



## A Financial Reporting Model for Regional Electric Companies in Iran

**Jafar Babajani** \*

Professor, Department of Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran.

**Mohammad Javad Salimi**

Assistant Professor, Department of Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran.

**Mohammad Taghi Taghavifard**

Professor, Department of Industrial Management, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran.

**Ehsan Mohebi**

PhD Student, Department of Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran.

### Abstract

Regional Electric companies are organizations that pursue both social and financial goals in order to fulfill their assigned missions, so fulfilling accountability for their dual goals is of fundamental importance. In this research, by examining the information needs of the users of the financial reports, the factors affecting the financial reporting of the sector have been studied. The aim of this research is to present a model for the environmental conditions and characteristics of regional electric companies in Iran. For this purpose, the required data, after a library study and exploratory search in the theoretical foundations and financial and accounting rules and regulations governing the relations of these entities, were collected using a questionnaire and analyzed using the fuzzy Delphi research method and appropriate statistical tests. The evidence from the analysis of the respondents' views shows that the influencing factors are in four dimensions, including the compatibility of the model in achieving the organization's goals, the needs of information users, compliance with

\* **Corresponding Author:** [jafar.babajani@atu.ac.ir](mailto:jafar.babajani@atu.ac.ir)

**How to Cite:** Babajani, J., Salimi, M. J., Taghavifard, M.T, Mohebi, E. (2024). A Financial Reporting Model for Regional Electric Companies in Iran, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 21(84), 1-40. DOI: 10.22054/qjma.2023.73559.2455

financial and accounting laws and regulations, and finally, budget control and credit status reporting. Experts also agree on the factors proposed by this research for designing and explaining the financial reporting model of regional power companies in Iran.

**Keywords:** Financial reporting, Regional electric companies, Users of information.

### **1. Introduction**

The government and other public sector institutions provide many goods and services essential to society. One of the most significant areas in which the government engages in commercial activities is the energy sector, particularly the electricity industry, which plays a key role in social and economic development and in improving the quality of life in society. The financial resources of the country's regional electricity companies are derived from various sources and must be utilized for specific purposes in compliance with various laws and regulations.

Given the fundamental importance of performance and the evaluation of accountability by authorities to stakeholders in democratic governments, it is necessary to produce clear and reliable reports on how resources are allocated and consumed in different areas. This research seeks to identify the weaknesses and shortcomings of the financial statements of these institutions by reviewing existing literature and employing other methods. Ultimately, the study presents a suitable model for the financial reporting of these institutions, enabling improved accountability and more effective economic decision-making.

### **Research Question**

What is the financial reporting model of Iran's regional electricity companies?

### **2. Literature Review**

Sayedi and Babajani (2011) conducted research with the aim of achieving a desirable model of financial reporting in Islamic capital markets. The findings of their research confirmed the usefulness of relying on the fund theory to achieve reporting goals. The result of their study led to a financial reporting model in which the central focus is not the economic entity but rather the main business activities and departments of the company.

Babajani and Shekarkhah (2012), using the Delphi method, investigated the appropriate accounting model for Islamic banking in Iran. According to their findings, the accounting system used by experts was unable to meet user needs and required changes, the generalities of which were presented as key factors in the proposed research model. Additionally, the research indicated that a conceptual framework based on accountability is more suitable than one based on decision-usefulness for financial reporting in the usury-free banking system.

Mohammadi et al. (2020), in their research to develop a desirable model of financial reporting in the public sector, addressed the key factors influencing public sector financial reporting. The results showed that the quality of public sector financial reporting is influenced by factors such as budgeting structure, public sector infrastructure, the quality of human resources, the accounting system and basis, education, and the accountability system governing society. Weaknesses identified in the research include poor implementation of accrual accounting, incomplete implementation of operational budgeting, political influence in decision-making processes, lack of access to the annual budget performance statement and budget deduction report, and non-identification of certain financial statement items.

### **3. Methodology**

The current research is an applied and developmental study. It aims to analyze existing conditions and assist in the decision-making process, classifying it as descriptive research. Furthermore, since it seeks to gather the opinions of a large statistical community on the research subject, it is categorized as descriptive-survey research.

Using the fuzzy Delphi method, the statistical population includes experts selected based on three criteria: the presence of representatives from expert groups, deep knowledge of the research topic, and breadth of opinion and expertise. These experts were chosen from groups such as auditors, the head of the State Court of Audit, auditors of executive bodies, directors of audit organizations, and academic faculty members with relevant experience. Participants were selected through snowball sampling.

Initially, to identify the dimensions, components, and indicators of the Financial Reporting Model for Regional Electric Companies in Iran, a review of the subject literature was conducted. After identification, examples of these cases in the public sector were examined based on expert opinions. Given the advantages of the fuzzy Delphi method (29FDM) compared to the traditional Delphi method (30TDM), the fuzzy Delphi method was employed in this research.

#### **4. Results**

By examining the needs of users and the current state of financial reporting for regional electric companies, which is affected by several factors, it was found that the financial reporting models of private sector for-profit institutions cannot fully address the information needs of users in this sector. The findings of this research revealed that the operating environment and user needs in this sector differ significantly from those of private-sector for-profit institutions. These differences have created challenges in aligning the information needs of users with the form and content of the current financial reports, leaving report users facing difficulties.

In this research, by identifying and analyzing the factors influencing an appropriate financial reporting model for Iran's regional electric companies, a step has been taken to better meet the information needs of users. Identifying the set of influencing factors for the proposed model, in accordance with the conditions and laws governing the financial and accounting systems of this sector, and determining the importance of each factor in the desired framework are among the key findings of this research effort.


#### **5. Discussion**


According to the findings of the research, the consistency of the model in reporting the degree of achievement of the set goals of regional electric companies, the consistency in supporting the goals of information users, its compliance with financial and accounting rules and regulations, as well as budget control and credit status reporting, were identified as the effective dimensions of the reporting model. Each of these dimensions comprises several components and indicators.


## **6. Conclusion**


This research aimed to present a financial reporting model for Regional Electric Companies in Iran. Using the fuzzy Delphi method and based on expert opinions, the dimensions, components, and indicators of the proposed model were identified and presented.

## مدلی برای گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران

استاد، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.  جعفر باباجانی \*

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.  محمدجواد سلیمی

استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.  محمدتقی تقوی فرد

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.  احسان محبی

### چکیده

شرکت‌های برق منطقه‌ای سازمان‌هایی هستند که هر دوی 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، عوامل اثرگذار در گزارشگری مالی بخش مورد مطالعه قرار گرفته است. هدف این پژوهش، ارائه مدلی مناسب با شرایط و ویژگی‌های محیطی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران است. برای این منظور، 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 روش تحقیق دلفی فازی و آزمون‌های مناسب آماری، تجزیه و تحلیل شده است. شواهد حاصل از تجزیه و تحلیل دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان نشان می‌دهد عامل‌های اثرگذار در چهار بعد، شامل سازگاری مدل در ارائه میزان دستیابی به اهداف سازمان، اهداف استفاده‌کنندگان از اطلاعات، سازگاری با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و در نهایت، کنترل بودجه و گزارشگری وضعیت اعتبارات قرار گرفت. خبرگان نیز درباره عامل‌های پیشنهادی این پژوهش برای طراحی و تبیین مدل گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران اجماع نظر موافق دارند.

مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی است.

\* نویسنده مسئول: jafar.babajani@atu.ac.ir

کلیدواژه‌ها: استفاده‌کنندگان از اطلاعات، شرکت‌های برق منطقه‌ای، گزارشگری مالی.

## مقدمه

دولت و سایر نهادهای فعال در بخش عمومی بسیاری از کالا و خدمات موردنیاز افراد جامعه را تأمین می‌کنند. بخشی از این کالا و خدمات در قالب فعالیت‌های حاکمیتی و بخشی دیگر در قالب فعالیت‌های بازرگانی دولت تولید و عرضه می‌شوند. یکی از مهم‌ترین حوزه‌های که دولت در آن به فعالیت‌های بازرگانی می‌پردازد، بخش انرژی و صنعت برق می‌باشد که دارای نقشی کلیدی در توسعه اجتماعی و اقتصادی و نیز بهبود کیفیت زندگی افراد جامعه است. منابع مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور از محل‌های گوناگونی تأمین می‌شود و لازم است در اهداف معین و بر اساس قوانین و مقررات مختلف، مصرف گردد. از آنجایی که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات در برابر صاحبان حق، در حکومت‌های مردم‌سالار از اهمیتی اساسی برخوردار است، ارائه گزارش‌های شفاف و قابل‌اتکا در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف منابع در حوزه‌های مختلف، ضروری به نظر می‌رسد. با این حال، اطلاعات مرتبط با الزامات قانونی و مقرراتی که بر گزارشگری وضعیت و عملکرد مالی منابع خاصی تأکید دارند در صورت‌های مالی فعلی آن‌ها به شکل مناسبی افشا نمی‌شود. در پژوهش حاضر سعی می‌شود با بررسی ادبیات موجود و سایر روش‌ها به بررسی ضعف‌ها و نارسایی‌های صورت‌های مالی این اشخاص پرداخته و در نهایت پاسخ مناسبی مبتنی بر یافته‌ها ارائه گردد. مطالعه حاضر به ارائه مدلی مناسب برای گزارشگری مالی این نهادها منجر شده به نحوی که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین اتخاذ تصمیمات اقتصادی به نحو مطلوب‌تری انجام گردد.

## مبانی نظری

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 تأمین‌کننده کالا و خدماتی مانند آب و برق شهروندان و صنایع به

شیوه‌ای بازرگانی اداره می‌شود، اما به‌عنوان یک منبع کسب سود برای دولت تلقی نمی‌شود. اشخاص مذکور مانند شرکت‌های انتفاعی بخش خصوصی به فعالیت‌های بازرگانی اشتغال دارند، متحمل ریسک می‌شوند، از طریق استقراض منابعی را به دست می‌آورند و گاهی در بازار با سایر موسسه‌های انتفاعی به رقابت می‌پردازند ولی برخلاف آن‌ها، بیشتر از حمایت‌های دولت و سایر نهادها برخوردار هستند (Connolly & Kelly, 2011). تفاوت دیگر به نوع اهداف این اشخاص مربوط می‌شود. 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 کسب سود و حداکثرسازی ثروت سهامداران می‌باشد. 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، ایجاب می‌نماید که عملیات حسابداری مربوط به آن‌ها به صورت جداگانه نگهداری شده و وضعیت مالی و عملکرد مالی هر یک از منابع به تفکیک گزارش شود. هدف صورت‌های مالی در بخش خصوصی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی<sup>۱</sup> آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند (مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران). لازم به توضیح است مسئولیت پاسخگویی از جنبه نظریه حساب‌دهی یا مباشرت مدیریت، صرفاً استفاده بهینه از منابع در دسترس است (Kilcullen et al., 2007)، در صورتی که مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌هایی که علاوه بر فعالیت بازرگانی اهداف اجتماعی را هم دنبال می‌کنند بسیار گسترده‌تر از مفهوم مباشرت مدیریت در استفاده بهینه از منابع سازمان می‌باشد (Connolly & Kelly, 2020; Luke, 2016).

---

1. stewardship



منابع مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور از محل‌های گوناگونی تأمین می‌شود و ارائه گزارش‌های شفاف و قابل‌اتکا در رابطه با چگونگی تحصیل و مصرف آن، ضروری به نظر می‌رسد. اولین و یکی از مهم‌ترین آن، منابعی است که بر اساس ماده ۶۱ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اختصاص می‌یابد. بر این اساس، شرکت‌های برق منطقه‌ای مکلف‌اند مبالغ تعیین‌شده در بودجه سالانه خود را به شرکت‌های توانیر جهت توسعه نیروگاه‌های حرارتی و شبکه انتقال برق کشور پرداخت نمایند (قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب سال ۱۳۹۳). مبالغ مذکور، توسط شرکت توانیر دریافت شده و با توجه به سرمایه‌گذاری موردنیاز جهت 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.

دومین منبع مالی به منابع عمومی اختصاص داده‌شده بابت طرح‌های عمرانی انتفاعی و غیرانتفاعی مربوط می‌شود. با توجه به ماده ۳۲ قانون برنامه‌بودجه، وجوهی که از محل اعتبارات عمرانی جهت اجرای طرح‌های عمرانی انتقالی به دستگاه‌های اجرایی مربوط پرداخت می‌شود به صورت وام خواهد بود (قانون برنامه‌بودجه مصوب سال ۱۳۵۲). مبالغ تخصیص داده‌شده طبق موافقت‌نامه مبادله شده با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به مصرف می‌رسد. به علاوه، بر اساس ماده ۱۰ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، به دولت اجازه داده می‌شود برای پیش‌آگاهی‌ها، پیشگیری، امدادسانی و ... اعتبار موردنیاز را در لویح بودجه سالانه منظور نماید. همچنین، بر اساس ماده ۱۶ قانون مدیریت بحران کشور، سازمان برنامه‌بودجه مکلف است به منظور انجام اقدامات مربوط به پیشگیری و کاهش خطر و آمادگی در برابر بحران، فصلی تحت عنوان مدیریت بحران کشور ایجاد کند (قانون مدیریت بحران مصوب سال ۱۳۸۶).

وجوه تحت عنوان عوارض برق مشترکین فوق توزیع<sup>۱</sup> 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 تأمین بخشی از منابع لازم جهت اجرای طرح‌های توسعه و نگهداری شبکه‌های برق روستایی و تولید برق تجدیدپذیر و پاک، عوارض مصرف هر کیلووات ساعت برق را در بودجه سالانه پیش‌بینی نماید (قانون حمایت از صنعت برق کشور مصوب سال ۱۳۹۴). مطابق آیین‌نامه مواد هفت و نه قانون سازمان برق ایران، مبالغ دریافتی از متقاضی انشعاب به‌عنوان مشارکت در نیرورسانی و مازاد ظرفیت فیدر<sup>۲</sup>، پس از ایجاد تأسیسات به حساب حقوق عمومی منظور می‌شود (قانون سازمان برق ایران اصلاحی سال ۱۳۶۶). در این موارد، نگهداری حسابی جدا در خصوص منابع تأمین شده و مصارف انجام شده، جهت بهبود شفافیت، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین اخذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سودمند خواهد بود.

### مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی یکی از پیش‌فرض‌های اساسی مردم‌سالاری است و علاوه بر تسهیل برقراری حاکمیت مطلوب، بهبود مدیریت سازمان‌ها و نهادها را به دنبال دارد (Roya et al., 2019). سازمان‌های بخش عمومی شامل نهادهای دولتی برای مردم تشکیل می‌شوند و لازم است در برابر مردم مسئولیت پاسخگویی را به انجام برسانند. Stewart (1984) مسئولیت پاسخگویی عمومی را تحت عنوان نردبان مسئولیت پاسخگویی<sup>۳</sup>، در پنج سطح

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

۲. فیدر عبارت است از مجموعه‌ای از وسایل قطع و وصل با ولتاژ اسمی معین که برای دریافت برق از بالادست سیستم برق رسانی و تحویل آن به پایین دست سیستم، تعبیه می‌گردد.

3. ladder of accountability

معرفی کرده است (به نقل از باباجانی، ۱۳۹۴). این سطوح شامل مسئولیت پاسخگویی مشروعیت مصرف منابع، فرآیند، عملکرد، برنامه و خط‌مشی<sup>۱</sup> هستند. استوارت مفهوم مسئولیت پاسخگویی را به صورت کلی مورد توجه قرار می‌دهد، ولی Kearns (1994) مدلی برای مسئولیت پاسخگویی نهادهای غیرانتفاعی<sup>۲</sup> ارائه می‌دهد که شامل دو بعد است (جدول ۱). بعد اول به مجموعه‌ای از معیارهای عملکردی مربوط می‌شود که در محیط فعالیت مقرر شده است و دوم پاسخ‌هایی است که از درون نهاد مزبور جهت رفع مسئولیت‌های گزارشگری آن ارائه می‌شود. در ماتریس کرنز، معیارهای ضمنی مجموعه اقدام‌ها و رفتارهایی هستند که با توجه به ارزش‌ها و اعتقادهای جامعه تعریف می‌شوند، در صورتی که معیارهای صریح آن‌هایی هستند که در مفاد قوانین، مقررات و قراردادهای مورد توجه قرار گرفته‌اند.

جدول ۱

معیارهای عملکردی			
صریح		ضمنی	
پاسخ‌ها	واکنشی	مسئولیت پاسخگویی محاوره‌ای	مسئولیت پاسخگویی رعایت
	کنشی	مسئولیت پاسخگویی احتیاطی/حرفه‌ای	مسئولیت پاسخگویی مقدماتی/موضع‌گیری

منبع: Kearns(1994)

در تقاطع ستون معیارهای صریح و سطر پاسخ‌های واکنشی جدول فوق، مسئولیت پاسخگویی رعایت<sup>۳</sup> ارائه شده که از سایر موارد عمومی تر بوده، از قابلیت استانداردپذیری بالایی برخوردار است و ایفا و ارزیابی آن در مقایسه با سایر موارد، ساده‌تر می‌باشد. این سطح از مسئولیت پاسخگویی شامل ارائه گزارش‌های سالانه، رعایت مفاد قوانین و مقررات و انجام الزامات قراردادهای می‌باشد. مسئولیت پاسخگویی به صورت محاوره‌ای یا مذاکره‌ای<sup>۴</sup> زمانی انجام می‌شود که معیارها صریح نیستند و یا ارزش‌های جامعه تغییر کرده‌اند. این

1. probity and legality, process, performance, programme, policy

2. not-for-profit organization

3. Compliance

4. Negotiated accountability

حالت می‌تواند از پدید آمدن تمایلات سیاسی هم ناشی شود که هنوز در مفاد قوانین و مقررات جاری لحاظ نشده است (Connolly & Kelly, 2011). مسئولیت پاسخگویی احتیاطی / حرفه‌ای<sup>۱</sup> اقدام یا کنش سازمان غیرانتفاعی در شناسایی و تفسیر استانداردهای خود از معیارها و نحوه عمل‌های قابل‌پذیرش است. مسئولیت پاسخگویی مقدماتی / موضع‌گیری<sup>۲</sup> در سازمان‌هایی کاربرد دارد که احتمال می‌رود الزاماتی در محیط خارجی تحمیل شود. با توجه به اینکه در این مسئولیت پاسخگویی، قضاوت و پیش‌بینی معیارهای جدید، مهم است بر سطوح بالاتر این مفهوم دلالت دارد. در این شرایط، سازمان موضع مناسبی برای بکاربردن آن الزامات اتخاذ خواهد کرد.

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 که تحت تأثیر رابطه بین مدیریت و ذی‌نفعان گوناگون سازمان است (Laughlin, 1990). از آنجایی که انتظارات در موسسه‌های اجتماعی 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 (Bradford et al., 2018)؛ به عبارت دیگر، در برخی سازمان‌ها دو ردیف نهایی (آخرین قلم مضاعف<sup>۳</sup>) وجود دارد که آن‌ها را با چالشی دوگانه مواجه می‌سازد: از یک سو لازم است از جنبه مالی فعالیتی پایدار داشته باشند و از سوی دیگر در جهت مأموریت سازمانی و اهداف اجتماعی گام بردارند (Dart et al., 2010)؛ بنابراین، وجود سیستمی چند سویه<sup>۴</sup> جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و برآورده ساختن نیازهای ذی‌نفعان مختلف، ضروری است (Williams & Taylor, 2013).

1. professional/discretionary accountability

2. Anticipatory/positioning accountability

3. double bottom line

4. multi-directional

### نظریه‌های مختلف در حوزه مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی در نظریه‌های مختلف مانند نظریه نمایندگی، نظریه مباشرت، نظریه مشروعیت و نظریه ذی‌نفعان، به شیوه‌های متفاوتی تشریح شده در است. نوع رسمی مسئولیت پاسخگویی بر مبنای رابطه نمایندگی بیان می‌شود که در آن نمایندگان<sup>۱</sup> در قبال دریافت منابع از کارفرمایان<sup>۲</sup>، ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی هستند (Mulgan, 2000). در این نظریه، سهامداران گروه اصلی ذی‌نفع در نظر گرفته می‌شوند که حفاظت و افزایش ثروت آنان، مسئله و نگرانی اصلی است (Brennan & Solomon, 2008). 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. البته، مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، مفهومی گسترده است و صرفاً شامل بیان ساده مسائلی نیست که ممکن است در رابطه نمایندگی مرسوم، مطرح شود. کاربرد مدل گزارشگری بر مبنای مفهوم سودمندی تصمیم<sup>۳</sup> در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی محیط‌هایی با پیچیدگی بیشتر (مانند بخش عمومی) مناسب نیست (Connolly & Kelly, 2020; Julie & Albertini, 2022). دولت‌ها در همه سطوح ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی<sup>۴</sup> هستند، فرآیندی که به صورت شفاف نشان می‌دهد منابع از چه محل‌هایی تأمین شده و در چه محل‌هایی مصرف شده‌اند (Dittenhofer, 2009).

در نظریه مباشرت نسبت به نظریه نمایندگی، دیدگاه متفاوت و تا حدودی کامل‌کننده در موضوع مفهوم مسئولیت پاسخگویی ارائه می‌شود. برخلاف نظریه نمایندگی که بر تضاد منافع و سازوکارهای کنترلی تمرکز دارد، نظریه مباشرت<sup>۵</sup> بر همکاری و تشریک‌مساعی تأکید دارد و جهت تشریح روابط، بر فرضی غیر از در نظر گرفتن منافع

- 
1. agents
  2. principals
  3. Decision-useful
  4. fiscal accountability
  5. stewardship

شخصی، استوار است. 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 (Davis et al., 1997).

هدف گزارشگری مالی از نظر مباشرت مدیریت این است که استفاده کنندگان اطمینان حاصل کنند که آیا مدیریت، منابع فراهم شده به صورت اثربخش و کارا بکار گرفته شده است (بیانیه مفهومی شماره ۸ حسابداری مالی (SFAC8)). مسئولیت پاسخگویی از جنبه نظریه مباشرت، صرفاً استفاده بهینه از منابع در دسترس است (Kilcullen et al., 2007)، در حالی که استفاده کنندگان صورت‌های مالی در شرکت‌های برق منطقه‌ای، به اطلاعاتی در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات در رابطه با تحصیل و مصرف قانونی منابع نیازمند هستند.

نظریه مشروعیت و نظریه ذی‌نفعان<sup>۱</sup> هر دو از یک نظریه بزرگ‌تری به نام نظریه اقتصاد سیاسی منتج شده‌اند (Gray و همکاران (2006) به نقل از Deegan, 2002). این دو نظریه در سال‌های اخیر در بحث مسئولیت پاسخگویی مورد توجه قرار گرفته و توانسته‌اند در جنبه پاسخگویی ادبیات رفتار سازمانی تأثیرگذار باشند (Campbell et al., 2006). 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 (Greiling et al., 2015). به صورت کلی، سازمان‌های فعال در بخش عمومی به دلیل نقش و تأثیر زیادی که در جامعه دارند، با نیازهای مشروعیت بیشتری مواجه هستند (Greiling et al., 2015). ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ابزاری کلیدی در ایجاد و ترمیم مشروعیت سازمان بوده و ابزاری است که سازمان به ذی‌نفعانش اطمینان می‌دهد اقداماتی مشروع انجام داده (Deegan & Unerman, 2011). 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

---

1. Legitimacy Theory and Stakeholder Theory

مورد توجه است و از سوی دیگر به کارگیری نحوه عمل‌هایی جهت آگاهی دریافت‌کنندگان کالا، خدمات و کمک‌ها مطرح است (Nicholls, 2009)؛ بنابراین، لازم است از استراتژی‌های ارتباطی مختلفی جهت کسب یا حفظ مشروعیت بهره ببرند (Dowling & Pfeffer, 1975). 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)، برمی‌گردد (Andrews, 2014). در نظریه ذی‌نفعان، بر ارتباط سازمان با گروه‌های متنوعی از ذی‌نفعان در جامعه (نه جامعه به صورت کلی) تأکید می‌شود (Freeman, 2010). به اعتقاد Gray و همکاران (2006) یک رویکرد مناسب در بررسی رابطه ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بین سازمان و ذی‌نفعان آن، توجه به مفاهیم مربوط به نظریه ذی‌نفعان است.

#### پیشینه تحقیق

صیدی و باباجانی (۱۳۸۹) به پژوهشی باهدف دستیابی به مدلی مطلوب از گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه اسلامی پرداختند. یافته‌های پژوهش تأییدی بر سودمندی اتکا بر نظریه وجوه برای نیل به اهداف گزارشگری بود. نتیجه آن پژوهش به مدلی از گزارشگری مالی منجر شد که لازم است نقطه مرکزی گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی، نه شخصیت اقتصادی یا بنگاه، بلکه رشته فعالیت‌های اصلی کسب‌وکار و بخش‌های بنگاه باشد. باباجانی و شکرخواه (۱۳۹۱) در پژوهشی به روش دلفی، به بررسی مدل مناسب حسابداری برای بانکداری اسلامی در ایران با تأکید بر عقود مشارکتی پرداختند. بر اساس نتایج مطالعه مزبور، نظام حسابداری مورد عمل از نظر خبرگان، قادر به پاسخگویی نیازهای استفاده‌کنندگان نبوده و مستلزم تغییراتی است که کلیات آن در قالب عوامل کلیدی مندرج در مدل پیشنهادی پژوهش، ارائه گردید. همچنین یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، در مقایسه با چارچوب مفهومی مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری برای گزارشگری مالی در نظام بانکداری بدون ربا مناسب‌تر است.

باباجانی و محرمی (۱۳۹۶) به مطالعه شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی و قابلیت‌های سیستم حسابداری جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی در شهرداری تهران پرداختند. نتایج نشان داد شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی مستخرجه از مبانی نظری تعداد ۴۱ شاخص اجماع عمومی دلفی را کسب نمود اما با انجام تحلیل عاملی تأییدی مشخص شد تنها ۲۶ شاخص از اهمیت برخوردار است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با استفاده از روش دلفی فازی به ارائه الگویی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران پرداختند. طبق یافته‌های پژوهش، سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، سازگاری فرآیندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، آموزش و رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابعاد عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی این استانداردها مشخص شد.

محمدی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به منظور دستیابی به مدلی مطلوب از گزارشگری مالی در بخش عمومی به عوامل کلیدی مؤثر بر گزارشگری مالی بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که مقوله‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارت‌اند از ساختار بودجه‌بندی، زیرساخت‌ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخ‌گویی حاکم بر جامعه به عنوان عوامل زمینه‌ای شناخته شده‌اند. ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم دسترسی به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه و عدم شناسایی برخی از اقسام صورت‌های مالی به عنوان فرآیندها شناسایی شدند.

یافته‌های پژوهش Karan (2003) نشان می‌دهد به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش خصوصی در گزارشگری مالی بخش عمومی، باعث خواهد شد ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی کاهش یابد. Barton (2005) مناسب بودن به کارگیری استانداردهای حسابداری حرفه‌ای را در بخش عمومی کشور استرالیا مورد بررسی قرار داد. یافته‌های



پژوهش حاکی از عدم تناسب در شناسایی نقش‌ها است که محیط‌های منحصر به بخش عمومی، مفاهیم و استانداردهای حسابداری را تحت تأثیر قرار داده و کاربرد آن‌ها را نیز نامناسب می‌سازد. در نتیجه شکست مزبور، صورت‌های مالی اطلاعات مربوطی را فراهم نخواهد کرد، عملکرد مالی و وضعیت مالی دولت و دستگاه‌های زیرمجموعه منصفانه ارائه نخواهد شد و در نهایت، در درک و تفسیر اطلاعات مشکلات زیادی ایجاد خواهد شد.

یافته‌های پژوهش Foster and Bradach (2005) 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. به علاوه 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.

Mach and Ryan (2006) مناسب بودن مدل‌های فعلی گزارشگری مالی را که مبتنی بر چارچوب مفهومی سودمندی تصمیم است جهت رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی استرالیا مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از این است صورت‌های مالی با مقاصد عمومی بیشتر جهت 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 نمود.

یافته‌های پژوهش Luke (2016) نشان می‌دهد مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌هایی که ساختاری دوگانه<sup>۱</sup> دارند (آن‌هایی که هم اهداف اجتماعی را دنبال می‌کنند و هم به فعالیت‌های بازرگانی در بخش عمومی مشغول هستند) بسیار گسترده‌تر از مفهوم مباشرت مدیریت در استفاده بهینه از منابع سازمان است. Connolly and Kelly (2020) هم به بررسی نحوه عمل‌ها و افشای اطلاعات مالی در این سازمان‌ها پرداختند. تمرکز پژوهش

آنان بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی در ساختار دو گانه سازمان بود و به دنبال پاسخ به این سؤال 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 مزبور با اهداف اجتماعی که بر مبنای آن تشکیل شده‌اند، ناسازگار است. یافته‌های پژوهش Costa and Andreus (2020) 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. به علاوه، آن سازمان‌ها فاقد منابع و متخصصان کافی جهت ارزیابی نتایج و اثربخشی مصرف منابع در راستای مأموریتشان هستند. یافته‌های مطالعه Julie and Albertini (2022) نشان می‌دهد سیستم‌های گزارشگری فعلی در سازمان‌های ارائه‌دهنده کالا و خدمات اجتماعی بر پایه نظریه نمایندگی استوار است که با رویکردی از بالا به پایین، کنترل‌ها اعمال و محدودیت‌ها بر نمایندگان تحمیل می‌گردند. نتایج نشان می‌دهد در این حوزه، شیوه مبتنی بر نظریه نمایندگی مشکلات و مسائلی ناخواسته به همراه داشته و لازم است اصول تطبیق یافته نظریه مباشرت مانند ارتباط بر پایه اعتماد و ... مدنظر قرار گیرد. Yetano and Sorrentino (2023) در پژوهشی مدل‌های افشای مسئولیت پاسخگویی مالی و غیرمالی را در موسسه‌های با اهداف دو گانه با سازمان‌های بخش خصوصی که هر دو در صنایع یکسان فعالیت دارند، مقایسه کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سطوح افشا در سازمان‌ها با اهداف دو گانه از طیفی بسیار گسترده‌تر نسبت به سازمان‌های مشابه بخش خصوصی برخوردار است. همچنین، از آنجایی که در سازمان‌های اجتماعی اهداف دو گانه اقتصادی و اجتماعی مطرح است، سطح اطلاعات افشاشده متفاوت می‌باشد.

### سؤال‌های اصلی و فرعی پژوهش

سؤال اصلی و سؤال‌های فرعی در پژوهش حاضر به شرح ذیل تعریف شده است:

سؤال اصلی پژوهش: مدل گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای ایران چگونه است؟

سؤال فرعی ۱- عوامل کلیدی مدل گزارشگری مالی برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی این شرکت‌ها چگونه است؟

سؤال فرعی ۲- با توجه به قوانین و مقررات حاکم بر نحوه مصرف منابع مالی قابل تخصیص به این شرکت‌ها، کدام‌یک از چارچوب‌های نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی یا مبتنی بر سودمندی اطلاعات از اولویت و اهمیت بیشتری برخوردار است؟

سؤال فرعی ۳- با توجه به الزام قانونی حاکم بر استفاده هر یک از منابع مالی تخصیص یافته به هدف‌های معین، آیا تنظیم صورت‌های مالی جداگانه برای تحقق ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این منابع مالی ضروری است؟

### روش‌شناسی 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. علاوه بر این، از نظر معیار زمانی، از نوع مقطعی است چراکه جستجو و کنکاش در یک برهه از زمان صورت می‌گیرد. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، ابتدا مبانی نظری، پیشینه پژوهش‌های مربوط و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به منظور شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها بررسی شده است. در ادامه مدل اولیه تدوین شده و به منظور سنجش اعتبار آن، از آنجا که بحث در رابطه با موضوع مزبور نیازمند قضاوت‌های حرفه‌ای خبرگان و متخصصان است، مطابق روش دلفی فازی<sup>۱</sup> و بر اساس اجماع نظرات اعضای گروه خبرگان اقدام گردیده است.

### ویژگی‌های اعضای گروه خبرگان پژوهش

گزینش اعضای واجد شرایط در روش دلفی از مهم‌ترین مراحل تحقیق دلفی است. با توجه به اینکه کیفیت روش دلفی فازی وابسته به کیفیت خبرگان و صاحب‌نظران است و

اعضای گروه شرکت کنندگان در فرآیند دلفی، نیازمند چهار ویژگی دانش و تجربه در موضوع موردنظر، تمایل به همکاری کافی برای شرکت در فرآیند و مهارت‌های ارتباطی لازم هستند، جامعه آماری برای اجرای این پژوهش از افرادی تشکیل شده است که در حوزه گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای، در تهیه گزارش‌ها، نظارت، رسیدگی و تدوین دستورالعمل‌ها و یا پژوهش در این زمینه، دارای تجربه باشند تا بتوان از نظرات و دیدگاه‌های تمامی این خبرگان جهت مشخص ساختن مدل احتمالی نهایی استفاده نمود:

جدول ۲. ویژگی‌های اعضای گروه خبرگان

شرایط اعضا	اعضای گروه دلفی
دارا بودن بیش از پنج سال سابقه و مدرک کارشناسی ارشد یا دکترا	مدیران مالی و ذی حساب‌های شرکت‌های برق منطقه‌ای
حسابرسان دیوان محاسبات که رسیدگی شرکت‌های برق منطقه‌ای را بر عهده دارند (دارا بودن بیش از پنج سال سابقه و مدرک کارشناسی ارشد یا دکترا)	مدیران و سرپرستان دیوان محاسبات کشور
حسابرسان سازمان حسابرسی که رسیدگی شرکت‌های برق منطقه‌ای را بر عهده دارند (دارا بودن بیش از پنج سال سابقه، مدرک کارشناسی ارشد یا دکترا)	مدیران و سرپرستان سازمان حسابرسی
کارکنانی که در فرآیند نظارت بر شرکت‌های برق منطقه‌ای نقش دارند (دارا بودن بیش از پنج سال سابقه و مدرک کارشناسی ارشد یا دکترا)	کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی

اعضای خبرگان به صورت کاملاً هدفمند توسط اساتید راهنما و مشاور و نیز مشورت با برخی صاحب‌نظران به روش نمونه‌گیری غیرتصادفی گلوله برفی<sup>۱</sup> انتخاب شده‌اند.

### روایی و پایایی پرسشنامه

پرسشنامه اول که به‌عنوان ابزار گردآوری داده‌های این بخش از پژوهش استفاده شده است شامل دو بخش پرسش‌های عمومی و تخصصی تشکیل شده است. بخش عمومی شامل ۵ سؤال و بخش تخصصی شامل ۵۲ سؤال بوده و با استفاده از روش طیفی لیکرت هفت درجه طراحی شده است. در ابتدا و به‌عنوان نخستین گام، روایی یا اعتبار پرسشنامه از نظر

#### 1. Snowball Sampling

محتوا مورد بررسی اولیه قرار گرفت. جهت بررسی بیشتر و تعیین تعداد نمونه‌ها، میان استفاده‌کنندگان و صاحب‌نظران، به‌عنوان نمونه اولیه توزیع شد و در گام بعدی، نظرهای ایشان جهت اصلاح پرسشنامه مورد توجه قرار گرفت. در ارزیابی پایایی از ضریب آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> استفاده و محاسبات با بهره‌گیری از نرم‌افزار تحلیل آماری اسپس<sup>۲</sup> انجام شده است. نتیجه برآورد اولیه ضریب آلفای درونی سؤال‌ها و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۸ می‌باشد، از آنجایی که ضریب آلفای کرونباخ بیش از ۰/۷۰ درصد، به معنای قابلیت اتکای پرسشنامه است (آذر و فرجی، ۱۳۸۱)، لذا روایی پرسشنامه آزمون تأیید شده است.

### آمار توصیفی سؤال‌های عمومی پرسشنامه اول پژوهش

آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در رابطه با خبرگان پژوهش (با توجه به تعداد ۷۱ مورد) در این بخش ارائه شده است.

جدول ۳. آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده

تعداد	سابقه کار	تعداد	محل فعالیت	تعداد	تحصیلات	تعداد	رشته تحصیلی	تعداد
۶	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۳	مدیران مالی و ذی حساب‌ها	۱۳	کارشناسی	۱۳	حسابداری	۴۶
۱۱	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۸	مدیران دیوان محاسبات	۱۸	ارشد	۵۰	مدیریت	۱۹
۳۹	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۲۱	مدیران سازمان حسابرسی	۲۱	دکتر	۸	اقتصاد	۶
۱۵	بیشتر از ۳۰ سال	۱۹	کارشناسان وزارت اقتصاد	۱۹	-	-	-	-
۷۱	جمع	۷۱	جمع	۷۱	جمع	۷۱	جمع	۷۱

باتوجه به اطلاعات جدول فوق، ۲۱ درصد از پرسش‌شوندگان بیشتر از ۳۰ سال، ۵۵ درصد بین ۲۰ تا ۳۰ سال، ۱۶ درصد بین ۱۰ سال الی ۲۰ سال و ۸ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال در زمینه گزارشگری مالی دارای تجربه کاری هستند. ویژگی‌های اعضای گروه خبرگان مندرج در جدول بالا نشان می‌دهد تا حد امکان از مناسب‌ترین گروه از منظر آگاهی عمیق،

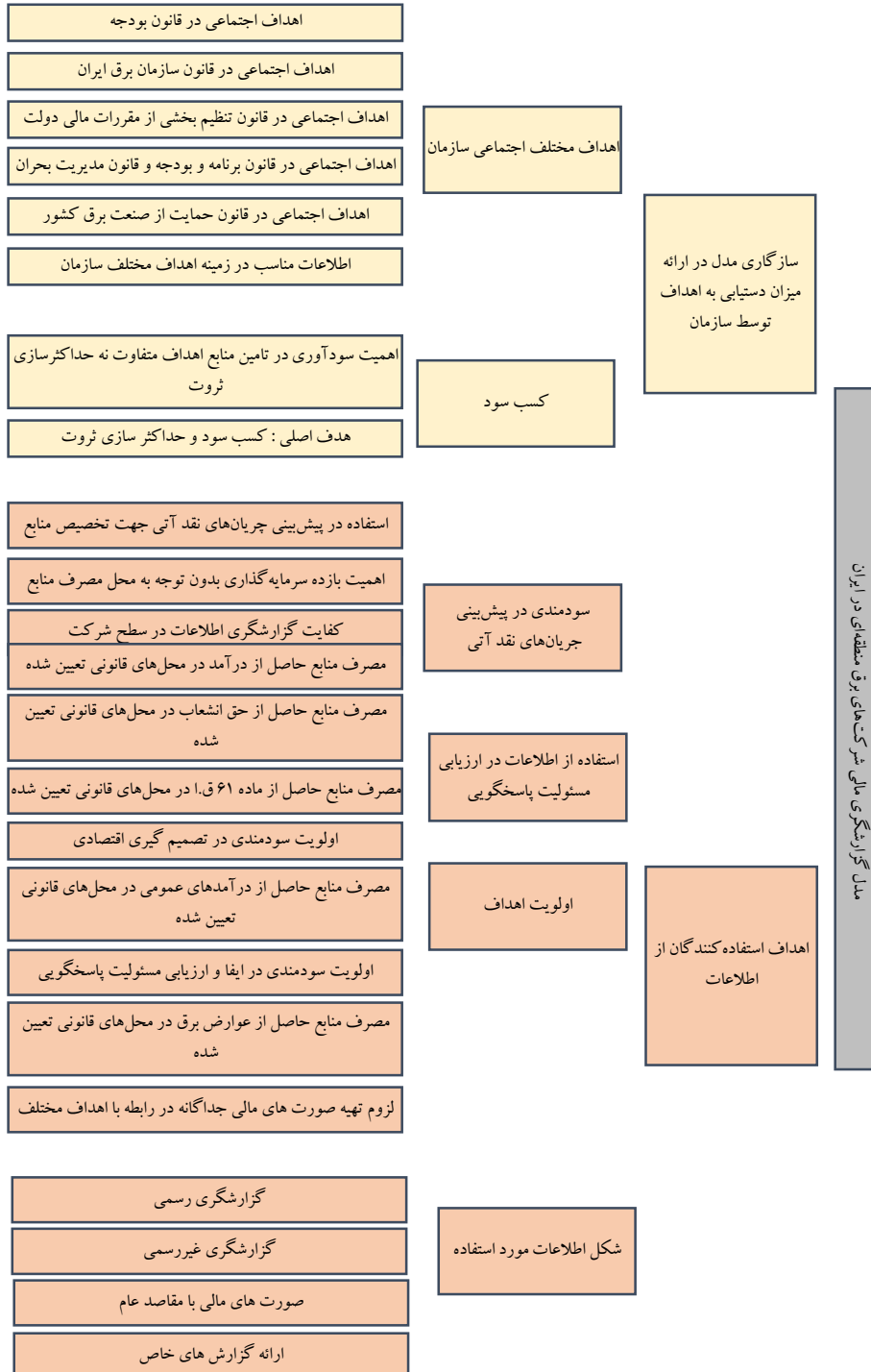
1. Cronbach Alpha

2. Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)

وسعت نظر و تجربه کافی برای دستیابی به نتایج معتبر و دقیق استفاده شده است. همچنین، توزیع شغل یا سمت پرسش‌شوندگان نشانگر آن است که خبرگان انتخاب‌شده، دارای سمت‌های اجرایی و نظارتی مرتبط با گزارش‌های شرکت‌های برق منطقه‌ای هستند که این امر موجب افزایش اعتبار نتایج می‌شود. به‌علاوه، ۷۱ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤال‌های پرسشنامه در مقطع کارشناسی‌ارشد، ۱۱ درصد دکترا و ۱۸ درصد کارشناسی طبقه‌بندی شده‌اند. انتظار بر این است که دانش و دیدگاه نظری در کنار سوابق اجرایی، در قابلیت اعتماد نتایج پژوهش اثر مثبت داشته باشد. درنهایت، ۶۵ درصد از پاسخ‌دهندگان فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، ۲۷ درصد رشته مدیریت و ۸ درصد رشته اقتصاد هستند. توزیع رشته تحصیلی خبرگان بیانگر این موضوع است که اکثر خبرگان دارای رشته تحصیلی مرتبط با موضوع پژوهش هستند.

#### شناسایی و غربالگری ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پژوهش

بر اساس ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های تخصصی انجام‌شده درمجموع ۵۲ گویه‌شناسایی شد. ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اولیه مؤثر در حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در نمودار ذیل ارائه شده است.







همچنین، شاخص‌های اثرگذار در الگوی گزارشگری شرکت‌های برق منطقه‌ای در جدول ۴ تشریح شده است.

جدول ۴. شاخص‌های اثرگذار در الگوی اولیه

شماره	ردیف	شرح
	۱	بعد ۱: سازگاری مدل در گزارشگری میزان دستیابی به اهداف سازمان
	۱-۱	مؤلفه ۱-۱: اهداف مختلف اجتماعی (اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات)
۱	۱-۱-۱	گزارشگری در خصوص اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون بودجه
۲	۲-۱-۱	گزارشگری در خصوص اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون سازمان برق ایران در زمینه نیروسانی و واگذاری انشعاب به‌عنوان هدف شرکت‌های برق منطقه‌ای
۳	۳-۱-۱	گزارشگری در خصوص اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در رابطه با بازسازی و نوسازی مناطق آسیب‌دیده از حوادث غیرمترقبه
۴	۴-۱-۱	گزارشگری در خصوص اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون برنامه‌بودجه در مورد وضعیت مالی، ورود و خروج منابع عمومی اختصاص داده شده بابت طرح‌های عمرانی انتفاعی
۵	۵-۱-۱	گزارشگری در خصوص اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون مدیریت بحران کشور در زمینه پیشگیری و کاهش خطر در برابر بحران به‌عنوان هدف شرکت‌های برق منطقه‌ای
۶	۶-۱-۱	گزارشگری اهداف اجتماعی مشخص شده در قانون حمایت از صنعت برق کشور در رابطه با اجرای طرح‌های توسعه و نگهداری شبکه‌های برق روستایی و تولید برق تجدیدپذیر
۷	۷-۱-۱	سودمندی صورت‌های مالی در فراهم آوردن اطلاعات در زمینه اهداف مختلف
	۲-۱	مؤلفه ۲-۱: کسب سود
۸	۱-۲-۱	کسب سود و حداکثرسازی ثروت سهامداران به‌عنوان هدف اصلی شرکت‌های برق منطقه‌ای
۹	۲-۲-۱	سودآوری در تأمین منابع جهت پیشبرد اهداف اجتماعی تعیین شده در قوانین و مقررات (نه اهمیت سودآوری جهت حداکثرسازی ثروت) به‌عنوان هدف شرکت‌های برق منطقه‌ای
	۲	بعد ۲: سازگاری مدل در پشتیبانی از اهداف استفاده‌کنندگان اطلاعات
	۱-۲	مؤلفه ۱-۲: سودمندی در پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی
۱۰	۱-۱-۲	ارائه اطلاعات صورت‌های مالی در پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی جهت تخصیص منابع
۱۱	۲-۱-۲	کسب بازده توسط سرمایه‌گذاران شرکت‌های برق منطقه‌ای و بدون توجه به اینکه منابع در چه هدفی صرف شده‌اند مدل (عدم تأکید بر تحویل و مصرف منابع در محل قانونی)
۱۲	۳-۱-۲	کفایت اطلاعات صورت‌های مالی در سطح شرکت و مطابق مدل بازرگانی در تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان (با محوریت شخصیت اقتصادی بنگاه)
	۲-۲	مؤلفه ۲-۲: سودمندی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی

شماره	ردیف	شرح
۱۳	۱-۲-۲	اهمیت صورت‌های مالی جهت مسئولیت پاسخگویی و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مصرف منابع حاصل از فروش برق و درآمد ترانزیت در محل‌های قانونی تعیین شده
۱۴	۲-۲-۲	اهمیت صورت‌های مالی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مصرف منابع حاصل از واگذاری انشعاب برق در محل‌های قانونی
۱۵	۳-۲-۲	اهمیت صورت‌های مالی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مصرف منابع حاصل از ماده ۶۱ قانون الحاق در محل‌های قانونی
۱۶	۴-۲-۲	اهمیت صورت‌های مالی جهت مسئولیت پاسخگویی و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مصرف منابع حاصل از منابع عمومی طرح‌های تملک در محل‌های قانونی تعیین شده
۱۷	۵-۲-۲	اهمیت صورت‌های مالی جهت مسئولیت پاسخگویی و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مصرف منابع حاصل از عوارض برق مشترکین فوق توزیع در محل‌های قانونی تعیین شده
۱۸	۶-۲-۲	لزوم ارائه صورت‌های مالی در ستون‌های جداگانه در رابطه با اهداف یا حوزه‌های مختلف
	۳-۲	مؤلفه ۲-۳: نوع اطلاعات مورد استفاده
۱۹	۱-۳-۲	اهمیت گزارشگری به صورت غیررسمی (فقدان وجود معیارهای صریح و ارائه اطلاعات عمدتاً به صورت محاوره‌ای و شفاهی) در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی یا مسئولیت پاسخگویی
۲۰	۳-۳-۲	میزان اشتراک در نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به صورتی که گزارشگری مالی در قالب صورت‌های مالی با مقاصد عام جهت رفع نیازهای اطلاعاتی کلیه استفاده‌کنندگان انجام گردد
۲۱	۴-۳-۲	تفاوت در نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به صورتی که گزارشگری مالی در قالب گزارش‌های خاص جهت رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ضرورت یابد
	۳	بعد ۳: سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
	۱-۳	مؤلفه ۳-۱: مصرف منابع در محل قانونی و سازگاری مدل با الزامات مالی و محاسباتی
۲۲	۱-۱-۳	ارائه گزارش به صورتی که تصریح شود الزامات قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حاکم بر گزارشگری رعایت شده
۲۳	۲-۱-۳	ارائه گزارش به صورتی که تصریح شود منابع حاصل از عملیات اصلی، ماده ۶۱ قانون الحاق و ... در محل‌های تعیین شده و در تطابق با قانون اساسی و قوانین بودجه سنوایی مصرف شده
	۲-۳	مؤلفه ۳-۲: گزارشگری کارایی و اثربخشی مصرف منابع با توجه به الزامات قانونی
۲۴	۱-۲-۳	اطلاعات صورت‌های مالی در ارزیابی میزان دستیابی به اهداف کمی مشخص شده در قوانین و مقررات
۲۵	۲-۲-۳	اطلاعات صورت‌های مالی در ارزیابی میزان دستیابی به اهداف کیفی مشخص شده در قوانین و مقررات
۲۶	۳-۲-۳	اطلاعات بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده توسط شرکت‌های برق منطقه‌ای

شماره	ردیف	شرح
	۴	بعد ۴: کنترل بودجه و گزارشگری وضعیت اعتبارات در الگوی گزارشگری
	۱-۴	مؤلفه ۱-۴: کنترل سقف بودجه با توجه به سامانه حسابداری شرکت‌های برق منطقه‌ای
۲۷	۴-۱-۴	سودمندی سیستم حسابداری در کنترل عدم تجاوز ارقام هزینه از اعتبارات تخصیص یافته در انطباق با قانون اساسی
۲۸	۲-۱-۴	سودمندی سیستم حسابداری در کنترل عدم تجاوز ارقام هزینه از اعتبارات تخصیص یافته در انطباق با قوانین بودجه
	۲-۴	مؤلفه ۲-۴: کنترل مصرف وجوه در محل‌های قانونی با توجه به سامانه حسابداری
۲۹	۱-۲-۴	اهمیت کنترل مصرف منابع مختلف در انطباق با الزامات قانونی
۳۰	۲-۲-۴	استفاده از سیستم تأمین اعتبار در کنترل بودجه
۳۱	۳-۲-۴	سیستم تأمین اعتبار به شیوه حسابداری دوطرفه نسبت به شیوه حسابداری یک‌طرفه
۳۲	۴-۲-۴	اهمیت کنترل تحصیل منابع از محل‌های مختلف در انطباق با الزامات قانونی
	۳-۴	مؤلفه ۳-۳: قابلیت گزارش وضعیت اعتبارات
۳۳	۱-۳-۴	گزارش مقایسه وضعیت عملکرد اعتبارات با بودجه تخصیص یافته جهت کنترل هزینه‌ها
۳۴	۲-۳-۴	گزارش مقایسه وضعیت عملکرد اعتبارات با بودجه مصوب جهت برنامه‌ریزی هزینه‌ها
۳۵	۳-۳-۴	گزارش مقایسه وضعیت عملکرد اعتبارات با بودجه مصوب جهت برنامه‌ریزی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار
۳۶	۴-۳-۴	تهیه گزارش مقایسه عملکرد اعتبارات با بودجه با سامانه حسابداری بودجه‌ای دوطرفه
۳۷	۵-۳-۴	گزارش مقایسه وضعیت عملکرد اعتبارات با بودجه مصوب در رابطه با هزینه‌ها و مخارج جهت مسئولیت پاسخگویی توسط دستگاه‌های نظارتی
۳۸	۶-۳-۴	گزارش مقایسه وضعیت عملکرد اعتبارات با بودجه مصوب در رابطه با درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار جهت مسئولیت پاسخگویی توسط دستگاه‌های نظارتی
	۴-۴	مؤلفه ۴-۴: تهیه گزارش عملکرد بودجه در شرکت‌های برق منطقه‌ای
۳۹	۱-۴-۴	گزارش مقایسه تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب (در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌های بعدی آن) توسط شرکت‌های برق منطقه‌ای
۴۰	۲-۴-۴	اهمیت لحاظ نمودن گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب در لایحه تفریح بودجه
۴۱	۳-۴-۴	حسابرسی گزارش مقایسه تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب (در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌های بعدی آن) توسط دستگاه‌های نظارتی
۴۲	۴-۴-۴	استفاده از سیستم حسابداری مالی (نه سیستم حسابداری بودجه‌ای دوطرفه) در تهیه هر دوی صورت‌های مالی و گزارش مقایسه تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب
۴۳	۵-۴-۴	استفاده از سیستم حسابداری مالی در تهیه صورت‌های مالی و سیستم حسابداری بودجه‌ای

شماره	ردیف	شرح
		دوطرفه در تهیه گزارش مقایسه تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب

پرسشنامه این بخش از پژوهش به گونه‌ای طراحی شده که داده‌های لازم در رابطه با هر سه سؤال فرعی سؤال اول پژوهش فراهم گردد. با توجه به جدول فوق، تعداد ۴۳ پرسش جهت شناسایی شاخص‌های اثرگذار در مدل گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران که به سؤال فرعی اول مربوط است، در نظر گرفته شده است. همچنین، پرسشنامه شامل تعداد ۷ پرسش برای سؤال فرعی دوم و تعداد ۲ پرسش برای سؤال فرعی سوم است به شکلی که داده‌های لازم جهت دستیابی به اهداف پژوهش جمع‌آوری گردد. به‌منظور تجمیع دیدگاه خبرگان از روش میانگین فازی استفاده شده است. پس از تجمیع دیدگاه خبرگان با استفاده از روش میانگین فازی، لازم است فازی‌زدایی میانگین‌های محاسبه‌شده انجام شود. تجمیع میانگین اعداد فازی مثلی و ذوزنقه‌ای را به‌وسیله یک مقدار قطعی که بایستی بیانگر بهترین میانگین مربوطه باشد، فازی‌زدایی گویند. اگر مقدار فازی‌زدایی شده از ۰/۷ بزرگ‌تر باشد، مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰/۷ را کسب کند رد می‌شود. در این پژوهش، میانگین فازی و برونداد فازی‌زدایی شده مقادیر اهمیت مربوط به شاخص‌های مؤثر در الگوی گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در جدول ذیل ارائه شده است.

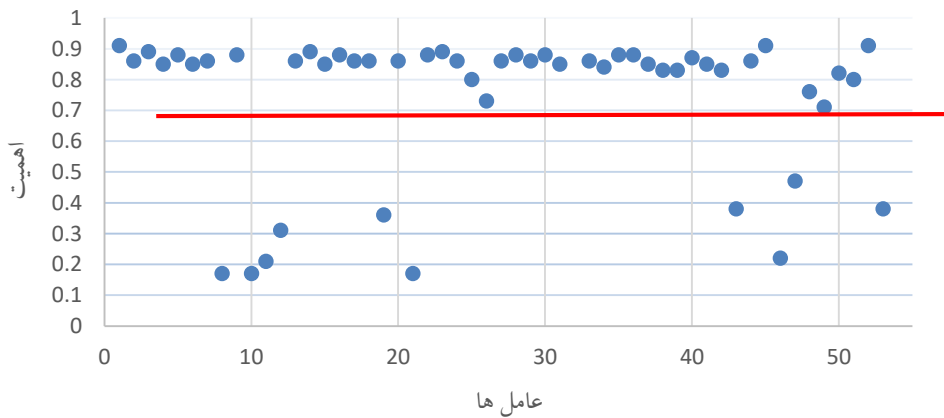
جدول ۵. نتایج حاصل از غربالگری شاخص‌ها

گویه‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
۱	۰/۸۱	۰/۹۴	۰/۹۹	(۰/۸۱, ۰/۹۴, ۰/۹۹)	۰/۹۱	پذیرش
۲	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۳	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۹۹	(۰/۷۷, ۰/۹۲, ۰/۹۹)	۰/۸۹	پذیرش
۴	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۹۶	(۰/۷۱, ۰/۸۸, ۰/۹۶)	۰/۸۵	پذیرش
۵	۰/۷۶	۰/۹۱	۰/۹۷	(۰/۷۶, ۰/۹۱, ۰/۹۷)	۰/۸۸	پذیرش
۶	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۹۶	(۰/۷۱, ۰/۸۸, ۰/۹۶)	۰/۸۵	پذیرش
۷	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۸	۰/۰۴	۰/۱۵	۰/۳۳	(۰/۰۴, ۰/۱۵, ۰/۳۳)	۰/۱۷	رد

گروه‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
۹	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۱۰	۰/۰۴	۰/۱۵	۰/۳۳	(۰/۰۴, ۰/۱۵, ۰/۳۳)	۰/۱۷	رد
۱۱	۰/۰۶	۰/۱۹	۰/۳۹	(۰/۰۶, ۰/۱۹, ۰/۳۹)	۰/۲۱	رد
۱۲	۰/۱۴	۰/۳	۰/۴۹	(۰/۱۴, ۰/۳, ۰/۴۹)	۰/۳۱	رد
۱۳	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۱۴	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۹۹	(۰/۷۷, ۰/۹۲, ۰/۹۹)	۰/۸۹	پذیرش
۱۵	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۹۶	(۰/۷۱, ۰/۸۸, ۰/۹۶)	۰/۸۵	پذیرش
۱۶	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۱۷	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۱۸	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۱۹	۰/۱۶	۰/۳۵	۰/۵۷	(۰/۱۶, ۰/۳۵, ۰/۵۷)	۰/۳۶	رد
۲۰	۰/۷۲	۰/۸۹	۰/۹۷	(۰/۷۲, ۰/۸۹, ۰/۹۷)	۰/۸۶	پذیرش
۲۱	۰/۰۴	۰/۱۵	۰/۳۳	(۰/۰۴, ۰/۱۵, ۰/۳۳)	۰/۱۷	رد
۲۲	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۲۳	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۹۹	(۰/۷۷, ۰/۹۲, ۰/۹۹)	۰/۸۹	پذیرش
۲۴	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۹	(۰/۷۲, ۰/۸۸, ۰/۹۹)	۰/۸۶	پذیرش
۲۵	۰/۶۲	۰/۸۲	۰/۹۵	(۰/۶۲, ۰/۸۲, ۰/۹۵)	۰/۸	پذیرش
۲۶	۰/۵۵	۰/۷۵	۰/۹	(۰/۵۵, ۰/۷۵, ۰/۹)	۰/۷۳	پذیرش
۲۷	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۹	(۰/۷۲, ۰/۸۸, ۰/۹۹)	۰/۸۶	پذیرش
۲۸	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۲۹	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۹	(۰/۷۲, ۰/۸۸, ۰/۹۹)	۰/۸۶	پذیرش
۳۰	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۳۱	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۹۶	(۰/۷۱, ۰/۸۸, ۰/۹۶)	۰/۸۵	پذیرش
۳۲	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۹	(۰/۷۲, ۰/۸۸, ۰/۹۹)	۰/۸۶	پذیرش
۳۳	۰/۶۹	۰/۸۷	۰/۹۶	(۰/۶۹, ۰/۸۷, ۰/۹۶)	۰/۸۴	پذیرش
۳۴	۰/۷۵	۰/۹	۰/۹۹	(۰/۷۵, ۰/۹, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۳۵	۰/۷۶	۰/۹۱	۰/۹۹	(۰/۷۶, ۰/۹۱, ۰/۹۹)	۰/۸۸	پذیرش
۳۶	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۹۷	(۰/۷۱, ۰/۸۷, ۰/۹۷)	۰/۸۵	پذیرش
۳۷	۰/۶۷	۰/۸۵	۰/۹۶	(۰/۶۷, ۰/۸۵, ۰/۹۶)	۰/۸۳	پذیرش
۳۸	۰/۶۷	۰/۸۵	۰/۹۶	(۰/۶۷, ۰/۸۵, ۰/۹۶)	۰/۸۳	پذیرش

گویه‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
۳۹	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۹۹	(۰/۷۴, ۰/۸۹, ۰/۹۹)	۰/۸۷	پذیرش
۴۰	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۹۷	(۰/۷۱, ۰/۸۷, ۰/۹۷)	۰/۸۵	پذیرش
۴۱	۰/۶۷	۰/۸۶	۰/۹۶	(۰/۶۷, ۰/۸۶, ۰/۹۶)	۰/۸۳	پذیرش
۴۲	۰/۲۱	۰/۳۷	۰/۵۴	(۰/۲۱, ۰/۳۷, ۰/۵۴)	۰/۳۸	رد
۴۳	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۹۶	(۰/۷۳, ۰/۸۹, ۰/۹۶)	۰/۸۶	پذیرش
۴۴	۰/۸۱	۰/۹۴	۰/۹۹	(۰/۸۱, ۰/۹۴, ۰/۹۹)	۰/۹۱	پذیرش
۴۵	۰/۰۸	۰/۲	۰/۳۹	(۰/۰۸, ۰/۲, ۰/۳۹)	۰/۲۲	رد
۴۶	۰/۲۹	۰/۴۶	۰/۶۶	(۰/۲۹, ۰/۴۶, ۰/۶۶)	۰/۴۷	رد
۴۷	۰/۵۸	۰/۷۸	۰/۹۲	(۰/۵۸, ۰/۷۸, ۰/۹۲)	۰/۷۶	پذیرش
۴۸	۰/۵۵	۰/۷۲	۰/۸۶	(۰/۵۵, ۰/۷۲, ۰/۸۶)	۰/۷۱	پذیرش
۴۹	۰/۶۵	۰/۸۴	۰/۹۶	(۰/۶۵, ۰/۸۴, ۰/۹۶)	۰/۸۲	پذیرش
۵۰	۰/۶۲	۰/۸۲	۰/۹۵	(۰/۶۲, ۰/۸۲, ۰/۹۵)	۰/۸	پذیرش
۵۱	۰/۸۱	۰/۹۴	۰/۹۹	(۰/۸۱, ۰/۹۴, ۰/۹۹)	۰/۹۱	پذیرش
۵۲	۰/۱۹	۰/۳۷	۰/۵۷	(۰/۱۹, ۰/۳۷, ۰/۵۷)	۰/۳۸	رد

برونداد فازی زدایی شده مقادیر مربوط به ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در مدل گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران، در نمودار ۱ نمایش داده شده است. نمودار ۱: میزان اهمیت عامل‌های پژوهش طبق نظر خبرگان



بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۵، ۷ عامل از ۴۳ عامل اولیه پیشنهادی حذف شده، بنابراین ۳۶ عامل در مدل گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران اثرگذار می‌باشد. عوامل مؤثر مورد پذیرش خبرگان موضوع پژوهش قرار گرفته و خبرگان، به اجماع نظر موافق رسیده‌اند.

نتایج به دست آمده در خصوص سؤال فرعی دوم از سؤال اصلی اول (پرسش‌های شماره ۴۴ تا ۵۰) که به اولویت و اهمیت چارچوب‌های نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی یا مبتنی بر سودمندی اطلاعات مربوط می‌باشد حاکی از این است که از نظر خبرگان، فراهم آوردن اطلاعات جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بر فراهم آوردن اطلاعات جهت اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی اولویت دارد. اجماع دیدگاه خبرگان در مورد پرسش شماره ۴۶ نشان می‌دهد اگر اطلاعات باهدف سودمندی اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تهیه شود، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در شرکت‌های برق منطقه‌ای با مشکل مواجه می‌گردد. نتایج سؤال‌های پرسشنامه در این بخش نشان می‌دهد نادیده گرفتن هدف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ممکن است باعث عدم تحقق اهداف اجتماعی و همچنین ناتوانی استفاده‌کنندگان در ارزیابی میزان تحقق اهدافی قانونی می‌شود. به علاوه، محتمل است که مدیران به صورت غیرقانونی، اهداف مالی را بر اهداف اجتماعی اولویت دهند. افزون بر این، تغییر غیرقانونی در اولویت‌بندی اهداف اجتماعی که در قوانین و مقررات مشخص شده نیز محتمل خواهد بود. با توجه نتایج به دست آمده از سؤال‌های ۵۱ و ۵۲ که در جدول فوق ارائه شده، ضروری است نقطه مرکزی گزارشگری، نه شخصیت اقتصادی، بلکه رشته فعالیت‌های اصلی شرکت‌های برق منطقه‌ای تعیین گردد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در پژوهش حاضر تلاش همه جانبه‌ای به عمل آمد تا از طریق بررسی و کنکاش در منابع علمی و کاربردی گزارشگری مالی موسسه‌های انتفاعی بخش عمومی، اقدام لازم در راستای تبیین مبانی نظری مدل مرتبط با موضوع پژوهش صورت گیرد. مطالعه در ابعاد و

کسب شناخت و بینش نسبتاً مناسب از موضوع پژوهش، زمینه‌ای را به وجود آورد تا بتوان از طریق صورت‌بندی و طرح مسئله پژوهش، پرسش‌ها و همچنین تبیین راهبرد پژوهشی مورد استفاده، مسیر روشنی را برای اجرای کوشش پژوهشی ترسیم نمود. با اینکه در دهه‌های اخیر، تلاش‌های زیادی در جهت بهبود گزارشگری مالی موسسه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی بخش عمومی انجام شده، گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور که بخشی از فعالیت‌های انتفاعی و غیرانتفاعی دولت را به عهده دارند، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. در ایران، مبالغ عمده‌ای از بودجه کل کشور در سال‌های گذشته به این اختصاص داده شده، ولیکن مطالعاتی در زمینه سودمندی اطلاعات حاصل از مدل‌های گزارشگری این اشخاص، انجام نشده است. با بررسی نیازهای اطلاعاتی و وضعیت موجود گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای که از عوامل متعددی تأثیر گرفته، مشخص شد که رفع نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌سادگی و با به‌کارگیری مدل‌های گزارشگری مالی مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی میسر نیست. شواهد و یافته‌های این پژوهش نشان داد محیط فعالیت و نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات این بخش دارای شرایط و بسترهای یکسان با محیط فعالیت و نیازهای استفاده‌کنندگان مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی نیست. این تفاوت‌ها باعث شده هماهنگی لازم بین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و محتوای اطلاعات فعلی وجود نداشته باشد و کاربران گزارش‌ها با چالش‌هایی روبه‌رو شوند.

در پژوهش حاضر سعی شده، با شناسایی و استخراج عوامل اثرگذار در مدل مناسب گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای ایران، گامی در راستای بهبود نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برداشته شود. طبق یافته‌های پژوهش، سازگاری مدل در گزارشگری میزان دستیابی به اهداف تعیین شده شرکت‌های برق منطقه‌ای، پشتیبانی از اهداف استفاده‌کنندگان اطلاعات، میزان رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و همچنین کنترل بودجه و گزارشگری وضعیت اعتبارات به‌عنوان ابعاد اثرگذار در مدل گزارشگری مشخص شد. هر کدام از این ابعاد شامل تعدادی مؤلفه و شاخص است؛ بنابراین، می‌توان بیان داشت که:



۱- بر اساس نتایج به دست آمده، لازم است در گزارش‌های مالی میزان دستیابی به اهداف شرکت‌های برق منطقه‌ای شامل اهداف تعیین شده به موجب قوانین و مقررات و همچنین سودآوری، ارائه گردد. لازم به توضیح است که سودآوری جهت تأمین منابع به منظور پیشبرد اهداف اجتماعی تعیین شده در قوانین و مقررات است که اهمیت دارد نه حداکثرسازی ثروت سهامداران. برخلاف اشخاص فعال در بخش خصوصی که هدف اصلی آن‌ها کسب سود و بیشینه کردن ثروت سهامداران است، شرکت‌های برق منطقه‌ای اهداف گوناگونی را که در قوانین و مقررات مختلف مشخص شده، دنبال می‌کنند. بر اساس دیدگاه خبرگان، ملحوظ نمودن میزان دستیابی به اهداف تعیین شده در گزارش‌های مالی از اهمیت زیادی برخوردار است.

۲- بعد دوم مدل به پشتیبانی از اهداف استفاده‌کنندگان اطلاعات ارتباطی دارد. استفاده‌کنندگان علاوه بر اطلاعات مالی در رابطه با کلیت سازمان، به اطلاعاتی در خصوص وضعیت مالی، عملکرد مالی و بودجه هر یک اهداف قانونی تعیین شده نیاز دارند. در واقع، از آنجایی که موارد بسیاری از قوانین مختلف بر گزارشگری چگونگی تحصیل و مصرف منابع خاصی تأکید 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. لازم به ذکر است که این نهادها 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 مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی بر اساس ویژگی‌های محیط فعالیت آن اشخاص تدوین و پیاده‌سازی شده است. منبع اصلی و در بسیاری از مواقع تنها منبع عملیات مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی از محل فروش کالا و ارائه خدمات حاصل می‌شود و در حوزه‌های محدودی مانند تأمین مواد اولیه، پرداخت هزینه‌های حقوق و دستمزد و سایر هزینه‌های تولید، اداری و فروش مصرف می‌شود. به همین دلیل در مبانی 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 استفاده کنندگان 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 نمی تواند 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 دارایی ها تأکید دارد. در واقع، ارائه اطلاعات باهدف ارزیابی مباشرت مدیریت که پاسخگوی نیازهای استفاده کنندگان صورت های مالی مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی است، در شرکت های برق منطقه ای به دلیل اختصاص منابع مالی متعدد جهت دستیابی به اهداف مختلف سودمند نخواهد بود.

۳- بعد سوم به سازگاری مدل در خصوص رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مربوط می شود. شرکت های دولتی از جمله شرکت های برق منطقه ای مشمول رعایت قوانین مالی و محاسباتی مانند قانون محاسبات عمومی کشور، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون بودجه و ... می باشند. بر اساس یافته های پژوهش که مبتنی بر اجماع خبرگان است، لازم است رعایت قوانین و مقررات مزبور در گزارش های مالی احراز گردد. در واقع، تعدد زیاد قوانین و مقررات حاکم بر نظام حسابداری این اشخاص و الزام به رعایت آن قوانین، ضرورت وجود این بعد در مدل گزارشگری را موجب گشته است. به عنوان مثال، شرکت های برق منطقه ای ملزم به ارائه قیمت تمام شده کالا و خدمات، میزان دستیابی به اهداف کیفی و کمی و ... به موجب قوانین بودجه و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت هستند و لازم است این موارد در مدل گزارشگری گنجانده شوند.

۴- در نهایت، آخرین بعد به کنترل بودجه و گزارشگری وضعیت اعتبارات شرکت های برق منطقه ای در مدل گزارشگری مربوط است. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی کشور، دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف

رسیده باشد. با توجه به دیدگاه خبرگان، مدل گزارشگری مالی بایستی به گونه‌ای پیاده‌سازی گردد که علاوه بر کنترل سقف بودجه، در مصرف وجوه در محل‌های قانونی سودمند واقع گردد؛ به عبارت دیگر، لازم است گزارش وضعیت اعتبارات جهت برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌ها و همچنین گزارش مقایسه عملیات شرکت با بودجه مصوب به منظور مسئولیت پاسخگویی نهادهای نظارتی، با به کارگیری سامانه حسابداری بودجه‌ای دوطرفه فراهم گردد. با توجه به توضیحات فوق، مدل حاصل از پژوهش حاضر که حاصل اجماع خبرگان است از اهمیت اساسی برخوردار بوده و پیشنهاد می‌گردد در شرکت‌های برق منطقه‌ای کشور اجرا گردد.

#### محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌ها و مشکلاتی در اجرای پژوهش وجود داشته است و در تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرند. این موارد شامل کیفی بودن شاخص‌های موردبررسی، استفاده از پرسش‌نامه جهت گردآوری اطلاعات و برداشت نادرست از سؤال‌های پژوهش توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشند.


#### تعارض منافع


نویسندگان مقاله حاضر هیچ گونه تعارض منافی ندارند.

#### ORCID

Jafar Babajani  
Mohammad Javad  
Salimi  
Mohammad taghi  
Taghavi Fard  
Ehsan Mohebi

 <https://orcid.org/0000-0002-9855-8664>

 <https://orcid.org/0000-0001-5526-5194>

 <https://orcid.org/0000-0002-4212-2079>

 <https://orcid.org/0009-0002-4761-0132>

## منابع

- آذر، عادل و فرجی، حجت. (۱۳۸۱). علم مدیریت فازی. مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چند سطحی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ ششم (ویرایش دوم).
- صیدی، حجت‌الله و باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). ارائه مدلی برای گزارشگری مالی در بازار سرمایه کشورهای اسلامی؛ نمونه موردی ایران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۲۱ (۵۸)، ۶۲-۴۱.
- باباجانی، جعفر و شکرخواه، جواد. (۱۳۹۱). مدل مناسب حسابداری برای بانکداری اسلامی در ایران با تأکید بر عقود مشارکتی. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۵ (۱۷)، ۱۶۳-۱۹۲.
- باباجانی، جعفر، شکرخواه، جواد و ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰ (۳۸)، ۱-۳۳.
- باباجانی، جعفر و محرمی، مژگان. (۱۳۹۶). تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی و قابلیت‌های سیستم حسابداری جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی در شهرداری تهران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴ (۵۵)، ۱-۳۳.
- محمدی، علی، محمدزاده سالطه، حیدر، دیانتی دیلمی، زهرا و اقدام مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶ (۶۳)، ۲۷-۵۱.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۸). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی استانداردهای حسابداری. سازمان حسابرسی، چاپ سی‌ام.

## References

- Andrews, A. (2014). Downward accountability in unequal alliances. *World Development*, 6(54), 99-113.
- Barton, A. (2005). Professional Accounting Standards and the Public Sector – a Mismatch. *Abacus*, 41(2), 138-158.
- Bradford, A., Luke, B., & Farneux, G. (2018). Social enterprise accountability: directions, dominance and developments. *Social Enterprise Journal*. 14(2), 156-179. <https://doi.org/10.1108/SEJ-03-2017-0018>.

- 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., & Shrivs, P. (2006). Cross-sectional effects in community disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(1), 96-114.
- Connolly, C., & Kelly, M. (2011). Understanding accountability in social enterprise organisations: a framework. *Social Enterprise Journal*, 7(3), 224-237.
- Connolly, C., & Kelly, M. (2020). Annual reporting by social enterprise organizations: “legitimacy surplus” or reporting deficit? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1997-2025.
- Costa, E., & 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*, 21(8).
- Dart, R., Clow, E., & Armstrong, A. (2010). Meaningful difficulties in the mapping of social enterprises. *Social Enterprise Journal*, 6(3), 186-193.
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, R. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- Deegan, C., & 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*, 15(3), 282-311.
- Dittenhofer, M. (2009). Performance auditing in governments. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 438-442.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136.
- Foster, W., & Bradach, J. (2005). Should Nonprofits Seek Profits? *Harvard Business Review*. 16(8), 438-442.
- Freeman, R.E., Harrison, J.S., Wicks, A.C., Parmar, B.L., & De Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge University Press, Cambridge, MA.
- Gray, R., Bebbington, J., & Collison, D. (2006). NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital. *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, 19(3), 319-348.

- 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.
- Julie, R. & Albertini, E. (2022). Reconciling the social sector with external accountability requirements: Lessons from stewardship theory. *Journal of Business Research*, 142, 485-498.
- Karan, R. (2003). Selective Commercialisation of Public-Sector Accounting and its Consequences for Public Accountability. *Australian Accounting Review*, 13(3), 15-25.
- Kearns, K.P. (1994). The strategic management of accountability in non-profit organisations: an analytical framework. *Public Administration Review*, 54(2), 185-203.
- Kilcullen, L., Hancock, P., & Izan, H.Y. (2007). User requirements for not-for-profit entity financial reporting: an international comparison. *Australian Accounting Review*, 17(41), 26-37.
- Laughlin, R.C. (1990). A model of financial accountability and the church of England. *Financial Accountability and Management*, 6(2), 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*, 36(2), 103-123. doi: 10.1080/0969160 X.2015.1103298.
- Mulgan, R. (2000). 'Accountability': an ever-expanding concept?. *Public administration*, 78(3), 555-573.
- Nicholls, A. (2009). We do good things, don't we? Blended value accounting in social entrepreneurship. *Accounting Organisations and Society*, 34, 755-769.
- Roya, S., Yetano, A., & Garciz-Lacalle, J. (2019). Accountability Styles in state-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*, 24, 559-580.
- Williams, A. P., & Taylor, J. A. (2013). Resolving accountability ambiguity in nonprofit organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 24, 559-580.
- Yetano, A., & Sorrentino, D. (2023). Accountability disclosure of SOEs: comparing hybrid and private European news agencies. *Meditari accountancy research*, 2, 294-319.

## References [In Persian]

- Accounting Standard setting Committee. (2019). *Accounting and Auditing Principales and regulations Accounting Standards*. Edition 30. [In Persian]
- Azar, A., & Faraji, H. (2002) *Fuzzy management science*. Iran Management and Productivity Studies Center. [In Persian]
- Babajani, J. (2016). *Advanced Public Sector Accounting Based on Multiple Track Financial Reporting Approach*, Allameh Tabataba'i University Publication. [In Persian]
- Babajani, J., & Moharami, M. (2018). Determination of financial performance measurement indicators and accounting system capabilities for financial accountability in Tehran Municipality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 1-30. [In Persian]
- Babajani, J., & Shekarkhah, J. (2012). Appropriate accounting model for Islamic banking in Iran with emphasis on partnership contracts. *Stock Exchange Journal*, 5(17). [In Persian]
- Babajani, J., Shekarkhah, J., & Ebrahimpour, S. (2019). The Status of Implementation of Audit Organization's Accounting Standards in the Public Sector Institutions of Islamic Republic of Iran. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(2). [In Persian]
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Salteh, H., Dianati Deilami, Z., & Aghdam Mazraeh, Y. (2020). Presentation of Challenges Detail Model Quality of Financial eporting in the Public Sector: Based on Grounded Theory Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(63), 27-51. [In Persian]
- Sayedi, H., & Babajani, J. (2011). Developing a Model for Financial Reporting in Islamic Capital Markets: The Case of Islamic Republic of Iran. *Journal of Accounting Advances*, 2(1), 1-37. [In Persian]

استناد به این مقاله: باباجانی، جعفر، سلیمی، محمدجواد، تقوی فرد، محمدتقی، محبی، احسان. (۱۴۰۳). مدلی

برای گزارشگری مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۱(۸۴)، ۱-۴۰. DOI:

10.22054/qjma.2023.73559.2455



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.