

بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان

* رضا ستوده^۱، مهدی فغانی^۲، احمد پیفه^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زاهدان، زاهدان، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۸

Examination of the Ability of Internal Processes of the Supreme Audit Court to Take Responsibility for Users

* R. Sotudeh¹, M. Faghani², A. Pifeh³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Zahedan, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Sistan & Baluchestan, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Sistan & Baluchestan, Iran.

Received: 2019/6/23

Accepted: 2020/8/18

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to evaluate the ability of internal processes of the supreme audit court to perform accountability for users.

Research Method: The present study is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of data collection and its statistical population consists of auditors, managers, comptrollers and faculty members of the national universities who work in the public sector. The research sample was selected using Morgan's drawing and the research period is 2018. In this research, first a questionnaire containing questions in the field of evaluation of internal processes of the Court of Audit was prepared and provided to the 384 people selected sample of the research. To evaluate the reliability of the questionnaire from Cronbach's alpha, the normality of the data, Kolmogorov Smirnov test was used, to answer the research questions of t-test and to rank the components, Friedman test was used.

Research Findings: The results show that the indicators and components of internal processes of the supreme audit court are evaluated to answer the desired users, but new methods for prevention of financial violations like monitoring and operational auditing are not evaluated by the supreme audit court.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: in this research, internal processes of the supreme audit court were evaluated to perform accountability and recommendations were presented to remove barriers to internal processes. According to the requirement of doing accrual accounting by government agencies and conducting operational auditing, the supreme audit court should co-ordinate the internal processes, managers and employees with accrual accounting changes and consider learning and growth processes.

Keywords: Users, Responsibility, Supreme Audit Court, Internal Processes.

JEL Classification: M42, M48, G38

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف از این پژوهش، ارزیابی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می باشد.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن حساب‌برسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های سراسری که در بخش عمومی فعالیت می نمایند، تشکیل می دهد. نمونه پژوهش با استفاده از جدول مورگان انتخاب گردیده و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می باشد. در این پژوهش ابتدا پرسشنامه که حاوی سوالاتی در زمینه ارزیابی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور تهیه و در اختیار ۳۸۴ نفر از نمونه انتخابی پژوهش قرار گرفت. جهت بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ، نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف اسمیرنوف، برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش آزمون T و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی به استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می گردد، ولی انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی گردد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در این پژوهش، فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخگویی مورد ارزیابی قرار گرفت و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرایندهای داخلی ارائه گردید، با توجه به الزام انجام حسابداری تعهدی توسط سازمان‌های دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی، دیوان محاسبات کشور باید فرایندهای داخلی، مدیران و کارکنان را با تغییرات حسابداری تعهدی هماهنگ ساخته و فرایندهای یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهد.

واژه‌های کلیدی: استفاده کنندگان، پاسخگویی، دیوان محاسبات، فرایندهای داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, M48, G38

مقدمه

طی چند دهه گذشته، با گسترش و پیچیده‌تر شدن دولت‌ها، حسابداری بخش عمومی نیز رشد و توسعه یافت تا اطلاعات مفید و قابل‌اعتمادی را برای برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و تعیین و پیش‌بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد (زارعی و مهر اندیش، ۱۳۹۶). در راستای این موضوع مفهوم پاسخگویی در مدیریت دولتی نوین به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی، به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف مطرح و منجر به تحولات اساسی در مدیریت دولتی شد؛ به‌طوری‌که وجود این مفهوم و ارزش در مدیریت کشورهای مردم‌سالار، از ضرورت‌ها و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب محسوب می‌شود (صباغ کرمانی و باسحا، ۱۳۸۸). پاسخگویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آنها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان پاسخگو سازد (مارچ و اولسون، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۷۸). حسابداری و گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را در یک جامعه مبتنی بر مردم‌سالاری ایفا کند (گاسب، ۱۹۸۷). مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد. دولت با توجه به گستردگی که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن اهمیت فراوانی دارد (هدایتی، ۱۳۹۶). چنین شرایطی ایجاب می‌کند که نقش فعلی نهادهای عالی حسابرسی (مانند دیوان محاسبات کشور) متفاوت از گذشته باشد. چراکه تحولات اخیر علم مدیریت و علوم مالی، به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده‌کنندگان از نتایج حسابرسی‌ها، ضرورت توجه به حسابرسی و پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش مالی را، اجتناب‌ناپذیر کرده است. هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای

شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حساب‌دهی و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). دیوان محاسبات کشور جهت دستیابی به اهداف و بهبود نظام پاسخگویی مطلوب به استفاده‌کنندگان، باید توجه جدی به فرآیندهای داخلی و عوامل مؤثر بر آن داشته باشد.

اگر ارزیابی فرآیندهای داخلی سازمان‌ها به‌صورت نظام‌مند انجام پذیرد، می‌تواند تضمین‌کننده بهبود مستمر عملکرد، فرآیندهای داخلی و در نهایت عملکرد کلان سازمان و شرکت باشد (لوگبرگ، ۲۰۰۲). اداره فرآیندهای داخلی و امور سازمانی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فرآیندهای کنترلی مطرح شده در قرن اخیر در جهت بهبود حسابرسی دولتی می‌تواند نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات کشور را در توسعه فعالیت‌های اقتصادی دولت و کاهش مشکلات مالی یاری کند (اسلام زاده و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به استراتژی دیوان محاسبات کشور (باباجانی، ۱۳۹۷)، استقرار فرآیندهای داخلی مناسب می‌تواند در امر پاسخگویی به دیوان محاسبات کشور با توجه به اهداف و چشم‌انداز سازمانی آن کمک کند. با توجه به اهمیت فرآیندهای داخلی و عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند با انجام دادن فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلف‌های مالی، انجام کنترل‌های داخلی مؤثر، طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی و نظام کنترل کیفیت و انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی نسبت به پاسخگویی بهتر به استفاده‌کنندگان اقدام نماید.

جهت تبیین و ضرورت انجام پژوهش به‌مرور اصول قانون اساسی در حوزه پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌پردازیم. دیوان محاسبات عمومی کشور بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که از بودجه عمومی استفاده می‌کند را حسابرسی می‌نماید. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می‌دهد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمان‌های تابعه به پاسخگویی و حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخگویی را تکمیل نموده

1. March & Olsen
2. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

نحوی از انحاء بودجه کل کشور استفاده می‌کنند،
 ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه، و
 ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریح بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

پاسخگویی مؤثر مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. برای بهبود پاسخگویی عملیاتی نیاز است که به عواملی که بر موفقیت حسابرسی عملکرد اثرگذارند، توجه شود (لی و همکاران^۴، ۲۰۱۹). انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور، نیازمند توجه به فرآیندهای داخلی سازمان می‌باشد. با توجه به شکل ۱، دیوان محاسبات کشور به‌منظور دستیابی به چشم‌انداز و هدف اصلی خود با توجه به قانون اساسی کشور که پاسداری از بیت‌المال می‌باشد، فرآیندهای داخلی مناسب را می‌تواند طراحی و پیاده‌سازی نماید.

پاسخگویی

پاسخگویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل‌دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی^۵، ۲۰۰۰). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک‌سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۸۹). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود (ایجیری^۶، ۱۹۸۳). مسئولیت پاسخگویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است:

”الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است“ (گاسب، ۱۹۸۷).

است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸). با توجه به اهمیت پاسخگویی در قانون اساسی کشور و نقش و جایگاه ویژه دیوان محاسبات کشور در انجام حسابرسی و نظارت بر فعالیت‌های بخش عمومی، اهمیت فرآیندهای داخلی و پیاده‌سازی مطلوب آن بیش از پیش مهم تلقی می‌گردد، بنابراین اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر دغدغه اصلی نویسندگان در حوزه نظام پاسخگویی و فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور بوده است.

اهمیت پژوهش حاضر در این است که با توجه به وظایف دیوان محاسبات، ”آیا فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات توانایی لازم جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد یا خیر؟“ با توجه به اهمیت جایگاه پاسخگویی، تأکید قانون اساسی کشور بر پاسخگویی نهادهای دولتی و حاکمیتی در قبال عموم استفاده‌کنندگان، عدم توجه به پاسخگویی مطلوب از طرف نهادهای نام برده شده و چالش و دغدغه پاسخگویی ضرورت دارد تا مؤلفه‌های تأثیرگذار در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور در ارتباط با فرآیندهای داخلی مورد مطالعه قرار گیرد. نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در نظام راهبردی دیوان محاسبات و دستگاه‌های نظارتی، پیشنهاد نماید.

مبانی نظری

اهداف دیوان محاسبات کشور

دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) به‌عنوان نماینده قانونی مردم به‌وسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش‌های حسابرسی زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می‌کند (حبشی، ۱۳۹۵). هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است، این گزارش باید در اختیار عموم قرار گیرد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به

4. Lee et al

5. Ryan & Ng

6. Ijiri



شکل ۱. استراتژی دیوان محاسبات جهت صیانت از بیت‌المال با تأکید بر فرآیندهای داخلی

مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش دهی می‌باشد (قلی پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵).

مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶).

مسئولیت پاسخگویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم آمیخته است. بر مبنای نظریه عمومی سیستم‌ها، نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، از مجموعه خرده نظام‌ها یا سیستم‌ها تشکیل شده است که هر کدام از آنها کارکرد مشخص دارند و هدف یا هدف‌های معینی را در چارچوب هدف‌های راهبردی نظام پاسخگویی دنبال می‌کند. استوارت معتقد است، در تحلیل مسئولیت پاسخگویی باید به این نکته توجه کرد که دو عنصر گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخگویی دربرگیرنده ارائه خدمت و قضاوت در مورد آن است (همان، ۱۳۸۹).

خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی را با طرح سؤالاتی در جدول ۱، به شرح زیر ارائه می‌گردد:

سؤال اول: چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه

پاسخگویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران، ۲۰۰۰). پاسخگویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال، ۲۰۰۸).

پاسخگویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند؛ بنابراین پاسخگویی عمومی به مثابه یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز، ۲۰۰۵). پاسخگویی در مدیریت دولتی نوین به عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح گردیده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به صورتی که وجود شاخص‌های یادشده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخگویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به منظور جوابگویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده، توسط فردی که آن

7. Barrados et al

8. Jayal

9. Bovens

جدول ۱. خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

ردیف	سؤال‌های خرده نظام‌های پاسخگویی دیوان محاسبات کشور	پاسخ
۱	چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟	پاسخگو، دیوان محاسبات کشور
۲	چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟	پاسخ‌خواه، مجلس شورای اسلامی به‌عنوان نمایندگان مردم و استفاده‌کنندگان اطلاعات عمومی
۳	درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟	پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، حوزه مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی
۴	از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟	گزارش تفریغ بودجه، نظارت بر منابع و مصارف بودجه
۵	به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟	حسابرسی و کنترل
۶	قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟	ارزیابی عملکرد، توسط مجلس شورای اسلامی و استفاده‌کنندگان
۷	شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟	پاسخگویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات

می‌باشد. فرایند پاسخگویی با ارائه گزارش آغاز می‌شود و این همان وظیفه‌ای است که از طریق حسابداری و گزارشگری مالی انجام می‌شود.

سؤال پنجم: به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟ پاسخ: پنجمین خرده نظام پاسخگویی، حسابرسی و کنترل است. ارائه گزارش توسط پاسخگویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخگویی نیست بلکه نقطه شروع فرایندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. حسابرسی و کنترل، در این بخش از فرایند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد.

سؤال ششم: قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟ پاسخ: ششمین خرده نظام پاسخگویی، ارزیابی عملکرد است. ارزیابی عملکرد به معنی ارزیابی میزان دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده می‌باشد.

سؤال هفتم: شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟ هفتمین و آخرین خرده نظام پاسخگویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات است. شفافیت مالی عبارت است از دسترسی آسان عموم مردم به اطلاعاتی قابل‌اتکا، قابل‌فهم و قابل‌مقایسه در مورد ساختار و اهداف، عملیات، فعالیت‌ها و سیاست‌هایی که دولت برای دستیابی به اهداف مزبور در نظر گرفته است.

پاسخگویی و شفافیت

شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به‌صورت قابلیت ارائه

گزارش هستند؟ پاسخ: اولین خرده نظام پاسخگویی، پاسخگویان می‌باشد که مسئولیت تهیه و ارائه گزارش را بر عهده دارند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور زیر نظر قوه مقننه باید درباره نظارت بر مصرف و منابع عمومی در بودجه سالانه پاسخگو باشد.

سؤال دوم: چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟ پاسخ: دومین خرده نظام پاسخگویی، پاسخ خواهان می‌باشد. دستگاه‌های اجرایی در قبال نمایندگان قانونی (قوه مقننه) مردم به‌عنوان صاحبان اصلی حق، باید پاسخگو باشند.

سؤال سوم: درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟ پاسخ: سومین خرده نظام پاسخگویی پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، در حوزه مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌باشد. بودجه سالانه، مبنای مناسبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌کند.

سؤال چهارم: از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟ پاسخ: چهارمین خرده نظام پاسخگویی، حسابداری و گزارشگری مالی (گزارش تفریغ بودجه) می‌باشد. هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران بر اساس مفاهیم نظری ارائه‌شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی

اطلاعات حسابداری به گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد (هریتج^{۱۰}، ۲۰۰۷). اصل شفافیت اشاره به گزارشگری عمومی قبل اتمک، به موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود دارد. به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. دیوان محاسبات کشور فعالیت‌ها و آثار حسابرسی و رسیدگی خود را مورد ارزیابی و پیگیری قرار می‌دهد. دیوان محاسبات کشور چگونگی استفاده کارا و قانونمند از منابع در اختیار را در جهت ایفای مسئولیت‌ها و وظایف را به مراجع ذیصلاح گزارش می‌نماید. علاوه بر این، شفافیت شامل تعهد به گزارشگری عمومی درباره نتایج و یافته‌های حسابرسی و دسترسی مردم و ذینفعان به اطلاعات درباره محاسبات کشور نیز هست. دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌نماید تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخگویی فراهم آید. دیوان محاسبات کشور اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند. پاسخگویی و شفافیت دوروی یک سکه هستند، یعنی اگر خللی در پاسخگویی وجود دارد شفافیت نیز مشکل دارد. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخگویی توجه زیادی می‌شود (نوری و جمشیدی، ۱۳۹۲).

حسابداری تعهدی و ضرورت توجه به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور

در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تأکید شده وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند (کمیته استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵). بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخگویی است. در صورت استفاده از حسابداری

تعهدی، تغییرات عمده‌ای در صرفه‌جویی زمان و کاهش در هزینه‌ها به وجود خواهد آمد (الماسی و غلام پور، ۱۳۸۸). حسابداری تعهدی یعنی زمینه تهیه و استقرار بودجه عملیاتی معنی‌دار برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها و فراهم کردن ایجاد بستر لازم برای صرفه‌جویی و نیز کاهش قیمت تمام‌شده پروژه‌ها. حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود. این موضوع از لحاظ نظری بر این مبنا استوار است که، پاسخگویی عملیاتی با حسابداری عملکرد و با توجه به هدف‌های عملیاتی و همچنین از طریق حسابرسی عملکرد و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (وکیلی فرد، نظری، ۱۳۹۱). شاخص‌های نظارتی در دیوان محاسبات کشور شامل کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، نظارت مستمر، حسابرسی عملکرد، حسابرسی داخلی و سیستم کنترل کیفیت می‌باشد (اسلام زاده و همکاران، ۱۳۹۷)؛ بنابراین دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی مأموریت دارد، به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر بودجه و عملکرد مالی دولت باشد، زیرا وجود نظام کنترل و نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد در سیستم دولتی از جمله عواملی است که می‌تواند حفظ و صیانت از بیت‌المال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را همراه داشته باشد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲). با توجه به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی، تغییر مبنای حسابداری (نقدی) تعدیل شده به تعهدی) و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ضروری است که دیوان محاسبات کشور فرآیندهای داخلی را مورد بازبینی قرار داده و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن را اصلاح نماید.

مروری بر پیشینه پژوهش

مراذخانی و بنده علی (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌نماید، بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است.

معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به تحلیل

مهم پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته‌اند. در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخگویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبردی سازمانی معرفی نمودند.

دانیل مورین^{۱۲} (۲۰۰۱)، در پژوهشی به ارتباط بین دیوان محاسبات و واحدهای مورد رسیدگی آن پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، حسابرسی عملیاتی را می‌توان به‌عنوان فرآیند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجادشده بین منبع تأثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر یعنی واحد مورد رسیدگی به دست می‌آورد.

سؤالات پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه فرایندهای داخلی و مسئولیت پاسخگویی دیوان محاسبات کشور مدل مفهومی شکل ۲، و سؤال‌های زیر تدوین گردیده است:

- آیا انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری احوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟

پاسخگویی عمومی بر خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، پاسخگویی عمومی بر بهبود خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.

الماسی و غلام پور (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی نقش بسزایی دارد.

ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریح بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریح بودجه 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 بودجه‌ای تأثیرگذار است.

عباسی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۲)، در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات باکیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد.

مولیادی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۲)، در پژوهشی به عوامل



شکل ۲. الگوی مفهومی پژوهش

«مطلوب» مقدار کمی ۴، «متوسط» مقدار کمی ۳، «نامطلوب» مقدار کمی ۲ و «بسیار نامطلوب» مقدار کمی ۱ می‌باشد. روایی پرسشنامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب‌نظران حرفه مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون پایایی پرسشنامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. پرسشنامه به‌صورت حضوری، الکترونیکی و در گروه‌های تخصصی مجازی بین اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. جهت بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ، نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف، برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش آزمون t و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

پایایی پرسشنامه

از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک تحقیق استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی بکار می‌رود که گویه‌ها یا سؤالات آن به‌صورت طیف طراحی شده‌اند و جواب‌های آن چندگزینه‌ای می‌باشد. آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ برای انجام پژوهش مطلوب می‌باشد. مشاهده نتایج آزمون آلفای کرونباخ نشان‌دهنده پایایی پرسشنامه می‌باشد، نتایج در جدول ۲ بیان گردیده است.

بر اساس اهمیت، مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور چگونه رتبه‌بندی و اولویت‌بندی می‌گردد؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی است و از منظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی به شمار می‌رود، زیرا تلاش می‌کند با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز را از وضع موجود نمونه آماری به دست آورد. جامعه آماری مورد بررسی شامل استفاده‌کنندگان گزارشگری دیوان محاسبات کشور می‌باشد که به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای جامعه و گستردگی آن، با توجه به تبادل نظر با اساتید و خبرگان حرفه، جامعه آماری را اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های سراسری که در بخش عمومی فعالیت دارند، مدیران مالی بخش دولتی، ذی‌حسابان و حساب‌رسان دیوان محاسبات و سایر افرادی که در بخش عمومی به‌صورت تخصصی فعالیت دارند تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری به‌صورت تصادفی اتفاقی (در دسترس) و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف به‌طور تقریبی ۴۰۰ نفر محاسبه گردید. پرسشنامه پژوهش شامل ۲۴ سؤال (۵ سؤال عمومی و ۱۹ سؤال تخصصی) در قالب طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «بسیار مطلوب» مقدار کمی ۵،

جدول ۲. نتایج آزمون پایایی کرونباخ

مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤال	شرح
۰/۷۶	۳	فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی
۰/۸۱	۲	کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال
۰/۷۹	۲	روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف
۰/۸۴	۲	کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری احوالجمعی و تخلفات مالی
۰/۸۰	۲	کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های دولتی
۰/۸۶	۴	روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی
۰/۷۵	۲	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی
۰/۷۶	۲	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی
۰/۷۸	۱۹	کل پرسشنامه

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد	
جنسیت	مرد	۶۴/۶	
	زن	۳۵/۴	
	کل	۱۰۰	
تحصیلات	فوق‌دیپلم	۲/۱	
	لیسانس	۳۳/۳	
	فوق‌لیسانس	۴۱/۷	
	دکتر	۲۲/۹	
	کل	۳۸۴	
	۱۰۰		
رشته تحصیلی	حسابداری	۵۰/۰	
	مدیریت	۳۵/۴	
	اقتصاد	۱۴/۶	
	کل	۳۸۴	
شغل	حسابرس	۳۷/۵	
	هیئت علمی	۲۹/۲	
	مدیر	۱۴/۶	
	ذی‌حساب	۱۴/۶	
	سایر	۴/۲	
	کل	۳۸۴	
	۱۰۰		
	سابقه کار	۵-۱	۲۵
		۱۰-۶	۲۹/۲
		۱۵-۱۰	۲۵
بالای ۱۵		۲۰/۸	
کل		۳۸۴	

تحلیل جمعیت‌شناختی

هدف علم آمار، استنتاجات از تعداد زیادی مشاهدات است که از جامعه به دست می‌آید، بنابراین اولین سؤالی که به ذهن هر پژوهشگری می‌رسد این است که آیا می‌توان این مجموعه بزرگ از مقادیر را توصیف کرد و چگونه می‌توان مشاهدات زیادی جامعه را در یک چارچوب مشخص سازمان‌دهی نمود. (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۳). در این تجزیه و تحلیل محقق داده‌های جمعیت‌شناختی جمع‌آوری شده از نمونه را با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل توصیفی مناسب بررسی کرده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول ۳، ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۶۴/۶٪ جنسیت خود را مرد و کمترین در صد ۳۵/۴٪ نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند، در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان ۴۱/۷٪ تحصیلات خود را کارشناسی ارشد و کمترین در صد ۲/۱٪ نیز تحصیلات خود را فوق‌دیپلم گزارش کرده‌اند، در ارتباط با رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان ۵۰٪ نیز رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد ۱۴/۶٪ نیز رشته تحصیلی خود را اقتصاد گزارش کرده‌اند، در ارتباط با شغل بیشترین درصد پاسخگویان ۳۷/۵٪ شغل خود را حسابرس و کمترین در صد ۴/۲٪ نیز شغل خود را سایر گزارش کرده‌اند (در قسمت توضیحات پرسشنامه قید کرده‌اند که در بخش عمومی در قالب حسابدار، حسابرس داخلی و... فعالیت می‌نمایند)، در ارتباط با سابقه کار بیشترین درصد پاسخگویان ۲۹/۲٪ سابقه کار خود ۶ تا ۱۰ سال و کمترین درصد ۲۰/۸٪ نیز سابقه خود را ۱۵ سال به بالا گزارش کرده‌اند.

جدول ۴. آماره‌های توصیفی سؤال‌های پژوهش

سؤال	مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	آماره تی	درجه آزادی	سطح معناداری
۱	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی	فعالیت‌های کنترلی و پیشگیرانه از تخلفات مالی	۳/۳۵۴۲	۰/۶۹۲۸۱	۰/۰۳۵۳۵	۹۴/۸۷۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
		آموزش‌های ضمن خدمت کارکنان در حوزه فعالیت‌های کنترلی و پیشگیرانه	۳/۵۸۳۳	۰/۷۰۳۱۰	۰/۰۳۵۸۸	۹۹/۸۷۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور کنترلی و پیشگیرانه	۳/۵۰۰۰	۰/۶۷۷۸۹	۰/۰۳۴۵۹	۱۰۱/۱۷۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
۲	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۳/۴۷۹۲	۰/۵۷۷۷۳	۰/۰۲۹۴۸	۱۱۸/۰۱۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
		به‌موقع بودن کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۳/۷۳۹۲	۰/۷۰۰۳۰	۰/۰۳۵۷۴	۱۰۴/۳۵۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
۳	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف سازمانی	به‌کارگیری روش‌ها و کنترل‌های داخلی مناسب منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف سازمانی	۳/۶۲۵۰	۰/۶۳۴۱۰	۰/۰۳۲۳۶	۱۱۲/۰۲۴	۳۸۳	۰/۰۰۰
		به‌کارگیری بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مناسب جهت نیل به اهداف سازمانی در حوزه حسابداری تعهدی	۳/۶۲۵۰	۰/۷۲۶۲۳	۰/۰۳۷۰۶	۹۷/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
۴	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	پیاده‌سازی سازوکارهای لازم توسط دیوان محاسبات کشور جهت کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۳/۶۰۴۲	۰/۶۳۷۸۷	۰/۰۳۲۵۵	۱۱۰/۷۲۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
		تدوین دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مناسب جهت کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۳/۷۳۹۲	۰/۷۵۷۶۱	۰/۰۳۸۶۶	۹۶/۴۵۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
۵	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	طراحی و انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۷۰۸	۰/۷۱۵۰۶	۰/۰۳۶۴۹	۱۰۳/۳۳۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
		گزارشگری کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۳/۶۲۵۰	۰/۶۶۶۲۳	۰/۰۳۴۰۰	۱۰۶/۶۲۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
۶	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی	نظارت بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی	۱/۹۵۰۰	۰/۵۹۵۹۰	۰/۰۳۰۴۱	۱۲۳/۳۱۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
		نظارت بر اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۱/۸۵۰۰	۰/۸۰۴۶۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		نظارت بر کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۱/۷۰۸۳	۰/۷۰۶۸۰	۰/۰۳۶۰۷	۱۰۲/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
۷	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	ارزیابی عملکرد د انجام حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی	۱/۷۵۰۰	۰/۸۰۴۶۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		طراحی و استقرار نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۵۰۰	۰/۷۷۸۳۰	۰/۰۳۹۷۲	۹۴/۴۱۷	۳۸۳	۰/۰۰۰
۸	پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۰۸۳۳	۰/۳۰۶۰۷	۰/۰۶۶۶۵	۴۶/۲۶۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۰۸۳	۰/۷۳۵۷۶	۰/۰۳۷۵۵	۹۸/۷۶۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
		اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۶۴۵۸	۰/۷۲۲۳۳	۰/۰۳۶۸۶	۹۸/۹۰۷	۳۸۳	۰/۰۰۰

توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی در بین پاسخگویان ۳/۶۹۵۳ و حداقل و حداکثر آن به ترتیب ۱ و ۵ بوده است. برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است، با توجه به اطلاعات جدول ۵، توزیع داده‌ها نرمال می‌باشد، زیرا سطح معنی‌داری بیشتر از ۵ درصد می‌باشد.

آزمون T تک نمونه‌ای

در این پژوهش برای اطمینان یافتن از میزان موافقت نمونه آماری با هریک از سؤال‌های پژوهش، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. این آزمون مشخص خواهد کرد که میزان موافقت نمونه آماری با سؤال‌های پیشنهادی پژوهش بالاتر از حد متوسط طیف لیکرت است یا از این میزان کمتر است. در پرسشنامه از طیف امتیازبندی ۱ تا ۵ استفاده شده است، میانگین امتیاز مطلوب ۳ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش می‌باشد. با توجه به اطلاعات جدول ۷، مقدار آماره میانگین برای سؤال‌های ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰ می‌باشد؛ بدین ترتیب همه سؤال‌های فوق مورد تأیید قرار گرفت. بر اساس نتایج آزمون t می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، سؤال‌های ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰ پژوهش مورد تأیید نمونه آماری پژوهش می‌باشد. مقدار آماره میانگین برای سؤال ۶ پژوهش برابر است با ۱/۷۹ که پایین‌تر از ۳ می‌باشد؛ بدین ترتیب سؤال فوق مورد تأیید نمونه آماری پژوهش قرار نگرفت. جهت تجزیه و تحلیل سؤال ۶، نتایج آزمون t نشان می‌دهد که آماره t کوچک‌تر ۱/۹۶ و سطح معنی‌داری برابر است با ۰/۰۵۱ که بزرگتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بر این اساس نتایج

تحلیل‌های توصیفی

در جدول ۴، آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسشنامه پژوهش ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که مدیران، حسابرسان، ذی‌حسابان و اعضای هیئت علمی کلیه سؤال‌های پژوهش به‌غیر از سؤال شش که مربوط به بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی از دیدگاه استفاده‌کنندگان است، را مورد تأیید قرار داده‌اند؛ زیرا میانگین بزرگ‌تر از ۳ بوده است، کلیه مقادیر سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده نیز کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است.

اطلاعات جدول ۶، در ادامه نشان می‌دهد که میانگین

جدول ۵. آماره‌های توصیفی ارزیابی فرایندهای داخلی دیوان

محاسبات کشور

۳/۶۹۵۳	میانگین
۳/۷۵۰۰	میانه
۳/۶۳	مد
۰/۵۴۳۱۲	انحراف معیار
۰/۲۹۴۹۸	واریانس
-۰/۳۹۳	چولگی
۰/۱۲۵	خطای چولگی
۰/۱۸۹	کشیدگی
۰/۲۴۸	خطای کشیدگی
۴	دامنه
۱	حداقل
۵	حداکثر

جدول ۶. آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

سطح معناداری	آماره Z	سؤال‌های پژوهش
۰/۵۸۱	۱۴/۴۴۹	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی
۰/۴۴۱	۱۵/۱۹۷	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال
۰/۶۹۲	۱۰/۶۹۱	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی
۰/۱۵۴	۲۶/۰۳۰	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی
۰/۲۸۴	۱۶/۶۲۲	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی
۰/۱۸۶	۲۳/۹۹۳	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی
۰/۲۱۸	۱۸/۹۰۷	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی
۰/۶۵۴	۱۱/۹۳۵	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی

جدول ۷. آزمون T جهت توصیف متغیرهای مربوط به سؤال‌های پژوهش

ردیف	سؤال‌های پژوهش	آماره T	میانگین	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین نمونه از میانگین مورد ادعا
۱	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی	۷۹/۷۲۱	۳/۵۶	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۵۶
۲	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۸۰/۶۲۳	۳/۷۹	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۹
۳	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی	۶۳/۰۸۱	۳/۷۵	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۵
۴	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۸۰/۰۴۱	۳/۷۰	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۰
۵	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۵۹/۶۰	۳/۶۲	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۲
۶	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی	۱/۱۲	۱/۷۹	۳۸۳	۰/۰۵۱	-۱/۱۹
۷	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۷۶/۶۵	۳/۶۴	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۴
۸	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۷۵/۸۱	۳/۶۸	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۸

جدول ۸. آزمون رتبه‌ای فریدمن جهت رتبه‌بندی مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه‌های اصلی
اول	۴/۲۵	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی
دوم	۴/۰۹	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی
سوم	۳/۹۸	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال
چهارم	۳/۷۴	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی
پنجم	۳/۵۸	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی
ششم	۳/۴۹	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی
هفتم	۳/۲۹	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی
هشتم	۳/۲۱	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی

نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به ترتیب رتبه‌بندی، انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال می‌باشند.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به منظور ارزیابی فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان انجام گردیده است. برای پاسخ به سؤال یک پژوهش: آیا انجام فعالیت‌های

آزمون معنی‌دار نمی‌باشد و سؤال ۶ پژوهش مورد تأیید نمونه آماری پژوهش قرار نگرفت.

آزمون فریدمن

در این پژوهش از آزمون فریدمن برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی و میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده سؤال‌های پژوهش استفاده گردید. رتبه‌بندی و میزان اهمیت هر یک از سؤال‌های پژوهش به این موضوع پاسخ می‌دهد که رتبه‌بندی مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور نسبت به بقیه اهمیت بیشتری دارد. با توجه به اطلاعات جدول ۸، سه مؤلفه‌های اصلی فرآیندهای داخلی

تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط ناصری و همکاران (۱۳۹۶) و عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

برای پاسخ به سؤال پنج پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال شش پژوهش: آیا انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌گردد؟ انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتایج به‌صورت غیرمستقیم هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، می‌باشد. نتایج حاصل از این پژوهش بیان می‌کند انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است. کاهش انحراف بودجه مطلوب بوده و مسئولیت پاسخگویی عمومی را بهبود می‌بخشد. همچنین این نتایج به‌صورت غیرمستقیم هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط الماسی و غلام‌پور (۱۳۸۸)، می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی نقش بسزایی دارد.

برای پاسخ به سؤال هفت پژوهش: آیا طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات

پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتیجه هم‌راستا با نتایج عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد. برای پاسخ به سؤال دو پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان گردیده و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور که مهم‌ترین هدف دیوان محاسبات کشور است باعث پاسخگویی مطلوب و اثربخش می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط مرادخانی و بنده‌علی (۱۳۹۷)؛ ناصری و همکاران (۱۳۹۶) و عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

برای پاسخ به سؤال سه پژوهش: آیا انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال چهار پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و

کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال هشت پژوهش: آیا طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط ناصری و همکاران (۱۳۹۶)؛ مرادخانی و بنده علی (۱۳۹۷) و عباسی و بیت عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد، نتایج حاصل از این پژوهش‌ها بیانگر آن است که رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی، نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریغ بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنی‌داری دارد.

برای پاسخ به سؤال نه پژوهش، بر اساس اهمیت، مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور چگونه رتبه‌بندی و اولویت‌بندی می‌گردد؟ با توجه به نتایج آزمون فریدمن، مؤلفه‌های اصلی فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به ترتیب رتبه‌بندی و اهمیت، انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال می‌باشند.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد، دیوان محاسبات کشور با توجه به انجام حسابداری تعهدی از سال ۱۳۹۴ توسط دستگاه‌های اجرایی، فرآیندها و کنترل‌های داخلی را در جهت پیاده‌سازی پاسخگویی مطلوب به استفاده‌کنندگان هماهنگ سازد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که دیوان محاسبات کشور با توجه به تغییرات مبنای حسابداری

(نقدی تعدیل‌شده به تعهدی)، حسابرسی جامع و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیران و کارکنان را با این تغییرات هماهنگ ساخته و فرآیندهای یادگیری و رشد را با توجه به استراتژی سازمان پیاده‌سازی نماید. لازم است مدل گزارشگری مالی مبتنی بر عملکرد به مرحله اجرا درآید و قوانین مالی و محاسباتی ناظر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح شود. دیوان محاسبات کشور سیاست‌ها و رویه‌هایی را برای کنترل کیفیت طراحی نماید تا اطمینان معقولی از رعایت الزامات اخلاق حرفه‌ای توسط کارکنان کسب نماید. دیوان محاسبات کشور به‌منظور ارتقای سطح کیفی کلیه کارکنان مطابق با آخرین پیشرفت‌های به وقوع پیوسته در حرفه، بایستی ارتقاء کیفی سطح آموزش و یادگیری را در نظر داشته باشد. توجه به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات و پیاده‌سازی مؤلفه‌های آن باعث ارتقای پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

با توجه نتایج حاصل از این پژوهش به دلیل اینکه فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور مهم‌ترین گام در انجام حسابرسی عملیاتی سازمان‌های دولتی است، می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان مبنای نظری و استانداردهای گزارشگری دیوان محاسبات کشور، جهت شناسایی و اولویت‌دهی به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور در راستای انجام حسابرسی عملیاتی باشد. به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به‌منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر از طریق آموزش و توجه به فرآیندهای داخلی بسترهای لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کنار حسابرسی عملیاتی فراهم سازد.

نتایج پژوهش به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مقام معظم رهبری، عموم مردم، دستگاه‌های نظارتی، دیوان محاسبات، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه‌های اجرایی به شرح زیر قرار دهد، با توجه به اهمیت پاسخگویی در نهادهای نام‌برده شده و چالش و دغدغه پاسخگویی ضرورت دارد که به مؤلفه‌های تأثیرگذار فرآیندهای داخلی در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور توجه گردد، انجام صحیح فرآیندهای داخلی باعث افزایش پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

نتایج پژوهش در ارتباط با رتبه‌بندی و اهمیت مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نشان می‌دهد که انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال باید در اولویت نظام راهبردی دیوان

سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، ۱، ۴۶-۱۶.

- حبشی، نعمت. (۱۳۹۵). مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۲۳۶-۱۹۱.
- داداشی، ایمان؛ کارنما، ایمان و سادات سلماسی، میرحمید. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۴۰)، ۲۱۴-۱۸۷.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۹). *استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور*. چاپ اول، تهران: نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- زارعی، دکتر بتول و مهراندیش، بتول. (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران). *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱۶(۱)، ۴۳-۲۵.
- سجادی، دکتر سید حسین و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*.
- صباغ کرمانی، مجید و باسحا، مهدی. (۱۳۸۸). نقش حکمرانی خوب در بهبود کارکرد هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی. *فصلنامه تحقیقات اقتصادی*، ۴۴(۱)، ۱-۲۵.
- عباسی، ابراهیم و بیت‌عفری، سعید. (۱۳۹۵). تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور. *فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور*، ۱۶(۶۲)، ۴۴-۲۵.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۵۸).
- قادرزاده، کریم و لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها. *دو فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۶(۱)، ۴۶-۳۳.
- کمیته استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). *استانداردهای حسابداری بخش عمومی*. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- مرادخانی، فردین. بنده علی، فرشید. (۱۳۹۷). بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال. *فصلنامه حقوق اداری*، ۱۸(۱)، ۲۰۳-۱۸۱.
- مهدوی، غلامرضا. ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۲). بررسی

محاسبات کشور قرار گیرد، زیرا انجام مطلوب و مؤثر آن موجب بهبود نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌گردد، پژوهشی جامع در ارتباط با بهبود مستمر فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور با توجه به استفاده از حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی صورت گیرد.

محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی در جمع‌آوری داده‌های پژوهش، انگیزه و رغبت پایین پاسخ‌دهندگان همچون سایر پژوهش‌های پیمایشی و بوروکراسی اداری برای تکمیل پرسشنامه توسط جامعه آماری از محدودیت‌های پژوهش بود.

منابع

- آذر، عادل و مؤمنی، منصور. (۱۳۸۳). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*. چاپ سوم، تهران: سمت.
- اسلام زاده، امید؛ ایزدی نیا، ناصر و فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن. *دو فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۴۰-۲۳.
- الماسی، حسن؛ دهگان، محمود و حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۶۲-۳۵.
- الماسی، حسن و غلام پور، سید محمد. (۱۳۸۸). نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی. *مدیریت کسب‌وکار*، ۱(۲)، ۶۹-۵۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران. *مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهراء*، ۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی. *مجله اقتصادی آسیا*، ۱(۱۳)، ۸۰-۷۳.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. چاپ پنجم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. *مجموعه مقالات و*

- نوری، زهرا و جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی. *حسابداری سلامت*، ۳(۲)، ۶۸-۸۹
- وکیلی فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۱۱-۱۲۵.
- هدایتی زفرقندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی. *مجله بین‌المللی پژوهش ملل*، ۲(۱۸)، ۴۵-۶۰.
- نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی فارس. *مجله سلامت حسابداری*، ۱(۱)، ۷۸-۹۶.
- معدنی، جواد؛ زرنندی، سعید و عبدالهی، محمدرضا. (۱۳۹۷). تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطامشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران). *خطامشی‌گذاری عمومی در مدیریت*، ۹(۳۰)، ۲۳-۴۱.
- نصری، احمد. کمالیان، امین رضا. افلاطون زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). *دانش حسابرسی*، ۱۷(۱)، ۱۸۹-۲۱۶.
- Abbasi, A. & Bitafri, S. (2016). Impact of the Preventive Measures of the Court on the reduction of violations of the executive agencies of the country. *Audit knowledge*, (15)62, 25-44 (In Persian).
- Accounting Standards Committee. (2015). *Public Sector Accounting Standards, Tehran: Audit Organization Publications* (In Persian).
- Azar, A. & Momeni, M. (2004). *Statistics and its Application in Management*. 3rd Edition, Tehran: Samt (In Persian).
- Auditing standards of the Court of Audit. (2010). Publication of the Training and Planning. *Center of the Court of Accounts*, first edition (In Persian).
- Almasi, H., Dehgan, M. & Heydari, D. (2016). Investigating the Effectiveness Report of the Budget of the National Audit Court on Monitoring the Financial Performance of the State and the Effectiveness of Annual Budgets. *Audit Knowledge*, (16)63, 35-62 (In Persian).
- Almasi, H. & Gholampour, S.M (2009). The Role of Computational Rules and Regulations and Accrual Accounting System in the Improvement of Accountability Capacity. *Business Management*, (1)2, 25-44 (In Persian).
- Babajani, J. (2018). Proceedings of the Conference of Accountants and Public. *Sector of Alzahra University*, 1, Tehran, Alzahra University. A Look at Independent Audit and Supervision in the Public Sector of Iran (In Persian).
- Babajani, J. (1999). The Characteristics of Government Accounting and Financial Reporting. *Journal of Asia Economic*, 13, 73-80 (In Persian).
- Babajani, J. (2007). Accounting and Financial Controls. *Allameh Tabataba'i University Press*, Fifth Edition (In Persian).
- Babajani, J. (2015). Benefits of Performing Performance Audit in the Country and Its Role in Accountability. *Proceedings of the Conference on Performance Auditing, Accountability and Productivity Promotion*, 1, 16-46 (In Persian).
- Barrados, M., Mayne, J. & Willeman, T. (2000). Accountability For Collaborative Programe Delivery Arrangement In Canada's Federal Government: Some Consequences Of Government. *International Review Of Administrative Sciences*, 66, 495-511.
- Bovens, M. (2005). *Public Accountability*. In E. Ferlie, L. Lynne And C. Pollit (eds.). *The Oxford Handbook Of Public Management*, Oxford: Oxford University Press, 1-33.
- Dadashi, I., Karnama, I. & Sadat Salmasi, M.H. (2018). The Impact of Implementing Accrual Accounting in the Public Sector on Government Accountability. *Financial Accounting and Auditing Research*, (40)10, 187-214

- (In Persian).
- Eslamzadeh, O., Izadinia, N. & Foroughi, D. (2018). Explaining the components of managing organizational affairs (corporate governance) of government agencies and evaluating the ability of the Court of Audit in its implementation. *Two Quarterly Journal of Public Accounting*, 1, 5, 23-40 (In Persian).
 - Governmental Accounting Standards Board. (GASB). (1987). Objectives of financial Reporting. *Concepts statement no*, 1, Stamford.
 - Gholipour, R. & Tahmasebi Ashtiani, M. (2006). Analysis of the relationship between public accountability and outsourcing in public organizations, case study. *Management Culture*, 12, 149-113 (In Persian).
 - Habashi, N. (2016). Study of how the Accounting Court (Higher Audit Institutions) reports to twelve developed and developing countries compared to the Islamic Republic of Iran. *Audit Knowledge*, (16)63, 193-236 (In Persian).
 - Hedayati Zafarqandi, M. (2017). The role and function of the country's court of calculations in the realization of financial supervision. *International Journal of Research in Peoples*, (2)18, 60-45 (In Persian).
 - Heritage, H. (2007). *The American Heritage College Dictionary*. 4th Edition, American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
 - Ijiri, Y. (1983). On the accountability-based conceptual frame- work. *Journal of Accounting and Public*, 2, Elsevier Service publishing co, inc.
 - Jayal, N.G. (2008). New Directions In Theorizing Social Accountability. *IDS Bulletin*, (38)6, 105-110.
 - Ljugberg, A. (2002). Process Measurement. *Physical Distribution & Logistics Management*, 32, 254-287.
 - Lee D. Parker, K.J. & Jana, S. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (32)1, 280-306.
 - Madani, J., Zarandi, S. & Abdollahi, M.R. (2018). Analysis of the effect of public accountability on the policy of promoting administrative health and organizational transparency in the public sector (Case study: Ministry of Industry, Mine and Trade of the Islamic Republic of Iran). *Iranian Journal of Public administration Mission*, (2)9, 23-41 (In Persian).
 - Mahdavi, Gh. & Maher, M.H. (2013). The Examination of Managers' Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences. *Journal of Health Accounting*, (2)1, 78-96 (In Persian).
 - March, J.G. & Olsen, J.P. (1995). *Democratic Governance*. New York: Free Press.
 - Morin, D. (2001). Influence of Value for Money. *Audit on Public Accountability & Management*, (2)17.
 - Moradkhani, F. & Bandehali, F. (2018). Review of the jurisdiction of the National Court of Justice in protecting the city from the city of Beit Elmal. *Journal of Administrative Law*, 18, 181-203 (In Persian).
 - Mulyadi, M., Anwar, Y. & Ikbali, M. (2012). The Importance of Corporate Governance in Public Sector. *Global Business and Economics Research Journal*, (1)1, 25-31.
 - Nasser, A., Kamalian, A.R. & AflatoonZadeh, B. (2017). Assessment of the role of the Court of Criminal Procedure in the Responsibility of Operational Responsibility of the Executive Bodies (Case Study of Sistan and Baluchestan Province). *Audit Knowledge*, (17), 189-216 (In Persian).
 - Noori, Z. & Jamshidi Navid, B. (2013). Impact of culture on transparency of financial reporting and promotion & of accountability level in medical and medical universities. *Health Accounting*, (2)3, 68-89 (In Persian).
 - Ryan, Ch. & Ng, Ch., (2000). Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland. *Australian Journal of Public Administration*, (59)2, 11-23.

- Sajjadi, S.H. & Jamei, R. (2003). The usefulness of the audit of the Court of Audit of Iran from the perspective of financial managers. *Accounting and Auditing Reviews* (In Persian).
- Sabbagh Kermani, M. & Basakha, M. (2009). The Role of Good Governance in Improving the Efficacy of Government Expenditures: Case of Health and Education Sectors of Islamic Countries. *Journal of Economic Research*, (44)1, 109-130 (In Persian).
- *The Constitution of the Islamic Republic of Iran*. (1979) (In Persian).
- Vakilifard, H. & Nazari, F. (2012). The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in the Institutions Affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. *Journal of Health Accounting*, (1)1, 111-125 (In Persian).
- Zarei, B. & Mehrandish, B. (2017). Evaluation of Using Information Obtained From Public Sector Accounting System in Decision-Making and Accountability of Managers (Case Study: Tehran University of Medical Sciences). *Journal of Health Accounting*, (6)1, 25-43 (In Persian).

