

**استاد:** ستوده، رضا؛ عباسعلی حق پرست، مسعود رئیسی، مرادبخش اربابی؛ (۱۳۹۹). «تبیین خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی با تأکید بر بهبود عملکرد سازمانی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)»، توسعه سازمانی پلیس، دوره ۱۷، شماره ۲۴، صص ۱۰۳-۱۲۱.

## تبیین خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی با تأکید بر بهبود عملکرد سازمانی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)

تاریخ دریافت مقاله: ۹۹/۱۱/۲۴

رضا ستوده<sup>۱</sup>، عباسعلی حق پرست<sup>۲</sup>، مسعود رئیسی<sup>۳</sup>، مرادبخش اربابی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۹/۱۲/۲۷

### چکیده:

هدف از این پژوهش، تبیین خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور با تأکید بر بهبود عملکرد سازمانی از دیدگاه خبرگان است. پژوهش کنونی از لحاظ هدف، کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن شامل حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه است که در بخش دولتی فعالیت می‌کنند. نمونه پژوهش با استفاده از جدول مورگان انتخاب شده و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ می‌باشد. در این پژوهش، ابتدا پرسش‌نامه حاوی پرسش‌های تبیین خرده‌نظام‌های پاسخگویی دیوان محاسبات کشور و رتبه‌بندی آن از حیث اهمیت تهیه و در اختیار نمونه انتخابی پژوهش قرار گرفت. سپس پاسخ‌های به‌دست‌آمده با استفاده از آزمون پایایی کرونباخ، آزمون کولموگوروف اسمیرنوف و آزمون  $\chi^2$  تحلیل شد. با توجه به نتایج پژوهش، شش خرده‌نظام فعال در نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور به شرح زیر تأیید شد: خرده‌نظام اول: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام دوم: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام سوم: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌بندی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام چهارم: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام پنجم: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و خرده‌نظام ششم: نحوه انجام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور. مهم‌ترین خرده‌نظام در دیدگاه پاسخگویی عملیاتی گزارشگری در زمینه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور است.

### کلیدواژه‌ها:

پاسخگویی، خرده‌نظام، دیوان محاسبات.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (نویسنده مسئول) Email: rezasotudeh103@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۳. مربی، دانشگاه آزاد اسلامی، نیکشهر، ایران.

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، نیکشهر، ایران.

## مقدمه

بر مبنای نظریه عمومی سیستم‌ها، نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی از مجموعه خرده‌نظام‌ها یا سیستم‌ها تشکیل شده است که هر کدام از آنها کارکرد مشخصی دارند و هدف یا هدف‌های معینی را در چارچوب هدف‌های راهبردی نظام پاسخگویی دنبال می‌کنند. پاسخگویی عمومی از دیدگاه نظریه دموکراسی اهمیت بسیاری دارد. استوارت<sup>۵</sup> معتقد است، در تحلیل مسئولیت پاسخگویی باید به این نکته توجه کرد که دو عنصر گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخگویی دربرگیرنده ارائه خدمت و قضاوت در مورد آن است. پاسخگویی عمومی به شهروندان و نماینده‌های آنها کمک می‌کند تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان پاسخگو سازد (مارچ و اولسون، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخگویی، وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به آنها محول شده است، فراهم کرده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۹). دیوان محاسبات عمومی کشور براساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادهای استفاده‌کننده از بودجه عمومی را حسابرسی می‌کند. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را براساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می‌دهد (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) به‌عنوان نماینده قانونی مردم از طریق 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 استخراج‌شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهارنظر کرده و در قالب گزارش‌های حسابرسی، زمینه را برای ارزیابی، قضاوت و اقدام درباره عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می‌کند (حبشی، ۱۳۹۵). دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت از بیت‌المال و با توجه به قوانین و مقررات، پاسخگو خواهد بود. دیوان محاسبات کشور به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی و با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی، در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمان‌های تابعه به پاسخگویی و حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخگویی

---

5. Stewart

6. March & Olsen

را تکمیل کرده است. با توجه به اهمیت پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند با انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلف‌های مالی، انجام کنترل‌های داخلی مؤثر، طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی و نظام کنترل کیفیت و انجام روش‌های نوین برای جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی نسبت به پاسخگویی بهتر به استفاده‌کنندگان، اقدام کند. اهمیت این پژوهش در این است که خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی عملیاتی با تأکید بر بهبود عملکرد سازمانی دیوان محاسبات کشور، عملکرد آن را تبیین و رتبه‌بندی کند.

## مبانی نظری

هدف راهبردی دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات کشور، ناظر و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی است و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی، بهبود عملکرد و اطمینان از حساب‌دهی و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در راستای حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد است (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از: اعمال واپایش (کنترل) و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی همه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند،

ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوط.

ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

وظایف و اختیارات دیوان محاسبات عبارت‌اند از:

۱. حسابرسی یا رسیدگی به تمام حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر ضوابط و قوانین مربوط،

۲. بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از دستیابی و ارسال صحیح و به موقع درآمد یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها،
  ۳. رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها،
  ۴. اطمینان‌یابی از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در راستای نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی،
  ۵. اعلام نظر درباره لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام‌شده برای حقوق بیت‌المال،
  ۶. رسیدگی به حساب کسری ابواب‌جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأموران ذی‌ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون.
  ۷. تحلیل گزارش تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه براساس نتایج حاصل از بررسی‌ها، رسیدگی‌ها یا حسابرسی‌های انجام‌شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی. پاسخگویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش، قابل‌دستیابی است.
- این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. پس از تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی ۷، ۲۰۰۰). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از طرف دولت از یک سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی و استا ۱۳۹۴). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود (ایجیری ۸، ۱۹۸۳). مسئولیت پاسخگویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته شده است (گاسب ۹، ۲۰۰۴). پاسخگویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد موردانتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح

---

7. Ryan & Ng

8. Ijiri

9. GASB

مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران، ۲۰۰۰). پاسخگویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۸). پاسخگویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به همه مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخگویی عمومی به‌مثابه یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز،<sup>۱۲</sup> ۲۰۰۵). پاسخگویی در مدیریت دولتی نوین به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح شده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است، به‌گونه‌ای که وجود شاخص‌های یادشده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخگویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به‌منظور پاسخگویی و پاسخ‌دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده، توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش‌دهی می‌باشد (قلی‌پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵). مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر دموکراسی بنا شده، 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 یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخگویی جزو جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری به‌شمار می‌آید و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم‌آمیخته است (باباجانی، ۱۳۹۴). پاسخگویی عملیاتی عبارت است از تحصیل و مصرف بهینه (کارا و اثربخش) منابع (ویلسون و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۹). مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌کند که از طریق انتشار گزارش‌های مربوط، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را درباره دستیابی به اهداف عملیاتی ازپیش‌تعیین‌شده و مصوب و اثربخشی عملیات آگاه کند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به جای آنکه صرفاً بر ورودی‌ها تأکید کند، بر کارایی و اثربخشی منابع برای اهداف مصوب تأکید می‌کند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌کند تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه‌ای حاوی اطلاعات قابل‌اتکا و همراه با دلایل منطقی، شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که عملیات و فعالیت‌هایی که انجام داده و تصمیماتی که در مورد تحصیل

10. Barrados et al.

11. Jayal

12. Bovens

13. Wilson et al.

و مصرف منابع مالی عمومی در آن دوره اتخاذ کرده‌اند، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق بر مصوبات نمایندگان قانونی شهروندان بوده است. در جهان امروزی، تحقق عملکرد مناسب یک سازمان و امکان رهبری موفقیت‌آمیز آن، نیازمند نظام و روشی نظام‌مند، شفاف، تحت هدایت و کنترل است. موفقیت یک سازمان بیش از هر چیز حاصل اجرا و حفظ یک نظام مدیریت است، نظامی که برای بهبود مستمر و کارایی سازمان طراحی شده باشد. اگر ارزیابی فرایندهای داخلی سازمان‌ها به صورت نظام‌مند انجام شود، می‌تواند تضمین‌کننده بهبود مستمر عملکرد، فرایندهای داخلی و درنهایت عملکرد کلان سازمان و شرکت باشد. توجه به فرایندهای داخلی سازمان و توسعه منابع انسانی از راه‌کارهای مؤثر بهبود عملکرد، افزایش بهره‌وری و استفاده بهینه از قابلیت‌ها و توانایی‌های فردی و گروهی افراد، به‌ویژه کارکنان شرکت‌های کوچک و متوسط، برای دستیابی به اهداف سازمانی است. از این رو، نیاز همه کسب‌وکارها به منابع انسانی به‌عنوان عوامل انسانی توسعه‌یافته، امری ضروری تلقی می‌شود (ناصری فر و همکاران، ۱۳۹۷). دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصر به فردی مانند اخذ مالیات و فروش نفت و همچنین ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیار به تبع خود تکالیفی را برای دولت ایجاد می‌کند که مهمترین آن براساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، پاسخگویی در برابر ملت است. پاسخگویی مؤثر نیازمند وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تأکید شده است که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی به‌شمار آمده که اثر آن افزایش پاسخگویی است (کمیته استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵). دیوان محاسبات کشور به صورت مستند و قانونی می‌تواند حسابرسی عملکرد را در دستگاه‌های اجرایی به مرحله اجرا درآورد. برای بهبود پاسخگویی عملیاتی نیاز است که به عواملی که بر موفقیت حسابرسی عملکرد اثرگذارند، توجه شود. انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور، نیازمند توجه به فرایندهای داخلی سازمان است. هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). این گزارش باید در اختیار عموم قرار گیرد. افزون بر این، در مواردی که موضوعاتی از طرف مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات کشور ارجاع داده می‌شود، یافته‌های حسابرسی و رسیدگی در قالب گزارش ارائه می‌شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات). انواع حسابرسی که دیوان محاسبات

کشورها انجام می‌دهند، عبارت‌اند از: ۱. حسابرسی قبلی: نوعی حسابرسی قبل از خرج است که در برخی از کشورها نظیر بلژیک، آلمان، یونان، ایتالیا، پرتغال و اسپانیا انجام می‌شود. ۲. حسابرسی رعایت: اطمینان‌یابی از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع است که همه کشورها از جمله ایران انجام می‌دهند. ۳. حسابرسی مالی: اظهارنظر درباره صورت‌های مالی نهادهای بخش عمومی که اغلب کشورها از جمله ایران انجام می‌دهند و ۴. حسابرسی عملکرد: اطمینان‌یابی از مصرف و به‌کارگیری کارا و اثربخش همراه با صرفه اقتصادی که در اغلب کشورها مرسوم شده است، اما در ایران در چند سال اخیر آغاز شده است (باباجانی، ۱۳۹۷). نظام حسابداری باید امکان ارائه گزارش مناسبی درباره وضعیت مالی، نتایج عملیات و رعایت قوانین و مقررات فراهم سازد (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱). پاسخگویی و شفافیت دو روی یک سکه هستند، یعنی اگر خللی در پاسخگویی وجود دارد، شفافیت نیز مشکل دارد. شفاف‌نبودن 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 جمشیدی‌نوی، ۱۳۹۲). شفافیت، کیفیت یا شفاف‌بودن به صورت قابلیت ارائه اطلاعات حسابداری است به‌گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد (هریتج<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۷). اصل شفافیت به گزارشگری عمومی قابل‌اتکا، به‌موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور درباره فعالیت و عملکرد خود اشاره دارد. دیوان محاسبات کشور، فعالیت‌ها و آثار حسابرسی و رسیدگی خود را ارزیابی و پیگیری می‌کند. دیوان محاسبات کشور، چگونگی استفاده کارا و قانونمند از منابع در اختیار را در راستای ایفای مسئولیت‌ها و وظایف به مراجع ذی‌صلاح گزارش می‌کند. افزون 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 می‌کند 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 (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

### پیشینه پژوهش

نورزینی و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پاسخگویی و اعتماد عمومی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که افزایش پاسخگویی باعث افزایش اعتماد عمومی می‌شود. لو و همکاران<sup>۱۶</sup>

14. Heritage

15. Nor Zainiet al.

16. Luet al.

(۲۰۱۱)، در پژوهشی به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ریزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بودجه‌ریزی عملکرد اگر شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد باشد، به استفاده قوی‌تر از نظام بودجه‌ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی عملیاتی منجر می‌شود. به عقیده جردن و هاکیبارت<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۵)، هدف اصلی از اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بهبود مسئولیت پاسخگویی است. این پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند؛ نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی می‌شود. معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان تحلیل پاسخگویی عمومی بر خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد: پاسخگویی عمومی بر بهبود خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. الماسی و غلامپور (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی نقشی بسزا دارد. ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند؛ نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد. مولیادی، انور و ایکبال<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۲)، در پژوهشی به بررسی عوامل مهم پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته‌اند. آنها در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخگویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری سازمانی معرفی کردند. دانیل مورین<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۱)، در پژوهشی به ارتباط بین دیوان محاسبات و واحدهای مورد رسیدگی آن، پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسی عملیاتی را می‌توان به‌عنوان فرایند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجادشده بین منبع تأثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر یعنی واحد مورد رسیدگی به‌دست می‌آورد.

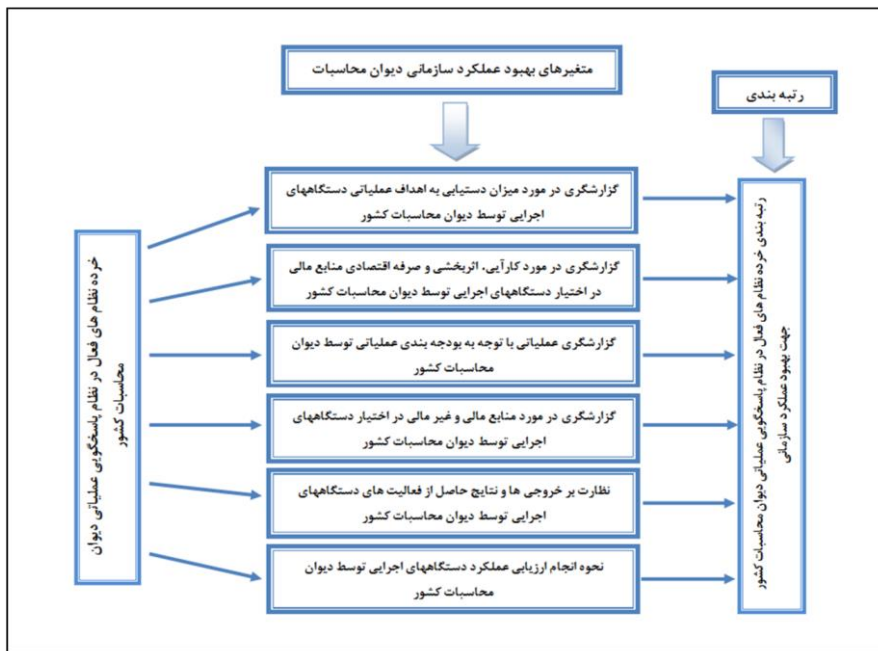
---

17. Jordan & Hackbart

18. Mulyadi et al.

19. Morin, Danieelle.





نگاره ۱. الگوی مفهومی پژوهش

## پرسش‌های پژوهش

- با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور، این پژوهش در پی آن است که با انجام تحقیقی میدانی به پاسخی مناسب برای پرسش‌های زیر دست یابد:
- ۱- در حوزه نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور، کدام خرده‌نظام‌ها مطرح است؟
  - ۲- رتبه‌بندی خرده‌نظام‌های مطرح‌شده در حوزه نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور به چه صورت است؟

## روش پژوهش

پژوهش کنونی از منظر هدف، کاربردی است و از منظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی به‌شمار می‌رود، زیرا تلاش می‌کند با استفاده از پرسش‌نامه، اطلاعات موردنیاز را از وضع

موجود نمونه آماری به دست آورد. جامعه آماری مورد بررسی شامل استفاده کنندگان گزارشگری دیوان محاسبات کشور است که به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای جامعه و گستردگی آن و با توجه به تبادل نظر با استادان و خبرگان حرفه، جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها که در بخش عمومی فعالیت دارند، مدیران مالی، ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در سال ۹۹ بوده است. روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی اتفاقی (دردسترس) و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف به طور تقریبی ۳۵۰ نفر محاسبه شد. در پرسش‌نامه مورد استفاده، از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای و گزینه‌های «خیلی موافق» مقدار کمی ۵، «موافق» مقدار کمی ۴، «نظری ندارم» مقدار کمی ۳، «مخالف» مقدار کمی ۲ و «خیلی مخالف» مقدار کمی ۱ استفاده شد. روایی پرسش‌نامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب‌نظران حرفه مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون پایایی پرسش‌نامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. برای افزایش دقت، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه به صورت حضوری، الکترونیکی و در گروه‌های تخصصی مجازی بین اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. به منظور آزمون پرسش‌های پژوهش با توجه به اینکه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد نظرات موافق و مخالف خود را در هر مورد تبیین کنند، به صورت طیف لیکرت نظرخواهی انجام شد. با استفاده از آزمون دو جمله‌ای، نظرهای پاسخ‌دهندگان بررسی شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون پایایی کرونباخ، آزمون کولموگروف اسمیرنوف، آزمون t تک‌نمونه‌ای و آزمون فریدمن شده است.

## یافته‌های پژوهش

### پایایی پرسش‌نامه

در پژوهش کنونی نیز از ضریب پایایی آلفای کرونباخ برای تأیید پایایی پرسشنامه استفاده شد. از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های پژوهش استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسش‌نامه‌هایی به کار می‌رود که گویه‌ها یا پرسش‌های آن به صورت طیف لیکرت طراحی شده‌اند و پاسخ‌های آن چندگزینه‌ای است. آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ برای انجام پژوهش مطلوب است. مشاهده نتایج آزمون آلفای کرونباخ، نشان‌دهنده پایایی پرسشنامه می‌باشد. نتایج در نگاره ۲ تبیین شده است.

نگاره ۲. نتایج آزمون پایایی کرونباخ

مقدار آلفای کرونباخ	شرح
۰/۷۹	دیدگاه پاسخگویی عملیاتی

## تحلیل‌های توصیفی

نتایج حاصل از تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در نگاره ۳ ارائه شده است. اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان (۶/۶۴ درصد) جنسیت خود را مرد و کمترین درصد یعنی ۴/۳۵ نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند. در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان (۷/۴۱ درصد) تحصیلات خود را کارشناسی‌ارشد و کمترین درصد (۱/۲ درصد) نیز تحصیلات خود را مکارسانی گزارش کرده‌اند. در زمینه رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان (۵۰ درصد) رشته تحصیلی خود را حسابداری و کمترین درصد (۶/۱۴ درصد) نیز رشته تحصیلی خود را اقتصاد گزارش کرده‌اند. در ارتباط با شغل، بیشترین درصد پاسخگویان (۵/۳۷ درصد) شغل خود را حسابرس و کمترین درصد (۲/۴ درصد) نیز شغل خود را آزاد گزارش کرده‌اند. در ارتباط با سابقه کار، بیشترین درصد پاسخگویان یعنی ۲/۲۹ درصد سابقه کار خود را ۶ تا ۱۰ سال و کمترین درصد یعنی ۸/۲۰ درصد نیز سابقه خود را ۱۵ سال به بالا گزارش کرده‌اند.

نگاره ۳. اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

درصد	فراوانی		
۶/۶۴	۲۴۸	مرد	جنسیت
۴/۳۵	۱۳۶	زن	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۱/۲	۸	کاردانی	تحصیلات
۳/۳۳	۱۲۸	کارشناسی	
۷/۴۱	۱۶۰	کارشناسی‌ارشد	
۹/۲۲	۸۸	دکتری	
۱۰۰	۳۸۴	کل	رشته تحصیلی
۰/۵۰	۱۹۲	حسابداری	
۴/۳۵	۱۳۶	مدیریت	
۶/۱۴	۵۶	اقتصاد	
۱۰۰	۳۸۴	کل	شغل
۵/۳۷	۱۴۴	حسابرس	
۲/۲۹	۱۱۲	هیأت علمی	
۶/۱۴	۵۶	مدیر	
۶/۱۴	۵۶	ذی حساب	
۲/۴	۱۶	سایر	
۱۰۰	۳۸۴	کل	

درصد	فراوانی		
۲۵	۹۶	۱-۵	سابقه کار
۲/۳۹	۱۱۲	۶-۱۰	
۲۵	۹۶	۱۰-۱۵	
۸/۲۰	۸۰	بالای ۱۵	
۱۰۰	۳۸۴	کل	

### آزمون دوجمله‌ای

پرسش‌های پژوهش براساس دو حالت موافق و مخالف تدوین شده است، بنابراین از آزمون دوجمله‌ای برای هر آزمون استفاده شد. به این ترتیب، از نسبت نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها درباره هر پرسش اطلاع یافته و از تسری نتایج آزمون پرسش‌های زیرمجموعه هر پرسش اصلی، نتیجه آزمون اصلی مشخص شد. با توجه به اطلاعات نگاره ۴، سطح معناداری برای تمام پرسش‌ها کمتر از ۵ درصد است و با توجه به افزایش درصد موافقت بیشتر اعضای نمونه آماری، تمامی خرده‌نظام‌های پاسخگویی مطرح‌شده، خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهند.

نگاره ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

دیدگاه	خرده‌نظام‌های فعال	درصد موافقان	درصد مخالفان	سطح معناداری
دیدگاه پاسخگویی عملیاتی	گزارشگری درباره میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۰	۰/۱۰	۰/۰۰۰
	گزارشگری درباره کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۲	۰/۰۸	۰/۰۰۰
	گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌بندی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰
	گزارشگری درباره منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰
	نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰
	نحوه انجام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۹۱	۰/۰۹	۰/۰۰۰

## آزمون T تک‌نمونه‌ای

در این پژوهش برای اطمینان‌یابی از میزان موافقت نمونه آماری با هر یک از پرسش‌های پژوهش، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. این آزمون مشخص خواهد کرد که میزان موافقت نمونه آماری با پرسش‌های پیشنهادی پژوهش، بالاتر از حد متوسط طیف لیکرت است یا از این میزان کمتر است. در پرسش‌نامه از طیف لیکرت و امتیازهای ۱ تا ۵ استفاده شده است و میانگین امتیاز، ۳ می‌باشد. با توجه به اطلاعات نگاره ۵، میانگین هر یک از پرسش‌های پژوهش بالاتر از ۳ است. با توجه به نتایج آزمون، تمامی خرده‌نظام‌های یادشده، خرده‌نظام‌های مطرح در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهند. براساس نتایج دوجمله‌ای و t می‌توان به این نتیجه رسید که تمامی دیدگاه‌های پیش‌گفته، دیدگاه‌های مطرح در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهند.

نگاره ۵. آزمون T تست برای شناسایی خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

دیدگاه	خرده‌نظام‌های فعال	آماره T	میانگین	سطح معناداری
دیدگاه پاسخگویی عملیاتی	گزارشگری درباره میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۲۸/۱۸	۳/۸۷	۰/۰۰۰
	گزارشگری درباره کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۲۰/۱۷	۴/۰۱	۰/۰۰۰
	گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌بندی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور	۱۹/۰۹	۳/۹۶	۰/۰۰۰
	گزارشگری درباره منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۲۷/۱۸	۴/۶۱	۰/۰۰۰
	نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۲۱/۲۵	۴/۲۵	۰/۰۰۰
	نحوه انجام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۲۶/۳۶	۳/۹۱	۰/۰۰۰

## آزمون فریدمن

در این پژوهش از آزمون فریدمن برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی و میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده پرسش‌های پژوهش استفاده شد. رتبه‌بندی و میزان اهمیت هر یک از پرسش‌های پژوهش به این موضوع

پاسخ می‌دهد که رتبه‌بندی دیدگاه‌ها و خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور نسبت به سایر مؤلفه‌ها، اهمیت بیشتری دارد.

نگاره ۶. آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

رتبه	میانگین	خرده‌نظام‌های فعال	دیدگاه
اول	۴/۵۸	گزارشگری در مورد کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	دیدگاه پاسخگویی عملیاتی
دوم	۴/۴۳	گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌بندی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور	
سوم	۴/۳۸	گزارشگری در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	
چهارم	۴/۰۹	نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	
پنجم	۳/۸۶	نحوه انجام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	
ششم	۳/۴۲	گزارشگری درباره منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	

با توجه به اطلاعات نگاره ۶ خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به‌ترتیب براساس اولویت نشان داده شده است.

## نتیجه‌گیری

هدف از این پژوهش، شناسایی خرده‌نظام‌های مطرح در نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور و رتبه‌بندی آن از حیث اهمیت بوده است. با توجه به نتایج پژوهش، در حوزه نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور شش خرده‌نظام مطرح است. هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال واپایش (کنترل) و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال. پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به استفاده‌کنندگان از طریق نظارت و کنترل ممکن می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌کند تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه‌ای، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را در زمینه دستیابی به اهداف عملیاتی از پیش تعیین‌شده و مصوب و اثربخشی عملیات، آگاه کند. با توجه به نتایج پژوهش، شش خرده‌نظام فعال در نظام پاسخگویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور

تأیید شد: خرده‌نظام اول، گزارشگری درباره میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام دوم، گزارشگری در زمینه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام سوم، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌بندی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام چهارم، گزارشگری درباره منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور، خرده‌نظام پنجم، نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و خرده‌نظام ششم، نحوه انجام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور. مهم‌ترین خرده‌نظام در دیدگاه پاسخگویی عملیاتی، گزارشگری درباره کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور است. نتایج حاصل از این پژوهش با توجه به اینکه شناسایی دیدگاه‌ها و خرده‌نظام‌های نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور، مهم‌ترین اهداف نظام پاسخگویی مطلوب در بخش عمومی است، می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان مبانی نظری و استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به‌منظور تبیین و اولویت‌بندی نظام پاسخگویی باشد. به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به‌منظور شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر از طریق بهبود فرایندهای داخلی و توجه به یادگیری و رشد کارکنان و مدیران سازمان به پاسخگویی عملیاتی و نظارت بر انجام حسابداری تعهدی توسط سازمان‌های دولتی توجه کرده و ابزارهای لازم برای نظارت، پاسخگویی و حسابرسی عملیاتی فراهم سازد. همچنین به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به‌منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر، از طریق آموزش و توجه به پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی، بسترهای لازم برای پیاده‌سازی عوامل موفقیت برای پیشگیری از تخلفات مالی در کنار حسابرسی و نظارت، فراهم سازد. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌شود پژوهشی جامع در زمینه بهبود مستمر فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور با توجه به استفاده از حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی انجام شود.

## منابع:

## منابع فارسی

- باباجانی، جعفر، سهراب استاد (۱۳۹۴). «مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا)». دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی. دوره ۲. ش ۱. صص ۱۶-۷.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ پنجم. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). «مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی». مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری. چاپ اول. صص ۴۶-۱۶.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۷). «نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران». مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی. چاپ اول. تهران: دانشگاه الزهرا.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۵). «مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و درحال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران». دانش حسابرسی. دوره ۱۶. ش ۶۳. صص ۱۹۳-۲۳۶.
- دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. چاپ اول. تهران: نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- قلی‌پور، رحمت‌ا...، مجتبی طهماسبی آشتیانی (۱۳۸۵). «تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون سپاری در سازمان‌های عمومی (مطالعه موردی)». فرهنگ مدیریت. ش ۱۲. صص ۱۴۹-۱۱۳.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری ایران. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- الماسی، حسن، سیدمحمد غلامپور (۱۳۸۸). «نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی». مدیریت کسب‌وکار. دوره ۱. ش ۲. صص ۶۹-۵۶.



معدنی، جواد، سعید زرندی، محمدرضا عبدالهی (۱۳۹۷). «تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران)». خطمشی‌گذاری عمومی در مدیریت. دوره ۹. ش ۲. صص ۴۱-۲۳.

مهدوی، غلامحسین، نویدرضا نمازی (۱۳۹۱). «بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه‌های ایران (مطالعه‌ی موردی: دانشگاه‌های شیراز)». پیشرفت‌های حسابداری. دوره ۱۱. ش ۴. صص ۱۶۶-۱۳۷.

ناصحی‌فر، وحید، مقصود امیری، هوشنگ مبارک‌آبادی (۱۳۹۷). «مؤلفه‌های توسعه منابع انسانی سازمان‌های کوچک و متوسط (SMEs) برای دستیابی به عملکرد بهتر». پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی. دوره ۳. ش ۱۰. صص ۴۶-۲۵.

ناصری، احمد، امین‌رضا کمالیان، بهزاد افلاطون‌زاده (۱۳۹۶). «ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)». دانش حسابداری. دوره ۱۶. ش ۱۷. صص ۲۱۶-۱۸۹.

نوری، زهرا، بابک جمشیدی‌نوید (۱۳۹۲). «بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی». حسابداری سلامت. دوره ۲. ش ۳. صص ۸۹-۶۸.

## 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. Pollitt (eds.)", The Oxford Handbook of Public Management, PP. 1-33, Oxford: Oxford University Press.
- Governmental accounting standards board (GASB), 1987, *objectives of financial Reporting, concepts statement no, 1, Stamford.*
- Heritage, H. (2007). *The American Heritage College Dictionary*, 4th Edition, American: Houghton Mifflin Hare Court (HMH) Publication.
- Ijiri, yuji, (1983). *on the accountability-based conceptual frame- work*, journal of accounting and public, Vol.2, PP.75 –93, Elsevier Service publishing co, Inc.
- Jayal, Niraja Gopal, (2008), "New Directions in Theorizing Social Accountability", IDS Bulletin, Vol.38, No.6, pp. 105-110.
- Jordan, M. & Hackbart, M. (2005). "The goals and implementation success of state performance-based budgeting". Journal of Public Budgeting Accounting and financial Management, Vol.17, No.4, pp. 471-487.
- Lu, Yi, Willoughby, K. & Arnett, S. (2011). "Performance budgeting in the American States, What's law got to do with it?" State and Local Government Review, Vol.43, No 2, pp. 79-94.
- March, J.G & Olsen, J.P. (1995). *Democratic Governance*. New York: Free Press.
- Morin, Danicelle, 2001, "Influence of Value for Money Audit on Public Accountability & Management, Vol.17, No.2.
- Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbal, Muhammad. (2012). *The Importance of Corporate Governance in Public Sector*. Global Business and Economics Research Journal, Vol. 1, No. 1, pp. 25-31.
- Nor Zaini, Z. & Kuppusamy, S. & Zaherawati, Z. (2015). *Diminishing Obligations of Local Government: Effect on Accountability and Public Trust*. Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol.211, PP.255-259.

- 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, No. 2, pp.11-23.
- Stewart, I. C. (1988). *The Explication of the True and Fair View Doctrine: A Comment*. Journal of Business, Finance and Accounting, Vol. 15, No. 1, pp. 115-123.
- Wilson, E. R., J. L. Reck and S. C. Kattelus. (2009). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 15th edition. Chicago: McGrawHill/Irwin.