

Investigation of Supreme Audit Court Role and Impact on Financial Transparency and Health of Khuzestan Provincial Government Institutions

- Mehdi Ghaffari^۱
- Mohammad Reza Mirzaee Haftaddar^۲
- Mojtaba Kalantar^۳

Abstract

This study investigated Khuzestan Provincial Supreme Audit Court performance on curbing financial abuse and corruption in the local government executive offices. It examined two causes of financial violations, i.e., the lack of knowledge among managers and the conflicts inherent in regulatory laws. The study draws upon a descriptive survey where a questionnaire consisting of ۴۹ questions was developed. A group of subject matter experts verified its validity. ۵۰ auditors and experts of the Supreme Audit Court of the province responded to the questionnaire. The research hypotheses have been tested using SPSS software. So the results of statistical analysis show that the questionnaire is reliable, and by performing a one-sample t-test for three hypotheses, it can be claimed that the actions of the Supreme Audit Court of Khuzestan have been effective in reducing financial deviations of the government offices. But the lack of knowledge among the managers and the conflict inherent in the laws cannot be considered as a factor for the occurrence of financial violations. Although the results of this research are in conflict with previous studies, it will definitely lead to proper decision making by the directors and auditors of the court for detailed planning with the results available in the executive bodies and advancing the organizational goals.

Key words: Supreme Audit Court, Financial violations, survey

^۱ Email: Mehdighaffarie۲۰۱۸@gmail.com

^۲ Email: mktn۱۲۸۵@yahoo.com

^۳ Email: mojtaba.kalantar@gmail.com

بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم سازی و انحراف زدایی مالی (عملکرد بودجه ای) دستگاه های اجرایی استان خوزستان

- مهدی غفاری^۱
- محمدرضا میرزایی هفتاددر^۲
- مجتبی کلانتر^۳

چکیده

این پژوهش با هدف بررسی عملکرد دیوان محاسبات خوزستان بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی این استان انجام شده و با آزمون دو علت از عوامل بروز تخلفات مالی یعنی عدم آگاهی مدیران و تعارض قوانین، بسط یافته است. روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی است. و فرضیه های تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS آزمون شده است. به این منظور ابتدا پرسشنامه ای با ۴۹ پرسش تهیه و پس از تأیید روایی آن توسط خبرگان حسابرسی، بین ۵۰ نفر از حسابرسان و کارشناسان فنی دیوان محاسبات این استان توزیع گردید. نتایج حاصل از انجام آزمون t تک نمونه ای برای سه فرضیه، نشان می دهد اقدامات دیوان محاسبات خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر بوده است. اما نمی توان عدم آگاهی مدیران و تعارض بین قوانین را عاملی برای بروز تخلفات مالی دانست. نتایج این پژوهش هر چند بر خلاف مطالعات گذشته است لیکن قطعاً منجر به اتخاذ تصمیم مناسب توسط مدیران و حسابرسان دیوان جهت برنامه ریزی متناسب با واقعیت های موجود در دستگاه های اجرایی و پیشبرد اهداف سازمانی خواهد شد.

کلید واژه ها: دیوان محاسبات، تخلفات مالی، دستگاه های اجرایی، بودجه

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. ایمیل:

Mehdighaffarie201@gmail.com

^۲ کارشناس ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی شوشتر، خوزستان، ایران. ایمیل: mktn1280@yahoo.com

^۳ کارشناس ارشد توسعه اقتصادی و برنامه ریزی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. ایمیل: mojtaba.kalantar@gmail.com

۱- مقدمه

۴۷۴

نظام های حقوقی متناسب با نوع برداشت از نظریه تفکیک قوا و ویژگی های نظام مربوط، ترتیبات خاصی را برای نظارت بر عملکرد قوا در نظر می گیرند. در ایران قوه مقننه با هدف حاکمیت قانون و کاهش فساد، از شیوه های نظارتی خاصی، قوه مجریه و اعمال آن را تحت نظارت قرار داده و بدین وسیله تا حدود زیادی قدرت بیش از حد آن را کنترل می نماید. حق نظارت بر اجرای برنامه های کشور توسط نمایندگان مجلس از دوره مشروطیت آغاز گردیده است. برای این منظور از سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تا کنون و پس از فراز و نشیب های فراوان، وظیفه اعمال نظارت و کنترل های داخلی بر منابع مالی عمومی و بودجه ای کشور بر عهده دیوان محاسبات گذاشته شده است. در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران به موجب اصل (۵۴) قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت میکند و طبق اصل (۵۵) همان قانون، به تمامی حسابهای وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده میکنند، به ترتیبی که قانون مقرر می دارد، رسیدگی یا حسابرسی می کند که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. مستفاد از اصول مزبور دیوان محاسبات پاسدار حاکمیت قانون در امور مالیه عمومی است که از طریق نظارت بر قانونمند بودن هزینه کرد اعتبارات توسط دستگاه های اجرایی به این مهم مشغول است. در قانون دیوان محاسبات کشور نیز در مواد متعددی به نقش این نهاد، در نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی توسط دستگاههای اجرایی پرداخته شده است، از جمله در ماده (۲) این قانون در بیان وظایف و اختیارات دیوان محاسبات به انطباق تمامی حسابهای درآمد و هزینه با قوانین و مقررات مالی تصریح شده و در بند (ب) ماده (۲۳) قانون مذکور در بیان موارد و اختیارات هیأت های مستشاری "عدم رعایت قوانین و مقررات مالی" را از جمله مواردی دانسته است که هیأتها باید رسیدگی کنند. علاوه بر آن با توجه به آنکه اصولاً مؤثرترین و کارآمدترین نظارت ها، نظارتی است که در درون سازمان ها و نهادهای اعمال می شود لذا اعلام نظر در خصوص وجود مرجع کنترل کننده داخلی و کفایت آن وفق ماده (۶) قانون دیوان محاسبات همواره در دستور رسیدگی ها قرار داشته است. بنابراین با توجه به نقش و جایگاه دیوان محاسبات در نظارت بر نظام مالی کشور و با توجه به تأثیرات فراوان اعمال نظارت صحیح بر زندگی آحاد مردم در این پژوهش قصد داریم با رصد و بررسی روند انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان خوزستان در چهار سال اخیر، به این پرسش ها پاسخ دهیم که؛ آیا عملکرد دیوان محاسبات این استان در خصوص کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی مؤثر بوده است؟ همچنین با توجه به اینکه در برخی از پژوهش

ها، چهل به قانون و تفاسیر نا بجا از قانون توسط مدیران، یکی از چالش‌ها مهم امر نظارت معرفی شده، لازم است بررسی شود آیا عدم آگاهی مدیران از قوانین و مقررات را می‌توان دلیلی برای وقوع تخلف مالی دانست؟ و در نهایت با توجه به اینکه تعارض قانون در حکم و مصداق گاهاً در عمل مشکلات بسیاری را بوجود می‌آورد و بستر تالی فاسد و انحرافات جدی را فراهم می‌آورد و طبیعتاً امر نظارت دچار اشکالات اساسی خواهد شد. لذا این سؤال مطرح می‌شود که آیا تعارض بین قوانین می‌تواند منجر به وقوع تخلفات مالی شود؟ پاسخ به این سؤالات قطعاً به مدیران و حساب‌رسان این دیوان، این امکان را می‌دهد که با برنامه ریزی متناسب با واقعیت‌های موجود در دستگاه‌های اجرایی و به تبع آن اتخاذ تصمیمات مناسب در راستای ارتقاء نقش نظارتی خود بر سازمان‌های دولتی کشور گام بردارند.

اهمیت این پژوهش را می‌توان در یک جمله معروف یعنی «پیشگیری بهتر از درمان است» خلاصه کرد به طوریکه؛ چنانچه مجموعه فعالیت‌های دیوان محاسبات علاوه بر تحقق اهداف نهایی آن که همان صیانت و حفاظت از بیت المال است، به کاهش تخلفات مالی منجر گردد. می‌توان گفت؛ سالم سازی مالی اتفاق افتاده است. این فعالیت‌ها می‌تواند به انحاء مختلف از جمله انجام وظایف و اختیارات مندرج در فصل دوم قانون دیوان محاسبات، انجام گزارشات مستمر دو ماهه اجرای بودجه کل کشور، مکاتبات و تذکرات شفاهی به منظور پیشگیری از وقوع تخلفات، صدور بخشنامه و یادآوری قانون، آموزش مدیران و کارکنان دستگاه‌های اجرایی، پیشنهاد تنقیح قوانین به مراجع ذیصلاح، بازدیدهای میدانی و ... صورت پذیرد. بررسی روند سالم سازی دستگاه‌های اجرایی استان خوزستان از انحرافات مالی از سه بعد برای ما حائز اهمیت است یکی از بعد وظیفه نظارتی دیوان محاسبات، یعنی چنانچه ما بپذیریم هدف غایی و نهایی دیوان محاسبات صیانت و پاسداری از بیت المال است قطعاً این صیانت تنها در کشف انحرافات و ارسال آن به دادسرای دیوان محاسبات یا جرم‌نگاری‌آنگونه که در ماده (۲۵) قانون دیوان محاسبات پیش‌بینی شده است خلاصه نمی‌شود بلکه نظارت پیشگیرانه را نیز در بر می‌گیرد. دوم به لحاظ درون سازمانی؛ آشنایی با دلایل وقوع انحراف (فساد) در دستگاه اجرایی قطعاً منجر به اتخاذ تصمیم مناسب توسط مدیران و حساب‌رسان این دیوان جهت برنامه ریزی متناسب با واقعیت‌های موجود در دستگاه‌های اجرایی و پیشبرد اهداف سازمانی خواهد شد. و سوم از نظر برون سازمانی، دیوان محاسبات به عنوان نهاد نظارتی اعتقاد دارد که مدیریت صحیح کشور در بستر آگاهی و آشنایی به قوانین و مقررات فراهم می‌گردد، بنابراین آگاهی از انحرافات گذشته دستگاه‌های اجرایی می‌تواند راهنمایی باشد برای مدیران تا با عدم تکرار آن از وقوع تخلفات بیشتر جلوگیری نمایند و در نتیجه منابع دولت به نحو مطلوب و با

تطابق بیشتر با قوانین و مقررات مصرف گردد. لذا با توجه به مراتب فوق، دو مورد اخیر را می توان نوآوری این پژوهش دانست به طوریکه می تواند ضمن انجام هرچه بهتر فرآیند حسابرسی، به احصاء و طبقه بندی انحرافات دستگاه های اجرایی و همچنین پیشگیری از وقوع تخلفات کمک نماید.

مع الوصف با توجه به سؤالات مطرح شده در این پژوهش فرضیاتی به شرح ذیل مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

فرضیه نخست: اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر است.

فرضیه دوم: عدم آگاهی و آشنایی مدیران نسبت به قوانین و مقررات مالی به افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان منجر می شود.

فرضیه سوم: تعارض بین قوانین بر افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر است.

۲-پیشینه تحقیق و چارچوب نظری

از آنجائیکه پارادایم حاکم بر مدیریت کشور را می توان در سه مقوله بسیار مهم شامل منابع سخت افزاری، منابع نرم افزاری و حاکمیت قانون تبیین نمود. دیوان محاسبات کشور با پیاده سازی نقشه راه خود، حفاظت و صیانت از منابع سخت افزاری و نرم افزاری و تلاش جهت حاکمیت قانون را با استفاده از سه راه حل، عملیاتی نموده است؛ نخست، به منظور حفاظت و صیانت از منابع سخت افزاری؛ با اعمال کنترل و نظارت مالی (ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور) کوشیده است منابع در محل تعیین شده مصرف شود و حداکثر بازدهی را داشته باشند؛ لیکن تحقق چنین امر مهمی موقوف به حاکمیت قانون و حفاظت و نگهداری منابع نرم افزاری یعنی سرمایه انسانی کشور که مدیران در رأس آن قرار می گیرند، می باشد. جهت حفاظت و نگهداری منابع نرم افزاری (مدیران) راهکار دوم، را در قالب پیش آگاهی از ممنوعیت های مندرج در قوانین و مقررات و تبیین نقاط آسیب پذیر، طراحی و اجراء نموده و درنهایت، این دیوان با استعانت از اصول حقوقی سعی در رفع تعارضات قوانین و مقررات داشته است (آذر و همکاران، ۱۳۹۶).

بررسی عملکرد نظارتی دیوان محاسبات و همچنین دلایل وقوع تخلفات مالی در کشور سرشار از نظرات و نتایج متنوع است؛ به طوریکه، اثرگذاری دیوان محاسبات در تحقق حکمرانی خوب در کشور نیمه مطلوب ارزیابی می شود. یعنی در صورت ادامه روند موجود و عدم بکارگیری استراتژی های مناسب امکان تغییر وضعیت از نیمه مطلوب به نیمه بحرانی وجود دارد. بنابراین لازم است در راستای قانون اساسی و بهبود حاکمیت ملی، دیوان محاسبات در نحوه اجرایی نمودن برای بهبود عملکرد دولت گام بردارد و جهت تحقق اهداف دیوان محاسبات در اسناد بالادستی، می بایست استانداردها و دستورالعمل های ایتنوسای و مطالعات تطبیقی را مدنظر قرار دهد تا از این طریق بتواند عملکرد قانونی خود را بهبود بخشد. هر چه میزان توجه به این عامل افزایش یابد می توان تأثیرات مثبت آن را در عملکردهای قانونی و نظارتی دیوان محاسبات مشاهده نمود. این عامل نشان می دهد که حاکمیت قانونی در نظام مدیریت مرتبط با دیوان محاسبات از بیشترین اهمیت برخوردار است و می تواند از تأثیرگذاری بسیار بالایی در فرآیند نظارتی و حسابرسی سازمان های دولتی نیز برخوردار باشد. از این رو باید به حاکمیت ضوابط و اصولی در سطح خرد (فردی) و سطح کلان (دولت و حکومت) توجه بسزایی نمود تا از این طریق بتوان به حاکمرانی خوب دست یافت. (شفیعی مقدم و همکاران، ۱۴۰۰).

در خصوص کارآمدی دیوان محاسبات مطالعات نشان میدهد؛ علیرغم تصریح ماده یک قانون دیوان محاسبات مبنی بر اعمال کنترل و پاسداری از بیت المال از طریق نظارت مستمر مالی، دیوان محاسبات منابع کافی به نظارت حین خرج اختصاص نداده و نظارت بعد از خرج را در اولویت کاری خود و نظارت حین خرج را در اولویت های بعدی قرار داده است به همین دلیل هزینه های فرصت و اصلاح ساختار و عملکرد مالی سازمان ها و شرکت های دولتی افزایش یافته است. و مضافاً اینکه شناخت کافی از استراتژی های خاص سازمان های دولتی جزء الزامات حسابرسی دیوان محاسبات است و پس از درک استراتژی خاص هر سازمان دولتی بررسی اسناد و مدارک معنی پیدا می کند زیرا این از بدیهیات امر حسابرسی مستقل است. لیکن حسابرسان دیوان محاسبات بدلیل عدم اطلاع از شرایط خاص هر سازمان دولتی، گستردگی این سازمان ها و اجرای ثبات رویه در رسیدگی ها، به شرایط و استراتژی های خاص سازمانی توجهی ندارند و همه سازمان های دولتی را به یک شیوه مشابه رسیدگی می نمایند. (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲)

کیفیت، تعدد، نقص، اجراء و تفسیر نادرست از قانون، رسیدگی دیوان محاسبات را در همه زمینه ها بویژه در بحث مبارزه با فساد اداری - مالی مواجه با نقایصی عمیق نموده که منجر به عدم کارآمدی نظارت شده است. زیرا اولاً دیوان محاسبات در پیگیری فعالانه جرایم احصائی در رسیدگی ها کاهل

است و ثانیاً در هنگامه جرم انگاری نیز با توجه به چالش های قانونی، عملکرد ضعیفی دارد. در نتیجه دیوان محاسبات با ظرفیت های قانونی فعلی قادر به نظارت اکمل در خصوص فساد اداری-مالی نیست. همچنین چهل به قانون، عدم اطلاع از قانون و تفاسیر نابجا و مخالف مفهوم از قانون توسط مدیران و سوء استفاده از اختیار و فشارها و مسائل سیاسی از عمده چالش های نظارت است که در این موارد بکارگیری نیروهای بی تخصص و ناکارآمد، منجر به عدم رعایت قانون و یا ایجاد تخلفات و بی انضباطی های مالی فراوان می شود؛ اگر چه همه قائل به قاعده حقوقی «چهل به قانون رافع مسئولیت نیست» هستند و منجر به مجازات جاهل می گردد اما در عمل و رویه عملی مشهود در دیوان محاسبات موارد زیادی مشاهده می شود که در راستای چهل به قانون مرتکب تخلف شده و بی انضباطی مالی زیادی همراه داشته اند. که از علل عمده آن عدم تخصص نیروهای انسانی، عدم اطلاع رسانی بموقع قوانین و عدم بکارگیری فن آوری های نوین چه از سوی کارمند و چه از سوی دستگاه را می توان برشمرد و با اتخاذ راهکارهایی در جهت رفع یا کاهش آن می تواند نظارت کارآمد را بدنبال داشته باشد. در این بین می توان مدعی شد «شایسته سالاری» یکی از عوامل مؤثر در این مسأله می باشد همچنین عدم اعمال درست انتصابات افراد ضمن کمک به بروز زمینه فساد در ابعاد مختلف از جمله چهل به قانون می باشد. مضافاً اینکه مشکلات حاصل از تعدد قانون، تعارض آنها در حکم و مصداق است که گاه در عمل مشکلات بسیاری را به وجود می آورد؛ به هر حال تعارض قوانین در بردارنده معضلات تعدد قوانین است؛ علاوه بر اینکه این مسأله حاوی اشکال بزرگتری نسبت به تعدد قوانین است زیرا ممکن است در تعدد قوانین همه قوانین همسو باشند و در مسأل جزئی ناقض هم قرار گیرند و یا صرفاً شکل و رویه متفاوت جهت دستیابی به یک هدف صورت می گیرد؛ اما اینجا هر یک از قوانین حکم قانون دیگر را نقض می کنند لذا احتمال تالی فاسد و انحرافات جدی تری پیش خواهد آمد. طبیعتاً هم ناظر و هم منظور دچار اشکالات اساسی خواهند شد. (حقیقی و همکاران، ۱۳۹۷)

در مطالعه دیگری، با تکیه بر گزارش های سالانه دیوان محاسبات کشور غنا در فرمانداری ها، شهرداری ها و شوراهای شهر از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸، عملکرد این دیوان را از طریق روش تحلیل محتوا تجزیه و تحلیل کرده است. این تحقیق نشان می دهد که فعالیت های حسابرسی غنا عمدتاً بر اثربخشی کنترل داخلی و مدیریت نقدینگی، مدیریت قراردادهای، مدیریت درآمد-هزینه، مدیریت حقوق و دستمزد و مدیریت تدارکات متمرکز بوده است. یافته های این مطالعه همچنین نشان داد که فرمانداری ها، شهرداری ها و شوراهای شهر در سنوات اخیر مورد واخواهی های تکراری حسابرسان شامل وجه نقد، تدارکات و انبار ها قرار گرفته اند و تخلفات آنها عمدتاً در مفاد قراردادهای

و قوانین مالیاتی بوده است. این مطالعه در نهایت تأکید می کند که دیوان محاسبات غنا نقش کمی در کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی مورد بررسی و پاسخگویی آنها داشته است. (معاما^۱ و مریموتا^۲، ۲۰۲۰)

۳- روش تحقیق

این پژوهش از منظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش از نوع توصیفی-پیمایشی است. و جامعه آماری در این پژوهش عبارت است از کلیه حسابرسان و کارشناسان فنی دیوان محاسبات استان خوزستان که تعداد آنها در سال ۱۴۰۱، ۵۰ نفر بوده است. در این پژوهش به دلیل محدود بودن جامعه آماری، پرسشنامه برای کلیه افراد ارسال گردید. برای جمع آوری داده های اولیه ابتدا بر اساس شناخت و میزان تجربه و توان حرفه ای محققین، ۳۰ دسته از قوانین و مقررات و ضوابط لازم الاجرا در زمینه های مالی و محاسباتی احصاء و سپس روند انحراف از مفاد تعداد ۲۴۵ ماده از قوانین مذکور در طی سال های ۱۳۹۷، ۱۳۹۸، ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفت. سپس با تلخیص و طبقه بندی این داده ها، و بر مبنای فرضیه ها و مبانی نظری تحقیق، پرسشنامه ای شامل ۴۹ گویه تهیه و تنظیم گردید. از پاسخ دهندگان خواسته شد که با استفاده از معیار درجه بندی لیکرت (۱- کاملاً مخالف ۲- مخالف ۳- نظری ندارم ۴- موافق ۵- کاملاً موافق) به سؤالات پرسشنامه پاسخ دهند.

به دلیل آن که ساختار و عبارت بندی سؤال های پرسشنامه می تواند تأثیر بسزایی بر روایی^۳ پرسشنامه و آزمودنی ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسشنامه انجام شد، بدین ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسشنامه بین افراد جامعه آماری، پرسشنامه بین تعدادی از افراد مجرب توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ دادن به سؤال های پرسشنامه، نظر خود را در رابطه با محتوای سؤال ها بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان سؤال ها رفع شده و همچنین تجدیدنظر نهایی در سؤالهای پرسشنامه انجام شود. به منظور ارزیابی پایایی^۴ پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ^۵ استفاده شده است. این روش مهمترین و پرکاربردترین روش محاسبه پایایی ابزار

^۱. Haruna Maama

^۲. Ferina Marimuthu

^۳. Validity

^۴. Reliability

^۵. Cronbach Alpha Method

اندازه گیری در SPSS است. در این روش اجرای آزمون تنها یکبار انجام می پذیرد. این فرآیند بستگی به هماهنگی کارکرد آزمودنی از یک سؤال به سؤال دیگر داشته و محاسبه آن مبتنی بر انحراف استاندارد سؤالات می باشد. در نهایت، بر اساس همبستگی درونی سؤالات، مقدار آلفا استخراج می شود. چنانچه این مقدار بیش تر از $0/7$ باشد، می توان گفت ابزار دارای پایایی بالایی است (صفری و حبیب پور، ۱۳۹۱). با توجه به اینکه این ضریب با افزایش گویه ها، افزایش می یابد در نتیجه ابتدا گویه های مربوط به هر فرضیه تحقیق تفکیک و این آزمون را برای گویه های هر فرضیه به طور جداگانه محاسبه شده است که نتایج آن به شرح جدول ذیل می باشد:

جدول (۲-۱): نتایج حاصل از آزمون پایایی سؤالات پرسشنامه

فرضیه نخست		فرضیه دوم		فرضیه سوم	
تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ
۳۱	۰/۹۵۰	۹	۰/۸۸۱	۹	۰/۸۳۸

نتایج جدول فوق نشان می دهد سؤالات مربوط به هر فرضیه در راستای موضوع مورد نظر بوده و از انسجام محتوایی بالایی برخوردارند.

همچنین روش آمار مورد استفاده در این پژوهش علاوه بر آمار توصیفی، آزمون فرض آماری میانگین یک جامعه (آزمون t استیودنت) بوده که برای رد یا عدم رد فرضیات پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

۴- یافته های تحقیق

۴-۱- آمار توصیفی

با مقایسه میانگین فراوانی انحرافات مالی هر قانون در چهار سال اخیر با فراوانی آن در سال ۱۴۰۰، می توان نتیجه گرفت که اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان در روند سالم سازی مالی دستگاه های اجرایی تحت رسیدگی مؤثر بوده به طوریکه از ۳۰ مورد قانون بررسی شده، در تعداد ۲۲ مورد آن روند تخلفات کاهشی بوده است.

جدول (۳-۱): فراوانی انحرافات به تفکیک سال رسیدگی

۴۸۱

ردیف	شرح انحراف	فراوانی انحرافات به تفکیک سال رسیدگی				تعداد ماده	میانگین انحرافات	وضعیت
		۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰			
۱	قانون برگزاری مناقصات	۲۲	۲۱	۲۰	۱۴	۱۶	۱۹/۲۵	کاهشی
۲	قانون محاسبات عمومی	۳۳	۷۷	۳۵	۳۴	۳۵	۴۴/۷۵	کاهشی
۳	قانون دیوان محاسبات	۲	۳	۰	۱	۲	۱/۵	کاهشی
۴	قانون برنامه ششم توسعه	۳۷	۲۸	۲۴	۱۵	۱۶	۲۶	کاهشی
۵	قانون الحاق (۲)	۵۴	۴۴	۳۳	۲۰	۲۰	۳۷/۷۵	کاهشی
۶	قانون برنامه و بوجه	۵	۵	۳	۵	۲	۴/۵	افزایشی
۷	قانون مدیریت خدمات کشوری	۳۶	۳۰	۱۷	۲۹	۲۳	۲۸	افزایشی
۸	آئین نامه اموال دولتی	۳	۲	۱	۱	۳	۱/۷۵	کاهشی
۹	آیین نامه تضمین معاملات دولتی	۶	۱۰	۸	۱۰	۷	۸/۵	افزایشی
۱۰	قانون منع مداخله وزراء و نمایندگان و کارمندان	۳	۱	۱	۰	۲	۱/۲۵	کاهشی
۱۱	قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل	۳	۰	۰	۲	۲	۱/۲۵	افزایشی
۱۲	قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری	۱	۱	۰	۰	۲	۰/۵	کاهشی
۱۳	قانون تجارت	۴	۲	۰	۲	۶	۲/۲۵	کاهشی
۱۴	قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	۱۲	۵	۹	۲۳	۱۱	۱۲/۲۵	افزایشی
۱۵	قانون مالیاتهای مستقیم	۷	۲	۸	۵	۱۳	۵/۵	کاهشی
۱۶	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۴	۲	۱	۵	۳	۱/۷۵	کاهشی
۱۷	قانون وصول برخی از درآمدهای دولت	۵	۱	۱	۰	۴	۱/۷۵	کاهشی

ردیف	شرح انحراف	فراوانی انحرافات به تفکیک سال رسیدگی				تعداد ماده	میانگین انحرافات	وضعیت
		۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰			
۱۸	آیین نامه پیش پرداخت و علی الحساب	۴	۲	۴	۱	۳	۲/۷۵	کاهشی
۱۹	قانون هوای پاک	۰	۵	۱۳	۰	۱۰	۴/۵	کاهشی
۲۰	آیین نامه شرایط و طرز استفاده از خانه های سازمانی	۳	۵	۲	۷	۹	۴/۲۵	افزایشی
۲۱	آیین نامه نحوه استفاده از خودروهای دولتی و فروش آنها	۱	۰	۱	۰	۱	۰/۵	کاهشی
۲۲	آیین نامه اجرایی قانون معادن	۳	۰	۳	۳	۴	۲/۲۵	افزایشی
۲۳	قانون ممنوعیت بکارگیری بازنشستگان	۱	۰	۲	۱	۱	۲/۲۵	کاهشی
۲۴	شرایط عمومی پیمان	۱۱	۱۴	۱۰	۲۶	۱۷	۱۵/۲۵	افزایشی
۲۵	قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت	۵	۵	۱	۱	۱	۳	کاهشی
۲۶	قوانین خاص وزارت علوم	۷	۶	۶	۱	۱۵	۵	کاهشی
۲۷	اساسنامه شرکت ها	۲۶	۱۲	۱۵	۱۱	۱	۱۶	کاهشی
۲۸	قوانین خاص مناطق آزاد	۱۷	۴	۴	۲	۱۰	۶/۷۵	کاهشی
۲۹	قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی	۱	۵	۳	۲	۴	۲/۷۵	کاهشی
۳۰	قانون ارتقاء نظام سلامت اداری	۱	۲	۵	۱	۲	۲/۲۵	کاهشی

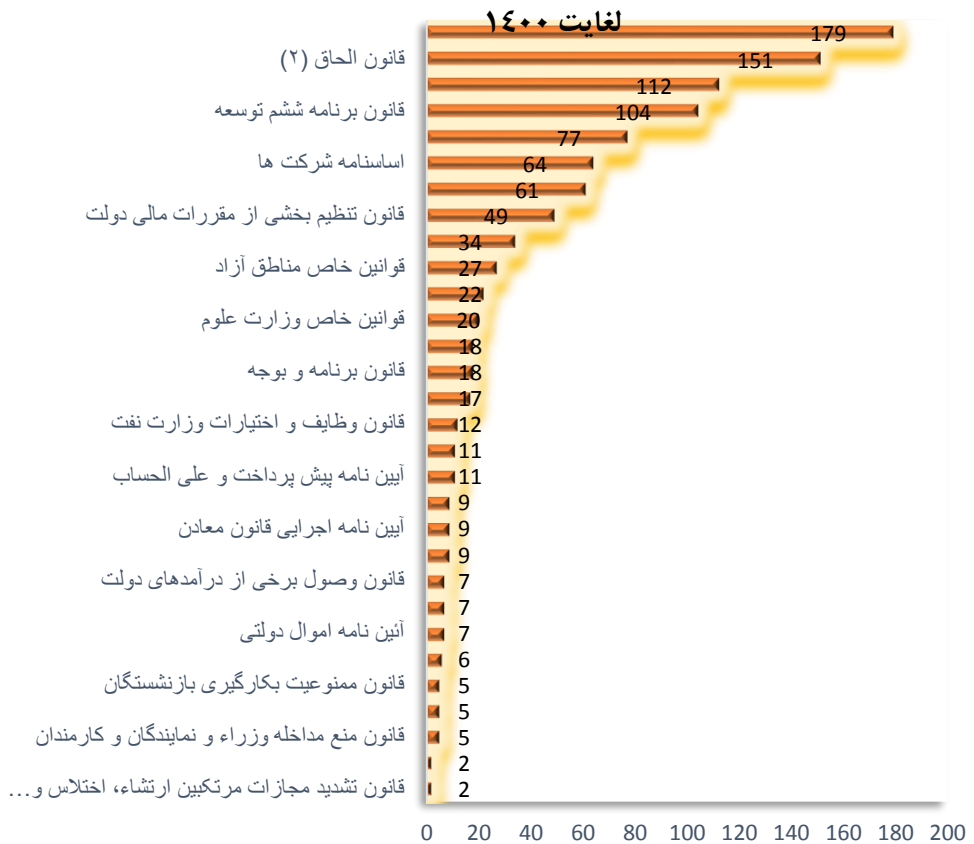
مضافاً اینکه نتایج جزئیات هر قانون نیز گزاره فوق را تأیید می کند به طوری که بررسی روند ۲۴۵ ماده از قوانین مذکور در سال های ۱۳۹۷، ۱۳۹۸، ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ نشان می دهد؛ تعداد تخلفات در ۱۶۲ مورد روند کاهشی، در ۶ مورد روند ثابت و در ۷۷ مورد روند افزایشی داشته است.

جدول (۲-۳): نتایج حاصل از آمار توصیفی

روند سالم سازی دستگاه های اجرایی استان خوزستان در چهار سال اخیر			
تعداد ماده با روند کاهشی	تعداد ماده با روند ثابت	تعداد ماده با روند افزایشی	جمع ماده مورد رسیدگی
۱۶۲	۶	۷۷	۲۴۵

همچنین در خصوص فرضیه دوم و سوم به دلیل اینکه پنج قانون با بیشترین فراوانی یعنی قانون محاسبات عمومی، قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون برنامه ششم توسعه و قانون برگزاری مناقصات از جمله قوانین متداول و پر کاربرد دستگاه های اجرایی می باشند، در نتیجه نمی توان عدم آگاهی مدیران و یا تعارض بین قوانین را عاملی مؤثر بر ارتکاب به تخلفات دانست.

نمودار (۱-۳): فراوانی تخلف در قوانین و مقررات طی سالهای ۱۳۹۷



۲-۴-آمار استنباطی

جهت سنجش فرضیه ها، از آزمون t تک نمونه ای استفاده شده به طوری که ابتدا سه متغیر با عناوین «عملکرد»، «عدم آگاهی» و «تعارض» از گویه های مربوط به هر فرضیه ایجاد شده و سپس میانگین پاسخ دهندگان به پرسش های متناظر محاسبه گردیده است. با توجه به اینکه پاسخ به سوالات پرسشنامه بر اساس طیف پنج سنجی ای مورد ارزیابی قرار گرفته، فرض صفر عبارت است از میانگین برابر ۳ که رد یا عدم رد آن را آزمون می نماییم.

۱-۲-۳-فرضیه نخست: اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر است.

مطابق خروجی بدست آمده از نرم افزار SPSS جدول شماره (۳-۳) مقدار بدست آمده برای P -Value در سطح اطمینان ۹۵ درصد، کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین می توان گفت فرض صفر قویاً رد می شود. و با توجه به اینکه حد بالا و پائین هر دو مثبت هستند در نتیجه میزان متغیر بیشتر از میانگین است یعنی از نظر آماری با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد که اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر بوده است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

جدول (۳-۳): نتایج حاصل از آزمون t برای فرضیه اول

نتیجه	دامنه		P- ارزش	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پائین						
رد فرض صفر	۰/۹۴	۰/۶۲	۰/۰۰۰	۴۹	۹/۹۰	۰/۵۶	۳/۷۸	۵۰

۳-۲-۲ فرضیه دوم: عدم آگاهی و آشنایی مدیران نسبت به قوانین و مقررات مالی به افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان منجر می شود.

مطابق خروجی بدست آمده از نرم افزار SPSS جدول شماره (۳-۴) مقدار بدست آمده برای P-Value در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بیشتر از ۰/۰۵ است بنابراین نمی توان فرض صفر را رد کرد. و با توجه به اینکه حد بالا مثبت و حد پائین منفی می باشد در نتیجه میزان متغیر تقریباً برابر میانگین است یعنی از نظر آماری نمی توان ادعا کرد که عدم آگاهی و آشنایی مدیران نسبت به قوانین و مقررات مالی منجر به افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان گردیده است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

جدول (۳-۴): نتایج حاصل از آزمون t برای فرضیه اول

نتیجه	دامنه		P- ارزش	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پائین						
عدم رد فرض صفر	۰/۳۹	-۰/۶۳	۰/۱۵	۴۹	۱/۴۶	۰/۸۱	۳/۱۷	۵۰

۳-۲-۳ فرضیه سوم: تعارض بین قوانین بر افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر است.

مطابق خروجی بدست آمده از نرم افزار SPSS جدول شماره (۳-۵) مقدار بدست آمده برای P-Value در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بیشتر از ۰/۰۵ است بنابراین نمی توان فرض صفر را رد کرد. و با توجه به اینکه حد بالا مثبت و حد پائین منفی می باشد در نتیجه میزان متغیر تقریباً برابر میانگین است یعنی از نظر آماری نمی توان ادعا کرد که تعارض بین قوانین و مقررات منجر به افزایش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان گردیده است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

جدول (۳-۵): نتایج حاصل از آزمون t برای فرضیه اول

نتیجه	دامنه		P-ارزش	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پائین						
عدم رد فرض صفر	۰/۳۴	-۰/۰۶	۰/۱۷	۴۹	۱/۴۰	۰/۷۱	۳/۱۴	۵۰

۵- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش در پی یافتن این پرسش هستیم که آیا مجموعه اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان در چهار سال اخیر توانسته است به کاهش تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی استانی منجر شود؟ و همچنین دو مورد از دلایل وقوع تخلفات مالی یعنی عدم آگاهی مدیران از قوانین و مقررات و وجود تعارض بین قوانین که در تحقیقات گذشته به آن اشاره شده بود و پیش فرض ذهنی محققین نیز بود را مورد آزمون قرار دهیم. برای اینکار ابتدا تخلفات مالی چهار سال اخیر در استان خوزستان احصاء و طبقه بندی شد و با استفاده از روش های آمار توصیفی تجزیه و تحلیل و بررسی روند انحرافات مالی انجام شد. نتایج اولیه نشان می دهد که مجموعه اقدامات این اداره کل توانسته است در روند کاهشی یا ثبات ۶۹ درصد از تخلفات مؤثر باشد. سپس بر مبنای اطلاعات فوق پرسشنامه ای با ۴۹ گویه طراحی و در اختیار ۵۰ نفر از حسابرسان و کارشناسان فنی دیوان محاسبات استان قرار گرفت. و پس از تکمیل و اطمینان از پایایی پرسشنامه، با استفاده از نرم افزار SPSS، آزمون t تک نمونه ای برای سه فرضیه به طور جداگانه اجرا گردید. و بر اساس نتایج بدست آمده می توان ادعا کرد که اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر بوده است. لیکن نمی توان عدم آگاهی مدیران و تعارض بین قوانین را عاملی برای بروز تخلفات مالی دانست.

یافته های این پژوهش به این معناست که اولاً اقدامات دیوان محاسبات استان خوزستان توانسته است در کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی استان مؤثر باشد. و ثانیاً در این استان ارتکاب تخلف در سازمان های دولتی، به دلایلی غیر از عدم آگاهی مدیران از قوانین و مقررات و تعارض بین قوانین صورت پذیرفته است. نتایج این پژوهش از این جهت ارزشمند است که؛ یکی از پارادایم های حاکم بر دیوان محاسبات کشور یعنی « آموزش مدیران دستگاه های اجرایی می تواند به کاهش تخلفات مالی منجر شود» را نقض می کند. همچنین نتایج این پژوهش با مطالعات گذشته نیز در تعارض است. به طوریکه نشان می دهد حسابرسی های دیوان محاسبات منجر به وصول درآمدهای دولت، ارتقاء کنترل های داخلی، ضابطه مند شدن پرداخت های پرسنلی و... گردیده است. این در حالی است که در تحقیقات قبلی سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات به دلیل از دست رفتن هزینه فرصت و نشناختن استراتژی های خاص هر دستگاه اجرایی به چالش کشیده شده است. این موضوع احتمالاً به این دلیل است که محققین قبلی به داده های تخلفات دستگاه های اجرایی دسترسی نداشته اند و این تحقیقات عمدتاً به صورت کیفی و بر اساس تفسیر ها و برداشت های محققین بوده است بنابراین این پژوهش به دلیل دسترسی به داده های واقعی از اصالت و غنای کافی برخوردار است.

محدودیت هایی که در انجام این پژوهش وجود داشته است عبارت اند از فقدان بانک اطلاعاتی تخلفات مالی دستگاه های اجرایی در دیوان محاسبات کشور و استان؛ که در این پژوهش به دلیل اینکه محققین از مدیران و کارکنان دیوان محاسبات بوده اند ضمن دسترسی به این اطلاعات توانسته اند با تلخیص و طبقه بندی آنها به مجموعه ارزشمندی دسترسی داشته باشند و با استفاده از این اطلاعات به پژوهش خود اعتبار بخشند. از دیگر محدودیت های این پژوهش می توان به عدم دسترسی به جامعه آماری اشاره کرد، یعنی داده های کل کشور در اختیار محققین نبوده بنابراین در صورت گسترش جامعه آماری و توزیع پرسشنامه بین حسابرسان سایر استان ها، نتایج از اعتبار بالاتری برخوردار می شد.

۶- پیشنهادات

۶-۱- پیشنهاد می گردد جهت کاهش تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی استان، در هر استان کارگروهی تحت عنوان «پیشگیری از انحرافات مالی» به ریاست استاندار، دبیری مدیرکل دیوان

محاسبات و عضویت تمامی مدیران کل تشکیل گردد و در این کارگروه علل انحرافات مالی بررسی و راهکارهای قانونی جهت جلوگیری از وقوع آنها ارائه گردد.

۲-۶- این پژوهش با فرضیات بیشتر می تواند در کلیه واحدهای استانی دیوان محاسبات کشور انجام شود تا مدیران با درک صحیح از شرایط حاکم بر دستگاه های اجرایی تحت رسیدگی شان بتوانند با برنامه ریزی متناسب با واقعیت های موجود در دستگاه های اجرایی و به تبع آن اتخاذ تصمیمات مناسب در راستای ارتقاء نقش نظارتی خود گام بردارند.

۳-۶- پیشنهاد می شود دیوان محاسبات کشور اولاً کلیه واحدها تابعه خود را ملزم به تهیه بانک اطلاعاتی تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تحت رسیدگی خود نماید و ثانیاً چنانچه به لحاظ قانونی محدودیتی در خصوص در اختیار گذاشتن این اطلاعات به محققین برون سازمانی داشته باشد، این محدودیت ها از میان برداشته شود.

۴-۶- پیشنهاد می شود محققین، سایر عوامل مؤثر بر تخلفات مالی را مورد آزمون قرار دهند. تا اینکه با ریشه یابی علل بروز آنها، به دستگاه های اجرایی و نظارتی در جهت سالم سازی مالی مساعدت نمایند.

- ۱- صفری شالی، رضا و حبیب پور گتایی، کرم. (۱۳۸۸). راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی. چاپ اول، تهران: انتشارات متفکران.
- ۲- بلیکی، نورمن. (۱۴۰۰). طراحی پژوهش‌های اجتماعی. ترجمه چاوشیان، حسن. چاپ چهاردهم، تهران: نشر نی.
- ۳- فتحی واجارگاه، کورش. (۱۳۹۰). نیازسنجی پژوهشی (مسئله‌یابی پژوهشی و اولویت‌بندی طرح‌های تحقیقاتی). چاپ سوم، تهران: انتشارات آبیژ.
- ۴- فتوحی، محمود. (۱۴۰۰). آئین نگارش مقاله علمی-پژوهشی. چاپ یازدهم، تهران: انتشارات سخن.
- ۵- عربیان، اصغر. ابراهیمیان، داود. (۱۳۹۱). فرآیند رسیدگی در دیوان محاسبات کشور. چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- ۶- میرزایی، خلیل. (۱۳۹۶). کیفی پژوهی، پژوهش، پژوهشگری و پژوهش‌نامه نویسی. چاپ دوم، جلد اول و دوم، تهران: انتشارات فوژان.
- ۷- قاسمی، حمید. (۱۴۰۰). مرجع پژوهش. چاپ دوم، تهران: انتشارات اندیشه آرا.
- ۸- صفایی نسب، عبدالله. (۱۳۹۷). تحلیل قوانین و مقررات کاربردی مالی و محاسباتی با رویکرد پاسخ به ابهامات و تبیین مصادیق تخلف. چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور.
- ۹- سجادی، سید حسین. جامعی، رضا. (۱۳۸۲). «سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۰. (شماره ۴). شماره پیاپی ۴۴۰. زمستان/دی. صص ۱۴۹-۱۲۹.
- ۱۰- نیکبخت، محمدرضا. موسوی سنگ چشمه، سید عسگری. (۱۳۹۱). «بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. دوره ۱. (شماره ۳). شماره پیاپی ۳. پائیز. صص ۱۲۸-۱۱۷.
- ۱۱- حقیقی، مهری. ابدی، سید رضا. عربیان، اصغر. جلالی، محمد. (۱۳۹۷). «چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاه‌های اجرایی». فصلنامه تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری. دوره ۱۴. (شماره ۴). شماره پیاپی ۲۸. زمستان/دی. صص ۳۵-۱۱.
- ۱۲- شفیعی مقدم، صمد. قربانی شیخ‌نشین، ارسلان. فروزش، روح‌اله. مرتضوی اصل، سید خدایار. (۱۴۰۰). «تدوین استراتژی‌هایی برای دیوان محاسبات کشور در راستای تحقق شاخص‌های حکمرانی خوب». دانش حسابرسی. دوره ۲۱. (شماره ۸۲). شماره پیاپی ۸۲. بهار. صص ۳۴۸-۳۲۲.

۱۳- حقیقی، مهری، ابدی، سید رضا، عربیان، اصغر، جلالی، محمد. (۱۳۹۷). «مؤلفه های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی». *دانش حسابرسی*. دوره ۱۷. (شماره ۷۲). شماره پیاپی ۷۲. پاییز. صص ۱۴۷-۱۲۵

۱۴- فاضلی نژاد، جواد. شفیع سردهشت، جعفر. (۱۴۰۰). «آسیب شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون». *فصلنامه دانش حقوق عمومی*. سال دهم. (شماره ۳۳). پاییز. صص ۵۶-۳۳

۱۵- مرادی، ابراهیم، رهنما، علی، حیدریان، سمیرا. (۱۳۹۶). «تأثیر شاخص های حکمرانی خوب بر کنترل فساد (مطالعه موردی: کشورهای خاورمیانه و جنوب شرق آسیا)». *فصلنامه اقتصاد مقداری (بررسی های اقتصادی سابق)*. دوره ۱۴ (شماره ۴). شماره پیاپی ۵۵. زمستان. صص ۱۸۲-۱۵۱

۱۶- آذر، عادل، حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). «ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران». *دانش حسابرسی*. دوره ۱۷. (شماره ۶۶). شماره پیاپی ۶۶ بهار. صص ۴۰-۵

۱۷- امرایی، حافظ، آذر، عادل. (۱۴۰۰). «ارائه الگویی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد». *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*. دوره ۱۳. (شماره ۴). شماره پیاپی ۵۲. زمستان. صص ۸۶-۵۳

۱۸. Saddam A. Hazaea, Jinyu Zhu. (۲۰۲۲). internal audit system and financial corruption in public institutions: case study of Yemeni public elecommunication corporation. *Inderscienceonline*: July, ۱۸ pp ۳۶۰-۳۸۶. <https://doi.org/۱۰.۱۵۰۴/IJBEX.۲۰۲۲.۱۲۴۵۴۱>.

۱۹. Flasher Renee, Shirley Syrena, & Higgins P. James, (۲۰۲۲). The Structure of State Auditor Functions in the Fight Against Corruption. *American Accounting Association*. ۱۶(۱): A۱۸-A۲۶. <https://doi.org/۱۰.۲۳۰۸/CHIA-۲۰۲۰-۰۴۴>

۲۰. Feliciano Lino André, Rocha de Azevedo Ricardo, Carlos Busanelli de Aquino André, & Steccolini Ileana (۲۰۲۲). Fighting or supporting corruption? The role of public sector audit organizations in Brazil. *Critical Perspectives on Accounting*. ۸۳. <https://doi.org/۱۰.۱۰۱۶/j.cpa.۲۰۲۱.۱۰۲۳۸۴>

۲۱. Penti Kurniawati Elisabeth, Achjari Didi (۲۰۲۲). The impact of the adoption of international accounting and auditing standards on corruption perception. *Accounting Research Journal*, Vol. ۳۵ No. ۶, pp. ۷۳۷-۷۵۵. <https://doi.org/۱۰.۱۱۰۸/ARJ-۰۸-۲۰۲۱-۰۲۳۰>

۲۲. Masdar Rahma, Furqan Andi Chairil, Masruddin Masruddin, & Meldawaty Lucyani. (۲۰۲۱). The role of transparency and professional assistance in regional financial management in the Indonesian regional governments. *J Publc Affairs*. <https://doi.org/۱۰.۱۰۰۲/pa ۲۶۶۶>.

۲۳. Haruna Maama, & Ferina Marimuthu (۲۰۲۰). Accountability in the Ghanaian local governance structure: probing the role of external auditing. *Problems and Perspectives in Management*, ۱۸(۴), ۴۷۵-۴۸۵. doi:۱۰.۲۱۵۱۱/ppm.۱۸(۴).۲۰۲۰,۳۸

۲۴. Al-Shaer Habiba, Farhan Malik Muhammad, & Zaman Mahbub (۲۰۲۱). What do audit committees do? Transparency and impression management. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09591-9> ۳