیگر ویژگی‌های مهم، تلفیق اطلاعات مالی و غیرمالی است. امروزه ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها تنها بر مبنای شاخص‌های مالی انجام نمی‌شود، بلکه کیفیت خدمات شهری، رضایت شهروندان، شاخص‌های زیست‌محیطی، توسعه پایدار و میزان تحقق اهداف راهبردی نیز در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرد (پادووانی و یاکوتزی، ۲۰۲۱). ویژگی مهم دیگر، نقش راهبردی در حکمرانی مالی است. حسابداری مدیریت با ایجاد ارتباط میان اطلاعات مالی، کنترل‌های مدیریتی، ارزیابی عملکرد و پاسخ‌گویی عمومی، زمینه تحقق شفافیت، سلامت مالی، مدیریت ریسک و افزایش اعتماد شهروندان را فراهم می‌کند. به همین دلیل، امروزه این نظام به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای حکمرانی مالی در شهرداری‌ها شناخته می‌شود (اسکندر و همکاران، ۲۰۲۵؛ کورنیا، ۲۰۲۵).

مروری بر حسابداری مدیریت در بخش عمومی

در این مبانی نظری، سه محور اصلی باید از یکدیگر تفکیک شود: ماهیت حسابداری مدیریت در بخش عمومی، تفاوت آن با بخش خصوصی و ویژگی‌ها و کاربردهای آن در حکمرانی مالی شهرداری‌ها. شواهد پژوهشی جدید نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در بخش عمومی دیگر صرفاً ابزاری برای ثبت، طبقه‌بندی و کنترل هزینه‌ها نیست، بلکه به نظامی برای تصمیم‌گیری، پاسخ‌گویی، شفافیت، کنترل عملکرد و خلق ارزش عمومی تبدیل شده است (ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶؛ فائوزی و لی، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان مجموعه‌ای از ابزارهای اطلاعاتی، بودجه‌ای، کنترلی و ارزیابی عملکرد دانست که برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیران، تخصیص بهینه منابع، نظارت بر نتایج و تقویت پاسخ‌گویی عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در ادبیات جدید، این حوزه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد،

حسابداری تعهدی، سنجش عملکرد، گزارشگری یکپارچه و کنترل‌های چندبعدی ارتباط تنگاتنگی دارد (اکبر و همکاران، ۲۰۲۶؛ زوریو-گریما و هانکو-بودوی، ۲۰۲۶). در بخش عمومی، هدف اصلی حسابداری مدیریت برخلاف بخش خصوصی، حداکثرسازی ارزش عمومی، تحقق عدالت در تخصیص منابع، افزایش شفافیت و تقویت پاسخ‌گویی در برابر شهروندان و نهادهای نظارتی است. از این رو، اطلاعات مالی همواره در کنار شاخص‌های غیرمالی، اجتماعی، محیط‌زیستی و خدماتی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (وینیری و سانتونی، ۲۰۲۶؛ گوریبه و همکاران، ۲۰۲۶). از منظر نظری، بخش قابل توجهی از توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی تحت تأثیر رویکرد مدیریت دولتی نوین قرار داشته است. این رویکرد از دهه ۱۹۸۰ استفاده از ابزارهایی مانند سنجش عملکرد، کنترل هزینه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی نتایج را در سازمان‌های دولتی و شهرداری‌ها ترویج کرده است (اکبر و همکاران، ۲۰۲۶؛ جیلانی و همکاران، ۲۰۲۶). با وجود این، مطالعات نشان می‌دهد که انتقال ابزارهای حسابداری مدیریت از بخش خصوصی به بخش عمومی بدون توجه به ویژگی‌های نهادی، ساختار سازمانی و ظرفیت اجرایی، همواره موفقیت‌آمیز نیست. در شهرداری‌های کوچک، محدودیت منابع انسانی، پیچیدگی استانداردهای حسابداری، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و نیاز به آموزش تخصصی موجب می‌شود که اجرای یکسان این ابزارها نتایج مطلوبی به همراه نداشته باشد (بنفانته و همکاران، ۲۰۲۶).

تفاوت حسابداری مدیریت در بخش عمومی و خصوصی

هدف اصلی حسابداری مدیریت در بخش عمومی، ایجاد ارزش عمومی، افزایش پاسخ‌گویی، تحقق عدالت و ارتقای کیفیت خدمات عمومی است، در حالی که در بخش خصوصی تمرکز اصلی بر افزایش سودآوری، مزیت رقابتی و رشد اقتصادی بنگاه قرار دارد (وینیری و سانتونی، ۲۰۲۶؛ هوانگ و وو، ۲۰۲۶). همچنین معیارهای ارزیابی عملکرد در بخش عمومی ترکیبی از شاخص‌های مالی، غیرمالی، اجتماعی، زیست‌محیطی و نهادی است، در حالی که در بخش خصوصی شاخص‌های مالی و بهره‌وری اقتصادی اهمیت بیشتری دارند (زوریو-گریما و هانکو-بودوی، ۲۰۲۶؛ هوانگ و وو، ۲۰۲۶). از منظر ذی‌نفعان نیز تفاوت‌های اساسی وجود دارد. در شهرداری‌ها، شهروندان، شورای شهر، دولت، نهادهای نظارتی و جامعه محلی از مهم‌ترین ذی‌نفعان محسوب می‌شوند، در حالی که در بخش خصوصی، مالکان، سرمایه‌گذاران، مشتریان و مدیران مهم‌ترین ذی‌نفعان هستند (رودولف و آلیاموتو، ۲۰۲۶؛ شو و همکاران، ۲۰۲۶). علاوه بر این، نظام کنترل در بخش عمومی بر الزامات قانونی، مسئولیت‌پذیری، شفافیت و پاسخ‌گویی استوار است، در حالی که در بخش خصوصی کنترل مدیریتی عمدتاً با هدف بهبود عملکرد اقتصادی و تحقق اهداف سازمان انجام می‌شود (جیلانی و همکاران، ۲۰۲۶؛ سونگ، ۲۰۲۶).

جدول (۱): مقایسه مبنایی حسابداری مدیریت در بخش عمومی (شهرداری‌ها) و بخش خصوصی

بُعد مقایسه	بخش عمومی (شهرداری‌ها)	بخش خصوصی
هدف اصلی	ایجاد ارزش عمومی، ارتقای پاسخ‌گویی، تحقق عدالت اجتماعی و بهبود کیفیت خدمات عمومی (وینگیری، ۲۰۲۶)	افزایش رقابت‌پذیری، سودآوری، رشد بنگاه و خلق ارزش برای سهامداران (هوانگ، ۲۰۲۶)
معیار عملکرد	ارزیابی عملکرد بر پایه ترکیبی از شاخص‌های مالی، غیرمالی، اجتماعی، زیست‌محیطی و نهادی (وینگیری، ۲۰۲۶؛ زوریو-گریما، ۲۰۲۶)	تأکید بر شاخص‌های اقتصادی، بهره‌وری، سودآوری، بازده سرمایه و بهینه‌سازی عملکرد بنگاه (هوانگ، ۲۰۲۶)
ذی‌نفعان اصلی	شهروندان، شورای اسلامی شهر، دولت مرکزی، نهادهای نظارتی، سازمان‌های محلی و جامعه (رودولف، ۲۰۲۶؛ شو، ۲۰۲۶)	مالکان، مدیران، مشتریان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان اقتصادی (هوانگ، ۲۰۲۶)
منطق کنترل	کنترل مبتنی بر قوانین و مقررات، پاسخ‌گویی عمومی،	کنترل مدیریتی با تمرکز بر نتایج بازار، کارایی عملیاتی و

نظارت سیاسی، شفافیت و ملاحظات اخلاقی (جیلانی، ۲۰۲۶)	پشتیبانی از تصمیم‌گیری درون سازمانی (سونگ، ۲۰۲۶)
محدودیت‌های مدیریتی	تأثیرپذیری از فشارهای نهادی، مداخلات سیاسی، بوروکراسی اداری، الزامات قانونی و پاسخ‌گویی عمومی (جیلانی، ۲۰۲۶؛ باوا، ۲۰۲۶)
	انعطاف‌پذیری بیشتر در انتخاب شیوه‌های مدیریتی، تصمیم‌گیری سریع‌تر و تأثیر مستقیم مدیریت بر عملکرد سازمان (سونگ، ۲۰۲۶)

ویژگی‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی، چندهدفه بودن آن است. اطلاعات حاصل از این نظام تنها برای کنترل داخلی استفاده نمی‌شود، بلکه در برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، ارزیابی عملکرد، تصمیمات مدیریتی، مدیریت منابع انسانی و گزارش‌دهی عمومی نیز کاربرد دارد (اکبر و همکاران، ۲۰۲۶). ویژگی مهم دیگر، چنددفعی بودن این نظام است. شفافیت مالی در شهرداری‌ها رابطه مستقیمی با اعتماد عمومی دارد و پژوهش‌ها نشان داده‌اند که هرچه سطح شفافیت و پاسخ‌گویی افزایش یابد، اعتماد شهروندان نیز تقویت خواهد شد (رودولف و آلیاموتو، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت در بخش عمومی همچنین وابستگی زیادی به محیط نهادی و فرهنگ سازمانی دارد. استفاده مؤثر از اطلاعات حسابداری تعهدی تنها به وجود سیستم‌های اطلاعاتی وابسته نیست، بلکه نگرش مدیران، فرهنگ سازمانی، فشار ذی‌نفعان و میزان حمایت مدیریت ارشد نیز در این زمینه نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (فائوزی و لی، ۲۰۲۶). از دیگر ویژگی‌های این حوزه، ترکیب کنترل‌های رسمی و رفتاری است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ضعف در ارتباطات سازمانی و کاهش اعتماد کارکنان می‌تواند اثربخشی کنترل‌های رسمی را کاهش داده و کیفیت نظام حسابداری مدیریت را تحت تأثیر قرار دهد (فلینکمن و همکاران، ۲۰۲۶). همچنین حسابداری مدیریت ارتباط نزدیکی با سلامت اداری، اخلاق حرفه‌ای و مبارزه با فساد دارد. مطالعات نشان می‌دهد اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تقویت نظام‌های حسابداری مدیریت، از طریق افزایش شفافیت مالی و تقویت نظارت عمومی، می‌تواند به کاهش فساد و ارتقای کیفیت حکمرانی منجر شود (ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶؛ مونتدورو و همکاران، ۲۰۲۶).

کاربردهای حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها

حسابداری مدیریت نقش مهمی در پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی ایفا می‌کند و اطلاعات حاصل از حسابداری تعهدی، مدیران را در اتخاذ تصمیم‌های مالی، سرمایه‌گذاری و تخصیص منابع یاری می‌دهد (فائوزی و لی، ۲۰۲۶). این نظام همچنین در بودجه‌ریزی و کنترل عملکرد، ابزاری مؤثر برای افزایش کارایی هزینه‌ها، بهبود پاسخ‌گویی مالی و ارتقای شفافیت محسوب می‌شود (ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶). در شهرداری‌های کوچک، حسابداری تعهدی مدیریت بهتر دارایی‌ها، بدهی‌ها و منابع مالی را تسهیل می‌کند، هرچند موفقیت آن به آموزش کارکنان، پشتیبانی فنی و تناسب استانداردهای حسابداری با ظرفیت سازمان بستگی دارد (بنفانته و همکاران، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت همچنین در سنجش عملکرد و یادگیری سازمانی نقش مهمی دارد. طراحی مناسب شاخص‌های عملکرد و استفاده صحیح از اطلاعات حاصل از آن‌ها می‌تواند عملکرد سازمانی و کیفیت خدمات شهری را بهبود بخشد (اکبر و همکاران، ۲۰۲۶). در حوزه گزارشگری یکپارچه نیز این نظام با ارائه اطلاعات جامع درباره ارزش‌آفرینی، ریسک، راهبرد و عملکرد، موجب ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی در شهرداری‌ها می‌شود (زوریو-گریما و هانکو-بودوی، ۲۰۲۶). از دیگر کاربردهای مهم، بودجه‌ریزی مشارکتی است که امکان مشارکت شهروندان در فرآیند تخصیص منابع را فراهم کرده و به تحقق عدالت اجتماعی کمک می‌کند، هرچند اجرای آن با چالش‌هایی مانند بوروکراسی و محدودیت‌های اجرایی همراه است (لافنون و گوزمان، ۲۰۲۶). در سال‌های اخیر، بودجه‌ریزی سبز نیز به‌عنوان یکی از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در بخش

عمومی مطرح شده است و امکان ارزیابی عملکرد زیست محیطی و تحقق اهداف توسعه پایدار را فراهم می کند (گوریه و همکاران، ۲۰۲۶). همچنین تحول دیجیتال و توسعه هوش مصنوعی موجب شده است که حسابداری مدیریت از تحلیل های بلادرنگ، پیش بینی عملکرد و تصمیم گیری هوشمند بهره مند شود و کیفیت تصمیمات مدیریتی را ارتقا دهد (ساردی و مودارلی، ۲۰۲۶؛ باوا، ۲۰۲۶).

دلالت ها برای حکمرانی مالی شهرداری ها

ادبیات پژوهش نشان می دهد که حسابداری مدیریت زمانی می تواند به بهبود حکمرانی مالی شهرداری ها منجر شود که از یک ابزار صرفاً فنی به سازوکاری نهادی برای ارتقای شفافیت، پاسخ گویی، سلامت اداری، نظارت عمومی و مشارکت شهروندان تبدیل شود (ژوگو و همکاران، ۲۰۲۶؛ رودولف و آلیاموتو، ۲۰۲۶؛ جیلانی و همکاران، ۲۰۲۶). همچنین پژوهش ها تأکید می کنند که موفقیت نظام حسابداری مدیریت تنها به استقرار ابزارها وابسته نیست، بلکه کیفیت اجرا، آموزش کارکنان، فرهنگ سازمانی، طراحی مناسب شاخص های عملکرد و تناسب اصلاحات با ظرفیت شهرداری ها، عوامل تعیین کننده در تبدیل اطلاعات حسابداری به تصمیم گیری اثربخش و حکمرانی مالی مطلوب هستند (فائوزی و لی، ۲۰۲۶؛ اکبر و همکاران، ۲۰۲۶؛ فلینکمن و همکاران، ۲۰۲۶). در مجموع، ادبیات معاصر نشان می دهد که حسابداری مدیریت در بخش عمومی، برخلاف بخش خصوصی، در خدمت خلق ارزش عمومی، شفافیت، پاسخ گویی و کنترل چندزی نفعی قرار دارد و در شهرداری ها، مهم ترین کاربردهای آن در بودجه ریزی، کنترل عملکرد، گزارشگری یکپارچه، مدیریت دارایی ها و بدهی ها، پیشگیری از فساد، ارتقای اعتماد عمومی و تحقق حکمرانی مالی مطلوب نمود پیدا می کند.

شهرداری به عنوان سازمان عمومی

شهرداری ها از مهم ترین سازمان های عمومی محلی محسوب می شوند که مسئولیت برنامه ریزی، مدیریت و ارائه خدمات عمومی در سطح شهرها را بر عهده دارند. این نهادها به دلیل ماهیت عمومی، غیرانتفاعی و پاسخگو، وظایفی فراتر از مدیریت مالی صرف بر عهده داشته و نقش مهمی در توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و زیست محیطی شهرها ایفا می کنند. برخلاف بنگاه های اقتصادی که هدف اصلی آن ها حداکثرسازی سود است، شهرداری ها در راستای تحقق منافع عمومی، ارتقای کیفیت زندگی شهروندان، توسعه پایدار شهری، حفظ عدالت اجتماعی و استفاده بهینه از منابع عمومی فعالیت می کنند. از این رو، نظام مالی شهرداری ها باید به گونه ای طراحی شود که ضمن تأمین منابع مالی مورد نیاز، شفافیت، پاسخ گویی، کارایی و اثربخشی را نیز تضمین کند (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴). گسترش شهرنشینی، افزایش انتظارات شهروندان، محدودیت منابع مالی و توسعه وظایف مدیریت شهری موجب شده است که شهرداری ها به سمت استفاده از نظام های نوین مدیریت مالی، بودجه ریزی عملکردمحور و حسابداری مدیریت حرکت کنند. امروزه مدیریت مالی شهرداری تنها به ثبت درآمدها و هزینه ها محدود نیست، بلکه شامل برنامه ریزی راهبردی، کنترل منابع، ارزیابی عملکرد، مدیریت ریسک، مدیریت سرمایه گذاری های شهری و ایجاد ارزش عمومی نیز می شود. به همین دلیل، ساختار مالی شهرداری ها یکی از مهم ترین ارکان حکمرانی مالی محسوب می شود و کیفیت آن تأثیر مستقیمی بر کیفیت خدمات عمومی دارد (پراساد و پائودل، ۲۰۲۵؛ الزی و همکاران، ۲۰۲۴).

ساختار مالی شهرداری ها

ساختار مالی شهرداری ها مجموعه ای از قوانین، نهادها، فرایندها و منابعی است که نحوه تأمین، تخصیص، مصرف و کنترل منابع مالی را مشخص می کند. این ساختار باید به گونه ای طراحی شود که ضمن حفظ استقلال نسبی

شهرداری‌ها، امکان نظارت دولت، شوراهای اسلامی شهر و شهروندان را نیز فراهم سازد. در اغلب کشورها، ساختار مالی شهرداری‌ها بر پایه اصل تمرکززدایی مالی استوار است؛ به این معنا که دولت مرکزی بخشی از اختیارات مالی، درآمدی و هزینه‌ای را به مدیریت‌های محلی واگذار می‌کند تا تصمیم‌گیری‌ها متناسب با نیازهای هر شهر انجام شود (امبدزی و گوندو، ۲۰۱۰). یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های ساختار مالی شهرداری‌ها، وابستگی متقابل میان منابع درآمدی، هزینه‌های جاری، هزینه‌های عمرانی، نظام بودجه‌ریزی و کنترل مالی است. هرگونه ضعف در یکی از این اجزا می‌تواند تعادل مالی شهرداری را بر هم زده و توانایی آن را در ارائه خدمات عمومی کاهش دهد. از این‌رو، بسیاری از اصلاحات مالی در دولت‌های محلی بر ایجاد تعادل میان درآمدهای پایدار، هزینه‌های ضروری و سرمایه‌گذاری‌های توسعه‌ای تمرکز دارند (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴؛ پراساد و پائودل، ۲۰۲۵). مطالعات اخیر نشان می‌دهد که پایداری مالی شهرداری‌ها تنها به میزان درآمدهای آن‌ها وابسته نیست، بلکه کیفیت مدیریت مالی، نظام کنترل داخلی، شفافیت اطلاعات مالی، مدیریت بدهی‌ها، کارایی هزینه‌ها و استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت نیز در تحقق ثبات مالی نقش اساسی دارند. در نتیجه، ساختار مالی کارآمد یکی از پیش‌شرط‌های اصلی تحقق حکمرانی مالی مطلوب در شهرداری‌ها محسوب می‌شود (الزی و همکاران، ۲۰۲۴).

منابع درآمد شهرداری‌ها

درآمدهای شهرداری‌ها مهم‌ترین پشتوانه مالی برای ارائه خدمات عمومی و اجرای پروژه‌های توسعه شهری محسوب می‌شوند. تنوع و پایداری منابع درآمدی نقش تعیین‌کننده‌ای در استقلال مالی شهرداری‌ها دارد. هرچه سهم درآمدهای پایدار بیشتر باشد، وابستگی شهرداری به کمک‌های دولتی کاهش یافته و امکان برنامه‌ریزی بلندمدت افزایش خواهد یافت (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴). بخش مهمی از درآمد شهرداری‌ها از منابع درآمدی اختصاصی یا محلی تأمین می‌شود. این منابع شامل عوارض نوسازی، عوارض صدور پروانه ساختمانی، عوارض کسب‌وکار، بهای خدمات شهری، درآمد پارکینگ‌ها، حمل‌ونقل عمومی، اجاره املاک و سایر خدمات شهری است. درآمدهای محلی از پایدارترین منابع مالی شهرداری‌ها محسوب می‌شوند؛ زیرا ارتباط مستقیمی با فعالیت‌های اقتصادی و خدمات شهری دارند و زمینه استقلال مالی مدیریت شهری را فراهم می‌کنند (کونتاری و همکاران، ۲۰۱۹؛ الزی و همکاران، ۲۰۲۴). دسته دوم منابع درآمدی، کمک‌ها و انتقالات دولت مرکزی است. این منابع معمولاً برای اجرای پروژه‌های عمرانی، توسعه زیرساخت‌های شهری، جبران کسری بودجه یا حمایت از شهرداری‌های کم‌برخوردار اختصاص می‌یابد. اگرچه این انتقالات نقش مهمی در تأمین مالی شهرداری‌ها دارند، اما وابستگی بیش از حد به منابع دولتی می‌تواند استقلال مالی مدیریت شهری را کاهش داده و فرآیند تصمیم‌گیری محلی را تحت تأثیر قرار دهد (پراساد و پائودل، ۲۰۲۵؛ الزی و همکاران، ۲۰۲۴). شهرداری‌ها علاوه بر درآمدهای محلی و کمک‌های دولتی، از سایر منابع مالی نیز استفاده می‌کنند. این منابع شامل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، فروش یا اجاره دارایی‌های شهرداری، مشارکت با بخش خصوصی، انتشار اوراق مالی، دریافت تسهیلات و استقراض برای اجرای پروژه‌های زیربنایی است. استفاده صحیح از این منابع مستلزم وجود نظام مدیریت مالی کارآمد، ارزیابی دقیق ریسک و کنترل مناسب بدهی‌ها است تا پایداری مالی شهرداری در بلندمدت حفظ شود (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴).

هزینه‌های شهرداری‌ها

هزینه‌های شهرداری‌ها را می‌توان به دو گروه اصلی هزینه‌های جاری و هزینه‌های سرمایه‌ای تقسیم کرد. هزینه‌های جاری شامل پرداخت حقوق و مزایا، هزینه‌های اداری، نگهداری تجهیزات، خدمات شهری، نظافت معابر، جمع‌آوری

پسماند، فضای سبز، روشنایی معابر و سایر هزینه‌های روزمره اداره شهر است. مدیریت صحیح این هزینه‌ها نقش مهمی در افزایش بهره‌وری مالی شهرداری دارد (پراساد و پائودل، ۲۰۲۵). در مقابل، هزینه‌های سرمایه‌ای به سرمایه‌گذاری در پروژه‌های عمرانی و ایجاد زیرساخت‌های شهری اختصاص دارد. احداث خیابان‌ها، پل‌ها، پارک‌ها، شبکه‌های آب و فاضلاب، ساختمان‌های عمومی، پایانه‌های حمل‌ونقل و سایر پروژه‌های توسعه شهری از جمله هزینه‌های سرمایه‌ای محسوب می‌شوند. این هزینه‌ها اگرچه در کوتاه‌مدت منابع مالی قابل‌توجهی نیاز دارند، اما در بلندمدت موجب افزایش ارزش دارایی‌های عمومی، رشد اقتصادی و ارتقای کیفیت زندگی شهروندان می‌شوند (کونتاری و همکاران، ۲۰۱۹؛ الزی و همکاران، ۲۰۲۴). یکی از مهم‌ترین چالش‌های مدیریت هزینه در شهرداری‌ها، ایجاد تعادل میان هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای است. افزایش بیش از حد هزینه‌های جاری می‌تواند منابع مالی لازم برای اجرای پروژه‌های توسعه‌ای را کاهش دهد و بر توسعه پایدار شهری اثر منفی بگذارد. از این‌رو، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، تحلیل هزینه‌ها، بودجه‌ریزی عملکردی و کنترل‌های مدیریتی نقش مهمی در افزایش کارایی هزینه‌های عمومی دارد (بولاهات‌اوغلو، ۲۰۲۴).

بودجه شهرداری‌ها

بودجه مهم‌ترین ابزار برنامه‌ریزی مالی و مدیریتی شهرداری‌ها محسوب می‌شود و چارچوبی برای پیش‌بینی درآمدها، تخصیص منابع، کنترل هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد فراهم می‌آورد. بودجه شهرداری علاوه بر تعیین منابع و مصارف مالی، جهت‌گیری راهبردی مدیریت شهری را نیز مشخص می‌کند و نشان می‌دهد که منابع عمومی در چه حوزه‌هایی هزینه خواهد شد (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴). یکی از اصول اساسی بودجه‌ریزی شهرداری‌ها، ایجاد تعادل میان درآمدها و هزینه‌ها است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که میزان تحقق درآمدهای شهرداری تأثیر مستقیمی بر سطح هزینه‌های عمومی و کیفیت خدمات شهری دارد. هرگونه کاهش در درآمدهای پایدار می‌تواند اجرای پروژه‌های عمرانی، نگهداری زیرساخت‌ها و ارائه خدمات عمومی را با مشکل مواجه سازد؛ بنابراین مدیریت صحیح درآمدها و پیش‌بینی واقع‌بینانه بودجه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (هولتز-ایکن و همکاران، ۱۹۸۷؛ پراساد و پائودل، ۲۰۲۵). در سال‌های اخیر، بسیاری از کشورها از بودجه‌ریزی سنتی به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حرکت کرده‌اند. در این رویکرد، تخصیص منابع مالی بر اساس میزان تحقق اهداف، شاخص‌های عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها انجام می‌شود. بودجه‌ریزی عملکردی موجب افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی، کارایی، کنترل هزینه‌ها و اثربخشی مدیریت منابع عمومی شده و یکی از مهم‌ترین ابزارهای حکمرانی مالی در شهرداری‌های نوین به شمار می‌رود (فاروک-ویتکوویچ و کوپانی، ۲۰۱۴).

علاوه بر این، شفافیت بودجه یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی محسوب می‌شود. انتشار عمومی اطلاعات بودجه، مشارکت شهروندان در فرآیند بودجه‌ریزی، نظارت شوراهای شهر و استفاده از سامانه‌های الکترونیکی مدیریت مالی، زمینه افزایش اعتماد عمومی، کاهش فساد و بهبود پاسخ‌گویی مدیران شهری را فراهم می‌کند (بولاهات‌اوغلو، ۲۰۲۴). در مجموع، پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد که مهم‌ترین چالش‌های مدیریت مالی شهرداری‌ها شامل ضعف در نظام‌های اطلاعات مالی، محدودیت درآمدهای پایدار، نبود پایگاه‌های اطلاعاتی جامع، ضعف در برآورد منابع، ناکارآمدی نظام بودجه‌ریزی و ناتوانی در ارزیابی دقیق عملکرد مالی است. رفع این چالش‌ها مستلزم استقرار نظام‌های نوین حسابداری مدیریت، توسعه سامانه‌های اطلاعات مالی، تقویت کنترل‌های داخلی و اصلاح ساختار حکمرانی مالی شهرداری‌ها است (امبدزی و گوندو، ۲۰۱۰؛ کوپانسکا، ۲۰۲۳).

چارچوب حکمرانی مالی و شاخص‌های آن مفهوم و تعریف حکمرانی مالی

حکمرانی مالی یکی از مهم‌ترین مفاهیم مطرح در مدیریت مالی بخش عمومی است که به مجموعه‌ای از سازوکارها، قوانین، نهادها، فرآیندها و ابزارهایی اشاره دارد که از طریق آن‌ها منابع مالی عمومی برنامه‌ریزی، تخصیص، مدیریت، کنترل و ارزیابی می‌شوند. هدف اصلی حکمرانی مالی، تضمین استفاده کارآمد، اثربخش، شفاف و پاسخگو از منابع عمومی است تا منافع شهروندان تأمین شده و توسعه پایدار تحقق یابد. در این رویکرد، مدیریت مالی صرفاً به ثبت و گزارش اطلاعات مالی محدود نمی‌شود، بلکه تمامی فرآیندهای تصمیم‌گیری، نظارت، کنترل، ارزیابی عملکرد و پاسخ‌گویی را در بر می‌گیرد. از این‌رو، حکمرانی مالی یکی از ارکان اصلی حکمرانی خوب در سازمان‌های عمومی و به‌ویژه شهرداری‌ها محسوب می‌شود (آپیا و بیبیجون، ۲۰۲۶). در ادبیات جدید، حکمرانی مالی به‌عنوان چارچوبی نهادی برای هدایت منابع عمومی شناخته می‌شود که میان سیاست‌های مالی، برنامه‌های توسعه‌ای، مدیریت عملکرد، شفافیت اطلاعات و مسئولیت‌پذیری مدیران ارتباط برقرار می‌کند. این چارچوب تلاش می‌کند با ایجاد تعادل میان انضباط مالی، عدالت اجتماعی، توسعه اقتصادی و حفاظت از منابع عمومی، زمینه دستیابی به مدیریت پایدار را فراهم آورد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد کشورها و سازمان‌هایی که از نظام حکمرانی مالی قوی‌تری برخوردارند، در مدیریت منابع، کنترل هزینه‌ها، کاهش فساد، افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت خدمات عمومی موفق‌تر عمل می‌کنند (رنچبر و همکاران، ۲۰۲۶؛ اندیایه و همکاران، ۲۰۲۶).

در سطح مدیریت شهری، حکمرانی مالی به معنای طراحی و اجرای نظامی است که امکان نظارت مستمر بر بودجه، مدیریت درآمدها و هزینه‌ها، کنترل بدهی‌ها، گزارشگری مالی شفاف، ارزیابی عملکرد و پاسخ‌گویی مدیران را فراهم سازد. در چنین سیستمی، شهروندان، شوراهای اسلامی شهر، نهادهای نظارتی و سایر ذی‌نفعان به اطلاعات مالی دسترسی داشته و می‌توانند نحوه استفاده از منابع عمومی را مورد ارزیابی قرار دهند. بنابراین، حکمرانی مالی نه تنها ابزاری برای مدیریت منابع مالی، بلکه سازوکاری برای افزایش مشروعیت، اعتماد عمومی و ارتقای کیفیت حکمرانی شهری به شمار می‌رود (کاگیل و همکاران، ۲۰۲۶؛ جواد و همکاران، ۲۰۲۶). پژوهش‌های جدید همچنین نشان می‌دهد که حکمرانی مالی صرفاً ماهیتی فنی ندارد، بلکه ابزاری برای کنترل قدرت، جلوگیری از سوءاستفاده از منابع عمومی، کاهش فساد اداری و ارتقای سلامت مالی سازمان‌ها است. هرچه کیفیت نظام حکمرانی مالی بیشتر باشد، احتمال بروز تخلفات مالی، اتلاف منابع و تصمیم‌گیری‌های غیرکارآمد کاهش یافته و پاسخ‌گویی مدیران در برابر جامعه افزایش می‌یابد (ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶؛ شیخ و همکاران، ۲۰۲۶).

ابعاد و اصول حکمرانی مالی

یکی از مهم‌ترین ابعاد حکمرانی مالی، شفافیت مالی است. شفافیت به معنای دسترسی آزاد، بهنگام و قابل فهم ذی‌نفعان به اطلاعات مربوط به درآمدها، هزینه‌ها، بودجه، قراردادها، بدهی‌ها و عملکرد مالی سازمان است. شفافیت مالی موجب افزایش اعتماد عمومی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، تقویت نظارت شهروندان و کاهش زمینه‌های فساد اداری می‌شود. مطالعات انجام‌شده در دولت‌های محلی نشان می‌دهد که هرچه اطلاعات مالی با کیفیت بیشتر و به‌صورت عمومی منتشر شود، مشارکت شهروندان و پاسخ‌گویی مدیران نیز افزایش خواهد یافت (کاگیل و همکاران، ۲۰۲۶). بعد دوم حکمرانی مالی، پاسخ‌گویی مالی است. پاسخ‌گویی بیانگر مسئولیت مدیران در قبال نحوه مصرف منابع عمومی، اجرای بودجه و تحقق اهداف برنامه‌های توسعه‌ای است. مدیران شهرداری‌ها باید بتوانند عملکرد مالی خود را در برابر شهروندان، شوراهای شهر، دستگاه‌های نظارتی و سایر ذی‌نفعان توجیه کرده و درباره نتایج تصمیمات خود گزارش ارائه دهند.

پاسخ‌گویی مؤثر موجب افزایش اعتماد عمومی، ارتقای مشروعیت مدیریت شهری و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری می‌شود (هاریاتو و همکاران، ۲۰۲۶).

کنترل داخلی از دیگر ابعاد مهم حکمرانی مالی است. کنترل‌های داخلی مجموعه‌ای از سیاست‌ها، رویه‌ها و فرآیندهایی هستند که با هدف حفاظت از دارایی‌های عمومی، پیشگیری از تخلفات مالی، کاهش ریسک، افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی و بهبود عملکرد سازمان طراحی می‌شوند. وجود نظام کنترل داخلی اثربخش موجب کاهش خطاها، افزایش کارایی و ارتقای سلامت مالی شهرداری‌ها خواهد شد (هاریاتو و همکاران، ۲۰۲۶؛ عبدو و همکاران، ۲۰۲۶). بعد دیگر حکمرانی مالی، نظارت و حسابرسی مستقل است. نظارت مستمر توسط شوراهای اسلامی شهر، دیوان محاسبات، سازمان‌های حسابرسی و سایر نهادهای نظارتی موجب افزایش انضباط مالی، بهبود اجرای بودجه، کاهش فساد و ارتقای شفافیت می‌شود. پژوهش‌ها نشان می‌دهد هرچه استقلال نهادهای نظارتی بیشتر باشد، احتمال سوءاستفاده از منابع عمومی کاهش یافته و کیفیت حکمرانی مالی افزایش خواهد یافت (ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶؛ فورسون و همکاران، ۲۰۲۶). یکی دیگر از ابعاد اساسی حکمرانی مالی، کیفیت نهادی و حاکمیت قانون است. وجود قوانین شفاف، نظام‌های مالی منسجم، مقررات بودجه‌ای، استقلال نهادهای نظارتی و ثبات سیاست‌های مالی موجب ایجاد انضباط مالی، کاهش ریسک‌های مالی و افزایش پایداری مدیریت منابع عمومی می‌شود. در مقابل، ضعف نهادی و نبود چارچوب‌های قانونی مناسب، زمینه بروز ناکارآمدی، فساد و بی‌ثباتی مالی را فراهم می‌کند (السافرینی و عواد، ۲۰۲۶؛ اندیایه و همکاران، ۲۰۲۶).

شاخص‌های حکمرانی مالی

برای ارزیابی میزان تحقق حکمرانی مالی، شاخص‌های متعددی در ادبیات علمی معرفی شده است که مهم‌ترین آن‌ها شفافیت مالی است. این شاخص میزان افشای اطلاعات مالی، قابلیت دسترسی شهروندان به بودجه، انتشار گزارش‌های مالی، شفافیت قراردادهای و کیفیت گزارشگری مالی را اندازه‌گیری می‌کند. شفافیت مالی یکی از مهم‌ترین معیارهای سنجش کیفیت حکمرانی در شهرداری‌ها محسوب می‌شود (کاگیل و همکاران، ۲۰۲۶). شاخص دوم، قابلیت اتکای بودجه است. این شاخص میزان انطباق عملکرد واقعی درآمدها و هزینه‌ها با بودجه مصوب، دقت پیش‌بینی منابع، میزان انحراف بودجه و کیفیت مدیریت مالی را ارزیابی می‌کند. هرچه تفاوت میان بودجه مصوب و عملکرد واقعی کمتر باشد، کیفیت حکمرانی مالی بالاتر ارزیابی می‌شود (فورسون و همکاران، ۲۰۲۶). پاسخ‌گویی مالی نیز یکی از شاخص‌های کلیدی حکمرانی مالی محسوب می‌شود. این شاخص بر نحوه گزارش‌دهی مدیران، ارائه اطلاعات به شهروندان، پاسخ به نهادهای نظارتی، رعایت قوانین مالی و میزان مسئولیت‌پذیری مدیران در قبال منابع عمومی تأکید دارد. پاسخ‌گویی مناسب موجب افزایش اعتماد عمومی و کاهش فساد مالی می‌شود (هاریاتو و همکاران، ۲۰۲۶). از دیگر شاخص‌های مهم، کنترل داخلی و حسابرسی است. این شاخص کیفیت نظام کنترل داخلی، اثربخشی فرآیندهای حسابرسی، مدیریت ریسک، پیشگیری از تخلفات مالی و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را اندازه‌گیری می‌کند. وجود کنترل‌های مؤثر احتمال سوءاستفاده از منابع عمومی را کاهش داده و سلامت مالی سازمان را ارتقا می‌دهد (فورسون و همکاران، ۲۰۲۶؛ عبدو و همکاران، ۲۰۲۶).

در سال‌های اخیر، افشای ریسک مالی به یکی از شاخص‌های مهم حکمرانی مالی تبدیل شده است. این شاخص میزان شناسایی، ارزیابی، گزارش و مدیریت ریسک‌های مرتبط با درآمدها، بدهی‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها و پروژه‌های عمرانی را نشان می‌دهد. مدیریت صحیح ریسک‌های مالی موجب افزایش پایداری مالی شهرداری‌ها و کاهش آسیب‌پذیری آن‌ها در برابر بحران‌های اقتصادی خواهد شد (فورسون و همکاران، ۲۰۲۶). همچنین با توسعه فناوری‌های دیجیتال، شاخص‌های

جدیدی مانند ممیزی‌پذیری دیجیتال، ردیابی‌پذیری تراکنش‌های مالی، شفافیت الکترونیکی، حکمرانی هوشمند و دسترسی برخط به اطلاعات مالی به ادبیات حکمرانی مالی افزوده شده‌اند. استفاده از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، بلاک‌چین و سامانه‌های اطلاعات مالی موجب افزایش دقت، سرعت، قابلیت نظارت و کاهش احتمال فساد در مدیریت منابع عمومی شده است (شیخ و همکاران، ۲۰۲۶؛ زوایتا و شاوا، ۲۰۲۶). در مجموع، بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد حکمرانی مالی نظامی جامع برای هدایت، برنامه‌ریزی، کنترل، نظارت، گزارشگری و پاسخ‌گویی در مدیریت منابع عمومی است. مهم‌ترین ابعاد آن شامل شفافیت، پاسخ‌گویی، کنترل داخلی، نظارت مستقل، کیفیت نهادی و حاکمیت قانون بوده و شاخص‌های ارزیابی آن نیز بر قابلیت اتکای بودجه، شفافیت اطلاعات، حساسی، کنترل‌های داخلی، افشای ریسک مالی و حکمرانی دیجیتال استوار است. تحقق این شاخص‌ها زمینه استفاده بهینه از منابع عمومی، افزایش اعتماد شهروندان، کاهش فساد و ارتقای حکمرانی مالی شهرداری‌ها را فراهم می‌سازد.

نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها

نقش حسابداری مدیریت در برنامه‌ریزی مالی شهرداری‌ها

در محیط پیچیده مدیریت شهری، برنامه‌ریزی مالی یکی از مهم‌ترین وظایف مدیران شهرداری محسوب می‌شود. تحقق برنامه‌های توسعه شهری، اجرای پروژه‌های عمرانی، ارائه خدمات عمومی و پاسخگویی به نیازهای شهروندان، مستلزم وجود نظامی است که بتواند اطلاعات مالی دقیق، به‌موقع و قابل اتکا را برای مدیران فراهم سازد. در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای نظام اطلاعات مدیریت، نقش اساسی در برنامه‌ریزی مالی ایفا می‌کند. برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر گزارشگری رویدادهای گذشته تمرکز دارد، حسابداری مدیریت اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های آینده، پیش‌بینی درآمدها، برآورد هزینه‌ها، تحلیل سناریوها و انتخاب بهترین گزینه‌های مالی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد. از این رو، امروزه حسابداری مدیریت یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی شهرداری‌ها محسوب می‌شود (ادو و پروای، ۲۰۲۶).

در نظام مدیریت شهری، برنامه‌ریزی مالی بدون وجود اطلاعات دقیق از وضعیت درآمدها، هزینه‌ها، بدهی‌ها، دارایی‌ها و جریان‌های نقدی امکان‌پذیر نیست. حسابداری مدیریت با استفاده از ابزارهایی مانند بودجه‌ریزی، تحلیل هزینه - منفعت، تحلیل انحرافات، پیش‌بینی مالی، مدل‌های تصمیم‌گیری و گزارش‌های مدیریتی، زمینه تدوین برنامه‌های مالی واقع‌بینانه را فراهم می‌کند. این اطلاعات به مدیران کمک می‌کند تا منابع محدود شهرداری را به پروژه‌هایی اختصاص دهند که بیشترین ارزش عمومی را برای شهروندان ایجاد می‌کنند و از اتلاف منابع جلوگیری شود (تصریم و همکاران، ۲۰۲۵). مطالعات جدید نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت نقش مهمی در پیش‌بینی وضعیت مالی شهرداری‌ها دارد. اطلاعات حاصل از این سیستم امکان شناسایی روندهای درآمدی، تغییرات هزینه‌ها، میزان وابستگی به منابع دولتی و ظرفیت درآمدهای پایدار را فراهم می‌سازد. چنین اطلاعاتی به مدیران کمک می‌کند تا در شرایط عدم اطمینان اقتصادی، تصمیم‌های مناسب‌تری درباره نحوه تأمین مالی پروژه‌های شهری اتخاذ کنند و از ایجاد کسری بودجه جلوگیری نمایند (ادو و پروای، ۲۰۲۶). از سوی دیگر، برنامه‌ریزی مالی در شهرداری‌های امروزی تنها به جنبه‌های مالی محدود نیست، بلکه اهداف توسعه پایدار، مسئولیت‌های اجتماعی، الزامات زیست‌محیطی و انتظارات شهروندان نیز در آن لحاظ می‌شود. به همین دلیل، حسابداری مدیریت با ترکیب اطلاعات مالی و غیرمالی، امکان تدوین برنامه‌های جامع توسعه شهری را فراهم کرده و کیفیت تصمیم‌گیری راهبردی را ارتقا می‌دهد (وو و همکاران، ۲۰۲۶).

نقش حسابداری مدیریت در کنترل مالی و بودجه‌ریزی

کنترل مالی یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها است. کنترل مالی فرآیندی است که از طریق آن عملکرد واقعی با اهداف و برنامه‌های مصوب مقایسه شده و انحرافات شناسایی و اصلاح می‌شوند. بدون وجود نظام کنترل مالی مناسب، امکان استفاده بهینه از منابع عمومی وجود نخواهد داشت و احتمال اتلاف منابع، افزایش هزینه‌ها و کاهش کیفیت خدمات شهری افزایش می‌یابد (ادو و پروای، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت با تهیه گزارش‌های دوره‌ای، تحلیل انحرافات بودجه، کنترل هزینه‌ها، ارزیابی عملکرد واحدهای اجرایی و ارائه شاخص‌های مالی، مدیران را در نظارت مستمر بر اجرای بودجه یاری می‌کند. این اطلاعات امکان اصلاح به‌موقع برنامه‌ها، جلوگیری از افزایش هزینه‌ها و بهبود بهره‌وری منابع مالی را فراهم می‌آورد (ادو و پروای، ۲۰۲۶). یکی از مهم‌ترین ابزارهای حسابداری مدیریت، بودجه‌ریزی عملکردی است. در این شیوه، تخصیص منابع صرفاً بر مبنای هزینه‌های گذشته انجام نمی‌شود، بلکه میزان تحقق اهداف، کیفیت خدمات و شاخص‌های عملکرد نیز در تصمیم‌گیری بودجه‌ای مورد توجه قرار می‌گیرد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد استفاده از بودجه‌ریزی عملکردی موجب افزایش کارایی، کاهش هزینه‌های غیرضروری و ارتقای پاسخگویی مالی در شهرداری‌ها می‌شود (ادو و پروای، ۲۰۲۶). علاوه بر این، حسابداری مدیریت از طریق تحلیل هزینه - منفعت پروژه‌های عمرانی، امکان اولویت‌بندی پروژه‌ها و تخصیص بهینه منابع را فراهم می‌کند. این موضوع به‌ویژه در شرایط محدودیت منابع مالی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا مدیران شهری ناگزیرند پروژه‌هایی را انتخاب کنند که بیشترین منافع اقتصادی و اجتماعی را برای شهروندان ایجاد می‌کنند (تصریم و همکاران، ۲۰۲۵).

نقش حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری و مدیریت ریسک

یکی از اساسی‌ترین کارکردهای حسابداری مدیریت، پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیران شهری است. مدیران شهرداری روزانه با تصمیمات متعددی در زمینه سرمایه‌گذاری، بودجه، پروژه‌های عمرانی، قراردادهای مدیریت دارایی‌ها و تأمین مالی روبه‌رو هستند. اتخاذ تصمیم‌های صحیح مستلزم دسترسی به اطلاعات دقیق، قابل اتکا و بهنگام است که این وظیفه بر عهده حسابداری مدیریت قرار دارد (آسکانی و همکاران، ۲۰۲۶). تحولات اخیر در فناوری اطلاعات موجب شده است که حسابداری مدیریت از یک سیستم گزارش‌دهی سنتی به یک نظام هوشمند تصمیم‌یار تبدیل شود. بهره‌گیری از هوش تجاری، تحلیل داده‌های بزرگ و سامانه‌های هوشمند اطلاعاتی موجب شده حسابداران مدیریت بتوانند علاوه بر تهیه گزارش، در تحلیل سناریوها، پیش‌بینی پیامدهای تصمیمات و مدیریت ریسک نیز مشارکت فعال داشته باشند (آسکانی و همکاران، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت همچنین نقش مهمی در مدیریت ریسک مالی ایفا می‌کند. شناسایی ریسک‌های مرتبط با درآمدها، بدهی‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها، قراردادهای عمرانی از طریق اطلاعات حسابداری امکان‌پذیر است. تحلیل این اطلاعات به مدیران کمک می‌کند تا قبل از وقوع بحران، اقدامات پیشگیرانه مناسب را طراحی و اجرا کنند (تصریم و همکاران، ۲۰۲۵). از سوی دیگر، پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که ادغام اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) در سیستم‌های حسابداری مدیریت موجب ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری و افزایش پایداری مالی شهرداری‌ها می‌شود. هنگامی که اطلاعات مالی در کنار شاخص‌های محیط‌زیستی و اجتماعی مورد استفاده قرار گیرد، تصمیمات اتخاذشده علاوه بر کارایی اقتصادی، منافع عمومی و توسعه پایدار را نیز تأمین خواهند کرد (وو و همکاران، ۲۰۲۶).

نقش حسابداری مدیریت در شفافیت مالی و پاسخگویی

شفافیت مالی یکی از مهم‌ترین ارکان حکمرانی مالی است و حسابداری مدیریت نقش محوری در تحقق آن دارد. اطلاعات تولیدشده توسط نظام حسابداری مدیریت، مبنای تهیه گزارش‌های مالی، گزارش‌های عملکرد، گزارش‌های

مدیریتی و گزارش‌های پاسخگویی به شهروندان است. هرچه کیفیت این اطلاعات بیشتر باشد، اعتماد عمومی نیز افزایش خواهد یافت (جوامعه و همکاران، ۲۰۲۶). حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات دقیق درباره درآمدها، هزینه‌ها، میزان پیشرفت پروژه‌ها، عملکرد مالی واحدهای مختلف و نحوه مصرف منابع عمومی، امکان نظارت شهروندان و نهادهای نظارتی را فراهم می‌سازد. این امر موجب افزایش پاسخگویی مدیران شهری و کاهش زمینه‌های فساد مالی می‌شود (مونتدورو و همکاران، ۲۰۲۶). مطالعات نشان داده‌اند که صرف استفاده از فناوری‌های نوین یا سامانه‌های الکترونیکی برای افزایش شفافیت کافی نیست، بلکه کیفیت اطلاعات حسابداری، استانداردهای گزارشگری و سلامت نهادی عوامل تعیین‌کننده در افزایش اعتماد عمومی هستند. در واقع، حسابداری مدیریت زمانی می‌تواند به بهبود حکمرانی مالی منجر شود که اطلاعات تولیدشده صحیح، قابل اتکا، بهنگام و قابل فهم برای ذی‌نفعان باشد (جوامعه و همکاران، ۲۰۲۶). از سوی دیگر، پژوهش مونتدورو و همکاران (۲۰۲۶)، نشان می‌دهد که کیفیت نظام حسابداری مدیریت رابطه مستقیمی با کاهش دستکاری اطلاعات مالی دارد. هرچه کنترل‌های حسابداری و نظارت مالی قوی‌تر باشد، احتمال وقوع تقلب، فساد و تحریف اطلاعات مالی کاهش خواهد یافت.

نقش حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد و توسعه پایدار

ارزیابی عملکرد یکی از مهم‌ترین حوزه‌های کاربرد حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها است. امروزه ارزیابی عملکرد تنها بر مبنای شاخص‌های مالی انجام نمی‌شود، بلکه شاخص‌های خدماتی، اجتماعی، زیست‌محیطی و رضایت شهروندان نیز در کنار شاخص‌های مالی مورد توجه قرار می‌گیرند. حسابداری مدیریت اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری این شاخص‌ها را فراهم می‌کند و مدیران را در ارزیابی میزان تحقق اهداف برنامه‌های شهری یاری می‌دهد (السعیر، ۲۰۲۶). استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPI)، کارت امتیازی متوازن، سیستم‌های ارزیابی عملکرد و گزارش‌های مدیریتی موجب شده است که شهرداری‌ها بتوانند عملکرد واحدهای مختلف خود را به صورت مستمر پایش کرده و تصمیمات اصلاحی مناسب را اتخاذ کنند. این امر موجب افزایش کارایی، اثربخشی و بهره‌وری خدمات شهری خواهد شد (جوامعه و همکاران، ۲۰۲۶).

در سال‌های اخیر، حسابداری مدیریت نقش مهمی در تحقق اهداف توسعه پایدار نیز پیدا کرده است. توسعه حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، حسابداری سبز و گزارشگری پایداری موجب شده است که اطلاعات مربوط به مصرف منابع، آلودگی محیط‌زیست، مدیریت انرژی، مدیریت پسماند و مسئولیت اجتماعی نیز در کنار اطلاعات مالی مورد استفاده مدیران قرار گیرد. این رویکرد امکان اتخاذ تصمیم‌های متوازن اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را فراهم ساخته است (السعیر، ۲۰۲۶؛ سرینو، ۲۰۲۶). در مجموع، ادبیات جدید نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت امروزه از یک سیستم سنتی ثبت اطلاعات مالی فراتر رفته و به یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی شهرداری‌ها تبدیل شده است. این نظام از طریق پشتیبانی از برنامه‌ریزی مالی، کنترل بودجه، مدیریت هزینه‌ها، تصمیم‌گیری، مدیریت ریسک، ارتقای شفافیت، افزایش پاسخگویی، ارزیابی عملکرد و تحقق توسعه پایدار، نقش اساسی در بهبود کارایی و اثربخشی مدیریت شهری ایفا می‌کند. همچنین پژوهش‌ها تأکید دارند که اثربخشی حسابداری مدیریت زمانی به حداکثر می‌رسد که در کنار نظام‌های نظارتی مستقل، فناوری‌های نوین، فرهنگ پاسخگویی، سلامت نهادی و مدیریت حرفه‌ای به کار گرفته شود (فلینکنم و همکاران، ۲۰۲۶؛ لطیف و همکاران، ۲۰۲۶).

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش اجرا، کیفی از نوع مطالعه کتابخانه‌ای با رویکرد مرور نظام‌مند است. در این پژوهش، به‌منظور تبیین نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها، اطلاعات موردنیاز از طریق جست‌وجوی نظام‌مند در منابع علمی معتبر شامل مقالات علمی-پژوهشی، کتاب‌ها، گزارش‌های پژوهشی و اسناد علمی منتشرشده در پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و بین‌المللی نظیر Scopus، Web of Science، ScienceDirect، Springer، Emerald، Wiley، Google Scholar، SID، Magiran و Civilica گردآوری شد. جست‌وجوی منابع با استفاده از کلیدواژه‌های فارسی و انگلیسی مرتبط با حسابداری مدیریت، حکمرانی مالی، مدیریت مالی بخش عمومی، شهرداری، بودجه‌ریزی عملکردی، شفافیت مالی و پاسخ‌گویی انجام گرفت و پس از حذف منابع تکراری، منابع بر اساس ارتباط موضوعی، اعتبار علمی، کیفیت مجله و دسترسی به متن کامل غربالگری و انتخاب شدند. سپس داده‌های استخراج‌شده با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی مورد بررسی، طبقه‌بندی و تلفیق قرار گرفت تا مهم‌ترین مفاهیم، ابعاد و یافته‌های مرتبط با نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها شناسایی و تبیین شود. در نهایت، به‌منظور افزایش اعتبار علمی پژوهش، از جدیدترین و معتبرترین منابع علمی استفاده شده و استناددهی کلیه منابع مطابق با شیوه‌نامه APA (ویرایش هفتم) انجام شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این مطالعه نظام‌مند نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها از یک نظام صرفاً اطلاعاتی و کنترلی فراتر رفته و به یکی از ارکان اساسی حکمرانی مالی تبدیل شده است. در گذشته، وظیفه اصلی حسابداری مدیریت در سازمان‌های عمومی، ثبت هزینه‌ها، کنترل بودجه و تهیه گزارش‌های مالی بود؛ اما تحولات مدیریتی دهه‌های اخیر، به‌ویژه توسعه رویکرد مدیریت دولتی نوین، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی و نظام‌های ارزیابی عملکرد، موجب شده است که این حوزه به ابزاری راهبردی برای برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، کنترل، پاسخ‌گویی و خلق ارزش عمومی تبدیل شود. بررسی مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق تولید اطلاعات مالی و غیرمالی، زمینه تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد را برای مدیران شهری فراهم کرده و نقش مهمی در افزایش کارایی، اثربخشی و پایداری مالی شهرداری‌ها ایفا می‌کند (کرنیا، ۲۰۲۵؛ ژوگه و همکاران، ۲۰۲۶).

نتایج مرور منابع بیانگر آن است که مهم‌ترین نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی مالی شهرداری‌ها، پشتیبانی از برنامه‌ریزی مالی و بودجه‌ریزی است. در نظام‌های نوین مدیریت شهری، بودجه دیگر صرفاً سندی برای تخصیص اعتبارات نیست، بلکه ابزاری برای تحقق اهداف راهبردی، مدیریت منابع، کنترل عملکرد و ارزیابی نتایج محسوب می‌شود. حسابداری مدیریت با فراهم کردن اطلاعات دقیق درباره درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها و جریان‌های نقدی، امکان تدوین بودجه‌های واقع‌بینانه، تخصیص بهینه منابع و کاهش انحرافات مالی را فراهم می‌کند. همچنین استفاده از ابزارهایی مانند تحلیل هزینه-فایده، تحلیل انحرافات و پیش‌بینی مالی موجب افزایش دقت تصمیم‌گیری و کاهش اتلاف منابع عمومی می‌شود (ادو و پروای، ۲۰۲۶؛ پندلبری، ۱۹۸۵).

یکی دیگر از یافته‌های مهم این پژوهش، نقش مؤثر حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی مالی است. شفافیت مالی یکی از اصول بنیادین حکمرانی مطلوب به شمار می‌رود و تحقق آن مستلزم وجود نظام اطلاعاتی کارآمد، گزارشگری دقیق و افشای مناسب اطلاعات مالی است. مطالعات بررسی‌شده نشان می‌دهند که هرچه کیفیت اطلاعات تولیدشده توسط سیستم‌های حسابداری مدیریت بیشتر باشد، امکان نظارت شهروندان، شوراها، نهادهای نظارتی و دستگاه‌های حسابرسی نیز افزایش یافته و در نتیجه اعتماد عمومی نسبت به عملکرد شهرداری‌ها تقویت می‌شود. علاوه بر این، وجود نظام‌های گزارشگری شفاف می‌تواند زمینه بروز فساد مالی، سوءاستفاده از منابع عمومی و

دستکاری اطلاعات مالی را به میزان قابل توجهی کاهش دهد (جوماه و همکاران، ۲۰۲۶؛ مونتدورو و همکاران، ۲۰۲۶؛ رودولف و علیاموتو، ۲۰۲۶).

مرور مطالعات همچنین نشان داد که حسابداری مدیریت نقش تعیین کننده‌ای در ارزیابی عملکرد سازمانی دارد. در رویکردهای نوین مدیریت بخش عمومی، عملکرد شهرداری‌ها تنها بر اساس شاخص‌های مالی سنجیده نمی‌شود، بلکه شاخص‌های کیفیت خدمات، رضایت شهروندان، بهره‌وری، عدالت اجتماعی، حفاظت از محیط زیست و توسعه پایدار نیز در ارزیابی عملکرد مورد توجه قرار می‌گیرند. حسابداری مدیریت با ارائه شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی، امکان ارزیابی مستمر فعالیت واحدهای مختلف شهرداری را فراهم کرده و مدیران را در اصلاح سیاست‌ها، افزایش بهره‌وری و بهبود کیفیت خدمات شهری یاری می‌کند. به همین دلیل، بسیاری از پژوهشگران، حسابداری مدیریت را زیربنای استقرار نظام‌های مدیریت عملکرد در سازمان‌های عمومی معرفی کرده‌اند (اکبر و همکاران، ۲۰۲۶؛ السغیر، ۲۰۲۶؛ زوریو-گریما و هانکو-بودوی، ۲۰۲۶).

از سوی دیگر، نتایج این پژوهش نشان داد که استقرار موفق حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها صرفاً به طراحی ابزارهای حسابداری وابسته نیست، بلکه عوامل نهادی، مدیریتی و فرهنگی نیز در موفقیت آن نقش تعیین کننده دارند. وجود رهبری کارآمد، تعهد مدیران ارشد، آموزش کارکنان، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، فرهنگ پاسخ‌گویی، استقلال واحدهای حسابرسی، سلامت اداری و نظارت مؤثر، از جمله پیش‌نیازهای بهره‌برداری مؤثر از اطلاعات حسابداری مدیریت محسوب می‌شوند. در مقابل، ضعف نظام‌های نظارتی، مداخلات سیاسی، فساد اداری، مقاومت در برابر تغییر و کمبود نیروی انسانی متخصص از مهم‌ترین موانع استقرار نظام‌های نوین حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها به شمار می‌روند (فائوزی و لی، ۲۰۲۶؛ فلینکمن و همکاران، ۲۰۲۶؛ جیلانی و همکاران، ۲۰۲۶).

بررسی منابع همچنین نشان داد که تحول دیجیتال، هوش مصنوعی، سامانه‌های هوشمند اطلاعاتی و تحلیل داده‌های کلان، افق‌های جدیدی را پیش روی حسابداری مدیریت در بخش عمومی گشوده‌اند. فناوری‌های نوین این امکان را فراهم ساخته‌اند که اطلاعات مالی و عملکردی به صورت برخط جمع‌آوری، تحلیل و گزارش شوند و مدیران شهری بتوانند تصمیم‌های خود را بر پایه تحلیل‌های پیش‌بینانه و داده‌محور اتخاذ کنند. علاوه بر این، یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی با شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) موجب شده است که حسابداری مدیریت در تحقق اهداف توسعه پایدار، بودجه‌ریزی سبز و مدیریت هوشمند شهری نیز نقش مؤثری ایفا کند (ساردی و مودارلی، ۲۰۲۶؛ وو و همکاران، ۲۰۲۶؛ گوریبه و همکاران، ۲۰۲۶).

در مجموع، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت یکی از مهم‌ترین زیرساخت‌های تحقق حکمرانی مالی مطلوب در شهرداری‌ها است. این نظام با فراهم کردن اطلاعات دقیق، بهنگام و قابل اتکا، فرآیند برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، کنترل داخلی، مدیریت هزینه‌ها، مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری، ارزیابی عملکرد، شفافیت، پاسخ‌گویی و نظارت مالی را تقویت می‌کند و در نهایت به ارتقای کارایی، اثربخشی، سلامت مالی و اعتماد عمومی منجر می‌شود. بنابراین، توسعه نظام‌های حسابداری مدیریت، استقرار کامل حسابداری تعهدی، گسترش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تقویت سامانه‌های اطلاعات مالی، ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان، افزایش استقلال حسابرسی داخلی و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی، از مهم‌ترین راهکارهای ارتقای حکمرانی مالی در شهرداری‌ها محسوب می‌شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده با استفاده از مطالعات میدانی و روش‌های تجربی، تأثیر هر یک از ابزارهای حسابداری مدیریت بر ابعاد مختلف حکمرانی مالی در شهرداری‌های ایران را مورد بررسی قرار دهند تا شواهد بومی و کاربردی برای سیاست‌گذاران و مدیران شهری فراهم شود.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به یافته‌های این مطالعه نظام‌مند، پیشنهادهای کاربردی زیر برای مدیران شهرداری‌ها، سیاست‌گذاران، نهادهای نظارتی و متولیان نظام مالی بخش عمومی ارائه می‌شود:

۱. استقرار و توسعه نظام‌های نوین حسابداری مدیریت در شهرداری‌ها به منظور تولید اطلاعات مالی و غیرمالی دقیق، به‌هنگام و قابل اتکا، به‌گونه‌ای که مدیران بتوانند تصمیم‌های راهبردی خود را بر مبنای اطلاعات معتبر اتخاذ کنند.
۲. توسعه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و جایگزینی تدریجی آن با بودجه‌ریزی سنتی، به‌گونه‌ای که تخصیص منابع بر اساس شاخص‌های عملکرد، میزان تحقق اهداف و کیفیت خدمات شهری انجام شود.
۳. استقرار کامل حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها به منظور شناسایی دقیق درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها و افزایش قابلیت ارزیابی وضعیت مالی و پایداری منابع.
۴. تقویت نظام کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک مالی از طریق طراحی شاخص‌های کنترلی، تحلیل انحرافات بودجه، ارزیابی مستمر عملکرد مالی و استقرار نظام‌های هشداردهنده برای شناسایی انحرافات و تخلفات مالی.
۵. ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی مالی از طریق انتشار منظم گزارش‌های مالی، گزارش‌های عملکرد، بودجه‌های سالانه و اطلاعات مربوط به پروژه‌های عمرانی برای شهروندان و سایر ذی‌نفعان.
۶. سرمایه‌گذاری در توسعه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و سامانه‌های هوشمند مالی به منظور یکپارچه‌سازی اطلاعات، افزایش سرعت پردازش داده‌ها، کاهش خطاهای انسانی و تسهیل نظارت مالی.
۷. بهره‌گیری از هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های کلان و داشبوردهای مدیریتی برای پیش‌بینی وضعیت مالی، تحلیل روند درآمدها و هزینه‌ها، ارزیابی عملکرد و پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیران شهری.
۸. افزایش توانمندی‌های حرفه‌ای مدیران مالی، حسابداران و کارشناسان شهرداری از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر در زمینه حسابداری مدیریت، مدیریت عملکرد، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مدیریت ریسک و فناوری‌های نوین مالی.
۹. تدوین شاخص‌های جامع ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی که علاوه بر شاخص‌های مالی، شاخص‌های کیفیت خدمات، رضایت شهروندان، بهره‌وری، توسعه پایدار و مسئولیت‌پذیری اجتماعی را نیز در بر گیرد.
۱۰. تقویت استقلال واحدهای حسابرسی داخلی و همکاری مؤثر با حسابرسان مستقل و نهادهای نظارتی به منظور افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات مالی، کاهش احتمال فساد و ارتقای سلامت اداری.
۱۱. توسعه درآمدهای پایدار شهری از طریق بهبود نظام وصول عوارض، مدیریت بهینه دارایی‌های شهری، توسعه مشارکت عمومی-خصوصی و کاهش وابستگی شهرداری‌ها به منابع ناپایدار.
۱۲. استقرار نظام مدیریت هزینه و بهای تمام‌شده خدمات شهری به منظور شناسایی هزینه واقعی خدمات، افزایش بهره‌وری منابع و بهبود فرآیند تخصیص اعتبارات.
۱۳. تقویت مشارکت شهروندان در فرآیندهای بودجه‌ریزی و نظارت مالی از طریق توسعه بودجه‌ریزی مشارکتی، ایجاد سامانه‌های گزارش‌دهی عمومی و افزایش دسترسی شهروندان به اطلاعات مالی شهرداری.
۱۴. تلفیق شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) با نظام حسابداری مدیریت و گزارشگری مالی به منظور حمایت از توسعه پایدار، مدیریت سبز و ارتقای کیفیت حکمرانی مالی در شهرداری‌ها.
۱۵. بازنگری در قوانین، دستورالعمل‌ها و استانداردهای مالی شهرداری‌ها با هدف همسویی بیشتر با استانداردهای نوین بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و تقویت حکمرانی مالی، شفافیت، پاسخ‌گویی و کارایی مدیریت شهری.

محدودیت های تحقیق

۱. اتکای پژوهش به منابع کتابخانه‌ای: از آنجا که این پژوهش با رویکرد مرور نظام‌مند و بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای انجام شده است، یافته‌ها متکی بر نتایج پژوهش‌های منتشر شده بوده و از داده‌های میدانی و تجربی شهرداری‌های ایران استفاده نشده است.
۲. محدودیت در دسترسی به برخی منابع علمی: با وجود استفاده از پایگاه‌های معتبر داخلی و بین‌المللی، دسترسی به متن کامل برخی مقالات، گزارش‌های تخصصی و منابع جدید به دلیل محدودیت‌های اشتراک یا دسترسی، امکان‌پذیر نبود که این موضوع می‌تواند بر جامعیت مرور منابع تأثیرگذار باشد.
۳. تفاوت شرایط نهادی و ساختار مالی شهرداری‌ها در کشورهای مختلف: بخش قابل توجهی از مطالعات بررسی‌شده در کشورهای مختلف انجام شده‌اند؛ بنابراین، به دلیل تفاوت در قوانین، ساختارهای حکمرانی، نظام‌های مالی و شرایط اقتصادی، تعمیم کامل یافته‌ها به شهرداری‌های ایران باید با احتیاط صورت گیرد.
۴. پویایی و تحول سریع حوزه حکمرانی مالی و حسابداری مدیریت: با توجه به توسعه مستمر فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اصلاحات حکمرانی، برخی یافته‌ها ممکن است در آینده با انتشار پژوهش‌های جدید نیازمند بازنگری و به‌روزرسانی باشند.

پیشنهادهای پژوهشی آتی

۱. انجام پژوهش‌های تجربی به‌منظور بررسی تأثیر ابعاد مختلف حسابداری مدیریت بر حکمرانی مالی در شهرداری‌های ایران با استفاده از روش‌های کمی، مدل‌سازی معادلات ساختاری و تحلیل داده‌های میدانی.
۲. بررسی نقش فناوری‌های نوین از جمله هوش مصنوعی، کلان‌داده، هوش تجاری و سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) در ارتقای کارایی حسابداری مدیریت و بهبود حکمرانی مالی شهرداری‌ها.
۳. مطالعه نقش متغیرهای میانجی و تعدیل‌گر مانند شفافیت مالی، پاسخ‌گویی، کیفیت حسابرسی داخلی، بلوغ تحول دیجیتال، فرهنگ سازمانی و کیفیت نظام کنترل داخلی در رابطه بین حسابداری مدیریت و حکمرانی مالی.
۴. انجام مطالعات تطبیقی میان شهرداری‌های کلان‌شهرها و شهرهای کوچک یا میان شهرداری‌های ایران و سایر کشورها، به‌منظور شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت استقرار نظام‌های حسابداری مدیریت و ارائه الگوهای مناسب برای بهبود حکمرانی مالی در مدیریت شهری.

منابع

- ✓ Abdo, S., Al-Jubouri, M. I. M., Ali, S. G., & Saeed, Y. J. (2026). The Role of Smart Governance in Mitigating Financial Risks in the Era of Artificial Intelligence: Evidence from Iraqi Banks. *F1000Research*, 15. <https://doi.org/10.12688/f1000research.175117.2>
- ✓ Adow, A., & Pervai, A. (2026). Management accounting practices and project cost control in Saudi construction firms. *Journal of Project Management*. <https://doi.org/10.5267/j.jpm.2026.3.011>
- ✓ Akbar, R., Santoso, A. B., & Choirunnisa, A. (2026). Drivers of change: how performance measurement system reshape government agencies in Indonesia. *Policy Design and Practice*, 9(2), 194-206.
- ✓ Alsaffarini, E., & Awwad, B. (2026). Governance Quality and Fiscal Discipline: Evidence from an Emerging Economy. *Economies*. <https://doi.org/10.3390/economies14030089>

- ✓ Alsughayer, S. (2026). Impact of environmental management accounting adoption on sustainability performance: Mediating role of corporate governance. *Environmental Economics*. [https://doi.org/10.21511/ee.17\(1\).2026.13](https://doi.org/10.21511/ee.17(1).2026.13)
- ✓ Anto, L. O., & Yusran, I. N. (2023). Determinants of the Quality of Financial Reports. *International Journal of Professional Business Review*, 8(3), e01331. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i3.1331>
- ✓ Appiah, D. I., & Beebeejaun, A. (2026). A critical and comparative analysis of fiscal responsibility frameworks across countries: lessons for Mauritius. *International Journal of Law and Management*. <https://doi.org/10.1108/ijlma-03-2025-0099>
- ✓ Ascani, I., Sardini, A., Montemari, M., & Chiucchi, M. S. (2026). Orchestrating the flow of information for decision making: new dynamics between management accountants and operational managers leveraging business intelligence & analytics systems. *Journal of Management Control*. <https://doi.org/10.1007/s00187-026-00413-3>
- ✓ Ayu, C. P., Savitri, J. A., & Fuadah, L. L. (2025). Management Accounting Practices in the Public Sector: Systematic Analysis of Social, Economic and Environmental Impacts. *Dinasti International Journal of Education Management and Social Science*, 7(2), 2058–2068. <https://doi.org/10.38035/dijemss.v7i2.5782>
- ✓ Bawa, S. (2026). Emerging technologies and sustainable governance: exploring efficiency and institutional inertia in China's public sector ecosystem. *Transforming Government: People, Process and Policy*. <https://doi.org/10.1108/tg-10-2025-0337>
- ✓ Belke, M., Gülcemal, T., & Bosna, J. (2026). MULTI-CRITERIA PERFORMANCE ASSESSMENT OF BEVERAGE COMPANIES INTEGRATING FINANCIAL AND ESG INDICATORS: A HYBRID ANALYTICAL FRAMEWORK. *ECONOMICS*, 14. <https://doi.org/10.2478/eoik-2026-0009>
- ✓ Benfante, G., Jorge, S., Mozzoni, I., & Ferretti, M. (2026). Accrual accounting in small public sector entities, for better or for worse? Insights from Portugal and Italy. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/ijpsm-06-2025-0288>
- ✓ Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2020). Public sector financial management and democracy quality: The role of the accounting systems. *Revista de Contabilidad*, 23(2), 238-248.
- ✓ Bolahatoğlu, M. (2024). Belediye Yönetimlerinin Gelir ve Harcama Politikaları Nasıl Olmalıdır?. *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri*, 10(22), 177-193.
- ✓ Chen, X., Gore, A. K., & Potepa, J. (2026). Are disasters extraordinary? Reporting nonrecurring items in the government setting. *Review of Accounting Studies*. <https://doi.org/10.1007/s11142-025-09931-2>
- ✓ Coghill, K., Buchholz, G., & Waheduzzaman, W. (2026). Innovating Fiscal Transparency Through Open Government Partnerships: A Comparative Study of Local Governments in Australia and Germany. *Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.3390/admsci16020106>
- ✓ Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117.
- ✓ Cuadrado-Ballesteros, B., Citro, F., & Bisogno, M. (2020). The role of public-sector accounting in controlling corruption: an assessment of Organisation for Economic Co-operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, 86(4), 729-748.
- ✓ Elezi, S., BOSHKOSKA KLISAROSKI, M., & Midovska Petkoska, M. (2024). Local Finances in Western Balkan Countries: Focus on Own-Source Revenues and Capital Investments. *ECONOMIC VISION International Scientific Journal in Economics, Finance, Business, Marketing, Management and Tourism*, 11(21-22), 109-119.
- ✓ Farvacque-Vitkovic, C. D., & Kopanyi, M. (Eds.). (2014). *Municipal finances: A handbook for local governments*. World Bank Publications.

- ✓ Fauzi, A., & Lee, J. (2026). The use of accrual accounting information in Indonesian public sector: managers' intention and action. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/medar-10-2025-3329>
- ✓ Flinkman, A., Teittinen, H., & Gullkvist, B. M. (2026). The interplay of silence, trust, and formal control in challenging financial accounting outsourcing. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/medar-08-2024-2610>
- ✓ Flinkman, A., Teittinen, H., & Gullkvist, B. M. (2026). The interplay of silence, trust, and formal control in challenging financial accounting outsourcing. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/medar-08-2024-2610>
- ✓ Forson, J., Kutorglo, E. S., Baidoo, V., Ntow, D. A. O., & Gbeglo, F. (2026). Fiscal legacies and public financial management performance in West Africa: a comparative study of Anglophone and Francophone ECOWAS states. *African Journal of Economic and Management Studies*. <https://doi.org/10.1108/ajems-10-2025-0816>
- ✓ Goubier, L., Du Boys, C., & Dony, S. (2026). The emergence of Green Budgeting in public organizations: The challenges of a new environmental performance control system. *International Review of Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1177/00208523251414031>
- ✓ Grossi, G., & Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 272-303.
- ✓ Haryanto, H., Taslim, B., Faisal, F., Juliarto, A., & Meiranto, W. (2026). Governance mechanisms and the effectiveness of school operational fund management: Evidence from public schools in Indonesia. *Knowledge and Performance Management*, 10(2), 103–121. [https://doi.org/10.21511/kpm.10\(2\).2026.07](https://doi.org/10.21511/kpm.10(2).2026.07)
- ✓ Holtz-Eakin, D., Newey, W. K., & Rosen, H. S. (1987). The revenues-expenditures nexus: evidence from local government data.
- ✓ Huang, Y., & Wu, Q. (2026). Smart decision engine for performance optimization in enterprise management. *Scientific Reports*, 16. <https://doi.org/10.1038/s41598-025-32966-z>
- ✓ Iskandar, D., Ujianto, H., & Riyadi, H. S. (2025). The effect of regional financial accounting systems and accountability on financial performance and public transparency mediated by management control activities in local government agencies (SKPD) in Banjarmasin City, South Kalimantan Province. *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 10(46s). <https://www.jisem-journal.com/>
- ✓ Jawad, A., Hidjaz, K., Bima, M. R., & Badaru, B. (2026). The Nature of the Regional Representative Council's Supervisory Function on the Implementation of the Regional Revenue and Expenditure Budget. *Journal of Cultural Analysis and Social Change*. <https://doi.org/10.64753/jcasc.v11i1.3920>
- ✓ Jilani, M. M. A. K., Tasnim, S., Rahman, M. N., Asgar, A., & Ahmed, N. (2026). Role of ethics, meritocracy, and professionalism in public sector reforms: A Q methodology study.. *PloS one*, 21 2, e0342981. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0342981>
- ✓ Jumaah, T. M., Ridha, D. A. A., Abdulridha, I. A., & ALjumaili, H. N. (2026). Integrating AI and Management Accounting to Improve the Quality of Financial Reporting and Enhance Trust in Iraqi Banks. *F1000Research*. <https://doi.org/10.12688/f1000research.175291.1>
- ✓ Kopanska, A. (2023). Impact of the ageing of populations on local government revenues and expenditures. *Wiadomości Statystyczne*, 68(03).
- ✓ Kuntari, Y., Chariri, A., & Prabowo, T. J. W. (2019). Capital expenditure of local governments. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(1), 1-13.
- ✓ Kurnia, D. (2025). The Influence of Management Accounting on Local Government Performance and the Implementation of the Nawacita Program: A Semantic Literature

- Review. *International Journal Business, Management and Innovation Review*, 2(1), 140-157.
- ✓ Latif, S., Alam, M. Z., Aziz, M. A., & Saif, F. (2026). The role of dark triad leadership in manipulative accounting, accountability mechanism and economic inequality reinforcement: a theoretical approach. *International Journal of Ethics and Systems*. <https://doi.org/10.1108/ijoes-04-2025-0173>
 - ✓ Lofton, M. L., & Guzmán, J. M. P. (2026). The Bumps in the Road Toward Social Equity Budgeting: The Administrative Pitfalls When Implementing Participatory Budgeting. *Public Administration*. <https://doi.org/10.1111/padm.70040>
 - ✓ Mbedzi, E., & Gondo, T. (2010). Fiscal management in Dangila municipality, Ethiopia. Performance and policy implications. *Theoretical and Empirical Researches in Urban Management*, 5(5 (14), 95-119.
 - ✓ Monteduro, F., Cervi, S., & Di Carlo, E. (2026). Does municipal ownership ensure accounting quality? The role of corruption in accounting manipulation. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/ijpsm-07-2025-0337>
 - ✓ Monteduro, F., Cervi, S., & Di Carlo, E. (2026). Does municipal ownership ensure accounting quality? The role of corruption in accounting manipulation. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/ijpsm-07-2025-0337>
 - ✓ Ndiaye, S. N., Harouna, Z.-Y. D., Badji, A. S., & Sène, B. (2026). Governance and Fiscal Sustainability: Evidence from Developed and Emerging Economies. *International Journal of Financial Studies*. <https://doi.org/10.3390/ijfs14030070>
 - ✓ Padovani, E., & Iacuzzi, S. (2021). Real-time crisis management: Testing the role of accounting in local governments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106854.
 - ✓ Parker, L. D., & Favotto, A. (2026). Penetrating the political in public sector accounting and audit: Addressing public, managerial, and political accountability. *Financial Accountability & Management*, 42(1), 49-61.
 - ✓ Paudel, N. P. (2025). Pattern Of Municipal Expenditure And Budgeting With Reference To Nepalese Municipalities. *Journal of Contemporary Review*, 3(3), 8-21.
 - ✓ Pendlebury, M. W. (1994). Management accounting in local government. *Financial Accountability & Management*, 10(2), 117-130.
 - ✓ Pham, Q. H., & Vu, K. P. (2025). Management accounting control system and risk governance in public sector organizational resilience enhancement. *Cogent Social Sciences*, 11(1), 2444473.
 - ✓ Priono, H., Yuhertiana, I., Sundari, S., & Puspitasari, D. S. (2019). Role of financial management in the improvement of local government performance. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 7(1), 77-86.
 - ✓ Pujiningsih, S., Suryani, A., Larasati, I. P., & Yusuf, S. N. S. (2026). The ideological role of accounting in hegemonic projects: unpacking the drama of NGO corruption scandals. *International Journal of Ethics and Systems*. <https://doi.org/10.1108/ijoes-11-2025-0644>
 - ✓ Purnama, Z. A., & Fuadah, L. L. (2025). Management Accounting Practices in The Public Sector: A Systematic Literature Review on Positive Outcomes and Negative Outcomes. *Jurnal Manajemen Perbankan Keuangan Nitro*, 1(3), 01-13.
 - ✓ Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G. (2011). Environmental management accounting in local government: A case of waste management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 93-128.
 - ✓ Rençber, Ö. F., Zorkirişçi, E., Aksoy, A., & Çelik, Z. (2026). Evaluation of Governance, Environmental, Socioeconomic, and Financial Dimensions Through an Integrated Multicriteria Decision- Making Approach. *Business Strategy and the Environment*. <https://doi.org/10.1002/bse.71017>

- ✓ Rudolph, M. L., & Aliamutu, K. (2026). The Impact of Government Transparency and Accountability on Community Trust: Evidence from Local municipalities in KwaZulu Natal, South Africa. *F1000Research*. <https://doi.org/10.12688/f1000research.170338.1>
- ✓ Sardi, A., & Modarelli, G. (2026). Integrating artificial intelligence into performance measurement and management: a systematic literature review. *International Journal of Productivity and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/ijppm-05-2025-0362>
- ✓ Shaikh, M. F., Iqbal, M., & Piaggio, D. (2026). An ethical proof-of-authority blockchain framework for anti-corruption in public grant disbursement and fundraising: a multi-level governance and threat-modelled approach. *Frontiers in Blockchain*. <https://doi.org/10.3389/fbloc.2026.1834705>
- ✓ Shu, Y., Li, Z., & Xie, R. (2026). Policy frameworks for promoting public hospital development in major economies: implications for China. *Frontiers in Public Health*, 14. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2026.1774539>
- ✓ Song, M. (2026). Management Impact on Performance in Public, Nonprofit, and For-Profit Organizations: Evidence from U.S. Nursing Homes. *The American Review of Public Administration*, 56, 254 - 273. <https://doi.org/10.1177/02750740251410190>
- ✓ Sreenu, N. (2026). Green financial accounting in India's mining sector: a path to sustainable development. *Journal of Applied Accounting Research*. <https://doi.org/10.1108/jaar-02-2025-0095>
- ✓ Tasrim, S. A., Judijanto, L., & Indrawan, R. (2025). Integrating Sustainability Accounting into Sustainable Financial Decision-Making to Enhance Corporate Value. *Journal of Hunan University Natural Sciences*, 52.(۱۲)
- ✓ Tóth, B., & Hegedűs, S. (2024). Államháztartás a helyi vezetés szolgálatában–A számvitel hozzájárulása az önkormányzati gazdálkodáshoz [Public accounting at the service of local governance How accounting contributes to local government management]. *Vezetéstudomány*, 55(Klsz), 67-80.
- ✓ Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801.
- ✓ Van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62.
- ✓ Vignieri, V., & Santoni, R. (2026). Open innovation in the public sector: managing knowledge assets for public value creation through dynamic performance management. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/ijpsm-03-2025-0103>
- ✓ Vu, T.-V., Dang, T. T. G., Dang, T.-N., & Vu, T. T. H. (2026). ESG-Integrated Accounting Information Systems and Green Decision-Making Effectiveness: The Moderating Role of Top Management Commitment. *Indian Journal of Information Sources and Services*. <https://doi.org/10.51983/ijiss-2026.16.2.12>
- ✓ Zhuge, A., Chen, C., Wang, W., & Zhang, P. (2026). Do Performance Budgeting Reforms Reduce Corruption? Evidence From a Quasi- Experimental Study. *Public Administration Review*. <https://doi.org/10.1111/puar.70134>
- ✓ Zhuge, A., Chen, C., Wang, W., & Zhang, P. (2026). Do Performance Budgeting Reforms Reduce Corruption? Evidence From a Quasi- Experimental Study. *Public Administration Review*. <https://doi.org/10.1111/puar.70134>
- ✓ Zorio- Grima, A., & Hancu- Budui, A. (2026). Integrated Reporting in the Public Sector: Theoretical Foundations and Determinants of Quality. *Business Strategy and the Environment*. <https://doi.org/10.1002/bse.70542>

- ✓ Zvaita, G., & Shava, E. (2026). Implementation of digital governance to enhance oversight in local municipalities. *Frontiers in Sustainable Cities*.
<https://doi.org/10.3389/frsc.2026.1713754>.