

مجله پژوهش‌های حسابداری مالی

سال چهارم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۱۴)، زمستان ۱۳۹۱

تاریخ وصول: ۹۰/۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۱/۳/۲

صص ۱-۱۸

## شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی

جعفر باباجانی<sup>۱\*</sup> و معصومه چهارده چریکی<sup>\*\*</sup>

\*دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

jafar.babajani@gmail.com

\*\*کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی

m.cheriki@gmail.com

### چکیده

هدف پژوهش حاضر، شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهدافی است که گزارش‌های مالی برای تحقق آن اهداف استفاده می‌شود. برای این منظور، پرسشنامه‌ای حاوی سؤال‌های مربوط به حوزه‌های موضوع پژوهش تنظیم و در اختیار نمونه‌های انتخابی از بین سه گروه به عنوان جامعه آماری قرار داده شد. آزمودنی‌هایی که در این پژوهش مشارکت داشتند، در سه گروه طبقه‌بندی شدند: گروه اول شامل معاونان اداری مالی، مدیران مالی، رؤسای حسابداری، رؤسای درآمد و مدیران حسابرسی شاغل در مناطق شهرداری شهرهایی با جمعیتی بیش از ۵۰۰/۰۰۰ نفر، گروه دوم اعضای شورای اسلامی این شهرها و گروه سوم نیز شامل دانشجویان کارشناسی ارشد و دکتری و اعضای هیأت علمی حسابداری پنج دانشگاه هستند که از آنها به عنوان نماینده شهروندان استفاده شد.

۱- نویسنده مسؤول: جعفر باباجانی

نشانی نویسنده مسؤول: تهران- دانشگاه علامه طباطبائی- گروه حسابداری

اطلاعات برگرفته از ۲۳۴ پرسشنامه دریافتی با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب بررسی و تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش، بیانگر آن است که به ترتیب اعضای شورای اسلامی شهر، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیلگران و وزارت کشور از گزارش‌های مالی شهرداری بیشتر استفاده می‌کنند و نیازمند اطلاعاتی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شهرداری هستند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که استفاده کنندگان بیشتر با هدف ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی فعالیت‌های شهرداری این گزارش‌ها را استفاده می‌کنند. **واژه‌های کلیدی:** گزارش‌های مالی شهرداری، استفاده کنندگان گزارش‌های مالی، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان، مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی.

#### مقدمه

حسابداری، تحت تاثیر ویژگی‌های محیطی و نیازهای استفاده کنندگان قرار خواهد گرفت [۱] و شناسایی استفاده کنندگان نیز برای تعیین نیازهای اطلاعاتی آنها ضروری است.

با توجه به اهمیت شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها، هدف این پژوهش شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌های کشور، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از این گزارش‌ها از طریق یک پژوهش میدانی است.

#### ضرورت و اهمیت تحقیق

شهرداری‌های کشور به عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران، به دنبال تحول در نظام گزارشگری مالی خود هستند. تحول در حسابداری و گزارشگری شهرداری‌ها، زمانی رخ خواهد داد که علاوه بر فراهم شدن بستر لازم برای آن، مفاهیم بنیادی حاکم بر این نظام روشن و مبانی نظری پشتوانه آن نیز فراهم شود. بعلاوه گزارشگری مالی و عملیاتی حوزه وسیعی از مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و شهرداری‌ها و سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی را پوشش داده و با توجه به اینکه شهرداری‌ها مؤسسات خدماتی عمومی غیر

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات چشمگیری در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحولات اساسی که عمدتاً به علت افزایش مطالبات شهروندی دایر بر حق پاسخ خواهی و تغییر در نگرش دولتمداران و سیاستمداران نسبت به ایفای مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی صورت پذیرفته است، به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی منجر گردید. این کشورها بدین دلیل موفق به طراحی و اجرای نظام نوین حسابداری و گزارشگری مالی شدند، که ابتدا چارچوب نظری و اصول حسابداری و گزارشگری بخش عمومی را تدوین و سپس نسبت به طراحی نظام حسابداری و گزارشگری مالی این بخش اقدام نمودند. [۱].

از طرف دیگر، از آنجا که اهداف حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای استفاده کنندگان تدوین می‌شود، از این رو، گزارش‌های مالی به عنوان محصول نهایی فرایند

### ادبیات و پیشینه پژوهش

چارچوب نظری مبنایی برای تدوین استانداردهای حسابداری و مرجعی برای تجزیه و تحلیل و حل مسائل جدید است. سه ویژگی مهم چارچوب نظری مورد نظر هیأت استانداردهای حسابداری مالی عبارتند از:

۱- هدف‌های حسابداری؛

۲- ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری؛

۳- مفاهیم اصلی (بنیادی) حسابداری [۹].

یکی از اجزای این چارچوب نظری و پیش نیاز تدوین اهداف حسابداری و گزارشگری مالی "اطلاعات مورد نیاز" است که شامل شناسایی گروه‌های گسترده‌ای از اطلاعات حسابداری مالی مورد نیاز است. در بیانیه مفهومی شماره یک GASB نیز، به عنوان نخستین چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی، تصریح شده است که ویژگی‌های محیطی فعالیت دولت‌های ایالتی و محلی و نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده کنندگان باید در تدوین هدف‌های گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد.

از بررسی چارچوب نظری مورد نظر FASB و بیانیه مفهومی شماره یک GASB این نتیجه گرفته می‌شود که استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار داده، تعیین کننده نوع چارچوب نظری حاکم بر گزارشگری هستند. مطالعات انجام شده در مورد نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان، نشان دهنده این واقعیت است که استفاده کنندگان گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی، بیشتر از این قبیل گزارش‌ها برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی استفاده می‌کنند.

دولتی هستند، ضرورت و اهمیت گزارشگری مالی آنها بیش از پیش آشکار می‌شود. با وجود تحولات یکی دو دهه اخیر، در ایران تحول درخور ملاحظه‌ای در گزارشگری مالی بخش عمومی رخ نداده و تا زمان انجام این پژوهش، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت و سایر مؤسسات بزرگ بخش عمومی ایران فاقد چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی مصوب است. هر چند که در این زمینه، تلاش‌هایی صورت پذیرفته و بیانیه مفاهیم بنیادی گزارشگری مالی و بیانیه واحد گزارشگر توسط شهرداری و پیش نویس سه بخش از بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی انتشار یافته، اما به صورت رسمی ابلاغ نشده است. چارچوب نظری به صورت معمول حاوی مفاهیم بنیادی و اهداف گزارشگری مالی است. مفاهیم بنیادی و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی نیز بر مبنای ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای استفاده کنندگان تدوین می‌شود، که به نوبه خود مستلزم شناسایی استفاده کنندگان است. در بیشتر موارد، مراجع تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها را به روش دستوری شناسایی می‌کنند. از این رو، شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها برای تعیین اهداف حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی (شامل دولت، شهرداری، و سایر نهادهای عمومی غیر دولتی) و در نهایت، تدوین چارچوب نظری مناسب از راه انجام پژوهش‌های میدانی، از اهمیت شایانی برخوردار است.

مالی شهرداری‌های ایران شناسایی کرده است [۲].  
 آتامین و گانگولی (۱۹۹۱) به روش تجربی و بر اساس مطالعات دستوری به این نتیجه دست یافتند که سایر شهرداری‌ها، که با استفاده از رویکرد دستوری شناسایی نشده بودند، نیز از استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌های آمریکا محسوب می‌شوند [۵]. الیچارت (۱۹۹۷) نیز با استفاده از این روش مدیران مالی، حساب‌رسان ارشد و تامین کنندگان منابع را به عنوان استفاده کنندگان اصلی گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا معرفی کرد [۴].

کوی و دیگران (۱۹۹۷) در تحقیقی در ارتباط با شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی دانشگاه‌های نیوزلند با رویکرد تجربی به این نتیجه دست یافتند که استفاده کنندگان درون سازمانی این قبیل گزارش‌ها بیشتر از استفاده کنندگان برون سازمانی هستند [۶]. نتیجه تحقیقات کلارک (۲۰۰۲) نیز نشان دهنده این واقعیت بود که گروه عمده استفاده کنندگان گزارش‌های مالی سازمان‌های ایالت ویکتوریای استرالیا را مدیران رده‌های مختلف تشکیل می‌دهند که با نتایج تحقیق کوی و دیگران مطابقت داشت [۱۰].

**شناسایی نیازهای اطلاعاتی:** باباجانی نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به عنوان نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌های ایران با رویکرد دستوری شناسایی کرده است [۲].

رایینز در بررسی میزان انطباق بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان و تهیه کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، در مورد اهمیت اطلاعات مختلف، به دو

تحقیقات متعددی در بخش عمومی با رویکردهای متفاوت به شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهدافی که گزارش‌های مالی برای تحقق آن اهداف استفاده می‌شود، پرداخته‌اند. در این قسمت، خلاصه‌ای از مطالعات انجام شده بر اساس حوزه‌های سه گانه پژوهش که در سؤال‌های تحقیق مطرح شده‌اند، بیان می‌شود.

**شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی:** جونز و دیگران (۱۹۸۵) شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان و مراجع نظارتی و قانونی را به عنوان استفاده کنندگان گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا با رویکرد دستوری شناسایی کردند [۱۰]. آنتونی (۱۹۷۸) نیز با استفاده از همین روش سازمان‌های دولتی، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، تأمین کنندگان منابع، مراجع نظارتی و شهروندان را به عنوان استفاده کنندگان گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی شناسایی کرد [۱۱]. دیویدسن (۱۹۹۷) چهار گروه بالقوه استفاده کننده صورت‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی را که شامل عموم مردم، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، کارکنان و کارکنان بالقوه و مقامات منتخب و منصوب نهادها هستند، شناسایی کرده است. کوپرز و لایبرند (۱۹۷۸) علاوه بر این چهار گروه، مدیران شهرداری و نهادهای نظارتی را نیز به عنوان استفاده کننده شناسایی کرده‌اند [۱۰]. باباجانی (۱۳۸۸) نیز با استفاده از این روش شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان و مدیران و مقامات ارشد اجرایی را به عنوان استفاده کنندگان بالقوه و بالفعل گزارش‌های

نظارتی و قانونی به اطلاعاتی در مورد قابلیت تداوم و عملکرد و همچنین، رعایت مقررات و بهای تمام شده خدمات علاقه‌مندند. شهروندان نیز خواستار اطلاعاتی در مورد بهای تمام شده خدمات هستند [۷]. الیچارت در بررسی مفید بودن گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا به این نتیجه دست یافت که صورتحساب عملکرد بودجه (تفریح بودجه) و پس از آن به ترتیب، صورت و جوه نقد، صورتحساب بدهی، ترازنامه و صورتحساب عملکرد مفیدترین صورتحساب‌ها هستند [۴].

**شناسایی اهداف:** جونز و دیگران در شناسایی اهداف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی به این نتیجه دست یافتند که شهروندان اطلاعات مالی را برای ارزیابی کارایی و اثر بخشی فعالیت‌های دولت، مقایسه نتایج سال جاری با سال‌های گذشته، ارزیابی شرایط و عملیات مالی، بررسی رعایت بودجه و حمایت از اجرای برنامه‌ها استفاده می‌کنند. سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، گزارش‌های مالی دولتی را برای بررسی توانایی بازپرداخت بدهی‌های واحد دولتی استفاده می‌کنند و مقامات نظارتی و قانونی بیان کردند که از نظر آنها گزارش‌های مالی دولتی برای ارزیابی طرح‌های تامین مالی، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای مفید است [۱۰]. الیچارت 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 گزارش‌های مالی را ایفای مسؤلیت پاسخگویی تشخیص می‌دهند [۴]. در تحقیق دیگری در استرالیا، میگنت و دالی (۲۰۰۰) به این نتیجه دست یافتند که

نتیجه کلی دست یافت: اول، توافق بینایی میان تحلیلگران اوراق قرضه شهرداری‌ها و مقامات مالی شهرداری در ارتباط با اهمیت نسبی این اقلام وجود دارد؛ دوم اینکه تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان آگاهی دارند، اما اهمیتی را که این اطلاعات برای استفاده کنندگان دارد، کمتر از حد برآورد می‌کنند [۳]. جونز و دیگران برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی، دیدگاه‌های استفاده کنندگان گزارش‌های مالی واحدهای دولتی و ایالتی آمریکا را بررسی کردند و به این نتیجه دست یافتند که استفاده کنندگان، صورتهای مالی را که بر اساس تئوری جوه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل تهیه می‌شوند، مفیدتر از صورتهای مالی تلفیقی می‌دانند، اطلاعات بودجه‌ای مفید به حساب می‌آید، مبنای تعهدی تعدیل شده مطلوب‌تر از مبنای تعهدی کامل است و نیازهای اطلاعاتی هر یک از گروه‌های استفاده کننده متفاوت است [۱۰]. هی و آنتونیو (۱۹۹۰) افشای یادداشت‌های همراه را که طبق استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری دولتی در گزارش‌های سالیانه واحدهای دولتی در آمریکا الزامی است، بررسی کردند و دریافتند که مصاحبه شونده‌گان اطلاعات در مورد هر یک از حساب‌های مستقل اصلی را مفیدتر از صورتهای مالی تلفیقی می‌دانند. این نتیجه با یافته‌های جونز و دیگران هماهنگ است. آنها همچنین نتیجه گرفتند که مصاحبه شونده‌گان خواهان اطلاعات اضافی علاوه بر اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی هستند [۸]. دنیلز و دنیلز (۱۹۹۱) نیز به این نتیجه دست یافتند که سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان خواهان اطلاعاتی در مورد عملکرد و قابلیت تداوم هستند، در حالی که مقامات

استفاده کنندگان اطلاعات، گزارش‌های مالی را برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند [۱۰].

### سؤال‌های پژوهش

با توجه به اهمیت شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی و تعیین نیازهای اطلاعاتی آنها برای تعیین نوع و محتوای گزارش‌های مالی و با توجه به اینکه شهرداری تهران، به عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران از چند سال قبل تاکنون برای ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود تلاش می‌کند و تحقق این امر نیازمند انجام مطالعات تطبیقی و فراهم نمودن پشتوانه نظری حاکم بر ساختار نظام حسابداری و گزارشگری است، از این رو، این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال‌هاست:

الف- استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری

چه کسانی هستند؟

ب- استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری

دارای چه نیاز اطلاعاتی هستند؟

ج- استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری

برای چه اهدافی از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند؟

نتایج حاصل از این مطالعه میدانی اگر به کسب اجماع عمومی در موارد فوق منجر شود، می‌تواند در پذیرش حوزه‌های مورد مطالعه در مطالعه تطبیقی مؤثر واقع شود.

### روش پژوهش

برای دستیابی به پاسخ سؤال‌های پژوهش از ابزار

پرسشنامه استفاده شد و نظرهای سه گروه جامعه آماری در ارتباط با سؤال‌های پژوهش بررسی شد. همان‌طور که قبلاً بیان شد، گروه اول از معاونان اداری مالی، مدیران مالی، رؤسای حسابداری، رؤسای درآمد و مدیران حسابرسی شاغل در هر یک از مناطق شهرداری‌های شهرهایی که بر اساس سرشماری سال ۱۳۸۵ دارای جمعیتی بیش از ۵۰۰/۰۰۰ نفر هستند، تشکیل شده است. این شهرها عبارتند از: "تهران، مشهد، اصفهان، تبریز، کرج، شیراز، اهواز، قم، کرمانشاه، ارومیه، زاهدان و رشت". گروه دوم اعضای شورای شهر شهرهای مذکور هستند و گروه سوم را شهروندان تشکیل داده‌اند. توضیح این نکته نیز ضروری است، که از دانشجویان دوره کارشناسی ارشد، دکتری و اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های تربیت مدرس، تهران، شهید بهشتی، شهید چمران و علامه طباطبائی به عنوان نماینده شهروندان استفاده شد.

در این پژوهش برای انتخاب نمونه از جامعه مورد مطالعه، از روش نمونه‌گیری تصادفی و به علت اینکه نمونه‌ها باید از سه جامعه آماری انتخاب می‌گردید، از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده شده است.

حجم نمونه در سه گروه جامعه آماری این پژوهش بر اساس جدول مورگان تعیین و پرسشنامه پژوهش بین آزمودنی‌ها توزیع گردید. تعداد افراد جامعه، نمونه، تعداد پرسشنامه‌های برگشتی و پرسشنامه مورد استفاده در نگاره شماره ۱ مشخص شده است.

نگاره شماره ۱: تعداد اعضای جامعه و نمونه و تعداد پرسشنامه‌های برگشتی

جامعه مورد مطالعه	حجم جامعه	حجم نمونه	تعداد پرسشنامه‌های برگشتی	پرسشنامه قابل استفاده
شهرداری	۵۳۵	۱۵۹	۱۴۴	۱۲۹
شورای شهر	۱۲۶	۳۸	۳۸	۳۴
شهروندان	۲۶۰	۷۷	۷۵	۷۱
جمع	۹۲۱	۲۷۴	۲۵۷	۲۳۴

برخوردار است. نتایج این آزمون در نگاره‌های شماره ۲ تا ۵ نشان داده شده است.

نگاره شماره ۴: آزمون آلفای کرونباخ برای سوال مربوط به شناسایی نیازهای اطلاعاتی

تعداد نمونه	تعداد سؤال‌ها	مقدار آلفای کرونباخ
۲۳۴	۲۳	۰.۸۵۱۱

نگاره شماره ۵: آزمون آلفای کرونباخ برای سوال مربوط به شناسایی اهداف

تعداد نمونه	تعداد سؤال‌ها	مقدار آلفای کرونباخ
۲۳۴	۵	۰.۷۱۵۴

اطمینان از میزان شدت موافقت موافقان از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شد. از این رو، از آزمون‌هایی نظیر آزمون مقایسه میانگین یک متغیری (تی تک نمونه‌ای) و آزمون رتبه‌بندی فریدمن و آزمون تحلیل عاملی استفاده شده است که نتایج آنها به ترتیب و حسب مورد در نگاره‌های جداگانه به شرح موارد زیر ارائه شده است:

پایایی پرسشنامه: برای بررسی پایایی سؤال‌های پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد و به علت اینکه مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه و همچنین، برای هر یک از سؤال‌ها بیشتر از ۰.۷۰. محاسبه گردید، از این رو، پرسشنامه از پایایی لازم نگاره شماره ۲: آزمون آلفای کرونباخ برای پایایی پرسشنامه

تعداد نمونه	تعداد سؤال‌ها	مقدار آلفای کرونباخ
۲۳۴	۳۹	۰.۸۵۲۵

نگاره شماره ۳: آزمون آلفای کرونباخ برای پایایی سؤال مربوط به شناسایی استفاده کنندگان

تعداد نمونه	تعداد سؤال‌ها	مقدار آلفای کرونباخ
۲۳۴	۱۱	۰.۷۲۵۷

آزمون سؤال‌های پژوهش

با توجه به اینکه از پاسخ دهندگان 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 دو جمله‌ای نسبت نظرهای موافق و مخالف پاسخ دهندگان بررسی شد. در ادامه، برای حصول

الف- نتایج آزمون دو جمله‌ای در مورد سؤال‌های شده، در نگاره‌های شماره ۶، ۷ و ۸ منعکس شده پژوهش که به منظور کسب نظر کارشناسان انجام است.

نگاره شماره ۶: استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری چه کسانی هستند

استفاده کنندگان	درصد موافق	درصد مخالف	سطح معنی‌داری
شورای اسلامی شهر	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
شهروندان	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰
وزارت کشور	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
دولت و واحدهای تابعه	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
نمایندگان مجلس	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰
مدیران ارشد شهرداری	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
سرمایه گذاران	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
اعتباردهندگان و خریداران اوراق مشارکت	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
سایر شهرداری‌ها	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
مشاوران و تحلیلگران	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
رسانه‌های همگانی	۰/۹۳	۰/۰۷	۰/۰۰۰

در مورد نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان نیز چون مقدار سطح معنی‌داری برای کلیه متغیرها کوچکتر از ۰/۰۵ است و درصد موافق بسیار بیشتر از نظرهای مخالف است، پس هر ۲۳ گزینه پیشنهادی به عنوان متغیر تأیید شده است. (نگاره شماره ۷)

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، چون مقدار سطح معنی‌داری برای کلیه متغیرها کوچکتر از ۰/۰۵ است و درصد نظرهای موافق بسیار بیشتر از نظرهای مخالف است، از این رو، هر یازده گزینه پیشنهادی به عنوان استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری تأیید شده‌اند.

نگاره شماره ۷: استفاده کنندگان گزارش های مالی شهرداری دارای چه نیازهای اطلاعاتی هستند؟

نیازهای اطلاعاتی	درصد موافق	درصد مخالف	سطح معنی داری
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مصوب	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات به بررسی اثر عملیات جاری شهرداری بر حقوق بین نسلی	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی شهرداری در پرداخت بدهی های بلند مدت	۰/۹۸	۰/۰۲	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات شهرداری	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی توانایی بازپرداخت بدهی های کوتاه مدت شهرداری	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی شهرداری	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح خدماتی که شهرداری می تواند ارائه کند	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد مالی شهرداری	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی انعطاف پذیری مالی شهرداری	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی نتایج عملیات شهرداری	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی کفایت منابع مالی هر دوره مالی در تامین هزینه های خدمات ارائه شده در آن دوره مالی	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به نحوه تامین منابع مالی و وجوه نقد مورد نیاز	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
مقایسه اطلاعات مالی سال جاری با سال های گذشته	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی شهرداری با سایر شهرداری ها	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت محدودیت های حاکم بر بودجه سالانه	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات تخصص یافته	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش بینی شده	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات هزینه های تحمل شده با اعتبارات مصوب تخصیص یافته	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰

نگاره شماره ۸: استفاده کنندگان گزارش های مالی برای چه اهدافی از این گزارش ها استفاده می کنند

اهداف استفاده از گزارش های مالی	درصد موافق	درصد مخالف	سطح معنی داری
برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف کارا و اثربخش منابع مالی	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
برای تصمیم گیری های اقتصادی نظیر سرمایه گذاری و یا خرید اوراق مشارکت شهرداری ها	۰/۹۹	۰/۰۱	۰/۰۰۰
برای تصمیم گیری های سیاسی نظیر شرکت در انتخابات شورای اسلامی شهرها	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰
برای تصمیم گیری های اجتماعی نظیر اعطای کمک مالی به شهرداری ها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰

از سؤال‌های اصلی پژوهش، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. به بیان دیگر، در این آزمون مشخص خواهد شد که میزان موافقت آزمودنی‌ها با متغیرهای پیشنهادی بالاتر از حد متوسط طیف لیکرت است یا از این میزان کمتر است. بیان آماری این آزمون به شرح زیر ارائه و نتایج آن در مورد هر یک از سؤال‌های تحقیق در نگاره‌های ۹ تا ۱۱ منعکس شده است.

**فرض صفر:** میزان استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی در حد میانگین است.

**فرض یک:** میزان استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی در حد میانگین نیست.

نگاهی به نتایج آزمون دو جمله‌ای در مورد اهداف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری بیانگر این واقعیت است که چون مقدار سطح معنی‌داری برای کلیه متغیرها کوچکتر از ۰/۰۵ است و درصد نظرهای موافق بسیار بیشتر از نظرهای مخالف است، لذا هر پنج متغیر پیشنهادی تأیید شده است.

ب- همان‌طور که پیشتر بیان گردید، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سه سؤال در ارتباط با شناسایی استفاده کنندگان، شناسایی نیازهای اطلاعاتی آنها و شناسایی اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی است. برای دستیابی و حصول اطمینان از میزان موافقت آزمودنی‌ها با سؤال‌های زیر مجموعه هر یک

نگاره شماره ۹: آزمون t تک نمونه‌ای برای شناسایی استفاده کنندگان

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	میانگین اختلاف		سطح معنی‌داری	میانگین	آماره تی	استفاده کنندگان گزارش‌های مالی
	حد بالا	حد پایین				
۱/۸۷	۱/۷۶	۱/۸۲	۰/۰۰۰	۴/۸۲	۶۷/۸۲۳	شورای اسلامی شهر
۰/۶۵	۰/۳۳	۰/۴۹	۰/۰۰۰	۳/۴۹	۵/۹۷۸	شهروندان
۱/۴۴	۱/۲۷	۱/۳۶	۰/۰۰۰	۴/۳۶	۳۱/۴۴۳	وزارت کشور
۰/۷۷	۰/۵۳	۰/۶۵	۰/۰۰۰	۳/۶۵	۱۰/۳۸۶	دولت و واحدهای تابعه
۰/۶۰	۰/۳۵	۰/۴۸	۰/۰۰۰	۳/۴۸	۷/۵۹۷	نمایندگان مجلس
۱/۸۵	۱/۷۳	۱/۷۹	۰/۰۰۰	۴/۷۹	۵۶/۵۱۱	مدیران ارشد شهرداری
۰/۸۳	۰/۵۹	۰/۷۱	۰/۰۰۰	۳/۷۱	۱۱/۶۴۸	سرمایه گذاران
۱/۰۷	۰/۸۵	۰/۹۶	۰/۰۰۰	۳/۹۶	۱۶/۷۹۸	اعتباردهندگان و خریداران اوراق مشارکت
۰/۷۹	۰/۵۴	۰/۶۶	۰/۰۰۰	۳/۶۶	۱۰/۲۸۱	سایر شهرداری‌ها
۱/۵۰	۱/۳۰	۱/۴۰	۰/۰۰۰	۴/۴۰	۲۸/۴۶۲	مشاوران و تحلیلگران
۰/۴۰	۰/۱۱	۰/۲۶	۰/۰۰۱	۳/۲۶	۳/۴۸۸	رسانه‌های همگانی

نگاره شماره ۱۰: آزمون t تک نمونه‌ای برای ارزیابی نیازهای اطلاعاتی

نیازهای اطلاعاتی	آماره تی	میانگین	سطح معنی داری	میانگین اختلاف	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	
					حد پایین	حد بالا
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی	۶۲/۲۳۹	۴/۸۰	۰/۰۰۰	۱/۸۰	۱/۷۴	۱/۸۶
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مصوب	۵۸/۹۷۳	۴/۷۶	۰/۰۰۰	۱/۷۶	۱/۷۰	۱/۸۲
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی	۴۷/۵۳۴	۴/۷۰	۰/۰۰۰	۱/۷۰	۱/۶۳	۱/۷۷
اطلاعات مربوط به بررسی اثر عملیات جاری شهرداری بر حقوق بین نسلی	۲۰/۱۴۲	۳/۹۹	۰/۰۰۰	۰/۹۹	-۰/۸۹	۱/۰۸
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی شهرداری در پرداخت بدهی‌های بلند مدت	۲۶/۵۰۸	۴/۳۳	۰/۰۰۰	۱/۲۳	۱/۱۴	۱/۳۲
اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات شهرداری	۳۳/۵۷۲	۴/۴۱	۰/۰۰۰	۱/۴۱	۱/۳۳	۱/۵۰
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی	۳۷/۱۳۰	۴/۴۴	۰/۰۰۰	۱/۴۴	۱/۳۶	۱/۵۱
اطلاعات مربوط به ارزیابی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده	۳۲/۶۳۷	۴/۴۴	۰/۰۰۰	۱/۴۴	۱/۳۵	۱/۵۲
اطلاعات مربوط به ارزیابی توانایی بازپرداخت بدهی‌های کوتاه مدت شهرداری	۲۹/۴۲۶	۴/۳۵	۰/۰۰۰	۱/۳۵	۱/۲۶	۱/۴۵
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی	۳۵/۱۳۰	۴/۵۷	۰/۰۰۰	۱/۵۷	۱/۴۸	۱/۶۶
اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی شهرداری	۴۴/۴۸۶	۴/۶۸	۰/۰۰۰	۱/۶۸	۱/۶۰	۱/۷۵
اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح خدماتی که شهرداری می‌تواند ارائه کند	۲۴/۷۶۴	۴/۳۲	۰/۰۰۰	۱/۲۲	۱/۱۲	۱/۳۱
اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد مالی شهرداری	۴۷/۱۹۲	۴/۶۵	۰/۰۰۰	۱/۶۵	۱/۵۸	۱/۷۲
اطلاعات مربوط به ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی شهرداری	۲۷/۶۸۴	۴/۳۳	۰/۰۰۰	۱/۳۳	۱/۲۳	۱/۴۲
اطلاعات مربوط به ارزیابی نتایج عملیات شهرداری	۳۴/۲۷۵	۴/۴۵	۰/۰۰۰	۱/۴۵	۱/۳۷	۱/۵۴
اطلاعات مربوط به ارزیابی کفایت منابع مالی هر دوره مالی در تامین هزینه‌های خدمات ارائه شده در آن دوره مالی	۴۲/۷۴۲	۴/۶۰	۰/۰۰۰	۱/۶۰	۱/۵۲	۱/۶۷
اطلاعات مربوط به نحوه تامین منابع مالی و وجوه نقد مورد نیاز	۴۱/۸۲۷	۴/۶۰	۰/۰۰۰	۱/۶۰	۱/۵۳	۱/۶۸
مقایسه اطلاعات مالی سال جاری با سال‌های گذشته	۳۱/۴۴۹	۴/۳۳	۰/۰۰۰	۱/۳۳	۱/۲۵	۱/۴۲
اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی شهرداری با سایر شهرداری‌ها	۱۸/۶۹۷	۴/۰۴	۰/۰۰۰	۱/۰۴	-۰/۹۳	۱/۱۵
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه	۳۷/۶۶۴	۴/۵۵	۰/۰۰۰	۱/۵۵	۱/۴۷	۱/۶۳
اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات تخصیص یافته	۴۶/۵۰۳	۴/۶۵	۰/۰۰۰	۱/۶۵	۱/۵۸	۱/۷۲
اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات درآمد تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده	۴۲/۱۴۰	۴/۵۵	۰/۰۰۰	۱/۵۵	۱/۴۸	۱/۶۲
اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات هزینه‌های تحمل شده با اعتبارات مصوب تخصیص یافته	۳۸/۴۵۷	۴/۵۳	۰/۰۰۰	۱/۵۳	۱/۴۵	۱/۶۱

ذکر شده برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی در حد میانگین نیست.

همان‌طور که در نگاره شماره ۱۰ ملاحظه می‌شود، سطح معنی‌داری برای همه متغیرها کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ است و حد پایین و بالا نیز مثبت است. از این رو، می‌توان گفت میزان سودمند بودن هر یک از اطلاعات پیشنهادی برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی در حد متوسط و بالاتر است.

برای حصول اطمینان از میزان اهمیت اهداف استفاده از گزارش‌های مالی مجدداً از آزمون تی تک نمونه استفاده شد. بیان آماری این آزمون نیز به شرح زیر ارائه و نتایج آن در نگاره ۱۱ منعکس شده است.

**فرض صفر:** میزان اهمیت هر یک از اهداف ذکر شده برای استفاده کنندگان در حد متوسط است.  
**فرض یک:** میزان اهمیت هر یک از اهداف ذکر شده برای استفاده کنندگان در حد متوسط نیست.

همان‌طور که در نگاره شماره ۹ ملاحظه می‌شود، چون سطح معنی‌داری کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ است و حد پایین و حد بالا مثبت است، پس نتیجه می‌گیریم که به نظر کارشناسان، میزان استفاده هر یک از استفاده کنندگان و سازمان‌های ذکر شده از گزارش‌های مالی بیشتر از حد متوسط است.

برای حصول اطمینان از میزان سودمند بودن اطلاعات پیشنهادی برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. بیان آماری نتایج این آزمون در مورد سؤال مربوط به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان به شرح زیر ارائه و نتایج آن در نگاره شماره ۱۰ نشان داده شده است.

**فرض صفر:** میزان مفید بودن هر یک از اطلاعات ذکر شده برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی در حد میانگین است.

**فرض یک:** میزان مفید بودن هر یک از اطلاعات

نگاره شماره ۱۱: آزمون t تک نمونه‌ای برای ارزیابی اهداف استفاده کنندگان

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف		میانگین اختلاف	سطح معنی‌داری	میانگین	آماره تی	اهداف استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری
حد بالا	حد پایین					
۱/۸۰	۱/۶۵	۱/۷۳	۰/۰۰۰	۴/۷۳	۴۶/۰۹۳	برای ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی
۱/۷۱	۱/۵۵	۱/۶۳	۰/۰۰۰	۴/۶۳	۳۹/۰۷۷	برای ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف کارا و اثربخش منابع مالی
۱/۲۳	۱/۰۴	۱/۱۳	۰/۰۰۰	۴/۱۳	۲۲/۹۳۸	برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نظیر سرمایه‌گذاری و یا خرید اوراق مشارکت شهرداری‌ها
۰/۳۹	۰/۰۶	۰/۲۲	۰/۰۰۰	۳/۲۲	۲/۶۸۲	برای تصمیم‌گیری‌های سیاسی نظیر شرکت در انتخابات شورای اسلامی شهرها
۰/۸۶	۰/۶۰	۰/۷۳	۰/۰۰۰	۳/۷۳	۱۱/۴۰۰	برای تصمیم‌گیری‌های اجتماعی نظیر اعطای کمک مالی به شهرداری‌ها

کدام یک از گروه‌های استفاده کننده، بیشترین استفاده را از اطلاعات مالی شهرداری ها می برد. اطلاعات مالی مورد نیاز از منظر استفاده کنندگان از چه اهمیت و اولیویتی برخوردار است و در نهایت، استفاده کنندگان اطلاعات مالی مورد نیاز را بیشتر برای چه اهدافی استفاده می کنند. نتایج آزمون‌های رتبه‌بندی هر یک از سؤال‌های پژوهش به ترتیب و به شرح نگاره‌های ۱۲ تا ۱۴ ارائه می شود.

**۱- رتبه‌بندی استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی شهرداری‌ها:** برای مقایسه میانگین رتبه استفاده کنندگان گزارش‌های مالی و رتبه‌بندی آنها از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده و نتایج به شرح نگاره شماره ۱۲ نشان داده شده است، که به ترتیب شورای اسلامی شهر، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیلگران و وزارت کشور بالاترین میانگین رتبه را کسب کردند.

نگاره شماره ۱۲: رتبه‌بندی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری

رتبه اول = شورای اسلامی شهر
رتبه دوم = مدیران ارشد شهرداری
رتبه سوم = مشاوران و تحلیلگران
رتبه چهارم = وزارت کشور
رتبه پنجم = اعتباردهندگان و خریداران اوراق مشارکت
رتبه ششم = دولت و واحدهای تابعه
رتبه هفتم = سرمایه گذاران = سایر شهرداری‌ها
رتبه هشتم = شهروندان
رتبه نهم = نمایندگان مجلس
رتبه دهم = رسانه‌های همگانی

عاملی استفاده شده و سپس به رتبه‌بندی هر یک از موارد ذکر شده در این سؤال پرداختیم و مواردی که میزان اهمیت آنها بیشتر از ۴٪ است، به عنوان نیازهای اصلی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی انتخاب شده‌اند که نتیجه آن به شرح نگاره شماره ۱۳ است.

اطلاعات منعکس در نگاره شماره ۱۱ بیانگر این واقعیت است که چون سطح معنی داری برای همه موارد کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ است و حد پایین و حد بالا مثبت است، بنابراین، به نظر کارشناسان میزان اهمیت هر یک از این اهداف برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری بیش از حد متوسط است.

### رتبه‌بندی متغیرهای سؤال‌های پژوهش

**ج-** به منظور رتبه‌بندی میزان اهمیت عوامل تشکیل دهنده سؤال‌های پژوهش از آزمون‌های فریدمن و تحلیل عاملی استفاده گردید. به بیان دیگر، در این پژوهش صرفاً به موافقت و میزان موافقت کارشناسان در مورد عوامل مطروحه در پرسشنامه برای هر یک از سؤال‌های پژوهش اکتفا نگردید، بلکه با استفاده از آزمون‌های فوق، میزان اهمیت این عوامل رتبه‌بندی شد. رتبه‌بندی متغیرهای هر یک از سؤال‌های پژوهش به این مطلب پاسخ می‌دهد که

**۲- رتبه‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان:** از آنجا که در سؤال مربوط به شناسایی نیازهای اطلاعاتی با حجم زیادی از متغیرها روبه‌رو هستیم، برای تحلیل دقیق‌تر داده‌ها، کاهش حجم متغیرها و شناسایی متغیرهای اصلی از روش تحلیل

نگاره شماره ۱۳: نگاره رتبه‌بندی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان

میزان اهمیت	رتبه	نیازهای اطلاعاتی
۷/۰۱	۱	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
۶/۶۸	۲	اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات شهرداری
۶/۵۳	۳	اطلاعات مربوط به ارزیابی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده
۵/۸۴	۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه
۵/۷۲	۵	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده
۵/۴۶	۶	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
۵/۴۲	۷	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات هزینه‌های تحمل شده با اعتبارات مصوب تخصیص یافته
۴/۹۷	۸	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مصوب
۴/۸۷	۹	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات تخصیص یافته
۴/۶۸	۱۰	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی
۴/۱۸	۱۱	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی
۴/۱۵	۱۲	اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی شهرداری با سایر شهرداری‌ها

گزارش‌های مالی شهرداری را بیشتر با هدف ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف کارا و اثربخش منابع مالی استفاده می‌کنند.

**۳- رتبه‌بندی اهداف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری:** برای مقایسه میانگین رتبه هر یک از اهداف ذکر شده و رتبه‌بندی آنها از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده و نتایج در نگاره شماره ۱۴ نشان داده شده است. نتیجه این نگاره بیانگر این است که استفاده کنندگان

نگاره شماره ۱۴: رتبه‌بندی اهداف استفاده از گزارش‌های مالی

رتبه اول = برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی
رتبه دوم = برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف کارا و اثربخش منابع مالی
رتبه سوم = برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نظیر سرمایه‌گذاری و یا خرید اوراق مشارکت شهرداری‌ها
رتبه چهارم = برای تصمیم‌گیری‌های اجتماعی نظیر اعطای کمک مالی به شهرداری‌ها
رتبه پنجم = برای تصمیم‌گیری‌های سیاسی نظیر شرکت در انتخابات شورای اسلامی شهرها

استفاده از آزمون رتبه‌بندی فریدمن مشخص شد که از نظر کارشناسان اعضای شورای اسلامی شهرها، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیلگران و وزارت کشور، به ترتیب می‌توانند استفاده کنندگان اصلی گزارش‌های مالی شهرداری محسوب شوند.

همان‌طور که قبلاً بیان شد، برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی پیشنهادی با استفاده از مطالعات نظری مربوط و قوانین حاکم بر شهرداری‌های کشور استخراج گردید و در معرض

**یافته‌های پژوهش**

همان‌طور که ملاحظه گردید، برای شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، ابتدا با استفاده از اطلاعات مستخرجه از پرسشنامه و انجام آزمون آماری مقایسه میانگین یک متغیری (t تک نمونه‌ای) این نتیجه حاصل شد که به نظر کارشناسان، میزان استفاده گروه‌های پیشنهادی پژوهشگران به عنوان استفاده کنندگان، بیشتر از حد میانگین است. از این رو، گروه‌های مذکور می‌توانند از استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری به شمار آیند. سپس با

پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارند، می‌توان چنین نتیجه گرفت که استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها به اطلاعاتی نیاز دارند که آنها را در ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کمک کند.

برای شناسایی اهداف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری نیز ابتدا با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای مشخص گردید که میزان اهمیت هر یک از این اهداف بیشتر از حد متوسط است. سپس با استفاده از آزمون فریدمن مشخص شد که هدف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری در درجه اول ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی و در درجه دوم، ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی و پس از آن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است.

#### محدودیت‌های پژوهش

به طور کلی، عموم پژوهش‌ها از مشکلات و محدودیت‌هایی برخوردارند که عمدتاً غیر قابل اجتناب هستند. پژوهش حاضر نیز از مشکلات و موانعی برخوردار بوده که اهم آنها به شرح ذیل هستند:

(الف) محدودیت‌های ذاتی مرتبط با پرسشنامه شامل: احتمال بازنگشتن پرسشنامه‌ها، به ویژه آنهایی که با پست (کتبی یا الکترونیکی) ارسال می‌شود؛

(ب) احتمال عدم درک مفاهیم و محتوی سؤال‌ها پرسشنامه و بروز ابهام برای پاسخگو؛

(ج) عدم همکاری و تکمیل پرسشنامه توسط پرسش شونده‌گان؛

نظرخواهی کارشناسان قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که پاسخ دهندگان میزان سودمند بودن این نیازها را بیشتر از حد میانگین دانسته، ولی درجه سودمند بودن این نیازها را متفاوت بیان کرده‌اند. در ادامه با استفاده از آزمون تحلیل عاملی این نیازهای اطلاعاتی رتبه‌بندی گردید. نتیجه این آزمون نشان داد که به نظر کارشناسان استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری بیشتر خواهان اطلاعاتی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شهرداری هستند. علاوه بر این، نتیجه این آزمون و میزان اهمیت هر یک از این موارد، بیان‌کننده این واقعیت است که استفاده کنندگان گزارش‌های مالی به اطلاعاتی نیاز دارند که آنها را در موارد زیر یاری رساند. این نیازهای اطلاعاتی را می‌توان در چهار گروه و بر اساس رتبه‌بندی به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱- ارزیابی اثربخش بودن عملیات شهرداری، حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی و ارزیابی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده؛

۲- حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر منابع مالی و مصرف آن منابع در حدود اعتبارات تخصیص یافته؛

۳- حصول اطمینان از کسب منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی و مصرف آن در محل قانونی و در جهت تحقق اهداف مصوب و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی؛

۴- مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش بینی شده و هزینه‌های تحمل شده با اعتبارات مصوب تخصیص یافته.

از آنجا که این اطلاعات عمدتاً بر مسؤلیت

د) اثرگذاری روحیات و موقعیتی که فرد پاسخ دهنده در آن قرار دارد، بر پاسخ‌های داده شده.

۲) پراکندگی اعضای جامعه آماری در سراسر کشور و در نتیجه، مشکلات مربوط به توزیع پرسشنامه بین آنها.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش اعضای شورای اسلامی شهرها، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیلگران و وزارت کشور به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی شهرداری شناسایی شدند. انتخاب این گروه‌ها به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی شهرداری تا حدود زیادی با قوانین و مقررات حاکم بر شهرداری‌های کشور سازگار است. این در حالی است که شهروندان که صاحبان اصلی حق هستند، در این پژوهش در رتبه نهم قرار گرفته‌اند و شاید علت این امر را بتوان به دانش کم شهروندان از تخصص حسابداری و عدم دسترسی مستقیم آنها به گزارش‌های مالی شهرداری‌ها نسبت داد. نتایج این پژوهش میدانی، ضمن اینکه یافته‌های مطالعه باباجانی (۱۳۸۸) را تأیید کرد، اما در این پژوهش سایر شهرداری‌ها نیز به عنوان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شناخته شدند که در مطالعه مذکور به آن اشاره‌ای نشده بود. همچنین، شناسایی مدیران شهرداری به عنوان یکی از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی شهرداری، نتایج پژوهش‌های تجربی و دستوری پیشین (دیویدسن، ۱۹۹۷؛ جونز و دیگران، ۱۹۸۵؛ آتامین و گانگولی، ۱۹۹۱؛ کوی و دیگران، ۱۹۹۷؛ کلارک، ۲۰۰۲ و ماک، ۲۰۰۴) را تأیید می‌کند.

نیازهای اطلاعاتی شهروندان را می‌توان در دو دسته نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی و نیازهای اطلاعاتی عملکردی طبقه‌بندی کرد. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که استفاده‌کنندگان، گزارش‌های مالی شهرداری را با هدف ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی استفاده می‌کنند. نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی از مبانی قانونی، نظیر قانون شورای اسلامی شهرها، قانون شهرداری و آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها ناشی می‌شود. نگاهی اجمالی به مقررات حاکم بر شهرداری‌ها، نشان دهنده این واقعیت است که نیازهای اطلاعاتی مورد تأکید در این قبیل مقررات عمدتاً از نوع اطلاعاتی است که در حوزه مسؤلیت پاسخگویی مالی طبقه‌بندی می‌شود. این در حالی است که قوانین و مقررات حاکم بر شهرداری‌های ایران از قدمت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. به همین علت، مبانی قانونی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی از قوانین و مقررات حاکم بر شهرداری‌های کشور قابل ردیابی نیست. با توجه به اینکه یکی از هدف‌های اصلی استفاده از گزارش‌های مالی شهرداری ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی است، از این رو، لازم است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که بستر لازم را برای تامین اطلاعات مورد نیاز مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی فراهم آورد. نتیجه این پژوهش در ارتباط با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یافته‌های مطالعه باباجانی (۱۳۸۸) را که به صورت دستوری در کشورمان انجام شد، تأیید

برای تدوین مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی راه گشا باشد.

### منابع

- ۱- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهارم، ش ۱۷ و ۱۸، پاییز و زمستان ۸۴، صص ۱۴-۳۹
- ۲- ----- (۱۳۸۸). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.

- 3-A.Robbins, walter. (1984). consensus between preparers and users of municipal annual reports; An empirical Analysis. *Accounting and business research*, spring 1984, pp157\_162.
- 4-Alijarde, M.I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Financial Accountability and Management*, vol. 13,no.1, Feb. pp17-34.
- 5-Atamian, R and Ganguli, G. (1991).The Recipients of Municipal Annual Financial Reports: A Nationwide Survey. *Government Accounting Journal*, Fall , pp3-21.
- 6-Coy.D., Dixon.K., Buchhanan. J and Tower.G.(1997).Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and an Empirical Study Compared. *British Accounting Review*,vol.29,pp. 103-127.
- 7-D .Daniels. Janet and E.Daniels. Craig. (1991).municipal financial reports :what users want. *Journal of accounting and public policy*, Vol.10, spring, pp15-38.
- 8-Hay. L.E and Antonio. J.F. (1990).what User Want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*,August,pp.91-98.

می‌کند. علاوه بر این، نتایج این پژوهش در زمینه اهداف استفاده کنندگان از استفاده از گزارش‌های مالی با یافته‌های باباجانی (۱۳۸۸)، ماک (۲۰۰۴)، جونز و دیگران (۱۹۸۵)، جونز و پوگلیسی (۱۹۹۷) و الیچارت (۱۹۹۷) که به این نتیجه دست یافتند که استفاده کنندگان گزارش‌های مالی، از این گزارش‌ها در درجه اول برای ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی استفاده می‌کنند، هماهنگ بوده و با نتایج تحقیق میگنت و دالی (۲۰۰۰) در استرالیا که گزارش‌های مالی در درجه اول برای هدف تصمیم‌گیری مفید ارزیابی شد، در تضاد است.

شهرداری تهران در اجرای یک پروژه تحقیقاتی مبتنی بر مطالعات تطبیقی نظری و قانونی، با رویکرد دستوری به شناسایی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداخته و بر اساس نتایج آن بیانیه مفاهیم گزارشگری مالی شهرداری‌ها را تدوین نموده است. نتایج این تحقیق میدانی که عمدتاً منطبق با مفاد بیانیه است، می‌تواند پشتوانه‌ای برای نتایج آن تحقیق تطبیقی و قانونی فراهم آورد. علاوه بر این، نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به عنوان پشتوانه‌ای برای تدوین مبانی نظری و اصول فراگیر حسابداری و گزارشگری مالی منطبق با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها استفاده شود.

در پایان، ذکر این نکته مهم نیز ضروری است که انجام تحقیقات میدانی در این زمینه برای سایر نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت می‌تواند

- 9-Hendriksen, Eldon S. and Van Breda, Michael F (1992), "Accounting Theory", Fifth Edition.
- 10-Mack, Janet. (2004). An Investigation Of Information Requirements Of Users Of Australian Public Sector Financial Reports. thesis. Queensland University of Technology.
- 11-Walker, R.G. (1995). Public Sector Consolidated Financial Statements. UVSU School of Accounting Working Paper Series (Sydney).

Archive of SID