



Presenting an Applied Model for Empowering and Maintaining Preventive Audits in the Public Sector Based on Grounded Theory

Farzad Keshavarz¹, Bahram Barzegar^{2*}, Mostafa Ghasem³

1. Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (farzad.keshavarz@iau.ac.ir).

2. Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

3. Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (mostafa.ghasemi@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Bahram Barzegar

Email: bahram.barzegar@iau.ac.ir

How to Cite:

Keshavarz, F; Barzegar, B; Ghasem, M; (2023). Presenting an Applied Model for Empowering and Maintaining Preventive Audits in the Public Sector Based on Grounded Theory. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9(18), 229-254.

ABSTRACT

Subject and Purpose of the Article: The role and strategic importance of auditors and auditor generals in the financial health as well as the accountability of the public sector of every country is publicly known. Given their most important role in monitoring financial and accounting affairs, maintaining books and documents, controlling expenditures in the public sector (government executive agencies), this research mainly focuses on designing a model to improve supervision for empowering and maintaining preventive audit.

Research Methods: In terms of the research approach, this study is a qualitative research based on induction, and regarding the goal, it is a basic research. In addition, this research employs a content analysis method based on Grounded Theory and the theoretical adequacy of the data. The statistical population of this research is 18 people from legislative field specialists, experts, university professors who are informed and opinionated in the field of public sector audit. Data analysis includes three stages: open coding, axial coding and selective coding using MAXQDA.

Research Findings: The detailed analysis of the interviews resulted in the identification of 92 concepts extracted from 18 main categories. Then the categories were identified based on the six components of the paradigmatic model (causal conditions, pivotal phenomenon, contextual factors, intervening factors, strategies and consequences) and the final research model was obtained. Causal conditions included 1- regulatory situation, 2- executive recommendations and 3- specialized conditions. The categories of the pivotal phenomenon involved 1- legal bottlenecks, 2- structural bottlenecks and 3- environmental bottlenecks. The contextual factors included 1- organizational planning, 2- creating institutional infrastructures and 3- the necessity to consider legal requirements. The categories of intervening conditions embrace 1- regulatory measures, 2- empowerment and 3- the necessity of taking human factors into account; Finally, the categories of the strategies section include 1- financial supervision, 2- creating appropriate legal frameworks and 3- formulating organizational strategies.

Conclusion, Originality and contribution to Knowledge: The research findings can contribute to organizational supervisions and empower supervisory bodies to conduct preventive auditing. In fact, by designing a model to improve preventive auditing, we can provide more favorable conditions. Moreover, the transparency of supervisory bodies' performance as well as their accountability can be further improved through the adoption of an efficient financial supervision policy.

Keywords: Applied Model, Public Sector, Grounded Theory, Preventive Audit, Maintaining Audit.

JEL Classification: M41, G21.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

ارائه مدلی کاربردی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی بر اساس نظریه پردازی داده بنیاد

فرزاد کشاورز^۱، بهرام برزگر^{۲*}، مصطفی قاسمی^۳

چکیده

موضوع و هدف: نقش و اهمیت راهبردی ذیحسابان و حسابرسان در سلامت مالی و همچنین تأمین مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی هر کشور بر کسی پوشیده نیست. با توجه به اینکه مهم ترین نقش ذیحسابان و حسابرسان، نظارت بر امور مالی و محاسباتی، حفظ دفاتر و اسناد، پرداخت هزینه‌ها و نظارت بر انجام آنها در بخش عمومی (دستگاه‌های اجرایی دولتی) است، هدف اصلی این پژوهش طراحی مدلی به منظور ارتقای نظارت برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه بوده است.

روش شناسی: این پژوهش به لحاظ رویکرد پژوهشی، یک پژوهش کیفی بر مبنای استقرائی می‌باشد و از نظر هدف جزو پژوهش‌های بنیادی است. افزون بر این پژوهش از نوع روش تحلیل محتوا مبتنی بر رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد و بر اساس کفایت نظری داده‌ها است. جامعه آماری این پژوهش ۱۸ نفر از متخصصان حوزه قاتونگذاری، خبرگان، استادان دانشگاه مطلع و صاحب نظر در زمینه حسابرسی بخش عمومی هستند. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی با استفاده از نرم افزار MAXQDA صورت پذیرفته است.

یافته‌های پژوهش: پس از تجزیه و تحلیل دقیق مصاحبه‌ها، یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۹۲ مفهوم استخراجی از ۱۸ مقوله اصلی شد. بر اساس ابعاد شش گانه مقوله‌های الگوی پارادایمی آنگاه مقوله‌ها بر اساس ابعاد شش گانه مقوله‌های الگوی پارادایمی (شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) جای گذاری شده و مدل نهایی پژوهش حاصل شد. مدل پارادایمی پژوهش در شرایط علی شامل: ۱- وضعیت نظارتی، ۲- توصیه‌های اجرایی و ۳- شرایط تخصصی؛ مقوله‌ها در بخش پدیده محوری شامل: ۱- تنگناهای قانونی، ۲- تنگناهای ساختاری و ۳- تنگناهای محیطی؛ مقوله‌ها در بخش شرایط زمینه‌ای شامل: ۱- برنامه‌ریزی سازمانی، ۲- ایجاد بسترهای نهادی و ۳- ضرورت توجه به الزامات قانونی؛ مقوله‌ها در بخش شرایط مداخله‌گر شامل: ۱- تدابیر نظارتی، ۲- توانمندسازی و ۳- ضرورت توجه به عوامل انسانی؛ مقوله‌ها در بخش راهبردها شامل: ۱- نظارتی مالی، ۲- ایجاد بسترهای قانونی مناسب و ۳- تدوین راهبرد سازمانی بودند.

نتیجه گیری، اصالت و افزوده به دانش: نتایج پژوهش می‌تواند به تقویت نظارت های سازمانی و توانمندسازی دستگاه های نظارتی در حسابرسی پیشگیرانه کمک کند. در واقع با طراحی مدلی به منظور ارتقای حسابرسی پیشگیرانه می‌توان شرایط اجرایی مطلوب تری را فراهم ساخت و با اعمال یک سیاست نظارت مالی کارآمد و مفید، فرایند پاسخگویی و شفافیت عملکردی نهادهای نظارتی و رسیدگی را بیش از پیش بهبود بخشید.

واژه‌های کلیدی: نظریه داده بنیاد، حسابرسی پیشگیرانه، تداوم حسابرسی، مدل کاربردی و بخش عمومی.

طبقه بندی موضوعی: M41، G21.

۱. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (farzad.keshavarz@iau.ac.ir)
۲. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (mostafa.ghasemi@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

بهرام برزگر

رایانامه:

bahram.barzegar@iau.ac.ir

استناد به مقاله:

کشاورز، فرزاد؛ برزگر، بهرام؛ قاسمی، مصطفی؛ (۱۴۰۲). ارائه مدلی کاربردی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی بر اساس نظریه پردازی داده بنیاد، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹ (۱۸)، ۲۳۹-۲۵۴.

مقدمه

مدارک حسابداری و سایر شواهد مربوط به گزارش‌های مالی، را ارزیابی کند (بایزیدی و احمدی دهرشید، ۱۴۰۰). هرچند برای یک حسابرسی موفق، نیاز است تا حسابرسی کار خود را بر اساس اصول سازمان‌دهی و به‌طور کامل و مؤثر انجام دهد (اولوی، اوگونلی و سولانکه، ۲۰۱۸). اما با روشن‌تر شدن فسادهای مالی و فرآیندهای مدیریت ریسک تقلب و فساد، نقش حسابرسی نیز از ارزیابی و کنترل‌ها، به رویکرد مدرن ارزیابی چارچوب کلی مدیریت ریسک و آزمون کنترل‌ها تغییر کرده است. باین‌حال، مهم است که حسابرسی در فرآیند مدیریت ریسک تقلب و مشارکت در ارزیابی‌های چارچوب مدیریت ریسک برای تعیین میزان توسعه و اجرای آن در سازمان‌ها فعال بماند و این مهم جزء با توجه به حرفه حسابرسی و توانمندسازی آن محقق نخواهد شد (جیپسن^۲، ۲۰۱۸).

تغییرات مستمر و مداوم در سیستم‌های مالی و همچنین محیط سازمانی و شرایط فعالیت سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب شده که برای پاسخگویی به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، شیوه‌های نوین مدیریتی را مورد استفاده قرار داد و سیستم‌های نظارتی را با هدف توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه ارتقاء بخشید. بنابراین، هر تلاشی در جهت تقویت نظارت و توانمندی حسابرسان با هدف مدیریت ریسک تقلب و نظارت پیشگیرانه صورت گیرد، مورد استقبال قرار می‌گیرد. می‌توان نقش‌ها و مسئولیت‌های دقیق افراد را به منظور پاسخگویی هرچه بهتر، تفکیک کرد و در صورت وجود موانع و چالش‌ها، راهکار مناسبی ارائه کرد. توانمندسازی و تداوم حسابرسی می‌تواند موجب جلوگیری از تضاد منافع بین ذینفعان مختلف دسای، دایک و زینگلس^۳ (۲۰۰۷)، کاهش هزینه و مصارف مالی گادهامی و پیتمن^۴ (۲۰۰۸)، ارتقای گزارشگری مالی هانلون، هووپس و شروف^۵ (۲۰۱۴)، تشخیص تصمیمات بی‌ثبات کننده بسلینک، دلوف و ونستران^۶ (۲۰۱۴) و ... شود. یکی از مؤثرترین ابزارهای کنترل فساد، اتخاذ تدابیری است که از وقوع چنین حوادثی جلوگیری کند. به جای اجازه رخ دادن به فساد و سپس فکر کردن به ابزاری برای کشف آن و تحقیقات بعدی، فراهم آوردن وسایلی برای متوقف کردن آن حتی قبل از وقوع ضروری است (سلیمان و عثمان^۷، ۲۰۲۱). با توجه به اینکه سیستم‌های نظارتی، سیاست‌ها و رویه‌هایی را برای جلوگیری از تقلب و فساد طراحی می‌کنند با این وجود، تقلب و فساد به

یکی از اصلی‌ترین ارکان مدیریت امور دستگاه‌های اجرایی نظارت است و جزو مهمترین ساختارهای نظارتی در راستای انسجام نظام اداری و مالی هر کشور محسوب می‌شود. هر اندازه این ساختار نظارتی صحیح‌تر، مناسب‌تر و پیشگیرانه‌تر باشد، میزان بهره‌وری نظام اداری و مالی آن کشور افزایش می‌یابد (رحمتی اصل و کردستانی، ۱۴۰۱).

نظارت صحیح و قانونمند دستگاه‌ها و نهادهای نظارتی و رسیدگی همچون دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی مستلزم قوانین شفاف، حقوقی و فنی است که در صورت وجود افراد و کارگزاران کاردان و قانونمند موجب تحقق اهداف کلان و خرد نظام مالی و سیاسی کشور می‌شوند (سجادی نسب، ۱۳۹۱). در دستگاه‌های اجرایی بعد نظارتی مالی نقش اساسی در برقراری حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات، کنترل‌های لازم و سایر مصارف‌های بودجه ایفا می‌کند. برقراری یک نظارت مالی مؤثر و توانمند کمک شایانی بر صحت و دقت فعالیت‌های بودجه ای و اعتبارات هزینه ای و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌کند (اردشیری و همکاران، ۱۴۰۱). مهمترین نظارت مالی در رابطه بودجه عمومی کشور است که در این خصوص بر اهمیت پیشگیری، کشف و پیگیری هرگونه اختلاس، جابجایی، فساد و هرگونه فساد مالی تمرکز شده و نقش تعیین‌کننده‌ای در سلامت نظام مالی دارد (لاری، نوجوان و عبدالله نژاد، ۱۳۹۶).

در صورت اعمال یک سیاست نظارت مالی کارآمد و مفید، پاسخگویی و شفافیت عملکردی نهادهای دستگاه‌های اجرایی بیش‌ازپیش روشن خواهد شد (سجادی نسب، ۱۳۹۱). هر چند که اهمیت نظارت مالی همیشه مورد توجه مدیران مالی است، باین‌حال، در دستگاه‌های اجرایی همیشه افراد تمایلی به اجرای دقیق فرایند قانونی فعالیت‌های مالی ندارند و بنابراین ایجاد انگیزش یا اجبار جهت اجرای قوانین مالی از سوی نهادهای دستگاه‌ها، وزارتخانه‌ها و ... ضروری به نظر می‌رسد، که در این میان، استفاده از حسابرسی به‌عنوان مکانیزم نظارتی، کمک شایانی به تحقق اجرای قوانین مالی و پاسخگویی افراد می‌کند. اولوی، اوگونلی و سولانکه^۱ (۲۰۱۸) معتقدند که هدف از بکارگیری حسابرس جمع‌آوری و پردازش اطلاعات، به منظور تعیین سطح رعایت قوانین مالی در یک سازمان است. به‌عبارت‌دیگر حسابرس باید از طریق بازرسی جستجوگرانه

5- Hanlon, Hoopes & Shroff

6- Beuselinck, Deloof & Vanstraelen

7- Suleiman & Othman

1- Olaoye, Ogunleye & Solanke

2- jeppesen

3- Desai, Dyck & Zingles

4- Guedhami and Pittman

صدمات جبران‌ناپذیری بر چرخ توسعه جوامع وارد کرده است. انحراف باعث به هم ریختن ساخت هزینه‌های بخش عمومی می‌شود که در بیشتر کشورهای جهان یک دغدغه محسوب می‌شود (هو و گیو^۲، ۲۰۰۱ و گانگ^۳، ۲۰۱۰). کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با چگونگی نظارت دارد. بخش دولتی به خصوص در ایران با توجه به گستردگی و تأثیرگذارتری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است (هدایتی زرفقندی، ۱۳۹۶). مقامات رسمی، قانون‌گذاران و شهروندان خواستار و نیازمند اطلاعاتی هستند که مصرف شدن وجوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات را تأیید کند. مردم و مسئولان کشور می‌خواهند بدانند که آیا سازمان‌های دولتی به طرح‌ها و خدمات و هدف‌های پیش‌بینی شده دست یافته‌اند یا خیر؟ و آیا در این سازمان‌ها طرح‌ها و خدمات به نحو اقتصادی اداره می‌شوند؟ (سجادی، جامعی، ۱۳۸۲). تقلب و فساد مالی از دیرباز در فرهنگ‌ها، سامانه‌های قوانین، اصول اخلاقی و ادبیات بشر نکوهیده و عملی مجرمانه دانسته شده و انواع رفتارها و مجازات‌های فردی و اجتماعی به صورت مختلف مثل مدارا، طرد، حبس و مجازات‌های مشابه نتوانسته‌اند این پدیده شوم را که ناشی از آزمندی انسان‌ها است، ریشه‌کن کند. باین‌وجود، سازمان‌ها باید در تلاش دائمی برای پیشگیری، بازدارندگی و کشف تقلب^۴ باشند (بی شاپ و هیدوسکی^۵، ۲۰۰۹). فساد و انحرافات مالی همیشه با سازمان‌های قانونی ضعیف و ناکارآمد ارتباط دارد و تنها راه مبارزه با این عامل مخرب، نظارت است (هو و گیو، ۲۰۰۱ و گانگ، ۲۰۱۰).

با توجه به افزایش فساد مالی در بخش عمومی توجه به حسابرسی اثربخش در بخش دولتی به منظور دستیابی به کنترل و مدیریت مؤثر وجوه عمومی، روز افزون شده است. افزون بر این با وجود نقش مهم حسابرسی بخش عمومی، پاسخگویی در بخش دولتی به اندازه کافی وجود ندارد. متأسفانه اختلاس، تخصیص نادرست و اختلاس وجوه در سازمان‌های بخش دولتی افزایش یافته است (آپاه، اونوو و آدامو^۶، ۲۰۲۱). بر اساس این کمبودها است که این پژوهش در نظر دارد مدلی کاربردی برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی ارائه دهد.

با توجه به اهمیت حرفه حسابرسی در سازمان‌های دولتی، اغلب عملکرد حسابرسان مورد بررسی دقیق قرار می‌گیرند. به

عنوان یکی از تهدیدات اصلی رشد و توسعه بخش مالی شناخته می‌شوند. بنابراین تمرکز بر ساختار نظارتی و نظارت پیشگیرانه دارای اهمیت است (کونن^۱، ۲۰۰۸). باید توجه داشت که با نظارت پیشگیرانه دیوان محاسبات می‌توان از طریق صلاحیت‌ها و اختیارات دو نهاد نظارتی و رسیدگی مالی یعنی دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی در شرایط اجرای فعلی قوانین و مقررات موضوعه و هنجاری و همچنین در دیدگاه مطلوب و آرمانی که گفته خواهد شد و نیز با بررسی صلاحیت‌های متداخل و به عبارت بهتر همپوشانی صلاحیت‌های سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات در حوزه‌هایی که در پی خواهد آمد، جایگاه مهم و راهبردی دو نهاد متولی امر نظارت و رسیدگی مالی در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران به خوبی مشخص شد. به منظور تحقق اهداف بالا در این پژوهش به دنبال آن هستیم که چگونه می‌توان الگویی کاربردی برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه تدوین کرد؟

چارچوب نظری پژوهش

امروزه در جامعه جهانی فساد مالی صاحبان مقام و قدرت به یکی از چالش‌های اساسی تبدیل شده است، چالشی که قلمرو جولان آن، مختص کشور، منطقه یا قاره خاصی نیست. هرچند ممکن است به دلیل وجود شرایط مساعد و مناسب در نقطه‌ای پرنرنگ تراز نقطه دیگر جلوه کند. فساد، زمانی به وجود آمد که شخص پنداشت قدرت و اختیاری که دیگران فاقد آن هستند و پشتوانه آن نیز منبع قدرتمندی هم چون دولت است، راهی برای کسب منفعت و ثروت به خود است. با پیشرفت جوامع و در پی آن افزایش انواع جرم در جوامع بشری، فساد مالی نیز به عنوان یک جرم، با مطلوب‌ترین نتایج مالی برای مرتکب آن، گسترش یافت. این امر موجب اختلال جدی در نظام اقتصادی کشورها جرم‌داده‌دایی، ۱۳۹۰). تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی از مواردی است که هزینه‌های اقتصادی، اجتماعی و روانی سنگینی را بر دولت، سازمان‌ها و بر کل نظام اقتصادی کشورها تحمیل می‌کند. پیچیده بودن برخی مشاغل، تقلب و پنهان‌کاری و عدم وجود آثار مادی، موجب دشواری کشف این‌گونه تخلفات مالی و افزایش رقم سیاه آن‌ها شده است. شیوه ارتکاب تخلفات مالی اساس و مشروعیت دولت‌ها و سازمان‌های مختلف را زیر سؤال می‌برد و بذریع‌اعتمادی و بدبینی را نسبت به آنها در جامعه می‌پراکند (سلیمانی، ۱۳۹۳). از طرفی در عصر حاضر انحرافات مالی به یک معضل فرهنگی و اجتماعی تبدیل شده و

حقیقت، توانمندسازی به معنای تشویق و اعطای اختیار به مسئولیت‌های شخصی در جهت بهبود عملیات و افزایش مشارکت در سازمان است. همچنین، توانمندسازی عبارت از دادن اختیار، مهارت و آزادی به کارکنان در انجام وظایفشان است.

موضوعات رفتاری در حرفه حسابرسی، متأثر از عوامل سازمانی مانند انگیزش شغلی و توانمندسازی افراد است و این موضوع می‌تواند فرایند حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. به عبارتی، ارتقای توانمندی‌های حسابرسان، آنها را تشویق به گزارش تخلفات و تقلب کنند و نقش چشمگیری در فرایند نظارتی حسابرسان ایفا می‌کند (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). در نهایت اینکه توانمندسازی میل به ارتقای نقش حسابداران عمومی را به سطح بالاتری در تعارض نقش افزایش می‌دهد. منتورینگ^۶ (مشاوره) در شرکت‌های حسابداری دولتی، ابهام و تعارض نقش را تجربه خواهند کرد. منتورینگ، نوعی از توانمندسازی حسابداران عمومی است و به‌عنوان فرآیندی برای توسعه و حفظ روابط بین کارکنان ارشد و کارکنان پایین‌تر در نظر گرفته می‌شود. در عین حال، توانمندسازی می‌تواند تأثیر منفی بر تعارض نقش داشته باشد (راز و راجا، ۲۰۱۴). افزون بر تداوم حسابرسی، اصطلاحی است که توسط پژوهشگران مختلف به‌طور متفاوتی بیان و تعریف شده است. از پایه می‌توان این تعریف را به دو گروه مختلف تقسیم کرد: پایداری پروژه‌های حسابرسی (دیدگاه محدود) و پایداری کارهای حسابرسی انجام شده با درخواست مشتریان (دیدگاه گسترده). حسابرسی از دیدگاهی گسترده، خدماتی است که از انتظارات جامعه، سرمایه‌گذاران، مالکان و سایر اشخاص علاقه‌مند به وضعیت مالی یک واحد تجاری (شرکت‌ها، شرکت‌های دولتی، واحدهای بخش دولتی و غیره) نشأت می‌گیرد. از سوی دیگر، عدم وجود تداوم حسابرسی زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان نتوانند کار حسابرسی را با رعایت معیارهای حسابرسی انجام دهد که این موضوع موجب کاهش اعتماد عمومی نسبت به مؤسسات حسابرسی و در نتیجه مانع توسعه و گسترش حرفه حسابرسی می‌شود (فان، مای و نوین، ۲۰۲۱). در این راستا دستیابی به مدل کاربردی که بتواند توانمندسازی و تداوم حسابرسی در راستای اقدامات پیشگیرانه افزایش داد و نقش نظارتی اثربخشی در بخش عمومی و دیوان محاسبات ایجاد کند، دارای اهمیت است.

منظور داشتن حسابرسان داخلی با انگیزه بالا، توانمندسازی یکی از روش‌هایی است که بسیاری از پژوهشگران در حوزه حسابداری برای افزایش انگیزه حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌کنند (کریسوانتینی و سوسوسوتیکسنو، ۲۰۲۰). حسابرسانی که از توانمندسازی روان‌شناختی بالایی برخوردار هستند، به دنبال ایجاد ارزش‌ها و نتایج مثبت برای مؤسسه حسابرسی خود بوده (بعد تأثیر گذاری)، در راستای دستیابی به هدف‌های مؤسسه حسابرسی تلاش کرده (بعد معنادار بودن که اشاره به اهمیت دادن حسابرسان به شغل خودش است)، مهارت و دانش لازم برای انجام کارها را داشته باشند (بعد شایستگی). در نهایت، خودمختار بودن حسابرسان باعث می‌شود که او در خودش و دیگران توانایی لازم برای رسیدن به کیفیت حسابرسی خوب را پرورش دهد (زمانی، باقرپور و لاشانی و مرادی، ۱۴۰۱). همچنین، دریک، جفری و استفان^۲ (۲۰۰۷)، توانمندسازی را به‌عنوان انگیزه درونی تعریف می‌کنند که در چهار چیز شناخته می‌شود: جهت‌گیری فرد به سمت ارزش معنایی برای نقش‌های کاری، شایستگی، خودمختاری و تأثیر. افزون بر آن، دریک، جفری و استفان (۲۰۰۷)، بیان می‌کنند که رابطه مثبتی بین توانمندسازی و انگیزش وجود دارد و کارکنانی که دارای انگیزه در کار هستند، نقش کلیدی در موفقیت سازمان را به عهده دارند. توانمندسازی، عبارت است از اعطای مسئولیت و اختیارات برای اتخاذ تصمیمات در خصوص توسعه و انجام کلیه تصمیم‌گیری‌ها. با توانمندسازی، به حسابرسان فرصت و توانایی برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل اجرای برنامه کاری که به آنها محول شده است، داده می‌شود. اجرای مسئولیت‌ها نیز بایستی با سطح هوشمندی از توانایی و دانش وظایفی که باید انجام شود متعادل شود (کریسوانتینی و سوسوسوتیکسنو، ۲۰۲۰). توانمندسازی کارکنان به‌عنوان یکی از متغیرهای انگیزاننده کارکنان در راستای رسیدن به اهداف سازمان می‌تواند تحت تأثیر اعتقاد و توجه مدیران و رهبران به عدالت سازمانی باشد (ریبئی مندجین و قلی‌زاده نرگسی، ۱۳۹۶). ویبو^۳ (۲۰۱۲)، بیان می‌کند که توانمندسازی کارکنان فرآیندی است برای توانمندتر کردن افراد در حل یک مشکل. افزون بر این، فیتریا و سودیبیا^۴ (۲۰۱۵)، بیان می‌کنند که توانمندسازی تلاشی در جهت مسئول کردن منابع انسانی به‌طور کامل در قبال کاری که انجام می‌دهند. رایبیز^۵ (۲۰۰۳)، بیان می‌کند که توانمندسازی باعث می‌شود که کارکنان در کاری که انجام می‌دهند، تسلط پیدا کنند. در

5- Robbins

6- Mentoring

7- Raza & Raja

8- Phan, Mai & Nguyen

1- Kriswantini and Sososutiksno

2- Drake, Jeffrey & Stephen

3- Wibowo

4- Fitriah and Sudibya

سرلوحه کار خود قرار ندهد، همانا به هدف والای خود که کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است دست نمی‌یابد و عدم شفاف‌سازی در عملیات و فعالیت‌ها، قانون‌گریزی، عدم اطمینان به دیوان محاسبات و در نهایت شانه خالی کردن از مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی را شاهد خواهیم بود (ناصری، کمالیان و فلاطون‌زاده، ۱۳۹۶). هر چند دیوان محاسبات کشور در برنامه ۵ ساله بهبود عملکرد خود، اقدامات پیشگیرانه را به عنوان یکی از اولویت‌های اساسی خود باز تعریف کرده تا بتواند با رویکردهای ارشادی از بروز تخلفات جلوگیری کند و همچنین انحراف از برنامه‌های دولت یا به نحوی قانون بودجه را با سیاست‌های پیشگیرانه خود به حداقل رسانده و اثربخشی و دستیابی به اهداف دولت که همانا تأمین نیازهای جامعه است، افزایش دهد، ولی با این وجود انواع مختلف بندهای تخلفات مالی در گزارش‌های تفریح بودجه و حجم بالای پرونده‌های تخلفات مالی وجود دارد. از این رو می‌طلبید که دیوان محاسبات در راستای حسابرسی اثربخش و کارا برای کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی به دنبال الگوی همه‌جانبه پیشگیرانه حسابرسی باشد (عباسی و بیات عفری، ۱۳۹۵). در راستای آن چه که دغدغه مطرح و دلایل بیان شد، هدف اصلی این پژوهش به دنبال ارائه الگوی مناسب برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی برای کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی است.

فرایند سازمانی دیوان محاسبات

با توجه به جایگاه قانونی که دیوان محاسبات کشور در راستای اعمال نظارت‌های فنی و قضایی نسبت به اقدامات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور به وجود آمده و بعد از انقلاب اسلامی از استقلال و اختیارات خاصی برخوردار شده و ارکان خاص دارد. همچنین دیوان محاسبات از دیدگاه امور مالی و اداری به طور کامل مستقل بوده و اعتبارات جداگانه در بودجه سالانه کشور برای آن مدنظر قرار داده می‌شود، هر چند که قبل از انقلاب از دیدگاه سازمانی، به وزارت دارایی (قوه مجریه) وابسته بوده است، اما پس از پیروزی انقلاب با توجه به اصل (۵۴)، زیر نظر قوه مقننه (مجلس شورای اسلامی) با همان استقلال اداری و مالی وابستگی دارد.

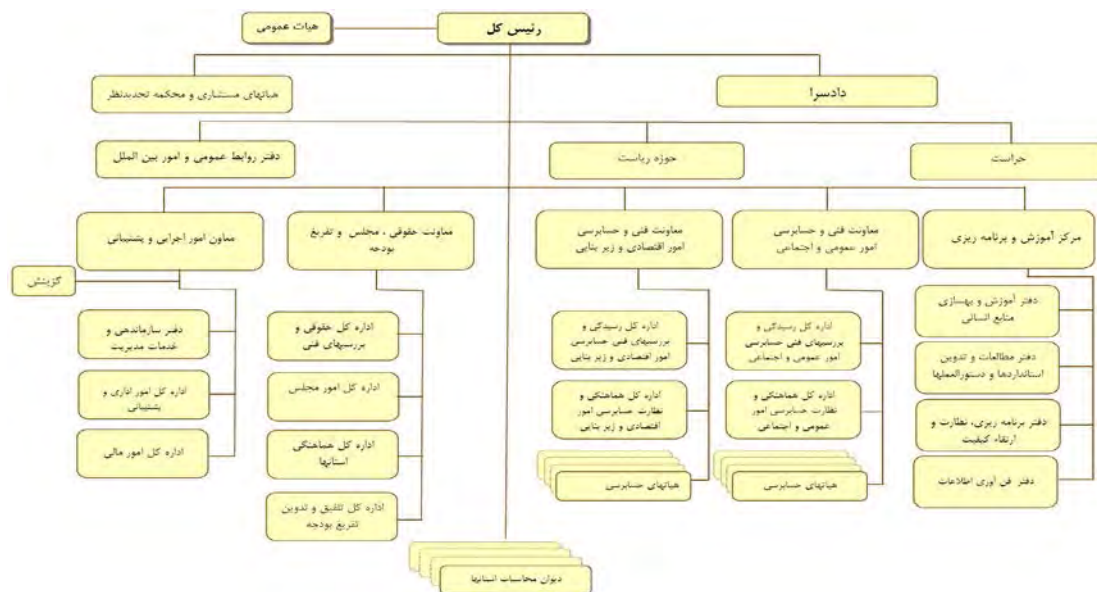
ضرورت توسل به اقدامات پیشگیرانه^۱ در حوزه مبارزه با جرائم مالی بر کسی پوشیده نیست. قانون‌گذار در بند الف ماده ۱۱ قانون ارتقای سلامت اداری، قوه قضاییه را موظف کرده است ضمن بازنگری قوانین جزایی در پیوند با جرائم موضوع قانون بیان شده در بالا و بررسی کمبودهای موجود، لایحه‌ای جامع با هدف پیشگیری مؤثر از وقوع جرم از طریق تناسب مجازات با جرائم تدوین کند و در اختیار دولت قرار دهد (سلیمانی، ۱۳۹۳). از این رو توجه به مقوله کنترل و پیشگیری از تخلفات مالی در درجه اهمیت بالایی قرار می‌گیرد. همچنین نباید از نظر دور داشت که پیامدهای نامطلوبی که از وقوع مصادیق مفساد مالی بر نظام اقتصادی و اجتماعی کشورها به بار می‌آید به مراتب بیشتر هزینه‌های به تنهایی مادی است که برای پیشگیری از جرائم بکار می‌رود. اصطلاح پیشگیری، ریشه جرم‌شناختی دارد (رضوی فرد، ۱۳۹۰). به‌طور سنتی در آموزه‌های جرم‌شناسی به سه نوع از پیشگیری اشاره می‌شود. پیشگیری اجتماعی^۲ که حول محور اجتماع انسان و شخصیت افراد بحث می‌کند، فرایند تربیت و جامعه‌پذیری و آموزش اخلاق در این گونه از پیشگیری می‌گنجد. نوع دیگر، پیشگیری وضعی^۳ یا موقعیت مدار است که بر خلاف پیشگیری اجتماعی به دنبال محدود ساختن فرصت‌های ارتکاب جرم از طریق اثرگذاری بر محیط است. نوع سوم از پیشگیری کیفری^۴ نام دارد، به وسیله مجازات و یا تهدید به اعمال مجازات حاصل می‌آید، بدین صورت که با وضع قانون و تهدید به اعمال مجازات در صورت انجام عمل خلاف آن به صورت عام اقدام به هشدار به افراد جامعه می‌کند (سلیمانی، ۱۳۹۳). یکی از راه‌کارهای پیشگیری از فساد مالی، در راستای تحقق پیشگیرانه، تقویت نظارت رسمی است. این امر در کشور ما از طریق نهادهای نظارتی صورت می‌گیرد. از جمله این نهادها، دیوان محاسبات کشور است، که بخش اعظم نظارت بر نظام مالی کشور، از طریق آن انجام می‌گیرد. دیوان محاسبات کشور، زیرمجموعه مجلس شورای اسلامی و اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی اختصاص به آن دارد و بیانگر اهداف، وظایف، تشکیلات و روش‌های این سازمان است (شجاعی، ۱۳۸۳). بنابراین در اجرای سیاست‌های کلان دیوان محاسبات کشور که شامل اقدامات پیشگیرانه است، اگر دیوان این نقش (اقدامات پیشگیرانه) را

3- Situational prevention

4- Criminal prevention

1- Prevention Actions

2- Social prevention



شکل ۱. فرایند سازمانی دیوان محاسبات

دارد) حسابرسان دیوان محاسبات تأثیری معنی داری دارد. بنابراین سبک های خلاقانه، اعتماد، گرایش، درماندگی، مهارت و اجتناب به ترتیب بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرس دارند. از نظر آنها توانمند سازی حسابرسان به عنوان مهمترین عامل در بهبود کیفیت حسابرسی شناسایی شد.

زارع، آذر و زارعی (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور انجام دادند. روش پژوهش حاضر پیمایشی، هدف توسعه‌ای-کاربردی (اکتشافی)، ماهیت توصیفی است. یافته‌های پژوهش نشان داد طراحی نظام تصمیم‌گیری استوار بر استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات به کمک تکنیک‌های نوین «سنجش نسبی حسابرسی عملکرد» به منظور ارزیابی میزان بهره‌وری نسبی مدیران هم‌تراز و «سنجش نسبی خود اظهاری حسابرسی بخش عمومی» در راستای «پرسشگری هوشمند» است.

قنبری و همکاران (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور پنج استان مازندران، گلستان، خراسان رضوی، خراسان شمالی و خراسان جنوبی انجام دادند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل ساختاری (استقلال، حسابرسی و بودجه‌ریزی)، عوامل رفتاری (تغییر نگرش، حدود برخورد با تخلفات)، عوامل زمینه‌ای (چگونگی انتخاب اعضای دیوان، فراهم آوردن بستر مناسب کارکنان دیوان) و عوامل سیاسی - قانونی بر بهبود نظارت دیوان محاسبات تأثیرگذار است و نتایج پژوهش نشان داد شدت اثرگذاری بعد ساختاری بر بهبود نظارت بیشتر از سایر ابعاد بوده است.

در این پژوهش سعی شده است که مؤلفه‌های در نظر گرفته شده برای مدل کاربردی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه با توجه به ارکان اساسی فرایند سازمانی دیوان محاسبات اعم از بخش‌های فنی و حسابرسی، قانون‌گذاری و ... در نظر گرفته شود (روزبهبانی و اسدی، ۱۳۹۷، ۲۱).

مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

رحمتی اصل و کردستانی (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان بررسی راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی در دیوان محاسبات کشور انجام دادند. در این پژوهش برای دستیابی به هدف پژوهش یک طرح پیمایشی تدوین شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش‌های آموزش، فناوری اطلاعات و ارتباطات، گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و مداوم، رضایت شغلی و ایجاد انگیزش و رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت با توسعه نظارت مالی و عملیاتی دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت وجود دارد و همچنین، بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا توسعه نظارت عملیاتی دیوان محاسبات کشور، ارتباط مثبت وجود دارد.

محمودی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان ارائه مدل مطلوب مدیریت خطا در جهت بهبود کیفیت حسابرسی دانشگاه های علوم پزشکی انجام دادند. روش پژوهش آنها، توصیفی-پیمایشی و از منظر هدف، کاربردی است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که سبک های حل مسأله بر خودکارآمدی (به اعتقاد حسابرس به توانمندی های فردی اشاره

ناصری، کمالیان و فلاطونزاده (۱۳۹۶) در پژوهشی، ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان سیستان بلوچستان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که نقش (قانونی و مشاوره‌ای) دیوان محاسبات استان در ارتقاء ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی استان و همچنین در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور، تأثیر بسزا و مطلوبی را دارا است.

عباسی و بیت عفری (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر رابطه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور را بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش آنها با استفاده از جدول مورگان و کرجسی ۱۳۴ نفر از نمایندگان مجلس شورای اسلامی را به شکل تصادفی انتخاب کردند. روش پژوهشی آنها همبستگی و پیمایشی بوده و داده‌های مربوط را با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و روایی محتوایی از طریق طیف لیکرت بین سال‌های ۹۳-۸۸ تأیید کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کل کشور شامل نظارت مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد.

دارایی و دانایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات منطقه (۱) و رابطه آن با کشف و پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی منطقه (۱) شامل سمنان، تهران، البرز، قم، قزوین و استان مرکزی پرداختند. روش مورد استفاده آنها روش پیمایشی بوده که بر این اساس ۳۰ پرسش طراحی و در جامعه آماری ۲۲۴ نفره، بین ۱۶۰ نفر با روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی توزیع کردند که ۱۵۸ پرسشنامه تکمیل و بازگردانده شد. یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد که بین عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات منطقه (۱) و کشف و پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی رابطه مستقیم و معنی‌داری وجود دارد. ولی نژاد و بیفه (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات، تأثیر آن بر وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار دارند. یافته‌های پژوهش آنها بیانگر این بود که اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات بر کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تأثیر داشته و باعث کاهش موارد واخواهی و گذاری به دادسرای دیوان محاسبات شده است.

رضایی و محمدی ملقونی (۱۳۹۹) پژوهشی با شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات انجام دادند. این پژوهش بر اساس بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات انجام شده است. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد بر اساس خروجی نرم‌افزار سوپر دسیژن معیار نقاط ضعف از بیشترین اولویت از میان معیارهای اصلی و شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور از بیشترین اولویت در میان تمامی زیر معیارهای موجود برخوردار است. آنها معتقدند مهمترین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور توجه به نقاط ضعف و اصلاح و شفاف‌سازی و منطقی کردن قوانین و رویه‌های نظارتی همراه با به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد و برقراری نظام پرداخت و قدردانی مناسب است.

مهرانی، مقیمی و اسکندری (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان بررسی چالش‌ها و ضعف‌های دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بخش بانکی و راهکارهای رفع آن انجام دادند. یافته‌های حاصل از پژوهش، بیانگر آن است که چالش‌ها و ضعف‌های با اهمیت دیوان محاسبات در نظارت بر بانک‌های دولتی عبارت است از: وجود تناقض در قوانین، عدم انتشار عمومی گزارش‌های دیوان محاسبات، عدم آگاهی عموم نسبت به وظایف دیوان محاسبات، عدم توجه ویژه به حسابرسی عملیاتی و عدم توجه به ریسک‌های مختلف در بانک. برای رفع چالش‌ها و ضعف‌ها، پیشنهادهایی مانند تعریف شفاف محرمانگی در قانون، اصلاح ماده ۴ قانون محاسبات عمومی، اطلاع‌رسانی عمومی اهداف دیوان محاسبات و انتشار عمومی گزارش حسابرسی دیوان محاسبات، کنترل و پایش ریسک‌ها در بانک، رسیدگی به کنترل‌های داخلی و فرایندها و نظارت بر فرایندهای اعطای تسهیلات و تعهدات ارائه شده است.

طبری و سینی (۱۳۹۶) در پژوهشی، برخی اثرات بازدارنده گزارش‌های دیوان محاسبات در کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش آنها از جامعه آماری ۷۰ نفری و با استفاده از جدول مورگان و کرجسی ۵۹ نفر را به شکل تصادفی انتخاب کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، شامل نظارت مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد.

پیشینه خارجی

فری، میدلی و روجیرو^۱ (۲۰۲۳) در پژوهشی سطح نظارتی حسابداری در بخش عمومی (مطالعه تطبیقی بین المللی ۲۰ کشور) مورد بررسی قرار دادند. هدف آنها از انجام این پژوهش مقایسه وضعیت نظارتی بخش عمومی توسط حسابرسان است. آنها نشان دادند مقوله‌هایی چون «محیط سازمانی و پراکندگی»، «استقلال و رقابت»، «حوزه حسابداری» و «ارزیابی بازرسی/عملکرد» نقش چشمگیری بر سطح نظارتی داشته و این مقوله‌ها می‌توانند وضعیت نظارتی بخش عمومی را بهبود بخشند.

توماس و متیو^۲ (۲۰۲۲)، در پژوهشی ارائه مدل تداوم چرخه حسابداری داخلی با استفاده از الگوریتم یادگیری ماشین انجام دادند. هدف آنها از انجام این پژوهش این است که از طریق هوش مصنوعی ریسک‌های سازمانی فعال را شناسایی کند و آنها را در زمان مناسب به مدیران گزارش دهد. همچنین هدف آنها از این مطالعه توانمندسازی حسابرسان و افزایش دقت آنها است. آنها در این پژوهش مدل نظارتی ارائه کردند که می‌تواند به صورت خودکار دقت حسابرسان داخلی را افزایش دهد و عملکرد نظارتی آنها را توانمند کند.

فان، مای و نگوین^۳ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی تأثیر هوش هیجانی بر تداوم حسابرس پرداختند. آنها از طریق پرسش‌نامه استاندارد اقدام به جمع‌آوری داده‌ها کرده و برای تحلیل از نرم‌افزار SPSS و Amos با استفاده کردند. نتایج آنها نشان از وجود هوش هیجانی موجب تداوم حسابرس می‌شود و همچنین از ابعاد چهارگانه هوش هیجانی تنها دو بعد خودآگاهی و مدیریت بر تداوم حسابرس تأثیر دارند و موجب افزایش تداوم حسابداری می‌شوند.

بالدو و روبیلوس^۴ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان مدل تخصیص منابع حسابداری داخلی با استفاده از برنامه‌ریزی خطی انجام دادند. هدف آنها از این پژوهش دستیابی به مدلی است که بتواند کارایی کارکنان حسابداری را از دیدگاه نظارتی و اثربخشی مورد ارزیابی قرار دهد و رتبه‌بندی کند. آنها توانستند که از طریق نرم‌افزار Lingo مدلی طراحی کنند که بتواند عملکرد کارکنان حسابداری را از دیدگاه نظارتی و اثربخشی را ارزیابی کند. در واقع آنها نشان دادند کارکنان حسابداری نقش چشمگیری در تخصیص منابع حسابداری داخلی دارند و می‌تواند از دیدگاه نظارتی و اثربخشی توسعه یابد.

چیپسن^۵ (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان نقش حسابداری در مبارزه با فساد، به تجزیه و تحلیل این پرداختند که چگونه انواع

حسابرسی ممکن است در مبارزه با فساد کمک کند. هدف این پژوهش بررسی سیستماتیک پتانسیل حسابداری برای شناسایی فساد است. آنها این استدلال را که حسابداری مالی، فساد را از تعریف تقلب کنار گذاشته است و به جای آن «عدم انطباق با قوانین و مقررات» را طبقه‌بندی کرده است، رد می‌کنند. آنها در این پژوهش به این نتیجه رسیدند که فساد تجاری و سیاسی انعکاسی در گزارش‌های مالی سازمان دارای فساد اداری و همچنین سازمان دریافت‌کننده فساد است. بنابراین، اگر حسابداری نقش مهمتری در مبارزه با فساد داشته باشد، استانداردهای حسابداری باید شامل فساد در تعریف تقلب شود، حسابرسان خصوصی و عمومی نیاز به همکاری و تبادل اطلاعات دارند، باید روش‌های حسابداری برای تشخیص فساد استفاده شود و حرفه حسابداری باید اقدامات پیشگیرانه مؤثر مانند گواهینامه‌های ضد فساد را در نظر بگیرد.

سرونکا^۶ (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان «حسابرسی داخلی و کنترل تقلب در مؤسسات دولتی در نیجریه: بررسی شوراهای حکومت محلی در ایالت اوسون سورونگ، اولوکاید ابامی»، اثربخشی واحد حسابداری داخلی در کنترل تقلب در اداره دولتی محلی در ایالت اوسون مورد بررسی قرار داد. در این پژوهش داده‌هایی اولیه از طریق پرسشنامه و مشاهده واقعی به دست آمد و با اطلاعات ثانویه تکمیل شد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، حسابداری داخلی در اداره دولتی محلی در ایالت اوسون با توجه به پیشگیری و تشخیص تقلب بسیار ناکارآمد بود. همچنین نتیجه گرفت که پیشگیری و شناسایی تقلب به تنهایی به استقلال ممیزی داخلی بستگی ندارد.

کریشهان^۷ (۲۰۱۴)، در مقاله‌ای با عنوان مقابله با فساد در تأمین مالی حزب سیاسی، بحث می‌کند که با اتمام رسیدن جنگ سرد، با گسترش دموکراسی در میان بسیاری از کشورها هزینه‌های بودجه مبارزات سیاسی نیز به سرعت در حال افزایش است. این موضوع منجر به رشد علاقه به بودجه از منابع خصوصی شده است. در چنین شرایطی به نظر می‌رسد سیستم‌های سیاسی با آسیب‌پذیری بیشتری روبه رو شدند و بر اساس نمونه ۵۰ نفری از سیاسیون به بررسی این رابطه فساد با ضعف بودجه‌بندی حزبی پرداخت. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد که قوانین در پیوند با شفافیت اطلاعاتی تا حد زیادی از فساد جلوگیری می‌کند. روش کتابخانه‌ای و میدانی شامل: فیش‌برداری، مشاهده، مصاحبه باز و با استفاده از نرم‌افزار Maxqda تحلیل شد.

پرسش های پژوهش

- ۱- پدیده اصلی در الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه چیست؟
- ۲- موجبات علی ایجاد الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه کدامند؟
- ۳- شرایط محیطی (مداخله‌ای) مؤثر بر الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه کدامند؟
- ۴- ویژگی‌های زمینه‌ای مؤثر بر الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه کدامند؟
- ۵- راهبردها و راهکارهای بهبود الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه کدامند؟
- ۶- پیامدها و نتایج بهبود الگویی جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه کدامند؟

روش‌شناسی پژوهش

روش این پژوهش بر اساس هدف، روش کاربردی و توسعه‌ای بوده و از نظر ماهیت، توصیفی پیمایشی با رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد است و در مسیر گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل، ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی شامل فیش‌برداری، مشاهده، مصاحبه باز و با استفاده از نرم‌افزار Maxqda تحلیل شد. نظریه‌پردازی داده بنیاد، از روش‌های رایج کیفی است که پژوهشگران رشته‌های مختلف استفاده کرده‌اند. پژوهشگران در مواردی که درباره حوزه مورد مطالعه، تاحدودی چیزهای شناخته شده کمی وجود دارد یا زمانی که هیچ تئوری داده بنیادی برای توضیح تناسب اختراهای خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد، از تئوری داده بنیاد استفاده می‌کنند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور هم-زمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، مصاحبه عمیق و هدفمند، روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است چرا که مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. البته لازم است که شرکت کنندگان نظریه‌پردازی داده بنیاد، توانایی صحبت کردن و درک پرسش‌ها را داشته باشند. بنابراین با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت می‌گیرد. براساس طرح نظریه‌پردازی زمینه بنیان طرح نظامند، تحلیل داده‌های کیفی گردآوری شده به شیوه کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام خواهد شد.

جامعه آماری و نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش با توجه به قلمرو موضوعی آن ۱۸ نفر از متخصصان حوزه قانونگذاری، خبرگان، استادان دانشگاهی مطلع و صاحب‌نظر که یا در زمینه حسابرسی بخش عمومی و یا مرتبط موضوع پژوهش بودند، انتخاب شد. همچنین انتخاب نمونه آماری بر اساس نمونه‌گیری نظری انتخاب شده است. در نمونه‌گیری نظری، نمونه‌ها به دلیل توانایی‌شان در روشن کردن پدیده مورد مطالعه انتخاب می‌شوند. ماهیت این نوع نمونه‌گیری بدین صورت است که از ابتدا تعداد دقیقی از شرکت‌کنندگان تعیین نمی‌شود، بلکه در پایان پژوهش تعداد نهایی شرکت‌کنندگان مشخص می‌شود. در نمونه‌گیری نظری کفایت اطلاعات جمع‌آوری شده، منوط به اشباع نظری است. اشباع نظری نشانگر این مبحث است که داده‌های جدید به‌گونه‌ای نیست یا قادر نیستند که به ویژگی‌های طبقات موجود (ویژگی‌های به دست آمده) بیفزایند یا طبقات جدید و متفاوتی را ایجاد کنند. به‌موازات تحلیل داده‌ها در نمونه‌گیری نظری نمونه‌های جدیدی انتخاب می‌شود تا بتوانند مضامین در حال ظهور را تشریح کنند و به توسعه بیشتر نظریه در حال تکوین منجر شوند. بنابراین داده‌های جمع‌آوری شده بر اساس نظریه در حال ظهور کنترل می‌شود. با توجه به مطالب بیان‌شده، به منظور پرباری پژوهش، پژوهشگر تلاش کرد تا با افرادی که به طور شخصی موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و تخصص و تجربه بالایی در این زمینه دارا هستند، مصاحبه صورت گیرد. در پژوهش حاضر با افراد متعددی در ارتباط با موضوع پژوهش مصاحبه شد. از میان ۱۸ فرد مصاحبه‌شونده، ۲ نفر را بانوان و ۱۶ نفر از مشارکت‌کنندگان را مردان تشکیل دادند. مشارکت‌کنندگان افرادی با ۸ سال تا ۱۸ سال سابقه خدمت در جامعه موردنظر بودند.

جدول ۱. مشخصات افراد عضو نمونه در پژوهش

مصاحبه شونده	سمت	تحصیلات	شاغل	تعداد
۱	استادان دانشگاه	دکتری	عضو هیئت‌علمی دانشگاه	۲
۲	ذی‌حسابان	ارشد	شاغل در دستگاه‌های اجرایی کشور	۳
۳	مدیران مالی	ارشد	شاغل در دستگاه‌های اجرایی کشور	۲
۴	حسابرسان ارشد	دکتری-ارشد	شاغل در دیوان محاسبات	۴
۵	نماینده مجلس	دکتری-ارشد	مجلس	۲
۶	مدیران کل و معاونین	دکتری-ارشد	شاغل در دیوان محاسبات	۵

اعتبارسنجی مدل

برخلاف پژوهش‌های کمی، پژوهش‌های کیفی آزمون‌های خاصی برای تأیید اعتبار ندارند. در پژوهش کیفی، اعتبار یا روایی، همان معنای ضمنی اعتبار در پژوهش کمی را ندارد و مقایسه روایی معنادار نیست. در نظریه داده بنیاد فرایند جمع‌آوری و تفسیر داده‌ها هر دو باید همانند یافته‌های پژوهش مورد ارزیابی و اعتبارسنجی قرار گیرند. اعتبار درونی این‌گونه تعریف شده است: «اعتبار درونی با سؤال سر و کار دارد که چگونه یافته‌های پژوهش بر واقعیات منطبق می‌شوند؟» این پرسش در این رابطه است که آیا چیزی که مطالعه و یافته شده، همان چیزی است که در واقع وجود دارد و آن چه که پژوهشگران مشاهده می‌کنند، همان چیزی است که فکر می‌کنند اندازه‌گیری شده است؟ برای تقویت اعتبار درونی پژوهش کیفی، موارد زیر پیشنهاد شده است (میرام، ۱۹۸۸ و کرسول، ۲۰۰۷):

۱- **انتقال پذیری:** انتقال‌پذیری یعنی قابلیت به‌کارگیری

یافته‌های پژوهش در موقعیت‌های مشابه.

۲- **اتکاپذیری:** اتکاپذیری نشان دهنده منحصر بودن یافته‌ها به زمان و مکان. بررسی تجربیات مدیران، معاونان، ذی‌حسابان و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات کل کشور و ... در هنگام مصاحبه‌ها با هدف افزایش اتکاپذیری صورت گرفته است.

۳- **تطابق:** تطابق نشان دهنده این موضوع است که یافته‌ها با ساختار ذهنی افراد (مصاحبه‌شوندگان) مطابق داشته باشد.

۴- **عمومیت:** عمومیت نشان دهنده این موضوع است که یافته‌ها، ابعاد مختلف پدیده مورد بررسی را در خود جای داده‌اند.

۵- **اعتمادپذیری:** اعتمادپذیری نشان‌دهنده سطحی از اعتماد است که نشان می‌دهد نتایج حاصل از پژوهش تا چه میزان نماینده داده‌های پژوهش است. در این پژوهش برای تقویت اعتبار درونی، تمرکز اصلی بر عمومیت و کثرت‌گرایی بوده است، به‌طوری‌که پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها که به روش کدگذاری سه‌گانه صورت پذیرفت، مقوله‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصله را به چهار نفر از صاحب‌نظران با تجربه و متخصص ارائه شد و بر مبنای آن مقبولیت و اعتبارسنجی مدل، مورد ارزیابی قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

همان‌طور که اشاره شد در این پژوهش براساس نظریه داده بنیاد در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، داده‌ها گردآوری شده و مورد تحلیل قرار گرفت. با انجام کدگذاری باز، داده‌ها باز شده‌اند تا تمام موارد ممکن و محتمل درون آن مشاهده شوند.

مراحل سه‌گانه کدگذاری به روش نظریه‌پردازی داده بنیاد در مکس کیودا

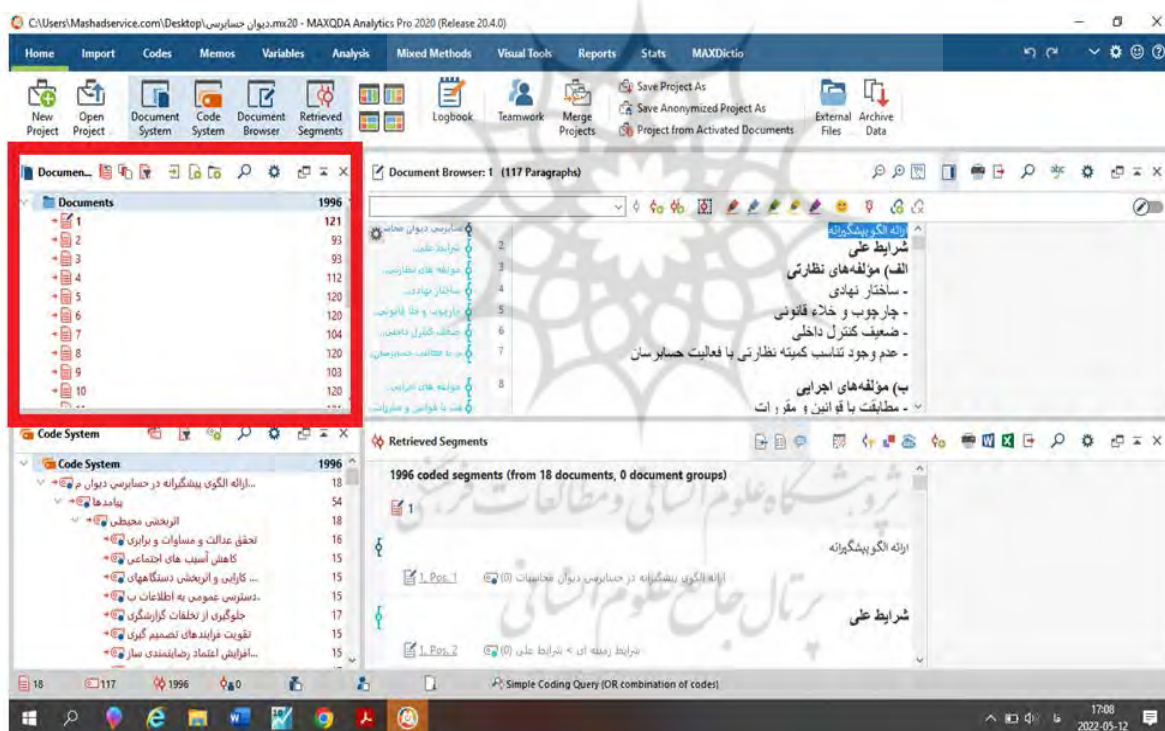
یکی از ویژگی‌های نرم‌افزار مکس کیودا، داده بنیاد محور بودن این نرم‌افزار است. فایل مصاحبه ابتدا جمع‌آوری شده و سپس وارد نرم‌افزار می‌شوند. کدها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی استخراج شده و در نهایت به یک‌شکل مفهومی خاص تبدیل می‌شوند. کل این فرایند معروف به روش نظریه‌پردازی داده بنیاد است چراکه ما از تحلیل جزء به جزء داده‌ها به اطلاعات کلی و نظام یافته می‌رسیم.

۱. در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شد. نمونه‌ای از کدگذاری باز در مصاحبه زیر ارائه شده است: «... از آنجا که بیشتر تصمیمات سازمان‌ها متکی به منابع مالی است، بنابراین مهمترین وظایف دستگاه‌های اجرایی، مدیریت منابع مالی و مصارف بهینه آن برای رفاه جامعه و ارائه خدمات مورد نیاز جامعه می‌باشد. کلیه فعالیت‌ها و برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف پیش‌بینی‌شده در بودجه‌های سالیانه دستگاه‌های اجرایی، ارائه می‌شود، باید بر اساس منابع و مصارفی که از قبل تعیین شده تحقق یابد. در واقع همه منابع و مصارف مالی، تحت عنوان بودجه توسط مقامات مسئول حاوی سیاست‌های عمومی و مقاصد مالی است، به‌عنوان ابزاری برای کنترل و مبنایی جهت قضاوت آگاهانه عملکرد مقامات مسئول [کد: بهبود سیستم پاسخ‌خواهی] استفاده می‌شود. در صورتی که اثربخشی نظارت و توانمندی نظارت تقویت شود، فرایند پاسخ‌گویی نیز شفاف [کد: افزایش مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی] می‌شود. در صورتی که منابع و مصارفی که برای تأمین هزینه‌های فعالیت‌ها و برنامه‌های مذکور تحصیل و مصرف می‌شود، تابع قوانین و مقررات لازم‌الرعایه نباشد، [کد: چارچوب و خلأ قانونی] اهداف سازمانی محقق نمی‌شود. به این منظور برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت، بلندمدت و تحقق مأموریت‌ها و چشم‌اندازها، مصارف بهینه مالی، پاسخگویی و ...»

است و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها مشخص شد. در جمع‌بندی کدهای یادشده و در مفهوم‌پردازی از سطح بالاتری از انتزاع مقوله «نظارت مالی و اثربخشی نظارتی» به مفاهیم استخراج شده بالا نسبت داده شد که این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم بالا بوده و انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب مقوله‌های مختلف مرتبط با مؤلفه‌های اجرایی، تنگناهای ساختاری، بستر نهادی و ... شناسایی و استخراج شده است. در شکل (۱) کدگذاری باز (Open coding) که شامل ۱۸ فایل مصاحبه است نمایش داده شده است.

باید از یک سیستم نظارتی [کند: تقویت سیستم نظارتی] اثربخش برخوردار باشند. ضعف سیستم نظارتی، باعث خواهد شد که مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند و موجب افزایش تخلفات مالی و اداری میشود...».

با بررسی نقل قول یکی از مصاحبه‌شونده‌ها مفاهیم چون بهبود سیستم پاسخ‌خواهی و مسئولیت‌پذیری، چارچوب و نبود قانون و تقویت سیستم نظارتی استخراج شده است، که اشاره به برخی مفاهیم فوق در سایر مصاحبه‌ها هم وجود داشته و در فرآیند مقایسه و اصلاح داده‌ها برچسب‌های مفهومی بالا به آن‌ها اختصاص داده شده است. در فرآیند مقایسه مداوم داده‌ها هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده

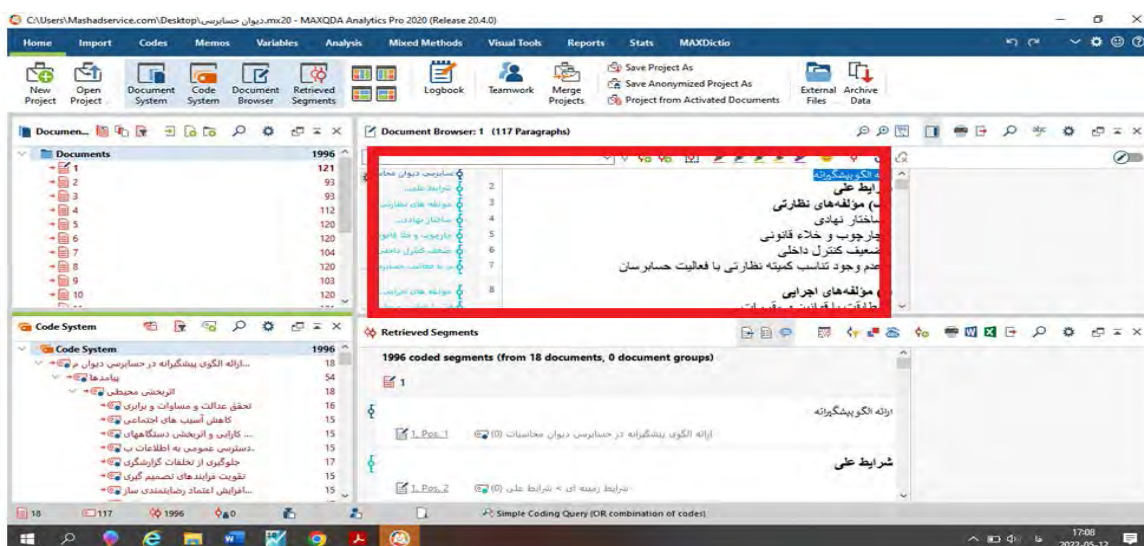


شکل ۱. کدگذاری باز (Open coding)

مربوط به مصاحبه‌شونده ۱ با فراوانی ۱۲۱ کد و کمترین آن مربوط به مصاحبه‌شونده ۲ و ۳ با فراوانی ۹۳ کد است.

۲. مرحله بعدی، پس از کدگذاری باز (Open coding)، کدگذاری محوری (Axial coding) است. شکل (۲) کدگذاری محوری را در یکی از فایل‌های مصاحبه نشان می‌دهد.

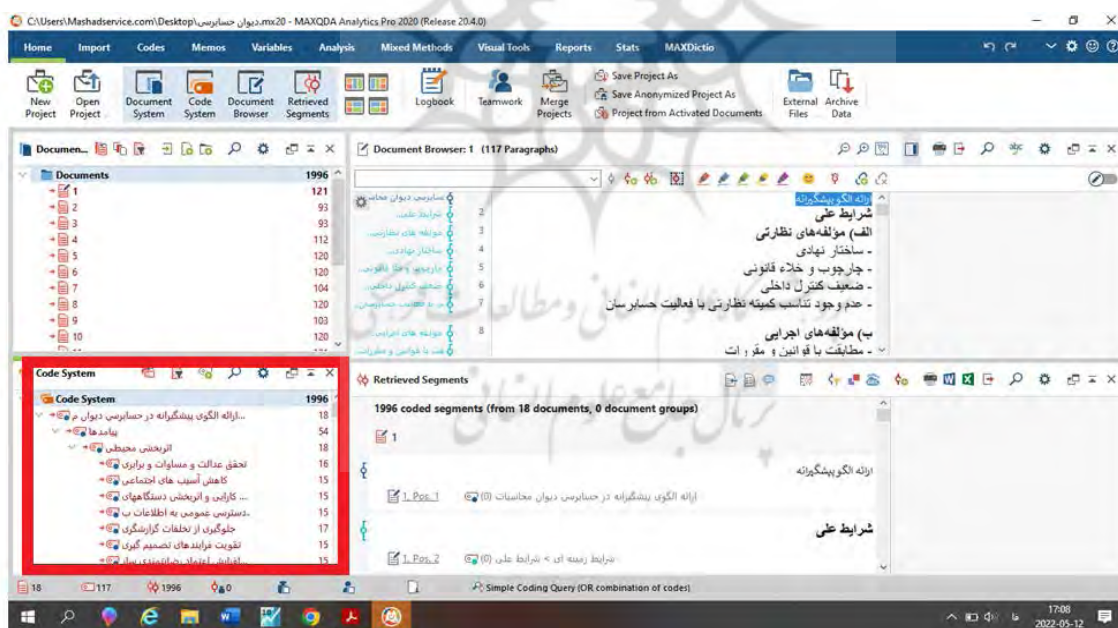
مطابق با یافته‌های تصویر بالا که کدگذاری باز (Open coding) را نشان می‌دهد، ۱۸ فایل مصاحبه تجزیه و تحلیل شده و از این تعداد، مقدار ۱۹۹۶ مورد به‌عنوان تعداد فراوانی کل حاصل شد. در تصویر بالا، متناظر با هریک از فایل‌های مصاحبه مقدار عددی گزارش شده است که نشان‌دهنده تعداد مؤلفه‌های استخراج‌شده از آن است. بیشترین مؤلفه‌های استخراج‌شده



شکل ۲. کدگذاری محوری (Axial coding)

۳. مرحله بعدی در کدگذاری با نرم افزار مکس کیودا به روش تحلیل محتوای، کدگذاری انتخابی (Selective coding) است. در شکل (۳) کدگذاری انتخابی پژوهش حاضر را در فضای نرم افزار مکس کیودا نشان می دهد. مطابق با این شکل، ۱۹۹۶ بخش با این کدها کدگذاری در قالب ۱۸ فایل مصاحبه استخراج شد.

۳. مرحله بعدی در کدگذاری با نرم افزار مکس کیودا به روش تحلیل محتوای، کدگذاری انتخابی (Selective coding) است. در شکل (۳) کدگذاری انتخابی پژوهش حاضر را در

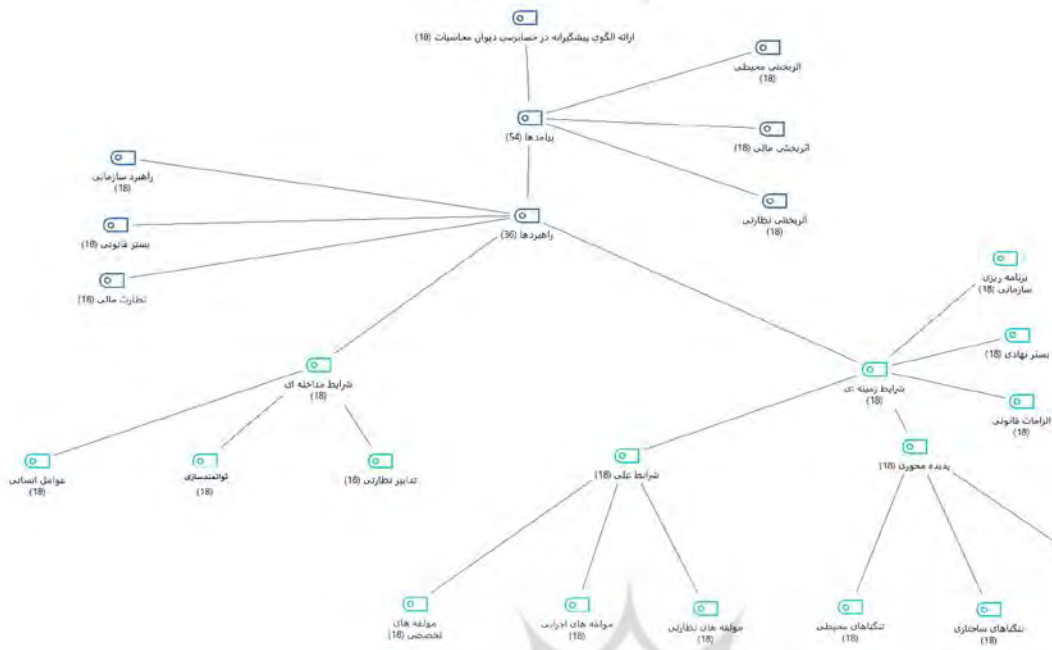


شکل ۳. کدگذاری انتخابی (Selective coding)

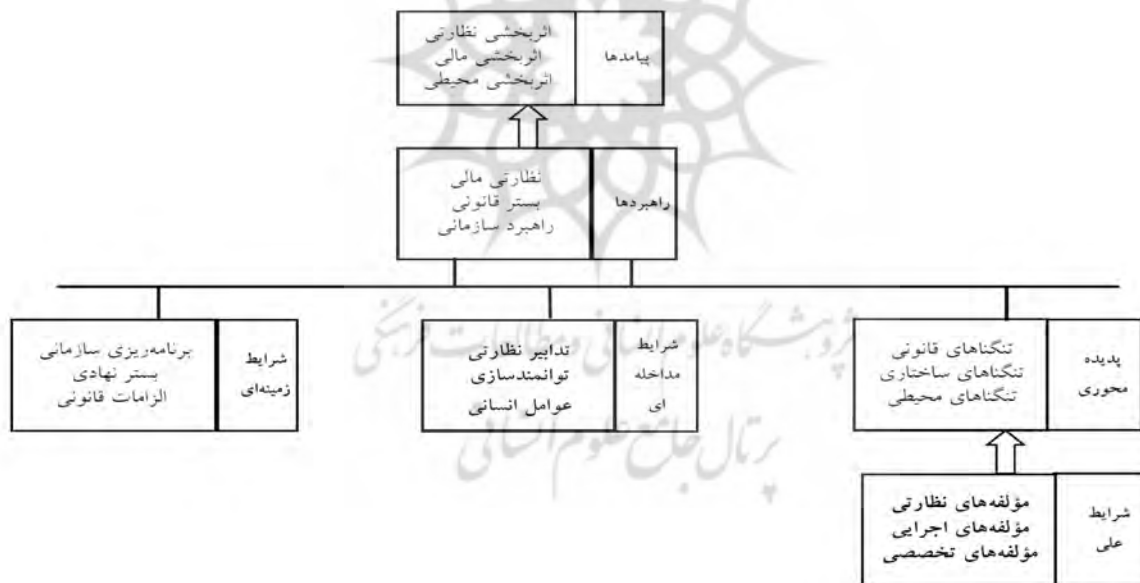
در این مرحله از پژوهش، یافته های حاصل از مراحل قبل ارائه می شوند. از روش آنتروپی شانون، میزان پشتیبانی پژوهش های گذشته از یافته های این پژوهش به صورت آماری نشان داده می شود. در نمودار (۱) کدهای استخراج شده بالا را می توان به صورت نمودار درختی ارائه کرد و در نهایت نتایج نهایی تحلیل مصاحبه ها و استخراج مقوله های عمده در قالب یک مدل پارادایمی در نمودار (۲) ارائه می شود.

در این مرحله از پژوهش، یافته های حاصل از مراحل قبل ارائه می شوند. از روش آنتروپی شانون، میزان پشتیبانی پژوهش های گذشته از یافته های این پژوهش به صورت آماری نشان داده می شود. در نمودار (۱) کدهای استخراج شده

ارائه الگوی درختی



نمودار ۱. نمودار درختی پژوهش



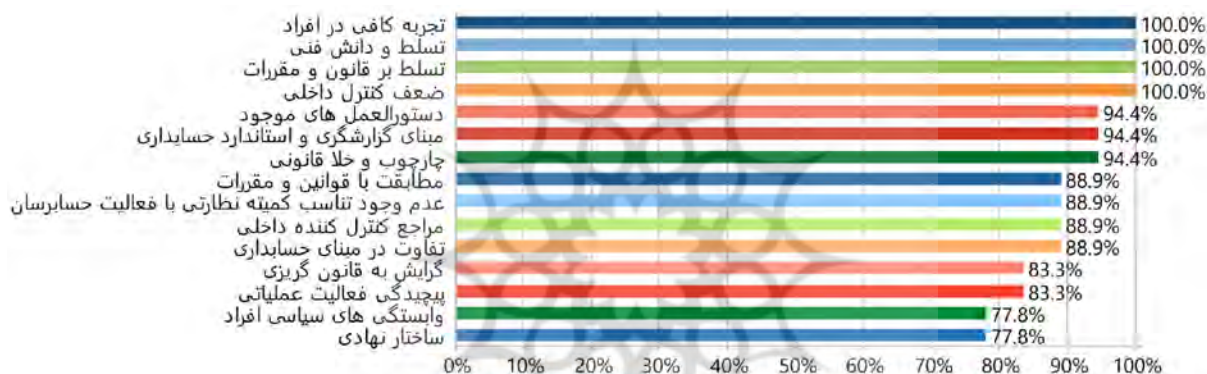
نمودار ۲. مدل مفهومی نهایی پژوهش

۱۸ فایل مصاحبه، ۱ کد اصلی با عنوان پیامدها استخراج شد. برای زیر مجموعه آن، کدهای فرعی استخراج شد که در جدول بالا ارائه شده است. در مجموع ۱۹۹۶ کد اصلی و فرعی از مصاحبه‌های انجام شده برای مدل پژوهش استخراج شد که آمار توصیفی همه آن‌ها در ادامه ارائه شده است. نمودار(۳)، نمودار میله ای کدهای استخراجی شرایط علی را نشان می دهد.

کدهای استخراج شده مدل برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در این بخش کدهای اصلی، فرعی یا مقوله‌های اصلی و فرعی که برای مدل به منظور توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه استخراج شده، ارائه شده است. جدول (۲) توزیع فراوانی را نشان می دهد. مطابق با یافته‌های جدول بالا، از میان

جدول ۲. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس شرایط علی

درصد (معتبر)	درصد	فراوانی	
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تجربه کافی در افراد
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تسلط و دانش فنی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تسلط بر قانون و مقررات
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	ضعف کنترل داخلی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	دستورالعمل‌های موجود
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	مینای گزارشگری و استاندارد حسابداری
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	چارچوب و خلا قانونی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	مطابقت با قوانین و مقررات
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	عدم وجود تناسب کمیته نظارتی یا فعالیت حسابرسان
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	مراجعه کنترل کننده داخلی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	تفاوت در مینای حسابداری
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	گرایش به قانون‌گرایی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	پیچیدگی فعالیت عملیاتی
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	وابستگی‌های سیاسی افراد
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	ساختار نهادی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری شده‌اند
-	۰/۰۰	۰	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری نشده‌اند
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	کل مصاحبه‌های انجام شده

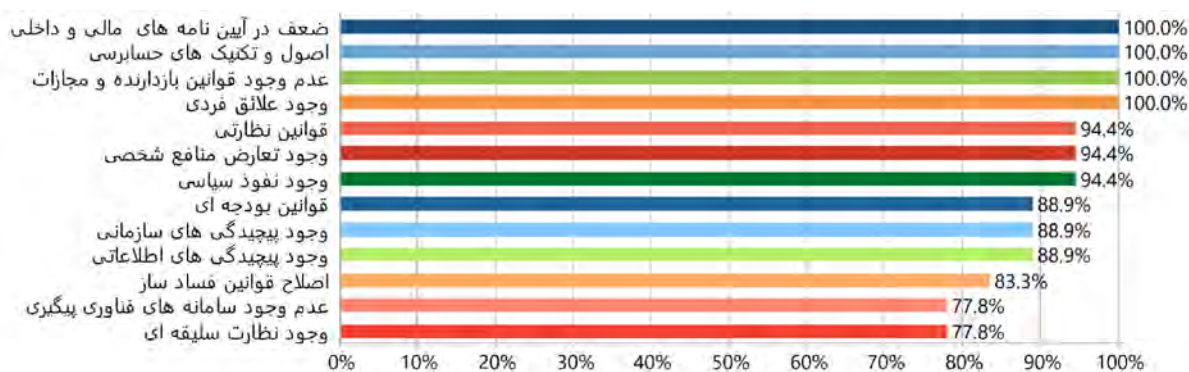


نمودار ۳. نمودار میله‌ای کدهای استخراج شده مرتبط با شرایط علی

همان‌طور که از جدول بالا قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، بیشترین امتیاز به تجربه کافی در افراد، تسلط و دانش فنی، تسلط بر قانون و مقررات و ضعف کنترل داخلی با امتیاز ۱۰۰ تعلق گرفته است.

جدول ۳. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس کد پدیده محوری

درصد (معتبر)	درصد	فراوانی	
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	ضعف در آیین‌نامه‌های مالی و داخلی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	اصول و تکنیک‌های حسابرسی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	عدم وجود قوانین بازدارنده و مجازات
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	وجود علانق فردی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	قوانین نظارتی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	وجود تعارض منافع شخصی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	وجود نفوذ سیاسی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	قوانین بودجه‌ای
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	وجود پیچیدگی‌های سازمانی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	وجود پیچیدگی‌های اطلاعاتی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	اصلاح قوانین فساد ساز
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	عدم وجود سامانه‌های فناوری پیگیری
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	وجود نظارت سلیقه‌ای
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری شده‌اند
-	۰/۰۰	۰	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری نشده‌اند
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	کل مصاحبه‌های انجام شده



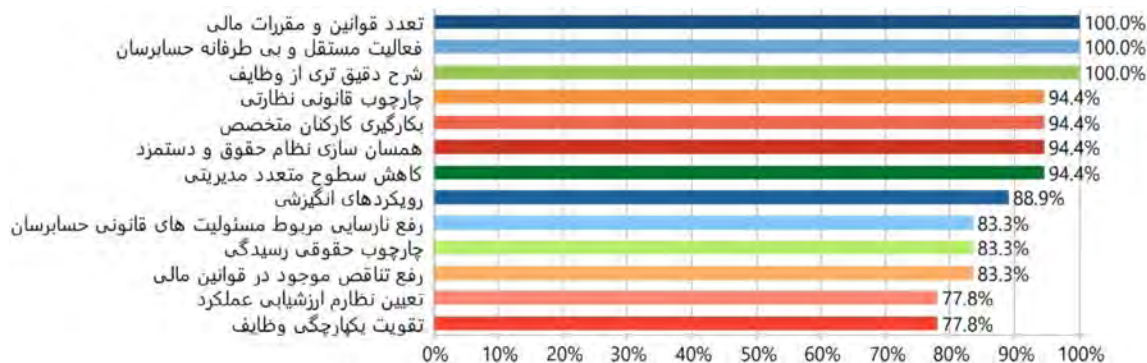
نمودار ۴. نمودار میله‌ای کدهای استخراج شده مرتبط با کد پدیده محوری

امتیاز به ضعف در آیین‌نامه‌های مالی و داخلی، اصول و تکنیک های حسابرسی، عدم وجود قوانین بازدارنده و مجازات و وجود علائق فردی با امتیاز ۱۰۰ تعلق گرفته است.

در جدول (۳) توزیع فراوانی کدهای پدیده محوری و نمودار (۴)، نمودار میله ای آن نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول بالا قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، بیشترین

جدول ۴. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس شرایط زمینه‌ای

فراوانی	درصد	درصد (معتبر)	شرح
۱۸	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	تعدد قوانین و مقررات مالی
۱۸	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	فعالیت مستقل و بی‌طرفانه حسابرسان
۱۸	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	شرح دقیق تری از وظایف
۱۷	۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	چارچوب قانونی نظارتی
۱۷	۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	به‌کارگیری کارکنان متخصص
۱۷	۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	همسان‌سازی نظام حقوق و دستمزد
۱۷	۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	کاهش سطوح متعدد مدیریتی
۱۶	۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	رویکردهای انگیزشی
۱۵	۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	رفع نارسایی مربوط مسئولیت‌های قانونی حسابرسان
۱۵	۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	چارچوب حقوقی رسیدگی
۱۵	۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	رفع تناقض موجود در قوانین مالی
۱۴	۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	تعیین نظام ارزشیابی عملکرد
۱۴	۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	تقویت یکپارچگی وظایف
۱۸	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری شده‌اند
۰	۰/۰۰	-	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری نشده‌اند
۱۸	۱۰۰/۰۰	-	کل مصاحبه‌های انجام شده

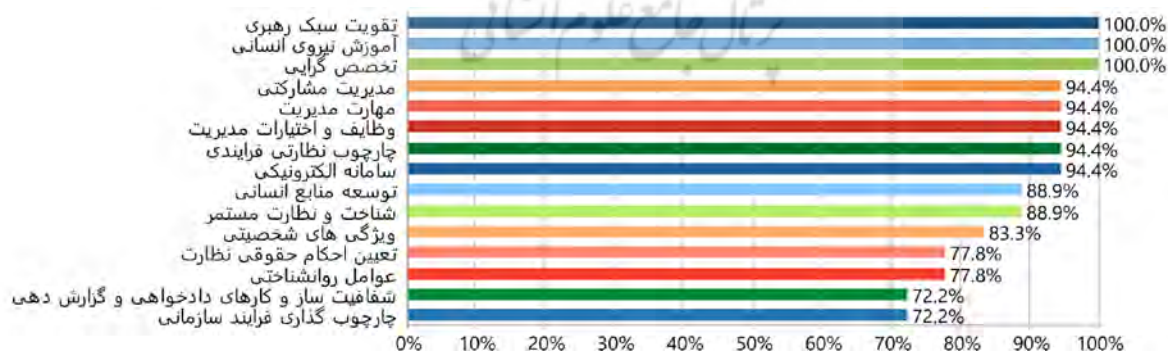


نمودار ۵. نمودار میله‌ای کدهای استخراج شده مرتبط با کد شرایط زمینه‌ای

در جدول (۴) توزیع فراوانی شرایط زمینه ای و نمودار (۵)، مقررات مالی، فعالیت مستقل و بی طرفانه حسابرسان، شرح نمودار میله ای آن نشان داده شده است. همان طور که در جدول بالا قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، تعدد قوانین و

جدول ۵. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس شرایط مداخله‌ای

درصد (معتبر)	درصد	فراوانی	
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تقویت سبک رهبری
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	آموزش نیروی انسانی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تخصص گرایی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	مدیریت مشارکتی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	مهارت مدیریت
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	وظایف و اختیارات مدیریت
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	چارچوب نظارتی فرایندی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	سامانه الکترونیکی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	توسعه منابع انسانی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	شناخت و نظارت مستمر
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	ویژگی های شخصیتی
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	تعیین احکام حقوقی نظارت
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	عوامل روان شناختی
۷۲/۲۲	۷۲/۲۲	۱۳	شفافیت ساز و کارهای دادخواهی و گزارش دهی
۷۲/۲۲	۷۲/۲۲	۱۳	چارچوب گذاری فرایند سازمانی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری شده‌اند
-	۰/۰۰	۰	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری نشده‌اند
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	کل مصاحبه‌های انجام شده



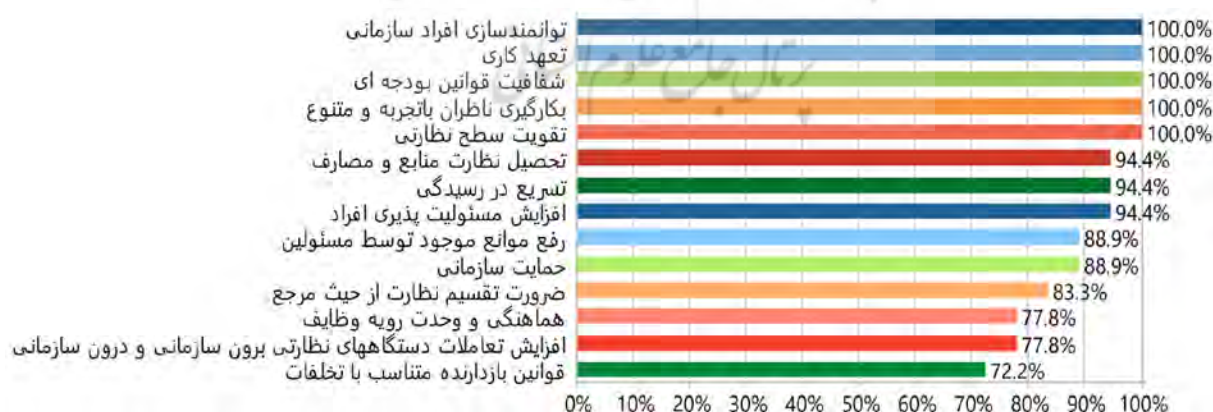
نمودار ۶. نمودار میله‌ای کدهای استخراج شده مرتبط با کد شرایط مداخله‌ای

رهبری، آموزش نیروی انسانی و تخصص گرایی با امتیاز ۱۰۰ تعلق گرفته است.

در جدول (۵) توزیع فراوانی شرایط مداخله ای و نمودار (۶)، نمودار میله ای آن نشان داده شده است. همان طور که در جدول بالا قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، تقویت سبک

جدول ۶. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس راهبردها

درصد (معتبر)	درصد	فراوانی	
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	توانمندسازی افراد سازمانی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تعهد کاری
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	شفافیت قوانین بودجه‌ای
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	به‌کارگیری ناظران باتجربه و متنوع
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	تقویت سطح نظارتی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	تحصیل نظارت منابع و مصارف
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	تسریع در رسیدگی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	افزایش مسئولیت‌پذیری افراد
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	رفع موانع موجود توسط مسئولین
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	حمایت سازمانی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	ضرورت تقسیم نظارت از حیث مرجع
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	هماهنگی و وحدت رویه وظایف
۷۷/۷۸	۷۷/۷۸	۱۴	افزایش تعاملات دستگاه‌های نظارتی برون سازمانی و درون سازمانی
۷۲/۲۲	۷۲/۲۲	۱۳	قوانین بازدارنده متناسب با تخلفات
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری شده‌اند
-	۰/۰۰	۰	مصاحبه‌هایی که با این کد کدگذاری نشده‌اند
-	100.00	۱۸	کل مصاحبه‌های انجام‌شده



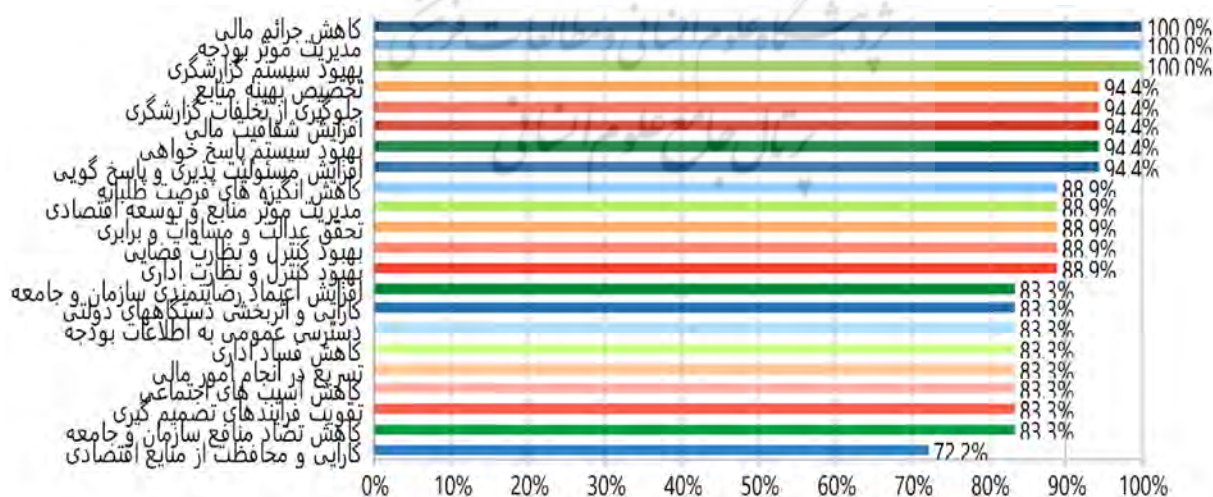
نمودار ۷: نمودار میله‌ای کدهای استخراج‌شده مرتبط با کد راهبردها

سازمانی، تعهد کاری، شفافیت قوانین بودجه‌ای، به‌کارگیری ناظران با تجربه و متنوع، تقویت سطح نظارتی با امتیاز ۱۰۰ تعلق گرفته است.

در جدول (۶) توزیع فراوانی کد راهبردها و نمودار (۷)، نمودار میله‌ای آن نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، توانمندسازی افراد

جدول ۷. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس پیامدها

درصد (معتبر)	درصد	فراوانی	
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	کاهش جرائم مالی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مدیریت مؤثر بودجه
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	بهبود سیستم گزارشگری
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	تخصیص بهینه منابع
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	جلوگیری از تخلفات گزارشگری
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	افزایش شفافیت مالی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	بهبود سیستم پاسخ‌خواهی
۹۴/۴۴	۹۴/۴۴	۱۷	افزایش مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	کاهش انگیزه‌های فرصت‌طلبانه
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	مدیریت مؤثر منابع و توسعه اقتصادی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	تحقق عدالت و مساوات و برابری
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	بهبود کنترل و نظارت قضایی
۸۸/۸۹	۸۸/۸۹	۱۶	بهبود کنترل و نظارت اداری
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	افزایش اعتماد رضایتمندی سازمان و جامعه
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	کارایی و اثربخشی دستگاه‌های دولتی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	دسترسی عمومی به اطلاعات بودجه
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	کاهش فساد اداری
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	تسریع در انجام امور مالی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	کاهش آسیب‌های اجتماعی
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	تقویت فرایندهای تصمیم‌گیری
۸۳/۳۳	۸۳/۳۳	۱۵	کاهش تضاد منافع سازمان و جامعه
۷۲/۲۲	۷۲/۲۲	۱۳	کارایی و محافظت از منابع اقتصادی
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۸	مصاحبه‌هایی که با این کد گذاری شده‌اند
-	۰/۰۰	۰	مصاحبه‌هایی که با این کد گذاری نشده‌اند
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	کل مصاحبه‌های انجام شده



نمودار ۸. نمودار میله‌ای کدهای استخراج شده مرتبط با کد پیامدها

در جدول (۷) توزیع فراوانی کد پیامدها و نمودار (۸)، نمودار میله‌ای آن نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول بالا قابل مشاهده است، بین مؤلفه‌های فرعی، کاهش جرائم مالی،

مدیریت مؤثر بودجه و بهبود سیستم گزارشگری با امتیاز ۱۰۰ تعلق گرفته است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این پژوهش ارائه مدلی کاربردی برای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی بر اساس نظریه پردازی داده بنیاد است. با استقرار یک نظام نظارت مالی استوار بر مسئولیت پاسخگویی با هدف کاهش فساد مالی در نظام اداری، می‌توان به راحتی از نحوه تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی آگاه و بر حسن جریان مصرف این قبیل منابع به طرق مقتضی نظارت کرد. بر اساس قانون اساسی هدف دیوان محاسبات نظارت و کنترل مستمر مالی است. هدف دیوان محاسبات بهره‌گیری از فنون و ابزارهای در اختیار مانند (حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد مدیریت، حسابرسی مالی و ...) به منظور ارتقای پاسخگویی و تقویت شفافیت مالی در بخش دولتی است، تا بتواند از بیت المال پاسداری و از نابودی آن جلوگیری کند.

پس از تجزیه و تحلیل دقیق مصاحبه‌ها، یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۹۲ مفهوم استخراجی از ۱۸ مقوله اصلی شد. مقوله‌ها بر اساس ابعاد شش‌گانه الگوی پارادایمی (شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) جای گذاری شده و مدل نهایی پژوهش حاصل شد. بر اساس تجزیه و تحلیل داده‌ها، پدیده محوری این پژوهش تنگناهای قانونی، تنگناهای ساختاری و تنگناهای محیطی است که بیشتر تنگناها در زیرمجموعه‌های فرعی، ضعف در آیین نامه‌های مالی و داخلی، اصول و تکنیک‌های حسابرسی، عدم وجود قوانین بازدارنده و مجازات و وجود علاقه‌های فردی است. فساد اداری که بستر آن نظام اداری است به عنوان معضلی گریبانگیر کشور شده است. نتایج این پژوهش نشان‌دهنده این است که در صورت وجود تنگناهای بالا، نمود بیشتری می‌یابد و منجر به اخلال در روند نظارت مالی می‌شود. از آنجا که پیشگیری از تخلف‌ها یک اصل مهم و ضروری برای دیوان شمرده می‌شود، ضروری است که تنگناهای تأثیرگذار بر تخلف‌ها را در سیستم‌های خود شناسایی کنند و سعی کنند این تنگناها را رفع کرده تا چاره‌واژه قبل از وقوع صورت پذیرد. از جمله مهمترین مؤلفه‌های تنگناهای حقوقی، توجه به تغییرات قانونی و اصلاح ساختارهای فسادزا است که در این راستا باید به پیچیدگی‌های سازمانی و اطلاعات نیز توجه کرد. مدیرانی که برای رویارویی با چنین تغییراتی سازمان خود را آماده کنند، توانمندی سازمان خود را افزایش داده و می‌توان امید به تداوم فرایند پیشگیرانه و کاهش تخلفات داشت.

با بررسی متن مصاحبه‌ها و نتیجه‌های به دست آمده، عوامل مؤثر (شرایط علی) شامل وضعیت نظارتی، پیشنهادهای اجرایی و شرایط تخصصی هستند که بیشترین عوامل اثر گذار مربوط به تجربه کافی در افراد، تسلط و دانش فنی، تسلط بر قوانین و مقررات و ضعف کنترل‌های داخلی است. مؤلفه‌های نظارتی، اجرایی و تخصصی از جمله مؤلفه‌های شرایط علی مدل توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه هستند که برای پیشگیری یا مبارزه با تخلفات چاره‌ای جز بررسی دقیق تر ابعاد موضوع در داخل سازمان‌ها وجود ندارد. مؤلفه‌های نظارتی، اجرایی و تخصصی از جمله مهمترین ابعاد داخلی دیوان محسوب می‌شوند. در صورت وجود ضعف در این مؤلفه‌ها، دیوان با مشکلات مختلفی از قبیل سوءاستفاده از منابع سازمان، خلأ قانونی، ضعف در کنترل داخلی، عدم وجود دستورالعمل‌های به موقع و کارا، مسائل قانونی و دعاوی ناشی از عدم تطبیق با مقررات و در نهایت افزایش تخلفات و عدم کارایی نظارت پیشگیرانه روبرو می‌شوند که این موضوع موجب ایجاد خلل در دستیابی به اهداف دیوان و کاهش مشروعیت و شهرت دیوان می‌شود. بر این اساس ضرورت دارد تا دیوان نسبت به مؤلفه‌های نظارتی، اجرایی و تخصصی حساسیت بیشتری داشته باشد تا بتواند فساد اداری را کاهش دهد تا بستر مناسبی برای نظارت مالی پیشگیرانه ایجاد کند. با شناسایی عوامل تأثیرگذار بر توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه می‌توان وظایف بخش‌های فنی و تخصصی و سایر بخش‌های رسیدگی را تفکیک کرد که با در نظر گرفتن مقوله‌های شناسایی‌شده حلقه‌های نظارتی مؤثری ایجاد کرد. به‌عنوان مثال نفوذ و وابستگی‌های سیاسی افراد که در این پژوهش بر آن تأکید شده است، می‌تواند انگیزه‌های تخلفات مالی را افزایش دهد که در صورت ارائه راهکار و یا برخورد جدی با این‌گونه تخلفات می‌تواند نشان‌دهنده تقویت توانمندی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در دیوان محاسبات باشد. توانمندسازی سازمان‌ها در وهله اول به بنیه و توان سازمان بر می‌گردد که شرط این توانمندی تطابق وضعیت آن با تغییرات محیطی پیرامونش خواهد بود و لازمه تداوم آن نیز خواهد بود.

پس از بررسی شرایط علی مؤثر بر جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی از منظر خبرگان و صاحب‌نظران مطلع، به راهبردها می‌پردازیم. راهبردهای شناسایی شده در این پژوهش شامل نظارت مالی، ایجاد بسترهای قانونی مناسب و تدوین راهبرد سازمانی هستند که از میان آنها توانمندسازی افراد سازمانی، تعهد کاری، شفافیت قوانین بودجه‌ای، بکارگیری ناظران باتجربه و متنوع و تقویت سطح نظارت از منظر خبرگان به عنوان مؤثرترین راهبردها

دارد. ویژگی‌های سازمانی و بستر نهادی و الزامات قانونی ناظر بر حرفه حسابرسی و میزان تعامل این نهادها با دولت و قانون‌گذاران و نظام‌مند بودن حرفه حسابداری از مهم‌ترین ویژگی‌های محیطی هستند که از نظر خبرگان بر توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه تأثیرگذار بوده و راهبردها و نتایج آن را تعیین می‌کنند. موفقیت حاصل از فرآیند نظارت مالی، به عنوان بازخورد، ضمن ایجاد عدالت مالی و شفافیت مالی، به پاسخگویی مدیران و ادامه و فعالیت‌ها آنها کمک چشمگیری می‌کند. مهم‌ترین هدف دستیابی به مدل کاربردی و حسابرسی پیشگیرانه توانمند و مداوم، کارایی دیوان در کشف تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی است. فرآیند مدیریت مؤثر منابع و توسعه اقتصادی، اثربخشی نظارت می‌تواند در ریشه‌کن شدن و یا تشدید تخلفات مالی نقش چشمگیری ایفا کند. در واقع نظارت اثربخش می‌تواند این امکان را فراهم کند و تخلفات مالی که به عنوان انحراف از استانداردهای کاری و سازمانی است را کاهش دهد و سیستم پاسخ‌خواهی و گزارشگری را تقویت می‌کند. به‌طور کلی شناسایی علل و عوامل کاهنده تخلفات مالی از اهمیت خاصی برخوردار است و قبل از برخوردی تحکمی بایستی در راستای کاهش آن اقدامات پیشگیرانه انجام گیرد، که این پژوهش با ارائه مدل کاربردی، علل و عوامل مؤثر در اقدامات پیشگیرانه حسابرسی را ارائه کند. یافته‌های پژوهش حاضر با پژوهش در این راستای برخی از یافته‌های پژوهش‌های انجام شده نشانگر اهمیت مؤلفه‌های تأثیرگذار بر توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه هستند که به اختصار به برخی از آنها اشاره می‌شود. یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش محمودی و همکاران (۱۴۰۱)، قنبری و همکاران (۱۴۰۰)، طبری و حسینی (۱۳۹۶) و عباسی و بیت عفری (۱۳۹۵) همسویی دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود بخش عمومی و ناظران آنها در انتخاب کارکنان و همچنین مدیران بخش مالی داشتن تجربه کافی در افراد، تسلط و دانش فنی که منجر به مدیریت بهتر منابع و به تبع آن نظم و انضباط مالی و پاسخگویی می‌شود را به بهترین شکل مد نظر قرار دهند. دیوان محاسبات ضعف‌های موجود در آیین‌نامه‌های مالی و داخلی را با توجه به ماهیت اصلی سازمان‌های مختلف شناسایی کنند و چارچوب‌های نظارتی متناسبی تهیه کنند. برای جلوگیری از تعدد قوانین و مقررات مالی، اصلاح رویه‌ها و مقررات و فراهم نمودن شرایط برای فعالیت مستقل و بی‌طرفانه حسابرسان، به دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود که قوانین و مقررات مالی دست و پاگیر را شناسایی کنند و مسئولان را مجاب به اصلاح و رفع تناقض‌های موجود در قوانین مالی کنند. به مجلس شورای اسلامی که نقش چشمگیری بر فرآیند سازمانی دیوان

شناخته شده‌اند. از جمله مؤلفه‌های راهبردی مؤثر بر مدل توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه توجه به نیروی انسانی از حیث دانش، تخصص، تجربه، مهارت و ... است. با توجه به اینکه در هر سازمان نیروی انسانی جزو حیاتی‌ترین و مهم‌ترین دارایی آن سازمان محسوب می‌شود، بنابراین مدیریت و برنامه‌ریزی در خصوص نیروی انسانی، مهم‌ترین عامل موفقیت سازمان به شمار می‌رود، در واقع نیروی انسانی توانمند و ماهر، توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه را به وجود می‌آورد، بنابراین باید مدیران دیوان محاسبات در جهت توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بهره‌ور ساختن نیروی انسانی خود موفق‌تر عمل کنند تا بتوانند سازوکار نظارتی بهتری برای پیشگیری از جرائم مالی ایجاد کنند. به واسطه تأثیرگذاری گسترده نظام مدیریت منابع انسانی در راستای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه دیوان، به مدیران پیشنهاد می‌شود بر جذب و نگهداری استعدادها در سازمان و نیز تأثیرگذاری آن بر سایر متغیرها و به عنوان عوامل اصلی نظارت پیشگیرانه سازمان مانند کاهش فساد، پاسداری از بیت‌المال و ...، به منابع انسانی و ویژگی‌های آنها توجه ویژه‌ای داشته باشند، چرا که از جمله مهم‌ترین موضوعات مدیریت راهبردی سازمانی محسوب می‌شود. افزون بر یافته‌ها نشان داد فرآیند نظارت مالی و بستر قانونی جزو مهم‌ترین راهبردهای دیوان محسوب شده که دیوان محاسبات برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است.

در راستای بکارگیری و اجرای راهبردهای توانمندسازی و تداوم حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی، لازم است مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای یا ایده آل‌ها شامل برنامه‌ریزی سازمانی، ایجاد بسترهای نهادی و ضرورت توجه به الزامات قانونی مد نظر قرار گیرند که مهم‌ترین آنها تعدد قوانین و مقررات مالی، فعالیت مستقل و بی‌طرفانه حسابرسان و شرح دقیق وظایف هستند.

شرایط مداخله گر به عوامل و شرایطی اشاره دارند که تحقق راهبردها را تسهیل یا محدود می‌کند که شامل تدابیر نظارتی، توانمندسازی و ضرورت توجه به عوامل انسانی هستند و تأثیرگذارترین آنها تقویت سبک رهبری، آموزش نیروی انسانی و تخصص‌گرایی هستند.

از آنجا که حسابرسی فعالیتی است که گروه‌ها و اشخاص مختلفی در آن دخیل هستند، بنابراین تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و جامعه نقش چشمگیری بر بستر قانونی دارد، قرار دارد. بنابراین، حسابرسی پیشگیرانه تحت تأثیر ویژگی‌های سازمانی و بستر نهادی و الزامات قانونی در سطح کلان قرار

محاسبات دارد، پیشنهاد می‌شود توجه ویژه‌ای به تقویت سبک مدیریتی مدیران و آموزش نیروی انسانی انتخاب شده داشته باشند. ساختار سازمان می‌تواند به سمت بروکراتیک شدن نظارت پیشگیرانه پیش برود و همه کارکنان خود را ملزم به پاسخگویی مالی به مقامات بالادستی بدانند، بنابراین ادراک سازی دو مقوله توانمندسازی و تعهد کاری بین کارکنان دارای اهمیت است. با توجه به اینکه طی انجام هر پژوهش، ابعاد گسترده و تازه‌تری از موضوع نمایان می‌شود که می‌تواند نقطه آغازینی برای مطالعات بعدی باشد. برای انجام پژوهش‌های بعدی پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری افراد (مانند خودکامگی، هوش هیجانی و ...) حسابداران، حسابرسان بر توانمندسازی و تداوم حسابرسی تأثیر دارند، بنابراین پیشنهاد می‌شود محققان آتی بر اساس این ویژگی‌ها، مدلی برای ارتقای توانمندسازی و تداوم حسابرسی از بعد اخلاقی و رفتاری افراد طراحی کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود، در خصوص معلومات و استعداد‌های ذاتی هم‌راستا با حسابرسی در سازمان‌های مختلف استان‌های مختلف مطالعات تحلیلی و مقایسه‌ای صورت بگیرد و پیشنهاد می‌شود، پژوهشگران آتی مباحث فرهنگی را در مدل طراحی شده خود منظور کنند. از محدودیت‌های ذاتی پژوهش به روش نظریه داده بنیان، معیارهای انتخاب و ورود مصاحبه شونده‌گان در پژوهش که معیارهای انتخاب مشارکت‌کنندگان از پیش تعیین نشده است، یافتن شرکت‌کنندگان مناسب برای پژوهش مدنظر می‌تواند کاری بس چالش‌برانگیز باشد که تأثیر این محدودیت بر این پژوهش قابل حذف نبود. همچنین از آنجا که پژوهش‌های کیفی متکی بر نظرات متخصصان و کارشناسان و صاحب‌نظران است و تعامل و بهره‌مندی از همه نظرات امکان‌پذیر نیست، می‌تواند به عنوان یک محدودیت مهم تلقی شود. در واقع از محدودیت مهم روش داده بنیاد طولانی بودن فرایند جمع‌آوری داده‌ها است که این موضوع موجب خواهد شد محقق نتواند از تمام متخصصان مصاحبه کند و مصاحبه از تعداد اندکی صورت می‌پذیرد که تأثیر این محدودیت نیز بر این پژوهش قابل حذف نبود.

منابع

- زارع، پریسا؛ آذر، عادل و زارعی، علیرضا. (۱۴۰۰). طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*. ۷(۲)، ۵۸-۴۳.
- زمانی، رضا؛ باقرپور و لاشانی، محمدعلی؛ مرادی، مهدی. (۱۴۰۱). تأثیر منبع کنترل درونی بر رابطه بین توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان و کیفیت حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۲۲(۸۶)، ۱۳۵-۱۱۹.
- سجادی، حسین و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۰، شماره ۴، ص ۱۴۹-۱۲۹.
- سجادی نسب، محمدرضا. (۱۳۹۱). بررسی وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی در پرتو اصل حاکمیت قانون. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- سلیمانی، سجاد. (۱۳۹۳). پیشگیری از اختلاس. *فصلنامه علمی ترویجی کارآگاه*، دوره دوم، شماره ۲۶.
- شجاعی، فیاض. (۱۳۸۳). تحلیل ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور، *فصلنامه دانش حسابرسی*، شماره ۱۴.
- طبری، مجتبی و حسینی، سیده پریسا. (۱۳۹۶). بررسی برخی اثرات بازدارنده گزارشات دیوان محاسبات در کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی، اولین کنفرانس بین‌المللی الگوهای مدیریت در عصر پیشرفت، تهران.
- عباسی، ابراهیم و بیت‌عفری، سعید. (۱۳۹۵). تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور، *فصلنامه دانش حسابرسی*. ۱۶(۶۲)، ۴۴-۲۵.
- قنبری، محمدرضا؛ فلاح شمس، میر فیض؛ معدنچی زاج، مهدی و کیقبادی، امیررضا. (۱۴۰۰). الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*. ۲۱(۸۴)، ۴۶۹-۴۴۲.
- لاری، محمود؛ نوجوان، مهناز و عبدالله نژاد، رضا. (۱۳۹۶). نگاهی بر گزارشگری مالی الکترونیکی: گزارشگری به همگام، *حسابرس*. ۷(۹۳)، ۵۱-۴۴.
- مهرانی، کاوه؛ مقیمی، سید محمد و اسکندری، قربان. (۱۳۹۸). بررسی چالش‌ها و ضعف‌های دیوان محاسبات کشور در ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل (چاپ اول). تهران: نشر علم.
- اردشیری، حمید؛ کمالی، احسان؛ رستمی، امین و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۱). ارائه الگویی برای نظارت مالی هوشمند در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*. ۱۱(۲۱)، ۲۴۳-۲۰۹.
- بایزیدی، پیمان و احمدی دهرشید، جمیل. (۱۴۰۰). کاربرد اینترنت اشیا در حسابداری و حسابرسی. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*. ۵(۵۳)، ۱۱۵-۱۰۲.
- دادخدایی، لیلا. (۱۳۹۰). فسادمالی-اداری و سیاست جنایی مقابله با آن، جلد ۱، تهران، انتشارات میزان.
- دارابی، محسن و دانایی، حبیب اله. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات منطقه (۱) و رابطه آن با کشف و پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی استان‌های منطقه (۱): سمنان، تهران، البرز، قم، قزوین، مرکزی. *فصلنامه دانش حسابرسی*. ۱۴(۵۸)، ۱۳۶-۱۰۵.
- ریبعی مندجین، محمدرضا و قلی‌زاده نرگسی، سعید. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها (مطالعه موردی: وزارت امور اقتصادی و دارایی). *حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۷۰-۵۹.
- رحمتی اصل، مهین و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۱). بررسی راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، *مدیریت دولتی*. ۱۴(۲)، ۲۸۲-۲۵۷.
- رضایی، عباس و محمدی ملقرنی، عطاالله. (۱۳۹۹). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*. ۷(۱)، ۷۸-۶۱.
- رضوی فرد، بهزاد. (۱۳۹۰). از کارکردهای سنتی کیفر در حقوق داخل تا کارکردهای نوین آن در خصوص بین‌الملل کیفری با تأکید بر رویه‌های قضایی. *فصلنامه مطالعات پیشگیری از جرم*، ۶(۲۱)، ۳۸-۹.
- روزبهانی، ناصر و اسدی، مرتضی. ۱۳۹۷. آشنایی با دیوان محاسبات کشور. تهران: مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور.

پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). فصلنامه دانش حسابرسی،

سال هفدهم، شماره ۶۶

نیک‌کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی‌مهد، بهمن و باقرسلیمی، سعید. (۱۳۹۹). توانمندسازی روان‌شناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روان‌شناختی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۴)، ۴۷-۵۸.

هدایتی زرفرندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی. ماهنامه پژوهش ملل، دوره دوم، شماره ۱۸.

نظارت بر بخش بانکی و راهکارهای رفع آن. ۱۹(۷۷)، ۳۷-۲۱.

محمودی، محمد؛ ذوالفقاری، صفورا؛ یزدانی، شهره؛ خان محمدی، محمد حامد. (۱۴۰۱). ارائه مدل مطلوب مدیریت خطا در جهت بهبود کیفیت حسابرسی دانشگاه‌های علوم پزشکی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال نهم، شماره ۲، ۲۷۶-۲۴۷.

ولی نژاد، فرشته و پیغه، احمد. (۱۳۹۳). اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات و تأثیر آن بر وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی.

ناصری، احمد؛ کامالیان، امین رضا و فلاطون‌زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت

References

- Abbasi, E. & Beit Afari, S. (2015). The effect of preventive measures of the Court of Accounts of the country on reduction of violations of country's executive bodies, *Audit Knowledge Quarterly*. 16(62), 44-25. (In Persian).
- Abol-Maali, Khadija. (2011). Qualitative research: from theory to practice (1st edition). Tehran: Nasser Alam. (In Persian).
- Appah E; Onowu J. U. & Adamu A. J. (2021). Public Sector Audit, Transparency and Good Governance on Financial Accountability of Public Sector Entities in Rivers State, Nigeria. *African Journal of Accounting and Financial Research*, 4(3), 15- 38.
- Ardashiri, H; Kamali, E; Rostami, A; & Safari Gerayli, M. (2023). Providing a Model for Smart Financial Monitoring in the Accounting and Reporting System of the Public Sector. *Applied Research in Financial Reporting*, 11(21), 209-243. (In Persian).
- Baldo, F & Robielos, R. (2020). Internal Audit Resource Allocation Model Using Linear Programming. *Proceedings of the 2nd African International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*. 2016-2024.
- Bayazidi, P. & Ahmadi Dehrashid, J. (2021). Application of the Internet of Things in accounting and auditing. *New research approaches in management and accounting*. 5(53), 115-102. (In Persian).
- Beuselinck, C; Deloof, M; & Vanstraelen, A. (2014). Cross-jurisdictional Income Shifting and Tax Enforcement: Evidence from Public Versus Private Multinationals. *Review of Accounting Studies*, 20(2), 710-746
- Bishop, T. J. F. and F. E. Hydoski (2009). Corporate Resiliency: Managing the Growing Risk of Fraud and Corruption, 1st Edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Braun, V; Clarke, V; & Weate, P. (2016). Using thematic analysis in sport and exercise research. In *Routledge handbook of qualitative research in sport and exercise* (pp. 213-227). Routledge.
- Cresswell, J. W. (2007). "Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches." Lincoln: Sage.
- Coenen, T. L. (2008). *Essentials of Corporate Fraud*. Hoboken: John Wiley & Sons, Incorporated. Retrieved from <https://ebookcentral-proquestcom.ezproxy.puv.fi/lib/vamklibrary-ebooks/detail.action?docID=331643>.
- Dadkhodaei, L. (2011). *Financial-administrative corruption and the criminal policy to deal with it*, Volume 1, Tehran, Mizan Publications. (in Persian).
- Darabi, M. & Danaei, H. (2014). Identifying factors affecting on motivation of auditors of District Court of Accounts (1) and its relationship with detection and prevention of financial violations in executive bodies of provinces of region (1): Semnan, Tehran, Alborz, Qom, Qazvin, Markazi. *Accounting Knowledge Quarterly*. 14(58), 105-136. (In Persian).

- Desai, M; Dyck, A; & Zingles, L. (2007). Theft and taxes. *Journal of Financial Economics*, 84(3), 591-623.
- Drake, A. R; Jeffrey, W. & Stephen, B. S. (2007). Empowerment, Motivation and Performance; examining the Impact of Feedback and Incentive on Non Management Employees. *Behavioral Research in Accounting*. 19, 71-89.
- Ferry, L; Midgley, H. & Ruggiero, P. (2023). Jj. Regulatory space in local government audit: An international comparative study of 20 countries. *Public Money & Management*, 43(3), 233-241.
- Fitriah, and IGA Sudibya. (2015). The Effect of Employee Empowerment and Job Satisfaction on the Organizational Commitment of the Regional Company Secretariat of the Denpasar City Market. *E- Journal of Management of Udayana University*, 4 (11), 3478-3507.
- Ghanbari, M, Falah Shams, M. F; Madnachi Zaj, M & Kiqbadi, A. (2021). The appropriate model of financial supervision Court of Accounts of country on executive bodies of Islamic Republic of Iran. *Audit knowledge*. 21(84), 469-442. (In Persian).
- Gong, T. (2010). Auditing, accountability, and corruption in china: prospects and problems. *Journal of public Administration*. 2, 6 9-84 (in Chinese).
- Guedhami, O; & Pittman, J. (2008). The importance of IRS monitoring to debt pricing in private firms. *Journal of Financial Economics*, 90(1), 38-58.
- Hanlon, M; L.Hoopes, J; & Shroff, N. (2014). The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality Accessed. *Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 1-51.
- Hedayati Zafarkandi, M. (2016). The role and function of the Court of Accounts in implementation of financial supervision. *Monthly Research of Nations*, second period, number 18. (In Persian).
- Hu, A. G. & Guo, Y. (2001). The comprehensive strategies and institutional design for curbing corruption in the transitional period. *Management world* 6, 44-55. (In Chinese).
- Jeppesen, K. (2018). The role of auditing in the fight against corruption. The British accounting review. Retrieved from: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>. <https://doi.org/10.22059/jjipa.2022.339524.3119>.
- Kreishhan, B. (2014). Confronting corruption in the financing of the political party, *Review of International Political Economy*, 18(2), 228-250.
- Kriswantini, D. & Sososutiksno, C. (2020). The Effect of Locus of Control on the Performance of Government Organizations with The Internal Auditor Empowerment Variable as a Moderation Variable. *Proceeding on International Conference of Science Management Art Research Technology (IC-SMART)*, 1(1), 58-63.
- Lari, M; Nojavan, M. & Abdullah Nejad, R. (2018). A Look at Electronic Financial Reporting; Timely Reporting. *Auditor*, 93. (In Persian).
- Mahmoudi, Mohammad; Zolfaghari, Safoura; Yazdani, Shohreh; Khan Mohammadi, Mohammad Hamed. (2023). Presenting the ideal model of error management to improve the quality of medical science university audits. *Biannual Journal of Governmental Accounting*, Year 9, Number 2, 247-276. (In Persian).
- Mehrani, K; Moghimi, M. & Eskandari, Q. (2018). Examining the challenges and weaknesses of Court of Accounts of country in monitoring the banking sector and ways to solve it. 19(77), 21-37. (In Persian).
- Merriam, S. (1988) Case Study Reaserch in Education: A qualitative Approach, Sanfrancissco: Jossy- Bass, quoted from Maxwell, J.A. (1996). *Qualitative Reaserch Dasingn: An Interactive Approach*, Thousand, Oaks, CA: Sage.
- Naseri, A; Kamalian, A. R. & Flatunzadeh, B. (2016). Evaluation of role of the Court of Accounts in fulfilling the responsibility of operational accountability of executive bodies (case study of Sistan and Baluchistan province). *Audit Knowledge Quarterly*, 17th year, number 66. (In Persian).
- Nikkar, B; Azadi, K; Banimahd, B. & Baghersalimi, S. (2019). Psychological empowerment and fraud warning in audit

- profession: a test of psychological security theory. *Management accounting and auditing knowledge*. 9(34), 58-47. (In Persian).
- Olaoye, C. O; Ogunleye, S. A; Solanke, F. T. (2018). Tax audit and tax productivity in Lagos state, Nigeria. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 202-210, <https://doi.org/10.1108/AJAR-08-2018-0028>
- Phan, H. T; Mai, T. T. & Nguyen, T. T. (2021). The Impact of Emotional Intelligence Orientation on Audit Sustainability: Empirical Evidence from Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 1021-1034. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2021.VOL8.NO3.1021>
- Raza, H. & Raja, P. L. (2014). Antecedents and consequences of individual performance: Analysis of turnover intention model (empirical study of public accountants in Indonesia). *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 6(3), 169-180.
- Rabiei Mandjin, M. R. & Qolizade Nargesi, S. (2016). Investigating the effect of empowerment through improving the level of motivation on the job performance of accountants (case study: Ministry of Economic Affairs and Finance). *Governmental Accounting*, 3(2), 59-70. (In Persian).
- Rahmati Asl, M, & Kordestani, G. (2022). Investigating Solutions for Developing Preventive Financial Supervisory and Operational Supervision by the Iranian Supreme Audit Court. *Journal of Public Administration*, 14(2), 257-282. (In Persian).
- Rezaei, A. & Mohammadi Mulqarni, A. (2019). Identifying and prioritizing the internal and external factors affecting audit quality of the Court of Accounts based on combination of DIMITAL techniques, network analysis process and SWOT. *Two scientific quarterly journals of government accounting*. 7(1), 61-78. (In Persian).
- Razavifard, B. (2011). From The Traditional Functions of Punishment in Domestic Law to Its New Functions in International Criminal Law with an Emphasis on Judicial Procedures. *Crime Prevention Studies Quarterly*. 6(21), 9-38. (In Persian).
- Robbins, P. S. (2003). *Organizational Behavior*. Ed. 9. New Jersey. Prentice Hall International Inc.
- Rozbahani, Naser and Sadi, Morteza. (2017). Acquaintance with the State Court of Accounts. *Training and Planning Center of the National Accounts Court*. (In Persian).
- Sajadi, H. & Jamei, R. (2003), the usefulness of audit of the Court of Accounts of Iran from point of view of financial managers, *Accounting and Auditing Quarterly*. 10(4), 129-149. (In Persian).
- Sajjadi Nasab, M. R. (2011). Examining the duties and powers of the State Court of Audit and Audit Organization in the light of rule of law principle. Master's thesis. Islamic Azad University, Central Tehran branch. (In Persian).
- Sorunke, O. (2016). Internal Audit and Fraud Control in Public Institutions in Nigeria: A Survey of Local Government Councils in Osun State. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 6(2)153-158.
- Soleimani, S. (2013). Prevention of embezzlement. *Detective Promotional Scientific Quarterly*, second period, number 26. (In Persian).
- Shojaei, F. (2004). Analysis of Article 25 of Law of the Court of Accounts, *Auditing Knowledge Quarterly*, No. 14. (In Persian).
- Strauss, A; & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research*. Newbury Park, CT: Sage.
- Suleiman, N; & Othman, Z. (2021). Forensic accounting investigation of public sector corruption in Nigeria: The Gioia methodology. *The Qualitative Report*, 26(3), 1021-1032.
- Tabari, M. & Hosseini, S. P. (2016). Examining some inhibitory effects of reports of the Court of Accounts in reducing financial deviations of executive bodies, first international conference on management patterns in era of progress, Tehran. (In Persian).

- Thomas, M. S. & Mathew, J. (2022). Supervised Machine Learning Model for Automating Continuous Internal Audit Workflow. *International Conference on Trends in Electronics and Informatics*.
- Valinejad, F. & Pifeh, A. (2013). Adopting a preventive approach in auditing by the Court of Accounts and its effect on occurrence of financial deviations of executive bodies.
- Wibowo, P. (2012). Impact Analysis of Locus of Control on Work Pressure, Job Satisfaction and Auditor Performance. Undergraduate Thesis (Unpublished). Indonesian Education University. Bandung.
- Zare, P; Azar, A. & Zarei, A. (2021). Designing a decision-making system in the field of public sector supervision with an electronic approach in State Accounts Court. *Two scientific quarterly journals of government accounting*. 7(2), 43-58. (In Persian).
- Zamani, R; Bagharpour Valashani, M. A. & Moradi, M. (2022). The effect of internal locus of control on relationship between auditors' psychological empowerment and audit quality. *Auditing Knowledge*. 22(86), 119-135. (In Persian).