

توضیحات: نام خانوادگی نویسنده مسئول از حیرخشت (مندرج در کارت دانشجویی) به ولی نژاد تغییر یافته است.

## اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات و تأثیر آن بر وقوع

### انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی

فرشته ولی نژاد\*<sup>۱</sup>، احمد پیفه<sup>۲</sup>

#### چکیده:

در پژوهش حاضر تأثیر رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور، بر وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل دستگاه‌های اجرایی کل کشور بوده و از آنجایی که عملکرد مالی کل دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین نمونه برابر جامعه آماری می‌باشد و لذا در این تحقیق نمونه‌گیری نداریم. تحقیق حاضر با توجه به ماهیت موضوع، تحقیقی کاربردی و از نظر چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز تحقیقی توصیفی، تحلیلی بوده و اطلاعات مربوط از گزارشات تفریح بودجه کل کشور و گزارش اقدامات نظارتی مجلس شورای اسلامی طی سال‌های ۸۷ الی ۹۳ استخراج گردیده است. تجزیه و تحلیل اطلاعات به وسیله نرم‌افزار آماری Spss و آزمون‌های آماری تی زوجی و همبستگی پیرسون بوده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات بر کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تأثیر داشته و باعث کاهش موارد وخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات شده است.

کلید واژه‌ها: رویکرد پیشگیرانه، دیوان محاسبات، انحرافات مالی، تفریح بودجه

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان (نویسنده مسئول)

Fereshtehvalinezhad229@yahoo.com

۲. استناد پار گروه حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه سیستان و بلوچستان

Pifeh@acc.usb.ac.ir

**مقدمه:**

انحرافات مالی با ابعاد گوناگون آن در تمام کشورهای جهان (کم و بیش) وجود دارد. کشور ما نیز به نوعی با این عارضه دست به گریبان است و چندی است که توجه‌ها به این مساله و لزوم مبارزه با آن معطوف شده است. در کشور جمهوری اسلامی ایران، دستگاه‌های نظارتی متعددی وجود دارند اما به دلیل اهمیت موضوع کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران همانند بسیاری از قوانین اساسی سایر کشورها سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور مقرر نموده تا زیر نظر مستقیم نمایندگان ملت به کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی بپردازند. اصل پنجاه و چهارم<sup>۱</sup> و پنجاه و پنجم<sup>۲</sup> قانون اساسی به دیوان محاسبات کشور اختصاص یافته که مبین اهداف، وظایف، تشکیلات و روش‌های این سازمان می‌باشد.

با عنایت به ماده یک قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۶۱ مجلس شورای اسلامی ایران هدف دیوان محاسبات، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال تکلیف شده که در اجرای این حکم قانونی، دیوان محاسبات اقدام به انجام وظایف خود از جمله تهیه و تدوین گزارش تفریح بودجه سالانه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی، انجام حسابرسی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی و کشف موارد انحراف از قوانین و مقررات مربوطه و طرح در دادسرای دیوان محاسبات و در نهایت صدور رای بر علیه افراد خاطی می‌نماید. به منظور استفاده از ظرفیت‌های قانونی جهت حفظ و حراست از بیت‌المال، با تدبیر مقامات ارشد دیوان محاسبات، ایفای نقش مشاوره‌ای و اقدامات پیشگیرانه به عنوان نقشه راه و سیاست اجرایی جدید دیوان محاسبات، برگزیده شده که در این مسیر قبل از وقوع انحراف مالی با راهنمایی مسئولین توسط حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات، جلوی خدشه بر بیت‌المال گرفته می‌شود.

**بیان مساله:**

در عصر حاضر انحرافات مالی به یک معضل فرهنگی و اجتماعی تبدیل شده و صدمات جبران ناپذیری بر چرخ توسعه جوامع وارد نموده است. انحراف باعث به هم ریختن ساخت هزینه‌های بخش عمومی می‌گردد که در اکثر

---

۱. اصل پنجاه و چهارم - ۵۴: دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استانها به موجب قانون تعیین خواهد شد.  
 ۲. اصل پنجاه و پنجم - ۵۵: دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، موسسات، 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 تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.

کشورهای جهان یک دغدغه محسوب می‌شود. انحرافات همیشه با سازمان‌های قانونی ضعیف و ناکارآمد ارتباط دارد و تنها راه مبارزه با این عامل مخرب نظارت از طریق حسابرسی می‌باشد (هو و گئو ۲۰۰۱؛ گانگ ۲۰۱۰)<sup>۱</sup>. که در کشور ما این وظیفه به عهده دیوان محاسبات است. دیوان محاسبات عمومی از زمان تأسیس نقش بسیار مهمی در حفظ نظم مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت و پاسخگویی دولت ایفا کرده است. لذا در اجرای سیاست‌های کلان دیوان محاسبات کشور که شامل اقدامات پیشگیرانه از جمله مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی از قوانین و مقررات مالی کشور، تشکیل کمیته‌های پیشگیری، حسابرسی ضمنی سه ماهه، بررسی کنترل‌های داخلی و تعامل و مشاوره دادن به مدیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی می‌باشد، اگر دیوان محاسبات این نقش (اقدامات پیشگیرانه) را سر لوحه کار خود قرار ندهد همانا به هدف والای خود که کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است دست نمی‌یابد با این وجود در راستای هر چه اثر بخش تر شدن حسابرسی انحرافات مالی و مبارزه با آن ارزیابی این نقش جدید دیوان محاسبات در کاهش ارجاع موارد انحراف (واخواهی) به دادسرای دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی لازم و ضروری می‌باشد. این موضوع بقدری مهم می‌نماید که اگر سیستم نظارت و کنترل بنحو احسن اجرا گردد عدالت اجتماعی نیز محقق خواهد شد و بسیاری از انحرافات مالی و اداری از دستگاه‌های اجرایی رخت بر خواهد بست. مخصوصاً اینکه دیوان محاسبات دارای حق تعقیب و پیگیری و مجازات اداری متخلفین امر خواهد بود.

### مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

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. دادگاهی است عالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های مصوب در بودجه از میزان تعیین 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 اوراق سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی اقدام نماید (دوانی، ۱۳۸۳).

---

1. Hu and Guo ; Gong

نظارت بر بودجه کل کشور به سبب پیچیدگی، گستردگی و تخصصی بودن از عهده نمایندگان مجلس به تنهایی خارج است از این رو نهادهای تخصصی که واجد قدرت و قوه کارشناسی بالایی باشند. برای تهیه گزارش و جمع آوری اسناد و مدارک در خصوص نحوه اجرای قانون بودجه ضروری است.

صلاحیت مقرر شده برای دیوان محاسبات گسترده است و از نظر تشکیلاتی زیر نظر مجلس شورای اسلامی می-باشد (اصل ۵۴) و با توجه به جایگاه قانونی، در راستای اعمال نظارت مالی و قضایی نسبت به عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور و هر دستگاهی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نماید انجام وظیفه می‌نماید و به منظور حفظ و صیانت از بیت‌المال دارای وظایف گوناگونی است. برخی از اهم آنها گزارش‌های حسابرسی، تفریغ بودجه و آراء صادره تخلفات مالی می‌باشد که در تهیه و تصویب بودجه سالانه و سازوکارهای نظارتی مناسب و تأثیر متقابل با سایر قوا مورد استفاده قرار می‌گیرد (شهابی، ۱۳۹۲).

پس از بررسی‌های به عمل آمده در خصوص سابقه و پیشینه پژوهش حاضر مشخص گردید، در این زمینه پژوهش‌های زیادی در سطح کشور انجام نگرفته است. لذا پژوهشاتی که به نوعی با پژوهش حاضر ارتباط داشته-اند به شرح ذیل بوده‌اند.

رهنورد و همکاران (۱۳۸۸) به شناسایی عوامل موثر بر فساد مالی در بین کارکنان دستگاه‌های اجرایی پرداختند. تحلیل عاملی اکتشافی نشان داد که پنج گروه عوامل تاثیر گذار بر فساد مالی عبارتند از: ۱- قانون‌گریزی مدیران ۲- عدم پاسخگویی و نظارت ضعیف ۳- ضعف سیستم ارزیابی عملکرد ۴- بوروکراسی زائد بخش دولتی ۵- ناکارآمدی سیستم نگهداری.

سازمان بررسی کل کشور (۱۳۸۶) عامل ایجاد انحراف مالی را ناشی از سوء مدیریت، ناکارآمدی نظارت، درآمد پایین کارکنان، زیاده‌خواهی افراد، کیفیت پایین قوانین و مقررات و نظام آموزشی غیر اثر بخش می‌داند.

مبینی دهکردی (۱۳۸۶) تحقیقی تحت عنوان «بررسی تأثیرات عملکرد دیوان محاسبات استان چهارمحال بختیاری در کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات مالی توسط مسولین دستگاه‌های اجرایی انجام داده است که نتایج حاکی از وجود نکات مثبت در عملکرد دیوان محاسبات در جنبه‌های (۱) تأثیر در تقویت فرهنگ قانون‌گرایی در مدیران (۲) تغییر روش نظارت بعد از خرج به روش‌های نظارت قبل و حین خرج (۳) افزایش سطح تعاملات کارشناسان دیوان با مدیران دستگاه‌های اجرایی موجب کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات مالی گشته است.

معاون دیوان محاسبات کشور (۱۳۹۲) با اشاره به نقش دیوان محاسبات کشور در آسیب‌شناسی و پیشگیری از برخی تخلفات مالی و اقتصادی در دستگاه‌های اجرایی، بی‌اطلاعاتی و آگاه نبودن به قوانین را از مهمترین عوامل

بروز تخلفات مالی و اقتصادی در اداره‌ها عنوان کرد. وی با اشاره به قوانین بودجه سال ۹۲ و ضرورت شفافیت در حسابداری و حسابرسی‌های به‌روز توسط دستگاه‌های نظارتی، اجرای طرح سنا یا سامانه نظارت الکترونیک و نظارت بر کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی را از مهمترین اولویت‌های دیوان محاسبات در کاهش موارد واخواهی مدیران، ذیحسابان و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی خواند.

### رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور

از جمله نظام‌های نظارتی در هر کشوری، نظام نظارت مالی است که در آن به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی، شرایط و تسهیلات لازم، طراحی، تدوین و به موقع اجرا گذاشته می‌شود. دیوان محاسبات کشور، به عنوان قدیمی‌ترین دستگاه نظارتی کشور برای انجام هر چه بهتر حسابرسی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات مالی، دارای دو نقش قانونی و مشاوره‌ای بوده که رویکرد پیشگیرانه (نقش مشاوره‌ای) را به عنوان یکی از اولویت‌های اساسی خود باز تعریف نموده است تا بتواند با رویکردهای ارشادی از بروز انحرافات جلوگیری نموده و همچنین انحراف از برنامه‌های دولت یا بنحوی قانون بودجه را با سیاست‌های پیشگیرانه خود به حداقل رسانده و اثربخشی و دستیابی به اهداف دولت که همانا تامین نیازهای جامعه می‌باشد حداکثر گردد.

### تعریف رویکرد پیشگیرانه (اقدام پیشگیرانه)<sup>۱</sup>

هر عملی که برای از بین بردن علت یک عدم انطباق بالقوه با سایر شرایط نامطلوب بالقوه انجام می‌گیرد. این اقدامات باید متناسب با اثرات مشکلات بالقوه باشند.

تفاوت اقدام پیشگیرانه با اقدام اصلاحی عبارتست از اینکه اقدام پیشگیرانه اقدامی برای رفع علل عدم انطباق یا خطاهای بالقوه (توانایی به فعلیت رسیدن را دارد، ولی فعلاً رخ نداده) اما اقدام اصلاحی اقدامی برای رفع علل عدم انطباق یا خطاهای بالفعل (به فعلیت رسیده، اتفاق افتاده) است.

در صورتی که سازمانی پیش از بروز خطا، آن را شناسایی و پیش‌بینی نمایند و تدابیر لازم برای جلوگیری از بروز آن را بیندیشد و علل رخ دادن خطا را شناسایی و آنها را حذف نماید در این صورت اقدام پیشگیرانه انجام داده است.

زمانی یک اقدام پیشگیرانه است که:

- ۱- هدف اصلی یا حداقل انحصاری آن پیشگیری از انحرافات باشد.
- ۲- اقدامات مذکور در صورتی پیشگیرانه خواهد بود که ناظر به مرحله قبل از وقوع انحرافات باشد.
- ۳- هدف صریح و مشخص این اقدامات باید کاهش انحرافات باشد.

1. Prevntationaction

- ۴- این اقدامات و تدابیر نمی‌تواند جنبه قهر آمیز و سرکوب‌گرانه داشته باشد (ابراهیمی، ۱۳۸۸).
- بر اساس قانون اساسی، دیوان محاسبات به عنوان بازوی نظارتی قوه مقننه و تنها نهاد نظارتی مالی کشور است. در همین راستا برای ایجاد انضباط از طریق حسابرسی، سیاست‌های اصلی دیوان در دو حوزه بسط و توسعه حیطه نظارت و اقدامات پیشگیرانه تعیین شده است.
- در خصوص اجرای سیاست‌های پیشگیرانه دیوان محاسبات اقدامات زیر را انجام داده است:
- ۱- ایجاد ستاد مشاوره فنی و حقوقی، شورای حقوقی.
  - به منظور ارائه نظرات مشورتی و رفع ابهامات و ایجاد برداشت واحد از قوانین و مقررات و برقراری وحدت رویه میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی ستاد مشورتی شورای حقوقی در دیوان محاسبات تشکیل شده است.
  - ۲- انتشار کتب و جزوات آموزشی برای مدیران و کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی.
  - به منظور ایجاد انضباط مالی مدیران و کارکنان ادارات مالی و برای جلوگیری از ایجاد انحرافات مالی مجموعه آموزشی در اختیار این افراد قرار گرفته است. زیرا خیلی از تخلفاتی که دستگاه‌های اجرایی انجام می‌دهند به این خاطر است که مدیران مالی قوانین و مقررات را نمی‌دانند.
  - ۳- ایجاد کارگروه‌های تخصصی مشترک با حضور مدیران استانی به منظور تعامل با دستگاه‌های تحت نظارت.
  - ۴- ورود به حوزه‌های جدید و اعمال روش‌های نوین حسابرسی.
  - ۵- نهادینه کردن حسابرسی عملکرد و حسابرسی زیست محیطی.
  - ۶- حسابرسی مستمر و نظارت در حین اجرای بودجه.
- این اقدام دیوان محاسبات، ارائه گزارش‌های ۳ ماهه از اجرای بودجه به مجلس شورای اسلامی نتایج و آثاری همچون کاهش حجم انحرافات از قانون، استفاده بهینه و کارآمد از منابع بودجه کل کشور و اصلاح به موقع قوانین و ارتقاء سطح کیفیت گزارش تلفیق بودجه را در پی داشته است.
- ۷- تقویت آموزش و پژوهش.
- حسابرسی در محیط آی تی، حسابرسی زیست محیطی و به روز کردن دانش و پاسخگویی به نیازهای جدید در انجام حسابرسی‌ها ضرورت تقویت توسعه و آموزش احساس شد که در این راستا با احداث ساختار مرکز آموزش و برنامه‌ریزی در دیوان محاسبات ایجاد شد.
- ۸- تحول حسابرسی با استفاده از فناوری اطلاعات.
- استفاده از شیوه سنتی علاوه بر افزایش هزینه و زمان باعث کاهش دقت و کیفیت در انجام امور حسابرسی‌ها می‌شد که بر این اساس دیوان محاسبات با هدف رفع معضلات و در راستای ایجاد تحول در حسابرسی‌های خود اقدام به ایجاد سامانه نظارت الکترونیکی کرد. قانون سامانه نظارت الکترونیکی به منظور افزایش سرعت، دقت، صحت و جامعیت در نظارت حسابرسی و جلوگیری از اطاله دادرسی از طریق تدوین و تصویب آیین دادرسی دیوان محاسبات برای ارتقای کیفیت نظارت بر دستگاه‌های اجرایی راه اندازی گردید.

۹- تعامل با کشورهای قوی در حوزه حسابرسی و بر عهده گرفتن ریاست دوره‌ای اکوسای، با توجه به ضرورت استفاده از تجربیات بین‌المللی.

۱۰- بهینه سازی منابع.

در راستای جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص از میان دانشگاهیانی که ۵۰ درصد آن داری مدرک فوق لیسانس از دانشگاه‌های معتبر کشور هستند برای حضور در دیوان محاسبات گزینش شد. همچنین اقداماتی در راستای افزایش حداقلی حقوق و مزایای کارکنان دیوان محاسبات انجام شد.

۱۱- ارائه گزارش تفریغ بودجه قبل از ارائه لایحه سالانه بودجه و ارتقای سطح کیفیت آن.

ارائه به‌هنگام گزارش تفریغ بودجه باعث افزایش اثربخشی گزارش از جمله استفاده از نتایج آن در تهیه و تنظیم بودجه سال بعد می‌گردد.

۱۲- برگزاری سالانه مجمع مدیران دیوان محاسبات.

به منظور تبادل تجارب در تدوین سیاست‌ها و برنامه‌های سالانه و همچنین برگزاری نشست‌های فصلی منطقه‌ای با حضور دادستان، معاونان و مستشاران و مدیران کل استانی مناطق تعیین شده به منظور رفع ابهام و هماهنگی در اجرای برنامه‌های ابلاغی نشست‌های سالانه مجمع مدیران دیوان محاسبات تشکیل می‌گردد.

۱۳- استفاده از نظرات مشورتی نخبگان علمی و اساتید دانشگاهی در تهیه و تدوین گزارشات مهم.

۱۴- تقویت سیستم کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی از دیگر اقدامات مهم دیوان محاسبات می‌باشد.

با توجه به موارد ذکر شده، تشکیل کمیته‌های تعاملی، تعامل با دستگاه‌های اجرایی، مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، انجام حسابرسی‌های ضمنی سه ماهه و ... در دستور کار دیوان محاسبات قرار گرفته است.

### کمیته‌های تعاملی:

کمیته‌ای در دیوان محاسبات استانها با هدف ارائه مشاوره و راه حل به مدیران اجرایی برای پیشگیری از تخلفات قبل از هزینه کرد بودجه تشکیل شده که مأموریت این کمیته صیانت از بیت‌المال است که تحت عنوان کمیته‌های پیشگیری از وقوع تخلفات و تقویت کارآمدی دستگاه‌های اجرایی و وظیفه آموزش و کنترل‌های داخلی دستگاه‌ها را بر عهده دارند. پیشنهاد دیوان محاسبات برای تشکیل کمیته‌های تعاملی با دستگاه‌های اجرایی برای پیشگیری است تا دیوان محاسبات بتواند مشکلات دستگاه‌ها را بررسی و پیشنهادات خود را برای حل این مشکلات به دستگاه‌های اجرایی ارائه و به ارتقای کارآمدی آن‌ها کمک کند در این کمیته‌ها به هیچ‌وجه بحث چشم‌پوشی مطرح نیست بلکه فقط هدف نظارت قبل از خرج است که باعث جلوگیری از تخلف می‌شود و در مواردی که مشکلات حل نشود سیاست دیوان محاسبات برخورد قاطع با متخلفان است (حسیب، ۱۳۹۴).

### تعامل با دستگاه‌های اجرایی:

با توجه به شعار دیوان «پیشگیری حتماً، مچ گیری هرگز، چشم پوشی به هیچ وجه» هدف دیوان مچ گیری نیست، بلکه اصلاح امور عملکرد مالی دستگاه‌هاست. این روش ورود به موقع و خبر دادن به ناظرین موجب می‌شود دستگاه‌های اجرایی در عملیات خود دقت بیشتری کرده و تخلفات را به حداقل برسانند. در نتیجه بودجه کشور که بیت‌المال مسلمین است در مسیر درست خود هزینه شود. دیوان محاسبات به دنبال هزینه کرد درست بیت‌المال بوده و نباید کسی فکر کند که به دنبال حاشیه‌سازی و یا ایجاد پرونده‌ای دروغین برای مدیران می‌باشد که در این راستا مدیران باید با اعتماد کامل به این دیوان بنگرند. کار این دیوان نظارت است که باید در این جهت از هر گونه تخلف اداری و مالی جلوگیری شود. با اشاره به وظیفه دیوان برای حفظ آرامش کشور نباید آرامش روانی جامعه بر هم زده شود.

### مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی:

بی‌اطلاعی مردم از قوانین ضمن آنکه در بسیاری موارد عامل ارتکاب جرائم مختلف می‌شود نوعی نبود تعهد روانی و اخلاقی نسبت به رعایت و احترام به آن را ایجاد می‌کند. پیش‌فرض اطاعت از قانون، اطلاع و آگاهی از مفاد قوانین است. افراد زمانی نسبت به اجرای قوانین احساس مسئولیت می‌کنند که بدانند تابع چه دستوری و موظف به انجام چه اموری هستند. بی‌اطلاعی مردم از قوانین عامل فاصله و جدایی میان مردم و مجریان قانون می‌شود. مردم اگر به حقوق قانونی خود واقف نباشند، ظلم‌پذیر می‌شوند و دست خاطیان را در دستگاه‌های اجرایی باز می‌گذارند تا اعمال خلاف قانون را به نام قانون بر آنها تحمیل کنند. تبعیت از قانون اگر مبتنی بر علم و آگاهی نباشد، احساس فرد و جامعه نوعی صبر در قبول جبر و زور است و از نظر روانی مخالفت یا فرار از این جبر (قانون) ایجاد احساس زرنگی و رهایی و آزادی کاذب می‌کند «قانون» برای بررسی بیشتر این موضوع به گفتگو با وکلا و صاحب‌نظران پرداخته است (صبأغی، ۲۰۱۵). تخلفاتی که در دیوان محاسبات مطرح می‌شود از نوع جرم نیست، تخلفات مالی، محاسباتی است خیلی از تخلفات ممکن است بدون هیچ‌گونه عمدی و شاید از روی ناآگاهی انجام شود.

در بررسی پرونده‌های مالی ارجاعی به دادسرا مشخص گردید یکی از عمده‌ترین دلایل بروز انحراف و تخلفات مالی در سطح دستگاه‌های اجرایی کشور علی‌الخصوص دستگاه‌های اجرایی استانی، عدم اشراف کامل مدیران این دستگاه‌ها به قوانین و مقررات مالی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد. در این راستا دفتر آموزش و بهسازی نیروی انسانی با تقسیم استان‌های کشور به شش منطقه نسبت به برنامه‌ریزی جهت آموزش کلیه مدیران دستگاه‌های اجرایی و ذیحسابان آن‌ها اقدام نموده بطوریکه در پایان سال ۱۳۹۳ مجموعاً شصت و چهار هزار نفر ساعت آموزش برون‌سازمانی جهت ۱۸۰۰ نفر از این مدیران در طول ۳ سال برگزار گردید (عباسی و بیت‌عفری، ۱۳۹۵).

### ارزیابی کنترل‌های داخلی:



کنترل داخلی،<sup>۱</sup> ابزاری است که علاوه بر پیشگیری از تقلبات، دقت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی را تامین می‌کند. (والتر میگز و ویتینگتون، پینی و رابرت میگز، ۱۳۹۰:۳۷۲).<sup>۲</sup> یکی از جامع‌ترین تعاریف در باب مفهوم کنترل-های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی در دستورالعمل سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI)<sup>۳</sup> که در زمینه استقرار کنترل‌های داخلی در نهادهای عمومی تهیه گردیده، ارائه شده است. بر مبنای دستورالعمل مذکور: «کنترل‌های داخلی فرآیندی پیوسته است که توسط مدیریت و کارکنان برای کاهش مخاطرات محیطی و فراهم کردن اطمینان معقول از حرکت سازمان در جهت رویه‌های تعیین شده و تأمین و دستیابی به اهداف متصور زیر طراحی و اجرا می‌شود:

۱- اجرای منظم و دقیق، اخلاقی، اقتصادی توأم با کارآیی و اثربخشی عملیات سازمان

۲- ایفای مسئولیت پاسخگویی سازمان

۳- رعایت کلیه قوانین و مقررات لازم‌الاجرا

۴- محافظت از منابع در مقابل زیان، آسیب و سوء استفاده (ایننتوسای، ۲۰۰۱).

دستگاه‌های اجرایی مشمول رسیدگی‌های دیوان محاسبات کشور باید نسبت به اجرای فرآیند کنترل داخلی اثر بخش در سرتاسر سازمان و در هر یک از واحدهای آن و در سطوح فعالیت‌ها و برنامه‌ها، اقدام جدی معمول دارند چون این اقدامی مدیریتی و در جهت حفظ حقوق بیت‌المال است. کیفیت و نحوه اعمال کنترل‌های داخلی یکی از معیارهای ارزیابی مدیریت منابع و برنامه‌ها و سیاست‌ها می‌تواند تلقی گردد عدم کفایت مدیریت کنترل داخلی به مفهوم عدم توجه به تحقق اهداف برنامه‌ها و رعایت صرفه اقتصادی در استفاده از منابع (مالی و انسانی و...) در اختیار سازمان می‌باشد (صابری، ۱۳۸۸:۸).

بر اساس ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور یکی از وظایف دیوان محاسبات کشور اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده وجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال می‌باشد. لذا می‌توان این وظیفه دیوان محاسبات کشور را در راستای پیشگیری از انحرافات ارزیابی کرد.

### حسابرسی ضمنی:

حسابرسی ضمنی یعنی اینکه حسابرس بخشی از رسیدگی‌های خود را ضمن سال مالی و قبل از پایان سال مالی انجام دهد. معمولاً در حسابرسی ضمنی بررسی، شناخت، آزمون و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی انجام می‌گیرد و نتیجه آن تهیه و ارائه نامه مدیریت می‌باشد. حسابرسی ضمنی پایه و اساس حسابرسی نهایی است بدین مفهوم که

1. Internal control

2. Meigs, Whittington, Pany, and Meigs

3. International Organization Of Supreme Audit Institutions

در حسابرسی ضمنی، حسابرسی با توجه به شناختی که از سیستم کنترل‌های داخلی و قوت و ضعف آن کسب نموده حجم نمونه مورد رسیدگی و میزان رسیدگی‌های نهایی را تعیین می‌نماید. فواید انجام رسیدگی‌ها در طول دوره ضمنی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- ارزیابی بهتر سیستم کنترل داخلی
- ۲- مورد توجه قرار گرفتن زودتر مسائل حسابداری
- ۳- تسهیل در انتشار به موقع صورت‌های مالی
- ۴- برنامه ریزی مؤثرتر رسیدگی‌ها (خانی، ۱۳۹۳).

انجام حسابرسی ضمنی و ارائه گزارش‌های سه ماهه، شش ماهه و نه ماهه در مورد اجرای بودجه سالانه را می‌توان از سیاست‌های پیشگیرانه دیوان محاسبات برشمرد. گزارش‌های حسابرسی ضمنی از سال ۱۳۸۸ آغاز شده است. دیوان محاسبات گزارش‌های ضمنی و سه ماهه را برای تنویر عملکرد مالی دستگاه‌ها نزد کمیسیون‌های مربوطه در مجلس، و پیشگیری از بروز برخی مشکلات و انحرافات در عملکرد مالی دستگاه‌ها، تهیه و ارائه می‌نماید. رسیدگی ضمنی برای دستگاه اجرایی خیلی مفید است چون مسیرهای عملیات مالی را کنترل، موارد انحراف از قانون را گوشزد و با ارائه راهکار، مسیرها را تصحیح کرده و از وقوع خطا جلوگیری می‌شود (حسیب، ۱۳۹۰).

### **تأثیر رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات بر انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی:**

پر واضح می‌باشد که سیاست پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات سبب کاهش انحرافات مالی در دستگاه‌های اجرایی شده است. پیشگیری از تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی یک امر ضروری است، دولت به دنبال آن است که هزینه‌های دستگاه‌ها و منابع مصوب آن‌ها به صورت شفاف و دقیق تدوین شود تا در اجرای قوانین و مقررات هیچ یک از دستگاه‌های اجرایی مورد ایراد دیوان محاسبات قرار نگیرند که با آگاهی از نحوه استفاده از منابع مالی، دستگاه‌های اجرایی و مدیران بامشکلات کمتری روبه‌رو خواهند شد. با گسترش این فرهنگ جلوی فساد و تخلفات مالی دولتی گرفته خواهد شد و از سوی دیگر مدیران هم از تخلف مصون خواهند بود، تحقق این امر موجب کاهش هزینه‌های مالی و حیثیتی برای دولت و مدیران دولتی خواهد شد. اصل فعالیت دیوان محاسبات پس از خرج، جبران ضرر و زیان است در حالی که با انجام اقدامات پیشگیرانه می‌توان تا حد زیادی میزان تخلفات را کاهش داده و از بروز ضرر و زیان جلوگیری نمود.

دیوان محاسبات کشور با نیروهای کارآمد، مجرب و متعهد، با کنترل فنی و گزارش دقیق میزان مطابقت عملکرد مالی دستگاه‌های دولتی با قانون بودجه و قوانین موضوعه کشور، متکفل امر صیانت از بیت‌المال است. از آنجا که دیوان محاسبات متکفل نظارت بر حسن اجرای قوانین مالی کشور در دستگاه‌های اجرایی است، با رویکرد جدید، مترصد بروز تخلف نمی‌ماند، بلکه در چارچوب سیاست پیشگیرانه از وقوع بسیاری از تخلفات ناخواسته جلوگیری می‌کند (حسیب، ۱۳۹۱).

این رویکرد که دیوان دستگاه را در جریان حسابرسی خود قرار داده و مشکل مشاهده شده را مطرح می‌کند و گاهی نظرات مشورتی ارائه می‌کند، دستگاه‌ها را ترغیب می‌کند تا داوطلبانه یا ناچاراً جلو آمده و از این دست یاری، بهره گیرند. هر جا که دیوان محاسبات ورود پیدا کرده و در اول دوره حسابرسی، تخلف مالی را مطرح و راهکار رفع آن را ارائه کرده، واقعاً مؤثر بوده و موارد تخطی از قوانین مالی را حذف و یا کاهش داده است.

### **اهداف پژوهش:**

#### **اهداف پژوهش را می‌توان به شرح ذیل بیان نمود:**

##### **الف) اهداف کلی:**

هدف اصلی و اساسی پژوهش حاضر عبارت است از: ارزیابی نقش دیوان محاسبات در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات مربوط به دستگاه‌های اجرایی.

##### **ب) اهداف فرعی:**

۱- ارزیابی نقش قانونی دیوان محاسبات در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات مربوط به دستگاه‌های اجرایی.

۲- ارزیابی نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات مربوط به دستگاه‌های اجرایی.

### **فرضیه و سوال پژوهش:**

فرضیه اصلی و اساسی پژوهش حاضر عبارت است از: اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات با کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری دارد.

این پژوهش در پی پاسخ به این سوال است که «آیا اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات بر کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تأثیر داشته است؟»

### **متغیرهای پژوهش:**

#### **الف) متغیر وابسته**

متغیر وابسته متغیری است که هدف پژوهشگر تشریح یا پیش‌بینی تغییرپذیری آن است که در قالب یک مسأله برای تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد. با تجزیه و تحلیل متغیر وابسته و شناسایی عوامل مؤثر بر آن، می‌توان پاسخ‌ها یا راحل‌هایی را برای مسأله شناخت (خورشیدی و قریشی، ۱۳۸۱: ۵۳).

متغیر وابسته این تحقیق کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور مربوط به دستگاه‌های اجرایی کل کشور است.

### **ب) متغیر مستقل**

متغیر مستقل یک ویژگی است که توسط پژوهشگر در مقدار آن دخالت یا دستکاری می‌شود تا تأثیرش بر روی متغیر وابسته مشاهده شود (هومن، ۱۳۷۳: ۱۱۵).

متغیرهای مستقل این تحقیق شامل: پیشگیری از وقوع انحراف، تعامل با دستگاه‌های اجرایی، اصلاح رویه‌های مالی، تشکیل کمیته پیشگیری، مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی، جبران خسارت به بیت المال از طریق باز پرداخت وجه به خزانه و جبران خسارت به بیت المال از طریق پیگیری اصلاح و یا اتمام عملیات اجرایی پروژه‌ها می‌باشد.

### **روش تحقیق:**

پایه‌ی هر علمی، روش شناخت آن است و اعتبار و ارزش قوانین هر علمی به روش شناختی مبتنی است که در آن علم به کار می‌رود (عزتی، ۱۳۷۶: ۲۰). برای اجرای هر نوع مطالعه پژوهشی به عنوان یکی از مراحل اساسی آن داده‌هایی جمع‌آوری می‌شود که با استفاده از آن‌ها فرضیه‌ها مورد آزمایش قرار می‌گیرد. ابزارها و روش‌های متعدد جهت جمع‌آوری داده وجود دارد که با توجه به منظوری که از تحقیق مدنظر است و ماهیت تحقیق، این روش یا استراتژی و یا رویه‌های خاص قابل تشخیص است. «جزئیات این رویه‌های خاص تا حدود زیادی با روش تحقیق تعیین می‌شوند» (خاکی، ۱۳۷۹). پژوهش حاضر با توجه به ماهیت موضوع، تحقیقی کاربردی و از نظر چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز تحقیقی توصیفی، تحلیلی بوده است.

### **روش گردآوری اطلاعات:**

در پژوهش حاضر اطلاعات مربوط به ادبیات تحقیق و مفاهیم نظری از کتب، پایان‌نامه‌ها و مقالات فارسی و لاتین مرتبط با موضوع تحقیق و سایت‌ها گردآوری شده و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز در خصوص فرضیه تحقیق از اطلاعات مندرج در گزارشات تفریح بودجه و گزارشات اقدامات نظارتی مجلس شورای اسلامی طی سال‌های ۸۷ الی ۹۳ کل کشور استفاده شده است.

### **جامعه و نمونه آماری پژوهش:**

جامعه آماری عبارت است از کلیه افراد، وقایع یا چیزهایی که محقق می‌خواهد به تحقیق در مورد آن‌ها بپردازد، بطوریکه حداقل در یک صفت مورد نظر مشترک باشند (سکاران، ۱۳۸۱) جامعه آماری در این پژوهش شامل کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد و از آنجاییکه در این پژوهش عملکرد مالی کل دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی قرار می‌گیرد بنابراین نمونه برابر جامعه آماری می‌باشد و لذا در این تحقیق نمونه‌گیری نداریم.

### مدل‌های آماری فرضیه تحقیق

مدل‌های آماری فرضیه تحقیق یعنی کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادرسی دیوان محاسبات را در دو حالت مورد بررسی قرار می‌دهیم مانند کاهش موارد واخواهی قبل و بعد از تأثیر رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات که از آماره آزمون تی زوجی استفاده می‌شود:

آماره این آزمون مبتنی بر متغیر  $d_i$  است که از اختلاف زوج‌ها به دست می‌آیند به این صورت که اگر  $x_i$  متغیر تصادفی در حالت دوم از نمونه  $\bar{d}$  باشد  $d_i$  به صورت زیر تعریف می‌شود:

اینکه متغیر  $d_i$  یک متغیر تصادفی و با فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها و نامعلوم بودن واریانس آن‌ها دارای توزیع  $t$  است بنابراین آماره آزمون  $t$  که در آن  $sd = \sqrt{\frac{1}{n-1} \sum (d_i - \bar{d})^2}$  انحراف معیار  $d$  و  $\bar{d} = \bar{x} - \bar{y}$  میانگین  $d$  و  $n$  حجم نمونه است.

آزمون  $t$  نمونه‌های زوج شده در واقع یک آزمون تک‌نمونه‌ای است زیرا در این آزمون اختلاف زوج‌ها را به عنوان یک متغیر جدید فرض کرده و می‌توان آماره  $t$  را به صورت زیر نوشت:

$$t = \frac{\text{میانگین اختلافات}}{\text{معیار خطا اختلافات}}$$

از مدل همبستگی پیرسون به شرح ذیل استفاده می‌کنیم:

$$r = \frac{n(\sum xy) - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n(\sum x^2) - (\sum x)^2][n(\sum y^2) - (\sum y)^2]}}$$

ضریب همبستگی پیرسون که به نام‌های ضریب همبستگی گشتاوری و یا ضریب همبستگی مرتبه‌ی صفر نیز نامیده می‌شود، توسط سرکارل پیرسون معرفی شده است. این ضریب میزان همبستگی بین دو متغیر فاصله‌ای یا نسبی را

محاسبه کرده و مقدار آن بین  $+1$  و  $-1$  می باشد اگر مقدار بدست آمده مثبت باشد به معنی این است که تغییرات دو متغیر به طور هم جهت اتفاق می افتد یعنی با افزایش در هر متغیر، متغیر دیگر نیز افزایش می یابد و برعکس اگر مقدار  $T$  منفی شد یعنی اینکه دو متغیر در جهت عکس هم عمل می کنند یعنی با افزایش مقدار یک متغیر مقدار دیگر متغیر دیگر کاهش می یابد و برعکس. اگر مقدار بدست آمده صفر شد نشان میدهد که هیچ رابطه ای بین دو متغیر وجود ندارد و اگر  $+1$  شد همبستگی مثبت کامل و اگر  $-1$  شد همبستگی کامل و منفی است.

### آزمون فرض آماری:

آزمون فرض آماری<sup>۱</sup>: آزمون فرض آماری قانون یا دستوری است که بر طبق آن، بر اساس مشاهدات انجام شده تصمیم به رد یا قبول مورد نظر گرفته می شود. وقتی که فرض یا ادعایی در مورد یک پارامتر جامعه بیان می شود، ممکن است صحیح یا ناصحیح باشد، بنابراین دو فرض مطرح می شود یکی آن که ادعا صحیح است و دیگری آن که ادعا صحیح نیست. لذا یک آزمون فرض آماری شامل دو فرض آماری است که در مقابل یکدیگر قرار می گیرند، یکی را فرض صفر<sup>۲</sup> و دیگر را فرض مقابل<sup>۳</sup> (فرض یک) می گویند. به طور کلی، فرضی که برای رد شدن باشد، فرض صفر گویند و با  $H_0$  نشان می دهند و فرض مقابل را با  $H_1$  نشان می دهند.

در این تحقیق  $H_1$  تاثیرپذیری میانگین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی است بنابراین فرض ها به قرار ذیل می باشد.

$$\mu_0 = \text{میانگین موارد واخواهی قبل از اعمال رویکرد پیشگیرانه}$$

$$\mu_1 = \text{میانگین موارد واخواهی بعد از اعمال رویکرد پیشگیرانه}$$

$$\begin{cases} H_0 & : \mu_0 = \mu_1 \\ H_1 & : \mu_0 < \mu_1 \end{cases}$$

$$\mu_0 = \text{میانگین موارد واخواهی قبل از اعمال رویکرد پیشگیرانه}$$

$$\mu_1 = \text{میانگین موارد واخواهی بعد از اعمال رویکرد پیشگیرانه}$$

$$\begin{cases} H_0 & : \mu_0 = \mu_1 \\ H_1 & : \mu_0 > \mu_1 \end{cases}$$

---

1. Hypothesis testing  
1. Null hypothesis  
2. Alternative hypothesis

آزمون t نمونه‌های زوج شده در واقع یک آزمون تک‌نمونه‌ای است زیرا در این آزمون اختلاف زوج‌ها را به عنوان یک متغیر جدید فرض کرده و می‌توان آماره t را به صورت زیر نوشت:

$$t = \frac{\text{میانگین اختلافات}}{\text{معیار خطا اختلافات}}$$

ضریب همبستگی پیرسون:

$$r_p = \frac{\sum(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum(x_i - \bar{x})^2 \sum(y_i - \bar{y})^2}}$$

چون  $r_p$  ضریب همبستگی پیرسون برای رتبه‌های  $X_i$  ها و  $Y_i$  ها می‌باشد، پس تمام خواص ضریب همبستگی پیرسون را دارد، مثلاً  $-1 \leq r_p \leq 1$  اگر  $r_p$  به 1 نزدیک باشد معلوم می‌شود که متغیر  $X_i$  ها و متغیر  $Y_i$  ها یکسان می‌باشد.

### روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات:

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده گردیده است. ابتدا در روش آمار توصیفی، جدولی حاوی فراوانی موارد وخواهی قبل و بعد از اعمال رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات تنظیم گردیده، سپس آمارهای توصیفی مانند میانگین و انحراف معیار قبل و بعد از اعمال رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات تنظیم گردیده است.

برای رد یا اثبات فرضیه تحقیق از روش آزمون t نمونه‌های زوج شده که در واقع یک آزمون تک‌نمونه‌ای است و ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. تجزیه و تحلیل اطلاعات به وسیله نرم‌افزار آماری Spss بوده است.

### تحلیل داده‌های تحقیق (آزمون فرضیه):

در این پژوهش جداول نتایج آزمون فرضیه به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۱: نمونه‌های زوج آمار

		میانگین زوج	تعداد نمونه	انحراف معیار زوج	خطای استاندارد میانگین
		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Before	7072.3333	3	301.71234	174.19370
	After	1221.6667	3	381.04374	219.99571

جدول ۲: زوج نمونه همبستگی

		تعداد نمونه	همبستگی	معیار تصمیم
		N	Correlation	Sig.
Pair 1	Before & After	3	.676	.528

جدول ۳: تست نمونه‌های زوج

	Paired Differences					آماره t	درجه آزادی df	معیار تصمیم دوطرفه Sig. (2- tailed)
	میانگین زوج Mean	انحراف معیار زوج Std. Deviation	خطای استاندارد میانگین Std. Error Mean	تفاوت فاصله اطمینان ۹۵٪ 95% Confidence Interval of the Difference				
				حد پایین Lower	حد بالا Upper			
Pair1- Before After	5850.66 667	284.32435	164.154 74	5144.3658 4	6556.9675 0	35.6 41	2	.001

نتایج حاصل از برآورد فرضیه پژوهش که در جدول‌های ۱ و ۲ و ۳ ارائه شده است. با توجه به جداول بالا و از آنجاییکه p-value کمتر از پنج درصد به دست آمده است، لذا فرض صفر (فرض برابری میانگین‌ها) با توجه به نتایج نمونه رد می‌شود، بنابراین براساس معیار تصمیم Sig در سطح اطمینان پنج درصد می‌توان ادعا نمود که رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات در کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تاثیر داشته و باعث کاهش موارد وخواهی ارجاعی به دادرای دیوان محاسبات شده است.

### بحث و نتیجه گیری:

#### نتیجه گیری از آزمون فرضیه پژوهش:

**فرضیه پژوهش:** اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات با کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری دارد.



براساس نتایج به دست آمده، فرضیه پژوهش تایید شد؛ بنابراین می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که « اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات با کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری دارد» تایید این فرضیه تقریباً با نتایج پژوهش آقای ابراهیم عباسی در خصوص تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور یکسان می‌باشد.

### **پیشنهادات:**

پیشگیری از انحرافات مالی به دلیل تعدد عامل شکل‌دهنده آن و گستردگی اثرات چندگانه آن مستلزم عزم ملی، خواست همگانی و جدیت دولت است. این اقدامات باید ساختار یافته، هماهنگ و برنامه‌ریزی شده باشد و تمام ابعادی را که بر تخلفات اثر می‌گذارد را در بر گیرد؛ از این رو، به منظور مقابله جدی با تخلفات و انحرافات مالی باید ضمن شناسایی همه ابعاد شکل‌دهنده انحرافات در دستگاه‌های اجرایی و بررسی سطح و عمق تخلفات در این دستگاه‌ها با توجه به ماهیت نظارتی دیوان محاسبات می‌توان پیشنهادهای اجرایی زیر را ارائه داد:

### **پیشنهادات اجرایی:**

- ۱- گزارش‌های تفریح بودجه و گزارش‌های نظارت مستمر بر اجرای بودجه دیوان باید منجر به تقویت پاسخگویی، افزایش شفافیت و انسجام کار دولت و دستگاه‌های دولتی گردد.
- ۲- اقدامات و عملکرد دیوان باید در زندگی مردم تغییر ایجاد نماید و دولت را موظف به ارائه خدمات بهتر و موثرتر نماید.
- ۳- کاهش دوره زمانی رسیدگی به تخلفات مالی و برخورد قضایی مناسب و به موقع با متخلفین و مسئولین مربوط حسب مورد.
- ۴- نسبت به کسب اعتماد و اطمینان مسئولین و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی اهتمام بیشتری نموده چرا که این امر در اجرای اقدامات پیشگیرانه و تعامل با دستگاه‌های اجرایی بسیار مؤثر بوده و در ارائه مشاوره‌های تخصصی در خصوص بهینه نمودن مصرف اعتبارات تأثیر زیادی خواهد داشت.
- ۵- بسیاری از تخلفات مالی به دلیل کثرت قوانین و نداشتن و ناآگاهی است که با اطلاع‌رسانی و هدایت‌گری دستگاه‌های نظارتی چون دیوان می‌توان از بروز آن پیشگیری کرد.

### **پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی:**

- ۱- بررسی موضوع پژوهش حاضر در سطح استان‌های کشور.
- ۲- بررسی انواع فنون حسابرسی در کاهش انحرافات مالی.

۳- بررسی قوانین و مقررات و کشف خلأهای قانونی برای ایجاد انحرافات مالی.

۴- سنجش موفقیت رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات در کاهش انحرافات مالی.

### منابع و ماخذ:

- ۱- ابراهیمی، ش، ۱۳۸۸، رویکردهای موسع و مضیق پیشگیری و آثار آن، آموزه‌های حقوقی/پژوهشها، دانشگاه علوم اسلامی رضوی، شماره ۱۲.
- ۲- حسیب(نشریه داخلی دیوان محاسبات)، ۱۳۹۰، دی ماه، سال سوم، شماره پنجم.
- ۳- حسیب(نشریه داخلی دیوان محاسبات)، ۱۳۹۱، اردیبهشت ماه، سال چهارم، شماره نهم.
- ۴- حسیب(نشریه داخلی دیوان محاسبات)، ۱۳۹۴، آبان ماه، سال هفتم، شماره ۳۷.
- ۵- خاکی، غ، ۱۳۷۹، روش تحقیق در مدیریت، چاپ دوم، انتشارات مرکز معلم علمی دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.
- ۶- خانی، ع، ۱۳۹۳، حسابرسی مدرسان شریف کارشناسی ارشد، تهران.
- ۷- خورشیدی، ع، قریشی، ح، ۱۳۸۱، راهنمای تدوین رساله و پایان‌نامه تحصیلی، انتشارات یسپرون، تهران.
- ۸- دوانی، غ، ۱۳۸۳، مجموعه قوانین و مقررات دیوان محاسبات کشور، قانون محاسبات عمومی کشور، انتشارات حفیظ، تهران.
- ۹- سکاران، اوما، ۱۳۸۱، روش‌های تحقیق در مدیریت، ترجمه محمد صائبی و محمود شیرازی، موسسه عالی و آموزش و آموزش و پرورش مدیریت و برنامه‌ریزی چاپ دوم.
- ۱۰- شهابی، م، ۱۳۹۲، بررسی تطبیقی وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات زاهدان.
- ۱۱- صابری، م، ۱۳۸۸، ناشر مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، تهران.
- ۱۲- صباغی، ن، ۱۳۹۳، گروه قضایی، <http://www.goodarzilawyer.ir>
- ۱۳- عباسی، ا، بیت‌عفری، س، ۱۳۹۵، تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۲.
- ۱۴- عزتی، م، ۱۳۷۶، روش تحقیق در علوم اجتماعی، موسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، جلد اول، تهران.
- ۱۵- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- ۱۶- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱.
- ۱۷- میگز، و، ویتینگتون، ا، پینی، ک، میگز، ر، اصول حسابرسی جلد اول، ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، چاپ بیست‌ونهم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران.

۱۸- هومن، ح، ۱۳۷۴، شناخت روش علمی در علوم رفتاری، انتشارات پارسا، تهران.

۱۹- سایت خبرگزاری مهر، <http://www.mehrnews.com>

۲۰- سایت تحلیلی خبری تابناک، <http://www.tabnak.ir/fa/>

۲۱- سایت خبرگزاری تسنیم، <http://www.tasnimnews.com>

22. Gong, T., 2010. Auditing, accountability, and corruption in China: prospects and problems. *Journal of Public Administration* 2, 69-84 (in Chinese).

23. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. INTOSAI.2001.WWW.INTOSAI.org.

24. Hu, A.G., Guo, Y., 2001. The comprehensive strategies and institutional design for curbing corruption in the transitional period. *Management World* 6, 44-55 (in Chinese).

## **Adopting a proactive Approach to Audit by the General Audit Office and its Impact Brvqv Financial Deviations Executive**

**Fereshteh valinezhad**

**Ahmad pifeh**

### **Abstract**

In the Present Study the impact of the Preventive approach in the audit by the Supreme Audit Court, on the occurrence of financial executive devices, deviations of the country studied. The statistical research community includes Executive devices the whole country and the whole financial Performance Since the Executive devices Studied, so the Statistical Sample against the community and therefore the research Sampling. The Present investigation due to the nature of the Subject of applied research, how to obtain the data required have been descriptive analytical And information about the country's Budget discharge and reports of regulatory measures the parliament report during the extraction 87 up to 93. Information analysis by statistical software Statistical Package for social science and paired t-test dnd pearson correlation. The findings of this research indicates that it is adopting a preventive approach in the audit by the Supreme Audit Court on reducing the financial impact the occurrence of deviations of the Executive device. And reduce on the number of files sent to the judiciary court.

**Key words:** Prevntionaction, General audit office, Financial Deviations, Budget discharge.