

## ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۱۳

تاریخ پذیرش: ۹۸/۹/۳۰

■ رضا زرگر<sup>۱</sup>

■ مسعود پورکیانی<sup>۲</sup>

■ ایوب شیخی<sup>۳</sup>

■ مژگان درخشان<sup>۴</sup>

### چکیده:

هدف این پژوهش ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه جمع آوری داده ها، توصیفی-اکتشافی و با ابزار پرسشنامه می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش در ایران، شامل کلیه کارکنان حوزه‌های حسابرسی (فنی- تخصصی) و اداری دیوان محاسبات کشور شامل ستاد مرکزی و ۳۱ استان سطح کشور است که به منظور انجام این پژوهش، مطابق جدول کرجسی و مورگان حجم نمونه به تعداد ۳۱۳ نفر انتخاب شد و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای اطلاعات جمع آوری شده است. از دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته نیز در مجموع ۳۲ پرسشنامه جمع آوری شد. برای ارائه مدل از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) و برای برآزش مدل از نرم افزارهای SPSS ۲۱ و LISREL استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته تفاوت وجود دارد، به گونه‌ای که می‌توان از دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته در زمینه نظارت و مبارزه با فساد الگو گرفت. همچنین نتایج پژوهش بیانگر این است که الگوی پژوهش از اعتبار لازم برخوردار است.

**کلمات کلیدی:** دیوان محاسبات، اهداف، وظایف، اختیارات، کشورهای توسعه یافته

۱. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی (گرایش مدیریت تطبیقی و توسعه) دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. پست الکترونیک: dm.zargar@yahoo.com

۲. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: pourkaini@yahoo.com

۳. دانشیار دانشگاه شهید باهنر، کرمان، کرمان، ایران.

۴. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران.

## ۱- مقدمه

اصولاً در کشورهای دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار، مردم به عنوان صاحبان اصلی حق، قدرت را از طریق انتخابات به نمایندگان قانونی خود انتقال می‌دهند. دولت‌هایی که در این کشورها با رای مستقیم یا غیر مستقیم مردم انتخاب می‌شوند در مورد مصرف منابع مالی عمومی مسئولیت داشته و باید در مقابل نمایندگان مردم پاسخگو باشند. مفهوم مسئولیت، ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر ارکانی نظیر «حق دانستن» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم استوار است (واعظی و آزمندیان، ۱۳۹۰). مسئولیت، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد، در حکومت‌های مردم سالار، شهروندان از طریق برگزاری انتخابات، اختیار لازم را به نمایندگان خود تفویض می‌کنند و همراه این تفویض اختیار از طریق تفکیک قوای سه گانه با ایجاد کنترل‌های لازم و برقراری تعادل از سوء استفاده‌های احتمالی جلوگیری می‌کنند. دولت در مورد وظایف خود در مقابل قوه مقننه مسئول است و هر دو در مقابل شهروندان مسئولیت دارند. در بخش مالی نیز، منابع و اختیاراتی که از طرف مجلس به دولت واگذار می‌شود، دولت را موظف می‌کند تا پاسخگوی مصارف آن نیز باشد (فریدونی، ۱۳۸۷). دیوان محاسبات نهادی است که ملت از طریق آن توسط نمایندگان خود بر درآمدها و هزینه‌های عمومی نظارت می‌کند.

در قرون وسطی یعنی هنگامی که بشر هنوز از اصول تمدن اساسی صحیح و سازمان اداری مملکت بهره کافی نداشت از نقطه نظر مالی یعنی نسبت به وصول مالیات و اجرای صحیح بودجه، کنترلی وجود نداشته است. بدیهی است نبودن یک سازمان نظارتی در راس تشکیلات مالی کشورها معایب و مفاصدی را به بار می‌آورد و باعث می‌شود که مامورین وصول مالیات در اموال و دارایی عمومی دخالت نموده و به نفع شخصی عواید خزانه مملکت را که می‌بایستی برای رفاه و آسایش عموم مردم مصرف شود از مقصد اصلی خود منحرف می‌نمودند و تنها موقعی به عملیات این نوع مامورین رسیدگی می‌شد که فساد از حد گذشته بود و آن وقت چاره‌ای جز مجازات برکناری یا اگر شدت عمل به خرج می‌دادند به دار مجازات آویخته می‌شدند (موندو، ۲۰۱۶). از همین نقطه نظر طی دوران متمادی سازمان‌های مختلفی برای یک کنترل دقیق در تشکیلات مالی کشورها به وجود آمدند، این رفورم (اصلاحات) مخصوصاً از موقعی رونق گرفت و به اهمیت آن پی بردند که ملت‌ها برای محو آثار حکومت‌های فئودالیته و استبدادی به پا خواسته و کوشیدند که حکومت مردم بر مردم را مستقر و خود ملت‌ها در سرنوشت خود دخالت نمایند و در نتیجه نظارت دقیق در وضع عواید و مخارج خود داشته باشند، گرچه این کنترل عمومی در بودجه عمومی هر کشوری به نحوی صورت می‌گیرد ولی هدف نهایی عبارت است از: استقرار یک رسیدگی منظم و دائمی و ثابت به وسیله نمایندگان ملت در دخل و خرج کشور است و هر چه بشر در مسیر تمدن و پیشرفت‌های صنعتی، اقتصادی و اجتماعی رو به کمال سیر کند، بدیهی است با روش‌های مناسب و عملی‌تر که کشف و بکار خواهد برد به این هدف عالی خود نزدیک‌تر می‌گردد (نازی قزلباغ، ۱۳۸۴).

دیوان محاسبات ایران نیز دستاورد انقلاب مشروطه است که نظام سلطنتی را به نظامی مشروطه تبدیل کرد. با تشکیل مجلس شورا، خواه ناخواه نهادهای دیگر که لازمه آن بودند نیز می‌بایست استقرار می‌یافتند که تدبیر درست نمایندگان مردم در آن زمان به شکل‌گیری اولین دستگاه نظارتی مترقی در کشور انجامید. مع الوصف به اقتضای اوضاع و احوال و شرایط کشور در آن دوره، نوع وظایف و مسئولیت‌هایی که برای دیوان در آن دوره در نظر گرفته شده بود، اقتباسی از نهادهای مشابه کشور فرانسه بوده است و در اصول (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، جایگاه دیوان محاسبات کشور ذکر شده است. در قانون اساسی فرانسه نیز در اصل (۴۷) آن دیوان محاسبات به عنوان نهادی ناظر بر اجرای قوانین مالی بیان شده که از جایگاه مهمی برخوردار است (فریدونی، ۱۳۸۷).

در جهان امروزی، الگوگیری یک نگرش و تفکر زیربنایی و یک ضرورت محسوب می‌گردد. الگوبرداری یک فرایند نظام‌مند و مستمر بوده و سازمان‌ها از جمله سازمان‌های بخش عمومی (نظارتی) مانند دیوان محاسبات‌ها به وسیله آن می‌توانند فعالیت‌های خود را بر اساس بهترین سازمان‌ها اندازه‌گیری و اصلاح نمایند. از سوی دیگر، این مطلب صحیحی است که برخی تفاوت‌ها در نظام‌های حسابرسی بخش عمومی از جمله نحوه گزارش‌گیری دیوان محاسبات کشورها تصادفی نبوده، بلکه ممکن است تحت تأثیر سیستم اقتصادی و یا قوانین و مقررات محیط اجتماعی ایجاد شده باشند (باباجانی، ۱۳۹۰).

با توجه به شکاف و ویژگی‌های بارز نظارتی بالا در قسمت وظایف و کارکردها در دیوان محاسبات (دستگاه‌های نظارتی) کشورهای توسعه یافته در مقایسه با کشور ایران می‌توان روند پژوهش‌ها را به سمتی سوق داد تا با مقایسه‌پذیری، تطبیق و استفاده از الگوهای کارآمد جوامع پیشرفته، روند نظارت مالی و کاهش فساد را تا حدودی در بخش عمومی ایران به خط‌مشی‌گذاران و مدیران نظارتی و اجرایی نمایان نمود. از این رو، سوال اصلی این پژوهش این است: ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته دارای چه مشخصات و چه تفاوت‌هایی می‌باشد و آیا این الگو از اعتبار لازم برخوردار است؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

### ۲-۱- دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران و کارکردهای آن

دیوان محاسبات کشور، مؤسسه‌ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل می‌باشد و زیر نظر مجلس شورای اسلامی به عنوان بازوی نظارتی آن عمل می‌نماید. این دیوان به کلیه حساب‌های وزارتخانه، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید (عباسی

و همکاران، ۱۳۹۵). دیوان محاسبات در اصطلاح حقوقی چنین تعریف شده است: دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های معینه در بودجه از میزان معین شده تجاوز نکند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف شود و نیز مکلف است که در امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع‌آوری اسناد خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی اقدام نماید. (وبسایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۷).

با توجه به صراحت قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، چگونگی ساختار و مفهوم چنین تعریفی به طور صریح در اصول (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی آمده است. دیوان محاسبات کشور علاوه بر ستاد مرکزی مستقر در پایتخت، در کلیه مراکز استان‌ها نیز به موجب قانون، تشکیلات استانی دارد. همچنین مطابق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مقررات جاری مربوط، اهداف دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

الف- اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال.

ب - عدم تجاوز هرگونه هزینه از اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور.

ج- مصرف هرگونه وجهی از بودجه کل کشور در محل مصرف قانونی تعیین شده.

د- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

ه- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه.

و- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه بانضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

همچنین وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور بر اساس مقررات جاری مربوط عبارتست

از:

الف- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا، اعم از وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و هر گونه واحد اجرایی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است و یا واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است.

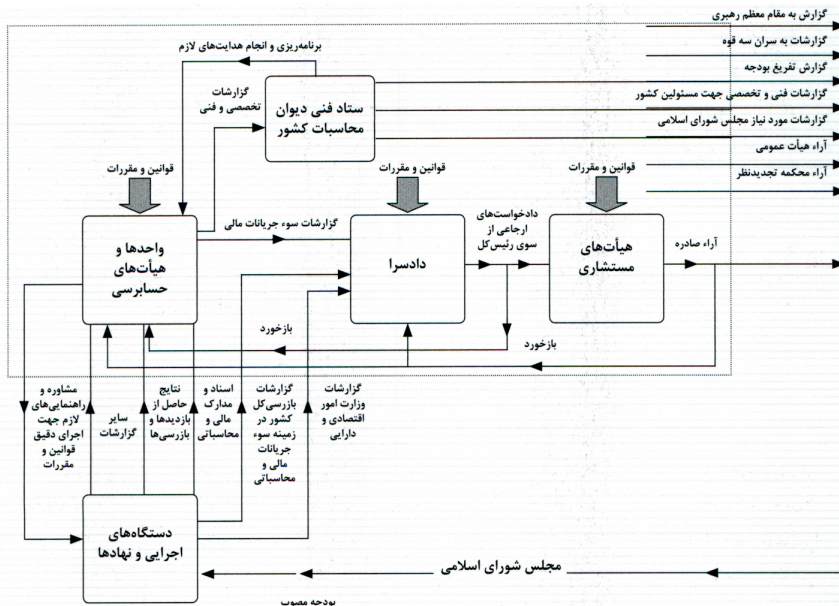
ب - بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها.

ج- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها.

د- بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر

- آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی.
- هـ- اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال.
- و- رسیدگی به حساب کسری ابوابجمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات مربوط.
- ز- اقدام در حفظ حقوق بیت‌المال در حدود قوانین و مقررات مالی.
- ح- تنظیم دادخواست علیه مسئول یا مسئولین خاطی از مقررات مالی و طرح در هیات‌های مستشاری.
- ط- رسیدگی به مورد کسری ابوابجمعی مسئولین و طرح دادخواست علیه آن‌ها و صدور آراء متناسب با موضوع مطروحه.
- ی- رسیدگی و انشاء رأی نسبت به:
- ۱- عدم ارائه صورت‌های مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.
  - ۲- تهیه مخارج زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.
  - ۳- عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوطه و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه‌الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آن‌ها دریافت می‌گردد.
  - ۴- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.
  - ۵- سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضييع بیت‌المال شود.
  - ۶- گزارش‌های حسابرسی و گواهی حساب‌های صادره توسط دیوان محاسبات کشور.
  - ۷- پرونده‌های کسری ابوابجمعی مسئولین ذیربط.
  - ۸- ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاه‌ها در قبال ممیزین و یا حسابرسان و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.
  - ۹- پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.
  - ۱۰- تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمان‌های مربوط.
  - ۱۱- اعمال مجازات اداری متخلفین علاوه بر صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده به بیت‌المال.
  - ۱۲- ارسال پرونده‌های مربوط به وقوع جرم به مراجع قضایی جهت تعقیب متهمین.
  - ۱۳- پرونده‌های مسئولین امر که بدون سوء نیت ضرری به بیت‌المال وارد کرده‌اند.

- ۱۴- تخلفات ناشی از دستور رئیس جمهوری و معاون اول و وزراء و صدور حکم مبنی بر جبران ضرر وارده و اعلام گزارش نحوه تخلف به مجلس شورای اسلامی.
  - ۱۵- تعقیب جرایم عمومی از طریق مراجع قضایی.
  - ک- اجراء آراء دیوان محاسبات کشور و اعلام گزارش موارد بلااجراء به مجلس شورای اسلامی.
  - م- درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به.
  - ن- ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیئت‌های مستشاری.
  - س- صدور رأی در خصوص تفریح بودجه و گزارش نهایی آن.
  - ع- تهیه دستورالعمل مربوط به مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد دفاتر، صورت حساب‌های مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاه‌ها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد به صورت عین و همچنین طرز تبدیل آن‌ها به عکس یا فیلم و یا میکروفیلم و یا میکروفیش یا نظایر آن و همچنین طبقه محو اسناد و مدارک مزبور.
  - ض- تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حساب‌های مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاه‌ها.
  - ق- رسیدگی به موضوعاتی که حسب مورد از طرف مجلس شورای اسلامی ارجاع می‌شود.
  - ر- تحقیق و تفحص در کلیه امور مالی کشور.
  - ش- عضویت در سازمان‌های بین‌المللی مربوط نظیر سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری (ایننوسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابداری (منصور، ۱۳۹۳).
- شکل (۱): نمودار گردش امور در دیوان محاسبات کشور  
(اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۴).



باتوجه به توضیحات ذکر شده در بخش اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و نمودار گردش امور در دیوان محاسبات کشور، می‌توان عنوان نمود که مهمترین اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات (بر اساس نظام بوروکراسی اداری مشابه در کشورهای توسعه یافته انتخاب شده که در ادامه به ذکر چگونگی انتخاب و وظایف آن‌ها پرداخته می‌شود) به شرح زیر می‌باشد:

- نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی.

- رسیدگی قضایی.

- تحقیق و تفحص در امور مالی کشور.

- کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور.

از آنجایی که این پژوهش به ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته می‌پردازد، کشورهای توسعه یافته آمریکا، بریتانیا، فرانسه، آلمان و کره جنوبی با توجه به مطالعات صورت گرفته از وبسایت سازمان اینتوسای (امور کشورها) و احراز وجود تشابهاتی از لحاظ کارکردها (اهداف، وظایف و اختیارات)، شبه قضایی بودن تصمیم‌گیری در برخورد با تخلفات مالی (مشابه با ایران) و ... همچنین بر اساس تحقیقات انجام گرفته توسط (حبشی، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵) با عناوین مطالعه نحوه "ارزیابی عملکرد" و "نحوه گزارشگری" توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) در دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با جمهوری اسلامی ایران، مورد استفاده در این پژوهش قرار گرفته‌اند. از دیدگاه بانک توسعه جهانی، کشورهای دیگری نیز دارای رتبه توسعه یافتگی بهتری از کشورهای مورد اشاره در اولیت قرار گرفته‌اند، لیکن به دلیل عدم قرابت و تشابهات کارکردی، از انتخاب آنان جهت انجام این پژوهش اجتناب شده است.

## ۲-۲- دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته

### ۲-۲-۱- دیوان محاسبات آمریکا

دیوان محاسبات ایالات متحده به عنوان حسابرس، بازرس و بازوی کنگره آمریکا به مثابه دیوان محاسبات کشورمان که بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی می‌باشد عمل می‌نماید. دیوان مزبور کنگره را در جلسات مربوط به مسئولیت‌های اساسی اش حمایت و به بهبود عملکرد کمک می‌نماید و اطمینان حاصل می‌نماید که دولت فدرال مرکزی وظیفه پاسخگویی خود به مردم آمریکا را به نحو درست انجام می‌دهد. دیوان محاسبات، استفاده منابع عمومی را بررسی و پیشرفت برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت فدرال را ارزیابی می‌کند و با تجزیه و تحلیلی اختیارات و سایر موارد، بینش و آگاهی عمیق و موثر به کنگره آمریکا جهت تصمیم‌گیری و خط مشی‌گذاری ارائه می‌نماید و دائماً در زمینه بهبود کارایی و اثربخشی دولت مرکزی کار می‌کند. همچنین این دیوان حسابرسی مالی، بررسی و ارزشیابی برنامه‌ها، تجزیه و تحلیل‌ها و سایر خدمات را نیز انجام می‌دهد. فعالیت و عملیات دیوان محاسبات ایالات متحده برای اطمینان از پاسخگویی قوه مجریه



به کنگره طراحی شده است تا طبق قانون اساسی پاسخگویی دولتمردان را برای مردم آمریکا محقق نماید (اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۴).

### ۲-۲-۲- دیوان محاسبات بریتانیا

دیوان محاسبات بریتانیا اختیارات خود را از قانون اساسی مصوب سال ۱۹۸۳ می‌گیرد. این قانون نحوه انتصاب رئیس دیوان و نحوه فعالیت کمیسیون حساب‌های دولتی پارلمان را تعیین کرده است. رئیس دیوان محاسبات منصوب مجلس عوام است و به کمیسیون حساب‌های دولتی در پارلمان گزارش می‌دهد. دیوان محاسبات نهادی غیرقضایی است که به صورت هیات مدیره‌ای اداره می‌شود و اعضای این هیات در سیاستگذاری‌ها و تصمیم‌گیری‌ها مشارکت کرده و به رئیس دیوان کمک می‌کنند (اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۴).

### ۲-۲-۳- دیوان محاسبات فرانسه

دیوان محاسبات فرانسه دارای هر دو صلاحیت قضایی و اداری می‌باشد که البته از هر دو قوه مجریه و مقننه مستقل بوده و جزء مستقل قوه قضاییه به حساب می‌آید. دیوان محاسبات فرانسه علاوه بر مشارکت در نظارت اداری بر اجرای بودجه به حساب‌ها رسیدگی قضایی نیز می‌کند و حساب کلیه ذیحسابان و صاحب‌جمعان را اعم از اینکه در حساب آن‌ها اختلافی کشف شده باشد یا نباشد، مورد رسیدگی قرار می‌دهد (دای، ۲۰۰۸). طبق بند (۲) ماده (۴۷) قانون اساسی فرانسه، کمک به پارلمان و دولت در نظارت بر اجرای قوانین بودجه به دیوان محاسبات محول شده است و از همین روی، جهت همکاری با پارلمان و جهت اجرای این مأموریت، دیوان هر سال گزارشی را آماده کرده و به پارلمان و دولت ارائه می‌دهد که در جهت‌گیری‌های بودجه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرند (منصوریان، ۱۳۹۲).

### ۲-۲-۴- دیوان محاسبات آلمان

دیوان محاسبات آلمان به بررسی مدیریت مالی دولت می‌پردازد. حسابرسی درآمد سالانه و هزینه‌های دولتی بالغ بر بیش از ۵۴۰ میلیارد یورو از وظایف آن می‌باشد. دیوان محاسبات بیشترین قدرت و نفوذ را در دولت دارد، مطابق سلسله مراتب سازمان‌های دولتی، مقامی در شان ریاست جمهوری آلمان را دارا می‌باشد. دیوان محاسبات به عنوان یک نهاد مستقل به حسابرسی دولت بر مبنای قانون و نیز به ارزیابی تصمیم‌گیری‌های سیاسی اتخاذ شده در انطباق با قوانین و مقررات قابل اجرا می‌پردازد. نیروی کار شاغل در دیوان محاسبات و نه دفتر حسابرسی منطقه‌ای وابسته به آن جمعاً ۱۳۰۰ نفر می‌باشد (اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۴).



## ۵-۲-۲- دیوان محاسبات کره جنوبی

طبق قانون اساسی جمهوری کره، دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر رئیس جمهوری اداره می‌گردد، برعکس ایران که زیر نظر مجلس شورای اسلامی است ولی در عین حال این دیوان بالاترین مرجع حسابرسی دولتی در این کشور بوده و طبق قانون داخلی، این دیوان کاملاً مستقل و در اجرای وظایف خود از استقلال کامل برخوردار می‌باشد. هدف اصلی دیوان کمک به حل مشکلات عمومی مردم با ارائه رهنمود به دولت در خلال بررسی نحوه هزینه کرد بودجه کل کشور است و همانطور که در چندین قرن پیش مأموران ویژه حکومتی با نشان اسب‌های چابک و تیزپا به بازرسی از نحوه کار حاکمان وقت می‌پرداختند به شکایات و مشکلات مردم عادی که در حق آن‌ها تظلم شده بود نیز رسیدگی می‌کردند و اگر کسی قضاوت ناحق و ناعادلانه‌ای در حقش شده بود این مأموران به دادخواهی شخص آسیب دیده می‌پرداختند. امروزه نیز با اینکه این نشان به عنوان سمبلی بیش نمی‌باشد ولی رسیدگی به امور مردم و ستاندن حقشان از دولت به عنوان وظیفه اصلی آن دیوان تعریف شده است (اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۴).

## ۲-۳- پیشینه پژوهش

### ۲-۳-۱- پژوهش‌های داخلی

۱- حبشی (۱۳۹۵) پژوهشی را با عنوان «مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران» انجام داد، که نتایج این پژوهش حاکیست با توجه به تایید سوال اختصاصی پژوهش در خصوص وجوه افتراق بین عوامل کلیدی نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) توسط خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور، می‌توان نتیجه گرفت که بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نظام جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد، پس فرضیه پژوهش تایید می‌گردد.

۲- حبشی (۱۳۹۴) در «مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران» بر مبنای انجام یک مطالعه نظری و تحقیق میدانی به این نتیجه رسید که با توجه به وجود افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران و مشاهده برخی اشکالات و کاستی‌ها در نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران مواردی به شرح ذیل پیشنهاد نماید:

الف) به منظور همسویی با استانداردهای بین‌المللی از جمله سازمان بین‌المللی اینتوسای و با توجه به شرایط ایران بایستی اجرای انواع حسابرسی شامل حسابرسی‌های مالی، رعایت، عملکرد (شامل کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و زیست محیطی و شیوه‌های نوین دیگر) در قانون

دیوان محاسبات ایران لحاظ گردیده و در این راستا اصلاح گردد.

ب) با توجه به کاربرد ضعیف حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات ایران، که غالباً در چارچوب حسابرسی رعایت صورت می‌پذیرد و از سوی دیگر با توجه به نتایج کاربردی و بسیار مفید ناشی از بکارگیری حسابرسی عملکرد در کشورهای مورد پژوهش، پیشنهاد می‌گردد با دعوت از اساتید دانشگاه و اهل حرفه در این خصوص با آموزش و تربیت حسابرسان ویژه، حسابرسی عملکرد به شکل بسیار قوی بکارگیری و اجرا گردد.

ج) با عنایت به اجرای سایر خدمات حسابرسی نظیر گواهی دهی به حساب‌ها (صدور تاییدیه نهایی حساب‌های مالی)، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی‌های ویژه و ... توسط دیوان محاسبات کشورهای دیگر، لازم است خدمات مذکور نیز به طور ویژه در قانون دیوان محاسبات و استانداردهای حسابرسی دولتی ایران لحاظ گردد.

د) با توجه به اینکه فعالیت تفریغ بودجه به نوعی یک ابزار ارزیابی عملکرد و گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته‌های ناشی از این ارزیابی به ذینفعان قلمداد می‌شود، پیشنهاد می‌گردد با استفاده از تجربیات سایر کشورها نظیر دیوان محاسبات فرانسه، عواملی نظیر کنترل بودجه و عدم تداخل منابع حساب‌های مستقل و تجزیه و تحلیل تفصیلی بودجه کل کشور با هدف گذاری دقیق و کاربردی توسط دیوان محاسبات ایران بکار گرفته شود.

ه) با عنایت به شرایط ایران، بایستی در قانون دیوان محاسبات (حسابرسی عمومی) سایر وظایف دیوان، هم راستای وظایف اصلی (انواع حسابرسی) آن اصلاح و تقویت گردد، زیرا هر چه دامنه عملیات دیوان محاسبات وسیع‌تر و شفاف‌تر باشد این سازمان به عنوان ابزار کنترلی قوی در جامعه عمل خواهد نمود که این موضوع سلامت و پیشرفت امور دولتی را تضمین خواهد نمود. از جمله این وظایف می‌توان به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، بررسی و کنکاش در برنامه‌ریزی‌های دولتی، نظارت قوی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، ارائه مشورت قبل از صدور قوانین و مقررات، انعقاد قرارداد برای ارائه خدمات فنی و حرفه‌ای، ارزیابی و اجرای کنترل‌های داخلی و مدیریت مالی دولت، ارتقای نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت‌های غیرمالی، حق سرپرستی در نحوه تخصیص و مصرف اعتبارات نامزدهای ریاست جمهوری، پیگیری حق دسترسی دیوان محاسبات در دادگاه صالحه یا شعب دیوان مزبور و ... اشاره نمود.

## ۲-۳-۲- پژوهش‌های خارجی

۱- اویس و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی تحت عنوان «آیا حسابرسی‌های دولتی بر مبنای کار تطبیقی و الگوپذیری از سایر کشورها، فساد را کاهش می‌دهد؟ برآورد اثرات افشای سیاستمداران فاسد» مقاله‌ای را تدوین کرده‌اند که نتایج این مقاله نشان می‌دهد که استفاده از بازبینی ضد فساد بر مبنای کار تطبیقی و الگوهای متعالی کشورهای توسعه یافته، می‌تواند یک سیاست موثر در مبارزه علیه فساد باشد.

۲- تارا و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «نقش اجتماعی موسسات عالی حسابرسی

در کاهش فساد در اتحادیه اروپا-پژوهشی تجربی» مشخص کردند که با ملاحظه موسسات عالی حسابرسی توسط فعالیت حسابرسی خارجی که موفق شده‌اند به کاهش فساد در کشورهایی که آن‌ها بدان تعلق دارند کمک کنند، عناصر جدیدی از دانش قانونی را کسب نمایند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که موسسات عالی حسابرسی اتحادیه اروپا به طور چشمگیری به کارایی بهبود یافته فعالیت دولت کمک کرده و تأثیر مهمی بر سطح مشاهده شده فساد در منطقه دارند. بنابراین آن‌ها می‌توانند انحرافات و نقض‌های منفعت-هزینه عمومی را تشخیص داده و اعمال فساد را ممکن است رخ دهند را تشخیص بدهند و در یک زمان، آن‌ها می‌توانند تصمیمات مناسبی برای برطرف کردن این مشکلات بگیرند.

۳- لیو و لین (۲۰۱۲) پژوهشی تحت عنوان «حسابرسی دولتی و کنترل فساد با استفاده از تجارب سایر کشورها: شواهدی از داده‌های فعالیت‌های حسابرسی چین» انجام داده‌اند. این مقاله نقشی که دولت در مبارزه علیه فساد بر اساس تجارب سایر کشورها ایفا می‌کند را مورد بررسی قرار می‌دهد. با استفاده از نمونه‌ای از داده‌های استانی چین از سال (۲۰۰۰) تا (۲۰۱۱)، مدل‌های معادل همزمانی را به منظور آزمایش تعاملات میان تشخیص بازبینی، اصلاح بازبینی و فساد بروکراتیک در سطح محلی ایجاد کرده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی محلی می‌توانند مشکلات و نواقص احتمالی در میزان درآمد و هزینه‌های مالی عمومی را بر اساس نتایج حسابرسی سایر کشورها به درستی تشخیص دهد و تصمیمات مقتضی را به منظور اصلاح این مسائل اتخاذ کنند.

### ۳- مدل مفهومی پژوهش

بر مبنای مطالب نظری پیشین و مرور مفاهیم نظری مورد مطالعه در این مقاله، الگوی زیر به عنوان الگوی پیشنهادی پژوهش ترسیم شده است:

شکل (۲): مدل مفهومی پژوهش



#### ۴- روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و توسعه‌ای و از نظر روش، توصیفی از نوع همبستگی و مقایسه‌ای می‌باشد. این پژوهش با هدف ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته صورت گرفته است. در این پژوهش، جهت توصیف داده‌ها و مشاهدات پس از جمع‌آوری، بازبینی، کدگذاری، ورود اطلاعات و تشکیل بانک اطلاعاتی در نرم‌افزار آماری SPSS از شیوه‌های توصیف آماری از قبیل جداول توزیع فراوانی، نمودارهای توصیفی و شاخص‌های مرکزی و پراکندگی نظیر میانگین، انحراف معیار و... استفاده شده، همچنین در بخش استنباط‌های آماری پس از تشکیل متغیرهای تحقیق از آنالیز واریانس یک طرفه، ضریب همبستگی و آزمون معنی‌داری آن، تحلیل عاملی و معادلات ساختاری و... برای پاسخ به سئوالات تحقیق و تعمیم آن‌ها به جامعه مورد مطالعه بهره‌گیری شده است. برای تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS ویراست ۲۳ و Amos ویراست ۲۴ استفاده شده است. در این پژوهش، نحوه کدگذاری متغیرها بدین صورت بوده است که به گزینه بسیار کم (عدد ۱)، کم

(عدد ۲)، متوسط (عدد ۳)، زیاد (عدد ۴) و بسیار زیاد (عدد ۵) نسبت داده شده است. هر یک از عددهای نسبت داده شده به گزینه‌ها به عنوان نمره آن گزینه در نظر گرفته شده‌اند؛ بنابراین برای ساخت متغیرهای مورد استفاده از شاخص میانگین استفاده و برای بررسی سوالات پژوهش از روش‌های آماری تحلیل عاملی اکتشافی، تحلیل عاملی تاییدی و مدل سازی معادلات ساختاری استفاده شده است.

## ۵- جامعه و نمونه آماری

### ۵-۱- جامعه آماری در سطح دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران

جامعه آماری این پژوهش در ایران کلیه کارکنان حوزه‌های حسابرسی (فنی- تخصصی) و اداری دیوان محاسبات کشور شامل ستاد مرکزی و ۳۱ استان سطح کشور در سنوات ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۷ می‌باشند. اطلاعات مربوط به جامعه آماری پژوهش در جدول زیر نمایش داده شده است:

جدول (۱): جامعه آماری در دیوان محاسبات کشور

حوزه فعالیت کارکنان دیوان محاسبات	تعداد کارکنان ستادی و استانی دیوان محاسبات کشور
حسابرسی (فنی- تخصصی)	۱,۴۸۵
اداری	۲۰۵
جمع	۱,۶۹۰

با توجه به جامعه آماری مندرج در جدول فوق، تعیین حجم نمونه با استفاده از جدول «کرجسی و مورگان» تعداد (۳۱۳) نفر به عنوان نمونه مورد آزمون قرار گرفته‌اند (سکاران، ۱۳۸۸). اطلاعات مورد نیاز به روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای گردآوری شده است.

### ۵-۲- جامعه آماری در سطح دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته

با عنایت به مطالعات مقدماتی صورت گرفته و با مدنظر قرار دادن معیارهایی مانند درجه توسعه یافتگی اقتصادی، شاخص توسعه انسانی کشورها از نظر سازمان ملل متحد و از سوی دیگر نقش برخی کشورهای پیشرفته که با انجام مطالعات بنیادی و پژوهش‌های علمی نقش اساسی در حسابرسی بخش عمومی (دولتی) ایفا نموده‌اند و در تکامل آن تأثیر چشم‌گیری داشته‌اند و استفاده از تجربه کشورهای در حال توسعه و قابلیت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز پژوهش و موارد و ظرفیت‌های دیگر، در نهایت پنج کشور توسعه یافته (پیشرفته) شامل ایالات متحده آمریکا، بریتانیا، فرانسه، آلمان، کره جنوبی به عنوان کشورهای هدف، با جمهوری اسلامی ایران مورد مقایسه قرار گرفته‌اند. غالب کشورهای بالا عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمانی بین‌المللی حسابرسی عالی (اینتوسای) هستند. با توجه به عدم اطلاعات کافی از کل جامعه آماری کشورهای توسعه یافته مورد اشاره، تعداد آزمودنی‌ها در این پژوهش، (۳۰) نفر از خبرگان شاغل

در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته در سنوات ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۷ در نظر گرفته شده‌اند که برای هر کشور (از مجموع پنج کشور منتخب) درخواست تکمیل حداقل شش پرسشنامه شده که از طریق ایمیل سازمانی مندرج در وب سایت رسمی سازمان حسابرسی بین‌المللی اینتوسای به کشورهای هدف از طریق اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل دیوان محاسبات کشور ارسال شده است. از مجموع درخواست‌های انجام گرفته، مجموعاً تعداد (۳۲) پرسشنامه جهت سنجش، پاسخ آن‌ها دریافت شده است.

### ۶- متغیرهای پژوهش

در این پژوهش اهداف، وظایف و اختیارات دیوان‌های محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته در دو جامعه آماری، در نظر گرفته شده است که شامل چهار بعد نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی (سوال‌های ۱۴-۱ پرسشنامه)؛ رسیدگی قضایی و حقوقی (سوال‌های ۲۴-۱۵ پرسشنامه)؛ تحقیق و تفحص در امور مالی کشور (سوال‌های ۳۱-۲۵ پرسشنامه) و کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور (سوال‌های ۳۸-۳۲ پرسشنامه) با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته (برگرفته از قوانین و مقررات مورد وثوق کشورهای مورد بحث) که روایی و پایایی آن سنجیده شده، اندازه‌گیری گردید. برای سنجش شاخص‌های استخراج شده از ادبیات پژوهش و پرسشنامه‌هایی که آزمودنی در مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت به اهداف، وظایف و اختیارات دیوان‌های محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته پاسخ دادند، مشخص گردید.

در این پژوهش به منظور مرور ادبیات موضوع مورد مطالعه از روش کتابخانه‌ای و به منظور جمع‌آوری داده‌های میدانی از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه اهداف، وظایف و کارکردهای دیوان محاسبات در ایران و سطح کشورهای توسعه یافته شامل (۳۸) گویه می‌باشد. جهت تنظیم پرسشنامه از مبانی نظری، وجود دستورالعمل‌ها و قوانین و مقررات موجود کمک گرفته شده است. با این حال، روایی محتوای کل پرسشنامه توسط ده نفر از استادان متخصص در این امر به روش دلفی سنجش و مورد تأیید قرار گرفته است. به منظور افزایش اعتبار بیشتر پرسشنامه از روایی سازه نیز استفاده شده و برای هر یک از ابعاد به طور جداگانه تحلیل عاملی تأییدی مورد استفاده قرار گرفته است.

### ۷- یافته‌های پژوهش

#### ۷-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل آماری داده‌ها با استفاده از نرم افزارهای SPSS ۲۱ و LISREL انجام شده است. متغیرهای جمعیت شناختی و اصلی پژوهش با شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی، میانگین و انحراف استاندارد توصیف شده‌اند. اعتبار و پایایی ابزار پژوهش با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و آلفای کرونباخ ارزیابی و از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) جهت آزمون مدل و آزمون سوالات استفاده شده است. حداکثر سطح خطای آلفا جهت آزمون فرضیه‌ها (۰/۰۵)

می باشد ( $P \leq 0/05$ ).

### ۷-۲- روایی محتوا

به منظور تعیین روایی پرسشنامه «اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران» و «اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته» از روش روایی محتوا استفاده شده است، بدین معنی که از نظرات ده نفر از اساتید و اعضاء هیئت علمی دانشگاه‌ها استفاده و با ارسال پرسشنامه برای اساتید محترم از آن‌ها درخواست گردید که نظرات خود را در رابطه با سؤال‌های پرسشنامه و تناسب آن‌ها با فرضیات تحقیق با استفاده از گزینه‌های کاملاً مناسب، مناسب، نسبتاً مناسب، نامناسب، کاملاً نامناسب که به ترتیب دارای ارزش عددی معادل (صفر الی ۱۰۰ درصد) می‌باشد، ارائه نمایند. به این ترتیب روایی پرسشنامه «اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران» به میزان (۰/۸۲۵) و روایی پرسشنامه «اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته» به میزان (۰/۹۰) محاسبه شده است.

### ۷-۳- روایی سازه

برای بررسی روایی سازه ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه) و نیز مناسب بودن معیارهای روان‌سنجی پرسشنامه‌ها که از پیش‌فرض‌های مهم معادلات ساختاری است، از تحلیل عاملی اکتشافی و تحلیل عاملی تأییدی استفاده که از روش تحلیل عاملی بر روی مؤلفه‌ها به روش تجزیه به مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریمکس استفاده شده است (بریس، ۱۳۹۱).

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل عاملی، تعداد (۳۸) زیرمؤلفه (سؤال) در چهار عامل خلاصه شده‌اند. این عوامل عبارت‌اند از:

- نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی.
- رسیدگی قضایی و حقوقی.
- تحقیق و تفحص در امور مالی کشور.
- کمک به تدوین قوانین مالی و محاسباتی و بودجه کشور.

برای اطمینان از اعتبار داده‌ها و بررسی صحت نمونه‌گیری قبل از تحلیل عاملی از معیار کایزر، میجر و الکین (KMO) استفاده شده است. این روش ضریب همبستگی داده‌ها را محاسبه می‌کند هر چقدر (KMO) بزرگتر باشد داده‌ها برای تحلیل مناسب‌تر هستند. مقدار (KMO) بین صفر و یک است و داده‌های بالاتر از (۰/۷) برای تحلیل مناسب هستند. آزمون کرویت بارتلت نیز نشان می‌دهد که متغیرها با هم رابطه دارند و نتایج تحلیل عاملی قابل اعتماد است (میزر، ۱۳۹۱).

بر اساس یافته‌ها مقدار (KMO) در باب کیفیت نمونه‌گیری برابر با (۰/۹۰۱) است که مقدار قابل قبولی است و با توجه به معناداری آزمون بارتلت ( $P \leq 0/05$ ) شرایط لازم برای انجام تحلیل عاملی برقرار است.





جدول (۲): آزمون اعتبار و صحت نمونه‌گیری

مقدار - p	درجه آزادی	آماره	آزمون
-	-	۰/۹۰۱	کایزر، میجر، الکین
۰/۰۰۰	۷۰۳	۷۶۴۷/۵۸۶	آزمون کرویت پارتلت

ارزش ویژه هر عامل و میزان تبیین‌کنندگی واریانس آن عامل در عوامل اهداف، وظایف و اختیارات در جدول زیر آمده است. این چهار عامل که ارزش ویژه بیشتر از یک دارند، در مجموع ۵۱/۶۷۱ درصد از واریانس مفهوم کلی را تبیین می‌کنند. لازم به ذکر است که ارزش ویژه هر عامل مجموع مجزورات بار عاملی یک عامل است و سهم هر عامل را در تبیین واریانس مشترک می‌سنجد. درجه تبیین‌کنندگی واریانس نیز نشان می‌دهد عامل، چه مقدار از واریانس مفهوم کل را تبیین می‌کند.

جدول (۳): ارزش ویژه هر عامل و فراوانی تجمعی درصد واریانس (پس از چرخش)

مقدار ویژه	درصد واریانس	فراوانی تجمعی درصد واریانس	عامل
۵/۰۸۹	۱۳/۳۹۱	۱۳/۳۹۱	۱
۴/۹۹۶	۱۳/۱۴۸	۲۶/۵۳۹	۲
۴/۸۹۸	۱۲/۸۹۰	۳۹/۴۲۹	۳
۴/۶۵۲	۱۲/۲۴۲	۵۱/۶۷۱	۴

در تحلیل عاملی، مؤلفه‌های دارای بار عاملی بیشتر از (۰/۳) برای هر عامل در نظر گرفته شده است. بار عاملی هر مؤلفه در جدول زیر ذکر گردیده است.

جدول (۴): ماتریس بارهای عاملی چرخش داده شده بر عوامل استخراجی

مؤلفه	عامل			
	۴	۳	۲	۱
۱	۰/۱۵۱	۰/۲۴۳	۰/۶۶۸	۰/۰۹۴
۲	۰/۱۴۸	۰/۳۳۷	۰/۶۹۱	۰/۱۶۴
۳	۰/۰۵۷	۰/۲۶۱	۰/۷۱۶	۰/۳۲۹
۴	۰/۱۲۳	۰/۳۲۸	۰/۶۶۱	۰/۲۱۱
۵	۰/۱۹۷	۰/۱۲۰	۰/۶۳۶	۰/۰۵۶
۶	۰/۲۱۶	۰/۲۲۳	۰/۶۷۴	۰/۲۱۴
۷	۰/۱۶۸	-۰/۰۴۴	۰/۶۷۹	-۰/۱۰۸
۸	-۰/۱۶۷	۰/۲۷۲	۰/۳۰۷	۰/۱۰۲
۹	۰/۱۷۸	۰/۰۴۵	۰/۵۸۰	۰/۰۹۶
۱۰	۰/۱۲۱	۰/۲۲۸	۰/۰۶۵	۰/۷۲۷
۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۶۶	۰/۲۹۷	۰/۵۷۰
۱۲	۰/۱۳۱	۰/۱۷۵	۰/۱۷۹	۰/۸۰۵
۱۳	۰/۱۰۱	۰/۲۱۲	۰/۱۳۲	۰/۷۱۷
۱۴	۰/۳۰۵	۰/۳۲۰	۰/۳۶۵	۰/۵۱۶
۱۵	۰/۱۳۹	۰/۶۰۵	۰/۲۶۵	۰/۳۶۷
۱۶	۰/۱۶۱	۰/۷۲۵	۰/۱۷۸	۰/۲۴۲
۱۷	۰/۱۷۴	۰/۷۴۲	۰/۱۲۹	۰/۲۲۲
۱۸	۰/۱۹۹	۰/۶۳۷	۰/۲۴۴	۰/۲۴۵
۱۹	۰/۳۶۹	۰/۵۸۷	۰/۲۵۱	۰/۰۷۶
۲۰	۰/۱۴۹	۰/۶۸۴	۰/۱۰۶	۰/۰۳۰
۲۱	۰/۲۵۴	۰/۶۸۳	۰/۰۶۸	۰/۱۶۸
۲۲	۰/۲۴۹	۰/۵۶۷	۰/۱۶۲	۰/۱۸۰
۲۳	۰/۱۰۸	۰/۳۲۶	۰/۰۵۳	۰/۱۰۸
۲۴	۰/۰۴۲	۰/۴۲۶	۰/۱۲۵	۰/۲۸۹
۲۵	۰/۵۴۷	۰/۱۷۶	۰/۳۳۳	۰/۲۱۶
۲۶	۰/۵۳۴	-۰/۰۶۸	۰/۴۰۰	-۰/۱۰۵
۲۷	۰/۵۷۱	۰/۱۲۸	۰/۳۰۰	۰/۲۳۷
۲۸	۰/۶۰۶	۰/۲۱۷	۰/۱۹۳	۰/۱۷۹
۲۹	۰/۵۲۳	۰/۲۵۸	۰/۰۷۱	۰/۳۲۴

۰/۳۲۴	۰/۱۸۵	-۰/۰۹۳	۰/۶۸۴	۳۰
۰/۴۹۰	۰/۳۲۷	۰/۰۳۱	۰/۴۱۹	۳۱
۰/۴۶۳	۰/۲۰۷	۰/۲۰۷	۰/۳۰۶	۳۲
۰/۵۵۶	۰/۱۹۵	۰/۳۱۵	-۰/۰۶۷	۳۳
۰/۵۶۳	۰/۲۹۰	۰/۲۲۰	۰/۳۵۶	۳۴
۰/۴۳۹	۰/۱۹۶	-۰/۲۷۳	۰/۴۶۲	۳۵
۰/۴۴۱	۰/۲۰۰	-۰/۲۸۵	۰/۴۶۲	۳۶
۰/۵۸۱	۰/۰۹۳	۰/۰۰۴	۰/۰۱۶	۳۷
۰/۶۳۶	۰/۲۴۴	۰/۱۸۸	۰/۱۹۵	۳۸

با توجه به شاخص‌های ارائه شده، مدل از برازش مناسبی برخوردار است. همچنین با توجه به نتایج به دست آمده در جداول فوق و معنی‌داری بارهای عاملی می‌توان گفت شاخص‌های (نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی، رسیدگی قضایی و حقوقی، تحقیق و تفحص در امور مالی کشور، کمک به تدوین قوانین مالی و محاسباتی و بودجه کشور) متغیر مکنون اهداف، وظایف و اختیارات را به خوبی توصیف می‌کنند.

جدول (۵): شاخص‌های برازش مدل

مقدار گزارش شده	حد مطلوب آماره	شاخص
۰/۰۶۸	$\leq ۰/۰۸$	ریشه میانگین توان دوم خطای تقریب (RMSEA)
۲/۵۰۶	کمتر از ۳	نسبت خی دو (CMIN / df)
۰/۸۹۱	$\leq ۰/۹۰$	برازندگی (GFI)
۰/۸۶۰	$\leq ۰/۹۰$	برازندگی تعدیل یافته (AGFI)
۰/۹۳	$\leq ۰/۹۰$	برازش مقایسه‌ای (CFI)
۰/۹۳	$\leq ۰/۹۰$	برازش افزایشی (IFI)
۰/۹۲۵	$\leq ۰/۹۰$	برازش غیر نرم (TLI)
۰/۹۱۰	$\leq ۰/۹۰$	برازش نرم (NFI)

جدول (۶): بار عاملی استاندارد و مقادیر  $t$  سؤال‌های مربوط به سازه نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی

سازه	سؤال پرسشنامه	بار عاملی استاندارد شده	$t$ مقدار	$p$ - مقدار
نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی	سؤال ۱	۰/۶۹۷	۹/۷۵۵	۰/۰۰۰
	سؤال ۲	۰/۷۴۴	۱۰/۱۱۹	۰/۰۰۰
	سؤال ۳	۰/۷۲۸	۹/۹۰۱	۰/۰۰۰
	سؤال ۴	۰/۷۴۸	۱۰/۱۸۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۵	۰/۶۳۲	۹/۰۰۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۶	۰/۷۴۳	۱۰/۱۵۸	۰/۰۰۰
	سؤال ۷	۰/۵۱۱	۷/۶۹۳	۰/۰۰۰
	سؤال ۸	۰/۵۸۲	۸/۲۴۵	۰/۰۰۰
	سؤال ۹	۰/۴۸۷	۸/۵۱۹	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۰	۰/۵۲۷	۹/۵۴۰	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۱	۰/۶۰۷	۹/۹۳۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۲	۰/۵۶۲	۱۰/۸۱۷	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۳	۰/۶۰۶	۱۰/۴۱۷	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۴	۰/۵۹۹	-	۰/۰۰۰

جدول (۷): بار عاملی استاندارد و مقادیر  $t$  سؤال‌های مربوط به سازه رسیدگی قضایی و حقوقی

سازه	سؤال پرسشنامه	بار عاملی استاندارد شده	$t$ مقدار	$p$ - مقدار
رسیدگی قضایی و حقوقی	سؤال ۱۵	۰/۶۸۹	۹/۷۴۹	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۶	۰/۷۲۳	۹/۴۸۶	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۷	۰/۷۱۶	۹/۹۹۰	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۸	۰/۷۰۸	۹/۹۵۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۱۹	۰/۷۴۲	۱۰/۲۴۱	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۰	۰/۵۳۷	۸/۰۴۷	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۱	۰/۷۴۸	۹/۵۰۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۲	۰/۶۵۱	۹/۳۳۸	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۳	۰/۷۵۵	۱۲/۸۹۳	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۴	۰/۵۹۵	-	۰/۰۰۰

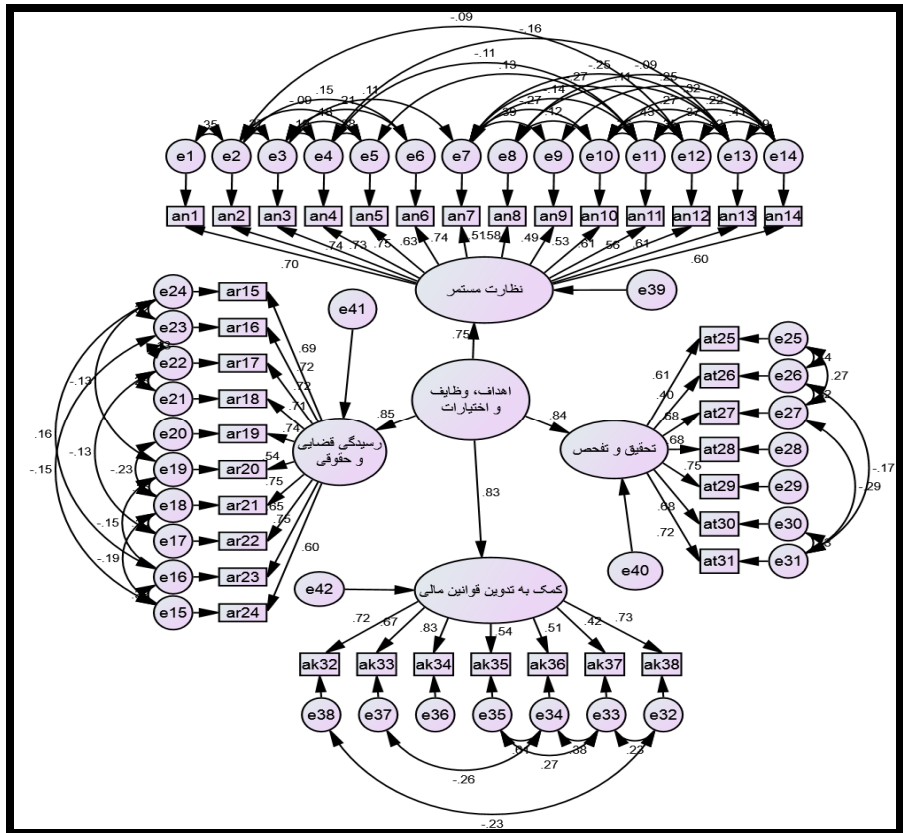
جدول (۸): بار عاملی استاندارد و مقادیر t سؤال‌های مربوط به سازه تحقیق و تفحص در امور مالی کشور

سازه	سؤال پرسشنامه	بار عاملی استاندارد شده	t مقدار	p- مقدار
تحقیق و تفحص در امور مالی کشور	سؤال ۲۵	۰/۶۰۶	۹/۸۳۱	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۶	۰/۳۹۶	۶/۰۷۰	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۷	۰/۶۸۵	۹/۸۷۳	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۸	۰/۶۸۴	۱۱/۱۲۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۲۹	۰/۷۵۲	۱۲/۰۹۴	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۰	۰/۶۸۰	۱۳/۷۲۰	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۱	۰/۷۲۱	-	۰/۰۰۰

جدول (۹): بار عاملی استاندارد و مقادیر t سؤال‌های مربوط به سازه کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور

سازه	سؤال پرسشنامه	بار عاملی استاندارد شده	t مقدار	p- مقدار
کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور	سؤال ۳۲	۰/۷۱۷	۱۰/۹۰۸	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۳	۰/۶۷۴	۱۱/۲۵۳	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۴	۰/۸۲۷	۱۳/۶۰۱	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۵	۰/۵۴۱	۹/۰۶۷	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۶	۰/۵۰۹	۸/۴۹۸	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۷	۰/۴۲۵	۷/۷۳۶	۰/۰۰۰
	سؤال ۳۸	۰/۷۲۷	-	۰/۰۰۰

مدل (۱): نتایج تحلیل عاملی تأییدی اهداف، وظایف و اختیارات برای بررسی مدل مفهومی



#### ۴-۷- پایایی درونی

در این پژوهش برای اندازه گیری پایایی ابزار اندازه گیری، پایایی درونی محاسبه شده است. پایایی درونی پرسشنامه اهداف، وظایف و اختیارات با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شده و با توجه به اینکه مقادیر آلفای کرونباخ بالاتر از (۰/۷) قرار گرفته است پایایی درونی مورد تأیید قرار گرفت. مقدار این آماره‌ها نشان می‌دهد که پرسشنامه‌ها از پایایی بالایی برخوردارند.



جدول (۱۰): پایایی پرسشنامه اهداف، وظایف و اختیارات و مولفه‌های آن

تعداد سوالات هر بعد	آلفای کرونباخ	مولفه
۱۴	۰/۹۰۸	نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی
۱۰	۰/۸۹۷	رسیدگی قضایی و حقوقی
۷	۰/۸۴۲	تحقیق و تفحص در امور مالی کشور
۷	۰/۸۴۱	کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور
۳۸	۰/۹۴۸	اهداف، وظایف و اختیارات

## ۷-۵- یافته‌های توصیفی

## ۷-۵-۱- دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران

در جدول ذیل فراوانی طبقات متغیرهای جمعیت‌شناختی (جنس، میزان تحصیلات، سنوات خدمتی و پست سازمانی) ایران گزارش شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد بیشتر پاسخگویان (۸۳ درصد) مرد هستند. بیشتر پاسخگویان، دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس و دکتری (۶۲ درصد) و از نظر پست سازمانی حسابرس (۲۶ درصد) هستند. یافته‌ها نشان می‌دهد (۳۸ درصد) افراد ۱۱ تا ۲۰ سال سابقه کار دارند.

جدول (۱۱): ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

ویژگی	فراوانی	درصد فراوانی	ویژگی	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت			تحصیلات		
زن	۵۴	۱۵/۹	دیپلم	۳	۱/۲
مرد	۲۸۳	۸۳/۲	فوق دیپلم	۷	۲/۱
پست سازمانی			کارشناسی	۱۱۸	۳۴/۷
حسابرس کل	۵	۱/۵	فوق لیسانس و دکتری	۲۱۱	۶۲/۱
سر حسابرس ارشد	۵۰	۱۴/۷	سابقه خدمتی		
سر حسابرس	۷۷	۲۲/۶	کمتر از ۵ سال	۳۰	۸/۸
حسابرس ارشد	۸۴	۲۴/۷	۵ تا ۱۰ سال	۹۰	۲۶/۴
حسابرس	۸۸	۲۵/۹	۱۱ تا ۲۰ سال	۱۳۰	۳۸/۲
سایر	۳۰	۹/۰	بالاتر از ۲۰ سال	۹۰	۲۶/۴



### ۷-۵-۲- دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته

از نظر سن؛ از مجموع ۳۲ پرسشنامه مربوط به دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، ۲۵ نفر مرد و ۷ نفر زن می‌باشند. از نظر مدرک تحصیلی؛ از مجموع ۳۲ پرسشنامه مربوط به دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، ۱۸ نفر دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس و دکتری و ۱۴ نفر لیسانس و از نظر سابقه خدمت؛ میانگین مشاهده شده برای متغیر سابقه خدمت در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته برابر (۵۲/۱۵ سال)، میانه آن برابر با (۱۶ سال)، مد (۱۶ سال)، انحراف معیار (۳۸۴/۷)، کمترین سابقه خدمت برابر (۷ سال) و بیشترین سابقه خدمت برابر (۳۲ سال) مشاهده شده است.

### ۷-۶- آزمون سؤال‌های پژوهش

- ۱- وضعیت اهداف، وظایف و اختیارات در دیوان محاسبات ایران چگونه است؟
  - ۱-۱- وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در دیوان محاسباتی ایران چگونه است؟
- برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است.

جدول (۱۲): مقیاس نمره‌گذاری سوال فوق

بسیار قوی	قوی	خوب	بیش از رضایت‌بخش	رضایت‌بخش	مرزی	غیر رضایت‌بخش
۴/۵۱-۴/۹۹	۴/۰۱-۴/۴۹	۳/۶۱-۳/۹۹	۳/۰۱-۳/۵۹	۲/۵۱-۲/۹۹	۲/۰۱-۲/۴۹	کمتر از ۲/۰۰

با توجه به نتیجه تحلیل عاملی تاییدی در جدول زیر وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در دیوان محاسباتی ایران دارای بار عاملی استاندارد ۰/۷۵۴ و مقدار آماره  $t$ ، ۹/۳۰۶ و معنی‌داری قابل توجه ۰/۰۰۰ می‌باشد. همچنین با توجه به میانگین تجربی نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی (۳/۸۷)، می‌توان نتیجه گرفت که متغیر نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در سطح خوب قرار گرفته است.

جدول (۱۳): بار عاملی استاندارد و مقادیر  $t$  وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در دیوان محاسبات ایران

بعد	بار عاملی استاندارد شده	$t$ مقدار	$p$ -مقدار
نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی	۰/۷۵۴	۹/۳۰۶	۰/۰۰۰

۲-۱- وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات ایران چگونه است؟ برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. با توجه به نتیجه تحلیل عاملی تاییدی در جدول زیر، وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات ایران دارای بار عاملی استاندارد ۰/۸۴۵ و مقدار آماره  $t$ ، عدد ۹/۹۹۴ و معنی داری قابل توجه ۰/۰۰۰ می باشد. همچنین با توجه به میانگین تجربی رسیدگی قضایی و حقوقی (۳/۹۱)، می توان نتیجه گرفت که متغیر رسیدگی قضایی و حقوقی در سطح خوب قرار گرفته است.

جدول (۱۴): بار عاملی استاندارد و مقادیر  $t$  وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات ایران

مقدار $p$	مقدار $t$	بار عاملی استاندارد شده	بعد
۰/۰۰۰	۹/۹۹۴	۰/۸۴۵	رسیدگی قضایی و حقوقی

۳-۱- وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات ایران چگونه است؟ برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. با توجه به نتیجه تحلیل عاملی تاییدی در جدول زیر وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات ایران دارای بار عاملی استاندارد ۰/۸۴۵ و مقدار آماره  $t$ ، عدد ۱۱/۸۲۷ و معنی داری قابل توجه ۰/۰۰۰ می باشد.

برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. با توجه به نتیجه تحلیل عاملی تاییدی در جدول زیر وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات ایران دارای بار عاملی استاندارد ۰/۸۴۵ و مقدار آماره  $t$ ، عدد ۱۱/۸۲۷ و معنی داری قابل توجه ۰/۰۰۰ می باشد.

همچنین با توجه به میانگین تجربی تحقیق و تفحص در امور مالی کشور (۳/۹۸)، می توان نتیجه گرفت که متغیر تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در سطح خوب قرار گرفته است.

جدول (۱۵): جدول بار عاملی استاندارد و مقادیر  $t$  وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات ایران

مقدار $p$	مقدار $t$	بار عاملی استاندارد شده	بعد
۰/۰۰۰	۱۱/۸۲۷	۰/۸۴۵	تحقیق و تفحص در امور مالی کشور

۴-۱- وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در دیوان محاسبات ایران چگونه است؟

برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. با توجه به نتیجه تحلیل عاملی تاییدی در جدول زیر وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور

در دیوان محاسبات ایران دارای بار عاملی استاندارد ۰/۸۲۹ و مقدار آماره t، عدد ۱۱/۸۵۹ و معنی داری قابل توجه ۰/۰۰۰ می باشد.

همچنین با توجه به میانگین تجربی کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور (۳/۶۱)، می توان نتیجه گرفت که متغیر کمک به تدوین قوانین مالی و محاسباتی و بودجه کشور در سطح خوب قرار گرفته است.

جدول (۱۶): جدول بار عاملی استاندارد و مقادیر t وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در دیوان محاسبات ایران

مقدار p	مقدار t	بار عاملی استاندارد شده	بعد
۰/۰۰۰	۱۱/۸۵۹	۰/۸۲۹	کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور

۲- وضعیت اهداف، وظایف و اختیارات در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته چگونه است؟

۲-۱- وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در دیوان محاسباتی کشورهای توسعه یافته چگونه است؟

با توجه به میانگین تجربی متغیر نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی (۴/۰۹)، می توان نتیجه گرفت که متغیر نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در سطح قوی قرار گرفته است.

۲-۲- وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته چگونه است؟

با توجه به میانگین تجربی متغیر رسیدگی قضایی و حقوقی (۳/۹۹)، می توان نتیجه گرفت که متغیر رسیدگی قضایی و حقوقی در سطح خوب قرار گرفته است.

۲-۳- وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته چگونه است؟

با توجه به میانگین تجربی متغیر تحقیق و تفحص در امور مالی کشور (۴/۰۷)، می توان نتیجه گرفت که متغیر تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در سطح قوی قرار گرفته است.

۲-۴- وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته چگونه است؟

با توجه به میانگین تجربی متغیر کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور (۴/۰۴)، می توان نتیجه گرفت که متغیر کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در سطح قوی قرار گرفته است.

۳- آیا بین اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و كشورهاي توسعه يافته تفاوت وجود دارد؟

به منظور بررسی این سوال، مدل اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و كشورهاي توسعه يافته مقايسه شده و نتايج برازش مدل، بيان گر برازش خوب مدل می باشد. نتايج ارائه شده برای ديوان محاسبات ايران نشان دهنده رابطه معنادار بين اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی (۰/۷۶۰)، اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و رسیدگی قضایی و حقوقی (۰/۷۹۲)، اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و تحقيق و تفحص در امور مالی کشور (۰/۷۷۴) و اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و کمک به تدوين قوانين مالی محاسباتی و بودجه کشور (۰/۷۲۱) است.

نتايج برای ديوان محاسبات کشورهای توسعه یافته نشان دهنده رابطه معنادار اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در کشورهای توسعه یافته و نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی (۰/۶۹۳)، اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در کشورهای توسعه یافته و کمک به تدوين قوانين مالی محاسباتی و بودجه کشور (۰/۷۶۸) و اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در کشورهای توسعه یافته و تحقيق و تفحص در امور مالی کشور (۰/۶۱۱) است اما اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در کشورهای توسعه یافته و رسیدگی قضایی و حقوقی (۰/۳۳۰) رابطه معناداری وجود ندارد.

سطح معناداری (۰/۰۰۰) برای مقايسه ديوان محاسبات ايران و کشورهای توسعه یافته در مدل اهداف، وظائف و اختيارات نشان دهنده تفاوت معنادار بين اهداف، وظائف و اختيارات ديوان محاسبات در ايران و کشورهای توسعه یافته می باشد.

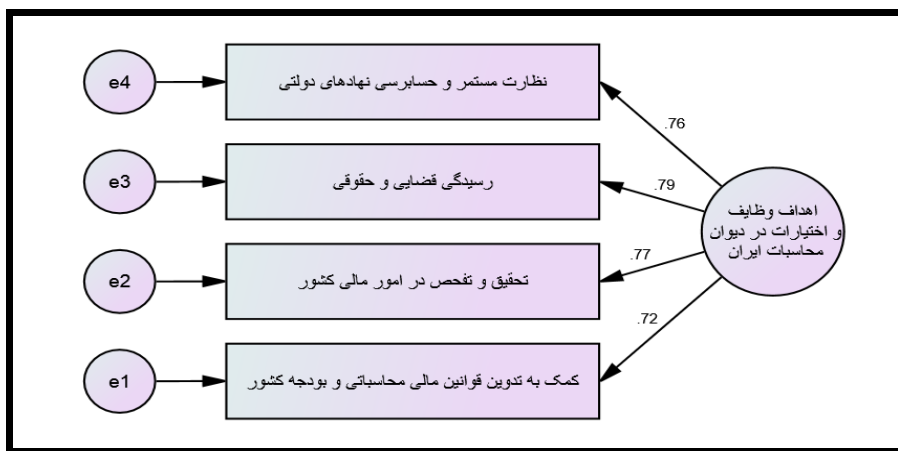
جدول(۱۷): شاخص‌های برازش مدل

مقدار گزارش شده	حد مطلوب آماره	شاخص
۰/۰۴۶	$\leq 0/08$	ریشه میانگین توان دوم خطای تقریب (RMSEA)
۱/۷۵	کمتر از ۳	نسبت خی دو (CMIN / df)
۰/۹۹۰	$0/90 \leq$	برازندگی (GFI)
۰/۹۵۰	$0/90 \leq$	برازندگی تعديل یافته (AGFI)
۰/۹۹۴	$\leq 0/90$	برازش مقايسه‌ای (CFI)
۰/۹۹۴	$\leq 0/90$	برازش افزايشی (IFI)
۰/۹۸۳	$\leq 0/90$	برازش غير نرم (TLI)
۰/۹۸۷	$\leq 0/90$	برازش نرم (NFI)

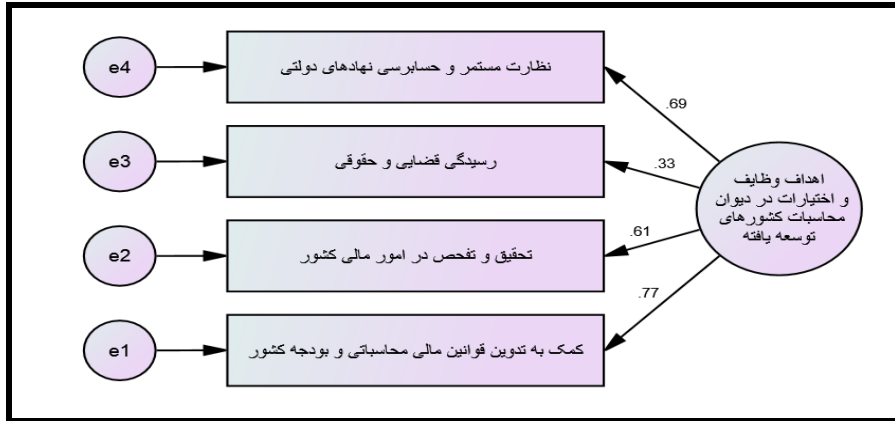
جدول (۱۸): ضریب مسیر استاندارد شده و مقایسه دیوان محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته در مدل اهداف، وظایف و اختیارات

دیوان محاسبات	ضریب مسیر اهداف، وظایف و اختیارات به نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی	ضریب مسیر اهداف، وظایف و اختیارات به رسیدگی قضایی و حقوقی	ضریب مسیر اهداف، وظایف و اختیارات به تحقیق و تفحص در امور مالی کشور	ضریب مسیر اهداف، وظایف و اختیارات به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور	P- مقدار کلی برای مقایسه دو دیوان محاسبات
جمهوری اسلامی ایران	۰/۷۶۰	۰/۷۹۲	۰/۷۷۴	۰/۷۲۱	۰/۰/۰
کشورهای توسعه یافته	۰/۶۹۳	۳۳۰/۰	۰/۶۱۱	۰/۷۶۸	

مدل (۲): نتایج معادلات ساختاری برای بررسی مدل در دیوان محاسبات ایران (ضرایب استاندارد شده)



مدل (۳): نتایج معادلات ساختاری برای بررسی مدل در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته (ضرایب استاندارد شده)



۴- الگوی ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته دارای چه مشخصاتی است و آیا این الگو از اعتبار لازم برخوردار است؟ در این بخش به منظور بررسی و تعیین اثربخش الگوی پیشنهادی پژوهش، مدل مفهومی و نتایج حاصل از آزمون سوالات پژوهش حاضر در اختیار خبرگانی که در ساخت الگو مشارکت داشتند قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شده که با توجه به مدل مفهومی و نتایج به دست آمده از آزمون سوالا پژوهش مشخص نمایند که آیا الگوی پیشنهادی اثربخش بوده است یا خیر. نتایج نشان داد که ۲۹ نفر (۹۶/۶ درصد) از خبرگان اثربخشی الگو را تأیید کرده‌اند. از طرف دیگر مقادیر پایایی مرکب پرسشنامه اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات (۰/۸۹۴)، همچنین مقادیر متوسط واریانس استخراج شده (۰/۸۹۶) بدست آمده که مقدار محاسبه شده تأیید دیگری بر اعتبار پرسشنامه و ابعاد مورد استفاده هستند.

جدول (۱۹): بررسی اعتبار مدل تحقیق

نظر خبرگان	فراوانی	درصد فراوانی
تأیید مدل	۲۹	۹۶/۶
عدم تأیید مدل	۱	۳/۴
کل	۳۰	۱۰۰/۰

## ۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

این پژوهش با هدف ارزیابی تطبیقی اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته انجام گردید. بدین ترتیب ابتدا به مبانی نظری و پیشینه تحقیق در حوزه اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه مثبت و معنی‌داری بین اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات (هم ایران و هم کشورهای توسعه یافته) می‌باشد.

نتایج تحقیق نشان دادند وضعیت اهداف، وظایف و اختیارات به صورت کلی در دیوان محاسبات ایران در سطح خوبی قرار گرفته است. این یافته‌ها با نتایج پژوهش حبشی (۱۳۹۵) همخوانی دارد. همچنین وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی، وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی، وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور و وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در دیوان محاسبات ایران همگی در سطح خوبی قرار گرفته که کلیه نتایج با تحقیق حبشی (۱۳۹۴) سازگاری دارد.

از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان به وضعیت اهداف، وظایف و اختیارات در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، در سطح قوی اشاره نمود که این یافته با نتایج پژوهش حبشی (۱۳۹۵) و تارا و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. همچنین وضعیت نظارت مستمر و حسابرسی نهادهای دولتی در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، وضعیت تحقیق و تفحص در امور مالی کشور در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، وضعیت کمک به تدوین قوانین مالی محاسباتی و بودجه کشور در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، در سطح قوی و وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته، اشاره نمود که کلیه نتایج به غیر از وضعیت رسیدگی قضایی و حقوقی در دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته با تحقیق حبشی (۱۳۹۴) سازگاری دارد.

مقایسه دیوان محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته در مدل اهداف، وظایف و اختیارات نشان‌دهنده تفاوت معنادار بین اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات در ایران و کشورهای توسعه یافته است. این یافته‌ها با نتایج پژوهش حبشی (۱۳۹۵) و اویس و همکاران (۲۰۱۶) سازگاری دارد.

همچنان که در قسمت یافته‌ها بیان شد، اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات ایران در وضعیت خوبی قرار دارد. با این حال، برای ارتقاء جایگاه آن با توجه به تجربیات کشورهای توسعه یافته مورد مطالعه در این پژوهش، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

- گزارشات حسابرسی عملکرد در کلیه بخش‌ها (تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، هزینه‌ای، نحوه انجام معاملات، تشکیلات و روش‌ها، خط مشی‌های کلی دستگاه‌های اجرایی) تهیه گردد.
- مشخص نمودن استراتژی‌ها، اهداف، برنامه‌ها و خط مشی‌های دستگاه‌های اجرایی و توجیه کارکنان و اطمینان از درک آن‌ها.
- توجیه کارکنان و مدیران واحدهای مختلف نسبت به گزارش و گزارش‌دهی از روند انجام



امور مربوط به حوزه کاری خود و فرهنگ‌سازی در خصوص این امر.  
- مدیران بایستی بر اساس مبنای علمی، به تجزیه و تحلیل گزارشات حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) بپردازند تا بتوانند، بهتر پاسخگوی صاحبان حق باشند.  
- ارتقاء سطح علمی مدیران برای ارتقای پاسخگویی، باید در دستور کار دستگاه‌های اجرایی قرار بگیرد.

- طراحی سیستمی برای پاسخ به سوالات و رسیدگی سریع و عادلانه به شکایات در دستگاه‌های اجرایی.

- قانونمند کردن روش‌هایی مانند نشست‌های پرسش و پاسخ، یا حق طرح سوال در نشریه‌ها، سایت‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی.

- در یک بازنگری جدی، قوانین و مقررات زائد و متناقض حذف شوند.

- قوانین ساده و پیش و پا افتاده حذف شوند تا از میزان تفسیرپذیری قوانین کاسته شود.

- کنترل‌های داخلی بایستی در همه بخش‌ها تقویت شود.

- به منظور همسویی با استانداردهای بین‌المللی از جمله اینتوسای و با توجه به شرایط ایران بایستی اجرای انواع حسابرسی شامل حسابرسی های مالی، رعایت، عملکرد (شامل کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و زیست محیطی و شیوه های نوین دیگر) در قانون دیوان محاسبات ایران لحاظ گردیده و در این راستا اصلاح گردد.

- با توجه به کاربرد ضعیف حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات ایران، که غالباً در چارچوب حسابرسی رعایت صورت می‌پذیرد و از سوی دیگر با توجه به نتایج کاربردی و بسیار مفید ناشی از بکارگیری حسابرسی عملکرد در کشورهای مورد پژوهش پیشنهاد می‌گردد با دعوت از اساتید دانشگاه و اهل حرفه در این خصوص با آموزش و تربیت حسابرسان ویژه، حسابرسی عملکرد به شکل بسیار قوی بکارگیری و اجراء گردد.

- با عنایت به اجرای سایر خدمات حسابرسی نظیر گواهی دهی به حساب‌ها (صدور تا یبیدیه نهایی حساب‌های مالی)، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی‌های ویژه و ... توسط دیوان محاسبات کشورهای دیگر، لازم است خدمات مذکور نیز به طور ویژه در قانون دیوان محاسبات و استانداردهای حسابرسی دولتی ایران لحاظ گردد.

- با توجه به اینکه فعالیت تفریغ بودجه به نوعی یک ابزار ارزیابی عملکرد و گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته‌های ناشی از این ارزیابی به ذینفعان قلمداد می‌شود، پیشنهاد می‌گردد با استفاده از تجربیات سایر کشورها نظیر دیوان محاسبات فرانسه، عواملی نظیر کنترل بودجه و عدم تداخل منابع حساب‌های مستقل و تجزیه و تحلیل تفصیلی بودجه کل کشور با هدف‌گذاری دقیق و کاربردی توسط دیوان محاسبات ایران بکار گرفته شود.

- با عنایت به شرایط ایران، بایستی در قانون دیوان محاسبات (حسابرسی عمومی) سایر وظایف دیوان، هم راستای وظایف اصلی (انواع حسابرسی) آن اصلاح و تقویت گردد، زیرا هر چه

دامنه عملیات دیوان محاسبات وسیع تر و شفاف تر باشد این سازمان به عنوان ابزار کنترلی قوی در جامعه عمل خواهد نمود که این موضوع سلامت و پیشرفت امور دولتی را تضمین خواهد نمود. از جمله این وظایف می توان به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، بررسی و کنکاش در برنامه ریزی های دولتی، نظارت قوی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی، ارائه مشورت قبل از صدور قوانین و مقررات، انعقاد قرارداد برای ارائه خدمات فنی و تخصصی، ارزیابی و اجرای کنترل های داخلی و مدیریت مالی دولت، ارتقاء نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت های غیر مالی، حق سرپرستی در نحوه تخصیص و مصرف اعتبارات سیاسی و امنیتی، پیگیری حق دسترسی دیوان محاسبات در دادگاه صالحه یا شعب دیوان مزبور و ... اشاره نمود. بنابراین به پژوهشگران آینده پیشنهاد می گردد برای پاسخگویی به توصیه های زیر در راستای پژوهش حاضر در سازمان های دیگر همت گمارند:

- انجام تحقیقات مشابه در دیوان محاسبات با استفاده از روش های کیفی (مانند تحلیل مضمون).

- در نظر گرفتن متغیرهای تعدیلگر (نحوه گزارشگیری، نحوه ارزیابی عملکرد و ...) در رابطه با متغیر اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات.

- به منظور بالا بردن تعمیم پذیری پژوهش های آتی در این زمینه، پیشنهاد می گردد کشورهای دیگری نیز مورد مطالعه قرار گیرند.

- در نهایت گسترده کردن مدل پژوهش و افزودن متغیرهای دیگر.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۴). آشنایی با دیوان محاسبات کشور.
۲. اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۴). آشنایی با دیوان محاسبات کشور آلمان.
۳. اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۴). آشنایی با دیوان محاسبات کشور آمریکا.
۴. اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۴). آشنایی با دیوان محاسبات کشور بریتانیا.
۵. اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۴). آشنایی با دیوان محاسبات کشور کره جنوبی.
۶. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۷. بریس، نیکلا، کمپ، ریچارد، سلنگار، رزمی. (۱۳۹۱). تحلیل داده های روانشناسی با برنامه SPSS. ترجمه خدیجه علی آبادی و سید علی صمدی، ویرایش سوم، تهران، نشر دوران.
۸. حبشی، نعمت. (۱۳۹۴). مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران، دانش حسابرسی، شماره ۵۹، صص. ۱۷۴-۱۴۷.
۹. 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، شماره ۶۳، صص. ۱۹۳-۲۳۶.
۱۰. سکاران، اوما. (۱۳۸۸). روش‌های تحقیق در مدیریت، ترجمه محمد صائبی و محمود شیرازی، تهران، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
  ۱۱. عباسی، ابراهیم و بیت عفری، سعید. (۱۳۹۵). تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور، دانش حسابرسی، شماره ۶۲، صص. ۲۵-۴۴.
  ۱۲. فریدونی، ابراهیم. (۱۳۸۷). مطالعه تطبیقی دیوان محاسبات ایران و فرانسه، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه علامه طباطبایی.
  ۱۳. منصور، جهانگیر. (۱۳۹۳). قانون دیوان محاسبات کشور، چاپ دهم، تهران، انتشارات نشر دیدار.
  ۱۴. منصوریان، مصطفی. (۱۳۹۲). خاستگاه و کارکردهای دیوان محاسبات فرانسه، تهران، دفتر مطالعات تطبیقی پژوهشکده شورای نگهبان.
  ۱۵. میزر، لاورنس اس، گامست، گلن، گارینو، ا. جی. (۱۳۹۱). پژوهش چندمتغیری کاربردی (طرح و تفسیر)، ترجمه حسن پاشا شریفی و همکاران، تهران، نشر رشد.
  ۱۶. نازی قزلباغ، اسماعیل. (۱۳۸۴). بررسی قانون دیوان محاسبات ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
  ۱۷. واعظی، رضا و آزمندیان، محمد صادق. (۱۳۹۰). مدل سه بعدی پاسخگویی: نگاهی متفاوت به پاسخگویی، پژوهش‌های مدیریت انتظامی، شماره ۱، صص. ۱۳۱-۱۵۶.
  ۱۸. وبسایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

### ب- منابع انگلیسی:

1. Avis, Eric; Claudio Ferraz and Frederico Finan (2016). Do Government Audits Reduce Corruption? Estimating the Impacts of Exposing Corrupt Politicians, pp 1-50.
2. Brown, T. A. (2006) Confirmatory Factor Analysis for Applied Research. New York: The Guildford Press.
3. Dye, Kenneth M. (2008). Corruption and Fraud Detection by Public Sector Auditors, EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter, 36:5-6, 6-15.
4. Liu, Jin and Bin Lin (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data, China Journal of Accounting Research 5, 163-186.
5. Mondo, Bianca Vaz (2016). Measuring Political Corruption from Audit Results: A New Panel of Brazilian Municipalities, European Journal on Criminal Policy and Research, Volume 22, Issue 3, pp 477-498.
6. Tara, Ioan Gheorghe. et al (2016). The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union - Empirical Study, Revista de cercetare [i interven]ie social\, vol. 52, pp. 217-240.