

## بررسی میزان رضایتمندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات استان خراسان جنوبی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۲/۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۴/۲۵

مهدی صالحی<sup>۱</sup>

محمد محمدی<sup>۲</sup>

محسن جلالی مجیدی<sup>۳</sup>

حیدر توانا<sup>۴</sup>

### چکیده

دیوان محاسبات کشور به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی وظیفه نظارت و حسابرسی بر عملکرد مالی کلیه دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند را بر عهده دارد. با پیشرفت روز افزون فناوری جهت افزایش پاسخگویی دولت، نیاز به تغییر رویکرد نظارت و حسابرسی و رضایت از عملکرد دستگاه‌های نظارتی، امری طبیعی است. محققان در این پژوهش با تأکید بر اقدامات گذشته به دنبال درک میزان رضایتمندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد و عملکرد حسابرسی و نظارتی حسابرسان دیوان محاسبات را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. جامعه آماری این تحقیق کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی استان خراسان جنوبی هستند. برای این منظور از اطلاعات کتابخانه‌ای و اجرای پرسش‌نامه برای جمع‌آوری اطلاعات و از آزمون‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون ( $r$ )،  $t$  (مستقل)، مقایسه میانگین‌ها و رگرسیون چندمتغیره برای تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره گرفته شده است. نتیجه حاصل از این تجزیه و تحلیل‌ها نیز مبین سطح بسیار بالایی از رضایتمندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات بوده است.

**واژگان کلیدی:** دیوان محاسبات، دستگاه‌های اجرایی، خراسان جنوبی

۱. استادیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد.

۲. عضو هیأت علمی مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند.

۳. عضو هیأت علمی مدیریت صنعتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد.

۴. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد طبس، نویسنده مسؤول haydar.tavana@yahoo.com

## ۱- مقدمه

پاسخگویی که خاستگاه آن احترام به حقوق انسان‌ها است در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است. در سطوح ملی مسؤولین کشور باید در رابطه با اموری که به آنها محول شده است در مقابل مردم پاسخگو باشند. اعمال کنترل و نظارت بر نظام مالی کشور به منظور پاسخگویی به مردم یکی از مهم‌ترین وظایفی است که بر عهده مجلس شورای اسلامی است. بخش اعظم این نظارت از طریق دیوان محاسبات که زیر مجموعه مجلس شورای اسلامی است، اعمال می‌گردد. اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی به دیوان محاسبات کشور اختصاص یافته که مبین اهداف، وظایف، تشکیلات و روش‌های این سازمان می‌باشد (قانون اساسی اصلاحی، ۱۳۶۸). حسابرسی از وظایف اصلی این سازمان جهت انجام فرایند پاسخگویی است و پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط سازمان و یا شخص مستقل از تهیه کننده آن اطلاعات است. با توجه به مقدمه فوق تهیه کننده اطلاعات دستگاه‌های اجرایی کشور هستند که بعد از انجام فعالیت‌های مالی این اطلاعات را ثبت می‌نمایند، دیوان محاسبات کشور که مستقل از تهیه‌کنندگان این اطلاعات است حسابرسی و مطابقت این اطلاعات را با سند بودجه کل کشور عهده‌دار است.

## ۲- بیان مسأله

دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی بوده و به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌ها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی می‌نماید (قانون محاسبات عمومی، ۱۳۶۶: ماده ۲). به عبارت دیگر، دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ کلیه حساب‌های خزانه می‌باشد (آئین‌نامه دیوان محاسبات کشور). در این دادگاه مسؤولین کشور باید در رابطه با اموری که به آنها محول شده است پاسخگو باشند (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲: ۱۲۹).

حسابرسان دیوان محاسبات به فراخور مسؤولیت خود که رسیدگی مالی و غیرمالی در مورد عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد، بطور مستقیم با نیروی انسانی شاغل در حوزه مالی و در پاره‌ای اوقات به‌طور غیرمستقیم با کارکنان غیرمالی در دستگاه‌های اجرایی کشور در ارتباط می‌باشند و در تمام مراحل حسابرسی بایستی آئین رفتار حرفه‌ای و شؤونات رفتاری و گفتاری را رعایت نمایند چرا که بازخورد این ارتباط می‌تواند به دو شکل مثبت و منفی بروز پیدا کند.

از آنجا که عوامل متعددی نظیر مهارت‌های حرفه‌ای، رفتاری و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان در برقراری این ارتباط دخیل می‌باشد (آقالو، ۱۳۷۱: ۲۰)، حاصل این ارتباطات، رضایت‌مندی یا نارضایتی دستگاه اجرایی از عملکرد مجموعه دیوان محاسبات خواهد بود و در صورتی که تعامل دیوان محاسبات با دستگاه اجرایی در جهت مثبت شکل گیرد باعث ارتقاء بهره‌وری دستگاه اجرایی و نیز مسؤولیت نظارتی دیوان محاسبات کشور خواهد شد. لذا سؤال اصلی این است که آیا دستگاه‌های اجرایی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات رضایت دارند؟ در این تحقیق محققان به دنبال آن بوده‌اند که به این سؤال تجربی پاسخ داده و نقاط قوت و ضعف احتمالی در عملکرد دیوان محاسبات و تعامل با دستگاه‌های اجرایی شناسایی و پیشنهادات لازم در این خصوص ارائه گردد.

### ۳- مبانی نظری

حسابرسی به‌عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته، عمر نسبتاً کوتاهی در کشور ما دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می‌رسد. اما همزمان و همراه با تحولات شتاب‌آمیز یکصد سال گذشته، حرفه حسابرسی به‌سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده، به‌عنوان یک دانش تخصصی مطرح و علاوه بر نشریات مراجع و جوامع حرفه‌ای، مؤلفان و پژوهشگران متعددی رسالات، مقالات و کتاب‌های گوناگونی را تهیه کرده‌اند که به بیان اصول، روش‌ها و عملکرد این رشته پرداخته‌اند (والترمیگز، و دیگران، ۱۳۹۰: ۲).

بعد از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، به موجب قوانین و مقررات، تعدادی از شرکت‌ها

و مؤسسات ملی شدند یا مدیریت آنها به دولت محول شد. برای حسابرسی این واحدهای اقتصادی سه مؤسسه حسابرسی در بخش عمومی ایران با نام‌های مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد تشکیل شد که در سال ۱۳۶۲ به موجب تشکیلات سازمان حسابرسی، این سه مؤسسه در هم ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد. دو وظیفه مهم این سازمان علاوه بر وظایف انجام خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران است. استانداردهای حسابرسی رهنمودهای کلی هستند که حسابرسان را در انجام مسؤولیت‌های حرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی یاری می‌دهند (وفادار و دادبه، ۱۳۸۹: ۴۰-۴۱).

### ۳-۱- حسابرسی دولتی

حسابرسی دولتی عبارت است از رسیدگی و ارزیابی نظام‌مند صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور و همچنین عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر واحدی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کند به منظور اظهار نظر نسبت به ارقام و ارقام صورت‌های مالی و انطباق آن با موازین حسابداری دولتی، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و ارائه گزارش نتایج بررسی‌های به‌عمل آورده به مجلس شورای اسلامی (تفریح بودجه) (جباری و صادقی، ۱۳۹۰: ۶).

### ۳-۲- واحدهای نظارتی در ساختار نظام اداری و مالی ایران

بر اساس طبقه‌بندی (همان: ۱۰) واحدهای نظارتی در ساختار نظام اداری و مالی کشور به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۳-۲-۱- نظارتی درون سازمانی

که شامل واحدهای ذیل می‌باشند

۳-۲-۱-۱- واحد بودجه

۳-۲-۱-۲- واحد تشکیلات و روش‌ها

- ۳-۲-۱-۳- واحد مالی و ذیحسابی  
۳-۲-۲- واحدهای نظارتی برون سازمانی  
که شامل دستگاه‌های اجرایی ذیل می‌باشند  
۳-۲-۲-۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی  
۳-۲-۲-۲- سازمان حسابرسی  
۳-۲-۲-۳- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی  
رئیس جمهور)  
۳-۲-۲-۴- سازمان بازرسی کل کشور  
۳-۲-۲-۵- دیوان محاسبات کشور

### ۳-۳- دیوان محاسبات

گفته شده اولین بار در جهان در سال ۱۸۰۷ میلادی در زمان حکومت ناپلئون بناپارت دیوان محاسبات در کشور فرانسه تأسیس شد و اصول و مقررات و تشکیلات آن رشد و توسعه یافته و مورد اقتباس و تقلید سایر کشورها از جمله ایران قرار گرفت (پیرنیا، ۱۳۵۵: ۲۲۰). البته قبل از ناپلئون و حتی قبل از انقلاب کبیر فرانسه نیز دیوان محاسبات با اسم اطلاق محاسبات در فرانسه وجود داشته است (والترمیگز، و دیگران، ۱۳۹۰: ۹).

در دیگر کشورها از جمله دانمارک، ایسلند، فنلاند و نروژ نهادهای حسابرسی متشکل از گرایش‌های مختلف سیاسی به طور جمعی نظارت بر اجرای بودجه را با گزارش عملکرد به قوه مقننه انجام می‌دهند. در استرالیا، ایتالیا، یونان و فرانسه دیوان محاسبات جنبه دادگاه عالی مالی دارد و از اعتبار بالایی برخوردار است (قاضی، ۱۳۶۸: ۵۴۱).

در کشور ما برای نظارت بر اجرای بودجه‌های مصوب مجلس و حسابرسی و یا رسیدگی به کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و صورت‌های مالی و همچنین رسیدگی به موجودی اموال و دارائی‌ها برای اطمینان از رعایت مقررات و اعتبارات مصوب از سوی دستگاه‌های اجرایی، مرجع تخصصی به نام دیوان محاسبات

کشور تشکیل شده که تأسیس آن به یک قرن قبل باز می‌گردد (عربیان و ابراهیمیان، ۱۳۹۱: ۱۳).

بر اساس ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور، هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصل مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

- ۱-۳-۳- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.
- ۲-۳-۳- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه.
- ۳-۳-۳- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به‌انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی (اصلاحی ۱۳۷۰/۰۵/۲۰) (دوانی، ۱۳۸۱: ۱۸).

#### ۳-۴- دستگاه‌های مشمول رسیدگی دیوان محاسبات کشور

حدود صلاحیت دیوان محاسبات کشور در تبصره ۲ قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب سال ۱۳۶۱) به شرح زیر مورد تصریح قرار گرفته است:

منظور از دستگاه‌های مشمول دیوان محاسبات وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به‌طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب شود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است، مشمول این تعریف می‌باشد.

#### ۴- پیشینه تحقیق

##### ۴-۱- مطالعات خارجی

۴-۱-۱- استرالیا: اداره حسابرسی دولتی استرالیا در مقاله‌ای با عنوان «برنامه آموزش

برای کارکنان حسابرسی» در سال ۱۹۸۵ در مجله اینتوسای چنین نتیجه‌گیری می‌کند: استخدام کارکنان با مدرک لیسانس و بالاتر در صورتی مفید خواهد بود که آنها آموزش کافی را نیز ببینند و صرف مدرک تحصیلی آنها به دو دلیل ذیل کافی نمی‌باشد:

۴-۱-۱- محتوای درس‌های دانشگاهی به‌ندرت یا خیلی کم مربوط به حسابرسی دولتی می‌باشد.

۴-۱-۲- اکثر مؤسسات آموزشی عمدتاً نیازهای اطلاعاتی و علمی کاربردی را نادیده می‌گیرند.

البته در دروس دانشگاهی ایران نیز در خصوص حسابرسی دولتی بسیار محدود بحث می‌شود و در زمینه حسابداری دولتی در حد چند واحد جهت رفع تکلیف درسی گذرانده می‌شود. لذا برای کارکنانی که در دیوان محاسبات استخدام می‌شوند بحث آموزش مستمر می‌تواند بسیار مفید واقع شود.

بیانیه پایانی دوازدهمین کنگره اینتوسای که توسط دیوان محاسبات استرالیا در سال ۱۹۸۶ در مجله اینتوسای انتشار یافت خلاصه‌ای از مقالات و پژوهش‌های ارائه شده توسط مؤسسات عالی حسابرسی دولتی شرکت کننده می‌باشد که در سه قسمت حسابرسی عملکرد، حسابرسی مؤسسات عمومی و استقرار یک نظام حسابرسی با کیفیت و نظارت بر آن می‌باشد. در زمینه حسابرسی عملکرد محدودیت‌هایی مانند: تعیین موضوعات حسابرسی و شناسایی مرزهای پاسخگویی، نبود الزامات قانونی و دسترسی به برخی از اطلاعات وجود دارد و در زمینه وجود روش‌های مناسب حسابرسی نیز محدودیت‌هایی نظیر موارد زیر وجود دارد: نبود اطلاعات مناسب، نبود معیارها و استانداردها، نبود کارکنان واجد شرایط و نبود بودجه لازم.

مؤسسات عالی حسابرسی می‌بایست نسبت به برنامه‌ریزی مؤثر، خط‌مشی‌های شفاف حسابرسی، بازنگری نظام‌مند و گزارشگری متوازن در کلیه جنبه‌های حسابرسی مؤسسات عمومی اطمینان حاصل کنند. هم‌چنین می‌توانند از طریق تبادل کارکنان میان نهادهای عالی حسابرسی دولتی در سایر کشورها، افزایش تجربه و تخصص لازم را کسب کنند.

۴-۱-۲- انگلستان: دیوان محاسبات انگلستان در مقاله‌ای با عنوان "مدیریت در حسابرسی دولتی" در مجله اینتوسای در سال ۱۹۸۹ به مبانی حسابرسی، برنامه‌ریزی حسابرسی و نظارت بر کار حسابرسی می‌پردازد. دیوان محاسبات برای هر دوره مالی برنامه‌های حسابرسی خود را مورد تجدید نظر قرار می‌دهد که شامل:

۴-۱-۲-۱- تشخیص موارد مهم با عطف توجه به تغییرات اساسی انجام شده در دستگاه مورد حسابرسی نسبت به سال قبل؛

۴-۱-۲-۲- بررسی نیازهای مربوط به انجام حسابرسی‌ها؛

۴-۱-۲-۳- ارزیابی امکانات موجود برای انجام حسابرسی‌ها و برنامه‌ریزی برای

استفاده مؤثر از نیروی انسانی در جهت انجام حسابرسی‌ها.

۴-۱-۳- فنلاند: محاسبات فنلاند در سال ۲۰۰۱ در مجله حسابرسی دولتی در مقاله‌ای با عنوان «آشنایی با سازمان حسابرسی دولتی» بیان می‌کند تمام حسابرسان سازمان حسابرسی دولتی فنلاند دارای تحصیلات دانشگاهی مرتبط هستند و بسیاری از آنها دارای مدرک فوق لیسانس حسابداری و اقتصاد بازرگانی و تعدادی نیز دارای مدرک دکتری می‌باشند. مهارت، تخصص و اثربخشی ارزش‌های برجسته‌ای هستند که سایر ارزش‌ها به آنها وابسته می‌باشند. این دیوان محاسبات معتقد است که صرفاً مهارت و تخصص مبتنی بر بی‌طرفی، همکاری و تعاون، شجاعت و جسارت است که می‌تواند سازمان را به سمت نتایج و اهداف خود رهنمون سازد.

#### ۴-۲- مطالعات داخلی

تاکنون هیچ پژوهشی پیرامون موضوع تحقیق حاضر در داخل کشور انجام نشده است و محققان صرفاً با مطالعه پیشینه پژوهش توانسته‌اند پژوهش‌های زیر که تا حدودی به موضوع نزدیک هستند را یافت نمایند:

سجادی و جامعی (۱۳۸۲)، در تحقیق خود با عنوان سودمندی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور ایران با بررسی دیدگاه مدیران مالی به روش توصیفی - پیمایشی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دیوان محاسبات در انجام حسابرسی از دانش و تجربه



کافی برخوردار نیستند و در رسیدگی‌های خود، راهبردهای خاص سازمان‌های دولتی را در نظر نمی‌گیرند.

زمانی (۱۳۷۸)، در تحقیقی به بررسی نظارت سازمان بازرسی کشور به‌عنوان یکی از سازمان‌های نظارت‌کننده بر دستگاه‌های اجرایی ایران پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که عدم شیوه قانونی مناسب در امر بازرسی و ضمانت اجرایی مؤثر از مشکلات بازرسی در سازمان‌ها می‌باشد.

نوری (۱۳۸۹)، تأثیر ساختار سازمانی را بر عملکرد دیوان محاسبات کشور مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق وی نشان داد که اجزای ساختار سازمانی، رسمیت و تمرکز، بیشترین تأثیر را بر عملکرد دیوان محاسبات دارد.

جعفری چاشمی (۱۳۹۱) تدوین راهبرد مناسب حسابرسی دیوان محاسبات را مورد بررسی قرار داده است و با استفاده از ماتریس sapce به این نتیجه رسیده است که موقعیت و جایگاه دیوان در حالت تهاجمی می‌باشد، یعنی سازمان باید با حفظ شرایط کنونی از فرصت‌های محیطی برای توسعه و افزایش کیفیت محصول (گزارش‌های حسابرسی) استفاده نماید.

موسوی سنگ چشمه (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان «بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان» به این نتیجه رسیده است که:

۴-۲-۱- عدم آموزش مستمر و کافی حساب‌رسان دیوان محاسبات، موجب عدم

دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.

۴-۲-۲- عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حساب‌رسان، موجب عدم

دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.

۴-۲-۳- پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های

اجرایی موجب عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف آن گردیده است.

۴-۲-۴- ناکافی بودن حمایت مسؤولین ارشد دیوان محاسبات از حساب‌رسان،

موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.

### ۵- فرضیات پژوهش

فرضیه (۱) نحوه تعامل حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۲) پایبندی حسابرسان دیوان محاسبات به اصول و ضوابط حرفه‌ای، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۳) برخورداری حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه لازم، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۴) توجه حسابرسان دیوان محاسبات به اهداف دستگاه‌های اجرایی، بر میزان رضایت کارکنان آنها، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۵) ارائه طریق و ابلاغ به موقع بخشنامه‌های دیوان از سوی حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۶) ارائه گزارش‌های دقیق و مدون از سوی حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد.

### ۶- روش پژوهش

روش تحقیق از نوع توصیفی-پیمایشی بوده و به لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. جمع‌آوری اطلاعات از طریق مشاهده و بررسی اسناد و مدارک موجود به روش اسناد کتابخانه‌ای و اجرای پرسش‌نامه انجام پذیرفته است. تحلیل داده‌ها از طریق نرم افزار spss صورت پذیرفته است و با توجه به این که سطح سنجش هریک از متغیرها در پژوهش حاضر فاصله‌ای بوده است، از آزمون‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون ( $r$ )،  $t$  (مستقل)، مقایسه میانگین‌ها و رگرسیون چندمتغیره بهره‌گیری شده است.

### ۷- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی استان خراسان جنوبی هستند که تعداد کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی استان، برابر با ۲۱۰ نفر بوده است.

ابتدا با فرمول کوکران<sup>۱</sup>، حجم نمونه مورد نیاز برابر با ۱۳۷ نفر محاسبه شده و سپس با مراجعه به ادارات کل استان، افراد مورد نظر با روش تصادفی ساده، انتخاب شده‌اند.

$$n = \frac{t^2 \cdot p \cdot q}{d^2} = 137$$

$$1 + \left[ \frac{1}{N} \cdot \left( \frac{t^2 \cdot p \cdot q}{d^2} - 1 \right) \right]$$

### ۸- تحلیل داده‌ها

#### ۸-۱- آزمون فرضیه‌ها

فرضیه (۱) نحوه تعامل حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۶۱۵ بوده که همبستگی نسبتاً زیادی را بین آن‌ها نشان می‌دهد. لذا، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

جدول (۱) رابطه نحوه تعامل حسابرسان دیوان، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
نحوه تعامل	۱۳۷	۰/۶۱۵	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

فرضیه (۲) پایبندی حسابرسان دیوان محاسبات به اصول و ضوابط حرفه‌ای، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۸۰۳ بوده که همبستگی بسیار زیادی را بین آن‌ها نشان می‌دهد. لذا، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

1. cochran

جدول ۲) رابطه پابندی به اصول و ضوابط حرفه‌ای، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
پابندی به اصول و ضوابط حرفه‌ای	۱۳۷	۰/۸۰۳	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

فرضیه ۳) برخورداری حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه لازم، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۷۵۱ بوده که همبستگی زیادی را بین آن‌ها نشان می‌دهد. بنابراین، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

جدول ۳) رابطه دانش و تجربه حسابرسان، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
برخورداری از دانش و تجربه لازم	۱۳۷	۰/۷۵۱	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

فرضیه ۴) توجه حسابرسان دیوان محاسبات به اهداف دستگاه‌های اجرایی، بر میزان رضایت کارکنان آن‌ها، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۸۰ بوده که همبستگی بسیار زیادی را بین آن‌ها نشان می‌دهد. لذا، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

جدول ۴) رابطه توجه به اهداف دستگاه‌های اجرایی، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
توجه به اهداف دستگاه‌های اجرایی	۱۳۷	۰/۸۰	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

فرضیه ۵) ارائه طریق و ابلاغ به موقع بخشنامه‌های دیوان از سوی حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۶۷۰ بوده که همبستگی زیادی را بین آنها نشان می‌دهد. بنابراین، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

جدول ۵) رابطه ارائه طریق و ابلاغ بخشنامه‌های دیوان، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
ارائه طریق و ابلاغ بخشنامه‌ها	۱۳۷	۰/۶۷۰	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

فرضیه ۶) ارائه گزارش‌های دقیق و مدون از سوی حسابرسان دیوان محاسبات، بر میزان رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری دارد. بر اساس آزمون همبستگی، ضریب همبستگی بین متغیرهای مذکور در سطح ۰/۰۱، برابر با ۰/۸۰۶ بوده که همبستگی بسیار زیادی را بین آنها نشان می‌دهد. لذا، رابطه بین متغیرها معنادار بوده و فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

جدول ۶) رابطه گزارش‌های دقیق و مدون، با میزان رضایت کارکنان امور مالی

متغیرها (V)	تعداد (N)	همبستگی ضریب (r)	سطح معناداری (Sig)
ارائه گزارش‌های دقیق و مدون	۱۳۷	۰/۸۰۶	...
میزان رضایت کارکنان	۱۳۷		

#### ۸-۲- تحلیل چندمتغیره (رگرسیون)

نکته مهمی که در تحقیقات علمی باید مد نظر قرار گیرد، این است که پدیده‌های مختلف، به‌ویژه پدیده‌های انسانی و اجتماعی، معلول عوامل متعددی بوده که هر یک به نوبه خود، بر کم و کیف و سمت و سوی آن‌ها تأثیر می‌گذارند. بنابراین، بررسی تأثیرات همزمان این عوامل اثرگذار بر متغیر تابع، و تبیین میزان تغییرات مربوط به این متغیر و اجرای آزمون رگرسیون، ضروری به‌نظر می‌رسد.

بر اساس آزمون رگرسیون، ضریب همبستگی بین متغیرهای «نحوه تعامل، پایبندی به اصول و ضوابط حرفه‌ای، برخورداری از دانش و تجربه، توجه به اهداف دستگاه‌های اجرایی، ارائه طریق و ابلاغ بخشنامه‌ها و گزارش‌های دقیق و مدون» و متغیر «رضایت»، برابر با ۰/۸۸۳ بوده، که همبستگی بسیار زیادی را بین آن‌ها نشان می‌دهد. با توجه به مقدار ضریب تعیین، می‌توان گفت که ۰/۷۷۹ نقاط، دقیقاً بر روی خط رگرسیون قرار داشته و این مقدار از تغییرات مربوط به متغیر تابع، به متغیرهای مستقل بر می‌گردد. به بیان دیگر، ۰/۷۷۹ تغییرات مربوط به متغیر تابع، به‌وسیله این عوامل تبیین می‌شود. جدول تحلیل واریانس رگرسیون نیز، سطح خطای کمتر از ۵ درصد را نشان می‌دهد که بر این اساس فرض خطی بودن مدل، تأیید می‌گردد. جداول زیر، جزئیات بیشتری را در این زمینه ارائه می‌دهند:

جدول (۷) خلاصه مدل رگرسیون ۱

Model	ضریب همبستگی چند گانه	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد تخمین
۱	۰/۸۸۳	۰/۷۷۹	۰/۷۶۹	۰/۹۷۶

جدول (۸) ضرایب رگرسیون و مقدار ثابت

Model ۱	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد شده	مقدار t	سطح معناداری (Sig)
	B	خطای استاندارد	Beta		
مقدار ثابت	۱/۰۹۷	۰/۷۹۴	-	۱/۳۸۳	۱۶۹/۰
1x (نحوه تعامل)	۰/۰۲۷	۰/۰۸۹	۰/۰۱۹	۰/۳۰۰	۰/۷۶۴
2x (اصول و ضوابط)	۰/۱۸۵	۰/۰۴۳	۰/۳۷۴	۴/۳۱۲	۰/۰۰۰
3x (دانش و تجربه)	-۰/۰۷۷	۰/۰۴۴	-۰/۱۶۳	-۱/۷۴۳	۰/۰۸۴
4x (توجه به اهداف)	۰/۱۷۱	۰/۰۴۴	۰/۲۸۹	۳/۸۷۳	۰/۰۰۰
5x (ارائه طریق)	۰/۱۶۱	۰/۰۷۷	۰/۱۲۹	۲/۰۹۸	۰/۰۳۸
6x (گزارش دقیق)	۰/۳۰۹	۰/۰۷۲	۰/۳۳۱	۴/۲۷۷	۰/۰۰۰
متغیر تابع ----- میزان رضایت کارکنان					

در این پژوهش، چون سطح خطای مربوط به متغیرهای پایبندی به اصول و ضوابط، توجه به اهداف دستگاه‌های اجرایی، ارائه طریق و ابلاغ به موقع بخشنامه‌ها و گزارش‌های دقیق و مدون، از ۵ درصد کمتر است، در معادله رگرسیون باقی می‌ماند. ستون ضرایب استاندارد شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای زیر، بیشترین تأثیر را بر متغیر تابع (رضایت کارکنان امور مالی) داشته‌اند:

۸-۲-۱- پایبندی به اصول و ضوابط

۸-۲-۲- گزارش‌های دقیق و مدون

۸-۲-۳- توجه به اهداف دستگاه‌های اجرایی

۸-۲-۴- ارائه طریق و ابلاغ به موقع بخشنامه‌های اداری

البته متغیرهای «نحوه تعامل» و «دانش و تجربه» را به دلیل سطح خطای بیش از ۵ درصد و تأثیر ناچیزی که بر متغیر تابع می‌گذارند، می‌توان از معادله فوق خارج کرد. با توجه به داده‌های جدول فوق، معادله رگرسیون را به صورت زیر می‌توان بیان کرد:

$$y = 1/097 + 0/185 (x2) + 0/171 (x4) + 0/161 (x5) + 0/309 (x6)$$

به طور کلی، میزان رضایت کارکنان امور مالی، مثل سایر پدیده‌های انسانی و اجتماعی، به دلیل پیچیدگی‌های خاص خود، معلول عوامل متعددی است که امکان مطالعه و بررسی همه آن‌ها در این پژوهش مقدور نبوده است و اگر چنین امکانی فراهم می‌شد، بدون شک ضریب همبستگی آن عوامل با متغیر فوق، بیش از میزانی بود که ما به آن دست یافته‌ایم.

### نتیجه

نتیجه کلی به دست آمده حاکی از آن است که کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی استان خراسان جنوبی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات رضایت بسیار زیادی دارند، زیرا نحوه تعامل حسابرسان دیوان محاسبات با کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی در سطح بسیار بالایی است، هم‌چنین پایبندی آنها به اصول و ضوابط حرفه‌ای، موجب ایجاد رضایت کارکنان امور مالی در سطح بسیار زیادی شده است. دانش و تجربه حسابرسان



دیوان محاسبات باعث فراهم آوردن رضایت کارکنان امور مالی در سطح بسیار زیادی شده است. حسابرسان به اهداف سازمانی دستگاه‌های مورد رسیدگی آشنایی کامل داشته که این، دلیل ایجاد رضایت کارکنان امور مالی در سطح زیادی شده است. ارائه طریق و راه‌حل مناسب و ابلاغ به موقع بخشنامه‌های دیوان از طرف حسابرسان یکی دیگر از دلایل ایجاد رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی در سطح بسیار زیاد بوده است. گزارشات حسابرسان دیوان محاسبات از دستگاه‌های اجرایی، بسیار دقیق و مدون بوده و موجب ایجاد رضایت کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی در سطح بسیار زیاد شده است.

### پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی

همان‌گونه که بیان شد عوامل متعددی بر میزان رضایتمندی تأثیر دارد که در تحقیق حاضر فقط چند مورد بررسی گردید، لذا پیشنهاد می‌گردد دانشجویان و محققان محترم حسابداری و حسابرسی در زمینه‌های زیر تحقیقاتی را انجام داده و نتایج آنها را با تحقیق حاضر مقایسه کنند:

۱. بررسی زیرساخت‌های لازم برای اجرای حسابرسی همزمان<sup>۱</sup> در سطح کشور و تأثیر آن بر میزان رضایت دستگاه‌های اجرایی
۲. بررسی تأثیر آموزش کاربردی پرسنل دیوان محاسبات جهت استفاده از تکنولوژی روز در فرایند حسابرسی و رابطه آن با میزان رضایتمندی کارکنان دستگاه‌های اجرایی
۳. بررسی رابطه بین اعتقادات مذهبی حسابرسان دیوان محاسبات و میزان رضایتمندی کارکنان دستگاه‌های اجرایی
۴. بررسی تأثیر اندازه دستگاه اجرایی مورد حسابرسی بر میزان رضایتمندی کارکنان دستگاه‌های اجرایی از حسابرسان دیوان محاسبات
۵. بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی حسابرسان دیوان محاسبات بر میزان رضایتمندی کارکنان دستگاه‌های اجرایی

## منابع

۱. آقالو، یحیی (۱۳۷۱). "مشکلات و موانع حسابداری دولتی در ایران". *حسابدار*، دوره هشتم، ش ۸۶ (اردیبهشت): ۲۰-۳۱.
۲. پیرنیا، حسین (۱۳۵۵). *مالیه عمومی مالیات‌ها*، بودجه‌ها. تهران: کتابخانه ابن سینا؛ امیر کبیر.
۳. سجادی، حسین؛ جامعی، رضا (۱۳۸۲). "سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال دهم، ش ۳۴ (زمستان): ۱۲۹-۱۴۹.
۴. جباری، مهرداد؛ صادقی، امرالله (۱۳۹۰). *حسابرسی دولتی*. تهران: ترمه.
۵. جعفری چاشمی، جمال (۱۳۹۱). "تدوین استراتژی مناسب حسابرسی دیوان محاسبات کشور بر اساس مدل SWOT و مدل TOPSIS". *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابرسی*، سال دوازدهم، ش ۴۸ (پاییز): ۸۱-۱۰۸.
۶. دوانی، غلامحسین (۱۳۸۱). *دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی*. تهران: کیومرث.
۷. دیوان محاسبات کشور. قابل دسترس در:  
[http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page\\_=form&order=show  
&lang=1&sub=0&PageId=1246&codeV=1&tempname=Main/  
\[۱۳۹۲/۱۲/۵\]](http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page_=form&order=show&lang=1&sub=0&PageId=1246&codeV=1&tempname=Main/)
۸. رفیع پور، فرامرز (۱۳۷۳). *کندوکاوها و پند/شته‌ها*. تهران: شرکت سهامی انتشار.
۹. زمانی، عباس (۱۳۷۸). "نظارت سازمان بازرسی کل کشور بر دستگاه‌های اجرایی". پایان‌نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز.
۱۰. عربیان، اصغر؛ ابراهیمیان، داود (۱۳۹۱). *فرآیند رسیدگی در دیوان*. تهران: دیوان محاسبات.
۱۱. قاضی، ابوالفضل (۱۳۶۸). *حقوق اساسی و نهادهای سیاسی*. تهران: تهران.
۱۲. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸

۱۳. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران (اصلاحی ۱۳۶۸)
۱۴. قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱
۱۵. قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶
۱۶. موسوی، سنگ چشمه (۱۳۹۱). "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان". فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، ش ۳ (پاییز): ۱۱۷-۱۲۸.
۱۷. نوری، رضا (۱۳۸۹). "تأثیر ساختار سازمانی بر عملکرد دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات کشور)". پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
۱۸. میگزواتربی و دیگران (۱۳۹۰). اصول حسابرسی. ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری. تهران: سازمان حسابرسی.
۱۹. وفادار، عباس؛ دادبه، فاطمه (۱۳۸۹). حسابرسی. تهران: کیومرث.
20. Australian Audit Office (1985). "A Training Program for Audit Staff". *Asian Journal of Government Audit*. Available: [www.asosai/asosai\\_old/journal1985/a\\_training \\_ programe \\_for\\_audit\\_staf\\_htm](http://www.asosai/asosai_old/journal1985/a_training _ programe _for_audit_staf_htm).
21. National Audit Office of United Kingdom (1989). "Management in Government" Auditing: Management Policies and Approaches. *International Journal of Government Auditing*.
22. State Audit Office of Finland (2001). Audit Profile: The State Office of Finland.