

## شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها

\* سید کریم قادرزاده<sup>۱</sup>، محسن لطفی<sup>۲</sup>

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه صنعتی شاهرود، سمنان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۱۵

## Identification Stakeholders of Public Sector Financial Reporting and their Information Needs

\*S.K. Ghaderzadeh<sup>1</sup>, M. Lotfi<sup>2</sup>

1. Assistant, Department of Accounting, Payame Noor University, Iran.

2. Assistant, Department of Accounting, Sanati Shahrood University, Semnan, Iran.

Received: 2019/9/9

Accepted: 2019/11/6

## Abstract

Accountability is the cornerstone of Public sector financial reporting. Responsibility requires governments to be accountable to their stakeholders because stakeholders have the right to know and to receive facts as public statements and through public discussions with them and representatives. In this regard, the promotion of accountability requires identifying stakeholders and providing their information needs. The main objective of this research is to identify stakeholders of public sector financial reporting and their information needs. In this research, first two questionnaires containing questions on identifying the stakeholders and their information needs were prepared and selected by a sample of research including professors and Ph.D. students in accounting. Then, the responses were analyzed by appropriate statistical tests (including Cronbach's reliability test, binomial test, one-sample t-test, and Friedman test). Research findings show that taxpayers, the House of Representatives and the Presidential Office are among the most important stakeholders of public sector financial reporting and their information needs, which are commonly accepted by the public sector accounting literature, both in empirical research and in normative approaches. Also, the most important information needs of stakeholders is information about the comparison of realized incomes with predicted revenues, information about the government's stewardship in the maintenance and proper use of assets, and information on the comparison of costs against approved costs.

## چکیده

پاسخگویی، سنگ زیر بنای فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل ذینفعان خود پاسخگو باشند، زیرا ذینفعان حق دارند بدانند و حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان دریافت کنند. در همین راستا ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیازمند شناسایی ذینفعان و تأمین نیازهای اطلاعاتی آن‌هاست. هدف اصلی این پژوهش شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنهاست. در این پژوهش ابتدا دو پرسش‌نامه حاوی سؤالاتی در زمینه شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها تهیه و در اختیار نمونه انتخابی تحقیق شامل اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۱۳۹۶ قرار گرفت، سپس پاسخ‌های به‌دست‌آمده به‌وسیله آزمون‌های آماری مناسب (شامل: آزمون پایایی کرونیخ، آزمون دوجمله‌ای، آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن) تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند که به‌طور 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 تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده، 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.

**Keywords:** Accountability, Stakeholder, Information Needs.

**واژه‌های کلیدی:** پاسخگویی، ذینفعان، نیازهای اطلاعاتی.

**JEL Classification:** M40, M48, G38

**طبقه‌بندی موضوعی:** M40, M48, G38

## مقدمه

در کشورهایی که دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، خط‌مشی و الزامات مربوط به مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت‌ها در قانون اساسی تشریح می‌شود. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی، "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است". اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به‌عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول و پاسخگو است".

به همین جهت پاسخگویی سنگ‌زیربنای گزارشگری مالی در بخش عمومی است و ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیازمند شناسایی ذینفعان و تأمین نیازهای اطلاعاتی آنهاست؛ بنابراین طبق بند ۱ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی) هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در این راستا در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی سه مرحله برای تدوین چارچوب نظری و توسعه مدل گزارشگری مالی بخش عمومی مطرح می‌شود. نخستین مرحله شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی است. در مرحله بعد نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شناسایی شده و در مرحله سوم اطلاعاتی که باید برای تأمین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان ارائه شود شناسایی می‌گردد. انجام درست این سه مرحله، نقش به‌سزایی در ارتقای مسئولیت پاسخگویی دارد. اهمیت این بحث تا حدی است که در صورت عدم شناسایی درست گروهی از تصمیم‌گیرندگان از گزارش‌های مالی و یا عدم شناسایی نیازهای اطلاعاتی آنها گزارش‌های مالی از اهداف اساسی خود باز می‌ماند (مک و رین، ۲۰۱۶).

به همین دلیل باید ابتدا ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها شناسایی و سپس با لحاظ نمودن ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های واحد گزارشگر نسبت به تدوین اهداف گزارشگری اقدام شود. از این‌رو، این تحقیق به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداخته است. بیشتر مطالعات صورت گرفته در رابطه با

شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها از سه رویکرد شامل رویکرد نخست، رویکرد دستوری یا هنجاری؛ رویکرد دوم، آن دسته از مطالعات تجربی است که از طبقه‌بندی‌های هنجاری شناخته‌شده ذینفعان برای بررسی بیشتر در زمینه شناسایی و ترکیب گروه‌های ذینفع و نیز برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی مربوط به آنها استفاده کرده‌اند و سوم، رویکرد تجربی است. با توجه به اهمیت اساسی این مراحل در تدوین یک چارچوب گزارشگری مالی مفید و یکپارچه و همچنین شرایط فعلی بخش عمومی کشور که در مراحل اولیه تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی قرار دارد، این پژوهش سعی دارد با اتخاذ رویکرد دوم به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی دولت و نیز نیازهای اطلاعاتی آنها بپردازد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### مبانی نظری پژوهش

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلیل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد؛ یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلیل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسئولیت است. لیکن الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۷۸).

بر پایه مبانی نظری جدید حسابداری دولتی، نظام حسابداری می‌تواند در یک جریان صحیح اطلاعات بین مقامات دولتی به‌عنوان پاسخگو و شهروندان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار سازد. در واقع، می‌توان گفت نظام حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای پایه‌ای انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی است و به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

در واقع می‌توان گفت پاسخگویی سنگ‌زیربنای فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. از این‌رو، مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل ذینفعان خود پاسخگو باشند، زیرا ذینفعان حق دارند بدانند و حقایق را به‌صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان دریافت کنند. در این‌باره طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای

باجانی (۱۳۹۱)، به همین روش ذینفعان بالفعل و بالقوه گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی دانسته است. همچنین نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به‌عنوان نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها شناسایی کرده است.

**رویکرد دوم:** آن دسته از مطالعات تجربی است که از طبقه‌بندی‌های هنجاری شناخته‌شده ذینفعان، برای بررسی بیشتر در زمینه شناسایی و ترکیب گروه‌های ذینفع و نیز برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی مربوط به آنها استفاده کرده‌اند. مطالعات انجام‌شده با استفاده از این رویکرد گروه‌های ذینفع دیگری که تا به حال به‌صورت هنجاری مشخص نشده بودند را شناسایی کرده است.

آتامین و گانگلی<sup>۶</sup> (۱۹۹۱)، بیان می‌نمایند که در ایالات متحده آمریکا یکی از اصلی‌ترین دریافت‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها خود شهرداری‌ها هستند. همچنین مدیریت داخلی به‌عنوان استفاده‌کننده از اطلاعات مالی، هم در مطالعه ون دنکر و کوآی توفسکی<sup>۷</sup> (۱۹۸۶)، مربوط به ایالات متحده آمریکا و نیز مطالعه آلیجارد<sup>۸</sup> (۱۹۹۷)، مربوط به اسپانیا مورد تأکید واقع شده است، همچنین آلیجارد (۱۹۹۷)، حساب‌رسان ارشد و تأمین‌کنندگان منابع نیز به‌عنوان ذینفعان اصلی گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا معرفی می‌نماید. آلیجارد در بررسی مفید بودن گزارش‌های مالی دولت‌ها محلی به این نتیجه دست‌یافت که صورت‌حساب عملکرد بودجه (تفریح بودجه) و پس‌از آن به ترتیب، صورت وجوه نقد، صورت‌حساب بدهی، ترازنامه و صورت‌حساب عملکرد مفیدترین صورت‌حساب‌ها هستند. در همین رابطه آلیجارد به این نتیجه رسید که مدیران مالی گزارش‌های مالی را برای اهدافی چون ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مفید می‌دانند در حالی که حساب‌رسان نقش اصلی این گزارش‌های مالی را ایفای مسئولیت پاسخگویی می‌دانند.

در رابطه با شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان (هدف دوم) مطالعات اندکی انجام‌شده است. مطالعه جونز و همکاران (۱۹۸۵)، در ایالات متحده آمریکا با رویکردی دستوری ذینفعان گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا

ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به‌خصوص رئیس‌جمهور کمک می‌کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی). به‌طور خلاصه نهادهای فعال در بخش عمومی می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر و کارآمد از طریق افشای اطلاعات مفید و مرتبط در مورد فعالیت‌هایشان، امکان پاسخگویی به همه گروه‌های ذینفع را فراهم آورند. آن‌ها با این کار نه تنها فساد و اتلاف منابع عمومی را رفع می‌نمایند، بلکه بنای رابطه توأم با اعتماد را بین شهروندان و این نهادها و در کل دولت فراهم می‌کنند (رضایی، ۱۳۹۷).

به‌طور کلی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی سه مرحله برای تدوین مدل گزارشگری بخش عمومی شناسایی و در اهداف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی تشریح شده است که عبارت‌اند از (مک و رین، ۲۰۰۶): ۱- شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، ۲- شناسایی نیازهای اطلاعاتی آن‌ها، ۳- تأمین اطلاعات مورد نیاز در پاسخ به نیازهای اطلاعاتی شناسایی شده.

مطالعات گذشته که ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها را شناسایی کرده‌اند شامل سه رویکرد می‌باشند که سه روش شناسایی مختلف را منعکس می‌کنند:

**رویکرد اول:** آن دسته از مطالعات است که از رویکرد هنجاری برای شناسایی گروه‌های ذینفع یا طبقه‌بندی‌های آن‌ها استفاده نموده‌اند. در این زمینه فعالیت اصلی توسط آنتونی<sup>۲</sup> (۱۹۷۸)، هولدر<sup>۳</sup> (۱۹۸۰)، دریبین و همکاران<sup>۴</sup> (۱۹۸۱) و جونز و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۸۵) انجام‌شده است. آنتونی استدلال می‌کند در صورتی که گروه‌های ذینفع به‌صورت مختصر بیان گردد مفیدتر هست (تأکید بر دیدگاه تجمیعی). مطالعات وی به‌صورت هنجاری پنج طبقه از ذینفعان را شناسایی نموده است که عبارت‌اند از: مقامات اجرایی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، فراهم‌کنندگان منابع، نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران و شهروندان.

2. Anthony  
3. Holder  
4. Drebin et al  
5. Jones et al

6. Ataman & Ganguli  
7. Van Deniker & Kwiatkowski  
8. Alijarde

این پژوهش نشان داده است که نزدیک به یک سوم پاسخ‌دهندگان دریافته‌اند که گزارش سالانه به دلایلی غیر از آنهایی که در چارچوب مفهومی ذکر شده است مفید هستند. این محقق ادعا می‌نماید چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری برای هر دو بخش عمومی و خصوصی در کسب اهدافی که ذینفعان گزارش‌های سالانه این گزارش‌ها را مفید یافته‌اند ممکن است کاربرد نداشته باشد.

در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا<sup>۱۷</sup>، به‌عنوان نخستین چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی، تصریح شده است که ویژگی‌های محیطی فعالیت دولت‌های ایالتی و محلی و نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده‌کنندگان باید در تدوین هدف‌های گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد. این بیانیه در یک دسته‌بندی کلی، ذینفعان را در سه گروه شامل شهروندان، نمایندگان قانونی و منتخب مردم و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دسته‌بندی نموده است. هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی وابسته به بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا نیز ذینفعان اصلی را به سه گروه شامل تأمین‌کنندگان منابع، دریافت‌کنندگان کالا و خدمات، نهادهای مستقل نظارتی تفکیک نموده است. هیئت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی<sup>۱۸</sup> نیز، در بیانیه مفهومی شماره ۴ موسوم به "هدف‌های گزارشگری مالی سازمان‌های غیرانتفاعی" ذینفعان گزارش‌های مالی این سازمان‌ها را تأمین‌کنندگان منابع، شهروندان، نهادهای نظارتی و هیئت‌مدیره و مدیران معرفی نموده است. در بیانیه مفهومی شماره ۲، انجمن حسابداران خبره کانادا که در سال ۱۹۸۴ با عنوان اهداف صورت‌های مالی انتشار یافته است، ذینفعان صورت‌های مالی دربرندهای ۹ تا ۱۲ را عموم مردم، نمایندگان قانونی مردم و سرمایه‌گذاران تعیین نموده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸).

طبق بندهای ۱۸ تا ۳۶ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی شامل ۵ طبقه شهروندان، شوراهای، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی هستند. نیازهای اطلاعاتی این استفاده‌کنندگان عبارت‌اند از: ارزیابی رعایت بودجه که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات تجاوز نکند، وضعیت مالی و عملکرد مالی که ارزیابی نتایج عملیاتی دوره جاری و مقایسه آن با دوره‌های قبل را

شامل مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بیان می‌نماید. همچنین آن‌ها بیان می‌نمایند در مورد ذینفعانی که به اطلاعات مالی علاقه‌مند بودند پاسخگویی و تصمیم‌گیری هر دو مهم تلقی می‌شود. سودمندی گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی برای تصمیم‌گیری توسط جونز و پالیگیسی<sup>۹</sup> (۲۰۰۹) و منیپت و دالی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۰)، در استرالیا بررسی شده است. همچنین تمامی مطالعات فوق به این نتیجه دست یافته‌اند که گروه‌های ذینفع به اطلاعات عملکرد و بهای خدمات ارائه شده علاقه‌مند هستند. این نتایج در مطالعات رابینز<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۴)، جونز و همکاران (۱۹۸۵)، دانلیز<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۱)، کالینز و همکاران<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۱) و پریست و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۰)، در بریتانیا و استرالیا برای بخش دولتی و حکومت محلی تکرار شده است.

**رویکرد سوم:** گروه سوم مطالعات، رویکردی کاملاً متفاوت با دو گروه قبلی اتخاذ نموده‌اند. در این رویکرد محققان سعی نموده‌اند از طریق تحقیقات تجربی ذینفعان واقعی و نیازهای اطلاعاتی آنها را در چارچوب گزارشگری بخش دولتی شناسایی نمایند. مطالعات کوی و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۳) و کلارک<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۷)، ارتباط خاصی با هم دارند. هر دو سعی نموده‌اند برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها از رویکرد پیمایشی استفاده نمایند.

مطالعه کوی و همکاران (۲۰۱۳)، نشان داد که استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی گزارش‌های سالانه مؤسسه‌های آموزش عالی بیشتر از استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند به طوری که در حدود ۶۰ درصد از استفاده‌کنندگان وظیفه‌ای در سمت مدیریت و یا اداره واحد گزارشگر داشتند. نتایج یافته‌های این مطالعه از این جهت قابل توجه است که در آن به استفاده‌کنندگان داخلی بیشتر از استفاده‌کنندگان خارجی تأکید دارد که با بسیاری از مطالعات نظری که قبلاً بر استفاده‌کنندگان خارجی تأکید می‌کردند مغایرت دارد. کلارک (۲۰۱۷)، نتایج تحقیق کوی و همکاران (۲۰۱۳)، را تأیید می‌کند. همچنین این پژوهش وجود گروه‌های ذینفع وسیعی که چارچوب مفهومی در زمینه ادارات دولتی شناسایی کرده‌اند را تأیید می‌کند. علاوه بر این نتایج

9. Jones & Puglisi
10. Dolley & Meniyet
11. Robbins
12. Daniels
13. Collins et al
14. Perest et al
15. Coy et al
16. Clark

17. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

18. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

مقاصد عمومی حمایت می‌کند. جونز و پالیگیسی (۲۰۰۷)، تهیه گزارش‌های مالی بخش دولتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش بیانگر عدم استفاده درست از فن‌های حسابداری تعهدی و همچنین عدم سودمندی گزارش‌های مالی تهیه‌شده با مبنای تعهدی برای تصمیم‌گیری بوده است. در این بین در مطالعه آلیچارد (۱۹۹۷)، حساب‌برسان ارشد و تأمین‌کنندگان منابع نیز به‌عنوان ذینفعان اصلی گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا معرفی شده‌اند. وی در بررسی مفید بودن گزارش‌های مالی دولت‌ها محلی به این نتیجه دست‌یافت که صورتحساب عملکرد بودجه (تفریح بودجه) و پس از آن به ترتیب، صورت وجه نقد، صورتحساب بدهی، ترازنامه و صورتحساب عملکرد مفیدترین صورتحساب‌ها هستند. همچنین وی به این نتیجه رسید که مدیران مالی گزارش‌های مالی را برای اهدافی چون ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مفید می‌دانند درحالی‌که حساب‌برسان نقش اصلی این گزارش‌های را ایفای مسئولیت پاسخگویی می‌دانند. مطالعه جونز و همکاران (۱۹۸۵)، در ایالات متحده آمریکا به بررسی این مورد پرداخته است که چه اطلاعاتی مورد نیاز ذینفعان گزارش‌های مالی دولت و شهرداری در ارتباط با تصمیمات اتخاذشده توسط آنها است. در این مطالعه با رویکردی دستوری ذینفعان گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا شامل مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ارائه شده‌اند. همچنین نتایج این بررسی نشان داد در مورد ذینفعانی که به اطلاعات مالی علاقه‌مند بودند پاسخگویی و تصمیم‌گیری هر دو مهم تلقی می‌شود. در زمینه پژوهش‌های داخلی تنها پژوهشی که به محتوای پژوهش حاضر قربت دارد پژوهش باباجانی (۱۳۹۱) است. در این پژوهش محقق به شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی پرداختند. این پژوهش ذینفعان بالفعل و بالقوه گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی دانسته است. همچنین نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به‌عنوان نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها شناسایی کرده است. به‌طور خلاصه بر اساس پیشینه پژوهش ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی گزارش‌های مالی بخش عمومی به شرح جدول ۱ می‌باشد.

مدنظر قرار داده است، رعایت سایر قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی مدنظر قرار گرفته است.

### پیشینه پژوهش

اهالای و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی در نیوزلند نیازهای اطلاعاتی بخش عمومی و خصوصی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج آن‌ها نشان داده ذینفعان در هر دو بخش، صورت‌های مالی شامل صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان و صورت گردش وجه نقد را مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری می‌دانند.

کلارک (۲۰۱۷)، در پژوهشی در استرالیا به شناسایی ذینفعان گزارش‌های سالانه واحد گزارشگر عمومی و هدفی که آن‌ها در راستای آن از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند، پرداخته است. نتایج این پژوهش بیان می‌نماید که گروه‌هایی نظیر مدیریت داخلی و دیگر واحدهای گزارشگر (نظیر دیگر ادارات دولتی) جزء گروه‌های اصلی ذینفع هستند. همچنین این پژوهش وجود گروه‌های ذینفع وسیعی که چارچوب مفهومی در زمینه ادارات دولتی شناسایی کرده‌اند را تأیید می‌کند. علاوه بر این نتایج این پژوهش نشان داده است که نزدیک به یک‌سوم پاسخ‌دهندگان دریافته‌اند که گزارش سالانه به دلایلی غیر از آنهایی که در چارچوب مفهومی ذکر شده است مفید هستند.

کوی و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهش خود به شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های سالانه مؤسسه‌های آموزش عالی و همچنین بررسی دیدگاه‌های آنها درباره کیفیت و نحوه افشای گزارش‌های ارائه شده به آنها پرداختند. مطالعه آنها نشان داد که استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی این قبیل گزارش‌ها بیشتر از استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند به طوری که در حدود ۶۰ درصد از استفاده‌کنندگان وظیفه‌ای در سمت مدیریت و یا اداره واحد گزارشگر داشتند، ۱۰ درصد در مدیریت دیگر واحدهای گزارشگر درگیر بودند، ۲۵ درصد مدیران شرکت‌های تجاری خصوصی و کارمندان سازمان‌ها بودند و ۵ درصد باقیمانده را روزنامه‌نگاران، کتابداران، اعضای مجلس و عموم مردم تشکیل می‌دادند. مطالعه منبیت و دالی (۲۰۱۰)، نیز به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا از دیدگاه ذینفعان گزارش‌های مالی، اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری مفید هستند یا خیر. نتایج این پژوهش، از چارچوب مبتنی بر تصمیم‌گیری برای گزارش‌های مالی با

## جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های انجام‌شده در مورد ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنان

نام پژوهشگران	سال	موضوع	ذینفعان	نیازهای اطلاعاتی
کوی و همکاران	۲۰۱۳	استفاده‌کنندگان گزارش‌های سالانه بخش عمومی: مقایسه بین تئوری‌ها و شواهد تجربی.	مدیریت و یا اداره‌کننده واحد گزارشگر، مدیریت دیگر واحدهای گزارشگر، مدیران شرکت‌های تجاری خصوصی، کارمندان سازمان‌ها، روزنامه‌نگاران، کتابداران، اعضای مجلس و عموم مردم.	-
جونز و همکاران	۱۹۸۵	نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت.	مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان.	پاسخگویی و تصمیم‌گیری.
آنتونی	۱۹۷۸		مقامات اجرایی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، فراهم‌کنندگان منابع، نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران و شهروندان.	-
آلیجارد	۱۹۷۷	سودمندی گزارشگری مالی دولت اسپانیا.	حسابرسان ارشد، تأمین‌کنندگان منابع و مدیران مالی.	ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مسئولیت پاسخگویی.
باباجانی و چهارده چریکی	۱۳۹۱	شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آن‌ها و اهداف آن‌ها از استفاده از گزارش‌های مالی.	شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی.	نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری.

## سؤال‌های پژوهش

با توجه به موارد مطرح‌شده، این تحقیق در پی آن است که با انجام تحقیقی میدانی به یافتن پاسخی مناسب برای پرسش‌های زیر بپردازد:

- الف) ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی را چه کسانی تشکیل می‌دهند؟  
 ب) ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی چه نیازهای اطلاعاتی دارند؟

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی است و از منظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی به شمار می‌رود زیرا تلاش می‌کند تا با استفاده از پرسش‌نامه، اطلاعات مورد نیاز را از وضع موجود نمونه آماری به دست آورد. جامعه آماری موردبررسی شامل ذی‌نفعان گزارشگری بخش عمومی است که به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای جامعه و گستردگی آن پیرو بحث و تبادل نظر با اساتید و صاحب‌نظران و با توجه به

تخصص موردنیاز در خصوص پاسخ به سؤالات پژوهش، جامعه آماری این تحقیق از اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۹۶ تشکیل شده است. روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی اتفاقی (در دسترس) و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف به‌طور تقریبی ۱۰۰ نفر محاسبه گردید. جهت رویارویی با مشکل پرسش‌نامه‌ها، تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه توزیع شد که از این تعداد، ۸۲ پرسش‌نامه معتبر برگشت داده‌شده وجود داشت که مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این رابطه پرسش‌نامه‌ها به دانشگاه‌های مختلف به صورت حضوری و یا از طریق پست و ایمیل ارسال گردید.

در ادامه، به منظور تدوین پرسش‌نامه ابتدا تعداد جالب توجهی از منابع نظری، پژوهشی، بیانیه‌های مفهومی بخش عمومی کشورها بررسی شد و با توجه به فراوانی فهرست ذی‌نفعان و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌شده در پژوهش‌های قبلی و با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، پرسش‌نامه نهایی تدوین گردید. سپس به منظور بررسی روایی پرسش‌نامه از روش قضاوتی استفاده‌شده و با استفاده از نظر

### پایایی پرسش‌نامه

مشاهده نتایج آزمون آلفای کرونباخ بر پایایی داده‌ها دلالت دارد. نتایج در جدول ۳ مشهود است.

### آزمون دوجمله‌ای

از آنجاکه سؤالات بر اساس دو حالت موافق و مخالف تدوین شده لذا از آزمون دوجمله‌ای برای هر سؤال استفاده گردید. با این ترتیب، از نسبت نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها در مورد هر سؤال اطلاع یافته و از تسری نتایج آزمون سؤالات زیرمجموعه هر سال اصلی، نتیجه آزمون سؤال اصلی (رد یا قبول) مشخص گردید. فرضیه صفر و یک در این آزمون به شرح زیر است:

برابری نسبت موافق و مخالف  $H_0 =$

عدم برابری نسبت موافق و مخالف  $H_1 =$

در واقع نتیجه آزمون در صورتی که فرض  $H_0$  تأیید شود، بیانگر آن است که درصد پاسخ موافق و مخالف در سطح معناداری ۵ درصد باهم برابر است و در صورت رد فرض  $H_0$ ، درصد پاسخ موافق و مخالف برابر نبوده و این عدم برابری به نفع نظر موافق یا به نفع نظر مخالف می‌باشد. با این ترتیب هریک از سؤالات جداگانه مورد آزمون قرار گرفت. در ادامه نیز برای حصول اطمینان از میزان شدت موافقت موافقان و مخالفت مخالفان از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شده است. از این‌رو از دو آزمون فریدمن و آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده شده است که نتایج آنها به ترتیب و حسب مورد در جدول‌های جداگانه به شرح جدول ۴ ارائه می‌شود.

خبرگان امر، روایی پرسش‌نامه موردسنجش قرار گرفت و در نهایت برای بررسی پایایی سؤال‌های پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید.

پیرو بحث و تبادل نظر با اساتید و صاحب‌نظران و با توجه به تخصص مورد نیاز در خصوص پاسخ به سؤالات پژوهش، جامعه آماری این تحقیق از اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۹۶ تشکیل شده است. در این رابطه با توجه به نمونه‌گیری که به روش تصادفی انجام شده پرسش‌نامه‌ها به دانشگاه‌های مختلف به صورت حضوری و یا از طریق پست و ایمیل ارسال گردید.

به منظور آزمون سؤال‌های پژوهش با توجه به اینکه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد ابتدا نظرهای موافق و مخالف خود را در هر مورد بیان نموده و در صورت موافقت، شدت موافقت خود را روی طیف لیکرت مشخص کنند، ابتدا با استفاده از آزمون دوجمله‌ای نسبت نظرهای موافق و مخالف پاسخ‌دهندگان بررسی شد. در ادامه، برای حصول اطمینان از میزان شدت موافقت موافقان از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شد. از این‌رو، از آزمون‌هایی نظیر آزمون مقایسه میانگین یک متغیری (تی تک نمونه ای) و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### نمونه آماری پژوهش

تعداد پرسش‌نامه‌های ارسالی و نرخ پاسخ هر یک از دانشگاه‌ها به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. توزیع فراوانی نمونه تحقیق

نام دانشگاه	تعداد پرسش‌نامه ارسال شده	نرخ پاسخ
دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)	۱۲	۱۰
دانشگاه تربیت مدرس	۲۰	۱۶
دانشگاه اصفهان	۲۵	۲۰
دانشگاه مازندران	۲۵	۲۵
دانشگاه تهران	۸	۵
دانشگاه پیام نور	۱۰	۶
جمع کل	۱۰۰	۸۲

جدول ۳. نتایج آزمون پایایی کرونباخ

آزمون پایایی کرونباخ	تعداد نمونه	تعداد سؤال	مقدار آلفای کرونباخ
کل پرسش‌نامه	۸۲	۴۳	۰٫۹۸۱
ذینفعان	۸۲	۱۵	۰٫۹۵۳
نیازهای اطلاعاتی	۸۲	۲۸	۰٫۹۸۱

طیف عدد ۴ و ۵ را نشان خواهد داد. با توجه به این که هدف تحقیق آگاهی از اطمینان بالای پاسخ‌دهندگان می‌باشد، لذا با انتخاب یک امتیاز نسبتاً بالاتر از میانگین طیف، می‌توان به این هدف رسید. بنابراین با یک نگرش سخت‌گیرانه، امتیاز ۵ را که نسبتاً بالاتر از میانگین امتیازات (۴ و ۵) است، ملاک سنجش قرار گرفت. جداول ۶ و ۷ نشان‌دهنده نتایج آماری اجرای این آزمون می‌باشند.

همان‌گونه در جدول ۶ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین برای هر پرسش بالاتر از ۵ است؛ بنابراین برای این سؤالات فرضیه  $H_0$  در سطح معناداری ۵ درصد رد می‌شوند. بدین ترتیب همه ذینفعان فوق مورد تأیید قرار گرفت. به‌طور خلاصه اینکه بر اساس نتایج آزمون T و دوجمله‌ای می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تمام گروه‌های نام‌برده شده به‌عنوان ذینفع گزارش‌های مالی دولت شناخته می‌شوند.

همچنین در جدول ۷ نیز مشهود است، مقدار میانگین برای هر پرسش بالاتر از ۵ را نشان می‌دهد؛ بنابراین برای این سؤالات فرضیه  $H_0$  در سطح معناداری ۵ درصد رد می‌شوند. بدین ترتیب همه نیازهای اطلاعاتی پیشنهادی فوق مورد تأیید قرار گرفت. به‌طور خلاصه اینکه بر اساس نتایج آزمون T و دوجمله‌ای می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تمام نیازهای اطلاعاتی موجود در پرسش‌نامه به‌عنوان نیاز اطلاعاتی گروه‌های ذینفع گزارش‌های مالی دولت شناخته می‌شوند.

همان‌طور که در جدول ۴ مشهود است سطح معناداری برای کلیه پرسش‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و همچنین درصد موافقت با گزینه‌ها بیشتر از مخالفت است و به همین دلیل تمامی گروه‌های فوق، ذینفعان بخش عمومی را تشکیل می‌دهند.

همان‌طور که در جدول ۵ مشهود است سطح معناداری برای کلیه پرسش‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و همچنین درصد موافقت با گزینه‌ها بیشتر است. به همین دلیل نیازهای اطلاعاتی منعکس شده در جدول، نیازهای اطلاعاتی بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

### آزمون T تک نمونه‌ای

در این مرحله برای حصول اطمینان از میزان موافقت آزمودنی‌ها با سال‌های زیرمجموعه هریک از سؤال‌های اصلی پژوهش، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. در حقیقت این آزمون مشخص خواهد نمود که میزان موافقت آزمودنی‌ها با متغیرهای پیشنهادی بالاتر از حد متوسط طیف لیکرت است یا از این میزان کمتر است. فرضیه صفر و یک در این آزمون به شرح زیر است:

میانگین امتیازات کوچک‌تر یا مساوی ۵ است  $H_0 =$

میانگین امتیازات بزرگ‌تر از ۵ است  $H_1 =$

در پرسش‌نامه تنظیمی از طیف امتیازبندی شده ۱ تا ۹ استفاده شده است، با فرض این که همه آزمودنی‌ها در دادن جواب به‌طور تصادفی عمل کنند، آنگاه میانگین امتیاز این

جدول ۴. آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی ذینفعان

ذینفعان	درصد موافقان	درصد مخالفان	سطح معناداری
پرداخت‌کنندگان مالیات	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
دریافت‌کنندگان خدمات عمومی	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
رای‌دهندگان	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
اهدآکنندگان منابع	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
شورها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
مجلس نمایندگان	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
نهاد رهبری	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
نهاد ریاست جمهوری	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰۱
وزیران	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰۱
مدیران بخش عمومی	۰/۸۹	۰/۱۱	۰/۰۰۰۱
کارکنان بخش عمومی	۰/۹۳	۰/۰۷	۰/۰۰۰۱
خریداران اوراق مشارکت دولتی	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
فروشنندگان کالا و خدمات به دولت	۱۰۰	۰	۰/۰۰۰۱
بانک مرکزی و سایر بانک‌ها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
رسانه‌ها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱



## جدول ۵. آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

سطح معناداری	درصد مخالفان	درصد موافقان	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت مهندسی‌های حاکم بر بودجه سالانه
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های تخصیص‌یافته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد موردنیاز
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
۰/۰۰۰۱	۰/۱۰	۰/۹۰	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۲	۰/۹۸	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری)
۰/۰۰۰۱	۰/۰۲	۰/۹۸	اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از تولید ناخالص ملی را نفت تشکیل می‌دهد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی‌شده در بودجه
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری شده است
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فراورده‌های نفتی می‌گردد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره شده است
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از نفت تولیدشده ایران به صورت خام و چه بخشی به صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد

جدول ۶. آزمون T تست برای شناسایی ذینفعان

ذینفعان گزارش‌های مالی	آماره T	میانگین	سطح معناداری	میانگین اختلاف	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	
					حد بالا	حد پایین
پرداخت‌کنندگان مالیات	۲۵,۰۹	۶,۹۱	۰/۰۰۰۱	۶,۹۱	۶,۳۷	۷,۴۶
دریافت‌کنندگان خدمات عمومی	۱۹,۰۴	۶,۱۰	۰/۰۰۰۱	۶,۱۰	۵,۴۶	۶,۷۳
رأی‌دهندگان	۲۱,۸۸	۶,۱۸	۰/۰۰۰۱	۶,۱۸	۵,۶۲	۶,۷۵
اهدانندگان منابع	۲۳,۹۳	۶,۱۰	۰/۰۰۰۱	۶,۱۰	۵,۵۹	۶,۶۰
شوراها	۲۳,۷۸	۶,۶۳	۰/۰۰۰۱	۶,۶۳	۶,۰۸	۷,۱۹
مجلس نمایندگان	۲۹,۷۹	۷,۰۵	۰/۰۰۰۱	۷,۰۵	۶,۵۸	۷,۵۲
نهاد رهبری	۲۴,۸۲	۶,۷۹	۰/۰۰۰۱	۶,۷۹	۶,۲۵	۷,۳۴
نهاد ریاست جمهوری	۲۲,۸۵	۶,۷۲	۰/۰۰۰۱	۶,۷۲	۶,۱۳	۷,۳۰
وزیران	۲۱,۳۰	۶,۴۹	۰/۰۰۰۱	۶,۴۹	۵,۸۸	۷,۰۹
مدیران بخش عمومی	۲۷,۷۱	۶,۷۲	۰/۰۰۰۱	۶,۷۲	۶,۲۴	۷,۲۰
کارکنان بخش عمومی	۲۰,۲۱	۵,۵۲	۰/۰۰۰۱	۵,۵۲	۴,۹۸	۶,۰۷
خریداران اوراق مشارکت دولتی	۲۱,۹۹	۵,۸۸	۰/۰۰۰۱	۵,۸۸	۵,۳۵	۶,۴۱
فروشنندگان کالا و خدمات به دولت	۲۱,۷۰	۶,۲۱	۰/۰۰۰۱	۶,۲۱	۵,۶۴	۶,۷۸
بانک مرکزی و سایر بانک‌ها	۲۵,۹۸	۶,۷۰	۰/۰۰۰۱	۶,۷۰	۶,۱۸	۷,۲۱
رسانه‌ها	۲۷,۷۷	۶,۷۸	۰/۰۰۰۱	۶,۷۸	۶,۲۹	۷,۲۷

## آزمون فریدمن

به‌منظور رتبه‌بندی میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده سؤال‌های پژوهش علاوه بر تکیه بر نظر کارشناسان از آزمون‌های فریدمن استفاده گردید. رتبه‌بندی متغیرهای هریک از سؤال پژوهش به این مطلب پاسخ می‌دهند که کدام‌یک از گروه‌های استفاده‌کننده و یا کدام نیاز اطلاعاتی نسبت به بقیه اهمیت بیشتری دارد. همان‌طور که در جدول ۸ مشهود است، سه گروه اصلی استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی دولت را به ترتیب پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس شورای اسلامی و نهاد ریاست جمهوری تشکیل می‌دهند.

در پایان نتایج آزمون فریدمن در رابطه با شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی دولت در جدول ۹ نشان می‌دهد که سه نیاز اصلی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت به ترتیب "اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده"، "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" بوده است.

## بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش درصدد شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها بوده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت می‌باشند. این گروه‌ها عموماً جزء اصلی‌ترین گروه‌هایی هستند که به‌طور مشترک موردپذیرش متون حسابداری بخش دولتی هم در تحقیقات تجربی و هم در رویکردهای هنجاری قرار دارد. (برای مثال، آنتونی، ۱۹۷۸؛ موسسه انجمن حسابداران خبره کانادا، ۱۹۸۵؛ بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا، ۱۹۹۰b؛ کُ و همکاران، ۱۹۹۷؛ کلارک، ۲۰۰۲). شناسایی دو گروه اول به‌عنوان ذینفعان گزارش‌های مالی دولت حاکی از تأیید رویکرد حاکم بر گزارشگری مالی یعنی ایفای مسئولیت پاسخگویی است. همچنین گروه سوم تأکیدی بر مفید بودن این گزارش‌ها برای مدیران و اداره‌کنندگان عملیات سازمان‌های دولتی است. در حقیقت این نتیجه یافته‌های تحقیق کُ و همکاران (۱۹۹۷)، مبنی بر اینکه گروه‌های استفاده‌کننده‌ای نظیر مدیریت داخلی و دیگر واحدهای

جدول ۷. آزمون T تست برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	میانگین اختلاف	سطح معناداری	میانگین	آماره T	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان
۶,۳۴	۶,۸۹	-/۰۰۰۱	۶,۸۹	۲۴,۸۷	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه
۶,۰۹	۶,۶۲	-/۰۰۰۱	۶,۶۲	۲۴,۸۶	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
۶,۱۷	۶,۷۶	-/۰۰۰۱	۶,۷۶	۲۳,۰۸	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته
۶,۳۹	۶,۹۰	-/۰۰۰۱	۶,۹۰	۲۶,۵۴	اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های تخصیص یافته
۶,۳۱	۶,۸۷	-/۰۰۰۱	۶,۸۷	۲۴,۷۴	اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده
۵,۹۰	۶,۵۵	-/۰۰۰۱	۶,۵۵	۲۰,۲۰	اطلاعات مربوط به نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد مورد نیاز
۶,۰۶	۶,۵۹	-/۰۰۰۱	۶,۵۹	۲۴,۹۷	اطلاعات مربوط به کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
۶,۱۶	۶,۷۴	-/۰۰۰۱	۶,۷۴	۲۳,۱۵	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
۵,۵۲	۶,۱۳	-/۰۰۰۱	۶,۱۳	۱۹,۸۳	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت
۵,۴۷	۶,۱۲	-/۰۰۰۱	۶,۱۲	۱۸,۶۱	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
۶,۱۴	۶,۸۰	-/۰۰۰۱	۶,۷۲	۲۳,۰۹	اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیر جاری)
۵,۵۷	۶,۱۲	-/۰۰۰۱	۶,۱۲	۲۲,۰۳	اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
۵,۷۶	۶,۳۲	-/۰۰۰۱	۶,۳۲	۲۲,۶۳	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
۵,۳۶	۵,۸۹	-/۰۰۰۱	۵,۸۹	۲۲,۲۹	اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
۵,۸۶	۶,۳۹	-/۰۰۰۱	۶,۳۹	۲۴,۰۹	اطلاعات مربوط به اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
۵,۱۱	۵,۶۶	-/۰۰۰۱	۵,۶۶	۲۰,۵۳	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
۵,۹۰	۶,۴۱	-/۰۰۰۱	۶,۴۱	۲۴,۷۰	اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
۶,۰۹	۶,۶۸	-/۰۰۰۱	۶,۶۸	۲۲,۳۱	اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
۵,۸۳	۶,۴۳	-/۰۰۰۱	۶,۴۳	۲۱,۵۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
۵,۸۷	۶,۴۴	-/۰۰۰۱	۶,۴۴	۲۲,۷۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از تولید ناخالص ملی را نفت تشکیل می‌دهد
۵,۸۲	۶,۳۴	-/۰۰۰۱	۶,۳۴	۲۳,۹۸	اطلاعات مربوط به مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی شده در بودجه
۵,۳۶	۵,۹۳	-/۰۰۰۱	۵,۹۳	۲۰,۸۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری شده است
۵,۰۳	۵,۶۰	-/۰۰۰۱	۵,۶۰	۱۹,۶۷	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است
۵,۵۵	۶,۱۳	-/۰۰۰۱	۶,۱۳	۲۰,۹۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
۵,۳۱	۵,۹۵	-/۰۰۰۱	۵,۹۵	۱۸,۴۹	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فراورده‌های نفتی می‌گردد
۶,۰۷	۶,۶۳	-/۰۰۰۱	۶,۶۳	۲۳,۵۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره شده است
۵,۴۷	۶,۰۹	-/۰۰۰۱	۶,۰۹	۱۹,۶۰	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
۵,۳۷	۵,۹۸	-/۰۰۰۱	۵,۹۸	۱۹,۷۵	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از نفت تولید شده به صورت خام و چه بخشی به صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد

## جدول ۸. آزمون رتبه‌ای فریدمن برای شناسایی ذینفعان

رتبه	میانگین رتبه	ذینفعان
اول	۹,۴۶	پرداخت کنندگان مالیات
دوم	۹,۷۴	مجلس نمایندگان
سوم	۸,۹۹	نهاد ریاست جمهوری
چهارم	۸,۸۴	رسانه‌ها
پنجم	۸,۵۵	نهاد رهبری
ششم	۸,۵۲	مدیران بخش عمومی
هفتم	۸,۴۸	بانک مرکزی و سایر بانک‌ها
هشتم	۸,۳۲	وزیران
نهم	۸,۲۷	شوراها
دهم	۷,۷۹	فروشندهگان کالا و خدمات به دولت
یازدهم	۷,۵۴	رای‌دهندگان
دوازدهم	۷,۱۲	دریافت کنندگان خدمات عمومی
سیزدهم	۶,۶۵	خریداران اوراق مشارکت دولتی
چهاردهم	۶,۴۱	اهدانندگان منابع
پانزدهم	۵,۴۱	کارکنان بخش عمومی

## جدول ۹. آزمون رتبه‌ای فریدمن برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

رتبه	میانگین	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان (اطلاعات مربوط به ...)
اول	۱۸,۱۹	مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده
دوم	۱۶,۵۲	ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
سوم	۱۶,۲۳	مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب
چهارم	۱۶,۲۰	ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری)
پنجم	۱۵,۹۸	اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره شده است
ششم	۱۵,۷۹	حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
هفتم	۱۵,۷۴	حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته
هشتم	۱۵,۷۱	نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد موردنیاز
نهم	۱۵,۶۸	کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
دهم	۱۵,۵۰	اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
یازدهم	۱۵,۴۸	حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه
دوازدهم	۱۵,۲۵	حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
سیزدهم	۱۵,۰۷	اینکه چه بخشی از تولید ناخالص را نفت تشکیل می‌دهد
چهاردهم	۱۴,۶۶	مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی شده در بودجه
پانزدهم	۱۴,۵۷	اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
شانزدهم	۱۴,۵۶	ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
هفدهم	۱۴,۴۰	حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
هجدهم	۱۳,۹۹	حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
نوزدهم	۱۳,۹۱	حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت
بیستم	۱۳,۴۷	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
بیست و یکم	۱۳,۴۶	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فرآورده‌های نفتی می‌گردد
بیست و دوم	۱۳,۲۳	اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
بیست و سوم	۱۲,۹۶	ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
بیست و چهارم	۱۲,۷۰	اینکه چه بخشی از نفت تولید شده به صورت خام و چه بخشی به صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد
بیست و پنجم	۱۱,۹۷	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری شده است
بیست و ششم	۱۱,۸۷	مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
بیست و هفتم	۱۱,۶۷	ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
بیست و هشتم	۱۱,۲۳	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است

قبیل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها، اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب، اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری) و ... برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند و در آخر به نهادهای نظارتی و تدوین‌کنندگان استاندارد پیشنهاد می‌شود به‌منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر از طریق آموزش، فرهنگ‌سازی و آگاهی بخشی ذی‌نفعان، بسترهای لازم به‌منظور فراهم نمودن پاسخگویی عملیاتی در کنار پاسخگویی مالی فراهم گردد.

#### منابع

- باباجانی، جعفر و همکاران. (۱۳۸۸). پژوهشی در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها (جلد اول: مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی در شهرداری‌های ایران). تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران. چاپ اول.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴(۱۴).
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی. مجله بیمه آسیا، ۱۳.
- رضایی، شعیب (۱۳۹۷). شفافیت، پاسخگویی در بخش عمومی و چارچوب گزارشگری یکپارچه. مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۶(۱۴).
- کردستانی، غلامرضا و نصیری، محمود. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. نشریه حسابدار، ۲۰۸ و ۲۰۹.
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی)، سایت سازمان حسابرسی <<http://www.audit.org.ir>>

گزارشگر (نظیر دیگر ادارات دولتی) جزء گروه‌های اصلی استفاده‌کننده هستند را تأیید می‌کند. نکته قابل توجه در این میان آن است که دریافت‌کنندگان خدمات عمومی به‌عنوان مهم‌ترین گروه پاسخ‌خواه که قدرت را به دولت و نمایندگان واگذار نموده‌اند در رتبه دوازدهم قرار گرفته‌اند که این مورد با این تفسیر می‌تواند سازگار باشد که در کشور ما عموماً این گروه از وقت و دانش کافی برای استفاده از این گزارش‌ها برخوردار نیستند. این نتیجه هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط باباجانی (۱۳۹۱) است.

همچنین نتایج حاکی از آن است که اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته 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 از مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی دولت است. شناسایی این نیازهای اطلاعاتی بیانگر آن است که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در درجه اول از این گزارش‌ها برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی استفاده می‌کنند، بنابراین در تدوین مبنای نظری گزارشگری مالی باید دقت کافی لحاظ گردد تا این نیازهای اطلاعاتی تأمین گردد.

نتایج حاصل از این پژوهش با توجه به اینکه شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها و لحاظ نمودن ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های واحد گزارشگر مهم‌ترین گام در تدوین اهداف گزارشگری است، می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان مبنای نظری و استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، جهت شناسایی و اولویت‌بندی ذی‌نفعان بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان قرار گیرد. به‌نحوی که بجای اتکای صرف به رویکرد هنجاری از پژوهش‌های میدانی و رویکرد تجربی نیز استفاده گردد. سپس از آنجا که در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد، لذا لازم است گزارش‌های مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود. در این راستا تهیه گزارش‌های مالی حاوی اطلاعاتی از

- Alijarde, M.I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Inancial Accountability and Management*, (1)13, 17-34.
- Anthony, R.M. (1978). FASB Research Report, Financial Accounting in Non Business Organisations. *FASB, Stamford*.
- Atamian, R. & Ganguli, G. (1991). The Recipients of Municipal Annual Financial Reports: a Nationwide Survey. *The Government Accountants Journal Fall*, 3-21.
- Clark, C. (2017). The Users A reports of Government Departments. Paper

- Presented at the Accountability Symposium. Accounting Association of Australia and New Zealand Conference 6 July.
- Collins, W., Keenan, D. & Lapsley, I. (1991). Local Authority Financial Accounting-Communication Sophistry or Obfuscation. *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*, London.
  - Coy, D., Dixon, K., Buchanan, J. & Tower, G. (2013). Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and an Empirical Study Compared. *British Accounting Review*, (29), 103-27.
  - Crain, G.W. & Bean, D.R. (2008). What Users Think of the New Reporting Model for Government: The Results of the GASB's Focus Group Sessions. *Government Finance Review*, (14)1, 9-13.
  - Daniels, J.D. & Daniels, C.E. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*, (10)1, 15-38.
  - Drebin, A., Chan, J. & Ferguson, L. (1981). Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Units. *A Research Study, NCGA, Chicago, IL*.
  - Hay, L.E. & Antonio, J.F. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91-8.
  - Holder, W.W. (1980). A Study of Selected Concepts for Government Financial. *Accounting and Reporting, Research Paper, NCGA, Chicago*.
  - Jones, D.B. Scott, R.B. Kimbro, L. & Ingram, R. (1985). The Needs of Users of Governmental Financial Reports, Government Accounting Standards Board. Stamford, CT.
  - Jones, S. & Puglisi, N. (2009). The Relevance of AAS29 to The Australian Public Sector: A Cause for Doubt?. *Abacus*, (33)1, 115-33.
  - Mack, J. & Ryan, C. (2016). Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. [www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm).
  - Mignot, H. & Dolley, C. (2000). Are AAS 29 Financial Statements Useful?. *Accounting Research Journal*, (13)1, 51-61.
  - Priest, A.N., Ng, J. & Dolley, C. (2000). Users of Local Government Annual Reports: Information Preferences. *Accounting, Accountability and Performance*, (5)3, 49-62.
  - Robbins, W.A. (1984). Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An empirical Analysis. *Accounting and Business Research*, 62-157.
  - Van Daniker, R.P. & Kwiatowski, V. (1986). Infrastructure Assets: An Assessment of User Needs and Recommendations for Financial Reporting. *Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT*.
  - Vela Bagues, J.M.A. (2006). Cross Country Study of Local Government Accounting Systems. *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*, Speyerer for Schungsberichte, (159).