

## الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی جمهوری اسلامی ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۵

■ محمدرضا قنبری<sup>۱</sup>

■ میرفیض فلاح شمس<sup>۲</sup>

■ مهدی معدنچی زاج<sup>۳</sup>

■ امیررضا کیقبادی<sup>۴</sup>

### چکیده:

مقاله حاضر با هدف شناسایی عوامل موثر بر نظارت مالی دیوان محاسبات کشور، ضمن مرور مستند بر ادبیات نظری پژوهش و شناسایی ابعاد، به بررسی تاثیر هر یک از ابعاد بر بهبود نظارت مالی می‌پردازد. بر این اساس چهار متغیر به عنوان ابعاد تشکیل دهنده نظارت بر مبنای ادبیات نظری شناسایی و انتخاب شدند. به منظور اجرای پژوهش حاضر از روش توصیفی از نوع پیمایشی با رویکرد آمیخته استفاده و به منظور گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته ۳۰ سوالی با طیف پنج‌گانه لیکرت جهت گردآوری داده‌ها استفاده شد. که ضمن تأیید روایی و پایایی ابزار در نمونه ۵۴۵ نفری از جامعه ۶۵۰ نفری دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات پنج استان مازندران، گلستان، خراسان رضوی، خراسان شمالی و خراسان جنوبی که به روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی هدفمند توزیع شد. پرسشنامه‌های تکمیل شده با آزمون مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل ساختاری (استقلال، حسابرسی، بودجه‌ریزی)، عوامل رفتاری (تغییر نگرش، حدود برخورد با تخلفات)، عوامل زمینه‌ای (نحوه انتخاب اعضای دیوان، فراهم آوردن بستر مناسب کارکنان دیوان) و عوامل سیاسی - قانونی بر بهبود نظارت دیوان محاسبات تاثیرگذار است و نتایج تحقیق نشان داد شدت اثرگذاری بعد ساختاری بر بهبود نظارت بیشتر از سایر ابعاد بوده است. **کلید واژه:** نظارت، دیوان محاسبات، دستگاه‌های اجرایی.

۱. گروه مدیریت مالی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. گروه مدیریت مالی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، ایمیل:

fallahshams@gmail.com

۳. گروه مدیریت مالی، واحد الکترونیکی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۴. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

نظارت بر قانون بودجه چه از جهت رسیدن به اهداف مندرج در قوانین و چه به جهت مصرف اعتبارات، در فرایند مدیریتی کشور، توسط دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود. اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی کشور و دیوان محاسبات کشور، وظیفه نظارت بر عملکرد مالی دولت را تعیین کرده است. اصولاً نظارت بر بودجه و یا حسابرسی بودجه به سه شکل قبل از خرج، حین و بعد از خرج می‌باشد و از آنجایی که نظارت قبل از خرج هزینه کمتری را به دنبال دارد، دیوان محاسبات کشور اقدامات پیشگیرانه را به عنوان یکی از اولویت‌های اساسی خود باز تعریف نموده تا بتواند از بروز تخلفات جلوگیری کند و همچنین انحراف از برنامه‌های دولت را به حداقل برساند و اثربخشی و دستیابی به اهداف دولت را حداکثر نماید. حال مسئله ای که وجود دارد این است که پیش بینی‌ها و برنامه‌های عملیاتی در دستگاه اجرایی همواره با درصدی خطا توأم است و برای رفع این خطاها و اصلاح عملیات، نظارت تنها چاره است. بدون نظارت، برنامه‌ریزی و هدایت بی معنا می‌شود؛ چراکه به طور کلی اگر نظارت و بازخواست نباشد تعیین تکلیف و وظایف معنی ندارد. فقط با نظارت است که برنامه ریز، به صحت عملکرد و انطباق آن با برنامه پی خواهد برد. در صورت عدم توجه به نظارت، مدیریت ناقص خواهد ماند و هیچگونه تضمینی برای انجام صحیح آنها وجود نخواهد داشت زیرا زمانی که برنامه ای برای رسیدن به هدف یا اهداف مشخص تهیه می‌شود و اصول اساسی مدیریت در آن معین می‌گردد، تماماً برای رسیدن و تحقق اهداف تعیین شده است و باید اطمینان حاصل شود تلاش‌هایی که صورت می‌پذیرد حرکت به سوی دستیابی به اهداف است. پس برای حصول اطمینان می‌باید هم بر جزئیات عملیات در سازمان نظارت دقیق داشت و هم بر روند کلی آن؛ تا در صورت مشاهده هرگونه انحراف از رسیدن به اهداف، نواقص شناسایی و اصلاحات لازم معمول گردد و بدین گونه اهمیت امر نظارت روشن می‌شود. در نظام نظارت مالی به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی، شرایط و تسهیلات لازم طراحی، تدوین و به موقع اجرا می‌شود. مطابق ساختار و تشکیلات کلان نظام جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور به عنوان ابزار نظارتی مجلس شورای اسلامی، یکی از نهادهای مهم نظارت مالی محسوب می‌شود. اهمیت نقش دیوان محاسبات کشور بعنوان یکی از سازمانهای کلیدی، در نظارت بر عملکرد دولت و ارائه راه حل‌ها و به کار بستن آنها برای رفع مشکلات است. از این رو توجه به وضعیت موجود و شناخت مشکلات آن برای اینکه بودجه و اعتبارات بصورت هدفمند و اثربخش استفاده و در مسیر تحقق اهداف برنامه و رشد و توسعه و خودکفایی در ابعاد سیاسی، اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و تکنولوژیکی هدایت شود از اهمیت برخوردار است. امر نظارت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ وقتی می‌بینیم در هر سال قوانین و مقررات متعددی برای حسن جریان امور وضع و نیز بودجه بالایی هم از حیث منابع و هم از حیث مصارف مصوب می‌گردد. نظارت مؤثر نه تنها می‌تواند منجر به افزایش کارایی و اثربخشی شود بلکه انتظار آن است که صرفه اقتصادی را نیز به همراه داشته باشد. از طرفی منجر به کاهش بروز تخلفات در دستگاه‌های اجرایی شده و همچنین در معرفی گلوگاه‌های

فساد و خلاءهای قانونی نقش بسزایی را ایفا نماید. فساد مالی، جرم مهمی است که در صورت شیوع، ساختار اقتصادی جامعه را مختل می‌کند؛ به همین دلیل مطالعه در راهکارهای پیشگیری از این جرم و به کارگیری تدابیر لازم در این زمینه، حتی اگر بیشترین هزینه‌ها را به دنبال داشته باشد، به نفع جامعه و برای بقای آن ضروری است. در واقع برنامه پیش‌گیری از فساد مالی را از مراحل ابتدایی رشد افراد باید شروع کرد و تا نظارت بر کار دستگاه‌های اداری و اجرایی توسعه داد. با توجه به مطالب ذکر شده و تأکید بر اهمیت نظارت، در این پژوهش سعی شده است که الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی جمهوری اسلامی ایران ارائه شود. صواب آن است تا با استفاده از نتایج تحقیق اولاً چنانچه ضرورت اصلاح قوانین و مقررات وجود داشته باشد پیشنهادات لازم توسط دیوان محاسبات به مجلس شورای اسلامی داده شود، ثانیاً با عملیاتی شدن پیشنهادات کارایی و اثر بخشی و کارآمدی دستگاه‌ها افزایش یابد. ثالثاً از اتلاف منابع و ورود ضرر و زیان که از ابعاد مختلف قابل تحلیل و بررسی است جلوگیری شود. بر همین اساس پژوهش حاضر درصدد آن است که به سوالات ذیل پاسخ دهد:

- مولفه‌های موثر برای طراحی الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات بر دستگاه‌های اجرایی کشور کدامند؟

- در الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات بر دستگاه‌های اجرایی کشور، میزان تاثیر هر یک از مولفه‌ها چگونه است؟

- آیا الگوی نظارتی فعلی دیوان محاسبات کشور پاسخگو و کارآمد می‌باشد؟

نظارت از ریشه عربی "نظر" به معنای نگرستن، مشاهده همراه با تدبیر و تفکرات است (معین، ۱۳۸۷). نظارت از منظر علم حقوق، عنوان مقامی است که به منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و قیم تعیین می‌شود (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰). در اصطلاح حقوق عمومی نظارت به معنای کنترل قدرت و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت است و عبارت از کنترل و بررسی اقدامات یک مقام یا نهاد حکومتی از سوی مقام یا نهاد حکومتی دیگر که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یادشده در حدود و ثغور قانونی است (راسخ، ۱۳۹۰). نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی از قبیل نظارت پارلمانی، نظارت اداری و نظارت قضایی، منحصر به روش خاصی نیست و بر حسب مورد به انواع متعددی اعمال می‌شود. دیوان محاسبات علاوه بر اعمال نظارت استطلاعی، در مواردی نیز مبادرت به رسیدگی و صدور رأی می‌نمایند، بدون اینکه موضوع را به مرجع دیگری ارجاع یا ارسال نمایند (ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات).

دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کشور منظور میشود و از لحاظ مقررات مالی نیز تابع آئیننامه خاص است. اعضای تشکیلات دیوان عبارتند: رئیس دیوان، دادسرای دیوان، هیأت‌های مستشاری، چهار معاون، تعداد مشاور لازم، تعداد کافی حسابرس و

کارشناس فنی و مستخدمین اداری. رئیس دیوان محاسبات پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس و تصویب نمایندگان انتخاب میشود. عزل رئیس دیوان نیز به همین ترتیب انجام میشود. دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و هیأت‌های مستشاری می‌باشد (ویژه، ۱۳۹۱). دادسرای دیوان از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می‌شود. انتخاب و برکناری دادستان دیوان نیز توسط مجلس و بنابر پیشنهاد کمیسیون محاسبات و بودجه می‌باشد. دیوان محاسبات کشور در موارد مختلف وظایف زیر را برای این نهاد تعیین نموده است: حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجراء؛ بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها (ماده ۳)؛ رسیدگی به موجودی حساب اموال و داراییهای مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی (ماده ۵)؛ اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال (ماده ۶)؛ رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون (ماده ۷) (هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶).

نیروی انسانی بسیاری در دستگاههای اجرایی در حوزه نظارت مالی انجام وظیفه می‌نمایند و در مجموع هزینه‌های هنگفتی را بر بودجه عمومی دولت تحمیل می‌نمایند. اما با وجود هزینه‌های فراوان در مقایسه با نتایج به دست آمده از اجرای طرح‌های عمرانی گاهی اوقات محصول نهایی از نظر کمی و کیفی با اهداف منظور شده در موافقتنامه مربوط همخوانی ندارد و این طرح‌ها اغلب با تأخیرهای قابل توجه به بهره برداری میرسند. این امر اهمیت بررسی و مرتفع نمودن موانع موجود در فرایند نظارت مالی را نمایان می‌نماید. بنابراین، تا زمانی که بودجه به این صورت تهیه، تدوین و اجرا می‌شود، به ناچار همانطور که در ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی<sup>۱</sup> اعلام شده است، می‌بایست نظارت صورت پذیرد، در غیر اینصورت، هیچ ضمانت اجرایی برای تحقق اهداف بودجه وجود ندارد و اهداف مندرج در قانون محقق نمی‌شود (ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷).

بودجه، مجموعه‌ای از جهت‌گیری‌های سیاسی، هدفگذاری‌های اقتصادی، سازماندهی‌های مدیریتی، گرایش‌های بخشی و منطقه‌ای و حتی آرمان‌ها و آرزوهای حکومتی در صحنه بین‌الملل در قالب هزینه‌ها و درآمدهای دولت می‌باشد (سارکر، ۲۰۱۰). از لحاظ حجم و

۱. ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی: اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده امور اقتصادی و دارایی است.

عظمت، بزرگترین سند مالی و از لحاظ اهمیت، مهمترین عامل مستقل و پویا در اداره عمومی کشور و سطح کالان اقتصادی است. بودجه، برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن را برای سنه آتی معین می‌کند، یعنی معین می‌کند دولت چه مقدار از منابع کشور را در اختیار خواهد گرفت و چه مقدار از این منابع را در کجا و حسب چه اهدافی خرج خواهد نمود (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵). مطالعه‌ی تفریح بودجه سالهای مختلف (گزارش مالی دیوان محاسبات کشور به مجلس شورای اسلامی در خصوص وضعیت عملکردی سالانه بودجه کل کشور) مبین تخلفات عدیده دستگاه‌های اجرائی در سطح کلان (وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و ...) و واحدهای تابعه استانی و یا زیر مجموعه‌ی آنها می‌باشد. از آثار منفی و مشهود این تخلفات عدم تحصیل اهداف، تصمیمات نادرست منجر به اتلاف بیت المال و ضرر و زیان می‌باشد و قدر مسلم به دلیل عدم دستیابی کامل به اهداف و یا همراه با تاخیر قابل توجه، عدم اشتغال، افزایش هزینه‌های پروژه‌ها و طرح‌ها و عدم صرفه اقتصادی برخی از آنها از دیگر تبعات خواهد بود. به بیان صریح این موضوع را می‌توان دغدغه‌ی اصلی آحاد ملت خاصه صاحب نظران امر و دلسوزان بیت المال دانست که چرا با وجود دستگاه‌های نظارتی متعدد تخلفات مالی و سوء استفاده و اختلاس از منابع و بودجه نه تنها کاهش نیافته بلکه سیر صعودی به خود گرفته است. بررسی آمارهای جهانی نشان می‌دهد که رتبه ایران در میزان فساد مالی رو به افزایش است. طبق شاخص ادراک فساد مالی شفافیت بین‌الملل، ایران در سال ۲۰۰۴ در رتبه ۸۸ جهانی قرار داشت، تا سال ۲۰۱۲ به رتبه ۱۳۳ تنزل کرد و در سال ۲۰۱۳ با ۱۱ رتبه تنزل به مقام ۱۴۴ دست یافت که روندی کاهشی و شدید داشته است. همچنین، طبق نماگر کنترل فساد مالی بانک جهانی، نمره ایران در سال ۲۰۱۲، ۲۳ از ۱۰۰ است. این نماگر در سال ۲۰۰۴، نمره ۴۲ را نشان می‌دهد ولی به تدریج کاهش یافته است. در سال ۲۰۱۵ سازمان شفافیت بین‌المللی فهرست شاخص فساد در کشورهای مختلف جهان را اعلام کرد که بر اساس آن ایران با کسب شاخص ۲۷ در رتبه ۱۳۰ قرار دارد و با کشورهایی چون اوکراین، کامرون، نپال، نیکاراگوئه و پاراگوئه در یک ردیف قرار گرفته است (کریمی پور و مهدوی، ۱۳۹۶).

به طور کلی در خصوص اهداف حسابرسی بخش عمومی دو مبنای اصلی وجود دارد. از یک طرف حسابرسان با انجام عملیات حسابرسی و در اختیار گذاشتن نتایج حاصل از آن به مدیران و تصمیم‌گیران، به تشریح وضعیت موجود پرداخته و مدیران را در اتخاذ تصمیمات بهتر و کارآمدتر یاری می‌رسانند. از سوی دیگر آنان همزمان با ارائه نتایج حسابرسی‌های خود به مراجع قانونی پاسخ خواه و همچنین مردم نقش مهمی در پاسخگویی مقامات عمومی به نهادهای ذیربط ایفا می‌کنند. حسابرسی به عنوان ابزار همواره در اختیار اهدافی بوده است که نظام‌های نظارت مالی در پی آن بوده‌اند و متناسب با تکامل و تغییر اهداف نظارت مالی در طول تاریخ از روش‌ها و انواع مختلف حسابرسی همچون حسابرسی رعایت قوانین و مقررات، حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد استفاده شده است. امروزه سیستم‌های نظارت و کنترل سنتی که بر " ایجاد محدودیت " تاکید دارد، شرایط الزم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و

فعالیت‌های مصوب دولت را فراهم نمی‌نماید. به همین دلیل در دنیای امروز مفهوم کنترل از "عامل محدودیت" به مفهوم نوین "عامل هدایت"، تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خالقیت که بر کسب نتایج تاکید دارد، تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفاهیم مذکور باشد (زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵). کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی در تعریف حسابرسی عملیاتی بیان می‌کند که: "حسابرسی عملیاتی عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادها عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است (ECA، ۲۰۱۵). در استاندارد شماره ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور تحت عنوان اصول بنیادی حسابرسی عملکرد، این نوع از حسابرسی چنین تعریف شده است: "حسابرسی عملکرد بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکا از این موضوع است که آیا تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی مطابق با اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند؟ و آیا جایی برای پیشرفت وجود دارد؟" ۶ همانطور که از تعاریف فوق‌الذکر روشن می‌گردد، سه مولفه اصلی حسابرسی عملکرد عبارتند از اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می‌باشد (رحیمیان، ۱۳۸۲).

فساد، بیشتر در جایی لانه می‌کند که ضعف‌های نهادی مانند بی‌ثباتی سیاسی، کاغذبازی اداری وجود داشته باشد و نظام‌های قانونگذاری و قضایی نیز ضعیف باشد. از جمله علل فساد، نارسایی‌های نظام اداری است که می‌تواند شامل ضعف‌گزینش و انتصاب و ارتقای مدیران و تاثیر زیاد نظام سیاسی بر آن، ضعف در نظام ارزیابی، کارایی کم، ضعف شدید نظام کنترل و نظارت، عدم برنامه ریزی مطلوب، نارسایی در هدایت کارکنان، کاهش انگیزش کارکنان، قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های دست و پاگیر، بی‌دانشی و عدم آگاهی، مهارت، توانایی و انگیزه در برخی از کارکنان و مدیران، جابجایی اهداف سازمان با اجرای خشک دستورالعمل (انضباط اداری). معضلات نظارتی دیوان محاسبات کشور در جدول شماره یک نشان داده شده است (حقیقی و همکاران، ۱۳۹۷):

جدول شماره ۱- معضلات نظارتی دیوان محاسبات کشور

معضلات نظارتی	شرح
تعدد و تورم قانون	در ارتباط با مفاسد اداری و مالی قوانین متعددی در کشور ما وجود دارد؛ بنابراین معضل جدی در ارتباط با تنوع قوانین احساس نمی‌شود بلکه مشکل در میزان کارایی، ضمانت اجرا و نحوه تحقق آنها، ضعف در تربیت قضات و کارشناسان متخصص، کمیبود محاکم تخصصی و فقدان قانون در زمینه مصادیق جدید و پیچیده فساد اداری و مالی و بروزرسانی قوانین قبلی است. به اعتقاد برخی محققان در شرایط موجود مهمترین ابزار فساد مالی و اقتصادی سوءاستفاده از قوانین نامناسب موجود، عدم وجود قوانین و مقررات در پاره‌های موارد و روشن نبودن بسیاری از قوانین و مقررات است. مقررات صدور مجوزهای مختلف، مقررات تعیین محدوده و مقرراتی که ارزش اقتصادی زیادی بر آنها مترتب است و مقرراتی که بسیاری از هزینه‌ها و اعتبارات را از شمول قانون محاسبات عمومی خارج می‌سازد از این جمله هستند.

معطلات نظارتی	شرح
تعارض قوانین	از جمله مشکلات حاصل از تعدد قانون، تعارض آنها در حکم و مصداق است که گاهاً در عمل مشکلات بسیاری را به وجود می‌آورد؛ به هر حال، تعارض قوانین دربردارنده معضلات تعدد قوانین است؛ علاوه بر اینکه این مساله حاوی اشکال بزرگتری نسبت به تعدد قوانین است زیرا ممکن است در تعدد قوانین همه قوانین همسو باشند و در مسائل جزئی ناقض هم قرار گیرند و یا صرفاً شکل و رویه متفاوت جهت دستیابی به یک هدف صورت گیرد؛ اما اینجا هریک از قوانین حکم قانون دیگر را نقض می‌کنند لذا احتمال تالی فاسد و انحرافات جدی‌تر پیش خواهد آمد. طبیعتاً هم ناظر و هم منظور دچار اشکالات اساسی خواهند شد.
فقدان و سکوت قانون	گاه به جهت سکوت قانون، اجرای امر، معطل رها می‌شود و یا متاسفانه جایگزین و رویه ای خلاف دنبال می‌گردد. البته فقدان و سکوت قانون در مورد خود ناظر هم مشهود است، یعنی؛ گاهی هنگام نظارت و در انطباق با مل دستگاه اجرایی قانون مسکوت است گاهی به هنگامه عمل خود دیوان محاسبات مشمول فقدان و سکوت قانون می‌گردد.
نقص و ابهام در قوانین موجود	در موارد فقدان یا سکوت قانون ما با عدم مواجهیم یعنی تکلیفی در موارد مختلف مشخص نشده است اما در نقص قانون در واقع با قانونی نیمه‌کاره مواجهیم که به مراتب آثار سوء فراوانی بر آن مترتب است. نگارش نامناسب قانون که منتهی به ابهام در قانون می‌شود و رویکردهای مختلف در قانون مدنظر قرار نمی‌گیرد منجر به سوءاستفاده از قانون و ایجاد بی انضباطی های بی شمار می‌گردد. همانطور که از جمله نقائص موجود، عدم وجود قانون آیین رسیدگی مصوب مجلس در دیوان محاسبات است که رویه‌ها و سلیقه های بکارگیری مواد قانونی و اقدامات مختلف در رسیدگی را شامل می‌شود و از گذر این تفاوت‌ها بی عدالتی و سوءاستفاده ... متصور است.

در این راستا به منظور شناسایی عوامل موثر بر بهبود نظارت دیوان محاسبات، ابتدا به بررسی سابقه پژوهشات مشابه پرداخته شود:

رستمی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان چالشهای قانونی نظارت دیوان محاسبات بر شرکتهای دولتی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد اهم موانع قانونی موجود؛ تعدد، تورم، تعارض، فقدان و نقص قانون می‌باشد که موارد دیگری از جمله اجرای نادرست و قانون گریزی و همچنین تفسیر نامناسب از قانون به ناکارایی بیشتر این نظارت دامن میزند و رسیدگی دیوان محاسبات را با چالش روبرو می‌سازد. حقیقی و همکاران (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاههای اجرایی انجام دادند. نتایج حاکی از آن بود که بسیاری از نواقص موجود در سیستم نظارتی، اداری و... اعم از اشکالات ناشی از قانون از جمله؛ تعدد، تعارض، نقص، ابهام، اجمال و... و سایر ایرادات مرتبط با آن از جمله تفسیر نامناسب و جهل به قانون و... منجر به ضعف نظارت دیوان محاسبات می‌گردد که باتوجه به گستره بستر فساد اداری- مالی در ایران و نهادینه شدن آن، نیازمند بازنگری در جایگاه نظارتی دیوان محاسبات و اصلاح برخی رویه‌های حقوقی اتخاذی هستیم. ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات انجام دادند. بررسی‌ها نشان داد انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد آنها می‌شود. در این راستا، سیستم

نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند. هدایتی زر قندی (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی انجام دادند. در این مقاله ضمن بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی سعی شده است با توجه به قوانین به بررسی نحوه نظارت دیوان محاسبات و نقش آن در تحقق نظارت مالی پارلمانی پرداخته شود. مهمترین هدف، بررسی این موضوع است که دیوان محاسبات بر کلیه امور مالی دستگاهها و نهادها نظارت دارد یا صرفاً این دیوان نظارت بر بودجه سنواتی را برعهده دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاهها صرفاً بودجه سنواتی را شامل و سایر درآمدها و هزینه‌ها را در بر نمی‌گیرد و نیاز است به منظور رفع این نقیصه اصلاحاتی در قوانین انجام تا مجلس شورای اسلامی به عنوان نماینده مردم از طریق دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی حسابرسی، نظارت بر کلیه درآمد و هزینه‌های دستگاهها را برعهده داشته باشد. زارعی و فاضلی نژاد (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور انجام دادند. اقتضات مدیریت دولتی نوین امروزه فرایند بودجه ریزی دولت را در هر چهار مرحله تهیه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه با تحولات عمیقی روبرو ساخته است. در این راستا نظام حقوقی که از مولفه‌های اصلی آن "رو به واقعیت بودن" است، در جهت حفظ کارایی و کارآمدی خود می‌بایست این تحولات را پذیرفته و حقوقی سازد. یکی از مولفه‌های اصلی مدیریت دولتی نوین توجه به "نتیجه" به جای "فرایند" است و بر همین مبنا در مرحله نظارت بر اجرای بودجه، حسابرسی عملکرد به عنوان ابزار اصلی این مرحله از بودجه ریزی جایگزین انواع مختلف سنتی حسابرسی گردیده است. در این نوشتار در پی بررسی و امکان سنجی تحقق و اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر پایه نظام حقوقی کنونی هستیم. الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، هدف از پژوهش حاضر، بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه می‌باشد که جامعه آماری این تحقیق را کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. این تحقیق دارای شش فرضیه بود که نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از، مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌باشد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که، گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه؛ نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر گذار بوده و رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. لطفی (۱۳۹۳)، در تحقیق خود تحت عنوان، بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیم گیری مدیران دستگاه های اجرایی در استان همدان، به این نتیجه رسید که، گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال شان نظارتی مجلس و وسیله ای برای اعمال نظارت



پارلمانی می‌باشد و می‌تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فزونی هزینه نسبت به اعتبار مصوب، بعنوان وسیله ای جهت استفاده مدیران در تصمیم‌گیریهای مالی و بودجه‌ای متمر ثمر باشد. حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، پژوهشی تحت عنوان بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تاثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران انجام دادند. طبق یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که به نظر حسابرسان در هر دو گروه، حسابداری تعهدی تاثیر زیادی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. هم‌چنین، دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در این مورد، یکسان است. ویژگی‌های کیفی، دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. ایفای مسوولیت پاسخ‌گویی مستلزم به کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است.

با توجه به پیشینه تحقیق و مصاحبات انجام شده که در ادامه اشاره می‌شود؛ به نظر می‌رسد استقلال، بودجه‌ریزی، نحوه حسابرسی، نگرش، حدود برخورد با تخلفات، نیروی انسانی دیوان، مسائل قانونی، مسائل سیاسی؛ همه برای تأثیرگذاری بر بهبود نظارت دیوان محاسبات کشور اهمیت دارند. بر همین اساس، ما عوامل زیر را مطرح می‌کنیم:

### ۱-۱- عوامل سیاسی و قانونی و نظارت دیوان محاسبات

در این مقاله ضمن بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی سعی شده است باتوجه به قوانین به بررسی نحوه نظارت دیوان محاسبات و نقش آن در تحقق نظارت مالی پارلمانی پرداخته شود. مهمترین هدف، بررسی این موضوع است که دیوان محاسبات بر کلیه امور مالی دستگاهها و نهادها نظارت دارد یا صرفاً این دیوان نظارت بر بودجه سنواتی را برعهده دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاهها صرفاً بودجه سنواتی را شامل و سایر درآمدها و هزینه‌ها را در بر نمی‌گیرد و نیاز است به منظور رفع این نقیصه اصلاحاتی در قوانین انجام تا مجلس شورای اسلامی به عنوان نماینده مردم از طریق دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی حسابرسی، نظارت بر کلیه درآمد و هزینه‌های دستگاهها را برعهده داشته باشد. از طرفی مطابق اطلاعات حاصل از مصاحبه وجود دارند دستگاههایی که در امور مالی و یا استخدامی از قانون خاص بهره می‌برند، در حالیکه با تصویب قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ انتظار آن بود تا تمامی دستگاهها در شمول آن قرار گیرند. با هر دلیل که باشد این اتفاق نیفتاده است، دانشگاهها اعم از علوم پزشکی و آموزش عالی، وزارت جهاد کشاورزی، موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مانند شهرداری‌ها در زمره این بخش از متن قرار دارند در حالیکه حاکمیت عمومی بر تمامی آنها مترتب می‌باشد. از طرفی برخی دستگاهها مانند شهرداری‌ها عملاً خود را مشمول رسیدگی در باب منابع داخلی ندانسته و اغراق نخواد بود

که اگر بگوییم گریزان از نظارت در قسمت اخیر می‌باشند و البته صراحت بیان و شفاف مقنن مهم و شرط است. تعدد قوانین و مقررات و عدم بیان شفاف و صریح نظر مرجع تصویب کننده از دو بعد زیان دارد هم دستگاهها که عمدا یا سهوا برداشت سلیقه ای خود را مطرح و اجرایی می‌نمایند و هم ناظرین متفاوت از مجریان می‌باشند. مطابق اطلاعات ساختار دیوان، ساختار خوب و مناسبی است ولی رئیس دیوان بایستی بصورت دائمی و با ساز کار انتخاب و رای روسای سه قوه باشد که بتواند زمان طولانی تری را برای برنامه ریزی داشته باشد (در حال حاضر حداکثر چهار سال و با انتخاب کمیسیون مربوط و رای مجلس است). همانطور که امور اداری دیوان در اختیار رئیس دیوان می‌باشد بنظر می‌رسد نظارت قضایی بر امور قضایی آن بویژه دادستان و دادسرا هم بایستی در نظارت رئیس دیوان قرار داشته باشد در ساختار فعلی رئیس دیوان نظارتی بر امور قضایی دادسرا ندارد. از طرفی هم با توجه به پیشینه تحقیق، یافته‌های حاصل از پژوهش‌های رستمی و همکاران (۱۳۹۸)، حقیقی و همکاران (۱۳۹۷) و هدایتی زرقندی (۱۳۹۶) با این بخش از تحقیق حاضر همراستا است. بر همین اساس معتقد هستیم که عوامل قانونی - سیاسی می‌تواند بر بهبود نظارت دیوان تاثیر می‌گذارد.

### ۱-۲- عوامل ساختاری و نظارت دیوان محاسبات

بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده حاصل از مصاحبه بهتر است گزارشات عملکرد هر دستگاهی توسط حسابرس کل محترم و معاون محترم فنی و حسابرسی در کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی ارائه شود. چون گزارش تفریغ بودجه کل کشور با تضمین کامل و به موقع و اثر بخش باید در فرایند رسیدگی در مجلس مورد توجه قرار داده شود لذا از استانداردهای ساده، قابل فهم، قابل تصور، مستند پذیر محاکم قضایی در تنظیم این گزارش بی بدیل باید استفاده کرد. دیوان محاسبات کشور با توجه به اینکه بر اساس قانون اساسی مستقیما زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌گردد و رئیس کل و دادستان و مستشاران توسط مجلس شورای اسلامی انتخاب می‌گردند و همچنین وجود حاکم شرع و دخالت بسیار شدید در پرونده‌ها نمی‌توان گفت که استقلال کامل دارد. از طرفی هم با توجه به پیشینه تحقیق، یافته‌های حاصل از پژوهش‌های زارعی و فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵)، الماسی و همکاران (۱۳۹۵) و لطفی (۱۳۹۳) با این بخش از تحقیق حاضر همراستا است. بر همین اساس معتقدم که عوامل ساختاری بر بهبود نظارت دیوان تاثیر گذار است.

### ۱-۳- عوامل رفتاری و بهبود نظارت دیوان محاسبات

مطابق اطلاعات به دست آمده از مصاحبات متناسب سازی تخلف و مجازات قاعده بسیار مهم در ارکان دیوان می‌باشد و نوع تخلف، سطح سازمانی، نوع وظیفه میزان خسارت و ضرر مالی، جایگاه دستگاه استفاده کننده اعتبار، فرایند رسیدگی مالی، حقوقی و قضایی است. شایان توجه است که قصد و غرض اصلی، اعمال اصل بازرندگی و سلامت اداری و مالی است که از یک طرف

فرد متخلف از تکرار و تعدد تخلف اجتناب نماید و از طرف دیگر شاغلین اعمال دقیق مجازات را ملاحظه و میل به تخلف را از دست بدهند. با کمال تأسف هنوز ترتیبات برای تأمین امنیت و استقلال حساب‌رسان که مطابق قانون متعهد به انجام وظایف هستند و همواره در معرض تهدیدات جریان‌ها و اشخاص با نفوذ هستند دیده نشده است که باعث می‌گردد حساب‌رس بدلیل نگرانی از آثار بعدی کار در لاک احتیاط به سراغ موضوعات حساس و با اهمیت نروند. نظارت علاوه بر خصیصه ای فنی خود بایستی توأم با سرعت و دقت باشد. به محض وقوع تخلف بایستی بصورت آنی نسبت به تشکیل پرونده و ارسال آن به دادسرا اقدام گردد. نبایستی منتظر بعضی یکسال و نیم بعد و صدور رای هیات عمومی در تفریغ بود البته مواردی نیاز به گذشت زمان معتد به دارد اما اغلب آنها را می‌توان به فوریت تشکیل پرونده داد و رسیدگی نمود. از طرفی هم با توجه به پیشینه تحقیق، یافته‌های حاصل از پژوهش حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲) با این بخش از تحقیق حاضر همراستاست. بر همین اساس معتقدم که عوامل رفتاری بر بهبود نظارت دیوان محاسبات تأثیر می‌گذارد.

#### ۱-۴- عوامل زمینه‌ای و بهبود نظارت دیوان محاسبات

مطابق اطلاعات به دست آمده از مصاحبات، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند. با توجه به حوزه و حیطة مسئولیت باید تعداد کافی کادر و پرسنل متخصص و آموزش دیده تربیت و آماده باشد تا گزارش‌های حساب‌رسی برابر دستورالعمل طوری تنظیم گردد که در صورت صدور رای آرا صادره در محکمه تجدید نظر تقضی نگردد. ضرورت برطرف کردن نیازهای مالی کارکنان دیوان محاسبات جهت پیشگیری از فساد مالی اهمیت دارد. با توجه به اینکه ریاست پستی بیشتر سیاسی است و اگر از معاونین و مشاورین درستی استفاده کند یقیناً مدرک و دانش وی اگر در ارتباط هم نباشد مشکلی ایجاد نخواهد نمود ولی سایر اعضای اهدافی بایدمالی باشند که دادخواست موجهی تهیه و رای درستی صادر گردد. حتی دادیار دیوان بخصوص اینکه در رشته حسابداری قوانین مختلف از درسهای اصلی هستند و یک فارغ التحصیل مالی آگاهی کاملی از قوانین از قانون جزا گرفته تا قانون کار دارد. از طرفی هم با توجه به پیشینه تحقیق، یافته‌های حاصل از پژوهش ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) با این بخش از تحقیق حاضر همراستاست. بر همین اساس معتقدم عوامل زمینه‌ای بر بهبود نظارت دیوان محاسبات تأثیرگذار است.

#### ۲- روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر بر مبنای تقسیم بندی چهارگانه پارادایم بوریل و مورگان (۱۹۷۹)، در پارادایم کارکردگرا قرار دارد. رویکرد پژوهش حاضر آمیخته می‌باشد. تحقیق حاضر بر مبنای هدف در زمره پژوهشات کاربردی قرار دارد و بر اساس ماهیت تحقیق حاضر از نوع توصیفی و غیرآزمایشی (میدانی

و پیمایشی) می‌باشد. بر مبنای گردآوری داده‌ها، بخش کیفی این پژوهش، توسط خبرگان حوزه مربوطه انجام شد؛ و در بخش کمی این پژوهش، برای گردآوری از پرسشنامه محقق ساخته که محقق آن را از طریق مطالعه منابع مربوطه و مشاوره با صاحب نظران خبرگان این حوزه تنظیم کرده است؛ استفاده شد.

جامعه آماری پژوهش شامل دو گروه می‌باشد: گروه اول ادارات کل با بودجه‌ی استانی و نیز شرکت‌های دولتی مستقر در استان‌های ۵ منطقه تقسیم‌بندی شده توسط دیوان محاسبات کشور شامل استان‌های مازندران، گلستان، خراسان رضوی، خراسان شمالی و خراسان جنوبی می‌باشد که به صورت تقریبی ۶۰۰ نفر بوده<sup>۳</sup> (تعداد افراد پرسش شونده در هر دستگاه)  $5 \times$  (تعداد استان)  $40 \times$  (تعداد دستگاه‌ها) را شامل می‌شود. گروه دوم شامل مدیران کل دیوان محاسبات استان‌های فوق و معاونین آنها و سرحسابرسان ارشد و سرحسابرسان و حسابرسان ارشد و حسابرسان و کارشناسان حقوقی می‌باشند که تعداد آنها ۵۰ نفر می‌باشد. تعداد جامعه آماری جمعاً برابر با ۶۵۰ نفر می‌باشد. جامعه آماری پژوهش بصورت هدفمند انتخاب شده است. بمنظور تعیین حجم نمونه از دو روش بطور همزمان استفاده شده تا داده واقعی را داشته باشیم که در روش اول از فرمول  $n = \frac{Z^2 pq N}{(d^2(N-1) + Z^2 pq)}$  استفاده شده است و در روش دوم از جدول استاندارد (کوهن<sup>۱</sup>، ۱۹۶۹) و (کرجسی<sup>۲</sup> و مورگان، ۱۹۷۰)، استفاده شد که حداقل حجم نمونه در هر دو روش برابر با ۲۴۲ بوده است (۱۴). اما با توجه به اینکه پژوهش حاضر در دو گروه انجام شد و به منظور حصول اطمینان از دریافت کامل حداقل نمونه مورد نیاز، تعداد ۶۰۰ پرسشنامه تهیه و توزیع شد. پس از پیگیری‌های چند مرحله‌ای تعداد ۵۴۵ پرسشنامه تکمیل و عودت داده شد و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. انتخاب اعضای نمونه پژوهش بصورت تصادفی طبقه‌بندی انجام شده است.

بمنظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌ای محقق ساخته ۲۹ سوالی با طیف پنج گانه لیکرت استفاده شده است و ۴ سوال جمعیت شناحتی تهیه شده است. بمنظور تعیین روایی محتوایی پرسشنامه از تکنیک دلفی استفاده شده است. برای این منظور در مرحله نخست مولفه‌های شناسایی شده از ادبیات نظری پژوهش توسط رؤسا و خبرگان دیوان محاسبات و دستگاههای اجرایی استان‌های مازندران، گلستان، خراسان رضوی، خراسان شمالی و خراسان جنوبی مورد بررسی، اصلاح و تایید قرار گرفت. پس از تایید روایی محتوایی مولفه‌ها طی دو مرحله به کمک CVR و CVI، پرسشنامه نهائی تهیه و توزیع شد. بمنظور تعیین پایایی ابزار از آزمون‌های آلفای کرونباخ، ضریب پایایی استفاده شد که ضریب پایایی هر یک از ابعاد پرسشنامه بیشتر از ۷۰ صدم بود و مورد تأیید قرار گرفت.

### ۳- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش، پس از انجام مصاحبه بلافاصله پس از هر مصاحبه، کدگذاری داده‌ها انجام

1. Cohen

2. Krejcie and Morgan

شد. با روش مقایسه دائمی داده‌ها، کدهای نظری از طریق کدگذاری بازپدیدار شد و به همین ترتیب، کدگذاری ۱۰ مصاحبه انجام شد. با توجه به محدودیت انتشار و تعداد صفحه، فقط متن قسمتی از مصاحبه و نحوه کدگذاری باز آنها در جدول شماره سه ارائه شده است.

جدول شماره ۳- مصاحبه و کدگذاری باز

کدهای باز	گزاره‌های کلامی
انتخاب رئیس دیوان با رای روسای سه قوه و زمانی طولانی‌تر جهت سهولت برنامه‌ریزی بلند مدت.	ساختار خوب و مناسبی است ولی اعتقاد دارم رئیس دیوان بایستی بصورت دائمی و با سازکار انتخاب و رای روسای سه قوه باشد که بتواند زمان طولانی‌تری را برای برنامه‌ریزی داشته باشد (در حال حاضر حداکثر چهار سال و با انتخاب کمیسیون مربوط و رای مجلس است).
ضرورت نظارت رئیس دیوان بر امور قضائی (بویژه دادستان و دادسرا).	همانطور که امور اداری دیوان در اختیار رئیس دیوان می‌باشد بنظر می‌رسد نظارت قضایی بر امور قضایی آن بویژه دادستان و دادسرا هم بایستی در نظارت رئیس دیوان قرار داشته باشد در ساختار فعلی رئیس دیوان نظارتی بر امور قضایی دادسرا ندارد.
ضرورت فراهم آوردن سازوکار قانونی برای حسابرسی و همکاری مسئولان ذیربط.	باید سازو کار قانونی این نوع حسابرسی و همکاری مسئولان ذیربط هم فراهم شود.
ضرورت حذف و یا کاهش قابل توجه دستگاههایی که از احکام و قوانین خاص و یا مجوزهای خاص استفاده می‌نمایند.	وجود دارند دستگاههایی که در امور مالی و یا استخدامی از قانون خاص بهره می‌برند، در حالیکه با تصویب قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ انتظار آن بود تا تمامی دستگاهها در شمول آن قرار گیرند. با هر دلیل که باشد این اتفاق نیفتاده است، دانشگاهها اعم از علوم پزشکی و آموزش عالی، وزارت جهاد کشاورزی، موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مانند شهرداری‌ها در زمره این بخش از متن قرار دارند در حالیکه حاکمیت عمومی بر تمامی آنها مترتب می‌باشد. از طرفی برخی دستگاهها مانند شهرداری‌ها عملاً خود را مشمول رسیدگی در باب منابع داخلی ندانسته و اغراق نخواستند که اگر بگوییم گریزان از نظارت در قسمت اخیر می‌باشند و البته صراحت بیان و شفاف مقنن مهم و شرط است. تعدد قوانین و مقررات و عدم بیان شفاف و صریح نظر مرجع تصویب کننده از دو بعد زیان دارد هم دستگاهها که عمداً یا سهواً برداشت سلیقه‌ای خود را مطرح و اجرایی می‌نمایند و هم ناظرین متفاوت از مجریان می‌باشند.
ضرورت تغییر بودجه ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی و اجرایی شدن آن.	نظام بودجه ریزی علیرغم تصویب قانونی در سالهای گذشته مبنی بر عملیاتی شدن کماکان برنامه‌ای می‌باشد. در حالیکه در بودجه ریزی برنامه‌ای، اختصاص اعتبار بصورت کلی برای هر برنامه می‌باشد. در بودجه ریزی عملیاتی قیمت تمام شده کالا و خدمات دقیقاً و با آنالیز هر واحد تعیین و اعتبار آن مصوب می‌شود. در حالت اخیر می‌توان هزینه فایده اجرای یک فعالیت، پروژه و یا طرح را در قالب رقم تحلیل و محاسبه نمود و پس از اجرا و اتمام مورد سنجش و ارزیابی قرار داد.

کدهای باز	گزاره‌های کلامی
ارجحیت روابط بجای ضوابط در سیستم دیوان بدلیل حفظ منافع شخصی مسئولین و روسا.	نکته مهم جایگزین شدن ضوابط به جای روابط است. اگر رییس و دادستان وسایر مسئولین ترس از انتخاب مجدد خود داشته باشند ناچار سعی خواهند نمود در رفتارهای شغلی مصلحت اندیشی نمایند و روابط را ارجح بدانند.
لزوم اصلاح و به روز رسانی قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات.	قانون دیوان محاسبات کشور مصوب مورخ ۶۱/۱۱/۱۱ می‌باشد و با گذشت حدود ۲۷ سال از زمان تصویب آن صرفاً یکبار در تاریخ ۷۰/۵/۲۰ دچار اصلاح قابل توجه شده است و لذا به نظر می‌رسد با توجه به انتظاراتی که امروزه از یک سازمان نظارتی مستقل زیر نظر قوه مقننه وجود دارد اعمال تغییراتی در قوانین و مقررات مربوط ضروری است.
ضرورت وجود کادر و پرسنل متخصص و آموزش دیده جهت تنظیم گزارش‌های حسابرسی.	با توجه به حوزه و حیطه مسئولیت باید تعداد کافی کادر و پرسنل متخصص و آموزش دیده تربیت و آماده باشد تا گزارش‌های حسابرسی برابر دستورالعمل طوری تنظیم گردد که در صورت صدور رای آرا صادره در محکمه تجدید نظر تقضی نگردد.
عدم رسیدگی به موضوعات حساس و با اهمیت توسط حسابرسان به دلیل نگرانی تهدیدات جریانات با نفوذ.	با کمال تأسف هنوز ترتیبات برای تامین امنیت و استقلال حسابرسان که مطابق قانون متعهد به انجام وظایف هستند و همواره در معرض تهدیدات جریان‌ها و اشخاص با نفوذ هستند دیده نشده است که باعث می‌گردد حسابرس بدلیل نگرانی از آثار بعدی کار در لاک احتیاط به سراغ موضوعات حساس و با اهمیت نروند.
لزوم نظارت مجلس بر دیوان جهت حفظ استقلال کامل دیوان و جلوگیری از تداخل در قوا ضروری است تا نظارت بر دیوان محاسبات را صرفاً از طریق مجلس شورای اسلامی به انجام برسانیم.	جهت حفظ استقلال کامل دیوان محاسبات کشور و جلوگیری از تداخل در قوا ضروری است تا نظارت بر دیوان محاسبات را صرفاً از طریق مجلس شورای اسلامی به انجام برسانیم.
لزوم ارائه‌ی گزارشات عملکرد هر دستگاه توسط حسابرس کل و معاون فنی و حسابرسی در کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی.	گزارشات عملکرد هر دستگاهی توسط حسابرس کل محترم و معاون محترم فنی و حسابرسی در کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی ارائه شود.
ضرورت استفاده از استانداردهای ساده، قابل فهم، قابل تصور، مستند پذیر محاکم قضایی در تنظیم این گزارش تفریغ بودجه.	چون گزارش تفریغ بودجه کل کشور با تضمین کامل و به موقع و اثر بخش باید در فرایند رسیدگی در مجلس مورد توجه قرار داده شود لذا از استانداردهای ساده، قابل فهم، قابل تصور، مستند پذیر محاکم قضایی در تنظیم این گزارش بی بدیل باید استفاده کرد.

کدهای باز	گزاره‌های کلامی
<p>ضرورت متناسب‌سازی تخلف و مجازات جهت اعمال اصل بازدارندگی و سلامت اداری و مالی.</p>	<p>متناسب‌سازی تخلف و مجازات قاعده بسیار مهم در ارکان دیوان می‌باشد و نوع تخلف، سطح سازمانی، نوع وظیفه میزان خسارت و ضرر مالی، جایگاه دستگاه استفاده‌کننده اعتبار، فرایند رسیدگی مالی، حقوقی و قضایی است. شایان توجه است که قصد و غرض اصلی، اعمال اصل بازدارندگی و سلامت اداری و مالی است که از یک طرف فرد متخلف از تکرار و تعدد تخلف اجتناب نماید و از طرف دیگر شاغلین اعمال دقیق مجازات را ملاحظه و میل به تخلف را از دست بدهند.</p>
<p>دخالت مجلس شورای اسلامی در برخی تصمیمات فنی و حسابرسی دیوان و ایجاد اختلال در استقلال آنها.</p>	<p>استقلال دیوان در مراحل بررسی و مراتب حسابرسی و صدور حکم مقتضی و تنظیم گزارشات بالاخص گزارش تفریح بودجه کل کشور با ابتنا بر قانون اساسی و قانون خاص دیوان محفوظ است. لیکن برخورد مجلس شورای اسلامی در مواقع ملاحظات رئیس و هیئت رئیسه کمیسیونهای تخصصی و نمایندگان مجلس شورای اسلامی موجبات تغییر مسیر مستقل تصمیمات فنی و حسابرسی را فراهم می‌آورد.</p>
<p>وجود مشکل در اجرای وظایف دیوان.</p>	<p>شرح وظایف دیوان ایرادی ندارد ولی در اجرا مواجه با مشکل است.</p>
<p>عدم وجود دقت و سرعت در تشکیل پرونده و عدم ارسال فوری آن به دادسرا بعد از وقوع تخلفات.</p>	<p>نظارت علاوه بر خصیصه ای فنی خود بایستی توأم با سرعت و دقت باشد . به محض وقوع تخلف بایستی بصورت آنی نسبت به تشکیل پرونده و ارسال آن به دادسرا اقدام گردد. نبایستی منتظر. بعضی یکسال و نیم بعد و صدور رای هیات عمومی در تفریح بود البتہ مواردی نیاز به گذشت زمان معتد به دارد اما اغلب آنها را می‌توان به فوریت تشکیل پرونده داد و رسیدگی نمود.</p>
<p>عدم پویایی لازم دیوان در حسابرسی سایر امور بدلیل توجه ویژه به امر تفریح بودجه.</p>	<p>در نظارت فعلی دیوان محاسبات امر تفریح بودجه بر سایر وظایف دیوان سیطره پیدا نموده و سایر امور حسابرسی از پویایی لازم برخوردار نمی‌باشد.</p>
<p>لزوم اصلاح قانون تامین بمنظور کارائی دستگاههای نظارت.</p>	<p>قرار داشتن دیوان محاسبات در زیر مجموعه قوه مقننه مشکلی ندارد. شرط لازم و کافی در کارایی دستگاههای نظارت، فعالیت در حوزه ماموریت و رسالت قانونی آنها می‌باشد لذا در صورت لزوم باید نسبت به اصلاح قانون تامین آنها اقدام نمود.</p>
<p>وجود مشکل و پیچیدگی در نظارت بدلیل وجود اصلاحیه‌های متعدد، فاسخ و منسوخ بودن قوانین و ارجاع موارد و موضوعات به قوانین دیگر.</p>	<p>اصلاحیه‌های متعدد، ناسخ و منسوخ بودن قوانین و ارجاع موارد و موضوعات به قوانین دیگر، کار رسیدگی و مسئله نظارت را با مشکل و پیچیدگی خاص روبرو کرده است.</p>
<p>ایجاد روشهایی جهت استفاده از امکانات، اختیارات و روشهای گزارش گیری دیوان و نهادهای نظارتی بدون دخالت در وظایف سازمانی هم جهت همگام شدن در ایجاد ارتقای سازمانی دستگاههای اجرایی.</p>	<p>صرف نظر از ارتباط سازمانی و سیستماتیکی که دیوان محاسبات و نهادهای نظارتی بر اساس قوانین با یکدیگر دارند، باید روشهایی را بوجود آورند که ضمن عدم دخالت در وظایف سازمانی از امکانات، اختیارات و روشهای گزارش گیری استفاده نموده و در جهت ارتقای سازمانی دستگاههای اجرایی همگام شوند.</p>

گزاره‌های کلامی	کدهای باز
هیئت‌های مستشاری فارغ از صلاحیت‌های عام و دانشگاهی می‌بایست از مدیران با سابقه دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی که در حوزه امور مالی متخصص هستند انتخاب شوند و به هیچ عنوان از نمایندگان ادوار مجلس انتخاب نگردند مگر اینکه در دستگاههای مذکور سابقه داشته باشند.	ضرورت انتخاب هیئت‌های مستشاری از مدیران با سابقه و متخصص دیوان، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی.
دیوان محاسبات کشور با توجه به اینکه بر اساس قانون اساسی مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌گردد و رئیس کل و دادستان و مستشاران توسط مجلس شورای اسلامی انتخاب می‌گردند و همچنین وجود حاکم شرع و دخالت بسیار شدید در پرونده‌ها نمی‌توان گفت که استقلال کامل دارد.	عدم استقلال کامل دیوان بدلیل اداره شدن توسط مجلس شورای اسلامی. عدم استقلال کامل دیوان بدلیل دخالت بسیار شدید حاکم شرع در پرونده‌ها.
انتخاب مستشاران و اینکه این محکمه بسیار تخصصی می‌باشد مشاهده می‌کنیم که در انتخاب مستشاران با لابی‌گری همراه بوده است و تعدادی از غیر متخصصین وارد این هیئت گردیده‌اند.	انتخاب افراد غیر متخصص برای هیئت مستشاری با لابی‌گری.
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد باید پایدار و سامانه‌ای برقرار گردد، اگر این امر اتفاق نیفتد چالش بسیار وسیعی را در دیوان محاسبات کشور در فرایند سلامت اداری بر پایه‌ی سیاستهای کلی نظام خواهد داشت.	ضرورت پایداری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد.
دیوان محاسبات کشور به نظر می‌رسد در حال حاضر از تمام ظرفیتهای قانونی خود در کنار انجام فعالیتهای ذاتی خود در زمینه‌ی رصد سیاست‌های مالی ابلاغی استفاده نموده است و شاید با توجه به اجرایی شدن سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) و اهداف آن بتواند الگوی مناسبی جهت نظارت فراهم نماید.	عدم استفاده دیوان از تمام ظرفیتهای قانونی. ضرورت توجه به اجرایی شدن سامانه نظارت الکترونیکی و اهداف آن.
در انتخاب رئیس کل و دادستان مشکل خاصی وجود ندارد جز اینکه در انتخاب بعضاً با سیاست همراه شده است و نقش تخصص کم‌رنگ شده است.	لزوم انتخاب رئیس کل و دادستان بر اساس تخصص و نه سیاست.
ریاست پستی بیشتر سیاسی است و اگر از معاونین و مشاورین درستی استفاده کند یقیناً مدرک ودانش وی اگر در ارتباط هم نباشد مشکلی ایجاد نخواهد نمود ولی سایر اعضای اهدافی باید مالی باشند که دادخواست موجهی تهیه و رای درستی صادر گردد. حتی دادیار دیوان بخصوص اینکه در رشته حسابداری قوانین مختلف از دروسهای اصلی هستند و یک فارغ التحصیل مالی آگاهی کاملی از قوانین از قانون جزا گرفته تا قانون کار دارد.	استفاده از نیروی انسانی با دانش مالی در دیوان جهت اشراف به قوانین مالی دیوان.
نظارت فعلی دیوان و رسیدگی بودجه‌ی عمومی از سوی دیوان از جامعیت برخوردار نمی‌باشد و دستگاههای همچون تامین اجتماعی و ... که بزرگترین نهادهای عمومی غیر دولتی هستند و گردش مالی این نهادها چندین برابر عملیات مالی دولت (بودجه‌ی عمومی) است از حیثه رسیدگی دیوان خارج است.	عدم جامعیت در نظارت دیوان.



کدهای باز	گزاره‌های کلامی
ضرورت توسعه و بهبود مستمر ساختار و قوانین و مقررات دیوان.	تدوین قوانین و مقرراتی که تا ابد نیازی به تغییر نداشته باشد ممکن نبوده و توسعه و بهبود مستمر امور ایجاب می‌نماید که با بازخوانی ساختارهای موجود همواره جهت تحقق شرایطی بهینه حرکت کرد.

در مرحله بعد، کدهای اولیه (به دلیل تعداد فراوان آنها) به کدهای ثانویه تبدیل می‌شوند؛ هرچند کد ثانویه تبدیل به یک کد مفهومی می‌شود. در جدول شماره چهار نمونه ای از نتایج کدگذاری باز براساس کد ثانویه، کدهای مفهومی و مقوله‌ها ارائه شده است.

جدول شماره ۴- نتایج کدگذاری باز و کدگذاری ثانویه

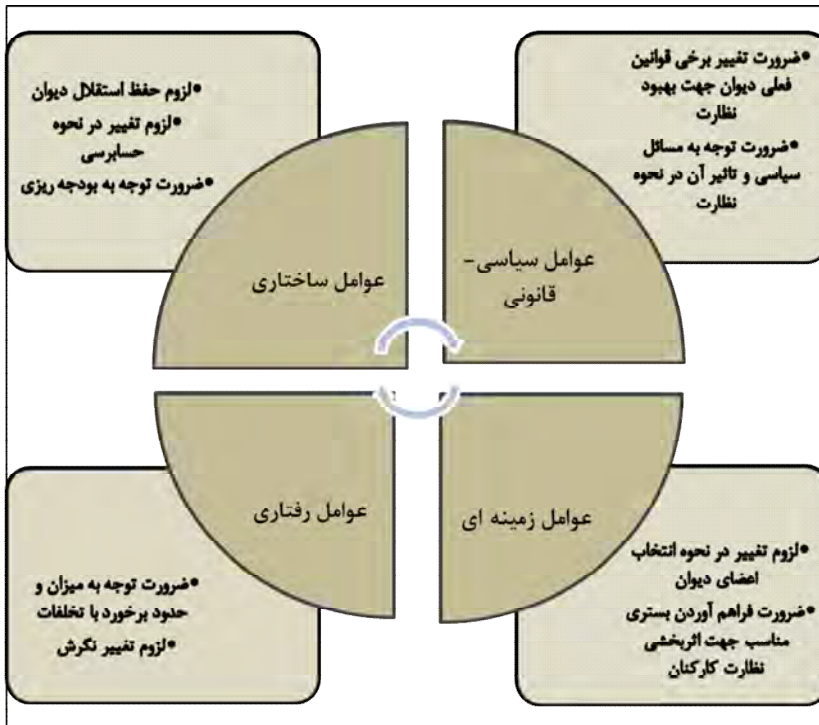
کدهای محوری	کدهای باز	ردیف
ضرورت تغییر برخی قوانین فعلی دیوان جهت بهبود نظارت	ضرورت تدوین قانون مالی واحد برای کلیه دستگاههای اجرایی و حذف تبعیض.	۱
	ضرورت تصویب قوانین جامع و مانع جهت جلوگیری از برداشتهای متفاوت در مجریان.	
	ضرورت تنقیح قوانین و مقررات و حذف کلیه قوانین و ضوابط ناکارآمد و غیر ضروری.	
	ضرورت بازنگری در شرح وظایف فعلی دیوان محاسبات.	
ضرورت توجه به میزان و حدود برخورد با تخلفات	ضرورت رسیدگی به تخلفات مسئولین ارشد از جمله وزرا و معاونین آنها در زمان مسئولیت آنان.	۲
	متناسب سازی میزان مجازات با میزان و نوع تخلف و عمدی و سهوی بودن آن و میزان خسارت وارده. لزوم در نظر گرفتن درصدی خطای سهوی برای تصمیم گیرندگان مالی به منظور بالا بردن میزان ریسک پذیری آنان در تصمیم گیری‌ها و دستیابی به اهداف.	
لزوم تغییر نگرش	ضرورت ایجاد نگرش در دستگاههای اجرایی مبنی بر اینکه دستگاههای نظارتی بدنبال مچ گیری و تشکیل پرونده تخلفات نبوده و مشاور امین می‌باشند.	۳
	ضرورت تغییر نگرش در دستگاههای نظارتی با این محوریت که دستگاههای اجرایی هدفشان، اجرای قانون بوده و ممکن است تخلفات عمدی و سهوی داشته باشند.	
	ضرورت مشاوره به دستگاههای اجرایی قبل از انجام هزینه با هدف پیشگیری از بروز تخلف.	

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری
۴	ضرورت استقلال دیوان محاسبات.	لزوم حفظ استقلال دیوان
	کاسته شدن استقلال دیوان بدلیل نفوذ نمایندگان در انتخاب رئیس کل، دادستان و اعضای هیات‌های مستشاری.	
	ضرورت عدم تعصب و سابقه‌ی سیاسی رئیس، معاونین، دادستان و مستشاران به منظور حفظ استقلال دیوان.	
۵	ضرورت حذف چانه زنی و بخشی نگرى در اختصاص و دریافت بودجه و دریافت بر اساس شاخص‌ها و الویت‌ها	ضرورت توجه به بودجه ریزی
	ضرورت تغییر در بوجه ریزی از برنامه ای به عملیاتی.	
	لزوم فراهم آوردن شرایطی برای در دسترس قرار دادن گزارش تفریغ بودجه برای عموم.	
۶	استفاده و اولویت دادن به حسابرسی عملکرد بجای حسابرسی رعایت.	لزوم تغییر در نحوه حسابرسی
	ضرورت وجود سامانه‌ی اطلاع رسانی نظام مند از تصمیمات متخذه در هیات‌های مستشاری و اطلاع رسانی دیوان به حساب‌رسان به منظور آگاهی آنان از نتایج اقداماتشان و پیشگیری از اتلاف وقت در رسیدگی‌های آتی.	
	ضرورت وجود کادر و پرسنل متخصص و آموزش دیده جهت تنظیم گزارش‌های حسابرسی.	
۷	ضرورت برطرف کردن نیازهای مالی کارکنان دیوان محاسبات.	ضرورت فراهم آوردن بستری مناسب جهت اثربخشی نظارت کارکنان
	ضرورت آموزش آنلاین و برخط و به روز قوانین و مقررات.	
	لزوم برگزاری دوره‌های آموزش کاربردی در بحث اجرای قوانین و مقررات برای دستگاههای ناظر و نظارت شونده. (هر دو)	
۸	لزوم تغییر در نحوه انتخاب حاکم شرع دیوان محاسبات رئیس کل ، دادستان دیوان محاسبات و هیات مستشاری.	لزوم تغییر در نحوه انتخاب اعضای دیوان
	ضرورت داشتن دانش و تحصیلات تخصصی در حوزه‌ی مربوط به هنگام انتخاب رئیس کل ، دادستان دیوان محاسبات، اعضاء هیات‌های مستشاری.	
	ضرورت داشتن اطلاعات توامان مالی و حقوقی توسط حاکم شرع دیوان محاسبات به جای داشتن اطلاعات صرف حقوقی	
	ضرورت اجتناب از انتخاب رئیس و دادستان و هیات مستشاری بر مبنای گرایش‌های سیاسی و حزبی آنها.	

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری
۹	<p>ضرورت رسیدگی و حسابرسی به عملکرد کلیه دستگاههای اجرایی اعم از دولتی، موسسات، نهادهای عمومی غیردولتی و تمام زیر شاخه‌های آنها به هر میزان سهم اعم از منابع عمومی و داخلی آنها.</p>	<p>ضرورت توجه به مسائل سیاسی و تاثیر آن در نحوه نظارت</p>
	<p>ضرورت صدور آراء واحد در خصوص تخلفات واحد در کلیه دستگاههای اجرایی مورد رسیدگی از سوی هیات‌های مستشاری همانند آنچه در هیات عمومی دیوان عدالت اداری وجود دارد و یا رسیدگی به این نوع تخلفات به طور کامل در یک شعبه.</p>	
	<p>در رسیدگی به تخلفات مسئولین امر از سوی دادستان و هیات‌های مستشاری دیوان محاسبات و صدور آراء صرفاً رعایت و یا عدم رعایت قوانین و مقررات از سوی متخلفین و مقصرین ملاک عمل نباشد، بلکه عملکرد و میزان موفقیت آنان در دستیابی به اهداف مورد توجه جدی قرار گیرد.</p>	

پس از انجام کدگذاری باز و کد گذاری محوری مصاحبه‌ها و بعد از اینکه از سنجش متغیرها توسط ابزار مورد نظر، اطمینان حاصل شد و پس از شاخص‌سازی و شناسایی مولفه‌ها، ابعاد هر مولفه، مدل مفهومی تحقیق بدین صورت ارائه شد:

شکل یک: مدل مفهومی پژوهش



### ۳-۱- یافته‌های بخش توصیفی

جدول شماره پنج داده‌های آماری توصیفی جمعیت شناختی اعضای ۵۴۵ نفری نمونه آماری تحقیق را بر اساس آنچه که در پرسشنامه بوده است، نشان می‌دهد.

جدول شماره ۵- جدول داده‌های توصیفی اعضای نمونه آماری

شاخص‌ها	مرد	زن	جمع				
فرآوانی	۵۴۵	۰	۵۴۵				
درصد	۱۰۰٪	۰٪	۱۰۰٪				
شاخص‌ها	۲۰-۳۰	۳۱-۴۰	۴۱-۵۰	بالتر از ۵۰	جمع		
فرآوانی	۰	۱۰۳	۲۹۸	۱۴۴	۵۴۵		
درصد	۰٪	۱۸٪	۵۴٪	۲۶٪	۱۰۰٪		
شاخص‌ها	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	جمع			
فرآوانی	۷۳	۳۵۴	۱۱۸	۵۴۵			
درصد	۱۳٪	۶۵٪	۲۱٪	۱۰۰٪			
شاخص‌ها	مدیر کل دستگاه اجرایی	مدیر کل دستگاه اجرایی	مدیر کل دیوان محاسبات	مدیر کل دیوان محاسبات	معاون مدیر سر حسابرس کل دیوان محاسبات	معاون مدیر سر حسابرس کل دیوان محاسبات	جمع
فرآوانی	۱۵۳	۱۶۲	۱۶۵	۵	۱۰	۵۰	۵۴۵
درصد	۲۸٪	۲۹٪	۳۰٪	۰٪	۱٪	۹٪	۱۰۰٪

### ۳-۲- یافته‌های بخش استنباطی

معیارهای اعتبار سنجی مدل اندازه‌گیری در جدول شماره شش به طور خلاصه بیان می‌شود. این جدول شاخص‌های روایی، پایایی و توصیفی را برای تمامی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) مشخص نمود میانگین واریانس استخراج شده تمامی سازه‌های مورد مطالعه بالاتر از ۰/۵ است. در واقع شاخص سازگاری ترکیبی نسبت مجموع بارهای عاملی متغیرهای پنهان به مجموع بارهای عاملی به علاوه واریانس خطا است. مقادیر آن بین ۰ تا ۱ است و جایگزینی برای آلفای کرونباخ است. مقدار این شاخص بیشتر از ۰/۷ می‌باشد. شاخص آلفای کرونباخ میزان بارگیری همزمان متغیرهای پنهان را در زمان افزایش یک متغیر آشکار اندازه‌گیری می‌کند. مقدار این شاخص از ۰ تا ۱ است که در پژوهش حاضر بیشتر از ۰/۷ می‌باشد.

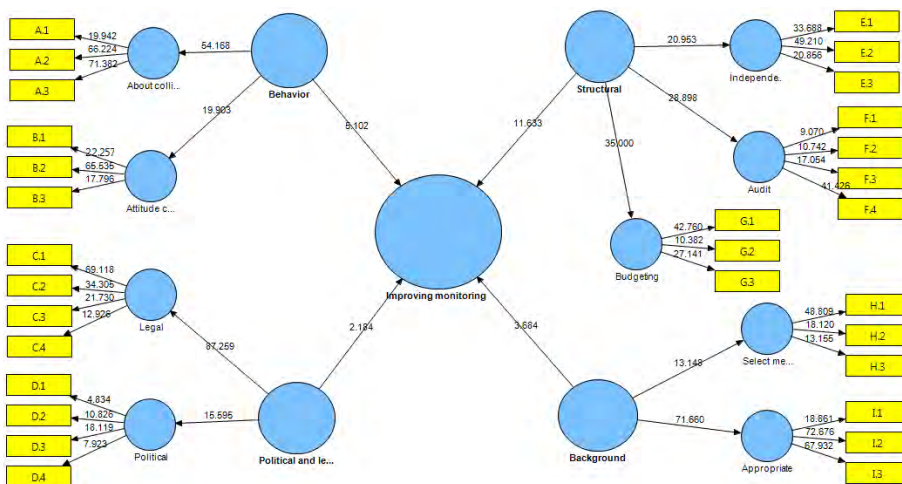
جدول شماره ۶. شاخص‌های روایی و پایایی

متغیرهای پنهان	متوسط واریانس استخراجی ۱(AVE)	روایی ترکیبی ۲(CR)	آلفای کرونباخ ۳(CA)
ضرورت توجه به حدود برخورد با تخلفات	۰/۷۲۸	۰/۸۸۸	۰/۸۰۹
فراهم ساختن بستر مناسب	۰/۷۲۸	۰/۸۸۹	۰/۸۰۹
تغییر نگرش	۰/۵۸۶	۰/۸۰۹	۰/۷۵۴
لزوم تغییر در نحوه حسابرسی	۰/۵۷۸	۰/۷۸۳	۰/۷۴۲
ضرورت توجه به بودجه ریزی	۰/۵۷۳	۰/۷۹۹	۰/۷۴۰
لزوم حفظ استقلال	۰/۵۷۰	۰/۹۲۶	۰/۹۱۶
ضرورت تغییر برخی قوانین	۰/۶۷۶	۰/۸۶۲	۰/۷۶۲
ضرورت توجه به مسائل سیاسی	۰/۶۳۲	۰/۸۶۹	۰/۷۹۴
لزوم تغییر در نحوه‌ی انتخاب اعضا	۰/۵۲۵	۰/۷۴۴	۰/۷۶۵

1. Average Variance Extracted (AVE) / 2. Composite Reliability (CR) / 3. Cronbach's alpha (CA)

در ادامه ضمن ارائه نمودار مقادیر اثرگذاری در قالب نمودار استاندارد و تی، نتایج آزمون در قالب ضرایب مسیر و بارعاملی ارائه خواهد شد:

شکل شماره ۱. مدل پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد



با توجه به نتایج داده‌های آماری و بارهای عاملی بدست آمده به سطح بندی مولفه‌های هر یک از ابعاد پرداخته خواهد شد:

جدول شماره ۷: بار عاملی هر یک از مولفه‌های پژوهش

ردیف	عامل	شاخص	بار عاملی
۱	ضرورت توجه به میزان و حدود برخورد با تخلفات (عامل رفتاری)	A.1 ضرورت رسیدگی به تخلفات مسئولین ارشد از جمله وزرا و معاونین آنها در زمان مسئولیت آنان.	۰/۷۵۶
		A.2 در رسیدگی به تخلفات مسئولین امر از سوی دادستان و هیات‌های مستشاری دیوان محاسبات و صدور آراء صرفاً رعایت و یا عدم رعایت قوانین و مقررات از سوی متخلفین و مقصرین ملاک عمل نباشد، بلکه عملکرد و میزان موفقیت آنان در دستیابی به اهداف مورد توجه جدی قرار گیرد.	۰/۹۱۹
		A.3 متناسب‌سازی میزان مجازات با میزان و نوع تخلف و عمدی و سهوی بودن آن و میزان خسارت وارده.	۰/۸۷۵
۲	لزوم تغییر نگرش (عامل رفتاری)	B.1 ضرورت ایجاد نگرش در دستگاههای اجرایی مبنی بر اینکه دستگاههای نظارتی بدنبال مچ گیری و تشکیل پرونده تخلفات نبوده و مشاور امین می‌باشند.	۰/۷۲۶
		B.2 ضرورت تغییر نگرش در دستگاههای نظارتی با این محوریت که دستگاههای اجرایی هدفشان اجرای قانون بوده و ممکن است تخلفات عمدی و سهوی داشته باشند.	۰/۸۳۸
		B.3 لزوم برگزاری دوره‌های آموزش کاربردی در بحث اجرای قوانین و مقررات برای دستگاه‌های ناظر و نظارت شونده. (هر دو)	۰/۷۲۷
۳	ضرورت تغییر برخی قوانین (عامل سیاسی-قانونی)	C.1 ضرورت تدوین قانون مالی واحد برای کلیه دستگاههای اجرایی و حذف تبعیض.	۰/۸۹۰
		C.2 ضرورت تصویب قوانین جامع و مانع جهت جلوگیری از برداشت‌های متفاوت در مجریان.	۰/۸۶۵
		C.4 وجود مشکل در نظارت بدلیل تعدد بیش از حد قوانین موضوعه و مصوبات و آئین نامه ها، دستورالعمل ها. و ضرورت تنقیح قوانین و مقررات و حذف کلیه قوانین و ضوابط ناکارآمد و غیر ضروری.	۰/۸۲۸
		C.5 ضرورت آموزش آنلاین و برخط و به روز قوانین و مقررات.	۰/۵۴۷

ردیف	عامل	شاخص	بار عاملی
۴	ضرورت توجه به مسائل سیاسی-قانونی (عامل سیاسی-قانونی)	D.1	۰/۵۴۴
		D.2	۰/۶۷۸
		D.3	۰/۷۶۲
		D.4	۰/۶۰۵
۵	لزوم حفظ استقلال (عامل ساختاری)	E.1	۰/۸۰۹
		E.2	۰/۸۴۶
		E.3	۰/۸۱۱
۶	لزوم تغییر در نحوه حسابرسی (عامل ساختاری)	F.1	۰/۶۹۰
		F.2	۰/۵۶۶
		F.3	۰/۶۸۲
		F.4	۰/۸۰۶
۷	ضرورت توجه به بودجه‌ریزی (عامل ساختاری)	G.1	۰/۸۳۷
		G.2	۰/۶۳۵
		G.3	۰/۷۸۲

ردیف	عامل	شاخص	بار عاملی
۸	لزوم تغییر در نحوه انتخاب اعضا (عامل زمینه‌ای)	H.1 ضرورت داشتن دانش و تحصیلات تخصصی در حوزه‌ی مربوط به هنگام انتخاب رئیس کل، دادستان دیوان محاسبات، اعضاء هیأت‌های مستشاری.	۰/۸۴۰
		H.2 لزوم تغییر در نحوه انتخاب حاکم شرع دیوان محاسبات رئیس کل، دادستان دیوان محاسبات و هیأت مستشاری.	۰/۸۰۴
		H.3 ضرورت داشتن اطلاعات توأمان مالی و حقوقی توسط حاکم شرع دیوان محاسبات به جای داشتن اطلاعات صرف حقوقی.	۰/۶۹۳
۹	ضرورت فراهم آوردن بستر مناسب (عامل زمینه‌ای)	I.1 ضرورت برطرف کردن نیازهای مالی کارکنان دیوان محاسبات.	۰/۷۵۷
		I.2 لزوم فراهم آوردن شرایطی برای در دسترس قرار دادن گزارش تفریح بودجه برای عموم.	۰/۹۲۳
		I.3 لزوم در نظر گرفتن درصدی خطای سهوی برای تصمیم گیرندگان مالی به منظور بالا بردن میزان ریسک پذیری آنان در تصمیم‌گیری‌ها و دستیابی به اهداف.	۰/۸۷۳

در ادامه؛ ضرایب مسیر، آماره‌ی تی، سطح معناداری و نتیجه‌ی آزمون در جدول شماره هشت نشان داده شده است:

جدول شماره ۸. یافته‌های پژوهش (ضرایب مسیر، آماره‌ی تی، سطح معناداری و نتیجه‌ی آزمون)

مسیرهای پژوهش	آماره‌ی تی	سطح معناداری	نتیجه
عوامل ساختاری - بهبود نظارت	۱۱/۶۳۳	$P < ۰/۰۵$	تأیید اثرگذاری
عوامل رفتاری - بهبود نظارت	۵/۱۰۲	$P < ۰/۰۵$	تأیید اثرگذاری
عوامل زمینه‌ای - بهبود نظارت	۳/۶۸۴	$P < ۰/۰۵$	تأیید اثرگذاری
عوامل قانونی و سیاسی - بهبود نظارت	۲/۱۸۴	$P < ۰/۰۵$	تأیید اثرگذاری

### ۳-۳- بحث و مقایسه و پیشنهادات

ضرایب مسیر و آماره‌ی تی ارائه شده در جدول شماره ۸ مشخص نمود مقدار تی محاسبه شده تمامی ابعاد بزرگتر از ۱/۹۶ محاسبه شده است، لذا می‌توان گفت اثرگذاری ابعاد شناسایی شده پژوهش معنی دار می‌باشد.

در این میان بعد عوامل ساختاری بیشترین تاثیر را بر بهبود نظارت دیوان محاسبات دارد که بیانگر ضریب اهمیت بسیار بالای این بعد جهت بهبود نظارت می‌باشد. یافته‌های حاصل از پژوهش‌های زارعی و فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵)، الماسی و همکاران (۱۳۹۵) و لطفی (۱۳۹۳) با این بخش از تحقیق حاضر همراستا است. مطابق یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که دیوان محاسبات کشور جهت بهبود نظارت بر دستگاه‌های اجرایی کشور، استقلال خود را افزایش دهد و در همین راستا پیشنهاد می‌شود از نفوذ نمایندگان مجلس در انتخاب رئیس کل، دادستان و اعضای



هیات‌های مستشاری حتی الامکان اجتناب شود و به عدم تعصب و سابقه‌ی سیاسی رئیس، معاونین، دادستان و مستشاران توجه ویژه شود. علاوه بر این موارد، به استفاده از حسابرسی عملکرد بجای حسابرسی رعایت تاکید می‌شود و پیشنهاد می‌شود که در الویت قرار گیرد و لازم است به عملکرد کلیه دستگاه‌های اجرایی اعم از دولتی، موسسات، نهادهای عمومی غیردولتی و تمام زیر شاخه‌های آنها به هر میزان سهم اعم از منابع عمومی و داخلی رسیدگی شود و جهت بهبود این کار پیشنهاد می‌شود سامانه‌ی اطلاع رسانی نظام مند از تصمیمات متخذه در هیات‌های مستشاری و اطلاع رسانی دیوان به حساب‌رسان ایجاد گردد. همچنین مشاوره به دستگاه‌های اجرایی قبل از انجام هزینه با هدف پیشگیری از بروز تخلف ضرورت دارد و لازم است شیوه‌ی بودجه ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر نماید. این یافته‌ها همراستا با یافته‌های ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) و اشراق و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد.

در پژوهش حاضر، پس از عوامل ساختاری، عوامل رفتاری بیشترین میزان تاثیرگذاری را بر نظارت دیوان محاسبات داشته است. یافته‌های حاصل از پژوهش‌های حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲) و کریمی پور و مهدوی (۱۳۹۶) با این بخش از تحقیق حاضر همراستا است. جهت بهبود نظارت پیشنهاد می‌شود لزوماً به تخلفات مسئولین ارشد از جمله وزرا و معاونین آنها؛ در زمان مسئولیت آنان، رسیدگی شود و همچنین در رسیدگی به تخلفات مسئولین امر از سوی دادستان و هیات‌های مستشاری دیوان محاسبات و صدور آراء صرفاً رعایت و یا عدم رعایت قوانین و مقررات از سوی متخلفین و مقصرین ملاک عمل نباشد، بلکه عملکرد و میزان موفقیت آنان در دستیابی به اهداف مورد توجه جدی قرار گیرد. این نکته ضرورت دارد که میزان مجازات با میزان و نوع تخلف، عمدی و سهوی بودن آن و میزان خسارت وارده، متناسب باشد. لازم است نگرشی در دستگاه‌های اجرایی مبنی بر اینکه دستگاه‌های نظارتی بدنبال مچ گیری و تشکیل پرونده تخلفات نبوده و صرفاً مشاور و امین می‌باشند، ایجاد شود و دستگاه‌های نظارتی با این محوریت که دستگاه‌های اجرایی هدفشان اجرای قانون بوده و ممکن است تخلفات عمدی و سهوی داشته باشند، تغییر نگرش دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود به جهت پیشبرد هدف تحقیق، دوره‌های آموزش کاربردی در بحث اجرای قوانین و مقررات برای دستگاه‌های ناظر و نظارت شونده برگزار گردد.

سومین رتبه تاثیرگذاری در پژوهش حاضر به عوامل زمینه‌ای اختصاص می‌یابد. یافته‌های حاصل از پژوهش‌های ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) و بکلو و محمودی (۱۳۹۵) با این بخش از تحقیق حاضر همراستا است. بر این اساس بمنظور بهبود نظارت دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود به هنگام انتخاب رئیس کل، دادستان دیوان محاسبات، اعضاء هیات‌های مستشاری، به دانش و تحصیلات تخصصی ایشان در حوزه‌ی مربوطه توجه ویژه گردد و ضرورت دارد که برای تغییر در نحوه انتخاب حاکم شرع دیوان محاسبات رئیس کل، دادستان دیوان محاسبات و هیات مستشاری چاره‌ای اندیشیده شود. لازم است حاکم شرع دیوان محاسبات به جای داشتن اطلاعات صرف حقوقی، اطلاعات توأمان مالی و حقوقی داشته باشد. همچنین در

نظر گرفتن درصدی خطای سهوی برای تصمیم گیرندگان مالی به منظور بالا بردن میزان ریسک پذیری آنان در تصمیم گیری‌ها و دستیابی به اهداف می‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای جهت پیشبرد بهبود نظارت ایفا نماید. علاوه بر آن، برطرف کردن نیازهای مالی کارکنان دیوان محاسبات نیز باید مدنظر قرار گیرد و بهتر است شرایطی فراهم شود تا گزارش تفریح بودجه در دسترس عموم قرار گیرد.

در پژوهش حاضر، پایین‌ترین میزان تاثیرگذاری را در بین عوامل مذکور، عوامل سیاسی- قانونی داشته است. یافته‌های حاصل از پژوهش‌های رستمی و همکاران (۱۳۹۸)، حقیقی و همکاران (۱۳۹۷) و هدایتی زرقندی (۱۳۹۶) با این بخش از تحقیق حاضر همراستاست. به منظور بهبود نظارت دیوان پیشنهاد می‌شود قوانین جامع تصویب شود تا مانع جلوگیری از برداشت‌های متفاوت در مجریان شود. از آنجایی که تعدد بیش از حد قوانین موضوعه و مصوبات و آئین نامه‌ها، دستورالعمل‌ها در امر نظارت، مشکلاتی ایجاد کرده است، تنقیح قوانین و مقررات و حذف کلیه قوانین و ضوابط ناکارآمد و غیر ضروری ضرورت دارد. تاکید می‌شود به آموزش آنلاین و برخط و به روز قوانین و مقررات توجه ویژه‌ای گردد. همچنین لازم است بازنگری در شرح وظایف فعلی دیوان محاسبات صورت گیرد. ضرورت صدور آراء واحد در خصوص تخلفات واحد در کلیه دستگاههای اجرایی مورد رسیدگی از سوی هیات‌های مستشاری همانند آنچه در هیات عمومی دیوان عدالت اداری وجود دارد و یا رسیدگی به این نوع تخلفات به طور کامل در یک شعبه، راهکاری است که می‌تواند به بهبود نظارت کمک نماید. عدم دخالت افراد و گروه‌های سیاسی و حزبی در امور مربوطه به دیوان محاسبات، توصیه می‌شود و حائز اهمیت است که از انتخاب رئیس و دادستان و هیأت مستشاری بر مبنای گرایش‌های سیاسی و حزبی آنها، اجتناب شود.

#### ۴- نتیجه گیری

هدف از پژوهش حاضر شناسایی عوامل موثر بر نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بوده است. در پژوهش حاضر، ۱۰ مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان و مسئولین دیوان محاسبات در رده‌های مختلف مدیریتی که سال‌ها سابقه حضور در دیوان محاسبات را داشته و یا هم اکنون شاغل هستند، صورت گرفت و پس از انجام تکنیک کدگذاری ۹ کد محوری و ۴ کد بعد بیانگر نظارت دیوان محاسبات شناسایی شدند. در ادامه پرسشنامه محقق ساخته ۳۰ سوالی تنظیم شد و در جامعه آماری ادارات کل با بودجه‌ی استانی و نیز شرکت‌های دولتی مستقر در استان‌های منطقه پنج تقسیم‌بندی (استان‌های مازندران، گلستان، خراسان رضوی، خراسان شمالی و خراسان جنوبی) توسط دیوان محاسبات کشور و همچنین مدیران کل دیوان محاسبات استان‌های فوق و معاونین آنها و سر حسابرسان ارشد و سر حسابرسان و حسابرسان ارشد و حسابرسان و کارشناسان حقوقی توزیع شد و نهایتاً ۵۴۵ پرسشنامه گردآوری شد و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در میان ابعاد شناسایی شده، بعد عوامل ساختاری بیشترین تاثیر و بعد عوامل سیاسی- قانونی کمترین تاثیر را بر بهبود نظارت دیوان داشته است. در ادامه پیشنهاداتی برای محققین آتی ارائه

- خواهد شد؛ با توجه به این تحقیق، موضوعات پژوهشی که توصیه می‌گردد به شرح زیر است:
- انجام پژوهش در زمینه شاخص‌های ذکر شده در مدل تحلیلی این تحقیق در سایر استان‌ها و یا در سطح کشور؛
  - بررسی تأثیر بازدارندگی گزارشات دیوان محاسبات کشور بر وقوع انحرافات دستگاه‌های اجرایی؛
  - تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر شفافیت و پاسخگویی دولت؛
  - بررسی رضایتمندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد دیوان محاسبات کشور؛
  - بررسی تأثیر گزارشات دیوان محاسبات کشور بر بهبود عملکرد مدیریت مدیران دستگاه‌های اجرایی؛
  - نقش فناوری اطلاعات در نظارت مالی دیوان محاسبات بر نهادها و سازمانهای دولتی؛
  - شناسایی چالش‌های الگوی نظارت مالی دیوان محاسبات با رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. الماسی، حسن؛ دهگان، محمود و حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. مجله دانش حسابرسی. سال شانزدهم. شماره ۶۳.
۲. اشراق، شهرام؛ امام قلی زاده، سعید و عباشی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. مجله دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹.
۳. بکلو، هادی و محمودی، عبدالله. (۱۳۹۵). تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی. مجله دانش حسابرسی. سال شانزدهم. شماره ۶۵.
۴. جعفری لنگرودی، محمدحسین. (۱۳۷۰). ترمینولوژی حقوق، تهران: انتشارات گنج دانش.
۵. حاجیه‌ها، زهره و استاد میرزائی. (۱۳۹۲). بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان و حسابرسب وزارت امور اقتصادی و دارایی. مجله حسابداری سلامت. دوره ۲. شماره ۴.
۶. حقیقی، مهری؛ ابدی، سعیدرضا؛ عربیان، اصغر و جلالی، محمد. (۱۳۹۷). مولفه‌های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی. مجله دانش حسابرسی. سال هجدهم، شماره ۷۲.
۷. رستمی، ولی؛ منتی نژاد، صادق و حقیقی، مهری. (۱۳۹۸). چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات بر شرکت‌های دولتی. مجله دانش حقوق مالیه. سال سوم. شماره ۱۰.
۸. راسخ، محمد. (۱۳۹۰). نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی ایران، تهران: انتشارات دراک.
۹. رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۲). واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، شماره ۱۹.
۱۰. زارعی، محمدحسین و فاضلی نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. مجله دانش حسابرسی. سال شانزدهم. شماره ۶۲.
۱۱. ضرونی، داریوش و جلالیان، عسگر. (۱۳۹۷). الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات. مجله دانش حقوق مالیه. سال اول. شماره ۴.
۱۲. کریمی پور، عیس و مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مؤثر بر فساد مالی کارکنان دستگاه‌های دولتی. مجله حسابرسی دولتی. سال چهارم. شماره ۱.
۱۳. لطفی، مرضیه. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیم‌گیری مدیران دستگاه‌های اجرایی

- در استان همدان، ترجمان حسابرسی دیوان محاسبات کشور، شماره ۲۴.
۱۴. معین، محمد. (۱۳۸۷). فرهنگ فارسی معین، تهران: انتشارات فرهنگ نما.
۱۵. ناصری، احمد؛ کمالیان، امین رضا و فلاطون زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی. مجله دانش حسابرسی، سال هفدهم. شماره ۶۶.
۱۶. هدایتی زفرقندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی. ماهنامه پژوهش ملل، دوره دوم، شماره ۱۸.

### ب- منابع خارجی

1. European court of auditors(ECA. (2015). “performance audit manual “. available at: [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_EN.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF).
2. Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa,(2010), “Civic Engagement And Public Accountability:An Analysis with Particular Reference to Developing Countries”, 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland .