

## فصلنامه حقوق اداری (علمی - پژوهشی)

سال هفتم، شماره ۲۱، زمستان ۱۳۹۸

### بررسی توانایی نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از

### دیدگاه استفاده‌کنندگان (با رویکرد صیانت از حقوق مردم)

رضاستوده<sup>۱</sup>؛ مهدی فغانی<sup>۲</sup>؛ احمد پیفه<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۳/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۰۹

#### چکیده

دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت‌المال، نسبت به عموم مردم پاسخگو خواهد بود. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق را موردتوجه قرار داده است. هدف از این پژوهش، ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال استفاده‌کنندگان با رویکرد صیانت از حقوق مردم می‌باشد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن را حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیأت‌علمی دانشگاه‌ها تشکیل می‌دهند که در بخش دولتی فعالیت می‌نمایند. نمونه پژوهش بر اساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر، و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش، پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته، که تأیید روایی و پایایی آن با کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مختلف تعیین شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان که شامل: (۱) دسترسی آزاد استفاده‌کنندگان به اطلاعات گزارش تفریح بودجه، (۲) قابل فهم بودن اطلاعات، (۳) کامل و جامع بودن اطلاعات، (۴) به‌موقع بودن اطلاعات، (۵) پاسخ‌گو بودن دیوان محاسبات به‌عنوان یک دستگاه نظارتی، (۶) ارائه گزارش‌های میان‌دوره‌ای و دوره‌ای به استفاده‌کنندگان، (۷) قابل اعتماد بودن اطلاعات و (۸) واضح و روشن بودن اطلاعات می‌باشد، مطلوب ارزیابی می‌گردد.

**واژگان کلیدی:** پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات، استفاده‌کنندگان، صیانت از بیت‌المال.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران rezasotudeh103@yahoo.com

۲. استادیار حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول).

Email: faghani@acc.usb.ac.ir

۳. استادیار حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران. pifeh@acc.usb.ac.ir.

## ۱. مقدمه

پاسخ‌گویی عمومی از دیدگاه تئوری دموکراسی اهمیت زیادی دارد. پاسخ‌گویی یکی از ابزارهای اصلی مبارزه با ناکارآمدی و فساد به حساب می‌آید و دستیابی به نظام پاسخ‌گویی مناسب از اهداف اصلی اصلاحات اداره عمومی است (مسعود، غلامحسین و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۴). پاسخ‌گویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آن‌ها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان جوابگو سازد (مارس و اول سون، ۱۹۹۵: ۶۳). مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن؛ اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آن‌ها محول گردیده است؛ فراهم نموده، گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۷۸: ۷۳). مسئولیت پاسخ‌گویی، دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و درنهایت مردم قرار دهد. دولت با توجه به گستردگی‌ای که دارد؛ یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن اهمیت فراوانی دارد (هدایتی، ۱۳۹۶: ۴۵). اصل ۶۲ قانون اساسی مقرر نموده است که مجلس شورای اسلامی از نمایندگان ملت که به‌طور مستقیم و با رأی مخفی انتخاب می‌شوند، تشکیل می‌گردد. اصل ۶۷ قانون اساسی، بر سوگند نمایندگان دایر بر حفظ حقوق ملت و خدمت به مردم تأکید دارد. مفهوم استقلال استخدامی در ایران مسأله‌ای تاریخی و حقوقی است. درک امروزی ما از استقلال دستگاه‌ها ثمره پژوهش‌ها، نظریات و گاه مجاهدت‌های نخبگان حقوقی و سیاسی برای استقرار عدالت بوده است (رستمی و بابایی، ۱۳۹۸: ۳۳۴). اصل ۵۴ قانون اساسی مقرر نموده است که دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود و استقلال دیوان محاسبات کشور را به‌عنوان حسابرس مستقل؛ حکومت تأمین نموده است. دیوان محاسبات عمومی کشور بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که از بودجه عمومی استفاده می‌کند را حسابرسی می‌نماید. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می‌دهد

(باباجانی، ۱۳۹۷: ۶). نظارت قضایی بر اجرای بودجه اختصاصاً به عهده دیوان محاسبات کشور است (رستمی، ۱۳۹۲: ۲۸۲). دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به‌عنوان نماینده قانونی مردم به‌وسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج‌شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش‌های حسابرسی، زمینه را برای ارزیابی، قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می‌کند (حبشی، نعمت، ۱۳۹۴: ۱۹۳). دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت از بیت‌المال، با توجه به قوانین و مقررات پاسخ‌گو خواهد بود. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمان‌های تابعه به پاسخ‌گویی و حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی را تکمیل نموده است. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق در خصوص ایفای این مسئولیت را موردتوجه قرار داده است. اهمیت این پژوهش در آن است که با توجه به وظایف دیوان محاسبات، آیا دیوان محاسبات توانایی لازم را برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال استفاده‌کنندگان دارد یا خیر. هدف این مقاله آن است که نخست نشان دهد آیا دیوان محاسبات کشور توانایی لازم جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد؟ هدف دوم این پژوهش نیز آن است که به دیوان محاسبات کشور و استفاده‌کنندگان در ارتباط با پاسخگویی رهنمودهایی ارائه گردد. انتظار بر آن است تا نتایج پژوهش بتواند دستاورد و ارزش‌افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد؛ اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با پاسخگویی و نظام راهبردی دیوان محاسبات کشور گردد، دوم این که نتایج پژوهش نشان خواهد داد که توانایی

پاسخگویی دیوان محاسبات کشور در قبال استفاده‌کنندگان چگونه است؟ این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مقام معظم رهبری، عموم مردم، دستگاه‌های نظارتی، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه‌های اجرایی قرار دهد. سوم این است که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در نظام راهبردی دیوان محاسبات و دستگاه‌های نظارتی، پیشنهاد نماید.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱. وظایف و اهداف دیوان محاسبات

هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷: ۶). اساساً نظارت بر اجرای بودجه به عهده مجلس شورای اسلامی است و نظارت قضایی دیوان محاسبات که بازوی نظارتی مجلس بر اجرای بودجه محسوب می‌شود (رستمی، ۱۳۹۲: ۳۰۰). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت، برقراری انضباط مالی، بهبود عملکرد، اطمینان از حساب‌دهی و پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از: اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق: الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء، از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه و ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرها در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی. بند (الف) به کنترل محاسباتی توسط حساب‌برسان دیوان محاسبات اشاره دارد و بند (ب) نیز زمینه نظارت

بررسی توانایی نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان ۱۷۱

قضایی دیوان محاسبات بر اجرای بودجه را فراهم می‌کند و بند (ج)، زمینه‌ساز نظارت اطلاعاتی مجلس بر بودجه در مرحله پایان سال مالی اشاره دارد (امامی و نادری، ۱۳۸۶: ۴۹).

## ۲-۲- پاسخ‌گویی

پاسخ‌گویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل‌دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی، ۲۰۰۰: ۱۱). دیوان محاسبات وابسته به قوه مقننه است نه قوه مجریه (امامی، محمد، ۱۳۸۴: ۱۸۶). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک‌سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۹۴: ۳۷). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین شود (ایجیری، ۱۹۸۳: ۷۵). مسئولیت پاسخ‌گویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است (GASB، ۲۰۰۴). پاسخ‌گویی یک فرآیند مدیریتی شامل: درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران، ۲۰۰۰: ۴۹۵). پاسخ‌گویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است؛ بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال، ۲۰۰۸: ۱۰۵). پاسخ‌گویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخگو نباشند؛ دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند؛ بنابراین پاسخ‌گویی عمومی به‌مثابه یک‌نهاد؛ مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز، ۲۰۰۵: ۱). پاسخ‌گویی عبارت است از: وجود

نوعی تعهد و التزام به منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش‌دهی می‌باشد (قلی‌پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵: ۱۱۳). مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در کشورهایی که نظام حکومتی آن‌ها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند حقایق به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آن‌ها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶: ۷۱۱). مسئولیت پاسخ‌گویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم‌آمیخته است. (باباجانی، ۱۳۹۴).

### ۳-۲. خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی

بر مبنای نظریه عمومی سیستم‌ها، نظام پاسخ‌گویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، از مجموعه خرده نظام‌ها یا سیستم‌ها تشکیل شده است که هر کدام از آن‌ها کارکرد مشخص دارند و هدف یا هدف‌های معینی را در چارچوب هدف‌های راهبردی نظام پاسخ‌گویی دنبال می‌کند. استوارت معتقد است، در تحلیل مسئولیت پاسخ‌گویی باید به این نکته توجه کرد که دو عنصر گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخ‌گویی دربرگیرنده ارائه خدمت و قضاوت در مورد آن است.

جدول (۱) خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور

ردیف	سؤال‌های خرده نظام‌های پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور	پاسخ
۱	چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟	پاسخ‌گو، دیوان محاسبات کشور
۲	چه کسی یا کسانی حق‌دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟	پاسخ‌خواه، مجلس شورای اسلامی به‌عنوان نمایندگان مردم و استفاده‌کنندگان اطلاعات عمومی
۳	درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟	پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی
۴	از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟	گزارش تفریح بودجه، نظارت بر منابع و مصارف بودجه
۵	به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟	حسابرسی و کنترل
۶	قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟	ارزیابی عملکرد، توسط مجلس شورای اسلامی و استفاده‌کنندگان
۷	شهروندان، ذی‌نفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟	پاسخ‌گویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات

خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی با طرح سؤال‌اتی در جدول (۱) به شرح زیر ارائه می‌گردد: سؤال اول؛ چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟ پاسخ اولین خرده نظام پاسخ‌گویی، پاسخ‌گویان می‌باشند که مسئولیت تهیه و ارائه گزارش را بر عهده‌دارند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور زیر نظر قوه مقننه باید درباره نظارت بر مصرف و منابع عمومی در بودجه سالانه پاسخ‌گو باشد. سؤال دوم؛ چه کسی یا کسانی حق‌دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟ پاسخ دومین خرده نظام پاسخ‌گویی، پاسخ خواهان می‌باشد. دستگاه‌های اجرایی در قبال نمایندگان قانونی (قوه مقننه) مردم به‌عنوان صاحبان اصلی حق، باید پاسخ‌گو باشند. سؤال سوم؛ درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟ پاسخ، سومین خرده نظام پاسخ‌گویی پاسداری از بیت‌المال؛ نظارت بر بودجه در حوزه مسئولیت

پاسخ‌گویی است. بودجه سالانه، مبنای مناسبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی فراهم می‌کند. سؤال چهارم؛ از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟ پاسخ، چهارمین خرده نظام پاسخ‌گویی، حسابداری و گزارشگری مالی (گزارش تفریح بودجه) است. نظارت پارلمانی پس از اجرای بودجه در قالب گزارش تفریح بودجه می‌باشد (رستمی، ۱۳۹۲: ۳۰۱). حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی، ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی است. فرایند پاسخ‌گویی با ارائه گزارش آغاز می‌شود و این همان وظیفه‌ای است که از طریق حسابداری و گزارشگری مالی انجام می‌شود. سؤال پنجم؛ به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟ پاسخ، پنجمین خرده نظام پاسخ‌گویی، حسابرسی و کنترل است. ارائه گزارش توسط پاسخ‌گویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی نیست؛ بلکه نقطه شروع فرایندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. حسابرسی و کنترل، در این بخش از فرایند، مسئولیت پاسخ‌گویی به ایفای نقش می‌پردازد. سؤال ششم؛ قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟ پاسخ ششمین خرده نظام پاسخ‌گویی، ارزیابی عملکرد است. ارزیابی عملکرد یعنی ارزیابی میزان دستیابی به اهداف از پیش تعیین‌شده. سؤال هفتم: شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟ هفتمین و آخرین خرده نظام پاسخ‌گویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات است. شفافیت مالی عبارت است از دسترسی آسان عموم مردم به اطلاعاتی قابل‌اتکا، قابل‌فهم و قابل‌مقایسه در مورد ساختار و اهداف، عملیات، فعالیت‌ها و سیاست‌هایی که دولت برای دستیابی به اهداف مزبور در نظر گرفته است.

#### ۴-۲. استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی

استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی عبارتند از:

۱. شهروندان: طبق اصل ۶ قانون اساسی، «در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود...»؛ بنابراین شهروندان به‌منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای

این آرا اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند. رسانه‌های عمومی، سازمان‌های مردم‌نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.

۲. شوراها: پاسخ‌گویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراها، شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخ‌گویی هستند و باید به‌عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.

۳. مجلس شورای اسلامی: مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که بارأی مستقیم آن‌ها انتخاب می‌شوند و به‌موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه ۵ ساله و بودجه سالانه کل کشور توسط مجلس تصویب می‌شود و به‌عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور، اجرای آن توسط مجلس تحت نظارت قرار می‌گیرد. رئیس‌جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه‌های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه دهد؛ علاوه بر این، مجلس درباره عوارض و مالیات‌ها و نحوه انجام مخارج تصمیم‌گیری می‌کند.

۴. رهبر: طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات موردنیاز برای انجام این مسئولیت، اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه کند.

۵. مقامات اجرایی: این گروه متشکل از رئیس‌جمهور و سایر مقامات مسئول، به‌خصوص وزیر امور اقتصادی و دارایی و معاون برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهوری است.

## ۲-۵. اطلاع‌رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش‌های دیوان محاسبات

محصول نظارت اطلاعاتی؛ شفافیت اطلاعات و کیفیت اطلاعات می‌باشد. نظارت قضایی و حاکمیت قانون نسبت به سازمان‌ها و مقامات عمومی از جمله شاخصه‌های نظام‌های مردم‌سالار و تضمین‌کننده حقوق فردی و اجتماعی افراد جامعه به شمار می‌آیند (رستمی و اردکانی، ۱۳۹۲: ۲۷). شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به‌صورت قابلیت ارائه اطلاعات

حسابداری به گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد. اصل شفافیت به گزارشگری عمومی قابل اتکا، به موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود اشاره دارد. به منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی توجه زیادی می‌شود. (نوری و جمشیدی، ۱۳۹۲: ۶۸). دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران، قوای سه‌گانه، سازمان‌ها، ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ مکلف به پاسخگویی مستقیم هستند (فضلی، هداوند، ۱۳۹۶: ۲۳).

#### ۲-۶. گزارش تفریغ بودجه

بودجه مهم‌ترین و اساسی‌ترین سند در سازمان مالی و اداری دولت است و یکی از ابزارهای مهم برای برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات و فعالیت‌های دولت به شمار می‌رود (رستمی، ۱۳۹۲: ۱۹۶). بر اساس قانون اساسی، الزامی برای تقدیم بودجه سالیانه وجود دارد. الزام به سبب حسابرسی و در نتیجه گزارش تفریغ بودجه برای سنجش عملکرد می‌باشد (حبیب‌نژاد و منصور بروجنی، ۱۳۹۵: ۹۸). تفریغ بودجه، یک نوع حسابرسی کلی عملیات مالی دولت است. تفریغ بودجه، نشانگر درجه تطبیق یا عدم تطابق عملیات انجام‌شده توسط دولت بر مبنای محاسبات پیش‌بینی‌شده است. تفریغ بودجه، نظارت قوه مقننه نسبت به دخل و خرج کشور است. دیوان محاسبات کشور بر اساس قانون اساسی جمهوری ایران به منظور پاسداری از بیت‌المال، گزارش تفریغ بودجه سالانه را به انضمام نظرهای خود به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌نماید. 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 لایحه بودجه مشخص است. در اصل ۵۵ قانون اساسی آمده است که دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرهای خود به مجلس شورای اسلامی تحویل می‌دهد. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. به موجب این اصل، تهیه گزارش تفریغ بودجه به عهده دیوان محاسبات کشور است.

#### ۷-۲. پیشینه پژوهش

(حبیب نژاد و منصورى بروجنى، ۱۳۹۵: ۹۸)، در پژوهشی به تحلیل مبانی و کارکردهای اصل سالیانه بودن بودجه در دوران کنونی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد با توجه به بافت حقوقی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ایران، برنامه مالی یک‌ساله مناسب است و نتیجه آن، دقت در حسابرسی و کیفیت بودجه سالیانه می‌باشد. (مرادخانی و بنده‌علی، ۱۳۹۷: ۱۸۱) در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌نماید؛ بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است. (معدنی و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۳)، در پژوهشی به عنوان تحلیل پاسخ‌گویی عمومی بر خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، پاسخ‌گویی عمومی بر بهبود خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. (الماسی و غلام پور، ۱۳۹۶: ۵۶) در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی نقش بسزایی دارد. (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۸۹) به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

(الماسی و همکاران، ۱۳۹۵: ۳۵) به بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریغ بودجه بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی، رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است. (عباسی، ابراهیم و بیت‌عفری، سعید، ۱۳۹۵: ۱۸۹) در پژوهشی به تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند؛ نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آن‌ها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی، رابطه معناداری وجود دارد. (مهدوی و ماهر، ۱۳۹۰: ۷۸) در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات باکیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد.

#### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور، فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

- ۱) دسترسی آزاد استفاده‌کنندگان به اطلاعات گزارش تفریغ بودجه ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
- ۲) قابل فهم بودن اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد.
- ۳) کامل و جامع بودن اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌شود.

بررسی توانایی نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان ۱۷۹

- ۴) به‌موقع بودن اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات جهت ارزیابی و مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد.
- ۵) پاسخ‌گو بودن دیوان محاسبات به‌عنوان یک دستگاه نظارتی به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد.
- ۶) ارائه گزارش‌های میان‌دوره‌ای و دوره‌ای به استفاده‌کنندگان توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌شود.
- ۷) قابل‌اعتماد بودن اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد.
- ۸) واضح و روشن بودن اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌شود.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی بوده و با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری انجام شده است. روش گردآوری داده‌های پژوهش، کتابخانه‌ای است. در مورد این پژوهش، پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته و مؤلفه‌های مورد پرسش در آن با کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مختلف تعیین شده است. در پرسش‌نامه مورد استفاده از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای و گزینه‌های «بسیار مطلوب»، «مطلوب»، «متوسط»، «نامطلوب» و «بسیار نامطلوب» استفاده شد. همچنین، پرسشنامه شامل ۳۰ سؤال بود که مؤلفه‌های ارزیابی توانایی پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان را در قالب ۵ سؤال عمومی و ۲۵ سؤال تخصصی مورد پرسش قرار داده است. روایی پرسش‌نامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب‌نظران حرفه مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون پایایی پرسش‌نامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد.

### ۱-۳. جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، جامعه آماری عبارتند از: اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، مدیران مالی، ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور. برای انتخاب نمونه آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای، و برای تعیین حجم جامعه از روش کوکران استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق شامل ۴۰۰۰ نفر از مدیران مالی، ذی‌حسابان، اعضای هیأت علمی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور هستند. بر اساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان، ۳۵۰ نفر به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند. برای افزایش دقت، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه میان این اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد.

### ۲-۳. روایی پرسش‌نامه

روایی پرسش‌نامه از طریق مصاحبه با حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران مالی، ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی و اساتید صاحب‌نظر در حوزه حسابداری دولتی مورد تأیید قرار گرفته است. چنانکه می‌دانیم؛ یافته‌های پژوهش‌های کیفی باید دارای قابلیت اطمینان شامل سه مفهوم قابلیت: اعتبار، اعتماد و انتقال باشند. قابلیت اعتبار به تمرکز روی تحقیق و اطمینان از این موضوع که داده‌ها و فرآیند تحلیل به‌خوبی در جستجوی موضوع موردبررسی هستند، وابسته است. برای تعیین اعتبار در تحلیل محتوای کیفی از آزمون کای دو استقلال استفاده می‌شود؛ آزمون کای دو پیرسون یک آزمون معتبر آماری و در حقیقت متداول‌ترین آزمونی است که به کمک آن می‌توان به این نکته پی برد که آیا یک رابطه سامانمند بین متغیرهای مورد بررسی وجود دارد یا خیر؟ در صورتی که بین متغیرهای مورد بررسی رابطه سامانمند وجود نداشته باشد؛ می‌توان نتیجه گرفت که دو متغیر، استقلال آماری دارند؛ اما آزمون کای دو استقلال صرفاً به تشخیص این امر کمک می‌کند که آیا متغیرها مستقل از یکدیگرند یا با هم رابطه دارند و هیچ‌گونه اطلاعی از وضعیت شدت و جهت رابطه بین متغیرها ارائه نمی‌دهد؛ از این‌رو پس از اجرای آزمون استقلال، در صورت تأیید وجود رابطه بین متغیرها، باید با استفاده از شاخص‌های پیوند و با توجه به سطح سنجش (مقیاس اندازه‌گیری) متغیرها، به تعیین جهت و شدت رابطه بین متغیرهای مورد بررسی مبادرت نماییم. ضریب کاپا کوهن

یکی از شاخص‌های پیوند است که تنها برای متغیرهایی مورد استفاده قرار می‌گیرد که هم‌سطح سنجش آن‌ها، یکی باشد و هم تعداد طبقات آن‌ها با یکدیگر برابر باشد. از این شاخص زمانی استفاده می‌شود که دو مصاحبه‌شونده، پاسخ‌ها را رتبه‌بندی می‌کنند و قصد داریم میزان توافق بین این دو مصاحبه‌شونده را بسنجیم؛ مقدار این شاخص در فاصله (۰، ۱) نوسان دارد و هرچه مقدار این سنجه به عدد (۱) نزدیک‌تر باشد؛ نشان می‌دهد که توافق بیشتری بین افراد مصاحبه‌شونده وجود دارد و هرچه مقدار این ضریب به عدد (۰) نزدیک‌تر باشد، شاهد توافق کمتر بین افراد مصاحبه‌شونده خواهیم بود و مقادیر بیشتر از ۰/۶ برای این ضریب گویای وجود توافق بین افراد مصاحبه‌شونده است.

جدول (۲) نتایج آزمون استقلال کای دو همراه شاخص پیوند کاپا برای اعضای مصاحبه‌شونده

ردیف	مصاحبه‌شونده	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	ضریب توافق کاپا
۱	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۶۸	۱	۰/۰۰۰	۰/۶۳۹
۲	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۱۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۷۶
۳	ذی‌حساب دستگاه دولتی	۱۴/۲۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۸۱۵
۴	مدیر مالی	۱۳/۷۶	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۹۸
۵	حسابرس دیوان محاسبات	۱۶/۱۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۴۲۶
۶	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۷۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۷۶
۷	عضو هیأت علمی دانشگاه	۱۴/۴۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۶
۸	ذی‌حساب دستگاه دولتی	۲۰/۱۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۸۵۴
۹	مدیر مالی	۱۰/۷۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۴
۱۰	حسابرس دیوان محاسبات	۱۶/۱۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۱۱
۱۱	ذی‌حساب دستگاه دولتی	۱۶/۹۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۱۶
۱۲	عضو هیأت علمی دانشگاه	۱۶/۳۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۴

یافته‌های جدول (۲) نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون‌های وجود توافق بین کل افراد مصاحبه‌شونده کمتر از  $\alpha=۰/۰۵$  بود؛ بنابراین با اطمینان ۹۵٪ فرض وجود توافق بین کل

افراد مصاحبه‌شونده پذیرفته‌شده و این آزمون معنادار است. میزان ضریب توافق کاپا کوهن برای کل افراد مصاحبه‌شونده بیش از ۰/۶ است؛ از این رو توافق بالایی بین کل افراد مصاحبه‌شونده وجود دارد و اعتبار روایی محتوای مصاحبه تأیید می‌شود.

### ۳-۳. پایایی پرسش‌نامه

در پژوهش حاضر نیز از ضریب پایایی آلفای کرونباخ برای تأیید پایایی پرسش‌نامه استفاده شد. از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک تحقیق استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی به کار می‌رود که گویه‌ها یا سؤالات آن به صورت طیف طراحی شده‌اند و جواب‌های آن چندگزینه‌ای می‌باشد. آلفای کرونباخ بالای ۰/۶ برای انجام پژوهش مطلوب است. برای این منظور، توزیع پرسش‌نامه در جامعه مورد بررسی، بین گروهی ۳۰ نفره از حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران، ذی‌حسابان و اساتید دانشگاه توزیع شد و پایایی آن ۰/۷۸ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی بالای پرسش‌نامه است.

### ۴. یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱. تحلیل‌های توصیفی

هدف علم آمار، استنتاجات از تعداد زیادی مشاهدات است که از جامعه به دست می‌آید؛ بنابراین اولین سؤالی که به ذهن هر پژوهشگری می‌رسد این است که آیا می‌توان این مجموعه بزرگ از مقادیر را توصیف کرد و چگونه می‌توان مشاهدات زیادی جامعه را در یک چارچوب مشخص سازمان‌دهی نمود. (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۱ : ۲۵۸) در این تجزیه و تحلیل، محقق داده‌های جمعیت‌شناختی جمع‌آوری‌شده از نمونه را با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل توصیفی مناسب بررسی کرده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل به صورت زیر می‌باشد:

جدول (۳) توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۲۴۸	۶۴/۶
زن	۱۳۶	۳۵/۴
کل	۳۸۴	۱۰۰

اطلاعات جدول (۳) نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۶۴/۶٪ جنسیت خود را مرد و کمترین در صد ۳۵/۴٪ نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند.

جدول (۴) توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد
فوق‌دیپلم	۸	۲/۱
لیسانس	۱۲۸	۳۳/۳
فوق‌لیسانس	۱۶۰	۴۱/۷
دکتر	۸۸	۲۲/۹
کل	۳۸۴	۱۰۰

اطلاعات جدول (۴) نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۴۱/۷٪ تحصیلات خود را کارشناسی ارشد و کمترین در صد ۲/۱٪ نیز تحصیلات خود را فوق‌دیپلم گزارش کرده‌اند.

جدول (۵) توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداری	۱۹۲	۵۰/۰
مدیریت	۱۳۶	۳۵/۴
اقتصاد	۵۶	۱۴/۶
کل	۳۸۴	۱۰۰

اطلاعات جدول (۵) نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۵۰٪ رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد ۱۴/۶٪ نیز رشته تحصیلی خود را اقتصاد گزارش کرده‌اند.

جدول (۶) توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب شغل

درصد	فراوانی	شغل
۳۷/۵	۱۴۴	حسابرس
۲۹/۲	۱۱۲	هیأت علمی
۱۴/۶	۵۶	مدیر
۱۴/۶	۵۶	ذی حساب
۴/۲	۱۶	سایر
۱۰۰	۳۸۴	کل

اطلاعات جدول (۶) نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۳۷/۵٪ شغل خود را حسابرس و کمترین در

صد ۴/۲٪ نیز شغل خود را آزاد گزارش کرده‌اند.

جدول (۷) توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب سابقه کار

درصد	فراوانی	سابقه کار
۲۵	۹۶	۵-۱
۲۹/۲	۱۱۲	۱۰-۶
۲۵	۹۶	۱۵-۱۰
۲۰/۸	۸۰	بالای ۱۵
۱۰۰	۳۸۴	کل

اطلاعات جدول (۷) نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۲۹/۲٪ سابقه کار

خود را ۶ تا ۱۰ سال و کمترین درصد ۲۰/۸٪ نیز سابقه خود را ۱۵ سال به بالا گزارش

کرده‌اند.

جدول (۸) آماره‌های توصیفی سؤالات پرسشنامه

سطح معناداری	درجه آزادی	آزمون تی	خطای معیار	انحراف معیار	میانگین	تعداد	فرضیه‌های پژوهش
۰/۰۰۰	۳۸۳	۹۵/۲۲۶	۰/۰۳۵۸۸	۰/۷۰۳۱۰	۳/۴۱۶۷	۳۸۴	دسترسی آزاد به گزارش تفریح بودجه
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۰۱/۴۰۰	۰/۰۳۶۳۷	۰/۷۱۲۶۲	۳/۶۸۷۵	۳۸۴	قابل فهم بودن اطلاعات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۸۲/۴۵۶	۰/۰۴۲۹۵	۰/۸۴۱۶۹	۳/۵۴۱۷	۳۸۴	کامل و جامع بودن اطلاعات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۹۸/۱۹۲	۰/۰۳۶۰۷	۰/۷۰۶۸۰	۳/۵۴۱۷	۳۸۴	به موقع بودن اطلاعات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۹۵/۰۷۴	۰/۰۳۷۴۷	۰/۷۳۴۲۸	۳/۵۶۲۵	۳۸۴	پاسخ‌گو بودن دیوان محاسبات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۷۹/۰۹۳	۰/۰۴۴۲۵	۰/۸۶۷۱۶	۳/۵۰۰۰	۳۸۴	ارائه گزارش‌های میان دوره‌ای و دوره‌ای
۰/۰۰۰	۳۸۳	۸۹/۲۰۲	۰/۰۴۰۱۷	۰/۷۸۷۱۹	۳/۵۸۳۳	۳۸۴	قابل اعتماد بودن اطلاعات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۹۰/۸۷۹	۰/۰۳۹۸۹	۰/۷۸۱۶۴	۳/۶۲۵۰	۳۸۴	واضح و روشن بودن اطلاعات

در جدول (۸)، آماره‌های توصیفی پرسش‌نامه پژوهش ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که مدیران، حساب‌رسان، ذی‌حسابان و اعضای هیأت‌علمی، کلیه شاخص‌ها و مؤلفه‌های پرسش‌نامه پژوهش که مربوط به بررسی توانایی پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان است را مورد تأیید قرار داده‌اند؛ زیرا میانگین بزرگ‌تر از ۳ بوده است و کلیه مقادیر سطح معنی‌داری به دست آمده نیز کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده است.

جدول (۹) آماره‌های توصیفی ارزیابی توانایی پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

۳/۵۵۷۳	میانگین
۳/۵۶۲۵	میانه
۳/۰۰	مد
۰/۶۶۸۶۶	انحراف معیار
۰/۴۴۷۱۰	واریانس
-۰/۰۵۸	چولگی
۰/۱۲۵	خطای چولگی
۰/۱۵۹	کشیدگی
۰/۲۴۸	خطای کشیدگی
۳/۰۰	دامنه
۲/۰۰	حداقل
۵/۰۰	حداکثر

اطلاعات جدول (۹) نشان می‌دهد که میانگین توانایی پاسخگویی دیوان محاسبات کشور در بین پاسخگویان، ۳/۵۵۷۳ و حداقل و حداکثر آن به ترتیب ۲/۰۰ و ۵/۰۰ بوده است.

#### ۲-۴. آمار استنباطی

برای ارزیابی مدل‌های تحلیل عاملی تأییدی چندین شاخص برازندگی وجود دارد که موارد استفاده شده در این تحقیق عبارتند از: ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب، شاخص نیکویی برازش و شاخص نیکویی برازش تعدیل شده. نتایج شاخص‌های فوق برای داده‌های تحقیق در جدول (۱۰) گزارش شده‌اند.

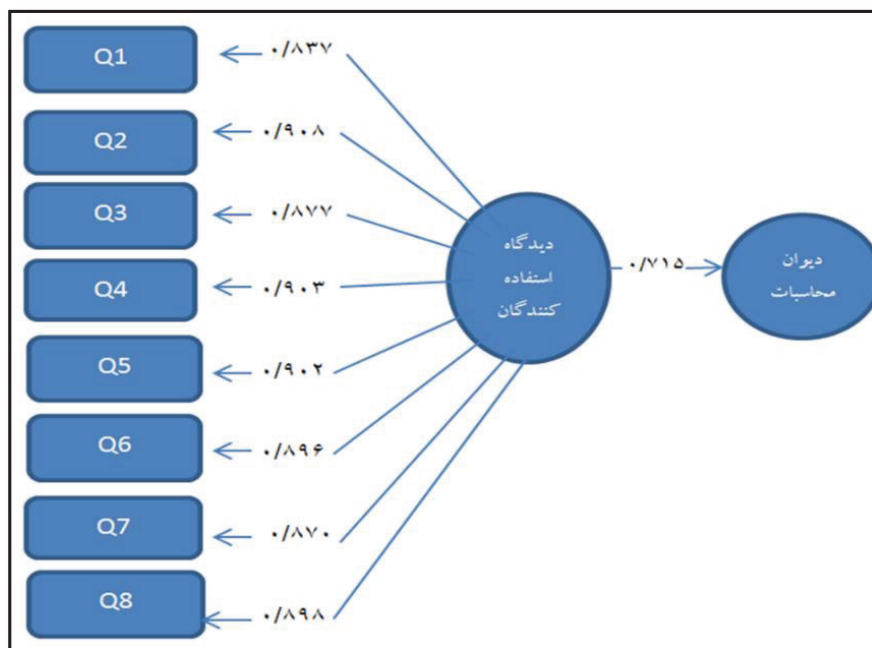
جدول (۱۰) شاخص‌های برازندگی تحلیل عاملی تأییدی

مقدار	شاخص
۰/۰۴۶	ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA)
۰/۹۶	شاخص نیکویی برازش (GFI)
۰/۹۸	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI)

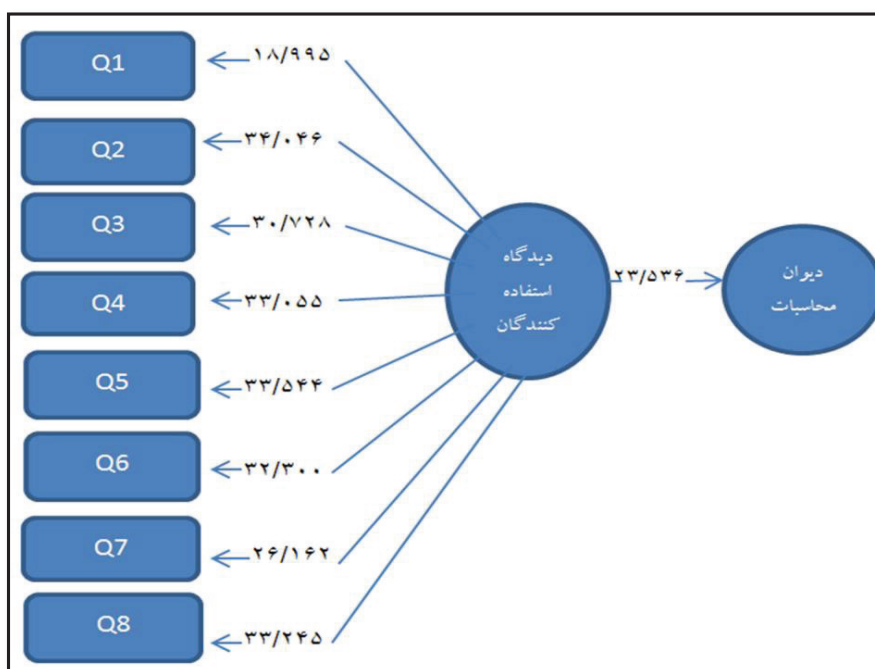
شاخص‌های برازندگی که در جدول (۱۰) نشان داده شده‌اند؛ به‌منظور بررسی برازندگی مدل موردنظر با داده‌ها به کار می‌رود. شاخص ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب برای مدل‌های خوب برابر با  $0/05$  یا کمتر است. مدل‌هایی که این شاخص آن‌ها  $0/1$  یا بیشتر باشد؛ برازش ضعیفی دارند. برای این شاخص می‌توان فاصله اعتماد محاسبه نمود. ایده‌آل آن است که حد پایین فاصله اعتماد خیلی نزدیک به صفر باشد و حد بالایی آن خیلی بزرگ نباشد. همان‌طور که مشاهده می‌شود؛ ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA) این مدل  $0/046$  است که می‌توان گفت در وضعیت مناسبی قرار دارد. هرچه شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص نیکویی برازش تعدیل‌شده (AGFI) به یک نزدیک‌تر باشد؛ مدل با داده‌ها برازش بهتری دارد. در مدل این دو شاخص به ترتیب برابرند با  $0/96$  و  $0/98$  که نشان‌دهنده برازش خوب مدل است.

### ۳-۴. آزمون فرضیه‌ها

به‌منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. هدف تحلیل عاملی تأییدی، آزمون فرضیه‌ها درزمینه تعداد عوامل زیربنایی موجود در مجموعه‌ای از متغیرها، روابط عامل‌ها با نشانگرها و برازش الگوی اندازه‌گیری است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل‌مشاهده به‌وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است که اگر کمتر از  $0/2$  باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین  $0/3$  تا  $0/6$  قابل‌قبول و اگر بزرگ‌تر از  $0/6$  باشد، بسیار مطلوب است. حداقل بار عاملی قابل‌قبول  $0/2$  ذکر شده است؛ اما معیار اصلی برای قضاوت، آماره  $t$  است. چنانچه آماره آزمون  $t$  بزرگ‌تر از مقدار بحرانی آن در سطح خطای  $5\%$  یعنی  $1/96$  باشد؛ بار عاملی مشاهده‌شده معنی‌دار است.



شکل (۱). بار عاملی استاندارد آزمون پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور



شکل (۲). آماره t آزمون پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور

جدول (۱۱) مقادیر ضریب مسیر و آماره t فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل تحقیق

ردیف	فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه
۱	دسترسی آزاد به گزارش تفریح بودجه	۱۸/۹۹۵	۰/۸۳۷	تائید
۲	قابل فهم بودن اطلاعات	۳۴/۰۴۶	۰/۹۰۸	تائید
۳	کامل و جامع بودن اطلاعات	۳۰/۷۲۸	۰/۸۷۷	تائید
۴	به موقع بودن اطلاعات	۳۳/۰۵۵	۰/۹۰۳	تائید
۵	پاسخ‌گو بودن دیوان محاسبات	۳۳/۵۴۴	۰/۹۰۲	تائید
۶	ارائه گزارش‌های میان دوره‌ای و دوره‌ای	۳۳/۳۰۰	۰/۸۹۶	تائید
۷	قابل اعتماد بودن اطلاعات	۲۶/۱۶۲	۰/۸۷۰	تائید
۸	واضح و روشن بودن اطلاعات	۳۳/۲۴۵	۰/۸۹۸	تائید

نتایج حاصل از آزمون مدل در قالب ضرایب مسیر همراه با آماره t، فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل در جدول (۱۱) نشان داده شده است. با توجه به الگوی تفسیری در مدل‌سازی معادلات ساختاری، در ادامه با توجه به اطلاعات حاصل از آزمون مدل (جدول مذکور)، هر کدام از مسیرهای پژوهش به‌طور جداگانه بررسی می‌گردند. بررسی فرضیه اول مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر اول مدل برابر ۱۸/۹۹۵ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه اول تحقیق) تائید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که دسترسی آزاد به گزارش تفریح بودجه ۰/۸۳۷ بوده که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است و نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه دوم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر دوم مدل برابر ۳۴/۰۴۶ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه دوم تحقیق) تائید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که قابل فهم بودن اطلاعات ۰/۹۰۸ بوده که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است و نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه سوم مدل: مقدار آماره t مربوط به

مسیر سوم مدل برابر  $30/728$  می باشد که از  $1/96$  بزرگ تر است؛ بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $95\%$  معنادار می باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه سوم تحقیق) تأیید می گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می توان گفت کامل و جامع بودن اطلاعات  $0/877$  بوده که مقداری بزرگ تر از  $0/3$  است و نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه چهارم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر چهارم مدل برابر  $33/055$  می باشد که از  $1/96$  بزرگ تر است؛ بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $95\%$  معنادار می باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه چهارم تحقیق) تأیید می گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می توان گفت که به موقع بودن اطلاعات دیوان محاسبات کشور  $0/903$  بوده که مقداری بزرگ تر از  $0/3$  است و نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه پنجم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر پنجم مدل برابر  $33/544$  می باشد که از  $1/96$  بزرگ تر است؛ بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $95\%$  معنادار می باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه پنجم تحقیق) تأیید می گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می توان گفت پاسخ گو بودن دیوان محاسبات کشور  $0/902$  بوده که مقداری بزرگ تر از  $0/3$  است و نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه ششم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر ششم مدل برابر  $33/300$  می باشد که از  $1/96$  بزرگ تر است؛ بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $95\%$  معنادار می باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه ششم تحقیق) تأیید می گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می توان گفت که ارائه گزارش های میان دوره ای و دوره ای توسط دیوان محاسبات کشور  $0/896$  بوده است که مقداری بزرگ تر از  $0/3$  است و نشان می دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه هفتم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر هفتم مدل برابر  $26/162$  می باشد که از  $1/96$  بزرگ تر است؛ بنابراین می توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان  $95\%$  معنادار می باشد. به عبارت دیگر،

بررسی توانایی نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان ۱۹۱

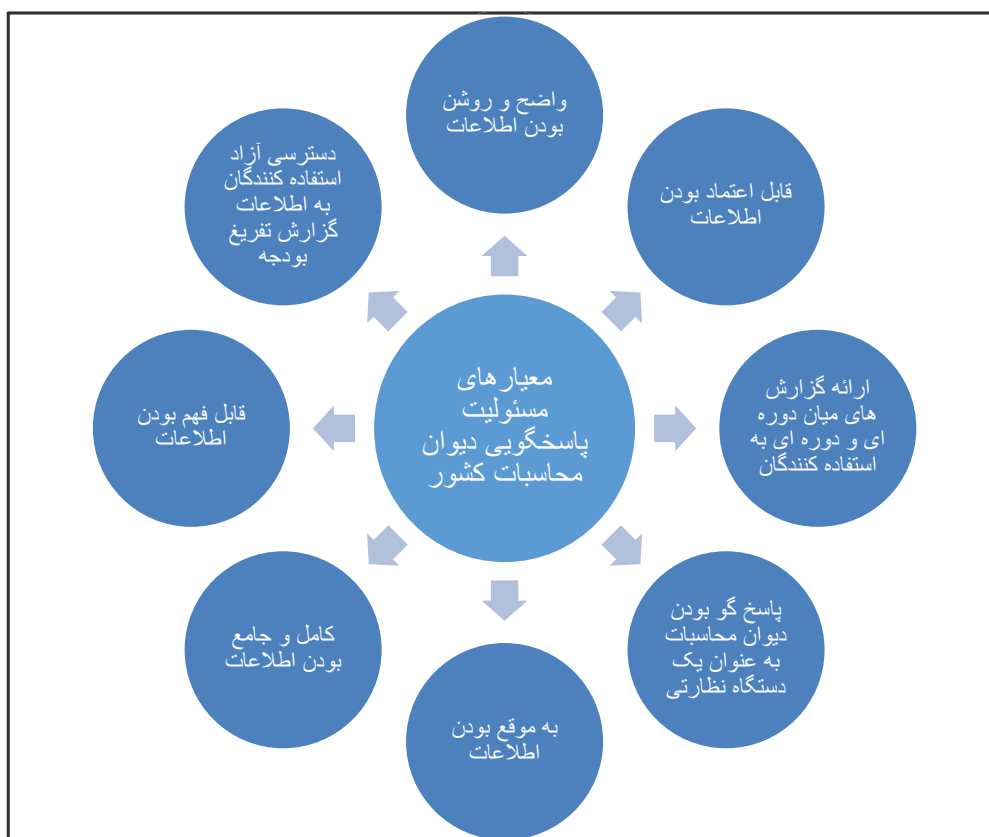
فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه هفتم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به‌دست‌آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که قابل‌اعتماد بودن اطلاعات توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۸۷۰ بوده که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است و نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل‌قبول است. بررسی فرضیه هفتم مدل: مقدار آماره  $t$  مربوط به مسیر هفتم مدل برابر ۳۳/۲۴۵ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به‌عبارت‌دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه هشتم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به‌دست‌آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که واضح و روشن بودن اطلاعات توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۸۹۸ بوده که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است و نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل‌قبول است.

#### ۵. نتیجه‌گیری

پاسخ‌گویی یکی از ابزارهای اصلی مبارزه با ناکارآمدی و فساد به‌حساب می‌آید و دستیابی به‌نظام پاسخ‌گویی مناسب از اهداف اصلی اصلاحات اداره عمومی است (مسعود، غلامحسین و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۴). با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد؛ یعنی دیوان محاسبات کشور معیارهای مسئولیت پاسخ‌گویی را که از دیدگاه استفاده‌کنندگان مهم هستند به نحو مطلوب انجام می‌دهد. همان‌گونه که در مبانی نظری پژوهش اشاره شد؛ وظایف دیوان محاسبات در حوزه پاسخ‌گویی از دیدگاه استفاده‌کنندگان با تأکید بر صیانت از حقوق مردم عبارتند از: دسترسی آزاد استفاده‌کنندگان به اطلاعات گزارش تفریغ بودجه، (۲) قابل‌فهم بودن اطلاعات، (۳) کامل و جامع بودن اطلاعات، (۴) به‌موقع بودن اطلاعات، (۵) پاسخ‌گو بودن دیوان محاسبات به‌عنوان یک دستگاه نظارتی، (۶) ارائه گزارش‌های میان‌دوره‌ای و دوره‌ای به استفاده‌کنندگان، (۷) قابل‌اعتماد بودن اطلاعات و (۸) واضح و روشن بودن اطلاعات. هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است. (باباجانی، ۱۳۹۷: ۶) هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است. گزارش تفریغ بودجه باید در اختیار عموم قرار گیرد. بر اساس قانون

اساسی، الزامی برای تقدیم بودجه سالیانه وجود دارد. برای انجام حسابرسی و سنجش عملکرد به یک دوره مالی سالیانه نیازمند هستیم (حبیب‌نژاد و منصوری بروجنی، ۱۳۹۵: ۹۸). علاوه بر این، در مواردی که موضوعاتی از طرف مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات کشور ارجاع داده می‌شود؛ یافته‌های حسابرسی و رسیدگی در قالب گزارش ارائه می‌شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات). هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از: اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال. پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور به استفاده‌کنندگان از طریق نظارت و کنترل ممکن می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶: ۷۱۱). اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخ‌گویی، نظارت است؛ به‌گونه‌ای که بدون نظارت، پاسخ‌گویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد؛ نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخ‌گویی فراخواند (آکو، هینترمن، ۲۰۰۰: ۴۵). نظارت مالی به معنی رسیدگی و تطبیق درآمدها و هزینه‌ها با بودجه مصوب و قوانین و مقررات مالی است (رستمی، ۱۳۹۲: ۲۸۰). در حکومت‌های دموکراسی، نظارت پارلمانی بر درآمدها و هزینه‌های مملکتی، یک امر مسلم تلقی می‌شود و قانون‌گذار خود را موظف به نظارت بر بودجه مصوب می‌داند؛ بنابراین دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی مأموریت دارد به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر بودجه و عملکرد مالی دولت باشد؛ زیرا وجود نظام کنترل و نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد در سیستم دولتی از جمله عواملی است که می‌تواند حفظ و صیانت از بیت‌المال، همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را همراه داشته باشد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲: ۸۲). نظارت یکی از ارکان اساسی مدیریت محسوب می‌شود. برآیند پارلمانی نظارت بر اجرای بودجه در قالب گزارش تفریح بودجه مشاهده می‌شود. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات مکلف است به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی (که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند) به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی نمایند؛ به‌طوری که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود

به مصرف رسیده باشد. مجلس شورای اسلامی برای تأمین نیازهای مردم به‌عنوان وکیل آن‌ها به دولت مأموریت می‌دهد قانون بودجه کل کشور را مطابق با مقررات مربوط اجرا کند. مأمور باید گزارش کار خود را تحت عنوان صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کشور که همان عملکرد مالی دولت است به دیوان محاسبات کشور و هیأت‌وزیران ارسال کند و دیوان محاسبات نیز به‌عنوان عامل کنترل‌کننده مجلس شورای اسلامی، گزارش تفریغ بودجه را به مجلس تقدیم می‌کند. دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌نماید تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخ‌گویی فراهم آید. دیوان محاسبات کشور، اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند. نتایج این پژوهش مطابق با یافته‌های (مرادخانی، بنده‌علی ۱۳۹۷: ۱۸۱) می‌باشد.



شکل (۳). معیارهای پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور

### ۱-۵- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

پیشنهاد اول: انجام پژوهشی جامع در مورد پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور با توجه به عملکرد فرایندهای داخلی، پیشنهاد دوم: انجام پژوهشی جامع در مورد حسابرسی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات کشور با رویکرد یافتن نقاط ضعف و قوت با تأکید بر حسابداری تعهدی، پیشنهاد سوم: ارائه مدلی برای سنجش مسئولیت پاسخ‌گویی اجتماعی دیوان محاسبات با تأکید بر حفظ حقوق شهروندان.

## منابع و مأخذ

۱. امامی، محمد و مسعود نادری (۱۳۸۶)؛ «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، نشریه حقوق اساسی، شماره ۸، ص ۴۹.
۲. امامی، محمد (۱۳۸۴)؛ کلیات حقوق مالی، تهران: نشر میزان.
۳. آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۸۳)؛ آمار و کاربرد آن در مدیریت، چاپ سوم، تهران: سمت
۴. الماسی، حسن و سیدمحمد غلام‌پور (۱۳۸۸)؛ «نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی»، مدیریت کسب‌وکار. سال اول - شماره ۲، صص ۵۶ تا ۶۹
۵. الماسی، حسن، محمود دهگان و داریوش حیدری (۱۳۹۵)؛ «بررسی تاثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه»، دانش حسابرسي، جلد ۱۶، شماره ۳، صص ۳۵-۶۲.
۶. بابایی، حسین و ولی رستمی (۱۳۹۸)؛ «استقلال استخدامی قوه قضائیه جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران، شماره ۴۹، صص ۳۳۳-۳۵۰.
۷. باباجانی، جعفر (۱۳۸۶)؛ حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم، صص ۷۱۱-۷۴۵.
۸. باباجانی، جعفر (۱۳۸۹)؛ مزایای اجرای حسابرسي عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخ‌گویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسي عملکرد، پاسخ‌گویی و ارتقای بهره‌وری، صص ۴۶-۱۶.
۹. باباجانی، جعفر (۱۳۹۴)؛ «بررسی تطبیقی فرازوفرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته»، دانش حسابرسي، سال یازدهم، شماره پیاپی ۴۴، صص ۷۲-۳۷.
۱۰. باباجانی، جعفر (۱۳۹۷)؛ نگاهی به نظارت و حسابرسي مستقل در بخش دولتی ایران، مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی، دانشگاه الزهراء، ص ۶.
۱۱. دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹)؛ برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

۱۲. حبیب‌نژاد، سید احمد و محمد منصوری بروجنی (۱۳۹۵): «تحلیل مبانی و کارکردهای اصل سالیانه بودن بودجه در دوران کنونی»، فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۱۵، صص ۱۰۲-۸۱.
۱۳. حسینی‌پور اردکانی، سیدمجتبی و ولی رستمی (۱۳۹۲): «نظارت قضایی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی»، فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۳، صص ۵۰-۲۷.
۱۴. رستمی، ولی (۱۳۹۲): مالیه عمومی، چاپ دوم، تهران: نشر میزان.
۱۵. سجادی، دکتر سیدحسین و رضا جامعی (۱۳۸۲): «سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۱۲۹-۱۴۹.
۱۶. عباس‌زاده، محمدرضا و جمال محمدی (۱۳۹۳): «بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور»، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۱-۲۸.
۱۷. عباسی، ابراهیم و سعید بیت‌عفری (۱۳۹۵): «تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور»، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال ۱۶ شماره ۶۲ صص ۴۴-۲۵.
۱۸. قلی‌پور، رحمت‌ا... و مجتبی طهماسبی‌آشتیانی (۱۳۸۵): «تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون‌سپاری در سازمان‌های عمومی»، (مطالعه موردی)، فرهنگ مدیریت، شماره ۱۲، صص ۱۱۳-۱۴۹.
۱۹. مرادخانی، فردین و فرشید بنده‌علی (۱۳۹۷): «بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال»، فصلنامه حقوق اداری، شماره ۱۸، پاییز ۹۷، صص ۲۰۳-۱۸۱.
۲۰. مسعود، غلامحسین، محمدکاظم عمادزاده، احمدرضا شکرچی‌زاده و الهه صبحی (۱۳۹۷): نقش نظام اداری در ارتقای نظام پاسخگویی مورد مطالعه: ادارات کل استان تهران، حقوق اداری، دوره ۶ شماره ۱۷، ۲۹۹-۱۰۳.
۲۱. معدنی، جواد، سعید زرنندی و محمدرضا عبدالهی (۱۳۹۷): تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران، خطمشی‌گذاری عمومی در مدیریت دوره ۹، شماره ۲ و ۳ پیاپی، صص ۴۱-۲۳).

۱۹۷ بررسی توانایی نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان

۲۲. مهدوی، غلامرضا. ماهر، محمدهادی (۱۳۹۲): بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی فارس، مجله سلامت حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۷۸-۹۶.

۲۳. ناصری، احمد، امین‌رضا کمالیان و بهزاد افلاطون‌زاده (۱۳۹۶): «ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)، دانش حسابرسی (۱۷): ۱۸۹-۲۱۶

۲۴. نوری، زهرا و بابک جمشیدی‌نوید (۱۳۹۲): «بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی. حسابداری سلامت، ۳ و ۲، ۶۸-۸۹.

۲۵. هدایتی زفرقندی، محمد (۱۳۹۶): «نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی، مجله بین‌المللی پژوهش ملل، دوره ۲، شماره ۱۸، صص ۴۵-۶۰.

۲۶. هداوند، مهدی و عزیزالله فضلی (۱۳۹۶): «ماهیت حقوقی نظارت بر سازمان مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران»، حقوق اداری، دوره ۵، شماره ۱۳، صص ۲۳-۹.

#### منابع انگلیسی

1. Aucoin P. & Heintzman R. (2000), "The Dialectics Of Accountability For Performance In Public Management Reform", *International Review Of Administratives Services*, vol.66;. pp.45-55.
2. Barrados, M & Mayne, J & Willeman, T, (2000), "Accountability For Collaborative Programe Delivery Arrangement In Canada's Federal Government: Some Consequences Of Government", *International Review Of Administrative Sciences*, Vol.66, pp.495-511.
3. Bovens, M. (2005), " Public Accountability. In E. Ferlie, L. Lynne And C. Pollit (eds.)", *The Oxford Handbook Of Public Management*, PP.1-33, Oxford: Oxford University Press.
4. Governmental accounting standards board (GASB), 1987, objectives of financial Reporting, concepts statement no, 1, Stamford.
5. Ijiri, yuji, on the accountability-based conceptual frame- work, *journal of accounting and public*, 2, 75 – 1983, Elsevier Service publishing co, inc

6. Jayal, Niraja Gopal, (2008), "New Directions In Theorizing Social Accountability", *IDS Bulletin*, Vol.38, No.6, pp.105-110.
7. Kline, R. B. (1998). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*, 1<sup>st</sup> Edition, New York: Guilford Press.
8. March, J. G., & Olsen, J. P. (1995). *Democratic governance*. New York: Free ... *Journal of Personality and Social Psychology*, 35,63-78.
9. Morin, Danieelle, 2001, "Influence of Value for Money Audit on Public Accountability& Management, 17(2).
10. Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbal, Muhammad. (2012). *The Importance of Corporate Governance in Public Sector*. *Global Business and Economics Research Journal*, Vol. 1, N. 1, pp. 25-31.
11. Ryan, Christine., Ng, Chew., (2000). *Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland*, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, N. 2: pp.11-23.
12. Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa, (2010), "Civic Engagement And Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland.