

استاد: ستوده، رضا؛ (۱۳۹۸). «ارزیابی توانایی پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه یادگیری و رشد»، توسعه سازمانی پلیس، دوره ۱۶، شماره ۷۱، صص ۳۱-۵۲.

## ارزیابی توانایی پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه یادگیری و رشد

تاریخ دریافت مقاله: ۹۹/۰۸/۰۶

رضا ستوده<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۹/۱۰/۰۸



### چکیده:

منابع انسانی، سرمایه اصلی هر سازمان و عامل دستیابی به اهداف سازمان می‌باشد. منابع انسانی موثر و مناسب، به دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت المال، یاری خواهد رساند. به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دیوان محاسبات کشور با توجه به تغییر مینا از نقدی به تعهدی باید به یادگیری و رشد منابع انسانی خود توجه و آن را با تغییر بودجه ریزی عملیاتی همگام سازد. هدف از این پژوهش، ارزیابی توانایی پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور با تأکید بر دیدگاه یادگیری و رشد می‌باشد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیات علمی دانشگاه که در بخش عمومی فعالیت می‌نمایند، تشکیل می‌دهد. نمونه پژوهش براساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر، و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته، که تایید روایی و پایایی آن با کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مختلف تعیین شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های دیدگاه یادگیری و رشد جهت پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌گردد.

### کلیدواژه‌ها:

پاسخ گویی عملیاتی، دیوان محاسبات، یادگیری و رشد.

۱. استادیار گروه حسابداری واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. rezasotudeh103@yahoo.com

## مقدمه

با توجه به الزام اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و در نتیجه آن اجرای بودجه ریزی عملیاتی نیاز است تا فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور و دیدگاه یادگیری و رشد کارکنان و سازمان منطبق با حسابرسی جامع، حسابداری تعهدی و بودجه ریزی عملیاتی برای افزایش مسئولیت پاسخ‌گویی مورد توجه قرار گیرد. مدیریت منابع انسانی، یکی از مهم‌ترین راههای حفظ مزیت رقابتی سازمان‌ها می‌باشد (ترنر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). مدیریت منابع انسانی به عنوان یک بخش از ساختار سازمانی، چهارچوب مبتنی بر قانون ارائه می‌کند که به عنوان ابزار قوی برای هدایت حکومت و کنترل یادگیری و عملیاتی کارکنان برای دستیابی به اهداف سازمان عمل می‌کند (کنگ و اسنل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹). منابع انسانی، سرمایه اصلی هر سازمان و عامل دستیابی به اهداف سازمان می‌باشد (امیری و همکاران، ۱۳۹۸). مدیریت منابع انسانی موثر و مناسب جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی به دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت المال، یاری خواهد رساند. هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). یکپارچه سازی شاخص‌های بر گرفته از استراتژی دیوان محاسبات کشور، وضعیت عملکرد گذشته را مورد ارزیابی قرار داده و در عین حال محرک‌های آتی مانند استفاده کنندگان، منابع انسانی و جنبه‌های یادگیری و رشد را نیز معرفی می‌کند. با توجه به استراتژی دیوان محاسبات کشور، مدیریت منابع انسانی مناسب و موثر می‌تواند در امر پاسخ‌گویی به دیوان محاسبات کشور با توجه به اهداف و چشم انداز سازمانی آن کمک کند. مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۷۸). پاسخ‌گویی از دیدگاه تئوری دموکراسی اهمیت زیادی دارد. پاسخ‌گویی، شهروندان و نماینده‌های آنها را قادر می‌سازد تا سازمانهای دولتی را در برابر اقداماتشان جوابگو سازد (مارچ و اولسون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد. دولت با توجه به گستردگی که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی محسوب می‌شود که ضرورت

2. Turner et al.

3. Kang & Snell.

4. March & Olsen

نظارت مالی بر عملکرد آن اهمیت فراوانی دارد (هدایتی، ۱۳۹۶). اصل ۶۲ قانون اساسی مقرر نموده است که مجلس شورای اسلامی از نمایندگان ملت که به طور مستقیم و با رأی مخفی انتخاب می شوند، تشکیل می گردد. اصل ۶۷ قانون اساسی، بر سوگند نمایندگان دایر بر حفظ حقوق ملت و خدمت به مردم تاکید دارد. اصل ۵۴ قانون اساسی مقرر نموده است که دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می شود، و استقلال دیوان محاسبات کشور را به عنوان حسابرس مستقل، حکومت تأمین نموده است. دیوان محاسبات عمومی کشور بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه ها، موسسات و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که از بودجه عمومی استفاده می کند را حسابرسی می نماید. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می دهد (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به عنوان نماینده قانونی مردم بوسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهار نظر نموده و در قالب گزارش‌های حسابرسی زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می کند (حبشی، ۱۳۹۵). دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت از بیت المال، با توجه به قوانین و مقررات پاسخ‌گو خواهد بود. به منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط موثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقمند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می یابد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمانهای تابعه به پاسخ‌گویی و حق دانستن حقایق و پاسخ خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی را تکمیل نموده است. اهمیت این پژوهش در این است که با توجه به وظایف دیوان محاسبات، مدیریت منابع انسانی با تأکید بر فرایندهای یادگیری و رشد انجام شده توسط دیوان محاسبات، توانایی لازم را برای پاسداری از بیت المال جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در قبال استفاده کنندگان را دارد. هدف این مقاله آن است که نخست نشان دهد مدیریت منابع انسانی توسط دیوان محاسبات کشور جهت پاسداری از بیت المال مطلوب است. هدف دوم این پژوهش نیز آن است که به دیوان محاسبات کشور و استفاده کنندگان در ارتباط با مدیریت منابع انسانی مناسب و پاسخگویی عملیاتی رهنمودهایی ارائه گردد. انتظار بر آن است تا نتایج پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد. اول این که نتایج این

پژوهش می تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با پاسخگویی و نظام راهبردی دیوان محاسبات کشور گردد. دوم این که نتایج پژوهش نشان خواهد داد که توانایی مدیریت منابع انسانی جهت پاسداری از بیت المال جهت پاسخگویی عملیاتی در قبال استفاده کنندگان چگونه است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مقام معظم رهبری، عموم مردم، دستگاه های نظارتی، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه های اجرایی قرار دهد. سوم این است که نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در نظام راهبردی دیوان محاسبات و دستگاه های نظارتی، پیشنهاد نماید.

## مبانی نظری

### استراتژی دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور به عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه های اجرایی می باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابدگی و پاسخ گویی دستگاه های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه ای و به کارگیری فناوری های نوین و نیروی انسانی کارآمد می باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بمنظور پاسداری از بیت المال از طریق : الف) کنترل عملیات و فعالیت های مالی کلیه وزارتخانه ها، موسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه های که بنحوی از انحاء بودجه کل کشور استفاده می کنند، ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده ودرآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در ارتباط با سیاست های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی ومحاسباتی مأخوذه از دستگاه های مربوطه و ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریح بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

### مدیریت منابع انسانی

توسعه منابع انسانی یکی از راهکارهای مؤثر بهبود عملکرد، افزایش بهره وری و استفاده بهینه از قابلیت ها و توانایی های فردی و گروهی افراد، به ویژه کارکنان شرکت های کوچک و متوسط، برای دستیابی به اهداف سازمانی است. از این رو، نیاز همه کسب وکارها به منابع انسانی به عنوان عوامل انسانی توسعه

یافته، امری ضروری تلقی می شود (ناصری فر و همکاران، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات کشور به منظور دستیابی به چشم انداز و هدف اصلی خود با توجه به قانون اساسی کشور که پاسداری از بیت المال می باشد، مدیریت منابع انسانی موثر و اثربخش زیر را می تواند طراحی و پیاده سازی نماید:

- هماهنگ نمودن اهداف کارکنان با اهداف سازمان دیوان محاسبات کشور
- افزایش مهارت کارکنان سازمان دیوان محاسبات برای انجام دادن فعالیتهای عملیاتی
- افزایش توانایی سیستمهای اطلاعاتی توسط دیوان محاسبات کشور
- تفویض اختیار به نیروی کار و مدیران سازمان دیوان محاسبات کشور
- برگزاری کارگاهها و کلاسهای آموزشی ضمن خدمت توسط دیوان محاسبات کشور برای کارکنان
- افزایش انگیزه به کارکنان و مدیران سازمان توسط دیوان محاسبات کشور
- رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط مدیران و کارکنان دیوان محاسبات کشور (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹، یافته‌های پژوهشگر)

### پاسخ‌گویی

پاسخ‌گویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبردی سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۰). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارشهای مالی از سوی دولت از یک سو و رسیدگی و اظهار نظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و اریابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۹۰). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین شود (ایجیری<sup>۶</sup>، ۱۹۸۳). مسئولیت پاسخ‌گویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است (گاسب<sup>۷</sup>، ۱۹۸۷). پاسخ‌گویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج

5. Ryan & Ng

6. Ijiri

7. Governmental accounting standards board (GASB).

اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰). پاسخ‌گویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸). پاسخ‌گویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخ‌گو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخ‌گویی عمومی به مثابه یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵). پاسخ‌گویی در مدیریت دولتی نوین به عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح گردیده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به صورتی که وجود شاخص‌های یاد شده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخ‌گویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام شده، توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش دهی می‌باشد (قلی‌پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵). مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخ‌گویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری در هم آمیخته است. (باباجانی، ۱۳۹۰).

### مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی

ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی جزئی از فرآیند پاسخ‌گویی را تشکیل می‌دهد (مهدوی و کاظم‌نژاد، ۱۳۹۲). پاسخ‌گویی عملیاتی عبارت است از تحصیل و مصرف بهینه (کارا و اثربخش) منابع. مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌کند که از طریق گزارش‌هایی، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را در مورد دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده و مصوب و اثربخشی عملیات آگاه کند. مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی به جای آنکه صرفاً بر ورودی‌ها

8. Barrados et al.

9. Jyal.

10. Bovens.

تأکید کند بر کارایی و اثربخشی منابع برای اهداف مصوب تأکید می کند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می کند تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه ای حاوی اطلاعات قابل اتکا و همراه با دلایل منطقی شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که عملیات و فعالیت هایی که انجام داده و تصمیماتی که در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در آن دوره اتخاذ کرده اند، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با مصوبات نمایندگان قانونی شهروندان بوده است (باباجانی، ۱۳۹۰).

### استفاده کنندگان اصلی گزارش های مالی بخش عمومی

استفاده کنندگان گزارش های مالی بخش عمومی عبارتند از:

- ۱- شهروندان: طبق اصل ۶ قانون اساسی، "در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود.
- ۲- شوراها: پاسخگویی زمانی بهبود می یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد...
- ۳- مجلس شورای اسلامی: مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که با رأی مستقیم آنها انتخاب می شوند و به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند.
- ۴- رهبر: طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاستهای کلی نظام است.
- ۵- مقامات اجرایی: این گروه متشکل از رئیس جمهور و سایر مقامات مسئول، به خصوص وزیر امور اقتصادی و دارایی و معاون برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهوری است.

### اطلاع رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش های دیوان محاسبات

سیستم حسابداری باید امکان ارائه ی گزارش مناسبی درباره ی وضعیت مالی، نتایج عملیات و رعایت قوانین و مقررات فراهم سازد (مهدوی، نمازی، ۱۳۹۱). شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به صورت قابلیت ارائه اطلاعات حسابداری به گونه ای که محتوای آشکاری داشته باشد. (هریتج، ۲۰۰۷). اصل شفافیت

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

### پیشینه پژوهش

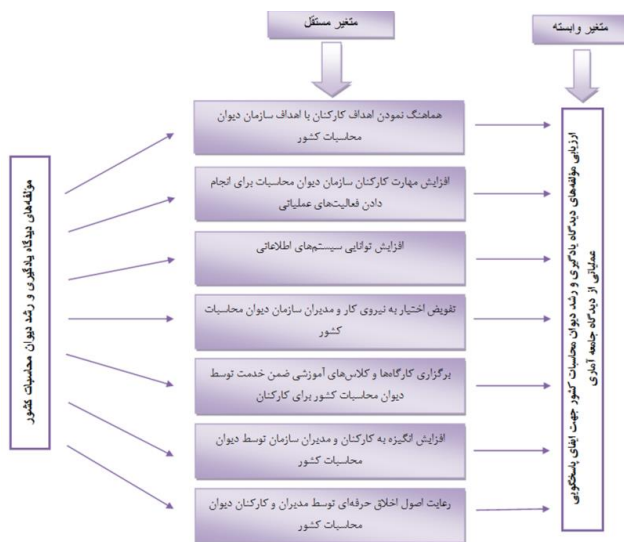
(میرمحمد صادقی و همکاران، ۱۳۹۷)، در پژوهشی به شناسایی و رتبه بندی کارکردهای بهره‌وری کارکنان با استفاده از تلفیق کارت ارزیابی متوازن و روش مهندسی ارزش پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فراهم بودن آموزش‌های لازم در بعد یادگیری و رشد از بالاترین امتیاز در بهره‌وری کارکنان در سازمانهای نظامی می‌باشند. (باقری و صفایی، ۱۳۹۵) در پژوهشی به برنامه ریزی راهبردی منابع انسانی بر مبنای الگوی BSC پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هماهنگی راهبردی میان راهبردهای منابع انسانی و راهبردهای کلان سازمان اثر قابل توجهی بر عملکرد سازمان خواهد داشت. (مرادخانی و بنده علی، ۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌نماید، بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است. (معدنی و همکاران، ۱۳۹۷)، در پژوهشی به عنوان تحلیل پاسخگویی عمومی بر خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی



در بخش دولتی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد، پاسخ گویی عمومی بر بهبود خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تاثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. (الماسی و غلامپور، ۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ گویی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ گویی نقش بسزایی دارد. (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶)، به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ گویی عملیاتی دستگاه های اجرایی پرداخته اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره ای دیوان محاسبات در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه های اجرایی تاثیر دارد. (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵)، به بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریغ بودجه بر اثربخشی بودجه های سالیانه نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تاثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه ای تاثیرگذار است. (عباسی و بیت عفری، ۱۳۹۵)، در پژوهشی به تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی پرداخته اند، نتایج پژوهش نشان میدهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه های اجرایی، ارزیابی سیستم های کنترل داخلی دستگاه های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد. (مهدوی و ماهر، ۱۳۹۲)، در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات با کیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ گویی و تصمیم گیری های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد. (مولیادی، انور و ایکبال<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۲)، در پژوهشی به عوامل مهم پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته اند. در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخ گویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به عنوان مولفه های اصلی راهبردی سازمانی معرفی نمودند. (دانیل مورین<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۱)، در پژوهشی ارتباط بین دیوان محاسبات و واحدهای مورد رسیدگی آن پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می دهد، حسابرسی عملیاتی را می توان به عنوان فرآیند 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 رسیدگی بدست می آورد.

12. Mulyadi et al.

13. Morin



نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش

## فرضیه‌های پژوهش

- با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در حوزه مدیریت منابع انسانی دیوان محاسبات کشور فرضیه‌های زیر تدوین شده است:
- ۱- هماهنگ نمودن اهداف کارکنان با اهداف سازمان دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می‌گردد.
  - ۲- افزایش مهارت کارکنان سازمان دیوان محاسبات برای انجام دادن فعالیت‌های عملیاتی جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می‌گردد.
  - ۳- افزایش توانایی سیستم‌های اطلاعاتی توسط دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می‌گردد.
  - ۴- تفویض اختیار به نیروی کار و مدیران سازمان دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می‌گردد.
  - ۵- برگزاری کارگاه‌ها و کلاس‌های آموزشی ضمن خدمت توسط دیوان محاسبات کشور برای کارکنان جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می‌گردد.

- ۶- افزایش انگیزه به کارکنان و مدیران سازمان توسط دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می گردد.
- ۷- رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط مدیران و کارکنان دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مطلوب ارزیابی می گردد.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی بوده و با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری انجام شده است. روش گردآوری داده‌های پژوهش کتابخانه‌ای است. در مورد این پژوهش پرسش نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته است و مؤلفه‌های مورد پرسش در آن با کسب نظر استادان و صاحب نظران مختلف تعیین شده است. در پرسش نامه مورد استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «بسیار مطلوب»، «مطلوب»، «متوسط»، «نامطلوب» و «بسیار نامطلوب» استفاده شد. هم‌چنین، پرسشنامه شامل ۲۶ سؤال بود که مؤلفه‌های دیدگاه یادگیری و رشد دیوان محاسبات کشور جهت پاسداری از بیت المال جهت پاسخ‌گویی عملیاتی از دیدگاه استفاده‌کنندگان را در قالب ۵ سؤال عمومی و ۲۱ سؤال تخصصی مورد پرسش قرار داده است. روایی پرسش نامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب نظران حرفه مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون پایایی پرسش نامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. در این پژوهش جامعه آماری عبارتند از: اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، مدیران مالی، ذی‌حسابان و حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور. که برای انتخاب نمونه آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای، و برای تعیین حجم جامعه از روش کوکران استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق شامل ۴۰۰۰ نفر از مدیران مالی، ذی‌حسابان، اعضای هیأت علمی و حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهند. براساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند. برای افزایش دقت، تعداد ۴۰۰ پرسش نامه این اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسش نامه جمع‌آوری شد. روایی پرسش نامه از طریق مصاحبه با حساب‌برسان دیوان محاسبات، مدیران مالی، ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی و اساتید صاحب نظر در حوزه حسابداری دولتی مورد تأیید قرار گرفته است. در پژوهش حاضر نیز از ضریب پایایی آلفای کرونباخ برای تأیید پایایی پرسش نامه استفاده شد. از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک تحقیق استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی بکار می‌رود که گویه‌ها یا سئوالات آن بصورت طیف طراحی شده‌اند و جواب‌های آن چند گزینه‌ای می‌باشد. آلفای کرونباخ بالای ۰/۶ برای انجام پژوهش مطلوب می‌باشد. برای این منظور توزیع پرسش نامه در جامعه مورد بررسی، بین گروهی

۳۰ نفره از حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران، ذیحسابان و اساتید دانشگاه توزیع شد و پایایی آن ۰/۷۸ بدست آمد که نشان دهنده پایایی بالای پرسش نامه است.

## یافته‌های پژوهش

### تحلیل‌های توصیفی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت شناسی در جدول ۱ ارائه گردیده است.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناسی پاسخ‌دهندگان

درصد	فراوانی		
۶/۶۴	۲۴۸	مرد	جنسیت
۴/۳۵	۱۳۶	زن	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۱/۲	۸	فوق دیپلم	تحصیلات
۳/۳۳	۱۲۸	لیسانس	
۷/۴۱	۱۶۰	فوق لیسانس	
۹/۲۲	۸۸	دکتر	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۰/۵۰	۱۹۲	حسابداری	رشته تحصیلی
۴/۳۵	۱۳۶	مدیریت	
۶/۱۴	۵۶	اقتصاد	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۵/۳۷	۱۴۴	حسابرس	شغل
۲/۲۹	۱۱۲	هیأت علمی	
۶/۱۴	۵۶	مدیر	
۶/۱۴	۵۶	ذی حساب	
۲/۴	۱۶	سایر	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۲۵	۹۶	۱-۵	سابقه کار
۲/۲۹	۱۱۲	۶-۱۰	
۲۵	۹۶	۱۰-۱۵	
۸/۲۰	۸۰	بالای ۱۵	
۱۰۰	۳۸۴	کل	

اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان  $6/64\%$  جنسیت خود را مرد و کمترین در صد  $4/35\%$  نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند، در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان  $7/41\%$  تحصیلات خود را کارشناسی ارشد و کمترین در صد  $1/2\%$  نیز تحصیلات خود را فوق‌دیپلم گزارش کرده‌اند، در ارتباط با رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان  $50\%$  رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد  $6/14\%$  نیز رشته تحصیلی خود را اقتصاد گزارش کرده‌اند، در ارتباط با شغل بیشترین درصد پاسخگویان  $5/37\%$  شغل خود را حسابرس و کمترین در صد  $2/4\%$  نیز شغل خود را آزاد گزارش کرده‌اند، در ارتباط با سابقه کار بیشترین درصد پاسخگویان  $2/29\%$  سابقه کار خود ۶ تا ۱۰ سال و کمترین در صد  $8/20\%$  نیز سابقه خود را ۱۵ سال به بالا گزارش کرده‌اند.

## آمار استنباطی

برای ارزیابی مدل‌های تحلیل عاملی تأییدی چندین شاخص برازندگی وجود دارد که موارد استفاده شده در این تحقیق عبارتند از: ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب، شاخص نیکویی برازش و شاخص نیکویی برازش تعدیل شده. نتایج شاخص‌های فوق برای داده‌های تحقیق در جدول ۲ گزارش شده‌اند.

جدول ۲. شاخص‌های برازندگی تحلیل عاملی تأییدی

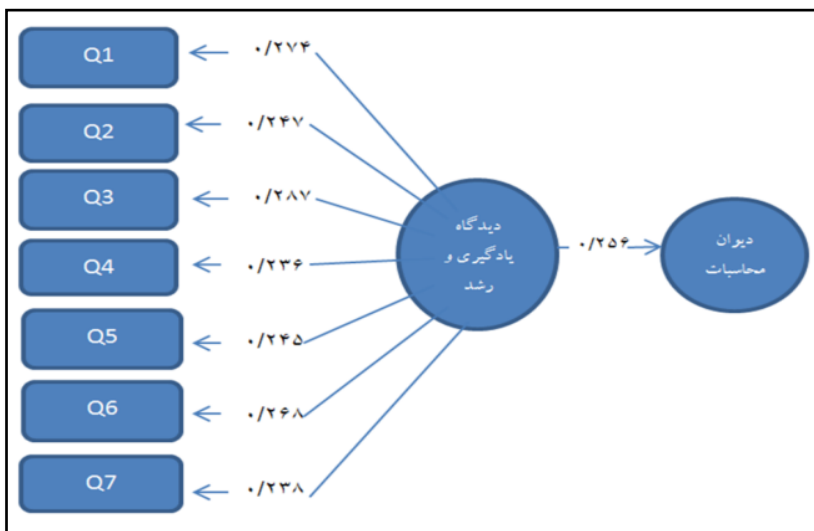
مقدار	شاخص
۰/۰۴۶	ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA)
۰/۹۶	شاخص نیکویی برازش (GFI)
۰/۹۸	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI)

شاخص‌های برازندگی که در جدول ۱ نشان داده شده‌اند، به منظور بررسی برازندگی مدل موردنظر با داده‌ها به کار می‌رود. شاخص ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب برای مدل‌های خوب برابر با  $0/05$  یا کمتر است. مدل‌هایی که این شاخص آنها  $0/1$  یا بیشتر باشد برازش ضعیفی دارند. برای این شاخص می‌توان فاصله اعتماد محاسبه نمود. ایده آل آن است که حد پایین فاصله اعتماد خیلی نزدیک به صفر باشد و حد بالایی آن خیلی بزرگ نباشد. همانطور که مشاهده می‌شود ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA) این مدل  $0/046$  است که می‌توان گفت در وضعیت مناسبی قرار دارد. هرچه شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI) به یک نزدیک تر باشد مدل با داده‌ها

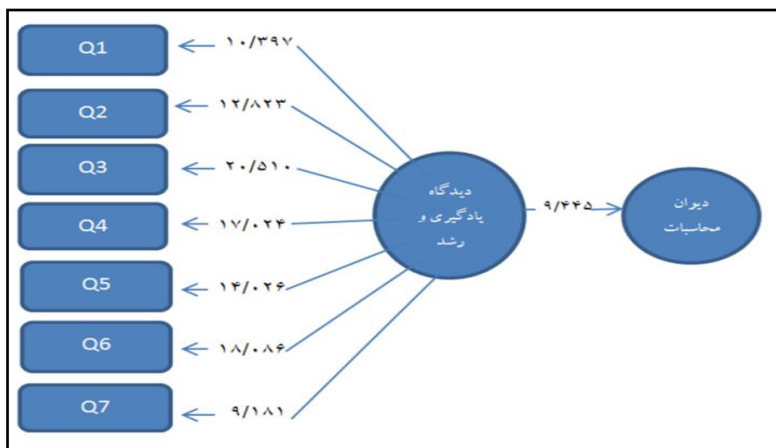
برازش بهتری دارد. در مدل این دو شاخص به ترتیب برابرند با  $۰/۹۶$  و  $۰/۹۸$  که نشان دهنده برازش خوب مدل است.

### آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد. هدف تحلیل عاملی تاییدی، آزمون فرضیه‌ها در زمینه تعداد عوامل زیربنایی موجود در مجموعه ای از متغیرها، روابط عامل‌ها با نشانگرها و برازش الگوی اندازه گیری است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است که اگر کم تر از  $۲/۰$  باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می شود. بار عاملی بین  $۳/۰$  تا  $۶/۰$  قابل قبول و اگر بزرگ تر از  $۶/۰$  باشد، بسیار مطلوب است. حداقل بار عاملی قابل قبول  $۲/۰$  ذکر شده است، اما معیار اصلی برای قضاوت آماره  $t$  است. چنانچه آماره آزمون  $t$  بزرگتر از مقدار بحرانی آن در سطح خطای  $۵\%$  یعنی  $۱/۹۶$  باشد، بار عاملی مشاهده شده معنی دار است.



شکل ۲. بار عاملی استاندارد آزمون دیدگاه یادگیری و رشد دیوان محاسبات کشور



شکل ۳. آماره t آزمون دیدگاه یادگیری و رشد دیوان محاسبات کشور

جدول ۳. مقادیر ضریب مسیر و آماره t فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل تحقیق

ردیف	فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه
۱	هماهنگ نمودن اهداف کارکنان با اهداف سازمان دیوان محاسبات کشور	۰/۲۷۴	۱۰/۳۹۷	رد
۲	افزایش مهارت کارکنان سازمان دیوان محاسبات برای انجام دادن فعالیت‌های عملیاتی	۰/۲۴۷	۱۲/۸۲۳	رد
۳	افزایش توانایی سیستم‌های اطلاعاتی	۰/۲۸۷	۲۰/۵۱۰	رد
۴	تفویض اختیار به نیروی کار و مدیران سازمان دیوان محاسبات کشور	۰/۲۳۶	۱۷/۰۲۴	رد
۵	برگزاری کارگاه‌ها و کلاس‌های آموزشی ضمن خدمت توسط دیوان محاسبات کشور برای کارکنان	۰/۲۴۵	۱۴/۰۲۶	رد
۶	افزایش انگیزه به کارکنان و مدیران سازمان توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۲۶۸	۱۸/۰۸۶	رد
۷	رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط مدیران و کارکنان دیوان محاسبات کشور	۰/۲۳۸	۹/۱۸۱	رد

نتایج حاصل از آزمون مدل در قالب ضرایب مسیر همراه با آماره t فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل در جدول ۳ نشان داده شده است. با توجه به الگوی تفسیری در مدل‌سازی معادلات ساختاری، در

ادامه با توجه به اطلاعات حاصل از آزمون مدل (نگاره مذکور) هر کدام از مسیرهای پژوهش به طور جداگانه بررسی می‌گردند. بررسی فرضیه اول مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر اول مدل برابر  $۱۰/۳۹۷$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که هماهنگ نمودن اهداف کارکنان با اهداف سازمان توسط دیوان محاسبات کشور  $۰/۲۷۴$  بوده است، که مقداری کوچکتر از  $۰/۳$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی دوم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر دوم مدل برابر  $۱۲/۸۲۳$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که افزایش مهارت کارکنان سازمان توسط دیوان محاسبات کشور  $۰/۲۴۷$  بوده است، که مقداری بکوچکتر از  $۰/۳$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی فرضیه سوم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر سوم مدل برابر  $۲۰/۵۱۰$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که افزایش توانایی سیستم‌های اطلاعاتی توسط دیوان محاسبات کشور بر  $۰/۲۸۷$  بوده است، که مقداری کوچکتر از  $۰/۳$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی فرضیه چهارم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر چهارم مدل برابر  $۱۷/۰۲۴$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که تفویض اختیار به نیروی کار و مدیران سازمان توسط دیوان محاسبات کشور بر  $۰/۲۳۶$  بوده است، که مقداری کوچکتر از  $۰/۳$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی فرضیه پنجم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر پنجم مدل برابر  $۱۴/۰۲۶$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که برگزاری کارگاه‌ها و کلاس‌های آموزشی ضمن خدمت توسط دیوان محاسبات کشور  $۰/۲۴۵$  بوده است، که مقداری بکوچکتر از  $۰/۳$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی فرضیه ششم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر ششم مدل برابر  $۱۸/۰۸۶$  می‌باشد که از  $۱/۹۶$  بزرگتر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $۹۵\%$  معنادار می‌باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که افزایش انگیزه به کارکنان و مدیران سازمان توسط دیوان



محاسبات کشور ۰/۲۶۸ بوده است، که مقداری کوچکتر از ۰/۳ است که نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است. بررسی فرضیه هفتم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر هفتم مدل برابر ۹/۱۸۱ می باشد که از ۱/۹۶ بزرگتر است. بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می باشد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می توان گفت که رعایت اصول اخلاق حرفه ای توسط مدیران و کارکنان توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۲۳۸ بوده است، که مقداری کوچکتر از ۰/۳ است که نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، ضعیف است.

### نتیجه گیری

نتایج پژوهش نشان می دهد که شاخص ها و مؤلفه های دیدگاه یادگیری و رشد جهت پاسخ گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی گردد. حسابداری تعهدی وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی یا افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می شود. لازم است دیوان محاسبات کشور همگام با تغییر مبنا از نقدی به تعهدی، سازوکارهای لازم برای پیاده سازی آن را مورد توجه قرار دهد. منابع انسانی دیوان محاسبات کشور همگام با حسابداری تعهدی و بودجه ریزی عملیاتی باید دیدگاه یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهند. در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاند نو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است. در ایران نیز، این سیستم بر مبنای آیین نامه های نظام حسابداری بخش عمومی که تحت نظر و مدیریت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور در وزارت اقتصاد و دارایی با همکاری سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و سازمان مدیریت و برنامه ریزی تدوین و طراحی شده است. در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تاکید شده وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورت های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخگویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود. هدف نهایی: بهبود منابع انسانی، توسعه مهارتها و تواناییهای انجام کار و درک دانش و اطلاعات مورد نیاز توسط نیروی انسانی برای پیشرفت در تولید، توسعه دانش، مهارتها (ادراکی، انسانی و فنی) و نگرشهای لازم برای موفقیت و بهبود عملکرد، شناسایی

و پرورش استعداد‌های نهفته کارکنان، به روز کردن اطلاعات و مهارت‌های کارکنان، آشنا ساختن کارکنان با اهداف و موقعیت سازمان و جایگاه خویش، افزایش اثربخشی و کارایی نیروی انسانی، کاهش اتلاف و ضایعات کاری، افزایش قابلیت انعطاف پذیری کارکنان، کاهش نیاز به نظارت نزدیک بر کارکنان، افزایش رضایت شغلی، کاهش سوانح کاری، فراهم آوردن زمینه ترفیع شغلی و انگیزش کارکنان می باشد (بیگدلی و همکاران، ۱۳۹۷). مدیریت منابع انسانی، یکی از مهم ترین راه‌های حفظ مزیت رقابتی سازمان‌ها می باشد (ترنر و همکاران، ۲۰۱۳). مدیریت منابع انسانی به عنوان یک بخش از ساختار سازمانی، چهارچوب مبتنی بر قانون ارائه می کند که به عنوان ابزار قوی برای هدایت حکومت و کنترل یادگیری و عملیاتی کارکنان برای دستیابی به اهداف سازمان عمل می کند (کنگ و اسنل، ۲۰۰۹). منابع انسانی، سرمایه اصلی هر سازمان و عامل دستیابی به اهداف سازمان می باشد (امیری و همکاران، ۱۳۹۸). مدیریت منابع انسانی موثر و مناسب، به دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت المال، یاری خواهد رساند. هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت المال است. (باباجانی، ۱۳۹۷). هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در **قانون اساسی** جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بمنظور پاسداری از بیت المال. دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها و رویه‌هایی را برای کنترل کیفیت طراحی نماید تا اطمینان معقولی از رعایت الزامات اخلاق حرفه‌ای توسط کارکنان کسب نماید. دیوان محاسبات کشور به منظور ارتقاء سطح کیفی کلیه کارکنان مطابق با آخرین پیشرفت‌های به وقوع پیوسته در حرفه، بایستی ارتقاء کیفی سطح آموزش و یادگیری را در نظر داشته باشد. نتایج این پژوهش مطابق با یافته‌های (صادقی و همکاران، ۱۳۹۷)، (باقری و صفایی، ۱۳۹۷)، (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵)، (مرادخانی و بنده علی، ۱۳۹۷) و (عباسی و بیت عفری، ۱۳۹۵) می باشد.

### پیشنهاد‌های پژوهش

- با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می گردد:
- ۱- انجام پژوهشی جامع در مورد بهبود مستمر در مدیریت منابع انسانی دیوان محاسبات کشور با تأکید بر دیدگاه پاسخ‌گویی عملیاتی،
  - ۲- انجام پژوهشی جامع در مورد استقرار نظام کنترل کیفیت در دیوان محاسبات کشور با رویکرد رشد و یادگیری،
  - ۳- انجام پژوهشی جامع در مورد دیدگاه یادگیری، رشد و آموزش در دیوان محاسبات کشور با رویکرد مدیریت دانش جهت بهبود پاسخ‌گویی عملیاتی.

## منابع:

### منابع فارسی

- امیری، حسن، صبا هدایتی فر و علیرضا مقدم (۱۳۹۸). جهت دهی به فرآیندهای منابع انسانی سازمان‌های دفاعی با رویکرد آینده نگاری. پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی. دوره ۲، شماره ۱، ۱۱-۲۵.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۸). ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، مجله اقتصادی آسیا، شماره ۱۳، ۸۰-۷۳.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، دانش حسابرسی، سال یازدهم، دوره ۱، شماره ۴۴، پیاپی، ۳۷-۷۲.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۷). نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهرا، چاپ اول.
- بیگدلی، محمد، رسول داودی، نقی کمالی، غلامحسین انتصار فرمی (۱۳۹۷) شناسایی ابعاد و مولفه‌های بهسازی منابع انسانی در آموزش و پرورش به منظور ارائه یک مدل مفهومی. پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی. دوره ۲، شماره ۱۰، ۷۳-۱۰۰.
- جمشیدی نوید، بابک، زهرا نوری (۱۳۹۲). بررسی تأثیر ارزش‌های فرهنگ اسلامی بر پایه ابعاد هافستد بر شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخگویی (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. حسابداری سلامت، دوره ۲، شماره ۴، پیاپی، ۱-۱۸.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۵). مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی. دوره ۱۶، شماره ۶۳، ۱۹۳-۲۳۶.
- دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول.
- صادقی، میرمحمد، سیدعلیرضا زارعی و مصطفی طهماسبی (۱۳۹۷). شناسایی و رتبه‌بندی کارکردهای بهره‌وری کارکنان با استفاده از تلفیق BSC و متدولوژی مهندسی ارزش. پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی. دوره ۴، شماره ۱۰، ۲۵-۱.

- صفایی، ناصر، زهرا باقری (۱۳۹۵). برنامه‌ریزی راهبردی منابع انسانی بر مبنای الگوی BSC پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی. دوره ۳، شماره ۸، ۵۹-۱۸۱.
- عباسی، ابراهیم، سعید بیت عفری (۱۳۹۵). تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، دوره ۱۶، شماره ۶۲، ۴۴-۲۵.
- قلی پور، رحمت ا،، مجتبی طهماسبی آشتیانی (۱۳۸۵). تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون سپاری در سازمان‌های عمومی، مطالعه موردی. فرهنگ مدیریت، شماره ۱۲، ۱۱۳-۱۴۹.
- کردستانی، غلامرضا، حسین پارسیان و فرشاد جمشیدی کلاتری (۱۳۹۵). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، دوفصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۱، ۸۰-۶۹.
- الماسی، حسن، سید محمد غلامپور (۱۳۸۸). نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی. مدیریت کسب و کار، دوره ۱، شماره ۲، ۶۹-۵۶.
- الماسی، حسن، محمود دهگان و داریوش حیدری (۱۳۹۵). بررسی تاثیر گزارش ترغیب بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه، دانش حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۶۳-۳۵-۶۲.
- مرادخانی، فردین، فرشید بنده علی (۱۳۹۷). بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت المال فصلنامه حقوق اداری، شماره ۱۸، ۲۰۳-۱۸۱.
- معدنی، جواد، سعید زرندی و محمدرضا عبدالهی (۱۳۹۷). تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطامشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران). خطامشی‌گذاری عمومی در مدیریت. شماره ۹، پیاپی، ۴۱-۲۳.
- مهدوی، غلامحسین، نوید نمازی (۱۳۹۱). بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه‌های ایران (مطالعه‌ی موردی: دانشگاه‌های شیراز). پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۴، ۱۳۷-۱۶۶.
- مهدوی، غلامرضا. مصطفی کاظم نژاد (۱۳۹۲). بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۵، شماره ۱، پیاپی ۲۱۷-۱۹۱.

مهدوی، غلامرضا، محمدهادی ماهر (۱۳۹۲)، بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش های مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی فارس، مجله سلامت حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، ۷۸-۹۶.

ناصری فر، وحید، مقصود امیری و هوشنگ مبارک آبادی (۱۳۹۷). مؤلفه های توسعه منابع انسانی سازمان های کوچک و متوسط (SMEs) برای دستیابی به عملکرد بهتر. پژوهش های مدیریت منابع انسانی. دوره ۳، شماره ۱۰، ۲۵-۴۶.

ناصری، احمد، امین رضا کمالیان و بهزاد افلاطون زاده (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)، دانش حسابداری. شماره ۱۷، ۱۸۹-۲۱۶.

هدایتی زفرقندی، محمد (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی. مجله بین المللی پژوهش ملل، دوره ۲، شماره ۱۸، ۴۵-۶۰.

## منابع لاتین

- Barrados, M & Mayne, J & Willeman, T, (2000), *Accountability for Collaborative Programme Delivery Arrangement in Canada's Federal Government: Some Consequences of Government*, International Review Of Administrative Sciences, Vol.66, pp.495-511.
- Bovens, M.(2005), *Public Accountability*. In E. Ferlie, L. Lynne and C. Pollit (eds.). The Oxford Handbook of Public Management, PP. 1-33, Oxford: Oxford University Press.
- Heritage, H. (2007). *The American Heritage College Dictionary*. 4th Edition, American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
- Ijiri , yuji , on the accountability-based conceptual frame- work , journal of accounting and public , 2 , 75 – 1983 , Elsevier Service publishing co , inc .
- Joyal, Niraja Gopal, (2008), *New Directions in Theorizing Social Accountability*. IDS Bulletin, Vol.38, No.6, pp. 105-110 .
- Kang, S. and Snell, S. A. (2009), *Intellectual capital architectures and ambidextrous learning: A framework for human resource management*. Journal of Management Studies, 46: 65- 92.
- March, J.G & Olsen, J.P. (1995). *Democratic Governance*. New York: Free Press.
- Governmental accounting standards board (GASB), (1987), *objectives of financial Reporting*. concepts statement no, 1, Stamford.
- Morin, Danieelle, (2001), *Influence of Value for Money Audit on Public Accountability & Management*. 17(2).
- Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbal, Muhammad. (2012). *The Importance of Corporate Governance in Public Sector*. Global Business and Economics Research Journal, Vol. 1, N. 1, pp. 25-31.
- Ryan, Christine., Ng, Chew., (2000). *Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland*. Australian Journal of Public Administration, Vol. 59, N. 2: pp.11-23.
- Turner, N., Swart, J., & Maylor, H. (2013), *Mechanisms for managing ambidexterity: A review and research agenda*. International Journal of Management Reviews, 15, 317–332.