

## **Financial supervisors of controllers in the Iranian organizations and the proper implementation of the public sector accounting system: A review of related challenges**

**Mehdi Jani<sup>1</sup>, Ahmad Pifeh<sup>2</sup>, Mahdi Faghani<sup>3</sup>, MohammedHossain Dehghan<sup>4</sup>**

<sup>1</sup>Ph.D. in Accounting, Departemant of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran || mehdimahyar60@yahoo.com (Corresponding Author)

<sup>2,3</sup>Assistant Professor of Accounting Department, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran || pifeh@acc.usb.ac.ir || faghani@acc.usb.ac.ir

<sup>4</sup>Assistant Professor of Statistics Department, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran || mhdehghan2000@gmail.com

**Received: 2021/10/24 Accepted: 2021/12/18**

### **Abstract**

Having a proper financial monitoring system helps to effectively use the financial resources in the implementation of approved programs and ultimately maintain and protect the treasury. In this study, the challenges and bottlenecks of the financial supervision of the controllers of the executive bodies in the proper implementation of the public sector accounting system were studied, in order to identify the existing obstacles and challenges to provide suggestions to improve supervision to achieve the objectives of the public sector accounting system. In terms of applied purpose, the present study is a descriptive and survey research in terms of method of measuring variables and data collection. The statistical population of the total controllers of the executive bodies of the country is 742 employees of the Ministry of Economic Affairs and Finance, from which 260 people were selected as a sample. In this method, the researcher has used the tools of taking notes from library resources, designed tools such as specialized checklists designed to collect the required information, interviews and questionnaires in combination. Then, the data were analyzed using SPSS and AMOS software. Statistical results regarding the components and barriers related to seven indicators of legal, structural, environmental, administrative, political, motivational and personal characteristics were extracted in the form of 60 questions and in the form of a Likert scale questionnaire. Findings show the significant impact of legal, structural, environmental, administrative, political, motivational barriers and challenges and personal characteristics of controllers' financial supervision on the proper implementation of the public sector accounting system. Then, using structural equation modeling, the relationship and correlation between the seven components were investigated, which shows a significant relationship and positive correlation between these seven challenges.

**Keywords:** Public Sector accounting, Controllers, Financial monitoring, Structural equation modeling, Iranian organizations.

## نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی: بررسی چالش‌های مرتبط

مهدی جانی<sup>۱</sup>، احمد پیفه<sup>۲</sup>، مهدی فغانی<sup>۳</sup>، محمد حسین دهقان<sup>۴</sup>

<sup>۱</sup>دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران  
mehdimahyar60@yahoo.com (نویسنده مسؤل)

<sup>۲</sup>استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران  
pifeh@acc.usb.ac.ir || faghani@acc.usb.ac.ir

<sup>۴</sup>استادیار، گروه آمار، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران  
mhdehghan2000@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۲۷

### چکیده

وجود یک سیستم نظارت مالی مناسب، کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه‌های مصوب و در نهایت حفظ و حراست از بیت‌المال می‌کند. در این پژوهش به مطالعه و بررسی چالش‌ها و تنگناهای نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی پرداخته شد تا با شناسایی موانع و چالش‌های موجود، پیشنهادهاتی به منظور بهبود نظارت جهت رسیدن به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی ارائه گردد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی، از بُعد شیوه سنجش متغیرها و گردآوری داده‌ها جزء پژوهش‌های توصیفی و پیمایشی است. جامعه آماری، کل ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی به تعداد ۷۴۲ نفر می‌باشند که از بین آنها ۲۶۰ نفر به عنوان نمونه انتخاب گردید. در این روش محقق از ابزار فیش‌برداری از منابع کتابخانه‌ای، ابزارهای طراحی شده نظیر چک‌لیست‌های تخصصی طراحی شده جهت گردآوری اطلاعات مورد نیاز، مصاحبه و پرسشنامه به‌طور ترکیبی استفاده کرده است. سپس با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و AMOS به تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته شد. نتایج آماری در خصوص مؤلفه‌ها و موانع مرتبط با هفت شاخص قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی در قالب ۶۰ سوال و به‌صورت پرسشنامه طیف لیکرت استخراج گردید. یافته‌ها نشان‌دهنده تأثیر معنادار موانع و چالش‌های قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذیحسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌باشد. در ادامه با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری، ارتباط و همبستگی بین هفت مؤلفه مذکور بررسی گردید که نتایج حاکی از ارتباط معنادار و همبستگی مثبت بین این هفت چالش را نشان می‌دهند.

**واژگان کلیدی:** حسابداری بخش عمومی، ذیحساب، نظارت مالی، مدل معادلات ساختاری، دستگاه‌های اجرایی ایران.

## ۱. مقدمه

نظارت مالی در اجرای حسابداری بخش عمومی یکی از موارد با اهمیت تلقی می‌شود. قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت قبل و حین خرج در دستگاه‌های اجرایی را به ذیحساب محول نموده است. لذا توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذیحسابان در نظارت مالی حسابداری بخش عمومی ایران، حائز اهمیت خواهد بود. سیستم نظارت قبل از خرج بخش مهمی از نظارت مالی یک کشور را تشکیل می‌دهد، این نوع نظارت به دلیل ارتباط نزدیکی که با انجام مخارج مربوط به طرح‌ها، فعالیت‌ها و برنامه‌های موردنظر در بودجه دارد، همواره مورد توجه بوده است و چگونگی اجرای آن کم و بیش مورد انتقاد مسئولان اجرایی کشور می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۲).

شناخت حوزه فعالیت ذیحساب بدون شناسایی و بررسی موضوعات، مفاهیم، محیط و اصطلاحات مرتبط با حوزه فعالیت وی ممکن نیست. زیرا، موضوعات مزبور بخش عمده و اساسی حوزه فعالیت ذیحساب را تشکیل می‌دهد و با مسئولیت‌های وی عجین شده است. حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال تحول اغلب ریشه‌های تاریخی دارد (آنتی پوا و بورمیسترو، ۲۰۱۳). بنابراین، درک گذشته، حال و آینده حسابداری دولتی نمی‌تواند جدای از درک آن چه تحت عنوان نظام حسابداری می‌شناسیم باشد (جونز و دوگدال، ۲۰۰۱). تغییر از حسابداری نقدی به تعهدی، نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸). با توجه به تغییر مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، نظارت بر اجرای مطلوب و کامل این مهم امری ضروری و اجتناب ناپذیر است. اهداف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی نمود:

- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی
  - تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر
  - ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.
- دستیابی به اهداف مزبور نیازمند شناسایی و رویارویی با چالش‌های تغییر نظام مالی و ایجاد سازوکارهای لازم به منظور حسن اجرا و پیاده‌سازی نظام مزبور می‌باشد. از آن‌جا که ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور مسئولیت خطیری در پیاده‌سازی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دارند، بررسی و شناسایی چالش‌ها و تنگناهای نظارت مالی برای اجرای مطلوب آن، نقطه تمرکز این پژوهش می‌باشد.

اگرچه نظارت، یک مفهوم آشنا در نوع نظام‌های سیاسی اجتماعی بوده است اما امروزه به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت بیش از پیش آشکار شده است.

داشتن جامعه سالم، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد. بخش دولتی نیز یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور است زیرا در این بخش سرمایه‌های زیادی نهفته است و ضرورت دارد که این بخش، همواره مورد نظارت مستمر و مؤثر قرار گیرد (حسینی و موسوی بایگی، ۱۳۹۰).

در این راستا شناسایی چالش‌های نظارتی فراروی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی به منظور اجرای مطلوب قوانین و مقررات مربوطه حائز اهمیت می‌باشد، یکی از تغییرات مهم در نظام حسابداری بخش عمومی تغییر مبنا و رویکرد حسابداری از مبنای نقدی به مبنای تعهدی می‌باشد، بنابراین بررسی و مطالعه چالش‌های نظارت مالی در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی و رفع موانع، چالش‌ها و تنگناها کمک شایانی در فرآیند بهبود نظارت در این بخش می‌کند.

توجه به این موضوع که از ابتدای سال ۱۳۹۴ استقرار و پیاده‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی در بخشنامه بودجه قرار گرفته و تمام دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرای آن هستند و مهم‌ترین قسمت آن، نظارت در انجام خرج و هزینه‌های دولت یعنی نظارت حین و قبل از انجام هزینه است. این موضوع توسط ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور) به عنوان اصلی‌ترین متولیان نظارت بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی کشور اجرا می‌گردد. بنابراین بررسی موانع و مشکلات نظارت بر اجرای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه ذیحسابان بدلیل ارتباط و مسئولیت مستقیم با مسائل و چالش‌های آن می‌تواند راهگشای نظارت مالی جامع، صحیح و دقیق، افزایش کارایی ذیحسابان، کاهش بروکراسی‌های اداری و حذف وظایف موازی با دیگر نهادهای نظارتی گردد.

## ۲. مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

### ۱،۲. نظارت مالی

برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به صحت و دقت در قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (باباجانی، ۱۳۸۲). در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند. همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است (عربیان، ۱۳۹۰).

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد، بخش دولتی به خصوص در ایران با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است (هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶).

فرآیند نظارت بر بودجه و هزینه‌های دولت از طریق نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج و نظارت بعد از خرج انجام می‌شود، در این راستا نظارت حین و قبل از خرج طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان) و نظارت بعد از خرج براساس اصل ۵۵ قانون اساسی و تبصره ۳ ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور بر عهده دیوان محاسبات کشور و مطابق اصل ۱۷۴ قانون اساسی بر عهده سازمان بازرسی کل کشور می‌باشد.

ایفای نقش ذیحساب به عنوان ناظر حین خرج قوه مجریه، با اعتقاد و قبول اصل نظارت و کنترل از سوی مسولین و مدیران اجرایی، قوانین و مقررات شفاف و ارتقا سطح دانش و آگاهی اشخاصی که در هر سطح و جایگاهی زمام امور یک مملکت را در دست دارند رابطه مستقیم داشته و باعث تسهیل امورات می‌گردد (بهمن، ۱۳۹۴).

## ۲,۲. نظام حسابداری بخش عمومی

با توجه به نیازهای گسترده پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری و رشد نیازهای مالی در سطح دولت‌های مختلف در سراسر دنیا، سیستم‌های حسابداری دولتی تغییر یافته است و یک سیستم حسابداری کامل‌تر و گسترده‌تر را الزامی کرده است (کریستینز و همکاران، ۲۰۱۳؛ اولاسویرتا، ۲۰۱۴). سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابداری سال ۱۹۹۵، چهار مبنا به شرح زیر برای شناخت درآمد و هزینه را تعیین نمود:

- حسابداری نقدی کامل
- حسابداری نقدی تعدیل شده
- حسابداری تعهدی تعدیل شده
- حسابداری تعهدی کامل

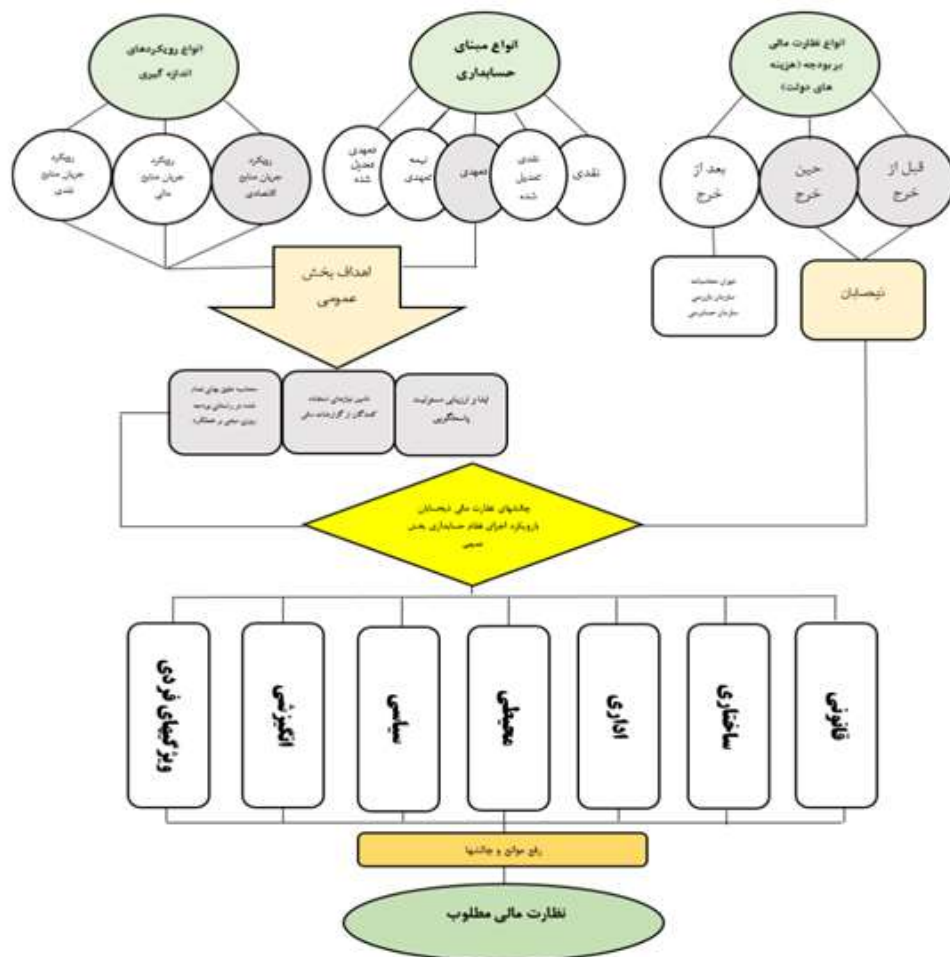
مبانی حسابداری، زمان تشخیص و شناسایی رویدادهای مالی را مشخص می‌کند و بر عامل زمان شناسایی وقایع مالی تأکید دارد.

چان (۲۰۰۸) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های

مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود. بر خلاف مبنای حسابداری که بر عنصر زمان تأکید دارد و صرفاً زمان شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادها اعم از مالی و اقتصادی را مورد توجه قرار می‌دهد، رویکرد اندازه‌گیری بر این نکته مهم تأکید دارد که چه رویدادی باید ثبت و گزارش شود. مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری دو مفهوم بنیادی و مستقل در حسابداری و گزارشگری مالی می‌باشد. این مفاهیم به رغم استقلال که دارند در ارتباط و تعامل با یکدیگر عمل می‌کنند و انعکاس یکی در دیگری معنی پیدا می‌کند.

رویکردهای متفاوتی بر اندازه‌گیری جریان منابع حاصل می‌شود که متناسب با هدف‌های گزارشگری مالی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. بدین معنی که اگر قرار باشد منابع اقتصادی مورد اندازه‌گیری قرار گیرد از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی استفاده می‌شود. در مواردی که قرار است منابع مالی اندازه‌گیری شود از رویکرد جریان منابع مالی استفاده می‌شود، علاوه بر این استفاده از رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد نیز می‌تواند اطلاعات مفیدی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری فراهم کند (باباجانی، ۱۳۸۹).

در اغلب کشورها اجرای اصلاحات در ابتدای امر، دارای محدودیت‌هایی ناشی از شکاف‌ها و ضعف‌ها است. با این وجود، برخی از کشورها در روند اصلاحات خود، سازوکارهایی ایجاد کرده‌اند که این شکاف‌ها و ضعف‌ها را شناسایی کنند و با طرح‌های پیشنهادی موجب تطبیق با شرایط شوند (مت و مک‌نات، ۲۰۱۸). حال با توجه به اهداف بیان شده در بخش مقدمه، و الزام به استفاده از نظام نوین حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ در دستگاه‌های اجرایی یعنی انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و انتقال از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی به جریان منابع اقتصادی که منجر به استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مناسب می‌گردد که در نظام مذکور نظارت مالی از جمله نظارت ذیحسابان در نظام حسابداری بخش عمومی امری اجتناب‌ناپذیر است و از طرفی با توجه به مطالعات نوین انجام شده، مدل مفهومی تحقیق به شرح تدوین می‌گردد:



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

#### ۳.۱. فرضیه اصلی تحقیق

چالش‌ها و تنگناهای ذیحسابان، مانع نظارت مالی مطلوب در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. فرضیه فوق به هفت فرضیه فرعی به شرح ذیل دسته‌بندی گردیده است.

#### ۳.۲. فرضیات فرعی

فرضیه اول: چالش‌ها و تنگناهای قانونی، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه دوم: چالش‌ها و تنگناهای ساختاری، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه سوم: چالش‌ها و تنگناهای محیطی، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه چهارم: چالش‌ها و تنگناهای سیاسی، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه پنجم: چالش‌ها و تنگناهای اداری، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه ششم: چالش‌ها و تنگناهای انگیزشی، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه هفتم: چالش‌ها و تنگناهای ویژگی‌های فردی، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

#### ۴. روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از بُعد شیوه سنجش متغیرها و گردآوری داده‌ها جزو پژوهش‌های توصیفی و پیمایشی است. در این تحقیق ابتدا به مطالعه تطبیقی و شناسایی کلیه چالش‌ها پرداخته شد. سپس مهم‌ترین چالش‌ها شناسایی و در نهایت پرسشنامه‌ای (محقق ساخته) تدوین گردید. نظر به اینکه این تحقیق، پژوهشی از نوع توصیفی می‌باشد، ابتدا در مرحله اول، اطلاعات لازم با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و اسنادی، گردآوری و استخراج گردید. در مرحله دوم از طریق مراجعه و مصاحبه با اساتید، ذیحسابان و خبرگان، مهمترین چالش‌ها، شناسایی و تدوین شد. در مرحله آخر با استفاده از روش میدانی و پرسشنامه محقق ساخته شامل ۶۰ سوال در ۷ شاخص، اطلاعات لازم برای تجزیه و تحلیل توسط نرم افزارهای SPSS و AMOS فراهم گردید.

#### ۴.۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری کلیه ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور و حجم جامعه ۷۴۲\* نفر می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شده است. براساس فرمول مذکور حجم نمونه ۲۵۳ نفر محاسبه شده است:

منبع: اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی \*



$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[ \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]}$$

مقدار  $n$  معرف حجم نمونه است.

مقدار  $p$  و  $q$  نسبت موفقیت و شکست هستند که  $0/5$  در نظر گرفته می‌شوند.

مقدار  $Z$  درصد خطای معیار ضریب اطمینان قابل قبول در سطح خطای  $0/05$  برابر  $1/96$  است.

مقدار خطای  $d$  درجه اطمینان یا دقت احتمالی مطلوب نیز  $0/05$  در نظر گرفته می‌شود.

مقدار  $N$  معرف حجم جامعه مورد نظر است.

با توجه به حجم محاسبه شده توسط فرمول کوکران حداقل می‌بایست ۲۵۳ پرسشنامه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور توزیع گردد. بر این اساس تعداد ۳۲۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری توزیع گردید. توزیع این تعداد پرسشنامه بین ۱۲ استان کشور انجام شد.

با توجه به این موضوع که عنوان مورد پژوهش مشکلات و تنگناهای نظارت مالی ذیحسابان می‌باشد و وظیفه اصلی ذیحسابان نظارت بر خرج و هزینه کرد اعتبارات و منابع مالی دولت و بودجه کل کشور است، بر این اساس ابتدا استان‌های کشور با لحاظ میانگین ۵ سال آخر از سهم اعتبارات بودجه کل کشور مستخرج از سالنامه آماری کشور بین سال‌های (۱۳۹۶-۱۳۹۲) رتبه‌بندی و سپس به سه گروه، گروه اول تا ۲٪، گروه دوم از ۲٪ تا ۴٪ و گروه سوم بالاتر از ۴٪ از سهم بودجه کل کشور تقسیم و در نهایت از هر گروه ۴ استان به‌طور تصادفی انتخاب و پرسشنامه بین ذیحسابان آن استان‌ها به شرح زیر توزیع گردید:

گروه اول: استان‌های قزوین، اردبیل، خراسان جنوبی و همدان به شرح جدول ۱.

گروه دوم: استان‌های کردستان، گلستان، هرمزگان و آذربایجان شرقی به شرح جدول ۲.

گروه سوم: استان‌های سیستان و بلوچستان، کرمان، فارس و تهران به شرح جدول ۳.

که در ادامه از ۱۰ استان تعداد ۲۶۰ پرسشنامه، دریافت و پژوهش ادامه یافت.

جدول ۱. استان‌های کشور تا ۲٪ از بودجه کل کشور، میانگین (۱۳۹۶-۱۳۹۲)

ردیف	نام استان	(درصد)
۱	البرز	۱,۵
۲	زنجان	۱,۵
۳	قزوین	۱,۶
۴	سمنان	۱,۶
۵	چهار محال بختیاری	۱,۸

ردیف	نام استان	(درصد)
۶	ایلام	۱,۹
۷	اردبیل	۱,۹
۸	یزد	۱,۹
۹	خراسان جنوبی	۲
۱۰	مرکزی	۲
۱۱	همدان	۲

جدول ۲. استان‌های کشور ۲٪ تا ۴٪ از بودجه کل کشور، میانگین (۱۳۹۲-۱۳۹۶)

ردیف	نام استان	(درصد)
۱	کهگلویه و بویر احمد	۲,۱
۲	کردستان	۲,۵
۳	گلستان	۲,۵
۴	خراسان شمالی	۲,۵
۵	لرستان	۲,۸
۶	قم	۳
۷	هرمزگان	۳,۵
۸	آذربایجان غربی	۳,۵
۹	آذربایجان شرقی	۳,۷
۱۰	کرمانشاه	۴
۱۱	گیلان	۴

جدول ۳. استان‌های کشور از ۴٪ بالاتر از بودجه کل کشور، میانگین (۱۳۹۲-۱۳۹۶)

ردیف	نام استان	(درصد)
۱	بوشهر	۴,۱
۲	سیستان و بلوچستان	۴,۳
۳	کرمان	۴,۳
۴	مازندران	۴,۸
۵	اصفهان	۴,۹
۶	خراسان رضوی	۵,۴

ردیف	نام استان	(درصد)
۷	فارس	۵,۷
۸	تهران	۵,۸
۹	خوزستان	۶,۷

#### ۲,۴. روایی و پایایی پژوهش

برای سنجش روایی سوالات در این پژوهش، روایی محتوا مدنظر قرار گرفت. منظور از اعتبار محتوا نوعی اعتبار است که برای بررسی اجزای تشکیل دهنده یک ابزار اندازه‌گیری به کار برده می‌شود. اعتبار محتوا یکی از ابزار اندازه‌گیری به سوال‌های تشکیل دهنده آن بستگی دارد. اگر سوال‌های پرسشنامه معرف ویژگی‌ها و مهارت‌های ویژه‌ای باشد که محقق قصد اندازه‌گیری آن‌ها را داشته باشد، آزمون دارای اعتبار محتوا است. اعتبار محتوای یک آزمون معمولاً توسط افرادی متخصص در موضوع مورد مطالعه تعیین می‌شود.

در این پژوهش سوالات پرسشنامه از طریق مصاحبه با اساتید حوزه مربوطه، ذیحسابان، خبرگان و دست‌اندرکاران، موضوع مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته و پس از اجرای آزمایشی فرآیند تکمیل پرسشنامه در یک مقیاس محدود، در نهایت نسبت به ویرایش و بازنویسی محتوای سوالات اقدام شده است. برای بدست آوردن پایایی از آلفای کرونباخ به شرح جدول ۴ استفاده شده است که مقدار بدست آمده در همه عوامل مورد بررسی و همچنین کل پرسشنامه شامل تمامی مولفه‌ها برای اهداف پژوهش قابل قبول می‌باشند (بزرگتر از ۰,۷).

جدول ۴. آلفای کرونباخ

پرسشنامه	آلفای کرونباخ	تعداد سوالات	تعداد نمونه‌ها
عوامل قانونی	۰,۷۲۷	۸	۲۶۰
عوامل ساختاری	۰,۷۹۰	۱۱	۲۶۰
عوامل محیطی	۰,۸۴۰	۱۲	۲۶۰
عوامل اداری	۰,۷۴۹	۷	۲۶۰
عوامل سیاسی	۰,۷۸۹	۷	۲۶۰
عوامل انگیزشی	۰,۷۲۸	۵	۲۶۰
عوامل فردی	۰,۷۲۲	۱۰	۲۶۰
کل پرسشنامه	۰,۹۳۱	۶۰	۲۶۰

## ۵. یافته‌های پژوهش

## ۱,۵. آمار توصیفی

جدول ۵. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
عوامل قانونی	۱	۳	۱/۶۶	۰/۴۷	۰/۴۶	-۰/۴۳
عوامل ساختاری	۱	۳/۳۶	۱/۹۷	۰/۵۱	۰/۳۷	-۰/۳۷
عوامل محیطی	۱	۳/۷۵	۱/۶۹	۰/۴۷	۱/۰۷	۱/۹۷
عوامل اداری	۱	۳/۸۶	۱/۷۲	۰/۵۴	۰/۸۱	۰/۶۵
عوامل سیاسی	۱	۳/۴۳	۱/۶۳	۰/۵۰	۰/۶۸	۰/۰۳
عوامل انگیزشی	۱	۴/۴۰	۱/۷۳	۰/۶۴	۰/۹۳	۰/۶۰
عوامل فردی	۱	۲/۹۰	۱/۷۹	۰/۴۳	-۰/۱۶	-۰/۶۱

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول فوق نشان داده شده که از بین ۲۶۰ پرسشنامه جمع‌آوری شده بدست آمده است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود بالاترین میانگین مربوط به متغیر عوامل ساختاری، ۱/۹۷ و پایین‌ترین متغیر عوامل سیاسی، ۱/۶۳ می‌باشد. مقادیر انحراف معیار برای متغیرهای تحقیق، شامل بیشترین انحراف عوامل انگیزشی، ۰/۶۴ و کمترین عوامل فردی، ۰/۴۳ است. همچنین بیشترین چولگی و کشیدگی مربوط به عوامل محیطی و کمترین چولگی و کشیدگی به ترتیب عوامل فردی و عوامل سیاسی می‌باشد.

## ۲,۵. آمار استنباطی

در این بخش ابتدا برای تعیین نوع آزمون‌های پارامتری یا ناپارامتری جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون نرمالیتی کولموگروف-اسمیرنوف بهره خواهیم برد. در صورتی که داده‌ها نرمال باشد از آزمون‌های پارامتری تی تست تک نمونه‌ای استفاده می‌شود و اگر داده‌ها نرمال نباشد از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون بهره خواهیم گرفت.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد. در تفسیر نتایج این آزمون، چنانچه مقدار سطح خطای مشاهده شده از ۰/۰۵ بیشتر باشد، در آن صورت توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. یعنی توزیع بدست آمده توزیع نرمال است. اما چنانچه مقدار معنی‌داری از ۰/۰۵ کوچکتر باشد آنگاه توزیع مشاهده شده با توزیع مورد انتظار متفاوت است و توزیع فوق نرمال نخواهد بود.

نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن متغیرهای تحقیق مورد بررسی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

سطح معنی داری	آماره آزمون	متغیرهای پژوهش
۰/۰۰۰	۰/۱۰۲	عوامل قانونی
۰/۰۰۷	۰/۰۶۶	عوامل ساختاری
۰/۰۰۰	۰/۰۹۱	عوامل محیطی
۰/۰۰۰	۰/۱۱۲	عوامل اداری
۰/۰۰۰	۰/۱۳۳	عوامل سیاسی
۰/۰۰۰	۰/۱۴۴	عوامل انگیزشی
۰/۰۰۰	۰/۱۰۶	عوامل ویژگی‌های فردی

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معنی داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش از ۰/۰۵ کمتر است، بنابراین نتیجه گرفته می‌شود که توزیع تمام متغیرهای پژوهش نرمال نمی‌باشند. از آنجا که متغیرهای پژوهش نرمال نشدند پس برای بررسی وضعیت فرضیه‌ها از آزمون ویلکاکسون استفاده می‌گردد. آزمون فرضیه در روش ویلکاکسون به صورت زیر است:

$H_0$ : عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تأثیر است (میان‌ه مشاهدات با عدد ۳ تفاوت معنی داری ندارد).

$H_1$ : عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود یا نمی‌شود (میان‌ه با عدد ۳ تفاوت معنی داری دارد).

نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه‌ها

سطح معنی داری	آماره آزمون	میان‌ه	شاخص
۰/۰۰۰	-۱۳/۹۶	۱/۶۲	عامل قانونی
۰/۰۰۰	-۱۳/۸۲	۲	عامل ساختاری
۰/۰۰۰	-۱۳/۸۷	۱/۶۶	عامل محیطی
۰/۰۰۰	-۱۳/۸۳	۱/۶۴	عامل اداری
۰/۰۰۰	-۱۳/۹۰	۱/۵۷	عامل سیاسی
۰/۰۰۰	-۱۳/۶۱	۱/۶۰	عامل انگیزشی
۰/۰۰۰	-۱۳/۹۸	۱/۸۹	عامل ویژگی‌های فردی

با توجه به جدول فوق، سطح معنی‌داری در تمامی فرضیه‌ها برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است پس فرضیه صفر در همه فرضیات فرعی پژوهش رد می‌شود. به عبارت دیگر و طبق توضیحات قبلی، کلیه عوامل یعنی قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی در نظارت مالی مطلوب ذیحسابان برای استقرار نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر گذارند. همچنین به دلیل آنکه میانه این شاخص‌ها شامل عامل قانونی ۱/۶۲، عامل ساختاری ۲، عامل محیطی ۱/۶۶، عامل اداری ۱/۶۴، عامل سیاسی ۱/۵۷، عامل انگیزشی ۱/۶۰ و عامل ویژگی‌های فردی ۱/۸۹ می‌باشد و از ۳ کمتر شده است، پس می‌توان بیان کرد که چالش‌های عوامل مذکور مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه اصلی: چالش‌ها و تنگناهای ذیحسابان، مانع نظارت مالی مطلوب در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

بر اساس نتایج فرضیه‌های اول تا هفتم به این نتیجه رسیدیم که چالش‌ها و تنگناهای قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی ذیحسابان، مانع نظارت مالی مطلوب ذیحسابان برای استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. در نتیجه فرضیه اصلی تأیید می‌گردد. در ادامه به رتبه بندی هریک از چالش‌ها و تنگناهای نظارت مالی ذیحسابان می‌پردازیم. برای این کار از آزمون فریدمن که برای رتبه‌بندی به کار می‌رود استفاده می‌کنیم که نتایج حاصل از آن در جدول زیر نشان داده شده است:

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی

درجه آزادی	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
۶	۱۲۳/۴۴	۰/۰۰۰

نتایج فوق نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری برابر صفر است که از ۰/۰۵ کمتر است و این یعنی بین عوامل و چالش‌ها، تفاوت معنی‌داری وجود دارد یا به بیانی دیگر رتبه عوامل یکسان نیست و از رتبه‌های مختلفی برخوردار هستند. جدول زیر نتایج حاصل از رتبه‌بندی را نشان می‌دهد.

جدول ۹. نتایج حاصل از رتبه‌بندی

متغیرهای پژوهش	میانگین رتبه	رتبه
قانونی	۳/۶۹	دوم
ساختاری	۵/۱۱	هفتم
محیطی	۳/۷۱	سوم
اداری	۳/۸۳	چهارم

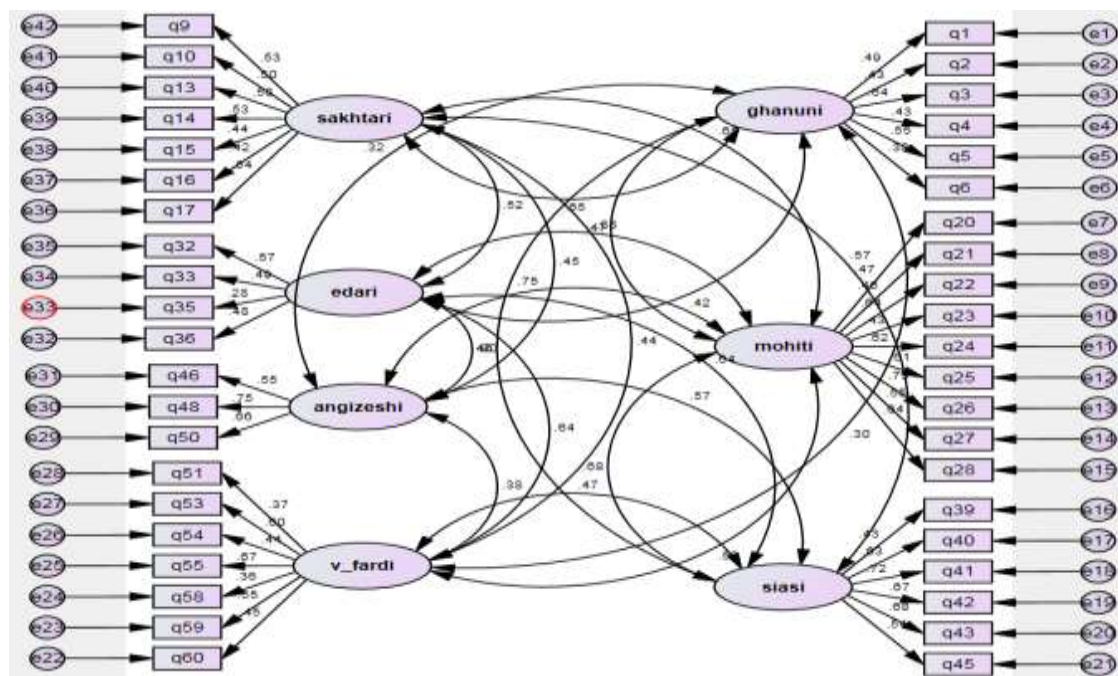
رتبه	میانگین رتبه	متغیرهای پژوهش
اول	۳/۳۳	سیاسی
پنجم	۳/۸۶	انگیزشی
ششم	۴/۴۷	ویژگی‌های فردی

با توجه به جدول فوق، رتبه‌بندی بدین گونه است: عامل سیاسی بیشتر از سایر عوامل مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری می‌شود. رتبه‌بندی سایر عوامل به ترتیب بدین صورت می‌باشد: عامل قانونی در رتبه دوم، عامل محیطی در رتبه سوم، عامل اداری در رتبه چهارم، عامل انگیزشی در رتبه پنجم، عامل ویژگی‌های فردی در رتبه ششم و عامل ساختاری در رتبه هفتم می‌باشد (لازم به ذکر است دلیل آنکه عواملی با رتبه میانگین کمتر به عنوان رتبه‌های برتر در نظر گرفته شده‌اند، این است که اعداد یک الی پنج در پرسشنامه به ترتیب به گزینه‌های کاملاً موافق الی کاملاً مخالف عنوان داده شده بود).

### ۳.۵. مدل‌یابی معادلات ساختاری

مدل معادلات ساختاری یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده است. یک مدل معادلات ساختاری از دو مولفه تشکیل شده است: یک مدل ساختاری که ساختار علی بین متغیرهای پنهان را مشخص می‌کند و یک مدل اندازه‌گیری که روابطی بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده شده را تعریف می‌کند.

مدل معادلات ساختاری تحقیق در شکل شماره ۲ نشان داده شده است که روابط بین چالش‌ها و تنگناهای نظارت مالی ذیحسابان در آن نشان داده شده است (ضرایب همبستگی): همچنین جدول شماره ۱۰ نتایج حاصل از مدل معادلات را نشان می‌دهد که در این جدول همبستگی بین چالش‌ها به همراه سطح معنی‌داری آنها نشان داده شده است.



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری تحقیق

جدول ۱۰. نتایج حاصل از برازش مدل معادلات ساختاری

روابط بین چالش‌ها	میزان همبستگی	سطح معنی‌داری
قانونی < --- > محیطی	۰/۴۶۶	۰/۰۰۰
قانونی < --- > سیاسی	۰/۴۴۷	۰/۰۰۰
قانونی < --- > ویژگی فردی	۰/۳۰۱	۰/۰۰۵
قانونی < --- > اداری	۰/۴۲۲	۰/۰۰۰
قانونی < --- > ساختاری	۰/۶۵۵	۰/۰۰۰
محیطی < --- > سیاسی	۰/۶۷۷	۰/۰۰۰
محیطی < --- > ویژگی فردی	۰/۵۱۷	۰/۰۰۰
محیطی < --- > انگیزشی	۰/۷۵۲	۰/۰۰۰
محیطی < --- > اداری	۰/۸۸۰	۰/۰۰۰
محیطی < --- > ساختاری	۰/۶۴۷	۰/۰۰۰
سیاسی < --- > ویژگی فردی	۰/۴۷۴	۰/۰۰۰
سیاسی < --- > انگیزشی	۰/۵۶۸	۰/۰۰۰



روابط بین چالش‌ها	میزان همبستگی	سطح معنی‌داری
سیاسی < -- > ساختاری	۰/۵۶۵	۰/۰۰۰
انگیزشی < -- > ویژگی فردی	۰/۳۷۷	۰/۰۰۰
اداری < -- > ویژگی فردی	۰/۶۳۷	۰/۰۰۰
ساختاری < -- > ویژگی فردی	۰/۴۴۵	۰/۰۰۰
اداری < -- > انگیزشی	۰/۸۹۶	۰/۰۰۰
ساختاری < -- > انگیزشی	۰/۴۵۱	۰/۰۰۰
ساختاری < -- > اداری	۰/۵۲۱	۰/۰۰۰
قانونی < -- > انگیزشی	۰/۳۲۲	۰/۰۰۲
سیاسی < -- > اداری	۰/۶۳۷	۰/۰۰۰

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد همبستگی بین تمام چالش‌ها از همدیگر معنی‌دار است و همه آنها از نظر آماری رابطه معنی‌داری دارند (زیرا سطح معنی‌داری دو به دو چالش‌ها از سطح آزمون ۰/۰۵ کمتر است). همچنین در بین چالش‌ها، چالش اداری و انگیزشی نسبت به سایر چالش‌ها، همبستگی قوی‌تری دارند و چالش‌های قانونی و ویژگی فردی در بین سایرین، همبستگی کمتری دارند.

## ۶. نتیجه‌گیری

نتایج بدست آمده از پژوهش «نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی: بررسی چالش‌های مرتبط» که در سطح دستگاه‌های اجرایی کشور و با حجم نمونه ۱۲ استان مورد بررسی قرار گرفت تأکید بر این موضوع دارد که مطابق انتظارات محقق که خود عضوی از جامعه آماری می‌باشد، موانع و چالش‌های قانونی، ساختاری، محیطی، سیاسی، اداری، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذیحسابان تأثیر معناداری بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی دارد. در ارتباط با فرضیه اول چالش‌های قانونی عدم مبادله موافقتنامه در موعد مقرر بدلیل مشکلات در عدم وصول به موقع منابع درآمدی دولت، تعدد قوانین و مقررات و عدم اصلاح و تلفیق قوانین موازی و عدم ضمانت در اجرای آنها بدلیل عدم وجود مسئولیت پاسخگویی متولیان اجرای آن قوانین، مهم‌ترین چالش‌ها و مشکلات در اجرای قانونی نظام حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد.

همچنین در فرضیه دوم با توجه به رتبه‌بندی گویه‌ها و عوامل مؤثر ساختاری، عدم وجود سیستم پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، عدم احصاء قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات هر یک از دستگاه‌های اجرایی، تعدد دستگاه‌های نظارتی با نگرش‌های متفاوت، عدم وجود ساختار بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی، نارسایی نظام آموزشی حسابداری دولتی از جمله آموزش ناکافی و نامأنوس بودن موارد آموزشی با وضعیت

واقعی، عدم انطباق منابع و بودجه کافی، عدم وجود ساختار کنترل کیفی مؤثر بر چگونگی کارکرد نهادهای نظارتی، ابهام در نگرش دستگاه‌های نظارتی در خصوص کارکرد نظام حسابداری بخش عمومی، ایرادات و اشکالات برخی سرفصل‌ها و دستورالعمل‌ها، عدم کنترل و نظارت مستمر وزارت امور اقتصادی و دارایی در خصوص نحوه اجرای نظام حسابداری بخش عمومی در رسیدن به اهداف و محوریت ذیحساب به عنوان مسئول نظارت و اجرای اکثر قوانین به ترتیب به عنوان مهم‌ترین موانع ساختاری اجرای نظام حسابداری بخش عمومی شناخته شد که در تحقیق احمدی (۱۳۹۵) و احمدی و همکاران (۱۳۹۴) مشخص گردید که به میزان ۷۶٪ بین ضعف ساختاری و تشکیلاتی و ارتقاء کیفیت اجرای حسابرسی دولتی توسط سیستم نظارت مالی کشور رابطه معناداری وجود دارد.

در فرضیه سوم عدم آشنایی مدیران دستگاه‌های اجرایی با قوانین و دستورالعمل‌های نظام حسابداری بخش عمومی، عدم انطباق بین تعداد نیروی انسانی و حجم فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، عدم آشنایی کارکنان دستگاه‌های اجرایی با قوانین و دستورالعمل‌های نظام حسابداری بخش عمومی، عدم یکپارچگی نرم-افزارهای سیستم‌های مالی، عدم مشارکت و تصمیم‌گیری ذیحسابان در انتصاب و جابجایی پرسنل مالی، عدم وجود ظرفیت تخصصی لازم در بدنه مالی، عدم آشنایی کارکنان دستگاه‌های اجرایی با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی، عدم مشارکت و تصمیم‌گیری ذیحسابان در تشویق و تنبیه کارکنان بخش عمومی، عدم آشنایی مدیران با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی، تصمیم‌گیری مطلق مدیران عالی در تقسیم اعتبارات و منابع بودجه‌ای، ابهام در جایگاه سازمانی ذیحساب در سلسله مراتب اداری دستگاه اجرایی و عدم وجود ساختارهای مناسب نظارت مردمی و اجتماعی از سوی شهروندان در خصوص عملکرد دستگاه‌های ذیربط، مهم‌ترین موانع محیطی اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی گردید. که در تحقیق بلام و همکاران (۲۰۱۱) عوامل محیطی حسابرسی را به عنوان یکی از معیارهای ارتقای کیفیت حسابرسی دولتی معرفی نمودند. در تحقیق دیگری نیز رضانی و همکاران (۱۳۹۵) بر اثرگذاری زیاد عوامل محیطی بر بهبود نظارت مالی تأکید داشته‌اند.

در ادامه با توجه به فرضیه چهارم و نتایج موجود عدم حمایت مسئولین از ذیحسابان و کمبود ذیحساب واحد در دستگاه‌های اجرایی بدلیل نبود نیروی تخصصی کافی از مهم‌ترین مشکلات اداری نظارت مالی ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌باشد.

در فرضیه پنجم ترجیح منافع مدیران برای کسب رضایت مقامات مافوق در اجرای پروژه‌ها و فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها به جهت ابقای خود در مدیریت دستگاه مربوطه و ایجاد تعهدات مازاد بر اعتبار برای ایجاد و کسب منافع آتی از مهم‌ترین موانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی مرتبط با متغیر سیاسی است که در تحقیق کماسی و همکاران (۱۳۹۳) نیز رفتار سیاسی و عوامل سیاسی را به عنوان چالشی دیگر در نظارت مالی مطرح و بررسی نمود. عدم تناسب حقوق و مزایای ذیحسابان

متناسب با حجم وظایف و اختلاف بین حقوق و مزایای دستگاه‌های اجرایی با حقوق و مزایای ذیحسابان با دستگاه تحت مسئولیت بدلیل عدم شناخت کافی از وظایف و مسئولیت‌های ذیحسابان و میزان تأثیرگذاری در کاهش هزینه‌های دولت و جلوگیری از فساد اداری از موانع و مشکلات مهم انگیزشی نظارت مالی ذیحسابان در فرضیه ششم می‌باشد که در تحقیقی که اخوان علوی و همکاران (۱۳۹۳) انجام داده‌اند و تحلیل‌ها نشان می‌دهد عوامل انگیزشی، عوامل شغلی، عوامل سازمانی و عوامل فردی با کیفیت نظارت مالی ارتباط دارد و تأیید کننده تأثیر عوامل انگیزشی بر نظارت مالی می‌باشد.

در نهایت در فرضیه هفتم میزان آشنایی ذیحسابان با قوانین و دستورالعمل‌های نظام حسابداری بخش عمومی و میزان تجربه و سابقه کاری مرتبط با بخش مالی دستگاه مورد تصدی به دلیل عدم توجه به نیروی انسانی به عنوان مهمترین سرمایه‌های هر جامعه از با اهمیت‌ترین موانع ویژگی‌های فردی مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی ارزیابی گردید که در پژوهش حضوری و همکاران (۱۳۹۴) نیز عوامل انسانی و سیستم حسابداری دولتی کنونی را به عنوان عوامل مؤثر در بروز نارسائی‌های مالی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی دانسته‌اند.

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا و تأیید تمامی فرضیه‌ها و در نهایت فرضیه اصلی تحقیق که نشان از وجود چالش‌ها در ابعاد و مولفه‌های مورد بررسی می‌باشد و همچنین شناسایی و احصاء موارد مهم و تأثیرگذار در نظارت مالی ذیحسابان در قالب سوال‌های تحقیق از طریق پرسشنامه، می‌توان نتیجه گرفت که با رفع مشکلات و چالش‌ها می‌توان به نظارت مالی مطلوب در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی دست یافت.

## ۱,۶. پیشنهادهای کاربردی

با توجه به فرضیه اول مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای قانونی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

(الف) با عنایت به قدیمی بودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مرجع، بازنگری کلی در قوانین مذکور صورت پذیرد.

(ب) با توجه به صراحت قوانین و مقررات فعلی برای مبادله موافقتنامه در زمان مشخص و ابلاغ تخصیص در موعد مقرر، نظارت و کنترل بیشتری توسط دستگاه‌های نظارتی صورت پذیرد.

(ج) بازنگری در سامانه‌های الکترونیکی به جهت حذف سامانه‌های موازی و غیر کاربردی صورت پذیرد.  
(د) تعریفی قانونی در قوانین و مقررات فعلی برای ایجاد مسئولیت تمامی امضاء کنندگان اسناد مالی در نظر گرفته شود.

- با توجه به فرضیه دوم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای ساختاری نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:
- الف) حذف فعالیت‌های نظارتی موازی دستگاه‌های ناظر با وظایف نظارتی ذیحسابان.
- ب) تخصیص منابع و بودجه کافی جهت اصلاح و تکمیل زیرساخت‌های مورد نیاز جهت اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی.
- ج) وجود آموزش‌های مستمر و دوره‌ای متناسب با سرفصل‌ها و نیاز ذیحسابان مرتبط با نظام حسابداری بخش عمومی.
- با توجه به فرضیه سوم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای محیطی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:
- الف) به کارگیری نیروی انسانی متخصص و کافی در بخش مالی دستگاه‌های اجرایی.
- ب) ارائه آموزش‌های لازم و کافی جهت آشنایی کارکنان و مدیران دستگاه‌های اجرایی با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی.
- ج) آموزش کارکنان بخش مالی دستگاه‌های اجرایی با دستورالعمل‌ها و سرفصل‌های نظام حسابداری بخش عمومی.
- د) به کارگیری نرم افزارهای یکپارچه کاربردی‌تر و جامع‌تر در سطح دستگاه‌های اجرایی متناسب با تغییرات نظام حسابداری بخش عمومی.
- با توجه به فرضیه چهارم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای اداری نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:
- الف) وضع قوانین جدید و فراهم نمودن زمینه انتصاب کارکنان پیمانی جهت تصدی سمت ذیحسابی.
- ب) تعیین حداقل مدت زمان تصدی ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی.
- ج) ارائه دوره‌های آموزشی مستمر مرتبط با اهداف و دستورالعمل‌های نظام حسابداری بخش عمومی.
- د) وضع قوانین حمایتی از ذیحسابان در زمان بروز مشکلات و چالش‌ها بوجود آمده در دستگاه‌های اجرایی.
- ه) ایجاد کمیته‌های تخصصی استانی، منطقه‌ای و کشوری جهت تبادل اطلاعات و ارائه نظرات مشورتی. در جهت رفع ابهامات و مانع و مشکلات اجرای نظام حسابداری بخش عمومی.
- با توجه به فرضیه پنجم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای سیاسی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:
- الف) کاهش دخالت مدیران سایر دستگاه‌های اجرایی و مقامات سیاسی در تعیین و جابجایی ذیحسابان.
- ب) یکی از شاخص‌های ارزیابی مدیران، پاسخگویی برای میزان دستیابی به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شود.

ج) نظارت و کنترل دستگاه‌های نظارتی بر فرایند جذب اعتبارات دستگاه‌های اجرایی جهت جلوگیری از تخصیص اعتبارات نامتعارف و مازاد بر اعتبار افزایش یابد.

د) قوانین حمایتی برای حمایت از ذیحسابان در نظر گرفته شود.

با توجه به فرضیه ششم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای انگیزشی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

الف) تدوین نظام پرداخت حقوق و مزایای مستمر و یا غیر مستمر متناسب با حجم عملیات ذیحسابی.

ب) تدوین نظام ارتقاء و انتصاب برای ذیحسابان متعهد و مصمم به اجرای قوانین و مقررات.

ج) رتبه‌بندی سالانه ذیحسابان با توجه به حجم عملیات و ارائه مولفه‌های انگیزشی مانند امکانات و تسهیلاتی رفاهی.

درنهایت با توجه به فرضیه هفتم مبنی بر اینکه چالش‌ها و تنگناهای ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

الف) انجام آزمون کتبی و مصاحبه قبل از ورود به حرفه ذیحسابی.

ب) محول نمودن ذیحسابی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به توان، آمادگی و میزان تخصص ذیحسابان، مرتبط با دستگاه مورد متصدی.

## ۲,۶. پیشنهاد برای تحقیقات آتی

- به نظر محقق برای تکمیل و رسیدن به نتیجه واحد برای رفع موانع و چالش‌های قانونی، ساختاری، محیطی، سیاسی، اداری، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذیحسابان پیرامون نظام حسابداری بخش عمومی، تحقیقات و پژوهش‌های زیر مؤثر خواهد بود:
- بررسی مشکلات مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی.
  - بررسی چالش‌های اجرای نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی کشور.
  - مطالعه موانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی و سازمان حسابرسی).
  - ارائه مدل مطلوب نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور

## منابع

- احمدی، ذاکر؛ جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۴). شناسایی و رتبه‌بندی موانع اساسی پیش روی سیستم نظارت مالی کشور جهت ارتقاء کیفیت اجرای حسابرسی دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور. دومین همایش بین‌المللی مدیریت و فرهنگ توسعه، تهران.
- احمدی، علیرضا. (۱۳۹۵). بررسی تفکیک وظایف نظارتی و اجرائی ذیحساب در دستگاه‌های اجرائی استان آذربایجان غربی. دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، رشت.
- اخوان علوی، سیدحسین؛ رحمتی، محمدحسین؛ قنبری، علی‌اکبر. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی. مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۲(۴)، ۷۱۹-۷۳۹.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۱)، ۱۳۰-۹۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی. دانش حسابرسی، ۱۰(۲)، ۳۸-۴.
- بهمن، اکرم. (۱۳۹۴). بررسی چالش‌های نظارت مالی ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی. پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکردهای کاربردی و پژوهش نوین.
- حسینی، سیدحسین؛ موسوی بایگی، سیدعلی. (۱۳۹۰). نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولت و چالش‌های آن. اقتصاد پولی و مالی، ۱۱(۱)، ۱۲۱-۱۴۳.
- حضور، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گل دوست، مجید. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی. دانش حسابرسی، ۵۹، ۱۹-۴۲.
- رضانی، سیدمهدی؛ احمدی، احمد؛ سعیدی، محمدحسین. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد.
- عریبان، اصغر. (۱۳۹۰). رسیدگی شبه قضایی در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۱۱(۴)، ۳۸-۵۵.
- غلامی، ملک محمد؛ فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۸). تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. حسابداری دولتی، ۲(۱۰)، ۸۴-۶۹.
- قریشی، رضا؛ بیزه، عفت‌السادات؛ حقیقی، امن‌اله؛ اشکزران، آفاق. (۱۳۹۳). ضرورت جایگزینی مبنای حسابداری تعهدی با مبنای حسابداری نقدی در دستگاه‌های اجرایی کشور. دومین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی اکبر. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. دانش حسابرسی، ۲۸، ۱۰-۲۱.

کماسی، شهرام؛ شکاری، غلام‌عباس؛ طاهری لاری، مسعود. (۱۳۹۳). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر رفتار سیاسی (مطالعه موردی کارکنان شرکت آبفا). همایش بین‌المللی مدیریت. هدایتی زفرقندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی. پژوهش ملل، ۲(۱۸)، ۴۵.

Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.

Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27.

Chan, J. L. (2008). *International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues*. University of Illinois at Chicago.

Christians, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2013). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a Comparative Study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(537), 54.

Jones, T. C., & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 35-63.

Matt, A., McNaught, T., & Samji, S. (2018). Opening Adaptation Windows onto Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique. CID Faculty Working Paper.