



Identifying and ranking the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development

Hamed Rahatdahmardeh¹, Reza Sotudeh*², Mahmoudreza Rakhshani³

1. Department of Accounting, Zah.C, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.
2. * Department of Finance and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran.
3. Department of Accounting, Zah.C, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

Corresponding Author: Reza Sotudeh
Email: sotudeh@meybod.ac.ir

Highlights

- In the present study, the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development were identified and ranked.
- The Court of Accounts plays an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability.
- The Court of Accounts plays an effective role in promoting economic growth and development.
- The Court of Accounts plays a vital role in safeguarding the treasury.
- The Court of Accounts plays a fundamental role in financial supervision and operational oversight of financial and non-financial resources.
- The Court of Accounts plays an effective role in reporting on budget disbursement, observing interim payments, and preventing corruption.

Abstract

Subject and Purpose: The Court of Accounts plays an important role in promoting economic growth and development by effectively monitoring financial resources and accurately evaluating financial operations. The purpose of the present study is to identify and rank the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development.

Research Method: The present study was conducted using a mixed method (qualitative and quantitative). In the qualitative stage, deep content analysis and thematic analysis approach were used to identify the roles related to the role of the Court of Accounts in economic growth and development. The statistical population in this section includes articles



published in Google Scholar, Scopus, and Mag Iran databases between 2015 and 2025, which were analyzed with the help of Max Quda software. In the quantitative stage, the roles of the Court of Accounts were confirmed and ranked using semi-structured interviews with 8 experts in the field, and the results were analyzed with the Friedman test.

Research Findings: The results of the study showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role in conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental conditions on audit and executive processes.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: The roles of the Court of Accounts in various areas lead to improved policymaking, safeguarding the treasury, reducing risks, and preventing environmental problems, and guide executive processes toward sustainable growth and development.

Keywords: Court of Accounts, Economic Development, Economic Growth, Functional Role.

JEL Classification: O41, H83, R11, Q56, Q01, M42.

EXTENDED ABSTRACT INTRODUCTION

To achieve sustainable development and improve the quality of life of future generations, careful and efficient supervision of the management of resources and economic activities is essential. In this regard, the country's supervisory and auditing institutions, including the Court of Accounts, play an important role in ensuring the responsible and optimal use of natural, financial and environmental resources. Today, good governance can be considered a criterion and yardstick for evaluating various institutions and power structures in different political systems. In the Iranian political system, the Court of Accounts, considering its legal status and goals and mission as a specialized and technical institution supervising the way the government spends and spends, can play an effective role in achieving good governance, especially good financial governance (Fazelinejad and Shafiei Sardasht, 2022). In this regard, the supervisory role of the Court of Accounts over the way the government spends and spends is useful and constructive in achieving good governance. From a theoretical perspective, the research gap in the literature is mainly based on the lack of focus on the



multidimensional, comprehensive, and technology-oriented roles of the Court of Accounts; especially in the field of linking new technologies with audit and oversight processes, and the comparative study of the roles of this institution in different countries. Therefore, future research should focus on a comprehensive and multidimensional analysis of these roles and provide practical solutions to strengthen the position of the Court of Accounts in developed and developing systems. As a result, the importance of this research in developing new and comprehensive approaches in oversight structures, playing the role of new technologies, and improving the efficiency of financial and environmental audits is becoming more and more apparent to policymakers and senior managers of the country. Strengthening and focusing on the pivotal roles of this institution is of vital importance in improving development indicators, reducing corruption, and achieving economic growth and development, sustainable and responsible development. The present study seeks to identify and rank the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development. In this research, we seek answers to the following questions:

1. What are the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development?
2. What is the ranking of the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development?

METHODOLOGY

The present study, in terms of its purpose, is applied research and was conducted in the period of 2025. The research method is a mixed one that is qualitative and quantitative. In the first stage, in the qualitative section, the deep content analysis method and thematic analysis approach are used to find the main themes and basic themes related to the concepts of the role of the Court of Accounts in the country's economic growth and development, and in the second stage, the interview method with 8 experts is used to confirm and rank the main and basic themes. The statistical population in the content analysis section is Google Scholar, Scopus, and Mag Iran articles in the period from 2015 to 2025. Using Max Quda software, the main and basic themes are analyzed and a qualitative model is designed. In the interview section with experts, a semi-structured questionnaire will be used to confirm the roles of the Court of Accounts through the Cohen Kappa agreement coefficient test and to rank the roles of the Court of Accounts in economic growth and development through the Friedman test.

RESULT

The results of the study showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust,



transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role in conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental conditions on audit and executive processes. The roles of the Court of Accounts in various areas lead to improved policymaking, safeguarding the treasury, reducing risks, and preventing environmental problems, and guide executive processes toward sustainable growth and development. The results of the research are consistent with the studies of Yavari Vafa et al. (2025), Eslamzadeh and Hajinejad (2025), Abednejad et al. (2025), Mohammadpour and Morshid Aski (2025), Haj Mahmoud Attar et al. (2019), Nasserri et al. (2018), Rafi (2026), Tuy (2024), and Kordari and Hay (2024).

DISCUSSION AND CONCLUSIONS

The results of the research showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role of conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental conditions on audit and executive processes. In this regard, the fundamental role of the Court of Accounts is in strategic planning and designing responsive structures, which leads to improving organizational structures and better accountability. The use of new technologies, especially artificial intelligence, big data analysis, and knowledge management, in the audit process increases their efficiency and accuracy and helps in better management decision-making. Also, the Court of Accounts plays an important role in ensuring good governance, in a way that guarantees transparency, accountability, and effectiveness of organizations. Conducting comprehensive audits, including financial, environmental, and performance audits, provides a broad and multifaceted view of the status of organizations and projects and enables effective assessment of environmental impacts and environmental problems. Ultimately, the positive effects of these roles in various areas lead to improved policymaking, risk reduction, and prevention of environmental problems, and drive executive processes toward sustainable and responsible development. Utilizing modern technologies in auditing and paying attention to environmental and performance audits is the



key to success in strengthening the position and function of the Court of Accounts in the country's administrative and economic system. These findings show that strengthening and promoting these roles can contribute significantly to improving development indicators, transparency, and accountability, and ultimately, be effective in achieving sustainable development and public welfare.

Ethical considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The first author has collaborated in preparing and preparing samples, conducting experiments and collecting data, performing calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article. The second author, the thesis supervisor, was responsible for designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing, and finalizing the article. The third author, the thesis advisor, was responsible for supervising the research, reading, and reviewing the article.

Conflict of Interest

According to the authors of this article, there is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

حامد راحت ده‌مرده^۱، رضا ستوده^۲، محمودرضا رخشانی^۳

۱. گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۲. دانشکده علوم انسانی، گروه مالی و حسابداری، دانشگاه میبد، میبد، ایران.

۳. گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: رضا ستوده

ایمیل نویسنده مسئول: sotudeh@meybod.ac.ir

نکات برجسته

- در پژوهش حاضر، نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور شناسایی و رتبه‌بندی گردید.
- دیوان محاسبات در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی نقش مؤثر دارد.
- دیوان محاسبات در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، نقش مؤثر دارد.
- دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال، نقش حیاتی دارد.
- دیوان محاسبات در نظارت مالی و نظارت عملیاتی بر منابع مالی و غیرمالی، نقش اساسی ایفا می‌نماید.
- دیوان محاسبات در ارائه گزارش تفریح بودجه، رعایت حقوق بین دوره‌ای و پیشگیری از فساد، نقش مؤثر دارد.

چکیده

هدف: دیوان محاسبات با نظارت مؤثر بر منابع مالی و ارزیابی دقیق عملیات مالی، نقش مهمی در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی ایفا می‌نماید. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور می‌باشد.

روش: پژوهش حاضر به روش آمیخته (کیفی و کمی) انجام شده است. در مرحله کیفی، از تحلیل محتوای عمیق و رویکرد تحلیل مضمون برای شناسایی نقش‌های مرتبط با نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی بهره گرفته شده است. جامعه آماری در این بخش شامل مقالات منتشر شده در پایگاه‌های گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۴ است که با کمک نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل شده اند. در مرحله کمی، با استفاده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۸ خبرگان حوزه، نقش‌های دیوان محاسبات تأیید و رتبه‌بندی شدند و نتایج با آزمون فریدمن تحلیل گردید.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین نقش‌های دیوان محاسبات عبارتند از: نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی، نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی، نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی.



دانش افزایی: نقش‌های دیوان محاسبات در حوزه‌های مختلف، منجر به بهبود سیاست‌گذاری، پاسداری از بیت‌المال، کاهش ریسک‌ها و پیشگیری از مشکلات محیط زیستی شده و فرایندهای اجرایی را به سمت رشد و توسعه پایدار هدایت می‌نماید.

کلمات کلیدی: دیوان محاسبات، توسعه اقتصادی، رشد اقتصادی، نقش عملکردی.
طبقه‌بندی موضوعی: O41, H83, R11, Q56, Q01, M42.

آماده انتشار

برای دستیابی به توسعه پایدار و ارتقای کیفیت زندگی نسل‌های آینده، نظارت دقیق و کارآمد بر مدیریت منابع و فعالیت‌های اقتصادی ضروری است. در این راستا، نهادهای نظارتی و حسابرسی کشور، از جمله دیوان محاسبات، نقش مهمی در تضمین بهره‌برداری مسئولانه و بهینه از منابع طبیعی، مالی و زیست‌محیطی ایفا می‌نمایند. امروزه حکمرانی خوب را می‌توان معیار و سنج‌های به‌منظور ارزیابی نهادها و ساختارهای متعدد قدرت در نظام‌های مختلف سیاسی به شمار آورد. در نظام سیاسی ایران، دیوان محاسبات کشور باتوجه‌به جایگاه قانونی و اهداف و رسالت خود به‌عنوان مؤسسه تخصصی و فنی ناظر بر چگونگی دخل‌وخرج دولت، می‌تواند نقش مؤثری در تحقق حکمرانی خوب، به‌ویژه حکمرانی مالی خوب ایفا کند (فاضلی‌نژاد و شفیع‌سردشت، ۱۴۰۰). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات بر چگونگی دخل‌وخرج دولت در تحقق حکمرانی خوب مفید و سازنده می‌باشد.

در فضای اقتصادی و روبه‌رشد امروز، نقش شفافیت مالی و قابلیت اطمینان گزارش‌های حسابرسی در ارتقای توسعه اقتصادی و تثبیت ثبات مالی کشورها بیش‌ازپیش موردتوجه قرار گرفته است. گزارش‌های حسابرسی مؤثر، تصویری دقیق و قابل‌اعتماد از وضعیت مالی سازمان‌ها را به ذی‌نفعان ارائه می‌دهند که به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی صحیح و هدفمند کمک می‌کنند، و در نتیجه نقش کلیدی در تقویت اعتماد عمومی و حمایت از سیاست‌های توسعه‌ای ایفا می‌نمایند (عیسی و باه، ۲۰۲۵). در اقتصادهای درحال توسعه و نوظهور، کیفیت و دقت گزارش‌های حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در کاهش ریسک‌های مالی، پیشگیری از فساد و ارتقای کارایی سیستم‌های مالی ایفا کند، و بر ثبات و رشد اقتصادی تأثیرگذار باشد (عیسی و باه، ۲۰۲۵). حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار نقش ایفا می‌نماید، این نقش با افشای اطلاعات مؤسسات عالی حسابرسی در مورد شیوه‌های حسابرسی عملکرد مرتبط با اهداف توسعه پایدار نمایان می‌شود (دیونیسیف و بوژینوفسکا لازارفسکا، ۲۰۲۵).

همچنین، نقش حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار، با افشای شیوه‌های حسابرسی مرتبط با اهداف توسعه پایدار، اهمیت ویژه‌ای یافته است. این نهادها از طریق ارزیابی و کنترل مستمر مصرف منابع، اجرای پروژه‌های زیست‌محیطی و تضمین شفافیت در هزینه‌ها، نقش کلیدی در کاهش هزینه‌های زیست‌محیطی و حمایت از توسعه پایدار دارند. علاوه بر این، وظایف دیوان محاسبات در حوزه‌های اقتصادی، به بهبود مدیریت مالی، کاهش هدررفت منابع و تقویت رشد اقتصادی کشور منجر می‌گردد.

مؤسسات عالی حسابرسی، به‌عنوان اعضای سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^۲ (اینیتوسای)، نه تنها بر بهبود حاکمیت شرکتی و پاسخگویی سازمان‌ها تأکید دارند؛ بلکه در تقویت اعتماد عمومی، حمایت از شفافیت و جلوگیری از فساد نقش آفرینی می‌کنند (حسن، ۲۰۲۵). در این چارچوب، اهمیت توسعه استانداردهای حسابرسی، به‌ویژه در حوزه حسابرسی عملکرد، در تحقق اهداف توسعه پایدار و پاسخگویی سازمان‌ها نقش مؤثری دارد. افزایش فزاینده اطلاعات و پیچیده‌تر شدن سازمان‌ها و ابعاد مسائل سازمانی از سویی و محدودیت‌های جدی نیروی انسانی و منابع مالی باوجود مأموریت و نقش نظارتی بی‌بدیل در نظر گرفته شده برای دیوان محاسبات کشور از سوی دیگر، اتخاذ رویکردهای نوین در نظارت از جمله هوشمندسازی بخش مهمی از فرایندها و استفاده از ظرفیت‌های فناوری اطلاعات را برای چنین سازمان‌هایی به ضرورتی انکارناپذیر تبدیل کرده است (مطلبی‌کربکنندی و همکاران، ۱۴۰۱)؛ بنابراین، شناسایی نقش‌های حسابرسی هوشمند برای دیوان محاسبات کشور مهم تلقی می‌گردد.

۱. مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری می‌باشد.

2. Issah & Baah

3. Dionisijev & Bozhinovska Lazarevska

4. International Organization of Supreme Audit Institutions

5. Hasan

اگرچه مقوله ایجاد یک نهاد ناظر تخصصی مالی در عموم نظام‌های حقوقی دنیا پذیرفته شده است، جایگاه شکل‌گیری این نهاد و وظایف و صلاحیت‌های آن، باتوجه به اقتضائات خاص هر نظام حقوقی، تعیین می‌شود. یکی از موضوعات مهم درباره وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور که بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منزله نهاد ناظر مالی پیش‌بینی شده است، تعیین محدوده‌ای است که این دیوان بر آن نظارت می‌کند (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین، اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است (یاوری و همکاران، ۱۴۰۴). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال مهم تلقی می‌گردد.

در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع نظارت مالی بر حساب‌های دولت و مؤسسات عمومی، مسئولیت مهمی در تضمین سلامت مالی و جلوگیری از هدررفت منابع عمومی بر عهده دارد. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، این نهاد وظیفه نظارت بر دخل و خرج دولت و حسابرسی اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور را بر عهده دارد (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران). هرچند، باوجود قوانین و مقررات معتبر، محدودیت‌های منابع انسانی، فناوری و ساختاری، بر تحقق کامل وظایف نظارتی دیوان محاسبات تأثیر گذاشته است (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). برای مواجهه با این چالش‌ها، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، به خصوص هوشمندسازی فرایندهای حسابرسی و استفاده از فناوری اطلاعات، فرصت‌های جدیدی برای افزایش اثربخشی و کارایی نظارت‌های مالی فراهم کرده است (مطلبی کربکندی و همکاران، ۱۴۰۱). در این راستا، نقش توسعه فناوری و حسابرسی هوشمند در نظام نظارتی مالی، به‌ویژه در دیوان محاسبات کشور، به‌عنوان پروژه‌ای راهبردی برای ارتقای دقت، سرعت و جامعیت گزارش‌های حسابرسی اهمیت پیدا می‌کند. اتخاذ رویکردهای نوین در این حوزه، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش و پیشگیری از فساد، افزایش شفافیت، و بهبود حکمرانی مالی داشته باشد، و همسو با اهداف توسعه اقتصادی و پایدار کشور باشد. اگرچه مقوله ایجاد یک نهاد ناظر تخصصی مالی در عموم نظام‌های حقوقی دنیا پذیرفته شده است، جایگاه شکل‌گیری این نهاد و وظایف و صلاحیت‌های آن، باتوجه به اقتضائات خاص هر نظام حقوقی، تعیین می‌شود. یکی از موضوعات مهم درباره وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور که بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منزله نهاد ناظر مالی پیش‌بینی شده است، تعیین محدوده‌ای است که این دیوان بر آن نظارت می‌کند (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین، اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است (یاوری و همکاران، ۱۴۰۴). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال مهم تلقی می‌گردد.

از منظر نظری، خلأ پژوهشی موجود در ادبیات، عمدتاً بر عدم تمرکز بر نقش‌های چندبعدی، جامع و فناوری‌محور دیوان محاسبات استوار است؛ به‌ویژه در زمینه پیوند فناوری‌های نوین با فرایندهای حسابرسی و نظارتی، و بررسی تطبیقی نقش‌های این نهاد در کشورهای مختلف؛ لذا، پژوهش‌های آتی بهتر است بر تحلیل جامع و چندبعدی این نقش‌ها تمرکز یابند و راهکارهای عملی برای تقویت جایگاه دیوان محاسبات در نظام‌های توسعه‌یافته و در حال توسعه ارائه دهند. در نتیجه، اهمیت این پژوهش در توسعه رویکردهای نوین و جامع در ساختارهای نظارتی، ایفای نقش فناوری‌های نوین، و ارتقای کارایی حسابرسی‌های مالی و زیست‌محیطی، برای سیاست‌گذاران و مدیران ارشد کشور بیش‌ازپیش آشکار می‌گردد. تقویت و تمرکز بر نقش‌های محوری این نهاد، در ارتقای شاخص‌های توسعه، کاهش فساد و دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی، توسعه پایدار و مسئولانه، از اهمیت حیاتی برخوردار است. پژوهش حاضر به دنبال ارائه شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور می‌باشد. در این پژوهش به دنبال پاسخ به سؤال‌های زیر می‌باشیم:

۱. نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور کدام‌اند؟

۲. رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به چه صورت می‌باشد؟

دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور یک سازمان دولتی مستقل در امور مالی و اداری است که زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند. وظیفه اصلی آن نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی در تمام فرایندهای مالی کشور و حسابرسی از عملکرد دستگاه‌های دولتی است تا از انطباق هزینه‌ها با اعتبارات مصوب و مصرف صحیح وجوه اطمینان حاصل شود. دیوان محاسبات کشور، گزارش تفریح بودجه سالانه را به همراه نظرات خود به مجلس ارائه می‌دهد. دیوان محاسبات یکی از نهادهای وابسته به مجلس شورای اسلامی است و با نظارت بر رعایت قوانین و حسابرسی رعایت در همه فرایندهای مالی کشور، به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس عمل می‌کند (دیوان محاسبات کشور). بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع نظارت مالی بر حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، تعیین شده است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران). نقش دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به رسیدگی و حسابرسی به اعتبارات مذکور در بودجه کل کشور است (کدخدایی و همکاران، ۱۳۹۸). دستگاه قضایی دادگستری، سازمانی است که عهده‌دار رسیدگی به نقض قانون و امنیت و نظم عمومی و حقوق شهروندی از طریق اعمال واکنش اجتماعی مناسب، مجازات و سایر تنبیهات قانونی نسبت به ناقضان می‌باشد. برابر اصل ۱۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوه قضاییه دستگاه قضایی دادگستری می‌باشد و تعقیب خاطیان از قانون و مجازات آنان و نیز پیشگیری از جرم، عهده این قوه است. انجام وظایف قوه قضاییه از بدو شناسایی متهمین تا دستگیری و محاکمه و مجازات محکومین، مستلزم هزینه‌های بسیاری می‌باشد. این در حالی است که در قانون اساسی یک نهاد قضایی غیر دادگستری دیگر در کنار قوه قضاییه، عهده‌دار رسیدگی به هرگونه انحراف از قانون در بخش جرایم مالی می‌باشد. این نهاد، دیوان محاسبات کشور نام‌گذاری شده است. دیوان محاسبات کشور به‌موجب اصل ۵۴ قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحیه ۱۳۷۰ تشکیل شده است و عهده‌دار انجام وظایف مقرر در اصل ۵۵ قانون اساسی است (حاج‌محمودعطار و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار نقش ایفا می‌نماید، این نقش با افشای اطلاعات مؤسسات عالی حسابرسی در مورد شیوه‌های حسابرسی عملکرد مرتبط با اهداف توسعه پایدار نمایان می‌شود (دیونیسف و بوژینوفسکا لازارفسکا، ۲۰۲۵). حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات انجام می‌گردد. حسابرسی عملکرد از طریق ارائه تجزیه و تحلیل‌های عینی و بی‌طرف از عملکرد مقامات و کارکنان بخش عمومی تلاش دارد به آن‌ها در مواردی همچون بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و اتخاذ تصمیمات داده‌محور و آگاهانه کمک می‌نماید (نظری‌پور، ۱۳۹۶). ضرورت انجام حسابرسی عملکرد، انجام حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تخصیص بودجه به پیامدها است که اگر به‌درستی انجام شود سبب بهبود حسابرسی عملکرد نیز خواهد شد (خیرالهی و همکاران، ۱۴۰۳). عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) می‌باشند که از بین این عوامل، آموزش کارکنان، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرگذار هستند (تفنگ‌ساز و همکاران، ۱۴۰۳). از یک نظام بودجه‌ریزی ناکارآمد نمی‌توان انتظار استفاده مناسب از منابع، عملکرد

اثربخش و تحقق حکمرانی خوب را داشت. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌منظور رفع مشکل بودجه‌ریزی سنتی معرفی شد (بهادری و همکاران، ۱۳۹۹).

رعایت حقوق بین دوره‌ای

علی‌رغم وجود الزامات و خاستگاه‌های قانونی، تا کنون گزارشگری حقوق بین‌نسلی و تفویض اختیار اجرای آن مورد توجه جدی قرار نگرفته است (غفاری و همکاران، ۱۴۰۲). سازمان‌های نظارتی، نظیر دیوان محاسبات در رعایت حقوق بین دوره‌ای اثرگذار می‌باشند. سازمان‌های نظارتی در بخش عمومی نقش عدالت محوری را برای توزیع منابع برای نسل‌های آینده ایفا می‌نمایند. کیفیت و قابلیت اطمینان گزارش‌های حسابرسی در ارتقای شفافیت مالی و تقویت رشد اقتصادی بسیار مهم است. یک گزارش حسابرسی مؤثر، نمایش دقیقی از وضعیت مالی یک سازمان را در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌دهد که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه ضروری است. در اقتصادهای درحال توسعه و نوظهور، دقت گزارش‌های حسابرسی می‌تواند به طور قابل توجهی بر ثبات و رشد مالی شرکت‌ها و اقتصاد تأثیر بگذارد (عیسی و باه، ۲۰۲۵). توسعه نیروهای کلیدی به‌عنوان جزئی مهم از توسعه منابع انسانی سازمان می‌تواند پیشران نیل به سازمانی کارآمد، اثربخش و یادگیرنده شود. جهت توسعه استعدادها در دیوان محاسبات کشور، دانش فنی و تخصصی، شایستگی‌های فردی اثرگذار می‌باشد (نعمت الهی و همکاران، ۱۴۰۴). بنابراین، در راستای نقش نظارتی، مالی و عملیاتی دیوان محاسبات بر منابع و مصارف بودجه کشور توجه به منابع انسانی اثرگذار می‌باشد.

پاسخگویی و شفافیت

پاسخگویی و شفافیت، مؤلفه‌های مهم حکمرانی مطلوب دولت می‌باشند که در قالب تهیه گزارش تفریح بودجه باکیفیت دست‌یافتنی است. تفریح بودجه اولین بار در سال ۱۲۸۹ در قانون محاسبات عمومی در جهت بهبود مصرف اعتبارات و وصول درآمدها مطرح شد (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۴۰۲). در این راستا، نقش گزارشگری دیوان محاسبات در قالب گزارش تفریح بودجه برای استفاده‌کنندگان مفید می‌باشد. دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت‌المال، 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 مالی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق را مورد توجه قرار داده است. شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخگویی مالی شامل رعایت قوانین و مقررات مالی، استقلال، گزارش تفریح بودجه، نظارت عمومی، حسابرسی، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌ها، حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی بر دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور می‌باشد (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرسی زیست‌محیطی

طبق نظریه نمایندگی، انجام حسابرسی‌هایی فراتر از رعایت صرف قوانین، به منظور تقویت حاکمیت پویا، ضروری است (آفادزینو و همکاران^۱، ۲۰۲۴). انتظار می‌رود دولت‌های قرن بیست و یکم به سوی دستیابی به نتایج پایدارتر زیست‌محیطی حرکت نمایند. مؤسسات عالی حسابرسی به طور فزاینده‌ای به عنوان نهادهای کلیدی در حاکمیت زیست‌محیطی شناخته می‌شوند که با گسترش وظایف حسابرسی مالی سنتی خود فراتر از نظارت بر بودجه‌ها و حساب‌های بخش عمومی و گنجاندن جنبه‌های زیست‌محیطی، دولت‌ها را پاسخگو نمایند (اسمیت و همکاران، ۲۰۲۱).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یک برنامه تلفیق عملکرد و بودجه سالانه است که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج موردانتظار را نشان می‌دهد. در سال‌های اخیر تمایل زیادی برای استفاده سازمانی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکل گرفته است. این امر باعث شده است تا پژوهشگران با دقت بیشتری به جزئیات این روش بودجه‌ریزی توجه کنند (تفنگ‌ساز و همکاران، ۱۴۰۳).

پیشینه پژوهش

یاوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی با بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در گروه کانونی متشکل از خبرگان دیوان محاسبات کشور، مدلی طراحی گردید تا نقش، جایگاه و وظایف محول شده به دیوان محاسبات کشور به روشنی تبیین گردد. نتایج پژوهش نشان داد که در الگوی نهایی، ۱- ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی باتوجه به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (شامل دستگاه اجرایی، ذی‌نفعان و دیوان محاسبات کشور) مشخص گردید، ۲- وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور (بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی) و دستگاه اجرایی (بر اساس مدل‌های بین‌المللی کنترل داخلی) مشخص شد، ۳- ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص به استناد مضامین مندرج در قوانین شناسایی گردید و ۴- اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف به استناد استانداردها و دستورالعمل‌ها تبیین گردید. اسلام‌زاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)، در پژوهشی به الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات پرداختند. نتایج پژوهش، چالش‌های اثرگذار بر تصمیمات اقتصادی، مشکلات محیطی و مشکلات ناشی از قانون بودجه و سپس مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی را نشان داد. عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهش به طراحی مدل حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران پرداختند. است. جامعه آماری شامل مدیران دستگاه‌های نظارتی، متخصصان و خبرگان حوزه خط‌مشی‌گذاری و حکمرانی در دیوان محاسبات کل کشور و همچنین اساتید و خبرگان دانشگاهی بود. یافته‌ها نشان داد که متغیرهای اصلی حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران به پنج دسته ساختاری، مقرراتی، فرهنگی و اجتماعی و عملکردی تقسیم می‌شود. این مدل می‌تواند به بهبود مستمر شیوه‌های حاکمیتی در نهادهای نظارتی ایران کمک کرده و بینش‌های ارزشمندی برای افزایش اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی ارائه دهد.

محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه‌ریزی و ظرفیت تغییر با موفقیت برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی در دیوان محاسبات شهر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه‌ریزی و ظرفیت تغییر بر موفقیت برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر و مفید می‌باشند. هادیان و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی نقش نظریه ذهن بر سطوح تردید حرفه‌ای و همچنین به‌عنوان نقش تعدیلگر بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در

دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه ذهن و سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و همچنین نظریه ذهن موجب بهبود ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌گردد. غبیدیان و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به ارائه و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی خطمشی‌های دیوان محاسبات کشور مبتنی بر ابعاد شفافیت مالی پرداختند. نتایج نشان داد که در مرحله کدگذاری ۱۰ مؤلفه و ۵۱ شاخص به‌وسیله نرم‌افزار مکس کیودا شناسایی شدند. این مؤلفه‌ها شامل ۱- عوامل مدیریتی؛ ۲- تخصص و مهارت؛ ۳- قوانین و مقررات؛ ۴- محیط سازمانی؛ ۵- سلامت اداری؛ ۶- بودجه دولتی؛ ۷- منابع سازمانی، ۸- راهبردهای اصلاحی، ۹- پیامدهای سازمانی و ۱۰- پیامدهای عمومی می‌باشند. نتایج همچنان نشان داد عوامل مدیریتی، تخصص و مهارت، قوانین و مقررات، محیط سازمانی و سلامت اداری بر یکدیگر اثر می‌گذارند. براین اساس متغیرهای عوامل مدیریتی و قوانین و مقررات متغیرهایی علی؛ و متغیرهای تخصص و مهارت، محیط سازمانی و سلامت اداری متغیرهای معلول می‌باشند. از میان کلیه معیارهای مورد بررسی، معیار عوامل مدیریتی دارای بیشترین اثرگذاری در میان سایر معیارها و معیار سلامت اداری دارای بیشترین اثرپذیری می‌باشند. زارع و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی سازوکارهای هوشمندسازی نظارت بخش عمومی در طراحی نظام تصمیم‌گیری دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تقویت پاسخگویی در نظارت بخش عمومی مبنایی برای تدوین بلاک‌های اظهارنامه جهت پرسشگری هوشمند می‌باشد. ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای غالب شامل، نظارت دیوان محدود به اعتبارات مندرج در قانون بودجه، نظارت دیوان بر کلیه حساب‌های دستگاه‌هایی که از قانون بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و نظارت بر مبنای مالکیت عمومی می‌باشد. غفاری و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به ارائه مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی و صلاحیت دیوان محاسبات کشور پرداختند. با بررسی الزامات قانونی کشور و اسناد بالادستی و شیوه گزارشگری کشورهای پیشرو، شاخص‌های گزارشگری در دو بعد مخارج دولت و تأمین مالی دولت پیشنهاد گردیده که از میان آنها ۱۲ شاخص در بُعد مخارج و ۱۸ شاخص در بُعد تأمین مالی تأیید شده‌اند. در بخش تدوین مدل، در نهایت تنها ۱۰ شاخص در بُعد مخارج و ۱۵ شاخص در بُعد درآمد تأیید و در مدل گزارشگری باقی ماندند. از دید حسابرسان و خبرگان دیوان محاسبات، در بُعد مخارج دولت، شاخص‌هایی همچون مخارج جاری، مخارج سرمایه‌ای، هزینه تحصیل و آموزش و هزینه حفاظت از محیط‌زیست؛ و در بُعد تأمین مالی دولت، شاخص‌های درآمد فروش نفت و گاز، صندوق توسعه ملی، فروش خاک و درآمد مالیات‌های مستقیم بالاترین میزان اثرگذاری در گزارش حقوق بین‌نسلی را دارند. اسلام‌زاده و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به شناسایی چالش‌های تهیه مطلوب گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های پژوهش در نظریه داده‌بنیاد، شش چالش اصلی شامل «موارد مرتبط با گزارش تفریغ بودجه»، «مشکلات ناشی از قانون بودجه»، «چالش‌های مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی»، «چالش‌های ناشی از قوانین مالی»، «مسائل محیطی» و «مشکلات ناشی از حسابداری دولتی» را شناسایی نمود. در مرحله رتبه‌بندی فرآیند تحلیل رتبه‌ای «مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه» به‌عنوان مهم‌ترین چالش تفریغ بودجه معرفی شد. در راستای ارائه گزارش تفریغ بودجه بهتر نیاز به بررسی‌های میدانی در رابطه با تفریغ بودجه، انجام اصلاحات قانونی، ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه‌های اجرایی و در نظر گرفتن شرایط محیطی است. مطالبی کربکندی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به طراحی مدل حسابرسی هوشمند در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش پس از سطح‌بندی عناصر، چهارده عنصر شناسایی شده در سه دسته کلی «پیشران‌ها و الزامات»، «عناصر طراحی و اجرا» و «خروجی‌ها» دسته‌بندی و روابط بین آن‌ها را نشان می‌دهد. عناصر اصلی، رصد حکمرانی کشور، هشدار به‌موقع تخلفات و جرائم، به‌کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش می‌باشد. فاضلی‌نژاد و شفیع سردهشت (۱۴۰۰)، در پژوهشی به آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد.

رفیع^۱ (۲۰۲۶)، در پژوهشی به ارزیابی نقش دیوان محاسبات^۲ اروپا در حاکمیت اروپا پرداخت. این پژوهش به بررسی تأثیر فعالیت‌های دیوان محاسبات اروپا بر حاکمیت نهادی اروپا می‌پردازد و بر نقش آن در ارتقای شفافیت، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد تمرکز دارد. دیوان محاسبات اروپا حسابرسی بودجه عمومی را انجام می‌دهد و سیاست‌ها و برنامه‌های اتحادیه اروپا را ارزیابی می‌کند. انتشارات دیوان محاسبات اروپا به‌عنوان راهنمایی عمل می‌کند و به بهبود حاکمیت نهادهای اتحادیه اروپا یاری می‌رساند. این انتشارات، ارزیابی انتقادی از تمامی سیاست‌ها و برنامه‌ها را ارائه می‌دهد و آن‌ها را با اهداف تعیین شده و اصول بنیادین اتحادیه اروپا مقایسه می‌نماید. دیوان محاسبات اروپا با ارزیابی اثرات سرریز در چارچوب نئوکارکردگرایی و مدیریت هزینه‌های اتحادیه اروپا، از دستیابی اتحادیه به اهداف سیاستی خود حمایت می‌کند. در چارچوب ارزیابی عملکرد، دیوان محاسبات اروپا به پایداری، اثربخشی و پاسخگویی اتحادیه اروپا کمک می‌کند و منافع شهروندان اروپایی را تأمین می‌سازد. عیسی و باه (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی گزارش حسابرسی مؤثر و رشد اقتصادی پرداخت. نتایج این مطالعه، تأثیر مثبت و معناداری از گزارش‌های حسابرسی مؤثر بر رشد اقتصادی را نشان داد. حسن (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش ابزارهای حقوق نرم در حسابرسی جهانی، با تمرکز بر سهم سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی دارند. دیونیسیف و بوژینوفسکا لازارفسکا (۲۰۲۵)، در پژوهشی به در حوزه توسعه پایدار، تحلیلی از حسابرسی عملکرد و شیوه‌های افشای اطلاعات مؤسسات حسابرسی عالی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که مؤسسه حسابرسی عالی اسلوونی به دلیل افشای جامع اطلاعات خود در گزارش‌های سالانه مربوط به اهداف توسعه پایدار یا گزارش پایداری، برجسته است. همچنین سطح بالایی از حسابرسی عملکرد در موضوعات اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد. المخازیم^۳ (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در توسعه سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که توجه به سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی و توجه به پیشرفت آنها بسیار مهم است، زیرا این سیستم‌ها یکی از ارکان اصلی برای مواجهه با ریسک‌های متغیری هستند که این بخش‌ها احتمالاً در معرض آنها قرار دارند. لازم است مقامات آگاه باشند که مدیریت ریسک بر مدیریت اجرایی متمرکز است، زیرا حسابرسی‌های داخلی مدرن به مدیریت ارشد در مورد کارایی و اثربخشی مدیریت ریسک اطمینان می‌دهند. تدوین یک برنامه جامع برای اطمینان و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک، با در نظر گرفتن ریسک‌های حسابرسی و ریسک‌های ناشی از سازمان، چه داخلی و چه خارجی، ضروری است. حساب‌رسان، مشاوران خارجی و مؤسسات عالی حسابرسی به دلیل تجربه و استقلال خود از سازمان، باید به ارزیابی منظم روش‌های حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک متعهد باشند. بهره‌مندی از فناوری‌های مدرن و نتایج مثبت آنها بسیار حیاتی است. هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی، محیطی متری در توسعه مدیریت ریسک ایجاد کرده‌اند. این امر از طریق تجزیه و تحلیل دقیق ریسک، پیش‌بینی دقیق و افزایش کارایی حسابرسی به نمایش گذاشته شده است. عبدلی و سفیر^۴ (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در ارتقای حاکمیت مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که این نهادها نه تنها نقش سنتی خود را در حسابرسی حساب‌های مالی ایفا می‌نمایند، بلکه بر عملکرد کلی دولت نظارت داشته، از رعایت استانداردها و مقررات اطمینان حاصل می‌کنند. همچنین، این نهادها از طریق ایفای نقش در گذار از بودجه‌ریزی خطی به بودجه‌ریزی برنامه‌ای و عملکردی، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منطقی‌سازی هزینه‌ها، کنترل مدیریت اموال و معاملات عمومی، نظارت بر عملکرد مدیریت بدهی‌های عمومی، خصوصی‌سازی و مبارزه با فساد، در بهبود حکمرانی مالی نقش‌آفرین هستند. در برخی کشورها، این نقش‌ها فراتر از نقش‌های مشاوره‌ای و پیش‌بینی‌کننده است.

1. Rafi

2. European Court of Auditors (ECA)

3. Al-Mukhaizeem

4. Abdali & Safir

توی^۱ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در نظارت بر اجرای اهداف توسعه پایدار توسط دولت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش، کارکردهای خاص نهادهای عالی حسابرسی در راستای اهداف توسعه پایدار و نقش نظارتی در حمایت به دستیابی به اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد. کردری وهای^۲ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به تبیین حسابرسی بخش عمومی: تأثیرات مدیریت عمومی جدید پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای نوین حسابرسی بخش عمومی بر بهبود عملکرد و پاسخگویی مؤثرند. آفادزینو و همکاران (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی نقش حسابرسی‌های عمومی در افزایش نوآوری در سیاست‌های صنعتی در غنا پرداختند. نتایج حاکی از آن است که تمرکز کنونی حسابرسی عمومی بر رعایت مقررات مالی، پتانسیل حسابرسی‌ها را در پیشبرد نوآوری در سیاست‌های صنعتی محدود می‌سازد. فری و همکاران^۳ (۲۰۲۳)، مطالعه تطبیقی حسابرسی و پاسخگویی مؤسسات عالی حسابرسی در سطح بین‌المللی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده تنوع در ساختار سازمانی، ظرفیت‌ها و دامنه فعالیت مؤسسات عالی حسابرسی می‌باشد. جلالی و عبدالله‌زاده (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی رویه حسابرسی عمومی در ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که دیوان محاسبات عالی ایران، بازیگر اصلی در حسابرسی عمومی به شمار می‌رود و از ابزارهای گوناگونی بهره می‌گیرد و چندین سازمان را به منظور پوشش حوزه‌های متنوع حسابرسی عمومی، درگیر می‌سازد. لطیف و همکاران^۴ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در حکمرانی خوب پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در نیجریه در دو حوزه مهم مختل شده است: کمبود عمدی بودجه مؤسسات حسابرسی عالی و کیفیت حسابرس مستقل استخدام‌شده برای انجام این وظیفه. اسمیت و همکاران^۵ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی نقش روبه‌رشد مؤسسات عالی حسابرسی در جهت ارتقای حاکمیت زیست‌محیطی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که افزایش مداوم و معناداری در این عقیده وجود دارد که وظایف قانونی مؤسسات عالی حسابرسی باید تمهیداتی را برای حسابرسی زیست‌محیطی فراهم کند. ویل و همکاران^۶ (۲۰۲۰)، در پژوهشی به مقایسه ظرفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی عالی در چارچوب حاکمیت چندسطحی اروپا پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که پنج ویژگی حیاتی برای ظرفیت اجرای حسابرسی‌های مؤثر عبارتند از: مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی.

روش پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و در بازه زمانی سال ۱۴۰۴ صورت گرفته است. روش انجام پژوهش آمیخته بوده که به صورت کیفی و کمی انجام گردیده است. در مرحله اول در بخش کیفی، از روش تحلیل محتوای عمیق و رویکرد تحلیل مضمون جهت یافتن مضامین اصلی و مضامین پایه مربوط به مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور پرداخته شده و در مرحله دوم از روش مصاحبه با ۸ نفر از خبرگان جهت تأیید و رتبه‌بندی مضامین اصلی و پایه استفاده می‌گردد. جامعه آماری در بخش تحلیل مضمون، مقالات گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۴ می‌باشد. با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا مضامین اصلی و پایه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و الگوی کیفی طراحی می‌گردد. در بخش مصاحبه با خبرگان از پرسش‌نامه نیمه‌ساختاریافته جهت تأیید نقش‌های دیوان محاسبات از طریق آزمون ضریب توافق کاپای کوهن و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی از طریق آزمون فریدمن استفاده خواهد شد. در جدول ۱، مراحل انجام پژوهش ارائه شده است.

جدول ۱. مراحل انجام پژوهش

1. Thuy
2. Cordery & Hay
3. Ferry et al
4. Lateef et al
5. Smith et al
6. Wille et al

مرحله	شرح	توضیحات
مرحله اول	اهداف	شناسایی مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور
مرحله دوم	منابع	مقالات گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران
مرحله سوم	جمع‌آوری داده‌ها بر اساس کلیدواژه‌ها	نقش‌های دیوان محاسبات، رشد و توسعه اقتصادی، توسعه پایدار، رعایت حقوق بین‌المللی، پاسخگویی، نظارت مالی و عملیاتی کشور تعداد ۱۷۶ مقاله یافت شد.
مرحله چهارم	ارزیابی کیفیت مقالات	از ۱۷۶ مقاله ۳۲ مقاله مورد تأیید و ارزیابی باتوجه‌به هدف پژوهش بر اساس عنوان، چکیده و کلمات کلیدی انتخاب شد.
مرحله پنجم	ترکیب شواهد	در این مرحله مضامین اصلی و مضامین پایه شناسایی می‌گردند.
مرحله ششم	تفسیر یافته‌ها	الگوی نهایی پژوهش ارائه می‌گردد.
مرحله هفتم	تأیید یافته‌ها	اعتبارسنجی الگوی پژوهش بر اساس نظر خبرگان صورت می‌گیرد.
مرحله هشتم	رتبه‌بندی یافته‌ها	رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی پژوهش از طریق آزمون فریدمن انجام خواهد شد.

یافته‌ها

یافته‌های روش مرور نظام‌مند

در این پژوهش، بخش‌های موردنیاز برای مرور نظام‌مند از منابع مختلف جمع‌آوری و تحلیل شدند. این بخش‌ها حاوی عنوان مطالعه، نویسندگان و سال پژوهش، نتیجه‌گیری و مضامین و مفاهیم اولیه می‌باشند و به‌صورت جداول و خلاصه‌های مرتبط در اکسل ارائه شدند تا بتوان کار دسته‌بندی آنها را انجام داد. مقالات استفاده شده در مرور نظام‌مند و شناسایی مضامین و مفاهیم اولیه در ارتباط با نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور در جدول (۲) ارائه گردیده است.

جدول ۲. مقالات استفاده شده در مرور نظام‌مند و شناسایی مضامین پایه

ردیف	عنوان مطالعه	نویسندگان	نتیجه‌گیری	مضامین و مفاهیم اولیه
۱	بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور	یاوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)	نتایج پژوهش نشان داد که در الگوی نهایی، (۱) ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی باتوجه‌به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (۲) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و دستگاه اجرایی مشخص شد، (۳) ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص به استناد مضامین مندرج در قوانین شناسایی گردید و (۴) اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف به استناد استانداردها و دستورالعمل‌ها تبیین گردید.	قوانین، کنترل داخلی، رویه‌های کنترلی، تحقق اهداف، استانداردها و دستورالعمل‌ها
۲	الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات	اسلامزاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)	نتایج پژوهش، چالش‌های اثرگذار بر تصمیمات اقتصادی، مشکلات محیطی و مشکلات ناشی از قانون بودجه و سپس مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی را نشان داد.	چالش‌های اقتصادی، مشکلات محیطی، مشکلات ناشی از قانون بودجه، مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی
۳	طراحی مدل حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران	عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)	یافته‌ها نشان داد که متغیرهای اصلی حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران به پنج دسته ساختاری، مقرراتی، فرهنگی و اجتماعی و عملکردی تقسیم می‌شود، این مدل می‌تواند به بهبود مستمر شیوه‌های حاکمیتی در نهادهای نظارتی ایران کمک کرده و بینش‌های ارزشمندی برای افزایش اثربخشی، شفافیت و	حکمرانی خوب، نظارت، ساختاری، مقرراتی، فرهنگی، اجتماعی، عملکردی، افزایش اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی

<p>عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، برنامه‌ریزی، برنامه‌ریزی استراتژیک، فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر</p>	<p>پاسخگویی سازمانی ارائه دهد.</p> <p>نتایج پژوهش نشان داد که عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه‌ریزی و ظرفیت تغییر بر موفقیت برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر و مفید می‌باشند.</p>	<p>محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)</p>	<p>سنجش عوامل موفقیت در برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات سازمان (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)</p>	<p>۴</p>
<p>تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی</p>	<p>نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه ذهن و سطوح تردید حرفه‌ای حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و همچنین نظریه ذهن موجب بهبود ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌گردد.</p>	<p>هادیان و همکاران (۱۴۰۳)</p>	<p>بررسی نقش نظریه ذهن بر سطوح تردید حرفه‌ای و همچنین به‌عنوان نقش تعدیلگر بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور</p>	<p>۵</p>
<p>عوامل مدیریتی، تخصص و مهارت، قوانین و مقررات، محیط سازمانی، سلامت اداری، بودجه دولتی، منابع سازمانی، راهبردهای اصلاحی، پیامدهای عمومی</p>	<p>نتایج نشان داد که در مرحله کدگذاری ۱۰ مؤلفه و ۵۱ شاخص به‌وسیله نرم‌افزار مکس کیودا شناسایی شدند. این مؤلفه‌ها شامل ۱- عوامل مدیریتی؛ ۲- تخصص و مهارت؛ ۳- قوانین و مقررات؛ ۴- محیط سازمانی؛ ۵- سلامت اداری؛ ۶- بودجه دولتی؛ ۷- منابع سازمانی، ۸- راهبردهای اصلاحی، ۹- پیامدهای سازمانی و ۱۰- پیامدهای عمومی می‌باشند.</p>	<p>غدیان و همکاران (۱۴۰۳)</p>	<p>ارائه و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی خط‌مشی‌های دیوان محاسبات کشور مبتنی بر ابعاد شفافیت مالی</p>	<p>۶</p>
<p>تصمیم‌گیری، پاسخگویی، نظارت و هوشمندسازی نظارت</p>	<p>نتایج پژوهش نشان داد که تقویت پاسخگویی در نظارت بخش عمومی مبنایی برای تدوین بلاک‌های اظهارنامه جهت پرورشگری هوشمند می‌باشد.</p>	<p>زارع و همکاران (۱۴۰۲)</p>	<p>بررسی سازوکارهای هوشمندسازی نظارت بخش عمومی در طراحی نظام تصمیم‌گیری دیوان محاسبات کشور</p>	<p>۷</p>
<p>نظارت، بودجه و اعتبارات</p>	<p>نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای غالب شامل، نظارت دیوان محدود به اعتبارات مندرج در قانون بودجه، نظارت دیوان بر کلیه حساب‌های دستگاه‌هایی که از قانون بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و نظارت بر مبنای مالکیت عمومی می‌باشد.</p>	<p>ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲)</p>	<p>بررسی محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران</p>	<p>۸</p>
<p>گزارش تفریغ بودجه، قوانین مالی، مسائل محیطی، اصلاحات قانونی و شرایط محیطی</p>	<p>یافته‌های پژوهش در نظریه داده‌بنیاد، شش چالش اصلی شامل «موارد مرتبط با گزارش تفریغ بودجه»، «مشکلات ناشی از قانون بودجه»، «چالش‌های مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی»، «چالش‌های ناشی از قوانین مالی»، «مسائل محیطی» و «مشکلات ناشی از حسابداری دولتی» را شناسایی نمود. در مرحله رتبه‌بندی فرایند تحلیل رتبه‌ای «مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه» به‌عنوان مهم‌ترین چالش تفریغ بودجه معرفی شد. در راستای ارائه گزارش تفریغ بودجه بهتر نیاز به بررسی‌های میدانی در رابطه با تفریغ بودجه، انجام اصلاحات قانونی، ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه‌های اجرایی و در نظر گرفتن شرایط</p>	<p>اسلام‌زاده و همکاران (۱۴۰۲)</p>	<p>شناسایی چالش‌های تهیه مطلوب گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور</p>	<p>۹</p>

محیطی است.

۱۰	بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی	غفاری و همکاران (۱۴۰۲)	نتایج پژوهش نشان داد که اقدامات دیوان محاسبات بر کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر می‌باشد.	نقش سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی، کاهش انحرافات مالی
۱۱	طراحی مدل حسابرسی هوشمند در دیوان محاسبات کشور	مطلبی کربکندی و همکاران (۱۴۰۱)	نتایج پژوهش پس از سطح‌بندی عناصر، چهارده عنصر شناسایی شده در سه دسته کلی «پیشران‌ها و الزامات»، «عناصر طراحی و اجرا» و «خروجی‌ها» دسته‌بندی و روابط بین آن‌ها را نشان می‌دهد. عناصر اصلی، رصد حکمرانی کشور، هشدار به موقع تخلفات و جرائم، به کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش می‌باشد.	رصد حکمرانی کشور، هشدار به موقع تخلفات و جرائم، به کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش
۱۲	آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون	فاضلی نژاد و شفیعی سردشت (۱۴۰۰)	نتایج پژوهش نشان داد که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد.	نقش پاسخگویی و نقش حاکمیت قانون
۱۳	ارزیابی نقش دیوان محاسبات اروپا در حاکمیت اروپا	رفیع (۲۰۲۶)	این پژوهش به بررسی تأثیر فعالیت‌های دیوان محاسبات اروپا بر حاکمیت نهادی اروپا می‌پردازد و بر نقش آن در ارتقای شفافیت، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد تمرکز دارد. در چارچوب ارزیابی عملکرد، دیوان محاسبات اروپا به پایداری، اثربخشی و پاسخگویی اتحادیه اروپا کمک می‌کند و منافع شهروندان اروپایی را تأمین می‌سازد.	نقش در ارتقای شفافیت، نقش پاسخگویی، نقش ارزیابی عملکرد، ارتقای اثربخشی، پایداری
۱۴	بررسی گزارش حسابرسی مؤثر و رشد اقتصادی	عیسی و باه (۲۰۲۵)	نتایج این مطالعه، تأثیر مثبت و معناداری از گزارش‌های حسابرسی مؤثر بر رشد اقتصادی را نشان داد.	گزارشگری، رشد اقتصادی و گزارش حسابرسی
۱۵	بررسی نقش ابزارهای حقوق نرم در حسابرسی جهانی، با تمرکز بر سهم سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی	حسن (۲۰۲۵)	نتایج پژوهش نشان داد که سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی دارند.	نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی
۱۶	توسعه پایدار، تحلیلی از حسابرسی عملکرد و شیوه‌های افشای اطلاعات مؤسسات حسابرسی عالی	دیونیسف و بوژینوفسکا لازارفسکا (۲۰۲۵)	یافته‌ها نشان می‌دهد که مؤسسه حسابرسی عالی اسلونی به دلیل افشای جامع اطلاعات خود در گزارش‌های سالانه مربوط به اهداف توسعه پایدار یا گزارش پایداری، برجسته است. همچنین سطح بالایی از حسابرسی عملکرد در موضوعات اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد.	افشای جامع، توسعه پایدار، گزارش پایداری و حسابرسی عملکرد
۱۷	بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در توسعه سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی	المخازیم (۲۰۲۵)	نتایج پژوهش نشان داد که توجه به سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی و توجه به پیشرفت آنها بسیار مهم است، زیرا این سیستم‌ها یکی از ارکان اصلی برای مواجهه با ریسک‌های متغیری هستند که این بخش‌ها احتمالاً در معرض آنها قرار دارند. لازم است مقامات آگاه باشند که مدیریت ریسک بر مدیریت اجرایی متمرکز است، زیرا حسابرسی‌های داخلی مدرن به	مدیریت ریسک، کارایی، اثربخشی، کیفیت حسابرسی، هوش مصنوعی، ارزیابی مدیریا ریسک، فناوری‌های نوین، پیش بینی مدیریت ریسک و یادگیری ماشین

<p>مدیریت ارشد در مورد کارایی و اثربخشی مدیریت ریسک اطمینان می‌دهند. تدوین یک برنامه جامع برای اطمینان و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک، با در نظر گرفتن ریسک‌های حسابرسی و ریسک‌های ناشی از سازمان، چه داخلی و چه خارجی، ضروری است. حساب‌سازان، مشاوران خارجی و مؤسسات عالی حسابرسی به دلیل تجربه و استقلال خود از سازمان، باید به ارزیابی منظم روش‌های حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک متعهد باشند. بهره‌مندی از فناوری‌های مدرن و نتایج مثبت آنها بسیار حیاتی است. هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی، محیطی مترقی در توسعه مدیریت ریسک ایجاد کرده‌اند. این امر از طریق تجزیه و تحلیل دقیق ریسک، پیش‌بینی دقیق و افزایش کارایی حسابرسی به نمایش گذاشته شده است.</p>	<p>نتایج پژوهش حاکی از آن است که این نهادها نه تنها نقش سنتی خود را در حسابرسی حساب‌های مالی ایفا می‌نمایند، بلکه بر عملکرد کلی دولت نظارت داشته، از رعایت استانداردها و مقررات اطمینان حاصل می‌کنند. همچنین، این نهادها از طریق ایفای نقش در گذار از بودجه‌ریزی خطی به بودجه‌ریزی برنامه‌ای و عملکردی، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منطقی‌سازی هزینه‌ها، کنترل مدیریت اموال و معاملات عمومی، نظارت بر عملکرد مدیریت بدهی‌های عمومی، خصوصی‌سازی و مبارزه با فساد، در بهبود حکمرانی مالی نقش آفرین هستند. در برخی کشورها، این نقش‌ها فراتر از نقش‌های مشاوره‌ای و پیش‌بینی‌کننده است.</p>	<p>عبدلی و سفیر (۲۰۲۵)</p>	<p>۱۸</p> <p>بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در ارتقای حاکمیت مالی در بخش عمومی</p>
<p>نقش نظارتی، نقش مبارزه با فساد، نقش بهبود حکمرانی مالی، نقش مشاوره‌ای، نقش پیش‌بینی‌کننده، نقش ناطر بر عملکرد مدیران، نقش کنترل هزینه‌ها و نقش کنترل بودجه</p>	<p>نتایج پژوهش، کارکردهای خاص نهادهای عالی حسابرسی در راستای اهداف توسعه پایدار و نقش نظارتی در حمایت به دستیابی به اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد.</p>	<p>توی (۲۰۲۴)</p>	<p>۱۹</p> <p>بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در نظارت بر اجرای اهداف توسعه پایدار توسط دولت‌ها</p>
<p>رویکردهای نوین حسابرسی در بخش عمومی، بهبود عملکرد و پاسخگویی</p>	<p>نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای نوین حسابرسی بخش عمومی بر بهبود عملکرد و پاسخگویی مؤثرند.</p>	<p>کردری وهای (۲۰۲۴)</p>	<p>۲۰</p> <p>تبیین حسابرسی بخش عمومی: تأثیرات مدیریت عمومی جدید</p>
<p>افزایش نوآوری و رعایت مقررات</p>	<p>نتایج حاکی از آن است که تمرکز کنونی حسابرسی عمومی بر رعایت مقررات مالی، پتانسیل حسابرسی‌ها را در پیشبرد نوآوری در سیاست‌های صنعتی محدود می‌سازد.</p>	<p>آفادزینو و همکاران (۲۰۲۴)</p>	<p>۲۱</p> <p>بررسی نقش حسابرسی‌های عمومی در افزایش نوآوری در سیاست‌های صنعتی در غنا</p>
<p>ساختار سازمانی و پاسخگویی</p>	<p>پرداختند. نتایج نشان‌دهنده تنوع در ساختار سازمانی، ظرفیت‌ها و دامنه فعالیت مؤسسات</p>	<p>فری و همکاران (۲۰۲۳)</p>	<p>۲۲</p> <p>مطالعه تطبیقی حسابرسی و پاسخگویی</p>

مؤسسات عالی حسابرسی در سطح بین‌المللی	عالی حسابرسی می‌باشد.
۲۳ بررسی رویه حسابرسی عمومی در ایران	یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که دیوان محاسبات عالی ایران، بازیگر اصلی در حسابرسی عمومی به شمار می‌رود و از ابزارهای گوناگونی بهره می‌گیرد و چندین سازمان را به‌منظور پوشش حوزه‌های متنوع حسابرسی عمومی، درگیر می‌سازد.
۲۴ بررسی استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در حکمرانی خوب	نتایج این مطالعه نشان داد که استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در نیجریه در دو حوزه مهم مختل شده است: کمبود عمدی بودجه مؤسسات حسابرسی عالی و کیفیت حسابرس مستقل استخدام شده برای انجام این وظیفه.
۲۵ بررسی نقش روبه‌رشد مؤسسات عالی حسابرسی در جهت ارتقای حاکمیت زیست‌محیطی	نتایج تحقیق نشان می‌دهد که افزایش مداوم و معناداری در این عقیده وجود دارد که وظایف قانونی مؤسسات عالی حسابرسی باید تمهیداتی را برای حسابرسی زیست‌محیطی فراهم کند.
۲۶ مقایسه ظرفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی عالی در چارچوب حاکمیت چندسطحی اروپا	نتایج پژوهش حاکی از آن است که پنج ویژگی حیاتی برای ظرفیت اجرای حسابرسی‌های مؤثر عبارتند از: مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی.
حسابرسی جامع و حسابرسی عمومی	استقلال مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حکمرانی خوب
حسابرسی زیست‌محیطی، نقش زیست‌محیطی، نقش حاکمیتی	مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی

نتایج و تحلیل یافته‌های پژوهش

یافته‌های بخش کیفی

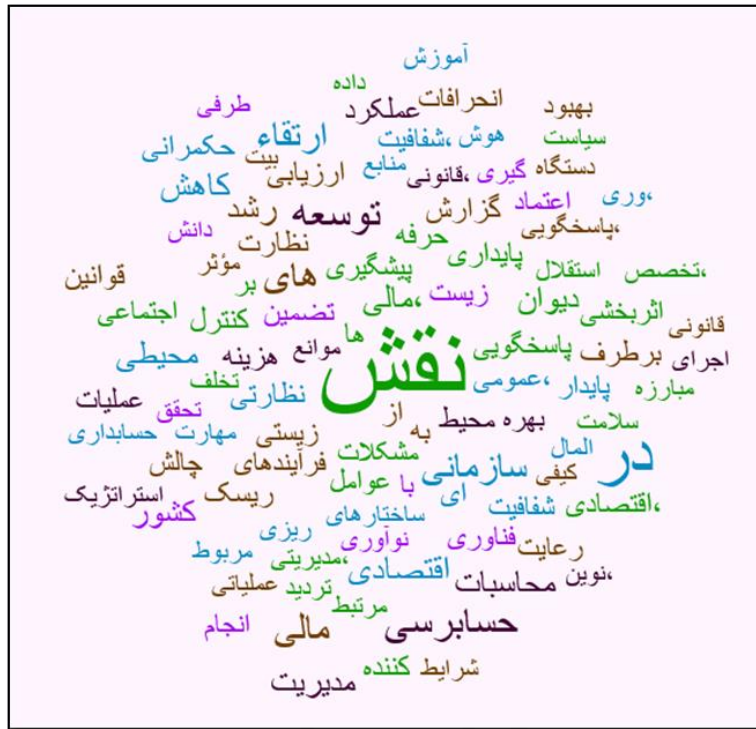
تحلیل محتوا، به‌ویژه روش تحلیل مضمون، روشی قدرتمند برای شناسایی و طبقه‌بندی مفاهیم و مضامین در یک مجموعه داده متنی است. با استفاده از این روش، می‌توان مفاهیم فوق را به مضامین اصلی و مضامین پایه طبق جدول ۳ ارائه نمود.

جدول ۳. مضامین اصلی و پایه مربوط به نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

ردیف	مضامین اصلی	ردیف	مضامین پایه
A	نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی	A1	نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی
		A2	نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات
		A3	نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی
B	نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی	B1	نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست
		B2	نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی
		B3	نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار
C	نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی	C1	نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی
		C2	نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو
		C3	نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی
D	نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک	D1	نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی
		D2	نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی
		D3	نقش کاربرد فناوری در پیش‌بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی
		E1	نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی
		E2	نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها
		E3	نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی
		E4	نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف
E	نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی	E5	نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی
		E6	نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک
		E7	نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال
F	نقش حرفه‌ای و سازمانی	F1	نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد
		F2	نقش در ارائه گزارش تفریح بودجه
		F3	نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای
		F4	نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی
		F5	نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی
H	نقش برطرف کننده موانع و چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی	H1	نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی
		H2	نقش برطرف کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی
		H3	نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی

این مضامین، مفاهیم پایه در ارتباط با مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور نشان می‌دهند. هر یک از این مضامین می‌توانند به‌عنوان موضوعات کلیدی در پژوهش‌ها و مسائل اصلی موردتوجه قرار گیرند و به درک بهتری از مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور کمک می‌نمایند. روش تحلیل مضمون، اجازه می‌دهد تا مفاهیم متنی را به صورت سیستماتیک سازماندهی و طبقه‌بندی کنیم تا الگوها و موضوعات اصلی را شناسایی نماییم. ۷ مضمون اصلی و

۲۷ مضمون پایه شناسایی گردید. در شکل ۱، مفاهیم و مضامین پرتکرار نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور ارائه شده است.



شکل ۱. مفاهیم و مضامین پرتکرار نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

روایی و پایایی

روایی و اعتبار مضامین اصلی و پایه‌ای استخراج شده توسط اساتید راهنما، مشاوران و خبرگان، مورد تأیید قرار گرفت. این مضامین، در ارتباط با مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور، توسط دو پژوهشگر مستقل با شغل هیئت علمی دانشگاه و حسابرس دیوان محاسبات بررسی شد. در نهایت، باتوجه به اینکه درصد توافق درون موضوعی بین دو پژوهشگر به ۸۵ درصد رسید (بیش از ۶۰ درصد)، می‌توان اظهار داشت که تحقیق از پایایی مناسبی برخوردار است (بازرگان، ۱۳۸۷).

$$\text{درصد توافق درون موضوعی} = \frac{23 * 2}{54} = \frac{\text{تعداد توافقات دو پژوهشگر}}{\text{تعداد کل کدها}} = ۸۵\%$$

اطلاعات جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش در بخش کیفی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول ۴ ارائه گردیده است. باتوجه به اطلاعات ارائه شده، خبرگان پژوهش شامل حسابرسان، حسابرسان دیوان محاسبات و اعضای هیات علمی دانشگاه می‌باشند. انتخاب خبرگان بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای تخصص، تجربه و پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی بخش عمومی صورت گرفته است. بر اساس یافته‌های پژوهش انجام شده، توزیع جنسیت پاسخگویان به این صورت بوده است که ۷۵ درصد از آن‌ها جنسیت خود را مرد اعلام کرده‌اند، در حالی که ۲۵ درصد جنسیت خود را زن گزارش داده‌اند. در خصوص سطح تحصیلات، ۵۰ درصد از پاسخگویان دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند، در حالی که ۵۰ درصد دارای مدرک دکتری گزارش شده‌اند. علاوه بر این، در زمینه رشته تحصیلی، ۶۰ درصد از پاسخگویان رشته خود را حسابداری اعلام کرده‌اند، در حالی که ۱۰ درصد آن را مدیریت مالی و سایر رشته‌ها، از جمله مدیریت دولتی، ذکر کرده‌اند. در ارتباط با شغل پاسخگویان، ۳۷/۵ درصد از آن‌ها شغل

خود را حسابرس دیوان محاسبات و ۳۷/۵ درصد هیات علمی معرفی کرده‌اند، در حالی که ۲۵ درصد شغل خود را حسابرس عنوان کرده‌اند. در نهایت، در مورد سابقه کاری، ۸۷/۵ درصد از پاسخگویان سابقه‌ای بیش از ۱۰ سال داشته‌اند، در حالی که ۱۲/۵ درصد سابقه کاری خود را بین ۶ تا ۱۰ سال گزارش داده‌اند.

جدول ۴. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان

ردیف	شغل	رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	جنسیت	سابقه کار	زمان مصاحبه
۱	حسابرس دیوان محاسبات	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۴	۳۰ دقیقه
۲	حسابرس	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۱	۳۰ دقیقه
۳	حسابرس دیوان محاسبات	حسابرسی	کارشناسی ارشد	مرد	۱۷	۳۵ دقیقه
۴	هیات علمی	حسابداری	دکتری	زن	۱۶	۳۰ دقیقه
۵	هیات علمی	حسابداری	دکتری	مرد	۹	۳۵ دقیقه
۶	هیات علمی	حسابداری	دکتری	مرد	۱۴	۲۵ دقیقه
۷	حسابرس	مدیریت	دکتری	زن	۱۰	۳۰ دقیقه
۸	حسابرس دیوان محاسبات	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۵	۳۵ دقیقه

اعتبارسنجی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

در مرحله اول، مضامین اصلی و مضامین پایه با موضوع نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور در قالب پرسش‌نامه نیمه‌ساختاریافته با ۲۷ سوال در اختیار هشت نفر از خبرگان قرار گرفت تا میزان موافقت خود را با هر کدام از آنها اعلام نمایند که توافق حاصل از خبرگان به شرح ذیل می‌باشد. اطلاعات جدول ۵ بیان می‌کند که مقدار کاپا حاصل شده ۸۱/۴ درصد است که این رقم در سطح مطلوبی قرار گرفته و قابل قبول می‌باشد (بازرگان، ۱۳۸۷)، و از نظر آماری نیز تأیید شده، زیرا سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است. اطلاعات جدول (۴) نشان می‌دهد که مقدار کاپای به دست آمده ۷۹/۵ درصد می‌باشد که این مقدار در سطح خوب، قابل قبول می‌باشد (بازرگان، ۱۳۸۷) و به لحاظ آماری نیز تأیید شده است زیرا سطح معنی‌داری به دست آمده کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد.

جدول ۵. نتایج آزمون ضریب توافق کاپای کوهن

سطح معنی‌داری	توزیع تی	خطای استاندارد	مقدار	نام آزمون
۰/۰۰۰	۱۲/۳۵۷	۰/۳۳۹	۰/۸۱۴	ضریب توافق کاپا
	۸			تعداد

رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

در مرحله دوم از دیدگاه خبرگان که به صورت کمی انجام گردیده است، رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور از طریق آزمون فریدمن صورت گرفت. باتوجه به اطلاعات جدول ۶ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی در رتبه اول، ۲- نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی در رتبه دوم و ۳- نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۶، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی

رتبه	مضامین پایه	آماره آزمون
------	-------------	-------------

۱	۴/۳۴	نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی
۳	۴/۰۹	نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات
۲	۴/۱۷	نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی
	۱۱۴/۳۶	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۷ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست در رتبه اول، ۲- نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی در رتبه دوم و ۳- نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۷. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۱۷	نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست
۲	۴/۰۸	نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی
۳	۳/۹۸	نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار
	۱۱۳/۰۸	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۸ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو در رتبه اول، ۲- نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی در رتبه دوم و ۳- نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۸، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۲	۴/۱۵	نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی
۱	۴/۳۷	نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو
۳	۴/۰۹	نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی
	۱۱۶/۷۴	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۹ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی در رتبه اول، ۲- نقش کاربرد فناوری در پیش‌بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی در رتبه دوم و ۳- نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۹، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۵۴	نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی
۳	۴/۳۱	نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی
۲	۴/۴۳	نقش کاربرد فناوری در پیش‌بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی
	۱۲۱/۷۹	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۰ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی در رتبه اول، ۲- نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی در رتبه دوم، ۳- نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی در رتبه سوم، ۴- نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به موقع در موارد تخلف یا انحراف در رتبه چهارم، ۵- نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال در رتبه پنجم، ۶- نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک در رتبه ششم و ۷- نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها در رتبه هفتم قرار گرفت.

جدول ۱۰. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۵۷	نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی
۷	۴/۰۳	نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها
۲	۴/۴۰	نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی
۴	۴/۲۸	نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف
۳	۴/۳۷	نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی
۶	۴/۰۹	نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک
۵	۴/۱۷	نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال
	۱۰۷/۶۱	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۱ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش حرفه‌ای و سازمانی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد در رتبه اول، ۲- نقش در ارائه گزارش تفریح بودجه در رتبه دوم، ۳- نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای در رتبه سوم، ۴- نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی در رتبه چهارم و ۵- نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی در رتبه پنجم قرار گرفت.

جدول ۱۱. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش حرفه‌ای و سازمانی

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۲۷	نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد
۲	۴/۱۱	نقش در ارائه گزارش تفریح بودجه
۳	۳/۹۵	نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای
۴	۳/۸۷	نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی
۵	۳/۷۶	نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی
	۱۱۵/۱۳	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های محقق.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۲ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش برطرف کننده موانع و چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی در رتبه اول، ۲- نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی در رتبه دوم و ۳- نقش برطرف کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۱۲. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش برطرف کننده موانع و چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی

رتبه	آماره آزمون	مضامین پایه
۲	۴/۰۵	نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی
۳	۳/۹۳	نقش برطرف کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی
۱	۴/۱۹	نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش، اهمیت و نقش حیاتی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور را نشان می‌دهد. این نهاد نقش موثری در ارتقاء اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی ایفا می‌کند که عامل کلیدی در بهبود کارایی و اثربخشی نظام اداری و اقتصادی است. همچنین، دیوان محاسبات با نظارت مؤثر بر منابع مالی و ارزیابی دقیق عملیات مالی، نقش مهمی در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی ایفا می‌نماید و به حفظ پایداری منابع طبیعی و محیط‌زیست، رشد و توسعه اقتصادی، پاسداری از بیت‌المال و نظارت بر منابع و مصارف بودجه کمک می‌نماید. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور بود، باتوجه‌به نتایج روش تحلیل مضمون و مصاحبه با خبرگان، ۱- مضمون اصلی نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی با مضامین پایه نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی، نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات و نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی، ۲- مضمون اصلی نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی با مضامین پایه نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی و نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار، ۳- مضمون اصلی نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی با مضامین پایه نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو و نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی، ۴- مضمون اصلی نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک با مضامین پایه نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی و نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی، ۵- مضمون اصلی نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی با مضامین پایه نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها، نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی، نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف، نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی، نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک و نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال، ۶- مضمون اصلی نقش حرفه‌ای و سازمانی با مضامین پایه نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد، نقش در ارائه گزارش تفریح بودجه، نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای، نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی، نقش حسابرسی در کاهش قصور و ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی و ۷- مضمون اصلی نقش برطرف‌کننده موانع و چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی با مضامین پایه نقش برطرف‌کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی، نقش برطرف‌کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی شناسایی گردید. نتایج پژوهش با مطالعات یآوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)، اسلام‌زاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)، عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)، محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)، حاج محمود عطار و همکاران (۱۳۹۸)، ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، رفیع (۲۰۲۶)، توی (۲۰۲۴) و کردری وهای (۲۰۲۴) هم راستا می‌باشد.

نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین نقش‌های دیوان محاسبات عبارتند از: نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی، نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی، نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی. در این راستا، نقش اساسی دیوان محاسبات، در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختارهای پاسخگو است که منجر به بهبود ساختارهای سازمانی و پاسخگویی بهتر می‌گردد. بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، به‌ویژه هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های بزرگ و مدیریت دانش، در فرآیند حسابرسی، کارایی و دقت آن‌ها را افزایش داده و به تصمیم‌گیری‌های مدیریتی بهتر کمک می‌کند. همچنین، دیوان محاسبات نقش مهمی در تضمین حکمرانی خوب دارد، به گونه‌ای که شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمان‌ها را تضمین می‌کند. انجام حسابرسی‌های جامع، شامل حسابرسی مالی، زیست‌محیطی و عملکردی، دیدی گسترده و چندجانبه نسبت به وضعیت سازمان‌ها و پروژه‌ها ارائه می‌دهد و امکان ارزیابی مؤثر اثرات محیط زیستی و مشکلات زیست‌محیطی را فراهم می‌کند. در نهایت، اثرات مثبت این نقش‌ها در حوزه‌های مختلف، منجر به بهبود سیاست‌گذاری، کاهش ریسک‌ها و پیشگیری از مشکلات محیط زیستی شده و فرایندهای اجرایی را به سمت توسعه پایدار و مسئولانه سوق می‌دهد. بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در حسابرسی و توجه به حسابرسی‌های زیست‌محیطی و عملکردی، کلید موفقیت در تقویت جایگاه و کارکرد دیوان محاسبات در نظام اداری و اقتصادی کشور است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تقویت و ترویج این نقش‌ها می‌تواند به بهبود شاخص‌های توسعه، شفافیت و پاسخگویی کمک شایانی کند و در نهایت، در راستای توسعه پایدار و رفاه عمومی مؤثر واقع شود. بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد کاربردی و عملیاتی برای تقویت نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. تقویت و ترویج نقش دیوان محاسبات در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی،
۲. اجرای برنامه‌های آموزشی و آگاه‌سازی برای عموم و ذی‌نفعان درباره فعالیت‌ها و نتایج حسابرسی‌های دیوان محاسبات،
۳. توسعه سامانه‌های الکترونیکی و فناوری‌های نوین برای انتشار شفاف و سریع اطلاعات مالی و حسابرسی، به گونه‌ای که در دسترس عموم قرار گیرد،
۴. ترویج فرهنگی پاسخگویی در سازمان‌ها و نهادهای دولتی با برگزاری کارگاه‌ها، سمینارها و آموزش‌های تخصصی
۵. تمرکز بر ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی،
۶. تدوین و اجرای سیاست‌ها و استانداردهای حسابرسی و گزارشگری مالی که به تقویت شفافیت و پاسخگویی در سطوح کلان کمک کند،
۷. همکاری نزدیک با نهادهای نظارتی، قانونی و اقتصادی برای تضمین اجرای نتایج حسابرسی‌ها، اصلاح ساختارهای ناکارآمد و مبارزه مؤثر با فساد،
۸. نظارت بر سیاست‌ها و تصمیمات مالی دولت و ارزیابی اثرات آن‌ها بر ثبات اقتصادی، با بهره‌گیری از یافته‌های حسابرسی،

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان می‌باشد.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول در تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش‌نویس مقاله همکاری نموده است. نویسنده دوم، استاد راهنمای پایان‌نامه، مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله را عهده‌دار بوده است. نویسنده سوم، استاد مشاور پایان‌نامه، مسئول نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله بوده است.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع‌آوری اطلاعات کمک نموده‌اند، تشکر و قدردانی می‌نماییم.

References

1. Abednejad M, derakhshan R, Jazani N. (2025) Designing a model of good organizational governance in Iran's regulatory bodies. *audit knowledge*; 25 (99), 369-400. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3289-fa.html>
2. Abolhasani, M., Rezaeizadeh, M. J., & Rostami, V. (2023). The Supreme Audit Court's Scope of Discretion in the Legal System of Islamic Republic of Iran. *Public Law Knowledge Quarterly*, 12(3), 93-114. (in Persian) <https://doi.org/10.22034/qjplk.2023.1856.1684>
3. Al Mukhaizeem, A. A. (2025). The Role of Supreme Audit Institutions in Developing Risk Management Systems in Government Entities (Field Study). https://www.arabosai.org/fileadmin/Contenu/Documents_to_download/Risk_Management_Research_Paper_-_Dr._Abdulrahman_Al-Mukhaizeem.pdf
4. Abdali, K. & Safir, M. (2025) The Role of Supreme Audit Institutions in Enhancing Financial Governance in the Public Sector. *Journal of Economics*, 11(1), 215-330. <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/38517>
5. Ahmadi Farsani, F. and Khajavi, S. (2021). Investigating and Evaluating Performance Motivation Bias in Auditors under Time Budget Pressure (Case Study: Auditors of the Court of Iran's Audit). *Governmental Accounting*, 8(1), 81-96. doi: 10.30473/gaa.2021.57731.1452
6. Afadzinu, S. K., Németh, E., & Szeberényi, A. (2024). Public audit and its role in enhancing industrial policy innovation in Ghana. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 12721-12735. <https://doi.org/10.62754/joe.v3i8.6032>
7. Bahadori Maryam, Talebnia Ghodratollah, Ranjbar Mohammad Hossein, Barkhodori Ahmadi Mahnaz (2019). Presenting a performance-based budgeting model under uncertainty with an approach to solving a specific classification of the fuzzy linear programming problem (case study of Hormozgan Province Gas Company). *Auditing Knowledge*. 20 (81), 356-370. (in Persian)
8. Bazargan, A. (2008), Introduction aux méthodes de recherche qualitatives et mixtes : approches communes en sciences du comportement, Téhéran, Didar. (in Persian) <https://www.gisoom.com/book/11142442>
9. Court of Auditors, Court of Auditors laws.
10. Cordery, C.J. and Hay, D. (2024), Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37 (4), 595-618. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-0124>
11. Dionisijev, I., & Bozhinovska Lazarevska, Z. (2025). Enhancing sustainable progress: an analysis of supreme audit institutions' performance audits and information disclosure practices. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(2), 254-272. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2023-0092>
12. Eslamzadeh O, soltanabadi H, hajinejhad A. (2024) Identifying and ranking the challenges of the budget liquidation report of the Supreme Audit Court with the Grounded theory and the ranking Analytic Hierarchy Process. *audit knowledge*, 23 (92), 338 -375. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3033-fa.html>
13. Eslamzadeh O, hajinejhad A. (2025) Paradigm model of the challenges of budget liquidation report of the Supreme Audit Court and its impact on economic decision making. *audit knowledge*; 25 (98) ,209-238. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3377-fa.html>
14. Fazelinejad, J., & Shafiei Sardasht, J. (2021). Pathology of the Role of the Audit Court on the Realization of Accountability and Rule of Law. *Public Law Knowledge Quarterly*, 10(33), 33-56. (in Persian) <https://doi.org/10.22034/qjplk.2021.228>
15. Ferry, L., Hamid, K., & Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 431-450. <https://ideas.repec.org/a/eme/jpbafm/jpbafm-10-2022-0164.html>
16. Ghaffari M, Mirzaihaftaddor M, Kalantar M. (2024) Investigation of Supreme Audit Court Role and Impact on Financial Transparency and Health of Khuzestan Provincial Government Institutions. *audit knowledge*, 24 (94), 472-491. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3069-fa.html>

17. Ghabdian M, Matofi A, Farhadi Mohali A, Tabari M. (2024) Presenting and validating the policy evaluation model of the National Accounts Court based on the dimensions of financial transparency with a mixed method. *audit knowledge*, 24 (94), 284-314. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-2984-fa.html>
18. Ghaffari M, Jafari dehkordi H R, Azar A, Banitalebi Dehkordi B. (2024) Compilation of the intergenerational equity reporting model in Iran: improving the reporting system in Supreme Audit Court and completing budget deduction report. *audit knowledge*, 23 (93), 408-436. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3105-fa.html>
19. Haj Mahmoud Attar Peyman, Pakzad Batoul, Esmaili Mehdi, Rahimi Fathollah (2019). The role of the Court of Accounts in reducing the costs of the judicial system. *Auditing Knowledge*. 19 (77), 221-247. (in Persian)
20. Hadiyan S A, Aghayi M A, Esmailinasab M. (2024) Investigation the role of theory of mind on professional skepticism and it's moderating effect on the relationship between professional skepticism and audit quality in Supreme Audit Court of Iran. *audit knowledge*; 24 (96), 446-477. (in Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3211-fa.html>
21. Hasan, A. M. (2025). Soft Law Instruments in Global Auditing: The Role of INTOSAI, International Declarations, and JURISAI in Shaping SAIs. *Sayıştay Dergisi*, 35(136), 97-124.
22. Issah, O., & Baah, S. A. (2025). Effective Auditing Report and Economic Growth: The Role of Technological Integration. *African Journal of Procurement, Logistics & Supply Chain Management*, 8(3), 44-64. <https://orcid.org/0000-0002-5709-4787>
23. Jalali, F., & Abdollahzade, S. (2022). Public auditing practice in Iran: objectives and scopes. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(4), 566-576. (in Persian) <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0167>
24. Kadkhodaei, A., Tabatabaei-Nejad, S. M., & Fattahi Zafarghandi, A. (2019). Qualification of the State's Supreme Audit Court in Financial Supervision on Public Non-Governmental Institutions. *Public Law Knowledge Quarterly*, 8(23), 19-42. (in Persian) <https://doi.org/10.22034/qjplk.2019.146>
25. Khairollahi Farhad, Taherabadi Ali Asghar, Mohammadi Molqarni Ata A.... (1403), The relationship between the mathematical model of performance-based budgeting and the success of performance auditing (a combined approach: Chebyshev ideal programming and lexicographic). *Auditing Science*. 24 (96), 303-327. (in Persian)
26. Kashanipour, M. , RAHIMIAN, N. , rahmati, M. and mohamadi, M. (2020). Developing a Model for Supreme Audit Court Ethical Climate. *Governmental Accounting*, 6(2), 33-46. [doi: 10.30473/gaa.2020.50448.1338](https://doi.org/10.30473/gaa.2020.50448.1338)
27. Latee, S. A., Rashid, N., Farouk, A. U., & Olanipekun, W. D. (2021). Does the Independent of Supreme Audit Institutions Matter on Good Governance? An Insight from Nigeria Auditor General for the Federation. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(4), 712-721. (in Persian) <https://doi.org/10.13189/UJAF.2021.090417>
28. Motallebi Korbekandi, M. , Azar, A. , Khadivar, A. and Moghbel Baarz, A. (2023). Designing the Model of Intelligent Audit in the Supreme Audit Court of Iran with an Interpretive-Structural Modeling Approach. *Public Management Researches*, 15(58), 5-32. (in Persian) <https://doi.org/10.22111/jmr.2022.43008.5818>
29. Mohamadpor, N. and morshed aski, A. (2025). Measuring Success Factors in Organizational Information Technology Strategic Planning (Case Study: Court of Accounts). *Journal of Accounting and Management Vision*, 8(100), 69-82. (in Persian) https://www.jamv.ir/article_226362.html?lang=fa
30. Mousavi Nader, Azadi Kayhan, Vatanparast Mohammad Reza (2012), Identifying obstacles and challenges of performance-based budgeting with emphasis on the roles of costing and accrual accounting in the public sector with a grounded theory approach (case study of road construction). *Auditing Knowledge*. 22 (88), 32-64. (in Persian)
3130. Naseri Ahmad, Kamalian Amin Reza, Falatoonzadeh Behzad (2017). Evaluating the role of the Court of Accounts in fulfilling the operational accountability of executive agencies (case study of Sistan and Baluchestan province). *Auditing Knowledge*. 17 (66), 189-216. (in Persian)

32. Naseri Ahmad, Kamalian Amin Reza, Falatoonzadeh Behzad (2017). Evaluating the role of the Court of Accounts in fulfilling the operational accountability of executive agencies (case study of Sistan and Baluchestan province). *Auditing Knowledge*. 17 (66), 189-216. (in Persian)
33. Rafi, M. A. (2026). European Governance and the Role of the European Court of Auditors: An Assessment. *Journal of European Studies (JES)*, 42(1), 55-55. <https://doi.org/10.56384/jes.v42i1.424>
34. Sotoudeh Reza, Faghani Mehdi, Pifeh Ahmad (2019). Investigating the ability of the Court of Accounts from the perspective of financial accountability to users. *Auditing Knowledge*. 20(80), 59-84. (in Persian)
35. Smith, F. H., Retief, F. P., Roos, C., & Alberts, R. C. (2021). The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance. *Impact Assessment and Project Appraisal*, 39(1), 67-79. <https://doi.org/10.1080/14615517.2020.1834835>
36. Tofangsaz, Arash, Sotoudeh, Reza, Gerd, Aziz, Haghparast, Abbasali (1403). Presenting a performance-based budgeting model and its evaluation in the Iranian banking system (case study of Bank Shahr). *Auditing Knowledge*. 24 (97), 170-197. (in Persian)
37. Thuy, H. T. (2024) The role of supreme audit institutions in monitoring the implementation of Sustainable Development Goals by governments. *Journal of Development and Integration*, (79), 32-36. <https://doi.org/10.61602/jdi.2024.78.04>
38. Wille, A., Papenborg, S., Liu, I. T., Heinmaa, A., & Dauteuil, P. (2020). Comparing the audit capacity of supreme audit institutions (SAIs) in the context of European multilevel governance (MLG). In *Financial Accountability in the European Union* (pp. 91-108). Routledge. <https://doi.org/10.6252/jdi.2020.78.04>
39. Yavari Wafa E, Shah Mohammadzadeh A, khataie E. (2025) Designing the internal control model of the public sector based on the three main pillars of the supervisory, executive and stakeholders. *audit knowledge*; 25 (98) ,402-421. <http://danesh.dmk.ir/article-1-3210-fa.html>
40. Zare, P. , Azar, A. and Zarei, A. (2023). Intelligence mechanisms for public sector supervision In designing the decision-making system of the Supreme Audit Court. *Governmental Accounting*, 9(2), 295-314. (in Persian) <https://doi.org/10.30473/gaa.2022.64313.1584>
41. Zare, P. , Azar, A. and Zarei, A. (2021). Designing a Decision-Making System in the Field of Public Sector Supervision with Electronically Approach in the Supreme Audit Court. *Governmental Accounting*, 7(2), 43-58. [doi: 10.30473/gaa.2021.57081.1443](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.57081.1443). [10.30473/gaa.2021.57081.1443](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.57081.1443)