

ارائه مدلی برای حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۶
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱/۳۱

■ رضا مرادی^۱

■ نقی فاضلی^۲

■ خسرو فغانی ماکرانی^۳

چکیده:

هدف این مطالعه، ارائه مدل حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان است. این مطالعه یک پژوهش کیفی با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد بوده و از نمونه‌گیری هدفمند به روش گلوله برفی، تارسیدن به اشباع مفاهیم استفاده شد. مشارکت کنندگان در این پژوهش ۱۵ نفر از افرادی که تجربه حسابرسی بر تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان داشتند انتخاب شدند. داده‌ها با مصاحبه‌های عمیق فردی و نیمه ساختارمند در بازه زمانی ماه‌های فروردین، اردیبهشت و خرداد ۱۴۰۰ جمع‌آوری و با کسب اجازه از شرکت کنندگان ضبط شد سپس به متن تبدیل و پس از چندین بار بازخوانی، با کمک نرم افزار MAXQDA10 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. یافته‌ها شامل حسابرسی دیوان محاسبات کشور در شرکت‌های دانش‌بنیان به عنوان مقوله محوری و شرایط علی (منابع انسانی و سازماندهی دیوان، ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای حسابرس)، عوامل زمینه‌ای (جایگاه دیوان و مطالبات جامعه از آن، قانون‌گذاری و نهادهای اجرا و نظارت)، شرایط مداخله‌گر (مجامع و استانداردهای بین‌المللی، فناوری اطلاعات، محدودیت افشاء و سیاست زدگی، فرهنگ و ارزش‌های جامعه)، راهبردها (فرایند رسیدگی دیوان محاسبات، سازمان حمایتگر از شرکت دانش‌بنیان، بررسی شرکت‌های دانش‌بنیان، کنترل داخلی سازمان حمایتگر) و پیامدها (ارزش افزوده برای ذینفعان) که در قالب مدل پارادایمی قرار گرفت.

کلمات کلیدی: مدل حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، شرکت‌های دانش‌بنیان، تسهیلات اعطایی، داده بنیاد

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

fazeli.nphd@gmail.com

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

(۱) مقدمه :

امروزه نقش کسب و کارهای کوچک و متوسط در پیشرفت و توسعه کشورها نقشی حیاتی و غیرقابل انکار است. سرمایه‌گذاری روی این نوع کسب و کارها به اقتصاد دانش محور منجر می‌شود. از دیدگاه دولت‌ها، شرکت‌های دانش‌بنیان به‌عنوان منابع مهم درآمد و اشتغال و نهایتاً نیروی مهم تاثیرگذار در توسعه اقتصادی شناخته می‌شوند. با پذیرش اهمیت روزافزون علم و تکنولوژی در توسعه اقتصادی، پیامد منطقی آن یعنی اهمیت فوق‌العاده ایجاد ظرفیت تولید نوآوری مبتنی بر علم در جامعه نیز خود را نمایان می‌سازد (اتزکوییتز، ۲۰۰۶). این نتیجه‌گیری خصوصاً در کشورهای در حال توسعه الزامات مهمی را به لحاظ سیاست‌گذاری، برنامه‌های اجرایی و نهادسازی ایجاد می‌کند. اسناد بالادستی کشور از جمله سیاست‌های ابلاغی اصل ۴۴ قانون اساسی، برنامه چهارم و پنجم توسعه و همچنین سند چشم‌انداز بیست ساله کشور، همگی حوزه اقتصاد دانش‌بنیان را جزء حوزه‌های مهم و تاثیرگذار در کشور دانسته و توسعه این بخش را در اولویت برنامه‌های توسعه‌ای کشور قرار داده‌اند. در این راستا، این شرکت‌ها و رشد و توسعه آن‌ها یکی از کانون‌های توجه سیاستگذاران ایران در سال‌های اخیر بوده است (خیاطیان و همکاران، ۱۳۹۳). از این رو همواره در سال‌های اخیر ردیف‌های بودجه‌ای برای سازمان‌های حمایت‌گر از این شرکت‌ها به طور مستقیم یا غیر مستقیم در بودجه سالیانه در نظر گرفته شده است. براین اساس در مطالعه حاضر تلاش شده است با توجه به نقش ناظر دیوان محاسبات بر خرج کرد بودجه و منافعی که حسابرسی با کیفیت دیوان محاسبات می‌تواند برای کشور داشته باشد، به شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی دیوان محاسبات بر شرکت‌های دانش‌بنیان اقدام و در نهایت یک مدل بومی حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان ارائه گردیده است.

(۲) بیان مسأله:

بخش‌های (ب) بند (۶) اصل دوم و بند چهارم اصل سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، به‌صورت کلی به مسئله پژوهش و نوآوری اشاره کرده‌اند و مطابق اصل سوم همین قانون، دولت موظف است همه امکانات خود را برای نیل به اهداف مذکور به کار گیرد. در خصوص وضع قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های موضوعه طی سال‌های اخیر به این مهم توجه ویژه شده و در راستای حمایت از بخش‌های پژوهشی، و حوزه شرکت‌های فناور و دانش‌بنیان، گام‌های موثری برداشته شده است که می‌توان به قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات و متعاقب آن آئین نامه اجرایی قانون فوق، ماده (۶۴) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی جمهوری اسلامی ایران؛ مواد (۴۳) و (۴۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور؛ و دستورالعمل‌ها و آئین‌نامه‌های مختلف صادر شده توسط دستگاه‌های اجرایی و غیره اشاره کرد.

براین اساس علاوه بر معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور واحدهایی نظیر صندوق نوآوری و شکوفایی، صندوق حمایت از پژوهش‌گران کشور، پارک‌های علم و فناوری، مراکز رشد و فناوری، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک (صحا)، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، و... با منابع مالی قابل توجه جهت حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان ایجاد گردیده است.

بررسی‌ها نشان می‌دهد فعالیت واحدهای اشاره شده، جهت حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان به‌صورت جزیره‌ای بوده، به گونه‌ای است که ممکن است یک شرکت با استفاده از خلاء موجود، عدم وجود سازوکار مناسب و متمرکز، بابت یک طرح یا موضوع مشابه اقدام به استفاده از تسهیلات متعدد از مبادی مختلف و مازاد بر نیاز مالی خود جهت اجرای طرح مورد نظر نماید که این امر در تعارض با عدالت و تساوات در استفاده از حمایت‌های مالی دولتی است. وجود موازی‌کاری و نبود نظام جامع و یکپارچه جهت جمع‌آوری و متمرکز کردن کلیه اطلاعات و مشخصات شرکت‌هایی دانش‌بنیان که از حمایت‌های موجود در قانون بهره‌مند شده‌اند، مانع برنامه‌ریزی صحیح در سطوح کلان کشور و عدم سوق منابع در مجاری قانونی خود و بهره‌برداری حداکثری از منابع شده است. همچنین مستند به مفاد ماده (۱) قانون حمایت از شرکت‌ها دانش‌بنیان، شرکت‌های مذکور از نوع خصوصی یا تعاونی است و نمایندگی شرکت‌های خارجی و شرکت‌های واردکننده محصولات دانش‌بنیان که به امر تجارت می‌پردازند و شرکت‌های دولتی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها و موسساتی که بیش از پنجاه درصد از مالکیت آن‌ها متعلق به شرکت‌های دولتی، موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی باشد مشمول قوانین و مزایای حمایتی از شرکت‌های دانش‌بنیان نمی‌گردند. در حالی که شرکت‌هایی که غیرمستقیم تحت مدیریت مجموعه‌های حاکمیتی از قبیل برخی نهادهای عمومی غیردولتی ایجاد و اداره می‌شوند، شرکت خصوصی محسوب گردیده و در چهارچوب تعاریف موجود مترتب بر دولتی یا عمومی بودن نمی‌گنجد، لیکن اطلاق عنوان خصوصی بودن به این قبیل شرکت‌ها نیز دارای تناقض و ابهام می‌باشد. در همین راستا، مستند به بند (ح) ماده (۴۵) قانون چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران دولت موظف به کمک به تاسیس و توسعه صندوق‌های غیردولتی پژوهشی و نوآوری بوده و همچنین طبق تبصره (۱) ماده (۵) قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان، اعطای تسهیلات فقط به صندوق‌های غیر دولتی مورد تایید وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تخصیص خواهد یافت. بررسی‌ها نشان می‌دهد تاسیس برخی از این صندوق‌ها با رعایت حداکثر میزان سرمایه بخش دولتی صورت پذیرفته است اما با توجه به ماهیت برخی از سهامداران صدق عنوان خصوصی بودن این صندوق‌ها جای اشکال داشته و دارای ابهام می‌باشد. (تاسیس صندوق با ترکیب سهامداران و رعایت حداکثر میزان سرمایه بخش دولتی موضوع ماده (۴) آئین‌نامه اجرایی ماده (۱۰۰) قانون برنامه سوم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ا. صورت پذیرفته است. اما با مذاقه در ترکیب واقعی سرمایه‌گذاران در واقع بیش از سقف قانونی مذکور مالکیت این صندوق متعلق به بخش دولتی و خصولتی می‌باشد). مع الوصف،

این نحوه عمل با روح قانون و اهداف قانون گذار مبنی بر حمایت از شرکت‌های فناور که توان مالی کافی برای فعالیت‌ها و تحقق اهداف علمی و اقتصادی مرتبط با موضوع مواد (۷) الی (۱۲) آئین‌نامه اجرایی قانون حمایت از شرکت‌ها دانش‌بنیان را نداشته، در تضاد می‌باشد. نکته حائز اهمیت این است که شرکت‌های یاد شده علاوه بر برخورداری از تسهیلات مدنظر، از دیگر مزایای مترتب بر شرکت‌های دانش‌بنیان از جمله معافیت‌های مالیاتی و گمرکی نیز استفاده می‌کنند.

عدم رفع مشکلات فعلی در سیستم قانون گذاری، تخصیص بودجه و حسابرسی می‌تواند زمینه‌ساز وقوع ناکاری‌ها و فسادهای مالی در این بخش از اقتصاد کشور گردد. وقوع چنین مسائلی، در زمینه فعالیت شرکت‌های دانش‌بنیان، با توجه به نوپا بودن آن‌ها و اهمیت استراتژیک فعالیت شرکت‌های مذکور، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. بخش دولتی به خصوص در کشور ما با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی کشور محسوب و ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است، زیرا موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون نظارت‌های مالی مؤثر و کار است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال می‌شود (هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶). از سوی دیگر، در سیستم بودجه‌ریزی دولتی، نظارت بر بودجه و نظارت بر دستگاه‌های که به انحاء مختلف از منابع دولتی و عمومی استفاده می‌کنند آخرین و مهم‌ترین مرحله جهت تضمین دستیابی به اهداف مقنن از تصویب بودجه است. در سیستم نظارتی کشور، نقش دیوان محاسبات کشور به‌عنوان دیدبان بودجه و بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی، بسیار حائز اهمیت است. لذا با توجه به نقش مؤثر دیوان محاسبات کشور در فرایند مسئولیت پاسخگویی دولت لازم است فرایند اجرای آن مبتنی بر اصول و ضوابط استوار و کارآمد باشد تا بتوان به این نقش مهم اجتماعی، جامعه عمل ببوشاند. توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی می‌تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به‌تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد (کرمی و دیگران، ۱۳۹۵).

ظرفیت‌های شبه قضایی این نهاد نظارتی در نظام حقوقی ایران می‌تواند نقش بسزایی در اجرا شدن سیاست‌های مالی طراحی شده ایفاء نماید، همان‌گونه که در ماده (۹) مقررات نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام، نهادهای نظارتی نظیر دیوان محاسبات ملزم به اعمال نظارت در حیطه وظایف خود شده‌اند. لذا با توجه به اینکه حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان می‌تواند به انحاء مختلف بر خرج کرد دقیق منابع حمایتی از شرکتهای دانش‌بنیان تأثیر بسزائی داشته باشد در این حوزه، ارائه مدلی که معرف شاخصهای مؤثر بر حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکتهای دانش‌بنیان باشد، ضروری است. لذا در این راستا پژوهش حاضر تلاش دارد یک مدل بومی حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان ارائه نماید.

۳) پیشینه و ادبیات نظری

مرور ادبیات در بیشتر رویکردهای پژوهشی انجام می‌شود و هدف شناخت بیشتر مسئله مورد نظر و ابعاد مسئله است. در روش کمی ادبیات تحقیق باید در مراحل اولیه مطالعه انجام شود، اما در روش کیفی ادبیات تحقیق ممکن است در طول پیشرفت مطالعه یا بعد از آن انجام شود. در نظریه داده بنیاد باید به این نکته توجه داشت که مرور پیشینه نه گویای مفاهیم عمده و نه ارائه دهنده فرضیه‌هاست. بلکه مرور پیشینه، نشانگر وجود شکاف یا نوعی سوگیری در دانش موجود است و در نتیجه خردمایه‌ای برای مطالعه فراهم می‌آورد. به همین جهت توصیه می‌شود پژوهشگر تا حد امکان ایده‌ها و افکار خود را کنار بگذارد. مرور پیشینه این سودمندی را دارد که در هنگام ارائه داده، ارجاعاتی به پیشینه می‌نماید تا حمایت بیرونی برای مدل نظری فراهم آورد (کرسول، ۱۳۹۱). پیشینه تخصصی، به عنوان مأخذی از داده‌ها، بیشتر خواننده می‌شود تا با داده‌های به دست آمده موجود مقایسه شود. این کار سطح نظری را ارتقا داده و ساخت تعاریف را بهبود می‌دهد. بر این اساس در این قسمت به نگاهی مختصر به ادبیات و برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی اکتفاء می‌کنیم.

دیوان محاسبات و حساسیتی

دیوان محاسبات کشور از برخی جهات یک نهاد نظارتی ویژه و منحصر به فرد می‌باشد، زیرا اولاً از یک نوع استقلال نسبی و ویژه برخوردار بوده، ثانیاً برخلاف سایر دستگاه‌های نظارتی، در این دیوان امر رسیدگی، تشکیل پرونده، تعقیب، تحقیق، صدور حکم و تجدیدنظر در داخل تشکیلات دیوان صورت پذیرفته و هیچ نهاد یا دستگاهی خارج از دیوان بر فعالیتها، گزارشات و احکام و آراء دیوان حق نظارت یا تجدیدنظر و رسیدگی مجدد ندارد، ثالثاً طبق بند «ز» ماده «۲۳» قانون دیوان محاسبات، ایجاد هرگونه موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسئولین دستگاهها در قبال ممیزین، حسابرسان و کارشناسان دیوان موجب طرح پرونده در دادسرای دیوان می‌گردد، رابعاً همانگونه که مجلس شورای اسلامی طبق اصل «۷۶» قانون اساسی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد (زاهدی، ۱۳۹۴)، دیوان محاسبات طبق ماده «۴۲» قانون دیوان محاسبات، حق تحقیق و تفحص در تمام امور مالی کشور را دارا می‌باشد و دیوان می‌تواند در موارد مربوط مستقیماً مکاتبه نموده و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه سازمانها و اشخاصی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، مکلف به پاسخگویی مستقیم به دیوان می‌باشند، حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند، خامساً طبق ماده «۲۶» قانون دیوان محاسبات، در صورت بلا اجراء ماندن آراء دیوان، دادستان مراتب را به مجلس شورای اسلامی جهت اتخاذ تصمیم اعلام می‌نماید و نهایت اینکه تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به عنوان گزارشی که حاصل و نتیجه فرایند طولانی و مستمر نظارت دیوان محاسبات می‌باشد و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی یکی از مهمترین خروجی‌های دیوان می‌باشد که طی آن دستگاههایی که در راستای سیاستهای بودجه

ای و خارج از سیاست‌های بودجه ای فعالیت نموده اند تا حدودی مشخص می‌گردند. (خالدی زاده و دوانی، ۱۳۹۴) اجرای مأموریت دیوان محاسبات کشور بدین صورت انجام می‌گردد که فعالیت حسابرسی دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند بصورت پروژه ای و توسط حسابرسان در سطوح مختلف - که بخش عمده ای از منابع انسانی این موسسه بشمار می‌روند - و در قالب تیم‌های کاری (هیأت‌ها و گروه‌های حسابرسی) سازماندهی شده اند صورت می‌پذیرد، لذا سازمانی حسابرسی محور می‌باشد و هسته اصلی کسب و کار در این دیوان، حسابرسی است (آروین و یزدانی، ۱۳۹۷) از این رو شناسایی و اولویت بندی عوامل داخلی و خارجی موثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات دارای اهمیت می‌باشد.

شرکت‌های دانش‌بنیان

در ایران بر اساس ماده «۱» قانون حمایت از شرکتهای دانش‌بنیان مصوب ۱۳۸۹، شرکت‌های دانش‌بنیان به این شکل تعریف شده است: «شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان، شرکت یا موسسه خصوصی یا تعاونی است که به منظور هم افزایی علم و ثروت، توسعه اقتصاد دانش محور، تحقق اهداف علمی و اقتصادی (شامل گسترش و کاربرد اختراع و نوآوری) و تجاری‌سازی نتایج تحقیق و توسعه (شامل طراحی و تولید کالا و خدمات) در حوزه فناوری‌های برتر و با ارزش افزوده فراوان به ویژه در تولید نرم افزارهای مربوطه تشکیل می‌شود.»

آیین نامه تشخیص صلاحیت شرکت‌های دانش‌بنیان در ایران نیز، بر اساس رویکرد «خروجی محور»، شکل گرفته و در ماده (۱) آن، موسسات دانش‌بنیان بر مبنای تولید کالا یا خدمات دانش‌بنیان، تعریف شده اند. در این آیین نامه ویژگی کالاهای دانش‌بنیان به این شکل تشریح گردیده است: ۱- در حوزه فناوری‌های بالا و متوسط به بالاست. ۲- دارای پیچیدگی فنی بوده و تولید و تداوم آن نیاز به تحقیق و توسعه دارد. ۳- عمده ارزش افزوده آن ناشی از دانش فنی و نوآوری است. (فخاری، حسین، ۱۳۹۳)

استوری و تتر^۱ (۱۹۹۸)، در مطالعه خود بر روی سیاست‌های حمایتی دولت‌ها برای شرکت‌های دانش‌بنیان در اتحادیه اروپا، به پنج نوع سیاست اشاره می‌کنند. سیاست‌های ارائه شده توسط آن‌ها در زمینه‌های مالی، نیروی انسانی، ارتباط شرکت‌های دانش‌بنیان با دانشگاه‌ها و خدمات مشاوره‌ای و انکوباتوری است. آنان علاوه بر پنج دسته سیاسی ذکر شده، برخی از سیاست‌های حمایتی مرتبط با شرکت‌های دانش‌بنیان را نیز گردآوری کرده‌اند. این سیاست‌ها در دو دسته کلی سیاست‌های مالی و غیرمالی ارائه شده‌اند.

دسترسی به منابع از مهم‌ترین موانع برای آغاز کار و رشد شرکت‌های دانش‌بنیان خصوصاً دارای ابعاد کوچک است. یکی از موضوعاتی مهم برای دولت‌ها، تبیین نقش آن‌ها در رفع کاستی‌های موجود برای تامین مالی این شرکت‌ها است. سیاست‌های مالی برای برطرف نمودن موانع موجود بر سر راه این شرکت‌ها در جهت تامین منابع مالی موردنیاز خود، طراحی و اتخاذ شده‌اند. این

سیاست‌ها عبارت‌اند از: سرمایه ریسک‌پذیر، بازارهای سهام جدید، وام و سهام، مشوق‌های مالیاتی و یارانه‌های مستقیم (خیاطیان و همکاران، ۱۳۹۵).

سیاست‌های غیرمالی حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان عبارت‌اند از: توسعه نیروی انسانی، ارائه خدمات مشاوره فناوری، حمایت از شرکت‌های زایشی برآمده از دانشگاه‌ها و نهایتاً مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری (خیاطیان و همکاران، ۱۳۹۵).

پیشینه داخلی

باباجانی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «الگوی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران» به مقایسه احکام کلیدی و ساختار سازمان کنترل و حسابرسی مستقل از قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب از پنج قاره جهان با احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قانون دیوان محاسبات کشور و اصلاحات بعدی آن پرداخت که نتایج حاصل از این بررسی تطبیقی در قالب پرسشنامه‌ای حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل، با استفاده از روش تحقیق دلفی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت که یافته‌ها بیانگر این واقعیت است که صاحب‌نظران دیوان محاسبات در مورد الگوی پیشنهادی برای استقرار نظام نظارت و کنترل مستقل که قابل پیش‌بینی در قانون جدید دیوان می‌باشد، اجماع نظر و توافق دارند.

اسکندری و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی به بررسی چالش‌ها و ضعف‌های دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بخش بانکی و راهکارهای رفع آن با استفاده از پارادایم تفسیری، رویکرد کیفی و استراتژی «تحلیل محتوا» پرداخت که یافته‌های حاصل از آن بیانگر 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 می‌باشد و برای رفع چالش‌ها و ضعفها، پیشنهادهایی به 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 نموده است.

هاشمی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان ارزیابی اثربخشی حمایت‌های دولتی از شرکت‌های دانش‌بنیان زیست فناوری بیان کرده‌اند که با تصویب قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان در سال ۱۳۸۹ موج جدیدی در نظام علم، فناوری و نوآوری ایران با تمرکز بر اقتصاد دانش‌بنیان و مبتنی بر نوآوری آغاز شد. هدف مطالعه فوق طراحی مدل تجربی از ارتباط مشوق‌های مالی و مالیاتی این قانون، بر برخی از شاخص‌های عملکردی شرکت‌های دانش‌بنیان زیست فناوری است. به این منظور یافته‌های مطالعه مذکور پس از تحلیل محتوای اسناد مرتبط و طراحی مدل مطالعه، برای ارزیابی اثرات مستقیم و متقابل میان ابزارهای سیاستی، تعیین عوامل مهم تجربی و سطح آنها از طرح آزمایشی عاملی «۲» استفاده شد. یافته‌های مطالعه در

شاخص‌های افزودگی ورودی نشان‌دهنده اثرگذاری مثبت اثرات متقابل سه تایی عامل‌ها بر هزینه کرد تحقیق و توسعه و اثرات تسهیلات فناوری و تجاری سازی و اثرات متقابل آنها بر نیروی انسانی تحقیق و توسعه است. در مطالعه حاضر، ارتباطی میان اثربخشی ابزارهای سیاستی بر شاخص‌های افزودگی خروجی مشاهده نشد.

آذر و حبشی (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان ارائه الگوی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران به مطالعه حسابرسی بخش عمومی موسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان و ارائه الگوی موثر برای دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران پرداخت و یافته‌های پژوهش فوق بیانگر آن است که، از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، بین بودجه ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسباتها (موسسات عالی حسابرسی)، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسباتها (موسسات عالی حسابرسی)، نحوه گزارشگری دیوان محاسباتها (موسسات عالی حسابرسی) و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات‌های کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به وجود افتراق بین ابعاد فوق (عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی)، می‌توان نتیجه گرفت که از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

مهدی صالحی و وهاب رستمی (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان "مطالعه عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران" به این نتیجه دست یافتند که نقاط قوت و ضعف‌های در عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران وجود دارد. حسابسان دیوان محاسبات وظایف خود را صرفاً برای اساس قوانین و مقررات انجام می‌دهند. به عبارت دیگر هیچ رهنمود و استاندارد و رویه ای به عنوان پشتوانه انجام حسابرسی‌ها در جمهوری اسلامی ایران وجود ندارد.

پیشینه خارجی

اندرسون و نیلسون (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان حسابرسی مالی یا عملکرد؟ نقش حسابسان منتخب در شهرداری‌های سوئد به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مالی نسبت به حسابرسی عملکرد اطلاعات بیشتری در اختیار شهرداری‌ها نمی‌گذارد.

دانیل مورین (۲۰۰۱) در تحقیقی با عنوان ارتباط بین دیوان محاسبات (بعنوان حسابرس عملیاتی) و واحدهای مورد رسیدگی آن به این نتیجه رسیدند که حسابرسی عملیاتی را می‌توان بعنوان فرایند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجاد شده بین منبع تاثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تاثیر یعنی واحد مورد بررسی بدست می‌آورد.

هریسمن (۱۹۸۰) در مقاله ای با عنوان خروج؛ کاهش پاسخگویی و وفاداری در شرکتها،

سازمان‌ها و ایالات به این نتیجه رسید که دیوان محاسبات از طریق حساسیت‌های عملیاتی انجام شده در سازمان‌های عمومی به نوعی توجه شهروندان را به زمینه تلاش برای ایجاد تغییرات آن سازمان‌ها جلب می‌کند. حسابرسان به عنوان محافظ بودجه عمومی، ائتلاف وجوه عمومی را با این امید افشا می‌کنند که فرایندهای مدیریتی سازمانهای دولتی بعد از حساسیت بهبود یابد. بطور کلی براساس مطالعات انجام گرفته توسط همکاری اقتصادی آسیا و اقیانوسیه^۱ پایدارترین اقتصادها در جهان مربوط به اقتصادهای دانش محور است و در این میان کسب و کارهای کوچک دانش‌بنیان موتور محرک و توسعه این اقتصادها هستند. براساس بررسی‌های انجام شده نوآوری‌ها و پیشرفت‌های صنعتی طی دهه‌های اخیر در سطح جهان حاصل فعالیت‌های نوآورانه کسب و کارهای کوچک نوآور و دانش محور بوده است (انتظاریان، ۱۳۹۴). در این راستا، در کشورمان نیز نهادهای حمایتگر از شرکت‌های مذکور طبق قانون شکل گرفته که به انحاء مختلف از بودجه دولتی بهره مند هستند. براین اساس نقش دیوان محاسبات کشور به‌عنوان دیده بان بودجه و بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی، بسیار حائز اهمیت است. اصولاً حساسیت با کیفیت از طرف دیوان می‌تواند به کشور در استفاده بهینه از منابع در اختیار و جلوگیری از انحرافات احتمالی در زمینه شکوفائی شرکت‌های دانش‌بنیان و بهره مندی از مزایای آن کمک نماید.

۴) روش پژوهش:

این مطالعه کیفی از نوع داده بنیاد^۲ با رویکرد استراوس و کوربین می‌باشد. روش نظریه داده بنیاد معمولاً برای دستیابی به نظریه به کار می‌رود، ولی این قابلیت را نیز دارد که از تکنیک‌های آن در قالب روش‌های کیفی دیگر استفاده شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۰).^۳ با استفاده از روش داده بنیاد می‌توان مفاهیم را به صورت استقرایی از داده‌های کیفی استخراج کرد و به طریق معنی داری در توسعه نظریه‌های مبتنی بر داده‌ها به کار برد. علاوه بر این، تئوری داده بنیاد محاسن زیادی برای کشورهای در حال توسعه دارد، زیرا نتایج تحقیقات انعکاسی از شرایط واقعی همان کشورهاست. تئوری داده بنیاد به توسعه تئوری‌های «میان دامنه» کمک می‌کند و اینیکی از دلایل استفاده از این روش تحقیق برای انجام پژوهش پیرامون پدیده‌ها است، زیرا تئوری‌های بدست آمده از طریق تجربی قابل آزمایش هستند (مک کن و کلارک، ۲۰۰۴).

۱.۴. روش نمونه‌گیری و گردآوری داده‌ها:

جامعه هدف پژوهش حاضر، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابرسان سازمان بازرسی کل کشور، مدیران مالی، ذی‌حسابان و همچنین کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرایی دخیل در مورد شرکت‌های دانش‌بنیان (مانند معاونت عملی و فناوری رئیس جمهوری، پارک‌های علم و

1. Asia- Pacific Economic Cooperation

2. Grounded Theory

3. Stranss & Corbin

4. McCann & Clark

فناوری، صندوق‌های نوآوری و شکوفایی و...) می‌باشد که تجربه حسابرسی و ارزیابی تسهیلات اعطایی به شرکتهای دانش‌بنیان را داشته‌اند. در این پژوهش مهمترین ویژگی نمونه‌ها، داشتن تجربه زنده و دانش یا تخصص مرتبط بود. روش نظریه داده بنیاد، مانند دیگر انواع پژوهش کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش نیز برای انتخاب افراد از نمونه‌گیری نظری از نوع هدفمند استفاده شد. هم‌چنین برای نمونه‌گیری از داده‌ها، از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری بر مبنای مفاهیم در حال ظهور برگرفته از داده‌هاست. فرایند نمونه‌گیری تا زمان رسیدن به اشباع نظری یعنی زمانی که هیچ ویژگی جدیدی ظهور نکند و یا به بیانی مفهومی جدیدی در خلال گردآوری داده‌ها خلق نشود، ادامه یافته است (محمد پور، ۱۳۹۰). در این پژوهش هم‌زمان با گردآوری داده‌ها تحلیل داده‌ها انجام شد و پژوهشگران با انجام پانزده مصاحبه به مرحله اشباع رسیده‌اند.

در پژوهش حاضر داده‌ها از طریق مصاحبه عمیق با حسابران و متخصصین جمع‌آوری شده است. روند کار به اینگونه بود که پس از مطالعه و بررسی فراوان و استفاده از نظر متخصصین، راهنمای مصاحبه تنظیم شد. هم‌چنین برای تعیین دقیق راهنمای مصاحبه، یک مصاحبه آزمایشی در مقیاس کوچکتری انجام شد که نهایتاً سوالات اساسی محورهای مصاحبه با مشارکت کنندگان مشخص گردید. مصاحبه‌ها در ماه‌های فروردین، اردیبهشت و خرداد ۱۴۰۰ انجام شده و به طور میانگین هر مصاحبه در ۶۰ دقیقه انجام گرفته است. وضعیت کلی مصاحبه‌های انجام شده، در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول شماره (۱): مشخصات نمونه پژوهشی

رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مصاحبه
حسابرس کل دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد	۵۳	مرد	۱ م
حسابرس کل دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد	۵۰	مرد	۲ م
حسابرس کل دیوان محاسبات	دکتری	۴۸	مرد	۳ م
سرپرست گروه حسابرسی دیوان محاسبات	دکتری	۳۷	مرد	۴ م
سرپرست گروه حسابرسی دیوان محاسبات	دکتری	۳۵	زن	۵ م
مدیر در معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور	کارشناسی ارشد	۴۲	زن	۶ م
سرپرست گروه حسابرسی دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد	۴۸	مرد	۷ م
حسابرس سازمان بازرسی کل کشور	کارشناسی ارشد	۵۰	مرد	۸ م
حسابرس دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد	۴۵	مرد	۹ م
حسابرس دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد	۵۰	مرد	۱۰ م
مدیر در صندوق نوآوری و شکوفایی	دکتری	۴۳	زن	۱۱ م
مدیر در صندوق نوآوری و شکوفایی	کارشناسی ارشد	۴۷	مرد	۱۲ م
مدیر در صندوق نوآوری و شکوفایی	کارشناسی ارشد	۳۶	مرد	۱۳ م

مصاحبه	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی
م ۱۴	مرد	۴۰	کارشناسی ارشد	مدیر در پارک فناوری پردیس
م ۱۵	مرد	۵۰	کارشناسی ارشد	مدیر در معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور

۲.۴. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها:

روش تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار MAXQDA10 و با رویکرد گراند تئوری (کدگذاری باز، محوری و انتخابی) انجام شده است. برای این منظور در حین انجام مصاحبه، اطلاعات ضبط گردیده، سپس به منظور تجزیه و تحلیل در نرم افزار به صورت متن برگردانده شدند) اصطلاحاً نوارهای صوتی پیاده شدند). جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در مطالعات داده بنیاد از ابتدای کار به صورت موازی و همزمان با هم پیش می‌روند. تحلیل داده‌ها بعد از شروع اولین گام‌های جمع‌آوری داده‌ها آغاز گردید و سپس عقاید و اندیشه‌های استخراج شده، جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها را هدایت کردند. این فرایند تا انتهای پژوهش ادامه یافت. سه مرحله کدگذاری که برای تکوین منسجم، منظم و مشروح نظریه به کار گرفته شده اند، عبارت بودند از:

مرحله اول) کدگذاری باز^۱

کدگذاری باز تجزیه مجموعه گردآوری شده به کوچکترین جزءهای مفهومی ممکن است (مکی زاده و همکاران، ۱۳۹۱) این نوع کدگذاری به خلق مجموعه‌ای از مفاهیم دست اول کمک می‌کند که ضمن اینکه ریشه در داده‌های خام دارند، انتزاعی هم هستند. پژوهشگر در این مرحله خط به خط داده‌ها را بازنگری، فرایندهای آن را تشخیص و با استفاده از کلمات و عبارات آنها را کدگذاری نموده است. سپس با مقایسه مداوم کدها از نظر تشابه و تفاوت در مفاهیم، مقولات فرعی و اصلی شکل گرفته و ویژگی‌ها و ابعاد هر یک از آنها تعیین گردید.

مرحله دوم) کدگذاری محوری^۲

در این مرحله که به آن کدگذاری محوری گفته می‌شود، پژوهشگر یکی از مقوله‌ها را به عنوان مقوله محوری انتخاب کرده و آن را تحت عنوان پدیده محوری در مرکز فرآیند مورد کاوش قرار داده و ارتباط سایر مقوله‌ها را با آن مشخص می‌کند. ارتباط سایر مقوله‌ها با مقوله محوری در پنج عنوان به شرح ذیل می‌تواند تحقق داشته باشد. (رضایی، ۱۳۹۶)

الف): شرایط علی^۳: این شرایط به حوادث و وقایعی دلالت می‌کند که به وقوع یا رشد پدیده‌ای منجر می‌شود. (استراوس و کوربین، ۱۳۸۵)

ب) زمینه^۴: شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند؛

1. Open coding
2. Axial coding
3. Casual Conditions
4. context conditions

ج) شرایط مداخله‌گر^۱: شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارد؛
د) راهبردها^۲: کنش‌ها یا بر هم کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود؛
ه) پیامدها^۳: خروجی‌های حاصل از استخدام راهبردها. (دانائی فرد و امامی، ۱۳۸۶)
مرحله سوم) کد گذاری انتخابی^۴

کد گذاری انتخابی، یافته‌های مراحل کد گذاری قبلی را گرفته، مقوله محوری را انتخاب می‌کند، به شکلی نظام مند آن را به دیگر مقوله‌ها ربط می‌دهد، آن روابط را اثبات می‌کند، و مقوله‌هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، تکمیل می‌کند (دانائی فرد و امامی، ۱۳۸۶).
براین اساس در طی کد گذاری انتخابی امتزاجی تحلیلی بر روی تمام مراحل صورت گرفت، طبقات با یکدیگر تلفیق شدند و فرایندهای اجتماعی اساسی توصیف گردید. حاصل این مرحله مقوله اصلی بود که با سایر مقوله‌ها ارتباط داشت، آنها را توضیح داد و در حقیقت نتیجه پالایش شده کدهای اولیه بود (گلایزر و هولتون^۵، ۲۰۰۴). با مقوله‌ها شناسایی شده در داده‌ها مفاهیم توسعه یافتند و این مقوله‌ها در قالب یک مسیر به هم متصل شدند و یک شکل روایت گونه از تئوری در حال پیدایش، از جمله مفاهیم، تعاریف مفهومی و روابط توسعه یافت. روایت بارها و بارها بازنویسی گردید تا تبیینی از تئوری در حال پیدایش حاصل گردد که به وضوح بیان شده، انسجام منطقی داشتند و منعکس کننده داده‌ها بودند (ون اسکات^۶، ۲۰۱۲)

۳،۴. روش اعتبارسنجی داده‌ها:

در این مطالعه برای تأیید اعتبار و مقبولیت داده‌ها از دو روش بازبینی توسط مشارکت کنندگان، و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده پژوهش (یک نفر از اعضای هیئت علمی دانشگاه و دو دانشجوی دکتری حسابداری) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی، ویرایش لازم انجام و مدل نهایی ارائه شد.

۵) یافته‌های پژوهش:

براساس تجزیه و تحلیل صورت گرفته طی سه مرحله کد گذاری باز، کد گذاری محوری و کد گذاری انتخابی از مجموع ۱۵ مصاحبه صورت گرفته ۱۶۷۳ کد (شکل ۱ و ۲) مستخرج که تحلیل کدها، به شناسایی ۲۸ مقوله فرعی منجر گردید. در نهایت از دسته‌بندی آنها نه مقوله اصلی استخراج، همچنین روابط بین مقوله‌های شکل گرفته در داده‌ها نشان داد که الگوی شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی (مدل الگویی یا سرمشق) استراوس و کوربین تطابق دارد،

1. intervening conditions
2. strategies
3. Consequences
4. Selective Coding
5. Glaser & Holton
6. Van Scotter

یعنی پدیده محوری (حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان) متأثر از شرایط علی بوده و خود بر راهبردها تأثیرگذار است. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه ای و مداخله‌گر، پیامدهای مرتبط با پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. این الگوی پارادایمی در شکل شماره (۳) نشان داده شده است که در ادامه به تشریح مقوله‌های الگوی مذکور و ذکر نمونه‌ای از نقل قول‌های مشارکت‌کننده‌ها در هر مورد می‌پردازیم.

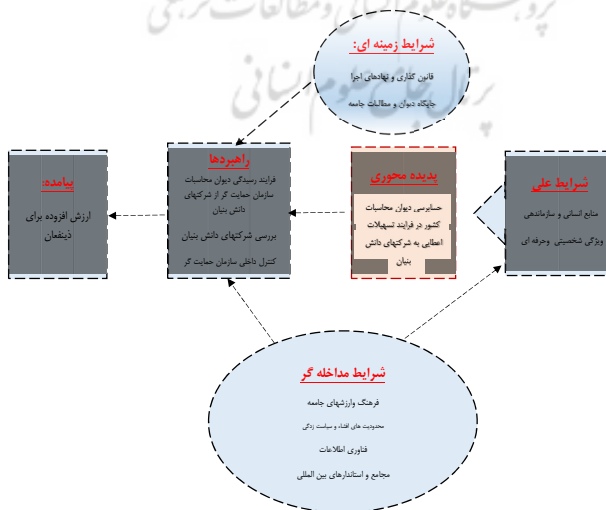
شکل یک (ماتریس عددی کدها)

Code System	15م	14م	13م	12م	11م	10م	9م	8م	7م	6م	5م	4م	3م	2م	1م
پیامدها	14	14	11	10	13	17	8	10	10	9	13	16	7	12	21
راهبردها	39	45	37	37	32	33	34	39	37	42	36	39	33	31	47
عوامل مداخله‌گر	23	18	16	21	19	20	22	17	21	19	24	16	15	26	28
شرایط زمینه ای	14	13	13	12	23	14	17	18	11	14	15	14	17	17	31
شرایط علی	19	25	20	26	33	31	19	30	19	32	25	20	19	22	39

شکل دو (ماتریس کدها)

Code System	15م	14م	13م	12م	11م	10م	9م	8م	7م	6م	5م	4م	3م	2م	1م
پیامدها	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
راهبردها	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
عوامل مداخله‌گر	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
شرایط زمینه ای	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
شرایط علی	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●

شکل (۳): مدل پارادایمی حسابداری دیوان محاسبات در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان



۵، ۱. شرایط علی

دو مقوله اصلی منابع انسانی و سازماندهی دیوان و ویژگی شخصیتی و حرفه ای کارکنان آن بعنوان شرایط علی شناسائی گردید که در زیر به تشریح هر یک می‌پردازیم:

الف (منابع انسانی و سازماندهی: این مقوله اصلی از چهار مقوله فرعی به شرح ذیل تشکیل شده است:

(۱) **استخدام افراد متخصص:** استخدام افراد متخصص در دیوان یکی از مواردی است که می‌تواند به افزایش کیفیت کار و حسابرسی در دیوان منجر بشود، اصولاً مسئولین در خصوص این سازمان تخصصی باید از سیاست زدگی در انتصابات و استخدام‌ها بپرهیزند تا با استخدام افراد دارای دانش و تخصص، خروجی کار از کیفیت لازم برخوردار باشد. نمونه‌ای از نقل قول مشارکت‌کنندگان در این زمینه عبارت‌اند از: «نگاه کنید کار ما به کار تخصصی هست مثل بعضی کارها و سازمانهای دولتی نیست بگیریم مثل فلان تخصص هم نداشت بتونه کار کنه اینجا باید فرد افراد خبره و آگاه به حسابرسی و مسائل مالی استخدام بشن در بخش حسابرسی و همچنین متخصص در امور حقوقی و قضائی» م ۵

(۲) **سازماندهی و ساختار:** مواردی همچون مناسب نبودن نیرو و حجم کار، تناسب بین مسئولیتها و ابزارهای شغلی، گروه‌های ویژه حسابرسی، توجه به جایگزین پروری، عدم انطباق ساختار با انتظارات ذینفعان، تجمع حوزه‌های رسیدگی به مباحث پژوهشی و دانش‌بنیانی در یک هیات حسابرسی باید در سازماندهی و ساختار دیوان مورد توجه قرار گیرد. عدم تناسب نیرو و حجم کار یکی از دغدغه‌های اصلی مسئولین این حوزه باید باشد. اصولاً در صورتی که سازماندهی و ساختار دیوان از انعطاف و انطباق لازم با مسئولیت‌های محوله برخوردار باشد، انتظار داریم وظایف به طور دقیق صورت پذیرد. در این رابطه شرکت کننده شماره (۸) اظهار می‌کند که: «ما الان به مشکلی که داریم بحث نبود یک هیات حسابرسی تخصصی هست توی حوزه مباحث پژوهشی و دانش‌بنیانی، اگه می‌خواهیم از این پراکندگی‌ها دوری کنیم باید حوزه‌های رسیدگی به مباحث پژوهشی و دانش‌بنیانی در یک هیات حسابرسی تجمیع بشن، البته این موضوع مختص حوزه پژوهشی نیست و تو حوزه های دیگه هم باید انجام بشه، کما اینکه در بعضی بخش‌ها مثل پولی بانکی انجام شده.»

(۳) **ارزیابی عملکرد:** وقتی افراد در سازمان احساس بی‌عدالتی می‌کنند عملکرد مناسب را نخواهند داشت. اصولاً باید بین آنچه فرد به سازمان می‌دهد و آنچه از سازمان دریافت می‌کند یک رابطه مناسب و عادلانه باشد. این موضوع در بحث پرداختها از قبیل حقوق و پاداش‌ها، همچنین انتصابات و ارتقاءها متبلور است. بنابراین اگر خواهان آن هستیم که حسابرسان دیوان محاسبات کشور عملکرد مطلوب را داشته باشند باید یکی از محورهای مورد توجه ارزیابی و ارزشیابی عملکرد در سازمان باشد. به طور نمونه یکی از مشارکت‌کننده‌ها اظهار می‌کرد: «یکی از دردها اینه که ما هیچ وقت توی دیوان و به طور کلی سایر مجموعه‌ها توی حوزه منابع انسانی نگاه تخصصی و سیستمی نداشتیم. هیچ وقت به برنامه ریزی استراتژیک توی این حوزه نداشتیم. اینها باید رفع

بشده، شما نگاه کنید پرداختی های صورت گرفته به نیروهای بخش فنی که قسمت اعظم کار دیوان بر دوش آنهاست و مسئولیت آنها بیشتر است با دیگر بخش های ستاد ییکسانه و در خیلی موارد شاید کمتر هم باشه، همین بحث در خصوص ارتقا و انتصابات هم صادق.» م ۳

۴) آموزش کارکنان: برای اینکه کارمندان به روز باشند و با گلوگاهها و نقاط آسیب پذیر آشنا باشند باید آموزش های کاربردی و تخصصی در دستور کار قرار گیرد. در این زمینه یکی از مصاحبه شونده ها اظهار می نمود: «یه چیزی که توی بحث آموزش مهم است اینکه گلوگاه های فساد رو وقتی شناسائی می کنیم، بیایم آموزش رو مبتنی بر اون و کاربردی کنیم. ما باید نقاط آسیب پذیر رو به حساسیتهای آموزش بدیم تا نسبت به اون نقاط بحرانی و گلوگاهها حساس باشند. ما باید پرونده های مهم در خصوص فسادهای صورت گرفته و تخلفات مهم رو به صورت پروژه ای از صفر تا صد به حسابرسان و دادیاران آموزش بدیم و از همه مهمتر در جلسات بحث آزاد در خصوص تخلفات، از نظرها و روش های کشف تقلب دیگر همکاران استفاده کنیم.» م ۲

ب) ویژگی های شخصیتی و حرفه ای: این مقوله اصلی از سه مقوله فرعی به شرح ذیل تشکیل شده است:

۱) ویژگی های شخصی: مواردی همچون تعهد و مسئولیت پذیری، پشتکار و انگیزه، خودکارآمدی، روابط عمومی، توانایی ارتباط اجتماعی، ذهن خلاق، کنجکاو و جستجوگر بودن، دقیق و نگاه موشکافانه، صراحت و صداقت در گزارش نویسی، رازداری و رعایت اصول حرفه ای، نوآور بودن و ... ویژگی هایی است که یک حسابرس متعهد و موفق با خود به همراه دارد. در این خصوص یکی از شرکت کننده ها اظهار می کرد: «یه اصطلاحی داریم می گیم، حسابرسان دیوان نباید رودربایستی داشته باشه، به قول شما دانشگاهی ها، صادق، صریح و شفاف باشه، به خصوص توی گزارش نویسی این خیلی مهمه، خلاقیت و سرعت در کار هم خیلی مهمه از طرفی نحوه ارتباط گیری با مدیران دستگاهها در عین رعایت اصول حرفه ای.» م ۶

۲) دانش عمومی و تجربه حسابرسان: افراد با تجربه دارای دانش اکتسابی هستند که در طول زمان فرد کسب می کند. این تجربه کمک کار مناسبی در انجام وظیفه محوله هست. یکی از مشارکت کننده ها اظهار می کرد: «یه فاکتور مهمه دیگه توی کار حسابرسانی تجربه ای هست که توی سال های مختلف کاریش کسب کرده و در کنار اون صدها تجربه دانش و علم حسابرسان» م ۷

۳) دانش تخصصی حسابرسان: اینکه حسابرسان چقدر با قوانین، ساختار سازمان حمایت گر و دانش به روز حسابرسانی آشنا هست یکی دیگر از فاکتورهای مهم کاری است. در این رابطه یکی از مصاحبه شونده ها اظهار می کرد: «توی حسابرسانی شرکت های دانش بنیان یه چیزی که مهم است باید بدونی قانون و نحوه خرج کردن منابع منابع بودجه ای و غیر بودجه ای حمایتی از شرکتهای دانش بنیان چی هست؟ این خیلی به حسابرسان کمک می کنه بتونه عملکرد و نحوه رعایت قانون رو بسنجه، از این مهم تر در حوزه تسهیلات شرکت های دانش بنیان، آشنایی و تخصص حسابرسان در مورد مسائل پولی - بانکی و انواع روش های تامین مالی هست، همچنین احاطه بر کل فرایند

تسهیلات از اول که تاییدیه دانش‌بنیانی رو می‌گیره تا اخذ وام و تسویه اون، تازه از همه این‌ها مهمتر تسلط بر قوانین و مقررات و بخشنامه هاست که هر روز تغییر می‌کنه» م ۱۱

۲.۵. شرایط زمینه‌ای :

الف) قانون‌گذاری و نهادهای اجرا و نظارت: این مقوله اصلی شامل سه مقوله فرعی به شرح ذیل است:

۱) **قانون‌گذاری:** اجراء مناسب نیازمند قانون مناسب هست. بررسی‌ها نشان می‌دهد ما با دادگاهی با تعدد قوانین، عدم شفافیت، تعارض قوانین، فقدان و سکوت قوانین، نقص در قوانین موجود، ابهام در قانون، کندی قانون‌گذاری، اجرا و ... مواجه هستیم که بر کار حسابرسی و سازمان حمایت گر بر شرکت‌های دانش‌بنیان تاثیر گذار است. بطور نمونه یکی از مصاحبه شونده‌ها اظهار می‌کرد: «یه بحثی که هست توی کشور ما با قوانین متعدد مواجهیم واسه یه موضوع خاص می‌بینی چند تا قانون هست و این کار رو سخت می‌کنه و بعضاً قوانین متناقض یا به قول بعضی از حسابرسان برای برخی قوانین راه‌های درروی زیادی وجود داره» م ۸

۲) **اجراء قوانین:** یکی از شرکت‌کننده‌ها در این خصوص اظهار می‌کرد: «یه عده از آقایون مسئول، به عمد یا سهو، قانون رو درست اجرا نمی‌کنند. اگه قانون درست بشه، حتی قانون غلط، ما دیگه این همه مشکل رو نداشتیم. ما در خیلی موارد قوانین خوبی داریم ولی در خصوص اجرا و ضمانت اجرایی اون لنگ می‌زنیم. به نوعی میشه این رو در راستای ترک فعل مدیران مطرح کرد.» م ۳. بنابراین اجراء درست قوانین، یکی از موارد زمینه‌ای تاثیر گذار بر حسابرسی دیوان محاسبات شناسائی گردید.

۳) **تعدد مراجع نظارتی:** یکی از نقص‌ها در کشور، بخصوص در حوزه نظارت، وجود موازی کاری مراجع نظارتی متعدد می‌باشد که بر کیفیت کار دیوان و دیگر دستگاه‌های اجرایی از جمله نهادهای حمایت گر از شرکت‌های دانش‌بنیان نیز تاثیر گذار هست. در این خصوص یکی از مشارکت‌کننده‌ها اظهار می‌نمود: «ما الان توی بحث نظارت چند تا نهاد موازی داریم از بازرسی کل کشور بگیر تا دیوان محاسبات و حتی بعضی وقتها می‌بینی نهادی که مسئول نظارت نیست خودش رو محقق نظارت می‌بینه. یکی از چالش‌ها همین موضوعه، شما می‌بینی یه موضوع خاص رو چند نهاد نظارتی با هم و به صورت مجزا دارن بررسی می‌کنن که این کار فشار زیادی به دستگاه اجرایی وارد می‌کنه.» م ۶

ب) جایگاه دیوان و مطالبات از آن در جامعه: این مقوله اصلی شامل مقوله‌های فرعی به شرح ذیل می‌باشد:

۱) **سطح مطالبات عمومی:** در جامعه‌ای که مطالبه‌گری نهادینه شده است منجر به پاسخگوئی و عملکرد مناسب از سوی دولت و نهادهای که به نحوی از بودجه ارتزاق می‌کنند، می‌شود. براین اساس یکی از مشارکت‌کننده‌ها اظهار می‌کرد: «یه چیزی که هست باید پاسخگوئی توی جامعه نهادینه بشه، یعنی این فرهنگ جا بیفته که من شهروند، دنبال مطالبه‌گری باشم و مسئولین رو

پاسخگو کنیم، مثلاً در خصوص همین منابعی که در اختیار برخی دستگاهها هست برای حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان، باید به جامعه گزارش بدن خروجی کار چی بوده؟ هم در خصوص کارایی و هم در خصوص اثربخشی اقدامات.» م ۷

۲) سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس: دیوان محاسبات یک موسسه دولتی است که تحت نظر مجلس شورای اسلامی به فعالیت می‌پردازد و بازوی نظارتی مجلس به شمار می‌رود. هر چقدر نمایندگان دید و نگرش مثبتی به دیوان داشته باشند و از فعالیتهای آن حمایت کنند ما شاهد یک دیوان محاسبات قوی و مقتدر خواهیم بود که می‌تواند جسورانه و مقتدرانه به فعالیت بپردازد. در این خصوص یکی از شرکت‌کننده‌ها اظهار می‌کرد: «نظر نمایندگان مجلس مهمه، اینکه اونها اصلا به وجود دیوان محاسبات بعنوان به نقش نظارتی، اهمیتی قائل هستند یا نه؟ این باعث میشه اگر نگاه مثبتی دارند توی بودجه دیوان و امکاناتی که نیاز داره تسهیلاتی رو در نظر بگیرند و از نظرات کارشناسی حسابرسان دیوان در راستای هر چه بهتر شدن بودجه کشور استفاده کنند.» م ۹

۳) حمایت مسئولین ارشد کشور: مصاحبه شونده شماره ۱۰ اظهار می‌کرد: «دیوان دارای یک جایگاه ویژه توی این کشور هست. برای همون اصول (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی به نقش و وظایف دیوان پرداخته است. پس یک چنین سازمانی نقش فرا قوه ای داره که به طور مشخص توی قانون اساسی بهش پرداخت شده است.» دیوان محاسبات کشور، همانگونه که اشاره شده دارای جایگاه بالائی در قوانین ماست و بالاترین نهاد نظارتی مالی محسوب می‌شود، از طرفی حمایت مسئولین ارشد نظام از این نهاد می‌تواند در فعالیت بدون دغدغه و فارغ از سیاست زدگی دیوان محاسبات نقش بسزائی داشته باشد.

۳،۵. عوامل مداخله‌گر

چهار مضمون اصلی فناوری اطلاعات، مجامع و استانداردهای بین‌المللی، فرهنگ و ارزشهای جامعه، محدودیت‌های افشاء و سیاست زدگی بعنوان عوامل مداخله‌گر شناسائی گردید برای این اساس،

الف) فناوری اطلاعات: این مضمون اصلی از یک مضمون فرعی تشکیل شده است که عبارتست از:

۱) ابزارهای فناوری اطلاعات: عصر جدید دنیای فناوری اطلاعات است. هر چقدر دولت‌ها به سمت الکترونیکی شدن حرکت کنند و سامانه‌های دیوان و سازمانهای حمایتگر مبتنی بر فناوری اطلاعات باشند، به شفافیت و عدالت در اعطاء تسهیلات به شرکتهای دانش‌بنیان نزدیک تر خواهیم شد. براین اساس یکی از مشارکت‌کننده‌ها مطرح می‌کرد: «سامانه سنا (سامانه نظارت الکترونیکی)، با توجه به اینکه هزینه بسیار زیادی هم برآش شده هنوز بعد از چندین سال به صورت کامل اجرایی نشده و به بانک‌های اطلاعاتی مختلف دولت و دستگاههای اجرایی وصل نیست. اگر این کار انجام بشه که به نظر می‌رسه فاصله زیادی داریم، باعث ارتقاء فرایند

رسیدگی‌ها و صرفه جویی زیاد در هزینه و زمان خواهد شد.» ۷

ب) **مجامع و استانداردهای بین‌المللی:** این مضمون اصلی از مضامین فرعی ذیل تشکیل شده است که عبارتند از:

۱) **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی:** استفاده از استانداردهای بین‌المللی و آموزش و توسعه دروس بر اساس آن، بر افزایش دقت و کیفیت حسابرسی دیوان اثر گذار خواهد بود. در همین راستا یکی از مصاحبه‌شونده‌ها اظهار می‌کند: «یکی از چیزهای که میتونه به ما کمک کنه استفاده از استانداردهای بین‌المللی به ویژه استانداردهای بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی اینتوسای و آموزش اون برای حسابرس‌های دیوان هست، الان هم یه سری اقدامات در این خصوص در حال انجام هست ولی خیلی کمه و باید بیشتر و هدفمند تر بشه» م ۱۱

۲) **مجامع بین‌الملل:** عضویت فعال در مجامع حرفه‌ای بین‌المللی و استفاده از تجارب نظام‌های نظارتی سایر کشورها می‌تواند به روزآوری حسابرسی در دیوان محاسبات به ویژه در بخش شرکت‌های دانش‌بنیان کمک شایانی نماید. در این خصوص یکی از مشارکت‌کننده‌ها اظهار می‌نمود: «ما اگر خواستار دانش روز حسابرسی هستیم باید در مجامع حرفه‌ای و بین‌المللی عضویت فعال داشته باشیم و از دستاورد سایر کشورهای حوزه اینتوسای استفاده کنیم» م ۱۵

ج) **فرهنگ و ارزشهای جامعه:** مضامین فرعی ارزش‌های دینی و اخلاقی و سازگاری و پذیرش اجتماعی تشکیل دهنده این مضمون اصلی هستند.

۱) **ارزش‌های دینی، اخلاقی و سازگاری:** نوع ارزش‌های دینی و اخلاقی و میزان وابستگی و تعهد به آنها در انجام وظایف به ویژه برای افرادی که در حوزه مالی فعال هستند، اثر گذار است. افرادی که پایبندتر هستند، در انجام وظایف محوله کوشاتر و احتمال فساد و تخلف در میان آنها کمتر است. یکی از شرکت‌کننده‌ها مطرح می‌کند: «وقایع و شرایط اقتصادی جامعه، افراد رو به سمتی برده که سطح مطالبه‌گری از خود کاهش پیدا کرده، دیگه اون مسئولیت‌پذیری کم شده، همش انگشت اتهام به سمت دیگران است، کمتر اعمال خودمون رو در ترازوی سنجش قرار می‌دهیم» م ۱۴

۲) **سازگاری و پذیرش اجتماعی:** وجود فرهنگ و باور به نظارت، حسابرسی و حساب‌کشی، باید در میان حساب‌رسان و در تمام سطوح سازمان حمایتگر از شرکتهای دانش‌بنیان وجود داشته باشد. و حسابرسی رو یک عمل زائد یا دست و پا گیر ندانند، بلکه آن را راهی برای بهره‌وری بیشتر و شفافیت و عدالت بدانند. یکی از مشارکت‌کننده‌ها اظهار می‌کند: «توی جامعه ما، بین کارمندا، کلا توی سطوح مختلف باید بحث حساب‌کشی و مطالبه‌گری به شکل فرهنگ در بیاد. وقتی فرهنگ شد دیگه به راحتی نمی‌توانند افراد از قوانین و مقررات سرپیچی و تخلف کنند و به هیچ‌ارگانی هم پاسخگو نباشند» م ۱۲

د) **محدودیت‌های افشاء و سیاست‌زدگی:** مضامین فرعی آن عبارتند از:

۱) **ریسک افشای اطلاعات:** مدیران در دیوان برای افشاء اطلاعات با انواع ریسک‌ها از قبیل

بدبینی اجتماعی، سوء استفاده از اطلاعات و ... مواجه هستند. یکی از مشارکت‌کننده‌ها مطرح می‌کرد: «ما با مواردی چون سوء استفاده از اطلاعات مواجهیم. هر کسی دنبال منافع خود هست. جناح‌های سیاسی به جور بهره‌برداری می‌کنند و دنبال سیاه‌نمایی هستند و رقباشون هم وقتی خائنی می‌کنند میگن گزارش دیوان سیاسی نوشته شده، در صورتی که اینطوری نیست» م ۱۰

۲) شرایط ویژه سازمان: هر سازمانی که از بودجه استفاده می‌کند و توسط دیوان محاسبات، حسابرسی می‌شود دارای ملاحظات از قبیل امنیتی و محرمانگی اطلاعات می‌باشد. بر این اساس یکی از شرکت‌کننده‌ها اظهار می‌کرد: «بعضی از این شرکت‌های دانش‌بنیان در حوزه خاص امنیتی یا تکنولوژی بالا با ویژگی خاص فعال هستند که اصلا اطلاعاتشون به طور کامل از طریق سازمان حمایتگر در اختیار حسابرس دیوان قرار نمی‌گیره، این خودش کار رو مشکل می‌کنه، اینکه آیا واقعا طرح مورد نظر دارای اطلاعات خاصی هستیا نه؟ و اینکه طی چه مکانیزمی شما بپیه سری اطلاعات این شرکت‌ها طبقه بندی محرمانه می‌دید؟» م ۴

۳) سیاست‌زدگی: گاهی در تهیه گزارش و حتی رسیدگی و برخورد با متخلفین اهمال و کوتاهی صورت می‌گیرد که نتیجه فشارها و لابی‌های سیاسی نمایندگان مجلس، دولت و به طور کلی صاحبان قدرت هست. در این زمینه شرکت‌کننده (۷) اشاره داشت: «لابی‌گری سیاسی حتی در سوق دادن منابع به طرف شرکت‌های دانش‌بنیان مشهود هست. نماینده‌ای که می‌خواهد عملکرد خودش رو بهتر نشون بده هی نامه میزنه که به فلان شرکت که شاید حتی دانش‌بنیان هم نباشه تسهیلات بدیم» م ۵

۴،۵. راهبردها:

رسیدگی دیوان محاسبات کشور، سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان، بررسی شرکت‌های دانش‌بنیان، کنترل داخلی سازمان حمایت‌گر چهار مضمون اصلی راهبردها هستند.

الف) فرایند رسیدگی دیوان محاسبات کشور:

۱) سیاست‌ها و اولویت‌های ابلاغی: اینکه چه مواردی اولویت و سیاست‌های دیوان محاسبات قرار بگیرد روشن‌تر مسیر و کیفیت کار حسابرسی خواهد بود که یکی از موارد، اولویت دادن به خسارات ناشی از ترک فعل مدیران است. یکی از مصاحبه‌شونده‌ها اظهار می‌کرد: «گاهی در سازمان حمایت‌گر، مدیران از طریق انجام ندادن وظیفه و ترک فعل، سازمان را در رسیدن به اهداف با مشکل مواجه می‌کنند، داخل پیرانتر بخوام بگم برخی مدیران قدرت ریسک‌نارن و این موارد کمتر در گزارش‌های حسابرسی مورد توجه قرار می‌گیره» م ۸

۲) شناخت و ارزیابی مستمر کنترل داخلی (قبل و حین اجرا): از ملزومات حسابرسی با کیفیت دیوان، بررسی پرونده‌ها و گزارش‌های قبلی، آشنائی کامل با چرخه اعطاء تسهیلات و ... است. یکی از مصاحبه‌شونده‌ها اظهار کرد: «باید یه حسابرس دیوان، چرخه اعطاء تسهیلات به شرکت‌های دانش‌بنیان رو از ابتدا تا انتهای اونو به طور دقیق با جزئیات بشناسه که یکی از ابزارهای خوب، استفاده از چک لیست‌های کنترلی هستش، بررسی کنترل‌های داخلی در این چرخه

خیلی مهمه و ارزیابی اون در ادامه رسیدگی ضروریه» م ۴

۳) ضروریات رسیدگی: پایش‌ها و اقداماتی که باید در فرایند اعطاء تسهیلات به شرکت‌های دانش‌بنیان مورد توجه قرار گیرد. به نوعی این مرحله یکی از اصلی‌ترین فعالیت‌های حساب‌رسان در این خصوص می‌باشد. مصاحبه شونده شماره (۹) اظهار می‌کند: «باید حسابرسی فرایندی باشه و نظارت از نقطه صفر تا صد صورت بگیره. بر این اساس حتی باید بر کارگروه ارزیابی شرکت‌های دانش‌بنیان که کار غیر مالی میکنن هم نظارت بشه تا معلوم بشه شرکت‌ها به درستی در زمره دانش‌بنیانی قرار می‌گیرند یا نه؟ ما در راستای اعطای تسهیلات موضوعات مختلفی داریم که هریک می‌تونه به طور مجزا طی برنامه‌های زمان‌بندی شده بررسی و رسیدگی بشه.»

۴) کنترل کیفیت: در این رابطه یکی از شرکت‌کننده‌ها اظهار کرد: «در فرایند حسابرسی باید کنترل کیفیت مثل یه کارخونه تولیدی صورت بگیره. باید اطمینان حاصل بشه که استانداردها، دستورالعمل‌های حسابرسی و اصول حرفه‌ای دقیقاً رعایت میشه، کنترل کیفیت خیلی خیلی مهمه، چون حساب‌رس باید بدونه برای کلمه به کلمه مطالبی که ارائه داده باید مستندات قابل دفاع و اتکا داشته باشه، دقیقاً مثل اینکه شما رساله رو آماده کردی حالا می‌خواهی ازش دفاع کنی.» م ۲

ب) سازمان حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان

۱) سازماندهی و ساختار سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان: اشاره دارد به نوع ساختار و سازماندهی که سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان از آن استفاده می‌کند. با توجه به اینکه شرکت‌های دانش‌بنیان نوآور و پیشگام هستند سازمان حمایت‌گر باید سازماندهی مناسب را داشته، منعطف باشد، از بورکراسی‌های معمول در ساختار و سازمان‌ها بپرهیزد. یکی از شرکت‌کننده‌ها مطرح می‌نمود: «باید دچار کاغذ بازی‌های معمول نشد، باید نوآور بود تا بشه از یه شرکت نوآور حمایت کرد، ما باید یا به پای جامعه هدف حرکت کنیم.» م ۳

۲) ارزیابی عملکرد و آموزش در سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان: اشاره دارد به نوع ارزیابی عملکرد کارکنان سازمان حمایت‌گر و آموزش‌هایی که برای آنها در نظر گرفته می‌شود. شرکت‌کننده (۵) اظهار می‌کند: «سازمان‌های حمایت‌گر باید پاداش‌هایی که به کارمندان می‌دهند بر مبنای سیستم ارزشیابی مطلوب باشه. بعنوان یه کارشناس سازمان حمایت‌گر چند تا شرکت موفق دانش‌بنیان رو مشاوره درست و یاری دادن و توی موفقیت اون‌ها سهیم هستن؟ خیلی از این شرکت‌ها جوانان نخبه‌ای هستن که آشنایی به اموری از قبیل علوم مالی، بازاریابی و ... ندارند. اصلاً خیلی هاشون به قوانین و مقررات مربوط به همین اعطای تسهیلات اشراف ندارن.»

ج) بررسی شرکت‌های دانش‌بنیان

۱) مبانی بررسی عملیات شرکت‌های دانش‌بنیان توسط سازمان حمایت‌گر: گروه ارزیابی شرکت‌های دانش‌بنیان در سازمان‌های حمایت‌گر باید شرکت‌های مذکور را با مبانی صحیح از قبیل ساختار، محصول، فرایند و بازار مورد ارزیابی قرار دهند تا شرکت‌های دانش‌بنیان به درستی شناسائی گردند. شرکت‌کننده (۳) مطرح می‌کند: «شرکت‌های دانش‌بنیان باید بصورت مستمر

پایش شوند تا شرکتهایی که در چرخه عمرشان از شمول شرکتهای دانش بنیان خارج می‌شوند از خدمات حمایتی حذف شوند»

۲) مبانی بررسی مالی شرکتهای دانش بنیان توسط سازمان حمایت‌گر: شرکتهای دانش بنیان باید از لحاظ صورتهای مالی و نسبت‌های مربوطه به طور دقیق مورد بررسی کارشناسان قرار گیرند. مصاحبه شونده ای اظهار می‌کند: «شرکت دانش بنیان از نظر مالی باید تجزیه و تحلیل بشوند و شرکتی که از نظر عملکرد مالی (ریسک اعتباری) در وضعیت مالی مناسب قرار ندارد باید محتاطانه عمل کرد. البته در اینجا طرحی که شرکت ارائه می‌دهد به لحاظ فناوری و سودآوری در آینده بسیار مهم است.» م ۷

د) کنترل داخلی سازمان حمایت‌گر

۱) کنترل و پایش در سطح سازمان حمایت‌گر از شرکتهای دانش بنیان: اینکه در سازمان حمایت‌گر کنترل داخلی به چه صورتی می‌باشد از اهمیت ویژه ای برخوردار است. یکی از مصاحبه شونده‌ها اظهار می‌کند: «محافظةت از منابع مالی و توجه به نقاط حساس باید از اولویتهای سازمان حمایت‌گر باشد. تاکید بر کنترل‌های داخلی از تفکیک وظایف گرفته تا واحدهای ارزیابی و ناظران نقش مهمی در جلوگیری از انحرافات داره» م ۹

۲) کنترل در سطح واحد اعطاء تسهیلات: واحد اعطاء تسهیلات در سازمان حمایت‌گر از شرکتهای دانش بنیان باید به قوانین و مقررات، مسائل مالی و .. کاملاً اشراف داشته باشد. یکی از مصاحبه شونده‌ها در این خصوص اظهار می‌کند: «کارکنان واحد اعطاء تسهیلات باید متخصص باشند و به موضوعات مالی، قوانین و مقررات بولی - بانکی کاملاً احاطه داشته باشند.» م ۱۳

۳) حساسیتهای داخلی در سازمان حمایت‌گر از شرکتهای دانش بنیان: وجود واحد حساسیتهای داخلی و اجرا آن یکی از موارد مهم و کمک کننده به حساسیتهای دیوان محاسبات کشور و همچنین مدیریت سازمان حمایت‌گر خواهد بود. در این خصوص یکی از افراد اظهار می‌کند: «سازمان حمایت‌گر از شرکتهای دانش بنیان باید خودش در بحث حساسیتهای پیش قدم باشد و به واحد حساسیتهای داخلی حتماً داشته باشد. البته ما در هر پروژه ناظر و ارزیاب هم داریم که واحد حساسیتهای داخلی می‌تواند کمک‌کار آنها بوده و ضعف آنها را پوشش دهد.» م ۱۴

۵.۵. پیامدها

حساسیتهای مطلوب دیوان بر اعطاء تسهیلات به شرکتهای دانش بنیان در نتایج و ارزش افزوده ایجاد شده برای ذینفعان متبلور می‌شود که این ذینفعان عبارتند از: نمایندگان مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور، جامعه، شرکتهای دانش بنیان و سازمان‌های حمایت‌گر. یکی از مصاحبه شونده‌ها در این خصوص اظهار می‌کند: «وقتی دیوان به وظایف ذاتی خودش به درستی عمل کند و حساسیتهای دیوان خوب باشد و سازمان‌های حمایت‌گر از شرکتهای دانش بنیان هم به همین شکل، این خودش اعتماد عمومی رو افزایش میده، اقتصاد شکوفا میشه، باعث افزایش اشتغال، رفاه اجتماعی و خیلی موارد دیگه از جمله کاهش آسیب‌های اجتماعی میشه» م ۱۱

جدول دو: کدها، مضمون‌های فرعی و اصلی حساس‌سازی دیوان محاسبات در تسهیلات اعطائی به شرکت‌های دانش‌بنیان

مضمون اصلی	مضمون فرعی	کد
منابع انسانی و سازماندهی	استخدام و انتصابات	انتخاب روسا و مدیران متخصص، استخدام افراد متخصص، ارتقاء مبتنی بر شایستگی، استخدام مبتنی بر شایسته‌سالاری
	سازماندهی و ساختار	مناسب نبودن نیرو و حجم کار، تناسب بین مسئولیتها و ابزارهای شغلی، گروه‌های ویژه حساس‌سازی، توجه به جایگزین پروری، عدم انطباق ساختار با انتظارات ذینفعان، تجمیع حوزه‌های رسیدگی به مباحث پژوهشی و دانش‌بنیانی در یک هیات حساس‌سازی،
	ارزیابی عملکرد	سیستم پرداخت متناسب با حجم کار، تناسب بین کارکردها و پاداش، تناسب بین کارکردها و امتیازات شغلی، ارزیابی چندگانه، عدم توجه کافی به نگرش سیستمی و استراتژیک منابع انسانی
	آموزش	آموزش مبتنی بر نیازهای دیوان، تناسب بین مدرک تحصیلی و حساس‌سازی، دوره‌های آموزشی در باره وظایف و اختیارات سازمان اعطاء کننده تسهیلات، آموزش تخلفات، نحوه وقوع و پیشگیری از آن، مستند سازی مکاتبات و وقایع و آموزش آن، کلاس آموزشی در باره شرکت‌های دانش‌بنیان، آموزش مفاهیم تامین مالی شرکت‌های دانش‌بنیان، آموزش در باره روشهای اعطاء تسهیلات و ریسک‌های هریک، آموزش گلوگاه‌های فساد و نقاط آسیب پذیر
ویژگی‌های شخصی	تعهد و مسئولیت پذیری، پشتکار و انگیزه، خودکارآمدی، روابط عمومی، توانایی ارتباط اجتماعی، ذهن خلاق، کنجکاو و جست و جو گر بودن، دقیق و نگاه موشکفانه، صراحت و صداقت در گزارش نویسی، رازداری و رعایت اصول حرفه ای نوآور بودن، بهره گیری از نرم‌افزار حساس‌سازی، انتقال دانش و تجربه، رعایت ضوابط مربوط به استفاده از امکانات دستگاه‌های اجرایی و اموال در اختیار، عدم دخالت در امور اجرایی دستگاه مورد رسیدگی، مسئولیت پاسخگویی در قبال اقدامات و گزارش‌ها	
	دانش عمومی و تجربه حساس‌سازی	دانش و تجربه مدیران، دانش و تجربه حساس‌سازی، داشتن مهارت و دانش استفاده از کامپیوتر و اینترنت، آشنائی با نرم افزارهای سازمانهای حمایت گر از شرکت‌های دانش‌بنیان، آشنائی با قوانین حوزه شرکت‌های دانش‌بنیان، آشنائی با قوانین و مقررات عمومی و مالی محاسباتی مترتب بر حوزه‌های پژوهشی و شرکت‌های دانش‌بنیان
	دانش تخصصی حساس‌سازی	اطلاعات و آشنائی با سازمانهای اعطاء کننده تسهیلات پژوهشی و شرکت‌های دانش‌بنیان و پارک‌های فناوری، تخصص در حساس‌سازی امور اعتباری و تسهیلات ریالی، تخصص در حساس‌سازی شرکت‌های دانش‌بنیان، آشنائی به نحوه خرج کرد منابع بودجه ای و غیر بودجه ای (سایر منابع) حمایتی از شرکت‌های دانش‌بنیان، تخصص بر ریسک‌های عملیاتی و مالی سازمانهای حمایت گر از شرکت‌های دانش‌بنیان، دانش حساس‌سازی، تخصص در حساس‌سازی رعایت با تمرکز بر گزارش تفریح سنواتی، تخصص در فرایند حساس‌سازی عملکرد، تخصص در حساس‌سازی موارد خاص، آشنائی با سیستم کنترل داخلی، اشراف به قوانین و مقررات حوزه‌های پژوهشی و دانش‌بنیانی

عوامل زمینه‌های	مضمون اصلی	مضمون فرعی	کد
عوامل زمینه‌های	قانون گذاری و نهادهای اجرا و نظارت	قانون گذاری	وجود قوانین و رویه‌های فنی در خصوص وظایف، تغییرات سریع و متعدد بخشنامه‌های و دستورالعمل‌ها، عدم شفافیت، تعدد قوانین، تعارض قوانین، فقدان و سکوت قوانین، نقص در قوانین موجود، ابهام در قانون، کندی قانون گذاری و اجرا، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور، نیاز به اصلاح برخی از قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های ابلاغی با توجه به تغییرات محیطی و اقتصادی و سیاسی، گذشت مدت زمان‌های طولانی از تاریخ تصویب برخی قوانین و نیاز به اصلاح آنها،
		اجرای قوانین	اجرای نادرست قوانین، چهل به قانون، زمینه تفسیر نامناسب قانون، زمینه سوء استفاده از اختیار، زمینه قانون گریزی، عدم تعیین تکلیف حوزه نظارت، هرج و مرج در اجرا، ابهام در تکلیف، محدودیت‌های قانونی در حیطه رسیدگی‌های دیوان به شرکت‌های دانش‌بنیان،
		تعدد مراجع نظارتی	فعالیت موازی نهادهای نظارتی، فقدان هماهنگی مناسب میان سازمانهای نظارتی(سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابداری، دیوان محاسبات و...)، عدم همکاری مطلوب قوا، پراکندگی کارهای نهادهای نظارتی، صدور احکام متعدد از مراجع مختلف نظارتی، عدم هماهنگی در آراء و نظرات مراجع نظارتی
	جایگاه دیوان و مطالبات از جامعه آن در جامعه	سطح مطالبات عمومی	نهادینه نشدن فرهنگ پاسخ گوئی، مطالبه گری انتشار عمومی کامل گزارش‌های دیوان محاسبات کشور، انتظارات و مطالبات مردم به ضرورت وجود نهاد نظارت مالی قوی و مقتدر
		سطح پاسخی خواهی نمایندگان مجلس	مطالبه مجلس به ضرورت وجود دیوان محاسبات قوی، سطح لابی‌ها و سیاسی کارهای مجلس و تاثیر آن بر گزارشات مجلس، سطح نگرش مثبت نمایندگان به نقش دیوان محاسبات و وظایف نظارتی آن،
		حمایت مسئولین ارشد کشور	تأکید مقام معظم رهبری بر اهمیت نقش دیوان، تأکید سیاست‌های کلی نظام بر اهمیت نقش نظارت مالی، جایگاه ویژه دیوان در قانون اساسی، تاثیر پذیری سیاست‌های مالی کشور گزارش‌های دیوان محاسبات، سطح همکاری دستگاه‌های اجرایی کشور و محاکم قضایی با دیوان، فرهنگ نظارت پذیری در دستگاه‌های اجرایی متولی امر حمایت گری از مباحث پژوهشی و دانش‌بنیان
عوامل مداخله‌گر	فناوری اطلاعات	ابزارهای فناوری اطلاعات	ناکافی بودن سیستم‌های اطلاعاتی، و اطلاعات فرسنگی تغییرات سریع تکنولوژی و عدم تطبیق مناسب با آن، عدم استقرار کامل سیستم جامع مدیریت اطلاعات در دیوان محاسبات (سنا)، کند بودن سرعت سامانه(سنا) در دستگاه‌های اجرایی، عدم اجرای کامل گام‌های حسابداری در سامانه سنا، عدم ارتباط و لینک سامانه سنا به پایگاه‌های داده سازمان‌های حمایت گر از شرکت‌های دانش‌بنیان، پراکندگی اطلاعات، عدم ثبت اطلاعات مبتنی بر وب، پایگاه جامع از قوانین و مقررات در خصوص سازمانهای حمایتگر از شرکتهای دانش‌بنیان، نبود سیستم جامع اطلاعات تسهیلات اعطائی به شرکتهای دانش‌بنیان، لزوم دسترسی دیوان به سامانه‌های صندوق‌های پژوهشی غیر دولتی، استفاده و بهره گیری از نرم افزارهای حسابداری روز دنیا
	مجامع و استانداردهای بین‌المللی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری	استفاده از استانداردهای بین‌المللی موسسات حسابداری عالی اینتوسای (ISSAIs)، توسعه دروس و آموزش استانداردهای بین المللی، تعریف معیارهای مناسب مطابق با استانداردهای بین المللی، تعیین محدوده رسیدگی مطابق با استانداردهای بین المللی،

کد	مضمون فرعی	مضمون اصلی		
عوامل مداخله‌گر	مجامع و استانداردهای بین‌المللی	عضویت فعال در مجامع حرفه ای بین المللی، استفاده از تجارب نظام‌های نظارتی سایر کشورها، مشارکت در نهادهای بین الملل ایجاد استانداردها و رویه‌های حسابرسی مرتبط با منابع در اختیار شرکت‌های دانش‌بنیان، استفاده از ظرفیت تبادل دانش		
		ارزش‌های بین‌المللی	کم رنگ شدن باور به ارزشهای دینی، خود کنترلی دینی، مشارکت جمعی بعنوان ارزش دینی، امر به معروف و نهی از منکر، ترویج ارزشهای اخلاقی، صداقت در رفتار برخورد درست با مسایل، کاهش سطح مطالبه گری از خود	
	فرهنگ و ارزش‌های جامعه	سازگاری و پذیرش اجتماعی	باور به وجود نهاد نظارتی، پذیرش و تمکین نهاد نظارتی در سازمان مورد حسابرسی، تطبیق فرایندها با دستورالعملهای نهاد نظارتی، وجود فرهنگ حساب کشی، رفتار مسئولانه در واحد مورد رسیدگی، عدم پیش داوری نسبت به نهاد نظارتی	
		ریسک افشای اطلاعات	بدبینی اجتماعی، عدم شفافیت مدیران، آشفتگی روانی، ناتوانی تجزیه و تحلیل، سوء استفاده از اطلاعات	
	محدودیت‌های افشاء و سیاست‌زدگی	شرایط ویژه سازمان	عدم بازگویی اطلاعات، ملاحظات امنیتی، محرمانگی اطلاعات، ماهیت فعالیت شرکت‌ها، عدم آزادی بیان	
		سیاست‌زدگی	عدم قاطعیت برخورد با متخلفین، تثبیت پست سازمانی، رانت اطلاعاتی، لابی‌های سیاسی	
	راهبردها	فرایند رسیدگی دیوان محاسبات کشور	سیاست‌ها و اولویتهای ابلاغی	رسیدگی به خسارات ناشی از ترک فعل مدیران، نظارت مردم پایه، توسعه دامنه حسابرسی فعالیت‌های شرکت‌های دانش‌بنیان، بهره گیری از ظرفیت‌های ماده (۴۲) قانون دیوان محاسبات، تمرکز بر نظارت حین تا نظارت پس از خرج، ارتقاء حسابرسی عملکرد شرکت‌های دانش‌بنیان و سازمان‌های حمایت گر، استقرار کامل سامانه نظارت الکترونیکی دیوان محاسبات (سنا)، کاهش هزینه‌های حسابرسی، امکان نظارت برخط،
			شناخت، ارزیابی مستمر کنترل داخلی (قبل و حین اجرا)	بررسی دقیق گزارشات حسابرسی سنوات قبل مساعدت و حمایت از استقرار کنترل داخلی اثربخش، بررسی دقیق چرخه عملیات اعطای تسهیلات، شناخت و تشخیص کنترل‌های مربوط و مرتبط، استفاده از رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل، ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی‌های رعایت صورت‌های مالی و عملکرد، بررسی ساختارهای مدیریتی و کمیته‌های حسابرسی داخلی، ارزیابی بی طرفی و استقلال حسابرس داخلی، توسعه روابط و اشتراک تجربه با واحد حسابرسی داخلی، ارائه اقدامات اصلاحی

	مضمون اصلی	مضمون فرعی	کد
راهبردها	فرایند رسیدگی دیوان محاسبات کشور	ضروریات رسیدگی	<p>برنامه ریزی بر اساس اولویت‌ها و ریسک‌ها نظارت بر عملکرد کارگروه ارزیابی و تشخیص صلاحیت شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان</p> <p>آسیب شناسی و مشارکت در به روز رسانی معیارهای ارزیابی استفاده از کارشناسان فنی تخصصی پروژه‌های دانش‌بنیان، بررسی صورتجلسات کارگروه‌های تأیید و مصوب کننده اعطای تسهیلات و دیگر نهادهای مرتبط</p> <p>بررسی و نظارت ماهیت خصوصی یا تعاونی بودن شرکت‌ها بررسی و پایش روابط و معاملات با اشخاص وابسته رسیدگی و نظارت بر فرایند اعطای تسهیلات بر اساس نوع شرکت، بررسی گزارشات ارزیابی ناظران هر یک از پروژه‌ها، رسیدگی و نظارت به کمک‌های بلاعوض اعطا شده</p> <p>بررسی و پایش مزایای اعطا شده (معافیت‌های مالیاتی، بیمه ای و گمرکی) نظارت بر مشارکت در تاسیس و توسعه شرکت‌ها و صندوق‌های سرمایه گذاری خطر پذیر،</p> <p>رصد و نظارت بر برخی مصوبات موردی و خاص دولت</p> <p>بررسی و پایش نحوه تامین دفاتر کاری شرکت‌ها، نظارت بر ضمانت‌نامه‌های مالی و فنی صادره توسط موسسات حمایت گر، پایش و رصد نحوه تعامل مالی با صندوق‌های پژوهش و فناوری غیر دولتی، نظارت بر سرمایه گذاری‌ها در طرح‌های دانش‌بنیان و طرح‌های نوآورانه</p> <p>نظارت بر مشارکت در تاسیس صندوق‌های جسورانه بوری و خصوصی</p> <p>نظارت بر نحوه بررسی ریسک‌های اعتباری شرکت‌ها،</p> <p>نظارت بر باقی مانده منابع مالی در اختیار سازمان‌های حمایت‌گر از محل اعتبارات دولتی و صندوق توسعه ملی،</p> <p>مستند سازی بر اساس دستورالعمل‌های ابلاغی،</p> <p>حسابرسی یافته‌ها،</p>
		کنترل کیفیت	<p>شناسایی نقاط قوت و ضعف فرآیندهای حسابداری، اطمینان از رعایت استانداردها و دستورالعمل‌ها،</p> <p>کنترل توسط افراد باتجربه، مستندات کافی درباره کار انجام شده، بررسی پرونده‌های حسابداری، بررسی پرونده مکاتبات، گزارش نتیجه به مدیریت</p>
راهبردها	حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان	سازماندهی و ساختار سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان	<p>انتخاب روسا و مدیران نوآور، استخدام نخبگان، اعتقاد به ساختار تخت، ساختار تیم محور، نبود رویه‌های معمول رسمی، پرهیز از کاغذ بازی، نبود چارت رئیس و مرئوسی، نبود چارت از نوع ارباب رجوع و کارمندی، ساختار نوآور و شکوفا محور،</p>
		ارزیابی عملکرد و آموزش در سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان	<p>ارزیابی عملکرد بر مبنای موفقیت شرکت‌های دانش‌بنیان، سیستم حقوق و دستمزد متغیر، پاداش بر مبنای موفقیت شرکت‌های دانش‌بنیان، تأکید بر انجام کار تا ساعت کار،</p>

کد	مضمون فرعی	مضمون اصلی
راهبردها	مبانی بررسی عملیات شرکت‌های دانش‌بنیان توسط سازمان حمایت‌گر	بررسی شرکت‌های دانش‌بنیان
	مبانی بررسی مالی شرکت‌های دانش‌بنیان توسط سازمان حمایت‌گر	دانش‌بنیان
	نحوه کنترل در سازمان حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان، میزان تشخیص و پوشش نقاط با اهمیت در سازمان حمایت‌گر، کنترل ریسک نقدینگی، کنترل بر تغییر عملیات شرکت‌های دانش‌بنیان، محیط عملیاتی مناسب،	کنترل و پایش در سطح سازمان حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان
	فعالیت‌های کنترلی در اعطاء تسهیلات، میزان تسلط کارکنان بخش نظارتی سازمان حمایت‌گر بر فرآیندهای واحد اعطاء تسهیلات، شناسایی ریسک و آسیب‌ها واحد اعطاء تسهیلات، تسلط مالی کارکنان واحد اعطاء تسهیلات، میزان تسلط بر قوانین و مقررات واحد اعطاء تسهیلات، کنترل و پایش ریسک نکول تسهیلات	کنترل در سطح واحد اعطاء تسهیلات
تولدها	توجه به حسابداری، حسابداری عملیات، توجه به نظارت، وجود واحد حسابداری، حسابداری موارد خاص، حسابداری رعایت با تمرکز بر قوانین،	حسابرسی داخلی در سازمان حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان
	افزایش کیفیت حسابداری، بهبود قضاوت‌ها، افزایش اقدامات پیشگیرانه، توجه بیشتر به دیوان و جایگاه آن در جامعه، بهبود رفاه کارکنان دیوان با افزایش توجه‌ها، جذب نیروهای متخصص و جلوگیری از سیاسی‌کاری،	ارزش افزوده برای ذینفعان محاسبات
	افزایش مطالبات از دیوان در سطح جامعه، اعتماد به نظارت، تقویت فرهنگ نظارت، افزایش قانون مداری، افزایش اعتماد عمومی	خروجی حاصل از شرایط بر جامعه

کد	مضمون فرعی	مضمون اصلی
	خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر شرکتهای دانش‌بنیان	ارزش افزوده برای ذینفعان
	عدالت تخصیص منابع مالی، توجه شرکتهای واقعی دانش‌بنیان، جلوگیری از سوء استفاده از عنوان دانش‌بنیان و مزایا مرتبط با آن، رشد شرکتهای دانش‌بنیان واقعی	
	خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر سازمان حمایت‌گر	
	افزایش اثربخشی سازمان حمایت‌گر، افزایش کارایی سازمان حمایت‌گر، ارزشمند شدن سازمان حمایت‌گر، توجه جامعه و دولت از سازمان حمایت‌گر، تخصص بودجه مناسب به سازمان حمایت‌گر به واسطه عملکرد، نگاه تخصص و غیر سیاسی به سازمان حمایت‌گر به واسطه عملکرد	

۶) بحث و نتیجه‌گیری

بررسی‌ها بیانگر آن است مصاحبه‌شونده‌ها بر کد آموزش گلوگاه‌های فساد و نقاط آسیب پذیر و کد استخدام افراد متخصص تاکید داشته‌اند. همچنین یافته‌های ما نشان می‌دهد تاکید مشارکت کنندگان در مصاحبه بیشتر بر کد دانش و تجربه حسابرسان می‌باشد. براین اساس آموزش‌های کاربردی با محوریت آموزش نقاط آسیب پذیر در سازمان حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان توصیه می‌شود. همچنین پرهیز از استخدام خارج از ضوابط بدون گذراندن مراحل گزینش، انتخاب افراد اصلح، کارآمد و متعهد باید یکی از اولویت‌های دیوان باشد و در کنار آن استفاده از تجربه افراد خبره (اعم از دورن سازمانی و برون سازمانی) در آموزش‌ها و فعالیت‌ها مورد توجه قرار گیرد.

قانون‌گذاری و نهادهای اجرا و نظارت و جایگاه دیوان و مطالبات از آن در جامعه بعنوان مضامین اصلی عوامل زمینه‌ای شناسائی شدند که کد تعدد قوانین بیشتر مورد تاکید مشارکت کنندگان بود. لذا در این بخش ضروری است به معضل تعدد قوانین در حوزه شرکت‌های دانش‌بنیان و حمایت از فناوری نو توجه شود. از طرفی باید به سمت این موضوع حرکت شود که پاسخگویی بعنوان یک وظیفه در تمام سطوح بین مسئولین نهادینه گردد.

در بحث فناوری اطلاعات که از مضامین اصلی مداخله‌گر است، کد عدم استقرار کامل سیستم جامع، بیشتر مورد توجه شرکت کنندگان بوده، همچنین در مضمون اصلی فرهنگ و ارزش‌های جامعه، توجه و تاکید مصاحبه‌شونده‌ها بر کد وجود فرهنگ حساب‌کشی و کاهش ارزش مطالبه‌گری از خود معطوف بود. در نهایت در مضمون اصلی محدودیت‌های افشاء و سیاست زدگی تاکید مصاحبه‌شونده‌ها بر کد پرتکرار لابی‌های سیاسی می‌باشد. بر این اساس توصیه می‌شود استفاده از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی به روز مورد توجه دیوان محاسبات قرار گیرد. همچنین با فرهنگ سازی بر تعهد کاری و مطالبه‌گری حسابرسان از خود تاکید گردد. مضاف بر این برای ارائه گزارش دقیق و با کیفیت، حسابرسان و مدیران مربوطه نباید اسیر لابی‌های سیاسی به خصوص

بده و بستان‌های بین نمایندگان مجلس و دولت قرار گیرند.

راهبردها بیشتر مورد توجه مصاحبه شونده‌ها قرار گرفته است. در این بخش کد پرهیز از کاغذ بازی و کد وجود واحد حسابرسی داخلی در سازمان حمایت‌گر بیشتر مورد توجه مصاحبه شونده‌ها بود. براین اساس توصیه می‌شود اولاً در طول فرایند حسابرسی قبل، حین و بعد از آن رعایت استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی اطمینان حاصل شود، ثانیاً، ضمن تهیه و تدوین چک لیست‌های کنترلی، چرخه عملیات اعطای تسهیلات به شرکت‌های دانش‌بنیان توسط حسابرسان دیوان مورد بررسی قرار گیرد تا نقاط آسیب‌پذیر و گلوگاه‌های فساد شناسائی گردد، ثالثاً، از کاغذ بازی معمول در دستگاه‌های اجرایی باید در سازمان‌های حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان پرهیز شود، رابعاً، شرکت‌های دانش‌بنیان توسط سازمان حمایت‌گر دقیق با جزئیات از نظر صورت‌های مالی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، خامساً، از وجود واحد حسابرسی داخلی فعال و کارآمد در سازمان‌های حمایت‌گر از شرکت‌های دانش‌بنیان اطمینان حاصل شود.

پیامدها شامل ارزش افزوده برای ذینفعان از قبیل خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر دیوان محاسبات، خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر جامعه، خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر شرکت‌های دانش‌بنیان، خروجی حاصل از مطلوب بودن شرایط بر سازمان حمایت‌گر می‌باشد. که افزایش کیفیت حسابرسی بیشتر مورد مصاحبه شونده‌ها بوده است. براین اساس ارائه مدل می‌تواند برای ذینفعان افزایش پاسخگویی مسئولین، تسهیل پاسخگویی سازمان‌ها، گزارش دهی صحیح عملکرد، پاسخگو بودن سازمان‌ها در خصوص مسئولیت‌هایشان، افزایش پاسخگویی به ذی‌نفعان را به همراه داشته باشد.

بطور کلی در این تحقیق بر آن بودیم تا به مدلی از حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند تسهیلات اعطایی به شرکت‌های دانش‌بنیان دست یابیم. براین اساس در یک پژوهش کیفی با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرایند اعطای تسهیلات به شرکت‌های دانش‌بنیان به عنوان مقوله محوری و شرایط علی (منابع انسانی و سازماندهی دیوان، ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای حسابرسان)، عوامل زمینه‌ای (جایگاه دیوان و مطالبات جامعه از آن، قانون‌گذاری و نهادهای اجرا و نظارت)، شرایط مداخله‌گر (مجامع و استانداردهای بین‌المللی، فناوری اطلاعات، محدودیت افشاء و سیاست زدگی، فرهنگ و ارزش‌های جامعه)، راهبردها (فرایند رسیدگی دیوان محاسبات، سازمان حمایت‌گر از شرکت دانش‌بنیان، بررسی شرکت‌های دانش‌بنیان، کنترل داخلی سازمان حمایت‌گر) و پیامدها (ارزش افزوده برای ذینفعان) در قالب مدل پارادایمی قرار گرفت.

۷) پیشنهادات کاربردی حاصل از پژوهش

- اصلاح برخی از قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های ابلاغی با توجه به تغییرات محیطی و اقتصادی و سیاسی از جمله اصلاح تبصره ماده (۱) قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان در راستای عدم شمول حمایت‌های موضوع این قانون به شرکت‌ها و موسساتی که به طور

غیرمستقیم تحت مدیریت مجموعه های حاکمیتی از قبیل برخی نهادهای عمومی غیر دولتی ایجاد و اداره می شوند.

- با توجه به ظرفیت های ایجاد شده در ماده (۵) قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات و به منظور کنترل بیشتر بر منابع، کلیه فرایند حمایتی از شرکت های دانش بنیان در صندوق نوآوری و شکوفایی متمرکز گردد و دیگر صندوق‌ها و یا دستگاههای مجری منابع خود را تحت عنوان وجوه اداره شده در اختیار صندوق مذکور قرار دهند که این مهم نیاز به مصوبات قانونی دارد. (این موضوع بایدیک متولی در کشور داشته باشد). اقدام در راستای گسترده تر نمودن حیطه رسیدگی های دیوان محاسبات کشور در خصوص شرکت های دانش بنیان و همچنین اصلاح نظریه شورای محترم نگهبان در خصوص محدودیت های و صلاحیت رسیدگی های دیوان محاسبات کشور.

- به روز نمودن و اصلاح مجازات های مندرج در ماده (۱۰۵) قانون دیوان محاسبات کشور به لحاظ بازدارندگی و تاکید بر مباحث مربوط به ترک فعل مدیران.

- منظور نمودن بندی در گزارش تفریغ بودجه هر ساله که در آن خلاصه از منابع در اختیار، اقدامات صورت گرفته در راستای حمایت های انجام شده از شرکت های دانش بنیان و خروجی آن به همراه انحرافات و پیشنهادات سازنده به اطلاع ذینفعان علی الخصوص مجلس شورای اسلامی برای اتخاذ تصمیمات مناسب قرار گیرد.

- ایجاد سامانه اطلاعاتی یکپارچه در خصوص ثبت و ضبط کلیه اطلاعات شرکت‌ها و موسسات دانش بنیانی و پژوهشی و ایجاد ساز و کار قانونی لازم برای ملزم نمودن کلیه نهادهای دولتی و خصوصی دخیل در امر شرکت های دانش بنیان و صندوق های مالی مبنی بر ثبت اطلاعات خود در سامانه مذکور.

- هماهنگی های بیشتر دیوان محاسبات با دیگر دستگاه‌های نظارتی به جهت جلوگیری از موازی کاری

۸) پیشنهاد پژوهش های آتی

- ارائه مدل حسابداری عملکرد (بررسی صرفه، کارایی و اثر بخشی) در بخش رسیدگی به تسهیلات اعطایی به شرکت های دانش بنیان.

- بررسی کمی اهمیت هر یک از مقوله‌های استخراج شده از پژوهش حاضر.

- قانون شرکت‌های دانش‌بنیان و سازمانهای حمایتگر از طریق تحلیل محتوا بررسی و اشکالات آن مورد بازبینی قرار گیرد.

- ارائه مدل حسابداری دیوان محاسبات کشور در دیگر حوزه‌های تخصصی به تفکیک نوع بخش اقتصادی و اجتماعی

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. استراوس، انسلم و کرین، جولیت (۱۳۹۰). مبانی پژوهش کیفی، ترجمه ابراهیم افشار، تهران: نشر نی.
۲. اسکندری، قربان، مهرانی، کاوه، مقیمی، سیدمحمد (۱۳۹۸). بررسی چالش‌ها و ضعف‌های دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بخش بانکی و راهکارهای رفع آن، دانش حسابداری، سال نوزدهم، شماره ۷۷.
۳. آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی مؤثر برای حسابداری بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابداری، ۱۱۷(۶۶)، ۵-۴۰.
۴. آروین، حسین و یزدانی، حمید رضا (۱۳۹۷). طراحی مدل ارزیابی عملکرد حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور بخش تعریف عملکرد، دانش حسابداری، سال ۱۸ (۷۳)
۵. باباجانی جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابداری مستقل در بخش عمومی ایران. دانش حسابداری. شماره ۷۹، تابستان ۹۹، صص ۵-۳۰.
۶. خالدی‌زاده، خاطره؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۹۳)، مجموعه قوانین و مقررات دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با آخرین اصلاحات: همراه با پرسش و پاسخهای چهار گزینه ای، ناشر کیومرث، تهران.
۷. خیاطیان، محمدصادق؛ الیاسی، مهدی و طباطباییان، سیدحبيب اله. (۱۳۹۵). الگوی پایداری شرکت‌های دانش‌بنیان در ایران. سیاست علم و فناوری، ۸(۲)، ۴۹-۶۲.
۸. دانایی فرد، حسن و امامی، سید مجتبی (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم - پاییز و زمستان ۱۳۸۶، صص ۹۷-۶۹
۹. رضایی، شمس‌الدین (۱۳۹۶). طراحی مدل درآمدزایی باشگاه‌های فوتبال ایران: با رویکرد گراند تئوری، پژوهش‌های کاربردی در مدیریت ورزشی، سال ۶، شماره ۲۳ (۳ پیاپی).
۱۰. زاهدی، عاطفه (۱۳۹۴). قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران با زیرنویس نظرات تفسیری شورای نگهبان، ناشر جاودانه، تهران، آذرماه
۱۱. فخاری حسین (۱۳۹۳). بازخوانی تعریف شرکت‌های دانش‌بنیان بر اساس شرایط اقتصادی کشور، فصلنامه علمی پژوهشی سیاست علم و فناوری سال ششم شماره ۴، پاییز و زمستان ۱۳۹۳
۱۲. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۱۳. قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش‌بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات
۱۴. قانون دیوان محاسبات کشور
۱۵. قانون محاسبات عمومی
۱۶. قوانین بودجه سنواتی
۱۷. کرمی، غلامرضا. وکیلی فرد، حمیدرضا. مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). "بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در دیوان محاسبات"، دانش حسابداری، شماره ۶۳، تابستان ۹۵، صص ۵-۵۳.
۱۸. محمدپور، احمد (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش ۲، چاپ دوم، تهران، انتشارات جامعه‌شناسان
۱۹. مکی زاده، فاطمه، فرج پور عبدالحسین، شهین بیلاق، منیجه (۱۳۹۱). شناسایی عوامل تاثیر گذار بر پذیرش پایگاه اطلاعاتی مبتنی بر وب توسط کاربران دانشگاهی: یک مطالعه گراند تئوری، نشریه تحقیقات کتابداری و اطلاع رسانی دانشگاهی، شماره ۵۹، صص ۵۹-۸۱
۲۰. ناصری، احمد. کمالیان، امین رضا. فلاطون زاده، بهزاد (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)، دانش حسابداری، سال هفدهم شماره ۶۶
۲۱. هاشمی، محمد. قاضی نوری، زهرا. سجادی فر، سپهر. صاحبکار، مهدی. (۱۳۹۸). ارزیابی اثربخشی حمایت‌های دولتی از شرکت‌های دانش‌بنیان زیست فناوری، مجله زیست فناوری دانشگاه تربیت مدرس، پاییز ۱۳۹۸ دوره ۱۰ شماره ۴.
۲۲. هدایتی زفرقندی، محمد، (۱۳۹۶) نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی، ماهنامه پژوهش ملل، شماره ۱۸، خرداد ۹۶، صص ۴۵-۶۰.

ب- منابع انگلیسی:

1. Abdulkadir, H. S. (2016). Challenges of implementing internal control systems in Non-Governmental Organizations (NGO) in Kenya: A case of Faith-Based Organizations (FBO) in Coast Region. *IOSR Journal of Business and Management*, 16 (3), 57-62.
2. Glaser BG, Holton J, editors(2004). *Remodeling Grounded Theory*. Forum: Qualitative social research.
3. Gregory, D. S. and Ch, Guo, (2011), «Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations», *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 40, No. 2, PP. 270-295.
4. Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1–17.
5. Huefner, R.J. (2011). *Internal Control Weaknesses in Local Government*. The CPA Journal. July 2011. 20-27.
6. Intosai (2014). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. International Organization of Supreme Audit Institutions. Available at: www.issai.com.
7. McCann TV, Clark E. *Grounded theory in nursing research: part 1—methodology*. *Nurse researcher*. 2004;11(2):7-18.
8. Morin, Danieelle, 2001, “Influence of Value for Money Audit on Public Accountability& Management, 17(2).
9. Van Scotter J.R, Pawlowski S,(2012) Tung D. Cu. An examination of interdependencies among major barriers to coordination in disaster response. *Int. J. Emergency Management* .Vol. 8, No. 4, 2012