**بررسی توانایی گزارشگری و پاسخگویی بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان (مطالعه موردی دستگاه های اجرایی استان سیستان وبلوچستان)**

**چکیده**

هدف: این پژوهش به بررسی توانایی گزارشگری و پاسخگویی بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان در دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان می پردازد.

روش شناسی: جامعه آماری تحقیق را کلیه حسابداران، حسابرسان، مدیران دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان و اعضای هیات علمی دانشگاه تشکیل می دهند. نمونه آن شامل117 نفر از حسابداران، حسابرسان، مدیران و اعضای هیات علمی که به روش نمونه گیری کوکران انتخاب شدند، تشکیل می دهند. ابزار مورد استفاده در این تحقیق پرسش نامه می باشد. آلفای کرونباخ برای پایایی پرسش نامه برابر 76% است. به منظور تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار SPSS و Excel استفاده گردیده است. برای ازمون فرضیه ها از آزمون T و توزیع نرمال داده ها از آزمون کلموگروف- اسمیرنف استفاده شده است.

یافته ها: نتایج پژوهش نشان می دهد که، گزارشگری در بخش عمومی و پاسخگویی مالی در نظام حسابداری دولتی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد، ولی پاسخگویی عملیاتی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی نمی گردد.

دانش افزایی: پاسخگویی مرکز ثقل حسابداری دولتی است، دولت از طریق گزارشگری بخش عمومی(گزارش تفریغ بودجه) به پاسخگویی مالی به استفاده کنندگان نظام حسابداری دولتی می پردازد. پاسخگویی عملیاتی در ایران با توجه به تغییر مبنا و استفاده از بودجه بندی عملیاتی در ابتدای برنامه های پنج ساله سوم تا پنجم و قانون خدمات کشوری قرار دارد.

کلمات کلیدی: گزارشگری، پاسخگویی مالی، پاسخگویی عملیاتی، استفاده کنندگان، دولت

**مقدمه**

در بند شماره 1 پیش نویس بیانیه «هدفهای گزارشگری مالی » چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران در سال 1388 منتشر شده است، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی ، کمک به این بخش جهت ایفای وظیفه پاسخ گویی در مقابل ملت، بیان شده است. [13] لازم است گزارشهای مالی دیگر برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود. در یک جامعه مردم سالار که دولتها با رای مستقیم مردم انتخاب می شوند، مقامات منتخب مردم در قبال اعمالی که انجام می دهند باید پاسخگو باشند. در این قبیل جوامع نمایندگان قانونی و منتخب مردم بر اساس یک نظام پارلمانی و با استفاده از ابزارهای مناسب، دولت را به طور مقتضی کنترل می نمایند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر مبنای دموکراسی بیان گردیده است، بر پایه این عقیده استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند حقایق به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد.[19]

کشور جمهوری اسلامی ایران دارای حکومتی مردم سالار است و دولتها از راه انتخابات مردمی مسئولیت اداره کشور را بر عهده می گیرند. دولت به مردم به عنوان پاسخ خواه3 که یکی از استفاده کنندگان اطلاعات نظام حسابداری دولتی و گزارشگری مالی می باشد درمورد منابع و مصارف بودجه باید پاسخگو باشند. باتوجه به مطالب فوق، نقش مهم و اساسی گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی موثر است. و برخی از علمای حسابداری معتقدند که چارچوب نظری حسابداری در بخش عمومی و از جمله دولت، باید بر مبنای مسئولیت پاسخ گویی تدوین گردد.[21]

کشور جمهوری اسلامی ایران دارای حکومتی مردم سالار است و قدرت، ناشی از اراده ملت بوده و در نهایت در دست مردم باقی می ماند .شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی خود تفویض می کنند. نظام جمهوری اسلامی ایرن دارای سه قوه مستقل از همدیگر مرکب از قوه مجریه در حدود وظایف محوله در مقابل قوه مقننه مسئول است و هر دو قوه در مقابل شهروندان مسئولیت پاسخ گویی دارند و قوه قضاییه بر حسن اجرای قوانین و مقررات نظارت می نمایند.[11]

مسئولیت پاسخ گویی دولت را ملزم می نماید در مورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد. دولت از طریق حسابداری و گزارشگری مالی، وظیفه مسئولیت پاسخ گویی را با فراهم نمودن اطلاعات مالی و ارائه آن در گزارشهای مالی ادا می نماید و نهادهای نظارتی نیز به رسیدگی گزارشهای مالی دولت و اظهار نظر در مورد آنها ، زمینه را برای یک قضاوت آگاهانه مردمی از عملکرد دولت و مقامات منتخب در تصمیم گیری های اقتصادی و اجتماعی و در نهایت سیاسی آنان که در انتخاب متبلور می گردد، فراهم می کند. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ گویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب اطلاعات بین پاسخگو (دولت ) و پاسخ خواه یا صاحبان حق (مردم) می باشد. این چارچوب بر مبنای یک ارتباط دو طرفه بنا نهاده شده است ،بر اساس این ارتباط، پاسخ خواه حق دارد بداند همانگونه که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود قائل شود. این چارچوب، نظری و دوسویه بوده ومنافع هر دو طرف را تضمین می کند.[21]

بودجه مهمترین سندی است که توسط دولت به عنوان بزرگترین نهاد بخش عمومی کشور تنظیم و تقدیم قوه مقننه می شود. اکثر نیاز های اطلاعاتی استفاده کنندگان حسابداری در ایران مرتبط با بودجه و چگونگی تحصیل و مصارف منابع مالی می باشد، که از طریق گزارش تفریغ بودجه تهیه و تنظیم می گردد. گزارش تفریغ بودجه به صورت عملیاتی عبارت است از گزارش یافته‌های ناشی از فرآیند تسویه بودجه و نظرات [دیوان محاسبات کشور](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%AF%DB%8C%D9%88%D8%A7%D9%86_%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A7%D8%AA_%DA%A9%D8%B4%D9%88%D8%B1) در خصوص اجرای بودجه. [12]

این موضوع می تواند به استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بخش عمومی کمک کند، تا علاوه بر ارزیابی توانایی نظام گزارشگری مالی، پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی بخش عمومی، بتواند نقاط ضعف آن را شناسایی و در پی برطرف کردن این نقاط ضعف و مشکلات بپردازند.

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

همانطور که در مقدمه بیان گردید، در جوامعی که دولت های حاکم از طریق آراء عمومی انتخاب می شوند، دولتهای منتخب مسئولیت دارند در مورد اعمالی که انجام می دهند به شهروندان خود پاسخ دهند، مسئولیت پاسخ گویی دولتها را ملزم می کند برای مواردی نظیر تهیه منابع مالی، هدف هایی که این منابع مالی برای تحقق آنها مصرف می شوند و همچنین چگونگی مصرف منابع مالی دلایل منطقی ارائه نمایند . با توجه به اینکه ادای مسئولیت پاسخ گویی در این قبیل جوامع به صورت اظهارات علنی صورت می گیرد، لذا نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یکی از ابزار های اصلی انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی بوده و به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخ گویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد.حسابداری دولتی علاوه بر وظایف سنتی خود در ارائه اطلاعات بودجه باید اهداف زیر را تامین کند[5].

1. ارائه تصویر مطلوب واقعی از داراییها، بدهی ها، وضعیت مالی،نتایج مالی، نتایج عملکرد سازمانی درچارچوب قوانین و نظامهای که بر فعالیت های واحد گزارشگر،حاکم و ناظر می باشد.
2. ارائه اطلاعات منطقی و مفید در رابطه با سطح مورد انتظار و میزان خدمات و چگونگی تامین درآمدهای مورد نیاز در مراکز مسئولیت.
3. امکان تلفیق و تجمیع اطلاعات مالی و اقتصادی بخش عمومی در حسابداری ملی (اقتصاد کلان )در سطح منطقه ای ملی، فرا ملی.

ولا بارگوس تاکید می کند که تمام وظایف حول اهداف فعلی حسابداری که همان ارائه اطلاعات مفید برای تامین نیازهای استفاده کنندگان در تصمیم گیری و ایفای مسئولیت پاسخ گویی است، شکل گرفته است. بر طبق بیانیه های مفهومی و استانداردهای مصوب حسابداری دولتی، یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه پاسخ گویی خود را به نحو مطلوب و صحیح ادا نماید و از سوی دیگر شهروندان که استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری دولتی هستند و نمایندگان قانونی ایشان را در مورد ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی عمومی دولت یاری دهد.[4]

درپژوهش فوق کوشیده شده است که با انجام یک مطالعه نظری و تحقیق میدانی به بررسی توانایی گزارشگری بخش عمومی و پاسخگویی نظام حسابداری دولتی پرداخته شود. محور مباحث این پژوهش بررسی توانایی نظام حسابداری دولتی ایران در کمک به استفاده کنندگان جهت تصمیم گیری و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی است، در حقیقت تصور غالب این است که به دنبال ارتقای نظام حسابداری دولتی ایران می توان نیاز های اطلاعاتی استفاده کنندگان جهت تصمیم گیری و اطلاعات مورد نیاز شهروندان را جهت هر چه بهتر مسئولیت پاسخ گویی فراهم کرد. این تحقیق ریشه در مباحث و اصول حسابداری دولتی دارد، که این اصول با تاکید بر نوع روش های مختلف ارزیابی کارایی و عملکرد جهت بررسی نظام حسابداری دولتی ایران بر می آید تا ازاین طریق بتوانیم با ایجاد زمینه ای مناسب جهت بررسی توانایی نظام حسابداری دولتی ایران در کمک به استفاده کنندگان بپردازیم تا در نهایت بتوانیم اطلاعات مربوط به موقع، صحیح و مفید ی را برای استفاده کنندگان جهت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی فراهم شود.[20]

در گزارش تحقیقاتی کمیته ملی حسابداری دولتی(در سال 1984 به هیأت استانداردهای حسابداری دولتی«GASB» تغییر نام یافت) با عنوان اهداف گزارشگری مالی واحدهای دولتی که در سال 1981 منتشر شده است و نیز دو هدف تصمیم گیری و پاسخگویی برای حسابداری دولتی (دولتهای محلی و ایالتی) به شرح زیر معرفی شده اند که البته بر تصمیم گیری تمرکز بیشتری شده است:

* ارائه اطلاعات مالی مفید برای اخذ تصمیم های اقتصادی ،سیاسی ،اجتماعی و کمک به

ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی

* ارائه اطلاعات مالی مفید برای ارزیابی عملکرد مدیریتی و سازمانی[16,17]

برونگو نوی و آنسی پسیا ارتباط تاریخی میان ویژگی های فنی سیستمهای حسابداری دولتی و اهداف نسبت داده شده به آنها را تحلیل و بررسی کرده اند. البته تحلیل آنها بر حسابداری دولتهای ملی تمرکز دارد و لیکن قابل تعمیم به سایر سطوح دولت نیز می باشد.آنها بیان می کنند که در ابتدا، حسابداری دولتی به عنوان یک عنصر کلیدی در تعدیل قدرت مطلقدولتها به قدرت نسبی کنترل شده، مشارکتی مطرح بوده است. به طوری که که در مدل جدید دولت یا قدرت نسبی، حسابداری دولتی ابزاری برای محدود کردن قدرت پادشاهان در دستان مجلس بوده است و پادشاه را مجبور می کرد تا اولاً مقدار، ماهیت و هدف مخارج مورد نظرش را توضیح و مالیاتهای لازم برای تامین این مخارج را مشخص سازد. (ارائه بودجه )، ثانیاً برنامه خود را به تصویب قانون برساند (بحث بر روی بودجه و تصویب آن)و ثالثاً بودجه مجاز تصویب شده را رعایت و این امر را اثبات نماید (اجرای بودجه )[5]. با تبدیل دولتها به مردم سالاری امروزی، وظایف حسابداری دولتی نیز تغییر کرد و کنار نقش اولیه که مجلس قانونگذاری را قادر می ساخت تا مصارف دولت و مدیران اجرایی را کنترل نمایند (رابطه نظارتی مجلس و دولت )، دو وظیفه دیگر بر عهده حسابداری دولتی گذاشته شد:

1. ارائه اطلاعات به مردم در ارتباط با رفتار نمایندگان سیاسی انتخاب شده توسط انها (رابطه نظارتی مردم و دولت) .
2. کمک به سیاستمداران در کابینه هدایت و کنترل رفتار دیوانسالاران، (مدیران اجرایی دولتی) رابطه نظارتی میان ریاست جمهوری و مدیران زیر مجموعه او [3].

**گزارشگری** **مالی**

اصل گزارشگری سالیانه با تصویب بیانیه شماره 334 GASB به طور کامل مورد تجدید نظر قرارگرفت.این اصل که یکی از اصول مهم حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و محلی آمریکایی می باشد مقرر می دارد:

1. یک گزارش مالی جامع سالانه باید به نحوی تهیه و ارائه گردد که کلیه فعالیتهای دولت اصلی (شامل واحد های تابعه ترکیب شده) را در بر گیرد و یک تصویر کلی از واحدهای وابسته به واحد گزارشگر که اطلاعات آنها جداگانه گزارش می شود را ارائه نماید.
2. تجزیه و تحلیل مدیریت ، صورتهای مالی اساسی و اطلاعات تکمیلی باید حداقل موارد زیر را در بر گیرد:
3. تجزیه و تحلیل مدیریت
4. صورت های مالی اساسی که شامل موارد زیر باشد:
5. صورت های مالی جامع دولت
6. صورت های مالی حسابهای مستقل
7. یادداشت های صورت های مالی

3. اطلاعات تکمیلی مورد نیاز

1. واحد گزارشگر شامل :
2. دولت اصلی
3. سازمانهایی که دولت اصلی در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی دارد.
4. سایر سازمان هایی که طبق ماهیت رابطه آنها با دولت اصل به گونه ای است که آنها موجب می شود که صورت های مالی اساسی همراه کننده و ناقص باشد

د. هسته اصلی واحد گزارشگری مالی به صورت معمول دولت اصلی است.[20]

**اهداف گزارشگری مالی در ایران**

در بند شماره 1 پیش نویس بیانیه «هدفهای گزارشگری مالی» چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران در سال 1388 منتشر شده است، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش جهت ایفای وظیفه پاسخ­گویی در مقابل ملت، بیان شده است. [13] منافع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش بهداشت ،زیر ساخت ها و امنیت ملی مصرف می شود، مسئولان دستگاه های اجرایی به طور مستقیم به عنوان وکیل مردم عمل می کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر، بخش محدودی از این پاسخ گویی از طریق ارائه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت ی گیرد، لذا لازم است گزارشهای مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود.[12]

**استفاده کنندگان اطلاعات بخش عمومی**

بر اساس بیانیه شماره 1: «استفاده کنندگان اصلی گزارشهای مالی بخش عمومی شامل شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، مقام معظم رهبری و مقامات ایرانی می باشد.»[13]

طبق بیانیه 1(بند های 26 الی 37 ) نیاز های اطلاعاتی استفاده کنندگان عبارتند از:

* ارزیابی رعایت بودجه؛
* ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی؛
* ارزیابی سایر قوانین و مقررات؛
* ارزیابی کارائی،اثر بخشی و صرفه اقتصادی.[7]

اشراق،شهرام و همکاران، در پژوهشی به بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان شفافیت بودجه دارای اهمیت می باشد. بودجه و شفافیت آن در پاسخگویی مالی مطرح می باشد. [2]

سالاری و همکاران، در پژوهشی به بررسی تاخیر اجرای نظام تعهدی بر شفافیت و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که اجرای نظام تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین، به افزایش شفافیت مالی و نیز افزایش پاسخگویی مالی منجر شده است. [10]

براساس چارچوب نظری مطرح شده فرضیه های زیر مطرح می گردد:

1. گزارشگری بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد.
2. پاسخگویی مالی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد.
3. پاسخگویی عملیاتی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد.

**روش شناسی پژوهش**

نوع پژوهش کاربردی و روش آن توصیفی- پیمایشی می باشد. در این پژوهش داده ها به دو روش کتابخانه ای و میدانی جمع آوری شده اند. تعداد جامعه آماری 190 نفر می باشد که با توجه به فرمول کوکران 117 نفر به عنوان حجم نمونه به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. برای جمع آوری اطلاعات به منظور تجزیه و تحلیل از پرسش نامه استفاده شده است. پرسشنامه پژوهش دارای 16 سوال بوده و شیوه نمره گذاری آن بر اساس طیف 5 درجه ای لیکرت می باشد. به منظور تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار EXCEL و SPSS استفاده شده است. این پژوهش به بررسی توانایی گزارشگری و پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان در دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان می پردازد. روایی پرسشنامه از طریق مصاحبه و نظر خواهی با اعضای هیات علمی و مدیران دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان به تایید رسیده است. به منظور تعیین پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده و چنانچه بالاتراز7/0 باشد، نشان دهنده پایایی مطلوب پرسشنامه می باشد. میزان آلفای کرونباخ هر فرضیه در نگاره(1) بیان شده است.

**نگاره (1): ارتباط سوالات پرسش نامه با فرضیات و ضریب آلفای کرونباخ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| فرضیه | سوالات پرسش نامه | ضریب آلفای کرونباخ |
| گزارشگری بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان | الف: 1تا 4 | 781/0 |
| پاسخگویی مالی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | ب: 5تا 8 | 722/0 |
| پاسخگویی عملیاتی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | ج:9 تا 12 | 794/0 |
| کل | 12 | 763/0 |

**یافته های پژوهش**

آمار توصیفی برای تبیین و توصیف پدیده یا مسئله یا موضوع مورد مورد استفاده قرار می گیرد یا در واقع ویژگی های موضوع مورد مطالعه به زبان آماری تصویر و توصیف بر می گردد. در تجزیه و تحلیل های توصیفی از آزمون های آماری استفاده نمی گردد، زیرا در این نوع تجزیه و تحلیل ها هدف بررسی واقعیت های موجود است و پژوهشگر قصد پیش بینی یا استنباط آماری ندارد[1]. در ادامه آمار توصیفی جهت شناختن آزمودنی ها از جمله مسئولیت سازمانی، نگاره (2) جنسیت، نگاره(3) تحصیلات، نگاره (4) و سن در قالب نگاره (5) ارائه شده است. لازم به یادآوری است که اطلاعات پیش رو از طریق 4 سوال با عنوان مشخصات فردی، از آزمودنی ها دریافت شده است.

**نگاره (2): فراوانی و آمار توصیفی «مسئولیت سازمانی» آزمودنی ها**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ردیف | مسئولیت سازمانی | فراوانی (تعداد) | فراوانی نسبی | فراوانی تجمعی |
| 1 | حسابداران | 54 | 2/46 | 2/46 |
| 2 | حسابرسان | 27 | 1/23 | 3/69 |
| 3 | مدیران | 20 | 17 | 3/86 |
| 4 | هیات علمی | 16 | 7/13 | 100 |
|  | جمع | 117 | 100 |  |

**نگاره (3): فراوانی و آمارتوصیفی «جنسیت» آزمودن ها**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ردیف | جنسیت | فراوانی(تعداد) | فراوانی نسبی | فراوانی تجمعی |
| 1 | مرد | 93 | 4/79 | 4/79 |
| 2 | زن | 24 | 1/21 | 100 |
| جمع | | 117 | 100 |  |

**نگاره (4): فراوانی و امار توصیفی «میزان تحصیلات» آزمودنی ها**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ردیف | میزان تحصیلات | فراوانی تعداد | فراوانی نسبی | فراوانی نسبی |
| 1 | دیپلم | 1 | 1 | 1 |
| 2 | فوق دیپلم | 9 | 6/7 | 6/8 |
| 3 | لیسانس | 64 | 7/54 | 3/63 |
| 4 | فوق لیسانس | 32 | 3/27 | 6/90 |
| 5 | دکتری | 11 | 4/9 | 100 |
| جمع | | 117 | 100 |  |

**نگاره (5): فراوانی و امار توصیفی «سن» آزمودنی ها**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ردیف | سن | فراوانی(تعداد) | فراوانی نسبی | فراوانی تجمعی |
| 1 | 25 سال و کمتر | 8 | 8/6 | 8/6 |
| 2 | 26 تا 35 | 47 | 2/40 | 47 |
| 3 | 36 تا 46 | 39 | 3/33 | 3/80 |
| 4 | 46 به بالا | 23 | 7/19 | 100 |
| جمع | | 117 | 100 |  |

به منظور بررسی نرمال بودن داده ها از آزمون کلموگروف- اسمیرنف استفاده شده است، که نتایج حاصل از آزمون آماری فوق در نگاره (6 )آمده است.

**نگاره (6): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **متغیر/فرضیه** | **آزمون کلموگروف- اسمیرنف** | | |
| **آماره آزمون** | **درجه آزادی** | **سطح معنی داری** |
| گزارشگری بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان | **041/0** | **116** | **104/0** |
| پاسخگویی مالی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | **074/0** | **116** | **071/0** |
| پاسخگویی عملیاتی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | **035/0** | **116** | **076/0** |

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده از آزمون کلوموگروف- اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش که بیشتر از سطح خطای آزمون 05/0 است، می توان فرضیه H0 را پذیرفت. بنابراین مقادیر مربوط به متغیرهای مذکور، از یک توزیع نزدیک به توزیع نرمال پیروی می کنند. در نتیجه جهت بررسی فرضیه های پژوهش می توان از آزمون های پارامتریک استفاده نمود. در این راستا، ازآزمون مقایسه میانگین ها(آزمونTیک طرفه) استفاده شده است.

در فرضیه های پژوهش ادعا شده است که گزارشگری مالی، پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد. جهت عملیاتی نمودن این ادعا، پرسشنامه پژوهش حاضر، مبتنی بر یک معیار 5 درجه ای طیف لیکرت می باشد. بنابراین، اگر هر یک از عوامل مطرح شده از نظر پاسخ دهندگان دارای اهمیت باشند، باید به آن نمره ای بالاتر از 3 قائل شوند. در نتیجه جهت آزمون فرضیه ها، میانگین پاسخ های ارائه شده توسط نمونه آماری، از طریق آزمون T با عدد 3 مقایسه می شود، که در نگاره (7) نشان داده شده است.

**نگاره (7): نتایج آزمون فرضیه های پژوهش**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **متغیر/فرضیه** | **آماره آزمون** | **میانگین** | **سطح معنی داری** | **نتیجه** |
| گزارشگری بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان | **79/4** | **675/3** | **000/0** | **پذیرش** |
| پاسخگویی مالی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | **05/2** | **986/3** | **000/0** | **پذیرش** |
| پاسخگویی عملیاتی دولت از دیدگاه استفاده کنندگان | **76/0** | **901/2** | **284/0** | **رد** |

**بحث و نتیجه گیری**

یافته های حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که گزارشگری بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد. هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل 56 قانون اساسی، ”حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است.“ اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. [11] از جمله طبق اصل 122 قانون اساسی، ”رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است“. گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس جمهور کمک می‌کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد .در خصوص یافته های فرضیه اول پژوهش، می توان چنین استدلال کرد به توجه به اقدامات صورت گرفته در ارتباط با استاندارد گذاری برای بخش عمومی، بیانیه ها، مفاهیم مطرح شده در کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی سازمان حسابرسی و ارائه گزارش های مالی از قبیل گزارش تفریغ بودجه و شفافیت آن، گزارشگری مالی بخش عمومی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب است. [12] یافته های حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق نشان داد که پاسخگویی مالی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد. استوارت(1984)، بر شفافیت و روشن بودن حوزه های پاسخگویی تاکید دارد، مسئولیت پاسخگویی مالی بر مصرف صحیح منابع مالی در محل قانونی تعیین شده تمرکز دارد. مسئولیت پاسخگویی مالی بر رعایت قوانین و مقررات و محدودیتهای حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی تاکید دارد. [24] مسئولیت پاسخگویی مالی، مقامات اجرایینهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می کند تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه ای حاوی اطلاعات قابل اتکا و همراه با دلایل منطقی شهروندان، نمایندگان قانونی نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که عملیات و فعالیت هایی که در یک دوره مالی انجام داده و تصمیماتی که در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در آن دوره اتخاذ کرده اند، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با مصوبات نمایندگان قانونی شهروندان بوده است. [6] گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، می تواند به مقامات اجرایی کشور کمک کند. در اصول ارائه شده در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران: اصل(51)، بر وضع مالیات به موجب قانون تاکید دارد. اصل(52)، بر تنظیم بودجه توسط دولت و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی برای تصویب تاکید دارد. اصل(53)، بر تمرکز دریافت ها در خزانه و پرداخت مخارج در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون تاکید دارد. اصل(54)، بر استقلال دیوان محاسبات از قوه مجریه تاکید دارد. اصل(55)، هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند، هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و گزارش تفریغ بودجه تنظیم و در اختیار عموم مردم قرار گیرد. [11] بر این اساس، در خصوص یافته های فرضیه دوم پژوهش، می توان چنین استدلال کرد که اولا، با توجه به اصول مطرح شده در قانون اساسی، دیوان محاسبات در تهیه گزارش تفریغ بودجه و چگونگی هزینه نمودن آن از جانب دولت، گزارش های لازم برای اطلاع استفاده کنندگان را جهت تصمیم گیری در اختیار آنها قرار می دهد و دوما، اصول مطرح شده در قانون اساسی و رعایت آن توسط دولت در زمره پاسخگویی مالی قرار می گیرد که با نتایج پژوهش انجام شده، مطابقت و هم خوانی دارد. یافته های حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که پاسخگویی عملیاتی از دیدگاه استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی نمی گردد. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می کند که از طریق گزارش هایی شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را در نورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده و مصوب واثربخش این عملیات آگاه کند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به جای آنکه صرفا بر ورودی ها شامل تحصیل و مصرف منابع مالی تاکید کند برا کارایی و اثربخشی مصرف منابع برای اهداف مصوب تاکید می کند. انجام صحیح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیازمند استفاده از روش های نوین بودجه بندی، مانند بودجه بندی عملیاتی است. استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی مستلزم به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی در نظام حسابداری و گزار شگری مالی خواهد بود. نمونه جامعه آماری پژوهش پاسخگویی عملیاتی بخش عمومی را مطلوب ارزیابی نکردند، ملزم کردن استفاده از مبنای تعهدی به از سال 94 در دستگاه های اجرایی شروع گردید، با توجه به رویکرد یکباره برای تغییر مبنا، مشکلاتی برای پیاده سازی و استفاده کامل و صحیح از آن پیش آمده است، مانند: مشکلات اندازه گیری کارایی، مقاومت از سوی کارکنان دستگاه های اجرایی و توسعه ظرفیت نهادی.[12, 3] در ایران، تغییرات مورد نیاز در مقررات بودجه ای مرتبط با بودجه بندی عملیاتی از طریق قوانین برنامه های پنج ساله سوم تا پنجم و قانون خدمات کشوری، صورت گرفته است.

**پیشنهاد های پژوهش:**

1. توصیه هایی به مدیران اجرایی- مالی:

* استفاده بیشتر از اطلاعات و تخصص حسابداران، حسابرسان و اعضای هیات علمی دانشگاه در راستای ارتقای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی در قبال اسفاده کنندگان
* بهبود و اصلاح روش های شناسایی بودجه بندی و هماهنگ سازی آن با اهداف بخش عمومی کشور

1. تلاش مضاعف انجمن حسابداران و حسابرسان ایران و دانشگاه ها و یا هر نهادی که رسالت ترویج روش های نوین بخش عمومی را عهده دارد است، در جهت تشویق و ترغیب حسابدارن در بکارگیری شاخص ها، تکنیک ها و معیارها در راستای تحقق حسابداری بخش عمومی، اهداف و مسئولیت پاسخگویی.
2. برگزاری همایش ها و سمینارها با هدف معرفی و تشریح شاخص ها، تکنیک ها ومعیارهای حسابداری بخش عمومی.
3. به علاوه در مورد تحقیقات آتی، پیشنهادات زیر قابل ارائه است:

* بررسی دلایل و مشکلات اصلی سازمان ها در پیاده سازی شاخص ها، تکنیکها و معیارهای حسابداری بخش عمومی، بودجه بندی عملیاتی و تغییر مبنای حسابداری به مبنای تعهدی.
* انجام پژوهش در خصوص دلایل موفقیت و شکست سازمان های دولتی در اجرا و پیاده سازی هر یک ازشاخص ها، تکنیک ها و معیارهای حسابداری بخش عمومی، بودجه بندی و سطوح پاسخگویی در ارائه مدل جامع برای توسعه حسابداری بخش عمومی در ایران.

**The ability of reporting and accountability of the public sector from the perspective of consumers (Case study Sistan and Baluchistan executive agencies)**

**Abstract**

Purpose: This study examines the ability of reporting and accountability of the public sector from the perspective of consumers in the province's administrative units.

Methodology: The study population included all accountants, auditors, executive managers and faculty members of Sistan and Baluchestan. The sample consisted of 117 accountants, auditors, administrators and faculty members who were selected Cochrane sampling. The instrument used in this study is a questionnaire. Cronbach's alpha for the questionnaire is 76%. To analyze the data, SPSS and Excel software were used. To test the hypotheses, Kolmogorov-Smirnov test data T and the normal distribution is used.

Findings: The results show that, reporting in the public sector and financial accountability in government accounting system is desirable from the perspective of users, But accountability is not desirable operating from the perspective of users.

Innovation: Accountability is central to government accounting, reporting government through the public sector (budget settlement reports) to meet the financial accounting system, the state pays users. Operational responsiveness Due to a change in the baseline and the operational budget at the beginning of the third, fourth and fifth five-year plans and the civil service law.

Keywords: Reporting, financial accountability, operational accountability, consumers, government

منابع

1. آذر ، عادل - مومنی ،منصور 1384 " *آمار و کاربرد آن در مدیریت انتشارات سمت*
2. اشراق شهرام، امام قلی زاده سعید، عباسی ابراهیم. بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. *دانش حسابرسی*. ۱۳۹۶; ۱۷- ۶۹: (۱۰۹- ۱۲۴ )
3. باباجانی جعفر. بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طرق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. *دانش حسابرسی*. (۱۳۹۰; ۱۱ )۴۴( :۳۷-۷۲)
4. باباجانی ، جعفر ، *مسئولیت پاسخ گویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی* ، شماره 4 ، زمستان 1382
5. باباجانی ، جعفر ، *کتاب حسابداری و کنترلهای مالی دولتی*
6. باباجانی، جعفر؛ 1388 ؛ *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها*، جلد اول
7. چهارمین بیانیه مفاهیم هیئت استاندارد­های حسابداری دولتی، *فصل نامه حسابرس*، شماره 34،1385 :14
8. حافظ نیا، محمدرضا :1381; *مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*، انتشارات سمت
9. زارعی، بتول ، چارچوب مفهومی حسابداری دولتی ، *مجله حسابرس*، شماره 51
10. سالاری محمدرضا، محمدزاده امیر، کیانی ماوی رضا. تأثیر اجرای نظام مالی تعهدی بر شفافیت و مسؤولیت پاسخ گویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین. *مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی قزوین*. ۱۳۹۳; ۱۸ (۳) :۴۱-
11. *قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1358و اصلاحات بعدی آن*
12. *قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند 1351*
13. کمیته تدوین استاندارد های حسابداری دولتی، پیش نویس بیانیه اهداف گزارشگری مالی، *سازمان حسابرسی* ،13
14. مجله حسابرس چاپ شماره79 ، *سازمان حسابرسی* ، تهران 1379
15. *مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها*؛ مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهرتهران؛ چاپ اول
16. Federal accounting standards Advisory board, Objectives of financial reporting concept no, 1. 1993.
17. Federal accounting standards Advisory board, Objectives of financial reporting concept no ,1.,1993.
18. Governmental accounting standards board (GASB), 1987, objectives of financial Reporting, concepts statement no, 1, Stamford.
19. Governmental accounting standards board (GASB), 1987, objectives of financial Reporting , concepts statement no , 1 ,Stamford.
20. Ijiri , yuji , on the accountability-based conceptual frame- work , journal of accounting and public , 2 , 75 – 1983 , Elsevier Service publishing co , inc .
21. Stewart, J. D.(1984), "The Role of Information in Public Accountability", Issues In Public sector Accounting, Heritage publisher, 1985.