





دانشگاه آزاد اسلامی

دانشگاه آزاد اسلامی

واحد مرودشت

دانشکده علوم انسانی - گروه حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد

عنوان:

**درک اهمیت گزارش سالانه مالی دولتی**

استاد راهنما:

محمد علی سوخکیان

استاد مشاور:

عباس طالب بیدختی

نگارش:

علی حیدری

تابستان ۱۳۸۹

تقدیم به همسر م به پاس همه زحماتش

## سپاسگزاری

با سپاس از خداوند بزرگ که به این بنده نعمت تحصیل علم را عطا فرموده و با نهایت تشکر و قدردانی از زحمات استاد محترم راهنما جناب آقای دکتر محمد علی سوخکیان که با راهنمایی‌های عالمانه و دقت نظر بسیار، اینجانب را در تمام مراحل تهیه رساله به بهترین نحو ممکن یاری فرمودند و همچنین تشکر و قدردانی از راهنمایی‌های استادان محترم مشاور، جناب آقای دکتر عباس طالب بیدختی و جناب آقای دکتر حیدرعلی مردانی فرد که زحمت مشاوره پایان نامه را تقبل فرمودند. همچنین از زحمات بی‌دریغ جناب آقای دکتر محمد رضا الماسی کمال تشکر را دارم.

## چکیده

افزایش تاکید بر عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی در چند سال اخیر موجب بهبود مکانیسم‌های موجود جهت ادای مسئولیت پاسخگویی گردیده است. در این میان، نقش گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی برجسته است. گزارش‌های سالانه واحدهای دولتی را قادر می‌سازد، که تعهدات پاسخگویی خود را نسبت به گروه‌های مختلف استفاده‌کننده ادا نمایند. شواهد تجربی اندکی درباره‌ی اهمیت گزارش‌های مالی بخش عمومی به عنوان یک منبع اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان وجود دارد. این مطالعه از یک روش پیمایشی جهت تعیین تفاوت‌های موجود در دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده در خصوص اینکه آیا ذینفعان گزارش سالانه را به عنوان یک منبع مهم مورد ملاحظه قرار می‌دهند، استفاده می‌کند. این تحقیق اهمیت گزارش سالانه را در ارتباط با سایر منابع اطلاعاتی و همچنین تفاوت‌های موجود میان سازمان‌ها و گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از لحاظ میزان اهمیت گزارش سالانه مشخص می‌سازد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد، میزان مطالعه گزارش‌های مالی کم و میان گروه‌های مختلف استفاده‌کننده متفاوت می‌باشد. برای همه پاسخ‌دهندگان گزارش سالانه یک منبع اطلاعاتی مهم درباره مؤسسات تلقی می‌شود هرچند که در رتبه دوم پس از اینترنت قرار دارد. میان دستگاه‌های اجرایی مختلف در خصوص میزان اهمیت گزارش‌های مالی دولتی تفاوت معناداری وجود ندارد.

## فهرست مطالب

صفحه

عنوان

۱	فصل اول: کلیات پژوهش.....
۲	۱-۱- مقدمه.....
۳	۲-۱- بیان مسأله.....
۴	۳-۱- اهمیت و ضرورت پژوهش.....
۶	۴-۱- هدف پژوهش.....
۷	۵-۱- سؤالات پژوهش.....
۷	۶-۱- تعریف واژه های کلیدی.....
۸	۷-۱- ساختار پژوهش.....
۹	فصل دوم: چارچوب نظری و پیشینه پژوهش.....
۱۰	۱-۲- مقدمه.....
۱۱	۲-۲- نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی.....
۱۲	۱-۲-۲- مفهوم پاسخگویی.....
۱۴	۲-۲-۲- نظریه نمایندگی چارچوبی برای تبیین مفهوم پاسخگویی.....
۱۴	۳-۲-۲- انواع پاسخگویی.....
۱۹	۴-۲-۲- مبانی قانونی پاسخگویی مالی در ایران.....
۲۱	۱-۴-۲-۲- بررسی قانون محاسبات و قانون دیوان محاسبات از منظر پاسخگویی.....
۲۱	۲-۴-۲-۲- سیر افول مسئولیت پاسخگویی مالی.....
۲۵	۵-۲-۲- چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری دستگاه های اجرایی دولتی.....
۳۲	۶-۲-۲- ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی.....
۳۷	۳-۲- مدیریت مالی در دستگاه های اجرای.....
۴۱	۴-۲- ارزیابی عملکرد در دستگاه های اجرایی.....
۴۵	۵-۲- حسابرسی صورت های مالی دستگاه های اجرایی.....
۴۷	۶-۲- ویژگی های کیفی گزارش های مالی دستگاه های اجرایی.....
۵۰	۷-۲- سیستم آمارهای مالی دولت به عنوان یک نظام هماهنگ گزارشگری.....
۵۴	۸-۲- گزارشگری مالی دولتی در ایران.....
۵۶	۲-۸-۲- بررسی گزارش صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور.....
۵۹	۳-۸-۲- بررسی گزارش تفریغ بودجه.....
۶۱	۴-۸-۲- استفاده کنندگان از گزارش های مالی دولتی.....
۶۳	۹-۲- پژوهش ها و مطالعات انجام شده در مورد اهمیت گزارش های مالی دولتی.....
۶۳	۱-۹-۲- پژوهش های داخلی.....
۶۵	۲-۹-۲- پژوهش های خارجی.....
۶۹	۱۰-۲- خلاصه فصل.....

۷۰	فصل سوم: روش اجرای پژوهش.....
۷۱	۱-۳- مقدمه.....
۷۱	۲-۳- روش پژوهش.....
۷۱	۳-۳- سؤالات پژوهش.....
۷۱	۴-۳- قلمرو پژوهش.....
۷۲	۵-۳- جامعه آماری.....
۷۳	۶-۳- نمونه و روش نمونه‌گیری.....
۷۴	۷-۳- ابزار اندازه‌گیری.....
۷۵	۱-۷-۳- طراحی سؤالات پژوهش.....
۷۶	۲-۷-۳- قابلیت اطمینان پرسشنامه.....
۷۶	۳-۷-۳- اعتبار پرسشنامه.....
۷۷	۸-۳- جمع‌آوری اطلاعات.....
۷۸	۹-۳- روش‌های آماری مورد استفاده در پژوهش.....
۷۸	۱-۹-۳- آمار توصیفی.....
۷۸	۲-۹-۳- آمار استنباطی.....
۷۸	۱۰-۳- خلاصه فصل.....
۸۰	فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها.....
۸۱	۱-۴- مقدمه.....
۸۱	۲-۴- آمار توصیفی.....
۸۱	۱-۲-۴- بررسی خصوصیات فردی پاسخ‌گویان.....
۸۴	۲-۲-۴- آماره‌های توصیفی برای سؤال‌های تخصصی پرسشنامه.....
۱۰۹	۳-۴- آمار استنباطی.....
	۱-۳-۴- نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه و آزمون دانکن در مورد
۱۰۹	سؤالات اول تا سوم پژوهش.....
۱۱۴	۲-۳-۴- نتایج آزمون t تفاضلی در مورد سؤال چهارم پژوهش.....
۱۱۵	۴-۴- خلاصه فصل.....
۱۱۷	فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادها.....
۱۱۸	۱-۵- مقدمه.....
۱۱۸	۲-۵- مروری بر نتایج به دست آمده از پژوهش.....
۱۲۴	۳-۵- پیشنهادها پژوهش.....
۱۲۴	۱-۳-۵- پیشنهادهایی مبتنی بر نتایج این پژوهش.....
۱۲۶	۲-۳-۵- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی.....
۱۲۶	۴-۵- محدودیت‌های پژوهش.....
۱۲۶	۵-۵- خلاصه فصل.....
۱۲۸	فهرست منابع.....
۱۲۸	الف- منابع فارسی.....
۱۳۱	ب- منابع خارجی.....
۱۳۵	پیوست‌ها.....

## فهرست جدول‌ها

صفحه	عنوان و شماره
۷۴	جدول ۳-۱: حجم جامعه آماری.....
۷۵	جدول ۳-۲: حجم نمونه آماری.....
۸۲	جدول ۴-۱: اطلاعات عمومی پرسشنامه.....
۸۳	جدول ۴-۲: حجم نمونه بر اساس اطلاعات پرسشنامه.....
۸۴	جدول ۴-۳: توزیع فراوانی سؤال اول پرسشنامه.....
۸۶	جدول ۴-۴: توزیع فراوانی سؤال دوم پرسشنامه.....
۸۸	جدول ۴-۵: توزیع فراوانی سؤال سوم پرسشنامه.....
۹۰	جدول ۴-۶: توزیع فراوانی میزان مطالعه صورت حساب نهایی اعتبارات هزینه‌ای.....
۹۲	جدول ۴-۷: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به صورت حساب نهایی اعتبارات هزینه‌ای.....
۹۴	جدول ۴-۸: توزیع فراوانی میزان مطالعه صورت حساب نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای.....
۹۶	جدول ۴-۹: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به صورت حساب نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای.....
۹۷	جدول ۴-۱۰: توزیع فراوانی میزان مطالعه چکیده گزارش تفریح بودجه.....
۹۹	جدول ۴-۱۱: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به چکیده گزارش تفریح بودجه.....
۱۰۱	جدول ۴-۱۲: توزیع فراوانی میزان مطالعه گزارش صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور.....
۱۰۳	جدول ۴-۱۳: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به گزارش صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور.....
۱۰۵	جدول ۴-۱۴: توزیع فراوانی سؤال ششم پرسشنامه.....
۱۰۶	جدول ۴-۱۵: توزیع فراوانی میزان اهمیت هر یک از منابع اطلاعاتی برای گروه‌های مختلف.....
۱۰۹	جدول ۴-۱۶: آمار توصیفی سؤال اول پژوهش.....
۱۰۹	جدول ۴-۱۷: نتیجه آزمون سؤال اول پژوهش.....
۱۱۰	جدول ۴-۱۸: نتیجه آزمون دانکن برای سؤال اول پژوهش.....
۱۱۰	جدول ۴-۱۹: آمار توصیفی سؤال دوم پژوهش.....
۱۱۱	جدول ۴-۲۰: نتیجه آزمون سؤال دوم پژوهش.....
۱۱۱	جدول ۴-۲۱: نتیجه آزمون دانکن در مورد سؤال دوم پژوهش.....
۱۱۲	جدول ۴-۲۲: آمار توصیفی سؤال سوم پژوهش.....
۱۱۲	جدول ۴-۲۳: نتیجه آزمون سؤال سوم پژوهش.....
۱۱۳	جدول ۴-۲۴: آمار توصیفی سؤال چهارم پژوهش.....
۱۱۴	جدول ۴-۲۵: نتیجه آزمون سؤال چهارم پژوهش.....



## فهرست شکل ها

شماره و عنوان	صفحه
شکل ۱-۲: انواع پاسخگویی.....	۱۶
شکل ۲-۲: ارزش ها و انتظارات رفتاری انواع پاسخگویی.....	۱۷
شکل ۳-۲: معیارهای ارزیابی عملکرد.....	۴۲

## فهرست نمودارها

شماره و عنوان	صفحه
نمودار ۴-۱: توزیع فراوانی سؤال اول پرسشنامه.....	۸۴
نمودار ۴-۲: توزیع فراوانی سؤال دوم پرسشنامه.....	۸۷
نمودار ۴-۳: توزیع فراوانی سؤال سوم پرسشنامه.....	۸۹
نمودار ۴-۴: توزیع فراوانی میزان مطالعه صورت حساب نهایی اعتبارات هزینه‌ای.....	۹۱
نمودار ۴-۵: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به صورت حساب نهایی اعتبارات هزینه‌ای.....	۸۹
نمودار ۴-۶: توزیع فراوانی میزان مطالعه صورت حساب نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای.....	۹۳
نمودار ۴-۷: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به صورت حساب نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای.....	۹۵
نمودار ۴-۸: توزیع فراوانی میزان مطالعه چکیده گزارش تفریح بودجه.....	۹۸
نمودار ۴-۹: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به چکیده گزارش تفریح بودجه.....	۱۰۰
نمودار ۴-۱۰: توزیع فراوانی میزان مطالعه گزارش صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور.....	۱۰۲
نمودار ۴-۱۱: توزیع فراوانی نحوه دسترسی به گزارش صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور.....	۱۰۴
نمودار ۴-۱۲: توزیع فراوانی میزان اهمیت هر یک از منابع اطلاعاتی برای گروه‌های مختلف.....	۱۰۷

# فصل اول

## کلیات پژوهش

## ۱-۱- مقدمه

در جوامعی که دولت‌ها براساس رأی مردم انتخاب می‌شوند، شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی دریافت کنند. دولت‌ها برای برآورده ساختن این حق، به نظام اطلاعاتی نیاز دارند، تا اطلاعات مورد نیاز شهروندان را در اختیار آنها قرار دهند. در این میان نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان تأمین کننده بخش اعظمی از این اطلاعات، نقش قابل ملاحظه‌ای در انجام وظایف دولت‌ها ایفا می‌کند.

در جوامع مردم‌سالار شهروندان حق دارند بدانند که منابع مالی عمومی چگونه و برای تحقق چه اهدافی مصرف می‌شود و دولت‌ها مکلفند چگونگی مصرف منابع، میزان دستیابی به اهداف تعیین شده و همچنین نتایج و اثر بخشی ناشی از مصرف منابع مالی را برای مردم تشریح نمایند.

تحقق مسئولیت پاسخگویی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان، در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، از طریق نظام حسابداری و گزارشگری مالی صورت می‌پذیرد. بنابراین دستگاه‌های اجرایی و دولت باید از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی و عملیاتی سالانه، نسبت به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اقدام نمایند. شهروندان از طریق دسترسی به این اطلاعات و یاری گرفتن از حساب‌رسان مستقل، گزارش‌های مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی و دولت را مورد ارزیابی قرار داده و نسبت به آن قضاوت می‌نمایند.

تنها ابزار مسئولیت پاسخگویی مورد استفاده دولت جمهوری اسلامی ایران، صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور می‌باشد که در اجرای قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و قانون تفریغ بودجه‌ی سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ همه ساله تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود. صورت‌حساب مذکور مبنای تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه‌ی موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی قرار می‌گیرد که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد.

در این فصل با توجه به موضوع پژوهش «درک اهمیت گزارش سالانه مالی دولتی» بعد از بیان مسأله پژوهش و اهمیت و ضرورت آن، به بیان سؤالات پژوهش پرداخته و در ادامه نیز خلاصه‌ای از روش انجام کار ارائه می‌شود و در پایان نیز تعریف واژه‌های کلیدی و ساختار پژوهش ارائه خواهد شد.

## ۱-۲- بیان مسأله

همان‌طور که در مقدمه بیان شد، دولت‌هایی که از طریق آراء مردم انتخاب می‌شوند، مسئولیت دارند در مورد اعمال خود به شهروندان پاسخ دهند. با توجه به این‌که ادای مسئولیت پاسخگویی در این قبیل جوامع اغلب به صورت ارائه گزارش‌هایی در مورد چگونگی مصرف منابع عمومی، دستیابی به اهداف مورد نظر و انجام مسئولیت‌های محوله است، نظام حسابداری و گزارشگری دولتی یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات در این زمینه بوده و به دولت‌ها کمک می‌کند، تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند. بر طبق نظر هیأت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۱</sup> کشور آمریکا «پاسخگویی دولتی بر این معنا استوار است که شهروندان حق دانستن دارند، این حق شامل این است که به آسانی بتوانند از حقایق افشاء شده آگاه شوند» (مهدوی، ۱۳۸۰، ص. ۵).

مسئولان نظام‌های سیاسی مردم‌سالار از سال‌ها پیش به این نتیجه رسیده‌اند، که حق پاسخ‌خواهی مردم را به عنوان صاحبان اصلی قدرت به رسمیت شناخته و از جنبه‌های مختلف و بالاخص در مورد منابع مالی عمومی، نسبت به آنان پاسخگو باشند. اهمیت مسئولیت پاسخگویی بیشتر به این دلیل است که تأمین‌کنندگان منابع عمومی در مورد پرداخت یا عدم پرداخت آن اختیاری ندارند و به همین دلیل حق دارند براساس حق پاسخ‌خواهی، از نحوه مصرف منابع عمومی، کارایی و اثر بخشی برنامه‌ها و تأثیر اجرای آن در ارتقای سطح رفاه خود آگاه شوند (باباجانی، ۱۳۸۳، ص. ۲۹).

این حق مقامات منتخب و در مراحل بعدی مقامات منتصب را نیازمند نظام اطلاعاتی می‌کند، تا اطلاعات مورد نیاز شهروندان و نمایندگان قانونی آنها تهیه و در اختیار آنها قرار دهند. اطلاعات مالی تهیه شده توسط نظام حسابداری و گزارشگری می‌تواند بخشی از مهم‌ترین نیازهای استفاده‌کنندگان این گروه را تأمین کند.

در ایران، طبق مفاد ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مطابق مواد ۹۸ و ۹۹ قانون مزبور، شرکت‌های دولتی ملزم به ارائه حساب‌های خود به وزارت امور اقتصادی و دارایی هستند. در فرآیند تهیه گزارش‌های مالی دولت، اداره کل تمرکز و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری که یکی از اداره‌های کل زیر مجموعه‌ی معاونت هزینه و خزانه داری کل کشور است، مهم‌ترین و شاید تنها گزارش مالی دولت که صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است را هر سال حداکثر تا پایان آذرماه سال بعد تهیه می‌کند (ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی). این گزارش شامل صورت حساب‌های نهایی کلیه دستگاه‌ها، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی است که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

---

1- Governmental Accounting Standards Boards

رویه‌ها و روش‌های مورد استفاده در تهیه این گزارش، براساس ماده‌ی ۹۵ قانون محاسبات عمومی و ماده‌ی ۵ قانون دیوان محاسبات کشور، توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تدوین و به صورت دستورالعمل در اختیار دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌هایی که از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، قرار می‌گیرد.

در حال حاضر در نظام حسابداری و گزارشگری دستگاه‌های اجرایی دولتی، دستورالعمل‌های تعیین‌کننده رویه‌های حسابداری در حکم بخشنامه‌های داخلی هستند، که تنها بخش محدودی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را برطرف ساخته و علاوه بر این براساس توانایی‌های نظام حسابداری موجود تهیه و تدوین شده‌اند. در این نظام به استثنای دستورالعمل‌های مزبور، چارچوب نظری، اصول و استانداردهای مدون وجود ندارد. البته در مردادماه ۱۳۸۸ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با مشارکت دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی تشکیل شد. هدف این کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری به ویژه دولت می‌باشد. این کمیته برای تدوین استانداردهای هماهنگ و با کیفیت بالا براساس یک مبنای نظری مناسب، تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را به عنوان اولویت نخست انتخاب کرد. پیش‌نویس بخش اول مفاهیم نظری با عنوان اهداف گزارشگری مالی جهت نظرخواهی منتشر شده است. امید است که با تدوین مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری دولتی شاهد تحولات گسترده در بخش عمومی باشیم. بنابراین لزوم ایجاد تغییر و تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی در سطح مسئولین نیز احساس شده است و این پژوهش با شناسایی دیدگاه گروه‌های استفاده‌کننده در مورد گزارش‌های دولتی و میزان اهمیتی که هریک از گروه‌های مذکور برای گزارش‌های سالانه قائل هستند و همچنین اهمیت گزارش‌های سالانه در ارتباط با سایر منابع اطلاعاتی، به دنبال آن است که تغییراتی در بهبود فرآیند گزارشگری مالی دولتی صورت گیرد.

تغییراتی که باعث استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی و همچنین نقش آن در کمک به ارزیابی عملکرد، فرآیند حسابرسی و مدیریت مالی و افزایش کیفیت صورت‌های مالی شود.

### ۱-۳- اهمیت و ضرورت پژوهش

امروزه حسابداری علاوه بر کاربردهای وسیع خود در بخش خصوصی، نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها ایفا می‌کند. طی سه دهه گذشته و متناسب با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خود و افزایش مطالبات ایشان در زمینه پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است،

دولتمردان به چاره‌جویی در مورد یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداخته‌اند. در این میان حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. نظام حسابداری و گزارشگری دولتی در سطح بین‌المللی به چندین دلیل مورد توجه قرار گرفته است. اندازه و وظایف ساختار جدید حکومت‌ها در این میان بسیار با اهمیت است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله‌ی (پول بیشتر نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند به کارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر در شرایط کنونی حسابداری دولتی و تهیه گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام مالی بی‌خطر می‌دانند. به اعتقاد آنها در غیاب مجموعه‌ای از اعداد حسابداری قابل اتکاء آنها از نحوه مصرف وجوه پرداختی خود آگاه نخواهند شد (چن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳، ص. ۱۹).

در کشور ما قسمت عمده بخش عمومی به دستگاه‌های دولتی اختصاص دارد، که در دو دهه اخیر از رشد و توسعه فوق‌العاده‌ای برخوردار بوده است. افزایش بهای نفت، ملی شدن شرکتهای تولیدی و خدماتی و اعتباری بخش خصوصی و همچنین پیدایش نهادهای خودجوش از بطن انقلاب، از جمله عوامل موثر در این توسعه‌اند (حسینی عراقی، آقالو ۱۳۸۵، ص. ۳).

هدف از توسعه رویه‌های حسابداری این است که صورت‌های مالی تهیه شده براساس ویژگی‌های کیفی تعیین شده توسط استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری زیر بنای آن، اطلاعات سودمندی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. بنابراین شناسایی استفاده‌کنندگان واقعی از گزارش‌های دولتی و نیازهای اطلاعاتی آنان حائز اهمیت خواهد بود.

در راستای تلاش‌هایی که اخیراً برای توسعه و بهبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایران صورت می‌گیرد، تعیین میزان اهمیتی که هر یک از گروه‌های استفاده‌کننده برای گزارش‌های مالی دولتی قایل هستند، در بهبود کیفیت اطلاعات مالی، استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت و همچنین ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی دولت می‌تواند موثر باشد. همچنین مشخص نمودن میزان اهمیت گزارش‌های مالی دولتی در ارتباط با سایر منابع اطلاعاتی از قبیل، روزنامه، تلویزیون، اینترنت، رادیو و... کمک شایانی در نحوه‌ی اطلاع‌رسانی دولت خواهد نمود.

علاوه بر این مدیریت مالی سازمان‌های دولتی به عنوان یکی از مهم‌ترین زمینه‌های مدیریت سطوح بالای این سازمان، تحت تأثیر اطلاعاتی است که نظام حسابداری و گزارشگری در اختیار مقامات و مدیران اجرایی و مالی این سازمان‌ها قرار می‌دهد. بنابراین ارتقاء این بخش می‌تواند منجر به کسب نتایج مطلوب‌تر در بخش‌های دیگر نیز شود. بنابراین با توجه به مطالب فوق، این پژوهش به دنبال آن است که با استفاده از یک رویکرد هنجاری در انتخاب گروه‌های استفاده‌کننده، تعیین کند که استفاده‌کنندگان واقعی از گزارش‌های سالانه دولتی چه کسانی هستند؟ این گزارش چه میزان اهمیتی برای آنها دارد؟ میزان اهمیت گزارش‌های سالانه مالی دولتی میان سازمان‌های مختلف چگونه است؟ و در نهایت اینکه در ارتباط با سایر منابع اطلاعاتی، گزارش سالانه در چه سطح اهمیتی قرار دارد؟

#### ۱-۴- هدف پژوهش

تاکنون پژوهشی با موضوع این پایان‌نامه در ایران صورت نگرفته است. هدف از انجام این پژوهش کمک به فرآیند گزارشگری در بخش عمومی است. استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت و فراهم آوردن امکان نظارت مردم و نمایندگان قانونی آنها بر نحوه ادای مسئولیت پاسخگویی دولتمردان از اهمیت خاصی برخوردار است. فعالیت اثر بخش و کارآمد هر دولت مردمی، مستلزم بهره‌گیری از نظام گزارشگری مالی دولتی مناسب می‌باشد. این ادعا سرچشمه گرفته از این واقعیت است که گزارشگری مالی دولتی نقش درخور ملاحظه‌ای در انجام وظیفه پاسخگویی نظام ایفا می‌کند. به علاوه ارزیابی مسئولیت پاسخگویی یک دولت مردمی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی نیز بر پایه گزارش‌های مالی ارائه شده از سوی دولت صورت می‌گیرد.

علی‌رغم وجود اطلاعات زیاد در گزارش‌های مالی، این گزارش‌ها تنها منبع اطلاعاتی در خصوص واحدهای بخش عمومی نیست و در بسیاری از موارد استفاده‌کنندگان جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی خود از سایر منابع نیز استفاده می‌کنند. بنابراین با شناسایی استفاده‌کنندگان از گزارش سالانه بخش عمومی، و میزان مطالعه گزارش‌های مذکور و تعیین دیدگاه‌های آنها در مورد اهمیت گزارش‌های مالی دولتی، دستگاه‌های مسئول تهیه اطلاعات مالی دولت و دستگاه‌های نظارتی می‌توانند اطلاعاتی قابل فهم‌تر و مفیدتر جهت ادای مسئولیت پاسخگویی دولت ایجاد کنند.

هدف این پژوهش آن است، که با انتخاب گروه‌های مختلف و طبقه‌بندی آنها بر اساس یک رویکرد هنجاری<sup>۱</sup> مشخص کند، که میزان مطالعه گزارش‌های مالی بخش عمومی میان گروه‌های مختلف چه میزان است؟ آیا میان گروه‌های مذکور از لحاظ میزان مطالعه و میزان اهمیتی که برای گزارش‌های مالی دولتی قایل

---

<sup>۱</sup> - منظور از رویکرد هنجاری آن است، که انتخاب گروه‌ها و طبقه‌بندی آنها بر این اساس بوده است که این گروه‌ها حداقل افرادی هستند، که به نظر نگارنده و نیز طبقه‌بندی‌های صورت گرفته توسط دیگران باید گزارش‌های مالی بخش عمومی را مطالعه نمایند.



هستند، تفاوتی وجود دارد؟ همچنین این مطالعه به دنبال آن است، که مشخص کند آیا برای گروه‌های مختلف، میزان اهمیت منابع مختلف اطلاعاتی از قبیل روزنامه رسمی، رادیو و تلویزیون، گزارش سالانه مالی دولتی، مراجعه حضوری به سازمان‌های دولتی و اینترنت در خصوص کسب اطلاعات درباره‌ی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی متفاوت است؟

#### ۱-۵- سوالات پژوهش

- به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، مسأله پژوهش در قالب چهار سؤال به شرح زیر مطرح می‌شود:
- ۱- آیا میزان مطالعه گزارش‌های سالانه مالی دولتی، میان گروه‌های مختلف استفاده‌کننده متفاوت است؟
  - ۲- آیا اهمیت گزارش‌های سالانه مالی دولتی میان گروه‌های مختلف استفاده‌کننده متفاوت است؟
  - ۳- آیا اهمیت گزارش‌های سالانه مالی دولتی میان سازمان‌های مختلف بخش عمومی متفاوت است؟
  - ۴- آیا میزان اهمیت هر یک از منابع اطلاعاتی برای گروه‌های مختلف متفاوت است؟

#### ۱-۶- تعریف واژه‌های کلیدی

- نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی شامل کلیه رویه‌های حسابداری است، که برای ثبت، نگهداری و گزارش فعالیت‌های مالی و کنترل بودجه‌ای دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد.
- پاسخگویی عبارت است از الزام به پاسخگویی در قبال اعمال مشخص، به منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه که انجام شده است. این مسئولیت دولت را ملزم می‌کند، درمورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد.
- صورت‌حساب عملکرد سالانه، صورت‌حسابی است که ارقام مربوط به کلیه درآمدهای قطعی وصول شده و هزینه‌های قطعی انجام یافته را طبق عناوین و تقسیمات مندرج در قانون بودجه سال مربوط و اصلاحات قانونی آن به نحوی نشان دهد، که امکان مقایسه ارقام پیش‌بینی شده با عملکرد قطعی فراهم آید.
- گزارش مالی، گزارشی است که در برگیرنده اطلاعات مالی مبتنی بر داده‌های تهیه شده توسط سیستم حسابداری مالی می‌باشد. گزارش مالی علاوه بر صورت‌های مالی شامل اطلاعات مکمل و سایر اطلاعات، مانند صورت عملکرد بودجه می‌باشد.
- گزارش مالی با مقاصد عمومی، گزارشی است که هدف آن تأمین نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است.
- صورت‌های مالی، گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات در خصوص وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه می‌شود.

## ۱-۷- ساختار پژوهش

در این فصل کلیاتی درباره پژوهش شامل مقدمه، بیان مسأله، اهمیت و ضرورت پژوهش، هدف پژوهش و سؤالات پژوهش بیان شد در ادامه به تعریف واژه‌های کلیدی مورد استفاده در این پژوهش پرداخته شد.

موضوع فصل دوم بیان مبانی نظری پژوهش و بررسی پژوهش‌های گذشته است. در ابتدا مبانی نظری پژوهش برای نشان دادن اهمیت گزارش سالانه بیان می‌شود. در ادامه به بررسی پژوهش‌ها و نظرات پژوهشگران داخلی و خارجی در مورد موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

در فصل سوم روش پژوهش شامل سؤالات پژوهش، جامعه آماری، روش جمع‌آوری اطلاعات و روش آماری مورد نظر برای تجزیه و تحلیل اطلاعات بیان می‌شود.

موضوع فصل چهارم تجزیه و تحلیل سؤالات پژوهش و تفسیر نتایج حاصل با استفاده از نرم افزار SPSS است.

در فصل پنجم نتایج پژوهش، محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادهای پژوهش بیان می‌شود.

فصل دوم  
چارچوب نظری و  
پیشینه پژوهش

## ۲-۱- مقدمه

در نظام‌های مردم‌سالار، ارائه اطلاعات درباره مسائل ملی، جزء حقوق اساسی ملت است از این‌رو، دولت‌ها و اداره‌کنندگان سازمان‌های عمومی مسئولیت ویژه‌ای در گزارش فعالیت‌ها و نتایج آن به مردم دارند، که بخش مهمی از این گزارش را اطلاعات مالی تشکیل می‌دهد. ارائه اطلاعات مالی به مردم، رسانه‌های خبری و مقامات منتخب مردم، بخش عمده و جدایی‌ناپذیری از وظیفه پاسخگویی دولت‌ها و سازمان‌های عمومی است (صفار و رحیمیان، ۱۳۷۹، ص. ۴).

مردم‌سالاری ایجاب می‌کند، دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آنها تفویض کرده‌اند، پاسخگو باشند. مردم حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از نحوه مصرف منابع مالی عمومی و کارایی و اثربخشی برنامه‌های مقامات منتخب و میزان تأثیر اجرای برنامه‌های یاد شده در ارتقای سطح رفاه خویش، آگاه شوند. بنابراین مدیران دولتی باید در برابر تصمیم‌هایی که می‌گیرند و اقداماتی که انجام می‌دهند، پاسخگو باشند. پاسخگویی بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکان‌پذیر نمی‌نماید (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸، ص. ۱).

نقش اساسی حسابداری دولتی ارائه اطلاعاتی است، که ضمن ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت، استفاده‌کنندگان را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد. اصول و استانداردهای حسابداری دولتی اکثر کشورهای جهان نیز در جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی دولت‌ها، برای پاسخگویی به مراجع پاسخ‌خواه یا مردم است. (رحیمی باغ‌ابریشمی، ۱۳۸۱، ص. ۳۲). سودمندی اطلاعات و گزارش‌های مالی بستگی به مبنای تهیه، این اطلاعات دارد که شامل چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش دولتی است.

هدف اصلی از گزارشگری مالی، ایفای مسئولیت پاسخگویی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت و همچنین کمک به استفاده‌کنندگان درون دولت برای بهبود مدیریت اجرایی کشور می‌باشد. بر این اساس، سامانه گزارشگری مالی بایستی از توان ارزیابی آثار فعالیت‌های انجام شده بر وضعیت مالی دولت و جامعه، تأمین نیازهای اطلاعاتی مهم و با اهمیت استفاده‌کنندگان، ارزیابی رعایت مباحث بودجه‌ای و همچنین ارزیابی کفایت سامانه‌های مدیریت مالی و کنترل‌های داخلی برخوردار باشد. تأمین اهداف اشاره شده مستلزم وجود مفاهیم نظری گزارشگری مالی به عنوان مجموعه‌ای پیوسته از اهداف و مبنای مرتبط جهت تبیین ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی دولت است. نبود مفاهیم نظری