

Research Paper

Investigating the factors affecting financial supervision of the country's public sector budget: Structural equations approach

Davoud Hajihoseini¹ , Mohammad Hasani^{2*} , Zahra Pourzaman³ , Mehran Matinfard² 

¹PhD Student in Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

²Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

³Professor of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Received: 2024/11/07 Revised: 2025/01/19 Accepted: 2025/01/25

Abstract

This research aims to provide an appropriate model for financial supervision of the budget of the country's executive agencies with an internal supervision approach. The statistical population of the study includes 131 comptrollers and general managers of financial affairs and deputy comptrollers of the country's executive agencies, managers, deputies and heads of departments and experts in the field of financial supervision in the Ministry of Economic Affairs and Finance, the National Planning and Budget Organization, as well as auditors of the Audit Organization. The indicators affecting financial supervision of the public sector budget were identified and classified into 8 dimensions using a qualitative meta-synthesis method and by examining theoretical foundations and reviewing research proposals. The data were analyzed using PLS structural equation modeling. The results of the research show that the designed model with 8 dimensions including financial supervision pillars, training and human resources, organizational culture and ethical values, supervisory strategy and strategies, prediction of supervisory rulings and laws, supervisory infrastructure, tools for implementing financial supervision, and designing procedures and methods for financial supervision and control have a positive and significant relationship with the performance of financial supervision over the budget of the country's executive agencies.

Keywords: Financial supervision, Budget, Public sector, Structural equation modeling.

* Corresponding author. m_hassani@iau-tnb.ac.ir

2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.214138>

بررسی عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور: رویکرد معادلات ساختاری

داود حاجی حسینی^۱ ID، محمد حسینی^{۲*} ID، زهرا پور زمانی^۳ ID، مه‌رمان متین فرد^۲ ID

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
^۲ استادیار حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
^۳ استاد حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۷ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۰/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۰۶

چکیده

این پژوهش، درصدد ارائه مدلی مناسب نظارت مالی بر بودجه دستگاه‌های اجرایی کشور با رویکرد نظارت درونی است. جامعه آماری مورد مطالعه شامل ۱۳۱ از ذیحسابان و مدیران کل امور مالی و معاونان ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران، معاونان و رؤسای ادارات و کارشناسان حوزه نظارت مالی در وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور و همچنین حسابرسان سازمان حسابرسی می‌باشند. شاخص‌های مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با استفاده از روش کیفی فراترکیب و با بررسی مبانی نظری و مرور پیشینه‌های پژوهش، شناسایی و در ۸ بعد طبقه‌بندی گردید. داده‌ها به کمک مدل‌سازی معادلات ساختاری PLS، تجزیه و تحلیل شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مدل طراحی شده با ۸ بعد شامل، ارکان نظارت مالی، آموزش و منابع انسانی، فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی، استراتژی و راهبردهای نظارتی، پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی، زیرساخت‌های نظارتی، ابزارهای اعمال نظارت مالی و طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی، رابطه مثبت و معناداری با عملکرد نظارت مالی بر بودجه دستگاه‌های اجرایی کشور دارند. **واژگان کلیدی:** نظارت مالی، بودجه، بخش عمومی، روش معادلات ساختاری.

* نویسنده مسئول. m_hassani@iau-tnb.ac.ir

© ۲۷۱۷-۳۱۳۵ نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.214138>

۱. مقدمه

نظارت بر بودجه عمومی یکی از مهم‌ترین مراحل نظارت مالی در بخش عمومی است. اظهارنظر دیوان محاسبات کشور در جایگاه حسابرس مستقل بر مبنای اصل ۵۵ قانون اساسی، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹). لیکن این امر به معنی بی‌نیازی پاسخگویی، نظارت و کنترل در درون قوه مجریه نمی‌باشد. مطابق ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور، قوه مجریه مسئولیت اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج می‌باشد. نظارت درونی نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل دولت به منظور اطمینان از اجرای صحیح قوانین و سایر کنترل‌های لازم انجام می‌گیرد. این نظارت شامل دو بخش نظارت عملیاتی (توسط سازمان برنامه و بودجه کشور) و نظارت مالی (توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی) می‌باشد.

یکی از مهم‌ترین نظارت‌های مالی که در بخش عمومی کشور لازم است انجام شود نظارت درونی بر بودجه عمومی کشور است. بودجه مجموعه‌ای از جهت‌گیری‌های سیاسی، هدف‌گذاری اقتصادی، سازماندهی‌های مدیریتی، گرایش‌های بخشی و منطقه‌ای و حتی آرمان‌ها و آرزوهای حکومتی در صحنه بین‌الملل در قالب هزینه‌ها و درآمدهای دولت می‌باشد (سارکر و ، ۲۰۱۰). از لحاظ حجم و عظمت، بزرگ‌ترین سند مالی و از لحاظ اهمیت، مهم‌ترین عامل مستقل و پویا در اداره عمومی کشور و سطح کلان اقتصادی است. بودجه برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن برای سنه آتی را معین می‌کند. یعنی معین می‌کند دولت چه مقدار از منابع کشور را در اختیار خواهد گرفت و چه مقدار از این منابع را در کجا و حسب چه اهدافی خرج خواهد نمود (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵).

نظارت و کنترل بر بودجه بخش عمومی به عنوان شاه‌رگ حیاتی و قلب تپنده برنامه‌ریزی‌های آتی دولت است. نظارت یکی از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی و در ذات آن نهفته است (امرای و آذر، ۱۴۰۰). بدون نظارت، برنامه‌ریزی و هدایت بی‌معنا می‌شود چرا که به طور کلی اگر نظارت و بازخواست نباشد تعیین تکالیف و وظایف معنی ندارد. فقط با نظارت است که برنامه‌ریز، به صحت عملکرد و انطباق آن با برنامه پی خواهد برد. در صورت عدم توجه به نظارت، مدیریت ناقص خواهد ماند و هیچ‌گونه تضمینی برای انجام صحیح آن‌ها وجود نخواهد داشت (قنبری و همکاران، ۱۴۰۰).

برای اینکه نظارت مالی درونی به نحوه مؤثر انجام شود و به اهداف مدنظر خود دست یابد، باید از اثربخشی و کارایی لازم برخوردار باشد. به عبارت دیگر ضروری است در درون قوه مجریه شاخص‌های مناسب و کافی برای ارزیابی طراحی شود. تا بدین وسیله شفافیت بیشتر در بخش عمومی کشور و همچنین اعتماد شهروندان به دولت افزایش یابد (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). با این حال مهم‌ترین مسئله‌ای که در این خصوص وجود دارد این است که مهم‌ترین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور کدامند. بررسی سوابق پژوهشی صورت گرفته در ادبیات موضوع پژوهش نشان می‌دهد

که پژوهش‌های صورت‌گرفته درخصوص نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور بیشتر به نقش نظارتی دیوان محاسبات کشور مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران توجه شده است و پژوهش‌های کمتری به بررسی لزوم توجه به نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور در درون قوه مجریه پرداخته است. به همین منظور در این پژوهش سعی شده که الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی در دستگاه‌های اجرایی کشور تدوین شود. از این رو، پژوهش حاضر درصدد آن است که به این سؤالات پاسخ دهد که: ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه دستگاه‌های اجرایی کشور کدام است؟ و در الگوی مورد نظر میزان تأثیر هر یک از مؤلفه‌ها چگونه است؟ برای پاسخی به سؤالات مطرح شده در پژوهش با مرور مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش مهم‌ترین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور شناسایی و با نظرخواهی از گروه خبرگان الگوی مورد نظر به کمک معادلات ساختاری مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در ادامه پژوهش حاضر، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی خواهد شد و بعد از آن مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش بیان شده و در ادامه روش‌شناسی پژوهش و در انتها یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری بیان شده است.

۲. مبانی نظری

نظارت از ریشه عربی نظر به معنای نگرستن، مشاهده همراه با تدبیر و تفکرات است (معین، ۱۳۸۷). نظارت اقدامی مستمر است که از داده‌های نظام‌مند گردآوری شده براساس شاخص‌های خاص عملکردی استفاده می‌کند تا اطلاعات مستمر در مورد دستیابی به اهداف و پیشرفت فعالیت‌ها را به مدیریت و ذینفعان کلیدی ارائه کند (امرابی و آذر، ۱۴۰۰). نظارت عبارت است از بررسی و ممیزی و ارزشیابی کارهای انجام شده، در حین انجام و انطباق آنها با تصمیمات اتخاذ شده و همچنین با قوانین و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف. امروزه سامانه‌های نظارت و کنترل سنتی که بر ایجاد محدودیت تأکید دارد، شرایط الزام برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت را فراهم نمی‌نماید. به همین دلیل امروزه مفهوم کنترل از عامل محدودیت به مفهوم نوین آن، عامل هدایت تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تأکید دارد، تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفاهیم مذکور باشد (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی با نحوه نظارت رابطه مستقیمی دارد. با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری بخش دولتی در ایران، ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوانی برخوردار است و موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون اعمال نظارت‌های مؤثر و کارآمد در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون است (اکبری و همکاران، ۱۴۰۳). ساختار نظام نظارت مالی جمهوری اسلامی ایران در بخش عمومی یک ساختار فرآیند محور است که مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات مربوطه در طی فرآیند

تصمیم‌گیری مالی است. عدم تعریف دقیق اهداف دستگاه‌های اجرایی و نبود شاخص‌های مشخص سنجش عملیات آنها منجر به این شده است که دستگاه‌های نظارتی در مقام نظارت مالی صرفاً به تطبیق قانونی بودن مراحل مختلف تصمیم‌گیری بپردازند و سنجش این موضوع که دستگاه‌های اجرایی با هزینه کردن بودجه‌های سنواتی خود تا چه اندازه به اهداف تعریف شده در هر طرح و برنامه براساس معیار کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی رسیده‌اند، اصولاً مغفول مانده است (ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷).

فرایند نظارت بر بودجه و هزینه‌های دولت از طریق نظارت قبل از خرج، 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 (خزانه‌داری کل کشور) 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 جمهوری اسلامی ایران بر عهده سازمان بازرسی کل کشور می‌باشد (جانی و همکاران، ۱۴۰۰). بر این اساس قانون محاسبات عمومی کشور ایران امر نظارت درونی بر بودجه را بر عهده قوه مجریه نهاده است. این نظارت که نوعی نظارت از درون محسوب می‌شود نوعاً از نظارت‌های قبل و حین اجراست و خود شامل دو بخش نظارت عملیاتی و نظارت مالی است. براساس قانون یاد شده، نظارت به ترتیب توسط سازمان برنامه و بودجه کشور (نظارت عملیاتی) و وزارت امور اقتصادی و دارایی (نظارت مالی) انجام می‌گیرد. این نظارت به منظور اجرای هرچه دقیق‌تر بودجه سالیانه و بالتبع آن پاسخگویی بهتر قوه مجریه درخصوص میزان پایبندی به قوانین بودجه به سایر قوا می‌باشد (نوری و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین می‌توان اهمیت انجام نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور را از چند منظر زیر بررسی کرد.

مدیریت مالی بخش عمومی و چرخه بودجه

فرآیندهای مختلف مدیریت مالی بخش عمومی در کنار چرخه بودجه نظام‌مند می‌شوند. هدف این چرخه سالانه اطمینان از این مسئله است که مخارج عمومی به درستی برنامه‌ریزی، اجرا و حسابرسی می‌شوند. آگاهی از اینکه مدیریت درآمدها ارتباط تنگاتنگی با مدیریت مخارج دارد، بخصوص وقتی که کل بودجه مشخص و جریانات نقدی سالانه مدیریت می‌شوند از اهمیت بالایی برخوردار است چرخه بودجه به شرح زیر قابل بیان است (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶):

فرمول‌بندی بودجه: چرخه بودجه با فرآیند بودجه‌ریزی آغاز می‌شود که در آن دولت و نهادهای ناظر برای استفاده از منابع در سال آینده، با توجه به اولویت‌ها برنامه‌ریزی می‌کنند.

اجرای بودجه: وقتی بودجه تصویب و سال مالی جدید آغاز می‌شود، نهادهای مربوطه، سازمان برنامه و بودجه کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی شروع به اجرای آن می‌کنند. آنها از منابع تخصیص داده شده برای پرداخت حقوق کارمندان، اداره امور و انجام هزینه‌هایی مانند اجاره، آب و برق و همچنین ارائه کالا و خدماتی مانند کتاب‌های درسی و دارو به ذینفعان استفاده می‌کنند. وزارت امور اقتصادی و دارایی

خزانه‌داری کل کشور) جریان وجوه را مدیریت، بر آن نظارت و تعدیلات مربوطه را برای اطمینان از مطابقت با بودجه و قوانین مدیریت مالی عمومی انجام می‌دهد. حسابداری و گزارشگری: در طول سال مالی هر نهاد مصرف‌کننده بودجه مخارجش را ثبت می‌کند (حسابداری). این حساب‌ها به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی جمع می‌شوند. در پایان سال مالی، این وزارت گزارشی را در مورد چگونگی اجرای بودجه منتشر می‌کند. نهادهای ناظر بیرونی: سپس این گزارش مورد بررسی دقیق یک نهاد دولتی مستقل (دیوان محاسبات کشور) قرار می‌گیرد که وصول و خرج درآمدهای دولتی را بررسی و گزارش خود را درباره نحوه اجرای بودجه و توان سیستم‌های مدیریت مالی دولتی منتشر می‌کند (سیمسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).

تئوری نمایندگی و تئوری ذینفعان

قدر مسلم موضوع تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی از اولین موضوعاتی است که به دلیل تفاوت در منافع گروه‌های درگیر مطرح می‌شود (واتر و زیمرمن، ۱۹۸۶). بدیهی است که این تقابل می‌تواند هم در بخش عمومی و هم در بخش خصوصی قابل طرح باشد، آنچه که با مفهوم تئوری نمایندگی پشتیبانی می‌شود. در واقع در بخش عمومی نیز می‌توانیم مردم و مالیات‌دهندگان را کارگمارانی تلقی کنیم که دولت را برای رسیدن به اهداف خود به عنوان کارگزار به کار گمارده‌اند؛ لذا دولت و نمایندگان آنها موظف‌اند تا در راستای منافع عمومی انجام وظیفه کنند. اگرچه این احتمال وجود دارد که به دلیل تضاد منافع و همچنین عدم تقارن اطلاعاتی به نفع مردم عمل نکنند. در هر حال مطابق با تئوری نمایندگی انتظار داریم که شهروندان و مالیات‌دهندگان به عنوان کارگماران حاضر باشند تا برای شفافیت و پاسخگویی نمایندگان خود هزینه استقرار سیستم حسابداری را تقبل کنند تا بتوانند از طریق گزارش‌های صحیح و به‌موقع مجموعه فعالیت‌های کارگزاران خود را نظارت کنند. تئوری نمایندگی در توجیه به‌کارگیری سیستم‌ها و استانداردهای جدید حسابداری توسط بنگاه‌های بخش عمومی به کار می‌رود (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸).

براساس تئوری ذینفعان، تأثیر کارگزاران (دولت‌ها) بر کارگماران (مردم و جامعه) آن‌چنان عمیق است که باید به تمام جنبه‌های عمومی جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذینفعان معتقد هستند که کارگزاران باید پاسخگویی عملکرد خود در خصوص محیط‌زیست، گونه‌های جانوری و حتی نسل‌های آینده نیز باشند. این پاسخگویی باید در تمام زمینه‌ها باشد که پاسخگویی مالی عصاره همه پاسخگویی‌ها می‌باشد. برای پاسخگویی به این ذینفعان، لازم است چارچوب و استانداردهای مشخصی وجود داشته باشد و لازم است مشخص گردد که چه عواملی موجب اجرایی نشدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌شود (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸).

مسئولیت پاسخگویی عمومی

پاسخگویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام شده توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹). شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی و قانونی واگذار می‌کنند، لیکن حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند. همراه این واگذاری اختیار، یک سیستم تفکیک قوا نیز ایجاد می‌شود تا با اعمال نظارت‌های لازم، تعادل را بین قوا برقرار کرده و از سوءاستفاده‌های احتمالی از قدرت توسط هریک از قوا، جلوگیری نمایند. در این نوع جوامع و نهادها، مقامات منتخب و منصوب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان و ذی‌نفعان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز در جایگاه صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولان و تصمیماتی که اتخاذ کرده‌اند، به صورت علنی، مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود پیگیری می‌کنند (نوش‌آذر و حیدری، ۱۴۰۰). از طرفی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نسبت به مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی توسط دستگاه‌های اجرایی، مستلزم اعمال نظارت مالی است. این نوع نظارت که با هدف آمادگی لازم برای ایفای مسئولیت‌های پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی اعمال می‌شود به صورت درون‌سازمانی و از طریق سیستم کنترل داخلی و به صورت برون‌سازمانی و از سوی نهادهای مستقل نظیر مؤسسات حسابرسی و دیوان محاسبات کشورها انجام می‌شود. ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی مستلزم زمان مناسب و تجربه و تخصص کافی به منظور اعمال کنترل‌های مالی و داخلی و نظارت بر امور مالی است (باباجانی، ۱۳۹۰).

آدونگو و جاگونگو (۲۰۱۳) توضیح می‌دهند که نیاز به پاسخگویی و کارایی ارائه خدمات در سازمان‌های دولتی، سازمان‌های عمومی را در خط مقدم استقرار سیستم‌های کنترل قرار می‌دهد. هیردن و استین (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که باور غالب در مدیریت عمومی جدید این است که بهبود اثربخشی و کارایی، مسئولیت‌پذیری را افزایش می‌دهد و فساد را از بین می‌برد. آنها همچنین نشان می‌دهند که در صورت عدم پاسخگویی، حوادث فساد اغلب رخ می‌دهد.

مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی بر ارکانی نظیر حق دانستن حقایق و حق پاسخ‌خواهی برای شهروندان استوار است. در جوامع و نهادهای مردم‌سالار، قدرت در نهایت در دست مردم باقی می‌ماند (نوش‌آذر و حیدری، ۱۴۰۰). لیکن پاسخگویی یکی از مفاهیم طلایی شناخته می‌شود که هیچ کس نمی‌تواند با آن مخالفت کند. بونز (۲۰۰۶) معتقد است استفاده از مفهوم پاسخگویی در ارائه سیاسی و مستندات خط‌مشی رو به افزایش است. زیرا این مفهوم تصویری از شفافیت و اعتماد را منتقل می‌کند. صاحب‌نظران به شکل‌های مختلف نسبت به طبقه‌بندی مسئولیت پاسخگویی اقدام نموده‌اند. برای مثال بونز (۲۰۰۶) براساس ماهیت جامعه، بازیگر (پاسخگو)، رفتار و تعهد به طبقه‌بندی پاسخگویی پرداخته است. به اعتقاد وی پاسخگویی براساس ماهیت جامعه به پاسخگویی‌های سیاسی، قانونی، اداری، حرفه‌ای و اجتماعی و براساس ماهیت پاسخگو به پاسخگویی‌های شرکتی، سلسله‌مراتبی، جمعی و انفرادی، براساس ماهیت به

پاسخگویی‌های مالی، رویه‌ای و محصول و سرانجام براساس ماهیت تعهد به پاسخگویی افقی، مورب و عمودی طبقه‌بندی می‌شود (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱).

شفافیت مالی در بودجه

شفافیت بودجه و شفافیت مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و به یک ویژگی مهم در مدیریت مالی نوین در بخش عمومی تبدیل شده است. تا اواسط دهه ۱۹۹۰ هیچ تعریف بین‌المللی به رسمیت شناخته شده‌ای از شفافیت بودجه و شفافیت مالی و هیچ وضع قوانین و مقررات از آنچه که شامل می‌شود وجود نداشت. صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۹۸، با الهام از درس‌هایی که از بحران مالی آسیای شرقی در آن زمان آموخته بود، دستورالعمل عملکردهای خوب در مورد شفافیت مالی را معرفی کرد و در سال بعد شروع به ارزیابی عملکرد کشورها در برابر این دستورالعمل کرد. از طرفی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در سال ۲۰۰۲ بهترین شیوه‌ها در شفافیت بودجه را در بخش بودجه دولت مرکزی در کشورهای پیشرفته متمرکز کرده بود. کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران، پروژه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی را در سال ۱۹۹۶ آغاز کرد و تا سال ۲۰۰۲ مجموعه‌ای اصلی از استانداردهای حسابداری را برای بخش دولتی صادر کرد (OECD، ۲۰۱۷). علاوه بر این، شفافیت به عنوان راهی برای افزایش اعتماد به دولت، مشروعیت دولت، مشارکت شهروندان و کاهش فساد تلقی می‌شود. با الهام از مدیریت عمومی نوین، در اصلاحات بخش عمومی به شفافیت بیشتر خدمات و فعالیت‌های دولت توجه می‌شود. ایده این اصلاحات افزایش رویت‌پذیری و شفافیت عملکرد و در نتیجه بهبود عملکرد است. علاوه بر این، میزان معینی از شفافیت برای دموکراسی و مردم‌سالاری ضروری است (گریملیخویجسن و همکاران، ۲۰۱۷).

نظارت بر بودجه

یکی از مفاهیم مهم در اقتصاد و توسعه هر کشور نظام بودجه‌ریزی است. دولت‌ها برای پیشبرد کلیه اهداف و برنامه‌های خود نیاز به بودجه دارند. بودجه ستون اصلی ترقی و پیشرفت کشورها است، بنابراین ناکارایی نظام بودجه‌ریزی می‌تواند اثرات گسترده‌ای روی متغیرهای کلان اقتصادی و توسعه کشورها بگذارد (غفاری فرد و همکاران، ۱۴۰۲). بودجه‌ریزی و بودجه‌نویسی یکی از مهم‌ترین وظایف دولت‌ها در هر کشوری است که دولت‌ها هر ساله به منظور تعیین میزان اختصاص منابع مادی به هریک از بخش‌های جامعه به آن مبادرت می‌ورزند (نوری و همکاران، ۱۳۹۵). بودجه یکی از مهم‌ترین اسنادی است که توسط دولت تهیه می‌شود. بودجه برنامه‌ای برای هماهنگ نمودن درآمدها و هزینه‌ها و یا منابع قابل دسترسی ضروری برای تحقق اهداف مشخص است. طبع و ماهیت بودجه دارای کاربردهای مالی مهمی همانند، بیان سیاست‌های عمومی، برنامه مالی و بیان مقاصد مالی، نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است و می‌تواند به عنوان مبنایی جهت ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد (ناصری و نیک اندیش، ۱۳۹۵). بودجه‌ریزی در ایران، با اینکه جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزاری

چندان کارآمدی نیست. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان چشمگیری از نیروهای کارشناسی دستگاه را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را میان قوای اجرایی قانون‌گذار مطرح می‌کند (جمشیدی و سلیمانی امیری، ۱۴۰۲). بودجه‌بندی سالانه سنتی به دلیل ناتوانی در عملکرد خوب در شرایطی که مشخصه عدم قطعیت بسیار ناشی از تغییرات فناوری، نوسانات بازارهای جهانی، مقررات دولتی رقابت و افزایش دانش جدید است، مورد انتقاد قرار گرفته است (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۰).

نظارت بر بودجه عمومی یکی از مهم‌ترین مراحل نظارت مالی در بخش عمومی است. اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات کشور در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹). در سیستم بودجه‌ریزی دولتی، نظارت بر بودجه، آخرین و مهم‌ترین مرحله از تصویب بودجه جهت تضمین دستیابی به اهداف است. نظارت بر بودجه در پرتو سیاست‌های کلی نظام می‌تواند منشاء دو اثر جداگانه باشد: هم انجام وظیفه ذاتی در راستای تحقق سیاست‌های مالی و هم رصد آثار مالی سیاست‌ها و کنش‌های مالی دستگاه‌های مرتبط با سیاست‌های مالی (ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷). تعدد سازمان‌های نظارتی و عدم هماهنگی و ارتباط سامانه‌ای و قانونمند میان سازمان‌های نظارتی، موجب انجام فعالیت‌های موازی، تکراری و پرهزینه می‌شود. این ناهماهنگی‌ها و عدم ارتباط سبب شده تا حاصل اقدامات و نتیجه فعالیت‌های دستگاه‌های نظارتی، برای یکدیگر قابل بهره‌برداری و قابل استفاده نباشد. هرچند ارتباطات مقطعی و غیرمتمرکزی میان آنها وجود دارد، اما این ارتباطات کافی نبوده و اهداف مورد نظر در زمینه نظارت و بازرسی را تأمین نمی‌کند و باید در یک سامانه ارتباطی صحیح، نتایج اقدامات نظارتی هر یک از سازمان‌های نظارتی براساس یک راهبرد مشخص مورد بهره‌برداری قرار گیرد (فاضلی‌نژاد و شفیعی سردشت، ۱۴۰۰).

مطالعات پیشین پژوهشگران در زمینه بررسی نظارت مالی منتج به شناسایی برخی عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه به منظور انجام مراحل پژوهش و نظرسنجی از خبرگان به کار گرفته شده است که به عنوان نمونه می‌توان به پژوهش‌های زیر اشاره کرد. امینی و همکاران (۱۴۰۲) طی پژوهشی به بررسی تأثیر ساختار نظارتی و عوامل فنی بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی پرداختند. این پژوهش با استفاده از پرسشنامه در جامعه آماری ۶۶ نفر از کارشناسان اداری، مالی و بودجه بخش عمومی انجام گردید. نتایج نشان داد که میانگین تمامی متغیرهای مورد بررسی بالاتر از حد متوسط می‌باشد و رابطه ساختار نظارتی و عوامل فنی بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معنادار می‌باشد.

اردشیری و همکاران (۱۴۰۱) نسبت به شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگویی برای نظارت مالی هوشمند در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی کشور اقدام نمودند. این پژوهش از نوع کیفی بوده که با

استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد و با مصاحبه از خبرگان انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که مقوله‌های اصلی الگوی نظارت مالی هوشمند شامل منابع و سرمایه انسانی، عوامل محتوایی، آموزش ضمن خدمت، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی، عوامل محیطی، مدیریت ریسک، نظام عملیاتی کسب‌وکار، مکانیسم‌های نظارتی و مؤلفه‌های ساختاری می‌باشد که با توجه به مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و الگوی نهایی ارائه شد. همچنین فروغی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی پرداختند. یافته‌های پژوهش، حاکی از آن است که عامل‌های درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت، از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشند.

براتی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ایران) پرداختند. نتایج منجر به شناسایی تعداد ۵ بعد، ۱۴ مؤلفه و ۳۷ شاخص مدل حسابرسی عملکرد شد. همچنین نتایج تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم حاکی از آن است که عامل شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، تأمین نیروی انسانی متخصص، فرهنگ‌سازی، زیر ساخت‌ها، بهبود عملکرد به عنوان عوامل مؤثر بر ارایه الگوی حسابرسی عملکرد در وزارت بهداشت می‌باشند. طی پژوهشی دیگر باباجانی و قنبریان (۱۴۰۱) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلان شهرهای ایران پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش تشکیل کمیته حسابرسی ذیل شورای اسلامی شهر موجب ارتقای نظارت مالی و عملکردی می‌شود. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که استقلال مهم‌ترین عامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته می‌باشد.

محقق و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مؤسسات و سازمان‌های دولتی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که مؤسسات و سازمان‌های دولتی می‌توانند ارزیابی خود را چند بعدی نموده و با تکیه بر عوامل شناسایی و پالایش شده در ابعاد فردی، عملکردی، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی، به سنجش کنترل داخلی مؤسسات و سازمان‌های مورد بررسی اقدام نموده که در نهایت تصمیم‌گیری‌های جامع‌تری مبتنی بر دیدگاه خبرگان و مبانی علمی صورت خواهد گرفت.

امرای و آذر (۱۴۰۰) به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۳۵۲ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گردید. در پژوهشی دیگر قنبری و همکاران (۱۴۰۰) به تهیه الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی جمهوری اسلامی ایران پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش

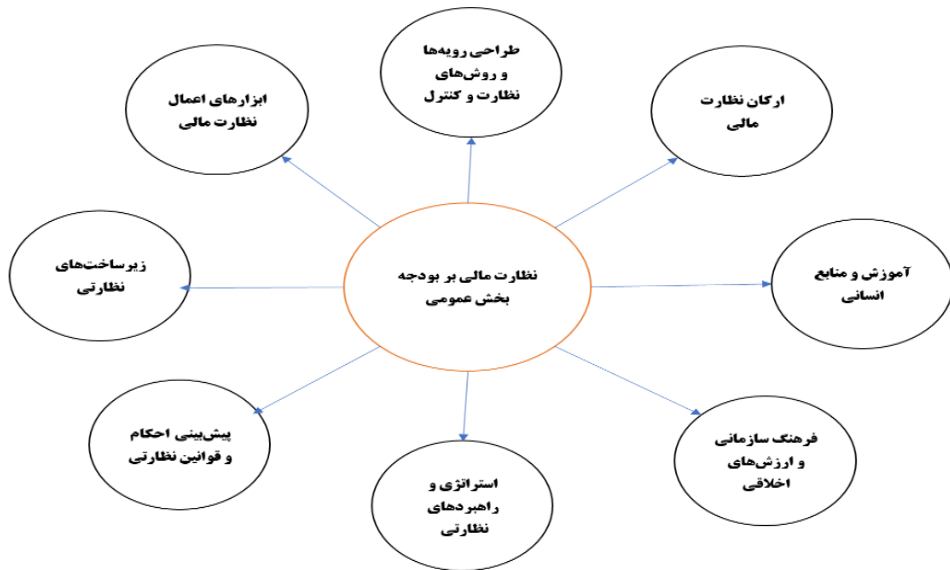
نشان داد که عوامل ساختاری (استقلال، حسابرسی، بودجه‌ریزی)، عوامل رفتاری (تغییر نگرش، حدود برخورد با تخلفات)، عوامل زمینه‌ای (نحوه انتخاب اعضای دیوان محاسبات، فراهم آوردن بستر مناسب کارکنان دیوان) و عوامل سیاسی - قانونی بر بهبود نظارت دیوان محاسبات تأثیر گذار است. همچنین جانی و همکاران (۱۴۰۰) به مطالعه و بررسی چالش‌های مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی پرداختند. 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.

در پژوهش‌های خارجی صورت گرفته تاملًا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان مدل‌های نظارت مالی منطقه‌ای با مشارکت جامعه و سیاست عمومی شفافیت به عنوان ناظر پرداختند. نتایج نشان داد که آگاهی اعضای قانون گذار از بودجه تأثیر مثبت و معناداری بر نظارت مالی منطقه‌ای دارد که نشان می‌دهد هر چه آگاهی اعضای قانون گذار از بودجه بیشتر باشد، نظارت بر امور مالی منطقه‌ای نیز بهتر است. همچنین مطهر (۲۰۱۹) طی پژوهشی به بررسی استاندارد حسابداری دولتی، ظرفیت انسانی، سیستم کنترل داخلی و نظارت مالی به عنوان تحلیل کیفی صورت‌های مالی دولت در کشور اندونزی پرداخت. نتایج نشان داد که متغیرهای استانداردهای حسابداری مالی، ظرفیت منابع انسانی، سیستم‌های کنترل داخلی و نظارت مالی منطقه‌ای بر کیفیت عملکرد گزارش‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند. در پژوهشی دیگر دمیرا و یمر (۲۰۱۸) به بررسی عوامل تعیین‌کننده کنترل بودجه در سازمان عمومی کشور اتیوپی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که اطلاعات و ارتباطات، کاهش هزینه، کارکنان حسابرسی داخلی ذیصلاح، پشتیبانی مدیریت، نظارت و ارزیابی بودجه به طور مثبت و قابل توجهی در کنترل بودجه در بخش دولتی نقش داشته است.

الزبان و گوویلام (۲۰۱۴) طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور عربستان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیریت از اثربخشی حسابرسی داخلی، اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی را هم از دیدگاه مدیریت و هم از منظر حسابرسان داخلی هدایت می‌کند. پشتیبانی مدیریت با استخدام کارکنان آموزش‌دیده و با تجربه، تأمین منابع کافی، تقویت رابطه با حسابرسان خارجی و داشتن یک بخش حسابرسی داخلی مستقل مرتبط است. در پژوهشی مشابه کریستوفر (۲۰۱۴) طی پژوهشی در حوزه حسابرسی داخلی به این سؤال پرداخت که آیا حسابرسی داخلی، حاکمیت را در بخش دانشگاه دولتی استرالیا افزایش می‌دهد؟ نتایج نشان می‌دهد که اکثر عملکردهای حسابرسی داخلی دانشگاه تحت ترتیبات ساختاری و عملکردی انعطاف‌پذیر برای دستیابی به نقش نظری حسابرسی داخلی در افزایش حاکمیت عمل می‌کنند.

مدل مفهومی پژوهش

در این بخش این سؤال مطرح می‌شود که آیا می‌توان الگویی جامع از عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با نگاه نظارت درونی در درون قوه مجریه ارائه کرد؟ بررسی پژوهش‌های پیشین و الگوهای ارائه شده در زمینه نظارت مالی در بخش عمومی کشور حاکی از آن است که اغلب پژوهش‌های انجام شده هریک به جوانبی خاص و محدود از این مفهوم در بخش عمومی کشور توجه داشته‌اند.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

در این راستا با بررسی پیشینه پژوهش و با استفاده از روش پژوهش کیفی فراترکیب و نیز نظر خبرگان، مدل مفهومی عوامل شناسایی شده نظارت مالی بر بودجه در ۸ بعد که شامل ارکان نظارت مالی، آموزش و منابع انسانی، فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی، استراتژی و راهبردهای نظارتی، پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی، زیرساخت‌های نظارتی، ابزارهای اعمال نظارت مالی و طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی تقسیم‌بندی شده است که در قالب شکل (۱) ارائه گردیده است.

همان‌طور که از الگوی مفهومی پژوهش مشخص است، نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده و اثرپذیری آن را از هر یک ابعاد الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد.

فرضیه‌های پژوهش

براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: ارکان نظارت مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه دوم: آموزش و منابع انسانی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه سوم: فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه چهارم: استراتژی و راهبردهای نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه پنجم: پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه ششم: زیرساخت‌های نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه هفتم: ابزارهای اعمال نظارت مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

فرضیه هشتم: طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به دلیل اینکه دنبال تدوین الگویی برای نظارت مالی در بخش عمومی است از منظر هدف جزء پژوهش‌های کاربردی لحاظ می‌شود. این پژوهش‌ها از طریق زمینه و بستر شناختی که از طریق پژوهش‌های بنیادی فراهم شده برای رفع نیازهای بشر و بهبود و بهینه‌سازی ابزارها، اشیاء و الگوها در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می‌گیرند (حافظ‌نیا، ۱۳۸۲). هدف پژوهش‌های کاربردی، توسعه دانش در یک زمینه خاص است (ایمان، ۱۳۹۴) و همچنین با توجه به اینکه با مرور ادبیات موجود به دنبال استخراج مؤلفه‌ها و فرایند کلیدی نظارت مالی در بخش عمومی است جزء پژوهش‌های توصیفی-کیفی می‌باشد.

پژوهش‌ها براساس نحوه گردآوری اطلاعات به ۲ دسته تقسیم‌بندی می‌شوند: ۱- توصیفی ۲- پژوهش‌های آزمایشگاهی. پژوهش توصیفی نیز شامل ۵ دسته پیمایشی، همبستگی، پس‌رویدادی، اقدام‌پژوهی و بررسی موردی است (ایمان، ۱۳۹۴). این پژوهش با توجه به اینکه با مطالعه ادبیات موضوع پژوهش و تحلیل آن به دنبال شناخت شرایط موجود و یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد، در زمره پژوهش‌های توصیفی و با توجه به اینکه به دنبال آن است که با نظرخواهی از گروه نمونه انتخاب شده نظر یک جامعه آماری بزرگ را درباره موضوع پژوهش بدانند، جزء پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار دارد.

در این پژوهش ابتدا برای شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی نظارت مالی بر بخش عمومی کشور، با استفاده از روش کیفی فراترکیب عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور احصاء و با استفاده از روش تحلیل تم مطابق جدول شماره (۱) دسته‌بندی شد.

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان و صاحب‌نظرانی است که براساس ویژگی سه گانه «حضور نمایندگان گروه‌های متخصص»، «آگاهی عمیق از موضوع پژوهش» و «وسعت نظر و آگاهی» از میان گروه‌های متخصصی که مسئولیت نظارت مالی در بخش عمومی کشور در درون دستگاه‌های اجرایی کشور را دارند همانند ذیحساب و مدیران کل امور مالی و معاونان ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی، مدیران، معاونان، رؤسای ادارات و کارشناسان باتجربه در خزانه‌داری کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، سرپرستان و مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و رؤسای گروه‌ها و کارشناسان خیره سازمان برنامه و بودجه کشور که در نظارت مالی بخش عمومی کشور تجربه دارند با روش نمونه‌گیری غیراحتمالی-زنجیره‌ای (گلوله برفی) انتخاب شده‌اند.

در این روش نمونه‌گیری نخست چند نفر را که دارای مشخصات مورد نظر هستند را پیدا نموده و بعد از مصاحبه تقاضا می‌شود افرادی را که می‌شناسند و دارای همان خصوصیات هستند را معرفی کنند، بدین ترتیب هر پاسخگو خود منبعی برای شناسایی افراد بعدی بوده و بر تعداد پاسخگویان افزوده می‌شود. با این روش، گلوله برفی بزرگ و بزرگ‌تر می‌شود تا بدین ترتیب محقق مواردی را که از حیث اطلاعات غنی هستند انباشته می‌کند (دیانتی، ۱۳۹۴).

برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته استفاده، که سوالات آن براساس ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده طراحی شده است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد میزان اهمیت هر شاخص را با اختصاص امتیازی از (۱) تا (۷) اعلام فرمایند. همچنین خواسته شد تا در صورتی که شاخص جدیدی در این خصوص در نظر دارد در ادامه ستون مربوط به هر ویژگی اضافه کنند.

شاخص‌های مربوط به هریک از متغیرها (سازه‌ها)

با توجه به پژوهش‌های پیشین و مبانی نظری پژوهش و نیز با لحاظ شرایط حاکم بر بخش عمومی کشور، عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور شامل مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی به شرح زیر شناسایی شده است.

جدول ۱. متغیرهای مکنون و زیرسازه‌ها

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
استقلال ذیحسابان و وضع قوانین حمایتی از ذیحسابان	ARAKAN11	ارکان نظارت مالی (ARAKAN)
نظارت بر ثبت امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها	ARAKAN12	
تدوین و گزارشگری دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی	ARAKAN13	
اعمال نظارت مالی بر قانون بودجه و ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی	ARAKAN14	

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
سازمان برنامه و بودجه کشور	ARKAN21	ارکان نظارت درونی بر بودجه - ARKAN2
خزانه‌داری کل کشور	ARKAN22	
حسابرسان و بازرسان قانونی شرکت‌های دولتی	ARKAN23	
واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در دستگاه اجرایی	ARKAN24	
ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی	ARKAN25	
مدیریت و حفظ سرمایه انسانی در بخش عمومی	AMOZISH11	آموزش و منابع انسانی (AMOZISH)
شایسته‌سالاری در بخش عمومی و تدوین برنامه جامع توسعه منابع انسانی	AMOZISH12	
ارتقاء توانمندی دانش، مهارت و عملکرد مدیران و کارکنان	AMOZISH13	
به‌کارگیری کارکنان متخصص و باصلاحیت در بخش عمومی	AMOZISH21	
مشخص نمودن دانش، مهارت و تخصص مورد نیاز برای هر جایگاه شغلی	AMOZISH22	
تخصصی شدن مراجع نظارت مالی و استفاده از ظرفیت بخش خصوصی	AMOZISH23	
اجرای سیاست‌های مناسب استخدامی و به‌کارگیری نظام تنبیه و تشویق	AMOZISH31	
تدوین بسته آموزشی نظام حسابداری بخش عمومی	AMOZISH32	
آموزش نیروی انسانی در زمینه قوانین مالی و بودجه‌ای و کنترل داخلی	AMOZISH33	
آموزش و راهنمایی مناسب به حسابرسان برای افزایش خودکارآمدی	AMOZISH34	
برگزاری دوره‌های استانداردهای حسابداری و حسابرسی در بخش عمومی	AMOZISH35	
پایبندی به ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون	FARAHANG1 1	فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی (FARAHAN) (G)
تدوین آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی	FARAHANG1 2	
تدوین ساختار سلسله مراتب سازمانی برای نظارت مالی	FARAHANG1 3	
ایجاد انگیزش سازمانی برای پذیرش فرهنگ پاسخگویی	FARAHANG2 1	
صداقت و درستکاری و در نظر گرفتن پاداش برای رعایت ارزش‌های اخلاقی	FARAHANG2 2	
پیاده‌سازی فرهنگ سازمانی و ایجاد انگیزش برای رعایت کنترل داخلی	FARAHANG2 3	
سرمایه‌گذاری و الگوگیری از مدیریت خدمات عمومی نوین	ASTRATJY11	
عوامل و ویژگی‌های مدیریتی مؤثر بر نظارت	ASTRATJY12	
لزوم تدوین برنامه جامع نظارت مالی بخش عمومی	ASTRATJY13	
پشتیبانی مدیریتی ارشد و کمیته حسابرسی از حسابرسی داخلی	ASTRATJY21	
حمایت مدیران و سیاست‌گذاران از حسابداری تعهدی و بودجه عملیاتی	ASTRATJY22	
تدوین شفاف استراتژی‌ها و اهداف سازمان	ASTRATJY41	
عدم سازگاری بین اولویت‌های دولت و طراحی‌های نهادی	ASTRATJY42	
	ASTRATJY4	

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
استفاده از تجربه سایر کشورها و مشاوره بین‌المللی در نظارت	AHKAM11	پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی (AHKAM)
تصویب قوانین و مقررات الزم‌آور و دائمی در حوزه پاسخگویی	AHKAM12	
وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و حذف فعالیت‌های موازی	AHKAM21	
پیوند سیاست‌های اقتصادی و مالی در تدوین برنامه‌ها و بودجه	AHKAM22	
بهبود رویه و سیاست‌ها برای جلوگیری از استفاده غیرقانونی بودجه	AHKAM23	
اصلاح ساختار شرکت‌های دولتی و کوچک‌سازی دولت	AHKAM31	
تدوین استاندارد حسابداری و لزوم به‌روزرسانی قوانین مرتبط	AHKAM32	
تدوین سازوکار مناسب برای پیگیری اجرای قوانین و ارزیابی نتایج	AHKAM33	
ساختار و محیط سیاسی حاکم بر دستگاه اجرایی	AHKAM41	
بازنگری و به‌روزرسانی قوانین و مقررات در حوزه نظارت مالی	AHKAM42	
تدوین قوانین لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی	AHKAM43	AHKAM4
استقرار دولت و خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی	ZIRSAGHT11	زیرساخت‌های نظارتی (ZIRSAGHT)
سرمایه‌گذاری برای استفاده از کلان‌داده‌ها برای نظارت و حسابداری	ZIRSAGHT12	
استفاده از فناوری‌های نوین همانند هوش مصنوعی، هوش تجاری و غیره	ZIRSAGHT13	
نظارت بر خط در حوزه مالی و محاسباتی و حکمرانی دیجیتال	ZIRSAGHT21	
سیستم اطلاعات مدیریت مالی یکپارچه دولت	ZIRSAGHT22	
نهادینه‌سازی نظارت مالی با رویکرد سامانه‌ای	ZIRSAGHT23	
ایجاد پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی	ZIRSAGHT31	
یکپارچگی نرم‌افزارها و برنامه‌های کاربردی حسابداری و بودجه‌بندی	ZIRSAGHT32	
تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه برای ثبت رویدادهای مالی تعهدی	ZIRSAGHT41	
استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات برای انجام مبادلات	ZIRSAGHT42	
به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	ABZAR11	ابزارهای اعمال نظارت مالی (ABZAR)
تشکیل کمیسیون‌ها و کمیته‌های تخصصی نظارتی	ABZAR12	
استقلال کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی از ساختار مدیریتی	ABZAR13	
استقرار کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی	ABZAR14	

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
استقرار سیستم‌های کنترل داخلی و کنترل بودجه‌ای در بخش عمومی	ABZAR21	لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک- ABZAR2 به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی- ABZAR3 لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت - ABZAR4
تفویض مطلوب اختیارات و اختصاص بودجه کافی مرتبط با نظارت	ABZAR22	
به‌کارگیری استراتژی و فنون مدیریت ریسک	ABZAR23	
انجام حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد	ABZAR31	
به‌کارگیری تکنیک‌ها و فنون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	ABZAR32	
استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات	ABZAR33	
انجام حسابرسی رایانه‌ای، استراتژیک، مبتنی بر خطر و...	ABZAR41	
به‌کارگیری فنون و روش‌های حسابرسی مالی و رعایت و ارائه گزارش حسابرسی	ABZAR42	
به‌کارگیری حسابداری و گزارشگری بر مبنای تعهدی	ABZAR43	
انتشار عمومی اطلاعات بودجه و مشارکت ذینفعان در تهیه بودجه	RAVIYE11	ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت - RAVIYE1 طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی - RAVIYE2 لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد- RAVIYE3 لزوم به‌کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای - RAVIYE4
شفافیت فرآیندها و سازوکارهای ارائه خدمات در سازمان	RAVIYE12	
تقویت نظام پاسخگویی و لزوم انجام نظارت‌های همگانی	RAVIYE13	
افزایش تعاملات دستگاه‌های نظارتی برون‌سازمانی و درون‌سازمانی	RAVIYE21	
بهره‌برداری از گزارش حسابرسی داخلی و به‌کارگیری کنترل نظارتی هدفمند	RAVIYE22	
به‌کارگیری فنون و روش‌های حسابرسی داخلی و کنترل داخلی	RAVIYE23	
تمرکز دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و پرداخت به ذینفع نهایی	RAVIYE24	
بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	RAVIYE31	
تعیین شاخص‌ها و مقیاس‌ها شفاف برای اندازه‌گیری عملکرد	RAVIYE33	
شناسایی مقیاس‌های ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی	RAVIYE34	
شناخت، ثبت و گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها	RAVIYE41	
به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی	RAVIYE42	
طراحی و استقرار کنترل بودجه‌ای و به‌کارگیری حسابداری بودجه‌ای	RAVIYE43	
تخصیص و پرداخت بودجه براساس اولویت فعالیت‌ها و مقایسه بودجه و عملکرد	RAVIYE44	
مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها و نظارت بر درآمدها و هزینه‌ها	RAVIYE45	

۴. یافته‌های پژوهش

در مرحله گردآوری اطلاعات و داده‌های پژوهش، پرسشنامه برای اعضای گروه خبرگان ارسال و تعداد ۱۳۱ پرسشنامه از سوی آنها تکمیل و ارائه شد. اطلاعات جمعیت‌شناختی گروه خبرگان نهایی شامل سطح و رشته تحصیلی، حوزه فعالیت، سوابق شغلی و ترکیب سنی در جداول زیر ارائه شده است.

جدول ۲. داده‌های توصیفی اعضاء نمونه آماری

شرح داده‌های توصیفی						
جمع		مرد		زن		جنسیت
۱۳۱		۱۱۶		۱۵		تعداد
۱۰۰		۸۹		۱۱		درصد
جمع		دکتری		فوق لیسانس		سطح تحصیلات
۱۳۱		۱۸		۹۹		تعداد
۱۰۰		۱۴		۷۵		درصد
جمع		اقتصاد		مدیریت مالی		رشته تحصیلی
سایر		مدیریت دولتی		حسابداری		تعداد
۱۳۱		۹		۲۴		۶۶
۱۰۰		۱۰		۱۸		۵۰
جمع		بین ۴۱ تا ۵۰ سال		بین ۳۱ تا ۴۰ سال		ترکیب سنی
بین ۶۱ تا ۷۰ سال		بین ۵۱ تا ۶۰ سال		بین ۳۰ تا ۳۱ سال		تعداد
۱۳۱		۶۳		۲۷		۷
۱۰۰		۴۸		۲۱		۵
جمع		حسابرس دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی		رئیس اداره/ گروه		شغل یا سمت
مدیرکل یا معاون مدیرکل		کارشناس/ کارشناس مسئول		ذیحساب و مدیرکل امور مالی یا معاون ذیحساب		تعداد
۱۳۱		۳۵		۱۰		۳۳
۱۰۰		۲۵		۸		۲۵
جمع		۲۰-۱۰		۱۰-۵		میزان سوابق تجربه کاری
بیشتر از ۳۰		۳۰-۲۰		کمتر از ۵ سال		تعداد
۱۳۱		۴۲		۱۰		۵
۱۰۰		۳۲		۸		۴۴

شرح داده‌های توصیفی						
جمع	معاونت امور بانکی و بیمه وزارت اقتصاد	شرکت‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی	وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی/ مؤسسات و نهادی عمومی دولتی و غیر دولتی	سازمان برنامه و بودجه کشور	خزانه داری کل کشور	حوزه تجربه کاری
۱۳۱	۵	۳۳	۳۴	۲۱	۳۸	تعداد
۱۰۰	۴	۲۵	۲۶	۱۶	۲۹	درصد

همانگونه که در جدول بالا مشخص است ۱۴ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۷۵ درصد در مقطع فوق لیسانس و ۱۱ درصد در مقطع لیسانس می‌باشند. با توجه به نحوه توزیع تحصیلات پرسش‌شوندگان، این نکته می‌تواند مورد توجه قرار گیرد که نتایج پژوهش براساس نظر افراد صاحب‌نظر که بخش قابل توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می‌دهند، به دست آمده و این امر می‌تواند به عنوان مهر تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج پژوهش مدنظر قرار گیرد. همچنین رشته تحصیلی پرسش‌شوندگان نشان می‌دهد که ۵۰ درصد از پاسخ‌دهندگان فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، ۱۸ درصد در رشته مدیریت دولتی، ۱۵ درصد در رشته مدیریت مالی، ۷ درصد در رشته اقتصاد و ۱۰ درصد در سایر رشته‌ها هستند. توزیع رشته تحصیلی خبرگان بیانگر این موضوع می‌باشد که اکثر خبرگان دارای رشته تحصیلی مرتبط یا موضوع پژوهش هستند. توزیع شغل و سمت شرکت‌کنندگان نشانگر آن است که آنها از گروه‌هایی می‌باشند که در بخش عمومی کشور اثر مهمی در بخش نظارت مالی درونی بر بودجه عمومی کشور دارند و بازیگر اصلی در امر نظارت مالی بر بودجه کشور می‌باشند. لیکن این امر موجب افزایش اعتبار پژوهش می‌شود.

۱.۴. یافته‌های بخش استنباطی

در گام نخست به منظور ارزیابی روایی پژوهش از روایی سازه یا عامل استفاده شده است که یکی از پرکاربردترین مقیاس‌های محاسبه روایی است و توسط روش تحلیل عاملی تأییدی محاسبه می‌شود. مقدار عامل تأییدی نشان می‌دهد که اولاً چقدر نشانگرها رابطه همگرایی با سازه مورد بررسی دارند، ثانیاً چقدر هر نشانگر تنها در یک سازه دارای بار عاملی بالایی است. به عبارت دیگر تحلیل عاملی تأییدی اساساً یک روش آزمون فرضیه است و این مطلب را می‌آزماید که نشانگرهایی که معرفی سازه یا متغیر مکنون در نظر گرفته شده‌اند، واقعاً معرف آنها هستند یا نه و همچنین مشخص می‌نماید که نشانگرهایی که در برآورد سازه مقدار t آنها معنی‌دار نیست حذف شوند. نتایج این تحلیل در جدول شماره (۳) ارائه شده است.

مدل معادلات ساختاری برای آزمون معناداری پارامترهای مدنظر در مدل از شاخص آماره t استفاده می‌شود؛ لذا پارامترهای که دارای مقادیر بزرگ‌تر از ۱/۹۶ هستند از لحاظ آماری معنی‌دار هستند.

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه‌گیری

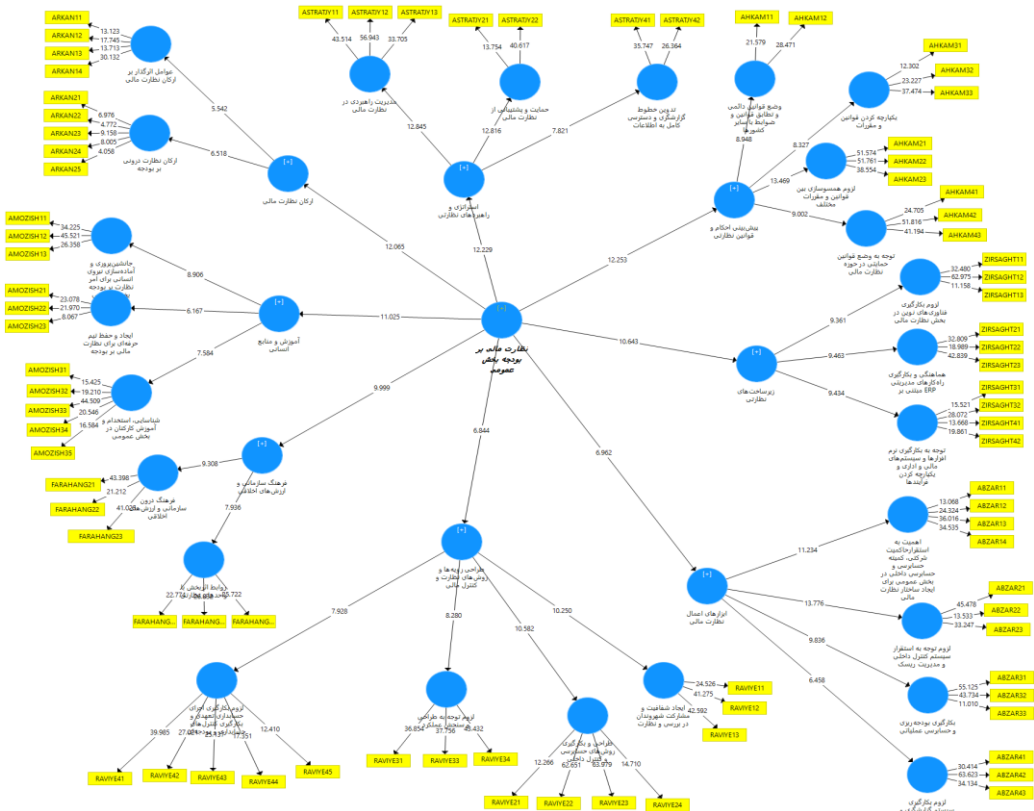
سطح معناداری	آماره t	بار عاملی	نشانه‌گر	سازه نهفته
۰/۰۰	۱۳/۱۲	۰/۸۱	استقلال ذی‌حسابان و وضع قوانین حمایتی از ذی‌حسابان	عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی
۰/۰۰	۱۷/۷۴	۰/۸۸	نظارت بر ثبت امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها	
۰/۰۰	۱۳/۷۱	۰/۸۴	تدوین و گزارشگری دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی	
۰/۰۰	۳۰/۱۳	۰/۸۷	اعمال نظارت مالی بر قانون بودجه و ذی‌حسابی‌های دستگاه‌های اجرایی	
۰/۰۰	۶/۹۸	۰/۶۶	سازمان برنامه و بودجه کشور	ارکان نظارت درونی بر بودجه
۰/۰۰	۴/۷۷	۰/۶۰	خزانه‌داری کل کشور	
۰/۰۰	۹/۱۶	۰/۷۴	حسابرسان و بازرسان قانونی شرکت‌های دولتی	
۰/۰۰	۸/۰۰	۰/۷۵	واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در دستگاه اجرایی	
۰/۰۰	۴/۰۶	۰/۵۱	ذی‌حسابی دستگاه‌های اجرایی	
۰/۰۰	۳۴/۲۲	۰/۸۶	مدیریت و حفظ سرمایه انسانی در بخش عمومی	جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی
۰/۰۰	۴۵/۵۲	۰/۹۲	شایسته‌سالاری در بخش عمومی و تدوین برنامه جامع توسعه منابع انسانی	
۰/۰۰	۲۶/۳۶	۰/۸۷	ارتقاء توانمندی دانش، مهارت و عملکرد مدیران و کارکنان	
۰/۰۰	۲۳/۰۸	۰/۸۵	به‌کارگیری کارکنان متخصص و باصلاحیت در بخش عمومی	ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه
۰/۰۰	۲۱/۹۷	۰/۸۷	مشخص نمودن دانش، مهارت و تخصص مورد نیاز برای هر جایگاه شغلی	
۰/۰۰	۸/۰۷	۰/۷۶	تخصصی شدن مراجع نظارت مالی و استفاده از ظرفیت بخش خصوصی	
۰/۰۰	۱۵/۴۲	۰/۷۲	اجرای سیاست‌های مناسب استخدامی و به‌کارگیری نظام تنبیه و تشویق	شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی
۰/۰۰	۱۹/۲۱	۰/۸۱	تدوین بسته آموزشی نظام حسابداری بخش عمومی	
۰/۰۰	۴۴/۵۱	۰/۸۷	آموزش نیروی انسانی در زمینه قوانین مالی و بودجه‌ای و کنترل داخلی	
۰/۰۰	۳۰/۵۵	۰/۸۳	آموزش و راهنمایی مناسب به حسابرسان برای افزایش خودکارآمدی	بخش عمومی
۰/۰۰	۱۶/۵۸	۰/۸۰	برگزاری دوره‌های استانداردها حسابداری و حسابرسی در بخش عمومی	
۰/۰۰	۲۲/۷۷	۰/۸۴	پایبندی به ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون	
۰/۰۰	۲۶/۸۳	۰/۸۸	تدوین آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی	روابط اثربخش با واحدهای نظارتی
۰/۰۰	۲۵/۷۲	۰/۸۶	تدوین ساختار سلسله مراتب سازمانی برای نظارت مالی	
۰/۰۰	۴۳/۴۰	۰/۹۰	ایجاد انگیزش سازمانی برای پذیرش فرهنگ پاسخگویی	
۰/۰۰	۳۱/۲۱	۰/۸۶	صداقت و درستکاری و در نظر گرفتن پاداش برای رعایت ارزش‌های اخلاقی	درون‌سازمانی و ارزش‌های اخلاقی
۰/۰۰	۴۱/۰۲	۰/۹۲	پیاده‌سازی فرهنگ سازمانی و ایجاد انگیزش برای رعایت کنترل داخلی	
۰/۰۰	۴۳/۵۱	۰/۹۰	سرمایه‌گذاری و الگوگیری از مدیریت خدمات عمومی نوین	

سطح معناداری	آماره t	بار عملی	نشانگر	سازه نهفته
۰/۰۰	۵۶/۹۴	۰/۹۳	عوامل و ویژگی‌های مدیریتی مؤثر بر نظارت	مدیریت
۰/۰۰	۳۳/۷۰	۰/۹۰	لزوم تدوین برنامه جامع نظارت مالی بخش عمومی	راهبردی در نظارت مالی
۰/۰۰	۱۳/۷۵	۰/۸۵	پشتیبانی مدیریتی ارشد و کمیته حسابرسی از حسابرسی داخلی	حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی
۰/۰۰	۴۰/۶۲	۰/۹۰	حمایت مدیران و سیاست‌گذاران از حسابداری تعهدی و بودجه عملیاتی	
۰/۰۰	۳۵/۷۵	۰/۹۰	تدوین شفاف استراتژی‌ها و اهداف سازمان	تدوین خطوط گزارشگری و
۰/۰۰	۲۶/۳۶	۰/۸۹	عدم سازگاری بین اولویت‌های دولت و طراحی‌های نهادی	دسترسی کامل به اطلاعات
۰/۰۰	۲۱/۵۸	۰/۸۱	استفاده از تجربه سایر کشورها و مشاوره بین‌المللی در نظارت	وضع قوانین دائمی و تطابق
۰/۰۰	۲۸/۴۷	۰/۹۲	تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور و دائمی در حوزه پاسخگویی	قوانین و ضوابط با سایر کشورها
۰/۰۰	۵۱/۵۷	۰/۹۰	وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و حذف فعالیت‌های موازی	لزوم
۰/۰۰	۵۱/۷۶	۰/۹۰	پیوند سیاست‌های اقتصادی و مالی در تدوین برنامه‌ها و بودجه	همسوسازی
۰/۰۰	۳۸/۵۵	۰/۸۸	بهبود رویه و سیاست‌ها برای جلوگیری از استفاده غیرقانونی بودجه	بین قوانین و مقررات مختلف
۰/۰۰	۱۲/۳۰	۰/۷۸	اصلاح ساختار شرکت‌های دولتی و کوچک‌سازی دولت	یکپارچه کردن
۰/۰۰	۲۳/۲۳	۰/۸۸	تدوین استاندارد حسابداری و لزوم به‌روزرسانی قوانین مرتبط	قوانین و
۰/۰۰	۳۷/۴۷	۰/۸۸	تدوین سازوکار مناسب برای پیگیری اجرای قوانین و ارزیابی نتایج	مقررات
۰/۰۰	۲۴/۷۰	۰/۸۵	ساختار و محیط سیاسی حاکم بر دستگاه اجرایی	توجه به وضع قوانین حمایتی
۰/۰۰	۵۱/۸۲	۰/۹۱	بازنگری و به‌روزرسانی قوانین و مقررات در حوزه نظارت مالی	در حوزه نظارت
۰/۰۰	۴۱/۱۹	۰/۸۹	تدوین قوانین لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی	مالی
۰/۰۰	۳۲/۴۸	۰/۸۶	استقرار دولت و خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی	لزوم
۰/۰۰	۶۲/۹۸	۰/۹۳	سرمایه‌گذاری برای استفاده از کلان‌داده‌ها برای نظارت و حسابداری	به‌کارگیری فناوری‌های
۰/۰۰	۱۱/۱۶	۰/۷۶	استفاده از فناوری‌های نوین همانند هوش مصنوعی، هوش تجاری و غیره	نوین در بخش نظارت مالی
۰/۰۰	۳۲/۸۱	۰/۸۶	نظارت بر خط در حوزه مالی و محاسباتی و حکمرانی دیجیتال	هماهنگی و
۰/۰۰	۱۸/۹۹	۰/۸۵	سیستم اطلاعات مدیریت مالی یکپارچه دولت	به‌کارگیری راه کارهای
۰/۰۰	۴۲/۸۴	۰/۹۰	نهادینه‌سازی نظارت مالی با رویکرد سامانه‌ای	مدیریتی مبتنی بر ERP
۰/۰۰	۱۵/۵۲	۰/۷۸	ایجاد پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی	توجه به
۰/۰۰	۲۸/۰۷	۰/۸۵	یکپارچگی نرم‌افزارها و برنامه‌های کاربردی حسابداری و بودجه‌بندی	به‌کارگیری
۰/۰۰	۱۳/۶۷	۰/۷۶	تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه برای ثبت رویدادهای مالی تعهدی	نرم‌افزارها و

سازۀ نهفته	نشانگر	بار عملی	آماره t	سطح معناداری
سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها	استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات برای انجام مبادلات	۰/۸۰	۱۹/۸۶	۰/۰۰
اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش	به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	۰/۷۶	۱۳/۰۷	۰/۰۰
	تشکیل کمیسیون‌ها و کمیته‌های تخصصی نظارتی	۰/۸۶	۲۴/۳۲	۰/۰۰
	استقلال کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی از ساختار مدیریتی	۰/۹۰	۲۶/۰۲	۰/۰۰
عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی	استقرار کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی	۰/۸۹	۳۴/۵۳	۰/۰۰
لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و کنترل مدیریت	استقرار سیستم‌های کنترل داخلی و کنترل بودجه‌ای در بخش عمومی	۰/۹۰	۴۵/۴۸	۰/۰۰
	تفویض مطلوب اختیارات و اختصاص بودجه کافی مرتبط با نظارت	۰/۸۳	۱۳/۵۳	۰/۰۰
مدیریت ریسک	به‌کارگیری استراتژی و فنون مدیریت ریسک	۰/۸۷	۳۳/۲۵	۰/۰۰
به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی	انجام حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد	۰/۹۲	۵۵/۱۳	۰/۰۰
	به‌کارگیری تکنیک‌ها و فنون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۰/۸۹	۴۳/۷۳	۰/۰۰
	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات	۰/۸۵	۱۱/۰۱	۰/۰۰
لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری مالی	انجام حسابرسی رایانه‌ای، استراتژیک، مبتنی بر خطر و غیره	۰/۸۶	۳۰/۴۱	۰/۰۰
	به‌کارگیری فنون و روش‌های حسابرسی مالی و رعایت و ارائه گزارش حسابرسی	۰/۹۳	۶۳/۶۲	۰/۰۰
	به‌کارگیری حسابداری و گزارشگری بر مبنای تعهدی	۰/۸۹	۳۴/۱۳	۰/۰۰
ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت	انتشار عمومی اطلاعات بودجه و مشارکت ذینفعان در تهیه بودجه	۰/۸۶	۲۴/۵۳	۰/۰۰
	شفافیت فرآیندها و سازوکارهای ارائه خدمات در سازمان	۰/۹۱	۴۱/۲۸	۰/۰۰
	تقویت نظام پاسخگویی و لزوم انجام نظارت‌های همگانی	۰/۸۹	۴۲/۵۹	۰/۰۰
طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی	افزایش تعاملات دستگاه‌های نظارتی برون‌سازمانی و درون‌سازمانی	۰/۷۴	۱۲/۲۷	۰/۰۰
	بهره‌برداری از گزارش حسابرسی داخلی و به‌کارگیری کنترل نظارتی هدفمند	۰/۹۲	۶۲/۶۵	۰/۰۰
	به‌کارگیری فنون و روش‌های حسابرسی داخلی و کنترل داخلی	۰/۹۰	۶۳/۹۸	۰/۰۰
	تمرکز دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و پرداخت به ذینفع نهایی	۰/۷۳	۱۴/۷۱	۰/۰۰

سطح معناداری	آماره t	بار عاملی	نشانگر	سازه نهفته
۰/۰۰	۳۶/۸۵	۰/۸۹	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد
۰/۰۰	۳۷/۷۶	۰/۹۱	تعیین شاخص‌ها و مقیاس‌ها شفاف برای اندازه‌گیری عملکرد	
۰/۰۰	۴۳/۴۳	۰/۹۱	شناسایی مقیاس‌های ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی	
۰/۰۰	۳۹/۹۹	۰/۸۹	شناخت، ثبت و گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها	لزوم به‌کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای
۰/۰۰	۲۷/۰۲	۰/۸۶	به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی	
۰/۰۰	۲۵/۱۴	۰/۸۴	طراحی و استقرار کنترل بودجه‌ای و به‌کارگیری حسابداری بودجه‌ای	
۰/۰۰	۱۷/۳۵	۰/۸۱	تخصیص و پرداخت بودجه براساس اولویت فعالیت‌ها و مقایسه بودجه و عملکرد	
۰/۰۰	۱۲/۴۱	۰/۷۸	مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها و نظارت بر درآمدها و هزینه‌ها	

با توجه به نتایج جدول شماره (۳) و مقادیر t گزارش شده برای هریک از گویه‌ها، معنی‌داری هریک مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحلیل عاملی تأییدی با توجه به آماره t نشان می‌دهد که همه گویه‌ها برای اندازه‌گیری صفت مکنون مناسب می‌باشند و در مطالعه این پژوهش با ساختار عاملی و زیر بنای نظری تطابق قابل قبولی دارند. مدل اندازه‌گیری ترسیم شده برای متغیرهای مکنون و نشانگرها به شرح شکل (۲) و (۳) می‌باشند.



شکل ۳. مدل ترسیم شده همراه با مقادیر T-values (ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری)

۲.۴. پایایی ثابت درونی، روایی همگرا، معیار دقت پیش‌بینی مدل Q^2 و روایی تشخیصی یکی از شاخص‌های بررسی روایی همگرا شاخص متوسط واریانس استخراج شده AVE است. متوسط واریانس استخراج شده یک مقیاس از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده یک ساختار است. در واقع یک درصدی از واریانس شرح داده شده در میان گویه‌هاست. این متوسط واریانس استخراجی باید بالاتر از ۰/۵ باشد تا اعتبار همگرا تأیید شود. همانطور که در جدول زیر مشخص است AVE در کلیه سازه‌ها به جزء سازه "ارکان نظارت درونی بر بودجه" و سازه "نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی" در سایر سازه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشد و نشان از تأیید در روایی همگرا الگو دارد. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا معیار ρ_A می‌باشد که باید بالاتر از ۰/۶ باشد که این شاخص برای تمامی شاخص‌های مدل بالاتر از حد مجاز می‌باشد.

برای بررسی پایایی و انسجام درونی الگوی پژوهش از دو شاخص پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ (CA) استفاده شده است. مقدار این دو شاخص باید بین ۰/۶ تا ۰/۹ باشد. در این الگو مقدار بدست آمده برای تمامی سازه در بین فاصله موردنظر است که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری دارد.

معیار دقت پیش‌بینی مدل، ارزیابی مقادیر Q^2 استون-گیسیر از اهمیت قابل توجهی برخوردار است و به محققان توصیه می‌شود از آن استفاده کنند. اندازه آن نشانگر قدرت پیش‌بینی برون نمونه‌ای مدل یا به عبارت دیگر روابط پیش‌بینی شده است. وقتی یک مدل مسیری PLS روابط پیش‌بینی شده را نشان می‌دهد در واقع به شکل دقیقی داده‌ای را پیش‌بینی می‌کند که در برآورد مدل استفاده نشده است (در این معیار فقط برای سازه‌های نهفته درون‌زای انعکاسی و تک نشانگر مطرح است و برای سازه‌های تکوینی به کار گرفته نمی‌شود). در صورتی که مقادیر Q^2 برای یک سازه نهفته انعکاسی در مدل ساختاری بزرگتر از صفر باشد، بیانگر برخورداری مدل مسیری تبیین شده از "روابط پیش‌بینی کننده" است (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). همانطور که در نتایج بررسی الگو مشخص است این شاخص برای تمامی سازه‌ها بزرگتر از صفر می‌باشد که نشان دهنده دارا بودن روابط پیش‌بینی در الگوی پژوهش می‌باشد.

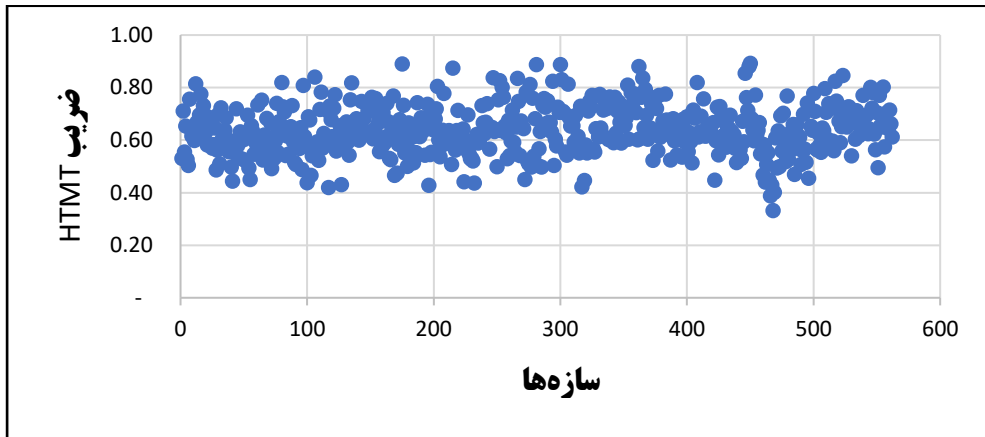
جدول ۴. شاخص‌های پایایی انسجام درونی، پایایی ترکیبی و شاخص پیش‌بین

دسته‌بندی	متغیر پنهان	Cronbach's Alpha	rho_A	Compose Reliability	Average Variance Extracted (AVE)	Q^2
مؤلفه‌ها	عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی	۰/۸۷	۰/۸۸	۰/۹۱	۰/۷۳	۰/۱۵
	ارکان نظارت درونی بر بودجه	۰/۶۸	۰/۷۰	۰/۷۹	۰/۴۳	۰/۰۶
	جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۹۱	۰/۷۸	۰/۲۸
	ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۸۷	۰/۶۸	۰/۱۴
	شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی	۰/۸۷	۰/۸۸	۰/۹۰	۰/۶۶	۰/۱۳
	روابط اثربخش با واحدهای نظارتی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۹۰	۰/۷۴	۰/۱۷
	فرهنگ درون‌سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	۰/۸۷	۰/۸۹	۰/۹۲	۰/۸۰	۰/۲۱
	مدیریت راهبردی در نظارت مالی	۰/۹۰	۰/۹۰	۰/۹۴	۰/۸۳	۰/۳۵
	حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی	۰/۶۹	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۶	۰/۲۹
	تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات	۰/۷۵	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۸۰	۰/۲۲

Q ²	Average Variance Extracted (AVE)	Compose Reliability	rho_A	Cronbach's Alpha	متغیر پنهان	دسته‌بندی
۰/۱۸	۰/۷۶	۰/۸۶	۰/۶۹	۰/۶۸	وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها	
۰/۲۸	۰/۸۰	۰/۹۲	۰/۸۸	۰/۸۷	لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف	
۰/۱۷	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۸۴	۰/۸۱	یکپارچه کردن قوانین و مقررات	
۰/۱۹	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۸۸	۰/۸۶	توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی	
۰/۲۳	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۸۴	۰/۸۱	لزوم به کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی	
۰/۲۴	۰/۷۶	۰/۹۰	۰/۸۴	۰/۸۴	هماهنگی و به کارگیری راه کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP	
۰/۱۹	۰/۶۴	۰/۸۸	۰/۸۳	۰/۸۱	توجه به به کارگیری نرم افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها	
۰/۲۳	۰/۷۳	۰/۹۲	۰/۸۸	۰/۸۸	اهمیت به استقرارحاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی	
۰/۲۷	۰/۷۵	۰/۹۰	۰/۸۵	۰/۸۴	لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک	
۰/۲۴	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۸۹	۰/۸۶	به کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی	
۰/۲۱	۰/۸۰	۰/۹۲	۰/۸۸	۰/۸۷	لزوم به کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت	
۰/۲۳	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۸۷	۰/۸۶	ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت	
۰/۲۲	۰/۶۹	۰/۹۰	۰/۸۶	۰/۸۴	طراحی و به کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی	
۰/۲۳	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸۹	۰/۸۹	لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد	
۰/۱۷	۰/۷۰	۰/۹۲	۰/۹۰	۰/۸۹	لزوم به کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای	
۰/۲۹	۰/۸۱	۰/۸۹	۰/۷۶	۰/۷۶	ارکان نظارت مالی	ابعاد
۰/۲۹	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۸۷	۰/۸۷	آموزش و منابع انسانی	

Q ²	Average Variance Extracted (AVE)	Compose Reliability	rho_A	Cronbach's Alpha	متغیر پنهان	دسته‌بندی
۰/۲۵	۰/۸۳	۰/۹۱	۰/۸۰	۰/۸۰	فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	
۰/۲۹	۰/۸۶	۰/۹۰	۰/۸۴	۰/۸۴	استراتژی و راهبردهای نظارتی	
۰/۲۴	۰/۶۲	۰/۸۷	۰/۸۰	۰/۷۹	پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی	
۰/۲۶	۰/۷۷	۰/۹۱	۰/۸۶	۰/۸۵	زیرساخت‌های نظارتی	
۰/۱۴	۰/۶۵	۰/۸۸	۰/۸۴	۰/۸۲	ابزارهای اعمال نظارت مالی	
۰/۱۳	۰/۶۱	۰/۸۶	۰/۸۲	۰/۷۹	طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی	
	۰/۴۶	۰/۸۷	۰/۸۳	۰/۸۳	نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی	متغیر اصلی

برای بررسی روایی تشخیصی مدل از معیار ارزیابی نسبت چند خصیصه‌ای-تک خصیصه‌ای (HTMT) استفاده شده است. روایی تشخیصی تشریح‌کننده این مقوله است که مدل اندازه‌گیری یک سازه به طور واقعی و به واسطه معیارهای تجربی از سایر سازه‌ها قابل تشخیص و تمیز باشد. بنابراین، بنیاد و اساس روایی تشخیصی بر آن است که هر سازه ماهیتی منحصر به فرد دارد و این ماهیت به وسیله سایر سازمان‌های ارائه شده در مدل قابل جایگزینی نیست. از لحاظ تکنیکی، رویکرد HTMT برآوردی است از آنچه به عنوان همبستگی صحیح بین دوسازه رخ داده است. البته به شرط آنکه به شکل کاملاً درستی اندازه‌گیری شده باشند (به بیان دیگر کاملاً پایا باشند). این همبستگی صحیح به نوعی مفهوم همبستگی ناخواسته را آشکار می‌سازد. یک همبستگی ناخواسته بین دو سازه هرچه به عدد یک نزدیکتر شود، بیانگر فقدان روایی تشخیصی خواهد بود. آستانه مورد قبول برای HTMT هنوز مورد توافق نیست. با توجه به اینکه باید تعیین شود چه زمانی همبستگی معادل یک خواهد شد، محققان سطح ۰/۹ را برای این موضوع پیشنهاد و بیان می‌کنند اگر مدل مسیری در برگیرنده سازه‌های باشد که از لحاظ مفهومی به یکدیگر شبیه باشند این مقدار قابل قبول خواهد بود. به بیان دیگر، اگر مقادیر HTMT بالاتر از ۰/۹ باشد به معنای فقدان روایی تشخیصی است (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). همانطور که در شکل شماره (۴) نیز مشخص است در این مدل هیچ سازه‌ای دارای معیار بالاتر از ۰/۹ نمی‌باشد لذا روایی تشخیصی در این مدل برقرار است.



شکل ۴. روایی تشخیصی (معیار HTMT)

شاخص برازش مدل

در این پژوهش برای ارزیابی الگوی پژوهش از شاخص بسیار مهم ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (SRMR) استفاده شده است. حد مجاز این شاخص زیر ۰/۱ می‌باشد. برای این الگو مقدار این شاخص ۰/۰۷ شده است و با توجه به اینکه از مقدار ۰/۱ کمتر می‌باشد می‌توان گفت الگو، برازش مناسبی داشته است و داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری پژوهش برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن پرسش‌ها با سازه نظری است.

جدول ۵. شاخص برازش مدل

شاخص برازش مدل	مقدار برآورد شده	حد مجاز
SRMR	۰/۰۷	کمتر از ۰/۱

۳.۴. آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره (۶) نشان داده شده است. برای تمامی فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد مقدار آماره T بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. که نشان از عدم رد فرضیه‌های پژوهش است و ابعاد شناسایی شده برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد نظارت مالی دارند.

جدول ۶. خلاصه نتایج آزمون فرضیه

نتیجه	آماره T	ضرایب مسیر	فرضیه
عدم رد فرضیه	۱۲/۰۷	۰/۶۲	ارکان نظارت مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۱۱/۰۲	۰/۶۲	آموزش و منابع انسانی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۱۰/۰۰	۰/۵۷	فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۱۲/۲۳	۰/۶۴	استراتژی و راهبردهای نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۱۲/۲۵	۰/۶۵	پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۱۰/۶۴	۰/۶۰	زیرساخت‌های نظارتی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۶/۹۶	۰/۴۹	ابزارهای اعمال نظارت مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.
عدم رد فرضیه	۶/۸۴	۰/۴۸	طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی تأثیر با اهمیتی بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور دارد.

۵. نتیجه‌گیری

مطابق ماده (۸) قانون پنج ساله برنامه ششم توسعه کشور، دولت موظف است به منظور تحقق اهداف سیاست‌های اقتصاد مقاومتی در ساختارها و اصلاح ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی و همچنین مدیریت بدهی‌ها، اقداماتی شامل ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق: (۱) طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (۲) استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و غیره انجام دهد. برای رسیدن به این هدف مهم ضروریست که ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مهمی که در نظارت مالی

بر بودجه بخش عمومی کشور تأثیرگذار است شناسایی شود. در این پژوهش سعی شد با شناسایی و استخراج عوامل اثرگذار بر عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور گامی در راستای کمک به اجرای مناسب نظارت مالی در بودجه بخش عمومی کشور برداشته شود.

با توجه به یافته‌های پژوهش هشت عامل شناسایی شده دارای تأثیر با اهمیت بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی دارند؛ لذا ضروریست در برنامه‌های تدوینی برای امر نظارت توسط دستگاه‌های متولی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی و همچنین دستگاه‌های اجرایی در کل کشور توجه کافی به این عوامل مؤثر صورت گیرد.

با توجه به پژوهش صورت گرفته می‌توان پژوهش‌های دیگری در زمینه نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی پیشنهاد داد که عبارتند از:

- ارائه مدلی برای عوامل تأثیرگذار بر نظارت عملیاتی بر بودجه‌ریزی بخش عمومی.
- ارائه مدلی برای ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نظارت مالی در بخش عمومی کشور.
- رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با استفاده از فنون تصمیم‌گیری چند متغیره.

منابع

اردشیری، حمید؛ کمالی، احسان؛ رستمی، امین؛ صفری گرایی، مهدی. (۱۴۰۱). ارائه الگویی برای نظارت مالی هوشمند در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۲۰۹-۲۴۳، (۲۱)۱۱.

اکبری، امین؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر عوامل تحت کنترل حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۱۱-۲۹، (۱)۵.

الماسی، حسن؛ دهگان، محمود؛ حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. دانش حسابرسی، ۱۶-۶۳، (۳)۱۶-۳۵.

امرای، حافظ؛ آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت مالی و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳-۴۰، (۴)۳-۵۳-۸۶.

امینی، طاهره؛ حبیب‌زاده بایگی، سید جواد؛ شمس، امیر. (۱۴۰۲). تأثیر ساختار نظارتی و عوامل فنی بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۴-۱، (۱)۴-۲۸-۵۱.

doi: 10.22034/psab.2023.192686

- ایمان، محمد تقی. (۱۳۹۴). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی (چاپ سوم). پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. دانش حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۳۷-۷۲.
- باباجانی، جعفر؛ تقوی فرد، محمد تقی؛ قنبریان، رضا. (۱۴۰۱). الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۲۶-۵۸.
- باباجانی، جعفر؛ دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۱)، ۱۴۳-۱۵۵.
- باباجانی، جعفر؛ قنبریان، رضا. (۱۴۰۱). بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلان شهرهای ایران. دانش حسابرسی، ۲۲(۸۸)، ۵-۳۱.
- براتی، روشنگر؛ محمدی ملقرنی، عطاله؛ نوروش، ایرج. (۱۴۰۱). ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ایران). دانش حسابداری مالی، ۹(۱)، ۱۳۳-۱۵۹.
- جانی، مهدی؛ پیفه، احمد؛ فغانی، مهدی؛ دهقان، محمد حسین. (۱۴۰۰). نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی: بررسی چالش‌های مرتبط. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۴)، ۱-۲۳.
- جمشیدی، طیبه؛ سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۴۰۲). شناسایی عوامل مؤثر بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد چند وجهی. حسابداری دولتی، ۱۸(۲)، ۶۹-۸۲.
- حافظنیا، محمدرضا. (۱۳۸۲). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: انتشارات سمت.
- دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۴). روش تحقیق در حسابداری، راهنمای عملی برای نگارش پایان نامه و مقاله (چاپ اول). انتشارات عدالت نوین.
- زارعی، محمدحسین؛ فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۳)، ۲۶۹-۲۸۹.
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ پیفه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخگویی مالی به استفاده‌کنندگان. دانش حسابرسی، ۲۰(۸)، ۵۹-۸۴.
- صفرزاده، محمد حسین؛ گردرازی، جواد؛ فراهانی، زهرا. (۱۴۰۰). تغییرات حسابداری و اصول فرابودجه در بخش عمومی: مروری بر مفاهیم و ادبیات با تأکید بر ایزومورفیسم نهادی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۴)، ۳۹-۶۳.
- ضرونی، داریوش؛ جلالیان، عسگر. (۱۳۹۷). الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات. دانش حقوق مالیه، ۱(۴)، ۳۹-۵۰.
- غفاری فرد، محمد؛ رسا، محمدیونس؛ هنردوست، حمداله. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها و مسائل مرتبط با نظام بودجه‌ای کشور بر اساس سند تحول دولت. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۴(۱)، ۱۰۶-۱۲۱.

غلامی، ملک‌محمد؛ فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۸). تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. حسابداری دولتی، ۵(۵)، ۶۹-۸۴.

فاضلی‌نژاد، جواد؛ شفیعی سردشت، جعفر. (۱۴۰۰). آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون. دانش حقوق عمومی، ۱۰(۳۳)، ۳۳-۵۶.

فروغی، عارف؛ رحیمی، علیرضا؛ شهاب‌الدینی، فاطمه. (۱۴۰۱). محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۷)، ۱۳۶-۱۶۴.

قنبری، محمدرضا؛ فلاح شمس، میرفیض؛ معدنچی‌زاج، مهدی؛ کیقبادی، امیررضا. (۱۴۰۰). الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۴)، ۴۴۲-۴۶۹.

کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳(۲۳)، ۱۷-۳۰.

محقق، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۴۰۱). بررسی شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مؤسسات و سازمان‌های دولتی. حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۱-۲۶.

معین، محمد. (۱۳۸۷). فرهنگ فارسی معین. تهران: انتشارات فرهنگ نما.

ناصری، احمد؛ نیک‌اندیش، مسعود. (۱۳۹۵). تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگویی عمومی. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری و اقتصاد.

نوری، محمد؛ آقامیری، نفیسه؛ اسفندیاری‌پور، مهدیه؛ صابری، مریم. (۱۳۹۵). بررسی مشکلات نظارت مالی بر اجرای بودجه سالانه کشور. نخستین کنفرانس بین‌المللی پارادایم‌های نوین مدیریت-هوش تجاری و سازمانی، دانشگاه شهید بهشتی.

نوش‌آذر، محسن؛ حیدری، مهدی. (۱۴۰۰). چابکی و چرایی نظارت مالی و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. دانش حقوق مالیه، ۵(۱۵)، ۴۳-۵.

هیر، جوزف؛ هالت، توماس؛ رینگل، کریستین؛ سارستد، مارکو. (۲۰۱۷). مقدمه‌ای بر مدل‌سازی معادلات ساختاری-حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) (ویرایش دوم). ترجمه: امیر علم‌بیگی و محمدرضا اکبری. (۱۳۹۷)، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

Adongo, K.O., & Jagongo., A. (2013). Budgetary Control as a Measure of Financial Performance of State Corporations in Kenya. International Journal of Accounting and Taxation, 1(1), 5-37.

- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1-39. [dx.doi.org/doi:10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001](https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001)
- Bovens, M. (2006). Analyzing and assessing public accountability; a conceptual framework. *European journal of governance papers (EUROGOV) No. C-06-01*.
- Christopher, J. (2014). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. *Educational Management Administration & Leadership*, 1-18. DOI: 10.1177/1741143214543206
- DEMERA, G., & YEMER, M. (2018). DETERMINANTS OF BUDGET CONTROL IN ETHIOPIAN PUBLIC ORGANIZATION (THE CASE OF BENISHANGUL GUMUZ REGIONAL STATE). *Emperor International Journal of Finance and Management Research [EIJFMR]*, 1-19.
- Grimmelikhuijsen, S.G., Weske, U., Bouwman, R., & Tummers, L. (2017). Public Sector Transparency”. In: O. James ‘S. Jilke and G. Van Ryzin (eds.) *Experiments in Public Management Research. Challenges and Contributions* Cambridge University Press. 291-312.
- Heerden, M.V., & Steyn, S. (2012). Mechanisms to Improve Accountability in the Public Sector. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 3(12).
- Muthafer, O. (2019). GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARD, HUMAN CAPACITY, INTERNAL CONTROL SYSTEM AND FINANCIAL SUPERVISION AS A QUALITY ANALYSIS OF GOVERNMENT FINANCIAL STATEMENTS. *Jurnal Ilmiah Ekonomi*, 14(1), 186-200.
- OECD. (2017). *OECD Budget Transparency Toolkit: Practical Steps for Supporting Openness, Integrity and Accountability in Public Financial Management*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282070-en>.
- Sarker, A. E., & Hassan, M. K. (2010). “Civic Engagement And Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries”. 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 – 9, Switzerland.
- Simson, R., Sharma, N., & Aziz, I. (2011). "A guide to public financial management literature". London, overseas development institute.
- Tamaela, E. Y., Pattiasina, V., Dasinapa ‘M. B., Marani, Y., & Duri, J. A. (2020). Regional Financial Monitoring Models With Community Participation And Public Policy Transparency As Moderators. *International Journal of Psychosocial Rehabilitation*, 24(02), 2020. DOI:10.37200/IJPR/V24I2/PR200745
- Watts, R.L., & Zimmerman, J.L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice Hall.