



Investigating Solutions for Developing Preventive Financial supervisory and Operational Supervision by the Iranian Supreme Audit Court

Mahin Rahmati Asl

MSc., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: mahanrahmatiasl@yahoo.com

Gholamreza Kordestani*

*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

Abstract

Objective

Considering the important role of financial supervisory and operational supervision in reducing infringements in the public sector, the purpose of this study is to find solutions for developing the capabilities of the Iranian Supreme Audit Court in this regard.

Methods

This is a survey study. The participants in the qualitative part included the experts and experienced staff of the Supreme Audit Court. The statistical sample in the quantitative part included all members of the auditing boards of the same Iranian body. Accordingly, 14 people were interviewed and 190 questionnaires were answered by them. The validity and reliability of the used questionnaire were assessed and confirmed before its distribution. The reliability of the questionnaire was evaluated by Cronbach's alpha coefficient method. Non-parametric chi-square and ratio tests were used to analyze its items. Formal validity, content validity, and construct validity of the questionnaire were also evaluated.

Results

Analyzing the qualitative and quantitative parts of the research, six main factors were identified as preventive financial supervisory and operational supervision policies applied by the Supreme Audit Court. Also, 30 solutions were extracted from interviewing the experts. The obtained results proved a positive relationship between the development of preventive financial supervisory and operational supervision by the Supreme Audit Court

and the proposed solutions in sectors of education and ICT as well as factors including intermediate and continuous reporting, job satisfaction, and motivation.

Conclusion

Financial resources are one of the most important and key factors in the development of countries, accordingly, monitoring the use of resources is necessary. Today, due to the complexity of financial systems, limited resources and opportunities, and the need for equitable allocation of resources and opportunities, the importance and need for oversight of the financial reporting process are more considerable. Therefore, regulators play an important role in preventing corruption in government property and contracts. The success and progress in any system rely on effective, efficient, and preventive financial supervisory and operational supervision.

Keywords: Supreme Audit Court, Financial supervisory and Operational Supervision, Public Sector. Infringements.

Citation: Rahmati Asl, Mahin & Kordestani, Gholamreza (2022). Investigating Solutions for Developing Preventive Financial supervisory and Operational Supervision by the Iranian Supreme Audit Court. *Journal of Public Administration*, 14(2), 257-282. (in Persian)

Journal of Public Administration, 2022, Vol. 14, No.2, pp. 257-282

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/JIPA.2022.339524.3119>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: January 23, 2022

Received in revised form: April 25, 2022

Accepted: May 15, 2022

Published online: July 25, 2022





بررسی راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور

مهین رحمتی اصل

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. رایانامه: mahanrahmatiasl@yahoo.com

غلامرضا کردستانی*

* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. رایانامه: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

چکیده

هدف: با توجه به نقش نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه در کاهش تخلف‌های بخش عمومی، هدف این پژوهش، شناسایی راه‌کارهایی برای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور است.

روش: برای دستیابی به هدف پژوهش، یک طرح پیمایشی تدوین شد. نمونه آماری در بخش کیفی، نخبگان و افراد با تجربه دیوان محاسبات کشور (ستاد) و در بخش کمی، تمام اعضای هیئت‌های حسابرسی دیوان محاسبات بود. در بخش کیفی با ۱۴ نفر مصاحبه شد و در بخش کمی، ۱۹۰ پرسش‌نامه توزیع و همان تعداد پرسش‌نامه تکمیل دریافت شد.

یافته‌ها: بر اساس تحلیل داده‌های دو بخش کیفی و کمی پژوهش، شش عامل اصلی به‌عنوان سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و ۳۰ راه‌کار برای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور از مصاحبه با خبرگان شناسایی شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش‌های آموزش، فناوری اطلاعات و ارتباطات، گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و مداوم، رضایت شغلی و ایجاد انگیزش و رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط مثبت وجود دارد و همچنین، بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا با توسعه نظارت عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، ارتباط مثبت وجود دارد.

نتیجه‌گیری: توسعه نظارت مالی و عملیاتی نیازمند به‌کارگیری راه‌کارهای معرفی‌شده در حوزه‌های اصلی شناسایی شد. برنامه‌ریزی و اقدام در این راستا، می‌تواند به توسعه مالی و عملیاتی و کاهش تخلف‌ها و فساد در بخش عمومی منجر شود.

کلیدواژه‌ها: دیوان محاسبات کشور، سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی، نظارت‌های پیشگیرانه.

استناد: رحمتی اصل، مهین و کردستانی، غلامرضا (۱۴۰۱). بررسی راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور. مدیریت دولتی، ۱۴(۲)، ۲۵۷-۲۸۲.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۰۳

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۱/۰۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۲۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۵/۰۳

doi: <https://doi.org/10.22059/JIPA.2022.339524.3119>

مدیریت دولتی، ۱۴۰۱، دوره ۱۴، شماره ۲، صص. ۲۵۷-۲۸۲

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

در عصر حاضر تخلف‌های مالی به یکی از معضله‌های فرهنگی و اجتماعی تبدیل شده و صدمات جبران‌ناپذیری بر چرخ توسعه جوامع وارد نموده است (هو و گائو^۱، ۲۰۰۱؛ گانگ^۲، ۲۰۱۰). یکی از راه کارهای کاهش تخلف‌های مالی بودجه‌ریزی و نظارت بر آن است. در اکثر مواد قانون محاسبات عمومی کشور به نظارت مالی و در ماده ۹۰ آن به نظارت عملیاتی اشاره شده است^۳. نظارت مالی به مفهوم نظارت بر تمامی تصرف‌های مالی دستگاه‌های دولتی و همه نهادهایی است که از بودجه دولتی استفاده می‌کنند و نظارت عملیاتی، نظارت حین اجرا و هدف آن ممانعت از انحراف از هدف‌های برنامه است (احمدی، ۱۳۹۷).

وظیفه نظارت، بررسی و کنترل منابع و مصارف بودجه کل کشور، اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی و به‌طور کلی صیانت از وجوه، اموال و دارایی‌های مشمول مالکیت عمومی، برعهده دیوان محاسبات کشور است^۴ که به‌عنوان دستگاه حاکمیتی، از طریق حسابرسی، تفریح بودجه و رسیدگی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی نظارت می‌کند و در جهت پاسداری از بیت‌المال، پیشگیری از فساد، مصف و افشای به‌موقع و برخط تخلف‌ها، ایفای نقش می‌نماید (ولی نژاد و پیفه، ۱۳۹۵: ۳). انحراف‌ها همیشه با سازمان‌های قانونی ضعیف و ناکارآمد ارتباط دارد و تنها راه مبارزه با این عامل مخرب، نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه است. منابع مالی یکی از عوامل بسیار مهم و کلیدی توسعه کشورهاست و نظارت بر استفاده از این منابع امری اجتناب‌ناپذیر و ضروری است. امروزه به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش‌ازپیش آشکار می‌سازد. از آنجا که پژوهش‌های چندانی در زمینه نظارت پیشگیرانه در حوزه نظارت دیوان محاسبات کشور صورت نگرفته است و با توجه به تأکید مجلس شورای اسلامی به نظارت‌های پیشگیرانه، اعم از نظارت مالی و عملیاتی و همچنین مزایای آن و شناخت بهتر عوامل موفقیت که زمینه مناسب و بنیان مستحکمی برای اجرای موفقیت‌آمیز نظارت پیشگیرانه فراهم می‌سازد، انجام پژوهشی به‌منظور بررسی راه کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی، ضرورت انجام این پژوهش را توجیه می‌کند. نهادهای مسئول نیز در دستگاه‌های بخش عمومی کشور، بعضی اصلاحات همچون نظارت قبل از خرج را به‌کار گرفته‌اند. همچنین مسئله بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، در دستور کار دولت قرار گرفته و در حال اجرایی شدن است و به‌عنوان موضوع روز در بخش عمومی کشور مطرح است. علاوه بر این، در زمینه حسابرسی عملیاتی اقدام‌هایی انجام شده است؛ اما همچنان کشور در ابتدای راه اجرای منسجم این اصلاحات قرار دارد و امید است در گذر زمان همراه با مطالعه، شناخت و در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی کشور، پیامدهای مطلوبی رخ دهد (مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸).

1. Hu & Guo

2. Gong

۳. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱

۴. اصول ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

پرسش‌های اصلی پژوهش، بر محور اهداف پژوهش منطبق بوده و در دو سطح مطرح شده است: در سطح نخست، به شناسایی سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور از دیدگاه خبرگان می‌پردازد و در سطح دوم، راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور را بررسی می‌کند. برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش، از روش پیمایشی کمی و کیفی و از طریق مصاحبه و پرسش‌نامه محقق‌ساخته‌ای با ۳۰ گویه استفاده شده است. گفتنی است که پرسش‌نامه در ۶ بخش و بر اساس مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت تدوین شده بود. در این پژوهش تلاش شده است که ادبیات مرتبط با موضوع توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه که تاکنون در کشور کمتر به آن توجه شده است، معرفی شود و از طریق مطالعه این موضوع، به شناسایی راه‌کارها و شاخص‌هایی که این راه‌کارها را می‌سنجند و همچنین به معرفی چالش‌های مرتبط با این موضوع بپردازد. به بیان دیگر، هدف این پژوهش توسعه ادبیات موضوع در بخش عمومی کشور و ایجاد بینش عمیق‌تر برای نهادهای مسئول در بخش عمومی به نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه است که دیوان محاسبات کشور می‌تواند با داشتن برنامه جامع و فراگیری در زمینه نظارت پیشگیرانه موجب کاهش مشکلات نظارت و تخلف‌های مالی در دستگاه‌های اجرایی مورد رسیدگی گردد. در ادامه، ابتدا پیشینه پژوهش در زمینه موضوع پژوهش مرور شده و سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در پایان، از تمام مباحث نتیجه‌گیری شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اهمیت توجه به بحث فساد و راه‌کارهای مقابله و مبارزه با این پدیده، به دلیل آثار سوئی است که فساد و به‌ویژه فساد مالی بر تمام ابعاد ساختار سیاسی جامعه سایه می‌افکند. فساد مالی، توسعه اقتصادی را کند و ضعیف می‌کند، پایداری سیاسی و حقانیت دولت را با چالش مواجه می‌سازد، باعث تضعیف ساختار و زیربنای اجتماعی می‌گردد، تسهیم منابع بین بخش‌های حیاتی توسعه را به خطر می‌اندازد و فرصت‌های غیرقانونی را تشویق می‌کند و تداوم می‌بخشد و دیوان محاسبات، نقش بسزایی در کاهش جرایم ارتكابی در دستگاه‌های اجرایی دارد، مشروط بر اینکه بستری برای اعمال این نقش فراهم باشد (حقیقی، ابدی، عربیان و جلالی، ۱۳۹۷). در اجرای سیاست‌های کلان دیوان محاسبات کشور که اقدامات پیشگیرانه^۱، از جمله مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی از قوانین و مقررات مالی کشور، تشکیل کمیته‌های پیشگیری، حسابرسی ضمنی سه‌ماهه، بررسی کنترل‌های داخلی و تعامل و مشاوره دادن به مدیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی را شامل می‌شود، برای هرچه اثربخش‌تر شدن حسابرسی انحرافات مالی و مبارزه با آن، ارزیابی این نقش جدید دیوان محاسبات در کاهش ارجاع موارد انحراف به دادسرای دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی لازم و ضروری است. این موضوع به قدری مهم است که اگر سیستم نظارت و کنترل به نحو احسن اجرا شود، عدالت اجتماعی نیز محقق خواهد شد و بسیاری از انحرافات مالی و اداری از دستگاه‌های اجرایی رخت برخواهد بست؛ به‌ویژه اینکه دیوان محاسبات دارای حق تعقیب و پیگیری و مجازات اداری متخلف این امر خواهد بود (ولی نژاد و پیفه، ۱۳۹۵: ۳).

نظارت از ابعاد مختلف فنی، برنامه ای، مالی، محاسباتی، کیفی، کمی، عملیاتی و غیره صورت می گیرد و با توجه به ماهیت هدف های برنامه، ممکن است ابعاد خاصی نسبت به بقیه ابعاد، اهمیت بیشتری پیدا کند. نظارت کامل و اثربخش نظارتی است که در همه ابعاد و به صورت هم زمان صورت پذیرد. شایان ذکر است که نظارت به خودی خود هدف محسوب نمی شود؛ بلکه ابزاری برای حصول اطمینان از تحقق اهداف برنامه است و طبیعی است که نتیجه بخش بودن آن مستلزم برنامه ریزی دقیق و تعیین هدف های کیفی و کمی و نیز معیارهایی برای اندازه گیری است (محسنی و اصلانی، ۱۳۸۲). در تحقیق حاضر، نظارت از دو جنبه مالی و عملیاتی بررسی شده است. نظارت مالی^۱، به مفهوم نظارت بر تمامی تصرفات مالی دستگاه های دولتی و همه نهادهایی است که از بودجه دولتی استفاده می کنند (احمدی، ۱۳۹۷) و نظارت عملیاتی^۲، نظارت حین اجراست و هدف آن، ممانعت از انحراف از هدف های برنامه است. در جدول زیر به موارد قانونی ناظر بر نظارت مالی و عملیاتی اشاره شده است.

جدول ۱. موارد قانونی ناظر بر نظارت مالی و عملیاتی

نظارت مالی	نظارت عملیاتی
اصول ۵۱، ۵۳ و ۱۲۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور
مواد ۱۱، ۲۳، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۴۰، ۵۲، ۵۳، ۷۶، ۷۷، ۱۲۷ و ۱۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور	تبصره ۳۴ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی - اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
ماده ۱۹ قانون برنامه بودجه کشور	تبصره ۹۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی - اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
تبصره ۲ قوانین بودجه سنوات ۱۳۷۴ به بعد	بند ۱ ماده ۶۱ و ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی - اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
لایحه قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰	بند ۱۰ ماده ۱، ماده ۳۴ و بند ۱ ماده ۳۷ قانون برنامه بودجه کشور

کارشناسان، علت عمده دست نیافتن به اهداف و وجود تشتت در نظام مالی را در نبود مقررات شفاف و راه گشا در این عرصه می دانند (محسنی و اصلانی، ۱۳۸۲). نظارت در کشور، از انسجام لازم برخوردار نیست و ناظران به صورت جزیره ای عمل می کنند (احمدی، ۱۳۹۷). هر یک از نظارت ها ضعف ها و مشکلاتی دارد. مشکلات نظارت مالی عبارت اند از: ضعف کنترل های داخلی در سازمان ها؛ تعدد مراجع تصمیم گیری؛ تعدد و تنوع مراجع و دستگاه های نظارتی با اختیارات مشابه و در برخی موارد موازنه؛ ذی حساب؛ نیروی انسانی؛ عدم مطابقت مصوبات و آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی و بخش نامه ها با قوانین و مقررات.

نظارت عملیاتی نیز ضعف هایی دارد که عبارت اند از: قانونمندی؛ عدم ارتباط برنامه و بودجه؛ فقدان مطالعات پایه در طرح های عمرانی؛ عدم مطابقت طرح ها با ظرفیت اجرایی و توان مالی دولت؛ عدم برآورد صحیح هزینه اجرایی طرح؛

1. Financial monitoring
2. Operational monitoring

تأثیر عوامل مختلف به‌ویژه روابط به‌اصطلاح سیاسی در انتخاب و تصویب طرح‌ها و پروژه‌ها؛ مشکلات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور؛ نارسایی‌های قانونی و تأثیرپذیری بودجه از درآمد نفت.

نقش دیوان محاسبات در نظارت مالی و عملیاتی

در راستای اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور موظف است که نسبت به تهیه و ارائه گزارش تفریح بودجه جهت رسیدگی به مجلس شورای اسلامی اقدام نماید. این گزارش که به تعبیر دیگر، گزارش فراغت دولت از اجرای بودجه سالانه می‌باشد، حاصل بررسی و رسیدگی کامل به نحوه اجرای بندها و اجزاء قانون بودجه کل کشور شامل کلیه دریافت‌ها، پرداخت‌ها، اعتبارات، بودجه شرکت‌ها، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به تفکیک سازمان‌های اصلی و دستگاه‌های تابعه است که با هدف ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش دولتی از نظر رعایت قوانین و مقررات توسط دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه کل کشور تنظیم می‌گردد. این گزارش واجد اهمیت ویژه‌ای است؛ به‌نحوی که ارائه به‌نگام و متقن آن نقش مؤثر و راهبردی در تدوین و تصویب قانون بودجه سال‌های آتی داشته و موجبات برقراری نظم و انضباط مالی و قانون‌گرایی در نظام مالی کشور را فراهم می‌نماید. بحمدالله دیوان محاسبات کشور در سنوات اخیر همواره گزارش تفریح بودجه را پیش از موعد مقرر (پایان دی ماه) به مجلس شورای اسلامی ارائه نموده است که گزارش تفریح بودجه سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ کل کشور، به‌ترتیب یک ماه و چهار ماه پیش از موعد مقرر قانونی تقدیم مجلس شورای اسلامی گردیده است.

مهم‌ترین نظارت مالی در خصوص بودجه عمومی کشور است که در این خصوص کشف و پیگیری هرگونه سوءاستفاده مالی، اختلاس، جابه‌جایی اموال و هزینه کردن آنها در غیر موارد تعیین شده در قانون است که اهمیت و نقش تعیین‌کننده در سلامت نظام کشور دارد (سجاد احمدی، ۱۳۹۷). هدف از نظارت مالی، کاستن از اتلاف یا سوءاستفاده از سرمایه‌ها و اموال عمومی از راه حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی و تضمین رعایت قوانین و مقررات عمومی است (رنجبر، ۱۳۸۴: ۴).

در زمینه نظارت مالی و عملیاتی، پژوهش‌های زیادی انجام شده است که در ادامه، به برخی از آنها اشاره می‌شود. در پژوهشی با عنوان «الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران» برای اولین بار تلاش شد که احکام کلیدی و ساختار ساز نظام کنترل و حسابرسی مستقل از قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب از پنج قاره جهان استخراج و با احکام کلیدی پیش‌بینی‌شده در قانون دیوان محاسبات کشور و اصلاحات بعدی آن مقایسه شود. نتایج حاصل از این بررسی تطبیقی در قالب پرسش‌نامه‌ای حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل، با همکاری دیوان محاسبات بین حسابرسان کل، حسابرسان ارشد و مدیران ارشد دیوان توزیع گردید. پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده با استفاده از روش تحقیق دلفی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج بیانگر این واقعیت است که صاحب‌نظران دیوان محاسبات در مورد الگوی پیشنهادی برای استقرار نظام نظارت و کنترل مستقل قابل پیش‌بینی در قانون جدید دیوان می‌باشد، اجماع نظر توافق دارند (باباجانی، ۱۳۹۹: ۵).

در تحقیق دیگری که به بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخ‌گویی به

استفاده کنندگان پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخ‌گویی به استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد؛ ولی انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌گردد. در این پژوهش، فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور، جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی ارزیابی شده و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرایندهای داخلی ارائه گردیده است. با توجه به الزام انجام حسابداری تعهدی توسط سازمان‌های دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی، دیوان محاسبات کشور باید فرایندهای داخلی، مدیران و کارکنان را با تغییرات حسابداری تعهدی هماهنگ ساخته و فرایندهای یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهد (ستوده، فغانی و پیفه، ۱۳۹۹: ۲۰۹).

بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه، نشان می‌دهد که گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه، نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار بوده و رعایت استانداردهای حسابرسی دولتی بر کاهش تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد (الماسی، دهگان و حیدری، ۱۳۹۵: ۳۵).

در تحقیقی با عنوان «نقش و تأثیر قابل‌درک حسابرسی‌های مالی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات یونان^۱»، بر اثربخشی و کارایی سازمان‌های عمومی یونان، به بررسی نقش حسابرسی مالی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات یونان، به‌عنوان ابزاری برای ایجاد انگیزه در جهت بهبود کلی شیوه‌های مدیریت توجه شده است. برای تحقیق، داده‌های موردنیاز از طریق پرسش‌نامه‌هایی که برای سازمان‌های عمومی که موظف به حسابرسی مالی هستند، جمع‌آوری شده است. نتایج نشان می‌دهد که تغییر جهت استراتژیک رویکرد ارتباطی دیوان محاسبات یونان می‌تواند کلیشه‌های منفی را کاهش دهد و دیدگاه مثبت‌تری را ترویج کنند. و همچنین لازم می‌داند که دیوان کانال‌های ارتباطی کارآمدی را ایجاد نماید. نتایج این تحقیق نشان‌دهنده آن است که تکامل دیوان به مؤسسه مدرن و در دسترس می‌تواند عملکرد سازمان‌های دولتی را ارتقا دهد و هم‌زمان حافظ درآمد عمومی در برابر سوء مدیریت‌ها باشد (کنستانتینوس و همکاران^۲، ۲۰۲۰: ۱۳۱).

پیامدهای نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه

دیوان محاسبات کشور، به‌عنوان قدیمی‌ترین دستگاه نظارتی کشور برای انجام هرچه بهتر حسابرسی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات مالی، دارای دو نقش قانونی و مشاوره‌ای بوده که رویکرد پیشگیرانه (نقش مشاوره‌ای) را به‌عنوان یکی از اولویت‌های اساسی خود بازتعریف نموده است تا بتواند با رویکردهای ارشادی از بروز انحرافات جلوگیری نموده و همچنین انحراف از برنامه‌های دولت یا به نحوی قانون بودجه را با سیاست‌های پیشگیرانه خود به حداقل رسانده و اثربخشی و دستیابی به اهداف دولت که همانا تأمین نیازهای جامعه می‌باشد حداکثر گردد (ولی نژاد و پیفه، ۱۳۹۵: ۵).

1. HCA

2. Konstantinos et al.

ناصری، کمالیان و افلاطون زاده (۱۳۹۶: ۱۸۹) به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریح بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در پیشگیری از فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی نشان می‌دهد که در سنوات اخیر دیوان محاسبات نسبت به اتخاذ سیاست‌های پیشگیرانه اقدام نموده و سیاست مزبور را به‌عنوان یکی از اصول بنیادی در دستور کار خود قرار داده که دارای ابعاد ارشادی و آگاهی‌دهنده به دستگاه‌های تحت رسیدگی است. این سیاست به جلوگیری از انحرافات و تخلف‌های مالی و عملیات غیرقانونی در دستگاه‌های اجرایی در مصرف بودجه منجر شده و مدیریت بهینه منابع را در پی خواهد داشت. رویکرد حاکم بر نظام پیشگیرانه دیوان در مواجهه با جریان‌های مالی مبتنی بر تقویت بعد نظارتی و مشورتی برای انجام صحیح امور مالی و محاسباتی از طریق مختلف نظیر رفع ابهام و شفاف‌سازی قوانین و مقررات مربوط، پیشگیری از وقوع تخلف و کمک به مدیران دستگاه‌ها در اتخاذ تصمیمات صحیح، کمک به افزایش بهره‌وری و هم‌افزایی منابع در اختیار کلیه دستگاه‌های نظام، افزایش سطح آگاهی و دانش فنی و حقوقی و شناخت اشکالات موجود در قوانین و مقررات به‌منظور ارائه بازخورد به مجلس شورای اسلامی از طریق ارائه پیشنهاد انجام اصلاحات و حصول کارایی و اثربخشی مورد انتظار از وضع قوانین و مقررات و... بوده است. از مهم‌ترین عوامل ایجاد سوء جریان‌ها و انحراف‌های مالی و اداری، عدم وجود سیستم نظارت درون‌سازمانی یا بی‌کفایتی آن است. بر این اساس دیوان محاسبات بنا به اختیارات قانونی خود نظیر ماده (۶) قانون دیوان محاسبات با بررسی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و شناسایی نقاط ضعف و نیز گلوگاه‌های ایجاد فساد و ارائه راه‌کارهای لازم و گزارش آن به مراجع ذی‌صلاح و مدیران بالادست، می‌تواند در پیشگیری از فساد مؤثر باشد (حشمن، ۱۳۹۹: ۸۳).

پلاسا و استگارویو^۱ (۲۰۱۹: ۸۰) در مطالعه‌ای با عنوان «رویکرد مدرن مؤسسه‌های عالی حسابرسی: راهنمایی و پیشگیری در بخش‌های دولتی»، بیان کردند در جامعه‌ای که به‌طور مداوم در حال تحول است، رویکرد مدرن عالی مؤسسات حسابرسی^۲ به‌عنوان پاسخی به تغییرات محیطی که در آن فعالیت می‌کنند، مداخله کرده است. بنابراین، برخی از عالی‌ترین مؤسسه‌های حسابرسی، علاوه بر کنترل و حسابرسی، مفهوم جدیدی یعنی رویکرد پیشگیرانه را ارائه می‌دهند. این رویکرد به نهادهای عالی این اجازه را می‌دهد تا در تقویت نظام مالی در بخش دولتی و کاهش موارد بی‌نظمی در استفاده از بودجه عمومی و منابع دولتی کمک بیشتری کنند. این مقاله با هدف تجزیه و تحلیل سازگار بودن رویکرد پیشگیرانه هدایتگر با جنبه‌های استقلال که برای عملکرد مناسب یک مؤسسه عالی حسابرسی، همان‌طور که توسط استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^۳ برای بخش عمومی موردنیاز است، انجام می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که اساس فعالیت‌های مشاوره‌ای انجام‌شده در بعضی از مؤسسه‌های عالی حسابرسی، مبتنی بر مفهوم پیشگیری است.

1. Plesa & Stegaroiu

2. SAI

3. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

نهادهای عالی حسابرسی می‌توانند از طریق رویکرد پیشگیرانه که موجب ایجاد فعالیت‌های ارزش افزا می‌گردد، مشکلات و بی‌نظمی‌های موجود در بخش دولتی را به بهترین شکل مدیریت کنند. در عین حال، با انجام فعالیت‌های مشاوره‌ای و پیشگیری، اثربخشی حسابرسان خود را نیز افزایش می‌دهند. این رویکرد پیشگیرانه و فعالیت‌های مشاوره‌ای می‌تواند به گونه‌ای توسط مؤسسه‌های عالی حسابرسی انجام شود که استقلال و اعتبار این مؤسسه‌ها تحت تأثیر قرار نگیرد. در عین حال، عالی‌ترین مؤسسه‌های حسابرسی باید بتوانند برای افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بخش دولتی، توصیه‌های عملی واضح و ارزشمندی را ارائه دهند.

در بررسی الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات، ضمن توجه به مفهوم نظارت و نظارت مالی، به تحلیل نظارت مالی دیوان محاسبات پرداخته شده است. نتایج نشان می‌دهد که انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد آنها می‌شود در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه‌محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند (ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷: ۳۹).

ولی نژاد و پیفه (۱۳۹۵: ۱) به بررسی اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات و تأثیر آن بر وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی پرداختند، با جامعه آماری شامل دستگاه‌های اجرایی کل کشور، در خصوص اجرای سیاست‌های پیشگیرانه به ۱۴ اقدامی که دیوان محاسبات کل کشور انجام داده است، اشاره کرده‌اند که عبارت‌اند از: ۱. ایجاد ستاد مشاوره فنی و حقوقی، شورای حقوقی؛ ۲. انتشار کتاب‌ها و جزوه‌های آموزشی برای مدیران و کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی؛ 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 زیست‌محیطی؛ ۶. حسابرسی مستمر و نظارت در حین اجرای بودجه؛ ۷. تقویت آموزش و پژوهش؛ ۸. تحول حسابرسی با استفاده از فناوری اطلاعات؛ ۹. تعامل با کشورهای قوی در حوزه حسابرسی و بر عهده گرفتن ریاست دوره‌ای اکوسای، با توجه به ضرورت استفاده از تجربیات بین‌المللی؛ ۱۰. بهینه‌سازی منابع؛ ۱۱. ارائه گزارش تفریغ بودجه قبل از ارائه لایحه سالانه بودجه و ارتقای سطح کیفیت آن؛ ۱۲. برگزاری سالانه مجمع مدیران دیوان محاسبات؛ ۱۳. استفاده از نظرات مشورتی نخبگان علمی و اساتید دانشگاهی در تهیه و تدوین گزارش‌های مهم؛ ۱۴. تقویت سیستم کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی. از یافته‌های دیگر این پژوهش، آن است که اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات، بر کاهش وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تأثیر داشته و باعث کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات شده است.

عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان «تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلف‌های دستگاه‌های اجرایی کشور»، رابطه اقدام‌های پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور روی کاهش تخلف‌های دستگاه‌های اجرایی کشور را بررسی کردند. نتایج تحقیق نشان داد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های

اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلف‌های دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد.

بررسی نقش گزارش تفریح بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، نشان داد که رابطه معناداری بین گزارش تفریح بودجه با کاهش تخلف‌ها و پاسخ‌گویی دولت وجود دارد. اما در مورد تأثیر گزارش تفریح بودجه بر برنامه‌ریزی‌های آتی دولت، نتایج گویای این نکته بود که بین گزارش تفریح بودجه و برنامه‌ریزی‌های آتی دولت، رابطه معناداری وجود ندارد (دانش فرد و قزلباش، ۱۳۸۹: ۹۳).

شمس (۱۳۸۴) به بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه بر کاهش تخلف‌های دستگاه‌های اجرایی پرداخت. بر اساس نتایج پژوهش، تأثیر نقش گزارش تفریح بودجه بر کاهش تخلف‌ها تأیید شد؛ اما فرضیه تأثیر این گزارش بر بهبود بودجه‌ریزی تأیید نشد.

در پژوهشی با عنوان «عوامل پیشگیری از تقلب و عملکرد مالی به‌عنوان یک متغیر مداخله‌گر»، موضوع تجزیه و تحلیل نقش عملکرد مالی در میانجی‌گری اثرهای عملکرد منابع انسانی، کنترل‌های داخلی، استانداردهای عملیاتی و فرهنگ سازمانی برای جلوگیری از تقلب بررسی شده است. بر اساس نتایج این پژوهش، متغیرهای کیفیت منابع انسانی، کنترل داخلی، استانداردهای عملیاتی و فرهنگ سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مالی دارند. همچنین عملکرد مالی، کیفیت منابع انسانی، کنترل داخلی و استانداردهای عملیاتی بر پیشگیری از کلاه‌برداری تأثیر مثبت و معناداری دارند؛ اما تأثیر مثبت متغیر فرهنگ سازمانی بر پیشگیری از کلاه‌برداری، معنادار نبود. در نهایت عملکرد مالی می‌تواند متغیر مداخله‌گر باشد و متغیرهای کیفیت منابع انسانی، کنترل داخلی، استانداردهای عملیاتی و فرهنگ سازمانی را برای جلوگیری از تقلب تحت تأثیر قرار دهد. یعنی هرچه عملکرد مالی بیشتر باشد، قادر خواهد بود تأثیر کیفیت منابع انسانی، کنترل داخلی، استانداردهای عملیاتی و فرهنگ سازمانی را در پیشگیری از کلاه‌برداری افزایش دهد (هندری، یولیانتور و مکسیمیلیانوس^۱، ۲۰۲۰: ۱۹).

مولیادی، انوار و ایکبال^۲ (۲۰۱۲: ۲۵) در پژوهشی به عوامل مهم پاسخ‌گویی در بخش عمومی پرداختند. در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخ‌گویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری سازمانی معرفی نمودند.

رهنمود ۵۲۷۰ اینتوسای^۳ (۲۰۱۹: ۵) در دستورالعمل حسابرسی پیشگیری از فساد بیان می‌کند که مؤسسه عالی حسابرسی با اجرای این راهبرد جامع که هدف آن مبارزه با فساد و انواع دیگر تخلف‌ها است، موجب تقویت نظام مدیریت مالی نهادهای دولتی می‌شود. با علم به اینکه پاسخ‌گویی مستمر در دولت، محیط پیشگیرانه‌ای را ایجاد می‌کند که برای فساد و انواع دیگر تخلف‌ها مناسب نخواهد بود؛ هر نظام مالی قوی باید از این ویژگی‌ها برخوردار باشد: ۱. گزارش‌دهی مالی دقیق، کامل و به‌موقع که شامل صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط مؤسسه عالی حسابرسی یا حساب‌رسان

1. Hendri, Yuliantoro & Maksimilianus

2. Mulydai, Anwar & Ikbal

3. GUID INTOSAI 5270

مستقل و گزارش‌های مربوط به کنترل‌های داخلی و رعایت قوانین و مقررات است؛ . نظام کنترل داخلی قابل اعتماد؛ ۳. قابلیت‌های حسابداری هزینه. این رهنمود بیان می‌کند که مؤسسه عالی حسابداری باید هم‌زمان با ارزشیابی کنترل داخلی (خط دفاعی مهم در پیشگیری از تخلف‌ها) توصیه‌هایی را نیز برای تقویت هرگونه ضعف شناخته‌شده ارائه دهد. با توجه به آنچه بیان شد، دیوان محاسبات کشور دارای نقش نظارتی است که اگر این نقش به‌صورت پیشگیرانه انجام شود، مؤثر واقع می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

موضوع اصلی پژوهش حاضر، بررسی راه کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور است. با توجه به اهمیت بحث فساد و راه کارهای مقابله و مبارزه با این پدیده، این تحقیق در راستای اثربخش‌تر شدن حسابداری انحرافات مالی و مبارزه با آن توسط دیوان محاسبات کشور انجام شده است.

این تحقیق دارای یک طرح پیمایشی و در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. در این روش ابتدا بخش کیفی از طریق مصاحبه و سپس بخش کمی تحقیق به صورت پرسش‌نامه انجام شده است. جامعه آماری تحقیق در بخش کیفی شامل نخبگان، مدیران ارشد، حسابرسان و کارشناسان ارشد باتجربه و سطح بالای تحصیلات بود. در بخش کمی نیز جامعه آماری تحقیق شامل تمام اعضای هیئت‌های حسابداری دیوان محاسبات کشور (ستاد) بود. در بخش کیفی با توجه به ماهیت تحقیق، روش نمونه‌گیری از نوع نظری بود. در این تحقیق نیز پس از انجام ۱۴ مصاحبه محقق به اشیاع نظری رسید. مصاحبه‌شوندگان شامل ۶ نفر از مدیران ارشد و باسابقه در زمینه نظارت، ۳ نفر از حسابرسان باتجربه و ۵ نفر از کارشناسان ارشد با سطح بالای تحصیلات بودند. در بخش کمی، نمونه‌گیری به‌صورت تصادفی انجام گرفت. تعداد کل حسابرسان دیوان محاسبات کل کشور (ستاد) ۳۲۹ نفر بود که شامل ۳۲ حسابرس کل، ۲۷ سر حسابرس ارشد، ۶۱ سر حسابرس، ۵۸ حسابرس ارشد و ۱۵۱ حسابرس است. با توجه به جامعه آماری، حجم نمونه آماری با استفاده از جدول مورگان ۱۷۸ نفر تعیین شد. سپس پرسش‌نامه الکترونیک بین هیئت‌های حسابداری توزیع و ۱۹۰ پرسش‌نامه صحیح و کامل برگشت داده شد که همین تعداد به‌عنوان نمونه آماری تحقیق مدنظر قرار گرفت.

روش اجرای تحقیق به این صورت بود که ابتدا محقق به مطالعه مقالات، کتب، اسناد و پایان‌نامه‌ها پرداخت و فهرست اولیه‌ای از راه کارهای که می‌تواند بر توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور مؤثر باشد، تهیه کرد. سپس مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و عمیقی با خبرگان انجام داد تا سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و راه کارهای مؤثر بر آن شناسایی گردد. در بخش نهایی، به‌منظور ارزیابی دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور (ستاد) از توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و عوامل مؤثر بر آن، پرسش‌نامه‌ای ترکیبی که پاسخ‌دهنده در ابتدا نظر خود را و سپس میزان اهمیت هر سؤال را در مقیاس ۵ ارزشی لیکرت مشخص کند، تهیه و در اختیار نمونه آماری تحقیق قرار گرفت. پرسش‌نامه شامل هفت بخش بود: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، آموزش، فناوری اطلاعات و ارتباطات، گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم، رضایت شغلی و ایجاد

انگیزش، ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا و رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت. روایی صوری^۱ و محتوایی^۲ تمام بخش‌های پرسش‌نامه به شکل کیفی مورد تأیید تعدادی از مدیران متخصص در حوزه نظارت قرار گرفت. همچنین برای سنجش روایی صوری، به صورت کمی نیز از تأثیر آیت^۳ استفاده شد که تمامی امتیازهای به دست آمده برای تأثیر آیت بیشتر از ۱/۵ بود و آیت‌ها (سؤال‌ها) روایی صوری داشتند. روایی محتوایی به شکل کمی با محاسبه دو شاخص نسبت روایی محتوا^۴ و شاخص روایی محتوا^۵ محاسبه شد. نسبت روایی محتوا تمام سؤال‌ها قابل پذیرش و مقدار شاخص روایی محتوایی برابر ۰/۸۵ و قابل قبول بود. پایایی تمام بخش‌های پرسش‌نامه نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تأیید شد.

جدول ۲. آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	سمت	سازمان محل خدمت	سابقه	میزان تحصیلات
۱	سر حسابرس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۲۱	کارشناسی ارشد
۲	حسابرس کل	دیوان محاسبات کشور	۲۸	کارشناسی ارشد
۳	حسابرس کل	دیوان محاسبات کشور	۳۰	دکتری
۴	مدیر کل	دیوان محاسبات کشور	۲۲	کارشناسی ارشد
۵	مدیر کل	دیوان محاسبات کشور	۲۷	کارشناسی ارشد
۶	حسابرس کل	دیوان محاسبات کشور	۲۰	دکتری
۷	حسابرس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۱۰	کارشناسی ارشد
۸	حسابرس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۹	کارشناسی ارشد
۹	حسابرس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۷	کارشناسی ارشد
۱۰	کارشناس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۱۲	کارشناسی ارشد
۱۱	کارشناس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۱۱	کارشناسی
۱۲	کارشناس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۱۵	دکتری
۱۳	کارشناس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۶	کارشناسی ارشد
۱۴	کارشناس ارشد	دیوان محاسبات کشور	۹	دکتری

از آمار توصیفی (میانگین، انحراف معیار و درصد فراوانی) برای توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی و ارائه دیدگاه پاسخ‌دهندگان در مورد متغیرهای پژوهش استفاده شد. برای تعیین ارتباط بین عوامل شناسایی شده با نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه نیز، از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شد که شامل آزمون کای‌دو و نسبت برای تجزیه تحلیل گویه‌ها بود.

1. Face Validity
2. Content Validity
3. Impact score
4. Content Validity Ratio (CVR)
5. Content Validity Index (CVI)

جدول ۳. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان پرسش نامه

اطلاعات جمعیت شناختی	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۶۴	٪۸۶
	زن	۲۵	٪۱۳
	بدون پاسخ	۱	٪۱
	کل	۱۹۰	٪۱۰۰
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۵۶	٪۲۹
	۳۱ تا ۴۰ سال	۸۲	٪۴۳
	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۳	٪۱۷
	۵۰ سال به بالا	۱۷	٪۹
	بدون پاسخ	۲	٪۱
تحصیلات	کل	۱۹۰	٪۱۰۰
	کارشناسی	۱۶	٪۸
	کارشناسی ارشد	۱۵۳	۸۱٪
	دکتری	۱۸	۹٪
	بدون پاسخ	۳	۲٪
سمت	کل	۱۹۰	۱۰۰٪
	حسابرس	۹۶	٪۵۱
	حسابرس ارشد	۳۲	٪۱۷
	سر حسابرس	۳۵	٪۱۸
	سر حسابرس ارشد	۱۴	٪۷
	حسابرس کل	۱۱	٪۶
	بدون پاسخ	۲	٪۱
کل	۱۹۰	٪۱۰۰	

یافته‌های پژوهش

یافته‌های بخش کیفی - نتایج حاصل از مصاحبه‌ها

نتایج پاسخ به سؤال اول پژوهش، مبنی بر اینکه سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور از دیدگاه خبرگان کدم‌اند، به صورت خلاصه در جدول ۴ ارائه شده است. همان طور که مشاهده می‌شود، در جدول ۴ تعداد ۳۰ راه کار برای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور از مصاحبه با خبرگان شناسایی شد که این عوامل در قالب شش عامل اصلی دسته‌بندی شد.

جدول ۴. نتایج مصاحبه‌ها

ردیف	سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه	راه کار (سؤال‌های مربوط در پرسش‌نامه)
۱	آموزش	آسیب‌شناسی و بازنگری قوانین و مقررات (۹)
		تشکیل کمیته‌های تخصصی (۱۱)
		ستاد مشاوره فنی و حقوقی (۱۲)
		آموزش به کارکنان دستگاه اجرایی مورد رسیدگی (۱۳)
		آموزش به حسابرسان دیوان محاسبات کشور (۱۴)
۲	فناوری اطلاعات و ارتباطات	سند راهبردی (۱)
		نظارت آنلاین (۳)
		گزارش دهی برخط (۶)
		یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی (۲۱)
۳	گزارش دهی میان‌دوره‌ای و متداوم	گزارش ضمنی (۵)
		گلوگاه‌های منجر به فساد (۷)
		شفافیت و پاسخ‌گویی (۱۰)
		دریافت و ارزیابی برنامه سالانه (۱۵)
۴	رضایت شغلی و ایجاد انگیزش	تبیین اهمیت شغل (۸)
		ارتباطات اثربخش (۱۶)
		سوت زنی (۱۷)
		تغییر و جابه‌جایی (۲۰)
۵	ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا	منابع (۲۲)
		کارایی (۲۳)
		اثربخشی (۲۴)
		صرفه اقتصادی (۲۵)
		مشاوره (۲۶)
		میزان دستیابی به اهداف (۲۷)
		عملکرد مدیریت (۲۸)
		سیاست‌های زیست‌محیطی (۲۹)
		سازگار بودن (۳۰)
		۶
کنترل داخلی (۴)		
صدور رأی (۱۸)		
رسیدگی ناگهانی (۱۹)		

خلاصه یافته‌های مصاحبه

در این بخش در خصوص هریک از مؤلفه‌ها عبارت مختصری از سخنان مصاحبه‌شوندگان بیان گردیده است.

آموزش

«بسیاری از تخلفات مالی به دلیل کثرت قوانین و ندانستن و ناآگاهی است، که با اطلاع رسانی و هدایتگری دستگاه‌های نظارتی چون دیوان می‌توان از بروز آن پیشگیری کرد. در صورتی که در اثنای فعالیت‌های حسابرسی، ضرورت انجام مطالعات آسیب‌شناسی قوانین و مقررات ایجاب نماید، این امر با اتکا به گزارش‌های نظارتی تهیه‌شده و تجارب حاصله از امر حسابرسی عملیاتی می‌شود.»

«به‌منظور بررسی میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های تحت رسیدگی، اتخاذ سیاست‌های پیشگیرانه، بررسی کفایت کنترل‌های داخلی و شناسایی گلوگاه‌های فساد، پیگیری سیاست‌های اقتصاد مقاومتی و هدایت دستگاه‌های اجرایی در راستای رعایت قوانین و مقررات مالی که خود راه‌کارهایی برای توسعه نظارت پیشگیرانه هستند. با افزایش فعالیت این کمیته‌ها به صورت تخصصی، امید بر این است که نظارت پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور قوی‌تر و اجرایی‌تر شود.»

«به‌منظور ارائه نظرات مشورتی و رفع ابهامات و ایجاد برداشت واحد از قوانین و مقررات و برقراری وحدت رویه میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و رویکرد حاکم بر نظام پیشگیرانه دیوان محاسبات در مواجهه با جریانات مالی مبتنی بر تقویت بعد نظارتی و مشورتی برای گره‌گشایی و هدایت دستگاه‌های تحت نظارت ستاد مشورتی شورای حقوقی در دیوان محاسبات تشکیل شده است که استمرار فعالیت این ستاد موجب نظارت پیشگیرانه می‌گردد.»

«ارتقاء و بهبود طرح بینا^۱، با توجه به فراوانی تخلفات از قوانین و مقررات در سنوات گذشته، این طرح تلاش دارد تا با آموزش مدیران و مسئولین حوزه‌های مالی و حقوقی دستگاه‌های اجرایی، تخلفات و انحرافات احتمالی از قوانین و مقررات را که عمدتاً از عدم آگاهی مدیران ناشی می‌شود، به حداقل ممکن کاهش دهد.»

«آموزش استانداردهای جدید و تجزیه و تحلیل قوانین و مقررات برای حسابرسان و استفاده از اساتید برجسته برون‌سازمانی و درون‌سازمانی که مسلط به این امور هستند، موجب تسلط کامل حسابرسان در امور محوله خواهد شد که این امر از راه کارهای توسعه نظارت پیشگیرانه می‌باشد.»

فناوری اطلاعات و ارتباطات

«مدیریت یک سازمان باید با اقتباس از بیانیه مأموریت یا چشم‌انداز، اهداف یا اولویت‌های سازمانی بلند مدت را تعیین کند. این اهداف باید با راهبرد کلی سازمان سازگار بوده و دارای هماهنگی با چارچوب قانونی و بودجه‌ای باشد. به‌طور معمول، این گونه اهداف به ارتقای صداقت سازمانی، تقویت نظام‌های پیشگیری از فساد یا بهبود اثربخشی و کارآمدی

۱. بازآموزی یافته‌های نظارتی ایران

این نظام‌ها می‌پردازند. اهداف مشخص و جامع مبارزه با فساد، تعهد مدیریت در تلاش برای مهار فساد در درون یک سازمان را مشخص می‌سازد.»

«منظور همان تغییر فرایند نظارت از شیوه سنتی به روش الکترونیکی و استفاده از فناوری اطلاعات است که این موضوع در دیوان به طرح سنا (سامانه نظارت الکترونیکی) شناخته شده است. پرواضح است که هرچقدر نظام الکترونیک یک سیستم نظارتی قوی‌تر و کامل‌تر باشد، تخلفات در دستگاه‌های تحت رسیدگی کمتر می‌شود و در نتیجه نظارت پیشگیرانه صورت می‌گیرد.»

«امکان اخذ کلیه اطلاعات مالی کشور و تجزیه و تحلیل آنها مبتنی بر سیستم‌های جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات پیاده‌سازی گردیده است. در این راستا با هماهنگی انجام پذیرفته با وزارت امور اقتصادی و دارایی و تهیه دستورالعمل‌های الزام‌تلاش بر این است که در آینده‌ای نزدیک کلیه عملیات حساب‌دهی با استفاده از این سیستم‌ها و به‌صورت الکترونیکی انجام پذیرد که با تحقق این امر از تخلفات زیادی جلوگیری خواهد شد.»

«ایجاد سامانه‌هایی از قبیل سیستم تفریغ بودجه کشور، سیستم دادرسی دیوان محاسبات کشور، سیستم قوانین و مقررات، سیستم مشاوره فنی و حقوقی و... از جمله این سیستم‌ها می‌باشند. با تلاش‌های صورت پذیرفته در حال حاضر دیوان محاسبات کشور دارای یک مرکز داده متمرکز می‌باشد که امکان جمع‌آوری و تجمیع کلیه اطلاعات مالی کشور در آن وجود دارد. رشد این سیستم به توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه کمک می‌کند.»

گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم

«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 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 که انجام دقیق این فرایند موجب پیشگیری از بروز برخی مشکلات و انحرافات در عملکرد مالی دستگاه‌ها خواهد شد.»

«گزارش‌های حسابرسی ضمنی از سال ۱۳۸۸ آغاز شده است. دیوان محاسبات در ابتدا گزارش‌های ضمنی را به‌صورت سه‌ماهه، شش‌ماهه و نه‌ماهه تهیه می‌کرد، سپس این مقاطع زمانی به چهار ماه و هشت ماه تغییر کرد و برای سال ۱۴۰۰ تصمیم بر آن شد که هر دو ماه گزارش‌های ضمنی را تهیه نمایند.»

«در تمامی سازمان‌های دولتی باید در فواصل زمانی منظم اقداماتی برای شناسایی حوزه‌های به‌طور خاص آسیب‌پذیر نسبت به فساد و تأیید شده طبق شرایط صورت گیرد.»

«بدیهی است چنانچه شفافیت کامل در دریافت‌ها و پرداخت‌ها و اجرای پروژه‌ها و طرح‌ها وجود داشته باشد و در کنار این مسئله مدیران اجرایی مسئولیت اقدامات خود را بپذیرند و در مقابل اقدامات خود به دیوان و مردم پاسخگو باشند، تخلفات دستگاه‌های اجرایی تا میزان بسیار بالایی کاهش خواهد یافت.»

«زمانی که یک هیئت حسابرسی در دستگاه اجرایی مورد رسیدگی مستقر شود با دریافت برنامه سالانه دستگاه و

در دسترس قرار گرفتن آن، می تواند ابعاد آن را مورد ارزیابی قرار دهد و در بحث حسابرسی عملیاتی از آن استفاده کنند که آیا اهداف عملی شده اند و از منابع در راستای رسیدن به اهداف استفاده بهینه شده است یا خیر.»

رضایت شغلی و ایجاد انگیزش

«ایجاد انگیزش در هیئت های حسابرسی با استفاده از اقداماتی که در راستای افزایش حداقل حقوق و مزایای کارکنان دیوان محاسبات انجام شده است. استقرار حسابرسان در دستگاه های اجرایی باعث توجه مدیران و یک نوع اعلام حضور و کنترل می باشد و این اهمیت حضور حسابرسان را نشان می دهد. ایجاد انگیزه باعث حضور مداوم و پررنگ تر حسابرسان می شود که این حضور فعالانه خود عامل بازدارنده ای می باشد که موجب خود فیلتری مدیران دستگاه های اجرایی می شود.»

«تعامل با دستگاه اجرایی؛ هدف دیوان محاسبات کشور مچ گیری نیست، بلکه اصلاح امور عملکرد مالی دستگاه هاست. این روش ورود به موقع و خبر دادن به ناظرین موجب می شود دستگاه های اجرایی در عملیات خود دقت بیشتری کرده و تخلفات را به حداقل برسانند. هر نهادی برای انجام مسؤلیت های پیشگیری از فساد و برای اجرای فعالیت های خود نیازمند اطلاعات است. به همین ترتیب، هنگامی که ارتباطات بصورت داخلی و خارجی جریان می یابد، اطلاعات کافی برای انجام فعالیت های مبارزه با فساد بصورت روزانه به کارکنان بخش عمومی ارائه می شود و آنها را قادر می سازد تا از سهم مسؤلیت های فردی در تحقق آرمان ها و اهداف سازمانی، اجرای الزامات قانونی و اجتناب از سوءاستفاده و اتلاف منابع آگاهی به دست آورند.»

«واقعیت این است که خلاء قانونی در حمایت از سوت زن ها و افشاگران فساد در ایران همچنان وجود دارد. برای کاهش فساد در کشور به نظر می رسد ابتدا باید زیرساخت های قانونی و حقوقی طراحی شود تا زمینه برای فعالیت افشا کنندگان فساد فراهم شود. در کنار زیرساخت های حقوقی می بایست از سوت زندگان حمایت های مادی و معنوی به عمل آید. سازوکار افشاگری یک روش اساسی برای پیشگیری، کشف و بازدارندگی اقدامات فساد، نقض صداقت، و رفتار ناشایست است. در مطالعات تخصصی اشاره شده است که سازوکار افشاگری به طور سنتی مؤثرترین شیوه کشف اقدامات فاسد، تقلب ها و سایر رفتارهای خلاف قانون است که بسیار فراتر از دیگر کنترل های فساد نظیر حسابرسی های داخلی و مستقل و راستی آزمایی های مدیریتی عمل می کند.»

«چرخش شغلی، یک فن طراحی شغل است که طی یک دوره چند ساله کارکنان را به طور نظام مند به شغل ها و بخش های مختلف اختصاص می دهد. هدف این است که کارکنان در معرض تجربیات مختلف و مهارت های متنوع بیشتری قرار گیرند تا رضایت شغلی آنها افزایش یافته و آموزش چند مهارتی دریافت کنند. چرخش شغلی علاوه بر این که یک سازوکار یادگیری است، می تواند به عنوان ابزار بازدارنده فساد نیز به کار برده شود.»

ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا

«مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است در نتیجه نیازمند نظارت همه جانبه ای از سمت سازمان های

نظارتی همچون دیوان می‌باشد که لازمه این نظارت اثربخش، حسابرسی عملیاتی است که طی آن حساب‌رسان اطمینان معقولی از تعیین هدف‌های مصرف و به‌کارگیری منابع توسط دستگاه اجرایی مورد رسیدگی را کسب نمایند.»

«حسابرسی کارایی به مفهوم بررسی بازدهی نیروی انسانی، بازدهی منابع مالی و سایر منابع غیرمالی است که از طریق رسیدگی سیستم‌های اطلاعاتی، ارزیابی عملکرد واحد موردحسابرسی و شفاف‌سازی خط‌مشی‌ها و فرایندهایی است که توسط واحد مورد رسیدگی دنبال می‌شود و به‌منظور اصلاح کاستی‌های موجود صورت می‌گیرد. انجام این ارزیابی به نظارت عملیاتی پیشگیرانه کمک فراوانی می‌کند.»

«حسابرسی اثربخشی به مفهوم حسابرسی عملیات در چارچوب میزان دسترسی به اهداف واحد مورد رسیدگی است. و در این بخش به وضعیت اهداف موجود در مقایسه با اهداف مورد انتظار موردبررسی قرار می‌گیرد. به‌عبارت‌دیگر با انجام حسابرسی اثربخشی به ارزیابی رابطه‌ی بین بازده مورد انتظار و بازده واقعی یک فعالیت پرداخته می‌شود که یک راه‌کار برای نظارت عملیاتی پیشگیرانه است.»

«حسابرسی عملیات‌های اجرایی بر اساس اصول صحیح اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها و انجام درست عملیات و نحوه صحیح سیاست‌های مدیران به عبارت ساده‌تر به مفهوم حداقل^۱ کردن هزینه‌ها و منابع با حفظ کیفیت مطلوب و مناسب است که در بررسی این مقوله صرفاً ورودی‌ها^۲ را کنترل می‌کنیم. این ارزیابی توسط هیات‌های حسابرسی هرچه صحیح و کامل‌تر انجام بگیرد، موجب نظارت پیشگیرانه می‌شود.»

«مشاوره و ارائه توصیه‌های لازم برای رفع نارسایی‌ها؛ این رویکرد دستگاه را در جریان حسابرسی خود قرار داده و مشکل مشاهده‌شده را مطرح می‌کند و گاهی با نظرات مشورتی که ارائه می‌کند، دستگاه‌ها را به رفع مشکلات و نارسایی‌ها ترغیب می‌کند. 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.»

«ارزیابی کیفیت اقدامات دستگاه‌های اجرایی از طریق نظارت عملیاتی؛ تغییر رویکرد و نگرش در انجام فرآیند حسابرسی از نوع حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی به حسابرسی عملکرد و توجه ویژه به سه عنصر اصلی کارایی، کارآمدی و اثربخشی در فرآیند عملیاتی دستگاه‌های اجرایی و ارزیابی و بررسی نتایج فعالیت‌های دستگاه‌های تحت نظارت از کارهای بسیار مهم و بااهمیت در دیوان محاسبات کشور است.»

«سنجش این موضوع که مدیریت دستگاه‌های اجرایی با هزینه کردن بودجه‌های سنواتی خود تا چه اندازه به اهداف تعریف‌شده در هر طرح و برنامه بر اساس معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی رسیده‌اند، موجب پیشگیری از تخلفات مدیریت می‌شود.»

«ارزیابی اثرات زیست‌محیطی یک دیدگاه تلفیقی عملیاتی شده و اجرایی درجهت توسعه پایدار می‌باشد. دیدگاهی که نظامی به‌هم‌پیوسته را دایر بر این که همه‌چیز در محیط‌زیست و با محیط‌زیست به پایداری می‌رسد مدنظر قرار

1. Minimize
2. Input

می‌دهد. در این نظام می‌بایست حسابرسان بررسی کنند که آیا دستگاه اجرایی مورد رسیدگی از سیاست‌های محیط‌زیستی تأیید شده‌ای استفاده می‌کند یا خیر.»

«در بخش منابع طبیعی یکی از مسائل مهم احیا و بهره‌برداری پایدار و بهینه از منابع طبیعی می‌باشد. از آنجاکه توسعه و پیشرفت در کشور به حفظ منابع طبیعی پایه حیات ختم می‌شود، حفظ، احیاء، توسعه و بهره‌برداری اصولی و بهینه از منابع طبیعی در راستای توسعه پایدار ضروری است و درنهایت نیازمند یک ارزیابی و کنترل مداوم در خصوص سازگار بودن فعالیت‌های دستگاه اجرایی با اصول توسعه پایدار و مدیریت بهینه منابع طبیعی توسط هیئت‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور می‌باشد.»

رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت

«بسیار در کشور اتفاق افتاده که مدیرانی با محافظه‌کاری در اجرای برخی اقداماتی که نیاز به ریسک‌پذیری و شجاعت داشته، بسیار محافظه‌کارانه ورود کرده‌اند و این موضوع خساراتی را به جامعه تحمیل کرده است. بذریاش رئیس کل دیوان محاسبات کشور در جلسات هم‌اندیشی تدوین سند راهبردی دیوان محاسبات کشور برای سال‌های ۱۴۰۴-۱۳۹۹ بیان کردند که حسابرسی و ارزیابی ترک فعل و عملکرد را از دیوان محاسبات کشور آغاز کنیم و واحد به واحد تمام ارکان سازمان را ارزیابی و حسابرسی کنیم. وی اشاره کردند که با نظارت بر ترک فعل‌ها با دیوان جدید و اثربخش‌تری مواجه خواهیم بود.»

«به‌واقع این ابزار قانونی یکی از کارآمدترین ابزارهای نظارت و کنترل در سطوح مختلف مدیریت یک سازمان به‌منظور حصول اطمینان از چرخه درست فعالیتها، حفاظت از داراییها و اموال و منابع سازمان، جلوگیری از ایجاد فساد در بخشهای مختلف و کارآمد نگه‌داشتن سازمان در مقابل کلیه مخاطراتی که ممکن است دستیابی به اهداف سازمانها را تهدید نمایند، تلقی میگردد.»

«برخورد قاطع و به‌موقع با متخلفین و کاهش اطاله رسیدگی؛ کاهش دوره زمانی رسیدگی به تخلفات مالی و برخورد قضایی مناسب و به‌موقع با متخلفین و مسئولین مربوط حسب مورد. در سنوات قبل رسیدگی‌ها به‌گونه‌ای بوده است که باگذشت زمان زیادی از زمان تخلف به موضوع رسیدگی می‌گردید و این موضوع باعث تکرار تخلف می‌شد. لیکن با کاهش فاصله زمان وقوع تخلف تا تاریخ ارائه گزارش امکان رسیدگی به‌هنگام فراهم و موجب پیشگیری و نظارت پیشگیرانه خواهد شد.»

«ارائه گزارش تفریح بودجه قبل از ارائه لایحه سالانه بودجه و ارتقای سطح کیفیت آن یکی از نتایج کاهش زمان فرایند رسیدگی می‌باشد. و ارائه به‌هنگام گزارش تفریح بودجه باعث افزایش اثربخشی و گزارش از جمله استفاده از نتایج آن در تهیه و تنظیم بودجه سال بعد می‌گردد. در سال‌های پیش این گزارش در پایان دی‌ماه هر سال به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌شد اما در سال اول ریاست دکتر بذریاش گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۹۸ یک ماه زودتر یعنی در پایان آذرماه سال ۱۳۹۹ تهیه و به مجلس ارائه گردید و طبق دستورات رئیس حاضر باید گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۹۹ در پایان شهریورماه سال ۱۴۰۰ تهیه و تقدیم مجلس گردد.»

«حسابرسی مستمر و نظارت در حین اجرای بودجه، این اقدام دیوان محاسبات، ارائه گزارش‌های سه‌ماهه 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 به‌موقع قوانین و ارتقاء سطح کیفیت گزارش تفریح بودجه را در پی داشته است.»

یافته‌های بخش کمی - نتایج حاصل از پرسش‌نامه

در این تحقیق بر اساس یافته‌های مصاحبه، پرسش‌نامه‌ای تدوین شد که متشکل از ۳۰ سؤال در شش بخش است و این پرسش‌نامه بین حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور توزیع گردید و تعداد ۱۹۰ پرسش‌نامه دریافت گردید که نتایج تحلیل آن در ادامه بیان می‌شود، در ابتدا پایایی پرسش‌نامه بررسی شد که نتایج آن در جدول ۵ مشاهده می‌شود.

جدول ۵. نتایج بررسی پایایی پرسش‌نامه

عنوان پرسش‌نامه	تعداد آیتم‌ها	ضریب آلفای کرونباخ
آموزش	۵	۰/۸۲۹
فناوری اطلاعات و ارتباطات	۴	۰/۷۷۵
گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم	۴	۰/۶۹۵
رضایت شغلی و ایجاد انگیزش	۴	۰/۷۷۹
ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا	۹	۰/۹۴۸
رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت	۴	۰/۷۰۵

ارزیابی پاسخ حساب‌برسان به پرسش‌نامه تهیه شده از نتایج مصاحبه‌ها

برای پاسخ به سؤال دوم پژوهش، مبنی بر راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور کدام است؟ شش سؤال فرعی متناسب با عوامل شناسایی شده در مرحله کیفی تحقیق مطرح شد:

- آیا بین آموزش و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟
- آیا بین فناوری اطلاعات و ارتباطات و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟
- آیا بین گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟
- آیا بین رضایت شغلی و ایجاد انگیزش و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟
- آیا بین ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟

- آیا بین رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت و مؤلفه‌های آن با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط وجود دارد؟

جدول ۶. نتایج آزمون کای دو و نسبت برای مؤلفه‌های تحقیق

ردیف	مؤلفه	سؤال	میانگین	انحراف معیار	نسبت آزمون	احتمال	کای دو	درجه آزادی	احتمال
۱	آموزش	۹	۴/۴۷۵	۰/۶۱۰	%۵۰	۰/۰۰۰	۱۵۳/۶۷	۳	۰/۰۰۰
		۱۱	۴/۳۸۳	۰/۶۴۳	%۵۰	۰/۰۰۰	۵۰	۲	۰/۰۰۰
		۱۲	۴/۳۲۰	۰/۷۵۴	%۵۰	۰/۰۰۰	۱۰۲/۳۲	۳	۰/۰۰۰
		۱۳	۴/۳۳۱	۰/۹۲۵	%۵۰	۰/۰۰۰	۱۸۴/۳۴	۴	۰/۰۰۰
		۱۴	۴/۶۹۳	۰/۶۰۴	%۵۰	۰/۰۰۰	۲۶۶/۳۴	۳	۰/۰۰۰
۲	فناوری اطلاعات و ارتباطات	۱	۴/۷۲۴	۰/۵۷۸	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۸۱۹	۳	۰/۰۰۰
		۳	۴/۶۷۲	۰/۵۹۵	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۴۳۱	۳	۰/۰۰۰
		۶	۴/۶۳۵	۰/۶۸۳	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۳۸۲	۴	۰/۰۰۰
		۲۱	۴/۷۱۴	۰/۵۵۲	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۶۶۰	۳	۰/۰۰۰
۳	گزارش دهی میان دوره‌ای و متداوم	۵	۴/۲۷۲	۰/۹۸۷	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۴۵۱	۵	۰/۰۰۰
		۷	۴/۶۱۹	۰/۷۱۷	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۳۸۳	۴	۰/۰۰۰
		۱۰	۴/۳۱۶	۰/۸۱۱	%۵۰	۰/۰۰۰	۱/۹۲۴	۴	۰/۰۰۰
		۱۵	۴/۲۷۴	۰/۹۲۵	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۶۴۲	۵	۰/۰۰۰
۴	رضایت شغلی و ایجاد انگیزش	۱۶	۴/۲۹۰	۰/۸۵۲	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۵۰۶	۵	۰/۰۰۰
		۱۷	۴/۳۰۱	۰/۸۴۸	%۵۰	۰/۰۰۰	۱/۷۵۳	۴	۰/۰۰۰
		۲۰	۴/۱۱۶	۱/۰۰۶	%۵۰	۰/۰۰۰	۱/۸۷۶	۵	۰/۰۰۰
۵	ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا	۲۲	۴/۵۱۹	۰/۷۸۸	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۶۰۷	۵	۰/۰۰۰
		۲۳	۴/۵۰۳	۰/۹۱۲	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۷۹۰	۵	۰/۰۰۰
		۲۴	۴/۵۳۰	۰/۸۰۱	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۸۳۰	۴	۰/۰۰۰
		۲۵	۴/۵۷۳	۰/۷۷۸	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۱۰۲	۴	۰/۰۰۰
		۲۶	۴/۶۱۶	۰/۷۳۶	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۳۴۵	۴	۰/۰۰۰
		۲۷	۴/۵۳۸	۰/۸۵۲	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۹۹۲	۵	۰/۰۰۰
		۲۸	۴/۵۲۴	۰/۹۰۳	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۹۴۹	۵	۰/۰۰۰
		۲۹	۴/۴۲۹	۱/۰۲۲	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۴۸۱	۵	۰/۰۰۰
		۳۰	۴/۴۵۸	۰/۹۶۸	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۸۰۳	۵	۰/۰۰۰
		۲	۴/۶۱۶	۰/۷۴۴	%۵۰	۰/۰۰۰	۴/۴۱۴	۵	۰/۰۰۰
۶	رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت	۴	۴/۶۱۶	۰/۷۲۹	%۵۰	۰/۰۰۰	۴/۳۲۷	۵	۰/۰۰۰
		۱۸	۴/۶۶۷	۰/۶۶۰	%۵۰	۰/۰۰۰	۳/۶۸۰	۴	۰/۰۰۰
		۱۹	۴/۵۰۸	۰/۷۹۰	%۵۰	۰/۰۰۰	۲/۷۰۹	۴	۰/۰۰۰

برای پاسخ به این سؤال‌ها، راه‌کارهایی برای هر یک از سیاست‌های پیشگیرانه، به‌منظور توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، در قالب سؤال‌های پرسش‌نامه مطرح و پاسخ‌ها بررسی شد. در این بخش پاسخ‌های به‌دست آمده از حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور، به‌کمک ضریب هم‌بستگی کای‌دو تک متغیره و آزمون نسبت تجزیه‌وتحلیل شدند. به‌منظور بررسی طیف لیکرت، امتیازها به دو گروه با امتیاز کوچک‌تر مساوی ۳ و بزرگ‌تر از ۳ تقسیم‌شده و با استفاده از سطح معناداری، دربارهٔ نتیجه آزمون قضاوت می‌شود. نتایج آزمون‌های بیان شده برای هر کدام از مؤلفه‌ها در جدول ۶ درج شده است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که بین شش مؤلفه اصلی آموزش، فناوری اطلاعات و ارتباطات، گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم، رضایت شغلی و ایجاد انگیزش، ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا و رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه ارتباط معناداری وجود دارد ($p = 0/000$) و همچنین با توجه به نسبت آزمون به‌دست‌آمده بالای (۵۰ درصد) این ارتباط مثبت است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

منابع مالی یکی از مهم‌ترین و کلیدی‌ترین عوامل توسعه کشورهاست و نظارت بر استفاده از این منابع اجتناب‌ناپذیر و ضروری است. امروزه به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش‌ازپیش آشکار می‌سازد، از این رو نهادهای نظارتی نقش مهمی در پیشگیری از فساد مالی در حوزه اموال و قراردادهای دولتی دارند و بستر اجرایی آن را فراهم می‌آورند؛ زیرا موفقیت و پیشرفت در هر نظام و تغییرات که باهدف اصلاح انجام می‌گیرد، مرهون نظارت‌های مالی و عملیاتی مؤثر، کارآمد و پیشگیرانه است.

تعداد شش عامل اصلی به‌عنوان سیاست‌های نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و تعداد ۳۰ راه‌کار برای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور از مصاحبه با خبرگان شناسایی شد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش آموزش با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط مثبت وجود دارد که با نتایج تحقیقات ستوده، فغانی و پیفه (۱۳۹۹)، حقیقی و همکاران (۱۳۹۷) و حشمن (۱۳۹۹) مطابقت دارد. همچنین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش فناوری اطلاعات و ارتباطات تأثیر مثبتی بر توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور دارد که با یافته‌های تحقیقات ضرونی و عسگر جلالیان (۱۳۹۷) و ولی نژاد و پیفه (۱۳۹۵) هم‌سو است. بین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم نیز با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط مثبت وجود دارد که با نتایج پژوهش‌های ناصری، کمالیان و افلاطون زاده (۱۳۹۶)، عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵) و حشمن (۱۳۹۹) مطابقت دارد. همچنین راه‌کارهای پیشنهادی در بخش رضایت شغلی و ایجاد انگیزش تأثیر مثبتی بر توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور دارد که با یافته‌های تحقیقات کنستانتینوس و همکاران (۲۰۲۰) و هندری و همکاران

(۲۰۲۰) مطابق و هم‌سو می‌باشد. بین راه کارهای پیشنهادی در بخش رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت نیز با توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط مثبت وجود دارد که با نتایج پژوهش ناصری و همکاران (۱۳۹۶) و رهنمود ۵۲۷۰ اینتوسای (۲۰۱۹: ۵) مطابقت دارد. همچنین بین راه کارهای پیشنهادی در بخش ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا با توسعه نظارت عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور ارتباط مثبت وجود دارد که با یافته‌های تحقیقات ستوده، فغانی و پیفه (۱۳۹۹)، پلاسا و استگاریو (۲۰۱۹) و هندری و همکاران (۲۰۲۰) مطابق و هم‌سو می‌باشد. در نتیجه حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور با تمامی راه کارهای پیشنهادی در بخش کیفی تحقیق موافق هستند و اهمیت آنها را زیاد و خیلی زیاد می‌دانند.

بر اساس نتایج تحقیق، آموزش، فناوری اطلاعات و ارتباطات، گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم، رضایت شغلی و ایجاد انگیزش، ارزیابی جامع و گسترده در حوزه عمل و اجرا و رسیدگی جامع و بدون اتلاف وقت از عوامل مؤثر بر نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بودند. مدیران و حساب‌برسان هیات‌های حسابرسی برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه در دستگاه‌های اجرایی تحت رسیدگی خود باید عوامل فوق را مدنظر قرار دهند. به همین منظور پیشنهادهای زیر در راستای بهبود عوامل مطرح می‌گردد.

- در راستای تقویت آموزش انجام اقدامات زیر می‌تواند مفید باشد: تشویق حساب‌برسان و کارکنان به تبادل دانش و تجربیاتشان با یکدیگر، تشکیل جلسات گروهی به منظور تبادل ایده‌ها و نظرات افراد، ارتباط با افراد و مراکز پیشرفته داخلی و خارجی جهت تغذیه مدیران و کارکنان نسبت به اطلاعات حرفه‌ای خود و یادگیری و به‌کارگیری آنها، تسهیل دسترسی کارکنان به اطلاعات مربوط به کارشان.
- پیشنهاد در راستای تقویت فناوری اطلاعات و ارتباطات در دیوان محاسبات کشور، ایجاد سامانه نقشه دانش است. منظور ایجاد بانک اطلاعاتی است که مشخص می‌کند کدام‌یک از حساب‌برسان در چه موضوعی و در چه بخشی از سازمان‌های تحت رسیدگی دیوان محاسبات کشور دانش خاصی را دارد تا در صورت نیاز بتوان به آن دسترسی پیدا کرد و از آنها در جهت حل مشکلات، بهترین استفاده ممکن را برد. به منظور ایجاد زیرساخت مناسب فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی در دیوان محاسبات برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز نظارت پیشگیرانه سرمایه‌گذاری بیشتری شود.
- بر اساس نتایج تحقیق یکی از مؤلفه‌های گزارش‌دهی میان‌دوره‌ای و متداوم که بر توسعه نظارت پیشگیرانه در دیوان محاسبات کشور تأثیرگذار است، توسعه شفافیت و پاسخ‌گویی می‌باشد. لذا در راستای تقویت این مؤلفه توصیه می‌شود که گزارش‌های تفریغ بودجه و نظارت مستمر بر اجرای بودجه، به‌گونه‌ای تهیه شود که منجر به تقویت پاسخ‌گویی و افزایش شفافیت و انسجام کار دولت و دستگاه‌های دولتی گردد. بعد پاسخ‌گویی باعث افزایش شفافیت و در نتیجه ایجاد ارزش افزوده و فعالیت‌های ارزش افزا می‌شود.
- به نظر می‌رسد در کشور ما موضوع سوت زنی و حمایت از آن که یکی از راه‌حل‌های کارآمد برای مبارزه با فساد است، مورد غفلت واقع شده است. بنابراین مناسب است که سازوکارهای قانونی، حقوقی، فرهنگی و سیاسی برای

شکل‌گیری این بازیگران و حمایت از آنها ایجاد کرد. با تصویب قانون حمایت از افشاگران مفاسد و سوت‌زنان، اجرای قوانینی همچون قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات (البته با رعایت ملاحظات و مصالح کشور) و همچنین قانون شفافیت، میتوان کارآمدی، پاسخ‌گویی و چابکی سازی نظام اداری و مالی کشور ارتقا داد. توصیه می‌شود که هیات‌های حسابرسی با داشتن روابط عمومی بالا، از این راه‌کار استفاده کنند و حامیان خوبی برای سوت‌زنان دستگاه‌های اجرایی باشند و از آنان حمایت کنند.

- نهادینه کردن نظارت عملیاتی و حسابرسی زیست‌محیطی و بررسی مستمر و جامع در این خصوص، این اقدام نتایج و آثاری همچون کاهش حجم انحرافات از قانون، استفاده بهینه و کارآمد از منابع بودجه کل کشور و ارتقاء سطح کیفیت گزارش‌های تفریغ بودجه را در پی خواهد داشت.
- بسیار در کشور اتفاق افتاده که مدیرانی با محافظه‌کاری در اجرای برخی اقدام‌هایی که نیاز به ریسک‌پذیری و شجاعت داشته، بسیار محافظه‌کارانه ورود کرده‌اند و این موضوع خساراتی را به جامعه تحمیل کرده است. اما دیوان محاسبات به‌عنوان نهاد نظارتی، می‌تواند ترک فعل‌ها و عدم عملکردها را بررسی کند و با این عمل، پاسخ‌گویی مدیران را نیز افزایش دهد.

پیشنادهایی برای پژوهش‌های بعدی

- بررسی روش‌های پیاده‌سازی راه‌کارهای توسعه نظارت مالی و عملیاتی پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور؛
- شناسایی چالش‌های موجود در نظارت پیشگیرانه در مراحل مختلف چرخه نظارت مالی و عملیاتی در دیوان محاسبات کشور.

منابع

- احمدی، سجاد (۱۳۹۷). نظارت مالی. *فصلنامه تخصصی نظارت مالی*، ۱(۱)، ۳۹-۴۴.
- الماسی، حسن؛ دهگان، محمود و حیدری، داریوش (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۳۵-۶۲.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۵-۳۰.
- حسین، محمود (۱۳۹۹). بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در پیشگیری از فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی. *دانش حقوق مالیه*، ۱۳(۱۳)، ۸۳-۹۴.
- حقیقی، مهتری؛ ابدی، سعیدرضا؛ عربیان، اصغر و جلالی، محمد (۱۳۹۷). چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرایم ناشی از آن در دستگاه‌های اجرایی. *فصلنامه تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری*، ۳۸(۳۸)، ۱۱-۳۴.
- دانش فرد، کرم اله و قزلباش، حسن (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت. *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۴)، ۹۳-۱۰۳.

- رنجبر، احمد (۱۳۸۴). *حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمان‌ها*. دفتر مطالعات سیاسی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی و پیفه، احمد (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخ‌گویی به استفاده کنندگان. *فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۱(۷)، ۲۰۹-۲۲۶.
- شمس، مجتبی (۱۳۸۴). *تأثیر تفریح بودجه بر کاهش تخلفات و اصلاح بودجه ریزی در ایران*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه بوعلی سینا.
- ضرونی، داریوش و جلالیان، عسگر (۱۳۹۷). الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات. *دانش حقوق مالیه*، ۱(۴)، ۳۹-۵۰.
- عباسی، ابراهیمی و بیت عفری، سعید (۱۳۹۵). تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۲)، ۲۵-۴۳.
- محسنی، عباس و اصلانی، رشید (۱۳۸۲). *مسئولیت محاسباتی و نظارت‌های مالی و عملیاتی*. دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- مشکینی، نفیسه و کردستانی، غلامرضا (۱۳۹۸). پیامدهای بهکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. *مدیریت دولتی*، ۱۱(۲)، ۲۳۱-۲۵۰.
- ناصری، احمد؛ کمالیان، امین رضا و افلاطون زاده، بهزاد (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۶)، ۱۸۹-۲۱۶.
- ولی‌نژاد، فرشته و پیفه، احمد (۱۳۹۵). اتخاذ رویکرد پیشگیرانه در حسابرسی توسط دیوان محاسبات و تأثیر آن بر وقوع انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی. *همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران*.

References

- Abbasi, E. & Beit Afri, S. (2016). The effect of preventive measures of the Court of Audit on reducing the violations of the executive organs of the country. *Auditing Knowledge*, 16 (62), 25-43. (in Persian)
- Ahmadi, S. (2018). Financial supervision. *Financial Supervision Quarterly*, 1 (1), 39-44. (in Persian)
- Almasi, H., Dehgan, M. & Heidari, D. (2016). Investigating the Impact of Budget Deprivation Report of the Court of Audit on Supervising the Financial Performance of the Government and the Effectiveness of Annual Budgets. *Auditing Knowledge*, 16 (63), 35-62. (in Persian)
- Babajani, J. (2020). A model for formulating the legal basis of the independent monitoring and auditing system in the public sector of Iran. *Auditing Knowledge*, 20(79), 5-30. (in Persian)

- Daneshfard, K and Ghezelbash, H. (2010). Investigating the role of budget allocation report in exercising parliamentary oversight of government performance. *Journal of Management Accounting*, 3 (4), 93-103. (in Persian)
- Gong, T. (2010). Auditing, accountability, and corruption in China: prospects and problems. *Journal of Public Administration*, 2, 69–84.
- Haghighi, M. & Abadi, S R. & Arabian, Asghar & Jalali, M. (2018). Legal Challenges of the Court of Audit's oversight of corruption and related crimes in the executive branch. *Quarterly Journal of Private and Criminal Law Research*, (38), 11-34.
- Hendri, H. & Yuliantoro, Y. & Kolot Ama, M. (2020). Determinats of Fraud Prevention and Financial Performance as an Intervening Variable. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 10(1), 19-26.
- Heshman, M. (2020). Investigating the role of the Court of Audit in preventing financial corruption in the executive apparatus. *Knowledge of Financial Law*, 4 (13), 83-94. (in Persian)
- Hu, A. & Guo, Y. (2001). The comprehensive strategies and institutional design for curbing corruption in the transitional period. *Journal of Management World*, 6: 44–55.
- Konstantinos, S. & Georgios A. & Papadopoulos. & Evripidis, P. & Kechagias & Marina K. (2020). The role and the perceived impact of fiscal audits, conducted by the Hellenic Court of Audit HCA, towards the effectiveness and efficiency of Greek Public Organizations. *Journal of Advances in Management & Applied Economics*, 10(3), 131-150
- Meshkini, N. and Kurdistani, Gh. (2019). Consequences of applying the new general financial management approach. *Government Management*, 11 (2), 250-231. (in Persian)
- Mohseni, A. & Aslani, R. (2003). *Computational responsibility and financial and operational supervision*. Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (in Persian)
- Mulydai, M. & Anwar, Y. & Ikbal, M. (2012). The importance of corporate governance in public sector. *Global business and Economics research journal*, 11, 25-31.
- Naseri, A., Kamalian, A. R. & Platonzadeh, B. (2017). Assessing the role of the Court of Audit in fulfilling the operational responsibility of the executive bodies of the case study of Sistan and Baluchestan province. *Auditing Knowledge*, 17 (66), 189-216. (in Persian)
- Plesa, I.T. & Stegaroiu, I. (2019). A Modern Approach of the Supreme Audit Institutions: Guidance and Prevention in Public Sector. In M. Negreponi Delivanis ed. *International Conference Global interferences of knowledge society*. 80-90.
- Ranjbar, A. (2005). *Audit and financial oversight in the public sector and the role of parliaments*. Office of Political Studies, Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (in Persian)

- Shams, M. (2005). *The effect of budget deduction on reducing violations and reforming budgeting in Iran*. Master Thesis, Faculty of Management, Bu Ali Sina University. (in Persian)
- Sotoudeh, R., Faghani, M. & Pifeh, A. (2020). Assessing the ability of the internal processes of the Court of Audit to be responsible for responding to users. *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 209-226. (in Persian)
- Valinejad, F. & Pifeh, A. (2016). Adopting a preventive approach in auditing by the Court of Audit and its impact on the occurrence of financial deviations of executive bodies. *National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran*. (in Persian)
- Zarouni, D. & Jalalian, A. (2018). Favorable model of financial supervision of the Court of Audit. *Knowledge of Financial Law*, 1 (4), 50-39. (in Persian)