

## بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان

محمد رضا نیکبخت

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران (مسئول مکاتبات)

سید عسگری موسوی سنگ چشمه

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران و مدرس دانشگاه فنی و حرفه‌ای

تاریخ دریافت: ۹۱/۲/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۱/۵/۲۰

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی می باشد. دستگاه‌های نظارتی متعددی برای کنترل امور مالی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولتی، در جمهوری اسلامی ایران استقرار یافته‌اند. یکی از این دستگاه‌های نظارتی که بر طبق اصول قانون اساسی موجودیت یافته و زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی به پاسداری از بیت‌المال می‌پردازد دیوان محاسبات کشور می‌باشد. ۴ فرضیه در این پژوهش استفاده شده است که آزمون t استیودنت برای آزمون فرضیه‌ها و آزمون فریدمن برای تعیین رتبه و اهمیت هر یک از عوامل و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه برای بررسی مقایسه نظرات دو جامعه (مدیران مالی و ذیحسابان)، از روش‌های آماری استفاده شده در این پژوهش می‌باشد. هر چهار فرضیه این پژوهش تایید شده‌اند و بوسیله آزمون فریدمن مشخص شد که میزان تاثیر عوامل موثر بر عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف خود متفاوت می‌باشد. هم چنین با آزمون مقایسه میانگین دو جامعه آماری، مشخص شد که در هر چهار فرضیه اختلاف معنی‌داری بین نظرات مدیران مالی و ذیحسابان وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** دیوان محاسبات، مدیران مالی، ذیحسابان، حسابرسی دستگاه‌های دولتی، تفریغ بودجه.

## ۱- مقدمه

امروزه با توجه به افزایش حجم مبادلات اقتصادی در بخش‌های عمومی و گستردگی فعالیت‌های دولتی، علاوه بر نیاز به سیستم‌های پیشرفته ثبت و طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی در کلیه بخش‌ها، جهت تجزیه و تحلیل این اطلاعات نیاز به حسابرسی و نظارت مالی بصورت شفاف و فراگیر بیش از پیش احساس می‌شود.

یکی از اهداف اساسی و مهم استقرار سیستم‌های حسابرسی و نظارت مالی، نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات صحیح و قابل اتکاء می‌باشد که در نظام‌های مردم سالار از این طریق مردم می‌توانند به همان هدف پاسخ‌خواهی خود دست یابند و این محقق نخواهد شد مگر با استقرار و نگهداری سامانه‌های نیرومند نظارتی و گزارشگری مناسب.

در کشور جمهوری اسلامی ایران، دستگاه‌های نظارتی متعددی وجود دارند اما به دلیل اهمیت موضوع کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی<sup>۱</sup>، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران همانند بسیاری از قوانین اساسی سایر کشورها سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور<sup>۲</sup> مقرر نموده تا زیر نظر مستقیم نمایندگان ملت به کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی بپردازند. در واقع دیوان محاسبات به عنوان چشم نظارتی قوه مقننه در پاسداری از بیت‌المال عمل می‌نماید.

در این پژوهش قصد داریم با توجه به این‌که دیوان محاسبات از نظر تشکیلات و ساختار سازمانی دستگاهی کاملاً مستقل بوده و مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌نماید و از نظر مقررات استخدامی نیز مستقل از دولت بوده که البته لازمه یک حسابرس بخش عمومی می‌باشد، مسایل و مشکلات موجود در دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی را بررسی نماییم که انشاء الله چراغ راهی برای رفع موانع احتمالی حسابرسی بخش دولتی در کشور باشد.

در یک بررسی اولیه می‌توان این مساله را بیان نمود که دیوان محاسبات با توجه به وظایفی که برای آن تعیین شده نتوانسته است تا به حال وظایف خود را به نحو مطلوب انجام دهد. در ماده یک قانون دیوان محاسبات تأکید بر تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه

گردیده (منصور، ۱۳۸۷) ولیکن با توجه به اطلاعات بدست آمده چرا لاقبل بعد از پیروزی انقلاب اسلامی تا به حال فقط ۲۰ تفریغ بودجه تقدیم مجلس شده است (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷)؟

دیوان محاسبات کشور در گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۸۶ خود آثار گزارش تفریغ بودجه را چنین بیان می‌دارد: ۱- عنایت جامع مجلس نسبت به کارکرد دولت و دستگاه‌های تحت امر در خصوص عملکرد اعتبارات و فعالیت آن و تهیه و تصویب و تخصیص بودجه سال آتی و اعتبارات فوق العاده. ۲- رفع موانع احتمالی مدیران و دستگاه‌های اجرایی و کمک به دولت در جهت نیل به اهداف. ۳- تحول در مدیریت کلان کشور (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷).

موارد بالا بیانگر این نکته می‌باشند که خود دیوان محاسبات در بیان آثار گزارش تفریغ بودجه<sup>۳</sup> بر این نکته اذعان دارد که گزارش باید قبل از تصویب بودجه سال بعد به مجلس ارائه گردد تا در بودجه سال بعد موارد اشکال رفع شود. حال این سؤال مطرح است که در طول حداقل ۳۰ سال بعد از انقلاب چند تفریغ بودجه قبل از تصویب بودجه سال بعد به مجلس ارائه گردیده است؟ لازم به ذکر است که فقط یک تفریغ بودجه قبل از ارائه لایحه بودجه تنظیم و ارائه گردیده است.

در یک بررسی اولیه دیگر مشخص گردید که مسئولیت رسیدگی به حدود ۳۲ دستگاه استانی به یک سرپرست و شش نفر حسابرس واگذار گردیده است. آیا با این حجم و گستردگی، دیوان می‌تواند به اهداف خود دست یابد؟

دیوان محاسبات در اکثر کشورهای پیشرفته بحث نظارت عملیاتی که مقوله‌های اثربخشی<sup>۴</sup>، کارایی<sup>۵</sup> و صرفه‌اقتصادی<sup>۶</sup> در آن مطرح می‌شود و یکی از پیش زمینه‌های اصلی شایسته سالاری می‌باشد را در کنار نظارت مالی در اولویت برنامه‌های خود قرار داده‌اند در صورتی که در دیوان محاسبات کشور ما تا به حال فقط به نظارت مالی پرداخته شده است و در خصوص نظارت عملیاتی به صورت جدی اقدامی نشده است (مومنی، ۱۳۸۴).

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- مسایل و مشکلات درون سازمانی دیوان محاسبات

سجادی و جامعی در خصوص خصوصیات فردی حسابرسان<sup>۷</sup> دیوان محاسبات و همین طور لزوم آموزش آنان معتقدند: افرادی باید در مرحله استخدام، به کار دعوت شوند که خصوصیات ویژه فردی و استعداد لازم را برای انجام دادن وظایف در مسئولیت‌های محوله داشته باشند و در خصوص آموزش مستمر، دیوان باید برای حصول اطمینان از حفظ و ارتقای سطح دانش حرفه‌ای کارکنان خود از طریق تحصیلات و آموزش مستمر آنان برنامه مدونی داشته باشد. هم‌چنین آنان دریافتند که ضعف نظارتی دیوان محاسبات تا حدودی به دانش و تجربه و غیرمرتبط بودن رشته تحصیلی حسابرسان دیوان محاسبات برمی‌گردد و همین طور آموزش‌های کاربردی در رابطه با حسابرسی دولتی به ندرت برای حسابرسان ایجاد می‌گردد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲). در پژوهشی با عنوان کنترل سازمان‌های اداری از طریق دیوان محاسبات نتیجه چنین شد که ضرورت استخدام متخصصان جدید جهت اعمال نظارت<sup>۸</sup> و کنترل<sup>۹</sup> دقیق بر بودجه بیش از پیش لازم می‌باشد (شمسی، ۱۳۸۰) و هم‌چنین در پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرائی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرائی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات نتیجه چنین شد که ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان مانعی برای اجرای حسابرسی عملیاتی<sup>۱۰</sup> در دستگاه‌های اجرائی می‌باشد (فرزانه، ۱۳۸۶). مدرس و رفیعی در پژوهشی دریافتند که نهادهای مسوول بر رفتار حسابرسان باید در عملکرد خود تجدیدنظر کنند و با سرمایه‌گذاری بیشتر، احکام و اصول و آیین رفتار حرفه‌ای را آموزش و ترویج نمایند و از ابزارهایی چون نظارت حرفه‌ای و دوره‌های آموزش اجباری جهت ارتقاء دانش و مهارت حرفه‌ای حسابرسان بهره‌گیرند و دانشگاه‌ها به طور جدی به گنجانیدن واحد درس اخلاق- حرفه‌ای در دوره آموزش حسابداری بیندیشند (مدرس و رفیعی، ۱۳۸۵). سطح دانش حسابرسان نسبت به سامانه‌های رایانه‌ای و اطلاعاتی مورد استفاده شرکت‌ها و سازمان‌ها پایین می‌باشد و به روز شدن و آموزش

حسابرسان یک امر ضروری می‌باشد (مرادوخرم نژاد، ۱۳۸۵). در خصوص مشکلات دیوان محاسبات در حوزه نیروی انسانی و ساختار سازمانی آن با مطالعه اهداف دیوان محاسبات کشور ایران، ملاحظه می‌شود عمده و ظایفی که در حال حاضر دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته عهده‌دار آنها می‌باشند، لحاظ گردیده است که مسلماً با شرایط فعلی دیوان محاسبات به خصوص از نظر نیروی انسانی و ساختار سازمانی امکان‌پذیر نمی‌باشد و نیاز به یک برنامه زمان‌بندی برای تجهیز ابزار لازم دارد (حسینی عراقی، ۱۳۸۰).

یکی دیگر از عوامل اثربخش در حسابرسی دولتی<sup>۱۱</sup> ترکیب درست و مناسب اعضای تیم حسابرسی می‌باشد. یعنی عملیات حسابرسی دولتی توسط افرادی انجام شود که درجه و رتبه‌های مناسب تخصصی را برای انجام دادن کار دارند. از روش‌ها و تکنیک‌هایی که در حسابرسی دولتی کاربرد دارند اطلاع داشته و توانایی اجرای دقیق این تکنیک‌ها را داشته باشند. سجادی و جامعی در پژوهش خود چنین نتیجه‌گیری می‌کنند: با شرایط حاکم بر ساختار دیوان محاسبات در جذب و آموزش حسابرسان، یک نیروی انسانی بعد از ۵ سال کار به یک حسابرس خیره و با تجربه تبدیل می‌گردد که در این شرایط افراد با تجربه و آموزش دیده دیوان محاسبات جذب شرکت‌ها و سازمان‌های دیگر با حقوق و مزایای بیشتر می‌شوند (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲).

یکی دیگر از موارد مورد توجه در حسابرسی دستگاه‌های دولتی امنیت شغلی حسابرسان می‌باشد. منظور از امنیت شغلی این است که سازمان موجبات تواناسازی فرد را فراهم نماید به طوری که از نظر تخصصی و توانمندی، سازمان وابسته به فرد شود و در بیرون از سازمان نیز به تخصص و توانمندی فرد نیاز باشد. ابعاد مختلف امنیت شغلی عبارتند از: تواناسازی تخصصی فرد- توانا سازی درجسارت و عمل- تواناسازی در تجربه آموزی- تقویت رضایت شغلی- تواناسازی در مهارت‌های رفتاری- تواناسازی در مهارت‌های ارتباطی- تواناسازی در تفکر- توانا سازی پرسنل. نتیجه یک پژوهش در این خصوص چنین شد که دیوان محاسبات تا حدودی توانسته است امنیت شغلی را برای پرسنل خود فراهم نماید و به همین

دلیل حسابرسان دیوان محاسبات در اظهار نظر خویش نسبت به عملکرد مدیران سازمانها و شرکتهای دولتی صراحت بیان دارند (سجادی و جمعی، ۱۳۸۲).

در پژوهشی با عنوان ارزیابی نظام نظارت مالی در کشور مشخص گردید که ضمانت اجرایی در امر نظارت مالی کم است و در سیستم نظارت مالی<sup>۱۲</sup> کنونی اهداف کارمندان با اهداف سازمانها هم‌جهت و هم‌سو نمی‌باشد. هم‌چنین تشویق کارکنان نیز می‌تواند نتیجه مثبتی را به همراه داشته باشد (تهرانی و برادران جعفری، ۱۳۸۶). و در پژوهشی دیگر یکی از عوامل مؤثر بر عملکرد کارکنان، پشتیبانی و حمایت سازمانی از سوی دیوان محاسبات عنوان گردیده است. (دهقانی تفتی، ۱۳۸۵).

استراتژی‌های خاص سازمانهای دولتی یکی دیگر از موارد مورد توجه در حسابرسی دولتی می‌باشد. حسابرسان دیوان محاسبات باید از استراتژی‌های خاص سازمانهای دولتی شناخت کافی داشته باشند و پس از درک استراتژی خاص هر سازمان دولتی به بررسی اسناد و مدارک بپردازند زیرا این از بدیهیات امر حسابرسی مستقل است. حسابرسان دیوان محاسبات بدلیل عدم اطلاع از شرایط خاص هر سازمان دولتی، گستردگی این سازمانها، و اجرای ثبات رویه در رسیدگی‌ها، به شرایط و استراتژی‌های خاص سازمانی توجهی ندارند و همه سازمانها و شرکتهای دولتی را به یک شیوه مشابه رسیدگی می‌کنند (سجادی و جمعی، ۱۳۸۲).

در قانون اساسی فعلی تحول بزرگی در ارتقاء جایگاه دیوان محاسبات صورت گرفته است ولی نقش و وظایف آن کماکان در حد حسابرس داخلی قوه مجریه باقی مانده است. این ناسازگاری در فعالیتهای دیوان به صورت کم اثر جلوه دادن آنها ظهور پیدا کرده زیرا اصولاً تکرار کارکرد ذیحسابی دستگاههای اجرایی در مرحله پس از انجام خرج است. نظارت مالی در کشور در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذیحسابیها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه صورت می‌پذیرد. بطوریکه در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ بر ذیحسابان تکلیف شده است تا در موارد لزوم گزارش برخی تخلفات دستگاههای اجرایی را مستقیماً به

دیوان محاسبات جهت رسیدگی در دادسرای آن اعلام دارند. این درحالی است که اصل ۵۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در یک اقدام مترقی جایگاه دیوان را به حسابرس مستقل قوه مقننه ارتقاء بخشیده است. نظارت مجلس شورای اسلامی بعنوان مرجع وضع قوانین و اطمینان از اجرای قوانین موضوعه به نحوی که به تصویب رسیده‌اند و تحقق اهداف مورد نظر تنها با در اختیار داشتن یک دستگاه نظارتی محقق می‌گردد که کلیه فعالیت‌های دولت را بطور علمی، سیستماتیک و مستمر مورد رسیدگی قرار داده و نتایج حاصله را به این علت که عملاً بر کلیه فعالیت‌های دولت نظارت دارد و در جریان کم و کیف فعالیت‌های انجام شده قرار می‌گیرد مستنداً و مستدلاً به قوه مقننه گزارش نماید. لذا راهکار کوتاه مدت برای این تحول و عبارتی نقش دیوان محاسبات کشور همسطح با جایگاه آن بهره‌گیری از حسابرسی عملکرد است که یکی از رموز موفقیت کشورهای توسعه‌یافته در رابطه با اجرای برنامه‌های مصوب می‌باشد و بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترلی سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب‌نظران «عامل محدودیت» شناخته می‌شود به مفهوم نوین از کنترل یعنی «عامل هدایت» تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم گردد (مومنی، ۱۳۸۴).

در خصوص بی‌توجهی به حسابرسی عملیاتی در دیوان محاسبات باید گفت امروزه در بخش عمومی حسابرسی عملیاتی به مراتب مهم‌تر، اساسی‌تر و مؤثرتر از نظارت مالی می‌باشد. زیرا اولاً زیربنای برنامه‌ریزی و اصلاح بهبود برنامه‌ها، بر اساس گزارش عملیاتی صورت می‌گیرد. ثانیاً به دلیل تنوع فعالیت‌های غیرمالی، این نوع حسابرسی بسیار پیچیده‌تر از حسابرسی مالی است، ولی آثارش با توجه به این که گذشته، حال و آینده اجرای برنامه را مدنظر دارد، از این رو در انسجام دادن به عملیات بسیار مؤثر و کارآ می‌باشد. درحالی که در حسابرسی مالی، فعالیت‌های مالی در گذشته مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار می‌گیرد و از طرفی عملکرد مالی همواره مطابق با میزان پیشرفت فیزیکی نخواهد بود. ذکر این نکته نیز ضروری است که قانون‌گذار اعمال

نظارت عملیاتی را به موجب تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی به عهده سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور محول نموده است. درحالی که اول این که به موجب استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، این نوع نظارت در زمره حسابرسی داخلی است که در جای خود لازم و مکمل اجرای برنامه‌ها می‌باشد و دوم این که محدوده حسابرسی اشاره شده، دلالت بر حسابرسی اثربخشی دارد و حسابرسی اثربخشی نیز جزئی از حسابرسی عملیاتی تلقی می‌شود. حال فرض می‌کنیم نظارت مذکور بصورت مستمر، بموقع و عملی و صحیح اعمال می‌گردد (توسط سازمان مدیریت) و گزارش‌ها از طریق ریاست جمهوری به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌گردد. حال سؤال این است که آیا چنین گزارش‌هایی از اعتبار لازم برخوردار است؟ به بیان دیگر گزارشی که توسط مرجع ثالث، مستقل و خیره‌ای مورد بررسی و اظهار نظر قرار نگرفته، قوه مقننه چگونه می‌تواند به این قبیل گزارش‌ها اطمینان و اعتماد کند و متعاقب آن اتخاذ تصمیم نماید. اما دیوان محاسبات می‌تواند با نظارت عملیاتی خلاء مذکور را پر نماید یعنی اینکه نیروی خود را بیشتر در جهت حسابرسی عملیاتی صرف نماید تا نظارت مالی (حسینی عراقی، ۱۳۸۰).

ضعیف در رأس برخی از دستگاه‌های اجرایی و ذی‌حسابی‌ها. ۴- گماردن افراد ناوارد در کادر مالی ذی‌حساب که عملاً قادر به انجام کارهای روزمره نبودند. ۵- کمبود کادر دیوان محاسبات در جهت رسیدگی سریع به حساب‌ها ۶- عدم تهیه و تصویب قانون بودجه کل کشور به صورت برنامه‌ای و منظم که نهایتاً تهیه و تفریغ بودجه را با مشکل روبرو می‌کرد. هر چه اعتبارات به‌صورت ردیف‌های عمومی تصویب شود چون بین ده‌ها دستگاه مختلف توزیع می‌شود جمع‌آوری اطلاعات وقت‌گیرتر خواهد بود و تأخیر در تهیه گزارش تفریغ بودجه را تشدید می‌کند. ۷- وجود قوانین و مقررات متعدد در مصرف اعتبار. ۸- عدم انعطاف‌پذیری قانون در مورد تهیه تفریغ بودجه بدین معنی که به دلیل عدم وصول حساب یک ذی‌حسابی کوچک که در جمع بودجه درصد ناچیزی را شامل می‌شد تهیه تفریغ بودجه به تعویق می‌افتاد. ۹- عدم مبادله موافقت‌نامه‌ها و تخصیص اعتبار به موقع (مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

### ۳-۲- ضعف و مشکلات دستگاه‌ها و قوانین در اجرای حسابرسی دیوان محاسبات

مسائل و مشکلاتی در دستگاه‌های اجرائی و یا قوانین و مقررات وجود دارند که موجب می‌شوند تا دیوان محاسبات در دستیابی کامل به اهداف و همین‌طور انجام وظایف خود موفق نگردد در واقع این موارد عوامل موثر خارج از دیوان محاسبات هستند که موجبات عدم توفیق دیوان را رقم می‌زنند.

عدم آشنائی و اطلاع و اعتقاد بسیاری از مسئولین اجرائی و مالی دستگاه‌های اجرائی به امور مالی و قانون محاسبات عمومی کشور و اهداف و وظایف دیوان محاسبات کشور از مشکلات دیوان محاسبات می‌باشد. البته این امر می‌تواند ناشی از عواملی چون پایین بودن سطح دانش و تجربه مسئولین مالی و اجرایی، استخدام افراد غیرمتخصص و نا آشنا به مسائل مالی، عدم آموزش مستمر و کافی در بدو خدمت، عدم آموزش و توجیه افراد در حین خدمت و در زمان تغییر قوانین و مقررات باشد. در کتاب آشنائی با قوانین و مقررات ویژه مدیران،

### ۲-۲- مشکلات و مسایل تهیه و تنظیم تفریغ بودجه

یکی از وظایف اساسی دیوان محاسبات تهیه گزارش تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی می‌باشد ولیکن همان‌طور که بیان شد دیوان محاسبات در انجام این وظیفه در گذشته نتوانسته است موفق عمل نماید و یا بهتر بگوییم نتوانسته است به اهداف خود در این بخش دست یابد.

در بررسی مسائل و مشکلات عدم توفیق دیوان محاسبات کشور در تهیه تفریغ بودجه در گذشته می‌توان موارد ذیل را بیان نمود: ۱- عدم تهیه حساب نهائی در بسیاری از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به ویژه ترازنامه و حساب سود و زیان در شرکت‌های دولتی. ۲- عدم آگاهی و یا بی‌توجهی به قوانین و مقررات مالی و اهمیت و ارزش آن. ۳- انتخاب برخی افراد غیرمتخصص و با مدیریت

پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران عنوان شد، نتیجه چنین شد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیت‌های لازم برای ادای مسئولیت پاسخ‌گویی<sup>۱۳</sup> در زمینه‌های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های ثابت<sup>۱۴</sup> و بدهی‌های بلندمدت<sup>۱۵</sup> عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی و گزارش‌های مالی جامع سالانه، برخوردار نیست.

البته دولت‌ها در جهت پاسخ‌گویی به مردم باید سیستم گزارشگری مناسب داشته باشند. گزارشگری از این جهت اهمیت دارد که بخش جدانشدنی پاسخ‌گویی است. حسابرسی از طریق ارزیابی میزان اعتبار گزارش‌های مقام‌های دولتی و از طریق ارزیابی نتیجه عملیات نهادهای قانونی، به فرآیند پاسخ‌گویی کمک می‌کند. حال سؤال این‌جاست که اگر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت برای ادای پاسخ‌گویی مناسب نمی‌باشد، دیوان محاسبات چگونه باید این موارد را ارزیابی و حسابرسی نماید؟

بحث حجیم بودن دولت نیز می‌تواند بر مشکلات دیوان محاسبات بیافزاید. در مقایسه کارایی عملکرد بخش دولتی<sup>۱۶</sup> که در ۲۳ کشور صورت گرفت نتیجه این شد که کشورهایی با بخش دولتی کوچک به طور متوسط بالاترین امتیازها را برای عملکرد کلی گزارش می‌کنند. بیشتر مطالعات نتیجه‌گیری می‌کنند که مخارج دولتی باید بسیار کمتر و کارآتر از آن چیزی شود که امروزه هست. برای انجام چنین کاری، دولت‌ها باید قوانین بهتری را تدوین و بسیاری از فعالیت‌های فرعی خود را به بخش خصوصی واگذار کنند (قنبرپور، ۱۳۸۷).

#### ۴-۲- پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور

اداره حسابرسی دولتی استرالیا<sup>۱۷</sup> 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

دی‌حسابان و کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرایی که توسط مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور در سال ۱۳۸۸ انتشار یافته است جدول فراوانی پرونده‌های تخلف مطروحه در دادسرای دیوان محاسبات کشور به تفکیک قوانین و مقررات موضوعه از تاریخ ۸۲/۱/۱ لغایت ۸۷/۱۲/۳۰ ارائه گردیده است. با نگاهی اجمالی به این جدول مشاهده می‌گردد که در بین پرونده‌های مطروحه در دادسرای دیوان، تخطی از قانون محاسبات عمومی با ۳۵۷۱ پرونده، تخطی از قانون برنامه و بودجه با ۹۷۶ پرونده و تخطی از قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با ۸۴۱ پرونده، رتبه‌های اول تا سوم را دارا می‌باشند که این امر می‌تواند گواهی بر اثبات موضوع فوق باشد و یا شاید هم ناشی از نقص در قوانین و مقررات باشد که این امر نیز در جای خود جای تأمل و تفکر دارد و از حوصله این بحث خارج می‌باشد. (مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

یکی از اصول زیربنایی و پذیرفته شده حسابداری سال مالی می‌باشد و بر اساس این اصل اکثر قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی پس از انجام یک سال فعالیت، نسبت به بستن حساب‌ها و تهیه و تنظیم تراز عملیات اقدام می‌کنند و سال بعد فعالیت‌های مالی خود را با نقل مانده حساب‌های دائمی سال قبل به دفاتر سال بعد آغاز می‌کنند. اما در دو دهه اخیر مشاهده شده است که اکثر دستگاه‌های اجرائی از محل تخصیص اعتبار دوازده ماهه و یا اصلاحیه آن، در اواخر سال از خزانه و یا معین خزانه در استان درخواست و دریافت وجه نموده‌اند ولی بعلمت عدم فرصت کافی برای مصرف آن، این اقدام در اوایل سال بعد انجام گرفته و اسناد هزینه را ناچاراً به حساب اسفند ماه منظور کرده‌اند (حسینی عراقی، ۱۳۸۰). از اثرات اقدام فوق می‌تواند تأخیر در تهیه صورتحساب عملکرد بودجه باشد که به تبع آن گزارش تفریغ بودجه نیز با تأخیر توسط دیوان ارائه می‌گردد و هم‌چنین می‌تواند منجر به انباشت کارها در پایان سال مالی گردد.

در پژوهشی که توسط باباجانی (۱۳۷۹) تحت عنوان «ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت ایران» انجام شد و عمده‌ترین هدف پژوهش ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت

مورد حسابرسی نسبت به سال قبل - بررسی نیازهای مربوط به انجام حسابرسی‌ها - ارزیابی امکانات موجود برای انجام حسابرسی‌ها و برنامه‌ریزی برای استفاده مؤثر از نیروی انسانی در جهت انجام حسابرسی‌ها می‌باشد.

دیوان محاسبات فنلاند<sup>۲۰</sup> 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. سازمان 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.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

- ۱) عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.
- ۲) عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.
- ۳) پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرائی موجب عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف آن گردیده است.
- ۴) ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حسابرسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن گردیده است.

### ۴- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش توصیفی پیمایشی است و جامعه آماری در این پژوهش که شامل دامنه و قلمرو تحقیق محسوب می‌شود عبارت است از کلیه ذیحسابان و مدیران مالی ۲۱

نمی‌باشد: الف- محتوای درس‌های دانشگاهی به ندرت یا خیلی کم مربوط به حسابرسی دولتی می‌باشد. ب- 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<sup>۱۸</sup> 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 تکنیک‌های مناسب حسابرسی نیز محدودیت‌هایی نظیر موارد زیر وجود دارد: نبود اطلاعات مناسب - نبود معیارها و استانداردها - نبود کارکنان واجد شرایط - نبود بودجه لازم. مؤسسات عالی حسابرسی می‌بایست نسبت به برنامه‌ریزی مؤثر، خط‌مشی‌های شفاف حسابرسی، بازنگری سیستماتیک 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.

دیوان محاسبات انگلستان<sup>۱۹</sup> 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 تجدیدنظر قرار می‌دهد که شامل: تشخیص موارد مهم با عطف توجه به تغییرات اساسی انجام شده در دستگاه

ب- برای تعیین میزان اهمیت هر یک از متغیرهای مستقل در دستیابی یا عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف خود از آزمون فریدمن استفاده شده است  
ج- برای بررسی مقایسه‌ای نظرات دو جامعه ذیحسابان و مدیران مالی از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده شده است.

## ۵- نتایج پژوهش

### ۱-۵- فرضیه اول پژوهش

عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات، موجب دستیابی دیوان به اهدافش شده است.  
عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات، موجب عدم دستیابی دیوان به اهدافش شده است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

جدول ۱: آزمون خی دو برای فرضیه اول پژوهش

نتیجه	P- مقدار (Sig.)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد
قبول فرضیه	۰/۰۰۰	۵۴	-۷/۱۷۳	۰/۶۹۸	۲/۳۲	۵۵

**نتیجه گیری:** با توجه به جدول شماره ۱، که مقدار بدست آمده برای P- مقدار (P-Value) در سطح اطمینان ۰/۰۵، کمتر از سطح معنی داری (۰/۰۵) است (Sig.=۰/۰۰۰)، بنابراین مشاهدات قویا فرضیه تحقیق  $H_1$  را تایید می‌کند، یعنی از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می‌شود عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن شده است.

### ۲-۵- فرضیه دوم پژوهش

عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان، موجب دستیابی دیوان به اهدافش شده است.  
عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهدافش شده است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

مستقر در سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرائی استان مازندران که تعداد آنها طی قلمرو زمانی سال ۱۳۸۹ بین ۵۰ الی ۶۰ نفر می‌باشد. در این پژوهش با توجه به محدود بودن جامعه آماری، کل اعضاء جامعه به عنوان نمونه انتخاب شدند که برای هر یک از افراد جامعه پرسش‌نامه فرستاده شد.

داده‌های ثانویه در این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری شده‌اند و برای جمع‌آوری داده‌های اولیه بر مبنای فرضیه‌های تحقیق و مطالعه مبانی نظری در رابطه با موضوع تحقیق، پرسش‌نامه‌ای شامل ۲۳ گزاره تهیه و تنظیم شد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود که با استفاده از معیار<sup>۲۲</sup> درجه‌بندی لیکرت (۱-خیلی کم-۲-کم ۳-متوسط ۴-زیاد ۵-خیلی زیاد) به سوالات پرسش‌نامه پاسخ دهند.

به دلیل آن که ساختار و عبارت‌بندی سوال‌های پرسش‌نامه می‌تواند تاثیر به‌سزایی بر روایی پرسش‌نامه و آرمودنی‌ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسش‌نامه انجام شد، بدین ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسش‌نامه بین افراد جامعه آماری، پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد مجرب در این زمینه و هم‌میزان طور چند تن از مدیران مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرائی توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ‌دادن به سوال‌های پرسش‌نامه، نظر خود را در رابطه با محتوای سوال‌ها بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان سوال‌ها رفع شده و همچنین تجدید نظر نهائی در سوال‌های پرسش‌نامه انجام شود. به منظور ارزیابی پایایی پرسش‌نامه از روش آلفای کرا نباخ استفاده شده است. با استفاده از نرم افزار، آزمون آلفای کرا نباخ برای تمام سوال‌های پرسش‌نامه انجام شد، بر اساس نتایج بدست آمده، ضریب آلفا برای طیف لیکرت برابر ۰/۸۳۹ بود که نشان دهنده آن است تمام سوال‌های تحقیق در راستای موضوع تحقیق بوده و از انسجام محتوایی بالایی برخوردارند.

روش‌های آماری که در این پژوهش استفاده گردیده به شرح ذیل می‌باشند:

الف- برای تایید یا رد فرضیات پژوهش از آزمون فرض آماری میانگین یک جامعه (آزمون t استیودنت) استفاده شده است.



**جدول ۲: آزمون خی دو برای فرضیه دوم پژوهش**

تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	P-مقدار (Sig.)	نتیجه
۵۵	۲/۶۸	۰/۵۷۷	-۴/۱۵۳	۵۴	۰/۰۰۰	قبول فرضیه

**نتیجه گیری:** با توجه به جدول شماره ۲ مقدار بدست آمده برای P- مقدار (P-Value) در سطح اطمینان ۰/۹۵، کمتر از سطح معنی داری (α=۰/۰۵) است (Sig.=۰/۰۰۰)، بنابراین مشاهدات قویاً "فرضیه تحقیق H<sub>1</sub> را تأیید می‌کند، یعنی از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می‌شود عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حساب‌برسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن شده است.

**۴-۵- فرضیه چهارم پژوهش**

ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حساب‌برسان، موجب دستیابی دیوان به اهدافش شده است. ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حساب‌برسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهدافش شده است.

$$\begin{cases} H_0 : \mu = 3 \\ H_1 : \mu \neq 3 \end{cases}$$

**جدول ۴: آزمون خی دو برای فرضیه چهارم پژوهش**

تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	P-مقدار (Sig.)	نتیجه
۵۵	۲/۷۲	۰/۶۸	-۳/۰۷۲	۵۴	۰/۰۰۳	قبول فرضیه

**نتیجه گیری:** با توجه به جدول شماره ۴ مقدار بدست آمده برای P- مقدار (P-Value) در سطح اطمینان ۰/۹۵، کمتر از سطح معنی داری (α=۰/۰۵) است (Sig.=۰/۰۰۳)، بنابراین مشاهدات قویاً "فرضیه تحقیق H<sub>1</sub> را تأیید می‌نمایند، یعنی از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می‌شود ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حساب‌برسان، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن شده است.

**۳-۵- فرضیه سوم پژوهش**  
پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی، موجب دستیابی دیوان به اهدافش شده است. پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی، موجب عدم دستیابی دیوان به اهدافش شده است.

$$\begin{cases} H_1 : \mu \neq 3 \\ H_0 : \mu = 3 \end{cases}$$

**جدول ۳: آزمون خی دو برای فرضیه سوم پژوهش**

تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	P-مقدار (Sig.)	نتیجه
۵۵	۲/۵	۰/۵۰۷	-۷/۳۱۲	۵۴	۰/۰۰۰	قبول فرضیه

**نتیجه گیری:** با توجه به جدول شماره ۳ مقدار بدست آمده برای P- مقدار (P-Value) در سطح اطمینان ۰/۹۵، کمتر از سطح معنی داری (α=۰/۰۵) است (Sig.=۰/۰۰۰)، بنابراین مشاهدات قویاً "فرضیه تحقیق H<sub>1</sub> را تأیید می‌کند، یعنی از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می‌شود پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی، موجب عدم دستیابی دیوان به اهداف آن شده است.

**۵-۵- آزمون فریدمن**

فرضیه های آزمون عارت است از:

H<sub>0</sub>: میزان تاثیرگذاری عوامل مؤثر بر عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهدافش متفاوت نیست: Sig. ≥ 5%  
H<sub>1</sub>: تاثیرگذاری عوامل مؤثر بر عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهدافش متفاوت است: Sig. < 5%

جدول ۵: میانگین رتبه ها

جدول ۷: رتبه بندی مولفه ها (به صورت توصیفی)

رتبه بندی	ترتیب اولویت تاثیر بر عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف خود	میانگین رتبه	شاخص های اثر گذار بر عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف خود
۱	ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حسابرسان	۱/۸۴	عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات
۲	عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان	۲/۸۴	عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان
۳	پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی	۲/۳	پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحسابان و مدیران مالی
۴	عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان دیوان محاسبات	۳/۰۳	ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حسابرسان

جدول ۶: آزمون فریدمن

تعداد (N)	آماره خی-دو (X <sup>2</sup> )	درجه ی آزادی (df)	مقدار احتمال (Sig.)
۵۵	۲۹/۹۶	۳	۰/۰۰۰

۶-۵- مقایسه نظرات ذیحسابان و مدیران مالی

با توجه به نتایج داده ها و انجام آزمون مقایسه میانگین دو جامعه که نتایج آن در جدول شماره ۸ نشان داده شده است، برای هر چهار فرضیه، مقدار بدست آمده برای P- مقدار (P-Value) در سطح اطمینان ۹۵٪، بزرگتر از سطح معنی داری (α=۰/۰۵) است، بنابراین مشاهدات قویاً "عدم وجود تفاوت معنی دار بین میانگین ها را تایید می نمایند، یعنی از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد، در مورد هر چهار فرضیه اختلاف معنی داری بین دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان وجود ندارد.

**تفسیر و نتیجه گیری:** براساس نتایج مشاهدات که در جدول شماره ۶ (آزمون فریدمن) جمع آوری شده است، مقدار بدست آمده برای P- مقدار، در سطح اطمینان ۹۵٪ با درجه ی آزادی (df=۳)، برابر (Sig.=۰/۰۰۰) بوده که کمتر از سطح معنی داری (α=۰/۰۵) است. بنابراین فرضیه H1 (وجود اختلاف معنی دار) قویاً مورد تایید داده ها می باشد. ترتیب اولویت ها بصورت توصیفی به شرح جدول ۷ ارائه شده است.

جدول شماره ۸: نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه

فرضیه ها	سمت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	t محاسبه شده	درجه آزادی	P- مقدار (Sig.)	نتیجه
فرضیه اول	ذیحساب	۳۵	۲/۴۱	۰/۶۷	۰/۹۶۷	۵۰	۰/۳۳۸	اختلاف معنی داری بین نظرات ذیحسابان و مدیران مالی وجود ندارد
	مدیر مالی	۱۷	۲/۲۲	۰/۶۸				
فرضیه دوم	ذیحساب	۳۵	۲/۷۲	۰/۵۹	۰/۷۸۵	۵۰	۰/۴۳۶	اختلاف معنی داری بین نظرات ذیحسابان و مدیران مالی وجود ندارد
	مدیر مالی	۱۷	۲/۵۸	۰/۵۹				
فرضیه سوم	ذیحساب	۳۵	۲/۴۹	۰/۵۲	۰/۲۸۹	۵۰	۰/۷۷۴	اختلاف معنی داری بین نظرات ذیحسابان و مدیران مالی وجود ندارد
	مدیر مالی	۱۷	۲/۴۵	۰/۵۱				
فرضیه چهارم	ذیحساب	۳۵	۲/۶۶	۰/۵۹	-۰/۵۶۸	۵۰	۰/۵۷۳	اختلاف معنی داری بین نظرات ذیحسابان و مدیران مالی وجود ندارد
	مدیر مالی	۱۷	۲/۷۸	۰/۸۸				

۶- نتیجه گیری و بحث

مشکلات دیوان در دستیابی به اهداف خود نمی باشد و ممکن است موارد دیگری نیز باشند که در حیطه این پژوهش نمی باشد. در بررسی دیگری که با آزمون فریدمن انجام شد مشخص شد که میزان تأثیرگذاری عوامل مؤثر

با توجه به جداول ارائه شده مشخص گردید که هر چهار فرضیه این پژوهش با اطمینان ۹۵ درصد تایید شده است. البته ذکر این نکته ضروری است که علل فوق، همه

دیوان محاسبات کشور ایران کدام یک اهمیت بیشتری دارد.

(۳) پیشنهاد می‌شود بررسی شود گزارش‌های دیوان محاسبات تا چه اندازه توانسته است در کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرائی موثر باشد.

(۴) بررسی مقایسه‌ای میزان دستیابی دستگاه‌های نظارتی به اهداف خود (دیوان محاسبات و سازمان بازرسی).

(۵) بررسی مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران دستگاه‌های اجرائی و یا مدیران دیوان محاسبات

### فهرست منابع

- (۱) باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخ-گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- (۲) تهرانی، رضا، و برادران جعفری، حمیده. (۱۳۸۶). ارزیابی نظام نظارت مالی در کشور. فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۲۲، ۴۱-۳۰.
- (۳) حسینی‌عراقی، سیدحسین. (۱۳۸۰). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور. تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- (۴) دهقانی‌تفتی، منصور. (۱۳۸۵). بررسی میزان تاثیر عوامل موثر بر عملکرد کارکنان دیوان محاسبات کشور از نظر کارکنان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- (۵) دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۷). تفریغ بودجه سال ۱۳۸۶ کل کشور. [گزارش]. تهران. مولف.
- (۶) سجادی، سیدحسین، و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۴، ۱۴۹-۱۲۹.
- (۷) شمسی، مجتبی. (۱۳۸۰). کنترل سازمان‌های اداری از طریق دیوان محاسبات. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

بر عدم دستیابی دیوان به اهدافش با یکدیگر متفاوت می‌باشد یعنی عوامل اثبات شده در یک سطح اهمیت قرار ندارند. این عوامل به ترتیب اولویت تأثیرگذاری (بصورت توصیفی) در جدول شماره ۷ ارائه شده است. ضمناً در یک بررسی دیگر که به وسیله آزمون مقایسه میانگین دو جامعه انجام شد، به مقایسه نظرات مدیران مالی و ذیحسابان پرداخته شد که منتج به این شد که در هر چهار فرضیه بین نظرات دو گروه اختلاف معنی‌داری وجود ندارد.

و اما در خصوص پیشنهادها با توجه به نتایج پژوهش باید گفت:

در خصوص استخدام و آموزش مستمر حسابرسان در زمینه حسابرسی دولتی و همین‌طور آشنایی با قوانین ومقررات مالی و محاسباتی باید ترتیبی اتخاذ گردد که در مرحله استخدام از افرادی برای بکارگیری دعوت شود که از تحصیلات عالی و مرتبط با حسابداری و حسابرسی و همین‌طور سایر موضوعات مرتبط با دیوان محاسبات برخوردار باشند و هم‌اینکه درطول خدمت، حسابرسان از آموزش‌های لازم و مستمر هم‌گام با تغییرات درقوانین و مقررات برخوردار گردند.

حمایت‌های همه‌جانبه و فراگیر از حسابرسان دیوان از قبیل حمایت‌های مالی و شغلی، توسط مدیران ارشد دیوان با وضع قوانین حمایتی انجام گیرد، که این خود موجب ایجاد امنیت شغلی در کارکنان گردیده و آنها نیز در اظهارنظرهای خود صراحت را سرلوحه کار خود قرار خواهند داد.

از مدیران مالی و ذیحسابانی در دستگاه‌های دولتی استفاده شود که دارای تحصیلات عالی با رشته تحصیلی مرتبط بوده و لزوماً تجربیات شغلی آنان به گونه‌ای باشد که سلسله مراتب پست‌های سازمانی را تا مدیریت مالی و ذیحسابی بصورت منظم طی نموده باشند. برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌گردد:

(۱) پیشنهاد می‌شود عوامل موثر در دستیابی پست‌های سازمانی حسابرسان دیوان محاسبات و مدیران مالی دستگاه‌های اجرائی بررسی شود.

(۲) بررسی این که حسابرسی مالی مهم‌تر است یا حسابرسی عملیاتی و پژوهش در خصوص اینکه در

یادداشت‌ها

1. Executive Associations
2. Supreme Audit Court
3. Budget discharge
4. Effectiveness
5. Efficiency
6. Economy
7. Auditors
8. Supervision
9. Control
10. Operational Of Performance Audit
11. Governmental Organization Audit
12. Financial Supervision
13. Accountability
14. Fixed Assets
15. Long term Liabilities
16. Public Sector Performance(PSP)
17. Australian Audit Office
18. International Organization Of Supreme Audit Institutions(INTOSAI)
19. National Audit Office Of United Kingdom
20. State Audit Office OF Finland
21. Financial Managers
22. Criteria

- ۸) فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرائی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرائی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات. فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۲۴، ۴۱-۲۸.
- ۹) قنبریور، کبری. (۱۳۸۷). مقایسه کارآیی عملکرد بخش دولتی در ۲۳ کشور، فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۲۷، ۲۸-۴۲.
- ۱۰) مدرس، احمد، رفیعی، افسانه. (۱۳۸۵). بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرائی آن در ایران، فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۲۶ و ۲۵.
- ۱۱) مراد، مهدی، مصطفی، خرم‌نژاد. (۱۳۸۵). حسابرسان و سامانه‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه، فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۲۴.
- ۱۲) مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). آشنایی با قوانین و مقررات ویژه مدیران، ذیحسابان و کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرائی. تهران: مولف.
- ۱۳) منصور، جهانگیر. (۱۳۸۷). قوانین، مقررات و آیین-نامه‌های دیوان محاسبات، محاسبات عمومی کشور، تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت. تهران: دیدار.
- ۱۴) مومنی، حامد. (۱۳۸۴). نگاهی به نقش و جایگاه دیوان محاسبات در نظام پاسخگویی مالی کشور، فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۱۵.
- 15) Australian Audit Office. (1985). A Training Program For Audit Staff, Asian Journal Of Government Audit. Available: [www.asosai/asosai\\_old/journal1985/a\\_training\\_programme\\_for\\_audit\\_staf\\_htm](http://www.asosai/asosai_old/journal1985/a_training_programme_for_audit_staf_htm).
- 16) Australian Audit Office. (1986). General Statement On: Performance Audit, Audit of Public Enterprises, And Audit Quality, Australian Government Publishing Service, Canberra.
- 17) National Audit Office Of United Kingdom. (1989). Management In Government Auditing: Management Policies And Approaches. International Journal Of Government Auditing.
- 18) State Audit Office Of Finland.(2001). Audit Profile: The State Office Of Finland.