

## ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)

دکتر احمد ناصری<sup>۱</sup>

دکتر امین رضا کمالیان<sup>۲</sup>

بهزاد فلاطون زاده<sup>۳</sup>

### چکیده:

هدف اصلی تحقیق حاضر ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی و کاهش ارجاع موارد انحراف (واخواهی) به دادسرای دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، شامل مدیران، معاونین مالی، ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان و حساب‌رسان و کارشناسان اداره کل دیوان محاسبات استان می‌باشد. در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌هایی که در خصوص ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی از طریق پرسشنامه گردآوری می‌شود و برای تحلیل داده‌ها از روش‌های آماری پارامتریک شامل روش توصیفی و آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده می‌شود و همچنین در خصوص کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات، از طریق اطلاعات مندرج در گزارش تفریغ بودجه تایید شده سالهای ۸۷ تا ۹۱ استان سیستان و بلوچستان گردآوری و از نسبت‌های آماری و آزمون لون جهت تجزیه و تحلیل آن استفاده می‌شود. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش (قانونی و مشاوره‌ای) دیوان محاسبات استان در ارتقا ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی استان و همچنین در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور، تاثیر بسزا و مطلوبی را دارا می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان، حساب‌رسی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و گزارش تفریغ بودجه

۱- استادیار - رییس گروه حسابداری - دانشگاه سیستان و بلوچستان

۲- دانشیار - معاون هماهنگی - دانشگاه آزاد اسلامی سیستان و بلوچستان

۳- کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی - واحد زاهدان، نویسنده مسئول، behzad.falatoonzadeh@yahoo.com

## □ مقدمه

پاسخگویی<sup>۴</sup> یکی از چالش‌هایی است که دولت‌ها امروزه با آن مواجه هستند. امروزه دولت‌ها بایستی نسبت به خط مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان‌های دولتی، به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و باید در برابر آنها پاسخگو باشند. رابطه بین دولت و شهروندان، سیستم پاسخگویی را شکل می‌دهد که به موجب آن، سازمان‌های دولتی وظایف مربوط را انجام می‌دهند و شهروندان اجازه می‌دهند که این وظایف انجام شوند، مشروط بر اینکه وکیل از حد خود تجاوز نکند و پاسخگو باشد. (هیوز، ۱۳۷۷)

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 بیت المال 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 می‌نمود، لذا با استفاده از ظرفیت‌های قانونی جهت حفظ و حراست از بیت المال، با تدبیر مقامات ارشد دیوان محاسبات، ایفای نقش مشاوره‌ای و اقدامات پیشگیرانه به عنوان نقشه راه و سیاست اجرایی دیوان محاسبات، برگزیده شده که در این مسیر قبل از وقوع انحراف مالی با راهنمایی مسئولین توسط حساب‌برسان و کارشناسان دیوان محاسبات، جلوی خدشه بر بیت المال گرفته می‌شود.

اقدامات انجام شده شامل حسابرسی ضمنی، حسابرسی آنلاین، اصلاح رویه‌های مالی، تشکیل کمیته پیشگیری، مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی از قوانین و مقررات مالی کشور و ... که باعث شفافیت در عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی و ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی را موجب شده است، منجر به کاهش تعداد موارد انحراف ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور گردیده است.

## □ بیان مساله

امروزه دامنه فعالیت و عملیات دستگاه‌های اجرایی بطور چشمگیری گسترش یافته است و مدیریت اعظم منابع اقتصادی بر عهده آنهاست و کیفیت مدیریت آن درس‌نوشت مردم آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. حسابخواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه ریزی صحیح، عملکرد ارگان‌ها براساس اهداف آنها، مورد رسیدگی قرار گیرد. از این رو، لازم است حساب‌برسان، ضمن استفاده از خدمات متخصصین در زمینه‌های مختلف، به ارزیابی کیفیت

تصمیم گیری های مدیریت بردازند و نتیجه گیری ها و پیشنهادهای اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر امور مدیریت ارائه کنند (گلین ۱۳۷۵). دیوان محاسبات کشور در بررسی اجمالی پرونده های ارجاعی به دادسرای خود به این نتیجه رسیده که اغلب مدیران و مسئولین مورد بازخواست، اظهار عدم آگاهی از قوانین و مقررات مالی عمومی کشور را مطرح نموده اند و یا اینکه رسیدگی بعد از خرج باعث شده که دستگاه های اجرایی زمان اصلاح رویه ها را از دست داده و همچنین جبران خسارت بر بیت المال دور از دسترس گردد.

لذا در اجرای سیاست های کلان رئیس کل دیوان محاسبات کشور که شامل اقدامات پیشگیرانه از جمله مشارکت در ارتقا آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه های اجرایی از قوانین و مقررات مالی کشور، تشکیل کمیته های پیشگیری، حسابرسی ضمنی سه ماهه، بررسی کنترل های داخلی و تعامل و مشاوره دادن به مدیران و روسای دستگاه های اجرایی می باشد موجب شده است که نقش جدید دیوان محاسبات در مسئولیت پاسخگویی دستگاه های اجرایی موثر و دستخوش تغییرات رو به جلو گردد. که اگر دیوان محاسبات این نقش (اقدامات پیشگیرانه) را سرلوحه کار خود قرار نمی داد همانا به هدف والای خودش که کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال است دست نمی یافت و عدم شفاف سازی در عملیات و فعالیت ها، قانون گریزی، عدم اطمینان به دیوان محاسبات و در نهایت شانه خالی کردن از مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی را شاهد بودیم.

از این رو ارزیابی این نقش جدید دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی لازم و ضروری می باشد.

### □ اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

مقامات رسمی، قانونگذاران و شهروندان خواستار و نیازمند اطلاعاتی هستند که مصرف شدن وجوه دولتی به گونه ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات را تأیید کند. مردم و مسئولین کشور می خواهند بدانند که آیا سازمانهای دولتی به طرحها و خدمات و هدفهای پیش بینی شده دست یافته اند یا خیر؟ و آیا در این سازمانها طرحها و خدمات به نحو اقتصادی اداره می شوند؟ (سجادی، جامعی، ۱۳۸۲)

نقش دیوان محاسبات، کمک به بهبود رویه های وزارتخانه های عمومی و نیز ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم در مورد سیستم حکومتی آن هاست. البته گاهی نتیجه کار یک وزارتخانه یا موسسه می تواند بر اطمینان عموم نسبت به آن، اثر معکوس بگذارد؛ اما، وجود دیوان محاسبات و توانایی آن در ارائه توضیح و گزارش های مستقل، باید در رابطه با سیستم جامع حکومتی عموم مردم، اطمینان ایجاد کند (مورین، ۲۰۰۱).

بررسی و مطالعه کارهای تحقیقی و پژوهشی انجام شده حاکی است که تا کنون به چنین موضوعی پرداخته نشده و یا به صورت موردی به تعداد اندکی از متغیرهای مطرح در این پژوهش کار شده است که ضرورت انجام این کار می کرد که جهت شناساندن نقش دیوان محاسبات از تمام جنبه

های آن مورد پژوهش قرار بگیرد. لذا با ایجاد این شناخت در بین افراد ذینفع (مدیران، معاونین مال، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی و حسابرسان دیوان محاسبات) باعث ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی آنان، بهبود روشها، گسترش دانش، صرفه جویی در هزینه‌ها و در نهایت پاسداری از بیت المال و توسعه کشور را در پی خواهد داشت.

### □ مبانی نظری مسئولیت پاسخگویی

پاسخگویی از دوجنبه پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است. پاسخگویی مالی عبارت است از «ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج و مصرف منابع مالی، با استفاده از ابزارهای چون حسابداری، حسابرسی و بودجه بندی» و با قواعد، قوانین و مقررات مربوط به مدیریت و کنترل مالی سازگار است. پاسخگویی عملیاتی عبارت است از «حسابداری عملکرد با توجه به اهداف عملیاتی منعقد شده» و بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارد (گرگوری، ۲۰۱۱).

مقامات منتخب و منصوب در بخش عمومی و بالاخص در دولت، در مورد رعایت قوانین و مقررات درباره تحصیل مالی و مصرف صحیح آن در محل قانونی و همراه با محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه، مسئولیت پاسخگویی دارند. این مسئولیت از سابقه ای طولانی برخوردار است و بر تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی تأکید دارد. مسئولیت پاسخگویی عملکرد جزئی از مسئولیت پاسخگویی مدیریتی است و بر این اساس، مقامات اجرائی در دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف نموده و در تحقق این موارد پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۹).

پاسخگویی یکی از چالش‌هایی است که دولت‌ها امروزه با آن مواجه هستند. امروزه دولت‌ها بایستی نسبت به خط مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمانهای دولتی، به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می شوند و می بایست در برابر آنها پاسخگو باشند. رابطه بین دولت و شهروندان، سیستم پاسخگویی را شکل می دهد که به موجب آن، سازمانهای دولتی وظایف مربوط را انجام می دهند و شهروندان اجازه می دهند که این وظایف انجام شوند، مشروط بر اینکه وکیل از حد خود تجاوز نکند و پاسخگو باشد (هیوز، ۱۳۷۷، ۲۸۹ و ۲۸۸).

پاسخگویی از دیدگاه نظریه پردازان و صاحب‌نظران علم، به گونه‌های مختلفی تفسیر شده است، تاریخ دانان، روانشناسان و... هرکدام به صورتهای مختلفی آن را تفسیر کرده‌اند. تاریخ دانان معتقدند که پاسخگویی نه تنها به وسیله دولت شهرهای یونان بلکه به وسیله دولتهای نواحی نیل و دولتهای روم و اروپایی قرون وسطی نیز به کار برده شده است. حضرت علی (ع) برای اطمینان از پاسخگویی اداری، اداره ای را به نام دارالقصاص ایجاد کرد. این اداره شبیه به اداره استیناف امروزی است که برای شنیدن شکایات شهروندان در باب سوءاستفاده یا سوءعملکرد کارکنان اداره تشکیل

شده است (الوانی، دانایی فرد، ۱۳۸۰، ۲۴۳).

اولین و مهمترین پیش زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی کند و تا نظارتی نباشد نمی توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فرا خواند (هاکو، ۲۰۰۰).

پاسخگویی دارای یک سری اصول، مبانی و پیش زمینه هایی است که بدون وجود آنها، امکان دسترسی به نظام پاسخگویی مطلوب وجود ندارد مهمترین این عوامل نظارت، شفافیت و اطلاعات برای تسهیل نظارت مورد توجه می باشد (هابرماس، ۱۹۸۴).

پاسخگویی توجیه مطابقت عملکردها و توافقات به عمل آمده بین دولت و مردم در یک دوره زمانی مشخص است که نشان دهنده این است که دولت در استفاده از منابع عمومی، استانداردهای مورد نظر را رعایت کرده است (لینچ، ۱۹۷۱).

انواع پاسخگویی عبارتند از:

✓ پاسخگویی عمومی: مدیران سازمانهای دولتی در برابر شهروندان یا نمایندگان منتخب آنان پاسخگو هستند؛

✓ پاسخگویی مدیریتی: این پاسخگویی در برابر مدیر ارشد یا مدیر بالادست صورت می گیرد؛

✓ - پاسخگویی مالی: مدیران سازمانها در مقابل وجوه پاسخگو هستند که بابت اجرای طرح یا پروژه دریافت می کنند؛

✓ پاسخگویی سیاسی: این پاسخگویی در برابر نهادی است که مشروعیت سیاسی دارد؛

✓ پاسخگویی حرفه ای: در مقابل همکاران متخصص و حرفه ای خود پاسخگو هستند؛

✓ پاسخگویی قانونی: این پاسخگویی در برابر مراجع قضایی صورت می گیرد.

✓ پاسخگویی اجتماعی: پاسخگویی، تعهد در قبال مسئولیت واگذار شده است. از این رو، پاسخگو بودن، دلالت بر نوعی رابطه رسمی دارد که در آن اختیارات از یک طرف به طرف دیگر محول شده (بزرگی، ۱۳۸۲)

اصطلاحات مربوط به مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شامل موارد زیر میباشد:

۱- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارایه شده است.

۲- آیا دولت درآمد کافی برای تأمین بهای تمام شده خدمات در دوره جاری تحصیل کرده است.

۳- تا چه اندازه می توان سایر اطلاعات از قبیل تعیین میزان کارایی و اثر بخش خدمات ارایه شده و فزونی منافع بر مخارج فعالیت های انجام شده را تعیین کرد.

۴- محاسبه بهای تمام شده فعالیتها و ارزیابی وضعیت و شرایط مالی دولت بواسطه نتایج عملیات از عوامل مهم می باشد.

اجرای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی باعث شده که دولتها در تهیه صورت های مالی یکپارچه خود از معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل استفاده نمایند. در این حالت دارائی های سرمایه ای ثبت و مستهلک می شوند و بر مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در کوتاه مدت و بلند مدت تاکید می شود. به بیان دیگر معیار اندازه گیری جریان منابع مالی یک دیدگاه سیاسی

است و در محیط تصمیم‌گیری مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع بندی است. در حالی که معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی محیط مدیریتی را بهره‌مند می‌کند. تاکید بر دوره‌های بلند مدت و استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در تنظیم صورتهای مالی جامع در سطح دولت، موجب افزایش مسئولیت پاسخگویی عملیاتی از طریق حصول اطمینان از ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دوره مالی مربوط، خواهد گردید (باباجانی، ۱۳۸۲).

### پیشینه تحقیق

#### تحقیقات انجام گرفته در خارج از کشور

نتیجه	عنوان تحقیق	سال	محقق
حسابرسی مالی نسبت به حسابرسی عملکرد اطلاعات بیشتری در اختیار شهرداری‌ها نمی‌گذارد	حسابرسی مالی یا عملکرد؟ نقش حسابرسان منتخب در شهرداری‌های سوئد	۲۰۱۱	اندرسون و نیلسون
حسابرسی عملیاتی را می‌توان بعنوان فرآیند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجاد شده بین منبع تأثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر یعنی واحد مورد بررسی بدست می‌آورد	ارتباط بین دیوان محاسبات (به عنوان حسابرس عملیاتی) و واحدهای مورد رسیدگی آن	۲۰۰۱	دانیل مورین
چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ خواه به دست می‌دهد و به حق هر دو طرف به رابطه مسئولیت پاسخ گوئی می‌پردازد	در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی	۱۹۸۲	ایجیری
دیوان محاسبات، از طریق حسابرسی‌های عملیاتی انجام شده در سازمان‌های عمومی، به نوعی توجه شهروندان را به زمینه تلاش برای ایجاد تغییرات در آن سازمان‌ها جلب می‌کند. حسابرسان، به عنوان محافظ بودجه عمومی، ائتلاف وجوه عمومی را با این امید افشا می‌کنند که فرایندهای مدیریتی سازمان‌های دولتی بعد از حسابرسی بهبود یابد	خروج، کاهش پاسخگویی و وفاداری در شرکت‌ها، سازمان‌ها، و ایالات	۱۹۷۰	هریسمن

### تحقیقات انجام گرفته در داخل کشور

محقق	سال	عنوان تحقیق	نتیجه
اعتباریان، عمادزاده و روحانی	۱۳۹۳	رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی	استفاده از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد
سالاری و دیگران	۱۳۹۳	تأثیر اجرای نظام مالی تعهدی بر شفافیت و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین	اجرای نظام مالی تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین، به افزایش شفافیت مالی، و نیز افزایش پاسخگویی مالی عملیاتی منجر شده است
زارعی متین، جندقی و قمی	۱۳۹۲	مطالعه رابطه سازوکارهای کاربردی دیوان محاسبات کشور با پاسخگویی مسئولین دستگاه‌های اجرایی	در وضعیت مطلوب؛ در بین سازوکارهای کاربردی دیوان محاسبات کشور حسابرسی عملکرد مدیریت بالاترین رتبه را داشته و بیشترین ارتباط را با پاسخگویی مسئولین دستگاه‌های اجرایی دارا می‌باشد
دانشفرد و قزلباش	۱۳۸۹	بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت	گزارش تفریغ بودجه در کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت موثر بوده است
کرمی	۱۳۸۸	تأثیر کنترل های داخلی در شرکت های دولتی بر تعیین حدود رسیدگی حسابرسان دیوان محاسبات	کنترل های داخلی در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، دارای اهمیت فراوانی بوده و توجه مناسب به آن می تواند زمینه مناسبی برای حسابدگی و پاسخگویی بخش های مختلف دولت در قبال منابع در اختیارشان باشد
مومنی	۱۳۸۴	نگاهی به نقش و جایگاه دیوان محاسبات در نظام پاسخگویی مالی کشور	سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب نظران "عامل محدودیت" شناخته می شود به مفهوم نوین از کنترل یعنی "عامل هدایت" تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت های مصوب دولت فراهم گردد

### سوال تحقیق:

آیا نقش دیوان محاسبات در ایفای مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی و همچنین کاهش تعداد موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور مربوط به دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان مطلوب ارزیابی می شود؟

### فرضیات تحقیق:

#### فرضیات اصلی:

بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان رابطه معنی داری وجود دارد.  
بین نقش دیوان محاسبات و کاهش تعداد موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات مربوط به دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان رابطه معنی داری وجود دارد.

### فرضیات فرعی:

بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان رابطه معنی داری وجود دارد.  
 بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان رابطه معنی داری وجود دارد.

### متغیرها

#### متغیرهای وابسته:

متغیرهای وابسته این تحقیق شامل: ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور مربوط به دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان است.

#### متغیرهای مستقل:

نقش‌های قانونی: متغیرهای مستقل این تحقیق شامل: ارائه گزارش تفریغ بودجه، ارائه پیشنهاد اصلاح قوانین مالی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی ضمنی، حسابرسی زیست محیطی، حسابرسی آنلاین، حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی تحلیلی.

نقش‌های مشاوره‌ای: 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 بیت‌المال از طریق بازپرداخت وجه به خزانه و پیگیری اصلاح و یا اتمام عملیات اجرایی پروژه‌ها و طرح‌ها.

#### مفاهیم واژگان کلیدی:

دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان:

طبق مفاد اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، 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، لذا دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان در مرکز استان و در شهر زاهدان مستقر می‌باشد.

#### حسابرسی:

حسابرسی عبارت است از فرایند سیستماتیک جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع.

#### مسئولیت پاسخگویی عملیاتی:

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و سازمان‌های بزرگ را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌نماید تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر



کارایی، اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد نموده و اطلاعاتی در مورد اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، ارائه نماید. بطور کلی پاسخگویی عملیاتی یعنی پاسخگو بودن دستگاه‌های اجرایی نسبت به عملکردشان می باشد.

### گزارش تفریغ بودجه:

تفریغ بودجه در اصطلاح مالی فراغت از بودجه و یا نتیجه‌ی اجرای بودجه است. دیوان محاسبات کشور سالانه با بررسی حساب‌ها و اسناد مربوط به دستگاه‌های دولتی گزارش تفریغ بودجه را تهیه می‌کند که در آن نحوه و میزان هزینه سازمان‌ها، پروژه‌ها و پیشرفت آنها بر اساس قانون بودجه مشخص است.

### متغیرهای میانجی:

متغیرهای میانجی شامل: جنسیت، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، پست سازمانی و سابقه کار تکمیل کنندگان پرسشنامه این تحقیق در نظر گرفته شده‌اند.

## □ جامعه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل، کلیه مدیران، معاونین مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی و همچنین حساب‌برسان و کارشناسان اداره کل دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان در سال مالی ۱۳۹۱ (آخرین گزارش تفریغ بودجه تایید شده توسط هیات عمومی دیوان محاسبات کشور مربوط به سال ۱۳۹۱ می باشد) که تعداد آن‌ها ۱۲۵ نفر می باشد که پرسشنامه‌های تحقیق به جامعه هدف ارسال و پس از تکمیل، بازگردانده شده و مورد تحلیل قرار گرفته شده است.

### ابزار جمع آوری داده ها و نحوه اجرا و آزمون

با توجه به موضوع و روش تحقیق حاضر، ابزار جمع آوری داده‌ها در این تحقیق به دو قسمت تقسیم می‌شود. برای بررسی فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن از پرسش‌نامه و فرضیه اصلی دوم، اطلاعات و گزارش‌های تفریغ بودجه پنج ساله استان سیستان و بلوچستان که مورد تایید هیأت عمومی دیوان محاسبات کشور قرار گرفته می باشد. پرسش‌نامه ای که برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق استفاده شده، پرسش‌نامه محقق ساخته است. این پرسش‌نامه دارای ۱۷ جمله خبری (گویه) است که محقق با توجه به مدل تحلیلی که در آن نقش دیوان محاسبات دارای دو مؤلفه: قانونی و مشاوره ای در ایفای مسئولیت پاسخگویی می باشد طراحی گردیده است. این جملات خبری (گویه‌ها) براساس طیف پنج پاسخی (کاملاً موافق، موافق، نظری ندارم، مخالف و کاملاً مخالف) تنظیم شده‌اند. نحوه نمره گذاری پرسش‌نامه به این صورت بوده که به گزینه کاملاً موافق نمره ۵، موافق نمره ۴، نظری ندارم نمره ۳، مخالف نمره ۲ و کاملاً مخالف نمره ۱ اختصاص داده شده است. حداقل نمره ای که اعضای جامعه آماری به این پرسش‌نامه می دهند، نمره ۱۷ و حداکثر ۸۵ می باشد.

### □ روایی پرسشنامه

برای تعیین روایی پرسشنامه مربوط به نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی در اختیار ۶ تن از اساتید گروه حسابداری دانشگاه‌های استان قرار گرفت که آنان در خصوص مناسب بودن پرسشنامه با استفاده از گزینه‌های کاملاً مناسب، مناسب، نسبتاً مناسب، نامناسب، کاملاً نامناسب اعلام نظر و قضاوت نمایند. سپس با توجه به محاسبات انجام شده و با استفاده از روش محتوایی و معمول میزان روایی چک لیست عوامل مرتبط محاسبه شد. مقدار روایی چک لیست برابر ۰/۹۳۵ به دست آمد که مقدار قابل قبولی است.

### □ آزمون پایایی

در زیر روش آلفای کرونباخ را که شایع‌تر از روش‌های دیگر برای تعیین پایایی پرسشنامه است، مورد بررسی قرار داده ایم. روش استفاده از ضریب آلفای کرونباخ را برای تعیین پایایی یک پرسشنامه یا آزمون با تاکید بر همبستگی درونی می‌توان استفاده کرد. در این روش اجزا یا قسمت‌های پرسشنامه برای سنجش ضریب پایایی آزمون به کار می‌روند. اگر سوالات به صورت ارزشی باشند (هر سوال ارزش مربوط خود را داشته باشد) آلفای کرونباخ از رابطه زیر میزان پایایی آزمون را محاسبه می‌کند.

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S^2} \right) \quad (1)$$

که در آن:

تعداد سوالات  $k$

واریانس هر سوال  $S_i^2$

واریانس کل سوالات می‌باشد.  $S^2$

از آنجا که یک پرسشنامه با تعدادی سوال (مانند طیف ۵ گزینه ای لیکرت) مانند یک آزمون است، می‌توان از رابطه (۱) مقدار پایایی را به کمک آلفای کرونباخ به دست آورد. اما اگر به جای سوالات یا ماده‌ها، آزمون از بخش‌ها یا قسمت‌هایی تشکیل شده باشد مثل زمانی که یک آزمون از تعدادی خرده آزمون تشکیل شده است و بخواهیم از آن‌ها در محاسبه ضریب پایایی کل آزمون استفاده کنیم، باز هم می‌توان از روش آلفای کرونباخ مطابق با رابطه (۱) استفاده کرد. در اینجا نیز پرسشنامه مورد نظر دارای طیف ۵ گزینه ای لیکرت می‌باشد و از دو بخش وظایف قانونی و مشاوره

ای تشکیل شده است که این دو بخش همان خرده آزمون‌ها می باشند. بنابراین برای بررسی پایایی پرسشنامه نیاز به یک نمونه تصادفی از جامعه می باشد. لذا با استفاده از فرمول کوکران یک نمونه تصادفی از جامعه مورد نظر را انتخاب می کنیم.

$$n = \frac{t^2 * \frac{pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} [t^2 * \frac{pq}{d^2} - 1]} \quad (2)$$

با توجه به اینکه حجم جامعه ۱۲۵ می باشد حجم نمونه برابر با ۳۰ بدست می آید. نتایج پایایی پرسشنامه در جدول زیر خلاصه شده است.

جدول (۱) سازگاری درونی

تعداد سوالات	آلفای کرونباخ	چک لیست
۱۰	۰/۸۷۷	وظایف قانونی
۷	۰/۷۳۸	وظایف مشاوره ای
۱۷	۰/۸۶۳	کل

ضریب آلفای کرونباخ، برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرش‌ها، عقاید و ... بکار می‌رود. در واقع می‌خواهیم ببینیم تا چه حد برداشت پاسخگویان از سوالات یکسان بوده است. همان طور که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌شود، مقدار آلفای کرونباخ برای پرسش نامه وظایف قانونی برابر ۰/۸۷۷ و برای پرسش نامه وظایف مشاوره ای دیوان محاسبات برابر ۰/۷۳۸ است این مقدار برای نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی برابر ۰/۸۶۳ محاسبه شد. با توجه به اینکه مقدار آلفای کرونباخ در هر دو مورد بیشتر از ۰,۷ شده است لذا پرسشنامه مورد نظر در حد مطلوب ارزیابی و این مقادیر برای اهداف پژوهشی قابل قبول هستند.

## □ تحلیل داده های تحقیق

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها (اطلاعات)

در این قسمت به بررسی فرضیه‌ها پرداخته شده است. این بخش شامل دو قسمت عمده توصیف داده‌ها و تحلیل داده‌ها است. در قسمت توصیف داده‌ها به توصیف خصوصیات طرح‌ها و همچنین توصیف متغیر پژوهش توسط توزیع فراوانی و آماره‌های توصیفی پرداخته شد. در قسمت تحلیل داده‌ها به بررسی فرضیه‌ها و سوالات تحقیق پرداخته شد. در این قسمت برای بررسی فرضیه اصلی و فرضیات فرعی ۱ تا ۳ از آزمون دو جمله‌ای استفاده شد. برای بررسی فرضیات فرعی ۴ تا ۶ از آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) استفاده شد و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار SPSS ویراست ۲۱ استفاده شده و سطح معنی داری ۰/۰۵ در نظر گرفته شد.

روشهای آمار پارامتری برای انجام آزمون فرضیه‌ها استفاده شده چرا که طبق قضیه حد مرکزی داده‌ها نرمال اند و نیازی به انجام آزمون های نرمال بودن، نظیر آزمون کلموگرف-اسمیرنوف، نیست. آزمون فرض شماره (۲) را می بایست با آزمون T-تست یک نمونه ای انجام داد.

### □ توصیف داده ها

بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس جنسیت از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۱۴ نفر (۱۱,۲ درصد) زن و ۱۱۱ نفر (۸۸,۸ درصد) مرد هستند. در جدول ۲ توزیع فراوانی بر حسب جنسیت آورده شده است.

جدول ۲. توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
زن	۱۴	۱۱/۲
مرد	۱۱۱	۸۸/۸
کل	۱۲۵	۱۰۰

### □ بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس تحصیلات

از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۲ نفر (۱/۶ درصد) تحصیلات دیپلم، ۱ نفر (۰/۸ درصد) تحصیلات فوق دیپلم، ۷۹ نفر (۶۳/۲ درصد) تحصیلات کارشناسی (لیسانس)، ۴۱ نفر (۳۲/۸ درصد) تحصیلات کارشناسی ارشد (فوق لیسانس) و ۲ نفر (۱/۶ درصد) تحصیلات دکترا داشته‌اند. در جدول ۳ توزیع فراوانی بر حسب تحصیلات آورده شده است

جدول ۳. جدول توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد
دیپلم	۲	۱/۶
کاردانی	۲	۰/۸
کارشناسی (لیسانس)	۷۹	۶۳/۲
کارشناس ارشد (فوق لیسانس)	۴۱	۳۲/۸
دکتري	۲	۱/۶
کل	۱۲۵	۱۰۰/۰

### □ بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس رشته تحصیلی

از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۵۷ نفر (۴۵/۶ درصد) رشته تحصیلی حسابداری، ۶ نفر (۴/۸ درصد) رشته تحصیلی مدیریت مالی، ۳۱ نفر (۲۴/۸ درصد) رشته تحصیلی مدیریت دولتی، ۵ نفر (۴/۰ درصد)

درصد) رشته تحصیلی اقتصاد و ۲۶ نفر (۲۰/۸ درصد) رشته تحصیلی سایر رشته‌ها داشته‌اند. در جدول ۴ توزیع فراوانی بر حسب رشته تحصیلی آورده شده است.

**جدول ۴. جدول توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس رشته تحصیلی**

تحصیلات	فراوانی	درصد
سایر	۲۶	۸,۲۰
اقتصاد	۵	۰,۴
مدیریت دولتی	۳۱	۸,۲۴
مدیریت مالی	۶	۸,۴
حسابداری	۵۷	۶,۴۵
کل	۱۲۵	۱۰۰/۰

#### □ بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس پست سازمانی بیرون دیوان محاسبات

از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۹۳ نفر (۷۴/۴ درصد) شامل مدیران، معاونین مالی، ذیحسابان و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان بوده که ۲۹ نفر (۳۱/۲ درصد) پست مدیر، ۲۳ نفر (۲۴/۷ درصد) پست معاون مالی، ۲۸ نفر (۳۰/۱ درصد) پست ذیحسابی، ۸ نفر (۸/۶ درصد) پست کارشناس مالی و ۵ نفر (۵/۴ درصد) سایر پست را داشته‌اند. در جدول ۵ توزیع فراوانی بر حسب پست بیرون دیوان محاسبات آورده شده است.

**جدول ۵. جدول توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس پست بیرون دیوان محاسبات**

پست	فراوانی	درصد
سایر	۵	۵,۴
کارشناس مالی	۵	۸,۶
ذیحساب	۲۸	۳۰,۱
معاون مالی	۲۳	۲۴,۷
مدیر	۲۹	۳۱,۲
کل	۹۳	۱۰۰/۰

#### □ بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس پست سازمانی دیوان محاسبات

از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۳۲ نفر (۲۵/۶ درصد) شامل کارشناسان دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان بوده که ۲ نفر (۶/۳ درصد) پست سرحسابرس ارشد، ۴ نفر (۱۲/۵ درصد) پست سرحسابرس، ۱۴ نفر (۴۳/۸ درصد) پست حسابرس ارشد، ۱۱ نفر (۳۴/۴ درصد) پست حسابرس

و ۱ نفر (۳/۱ درصد) سایر پست را داشته‌اند. در جدول ۶ توزیع فراوانی بر حسب پست در دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان آورده شده است.

جدول ۶. جدول توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس پست در دیوان محاسبات استان

پست	فراوانی	درصد
سایر	۱	۳,۱
حسابرس	۱۱	۳۴,۴
حسابرس ارشد	۱۴	۴۳,۸
سرحسابرس	۴	۱۲,۵
سرحسابرس ارشد	۲	۶,۳
کل	۳۲	۱۰۰/۰

#### □ بررسی توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس سابقه کار

از ۱۲۵ فرد مورد بررسی ۵۵ نفر (۴۴ درصد) سابقه بالای ۲۰ سال، ۳۰ نفر (۲۴/۰ درصد) سابقه بین ۱۵ تا ۲۰ سال، ۲۵ نفر (۲۰/۰ درصد) سابقه بین ۱۰ سال تا ۱۵ سال، ۱۰ نفر (۸/۰ درصد) سابقه بین ۵ سال تا ۱۰ سال و ۵ نفر (۴/۰ درصد) سابقه کمتر از ۵ سال داشته‌اند. در جدول ۷ توزیع فراوانی بر حسب سابقه آورده شده است.

جدول ۷. جدول توزیع فراوانی افراد مورد بررسی بر اساس سابقه

سابقه	فراوانی	درصد
کمتر از ۵ سال	۵	۴,۰
بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۰	۸,۰
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۲۵	۲۰,۰
بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۳۰	۲۴,۰
بالاتر از ۲۰ سال	۵۵	۴۴,۰
کل	۱۲۵	۱۰۰/۰

#### □ آمار استنباطی (آزمون فرضیه های تحقیق)

با توجه به مدل تحقیقی ارائه شده، دیوان محاسبات نقش خود را به دو صورت قانونی و مشاوره ای برای ایفای پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ایفا می کند. لذا در ابتدا نقش کلی دیوان محاسبات را در ایفای پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی (فرضیه اصلی اول) مورد آزمون قرار می دهیم، سپس نقش قانونی (فرضیه فرعی اول)، مشاوره ای (فرضیه فرعی دوم) دیوان محاسبات را

در ایفای پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی و بین اقدامات انجام شده توسط دیوان محاسبات و کاهش موارد واخواهی دستگاه‌های اجرایی (فرضیه اصلی دوم) را مورد آزمون قرار می‌دهیم و در نهایت به تجزیه و تحلیل و بررسی مساله اصلی تحقیق پرداخته شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در ادامه ارائه شده است.

توجه داریم که چون حجم جامعه مورد بررسی بیشتر از ۳۰ ( $n=125$ ) می‌باشد لذا می‌توان از روشهای آمار پارامتری برای انجام آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد چرا که طبق قضیه حد مرکزی داده‌ها نرمال اند و نیازی به انجام آزمون‌های نرمال بودن، نظیر آزمون کلموگرف-اسمیرنوف، نیست.

### فرضیه اصلی اول

نتایج آزمون آماری و همچنین آزمون فرضیه اصلی اول و فرعی اول و دوم در جدول شماره ۸ گزارش شده است.

جدول شماره ۸. نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

نتیجه آزمون فرضیه	نتایج آزمون آماری			آزمون آماری	عنوان فرضیه	ردیف
	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون			
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۱۲۴	۳۲,۷۴۱	$\begin{cases} H_2: \mu \geq 3 \\ H_1: \mu < 3 \end{cases}$	فرضیه اصلی اول	۱
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۱۲۴	۲۷,۸۷۴		فرضیه فرعی اول	۲
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۱۲۴	۳۲,۴۲۶		فرضیه فرعی دوم	۳

با توجه به آزمون فرضیه اصلی اول که نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان را مورد بررسی قرار می‌دهد، فرض  $H_0$  بدین معنی است بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد، همچنین فرض  $H_1$  بدین معنی است بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد. آزمون فرض شماره (۱) با آزمون T-تست تک نمونه ای انجام پذیرفته است و میزان خطای نوع اول (آلفا) برابر با ۰,۰۵ در نظر گرفته شده است. یعنی آزمون در سطح معناداری ۰,۰۵ انجام شده است.

نحوه تصمیم‌گیری در مورد آزمون بدین صورت است که اگر میزان خطای نوع اول کمتر از سطح معنی‌داری آزمون شود فرض  $H_0$  رد می‌شود و اصطلاحاً می‌گوییم آزمون معنادار نیست. در مورد فرضیه اول می‌توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود. لذا می‌توان گفت فرضیه اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

### فرضیه فرعی اول

از آنجائیکه در فرضیه فرعی اول به بررسی وجود ارتباط معنی‌دار بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته شده است، فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد و فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

آزمون فرض شماره (۲) با آزمون T-تست تک نمونه‌ای انجام پذیرفته شده است. در مورد فرضیه فرعی اول می‌توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود. یعنی می‌توان گفت فرضیه فرعی اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

### فرضیه فرعی دوم

به نظر می‌رسد که بین نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد. آزمون فرض شماره (۳) با آزمون T-تست یک نمونه‌ای انجام پذیرفته شده است.

در مورد زیر فرضیه فرعی دوم می‌توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود. یعنی می‌توان گفت فرضیه فرعی دوم مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

چون در این تحقیق دو جامعه آماری شامل کارشناسان دیوان محاسبات و مدیران، معاونین مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی استان مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج به صورت کلی در مورد دو جامعه در بخش‌های قبلی مورد ارزیابی قرار گرفت. حال می‌خواهیم فرضیه اول و فرضیه‌های فرعی مربوط به آن را به تفکیک هر جامعه مورد بررسی قرار دهیم. برای این منظور ابتدا فرضیه‌های ذکر شده را برای جامعه کارشناسان دیوان محاسبات و سپس برای مسئولین دستگاه‌های اجرایی استان مورد بررسی قرار می‌دهیم. کلیه آزمون‌های انجام گرفته در جدول ۹ با آزمون T-تست تک نمونه‌ای



انجام پذیرفته شده است و همچنین میزان خطای نوع اول (آلفا) برابر با ۰,۰۵ در نظر گرفته شده است، یعنی آزمون در سطح معناداری ۰,۰۵ انجام شده است.

جدول شماره ۹. نتایج آزمون فرضیه به تفکیک فرضیات

نتیجه آزمون فرضیه	نتایج آزمون آماری			آزمون آماری	عنوان فرضیه	جامعه هدف	ردیف
	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون				
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۳۱	۲۱,۹۵۳	$\begin{cases} H_0: \mu \geq 3 \\ H_1: \mu < 3 \end{cases}$	فرضیه اصلی اول	حسابرسان دیوان محاسبات استان	۱
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۳۱	۱۷,۵۳۴		فرضیه فرعی اول		۲
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۳۱	۱۹,۱۶۲		فرضیه فرعی دوم	۳	
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۹۲	۲۷,۶۸۹		فرضیه اصلی اول	مدیران، معاونین و ذیحسابان دستگاه های اجرایی استان	۴
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۹۲	۲۳,۶۴۵		فرضیه فرعی اول		۵
پذیرش فرض $H_0$	۱,۰۰	۹۲	۲۷,۸۵۶		فرضیه فرعی دوم		۶

### □ فرضیه اصلی اول برای کارشناسان دیوان محاسبات استان

به نظر می رسد که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد. فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد. فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های

اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد .

با توجه به نتایج جدول (۸) فرض  $H_0$  می تواند پذیرفته شود. یعنی می توان گفت فرضیه اصلی اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر کارشناسان دیوان محاسبات استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

چون فرضیه اصلی اول مورد قبول واقع شده است و از آنجایی که نقش دیوان به دو صورت قانونی و مشاوره ای بوده است لذا هر یک از اقدامات را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار می دهیم. در ابتدا نقش قانونی و سپس نقش مشاوره ای دیوان محاسبات را در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی به طور جداگانه مورد آزمون قرار می دهیم.

فرضیه فرعی اول برای کارشناسان دیوان محاسبات استان به نظر می رسد که بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد در مورد فرضیه فرعی اول می توان گفت که چون  $1,00$  بیشتر از  $0,05$  می باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی می توان گفت فرضیه فرعی اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر کارشناسان دیوان محاسبات استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

### □ فرضیه فرعی دوم برای کارشناسان دیوان محاسبات استان

به نظر می رسد که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد .

در مورد فرضیه فرعی دوم می توان گفت که چون  $1,00$  بیشتر از  $0,05$  می باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی می توان گفت فرضیه فرعی دوم مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر کارشناسان دیوان محاسبات استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرضیه اصلی اول برای مسئولین دستگاه های اجرایی استان به نظر می رسد که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های

اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد .

در مورد فرضیه اصلی اول می توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی می توان گفت فرضیه اصلی اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر مسئولین دستگاه های اجرایی استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرضیه فرعی اول برای مسئولین دستگاه های اجرایی استان به نظر می رسد که بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد .

در مورد فرضیه فرعی اول می توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی می توان گفت فرضیه فرعی اول مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرضیه فرعی دوم برای مسئولین دستگاه های اجرایی استان به نظر می رسد که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد . فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .

فرض  $H_1$  بدین معنی است که بین نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود ندارد . در مورد فرضیه فرعی دوم می توان گفت که چون ۱,۰۰ بیشتر از ۰,۰۵ می باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی می توان گفت فرضیه فرعی دوم مورد قبول است یا به عبارتی دیگر بین

نقش مشاوره ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی از نظر مسئولین دستگاه های اجرایی استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

### فرضیه اصلی دوم

به نظر می رسد که بین نقش دیوان محاسبات و کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرا مربوط به دستگاه های اجرایی استان ارتباط معنی داری وجود دارد .

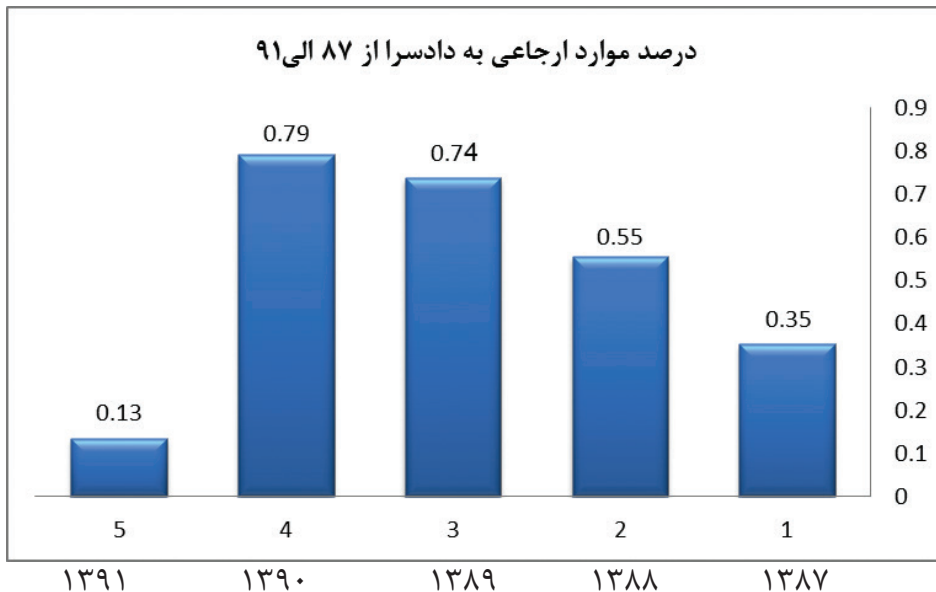
اطلاعات مربوط به موارد واخواهی و موارد ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور برای پنج سال ۸۷ لغایت ۹۱ (سال شاخص) مربوط به دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان در جدول زیر قابل مشاهده است.

جدول ۱۰. توزیع فراوانی موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور

سال	تعداد موارد واخواهی	تعداد موارد ارجاع شده به داد سرا
۸۷	۲۰۱	۷۱
۸۸	۲۸۲	۱۵۷
۸۹	۲۵۶	۱۸۹
۹۰	۱۹۶	۱۵۵
۹۱	۳۱۸	۴۳

در ابتدا یک نمودار از درصد موارد واخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال های ۸۷ تا ۹۱، برای درک بهتر کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور با توجه به نقش دیوان محاسبات استان، ارائه می کنیم. با توجه به نمودار مشاهده می شود درصد موارد واخواهی ارجاع داده شده در سال ۹۱ (ردیف شماره ۵ جدول ۴-۱۶) از سال های دیگر کمتر است.

شکل ۱. نمودار توزیع فراوانی موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور



برای دقت بیشتر می‌خواهیم با استفاده از آزمون نسبت کاهش موارد وخواهی ارجاع داده شده به داد سرا را آزمون کنیم. آزمونی که در این بخش انجام شده است با استفاده از نرم افزار آماری R نسخه ۳,۱,۱ انجام شده است. از آنجایی که سال ۹۱ به عنوان سال شاخص در نظر گرفته شده است و با تعداد موارد وخواهی در هر سالی متفاوت است، لذا برای اینکه ببینیم آیا نقش دیوان محاسبات در کاهش موارد وخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور اثر گذار بوده است یا خیر، می‌بایست آزمون فرض آماری زیر را انجام داد.

$$\begin{cases} H_0: P_S = P_i \quad i = 1, 2, 3, 4 \\ H_1: P_S < P_i \end{cases} \quad (3)$$

فرض  $H_0$  بدین معنی است که نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال ۹۱ ( $P_S$ ) برابر است با نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال  $i$  ام ( $i=1, 2, 3, 4$ ) که در آن ۱، ۲، ۳ و ۴ به ترتیب نشان دهنده سال‌های ۸۷، ۸۸، ۸۹ و ۹۰ است. به عبارت دیگر فرض  $H_0$  بدین معنی است که بین نقش دیوان محاسبات و کاهش موارد وخواهی ارجاعی به دادسرا رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض  $H_1$  بدین معنی است که نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال ۹۱ ( $P_S$ ) کمتر است از نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال  $i$  ام ( $i=1, 2, 3, 4$ ) که در آن ۱، ۲، ۳ و ۴ به ترتیب نشان دهنده سال‌های ۸۷، ۸۸، ۸۹ و ۹۰ است. به عبارت دیگر فرض  $H_1$  بدین معنی است که نقش دیوان محاسبات در کاهش موارد وخواهی ارجاعی به دادسرا رابطه معناداری وجود دارد. توجه داریم که آزمون برای هر سال در مقایسه با سال شاخص به طور جداگانه انجام گرفته است. نتایج هر چهار آزمون در جدول زیر خلاصه شده است.

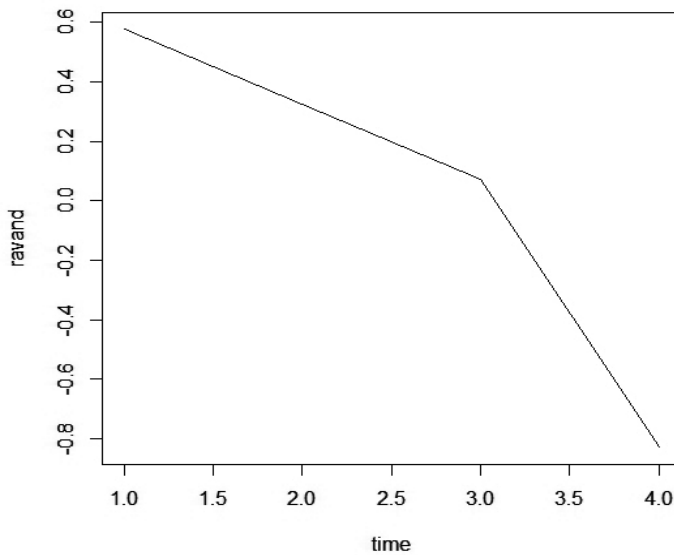
جدول ۱۱. توزیع فراوانی موارد وخواهی ارجاعی به دادسرا طی ۴ سال نسبت به سال ۹۱ (شاخص)

سال - نام	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری	نسبت وخواهی ارجاعی به دادسرا
۸۷	۳۲,۸۹۰	۱	۰,۰۰۰	۰,۳۵۳
۸۸	۱۱۷,۶۱۰	۱	۰,۰۰۰	۰,۵۵۷
۸۹	۲۱۱,۶۸۷	۱	۰,۰۰۰	۰,۷۳۸
۹۰	۲۱۷,۳۱۳	۱	۰,۰۰۰	۰,۷۹۰

با توجه به اینکه سطح معناداری در هر چهار آزمون برابر ۰,۰۰۰ شده است یعنی اینکه در هر چهار آزمون فرض  $H_0$  رد می‌شود زیرا سطح معناداری از ۰,۰۵ کمتر است. بدین معنی است که نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرا در سال ۹۱ ( $P_S$ ) کمتر از نسبت موارد وخواهی ارجاع شده به دادسرای دیوان محاسبات در سال  $i$  ام ( $i=1, 2, 3, 4$ ) که در آن ۱، ۲، ۳ و ۴ به ترتیب نشان دهنده

سال های ۸۷، ۸۸، ۸۹ و ۹۰ است. یا می توان گفت نقش دیوان محاسبات در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات اثر گذار بوده است.

شکل ۲. نمودار روند کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات



#### □ یافته های تحقیق

تحقیق حاضر در اداره کل دیوان محاسبات و دستگاه های اجرایی استان سیستان و بلوچستان انجام شده است که نتایج زیر حاصل شده است:

یافته های پژوهش حاکی از آن است که به طور کلی بین نقش دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد.

نقش دیوان محاسبات، کمک به بهبود رویه های وزارتخانه های عمومی و نیز ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم در مورد سیستم حکومتی آن هاست. البته گاهی نتیجه کار یک وزارتخانه یا موسسه می تواند بر اطمینان عموم نسبت به آن، اثر معکوس بگذارد؛ اما، وجود دیوان محاسبات و توانایی آن در ارائه توضیح و گزارش های مستقل، باید در رابطه با سیستم جامع حکومتی عموم مردم، اطمینان ایجاد کند.

اولین و مهمترین پیش زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی کند و تا نظارتی نباشد نمی توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فرا خواند

(هاکو، ۲۰۰۰).

با توجه به تحلیل آماری از پاسخهای ارائه شده از جامعه هدف، نقش قانونی و مشاوره ای دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان شامل: ارائه گزارش تفریغ بودجه، ارائه پیشنهاد اصلاح قوانین مالی، ارزیابی کنترل های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی ضمنی، حسابرسی زیست محیطی، حسابرسی آنلاین، حسابرسی صورت های مالی، حسابرسی تحلیلی پیشگیری از وقوع انحراف، تعامل با دستگاه های اجرایی، اصلاح رویه های مالی، تشکیل کمیته پیشگیری، مشارکت در ارتقای آگاهی مدیران و کارشناسان دستگاه های 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 موجب ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی استان شده است. یعنی اینکه پس از بررسی موضوع تحقیق در درون (کارشناسان) و بیرون (مدیران، معاونین مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان مشخص گردید که تحقق نقش‌های دیوان محاسبات منجر به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان گردیده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت فرضیه اصلی اول مورد تایید است.

یافته های پژوهش حاکی از آن است که به طور کلی بین نقش قانونی دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد .  
در حکومت های دموکراسی، نظارت پارلمانی بر درآمدها و هزینه های مملکتی یک اصل مسلم تلقی می شود و قانون گذار خود را محق و موظف به نظارت و کنترل بودجه مصوب خود می داند که این نظارت را در جریان اجرای بودجه و همچنین پس از خاتمه سال مالی اجرا می نماید. (پژویان، ۱۳۷۵)

در اصل ۵۵ قانون اساسی آمده است که دیوان محاسبات حسابها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تحویل می نماید این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. (اصل ۵۵ قانون اساسی).  
دیوان محاسبات کشور مکلف است مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی با بررسی حسابها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیات های مستشاری ارجاع نماید. (قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب).

با توجه به تحلیل آماری از پاسخهای ارائه شده از جامعه هدف، نقش قانونی دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان شامل: ارائه گزارش تفریغ بودجه، ارائه پیشنهاد اصلاح قوانین مالی، ارزیابی کنترل های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی ضمنی، حسابرسی زیست محیطی، حسابرسی آنلاین، حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی تحلیلی موجب ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی استان شده است. یعنی اینکه پس از بررسی موضوع تحقیق در درون (کارشناسان) و بیرون (مدیران، معاونین مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) دیوان

محاسبات استان سیستان و بلوچستان مشخص گردید که تحقق نقش قانونی دیوان محاسبات منجر به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان گردیده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه فرعی اول مورد تایید است.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که به طور کلی بین نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات و ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معنی داری وجود دارد. دیوان محاسبات هرگز به دنبال مچ‌گیری از مسئولان اجرایی نیست و به دنبال آن هست تا با تعامل با دستگاه‌های اجرایی تخلفات ناشی از ناآگاهی به قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را به حداقل برساند. (رحیمی، ۱۳۹۳).

حسابرسان اگر چه در نقش مشاوره‌ای توصیه‌های فنی به مدیریت ارائه می‌کنند ولی نباید تصمیمات مدیریتی بگیرند و تصور کنند که نقش مدیریتی دارند آنها براساس دانش و تخصص خود توصیه‌های فنی لازم را با توجه به مسائل پیش رو، برای بهبود پاسخگویی عملکرد، برنامه‌های ضد فساد، ارزیابی موثر کارآمدی و کارایی به مدیران ارائه می‌کنند (مرکز آموزش دیوان محاسبات). با توجه به تحلیل آماری از پاسخ‌های ارائه شده از جامعه هدف، نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان 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 پیگیری اصلاح و یا اتمام عملیات اجرایی پروژه‌ها موجب ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان شده است. یعنی اینکه پس از بررسی موضوع تحقیق در درون (کارشناسان) و بیرون (مدیران، معاونین مالی و ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی) دیوان محاسبات استان سیستان و بلوچستان مشخص گردید که تحقق نقش مشاوره‌ای دیوان محاسبات منجر به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی استان گردیده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه فرعی دوم مورد تایید است.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که به طور کلی بین نقش دیوان محاسبات و کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرا مربوط به دستگاه‌های اجرایی استان ارتباط معنی داری وجود دارد. دادسرای دیوان محاسبات کشور از یک دادستان، دو معاون و تعداد کافی دادیار و یک دفتر و یک حسابرس کل تشکیل میشود. طبق ماده ۳۵ قانون دیوان محاسبات کشور دادسرا میتواند درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به را از محکمه تجدیدنظر بنماید. محکمه مذکور در صورتیکه دلایل درخواست تأمین را کافی بداند. قرار مقتضی صادر مینماید. قرار مذکور طبق مقررات اجرایی مربوط به احکام تأمین خواسته قابل اجراء می‌باشد. دادستان دیوان محاسبات کشور مسئولیت حسن انجام وظایف دادسرای دیوان محاسبات کشور را دارد و صرفاً برخی از وظایف قابل تفویض ایشان قابل واگذاری به معاونین و دادیاران دادسرا می‌باشد و می‌تواند به هریک از دستگاهها در جهت انجام وظایف دادسرا رأساً مراجعه یا این وظیفه را به دادیاران محول نماید (سایت دیوان محاسبات). در تطبیق آمار موارد انحراف مالی (موارد واخواهی) ارسالی به دادسرای دیوان محاسبات کشور



مربوط به دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان در ۵ سال (از سال ۱۳۸۷ لغایت سال ۱۳۹۱) حاکی از کاهش چشم‌گیر تعداد پرونده‌های ارجاعی به مرجع یاد شده بوده، که ناشی از ایفای صحیح نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات استان در سال شاخص (سال ۱۳۹۱) می‌باشد.

یعنی اینکه بین نقش دیوان محاسبات و کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرا مربوط به دستگاه‌های اجرایی استان ارتباط معنی‌داری وجود دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اصلی دوم مورد تایید می‌باشد.

### □ پیشنهادها

با توجه به نتایج بدست آمده از پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:  
در زمینه استفاده دولت از نظر مشورتی صاحب‌نظران مالی دیوان محاسبات کشور، ایفای نقش دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی و معرفی هر چه بیشتر آن به عنوان مشاور مالی در تصویب بودجه کل کشور از طریق اعمال نظر در مسایل کلان مالی و اقتصادی کشور ضرورت می‌یابد.

با برگزاری دوره‌ها و کارگاه‌های آموزشی مورد نیاز نسبت به بهبود وضعیت موجود حسابرسی ضمنی و مستمر اقدام نموده و با آموزش‌های لازم و مورد نیاز نسبت به افزایش تبحر کارکنان در زمینه سازوکارهای یادشده اقدام نمود.

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. با توجه به این که یکی از ضروریات انجام حسابرسی عملکرد مدیریت، تهیه بودجه کل کشور به صورت عملیاتی و تعیین وظایف مسئولین در قالب آن می‌باشد لذا کمک و راهنمایی‌های دیوان محاسبات کشور در امر بودجه ریزی عملیاتی، می‌تواند انجام سازوکارهای یاد شده را بهبود ببخشد. تغییر نگرش دیوان محاسبات کشور در امر حسابرسی به عنوان یک علم میان رشته‌ای به حوزه‌های جدید از جمله امنیت اجتماعی، عدالت اجتماعی، توسعه اجتماعی، رفاه اجتماعی و تهیه گزارشات مربوطه و ارائه آن به مبادی ذیربط از جمله مجلس شورای اسلامی، می‌تواند تأثیر بسزایی در پاسخگویی مسئولین دستگاه‌های اجرایی داشته باشد.

تهیه گزارشات ضمنی و مستمر از عملکرد واقعی دستگاه‌های اجرایی اعم از الزامات قانونی، عملکردی و اداری و در واقع ارائه گزارش عملیاتی در مقاطع سه ماهه، هم می‌تواند پاسخگویی را بهبود ببخشد و هم انحرافات بوجود آمده از سوی دستگاه‌های اجرایی در طول سال مالی را اصلاح و برطرف نمود.

تاسیس دانشکده مستقل در رشته‌های حسابرسی (رعایت، عملیاتی، ضمنی، زیست محیطی، آنلاین یا برخط، صورت‌های مالی و تحلیلی) جهت تامین نیروی انسانی متخصص زیر نظر دیوان

محاسبات کشور. تاکید بر تامین ابزارهای الزام آور قانونی و افزایش اختیارات دیوان محاسبات متناسب با وظایف محوله، توسط مرجع قانون گذاری. تاکید بر کاربرد حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه‌ها و فعالیتها. توجه کافی مدیران و کارمندان دولتی به ارائه خدمات مناسب و افزایش کارایی عملیات و نتایج ناشی از سیاست های دولت.

### پیشنهاد عنوان تحقیقات آتی

با توجه به این تحقیق موضوعات پژوهشی زیر توصیه می‌گردد:  
 بررسی تأثیر اقدامات پیشگیرانه در پیشگیری از وقوع تخلفات در دستگاه‌های اجرایی  
 بررسی تأثیر بازدارندگی گزارشات دیوان محاسبات کشور بر وقوع انحرافات دستگاه‌های اجرایی  
 تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر شفافیت و پاسخگویی دولت  
 بررسی رضایت‌مندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد دیوان محاسبات کشور  
 بررسی تأثیر گزارشات دیوان محاسبات کشور بر بهبود عملکرد مدیریت مدیران دستگاه‌های اجرایی  
 انجام پژوهش در زمینه شاخص‌های ذکر شده در مدل تحلیلی این تحقیق در سایر استانها و یا در سطح کشور.

### منابع فارسی:

۱. آرنز، ا، لایک، ج، ۱۳۸۲، حسابرسی رویکردی یکپارچه، ترجمه علی پارسائیان، چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
۲. آون هیوز، ۱۳۸۰، مدیریت دولتی نوین، ترجمه الوانی، شورینی، معمارزاده، انتشارات مروارید، چاپ سوم.
۳. باباجانی، ج، ۱۳۸۲، «مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ (GASB)»، پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره هشتم.
۴. باباجانی، ج، ۱۳۸۳، «ارزیابی پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه مطالعاتی حسابداری، سال دوم، شماره ۶.
۵. باباجانی، ج، ۱۳۸۵، حسابداری و کنترل های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه، چاپ سوم، تهران.
۶. باباجانی، ج، ۱۳۸۹، مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول، تهران.
۷. بزرگی، ف، «اهداف فردی سازمانی و اجتماعی» ماهنامه تدبیر، شماره ۱۴۴، ۱۳۸۳.
۸. پاک مرام، ع، حیدری، ق، ۱۳۸۸، اصول حسابرسی ۱، چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، بناب.

۹. پژویان، ج، (۱۳۷۵)، مالیه عمومی و تعیین خط مشی ها، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم، ص ۱۴۵.
۱۰. حساس یگانه، ۱۳۸۳، «چالشهای حسابرسی عملیاتی»، مجله حسابرس، شماره ۱۶۱، ص ۵-۳.
۱۱. حساس یگانه، ۱۳۹۱، فلسفه حسابرسی، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی کتیبه، ص ۹۵ و ۱۷۰.
۱۲. رحیمیان، جعفری، ۱۳۸۵، «اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه های کانادا»، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۱، ص ۲۵-۱۶.
۱۳. رحیمیان، ن، ۱۳۹۰، «حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد (واژه شناسی حسابرسی عملیاتی ۲)»، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، سال سیزدهم، شماره ۵۲.
۱۴. رضازاده، ج، ۱۳۸۵، حسابرسی (مبانی نظری و مفاهیم)، چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
۱۵. ژان رافائل آلونتوسا، آدلین بالداجینو، ترجمه حسن خسروی، «دیوان محاسبات فرانسه» مجله بین المللی حسابرسی دولتی اینتوسای شماره آوریل ۲۰۱۳، ص ۱۵ تا ۱۸.
۱۶. سالاری، محمدرضا، امیر محمدزاده و رضا کیانی ماوی (۱۳۹۳)، «تاثیر اجرای نظام مالی تعهدی بر شفافیت و مسئولیت پاسخ گویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین»، مجله دانشگاه علوم پزشکی قزوین، شماره ۷۴، مرداد و شهریور ۱۳۹۳ صص ۴۱-۴۶.
۱۷. سجادی، جامعی، ۱۳۸۲، «سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی»، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۴، ص ۱۴۹-۱۲۹.
۱۸. صفار، م، ۱۳۷۶، «حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی»، گزارش کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا، چاپ اول، انتشارات سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، تهران، نشریه ۱۱۲.
۱۹. علوی، م، ۱۳۷۴، حسابرسی مدیریت، چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، تهران.
۲۰. فاوچی، ه، ۱۳۸۴، «مروری بر ویژگیها و ساختار گزارش های حسابرسی عملکرد»، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۱۵.
۲۱. فرقان دوست حقیقی، ک، «حسابرسی کامپیوتری: ارتقای کیفیت یا حفظ ظاهر»، ۱۳۷۸، مجله حسابرس، شماره ۴ و ۵.
۲۲. فیلی، ح، ۱۳۸۸، مروری جامع بر حسابرسی (دفتر دوم)، چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
۲۳. کاظمی، محمد و حسین کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، «چالشهای استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران»، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۴۸، پاییز ۱۳۹۱ ص ۲۳.
۲۴. گلین، جی، ۱۳۷۵، «حسابرسی مدیریت در بخش عمومی»، حسابرسی کارایی، رعایت صرفه اقتصادی و اثربخشی، ترجمه کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت، چاپ اول، آذر ماه، انتشارات مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، تهران، ایرانچاپ.
۲۵. مقام معظم رهبری، ۱۳۸۳، «مجموعه مقالات همایش حقوق محیط زیست ایران»، برگ زیتون، ص ۱۷.
۲۶. مهدوی خو، مهدی و میرزایی ازدریانی، سعید، مروری جامع بر حسابرسی عملکرد مدیریت، ۱۳۸۸،
۲۷. مهیمنی، م، ۱۳۹۰، «حسابرسی عملیاتی حسابرسی با دیدگاه مدیریت»، سازمان حسابرسی کشور، فصلنامه

حسابرس، شماره ۵۲.

۲۸. میگز، و، ۱۳۸۷، اصول حسابرسی، جلد اول، ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، چاپ بیست و ششم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران.

#### منابع انگلیسی:

29. Anthony, R.T., Emery and Michael, W. (2003) «Eco-Auditing and Environmental Liability: an International Perspective». *Managerial Auditing Journal* 18(2003)8/, pp.631636-.
30. Akram Khan, M., 1997, «Performance Auditing for Islamic Banks». *Islamic Economic Studies*, 5(1).
31. carswell, steren B ( 2005 ) pathwaystode linquency: The role of parental attachment, family socioeco nomic status , and deviant peer relationship in risk behaviors and delinquency amongurbah African – American middle school students , dissertation PHD , the American university
32. Dittenhofer, M., 2001, «Performance Auditing in Governments». *Journal of Managerial Auditing*. vol 65 . 12, 16(8), pp. 438442-.
33. Ebel, R.L. & Frisibie D.A., 1986, *Essentials of Education Measurement (4thend)*. Englewood cliffs, NJ: preticehall.
34. Flint, David (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Hound mills.
35. Gregory, D. S. and Ch, Guo, (2011), «Accountability Online: Understanding the Web-Based Accoountability Practices of Nonprofit Organizations», *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 40, No. 2, PP. 270295-
36. Habermas, J. (1984), «The Theory of Communicative Action». Volume 7: Reason and Rationalisation of Society, T. McCarthy (London): Heinemann, p31.
37. Haque, Shamsul, M, (2000), «Significance of accountability under the new approach to public governance», *International Review of Administrative science*, vol 66, p600.
38. Humphrey, N and Hadley, M (2000) *Environmental Auditing*, Palladian Law Publishing Limited, Isle of Wight.
39. Morin, Danieelle, 2001, «Influence of Value for Money Audit on Public Accountability & Management», 17(2).
40. Morse E.H., 1971, «Performance and Operational Auditing», *the Journal of Accountancy*.
41. Welford, R. (2000) *Corporate Environmental Management*, Earth scan Publication Ltd. London.