

سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی

دکتر سیدحسین سجادی* - رضا جامعی**

چکیده مقاله

این تحقیق به بررسی سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی سازمان‌های دولتی می‌پردازد. همچنین ویژگی‌هایی از قبیل دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات، امنیت شغلی حسابرسان، رعایت استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی، نظارت حین خرج و تنظیم گزارش تفریغ بودجه نیز بررسی گردیده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد حسابرسان دیوان محاسبات در انجام حسابرسی از دانش و تجربه کافی برخوردار نیستند و در رسیدگی‌ها، استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی را در نظر نمی‌گیرند و به نظارت حین خرج کمتر اهمیت می‌دهند. لیکن حسابرسان دیوان محاسبات در اظهارنظر خود صراحت دارند و از امنیت شغلی برخوردار هستند. همچنین دیوان محاسبات بخش محدودی از منابع خود را صرف تنظیم گزارش تفریغ بودجه می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: دیوان محاسبات، دانش و تجربه، امنیت شغلی، استراتژی‌های

* - استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

** - کارشناس ارشد حسابداری

خاص سازمانی، نظارت حین خرج و تفریغ بودجه.

مقدمه

پاسخگویی که خاستگاه آن احترام به حقوق انسانهاست در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است. در سطوح ملی مسئولین کشور باید در رابطه با اموری که به آنها محول شده است در مقابل مردم پاسخگو باشند. اعمال کنترل و نظارت بر نظام مالی کشور به منظور پاسخگویی به مردم یکی از مهمترین وظایفی است که بر عهده مجلس شورای اسلامی است. بخش اعظم این نظارت از طریق دیوان محاسبات کشور که زیر مجموعه مجلس شورای اسلامی است، اعمال می‌گردد. اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی به دیوان محاسبات کشور اختصاص یافته که مبین اهداف، وظایف، تشکیلات و روش‌های این سازمان می‌باشد. حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است و پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط سازمان یا شخص مستقل از تهیه کننده آن اطلاعات است. مقامات رسمی، قانون گذاران و شهروندان خواستار و نیازمند اطلاعاتی هستند که تأیید کند وجوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات مصرف شده است. مردم و مسئولین کشور می‌خواهند بدانند که آیا سازمان‌های دولتی، طرح‌ها و خدمات به هدف‌های پیش بینی شده دست یافته‌اند یا خیر؟ و آیا در این سازمان‌ها طرح‌ها و خدمات به نحو اقتصادی اداره می‌شوند؟ پاسخ به این نیازهای اطلاعاتی بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد و این زمانی امکان پذیر است که حسابرسان دیوان محاسبات از تجربه و دانش حسابرسی کافی برخوردار بوده، در اظهار نظر نگران امنیت شفلی خود نباشند و در حسابرسی استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی را مدنظر داشته و به نظارت حین خرج در سازمان‌های دولتی بیشتر از نظارت بعد از خرج اهمیت بدهند.

فرضیه‌های تحقیق

در راستای هدف اصلی تحقیق-سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی سازمان‌های دولتی-فرضیات تحقیق به شرح زیر تدوین و طراحی گردیده‌اند:

H_۱: حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه کافی جهت نظارت مالی برخوردار نیستند.

H_۴: حسابرسان دیوان محاسبات بدلیل عدم وجود مصونیت شغلی از اظهارنظر صریح خودداری می‌کنند.

H_۳: حسابرسان دیوان محاسبات در حسابرسی‌های خود استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی را در نظر نمی‌گیرند.

H_۴: بخش محدودی از منابع مالی، انسانی و زمانی دیوان محاسبات صرف نظارت حین خرج می‌گردد.

H_۵: بخش اعظم منابع مالی، انسانی و زمانی دیوان محاسبات صرف تهیه و ارائه گزارش تفریح بودجه می‌گردد.

به منظور اطمینان از عدم تأثیر گذاری متغیرهای تعدیل کننده بر نتایج تحقیق، فرضیات فرعی نیز بصورت زیر طراحی گردیدند در این تحقیق میزان تحصیلات و سابقه خدمت آزمودنی‌ها نقش متغیرهای تعدیل کننده را ایفا می‌کنند.

فرضیه فرعی شماره ۱- بین تحصیلات و ادراک مدیران مالی از سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه فرعی شماره ۲- بین سابقه خدمت و ادراک مدیران مالی از سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور رابطه معنی داری وجود دارد.

مبانی نظری فرضیه های تحقیق

دانش و تجربه حسابرسان

مهمترین منبع حسابرسی دولتی کارکنانی هستند که در حسابرسی دولتی فعالیت می نمایند از این رو این منبع مهم و حیاتی باید ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

خصوصیات فردی حسابرسان: افرادی باید در مرحله استخدام به کار دعوت شوند که خصوصیات ویژه فردی و استعداد لازم را برای انجام دادن وظایف و مسوولیت‌های محوله داشته باشند. بنابراین حسابرسان باید بتوانند خوب محاسبه کنند، خوب سخن بگویند، اعتماد به نفس داشته باشند و در برخورد با سایر کارکنان سازمان، منظور خود را به خوبی و روشنی مطرح نمایند. تمام اعضای تیم حسابرسی دولتی باید سخت کوش و زیرک بوده و

چنان آموزش دیده باشند که همواره مراقب و نگران رویدادهای غیر عادی باشند.

۲- لزوم آموزش مستمر: دیوان محاسبات باید برای حصول اطمینان از حفظ و ارتقای سطح دانش حرفه‌ای کارکنان خود از طریق تحصیلات و آموزش مستمر آنان، برنامه داشته باشند. بدین ترتیب هر حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی دولتی که مسوول برنامه ریزی، هدایت کار، اجرا، یا گزارشگری حسابرسی است، باید هر دو سال حداقل ۸۰ ساعت دوره آموزشی مستمر که حداقل ۲۰ ساعت آن در یک سال باشد، در زمینه تخصصی حرفه حسابرسی طی کند. افراد مسئول در برنامه ریزی یا هدایت کار حسابرسی، اجرا یا ارائه گزارش حسابرسی باید حداقل ۲۴ ساعت از ۸۰ ساعت دوره آموزشی را در زمینه موضوعاتی که با محیط دولتی و حسابرسی دولتی ارتباط مستقیم دارد، طی کنند. چنانچه واحد مورد رسیدگی در شرایط و محیط ویژه یا منحصر به فردی فعالیت می‌کند حسابرسان باید آموزش‌هایی را کسب کنند که به شرایط و محیط یاد شده مربوط باشد.

ترکیب درست و مناسب اعضای تیم حسابرسی: ترکیب درست و مناسب یعنی عملیات حسابرسی دولتی توسط حسابرسانی انجام شود که درجه و رتبه‌های مناسب تخصصی را برای انجام دادن کار دارند. از روش‌ها و تکنیک‌هایی که در حسابرسی دولتی کاربرد دارند اطلاع داشته و توانایی اجرای دقیق این تکنیک‌ها را دارند.

امنیت شغلی حسابرسان

منظور از امنیت شغلی این است که سازمان موجبات تواناسازی فرد را فراهم نماید به طوری که از نظر تخصصی و توانمندی، سازمان وابسته به فرد شود و در بیرون از سازمان نیز به تخصص و توانمندی فرد نیاز باشد.

ابعاد امنیت شغلی که از طریق پرورش منابع انسانی حاصل می‌شود، عبارتند از:

تواناسازی تخصصی فرد: توان و ظرفیت تخصصی افراد یکی از مؤلفه‌های امنیت شغلی است. وقتی که سازمان موجباتی فراهم نماید که دائماً توان تخصصی افراد تقویت شود، حاصل آن انجام کارهای کیفی است که منفعت سازمان و فرد در آن تضمین می‌شود و یک رابطه دوطرفه بین فرد و سازمان ایجاد می‌شود.

تواناسازی در جسارت و عمل: داشتن توان تخصصی برای امنیت شغلی کافی نیست بلکه تخصص به مصداق « دو صد گفته چون نیم کردار نیست»، باید به کار گرفته شود. بکارگیری تخصص خود نیاز به تخصص دارد یعنی افراد باید در عمل آموزش ببینند و توانا شوند. پرورش جسارت در کارکنان موجب کارگشایی در سازمان می‌گردد و سازمان‌ها به افراد کارگشا وابسته هستند. بنابراین از طریق تواناسازی در جسارت می‌توان امنیت شغلی درون و برون سازمانی افراد را تأمین کرد.

تواناسازی در تجربه آموزی: امنیت شغلی یکباره حاصل نمی‌شود بلکه فرایندی است که به مرور زمان شکل می‌گیرد. افرادی که دارای تجربه آموزی هستند پس از مدتی امنیت شغلی خود را از طریق مدون کردن تجارب تضمین می‌کنند. تجربه آموزی این حسن بزرگ را دارد که سازمان از دوباره کاریها، اتلاف انرژی، وقت و هزینه‌ها جلوگیری می‌کند. تقویت رضایت شغلی: رضایت شغلی چیزی نیست که بتوان آن را سریع ایجاد کرد بلکه فرایندی است که تحت تأثیر عوامل مختلف شکل می‌گیرد. در سایه رضایت شغلی، امنیت شغلی کارکنان تضمین می‌شود.

تواناسازی در مهارت‌های رفتاری: اینکه کارکنان سازمان بتوانند در حد انتظارات سازمان‌های بیرون ایفای نقش کنند، بیانگر وجود امنیت شغلی و امنیت اجتماعی است. سازمان‌ها بایستی قابلیت انعطاف پذیری را در کارکنان خود تقویت کنند تا آنها بتوانند با اندک جرح و تعدیل در توانمندی‌هایشان نیاز سایر سازمان‌ها را برآورده و از این بابت امنیت شغلی داشته باشند.

تواناسازی در مهارت‌های ارتباطی: آنچه در تجربه آموزی دارای اهمیت است تبادل تجارب است. تبادل تجارب خود به تخصص نیاز دارد. اینکه کارکنان در داخل و خارج سازمان به تبادل تجارب دست بزنند، تضمین کننده امنیت شغلی است. اگر افراد سازمان دارای تجربه باشند ولی نتوانند آن را بیان کنند سازمان و افراد دیگر نمی‌توانند از آن استفاده کنند. بنابراین سازمانها بایستی توانمندی تبادل تجارب را در کارکنان تقویت کنند تا با بیان تخصصی، توانمندی و فن آوری را عرضه نمایند.

تواناسازی در تفکر: وقتی سازمان زمینه تفکر افراد را فراهم کند کارکنان ایده‌های جدید

را تولید و کاربردی می‌کنند. نحوه تفکر و هنر فکر کردن تضمین کننده امنیت شغلی افراد است.

تواناسازی پرسنل: وجدان کار با امنیت شغلی رابطه مستقیم دارد. سازمان‌های عصر حاضر به کارکنانی نیاز دارند که شاخص‌های وجدان کار در آنها تجلی عملی پیدا کرده باشد. نه اینکه افراد و کارکنان سازمان از طریق استخدام رسمی وابسته به سازمان باشند. زمانی که کارکنان یک سازمان خوب پرورش یافتند حتی اگر افراد بطور موقت هم استخدام شده باشند به لحاظ نیاز سازمان به آنها، امنیت شغلی تضمین شده است.

استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی

برنامه‌ریزی استراتژی‌های خاص فرایندی است که اهداف سازمان‌های دولتی در مقابله با فرصت‌ها و تهدیدات سازمان با آن هماهنگ گردیده و به موجب آن فعالیت‌ها و تخصیص اعتبارات مالی مصروف پرداختن به این اهداف می‌شود.

تنظیم بودجه برای برآورد و سنجش عملکرد سازمان‌های دولتی ضروری است و یک ابزار مدیریتی سودمند به شمار می‌آید، لذا در هنگام تنظیم بودجه باید استراتژی‌های خاص هر سازمان را با تمام جنبه‌های سودآوری و دیدگاه‌های مدیریت در ایجاد سازمان مدنظر قرار داد. استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی به برنامه‌ریزی استراتژیک متکی است به طوری که بر اساس برنامه‌ریزی استراتژیک می‌توان به تمام جوانب و خواسته‌های مدیریت دست یافت و از هرگونه کوچک شمردن بعضی برنامه‌ها و دوباره کاری و ... دوری جست.

پس حسابرسان دیوان محاسبات از استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی شناخت کافی باید داشته باشند و پس از درک استراتژی‌های خاص هر سازمان دولتی به بررسی اسناد و مدارک بپردازند. زیرا این از بدیهات امر حسابرسی مستقل است.

نظارت حین خرج

اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بر عملیات و فعالیت‌های مالی سازمانها و شرکتهای دولتی از وظایف اصلی دیوان محاسبات کشور بوده و این نوع نظارت، نظارت حین خرج

نامیده می شود. دیوان محاسبات نظارت حین خرج را از طریق رسیدگی به حسابها انجام داده و سعی می کند با نظارت مستمر و به موقع هزینه فرصت در سازمانها به حداقل ممکن کاهش یافته و با هشدارهای به موقع حسابرسان دیوان محاسبات، سازمانها و شرکتهای دولتی در اسرع وقت اقدام به اصلاح اشتباهات احتمالی نموده و وظایف محوله را با کمترین هزینه و با کارایی بیشتر انجام دهند.

گزارش تفریغ بودجه

تفریغ بودجه نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج است. دولت و سازمانها و شرکتهای دولتی قانون بودجه کل کشور را اجرا نموده و گزارش اجرای بودجه که همان عملکرد مالی دولت است را تحت عنوان صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کشور به دیوان محاسبات ارسال می کنند. دیوان محاسبات مکلف است با بررسی حسابها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه نسبت به تهیه گزارش تفریغ بودجه اقدام و به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از قانون بودجه را رسیدگی و به هیأت های مستشاری ارجاع دهد.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق شامل مدیران مالی ۱۵۰ وزارتخانه، سازمان و شرکت دولتی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند، می باشد. نمونه آماری بر اساس فرمول محاسبه نمونه، تعداد ۵۰ مدیران مالی سازمانهای دولتی بوده که بطور تصادفی طبقه ای از بین ۱۵۰ مدیر مالی سازمانهای دولتی انتخاب گردیدند. چگونگی توزیع جامعه آماری و نمونه آماری و درصد هر طبقه در نگاره ۱ آمده است.

روش تحقیق

برای انجام این تحقیق از روش پژوهش دو مرحله ای استفاده گردید که شامل مرور متون و استانداردهای حسابرسی دولتی، قوانین و مقررات محاسباتی و مالی کشور و سپس بر

نگاره ۱. تعداد سازمانهای دولتی جامعه نمونه آماری

ردیف	مشخصات سازمان‌های دولتی	تعداد جامعه آماری	درصد	تعداد نمونه آماری	درصد
۱	سازمان‌های وابسته به قوه قضائیه	۶	%۴	۲	%۴
۲	سازمان‌های وابسته به قوه مجریه	۱۰	%۶/۶	۲	%۸
۳	سازمانهای وابسته به آموزش و پرورش	۸	%۳/۵	۳	%۶
۴	سازمانهای وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی	۴	%۲/۶	۱	%۲
۵	سازمانهای وابسته به وزارت بازرگانی	۷	%۴/۶	۳	%۶
۶	سازمانها و دانشگاه‌های وابسته به وزارت بهداشت	۲۲	%۱۴/۶	۵	%۱۰
۷	سازمانهای وابسته به وزارت پست و تلگراف و تلفن	۶	%۴	۲	%۴
۸	سازمانهای وابسته به وزارت تعاون	۳	%۲	۱	%۲
۹	سازمانهای وابسته به وزارت جهاد کشاورزی	۶	%۴	۲	%۴
۱۰	سازمانهای وابسته به وزارت دفاع و پشتیبانی	۴	%۲/۶	۱	%۲
۱۱	سازمانهای وابسته به راه و ترابری	۷	%۴/۶	۲	%۴
۱۲	سازمانهای وابسته به وزارت صنایع و معادن	۶	%۴	۲	%۴
۱۳	سازمانها و دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم	۲۵	%۱۴/۶	۶	%۱۲
۱۴	سازمانهای وابسته به وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی	۷	%۴/۶	۳	%۶
۱۵	سازمانهای وابسته به وزارت کار و امور اجتماعی	۳	%۲	۱	%۲

ادامه نگاره ۱. تعداد سازمانهای دولتی جامعه نمونه آماری

ردیف	مشخصات سازمانهای دولتی	تعداد جامعه آماری	درصد	تعداد نمونه آماری	درصد
۱۶	سازمانهای وابسته به وزارت نفت	۵	۳/۳٪	۲	۴٪
۱۷	سازمانهای وابسته و وزارت نیرو	۵	۳/۳٪	۲	۴٪
۱۸	سازمانها و نهادهای وابسته به وزارت کشور	۵	۳/۳٪	۳	۶٪
۱۹	سازمانها و نهادهای انقلاب اسلامی	۶	۴٪	۳	۶٪
۲۰	شرکت های دولتی	۵	۳/۳٪	۲	۴٪
	جمع سازمان های دولتی	۱۵۰	۱۰۰٪	۵۰	۱۰۰٪

اساس این مطالعات، تنظیم پرسشنامه بوده است. پرسشنامه به عنوان ابزار اصلی جمع آوری داده های تحقیق شامل ۲۵ سؤال می باشد و به طریقی تهیه گردید که امکان شناسایی تکمیل کننده وجود نداشت و در نامه ضمیمه هر پرسشنامه، ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن، به آزمودنی ها، اطمینان لازم در مورد محرمانه بودن پاسخ های آنها داده شد تا با حسن نیت و اعتماد بیشتری پرسشنامه را تکمیل نمایند.

در این تحقیق جهت اندازه گیری نظر آزمودنی ها در مورد سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور که در قالب فرضیات تحقیق عنوان شده و به صورت سوالات پرسشنامه تعریف عملیاتی گردیده و در اختیار آزمودنی ها قرار گرفت. از آزمودنی ها خواسته شده بود که با استفاده از معیار درجه بندی لیکرت (۱ - خیلی زیاد ۲ - زیاد ۳ - متوسط ۴ - کم ۵ - خیلی کم) به سوالات پرسشنامه پاسخ دهند. در نگاره ۲ اطلاعات لازم شامل میانگین و انحراف معیار هریک از شاخص های مطرح شده که در قالب سوالات پرسشنامه تحقیق آمده است، ارائه گردیده است. با استفاده از روش آزمون - از نوع آزمون یا روش آزمون مجدد، اعتبار (۲) پرسشنامه آزمون شد، به این ترتیب که بین اعضای نمونه مقدماتی دوبار پرسشنامه در

نگاره ۲. سوالات پرسشنامه تحقیق به همراه میانگین و انحراف معیار هر کدام

سؤال	شاخص	میانگین	انحراف معیار
۱	ضعف دانش حساب‌برسان	۲/۵۴	۰/۹۱
۲	ضعف تجربه حساب‌برسان	۲/۵۸	۰/۹۱
۳	عدم تسلط بر قوانین و مقررات مالی کشور	۲/۶۸	۰/۷۹
۴	فقدان آموزش‌های کاربردی حساب‌برسان	۲/۵۲	۰/۹۷
۵	غیر مرتبط بودن رشته تحصیلی حساب‌برسان	۲/۷۸	۱/۰۴
۶	ترس و رعب از متخلفان سازمان‌های دولتی	۳/۴۲	۱/۰۳
۷	عدم حمایت رده مسئولین رده بالا از حساب‌برسان	۳/۰۸	۰/۹۴
۸	عدم حمایت قانون از حساب‌برسان	۳/۱۲	۱/۱۴
۹	عدم رفع نیازهای اولیه حساب‌برسان	۲/۵۶	۱/۰۱
۱۰	کمبود وقت جهت رسیدگی حساب‌برسان	۲/۳۲	۰/۹۶
۱۱	عدم انعطاف بودجه سالانه	۲/۹۸	۰/۹۴
۱۲	به روز نبودن قوانین و مقررات مالی کشور	۲/۳۶	۰/۹۰
۱۳	حجیم بودن سازمانهای دولتی	۲/۳۰	۰/۸۴
۱۴	رعایت اصل ثبات رویه	۲/۸۴	۰/۷۴
۱۵	لزوم قابلیت مقایسه در رسیدگی‌ها	۲/۷۴	۰/۹۴
۱۶	اختصاص بخش کمی از اعتبارات جهت نظارت حین خرج	۳/۴۶	۱/۲۳
۱۷	کمبود نیروی انسانی متخصص	۲/۳۶	۰/۹۰
۱۸	کمبود اعتبارات دیوان محاسبات	۲/۵۶	۰/۹۵
۱۹	توجه بیش از حد به نظارت بعد از خرج	۲/۴۲	۰/۹۷
۲۰	الزامات قانونی	۲/۴۰	۱/۲۵
۲۱	اصل دانستن وظیفه تنظیم و گزارش تفریغ بودجه	۲/۵۴	۱/۴۰
۲۲	موفقیت دیوان محاسبات در تهیه گزارش تفریغ بودجه	۳/۰۸	۱/۲۱
۲۳	اختصاص قسمت اعظم منابع به تهیه گزارش تفریغ بودجه	۳/۱۲	۱/۱۲
۲۴	عملکرد دیوان در تهیه گزارش تفریغ بودجه	۳/۲۶	۱/۲۹
۲۵	تأثیر گزارش تفریغ بودجه در پاسخ‌گویی به مردم	۳/۲۷	۱/۳۸

زمان‌های متفاوت توزیع شده از مقایسه نتایج آن مشخص شد که انحراف قابل ملاحظه‌ای بین آنها وجود ندارد. روایی (۴) پرسشنامه هم در سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت.

آزمون فرضیات اصلی تحقیق

برای آزمون فرضیات تحقیق از روشهای آماری ناپارامتری (۵) به نام آزمون Z و کای مربع استفاده شد. سطح خطای فرضیات صفر تحقیق (۷) به میزان ۵ درصد «در نظر گرفته شد». فرضیات تحقیق در قالب آزمون فرض آماری H_0 و H_1 طراحی شده‌اند. آماره آزمون فرضیات از توزیع Z برخوردار است اطلاعات مربوط به مقدار آماره آزمون (مقدار بحرانی و مقدار مشاهده شده) مربوط به هر یک از فرضیات در نگاره ۳ آمده است.

نگاره ۳. نتایج آزمون فرضیات تحقیق

فرضیه	شرح	Z بحرانی	Z مشاهده شده
یک	ضعف دانش و تجربه حسابرسان	-۱/۶۴۵	-۴/۹۲۵
دو	تأثیر مصونیت شغلی در اظهار نظر صریح	-۱/۶۴۵	-۱/۰۳۲
سه	استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی	-۱/۶۴۵	-۵/۵۶۵
چهار	نظارت حین خرج	-۱/۶۴۵	-۴/۰۴۹
پنج	تهیه و تنظیم گزارش تفریح بودجه	-۱/۶۴۵	۰/۴۳۶

آزمون فرضیات فرعی تحقیق

برای آزمون فرضیه فرعی شماره یک، متغیر سطح ادراک سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات به سه گروه و متغیر تحصیلات آزمودنی‌ها به دو گروه لیسانس و فوق لیسانس تقسیم‌بندی شدند. در نگاره ۴ احتمال توأم آنها ارائه گردیده است. همچنین برای آزمون فرضیه فرعی شماره دو، متغیر سطح ادراک سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات به سه گروه و متغیر سابقه خدمت به دو گروه سابقه کم و سابقه زیاد طبقه بندی شده است که در نگاره ۵

احتمال توأم آنها ذکر گردیده است.

نگاره ۴. جدول توافقی مقطع تصیلی و ادارک نقش دیوان محاسبات

تحصیلات	گروه شماره	لیسانس ۱	فوق لیسانس ۲	جمع ردیف
سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور	۱	۷ %۷۴۲/۱۸	۲ %۲۶۶/۱۶	۹ %۹۱۸
	۲	۲۰ %۵۲/۶۳	۳ %۲۵	۲۳ %۴۶
	۳	۱۱ %۲۸/۹۵	۷ %۵۸/۳۴	۱۸ %۳۶
جمع ستون		۳۸ %۷۶	۱۲ %۲۴	۵۰ %۱۰۰

تحلیل نتایج آزمون فرضیات

آزمون فرض شماره یک

فرضیه پژوهشی شماره یک و نقیض آن به صورت زیر تعریف می شوند:

حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه کافی جهت نظارت مالی برخوردار نیستند: H_0

حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه کافی جهت نظارت مالی برخوردار هستند: H_1

همانطور که در نگاره ۳ مشاهده می شود آماره آزمون یعنی $Z = -۴/۹۲۵$ در مقایسه با مقدار

بحرانی در ناحیه H_0 قرار می گیرد. به عبارت دیگر فرض ادعا (H_0) در سطح خطای ۵ درصد

پذیرفته می شود. بنابراین مشخص می شود حسابرسان دیوان محاسبات در نظارت مالی بر

سازمان‌های دولتی از دانش و تجربه کافی برخوردار نیستند.

نگاره ۵. جدول توافقی سابقه خدمت و ادارک نقش دیوان محاسبات

سابقه خدمت	گروه شماره	سابقه کم ۱	سابقه زیاد ۲	جمع ردیف
سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور	۱	۱۳ %۴۸	۱۰ %۴۳/۴	۲۳ %۴۶
	۲	۲۰ %۲۲/۲	۳ %۳۴/۸	۲۳ %۲۸
	۳	۸ %۲۹/۷	۷ %۲۱/۸	۱۳ %۲۶
	جمع ستون	۲۷	۲۳	۵۰

آزمون فرضیه دوم

فرضیه پژوهشی شماره ۲ و نقیض آن بصورت زیر تعریف می‌شوند:

حسابرسان دیوان محاسبات به دلیل عدم وجود مصونیت شغلی از اظهار نظر صریح

خودداری می‌کنند: H_0

حسابرسان دیوان محاسبات به دلیل عدم وجود مصونیت شغلی از اظهار نظر صریح

خودداری نمی‌کنند: H_1

همانگونه که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود آماره آزمون $Z = -1/032$ می‌باشد که در مقایسه با مقدار بحرانی $(-1/645)$ در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر فرض H_0 که ادعا در آن مطرح شده است، رد می‌شود. بنابراین می‌توان ادعا نمود که فرض مقابل آن یعنی H_1 رد نمی‌شود. لذا مشخص می‌گردد که حسابرسان دیوان محاسبات به دلیل عدم وجود مصونیت شغلی از اظهار نظر صریح در مورد بررسی‌های انجام گرفته خودداری نمی‌کنند. به بیان دیگر آزمودنی‌ها عنوان نموده‌اند که حسابرسان به اظهار صریح یافته‌های خود در حسابرسی اقدام می‌نمایند.

آزمون فرضیه سوم

فرضیه پژوهشی شماره ۳ و نقیض آن به صورت زیر تعریف می‌شود
حسابرسان دیوان محاسبات در حسابرسی خود استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی
را در نظر نمی‌گیرند: H_0

حسابرسان دیوان محاسبات در حسابرسی خود استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی
را در نظر می‌گیرند: H_1

همانطور که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود آماره آزمون $z = -5/565$ می‌باشد که در مقایسه
با مقدار بحرانی $(-1/645)$ در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر می‌توان فرض H_1 را
رد نمود بنابراین می‌توان ادعا کرد که فرض مقابل آن یعنی H_0 رد نمی‌شود. در نتیجه مشخص
می‌شود که حسابرسان دیوان محاسبات در حسابرسی خود استراتژی‌های خاص سازمان‌های
دولتی را در نظر نمی‌گیرند.

آزمون فرضیه چهارم

فرضیه پژوهشی شماره ۴ و نقیض آن به صورت زیر تعریف می‌شوند:

بخش کمی از منابع انسانی مالی و زمانی دیوان محاسبات صرف نظارت حین خرج
می‌گردد: H_0

بخش کمی از منابع انسانی و زمانی دیوان محاسبات صرف نظارت حین خرج
نمی‌گردد: H_1

همانگونه که در نگاره ۳ ملاحظه می‌گردد آماره آزمون $z = -4/049$ می‌باشد که در مقایسه
با مقدار بحرانی $(-1/645)$ در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر می‌توان فرض H_1 را
رد نمود و فرض مقابل آن یعنی H_0 را پذیرفت در نتیجه مشخص می‌گردد که بخش کمی از
منابع انسانی، مالی و زمانی دیوان محاسبات صرف نظارت حین خرج می‌گردد.

آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پژوهشی شماره پنج و نقیض آن به صورت زیر تعریف می‌شوند:

بخش اعظم منابع انسانی، مالی و زمانی دیوان محاسبات صرف تهیه و تنظیم گزارش

تفریغ بودجه می‌گردد: H_0

بخش اعظم منابع انسانی، مالی و زمانی دیوان محاسبات صرف تهیه و تنظیم گزارش

تفریغ بودجه نمی‌گردد: H_1

همانطور که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود آماره آزمون $z = ۰/۴۳۶$ می‌باشد که در مقایسه با

مقدار بحرانی ($-۱/۶۴۵$) در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر می‌توان فرض H_0 را

رد نمود.

نگاره ۶. چکیده محاسبات آماری آزمون فرضیات اصلی و فرعی

نتیجه آزمون		انحراف معیار	میانگین	سؤالات	فرضیه
رد	تأیید				
-	+	%۵۴۵۵	۲/۶۲	۵ تا ۱	یک
+	-	۶۸۴۸	۲/۹۰	۱۰ تا ۶	دو
-	+	%۴۵۲۳	۲/۶۴۴	۱۵ تا ۱۱	سه
+	-	%۹۷۳۳	۲/۶۴۰	۲۰ تا ۱۶	چهار
+	-	%۹۷۳۳	۳/۰۶	۲۵ تا ۲۱	پنج
+	-	—	—	۲۵ تا ۱	فرعی ۱
+	-	—	—	۲۵ تا ۱	فرعی ۲

بنابراین می‌توان ادعا نمود که فرض مقابل آن یعنی H_1 رد نمی‌شود در نتیجه مشخص

می‌شود که بخش اعظم منابع دیوان محاسبات کشور صرف تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه

نمی‌گردد.

تحلیل نتایج آزمون فرضیات فرعی

آزمون فرضیه شماره یک

فرضیه فرعی شماره یک و نقیض آن به صورت زیر تعریف می‌شوند.

بین ادراک نقش دیوان محاسبات و میزان تحصیلات مدیران مالی سازمان‌های دولتی رابطه

وجود دارد: H_0

بین ادراک نقش دیوان محاسبات و میزان تحصیلات مدیران مالی سازمان‌های دولتی رابطه

وجود ندارد: H_1

نگاره ۷. چکیده محاسبات آماری فرضیات

فرضیه	متغیر	سؤالات	مقدار کای مربع	سطح معنی دار قراردادی	سطح معنی دار	نتیجه آزمون
فرعی ۱	میزان تحصیلات	۱ الی ۲۵	۳/۷۱۶	%۵	۰/۶۵	رد
فرعی ۲	سابقه خدمت	۱ الی ۲۵	۱/۱۳۶	%۵	%۵۸	رد

همانگونه که در نگاره ۷ مشاهده می‌شود $x_p = ۳/۷۱۶$ می‌باشد و با توجه به اینکه در فرضیه‌های تبیین شده این تحقیق آلفا برابر پنج درصد در نظر گرفته شده است و از آنجایی که آماره آزمون در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد. پس می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵ درصد بین دو متغیر سطوح تحصیلی آزمودنی‌ها و میزان ادراک آنها از نقش دیوان محاسبات کشور رابطه معنی‌داری وجود ندارد. به عبارت دیگر می‌توان فرض H_0 را رد و با اطمینان ۹۵ درصد فرض H_1 را پذیرفت:

آزمون فرضیه فرعی شماره دو

فرضیه فرعی شماره دو و نقیض آن به صورت زیر تعریف می‌شوند.

بین ادراک نقش دیوان محاسبات و سابقه خدمت مدیران مالی سازمان‌های دولتی رابطه

معنی‌داری وجود دارد: H_0

بین ادراک نقش دیوان محاسبات و سابقه خدمت مدیران مالی سازمان‌های دولتی رابطه

معنی‌داری وجود ندارد: H_1

همانطور که در نگاره ۷ مشاهده می‌شود $x_p = 1/136$ می‌باشد و با توجه به اینکه در این

تحقیق آلفا به میزان پنج درصد در نظر گرفته شده است و از آنجایی که آماره آزمون در ناحیه

H_1 قرار می‌گیرد پس می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵ درصد بین دو متغیر سابقه خدمت

آزمودنی‌ها و میزان ادراک آنها از نقش دیوان محاسبات کشور رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج تحقیق که به طور خلاصه در نگاره ۶ ارائه شده است، می‌توان اذعان

داشت که تا حدودی ضعف نظارتی دیوان محاسبات به دانش و تجربه و غیر مرتبط بودن

رشته تحصیلی حسابرسان دیوان محاسبات بر می‌گردد. دلایل متعددی باعث شده است که

حسابرسان دیوان محاسبات دانش و تجربه کافی را در رسیدگی‌ها نداشته باشند از جمله بارها

مشاهده گردیده است علی‌رغم اعلان استخدام توسط دیوان محاسبات، فارغ‌التحصیلان رشته

حسابداری در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد به دلیل حقوق و مزایای پایین دیوان

محاسبات کمتر حاضر به استخدام می‌شوند. دیوان محاسبات ناچاراً منابع انسانی خود را از

میان فارغ‌التحصیلان غیر مرتبط با رشته حسابداری تأمین می‌نماید که این خود دلیل بر

ضعف دانش حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد. علاوه بر این آموزش‌های کاربردی در

رابطه با حسابرسی دولتی به ندرت برای حسابرسان ایجاد می‌گردد. پس با شرایط حاکم بر

ساختار دیوان محاسبات در جذب و آموزش حسابرسان باید انتظار داشت که یک نیروی

انسانی بعد از حداقل پنج سال کار به یک حسابرس خبره و با تجربه تبدیل گردد تازه در این

شرایط افراد با تجربه و آموزش دیده دیوان محاسبات جذب شرکت‌ها و سازمان‌های دیگر با

حقوق و مزایای بیشتر می‌شوند.

در رابطه با توجه به استراتژی‌های خاص سازمان‌های دولتی در رسیدگی‌ها، باید اذعان نمود حساب‌برسان دیوان محاسبات به دلیل عدم اطلاع از شرایط خاص هر سازمان دولتی، گستردگی این سازمان‌ها، و اجرای ثبات رویه در رسیدگی‌ها، به شرایط و استراتژی‌های خاص سازمانی توجهی ندارند و همه سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی را به یک شیوه مشابه رسیدگی می‌کنند.

همچنین مشخص گردید علی‌رغم تصریح ماده یک قانون تشکیل دیوان محاسبات مبنی بر اعمال کنترل و پاسداری از بیت‌المال 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 اولویت‌های بعدی قرار داده است به همین دلیل هزینه‌های فرصت و اصلاح ساختار و عملکرد مالی سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی افزایش یافته است.

در رابطه با امنیت شغلی حساب‌برسان، آزمودنی‌ها اعتقاد داشتند امنیت شغلی از مهمترین عوامل کیفی در انجام وظایف پرسنل هر سازمان بشمار می‌آید و دیوان محاسبات کشور نیز تا حدودی آن را برای پرسنل خویش فراهم آورده است به همین دلیل حساب‌برسان دیوان محاسبات در اظهار نظر خویش نسبت به عملکرد مدیران سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی صراحت بیان دارند. همچنین در رابطه با گزارش تفریغ بودجه باید عنوان نمود که دیوان محاسبات کشور با اینکه منابع قابل توجهی را صرف تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه و ارائه به موقع آن به مجلس شورای اسلامی نموده است اما این موضوع باعث نشده است که از بررسی وجوه مصرف شده، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب غافل باشد بنابراین سعی نموده است نظارت بعد از خرج را به نحو مناسبی انجام دهد.

پیشنهادات

نظر به اهمیت موضوع و با در نظر گرفتن نتایج این تحقیق پیشنهاداتی به منظور بهبود سیستم حسابداری و حسابرسی دولتی کشور به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- تأمین نیازهای مادی و معنوی حسابرسان دیوان محاسبات از لحاظ حقوق و مزایا و ... به نحوی که جذابیت لازم برای استخدام افراد خبره حسابداری و حسابرسی فراهم و از ریزش نیروهای قوی و کارآمد در آن سازمان جلوگیری شود.
- ۲- ایجاد آموزشکده اختصاصی کاربردی به منظور تربیت نیروهای کارآمد مورد نیاز دیوان محاسبات.
- ۳- اختصاص اعتبار کافی به دیوان محاسبات متناسب با رشد بودجه به منظور رسیدگی کارآمد و جامع سازمانها و شرکت‌های دولتی.
- ۴- در قانون دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی تجدید نظر صورت گیرد به نحوی که در درک مفهوم کنترل بین کنترل کننده و کنترل شونده اتفاق نظر وجود داشته باشد و در حسابرسی‌های دیوان محاسبات به استراتژی‌های خاص هر سازمان و شرکت دولتی توجه شود.
- ۵- به منظور اطمینان بیشتر حسابرسان در اظهار نظر حرفه ای به آنها مصونیت شغلی اعطاء گردد.
- ۶- تغییر در ساختار دیوان محاسبات کشور به دلیل تغییرات گسترده در جمعیت، حجم بودجه، ساختار سازمانی شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی و ... ضروری است.
- ۷- تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران متناسب با واقعیت‌ها و نیازهای محیطی کشور.

محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق با محدودیت‌هایی به شرح ذیل مواجه بوده است:

- ۱- محدودیت ذاتی پرسشنامه: مهمترین محدودیت پرسشنامه پایین بودن نسبی درصد استرداد آنهاست. در این تحقیق با توجه به پیگیری متعدد جهت عودت پرسشنامه‌های تکمیل شده این مشکل در حد قابل قبولی مرتفع گردید. (نارسایی دیگر پرسشنامه آن است که جواب‌های بالقوه پرسشنامه‌های بدون پاسخ می‌تواند موجب تردید در نتایج گردد) و اعتبار نتایج را کاهش دهد. لازم به ذکر است که هیچ یک از روش‌های موجود جهت جمع‌آوری

اطلاعات این مشکل را کاملاً از بین نمی‌برد.

۲- محدودیت دیگر تحقیق مربوط به محدودیت‌های مقیاس اندازه‌گیری داده‌ها و طیف لیکرت است انتقادی که به این طیف وارد می‌کنند آن است که علی‌رغم آنکه طیف لیکرت نسبت به طیف‌های دیگر، گرایش‌ها را دقیقتر و با حجم کار کمتر می‌سنجد با این اوصاف از سطوح یک مقیاس ترتیبی تجاوز نمی‌کند و نمی‌توان آن در سطح مقیاس‌های فاصله‌ای دانست.

۳- احتمال عدم تعمیم‌پذیری نتایج تحقیق به آن دسته از سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی که جزء نمونه نبوده‌اند، نیز از محدودیت‌های تحقیق بشمار می‌آید.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی موارد زیر مدنظر قرار گیرد.

- ۱- ضرورت حسابرسی عملیاتی عملکرد سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی
- ۲- ضرورت ادغام سازمان‌های نظارتی (سازمان حسابرس، سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات و ...).
- ۳- ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی در ایران
- ۴- بررسی سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات از دیدگاه قوه مقننه
- ۵- بررسی مشکلات و موانع و محدودیت‌های حسابرسی سازمان‌ها و شرکتهای دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور.

منابع و مآخذ

- آقالو، یحیی. ۱۳۷۱. مشکلات و موانع حسابداری دولتی در ایران. مجله حسابداری، شماره ۸۶.
- باباجانی، جعفر. و اقوامی، داود. ۱۳۷۲. اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی، سمت.
- رفیع‌پور، فرامرز. ۱۳۷۵. کند و کاوها و پنداشته‌ها. انتشار. چاپ هشتم.
- قوامی، محمدعلی. ۱۳۷۸. استانداردهای حسابرسی دولتی. سازمان حسابرسی. نشریه شماره ۱۲۷.

سلطانی، ایرج. ۱۳۷۷. نقش توسعه منابع انسانی در امنیت شغلی کارکنان. مجله تدبیر. سال ۱۱. شماره ۱۰۵.

قانون محاسبات عمومی کشور. ماده ۱۰۴. مصوب سال ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی.

کریمزاده، اکبر. ۱۳۷۹. هماهنگ سازی بودجه سالانه با طرح های استراتژیک. مجله تدبیر. سال یازدهم.

Generally Accepted Government Auditing Standards. Irwin. 1999.

N. W. Marsland. 1981. Public Sector Accounting and Control. Polytech Publishers Lt.

P. Muthuswo. 1983. my Intorduction to India Government Account and Audit.

