



Identifying and Prioritizing Purposes and Information Needs of Users of Financial Reports of Regional Electricity Companies in Iran

Jafar Babajani^{*1}, Mohammad Javad Salimi², Mohammad Taghi Taghavifard³, Ehsan Mohebi⁴

1. Professor, Department of Accounting, Allame Tabatabaee University, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Allame Tabatabaee University, Tehran, Iran.

3. Professor, Department of Industrial Management, Allame Tabatabaee University, Tehran, Iran.

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Allame Tabatabaee University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Jafar Babajani

Email: jafar.babajani@gmail.com

How to Cite:

Babajani, J.; Salimi, M.J.; Taghavifard, M.T.; Mohebi, E. (2023). Identifying and Prioritizing Purposes and Information Needs of Users of Financial Reports of Regional Electricity Companies in Iran, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 10 (19), 93-110.

ABSTRACT

Subject and Purpose of the Article: Regional electricity companies are organizations that pursue both social goals and financial goals in order to fulfill the assigned missions, so fulfilling and evaluating the responsibility of accountability due to their dual goals is of fundamental importance. In this research, the weaknesses and inadequacies of the financial statements have been studied by examining the information needs of the users of the financial reports of these companies.

Research Method: The data has been collected after library study and exploratory search in the theoretical foundations and financial and auditing laws and regulations of these companies and using questionnaires and has been analyzed using appropriate statistical.

Research Findings: The evidence from the analysis of the views of the respondents shows that the information provided in the financial statements is not sufficient for the purpose of fulfilling and evaluating the responsibility of accountability, which is a priority, and there is a significant gap between the current situation and the desired situation. The findings indicate that in addition to financial information regarding the organization as a whole, users also need information regarding the financial status and financial and budget performance of each organization's goals.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the findings of the research, the users use the financial statements of regional electricity companies with the aim of evaluating the responsibility of accountability, it is necessary to design and implement a suitable reporting model to improve accountability.

Keywords: Reporting Objectives, Regional Electricity Companies, Financial Reporting, Users Information Needs.

JEL Classification: M41, G18.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

شناسایی و اولویت‌بندی اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران

جعفر باباجانی^{۱*}، محمدجواد سلیمی^۲، محمد تقی تقوی فرد^۳، احسان محبی^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: شرکت‌های برق منطقه‌ای سازمان‌هایی هستند که هردوی اهداف اجتماعی و اهداف مالی را جهت انجام مأموریت‌های محول شده دنبال می‌کنند، بنابراین ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به واسطه اهداف دوگانه‌ای که دارند، از اهمیتی اساسی برخوردار است. در پژوهش حاضر با بررسی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی این شرکت‌ها، ضعف‌ها و نارسایی‌های صورت‌های مالی در این بخش مورد مطالعه قرار گرفته است.

روش پژوهش: داده‌های مورد نیاز پس از مطالعه کتابخانه‌ای و جستجوی اکتشافی در مبانی نظری و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حاکم بر روابط این اشخاص و با استفاده از پرسشنامه، جمع‌آوری و با بهره‌گیری از آزمون‌های مناسب آماری، تجزیه و تحلیل شده است.

یافته‌های پژوهش: شواهد حاصل از تجزیه و تحلیل دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان نشان می‌دهد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی که در جهت هدف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی که از اولویت برخوردار است، کافی نیست و بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب فاصله چشمگیری وجود دارد. یافته‌ها بیانگر آن است که استفاده‌کنندگان علاوه بر اطلاعات مالی در رابطه با کلیت سازمان، به اطلاعاتی در خصوص وضعیت مالی، عملکرد مالی و بودجه هر یک اهداف سازمان که به موجب قوانین و مقررات مشخص شده نیز نیاز دارند. **نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** با توجه به یافته‌های پژوهش که استفاده‌کنندگان با هدف ارزیابی مسئولیت پاسخگویی صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای را مورد استفاده قرار می‌دهند، طراحی و پیاده‌سازی مدل گزارشگری مناسب برای بهبود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ضروری است.

واژه‌های کلیدی: اهداف گزارشگری، شرکت‌های برق منطقه‌ای، گزارشگری مالی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان.
طبقه بندی موضوعی: G18، M41.

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (J_salimi@yahoo.com).
۳. استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (dr.taghavifard@gmail.com).
۴. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (ehsanmohebi62@gmail.com).

نویسنده مسئول:
جعفر باباجانی
رایانامه:

jafar.babajani@gmail.com

استناد به مقاله:

باباجانی، جعفر؛ سلیمی، محمدجواد؛ تقوی فرد، محمد تقی؛ محبی، احسان، (۱۴۰۲)، شناسایی و اولویت‌بندی اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۱۰ (۱۹)، ۹۴-۱۱۰.

مقدمه

و ... مطالعاتی صورت گرفته لیکن در خصوص شرکت‌های برق منطقه‌ای که فعالیت آنها به واسطه دارا بودن اهداف مالی و اجتماعی، متفاوت است تاکنون پژوهشی صورت نپذیرفته و این موضوع وجه تمایز این پژوهش با پژوهش‌های قبلی است.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری پژوهش

سازمان‌های دولتی به فعالیت‌های حاکمیتی، فعالیت‌های بازرگانی و یا هر دو اشتغال دارند ولی در بسیاری از مواقع با انگیزه کسب سود به فعالیت‌های بازرگانی نمی‌پردازند. با اینکه فعالیت‌های سازمان‌های تامین‌کننده کالا و خدماتی مانند آب و برق شهروندان و صنایع به شیوه‌ای بازرگانی اداره می‌شود، اما به عنوان یک منبع کسب سود برای دولت شمرده نمی‌شود. اشخاصی که تامین اینگونه خدمات را به عهده دارند مانند شرکت‌های انتفاعی بخش خصوصی به فعالیت‌های بازرگانی اشتغال دارند، متحمل ریسک می‌شوند، از طریق استقراض منابعی را بدست می‌آورند و گاهی در بازار با سایر موسسه‌های انتفاعی به رقابت می‌پردازند ولی برخلاف آنها، بیشتر از حمایت‌های مالی و غیرمالی دولت و سایر نهادها برخوردار هستند (کانلی و کیلی^۳، ۲۰۱۱). تفاوت دیگر به نوع اهداف این اشخاص مربوط می‌شود (کاستا و اندریوس^۴، ۲۰۲۰). شرکت‌های دولتی این حوزه از جمله شرکت‌های برق منطقه‌ای سازمان‌هایی هستند که هم اهداف اجتماعی و هم اهداف مالی را دنبال می‌کنند، در صورتی که هدف اصلی در شرکت‌های انتفاعی بخش خصوصی کسب سود و حداکثرسازی ثروت سهامداران است. با اینکه تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در اهداف و محتوای منابع متنوع این اشخاص وجود دارد، ولی گزارشگری مالی آنها تابع استانداردهای حسابداری بخش خصوصی است. این در حالی است که وجود تفاوت‌های ماهوی بین منابع مختلف ایجاد می‌کند که عملیات حسابداری مربوط به آنها به صورت جداگانه نگهداری شده و وضعیت و عملکرد مالی هر یک از منابع به تفکیک گزارش شود، زیرا بین ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی و بخش خصوصی، تفاوت‌های با اهمیتی وجود دارد. در واقع، وجود معیارهای ارزیابی اثربخشی و میزان دستیابی به اهداف اجتماعی در سازمان‌های اجتماعی از اهمیت زیادی برخوردار است (کاستا و اندریوس، ۲۰۲۰). هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی).

با توجه به قوانین بودجه سنواری کشور، بخش عمده‌ای از بودجه سال‌های گذشته به شرکت‌های دولتی از جمله شرکت‌های برق منطقه‌ای اختصاص داده شده است. فعالیت این اشخاص در بخش انرژی و صنعت برق است که دارای نقشی کلیدی در توسعه اجتماعی و اقتصادی و نیز بهبود کیفیت زندگی افراد جامعه می‌باشد. منابع مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور از محل‌های گوناگونی تامین می‌شود و لازم است در اهداف معین و بر اساس قوانین و مقررات مختلف، مصرف شود. ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات در رابطه با سازمان‌هایی که هم اهداف اجتماعی و هم اهداف مالی را برای انجام ماموریت‌شان دنبال می‌کنند از اهمیتی اساسی برخوردار است (باراکت^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، به واسطه اهداف دوگانه‌ی شرکت‌های برق منطقه‌ای، ارائه گزارش‌های شفاف و قابل اتکا در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف منابع در حوزه‌های مختلف ضروری است. با این حال، صورت‌های مالی موجود در این حوزه تحت چابوب مفهومی منطبق بر سودمندی تصمیم ارائه شده که اطلاعات حاوی آن، تصویر مناسبی از چگونگی تحصیل و مصرف منابع جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی فراهم نمی‌آورد (مک و ریان^۲، ۲۰۰۶). ضرورت اصلی انجام پژوهش حاضر از آنجا ناشی می‌شود که ممکن است شرکت‌های دولتی فعال در صنعت برق، در غیاب ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، اولویت بالاتری برای فعالیت‌های بازرگانی در نظر گیرند که در نتیجه آن، تحقق اهداف اجتماعی تعیین شده در قوانین و مقررات با مشکل روبرو شود.

این مطالعه در یک حوزه کاربردی گزارشگری مالی به دنبال شناسایی ویژگی‌های محیط فعالیت، ساختار تامین منابع، هدف تشکیل، استفاده‌کنندگان اطلاعات و ... شرکت‌های برق منطقه‌ای است که حسابداری و گزارشگری مالی در این حوزه را تحت تأثیر قرار می‌دهند. در پژوهش حاضر این پرسش مدنظر قرار می‌گیرد که آیا شرکت‌های برق منطقه‌ای از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مورد استفاده از بودجه عمومی برخوردار هستند یا خیر. در نهایت، سعی می‌شود با بررسی ادبیات موجود و سایر روش‌ها به بررسی ضعف‌ها و نارسایی‌های صورت‌های مالی این اشخاص پرداخته و در نهایت پاسخ مناسبی بر یافته‌ها ارائه شود.

لازم به بیان است در خصوص شناسایی اهداف و نیازهای اطلاعاتی در بخش عمومی کشورمان مانند شهرداری‌ها و دانشگاه‌ها

فروش انشعاب، مبالغ بااهمیتی محسوب می‌شوند که در ادامه به تفصیل مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند.

یکی از مهمترین منابع مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای، منابعی است که بر اساس ماده ۶۱ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت به آنها اختصاص می‌یابد. به موجب ماده ۶۱ قانون مزبور، شرکت‌های برق منطقه‌ای مکلفند مبالغ تعیین شده در بودجه سالانه خود را به شرکت مادر تخصصی مدیریت تولید، انتقال و توزیع نیروی برق ایران (توانیر) برای توسعه نیروگاه‌های حرارتی و شبکه انتقال برق کشور پرداخت کنند. مبالغ یادشده توسط شرکت توانیر دریافت شده و با توجه به سرمایه‌گذاری مورد نیاز برای توسعه نیروگاه‌های حرارتی و شبکه انتقال برق، در اختیار شرکت‌های برق منطقه‌ای قرار می‌گیرد. ارائه گزارش‌های شفاف توسط شرکت‌های برق منطقه‌ای در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف منابع و وضعیت مالی آن، در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سودمند خواهد بود.

منبع مالی دوم به منابع عمومی اختصاص داده شده بابت طرح‌های عمرانی انتفاعی و غیرانتفاعی مربوط می‌شود. با توجه به ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه، وجوهی که از محل اعتبارات عمرانی برای اجرای طرح‌های عمرانی انتفاعی به دستگاه‌های اجرایی مربوط پرداخت می‌شود به صورت وام خواهد بود. مبالغ تخصیص داده شده طبق موافقت‌نامه مبادله شده با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به مصرف می‌رسد. افزون بر آن هر ساله منابعی بر مبنای قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و قانون مدیریت بحران کشور، به منظور اجرای طرح‌های عمرانی غیرانتفاعی به شرکت‌های برق منطقه‌ای اختصاص می‌یابد. بر اساس ماده ۱۰ قانون یادشده، به دولت اجازه داده می‌شود برای پیش‌آگاهی‌ها، پیشگیری، امدادسانی، بازسازی و نوسازی مناطق آسیب دیده از حوادث غیرمترقبه از جمله سیل، زلزله، سرمازدگی، تگرگ، طوفان، پیشروی آب دریا، آفت‌های فراگیر محصولات کشاورزی و اپیدمی دامی، اعتبار مورد نیاز را در لوایح بودجه سالانه منظور کند. بر اساس ماده ۱۶ قانون مدیریت بحران کشور، سازمان برنامه و بودجه مکلف است به منظور انجام اقدامات مربوط به پیشگیری و کاهش خطر و آمادگی در برابر بحران، ذیل امور اقتصادی در بودجه سنواتی، فصلی تحت عنوان مدیریت بحران کشور ایجاد و اعتبارات منظور شده در فصول و برنامه‌های فعلی را در این فصل تجمیع کند.

به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران مدل‌های گزارشگری بر مبنای چارچوب سودمندی تصمیم، مدلی مبتنی بر بازار است، با این فرض که اتخاذ تصمیم‌های منطقی با تسهیل در دسترس بودن اطلاعات مناسب، تخصیص کارای منابع را به همراه خواهد داشت (کوی، فیشر و گوردون^۱، ۲۰۰۱). هدف صورت‌های مالی در بخش خصوصی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری^۲ آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند (مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران). این در حالی است که مسئولیت پاسخگویی از جنبه نظریه حسابداری یا مباشرت مدیریت، تنها استفاده بهینه از منابع، در دسترس است (کیلکولن، هانکوک و ایزان^۳، ۲۰۰۷). به نظر می‌رسد مفهوم مسئولیت پاسخگویی در حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای با در نظر گرفتن حسابداری یا مباشرت مدیریت که در استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مدنظر است، به صورت کامل ایفا نشود. سیستم‌های حسابداری مرسوم در بخش خصوصی نمی‌تواند سودمندی زیادی در تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بخش عمومی به همراه داشته باشد. بارتون^۴ (۲۰۰۵) اعتقاد دارد آموزه‌ها و کاربردهای بسیاری می‌توان در حسابداری و گزارشگری مالی بخش خصوصی یافت که برای استفاده در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مناسب باشد. با این حال، روش‌ها و الگوهای بخش خصوصی را نایستی بدون بررسی وضعیت و محیط عملیات بخش عمومی و منظور کردن اصلاحات و تعدیلات مناسب، به بخش عمومی تحمیل کرد.

منابع مالی متنوع در شرکت‌های برق منطقه‌ای

منابع مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور از محل‌های گوناگونی تامین می‌شود که ارائه گزارش‌های شفاف و قابل اتکا در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف آن، ضروری به نظر می‌رسد. افزون بر منابع حاصل از فروش برق و خدمات انتقال که منبع اصلی فعالیت این اشخاص است، منابع دیگری مانند منابع حاصل از ماده ۶۱ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، منابع حاصل از طرح‌های عمرانی انتفاعی و غیرانتفاعی، وجوه تحت عنوان عوارض برق مشترکین فوق توزیع^۵ و منابع حاصل از

۵. مشترکین صنعتی که انشعاب برق آنها به طور مستقیم از خطوط و پست‌هایی با ولتاژهای ۶۳، ۶۶ و ۱۳۲ کیلوولت تامین می‌شود، مشترکین فوق توزیع نامیده می‌شوند.

1. Coy, Fisher and Gordon
2. stewardship
3. Kilcullen, Hancock and Izan
4. Barton

مطلق بر رهبری سیاسی را دارا هستند و از مقامات انتظار دارند از قدرت واگذار شده به صورت منطقی و کارا استفاده کنند. مسئولیت پاسخگویی به عنوان یک نیروی محرک باعث می‌شود که مقامات و بازیگران کلیدی در ارائه کالا و خدمات بخش عمومی در مقابل عملکردشان مسئولیت‌پذیر باشند (پائول^۲، ۱۹۹۲). از دیدگاه نظری، ذینفعان از این حق برخوردار هستند که سازمان را ملزم به پاسخگویی کنند و این الزام، انتظاراتی را راجع به عملیات و نتایج سازمان به وجود می‌آورد. این انتظارات تحت تاثیر رابطه بین مدیریت و ذینفعان گوناگون سازمان است (لاگلین^۳، ۱۹۹۰) و هر گروه از ذینفعان ممکن است انتظارات و نگرانی‌های متفاوتی داشته باشند. از آنجایی که انتظارات در موسسه‌های اجتماعی (همانند شرکت‌های برق منطقه‌ای) بر دو موضوع عملکرد اجتماعی و عملکرد مالی سازمان متمرکز می‌شود، موفقیت موسسه اجتماعی به این بستگی دارد که مدیریت انتظارات ذینفعان گوناگون در مورد اهداف دوگانه را متعادل سازد (بردفورد، لوک و فارنکس^۴، ۲۰۱۸). به عبارت دیگر، در برخی سازمان‌ها دو ردیف نهایی (آخرین قلم مضاعف^۵) وجود دارد که آنها را با چالشی دوگانه روبرو می‌سازد: از یک سو لازم است از جنبه مالی فعالیت پایدار داشته باشند و از سوی دیگر در جهت مأموریت سازمانی و اهداف اجتماعی گام بردارند (دارت، کلاو و آرمسترانگ^۶، ۲۰۱۰).

در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی، در موارد بسیاری، به موضوع مسئولیت پاسخگویی پرداخته شده است. مسئولیت پاسخگویی در نظریه‌های مختلف مانند نظریه نمایندگی، نظریه مباشرت، نظریه مشروعیت و نظریه ذینفعان، به شیوه‌های متفاوتی تشریح شده است که در ادامه ارائه می‌شود.

نوع رسمی مسئولیت پاسخگویی چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی بر مبنای رابطه نمایندگی تشریح می‌شود که در آن نمایندگان در قبال دریافت منابع از کارفرمایان، ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی هستند (مولگان^۷، ۲۰۰۰). در این نظریه، سهامداران گروه اصلی ذینفع در نظر گرفته می‌شوند که حفاظت و افزایش ثروت آنان، مساله و نگرانی اصلی است (برینان و سالومون^۸، ۲۰۰۸). مسائل نمایندگی که در رابطه نمایندگی بین مالک و مدیر مطرح می‌شود را می‌توان به بخش عمومی تعمیم داد، البته با این تفاوت که در بخش عمومی به جای رابطه مالک و مدیر، رابطه شهروندان و مقامات تشریح می‌شود. از آنجایی که منابع در بخش عمومی از طرف شهروندان

وجوه تحت عنوان عوارض برق مشترکین فوق توزیع موضوع قوانین بودجه سال‌های مختلف که پس از صدور صورت‌حساب فروش برق به مشترکین فوق توزیع، دریافت می‌شود سومین منبعی است که طبق موافقت‌نامه‌های مبادله شده در پروژه‌های مربوط مصرف می‌شود. بر اساس ماده ۵ قانون حمایت از صنعت برق کشور، دولت موظف است برای تامین بخشی از منابع لازم برای اجرای طرح‌های توسعه و نگهداری شبکه‌های برق روستایی و تولید برق تجدیدپذیر و پاک، عوارض مصرف هر کیلووات ساعت برق را در بودجه سالانه پیش بینی کند. وجوه حاصل شده به حساب شرکت توانیر نزد خزانه داری کل کشور واریز و صددرصد آن تنها بابت کمک به اجرای طرح‌های یادشده هزینه می‌شود.

منابع حاصل از فروش انشعاب، چهارمین منبعی است که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف منابع حاصل از آن ضرورت دارد. یکی از مهمترین فعالیت‌های شرکت‌های برق منطقه‌ای فروش انشعاب برق به مشترکین فوق توزیع می‌باشد. مطابق آیین‌نامه تکمیلی تعرفه‌های برق که به استناد مواد هفت و نه قانون سازمان برق ایران توسط وزیر نیرو ابلاغ شده و هر سال با ابلاغ الحاقیه‌هایی به روز می‌شود، هر متقاضی انشعاب جدید برق یا افزایش انشعاب قبلی، ابتدا بایستی تقاضای برق خود را به شرکت برق منطقه‌ای ارائه دهد تا با بررسی وضعیت شبکه برق نحوه واگذاری انشعاب برق و هزینه‌های مربوط به ایشان اعلام شود. مبالغ دریافتی از متقاضی انشعاب به عنوان مشارکت در نیروورسانی، پس از ایجاد تأسیسات به حساب حقوق عمومی منظور می‌شود.

مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی یکی از پیش فرض‌های اساسی مردم‌سالاری است و افزون بر تسهیل برقراری حاکمیت مطلوب، بهبود مدیریت سازمان‌ها و نهادها را به دنبال دارد (رویا و گارسیز^۱، ۲۰۱۹). حکومت‌های مردم‌سالار نیازمند ایفای مسئولیت پاسخگویی هستند تا به صورتی عمل کنند که مورد تایید جامعه باشند. در واقع، مسئولیت پاسخگویی مبنایی را فراهم می‌کند که بین نهادهای بخش عمومی و جامعه اعتماد ایجاد شود. این واژه مترادفی برای واژه حکمرانی مطلوب فرض شده و به عنوان چتری برای سایر مفاهیم مانند شفافیت، مسئولیت، یکپارچگی و ... در نظر گرفته می‌شود (کوی، فیشر و گوردون، ۲۰۰۱). در بسیاری از این جوامع، شهروندان قدرت

5. double bottom line
6. Dart, Clow and Armstrong
7. Mulgan
8. Brennan and Solomon

1. Roya, Garciz-Lacalle
2. Paul
3. Laughlin
4. Bradford, Luke and Farneux

لویز^۴، ۲۰۰۳). بر اساس این نظریه، مباشر در جهت منافع اجتماع رفتار خواهد کرد، رفتاری که حمایت از منافع مالک و سازمان از اهمیت اساسی برخوردار است (دیویس، اسکورمن و دونالدسون^۵، ۱۹۹۷). افزون بر این، این فرض در کانون توجه قرار گرفته که رابطه کارفرما و مباشر بر مبنای انتخاب است و هر دو بخش انتخاب کرده‌اند مباشر منافع کارفرما را در نظر گیرند.

همانطور که ملاحظه می‌شود، مباشرت یا حسابداری مدیریت در بخش خصوصی که مدیریت آزادی عمل دارد و کارایی و اثربخشی بکارگیری منابع در اولویت است، کاربرد دارد. مفهوم مسئولیت پاسخگویی در حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای با در نظر گرفتن حسابداری یا مباشرت مدیریت که در استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مدنظر است، به صورت کامل ایفا نمی‌شود. لازم به توضیح است که مسئولیت پاسخگویی از جنبه نظریه حسابداری یا مباشرت مدیریت، تنها استفاده بهینه از منابع در دسترس است (کیلکولن، هانکوک و ایزان، ۲۰۰۷). در بیانیه مفهومی شماره ۸ حسابداری مالی (SFAC8)، مفهوم مباشرت یا حسابداری مدیریت توصیف شده است. در این بیانیه، هدف گزارشگری مالی از نظر مباشرت مدیریت این است که استفاده‌کنندگان اطمینان حاصل کنند که آیا مدیریت، منابع فراهم شده به صورت اثربخش و کارا بکار گرفته یا خیر. این درحالی است که هدف اصلی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در شرکت‌های برق منطقه‌ای، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات در رابطه با تحصیل و مصرف قانونی منابع است.

نظریه مشروعیت و نظریه ذینفعان^۶ هر دو از یک نظریه بزرگتری به نام نظریه اقتصاد سیاسی^۷ منتج شده‌اند (گری، بینگتون و کالیسن^۸، ۲۰۰۶ به نقل از دیگان^۹، ۲۰۰۲). این دو نظریه در سال‌های اخیر در بحث مسئولیت پاسخگویی مورد توجه قرار گرفته و توانسته‌اند در جنبه پاسخگویی ادبیات رفتار سازمانی تاثیرگذار باشند (کامپل، مور و شرایوز^{۱۰}، ۲۰۰۶).

فرض اساسی در نظریه مشروعیت این است که سازمان تلاش می‌کند ارزش‌های سازمانی به مجموعه بزرگتری از ارزش‌های اجتماعی که خود سازمان به آن تعلق دارد، پیوند داشته باشد (گریلینگ، کراکسلر و استوتر^{۱۱}، ۲۰۱۵). ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ابزاری کلیدی در ایجاد و ترمیم مشروعیت سازمان است. در واقع، این مفهوم ابزاری است که که سازمان توسط آن، به دینفعانش اطمینان می‌دهد اقداماتی مشروع

و به طرق مختلف (فروش دارایی‌های زیرزمینی، مالیات، عوارض، استقراض و ...) در اختیار دولت قرار می‌گیرد، رابطه نمایندگی بین مردم و مقامات ایجاد می‌شود. به عبارت دیگر، کارفرما یا شهروندان انجام وظایف مشخصی را به نمایندگان خود یا مقامات واگذار کرده‌اند و نتایج اقدامات آنان را مورد نظارت قرار می‌دهند.

مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، مفهومی گسترده است و به تنهایی شامل بیان ساده مسائلی نیست که ممکن است در رابطه نمایندگی و شکل مرسوم آن مطرح شود. همچنین این مفهوم بسیار فراگیرتر از در نظر گرفتن سازوکارهای کنترلی است (رامزک و دوبنیک^۱، ۱۹۸۷). بیان این نکته ضروری است که این مفهوم، حتی به عنوان هدف اول در تدوین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مورد توجه قرار نگرفته است. چارچوب‌های مفهومی در حسابداری بخش خصوصی بر مبنای مفهوم سودمندی تصمیم تدوین شده است. هدف از ارائه اطلاعات در چارچوب مبتنی بر سودمندی تصمیم این است نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگانی فراهم شود که در تصمیم‌گیری و ارزیابی آنها در رابطه با تخصیص منابع کمیاب، سودمند واقع شود. افزون بر این، ادعا می‌شود اگر گزارش‌های مالی با مقاصد عام هدف مزبور را محقق سازد، سازمان را قادر می‌سازد که مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا کند. کاربرد مدل‌های گزارشگری با مقاصد عام که در بخش خصوصی مورد استفاده قرار می‌گیرد و از چارچوب‌های مبتنی بر سودمندی تصمیم استخراج شده است در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی محیط‌هایی با پیچیدگی بیشتر (مانند بخش عمومی) مناسب نیست. دولت‌ها در همه سطوح (دولت‌های محلی، ایالتی و مرکزی) ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی^۲ هستند، فرآیندی که به صورت شفاف نشان می‌دهد منابع از چه محل‌هایی تامین شده و در چه محل‌هایی مصرف شده‌اند (دیتنهافر^۳، ۲۰۰۹).

در رابطه با مفهوم مسئولیت پاسخگویی، نظریه مباشرت دیدگاه متفاوت و گاهاً کامل‌کننده‌ای نسبت به نظریه نمایندگی ارائه می‌دهد. برخلاف نظریه نمایندگی که بر تضاد منافع و سازوکارهای کنترلی تمرکز دارد، نظریه مباشرت بر همکاری و تشریک مساعی تاکید دارد و برای تشریح روابط، بر فرضی غیر از در نظر گرفتن منافع شخصی، استوار است (ساندراموتی و

7. Political Accounting Theory
8. Gray, Bebbington and Collison
9. Deegan
10. Campbell, Moore and Shrivs
11. Greiling, Traxler and Stötzer

1. Romzek and Dubnick
2. fiscal accountability
3. Dittenhofer
4. Sundaramuthy and Lewis
5. Davis, Schoorman and Donaldson
6. Legitimacy Theory and Stakeholder Theory

آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها بیانگر آن است که به ترتیب اعضای شورای اسلامی شهر، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیل‌گران و وزارت کشور از گزارش‌های مالی شهرداری بیشتر استفاده می‌کنند و نیازمند اطلاعاتی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شهرداری هستند. یافته‌ها نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان بیشتر با هدف ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی فعالیت‌های شهرداری این گزارش‌ها را استفاده می‌کنند.

جامعی، ابراهیمی و رضایی یمین (۱۳۹۵) به بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که بین مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق، رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان، تهیه گزارش‌های مربوط و ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسئولیت پاسخگویی رابطه معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با نقش مهمی که در سازمان‌های دولتی بر عهده دارد، سبب می‌شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

قادرزاده و لطفی (۱۳۹۸) به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که پرداخت‌کنندگان مالیات، نمایندگان مجلس و نهاد ریاست جمهوری از مهمترین ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند که به طور مشترک مورد پذیرش ادبیات حسابداری بخش دولتی، هم در رویکرد دستوری و هم در رویکرد تجربی قرار دارد. همچنین مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شامل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها و اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب است.

بارتون^۶ (۱۹۹۹) در پژوهشی با عنوان «حسابداری بخش عمومی و بخش خصوصی - دوقلوهای ناهمسان^۷» به مطالعه کاربرد و توسعه استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش

انجام داده است (دیگان و آنرمن^۱، ۲۰۱۱). در سازمان‌های اجتماعی فعال در بخش عمومی، از دیدگاه نظریه مشروعیت تأکید بیشتری بر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی وجود دارد زیرا از یک سو کسب مشروعیت از نظر عملکرد مالی مورد توجه است و از سوی دیگر بکارگیری چگونگی عمل‌هایی برای آگاهی دریافت‌کنندگان کالا، خدمات و کمک‌ها مطرح است (نیکلاس^۲، ۲۰۰۹).

مشروعیت سازمان‌های متعلق به بخش عمومی با اهمیت‌تر از آنهایی که نظر می‌رسد که در بخش خصوصی فعالیت دارند زیرا سازمان‌هایی که به بخش عمومی تعلق دارند، بخشی از جامعه هستند و ادامه فعالیت آن‌ها به حمایت و پشتیبانی فراهم‌آوردگان منابع یا شهروندان وابسته است. بنابراین، لازم است این سازمان‌ها از استراتژی‌های ارتباطی مختلفی جهت کسب یا حفظ مشروعیت بهره ببرند (دولینگ و ففر^۳، ۱۹۷۵). در واقع، گروهی که قدرت و اختیار به آنها واگذار شده است به این نتیجه می‌رسند که کسب اعتماد عمومی دایر بر واگذاری قدرت، مستلزم تأمین حق صاحبان قدرت از طریق برقراری ارتباط مستمر به شکل ارائه گزارش و دیگر ابزارهای کارآمد درباره انجام مسئولیت‌های محوله است که لازمه آن شفافیت هر چه بیشتر است (باباجانی، ۱۳۸۸). مدیریت می‌تواند با بکارگیری سازوکارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی به کسب مشروعیت لازم در رابطه با اقدامات خود بپردازد به صورتی که نشان دهد ارزش‌ها و موفقیت‌های سازمان همسو با تقاضا و انتظارات ذینفعان است (گری، بینگتون و کالیسن، ۲۰۰۶). دلیل دیگر در اهمیت مشروعیت سازمانی در این بخش، به نبود معیارهای ارزیابی موفقیت مانند آنچه در مورد سازمان‌های بخش خصوصی وجود دارد (عمدتاً معیارهای مالی و سودآوری)، بر می‌گردد (اندروز^۴، ۲۰۱۴).

در نظریه ذینفعان، بر ارتباط سازمان با گروه‌های متنوعی از ذینفعان در جامعه (نه جامعه به صورت کلی) تأکید می‌شود (فریمن^۵ و همکاران، ۲۰۱۰). ذینفعان در سازمان به جای داشتن سهام، دارای منافع هستند و تعامل بین سازمان و گروه‌های ذینفع موجب می‌شود موفقیت سازمان در دستیابی به اهداف تسهیل شود. از آنجایی که رضایت ذینفعان برای نیل به موفقیت از اهمیت اساسی برخوردار است، لازم است مدیران اجرای رویه‌هایی را در پیش بگیرند که ایشان را راضی باشند (فریمن و همکاران، ۲۰۱۰).

پیشینه تجربی پژوهش

باباجانی و چهارده چریکی (۱۳۹۱) شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی

5. Freeman

6. Barton

7. Non-Identical Twins

1. Deegan and Unerman

2. Nicholls

3. Dowling & Pfeffer

4. Andrews

یافته‌های پژوهش فوستر و برنچاک^۴ (۲۰۰۵) نشان می‌دهد زمانی که سازمان‌های اجتماعی به فعالیت‌های بازرگانی اشتغال دارند، مدیران و کارکنان آنان زمان بیشتری را صرف فعالیت‌های تجاری می‌کنند که این امر باعث می‌شود سازمان از اهداف اصلی و اولیه خود دور شود. افزون بر آن درگیر شدن در فعالیت‌های بازرگانی ممکن است باعث شود که سازمان استفاده از مدیرانی را مورد توجه قرار دهد که توانایی بیشتری در انجام امور تجاری دارند که در نتیجه آن تمرکز سازمان بر مأموریت اصلی کاهش یابد.

ریان و مک^۵ (۲۰۰۶) مناسب بودن مدل‌های فعلی گزارشگری مالی را که مبتنی بر چارچوب مفهومی سودمندی تصمیم است برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی استرالیا مورد مطالعه قرار دادند. ابراز مصاحبه و روش پژوهش کیفی جهت شناسایی استفاده‌کنندگان واقعی گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان مورد استفاده قرار گرفت. یافته‌های پژوهش بیانگر این است صورت‌های مالی با مقاصد عمومی بیشتر برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مورد استفاده قرار می‌گیرد تا تمرکز بر سودمندی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی. پژوهش آنان شواهدی تجربی در انتقاد از نامناسب بودن مدل گزارشگری مورد استفاده در بخش عمومی، ارائه کرد.

یافته‌های پژوهش لوک^۶ (۲۰۱۶) نشان می‌دهد مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌هایی که ساختاری دوگانه^۷ دارند (آنهايي که هم اهداف اجتماعی را دنبال می‌کنند و هم به فعالیت‌های بازرگانی در بخش عمومی مشغول هستند) بسیار گسترده‌تر از مفهوم مباشرت^۸ در استفاده بهینه از منابع سازمان است.

کونالی و کیلی^۹ (۲۰۲۰) به بررسی نحوه عمل‌ها و افشای اطلاعات مالی در سازمان‌های اجتماعی که اهداف مالی و اهداف اجتماعی را دنبال می‌کنند، پرداختند. تمرکز پژوهش آنان بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی در ساختار دوگانه سازمان بود و به دنبال پاسخ به این پرسش بودند که چگونه این سازمان‌ها از یک طرف به فعالیت بازرگانی اشتغال دارند و از طرف دیگر در قبال اهداف اجتماعی و مأموریت خود پاسخگو هستند؟ یافته‌های پژوهش نشان داد که نحوه عمل‌های افشای اطلاعات سازمان‌های یادشده با اهداف اجتماعی که بر مبنای آن تشکیل شده‌اند، ناسازگار است.

عمومی پرداخت. در این پژوهش به چرایی اهمیت تعدیل استانداردهای حسابداری بخش خصوصی برای مناسب ساختن آن با محیط‌های متفاوت و متنوع بخش عمومی پرداخته شد. شواهد پژوهش بیانگر این بود که در توسعه استانداردها، عمده تفاوت‌ها بین دو بخش نادیده گرفته شده و این موضوع منجر به بروز مسائل و مشکلاتی در حسابداری بخش عمومی شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش، لازم است تعدیلات حسابداری بخش خصوصی شامل الزاماتی جهت تأکید بر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی باشد.

یافته‌های پژوهش کارن^۱ (۲۰۰۳) نشان می‌دهد بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش خصوصی در گزارشگری مالی بخش عمومی، باعث خواهد شد ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی کاهش یابد. نتایج پژوهش کلارک^۲ (۲۰۰۲) بیانگر آن است که بکارگیری چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم که در گزارشگری مالی بخش عمومی استفاده می‌شود، ممکن است رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های بخش عمومی را با مشکل روبرو سازد.

بارتون (۲۰۰۵) مناسب بودن بکارگیری استانداردهای حسابداری حرفه‌ای را در بخش عمومی کشور استرالیا مورد بررسی قرار داد. یافته‌های پژوهش بیانگر این است چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مدل‌های تجاری جهت رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بخش عمومی نامناسب است. بدین معنی، رویکردهایی که از نظر کاربرد در بخش عمومی و خصوصی خنثی هستند^۳، موجب نادیده گرفتن نقش‌ها و کارکردهای محیطی‌ای می‌شوند که اشخاص مزبور در آن به فعالیت می‌پردازند. در نتیجه، اطلاعات مورد نیاز برای اهداف کارایی و اثربخشی مصرف منابع، عملکرد مدیریت و ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. شکست در شناسایی نقش‌ها و محیط‌های منحصر به بخش عمومی، مفاهیم و استانداردهای حسابداری را تحت تأثیر قرار داده و کاربرد آن‌ها را نیز نامربوط و نامناسب می‌سازد. در نتیجه شکست یادشده، صورت‌های مالی اطلاعات مربوطی را فراهم نخواهد کرد، عملکرد مالی و وضعیت مالی دولت و دستگاه‌های زیر مجموعه منصفانه ارائه نخواهد شد و در نهایت، در درک و تفسیر اطلاعات مشکلات زیادی ایجاد خواهد شد.

6. Luke
7. hybrid organizations
8. stewardship
9. Connolly & Kelly

1. Karan
2. Clark
3. sector-neutral approach
4. Foster & Bradach
5. Mach & Ryan

ماسروکی^۱ و همکاران (۲۰۲۲) انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در حوزه مسئولیت پاسخگویی سازمان‌های غیرانتفاعی کشور مالزی را مطالعه کردند. در این مطالعه از پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده و داده‌ها به صورت توصیفی تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که لازم است سازمان‌های غیرانتفاعی جهت رفع انتظارات ذینفعان و به ویژه جامعه، اصلاحاتی در نحوه عمل‌های مسئولیت پاسخگویی اعمال کنند، زیرا، نگرش در رابطه با مفهوم مسئولیت پاسخگویی یکسان و ثابت نبوده و تحت تاثیر اهداف سازمان و انتظارات ذینفعان مختلف است. افزون بر این، شناسایی یک زنجیره مسئولیت پاسخگویی صریح و شفاف به منظور توسعه و بهبود نحوه عمل‌های گزارشگری سازمان‌ها ضرورت دارد.

یافته‌های پژوهش کاستا و آندریوس (۲۰۲۰) نشان می‌دهد از آنجایی که سازمان‌های اجتماعی کنترل بیشتری بر فعالیت‌ها، محصولات و خروجی‌های خود دارند، توجه کمتری بر شاخص‌های ارزیابی اثربخشی و اهداف اجتماعی دارند. افزون بر آن، سازمان‌های بیان شده فاقد منابع و متخصصان کافی برای ارزیابی نتایج و اثر بخشی مصرف منابع در راستای مأموریت‌شان هستند. به عبارت دیگر، این سازمان‌ها کنترل بیشتری بر فعالیت‌ها، محصولات و خروجی‌های خود دارند، توجه کمتری بر شاخص‌های ارزیابی اثربخشی و اهداف اجتماعی دارند. در نتیجه نتایج و اثربخشی به گونه‌ای تعریف می‌شوند که بیشترین ارتباط را با معیارها و شاخص‌های ورودی داشته باشند. همچنین در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سازمان‌های غیرانتفاعی، تمرکز کمتری بر معیارهای مبتنی بر نتیجه است زیرا کنترل بیشتری بر خروجی‌ها و فعالیت‌ها وجود دارد.

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های پیشین

نویسنده و سال	هدف	نتایج
باباجانی و چهارده چریکی (۱۳۹۱)	شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها	استفاده‌کنندگان بیشتر با هدف ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی فعالیت‌های شهرداری این گزارش‌ها را استفاده می‌کنند.
جامعی، ابراهیمی و رضایی یمین (۱۳۹۵)	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه	نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با نقش مهمی که در سازمان‌های دولتی بر عهده دارد، سبب می‌شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.
قادرزاده و لطفی (۱۳۹۸)	شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها	پرداخت‌کنندگان مالیات، نمایندگان مجلس و نهاد ریاست جمهوری از مهمترین ذینفعان محسوب می‌شوند. مهم‌ترین نیازها شامل اطلاعات مقایسه درآمد‌های تحقق یافته با درآمد‌های پیش‌بینی شده، ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب است.
بارتون (۱۹۹۹)	مطالعه بکارگیری استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی	در بکارگیری استانداردها، عمده تفاوت‌ها بین دو بخش نادیده گرفته شده و این موضوع منجر به بروز مسائل و مشکلاتی در حسابداری بخش عمومی شده است.
کارن (۲۰۰۳)	بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش خصوصی در بخش عمومی	بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش خصوصی در گزارشگری مالی بخش عمومی، باعث خواهد شد ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی کاهش یابد.
کلارک (۲۰۰۲)	مشکلات بکارگیری چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم در گزارشگری مالی بخش عمومی	بکارگیری چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم که در گزارشگری مالی بخش عمومی ممکن است رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های بخش عمومی را با مشکل مواجه سازد.
بارتون (۲۰۰۵)	سودمندی استانداردهای حسابداری حرفه‌ای در بخش عمومی	صورت‌های مالی اطلاعات مربوطی را فراهم نمی‌کند، عملکرد مالی و وضعیت مالی دولت و دستگاه‌های زیر مجموعه منصفانه ارائه نمی‌شود که در درک و تفسیر اطلاعات مشکلات زیادی ایجاد خواهد شد.
فوستر و برنداج (۲۰۰۵)	اولویت اهداف مدیران در سازمان‌های اجتماعی	درگیر شدن در فعالیت‌های بازرگانی ممکن است باعث شود که سازمان استفاده از مدیرانی را مورد توجه قرار دهد که توانایی بیشتری در انجام امور تجاری دارند که در نتیجه آن تمرکز سازمان بر مأموریت اصلی کاهش یابد.
ریان و مک (۲۰۰۶)	مناسب بودن مدل‌های مبتنی بر چارچوب مفهومی سودمندی تصمیم در گزارشگری بخش عمومی	شواهدی تجربی در تایید نامناسب بودن مدل گزارشگری مورد استفاده در بخش عمومی

نویسنده و سال	هدف	نتایج
لوک (۲۰۱۶)	نوع و میزان مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های اجتماعی	مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌هایی که هم اهداف اجتماعی و هم اهداف بازرگانی را دنبال می‌کنند بسیار گسترده‌تر از مفهوم مباشرت مدیریت در استفاده بهینه از منابع سازمان است.
کونالی و کیلی (۲۰۲۰)	نحوه عمل‌ها و افشای اطلاعات مالی در سازمان‌های اجتماعی	نحوه عمل‌های افشای اطلاعات سازمان‌های مزبور با اهداف اجتماعی که بر مبنای آن تشکیل شده‌اند، ناسازگار است.
کاستا و آندریوس (۲۰۲۰)	نوع و میزان مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های غیرانتفاعی	در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سازمان‌های غیرانتفاعی، تمرکز کمتری بر معیارهای مبتنی بر نتیجه است زیرا کنترل بیشتری بر خروجی‌ها و فعالیت‌ها وجود دارد.
ماسروکی و همکاران (۲۰۲۲)	انتظارات و نیازهای اطلاعاتی در سازمان‌های غیرانتفاعی	انجام اصلاحات و شناسایی یک زنجیره مسئولیت پاسخگویی صریح و شفاف جهت توسعه و بهبود نحوه عمل‌های گزارشگری

پرسش‌های پژوهش

پرسش‌های اصلی و فرعی پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

- ویژگی‌های اطلاعات، اهداف و اولویت‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران چگونه است؟
- ۱-۱ استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی این شرکت‌ها، چه اطلاعاتی نیاز دارند؟
- ۱-۲ اطلاعات قابل استخراج از صورتهای مالی به چه منظوری مورد استفاده قرار می‌گیرد؟
- ۱-۳ اولویت‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به چه صورت است؟
- ۲- قابلیت مدل گزارشگری مالی مورد عمل شرکت‌های برق منطقه‌ای ایران، برای تامین اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی این شرکت‌ها چگونه است؟
- ۱-۲-۱ قابلیت مدل، برای ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر این منابع مالی چگونه است؟
- ۲-۲-۲ قابلیت مدل، برای ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز برای گرفتن تصمیم‌های اقتصادی حاکم بر منابع مالی چگونه است؟

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف توسعه‌ای-کاربردی است و در گروه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، به لحاظ ماهیت داده‌ها (و روش‌های تحلیل) از نوع ترکیبی است و با هر دوی داده‌های کمی و کیفی سروکار دارد. افزون بر این، از نظر معیار زمانی، از نوع مقطعی است چرا که جستجو و کنکاش در یک برهه از زمان صورت می‌گیرد. با توجه

به هدف و روش پژوهش، گردآوری داده‌ها به روش‌های زیر انجام می‌شود:

الف) بررسی متن‌ها: در گام اول به مطالعه ادبیات موضوع پژوهش و مبانی نظری، پژوهشی و تجربی پرداخته می‌شود و عوامل اثرگذار در حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ب) پرسشنامه: جهت شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران، دریافت‌کنندگان گزارش‌های مالی سالانه، شناسایی شده‌اند. در ادامه، ضمن بررسی و مطالعه کتابخانه‌ای و جستجوی اکتشافی در متون تخصصی، مبانی نظری و تحقیقات انجام شده در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها و موسسات بخش عمومی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. همچنین، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حاکم بر روابط شرکت‌های دولتی صنعت برق تحلیل شده است. پرسشنامه‌ای برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای شامل نوع و محتوای اطلاعات و هدف از استخراج اطلاعات، تهیه شده است. برای تجزیه و تحلیل، ابتدا همگونی اطلاعات تجربی و توزیع نرمال با استفاده از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف^۱ (K-S) سنجیده شده و با توجه به نتایج آزمون، از آزمون دو جمله‌ای^۲ استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای شامل گروه‌های زیر هستند:

- امور مجامع و نظارت مالی شرکت مادر تخصصی توانیر؛
- سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی؛
- سازمان امور مالیاتی کشور؛

که در آن k تعداد بخش‌ها، δ_j^2 واریانس نمرات پرسش‌های هر بخش و δ^2 واریانس نمره‌های کل آزمون است. بیشتر سازندگان آزمون و پژوهشگران معتقدند اگر ضریب پایایی برابر 0.9 یا بیشتر بدست آورند، احساس رضایت می‌کنند، اما با مقداری کمتر از 0.7 موافق نیستند (اسماعیلی، ۱۳۹۴). در ارزیابی پایایی از ضریب آلفای کرونباخ^۴ استفاده و محاسبات با بهره‌گیری از نرم افزار تحلیل آماری اسپاس^۵ انجام شده است. در ادامه، تعداد ۳۰ پرسشنامه به عنوان نمونه اولیه در این پژوهش، میان صاحب‌نظران توزیع شد. نتیجه برآورد اولیه ضریب آلفای کرونباخ 0.86 درصد محاسبه و از آنجایی که ضریب آلفای کرونباخ بیش از 0.7 درصد، به معنای قابلیت اتکای پرسشنامه است (آذر و فرجی، ۱۳۸۱)، لذا روایی پرسشنامه آزمون تایید شده است.

آزمون نرمال بودن داده‌های جمع‌آوری شده

در ابتدا لازم است برای انتخاب روش آزمون، از نرمال بودن داده‌های جمع‌آوری شده اطمینان حاصل شود. بدین منظور، در ارزیابی همگونی اطلاعات تجربی و توزیع نرمال از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون مشخص شد معناداری تمامی پرسش‌ها از 5 درصد کمتر است، در نتیجه فرضیه صفر رد شده و ادعای نرمال بودن توزیع پاسخ‌ها پذیرفته نمی‌شود. بنابراین برای بررسی متغیرهای این بخش از پژوهش، از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پژوهش

آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در رابطه با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای (با توجه به تعداد ۱۴۸ مورد نمونه پژوهش) در این بخش ارائه شده است. داده‌های مربوط به سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، محل فعالیت و میزان سابقه در جدول ۲ ارائه شده است:

- دیوان محاسبات کشور؛
- وزارت امور اقتصادی و دارایی؛
- سازمان برنامه و بودجه کشور؛
- مدیریت شرکت برق منطقه‌ای؛
- سایر استفاده‌کنندگان شامل بانک‌ها و ...

به دلیل محدودیت‌های زمانی و مکانی و با در نظر گرفتن هزینه‌های پژوهش، بررسی کل جامعه آماری نه مقدور است و نه به صرفه، پس در شناسایی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، روش نمونه‌گیری در دسترس^۱ بکار برده شده است. افزون بر این، با استفاده از روش‌های آماری، اقدام به تعیین اندازه نمونه مناسب، با توجه به سطح معناداری مورد نظر پژوهش و در نتیجه، تعداد حجم نمونه در حدود ۱۴۸ پاسخ تخمین زده شد.

روایی و پایایی پرسشنامه

پرسشنامه اول که به عنوان ابزار گردآوری داده‌های این بخش از پژوهش استفاده شده است شامل دو بخش پرسش‌های عمومی و تخصصی تشکیل شده است. بخش عمومی شامل ۵ پرسش و بخش تخصصی شامل ۳۴ پرسش بوده و با استفاده از روش طیفی لیکرت هفت درجه طراحی شده است. در ابتدا و به عنوان نخستین گام، روایی یا اعتبار^۲ پرسشنامه از نظر محتوا مورد بررسی اولیه قرار گرفت. سپس، جهت بررسی بیشتر و تعیین تعداد نمونه‌ها، میان استفاده‌کنندگان و صاحب‌نظران، به عنوان نمونه اولیه توزیع شد و در گام بعدی، نظرهای ایشان برای اصلاح پرسشنامه مورد توجه قرار گرفت. در ادامه، با استفاده از اطلاعات به دست آمده از نمونه اولیه، قابلیت اتکای یا پایایی^۳ پرسشنامه ارزیابی شد. برای اندازه‌گیری پایایی پرسشنامه از شاخص ضریب پایایی استفاده شده است. دامنه ضریب پایایی از صفر تا یک است و مقدار آن را استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \delta_j^2}{\delta^2} \right) \quad \text{رابطه ۳}$$

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی در نمونه پژوهش

تعداد	محل فعالیت	تعداد	تحصیلات	تعداد	رشته تحصیلی	تعداد	سابقه کار
۷	امور مجامع و نظارت مالی شرکت توانیر	۳۱	کارشناسی	۱۰۳	حسابداری	۷	کمتر از ۵ سال
۲۷	سازمان حسابرسی	۱۱۱	ارشد	۲۲	مدیریت	۲۳	بین ۵ تا ۱۰ سال

4. Cronbach Alpha
5. Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)

1. Convenience Sampling
2. Validity
3. Reliability

تعداد	محل فعالیت	تعداد	تحصیلات	تعداد	رشته تحصیلی	تعداد	سابقه کار
۴۸	سازمان امور مالیاتی	۲۰	دکتر	۶	اقتصاد	۱۷	بین ۱۰ تا ۲۰ سال
۶۲	دیوان محاسبات	۲۴	-	-	برق	۶	بین ۲۰ تا ۳۰ سال
۸	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲۵	-	-	-	-	بیشتر از ۳۰ سال
-	سازمان برنامه و بودجه	۱۹	-	-	-	-	-
-	مدیریت برق منطقه‌ای	۱۸	-	-	-	-	-
-	سایر استفاده‌کنندگان	۸	-	-	-	-	-
۱۴۸	جمع	۱۴۸	جمع	۱۴۸	جمع	۱۴۸	جمع

شاخص‌ها و معیارهای مرتبط با پرسش‌های پژوهش در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۳. پرسش‌های فرعی و معیارهای پژوهش

۱-۱	استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای، چه اطلاعاتی نیاز دارند؟ (سوال ۱-۱ پژوهش)
۱-۱-۱	محتوای اطلاعات مورد استفاده در صورت‌های مالی اساسی و گزارش مقایسه بودجه و عملکرد که در سوال‌های ذیل ارائه شده، تا چه میزان دارای اهمیت است؟
۱-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص تمامی منابع (منابع نقد، مالی و اقتصادی) تحت کنترل سازمان، حقوق و تعهدات، به صورت کلی در صورت وضعیت مالی
۲-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص کلیه منابع (منابع نقد، مالی و اقتصادی) تحت کنترل سازمان، حقوق و تعهدات به تفکیک منابع مربوط به اهداف مختلف سازمان (منابع حاصل از محل عملیات جاری، ماده ۶۱ قانون الحاق و ...) در صورت وضعیت مالی
۳-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص تمامی درآمدها، سایر منابع تأمین اعتبار، هزینه‌ها و مخارج سازمان (به صورت کلی) در گزارش عملکرد مالی
۴-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص درآمدها، سایر منابع تأمین اعتبار، هزینه‌ها و مخارج با توجه به اهداف قانونی مختلف (به تفکیک اهداف مربوط به عملیات جاری، منابع ماده ۶۱ قانون الحاق و ...) در گزارش عملکرد مالی
۵-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص تمامی دریافت‌ها و پرداخت‌های سازمان (به صورت کلی) در صورت جریان وجوه نقد
۶-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص دریافت‌ها و پرداخت‌ها با توجه به اهداف قانونی مختلف (به تفکیک اهداف مربوط به عملیات جاری، منابع ماده ۶۱ قانون الحاق و ...) در صورت جریان وجوه نقد
۷-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص مقایسه تمامی درآمدها و هزینه‌های واقعی با ارقام بودجه مصوب سازمان در گزارش مقایسه بودجه و عملکرد
۸-۱-۱-۱	اطلاعاتی در خصوص مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با ارقام بودجه مصوب سازمان با توجه به اهداف قانونی مختلف (به تفکیک منابع حاصل از محل عملیات جاری، ماده ۶۱ قانون الحاق و ...) در گزارش مقایسه بودجه و عملکرد
۲-۱-۱	شکل گزارش و نحوه ارائه اطلاعات مورد استفاده که در سوال‌های ذیل ارائه شده، تا چه میزان دارای اهمیت است؟
۱-۲-۱-۱	ارائه جداگانه اطلاعات مربوط به هر هدف قانونی سازمان در متن صورت‌های مالی اساسی (صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد) و گزارش مقایسه بودجه و عملکرد
۲-۲-۱-۱	ارائه کلی اطلاعات مربوط به همه اهداف سازمان در متن صورت‌های مالی اساسی (در یک ستون) و گزارش مقایسه بودجه و عملکرد و نمایش جزئیات مربوط به هر هدف در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی
۲-۱	اطلاعات قابل استخراج از صورت‌های مالی به چه منظوری مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ (سوال ۲-۱ پژوهش)
۱-۲-۱	ارائه اطلاعات در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی (مصرف صحیح منابع در محل‌های قانونی) در رابطه با موارد ذیل، تا چه میزان اهمیت دارد؟
۱-۱-۲-۱	مصرف صحیح منابع حاصل از ماده ۶۱ قانون الحاق، منابع عمومی و ... در محل‌های قانونی تعیین شده
۲-۱-۲-۱	وضعیت مالی منابع مختلف به صورت جداگانه
۳-۱-۲-۱	عدم تجاوز اقلام هزینه از اعتبارات مصوب تخصیص یافته
۴-۱-۲-۱	تحصیل منابع از محل‌های مختلف و مطابق قوانین و مقررات
۵-۱-۲-۱	رعایت قوانین و مقررات در میزان صرفه اقتصادی
۶-۱-۲-۱	کارایی و اثربخشی مصرف منابع
۷-۱-۲-۱	رویه‌های بکار رفته (در تطابق با الزامات قانونی و اخلاقی)
۲-۲-۱	ارائه اطلاعات در اتخاذ تصمیم در رابطه با تخصیص منابع (ارزیابی سودآوری جهت پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی و انجام سرمایه‌گذاری) موارد ذیل، تا چه میزان اهمیت دارد؟
۱-۲-۲-۱	تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع (فراهم آوردن منابع توسط استفاده‌کنندگان)
۲-۲-۲-۱	ارزیابی سودآوری
۳-۱	اولویت‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به چه صورت است؟ (سوال ۳-۱ پژوهش)
۱-۳-۱	استفاده از اطلاعات در زمینه مصرف صحیح منابع در محل‌های قانونی از استفاده از اطلاعات در ارزیابی سودآوری جهت پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی، از اولویت بالاتری برخوردار است؟

۲-۳-۱	استفاده از اطلاعات در ارزیابی سودآوری جهت پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی از استفاده از اطلاعات در زمینه مصرف صحیح منابع در محل‌های قانونی، از اولویت بالاتری برخوردار است؟
۱-۲	قابلیت مدل، برای ارائه اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر این منابع مالی چگونه است؟ (سوال ۲-۱ پژوهش)
۱-۱-۲	محتوای اطلاعاتی، فرمت گزارش و نحوه ارائه اطلاعات مدل گزارشگری فعلی تا چه اندازه در ارزیابی وضعیت مالی منابع حاصل از اهداف مختلف موثر است؟
۲-۱-۲	محتوای اطلاعاتی، فرمت گزارش و نحوه ارائه اطلاعات مدل گزارشگری فعلی تا چه اندازه در اطمینان از عدم تجاوز اقلام هزینه از اعتبارات مصوب موثر است؟
۳-۱-۲	محتوای اطلاعاتی، فرمت گزارش و نحوه ارائه اطلاعات مدل گزارشگری فعلی تا چه اندازه در اطمینان از تحصیل منابع از و یا مصرف منابع در محل‌های قانونی موثر است؟
۴-۱-۲	تا چه اندازه در صورت استفاده از مدل فعلی، ممکن است تغییر غیرقانونی در اولویت‌بندی اهداف اجتماعی اتفاق بیفتد؟
۵-۱-۲	تا چه میزان در صورت نبود سازوکارهای مناسب در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، ممکن است اهداف مالی بر اهداف اجتماعی مقدم شود؟
۲-۲	قابلیت مدل، برای ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی حاکم بر منابع مالی چگونه است؟ (سوال ۲-۲ پژوهش)
۱-۲-۲	محتوای اطلاعاتی نظام حسابداری مورد عمل تا چه میزان در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع موثر است؟
۲-۲-۲	شکل و نحوه ارائه اطلاعات نظام حسابداری مورد عمل تا چه میزان در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع موثر است؟

نتایج آزمون دوجمله‌ای

دو گروه تقسیم می‌شوند، گروهی که پاسخ آنها کمتر و مساوی ۴ است و گروهی که پاسخ آنها بیشتر از ۴ بوده است. در ادامه، به هر یک کدی مانند یک و صفر تخصیص داده شده و گروه اول مخالف و گروه دوم موافق نامیده می‌شوند. همچنین، فرضیه صفر در این آزمون به معنی برابری دو نسبت است و فرضیه مقابل به معنی عدم برابری آن دو. نتایج آزمون دوجمله‌ای در جدول ۴ ارائه شده است:

با توجه به اینکه داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار نبود، از آزمون دوجمله‌ای برای تأیید و یا رد فرضیه‌های پژوهشی استفاده شده است. میانگین فرضی در این آزمون عدد ۴ (معادل گزینه «متوسط» در طیف هفت درجه لیکرت) در نظر گرفته شده و انتخاب گزینه‌های «تقریباً زیاد»، «زیاد» و «خیلی زیاد» به منزله تأیید فرضیه پژوهش است. در واقع، پاسخ‌ها به

جدول ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای

پرسش پژوهش	تعداد	میانگین	نسبت موردانتظار	آماره p	فرضیه صفر	نتیجه‌گیری
۱-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۲۹	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۴۲	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۳-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۳۲	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۴-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۲۹	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۵-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۳۶	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۶-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۴۱	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۷-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۳۲	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۸-۱-۱-۱	۱۴۸	۶/۴۰	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۱-۲-۱-۱	۱۴۸	۶/۵۳	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۲-۱-۱	۱۴۸	۵/۰۸	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۱-۱-۲-۱	۱۴۸	۶/۶۴	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۱-۲-۱	۱۴۸	۶/۴۷	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۳-۱-۲-۱	۱۴۸	۶/۶۴	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۴-۱-۲-۱	۱۴۸	۵/۹۵	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۵-۱-۲-۱	۱۴۸	۴/۶۱	۵۰ درصد	۰/۳۶	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۶-۱-۲-۱	۱۴۸	۴/۵۳	۵۰ درصد	۰/۰۸	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۷-۱-۲-۱	۱۴۸	۴/۱۲	۵۰ درصد	۰/۱۹	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۱-۲-۲-۱	۱۴۸	۲/۲۳	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۲-۲-۱	۱۴۸	۵/۸۷	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۱-۳-۱	۱۴۸	۶/۷۲	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۳-۱	۱۴۸	۲/۰۵	۵۰ درصد	۰/۵۸	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش

پرسش پژوهش	تعداد	میانگین	نسبت موردانتظار	آماره p	فرضیه صفر	نتیجه‌گیری
۱-۱-۲	۱۴۸	۳/۹۳	۵۰ درصد	۰/۸۲	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۱-۲	۱۴۸	۳/۷۸	۵۰ درصد	۰/۸۷	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۳-۱-۲	۱۴۸	۴/۵۹	۵۰ درصد	۰/۲۳	پذیرش	عدم تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۴-۱-۲	۱۴۸	۶/۰۶	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۵-۱-۲	۱۴۸	۶/۱۱	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۱-۲-۲	۱۴۸	۵/۲۷	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش
۲-۲-۲	۱۴۸	۵/۱۴	۵۰ درصد	۰/۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی پژوهش

تصمیم‌های اقتصادی می‌باشد. نتایج آزمون آماری در رابطه با پرسش‌های مربوط به مسئولیت پاسخگویی یکسان نیست و شواهد نشان می‌دهد از نظر مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از اهمیت زیادی برخوردار است (با توجه به میانگین و سطح معناداری ردیف‌های مربوط به پرسش‌های ۱-۱-۲ تا ۱-۲-۲-۱). در واقع، به دلیل وجود منابع مالی متعدد که به اهداف مختلف در شرکت‌های برق منطقه‌ای مربوط است، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در قبال آن اهداف ضروری به نظر می‌رسد. سطح معناداری در خصوص سوال‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات در میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مصرف منابع و رویه‌های بکار رفته از ۵ درصد بیشتر است که نشان می‌دهد استفاده‌کنندگان، صورت‌های مالی را در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مورد توجه قرار نمی‌دهند یا برای آن اهمیت کمتری قائل هستند (ردیف‌های مربوط به پرسش‌های ۱-۲-۱ تا ۵-۱-۲). افزون بر این، مشارکت‌کنندگان اعتقاد دارند صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع نیز استفاده می‌شود (ردیف مربوط به پرسش ۱-۲-۲-۱). بیان این نکته ضروری است از آنجا که بخشی از منابع مورد نیاز صنعت برق از طریق بانک‌ها یا انتشار اوراق مشارکت تامین می‌شود، بایستی نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران که در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سودمند است، منظور شود. همچنین، سطح معناداری آزمون دوجمله‌ای در مورد پرسش مربوط به اهمیت ارزیابی سودآوری، از ۵ درصد کمتر است و با توجه به میانگین پاسخ‌ها که در جدول بالا ارائه شده، استفاده‌کنندگان هدف مزبور را در صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای دنبال می‌کنند. در واقع، به این دلیل که در قانون مالیات‌های مستقیم کشور، شرکت‌های دولتی برخلاف وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مشمول مالیات هستند، لازم است سودآوری آنان توسط سازمان امور مالیاتی ارزیابی شود.

پرسش‌های ۱-۳-۱ و ۲-۳-۱ به اولویت‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان مربوط است و با توجه به جدول نتایج

در ادامه، هر یک از پرسش‌های پژوهش بر مبنای نتایج آزمون دوجمله‌ای تحلیل می‌شود.

پرسش اصلی ۱: ویژگی‌های اطلاعات، اهداف و اولویت‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران چگونه است؟ این موضوع که استفاده‌کنندگان به چه اطلاعاتی نیاز دارند، از آن به چه منظوری استفاده می‌کنند و اولویت‌بندی آن نیازها چگونه است، در سه پرسش فرعی مورد توجه قرار گرفته است. نتایج آزمون دوجمله‌ای در رابطه با پرسش‌های مربوط به پرسش فرعی اول از پرسش اصلی اول (ویژگی اطلاعات مورد استفاده) نشان می‌دهد بیشتر مشارکت‌کنندگان با عدد ۴، بیشتر موافق هستند. با توجه به جدول ۴، سطح معناداری در مورد کلیه پرسش‌های مربوط به این بخش از ۵ درصد کمتر است، در نتیجه استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی در خصوص وضعیت مالی (دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق عمومی و حقوق مالکان)، درآمدها، سایر منابع تامین اعتبار، هزینه‌ها، مخارج، دریافت‌ها و پرداخت‌های هریک از اهداف سازمان نیاز دارند. افزون بر این، لازم است اطلاعات مربوط به تمامی اهداف سازمان و در یک قالب کلی نیز ارائه گردد (پرسش‌های ۱-۱-۱ تا ۱-۱-۱-۱). در رابطه با گزارش مقایسه بودجه و عملکرد، نتایج با موارد قبلی یکسان است و مشارکت‌کنندگان اعتقاد دارند ارائه اطلاعاتی در رابطه با عملکرد بودجه به تفکیک اهداف مختلف سازمان و همچنین عملکرد بودجه به صورت کلی و در قالب یک شخصیت گزارشگری، ضروری است (پرسش‌های ۱-۱-۱ تا ۱-۱-۱-۱). همچنین، پرسش‌شوندگان بر هردو روش «ارائه جداگانه اطلاعات مربوط به هر هدف قانونی در متن گزارش‌ها» و «نمایش جزئیات مربوط به هر هدف یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی» تاکید دارند، هرچند میانگین پاسخ‌های مربوط به روش اول بزرگتر است (پرسش‌های ۱-۲-۱-۱ و ۲-۲-۱-۱).

پرسش‌های مربوط به پرسش فرعی دوم از پرسش اصلی اول که به اهداف استفاده‌کنندگان از اطلاعات مربوط است، شامل دو بخش ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و اتخاذ

تجزیه و تحلیل دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان نشان می‌دهد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، کافی نیست و بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب فاصله چشمگیری وجود دارد. بر اساس یافته‌های پژوهش، استفاده‌کنندگان افزون بر اطلاعات مالی در رابطه با کلیت سازمان، به اطلاعاتی در خصوص وضعیت مالی، عملکرد مالی و بودجه هر یک اهداف سازمان نیاز دارند. در واقع، از آنجایی که موارد بسیاری از قوانین بودجه سال‌های مختلف، قانون محاسبات عمومی، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه‌های آن، قانون برنامه و بودجه، قانون مدیریت بحران، قانون سازمان برق ایران، قانون حمایت از صنعت برق کشور و ... بر گزارشگری چگونگی تحصیل و مصرف منابع خاصی تاکید دارند، لازم است وضعیت مالی و جریان ورود و خروج آنها در صورت‌های مالی و در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، شناسایی و افشا شوند. با وجود تفاوت‌های اساسی در محیط فعالیت، بکارگیری مدل‌های گزارشگری واحدهای انتفاعی بخش خصوصی عدم تناسب محتوای اطلاعاتی و نیازهای استفاده‌کنندگان را به دنبال داشته است. در واقع، از آنجایی که این اشخاص همانند اشخاص انتفاعی بخش خصوصی به فعالیت بازرگانی اشتغال دارند، بر اساس قوانین و مقررات ملزم به استفاده از مدل مبتنی بر سودمندی تصمیم هستند. این در حالی است که مدل حاکم بر گزارشگری مالی موسسات انتفاعی بخش خصوصی بر اساس ویژگی‌های محیط فعالیت آن اشخاص تدوین و پیاده‌سازی شده است. در میانی نظری استانداردهای حسابداری این بخش، هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و مباشرت مدیریت مفید واقع شود. لازم به توضیح است مباشرت مدیریت به صورت خلاصه، استفاده بهینه از منابع در دسترس است و نمی‌تواند جایگزین مفهوم ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی باشد که بر لزوم رعایت قوانین و مقررات و تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی و حفظ و حراست از دارایی‌ها تاکید دارد. در واقع، ارائه اطلاعات با هدف ارزیابی مباشرت مدیریت که پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی موسسات انتفاعی بخش خصوصی است، در شرکت‌های برق منطقه‌ای به دلیل اختصاص منابع مالی متعدد جهت دستیابی به اهداف مختلف سودمند نخواهد بود. شواهد پژوهش نشان می‌دهد، استفاده‌کنندگان اصلی، صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های برق منطقه‌ای را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مورد استفاده قرار می‌دهند. همچنین، استفاده از

آزمون دوجمله‌ای، مشارکت‌کنندگان اعتقاد دارند که هدف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بر هدف اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی اولویت دارد. این در حالی است که مدل گزارشگری فعلی در این اشخاص با تمرکز بر سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی طراحی شده است.

پرسش اصلی ۲: قابلیت مدل گزارشگری مالی مورد عمل شرکت‌های برق منطقه‌ای ایران، برای تامین اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی این شرکت‌ها چگونه است؟

همانگونه که در جدول نتایج آزمون دو جمله‌ای مشاهده می‌شود (میانگین و سطح معناداری پرسش‌های ۱-۱-۲ تا ۳-۱-۲)، محتوای اطلاعاتی، شکل گزارش و چگونگی ارائه اطلاعات صورت‌های مالی فعلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از وضعیت مناسبی برخوردار نیست. در واقع، مدل گزارشگری فعلی در ایفا و ارزیابی وضعیت مالی منابع حاصل از اهداف مختلف، عدم تجاوز اقلام از اعتبارات مصوب و اطمینان از تحصیل و مصرف منابع هر هدف در محل‌های قانونی مشخص، قابلیت مناسبی ندارد. بیان این نکته ضروری است که به نظر پرسش‌شوندگان و در صورت استفاده از مدل‌های نامناسب، ممکن است تغییر غیرقانونی در اولویت‌بندی اهداف یا تقدم اهداف مالی بر اهداف اجتماعی اتفاق افتد (با توجه به میانگین و سطح معناداری ردیف‌های مربوط به پرسش‌های ۴-۱-۲ و ۵-۱-۲ جدول ۴). در نهایت، مشارکت‌کنندگان اعتقاد دارند محتوای اطلاعاتی، شکل و نحوه ارائه اطلاعات مدل فعلی در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی حاکم بر منابع مالی از قابلیت مناسبی برخوردار است (با توجه به میانگین و سطح معناداری ردیف‌های مربوط به پرسش‌های ۱-۲-۲ و ۲-۲-۲ جدول ۴). لازم به توضیح است یافته‌های اخیر مورد انتظار است زیرا مدل گزارشگری فعلی با تمرکز بر سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی طراحی شده و در این زمینه پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات است.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

بخش عمده‌ای از بودجه کل کشور در سال‌های گذشته به شرکت‌های دولتی از جمله شرکت‌های برق منطقه‌ای اختصاص داده شده، با این حال مطالعاتی در زمینه سودمندی اطلاعات حاصل از مدل‌های گزارشگری این اشخاص، انجام نگرفته است. در پژوهش حاضر، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و همچنین قابلیت‌ها و سودمندی گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران بررسی شده است. شواهد حاصل از

می‌شود در پژوهش‌های آتی ارائه مدلی مناسب به منظور گزارشگری مالی این اشخاص به نحوی که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین گرفتن تصمیمات اقتصادی به شیوه بهتری انجام شود، مدنظر قرار گیرد.

محدودیت‌های پژوهش

از جمله محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به به‌کارگیری پرسشنامه که یک محدودیت درون‌زا در پژوهش‌های علوم انسانی در نظر گرفته می‌شود، اشاره کرد. محدودیت زمانی، دانش متفاوت پرسش‌شوندگان و میزان علاقه آنها به موضوع پژوهش نیز در کیفیت پاسخگویی به پرسش‌های پرسشنامه تأثیرگذار است.

اطلاعات صورت‌های مالی برای گرفتن تصمیم در رابطه با تخصیص بهینه منابع نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این یافته‌ها با یافته‌های پژوهش‌های باباجانی و چهارده چریکی (۱۳۹۱)، بارتون (۱۹۹۹)، کارن (۲۰۰۳)، کلارک (۲۰۰۲)، ریان و مک (۲۰۰۶)، لوک (۲۰۱۶)، کونالی و کیلی (۲۰۲۰) و ماسروکی و همکاران (۲۰۲۲) همراستا است.

نتایج پژوهش حاضر مسیر را برای طراحی و اجرای مدلی مناسب برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای هموار می‌سازد. یافته‌های این پژوهش شناخت بیشتری از اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این حوزه را فراهم ساخته که می‌تواند هیات استانداردهای حسابداری ایران را در تدوین استانداردهای مناسب این بخش یاری رساند. پیشنهاد

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۸). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی استانداردهای حسابداری. سازمان حسابرسی، چاپ سی ام.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی. سازمان حسابرسی، چاپ اول.

قادرزاده، سید کریم؛ لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها. *حسابداری دولتی*، ۱ (۱۱)، ۳۳-۴۶.

منابع

باباجانی، جعفر؛ چهارده چریکی، معصومه. (۱۳۹۱). شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۴ (۴)، ۱-۱۸.

جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم؛ رضایی یمین، فایزه. (۱۳۹۵). بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه. *حسابداری دولتی*، ۲ (۴)، ۶۹-۸۰.

References

- Accounting Standard Setting Committee. (2019). *Accounting and Auditing Principales and Regulations Accounting Standards*. Edition 30. (In Persian)
- Andrews, A. (2014), *downward accountability in unequal alliances*, *World Development*, Vol. 54, pp. 99-113.
- Babajani, J; Chehardah Cheriki, M; (2019). Identification of users of municipal financial reports, their information needs and their goals of using financial reports. *Financial accounting research*, Vol. 14, pp. 1-18. (In Persian)
- Barraket, J; Mason, C. and Blain, B. (2016), Finding Australia's Social Enterprise Sector 2016: *Final Report. Social Enterprise Journal*. Vol. 14 No. 2, pp.156-179.
- Bradford, A, Luke, B, Farneux, G. (2018). Social enterprise accountability: directions, dominance and developments. *Social Enterprise Journal*. Vol. 14 No. 2, pp.156-179, <https://doi.org/10.1108/SEJ-03-2017-0018>.
- Barton, A. (2005), "Professional Accounting Standards and the Public Sector – a Mismatch", Vol. 41 No. 2, pp. 138-158.
- Barton, A. (1999), "Public and private sector accounting – the non-identical twins", *Australian Accounting Review*, Vol. 30 No. 4, pp. 22-31.
- Brennan, N. M; & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885-906.
- Campbell, D; Moore, G. and Shrivs, P. (2006), "Cross-sectional effects in community disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 1, pp. 96-114.
- Clark, C. (2002), "The Users of Annual Reports of Government Departments", paper presented at the Accountability Symposium, *Accounting Association of Australia and New Zealand Conference*, July 6th 2002.
- Connolly, C; Kelly, M. (2020). "Annual reporting by social enterprise organizations: "legitimacy surplus" or reporting deficit?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33 No. 8, pp. 1997-2025.
- Costa, E. and Andreaus, M. (2020), "Social impact and performance measurement systems in an Italian social enterprise: a participatory action research project", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 21 No. 8.
- Coy, D; Fischer, M. and Gordon, T. (2001), "Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 1, pp. 1-31.
- Davis, J. H; Schoorman, F. D; & Donaldson, R. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- Dart, R; Clow, E; & Armstrong, A. (2010). Meaningful difficulties in the mapping of social enterprises. *Social Enterprise Journal*, 6(3), 186193.
- Deegan, C. and Unerman, J. (2011), *Financial Accounting Theory, European Edition*, 2nd ed; McGraw Hill Education, Maidenhead, Berkshire.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 No. 2, pp. 1-39.

- Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
- Dittenhofer, M. (2009), "Performance auditing in governments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 438-442.
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975) "Organizational legitimacy: social values and organizational behavior", *Pacific Sociological Review*, no. 18.
- Foster, W; & Bradach, J. (2005). Should Nonprofits Seek Profits? *Harvard Business Review*.
- Freeman, R.E; Harrison, J.S; Wicks, A.C; Parmar, B.L. and De Colle, S. (2010), Stakeholder Theory: The State of the Art, Cambridge University Press, Cambridge, MA.
- Ghaderzadeh, S.K, Lotfim M. (2019). Identification Stakeholders of Public Sector Financial Reporting and their Informaion Needs. *Governmental Accounting*, Vol. 6, No. 1 (33-46). (In Persian)
- Gray, R; Bebbington, J. and Collison, D. (2006), "NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 319-48.
- Greiling, D; Traxler, A. A; & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 404-428.
- Jamei, R, Ebrahimi, E, Rezaei Yamin, F, (2016). 'Investigating the Response of the Accounting and Financial Reporting System in the Tax Organization of the Province of Kermanshah'. *Governmental accounting*, Vol.2, No.2 (69-80). (In Persian)
- Karan, R. (2003), "Selective Commercialisation of Public-Sector Accounting and its Consequences for Public Accountability", *Australian Accounting Review*, Vol. 13 No. 3, pp. 15-25.
- Kilcullen, L; Hancock, P. and Izan, H.Y. (2007), "User requirements for not-for-profit entity financial reporting: an international comparison", *Australian Accounting Review*, Vol. 17 No. 41, pp. 26-37.
- Laughlin, R.C. (1990), "A model of financial accountability and the church of England", *Financial Accountability and Management*, Vol. 6 No. 2, pp. 93-114, doi: 10.1111/j.1468-0408.1990.tb00427.x.
- Luke, B. (2016), "Measuring and reporting on social performance: from numbers and narratives to a useful reporting framework for social enterprises", *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 36 No. 2, pp. 103-123, doi: 10.1080/0969160 X.2015.1103298.
- Masruki, R. Hussainey, k. Aly, D. (2022). Stakeholder expectations of the accountability of Malaysian State Islamic Religious Councils (SIRCS): to whom and for what, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 25 No. 2, pp. 443-464.
- Mulgan, R. (2000), "'Accountability': An Ever – Expanding Concept?" Discussion Paper No. 72, ANU Public Policy Program.
- Nicholls, A. (2009), "We do good things, don't we? Blended value accounting in social entrepreneurship", *Accounting Organisations and Society*, Vol. 34, pp. 755-769.
- Romzek, B; and Dubnick, M; (1987) Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy. *Public Administration Review* 47, 223.
- Roya, S, Yetano, A, Garciz-Lacalle, J. (2019). Accountability Styles in tate-Owned enterprises: The good, the bad, the ugly ... And the pretty. *Spanish accounting Review*. 22(2), 156-170.
- Ryan, C, Mack, J. (2006). Reflections on the Theoretical Underpinning of General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting Auditing & Accountability Journal* · July 2006.