

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی
واحد تهران مرکزی
دانشکده اقتصاد و حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)

گرایش : حسابداری

عنوان :

**بررسی ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی در صورت حساب عملکرد سالانه
بودجه و گزارش تفریح بودجه**

استاد راهنما :

دکتر محمدرضا عسگری

استاد مشاور :

دکتر بتول زارعی

پژوهشگر :

حمید نوربخش

پائیز ۱۳۹۰

تعهد نامه اصالت پایان نامه کارشناسی ارشد

اینجانب حمید نوربخش دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد ناپیوسته به شماره دانشجویی ۸۷۰۰۰۲۰۰۴۰۰ در رشته حسابداری که در تاریخ ۱۳۹۰/۹/۹ از پایان نامه خود تحت عنوان: بررسی ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه با کسب نمره ۱۸/۵۰ و درجه عالی دفاع نموده ام بدینوسیله متعهد می شوم:

۱- این پایان نامه حاصل تحقیق و پژوهش انجام شده توسط اینجانب بوده و در مواردی که از دستاوردهای علمی و پژوهشی دیگران (اعم از پایان نامه، کتاب، مقاله و...) استفاده نموده ام، مطابق ضوابط و رویه های موجود، نام منبع مورد استفاده و سایر مشخصات آن را در فهرست ذکر و درج کرده ام.

۲- این پایان نامه قبلاً برای دریافت هیچ مدرک تحصیلی (هم سطح، پایین تر یا بالاتر) در سایر دانشگاهها و موسسات آموزش عالی ارائه نشده است.

۳- چنانچه بعد از فراغت از تحصیل، قصد استفاده و هر گونه بهره برداری اعم از چاپ کتاب، ثبت اختراع و از این پایان نامه داشته باشم، از حوزه معاونت پژوهشی واحد مجوزهای مربوطه را اخذ نمایم.

۴- چنانچه در هر مقطع زمانی خلاف موارد فوق ثابت شود، عواقب ناشی از آن را پذیرم و واحد دانشگاهی مجاز است با اینجانب مطابق ضوابط و مقررات رفتار نموده و در صورت ابطال مدرک تحصیلی ام هیچگونه ادعایی نخواهم داشت.

نام و نام خانوادگی: حمید نوربخش

تاریخ و امضاء

بسمه تعالی

در تاریخ ۹۰/۹/۹ دانشجوی کارشناسی ارشد آقای حمید نوربخش از پایان نامه خود دفاع نموده و با
نمره ۱۸/۵۰ بحروف هجده و نیم و با درجه عالی مورد تصویب قرار گرفت .

امضاء استاد راهنما :

تقدیم به :

**همسر فداکار و مهربانم و پسر عزیزم بهراد که اوقات
متعلق به آنها را صرف این کار نمودم.**

تشکر و قدردانی :

**با سپاس فراوان از پدر و مادرم و همچنین خواهر مهربانم
که همیشه یار و یاور من بوده و هستند.**

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	فصل اول: کلیات
۲	۱-۱- مقدمه
۵	۱-۲- بیان مساله
۵	۱-۲-۱- صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور
۶	۱-۲-۲- تفریغ بودجه
۷	۱-۲-۳- استفاده کنندگان از گزارش عملکرد سالانه دولت و گزارش تفریغ بودجه
۸	۱-۲-۴- نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان
۹	۱-۲-۵- ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی
۱۱	۱-۳- اهداف پژوهش
۱۱	۱-۴- اهمیت موضوع و ضرورت اجرای تحقیق
۱۲	۱-۵- فرضیه‌ها
۱۲	۱-۶- روش پژوهش
۱۳	۱-۷- گرد آوری اطلاعات
۱۳	۱-۸- جامعه آماری
۱۳	۱-۹- واژگان کلیدی
۱۴	۱-۱۰- ساختار پژوهش

فصل دوم: پیشینه تحقیق.....	۱۵
۱-۲- مقدمه:.....	۱۶
۲-۲- مفهوم مسئولیت پاسخگویی.....	۲۰
۳-۲- ضرورت مسئولیت پاسخگویی.....	۲۱
۳-۳-۱- خصوصیات کلی صورت های مالی و گزارشگر مالی.....	۲۲
۴-۲- تأثیر محیط بر اهداف گزارشگری مالی.....	۲۴
۵-۲- محدودیت های گزارشگری مالی.....	۲۵
۶-۲- محیط گزارشگری مالی.....	۲۷
۷-۲- محیط گزارشگری مالی دولتی.....	۲۹
۷-۲-۱- محیط فعالیت های حاکمیتی.....	۲۹
۸-۲- محیط فعالیت های نوع بازرگانی.....	۳۳
۹-۲- اهداف گزارشگری مالی.....	۳۴
۱۰-۲- وجوه اشتراک در مفاهیم.....	۴۷
۱۱-۲- تفاوت های بنیادی در مفاهیم.....	۴۷
۱۲-۲- ویژگیهای محیط فعالیت و مسئولیت پاسخگویی.....	۵۱
۱۳-۲- سطوح مسئولیت پاسخگویی.....	۵۳
۱۳-۲-۱- پاسخگویی مالی و عملیاتی.....	۵۴
۱۴-۲- اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی.....	۵۴
۱۵-۲- مسئولیت پاسخگویی و نیازهای اطلاعاتی.....	۶۰

۱-۱۵-۲-اهداف گزارشگری مالی براساس چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران

۶۱.....

۲-۱۶-ویژگیهای محیط گزارشگری مالی.....

۲-۱۷-ساختار تأمین منابع مالی.....

۲-۱۸-استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای مالی بخش عمومی.....

۲-۱۹-نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی با مقاصد عمومی.....

۲-۱۹-۱-رعایت بودجه.....

۲-۱۹-۲-وضعیت مالی و عملکرد مالی.....

۲-۱۹-۳-رعایت سایر قوانین و مقررات.....

۲-۱۹-۴-سایر اطلاعات.....

۲-۲۰-نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده‌کنندگان.....

۲-۲۱-محدودیت‌های گزارشگری مالی.....

۲-۲۲-ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی.....

۲-۲۳-ویژگیهای کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات.....

۲-۲۴-ویژگیهای کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات.....

۲-۲۵-محدودیت‌های حاکم بر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی.....

۲-۲۵-۱-موازنه بین ویژگیهای کیفی.....

۲-۲۵-۲-ملاحظات منفعت و هزینه.....

۲-۲۶-مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی در ایران.....

۸۸	۱-۲۶-۲ مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی در ایران
۸۵	۲۷-۲-تفریغ بودجه
۸۶	۱-۲۷-۲ مبانی قانونی تفریغ بودجه
۸۷	۲-۲۷-۲ برخی از علل عدم توجه به تهیه تفریغ بودجه در گذشته
۸۹	۳-۲۷-۲ اهداف تهیه تفریغ بودجه
۹۰	۴-۲۷-۲-تطور تفریغ بودجه
۹۱	۵-۲۷-۲-ساختار گزارش تفریغ بودجه
۹۳	۲۸-۲-مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی در ایران
۱۰۲	۲۹-۲-گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران
۱۰۲	۱-۲۹-۲-فقدان مرجع تدوین اصول و استانداردهای حسابداری
۱۰۳	۲-۲۹-۲-فقدان چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی
۱۰۳	۳-۲۹-۲-نقش کم‌رنگ گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخگویی
۱۰۴	۵-۲۹-۲-عدم گزارشگری صحیح داراییها و بدهیهای غیرجاری
۱۰۴	۶-۲۹-۲-عدم تعامل گزارشگری مالی با SNA و GFS
۱۰۵	۷-۲۹-۲-عدم تنظیم گزارش های مالی جامع سالانه
۱۰۶	۸-۲۹-۲-عدم دسترسی عمومی به گزارش های مالی
۱۰۷	۲-۳۰-پژوهشهای انجام شده
۱۱۳	فصل سوم: روش شناسی تحقیق
۱۱۴	۱-۳-مقدمه

۱۱۴	۲-۳-انواع فرضیه
۱۱۶	۳-۳- فرضیه های تحقیق
۱۱۶	۴-۳- روش تحقیق
۱۱۷	۵-۳-جامعه آماری تحقیق
۱۱۹	۷-۳-روشهای گرد آوری اطلاعات
۱۲۰	۸-۳- ابزار اندازه گیری
۱۲۱	۹-۳- روایی (اعتبار) پرسشنامه
۱۲۲	۱۰-۳- پایایی
۱۲۲	۱۱-۳-مقیاس لیکرت
۱۲۳	۱۲-۳-روش آزمون فرضیه های تحقیق
۱۲۶	فصل چهارم: واکاوی دادهها
۱۲۷	۱-۴-مقدمه :
۱۲۸	۲-۴-مشخصات فردی
	۳-۴-بررسی ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه با استفاده از آزمون t
۱۳۱	
۱۳۲	۱-۳-۴- فرضیه اول
۱۳۴	۲-۳-۴- فرضیه دوم
۱۳۵	۳-۳-۴- فرضیه سوم
۱۳۶	۴-۳-۴- فرضیه چهارم

۱۳۸	۴-۴-مقایسه مقدار میانگین مربوط بودن در دو گروه
۱۴۳	فصل پنجم: نتیجه گیری
۱۴۴	۵-۱-مقدمه
۱۴۵	۵-۲-خلاصه نتایج پژوهش
۱۴۶	۵-۳-پیشنادهایی برای تحقیقات آتی
۱۴۸	۵-۴-محدودیت‌های تحقیق
۱۴۹	منابع و مأخذ
۱۵۰	منابع فارسی
۱۵۱	منابع انگلیسی
۱۵۲	پیوستها
۱۵۳	پیوست یک(فراوانی پاسخهای کارشناسان دیوان محاسبات)
۱۵۵	پیوست دو(فراوانی پاسخهای کارشناسان دیوان محاسبات)
۱۵۷	پیوست سه(جداول آماری)

فهرست نمودارها

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۵۱	۲-۱-نمودار
۷۱	۲-۲-نمودار

فصل اول

کلیات

۱-۱ مقدمه

براساس بیانیه مفهومی شماره یک GASB مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارشات مالی دولت است و گزارشگری مالی در یک جامعه مردم سالار نقش اساسی در ادای مسئولیت پاسخگویی دارد.

درفرهنگ لغات، پاسخگویی اینگونه تعریف شده است: الزام به توضیح در قبال اعمال مشخص، به منظور ارائه دلایل منطقی درباره آنچه انجام شده است.

درچارچوب مسئولیت پاسخگوئی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم ناب جریان اطلاعات بین پاسخگو(حسابده)^۱ و پاسخ خواه (حسابخواه) یا صاحبان حق^۲ می باشد. این چارچوب برمبنای یک ارتباط دو طرفه بنا نهاده شده است. براساس این ارتباط پاسخ خواه حق دارد بداند همانطور که پاسخگو حق داردضمن افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود قائل شود. این چارچوب دوسویه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می کند.(ایجیری 1983). مفهوم مسئولیت پاسخگویی درنظام گزارشگری بخش عمومی به ویژه بخش دولتی از جایگاه مهمی برخورداراست و به بیانی مرکز ثقل وشالوده این نظام را تشکیل می دهد. برمبنای این مفهوم دولتها باید دربرابر شهروندان پاسخگو بوده وبتواند فرایند تحصیل ونحوه مصرف منابع مالی را به گونه ای مناسب تشریح نمایند. باتوجه به اهمیت مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان زیربنای حسابداری وگزارشگری مالی دربخش دولتی،

¹ - Accountor

² - Accountee

کلیه هدفهای حسابداری در این بخش بر مبنای همین مفهوم تدوین شده است. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی GASB در بیانیه مفهومی شماره یک^۱ تأکید می نماید که حسابداری و گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید تا از سوی دیگر شهروندان را در ارزیابی این مسئولیت یاری دهد. که در زیر به اختصار به بخشهایی از آن اشاره می گردد:

بر اساس بند ۱۰۳ بیانیه شماره یک : GASB گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست بلکه در صداست برای هدف های متعددی اطلاعات فراهم کند. گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخگویی عمومی خود را انجام دهد. گزارشگری مالی همچنین نیازهای استفاده کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارشگری مالی اعتماد می کنند، تأمین می نماید، بدین منظور هدفهای گزارشگری مالی باید نیازهای استفاده کنندگان را و تصمیم هایی را که می گیرند مورد توجه قرار دهد.

بند ۱۵۶: مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارش های مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می کند تا در مورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و شهروندان حق دارند بدانند و حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها برسد.

بند ۱۵۸: هیئت معتقد است حداقل دامنه احراز مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی شامل فراهم آوردن اطلاعاتی می شود که شهروندان را در ارزیابی عملکرد دولت یاری دهد. ساختار دولت و ماهیت تأمین کنندگان منابع مالی و فرایند سیاسی از ویژگی های محیط دولتی است که نیاز به مسئولیت پاسخگویی را مورد تأکید قرار می دهد.

^۱ - GC1 1984/05/25

در قانون اساسی ایران به عنوان کشوری بانظام سیاسی جمهوری ، در موارد متعدد به مسئولیت پاسخگویی دولتمردان و دستگاه های اجرایی اشاره گردیده.

در اصول ۶، ۷، ۵۹، و ۵۶ حق حاکمیت مردم به رسمیت شناخته شده و مردم به عنوان صاحبان حق مورد توجه قرار گرفته اند.

در اصول ۶ و ۶۲ چگونگی انتقال و تفویض قدرت پیش بینی شده است.

در اصول ۶۹، ۷۶، ۸۴ و ۸۶ حق دانستن برای مردم پیش بینی گردیده است.

در اصول ۱۲۱، ۱۲۶، ۱۳۴ و ۱۳۷ مسئولیت پاسخگویی مقامات مورد توجه قرار گرفته است.

در اصول ۷۶، ۸۴، ۸۶، ۸۹، ۹۰ و ۱۷۴ چگونگی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از طریق پرسش، استیضاح و صورت گرفته است .

در بند ۱۶۲ بیانیه شماره ۱ مفاهیم GASB مقرر گردیده است گزارشگری مالی ابزار انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان است. برای انتقال موثر اطلاعات مذکور، اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی باید از ویژگیهای اساسی قابل فهم بودن، قابل اتکا بودن، مربوط بودن و قابل مقایسه بودن برخوردار باشد.

در زیر نویس شماره ۴ بیانیه فوق الذکر تاکید شده است که جزئیات مربوط به ویژگیهای کیفی اطلاعات که در بیانیه مفهومی شماره ۲ FASB مورد بحث قرار گرفته است مورد قبول GASB نیز خواهد بود، لذا از ارائه توضیحات اضافی در این مبحث خودداری شده است .

همچنین بر اساس تعاریفی که در فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران ارائه شده است. ((خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می شود که موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.))

بر اساس بند ۶ مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارشهای حسابداری است. آن گروه از گزارشهای حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. همچنین براساس بند ۹ مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران ((خصوصیات کیفی اطلاعات مالی به طور یکسان واحدی انتفاعی و غیرانتفاعی قابل اعمال است)).

این پژوهش تلاش دارد به بررسی ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی ذکر شده بر اساس چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران (مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن) در خصوص مهمترین گزارشات مالی دولت، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه به عنوان یک مجموعه گزارش مکمل یکدیگر بپردازد. باتوجه به موارد فوق الذکر اینک به بیان مسئله می‌پردازیم.

۱-۲- بیان مساله

۱-۲-۱- صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور: صورتحسابی است که ارقام مربوط به کلیه درآمدهای قطعی وصول شده و هزینه های قطعی و غیر قطعی انجام یافته برطبق عناوین و تقسیمات مندرج در قانون بودجه سال مربوط و اصلاحات قانونی آن به نحوی که امکان مقایسه ارقام پیش بینی شده با عملکرد واقعی فراهم آید. این صورتحساب عملکرد درمقایسه با بودجه مصوب گویای حدود توانایی یا ضعف قوه مجریه در رابطه با متغیرهای کلان اقتصادی و اجتماعی است از طرفی نمایانگر میزان انسجام در نظام اداری و مالی کشور و نمودی از تحولات اجتماعی است.

۱-۲-۲-تفریغ بودجه :

فرایند تسویه بودجه از طریق تطبیق اطلاعات صورتحساب عملکرد تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با اطلاعات تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آن اطلاق می گردد. به واقع صورتحساب عملکرد سالانه دولت به صورت مجزا توسط دو نهاد که هر یک زیر نظر یکی از قوه های مجریه و مقننه هستند تهیه می شود. یکی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیگری صورتحساب عملکرد سالانه بودجه تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور که این دوسازمان تا قبل از گزارش تفریغ بودجه مغایرت های احتمالی ما بین دو صورتحساب را رفع مینمایند. در واقع گزارش تفریغ بودجه شامل دو بخش عمده می باشد:

۱- صورتحساب عملکرد سالانه دولت که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه شده و مغایرت های احتمالی آن با صورتحساب عملکرد تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی رفع گردیده.
۲- گزارش نظرات دیوان محاسبات در خصوص نحوه اجرای بودجه و همچنین تخلفات دولت از قانون بودجه و قوانین و مقررات جاری کشور که در بخش دوم گزارش می آید که مجموع این دو بخش گزارش تفریغ بودجه نامیده می شود.

بنا بر این تعریف گزارش تفریغ بودجه به صورت عملیاتی عبارت است از صورتحساب عملکرد بودجه تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور و گزارش یافته های ناشی از فرایند تسویه بودجه و نظرات دیوان محاسبات کشور در خصوص اجرای بودجه در واقع همانطور که صورتهای مالی یک شرکت بدون گزارش و اظهار نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی فاقد اعتبار است صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کشور به عنوان اصلی ترین گزارش مالی دولت بدون گزارش تفریغ بودجه و اظهار نظر حسابرس مستقل کشور دیوان محاسبات کشور فاقد وجاهت و اعتبار است.
گزارش عملکرد بودجه و تفریغ بودجه کشور می تواند موجب اقدامات زیرشود:

۱- عنایت جامع مجلس نسبت به کارکرد دولت و دستگاه های تحت امر در خصوص عملکرد و اعتبارات و فعالیت آن و تصمیم و تصویب و تخصیص بودجه سال آتی

۲- رفع موانع احتمالی مدیران و دستگاه های اجرایی و کمک به دولت در جهت نیل به اهداف

۳- تحول در مدیریت کلان اجرایی کشور از طریق پرسش و حتی استیضاح وزیران به منظور اثر بخش کردن بودجه سالانه و بهره وری بیشتر در جهت نیل به اهداف و برنامه توسعه و تحقق عدالت اجتماعی.

طبق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی گزارش صورت حساب عملکرد هر سال مالی باید توسط وزارت دارایی حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد متضمن ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه های انجام یافته طبق تقسیمات و عناوین درآمد، سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سالهای مربوطه تهیه شده و همراه با صورت گردش نقدی خزانه به طور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیئت وزیران تسلیم شود.

دیوان محاسبات کشور به موجب ماده ۱۰۴ قانون مذکور مکلف است مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی با بررسی حسابها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل به انضمام نظرات خود را به مجلس تقدیم و هر نوع تخلف از قانون را رسیدگی و به هیئتهای مستشاری ارجاع نماید. متن ماده مذکور کاملاً منطبق بر ماده ۶ قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب می باشد.

۱-۲-۳- استفاده کنندگان از گزارش عملکرد سالانه دولت و گزارش تفریغ بودجه

بر اساس بندهای ۱۳۰ و ۱۳۱ بیانیه مفهومی شماره یک GASB استفاده کنندگان گزارشهای مربوط به فعالیتهای دولتی (غیر انتفاعی) به شرح خلاصه زیر طبقه بندی میشوند.

۱. گروه اول: شهروندان یک کشور نظیر مالیات دهندگان، وام دهندگان و دریافت کنندگان خدمات تشکیل می دهند که دولت مسئول پاسخگویی به آنهاست.

۲. گروه دوم: را نمایندگان منتخب مردم (اعم از مجلس و شوراها) هیأت‌های امنا و آن دسته از مقامات رسمی دولتی که مسئولیت نظارت بر سایر سطوح دولتی را دارند.

۳. گروه سوم: شامل سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان هستند. بر اساس پیش نویس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی دولتی شامل شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی و مقامات اجرایی (ریاست جمهوری، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی، وزیر امور اقتصادی و دارایی و ...) می باشند.

۱-۲-۴- نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان:

شهروندان

طبق اصل ۶ قانون اساسی در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود... بنابراین شهروندان به منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای این آرا اداره امور کشور را به عهده می گیرند نیاز مند اطلاعات می باشند. رسانه های عمومی، سازمانهای مردم نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده کنندگان محسوب می شوند.

مجلس شورای اسلامی

مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که بارأی مستقیم آنها انتخاب می شوند و به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه ۵ ساله و بودجه سالانه کل کشور اجرای آن توسط مجلس تصویب می شود و به عنوان مهم ترین اسناد مالی کشور توسط مجلس تحت نظارت قرار می گیرد. رئیس جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه دهد. علاوه براین، مجلس درباره عوارض و مالیاتها و نحوه انجام مخارج تصمیم گیری می کند.