

بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران

سید مهدی رضانی^۱، احمد احمدی^۲، محمدحسین سعیدی^۳

چکیده: نظارت مالی یکی از موارد بااهمیت در زنجیره پاسخگویی کشورهای مردم سالار تلقی می‌شود. نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران در دو مرحله قبل و حین خرج توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود. هدف از این تحقیق، بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی قبل و حین خرج است. با عنایت به اینکه این مسئولیت به عهده ذیحسابان و مدیران مالی می‌باشد، توجه به حساسیت جایگاه ذیحساب و عواملی که می‌تواند بر بهبود ایفای این نقش تأثیرگذار باشد، بااهمیت و ضروری می‌باشد. بدین منظور با استفاده از دیدگاه‌های صاحب‌نظران، تجربیات محقق و مطالعه قوانین و منابع علمی پژوهشی، ۵۷ عامل احصاء و در قالب شش متغیر مستقل شامل: ۱- خصوصیات و توانمندی‌های فردی ۲- عوامل محیطی ۳- عملکرد مراجع نظارتی ۴- پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصادی و دارایی ۵- کیفیت قوانین و مقررات ۶- به‌کارگیری نظام حسابداری تعهدی دسته‌بندی و اثر آن‌ها بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی از طریق پرسشنامه موردبررسی قرار گرفت. جهت قابل‌اعتماد بودن نتایج تحقیق سعی شده است از نظرات کلیه گروه‌هایی که به هر نحو در قسمتی از فرایند این نظارت قرار دارند استفاده گردد. بر همین اساس جامعه آماری به پنج طبقه ذیل تقسیم شده است: ۱- ذیحساب کارمند وزارت امور اقتصاد و دارایی ۲- ذیحساب کارمند همان دستگاه با حکم وزارت امور اقتصاد و دارایی ۳- مدیران مالی ۴- بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی ۵- حساب‌برسان دیوان محاسبات. نتایج آزمون فرضیات نشان می‌دهد میانگین اثر تمامی فرضیه‌های شش‌گانه بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی "زیاد" بوده لذا فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد. از نظر میزان تأثیرگذاری فرضیه‌ها عامل "خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان و مدیران مالی" در رتبه نخست و "عملکرد مراجع نظارتی" در رتبه آخر قرار گرفت.

کلیدواژه‌ها: نظارت مالی، ذیحساب، مدیر مالی، عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی، قوانین و مقررات، مراجع

نظارتی.

۱. دکترای حسابداری، مدرس دانشگاه

۲. دکترای حسابداری، مدرس دانشگاه

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران

نویسنده مسئول مقاله: mhsaeedi@yahoo.com

مقدمه

در کشورهای مردم‌سالار، نظارت مالی یکی از موارد بااهمیت در زنجیره ارزش نظام پاسخگویی تلقی می‌شود. قانون محاسبات عمومی^۱، اعمال نظارت قبل و حین خرج در دستگاه‌های اجرایی را به ذیحساب محول نموده است. لذا با توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی در نظارت مالی بخش عمومی ایران، یکی از موضوعات مؤثر بر ارتقاء کیفیت نظارت مالی، شناخت عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی می‌باشد که در تحقیق حاضر مورد بحث خواهد بود.

بیان مسئله

نظارت از جمله ابزارهایی است که به تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی کمک می‌نماید. متأسفانه در قوانین و مقررات و همچنین در ادبیات موضوع، تعریف جامعی از نظارت و به‌ویژه نظارت مالی وجود ندارد اما به‌نوعی می‌توان نظارت مالی را این‌گونه تعریف نمود:

نظارت در مفهوم خاص خود شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی، برقراری کنترل‌های لازم به‌منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. 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).

نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران در دو مرحله انجام می‌پذیرد: الف- نظارت مالی قبل و حین خرج ب- نظارت مالی بعد از خرج. نظارت مالی قبل و حین خرج، عبارت است از رسیدگی به فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و تطبیق موارد با قوانین و مقررات مربوطه، قبل از انجام خرج. بدین ترتیب زمانی مدارک و مستندات را می‌توان به حساب منظور، در دفاتر ثبت و در گزارش‌های مالی منعکس نمود که رسیدگی و تطبیق قبل از خرج صورت گرفته باشد. این نظارت در سطح هر یک از دستگاه‌های اجرایی (نظارت خرد) به عهده ذیحساب و به‌موجب فصل سوم قانون محاسبات عمومی کشور این نظارت در سطح کشور (نظارت کلان) به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است (گزارش ارزیابی عملکرد مدیریتی ذیحسابان، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰). نظارت مالی بعد از خرج به عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد (اصل ۵۵ قانون اساسی، ۱۳۵۸).

۱ - ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶.

با عنایت به نقش حساس ذیحسابان و مدیران مالی در نظارت مالی بخش عمومی و جذب بهینه بودجه کل کشور، معرفی و شناخت جایگاه و مسئولیت‌های قانونی ذیحساب و عوامل تأثیرگذار بر ایفای این نقش، بااهمیت و ضروری می‌باشد که در ادامه مطالبی به این موضوع پرداخته شده است.

مجموعه احکام ناظر بر فعالیت‌های مالی دستگاه‌های دولتی بر گرفته از قوانین و مقررات متعدد می‌باشد که شامل بر تعاریف لازم، چگونگی انجام خرج و مراحل آن، شرایط انجام معاملات دولتی، نحوه نگهداری حساب اموال، تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط مراجع قانونی، تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور و سرانجام اعمال نظارت و کنترل‌های مالی می‌باشد (حسینی عراقی و آقالو، ۱۳۹۴).

مسئولیت‌های ذیحسابی در کلیه قوانین و مقررات حاکم بر امور مالی کشور، به‌طور مستقیم یا ضمنی مشاهده می‌شود. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ بر خاسته از اصول قانون اساسی مرتبط با نظارت در نظام مالی ایران شالوده و زیربنای نظارت بر اجرای بودجه می‌باشد و چارچوب وظایف نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح کلان و مسئولیت‌ها و وظایف ذیحسابی در سطح تخصصی و اجرایی را مشخص نموده است. در ماده ۳۱ قانون مذکور چکیده وظایف ذیحساب به شرح زیر آمده است:

- اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی

- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها

- نظارت بر حفظ اسناد مالی

- نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

- نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور

- اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در حوزه مسئولیت

ذیحساب مأموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به‌منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب تا زیر نظر وزیر یا مدیر دستگاه مربوطه انجام وظیفه نماید (قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶). البته شیوه انتصاب ذیحسابان در برخی از دستگاه‌های اجرایی به‌موجب قوانین خاص متفاوت است و در این گونه دستگاه‌های اجرایی به بالاترین مقام

مالی، عنوان "مدیر مالی" اطلاق می‌شود. هر چند انتصاب مدیران مالی با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام نمی‌پذیرد، ولی مسئولیت‌های قانونی و پاسخگویی به مراجع نظارتی آن‌ها شبیه ذیحسابان می‌باشد.

بر اساس مصوبه هیئت وزیران، مأمورین واجد صلاحیت موضوع مواد (۳۱) و (۳۲) قانون محاسبات عمومی (ذیحساب و معاون ذیحساب) از بین کارکنان رسمی وزارت امور اقتصاد و دارایی یا دستگاه مربوطه انتخاب می‌شوند که به استثنای موارد زیر به طور عمده بین کارکنان وزارت امور اقتصاد و دارایی بوده است: ۱- ذیحساب نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی به استناد مجوز مصوبه فوق و عرف موجود، اغلب از کارمندان دستگاه مربوطه انتخاب می‌شود. ۲- ذیحساب وزارت جهاد کشاورزی بنا به قانون تشکیل وزارت جهاد کشاورزی سال ۱۳۷۹ از بین کارکنان وزارت مزبور انتخاب می‌شود. ۳- مدیران مالی دانشگاه‌ها و مراکز و مؤسسات آموزش عالی به استناد ماده (۴۹) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران از بین کارکنان بومی دستگاه‌های اجرایی مذکور انتخاب می‌شوند (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

انجام صحیح وظایف قانونی ذیحسابان منافع زیادی برای جامعه به همراه دارد، به گونه‌ای که ذیحسابی بیشتر از آن که یک شغل باشد، یک حرفه محسوب می‌شود (آیین رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۲).

پیشینه تحقیق

در بررسی‌ها و مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی که در این راستا صورت گرفت پژوهش جامعی که موضوع فوق را به طور کامل در برگیرد مشاهده نگردید و با توجه به تفاوت ساختار قانونی نظام مالی کشورهای مختلف، مطالعات انجام شده در سایر کشورها نمی‌تواند در بررسی موضوع مفید واقع شود اما تحقیقات مفید مرتبط و مشابه زیادی با موضوع تحقیق انجام گرفته است که در ادامه به تعدادی از آن‌ها اشاره می‌گردد.

صفدریان علی آبادی و ضیایی بیگدلی (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور"، رابطه نظارت مالی و مؤلفه‌های کاربردی آن را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق نشان داد که سطح کلی وضعیت نظارت مالی در جامعه آماری مورد تحقیق بالاتر از حد متوسط است. همچنین میان نظارت مالی و عوامل اثرگذار بر آن رابطه معناداری وجود دارد. توانمندی ذیحسابان، استقلال شغلی و مالی ذیحسابان، واگذاری مسئولیت بیش از یک دستگاه به ذیحسابان به ترتیب دارای بیشترین اهمیت و تأثیر بر روی نظارت مالی می‌باشند.

اخوان علوی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی"، تأثیر عوامل انگیزشی بر بهبود نظارت مالی

ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی کرده است. نتایج تحلیل نشان می‌دهد عوامل انگیزشی، عوامل شغلی، عوامل سازمانی و عوامل فردی با کیفیت نظارت مالی ارتباط دارند.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳)، در تحقیقی با موضوع "شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که ویژگی مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی حائز بیشترین اهمیت است.

نیکبخت و موسوی سنگ چشمه (۱۳۹۱)، در تحقیقی تحت عنوان "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان"، در خصوص مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان معتقدند عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان، عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان، ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حسابرسان موجب عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف آن گردیده و بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی تأثیر داشته است.

محمدی (۱۳۹۱)، در تحقیق با عنوان "بررسی دلایل قانون‌شکنی و قانون‌گریزی در ایران" عمده‌ترین علل آن فقر فرهنگی، نقض قانون از بالا، تاریخ استبدادزده، تعدد و تناقض قوانین، برتری قوانین، فقدان آموزش، قانون بی‌فایده و ناکارآمدی ابزارهای قضایی می‌داند.

حسینی و موسوی بایگی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان "نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش‌های آن"، از جمله عوامل ضعف نظارت و بروز چالش در حوزه‌ی قراردادهای مالی را ناهماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی، موازی کاری، ضعف ساختاری، ابهام در قوانین و مقررات، تراکم قوانین، نگاه مدیران و ضعف فرهنگ نظارت‌پذیری می‌دانند. لذا طراحی و تقویت یک نظام جامع و کارآمد نظارتی که اجزای مختلف سیستم سیاسی و اداری را تحت پوشش قرار دهد، همچنان مورد نیاز است. زیرا اجرای صحیح وظایف این نهادها نظارتی همواره با چالش‌های اساسی در ابعاد قانونی، اجرایی و قضایی مواجه بوده است.

زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان "کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی"، شش عامل نبود آموزش‌های کارآمد برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی، یکپارچه، کارآمد، شفاف و استاندارد نبودن بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به کنترل‌های داخلی، کافی نبودن نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های اجرایی، فراهم نکردن بسترهای لازم توسط دستگاه‌های اجرایی، عدم ارزیابی و شناسایی نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و نبود انگیزه کافی در کارکنان را به‌عنوان موانع و محدودیت‌های اصلی سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی شناسایی کردند.

بستانیان و خوش طینت (۱۳۸۶)، در تحقیقی با عنوان "فضاوت حرفه‌ای در حسابرسی" در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای بودند. یافته‌های آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی تردید حرفه‌ای مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند.

رحیمی (۱۳۸۵)، در تحقیقی با عنوان "بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصاد و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کشور" به نتایج زیر دست یافته است: ۱- نظارت ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی که خود یکی از شاخص‌های نظارت مالی وزارت دارایی است تا حد مطلوب بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور انجام می‌گیرد. ۲- عمده نظارت مالی قبل از خرج وزارت دارایی توسط ذیحساب انجام گرفته و در حد متوسط به بالا و قابل قبول انجام می‌گیرد. ۳- انتخاب ذیحساب از کارکنان رسمی دستگاه اجرایی مربوطه تا حد زیادی نظارت مالی را کاهش می‌دهد. ۴- وجود قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای با پیچیدگی‌های بالا می‌تواند نظارت مؤثر را کاهش داده و آن را مختل سازد. ۵- ایجاد وحدت رویه به موجب ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی بسیار مهم بوده و موجبات نظارت مؤثر را به همراه خواهد آورد که در حال حاضر وزارت دارایی آن را در حد قابل قبولی ایجاد نموده است. ۶- قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حال حاضر از شفافیت کمتری برخوردار بوده و با تغییرات انجام گرفته در نظام بودجه‌ای و حسابداری، فاقد قابلیت اجرایی مناسب است. ۷- حجم زیاد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجود در نظام مالی کشور مانع انجام امور نظارتی با کیفیت بالا می‌باشد.

کنت و همکاران (۲۰۰۶)، در تحقیقی به عنوان "ویژگی‌های روانی مرتبط به تخصص در قضاوت حسابرسی" چهارده ویژگی روان‌شناختی پیشنهادی شانتیو را با استفاده از دیدگاه‌های حسابرسان سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا بررسی کردند که یافته‌ها نشان داد همه این ویژگی‌ها در حسابرسی حائز اهمیت‌اند اما میزان اهمیت هر کدام در مراحل مختلف حسابرسی متفاوت است. چهارده ویژگی مذکور عبارت‌اند از: ۱- ادراکی/توجه ۲- اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط ۳- ساده‌سازی پیچیدگی‌های ۴- مهارت‌های ارتباطی ۵- استثناها ۶- مسئولیت‌پذیری ۷- به‌گزینی ۸- اطمینان ۹- سازگاری ۱۰- میزان دانش ۱۱- خودکاری ۱۲- تحمل استرس ۱۳- خلاقیت ۱۴- ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری.

ریچارد ال. راتلیف و دیگران (۱۹۹۶)، در کتابی با عنوان "حسابرسی داخلی" اعتقاد دارند، زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت، جدی‌ترین تهدیدی است که سیستم کنترل داخلی با آن روبرو است. اگر یک ساختار خوب و مناسب کنترل داخلی توسط مدیریت نادیده گرفته شود، از نظر میزان خطا با نبود کنترل داخلی فرقی

¹ - Kent, P., Munro, L., Ambling, T

نخواهد داشت. لذا محیط کنترلی به شرطی حفظ می شود که موارد زیرپاگذاری مدیریت به گونه ای مؤثر تحت نظارت قرار گیرد.

متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته این پژوهش، "نظارت مالی" می باشد که شامل عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی در اجرای احکام مقرر در قوانین و مقررات مربوطه به ویژه وظایف و مسئولیت های مندرج در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی می شود و بهبود آن به عوامل مختلفی بستگی دارد که در این پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

متغیرهای مستقل احصا شده عبارت اند از: ۱- خصوصیات و توانمندی های فردی ذیحسابان و مدیران مالی ۲- عوامل محیطی ۳- عملکرد مراجع نظارتی ۴- پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی ۵- کیفیت قوانین و مقررات ۶- به کارگیری نظام حسابداری تعهدی.

روش تحقیق:

روش تحقیق بکار گرفته در این پژوهش توصیفی-پیمایشی و دستیابی به اطلاعات از نوع میدانی می باشد. در بخش توصیفی، جمع آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤالات مربوط به وضعیت فعلی مورد استفاده قرار گرفته است.

هر چند در روش پیمایشی عمدتاً از پرسشنامه استفاده می شود؛ اما در این تحقیق ابزار دیگری از قبیل مصاحبه، مشاهده، تحلیل محتوا و ... نیز بکار رفته است. مشخصه روش پیمایشی این است که مجموعه ساختمان یا تطبیقی از داده هاست که آن را ماتریس صفت ویژگی می گویند. در شروع کار مطالعات نظری میدانی، تحقیق اسنادی از طریق بررسی و مطالعات کتابخانه ای شامل کلیه قوانین و مقررات مربوط به نظارت های مالی انجام گرفته است.

روش و ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از یک پرسشنامه جمعیت شناختی شامل جنسیت، پست سازمانی، تجربه، مدرک تحصیلی و غیره و یک پرسشنامه محقق ساخته جهت گردآوری اطلاعات استفاده شد. بدین منظور با استفاده از نظرات متخصصین، کارشناسان و صاحب نظران خبره، تجربیات محقق و در کنار آن مطالعات کتابخانه ای، مصاحبه، مراجعه به قوانین و منابع علمی پژوهشی، ۵۷ عامل احصاء و در قالب شش فرضیه دسته بندی و اثر متغیرهای مستقل بر بهبود نظارت مالی از طریق پرسشنامه مورد سؤال قرار گرفته است. گویه های پرسشنامه در یک طیف لیکرت ۵ نقطه ای از ۱ به معنی "اثر خیلی کم" تا ۵ به معنی "اثر خیلی زیاد" شماره گذاری شده اند. بنابراین نتیجه هر چه به ۵ نزدیک تر باشد، حاکی از اثر بیشتر آن عامل بر بهبود نظارت مالی است.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جهت قابل اعتماد بودن نتایج تحقیق سعی شده از نظرات کلیه گروه‌هایی که به هر نحو در قسمتی از فرایند این نظارت قرار دارند استفاده گردد. بر همین اساس جامعه آماری در این تحقیق به پنج طبقه ذیل تقسیم شده است: ۱- ذیحساب کارمند وزارت امور اقتصاد و دارایی ۲- ذیحساب کارمند همان دستگاه با حکم وزارت امور اقتصاد و دارایی ۳- مدیران مالی ۴- بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی ۵- حساب‌رسان دیوان محاسبات.

علت تفکیک ذیحسابان و مدیران مالی در سه گروه، تفاوت در استقلال مالی، رابطه استخدامی و شرایط انتصاب بوده و بررسی جداگانه نظرات آن‌ها حائز اهمیت است. در این پژوهش، تعیین و انتخاب نمونه از جامعه آماری با استفاده از جدول مورگان و به صورت انتخاب تصادفی ساده انجام شده است. طبق بررسی‌های انجام شده جمعاً حدود ۵۰۰۰ نفر در سطح کشور که در ارتباط مستقیم موضوع تحقیق قرار داشته‌اند به عنوان جامعه آماری مورد استفاده قرار گرفته است. لازم به توضیح است که مدیران و ذیحسابان شهرداری‌ها به دلیل کم‌اهمیت بودن اعتباراتی که از محل بودجه عمومی دریافت می‌کنند در این جامعه آماری لحاظ نشده است.

برای برآورد حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شده است. این جدول حداکثر تعداد نمونه را در نظر می‌گیرد. با توجه به تعداد برآوردی جامعه هدف، حجم نمونه طبق جدول مورگان می‌بایست ۳۵۷ نفر باشد. با این وجود به منظور اطمینان بیشتر و پیش‌بینی عدم برگشت درصدی از پرسشنامه‌ها، نمونه پرسشنامه طراحی شده بین ۴۵۰ نفر از افراد جامعه آماری در سطح کشور توزیع که از این تعداد، ۳۱۳ پرسشنامه تکمیل شده به محقق برگشت داده شد و نتایج آن استخراج گردید.

روایی و پایایی پرسشنامه

روایی پرسشنامه: مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری، بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد (خاکی، ۱۳۸۴). نظر به اینکه این پرسشنامه با توجه به هدف تحقیق و بر اساس مبانی نظری و فرضیه تحقیق طراحی شده است و همچنین پس از طراحی به تأیید متخصصان، اساتید راهنما و مشاور رسیده است، پرسشنامه مذکور از نظر صاحب نظران دارای روایی محتوایی و صوری می‌باشد.

پایایی پرسشنامه: مقصود آن است که ابزار اندازه‌گیری را در یک فاصله زمانی کوتاه چندین بار به گروه واحدی از افراد بدهیم و نتایج حاصل نزدیک به هم باشد (سرمد و دیگران، ۱۳۷۶). ضریب پایایی را به شیوه‌ها و روش‌های مختلفی می‌توان تفسیر نمود. در این تحقیق، پایایی هر یک از عوامل شش‌گانه تشکیل دهنده پرسشنامه به روش آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه و ضرایب حاصله در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): نتیجه محاسبه ضریب آلفای کرونباخ

عامل	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
خصوصیات و توانمندی‌های فردی	۱۵	۰/۸۵۰
عوامل محیطی	۱۴	۰/۸۷۷
عملکرد مراجع نظارتی	۷	۰/۸۸۹
پشتیبانی و مراقبت وزارت دارایی	۸	۰/۷۹۴
کیفیت قوانین و مقررات	۱۰	۰/۸۹۰
به کارگیری نظام حسابداری تعهدی	۳	۰/۸۹۴
کل پرسشنامه	۵۷	۰/۹۵۴

مطابق جدول (۱)، ضرایب آلفای کرونباخ برای تمامی عوامل و همچنین کل پرسشنامه بین ۰/۷۹۴ تا ۰/۹۵۴ تغییر می‌کند و از آنجا که معمولاً ضریب بالاتر از ۰/۷ حاکی از پایایی مناسب یک ابزار است، این پرسشنامه دارای پایایی بسیار خوبی است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل اطلاعات به دو روش تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی انجام شده است. به طور کلی آمار توصیفی، چکیده و تصاویری از شاخص‌های مورد نیاز و مشاهده را با کمک ارقام استاندارد و نمودارها ارائه می‌نماید. در این روش شاخص گرایش‌های مرکزی مربوطه به سؤالات و متغیرها محاسبه شده است. این شاخص‌های مرکزی شامل: میانگین، میانه و مُد؛ همچنین اندازه‌های پراکندگی شامل: خطای استاندارد، انحراف معیار و واریانس و همچنین توزیع فراوانی برحسب پارامترهای مرکزی با انحرافات آن‌ها تشریح و ارائه شده است.

در تحلیل استنباطی محقق با جریان نمونه‌گیری و انتخاب یک گروه کوچک موسوم به نمونه از یک گروه بزرگ‌تر موسوم به جامعه آماری سروکار دارد. جهت تحلیل استنباطی در این پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. آزمون t تک نمونه‌ای بر این مفروضه استوار است که تعداد n مشاهده‌ی تصادفی مستقل که از جامعه‌ای با توزیع نرمال بیرون آمده در یک متغیر با مقیاس فاصله‌ای در دست است.

تجزیه و تحلیل توصیفی یافته‌ها

در این قسمت ابتدا به عنوان نمونه‌ای از تحلیل‌های توصیفی، یکی از جداول تقاطعی موجود بین شاخص‌های پست سازمانی و رشته تحصیلی افراد پاسخ‌دهنده آورده شده (جدول (۲)) و در ادامه، نتایج توصیفی مربوط به پرسشنامه اصلی پژوهش (شامل هر یک از عوامل شش گانه پیش‌بینی‌شده مؤثر بر بهبود نظارت مالی) ارائه گردیده است (جدول (۳)).

جدول (۲): جدول تقاطعی توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک پست سازمانی و رشته تحصیلی

مجموع	رشته تحصیلی				پست سازمانی
	سایر	اقتصاد	مدیریت	حسابداری	
۴۷	۲۹	۷	۸	۳	بالا ترین مقام دستگاه اجرایی
۱۴۷	۱۵	۹	۵۰	۷۳	ذیحساب (کارمند وزارت دارایی)
۴۴	۳	۱	۱۳	۲۷	ذیحساب (کارمند دستگاه اجرایی)
۲۷	۱	۱	۸	۱۷	مدیر مالی (با حکم دستگاه اجرایی)
۴۷	۱	۵	۱۲	۲۹	حسابرس دیوان محاسبات
۳۱۲	۴۹	۲۳	۹۱	۱۴۹	مجموع

مطابق جدول (۲)، به جز مدیران کل و رؤسای سازمان‌ها که غالباً در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند، عمده افراد در هر یک از پست‌های مختلف دیگر، در رشته حسابداری و یا مدیریت تحصیل نموده‌اند.

آماره‌های توصیفی (شامل شاخص‌های تمرکز و پراکندگی) مربوط به میزان اثر هر یک از عوامل شش گانه در جدول (۳) ارائه شده است. در این تحقیق هر یک از عوامل به وسیله چند سؤال سنجیده می‌شود که در یک طیف لیکرت ۵ نقطه‌ای از ۱ به معنی "اثر خیلی کم" تا ۵ به معنی "اثر خیلی زیاد" شماره گذاری شده‌اند. بنابراین میانگین هر عامل نیز در بازه ۱ تا ۵ قرار می‌گیرد و هر چه به ۵ نزدیک‌تر باشد، حاکی از اثر بیشتر آن عامل بر بهبود نظارت مالی است.

جدول (۳): آمار توصیفی میزان اثر عوامل شش گانه بر بهبود نظارت مالی

کل نمونه	توانمندی های فردی	عوامل محیطی	عملکرد مراجع نظارتی	امور اقتصادی و دارایی	پشتیبانی و مراقبت وزارت	کیفیت قوانین و مقررات	حسابداری تعهدی	به کار گیری نظام
تعداد پاسخ دهندگان	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۴	۳۱۳	۳۱۳
میانگین	۴/۳۲	۴/۱۹	۴/۰۶	۴/۲۶	۴/۲۹	۴/۲۹	۴/۱۴	۴/۱۴
میانه	۴/۳۴	۴/۱۵	۴/۰۰	۴/۲۵	۴/۳۲	۴/۳۲	۴/۲۰	۴/۲۰
مُد	۴/۲۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰
واریانس	۰/۱۷	۰/۲۴	۰/۴۸	۰/۲۷	۰/۲۹	۰/۲۹	۰/۵۵	۰/۵۵
انحراف استاندارد	۰/۴۱	۰/۴۹	۰/۶۹	۰/۵۲	۰/۵۴	۰/۵۴	۰/۷۴	۰/۷۴
حداقل	۲/۶۷	۱/۹۳	۱/۷۱	۱/۷۵	۲/۵۰	۲/۵۰	۱/۰۰	۱/۰۰
حداکثر	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

مطابق جدول (۳) ملاحظه می گردد که میانگین همه عوامل بیش از ۴ است و لذا از دیدگاه پاسخ دهندگان، تمامی عوامل " اثر زیادی " بر بهبود نظارت مالی دارند. بررسی آماری و نتیجه گیری دقیق تر در این رابطه، به بخش آمار استنباطی واگذار می شود.

آزمون فرضیه های پژوهش

در این بخش به آزمون فرضیه های پژوهش با استفاده از روش آماری مناسب پرداخته می شود. در واقع نتایج حاصل از آمار استنباطی در این قسمت، منجر به رد یا تأیید هر یک از فرضیه ها می شود. هدف پژوهش، بررسی مؤثر بودن یا نبودن هر یک از عوامل بر بهبود نظارت مالی از دیدگاه افراد نمونه است. بدین منظور میانگین اثر هر عامل بر بهبود نظارت مالی در کل نمونه محاسبه شد و حال با استفاده از آزمون t تک نمونه ای، میزان اثر هر عامل از میان اثرات خیلی کم (۱)، کم (۲)، متوسط (۳)، زیاد (۴) و خیلی زیاد (۵) مشخص می شود. فرض صفر آزمون t (H_0)، برابر بودن میانگین نمونه با عددی دلخواه به نام ارزش آزمون یا مقدار آزمون است (انتخاب مقدار آزمون بر عهده محقق است

به گونه‌ای که بتواند نتیجه لازم را از آزمون بگیرد). به نحو دیگر می‌توان گفت فرض صفر آزمون t این است که اختلاف میانگین نمونه با مقدار آزمون برابر با صفر است. در صورتی که سطح معناداری آزمون t بیش از $0/05$ شود، فرض H_0 تأیید شده و تفاوت میانگین نمونه و مقدار آزمون، از لحاظ آماری ناچیز است. در مقابل H_0 ، فرض یک آزمون (H_1) قرار دارد. چنانچه سطح معناداری کمتر از $0/05$ شود، فرض H_0 رد شده و با اطمینان بالایی می‌توان نتیجه گرفت که به لحاظ آماری اختلاف دو عدد معنادار و غیر صفر است. در تمامی فرضیات این پژوهش، مقدار آزمون از بین اعداد ۱ تا ۵ عدد ۴ انتخاب شده است. این عدد به کمک هیستوگرام فراوانی میزان اثر عامل انتخاب گردید. در ادامه، نتایج آزمون t برای هر یک از فرضیه‌ها آورده شده است.

فرضیه اول: خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان و مدیران مالی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان برابر با $4/32$ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۴ تا $4/5$ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه اول پژوهش

مقدار آزمون = ۴					
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای			توانمندی‌های فردی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	
۰/۳۶۶	۰/۲۷۶	۰/۳۲۰	۰/۰۰۰	۳۱۵	۱۳/۹۹

مطابق جدول (۴)، سطح معناداری آزمون برابر با $0/000$ حاصل شده که کمتر از $0/05$ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه دوم: محیط دستگاه اجرایی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عوامل محیطی برابر با ۴/۱۹ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵/۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه دوم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				عوامل محیطی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۲۴۴	۰/۱۳۶	۰/۱۹۰	۰/۰۰۰	۳۱۵	۶/۹۱	

مطابق جدول (۵)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه سوم: عملکرد مراجع نظارتی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل عملکرد مراجع نظارتی برابر با ۴/۰۶ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه سوم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				عملکرد مراجع نظارتی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۱۳۲	-۰/۰۲۲	۰/۰۶۰	۰/۱۵۷	۳۱۵	۱/۴۲	

مطابق جدول (۶)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۱۵۷ حاصل شده که بیشتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، میانگین اثر عامل عملکرد مراجع نظارتی تفاوت معناداری با مقدار آزمون نداشته و بنابراین می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه چهارم: پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی برابر با ۴/۲۶ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۳۲۱	۰/۲۰۶	۰/۲۶۰	۰/۰۰۰	۳۱۵	۹/۰۶	

مطابق جدول (۷)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه پنجم: کیفیت قوانین و مقررات بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل کیفیت قوانین و مقررات برابر با ۴/۲۹ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۴ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول (۸): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه پنجم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				کیفیت قوانین و مقررات
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۳۴۶	۰/۲۲۷	۰/۲۹۰	۰/۰۰۰	۳۱۳	۹/۴۴	

مطابق جدول (۸)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه ششم: به کارگیری نظام حسابداری تعهدی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل به کارگیری نظام حسابداری تعهدی برابر با ۴/۱۴ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۹) ارائه شده است.

جدول (۹): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه ششم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				به کارگیری نظام حسابداری تعهدی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۲۱۸	۰/۰۵۳	۰/۱۴۰	۰/۰۰۱	۳۱۲	۳/۲۴	

مطابق جدول (۹)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۱ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌گردد.

بررسی نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون‌ها نشان می‌دهد میانگین اثر تمامی فرضیه‌های شش‌گانه بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده، لذا فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد. رتبه‌بندی عوامل از نظر میزان تأثیرگذاری بر بهبود نظارت مالی، بر اساس میانگین نمرات آن‌ها صورت گرفت که نتایج آن در جدول (۱۰) آورده شده است.

جدول (۱۰): اولویت تأثیرگذاری عوامل شش‌گانه بر اساس نظرات کل نمونه

شماره فرضیه	عامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی
اول	خصوصیات و توانمندی‌های فردی
پنجم	کیفیت قوانین و مقررات
چهارم	پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصادی و دارایی
دوم	عوامل محیطی
ششم	به کارگیری نظام حسابداری تعهدی
سوم	عملکرد مراجع نظارتی

پیشنهادهای پژوهش

- ۱- ذیحسابان و مدیران مالی می‌بایست در به‌روز بودن و اشراف بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با مطالعه مستمر اهتمام جدی داشته باشند.
- ۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی زمینه دسترسی آسان و به‌موقع ذیحسابان به قوانین و مقررات مربوطه را فراهم آورد و دوره‌های مستمر تخصصی به‌منظور آموزش‌های لازم به آن‌ها تدوین و اجرا نماید.
- ۳- زمینه آشنایی مدیران با قوانین و مقررات فراهم و بر توجه آن‌ها به این امر تأکید شود.
- ۴- مدیران دستگاه‌های اجرایی از نظرات مشورتی ذیحسابان بیشتر استفاده نمایند.
- ۵- هماهنگی و همکاری کارشناسان مالی دستگاه با ذیحسابان تقویت شود.
- ۶- وزارت امور اقتصادی و دارایی نحوه اجرای ماده ۱۰۵ قانون محاسبات مبنی بر تشریک‌مساعی مدیریت و کارکنان دستگاه‌ها با ذیحسابان را به‌طور شفاف تبیین و برای آن ضمانت اجرایی پیش‌بینی نماید.
- ۷- انتصاب کلیه ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی اعم از نهادهای دولتی، شرکت‌های دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه وزارت کشاورزی با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی و ترجیحاً از کارمندان همان وزارت صورت گیرد.
- ۸- نقش وزارت امور اقتصادی و دارایی در ایجاد وحدت رویه در قانون محاسبات شفاف تعریف شود به‌نحوی که دستورالعمل‌های صادره و نظریات وزارت مذکور در این راستا مورد وثوق دستگاه‌های اجرایی و نهادهای نظارتی باشد.
- ۹- دیوان محاسبات از نیروهای باتجربه‌تر در حسابرسی دستگاه‌های اجرایی به‌خصوص در مسئولیت سرپرستی گروه‌های حسابرسی استفاده نماید.
- ۱۰- کلیه قوانین و مقررات به‌منظور رفع ابهامات، تناقض و تعدد مورد بازنگری و اصلاح قرار گیرد.

منابع

- ۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸.
- ۲- قانون محاسبات عمومی مصوب، ۱۳۶۶.
- ۳- وزارت امور اقتصادی و دارایی، آیین رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، ۱۳۹۲.
- ۴- وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰. گزارش ارزیابی عملکرد مدیریتی ذیحسابان، اداره کل نظارت بر امور ذیحسابی‌ها.
- ۵- ریچارد ال. راتلیف، واندا ای. والاس، گلن ای. سامنرز، ویلیام جی. مک فارلند، جیمز ک. لوبک. ۱۳۸۳. حسابرسی داخلی. ترجمه عباس اریاب سلیمانی، علی کمالی زارع، سازمان حسابرسی، جلد اول.
- ۶- حسینی عراقی سید حسین، آقالو یحیی. ۱۳۹۴. حسابداری دولتی. چاپ دهم. انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- ۷- سرمد زهره، بازرگان عباس، حجازی الهه. ۱۳۷۶. روش تحقیق در علوم رفتاری. نشر آگاه.
- ۸- اخوان علوی سید حسین، رحمتی محمد حسین، قنبری علی اکبر، ۱۳۹۳. بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی. مجله مدیریت فرهنگ سازمانی، شماره ۳۴.
- ۹- صفدریان علی آبادی نیره، ضیایی بیگدل محمد تقی. ۱۳۹۳. عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور. مجله اقتصادی، سال چهاردهم، شماره ۱۱-۱۲.
- ۱۰- حسینی سید حسین، موسوی بایگی سید علی. ۱۳۹۰. نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولت و چالشهای آن. نشریه اقتصاد پولی، مالی، سال هجدهم، شماره ۱.
- ۱۱- زارعی محسن، عبدی سعید. ۱۳۸۹. کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹.
- ۱۲- رستمی ولی، حسینی پور سید مجتبی. ۱۳۸۸. نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی. فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، سال سی و نهم، شماره ۴.
- ۱۳- نیکبخت محمدرضا، موسوی سنگ چشمه سید عسگری. ۱۳۹۱. بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره سوم.

- ۱۴- ملانظری مهناز، اسماعیلی کیا غریبه. ۱۳۹۳. شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حساب‌رسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. فصلنامه دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دور ۲۱، شماره ۴.
- ۱۵- بستانیان جواد، خوش‌طینت محسن. ۱۳۸۶. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ش. ۱۸.
- ۱۶- رحیمی بیژن، ۱۳۸۵. بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصاد و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کشور. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد تهران مرکز.
- ۱۷- محمدی منوچهر. ۱۳۹۱. بررسی دلایل قانون‌شکنی و قانون‌گریزی در ایران. وب‌سایت فرهنگ ملی، (<http://www.farhangemeli.com>).
- ۱۸- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، تهران، سال ۱۰، شماره ۳۱، بهار.
- ۱۹- خاکی غلامرضا. ۱۳۸۴. روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی. چاپ دوم، انتشارات بازتاب.
- ۲۰- وب‌سایت وزارت امور اقتصاد و دارایی. ۱۳۹۴ (<http://www.mefa.gov.ir>).

21. Kent, P., Munro, L., Ambling, T. (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10(2)