

تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی کشور

■ ابراهیم عباسی*

■ سعید بیت عفری**

چکیده

در پژوهش حاضر رابطه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور، بر روی کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی کشور مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش با استفاده از جدول مورگان و کرجسی ۱۳۴ نفر به شکل تصادفی انتخاب گردید. روش پژوهش از نوع پژوهش همبستگی و پیمایشی بوده و داده های مربوط با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و باروایی محتوایی از طریق طیف لیکرت بین سال های ۱۳۹۳-۱۳۸۸ تایید شده است. نتایج تحقیق نشان داد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه های اجرایی، ارزیابی سیستم کنترل های داخلی دستگاه های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته های تعاملی پیشگیری، و کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنا داری وجود دارد.

کلمات کلیدی: دیوان محاسبات کشور، اقدامات پیشگیرانه، اثربخشی، مشاوره و راهنمایی، آموزش قوانین و مقررات و نظارت مستمر

* دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء (نویسنده مسئول)

abbasiebrahim2000@yahoo.com

** کارشناسی ارشد مدیریت مالی و مدیرکل رسیدگی و بررسی های فنی و حسابرسی امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور

۱- مقدمه

در فرآیند مدیریتی کشور، نظارت بر قانون بودجه چه از حیث مصرف اعتبارات چه از نظر رسیدن به اهداف مندرج در قوانین توسط دیوان محاسبات کشور انجام می شود. وظیفه نظارت بر عملکرد مالی دولت بر اساس اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور تعریف گردیده است. اصولاً نظارت بر بودجه و یا حسابرسی بودجه به سه شکل قبل از خرج، حین و بعد از خرج می باشد. از آنجایی که نظارت قبل از خرج هزینه کمتری را به دنبال دارد، دیوان محاسبات کشور در برنامه پنج ساله بهبود عملکرد خود، اقدامات پیشگیرانه را به عنوان یکی از اولویت های اساسی خود باز تعریف نموده تا بتواند با رویکردهای ارشادی از بروز تخلفات جلوگیری نموده و همچنین انحراف از برنامه های دولت یا بنحوی قانون بودجه را با سیاست های پیشگیرانه خود به حداقل رسانده و اثربخشی و دستیابی به اهداف دولت که همانا تامین نیازهای جامعه می باشد حداکثر گردد. با توجه به گذشت ۴ سال از آغاز برنامه مذکور و اجرایی رویکرد اقدامات پیشگیرانه، در این پژوهش محقق بر آن شده تا به طور علمی رابطه سیاست های پیشگیرانه و ارشادی دیوان محاسبات کشور را بر کاهش میزان تخلفات بررسی نماید.

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ادبیات پژوهش

تحولات و پیچیدگی های عصر حاضر نیاز دولتها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه ریزی صحیح، تصمیم گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندیهای جوامع مطرح ساخته است.

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمام فعالیت های مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها برای اجرای برنامه های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می دهد بنابراین بودجه آیینیه تمام نمای همه برنامه ها و فعالیت های دولت بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می نماید. جهت اطمینان خاطر از این مهم در تمامی کشورها، تدابیر نسبتاً مشابهی فارغ از نوع بودجه ریزی پیش بینی شده که مهمترین این تدابیر نظارت بر اجرای بودجه توسط ناظر مستقل از بدنه دولت می باشد.

با توجه به دولتی بودن اقتصاد ایران و وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی، نقش نهاد نظارتی و تاثیر آن در تحقق اهداف کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت کشور بسیار مهم و در خور اهمیت می باشد. اگرچه در سنوات گذشته دیوان محاسبات کشور غالباً بصورت سنتی وظایف خود را محدود به حسابرسی رعایت و سند رسی نموده بود، لیکن در سنوات اخیر دیوان محاسبات کشور اخیر به طور جدی رویکردهای جدیدی را در فرایند رسیدگی های خود دنبال می کند. حسابرسی عملکرد، رویکرد به سیاست ها و اقدامات پیشگیرانه از اقدامات اساسی است که دیوان محاسبات کشور در سال های

اخیر به منظور انطباق خود با شرایط اقتصادی کشور انجام داده است.

در خصوص اثربخشی و کارایی دیوان محاسبات کشور و تاثیر آن بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی پژوهش ویا پژوهش کاملی در کشور صورت نپذیرفته است و علیرغم اهمیت آن تاکنون توجهی به مبحث نظارت و تاثیر حسابرسی دولتی بر اقتصاد در محافل علمی کشور نشده است. لکن پژوهش هایی که به نوعی با پژوهش حاضر ارتباط داشته اند به شرح ذیل بوده اند.

احمدی (۱۳۷۱) در پژوهشی تحت عنوان بررسی نقش دیوان محاسبات کشور اعمال نظارت و کنترل بر نظام مالی کشور ضمن بررسی سوابق کنترل و نظارت در طول ادوار تاریخی، روشهای رسیدگی و کنترل دیوان محاسبات کشور و مشکلات اجرایی آن را مورد بررسی قرار داده است. پژوهش به صورت کاربردی بوده و ضمن تهیه پرسشنامه و طرح سئوالاتی در خصوص عملکرد دیوان محاسبات کشور با استفاده از روش های آماری پاسخ های جمع آوری شده، تحلیل گردیده است.

اسلامی بیدگلی (۱۳۷۱) در مقاله ای تحت عنوان مدیریت در حسابرسی ضمن بررسی نحوه نظارت و کنترل پراهمیت دیوان محاسبات کشور به بررسی دیوان محاسبات کشور انگلستان و نحوه نظارت و کنترل آن دیوان پرداخته است. نکته حایز اهمیت انجام حسابرسی مدیریت توسط دیوان محاسبات انگلستان بوده است.

محمدی (۱۳۸۲) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود به اثر بخشی گزارش تفریغ بودجه بر بودجه ریزی شرکت های دولتی با تکیه بر شرکت های گروه راه و ترابری پرداخته است. نامبرده ضمن مقایسه تابع مذکور با پیش بینی بودجه شرکت های مذکور به این نتیجه رسیده است که گزارش تفریغ بودجه از اثر بخشی لازم بر اصلاح بودجه ریزی شرکت های دولتی برخوردار نبوده است.

شمس (۱۳۸۴) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود به تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی پرداخته و ضمن تایید تاثیر نقش این گزارش بر کاهش تخلفات، فرضیه تاثیر این گزارش بر بهبود بودجه ریزی تایید نگردیده است.

مبینی (۱۳۸۷) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود نقش و تاثیر عملکرد دیوان محاسبات استان چهار محال بختیاری را در کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات مالی را مثبت ارزیابی نموده است.

اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور

تعریف اقدام پیشگیرانه (PREVENTION ACTION)

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

اقدام پیشگیرانه برای رفع علل عدم انطباق یا خطاهای بالقوه که توانایی به فعلیت رسیدن را دارد. لیکن اقدام اصلاحی اقدامی است که برای رفع عدم انطباق یا خطاهای بالفعل که به فعلیت رسیده می‌باشد.

اقدامات پیشگیرانه حسابرسی:

به مجموعه پیشنهادات و ارائه راهکارهای نظارتی و کنترلی مستندی که در راستای وظایف قانونی مندرج در قانون دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین موضوعه به منظور جلوگیری از وقوع هر گونه اقدام نامطلوب و یا عدم انطباق با شرایط مطلوب، مشتمل بر انحراف از قوانین و مقررات اصول حسابداری که منجر به نظام مدیریت بهینه وجوه عمومی گردد، گفته می‌شود.

هدف اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور:

بر اساس دستورالعمل تشکیل و فعالیت کمیته تعاملی پیشگیری از تخلفات هدف این اقدامات به شرح ذیل بیان شده است:

پاسداری از بیت المال و جلوگیری از تضییع آن، هدف از تشکیل کمیته می‌باشد که از طریق زیر انجام می‌شود:

۱- توسعه و استمرار سیاست‌های کاهش تخلفات مالی و محاسباتی دستگاه‌های اجرایی ناشی از عدم اشراف کامل مدیران به قوانین و مقررات شامل:

الف: بررسی وضعیت اجرای بودجه دستگاه‌های اجرایی در مقاطع ۳ ماهه

ب: برگزاری دوره‌های آموزشی جهت مدیران دستگاه‌های اجرایی در زمینه آشنایی با قوانین و مقررات مالی و تخلفات پرتکرار

۲- ممانعت از سوء استفاده از منافذ برخی قوانین و مقررات

۳- تقویت سامانه کنترل‌های داخلی

۴- پیشگیری از بروز رخداد موارد نقص قوانین و مقررات

۵- توسعه و تقویت اثربخشی، کارآمدی و بهره‌وری دستگاه‌های اجرایی

در این دستورالعمل وظایفی برای ارکان دیوان محاسبات کشور به شرح ذیل پیش‌بینی گردید:

۱- تأکید بر انجام بررسی وضعیت اجرای بودجه با رویکرد نظارت مستمر بر نحوه اجرای بودجه کشور.

۲- ارزیابی کفایت مراجع کنترل‌های داخلی و اعلام نواقص و اشکالات احتمالی جهت اصلاح به

دستگاه اجرایی.

۳- تأکید بر آموزش قوانین و مقررات مالی به کارکنان مرتبط در دستگاه های اجرایی.

۴- تقویت تعامل با دستگاه های اجرایی در جهت اجرای صحیح قوانین و مقررات مالی.

۵- پاسخگویی سریع و بموقع دیوان محاسبات (ستاد مشاوره فنی و حقوقی، شورای حقوقی) به استعلامات مالی و حقوقی دستگاه های اجرایی.

۶- تداوم حضور مستمر و موثر کارشناسان دیوان محاسبات در کمیسیونهای تخصصی به ویژه سازمان بررسی لایحه بودجه.

با عنایت به موارد فوق الذکر وتشکیل کمیته های تعاملی پیشگیری از تخلفات، تحقق آموزش مدیران دستگاه های اجرایی، تقویت سیستم کنترل داخلی در دستگاه های اجرایی ودر نهایت پیشگیری از وقوع تخلف در دستور کار دیوان محاسبات قرار گرفت.

کمیته های تعاملی پیشگیری از تخلفات:

این کمیته ها بر اساس نظر سنجی های صورت گرفته به جهت رفع تنگنا ها و خلاهای قانونی در استان ها و مرکز تشکیل می گردد. اعضای این کارگروه ها در استان ها شامل یکی از معاونین استاندار، مدیر کل دیوان محاسبات استان، مدیر کل امور اقتصاد و دارایی و مدیر کل دستگاه اجرایی مربوطه می باشد. بر اساس گزارشات مآخوذه از دیوان محاسبات کشور در سال گذشته بیش از ۵۷۵ جلسه کارگروه های مربوطه تشکیل و ۲۵۸۷ مصوبه در دستور کار خود داشته است.

آموزش مدیران دستگاه های اجرایی:

در بررسی پرونده های مالی ارجاعی به دادسرا مشخص گردید یکی از عمده ترین دلایل بروز انحراف و تخلفات مالی در سطح دستگاه های اجرایی کشور علی الخصوص دستگاه های اجرایی استانی، عدم اشراف کامل مدیران این دستگاه ها به قوانین و مقررات مالی حاکم بر دستگاه های اجرایی کشور می باشد.

در این راستا دفتر آموزش و بهسازی نیروی انسانی با تقسیم استان های کشور به شش منطقه نسبت به برنامه ریزی جهت آموزش کلیه مدیران دستگاه های اجرایی و ذیحسابان آنها اقدام نموده بطوریکه در پایان سال ۱۳۹۳ مجموعاً شصت و چهار هزار نفر ساعت آموزش برون سازمانی جهت ۱۸۰۰ نفر از این مدیران در طول ۳ سال برگزار گردید.

ارزیابی و تقویت سیستم کنترل های داخلی:

بر اساس ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور اظهار نظر در خصوص کفایت کنترل های داخلی از وظایف این دیوان بوده و هیئت های مستشاری در این خصوص می توانند انشای نمایند. اگر چه در سنوات گذشته رسیدگی و تحقق این بند از درجه اهمیت پایینی برخوردار بود لیکن با

احساس نیاز در خصوص اهمیت کنترل‌های داخلی و نقش مهم آن در بهبود عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی و بالتبع آن کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی، تمرکز بر ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی با ابلاغ برنامه پنج‌ساله بهبود عملکرد در دستور کار کلیه حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور قرار گرفت.

ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی در قالب ۴ فصل با ارزیابی ۹۲۰ کنترل در سطح کشور به شرح ذیل انجام گرفت:

۱- چک لیست ارزیابی محیط کنترلی

۲- چک لیست ارزیابی ریسک

۳- چک لیست ارزیابی فعالیت‌های کنترلی

۴- چک لیست ارزیابی نظارت

در پایان این ارزیابی مشخص گردید متأسفانه بدیهی‌ترین کنترل‌های استاندارد و پذیرفته شده نیز در عمده دستگاه‌های اجرایی اعمال نمی‌گردد و یکی از دلایل بروز تخلفات گسترده مالی نبود سیستم کنترل داخلی کارآمد می‌باشد

اهداف پژوهش

اهداف پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

- بررسی ارتباط و یا عدم وجود رابطه بین آموزش مدیران و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی
- بررسی ارتباط و یا عدم وجود رابطه ارزیابی کنترل‌های داخلی و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی
- بررسی ارتباط و یا عدم کمیته‌های تعاملی و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی.
- بررسی ارتباط و یا عدم تهیه گزارش‌های وضعیت اجرای بودجه و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی.

فرضیه و سوالهای پژوهش

اگر چه نظارت، یک مفهوم آشنا در نوع نظام‌های سیاسی اجتماعی بوده است، اما امروزه به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش از پیش آشکار می‌سازد. داشتن جامعه سالم، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد بخش دولتی نیز یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور است، به جهت اینکه در این بخش سرمایه‌های زیادی نهفته است و ضرورت دارد که این بخش بخصوص در حوزه‌ی معاملات دولتی، همواره مورد نظارت مستمر و موثر قرار گیرد زیرا عدم حمایت

لازم از اموال و عملیات مالی دولتی، ناکامی دولت را در پاسخگویی به سیاست های کلان برای حل نیازمندی های عمومی جامعه به دنبال خواهد داشت. ضرورت نظارت در دو محور اصلی قابل توجه می باشد. اول ضابطه مند کردن هزینه های اموال دولتی از طریق قراردادهای دولتی که مانع تعرضات خلاف قانون به حوزه اموال دولتی بوده و دوم پیش بینی نهادها و سازمان هایی که نظارت بر فرایند اموال دولتی را عهده دار می باشند. همواره در تمامی سیستم ها و از جمله سیستم اداری-سیاسی این دغدغه وجود دارد که به بدنه مالی دولت صدمه و آسیب جدی وارد آید، که گاه شاهد تعرض به این بخش و سوءاستفاده ها و حیف و میل اموال دولتی بوده و هستیم. خطرات و تهدیدهای آتی بر بخش مالی دولتی ایجاد می نماید که قوانین حاکم بر این بخش، سازوکار نظارتی موثری را پیش بینی نماید تا شاهد و ناظر اجرای این ضوابط در بخش دولتی باشیم. از اینرو نهادهای نظارتی نقش مهمی در پیشگیری از فساد مالی در حوزه اموال و قراردادهای دولتی داشته و بستر سلامت اجرایی آن را فراهم می آورند. زیرا موفقیت و پیشرفت در هر نظام، و تغییرات که با هدف اصلاح انجام می گیرد مرهون نظارتهای مالی موثر و کارآمد است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال شود. نهادهای نظارتی یاد شده در بدنه نظام ما متنوع بوده و مقنن در اشکال مختلف بحث نظارت را با توصیف نهادها و نحوه ی نظارت آنها در هر سه قوه مطرح نموده است.

فرضیه های پژوهش

دراین پژوهش ازیک فرضیه اصلی وچهار فرضیه فرعی که پوشش دهنده مفاهیم فرضیه اصلی است استفاده شده است.

فرضیه اصلی:

بین برنامه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه فرعی:

۱. بین ارزیابی کنترل های داخلی دستگاه های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.
۲. بین تهیه گزارش های وضعیت اجرای بودجه در مقاطع ۳ماهه (حسابرسی ضمنی) و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.
۳. بین آموزش مدیران دستگاه های اجرایی کشور پیرامون سرفصل های مالی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.
۴. بین تشکیل کمیته های تعاملی با مدیران دستگاه های اجرایی پیرامون رایه طرق قانونی جهت رفع تنگناهای قانونی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری تحقیق

در این تحقیق جامعه آماری شامل ۲۸۰ نفر از نمایندگان مجلس شورای اسلامی به عنوان ذی نفعان گزارش‌های دیوان محاسبات کشور انتخاب شده‌اند. از بین جامعه آماری تعداد ۱۳۴ نفر به عنوان نمونه تصادفی آماری انتخاب می‌شوند. تعداد نمونه بر اساس جدول تعیین حجم نمونه از روی حجم جامعه مورگان و کرجسی برآورد می‌شود. شیوه نمونه‌گیری نیز به صورت تصادفی می‌باشد.

آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

تعداد مردان پاسخگو ۱۲۸ نفر یعنی، ۹۶٪ پاسخ‌دهندگان و تعداد زنان پاسخگو ۶ نفر یعنی، ۶٪ این جمعیت را تشکیل داده‌اند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای تجزیه تحلیل پس از وارد کردن اطلاعات خام پرسشنامه‌ها در نرم افزار SPSS از آزمون t تک نمونه برای تشخیص مؤثر بودن هر یک از عوامل اقدامات پیشگیرانه بر کاهش تخلفات از نظر نمایندگان مجلس استفاده شد و همچنین از آزمون فریدمن برای بررسی این مطلب که هریک از اقدامات پیشگیرانه بر روی کدام نوع تخلف از نظر نمایندگان مؤثر تر است بهره گرفته شد.

تحلیل ماهیت متغیرهای تحقیق و آزمون مورد استفاده

داده‌های تحقیق با استفاده از سؤالات پرسشنامه و با مقیاس لیکرت چند گزینه‌ای گردآوری و مقادیر هر یک از متغیرهای تحقیق با استفاده از میانگین چند سؤال سنجیده شده است. هدف تحقیق، بررسی رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته است که اثر اقدامات پیشگیرانه بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی را می‌سنجد. بنابراین مناسب‌ترین روش برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های تحقیق تحلیل آزمون t تک نمونه و فریدمن است. برای استفاده تحلیل از آزمون t تک نمونه بعضی از مفروضه‌ها باید قابل توجه باشند. فاصله‌ای بودن مقیاس اندازه‌گیری، نرمال بودن توزیع متغیر مورد مطالعه، از مفروضه‌های لازم برای این آزمون‌ها است. بنابراین توزیع با آزمون کالومگروف-اسمیرنف آزمون شده (فرض صفر نرمال بودن داده هاست) و نتایج در جدول شماره ۱، نشان داده شده است.

جدول ۱- جدول نتایج آزمون کالموگروف- اسمیرنف برای شکل توزیع

متغیر	آماره	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
اثر کنترل داخلی	۱,۲۰۵	۰,۱۱	توزیع جامعه نرمال است
اثر آموزش	۱,۱۰۹	۰,۱۷۱	توزیع جامعه نرمال است
اثر گزارش وضعیت بودجه	۱,۲۵۷	۰,۰۸۵	توزیع جامعه نرمال است
اثر کمیت های تعاملی	۱,۳۴۶	۰,۰۵۳	توزیع جامعه نرمال است

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می باشد.

آزمون فرضیه شماره یک:

اثر کنترل های داخلی بر تخلفات دستگاه ها

برای توصیف بهتر متغیر مورد بررسی، فراوانی، درصد، میانگین، نما (مد) و میانه هریک از گویه ها محاسبه شده است. نما و میانه اکثر پاسخ های این پرسش ها گزینه «زیاد» می باشد. میانگین پرسش ها در فاصله ۴ - ۴,۴ می باشد.

برای بررسی اثر کنترل های داخلی بر تخلفات دستگاه های اجرایی در آزمون t تک نمونه ای برابری میانگین، میانگین سوالات ۱ تا ۹ با سطح متوسط (۳) آزمون گردید نتیجه این آزمون بر اساس خروجی نرم افزار SPSS به شرح جدول ذیل است:

جدول ۲- جدول نتایج آزمون t تک نمونه ای برای اثر کنترل های داخلی

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
control	27.021	133	.000	1.18491	1.0982	1.2716

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می باشد.

با توجه به نتایج آزمون t تک نمونه فرض صفر مبنی بر برابری برابری میانگین، میانگین سوالات اثر کنترل های داخلی بر تخلفات دستگاه های اجرایی با سطح متوسط رد شده است چرا که معیار تصمیم SIG کمتر از ۰,۰۵ (سطح خطا) می باشد و از آنجا که تفاوت میانگین ها مثبت (۱,۱۸) بوده

بنابر این اثر کنترل‌های داخلی بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی بیشتر از متوسط و زیاد بوده و درعین حال معنا دار می‌باشد بنابر این فرضیه فرعی اول پژوهش مبنی بر "بین ارزیابی کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد." مورد تایید قرار می‌گیرد.

برای مقایسه میانگین رتبه اثر بخشی کنترل داخلی بر نه تخلف دستگاه‌های اجرایی از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده و نتایج نشان داده است که بیشترین میانگین رتبه اثر بخشی به ترتیب به: تحویل به موقع صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی، عدم ایجاد تعهد زائد بر اعتبار، واریز به موقع درآمدها، کاهش پرونده کسری ابواب جمعی اختصاص دارد. نتیجه آزمون فریدمن بیانگر این است که حداقل یک تفاوت در بین نه میانگین رتبه مورد بررسی وجود دارد. نتایج آزمون فریدمن در جدول شماره ۳، نشان داده شده است.

جدول ۳- بررسی آزمون فریدمن برای اثربخشی کنترل داخلی بر کاهش تخلف

Ranks	
	Mean Rank
soratmali1	5.68
tahod0zayed1	5.23
reayat0gh0mali1	5.62
variz0b0moghe1	5.19
kahesh0abvab1	5.13
hamkari1	4.43
daryaf0khalaf1	4.80
tasmim0nadorst1	4.51
kahesh0gheflat1	4.40

Test Statistics ^a	
N	134
Chi-Square	64.557
df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

بر اساس خروجی نرم افزار از آنجا که معیار تصمیم در جدول دوم برابر صفر شده است میتوان گفت در سطح ۹۵ درصد اثر بخشی کنترل‌های داخلی بر هر یک از نه تخلف ذکر شده در مدل از نظر نمایندگان مجلس متمایز است.

آزمون فرضیه شماره دو

اثر آموزش‌های کاربردی بر تخلفات دستگاه‌ها

سوالات مربوطه بر اساس ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور و رابطه بین تخلفات دستگاه‌های اجرایی و آموزش‌های مدیران دستگاه‌های اجرایی طراحی گردیده است. نما و میانه اکثر پاسخ‌های این پرسش‌ها گزینه «زیاد» می‌باشد. میانگین پرسش‌ها در فاصله ۴,۲ - ۳,۹۹ می‌باشد. برای بررسی اثر آموزش‌های کاربردی بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی در آزمون t تک نمونه‌ای برابری میانگین، میانگین سوالات ۱ تا ۹ با سطح متوسط (۳) آزمون گردید نتیجه این آزمون بر اساس خروجی نرم افزار spss به شرح جدول ذیل است:

جدول ۴- جدول نتایج آزمون t تک نمونه‌ای برای اثر آموزش‌های کاربردی

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
amozesh	24.997	133	.000	1.13018	1.0408	1.2196

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد.

با توجه به نتایج آزمون t تک نمونه فرض صفر مبنی بر برابری میانگین، میانگین سوالات اثر آموزش‌های کاربردی بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی با سطح متوسط رد شده است چرا که معیار تصمیم SIG کمتر از ۰,۰۵ (سطح خطا) می‌باشد و از آنجا که تفاوت میانگین‌ها مثبت (۱,۱۳) بوده بنابر این اثر آموزش‌های کاربردی بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی بیشتر از متوسط و زیاد بوده و درعین حال معنا دار می‌باشد بنابر این فرضیه فرعی سوم پژوهش مبنی بر "بین آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور پیرامون سرفصل‌های مالی و میزان تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد" مورد تایید قرار می‌گیرد.

برای مقایسه میانگین رتبه اثر بخشی آموزش‌های کاربردی بر نه تخلف دستگاه‌های اجرایی از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده و نتایج آزمون فریدمن در جدول شماره ۵، نشان داده شده است.

جدول ۵- بررسی آزمون فریدمن برای اثربخشی آموزش‌های کاربردی بر نه تخلف

Ranks	
	Mean Rank
soratmali2	4.89
tahod0zayed2	5.00
reayat0gh0mali2	5.26
variz0b0moghe2	4.87
kahesh0abvab2	4.77
hamkari2	5.23
daryaf0khalaf2	4.88
tasmim0nadorst2	4.92
kahesh0gheflat2	5.16

Test Statistics ^a	
N	134
Chi-Square	8.014
df	8
Asymp. Sig.	.432

a. Friedman Test

بر اساس خروجی نرم افزار از آنجا که معیار تصمیم در جدول دوم بزرگتر از ۰,۰۵ شده است میتوان گفت در سطح ۹۵ درصد اثر بخشی آموزش‌های کاربردی بر هر یک از نه تخلف ذکر شده در مدل از نظر نمایندگان مجلس یکسان است.

آزمون فرضیه شماره سه:

اثر گزارش وضعیت اجرای بودجه بر تخلفات دستگاه‌ها

برای توصیف بهتر متغیر مورد بررسی، فراوانی، درصد، میانگین، نما (مد) و میانه هریک از گویه‌ها محاسبه شده است. نما و میانه پاسخ‌های تمام پرسش‌ها گزینه «زیاد» می‌باشد. میانگین پرسش‌ها در فاصله ۴ - ۳,۶۲ می‌باشد.

برای بررسی اثر گزارش وضعیت اجرای بودجه بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی در آزمون t تک نمونه‌ای برابری میانگین، میانگین سوالات ۱ تا ۹ با سطح متوسط (۳) آزمون گردید نتیجه این آزمون بر اساس خروجی نرم افزار SPSS به شرح جدول ذیل است:

جدول ۶- جدول نتایج آزمون t تک نمونه‌ای برای اثر گزارش وضعیت اجرای بودجه

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
gozaresh	13.058	133	.000	.82504	.7001	.9500

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می باشد.

با توجه به نتایج آزمون t تک نمونه فرض صفر مبنی بر برابری برابری میانگین، میانگین سوالات اثر گزارش وضعیت اجرای بودجه بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی باسطح متوسط رد شده است چرا که معیار تصمیم SIG کمتر از ۰,۰۵ (سطح خطا) می باشد و از آنجا که تفاوت میانگین‌ها مثبت (۰,۸۲۵) بوده بنابراین اثر گزارش وضعیت اجرای بودجه بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی بیشتر از متوسط و زیاد بوده و درعین حال معنا دار می باشد بنابراین فرضیه فرعی دوم پژوهش مبنی بر "بین تهیه گزارش‌های وضعیت اجرای بودجه در مقاطع ۳ ماهه (حسابرسی ضمنی) و میزان تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معنا دار وجود دارد." مورد تایید قرار می گیرد.

برای مقایسه میانگین رتبه اثر بخشی گزارش وضعیت اجرای بودجه بر نه تخلف دستگاه‌های اجرایی از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده و نتایج نشان داده است که بیشترین میانگین رتبه اثر بخشی به ترتیب به: دریافت و پرداخت‌های خلاف قانون، رعایت قوانین و مقررات مالی، تصمیمات نادرست، غفلت و تسامح، کاهش پرونده کسری ابواب جمعی، واریز به موقع درآمدها، عدم ایجاد تعهد زائد بر اعتبار، همکاری حسابرسان و تحویل به موقع صورت‌های مالی، اختصاص دارد. نتیجه آزمون فریدمن بیانگر این است که حداقل یک تفاوت در بین نه میانگین رتبه مورد بررسی وجود دارد. نتایج آزمون فریدمن در جدول شماره ۷، نشان داده شده است.

جدول ۷- بررسی آزمون فریدمن برای اثربخشی گزارش وضعیت اجرای بودجه بر نه تخلف

Ranks	
	Mean Rank
soratmali3	4.44
tahod0zayed3	4.81
reayat0gh0mali3	5.37
variz0b0moghe3	4.81
kahesh0abvab3	5.09
hamkari3	4.53
daryaf0khalaf3	5.47
tasmim0nadorst3	5.24
kahesh0gheflat3	5.24

Test Statistics^a

N	134
Chi-Square	36.281
df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

بر اساس خروجی نرم افزار از آنجا که معیار تصمیم در جدول دوم برابر صفر شده است میتوان گفت در سطح ۹۵ درصد اثر بخشی گزارش وضعیت اجرای بودجه بر هر یک از نه تخلف ذکر شده در مدل از نظر نمایندگان مجلس متمایز است.

آزمون فرضیه شماره چهار:

اثر کمیته‌های تعاملی بر تخلفات دستگاه‌ها

برای توصیف بهتر متغیر مورد بررسی، فراوانی، درصد، میانگین، نما (مد) و میانه هر یک از گویه‌ها محاسبه شده است. نما و میانه پاسخ‌های تمام پرسش‌ها گزینه «زیاد» می‌باشد. میانگین پرسش‌ها در فاصله ۴,۳۲ - ۴,۱۱ می‌باشد.

برای بررسی اثر کمیته‌های تعاملی بر تخلفات دستگاه‌های اجرایی در آزمون t تک نمونه‌ای برابری میانگین، میانگین سوالات ۱ تا ۹ با سطح متوسط (۳) آزمون گردید نتیجه این آزمون بر اساس خروجی نرم افزار SPSS به شرح جدول ذیل است:

جدول ۸- جدول نتایج آزمون t تک نمونه ای برای اثر کمیته های تعاملی

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
komite	27.489	133	.000	1.25705	1.1666	1.3475

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می باشد.

با توجه به نتایج آزمون t تک نمونه فرض صفر مبنی بر برابری میانگین ، میانگین سوالات اثر کمیته های تعاملی بر تخلفات دستگاه های اجرایی باسطح متوسط رد شده است چرا که معیار تصمیم SIG کمتر از ۰,۰۵ (سطح خطا) می باشد و از آنجا که تفاوت میانگین ها مثبت (۱,۲۵۷) بوده بنابر این اثر کمیته های تعاملی بر تخلفات دستگاه های اجرایی بیشتر از متوسط و زیاد بوده و درعین حال معنا دار می باشد بنابر این فرضیه فرعی چهارم پژوهش مبنی بر " بین تشکیل کمیته های تعاملی با مدیران دستگاه های اجرایی پیرامون ارایه طرق قانونی جهت رفع تنگناهای قانونی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد" مورد تایید قرار می گیرد.

برای مقایسه میانگین رتبه اثر بخشی کمیته های تعاملی بر نه تخلف دستگاه های اجرایی از آزمون رتبه بندی فریدمن استفاده شده و نتایج نشان داده است که بیشترین میانگین رتبه اثر بخشی به ترتیب به : رعایت قوانین و مقررات مالی، غفلت و تسامح، دریافت و پرداخت های خلاف قانون، همکاری با حسابرسان، واریز به موقع درآمدها، تصمیمات نادرست، تحویل به موقع صورت های مالی ، عدم ایجاد تعهد زائد بر اعتبار و کاهش پرونده کسری ابواب جمعی اختصاص دارد. نتیجه آزمون فریدمن بیانگر این است که حداقل یک تفاوت در بین نه میانگین رتبه مورد بررسی وجود دارد. نتایج آزمون فریدمن در جدول شماره ۹، نشان داده شده است.

جدول ۹- بررسی آزمون فریدمن برای اثربخشی کمیته های تعاملی بر نه تخلف

Ranks	
	Mean Rank
soratmali4	4.86
tahod0zayed4	4.70
reayat0gh0mali4	5.25
variz0b0moghe4	5.10
kahesh0abvab4	4.58
hamkari4	5.15
daryaf0khalaf4	5.16
tasmim0nadorst4	4.97
kahesh0gheflat4	5.24

Test Statistics ^a	
N	134
Chi-Square	19.227
df	8
Asymp. Sig.	.014

a. Friedman Test

بر اساس خروجی نرم افزار از آنجا که معیار تصمیم در جدول دوم برابر کمتر از ۰,۰۵ شده است میتوان گفت در سطح ۹۵ در صد اثر بخشی کمیته های تعاملی بر هر یک از نه تخلف ذکر شده در مدل از نظر نمایندگان مجلس متمایز است.

اثر اقدامات پیشگیرانه بر کاهش تخلفات دستگاه ها

برای بررسی اثر اقدامات پیشگیرانه بر تخلفات دستگاه های اجرایی در آزمون t تک نمونه ای برابری میانگین، میانگین سوالات ۱ تا ۹ با سطح متوسط (۳) آزمون گردید نتیجه این آزمون بر اساس خروجی نرم افزار SPSS به شرح جدول ذیل است:

جدول ۱۰- جدول نتایج آزمون t تک نمونه ای برای اثر اقدامات پیشگیرانه

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
pishgirane	27.111	133	.000	1.09930	1.0191	1.1795

*سطح اطمینان ۹۵ درصد می باشد.

با توجه به نتایج آزمون t تک نمونه فرض صفر مبنی بر برابری برابری میانگین، میانگین سوالات اثر اقدامات پیشگیرانه بر تخلفات دستگاه های اجرایی با سطح متوسط رد شده است چرا که معیار تصمیم SIG کمتر از 0.05 (سطح خطا) می باشد و از آنجا که تفاوت میانگین ها مثبت ($1,0993$) بوده بنابر این اثر اقدامات پیشگیرانه بر تخلفات دستگاه های اجرایی بیشتر از متوسط و زیاد بوده و درعین حال معنا دار می باشد بنابر این فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر "بین برنامه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد" مورد تایید قرار می گیرد.

بحث و نتیجه گیری

نتیجه گیری از آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی: بین برنامه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده، فرضیه اصلی تأیید شد؛ بنابراین می توان چنین نتیجه گیری نمود که "بین اقدامات پیشگیرانه با میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد" تایید این فرضیه تقریباً با نتایج پژوهش آقای مجتبی شمس درخصوص تاثیر اقدامات دیوان محاسبات بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی و پژوهش آقای معبود محمدی درخصوص تاثیر اقدامات دیوان محاسبات بر کاهش تخلفات شرکت های دولتی یکسان می باشد.

نتیجه گیری از آزمون فرضیه های فرعی

فرضیه فرعی ۱: بین ارزیابی کنترل های داخلی دستگاه های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده از آزمون T تک نمونه ای، فرضیه فرعی اول تأیید شد؛ بنابراین می توان چنین نتیجه گیری نمود که "بین ارزیابی کنترل های داخلی دستگاه های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد".

فرضیه فرعی ۲: بین تهیه گزارش های وضعیت اجرای بودجه در مقاطع ۳ ماهه (حسابرسی ضمنی) و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد

بر اساس نتایج به دست آمده، فرضیه فرعی دوم تأیید شد؛ بنابراین می توان چنین نتیجه گیری نمود که "بین تهیه گزارش های وضعیت اجرای بودجه در مقاطع ۳ ماهه (حسابرسی ضمنی) و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد"

فرضیه فرعی ۳: بین آموزش مدیران دستگاه های اجرایی کشور پیرامون سرفصل های مالی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده از آزمون T تک نمونه ای، فرضیه فرعی سوم تأیید شد؛ بنابراین می توان چنین نتیجه گیری نمود که "بین آموزش مدیران دستگاه های اجرایی کشور پیرامون سرفصل های مالی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد"

فرضیه فرعی ۴: بین تشکیل کمیته های تعاملی با مدیران دستگاه های اجرایی پیرامون ارایه طرق قانونی جهت رفع تنگناهای قانونی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده از آزمون T تک نمونه، فرضیه فرعی چهارم تأیید شد؛ بنابراین می توان چنین نتیجه گیری نمود که "بین تشکیل کمیته های تعاملی با مدیران دستگاه های اجرایی پیرامون ارایه طرق قانونی جهت رفع تنگناهای قانونی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد."

پیشنهادهای

۱- یافته های پژوهش نشان می دهد که بین برنامه اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور و کاهش میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد. رابطه معناداری وجود دارد؛ به عبارت دیگر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی تأثیر می گذارد. این بدان معنی است که مدیران دیوان با تقویت و اهمیت دادن به اقدامات پیشگیرانه، همچون ارزیابی سیستم کنترل داخلی، نظارت همزمان در حین اجرای بودجه و آموزش مدیران دستگاه های اجرایی بر کاهش تخلفات در دستگاه های اجرایی موثر تر باشند.

۲- یافته های پژوهش نشان می دهد که بین تشکیل کمیته های تعاملی با مدیران دستگاه های اجرایی پیرامون ارایه طرق قانونی جهت رفع تنگناهای قانونی و میزان تخلفات دستگاه های اجرایی رابطه معنادار وجود دارد. بنابر این دیوان محاسبات کشور می تواند با ادامه این برنامه و ارزیابی بازخورد های این کمیته ها در مقاطع مختلف نقش عمده ای در در تحقق اهداف بودجه کل کشور ایفا نماید.

۳- برای پژوهش های آتی پیشنهاد می گردد که می توان این پژوهش را با استفاده از روش ahp برای شناخت بهتر اقدامات قابل انجام از سمت دیوان برای کاهش تخلفات انجام داد. و میزان تأثیر هر کدام از اقدامات را با استفاده از روش dea رتبه بندی نمود.

منابع و مآخذ

- ۱- آذر، عادل، مومنی، منصور (۱۳۸۰)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت" جلد اول، چاپ دهم، تهران، انتشارات سمت.
- ۲- الوانی، سید مهدی، (۱۳۸۲) گفتارهایی در فلسفه تئوریهای سازمان دولتی، تهران، انتشارات صفار، چاپ اول.
- ۳- ایران نژاد پاریزی، (۱۳۷۸)، مدیریت دانش در سازمانها، تألیف گانپ دی بات، مجله علوم اطلاع رسانی.
- ۴- حسینی، سید حسین، موسوی بایگی، سید علی، " (۱۳۹۰) نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش های آن " فصلنامه اقتصاد پولی، مالی سال اول، شماره ۱، بهار و تابستان ۱۳۹۰.
- ۵- حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۸۴) "حسابرسی دولتی"، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ سوم، زمستان
- ۶- باباجانی، جعفر (۱۳۸۵)، حسابداری و کنترل های مالی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی
- ۷- برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش دیوان محاسبات کشور
- ۸- برنامه پنج ساله بهبود عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷ مرکز آموزش دیوان محاسبات کشور
- ۹- برادران، حمیده (۱۳۸۶)، ارزیابی نظام نظارت مالی در کشور، دانشگاه تهران،
- ۱۰- حافظ نیا، محمد رضا، (۱۳۷۷)، : آمار و کاربرد آن در مدیریت :، انتشارات دانشگاه تهران.
- ۱۱- خاکی، غلامرضا (۱۳۷۹)، مقدمه ای بر مورد کاوی و مورد نگاری در مدیریت (مباحث ویژه مدیریت)، تهران، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- ۱۲- جی گلین جان (۱۳۷۵)، حسابرسی مدیریت در بخش عمومی، انتشارات موسسه حسابرسی مفید راهبر
- ۱۳- ترجمان حسابرسی، مجله تخصصی متون حسابداری و حسابرسی شماره ۸ و ۱۰ مرکز آموزش دیوان محاسبات کشور
- ۱۴- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۶) مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی انتشارات کیومرث
- ۱۵- دواجی، سید رضا، دانش حسابرسی، سال هفتم شماره ۲۳ پاییز ۱۳۸۹ مرکز آموزش دیوان محاسبات کشور
- ۱۶- رحمانی فر، محمد، دانش حسابرسی، سال هفتم شماره ۱۸ بهار ۱۳۸۶ مرکز آموزش دیوان محاسبات کشور
- ۱۷- رحیمیان، نظام الدین، ۱۳۸۲ حسابرسی دولتی و انواع آن، دانش حسابرسی، ص ۱۶ شماره ۲۷
- ۱۸- سجادی، سید حسین و جامعی، رضا، (۱۳۸۲) سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی، مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ص ۶۶، شماره ۳۴
- ۱۹- شمس، مجتبی (۱۳۸۴)، تأثیر تفریغ بودجه بر کاهش تخلفات و اصلاح بودجه ریزی در ایران، دانشگاه بوعلی سینا
- ۲۰- صابری، محمد (۱۳۸۸)، رهنمودهای اینتو سائ برای استاندارد های کنترل داخلی در بخش عمومی
- ۲۱- طاهر خانی، رضا بررسی میزان اثر بخشی انواع مختلف پیشنهادات دیوان محاسبات کشور مندرج در گزارش تفریغ بودجه بر تصویب قوانین
- ۲۲- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- ۲۳- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۶۲/۴/۱۶
- ۲۴- محمد معین، فرهنگ فارسی انتشارات ساحل، ۱۳۸۷
- ۲۵- محمدی معبود، ارائی سید محمد مهدی، (۱۳۸۹) بررسی جایگاه کار کردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات کشور ۱۳۸۹
- ۲۶- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ایران www.Dmk.ir
- ۲۷- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور آمریکا www.Gao.gov
- ۲۸- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور انگلستان www.Nao.org.uk



- ۲۹- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ژاپن www.jbaudit.go.jangl.htm
- ۳۰- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور چین www.Cnao.gov.cnain.index.htm
- ۳۱- سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ترکیه www.sayistay.gov.tr