

مطالعه و بررسی چالش‌ها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور با رویکرد اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۲۹
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۷

■ مهدی جانی^۱

■ احمد پیغه^۲

■ مهدی فغانی^۳

چکیده:

در این پژوهش به مطالعه و بررسی چالش‌ها و تنگناهای قانونی و سیاسی نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی پرداخته شد، تا با شناسایی موانع و چالش‌های موجود پیشنهادهایی به منظور بهبود نظارت جهت رسیدن به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی ارائه گردد. جامعه آماری تحقیق کلیه ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد. نتایج آماری در خصوص مولفه‌ها و موانع مرتبط با دو شاخص قانونی و سیاسی در قالب ۱۵ سوال و به صورت پرسشنامه طیف لیکرت استخراج گردید. سپس با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و AMOS به تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته شد. نتایج نشان دهنده تاثیر معنادار موانع و چالش‌های قانونی و سیاسی نظارت مالی ذیحسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌باشد. در ادامه با استفاده از مدل یابی معادلات ساختاری ارتباط و همبستگی بین دو مولفه قانونی و سیاسی بررسی گردید که نتایج حاکی از ارتباط معنادار و همبستگی مثبت بین این دو چالش را نشان می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: نظارت مالی، ذیحسابان، حسابداری بخش عمومی، وزارت امور اقتصادی و دارایی

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران
۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، نویسنده مسئول، پست الکترونیک:

pifeh@acc.usb.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان

۱- مقدمه

نظام حسابداری بخش عمومی کشور از ابتدای سال ۱۳۹۴، تحولات زیادی داشته و از نظام حسابداری نقدی، به سمت اجرای تدریجی نظام مالی تعهدی حرکت کرده است. تغییر نظام مالی بخش عمومی، تاثیر قابل توجهی بر استانداردها، ساختار و تشکیلات واحدهای مالی، فهرست حساب‌ها، روش‌های گردش عملیات، دستورالعمل‌های حسابداری و نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی مدیریتی خواهد داشت. حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال تحول اغلب ریشه‌های تاریخی دارد (آنتی‌پوا و بورمیسترو^۱، ۲۰۱۳). بنابراین، درک گذشته، حال و آینده حسابداری دولتی نمی‌تواند جدای از درک آنچه تحت عنوان نظام حسابداری می‌شناسیم باشد (جونز و دوگدال^۲، ۲۰۰۱).

نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، مفروضات، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر است. که اجرای نظام مذکور منوط به رعایت پیوسته تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف مورد نظر می‌باشد.

تغییر از حسابداری تعهدی به نقدی، نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸).

با توجه به تغییر مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، نظارت بر اجرای مطلوب و کامل این مهم امری ضروری و اجتناب ناپذیر است.

اهداف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی را میتوان در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی نمود:

۱. کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی
 ۲. تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر و
 ۳. ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.
- دستیابی به اهداف مزبور نیازمند شناسایی و رویارویی با چالش‌های تغییر نظام مالی و ایجاد ساز و کارهای لازم به منظور حسن اجرا و پیاده‌سازی نظام مزبور می‌باشد.
- نظارت مالی در اجرای حسابداری بخش عمومی یکی از موارد با اهمیت تلقی می‌شود. قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت قبل و حین خرج در دستگاه‌های اجرایی را به ذیحساب محول نموده است. لذا توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذیحسابان در نظارت مالی حسابداری بخش عمومی ایران، حائز اهمیت خواهد بود.

1. Antipova & bourmistro

2. Jones & dugda

اگرچه نظارت، یک مفهوم آشنا در نوع نظام‌های سیاسی-اجتماعی بوده است، اما امروزه به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش از پیش آشکار می‌سازد. ضمن اینکه کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی اجتماعی، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد. (حسینی و دیگران، ۱۳۹۰)

از آنجا که ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور مسئولیت خطیری در پیاده‌سازی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دارند، بررسی و شناسایی چالش‌ها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارتی برای اجرای مطلوب آن نقطه تمرکز این پژوهش می‌باشد. سیر تحولات حسابداری در نهادهای بین‌المللی گویای آن است که فراهم شدن قوانین و مقررات الزام‌آور برای تحول در ساختار اداری و شیوه ارائه خدمات و ایجاد تحول اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تاثیر قابل ملاحظه‌ای داشته است. این زیرساخت‌ها اخیراً در کشور ما برای ایجاد تحول در نظام مالی بخش عمومی فراهم شده و اجرای کامل و دقیق آن، نیازمند اختصاص زمان کافی، برنامه‌ریزی مناسب و نظارت دقیق است. توجه به اینکه نظارت و کنترل در اجرا، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت کشور است، وجود یک سیستم نظارتی اثر بخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۴). فرآیند نظارت بر بودجه و هزینه‌های دولت از طریق نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج و نظارت بعد از خرج انجام میشود، در این راستا نظارت حین و قبل از خرج طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان) و نظارت بعد از خرج براساس اصل ۵۵ قانون اساسی و تبصره ۳ ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور بر عهده دیوان محاسبات کشور، اصل ۱۷۴ قانون اساسی بر عهده سازمان بازرسی کل کشور و تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی بر عهده سازمان حسابرسی (حسابرسان مستقل) می‌باشد.

دولت به عنوان یک کارفرمای بزرگ در کشور ما همواره بخش عظیمی از منابع را در اختیار دارد. منابعی که اگر به درستی مدیریت شوند می‌تواند سبب شکوفایی و رونق اقتصادی گردد. در این بین منابع مالی سهم بیشتری از منابع در اختیار دولت را تشکیل می‌دهند. هر ساله در سندی تحت عنوان قانون بودجه سنواتی مسیر کلی فعالیت‌های اساسی دولت اعم از چگونگی تحصیل منابع مالی و مسیر مصرف آن تبیین می‌گردد. (انوری و همکاران، ۱۳۹۳)

با توجه به این موضوع که اجرای حسابداری تعهدی از ابتدای سال ۱۳۹۴ در بخشنامه بودجه قرار گرفته و تمام دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرای آن هستند که مهترین قسمت آن، نظارت در انجام خرج و هزینه‌های دولت یعنی نظارت حین و قبل از انجام هزینه است که توسط ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور) به عنوان اصلی‌ترین متولیان نظارت بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی کشور نظارت می‌گردد.

توجه به این موضوع که کمتر از پنج سال از استقرار و پیاده‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی سپری شده است، بررسی موانع و مشکلات نظارت بر اجرای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه ذیحسابان بدلیل ارتباط و مسئولیت مستقیم با مسائل و چالش‌های آن می‌تواند راهگشای نظارت مالی جامع، صحیح و دقیق، افزایش کارایی ذیحسابان، کاهش بروکراسی‌های اداری و حذف وظایف موازی با دیگر نهادهای نظارتی گردد.

۲- پیشینه پژوهش

۲-۱- نظارت مالی

برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به صحت و دقت در قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (باباجانی، ۱۳۸۲).

در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند. همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است (عربیان، ۱۳۹۰).

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

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

تحقیقات داخلی مرتبط با نظارت

مهرانی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان "بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد" در خصوص چهار شاخص ساختار، قوانین و مقررات، نظارت مالی و مدیریت دولتی نشان دادند که با اجرای نظام بودجه ریزی جدید، در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی نیز باید متناسب با آن تغییرات لازم اعمال شود.

شیخی و مرادخانی (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان "چالش‌های نظارت مالی بر موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی (مطالعه موردی بنیاد شهید وامور ایثارگران)" نشان دادند بحث نظارت مالی بر نهاد نای عمومی غیر دولتی، با موانعی همچون عدم شمول صلاحیت برخی از سازمان‌های نظارتی نظیر دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی بر بخشی از بودجه این نهادها همراه است.

در تحقیقی با عنوان "بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسؤولین دستگاه‌های اجرایی" توسط اکرمی و همکاران (۱۳۹۴) با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود پیشنهادهایی به منظور بهبود نظارت بر پرداخت‌ها را در دستگاه‌های اجرایی ارائه گردید.

محمدیان و تقی پور کاظمی (۱۳۹۵) در تحقیقی با موضوع "ارزیابی عملکرد براساس الگوی تعالی سازمانی بالدریج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذیحسابیهای وزارت امور اقتصادی و دارایی)" نشان دادند که عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابیها براساس مدل تعالی سازمانی مالکوم بالدریج مناسب است، همچنین نتایج حاصل از رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش نشان داده است که بیشترین تأکید بر حوزه رهبری اداره کل و کمترین تأکید بر حوزه مشتری محوری مشهود است.

کشاورز (۱۳۹۵) در مقاله "بررسی نقش ذیحسابان (مدیران مالی) در کاهش هزینه‌های اداری و شناسایی و جلوگیری از مفاسد اقتصادی در سازمانهای دولتی" نشان داد، از دیدگاه پاسخ دهندگان بین نظارت و اعمال کنترل توسط ذیحساب و کاهش هزینه‌های اداری و پیشگیری از مفاسد اقتصادی رابطه معنی‌داری وجود دارد. و نتایج بدست آمده بیانگر این است که دیدگاه پاسخ دهندگان با دیدگاه‌های مطرح شده در سطح حرفه حسابداری در رابطه با کنترل‌های داخلی سازگار می‌باشد.

احمدی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "بررسی تفکیک وظایف نظارتی و اجرائی ذیحساب در دستگاه‌های اجرائی استان آذربایجان غربی" بطور کلی نشان داد که واگذاری وظایف اجرائی ذیحساب به رئیس دستگاه باعث افزایش سطح کارائی نظارتی ذیحساب و سطح کارائی رئیس دستگاه در دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

تحقیقات خارجی مرتبط با نظارت

لی و همکاران^۱ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان "مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسیز عملکرد در بخش عمومی" انجام دادند و یافته‌ها نشان داد اگر چه حسابرسی عملکرد در تمامی دوره‌ها رو به رشد بوده است، اما میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهاد نای نظارتی با پارلمان بوده است.

دیتمار^۲ (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان "اجرای حسابرسی عملکرد با چشم انداز زیست محیطی" انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که مولفه‌های کارایی و اثر بخشی در دستگاه‌های دولتی کشور آلمان از صرفه اقتصادی مهم‌ترند.

ردلا^۳ و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی با موضوع "تأثیر حسابرسی عملکرد بر سازمان‌های بخش عمومی مورد استونی" پرداختند که خلاصه نتایج نظرسنجی از ۱۱۸ مقام رسمی استونی نشان

1. Lee et all
2. Dietmar
3. Raudla

می‌دهد که حساب‌برسان می‌توانند حساب‌رسی عملکرد را مفید ببینند حتی اگر به تغییرات خاص در سیاست‌ها و شیوه‌های سازمانی منجر نشوند.

اوی بی سی^۱ و همکاران (۲۰۱۷) در مقاله‌ای تحت عنوان "تأثیر حساب‌رسی بخش عمومی در ارتقاء حسابداری و ترویج در نیجریه" به این نتیجه رسیدند که کمبود شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی، خطر عمده‌ای برای کارایی بازارهای سرمایه، ثبات مالی، پایداری اقتصادی بلند مدت و رشد اقتصادی است. متأسفانه مسئله پاسخگویی یک مشکل اساسی در کشور نیجریه است. این به عنوان یک نتیجه از نرخ بالای فساد در تمام بخش‌های اقتصاد نیجریه است. السوردات و محمد بشیخ^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر حساب‌رسی عملکرد در ادارات دولتی در عربستان سعودی" به بررسی تأثیر عوامل فردی مدیران عمومی، یعنی تجربه و صلاحیت مدیران در مورد مشارکت‌های موسسه حساب‌رسی عالی عربستان سعودی، در زمینه تسهیل تعهدات تغییرات در ادارات دولتی می‌پردازد. نتیجه نظرسنجی از ۹۶ مقام دولتی عربستان سعودی نشان می‌دهد که موسسه حساب‌رسی عالی عربستان سعودی می‌تواند در زمینه بهبود امور عمومی عربستان، دستاوردهای قابل توجهی را کسب کند.

۲-۲- نظام حسابداری بخش عمومی

با توجه به نیازهای گسترده پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری و رشد نیازهای مالی در سطح دولت‌های مختلف در سراسر دنیا، سیستم‌های حسابداری دولتی تغییر یافته است و یک سیستم حسابداری کامل‌تر و گسترده‌تر را الزامی کرده است (کریستینز، راینرز و رول^۳ ۲۰۱۳ و اولاسویرتا^۴، ۲۰۱۴).

در اغلب کشورها اجرای اصلاحات در ابتدای امر، دارای محدودیتهایی ناشی از شکافها و ضعفها است. با این وجود، برخی از کشورها در روند اصلاحات خود، سازوکارهایی ایجاد کرده‌اند که این شکافها و ضعفها را شناسایی کند و با طرح‌های پیشنهادی موجب تطبیق با شرایط شود (مت و مک‌نات^۵، ۲۰۱۹).

در حسابداری تعهدی گزارش جریان منابع مالی در صورت فعالیت‌های دوره، مشابه یک صورت سود و زیان بازرگانی خواهد بود که می‌تواند قابلیت مقایسه‌پذیری را بین واحدهای عمومی و خصوصی فراهم کند. (مک‌فی^۶، ۲۰۰۶)

چان^۷ (۲۰۰۳) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری

1. Oyebisi

2. Alwardat & Basheikh

3. Christiaens, Reyniers & Rolle

4. Oulasvirta

5. Matt & McNaught

6. McPhee

7. Chan

عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود.

تحقیقات داخلی مرتبط با نظام حسابداری بخش عمومی

مهرانی و عبدزاده کنفی (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان "ارائه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی" نشان دادند نتیجه بدست آمده حاصل از کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مدلی یکپارچه برای عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی، طراحی گردید و تلاش شد تا معیارهای ارزیابی کیفیت پژوهش‌های کیفی برآورده گردد.

غلامی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران" نشان دادند که از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارند و سایر متغیرها اثر معنیداری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند.

مراد ویسی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان "بررسی وضعیت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی کشور و شناسایی چالش‌های موجود (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان کردستان)" نشان دادند که اجرای نظام حسابداری تعهدی کاملاً موفق نبوده و به اعتقاد پاسخ دهندگان اجرای حسابداری تعهدی در کشور صرفاً بصورت شکلی بوده و با وضعیت مطلوب آن فاصله دارد؛ ضمن اینکه مهمترین چالش‌های موجود در این زمینه به ترتیب شامل ناکارآمدی نظام بودجه ریزی موجود، ناکارآمدی قوانین و مقررات فعلی، عدم تخصیص بهینه منابع و اعتبارات و نیز فرآیندهای اداری زائد بوده است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی" نشان دادند انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیندگذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد.

قریشی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "ضرورت جایگزینی مبنای حسابداری تعهدی با مبنای حسابداری نقدی در دستگاه‌های اجرایی کشور" به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی زمینه ساز تهیه و اسقرار بودجه ریزی عملیاتی، انعکاس کلیه عملیات مالی در دفاتر قانونی و کاهش شدید زمینه‌های فساد، دسترسی به اطلاعات جامع مدیریتی، ثبت کلیه رویدادها مالی در حسابداری تعهدی موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل دارایی‌ها و درآمد و هزینه می‌گردد.

اکرمی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان "گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی؛ دوره زمانی موردنیاز" با بررسی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

در بخش عمومی، عوامل مؤثر بر دوره گذار و مرور تجربه برخی کشورها در این زمینه، چنین نتیجه‌گیری کردند که بازه زمانی تعیین شده در قانون یاد شده با توجه به گسترده بودن بخش عمومی ایران، محدودیت منابع و زیرساخت‌ها واقع بینانه نیست.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی)" نشان دادند که نبود خواست واقعی سیاست مداران و پابندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی گر دولت در اقتصاد، و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

تحقیقات خارجی مرتبط با نظام حسابداری بخش عمومی

کارتیکو^۱ و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان "پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر تعهد سنجی و ارتباط آن با شفافیت مالی دولت مرکزی" پرداخت. تجزیه و تحلیل محتوا و تجزیه و تحلیل عوامل تایید کننده در مورد نمونه‌ای که ۷۷ کشور را از ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۵ پوشش می‌دهد، اندازه‌گیری و اهمیت نسبی اظهارات عملکرد مالی و سیاست‌های حسابداری تعهدی را شامل می‌شود. شواهد نشان می‌دهد که دولت‌های مرکزی باید استراتژی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر تعهد را اجرا کنند. مک فی^۲ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اینکه "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی حاکمیت را افزایش می‌دهد" پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که گزینش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخ‌گویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر میشود، که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده می‌گردد.

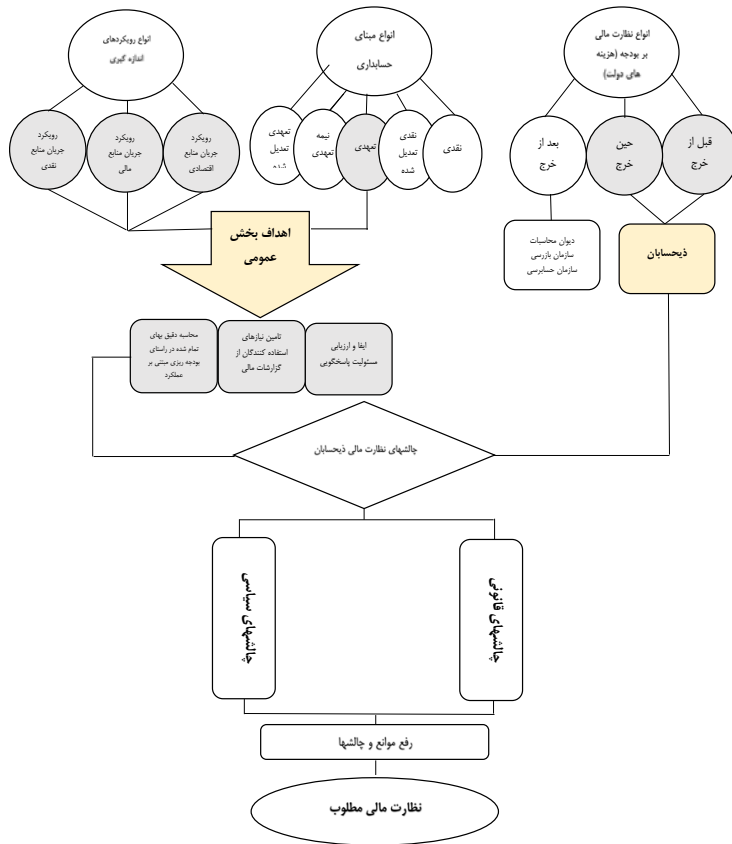
بیک^۳ و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی "برگردان سیستم حسابداری تعهدی و بودجه و پیکربندی دوباره هویت حسابدارن بخش عمومی" پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه ریزی بر مبنای حسابداری تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای حسابداری تعهدی انجام داده‌اند.

لی و میوس^۴ (۲۰۱۲)، در پژوهشی به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را مورد بررسی و تدقیق قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با

1. Kartiko
 2. McPhee
 3. Becke
 4. Lie & Miose

تأمین کنندگان وجوه و ذی نفعان بخش عمومی می‌گردد. برنز^۱ (۲۰۱۴)، در پژوهشی مداخله‌ای با به کار بستن سیستم حسابداری تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذی نفعان می‌گردد. کاپرچینو^۲ (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای به بررسی به کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخت. یافته‌ها حاکی از آن است که اثربخشی این سیستم در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است. شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.

شکل شماره ۱. الگوی مفهومی پژوهش



1. Bruns
2. Caperchione

۳- سوالات پژوهش

۳-۱- سوال اصلی

اهم چالشها و موانع سیاسی و قانونی مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان دستگاههای اجرایی کشور در خصوص اجرای مطلوب نظام حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی چیست؟
که خود به سوالات فرعی به شرح ذیل تقسیم بندی می‌گردد:

۳-۲- سوالات فرعی

الف - اهم چالشها و موانع سیاسی مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان دستگاههای اجرایی کشور در خصوص اجرای مطلوب نظام حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی چیست؟
ب - اهم چالشها و موانع قانونی مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان دستگاههای اجرایی کشور در خصوص اجرای مطلوب نظام حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی چیست؟

۴- فرضیه‌های پژوهش

۴-۱- فرضیه اصلی تحقیق

چالشها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. که در نهایت به دو فرضیه فرعی دسته‌بندی گردیده است.

۴-۲- فرضیات فرعی

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

۵- روش پژوهش

در واقع پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی، از بعد شیوهی سنجش متغیرها و گردآوری داده‌ها جزء پژوهش‌های توصیفی و پیمایشی است. در این تحقیق از رویکرد ترکیبی روش‌های کتابخانه‌ای یا اسنادی و نیز روشهای مصاحبه، پرسشنامه و داده کاوی استفاده شده است. در این روش محقق از ابزار فیش برداری از منابع کتابخانه‌ای، ابزارهای طراحی شده نظیر چک لیستهای تخصصی طراحی شده جهت گردآوری اطلاعات مورد نیاز، مصاحبه و پرسشنامه بطور ترکیبی استفاده کرده است.

۶- ابزار و روش گردآوری داده‌ها

نظر به اینکه این تحقیق، پژوهشی از نوع توصیفی خواهد شد؛ ابتدا در بخش نخست، اطلاعات

جمعیت شناختی و شاخصهای آماری توصیفی در خصوص داده‌های گردآوری شده استخراج گردیده و در بخش دوم از طریق داده کاوی و واکاوی اطلاعات مربوطه و به روش استدلال استقرایی یافته‌های لازم جهت پاسخگویی به هر یک از سوالات تحقیق گردآوری و فرآیند تحقیق انجام شده است.

۷- تعریف متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: نظارت مالی مطلوب با رویکرد اجرای نظام حسابداری بخش عمومی
متغیرهای مستقل: ۱- عوامل قانونی ۲- سیاسی

۸- جامعه آماری

جامعه آماری کلیه ذیحسابان دستگاههای اجرایی کشور و حجم جامعه ۷۴۲ نفر^۱ می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شده است. براساس فرمول مذکور حجم نمونه ۲۵۳ نفر محاسبه شده است:

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

مقدار n معرف حجم نمونه است.

مقدار p و q نسبت موفقیت و شکست هستند که ۰/۵ در نظر گرفته می‌شوند.

مقدار Z درصد خطای معیار ضریب اطمینان قابل قبول در سطح خطای ۰/۰۵ برابر ۱/۹۶ است.

مقدار خطای d درجه اطمینان یا دقت احتمالی مطلوب نیز ۰/۰۵ در نظر گرفته می‌شود.

مقدار N معرف حجم جامعه مورد نظر است.

۹- روش نمونه گیری

با توجه به حجم محاسبه شده توسط فرمول کوکران حداقل می‌بایست ۲۵۳ پرسشنامه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور توزیع گردد. بر این اساس تعداد ۳۲۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری توزیع گردید. توزیع این تعداد پرسشنامه بین ۱۲ استان کشور انجام شد. همانطور که گفته شد تعداد کل ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح کشور از بین کلیه کارکنان خود ۷۴۲ نفر بوده که بطور مینگین برای هر استان ۲۴ نفر محاسبه گردید، و با حجم محاسبه شده توسط فرمول کوکران تعداد ۲۵۳ پرسشنامه در سطح خطای ۵٪ و محدودیت‌های احتمالی برای بازگشت پرسشنامه حداقل ۱۲ استان برای نمونه انتخاب گردید. ،

۱. منبع: اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی

و طبق توضیحات ارائه شده در ادامه از نحوه دسته‌بندی استان‌ها ۳۲۰ پرسشنامه‌ها به ۱۲ استان از طریق پست، پست الکترونیک و شبکه‌های مجازی ارسال و ۲۶۰ پرسشنامه (۸۱/۲۵٪) نیز از طریق پست، پست الکترونیک و شبکه‌های مجازی گردآوری گردید.

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

- گروه اول: استان‌های قزوین، اردبیل، خراسان جنوبی و همدان به شرح جدول ۱.
 - گروه دوم: استان‌های کردستان، گلستان، هرمزگان و آذربایجان شرقی به شرح جدول ۲.
 - گروه سوم: استان‌های سیستان و بلوچستان، کرمان، فارس و تهران به شرح جدول ۳.
- که در ادامه از ۱۰ استان تعداد ۲۶۰ پرسشنامه دریافت و پژوهش ادامه یافت.

جدول ۱. استانهای کشور تا ۲٪ از بودجه کل کشور، میانگین بودجه ۵ ساله (درصد) (۱۳۹۶-۱۳۹۲)

| ردیف | نام استان | میانگین بودجه ۵ ساله (درصد) |
|------|-------------------|-----------------------------|
| ۱ | البرز | ۱,۵ |
| ۲ | زنجان | ۱,۵ |
| ۳ | قزوین | ۱,۶ |
| ۴ | سمنان | ۱,۶ |
| ۵ | چهار محال بختیاری | ۱,۸ |
| ۶ | ایلام | ۱,۹ |
| ۷ | اردبیل | ۱,۹ |
| ۸ | یزد | ۱,۹ |
| ۹ | خراسان جنوبی | ۲ |
| ۱۰ | مرکزی | ۲ |
| ۱۱ | همدان | ۲ |

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

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

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

| ردیف | نام استان | میانگین بودجه ۵ ساله (درصد) |
|------|-------------------|-----------------------------|
| ۱ | بوشهر | ۴,۱ |
| ۲ | سیستان و بلوچستان | ۴,۳ |
| ۳ | کرمان | ۴,۳ |
| ۴ | مازندران | ۴,۸ |
| ۵ | اصفهان | ۴,۹ |
| ۶ | خراسان رضوی | ۵,۴ |
| ۷ | فارس | ۵,۷ |
| ۸ | تهران | ۵,۸ |
| ۹ | خوزستان | ۶,۷ |

۱۰- پایایی پژوهش

در پژوهش فعلی از پرسشنامه‌ای بر اساس طیف لیکرت استفاده شده است. به این صورت که ابتدا پس از انتخاب موضوع و مشخص شدن فرضیات پژوهش، برای دستیابی اطلاعات پیرامون موانع و مشکلات نظارت مالی سیاسی و قانونی ذی‌حسابان در نظام حسابداری بخش عمومی با مراجعه به مقالات و کتب در زمینه‌های مربوطه و نیز ترجمه مقالات و پایان‌نامه‌هایی که در خارج از ایران و از طریق اینترنت و نشریات در دسترس بود و مراجعه به ذی‌حسابان، اساتید دانشگاه‌ها

و نخبگان در زمینه مورد پژوهش، عوامل و مولفه‌های تأثیرگذار به شرح جدول زیر شناسایی و استخراج گردید، سپس پرسشنامه مربوطه تدوین گردید.

جدول ۴. عوامل و مولفه‌های تأثیرگذار

| سیاسی | قانونی |
|---|---|
| دخالت مدیران و مقامات دستگاه‌های اجرایی در تعیین و جابجایی ذیحسابان | تعدد قوانین و مقررات و عدم ضمانت اجرای |
| ارزیابی مدیران دستگاه‌های اجرایی بر مبنای میزان اعتبارات جذب شده | عدم مطالعه و امکان سنجی لازم در خصوص اجرای قوانین |
| ترجیحات سیاسی مدیران دستگاه‌های اجرایی در انجام پروژه‌ها | مغایرت و ابهام قوانین و مقررات قدیمی با مصوبات جدید |
| فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها | عدم مبادله موافقتنامه و عدم ابلاغ تخصیص منابع بودجه ای در موعد مقرر |
| تخصیص اعتبارات نامتعارف در برخی پروژه‌ها | عدم انطباق موافقتنامه‌ها با قوانین، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها |
| تصویب قوانین بالادستی مغایر با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی | وجود سامانه الکترونیکی متعدد و بعضاً موازی |
| عدم وجود حمایت قانونی لازم و عدم همسویی مدیران ارشد از ذیحسابان | عدم وجود مسئولیت تضامنی امضاء کنندگان اسناد مالی |

برای بدست آوردن پایایی از آلفای کرونباخ به شرح جدول ۴ استفاده شده است که مقدار بدست آمده برای اهداف پژوهش قابل قبول می‌باشند (بزرگتر از ۰٫۷).

جدول ۵. آلفای کرونباخ

| پرسشنامه | آلفای کرونباخ | تعداد سؤالات | تعداد نمونه‌ها |
|--------------|---------------|--------------|----------------|
| عوامل سیاسی | ۰٫۷۸۹ | ۷ | ۲۶۰ |
| عوامل قانونی | ۰٫۷۲۷ | ۸ | ۲۶۰ |
| کل پرسشنامه | ۰٫۷۹۸ | ۱۵ | ۲۶۰ |

۱۱- یافته‌های پژوهش

۱۱-۱- آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی در جداول شماره ۶ الی ۱۰ نشان داده شده که از بین ۲۶۰ پرسشنامه جمع‌آوری شده بدست آمده است.

جدول ۶. توزیع فراوانی داده‌ها بر حسب جنسیت

| جنسیت | فراوانی | درصد فراوانی |
|-------|---------|--------------|
| مرد | ۲۲۸ | ۸۷/۷ |
| زن | ۳۲ | ۱۲/۳ |
| کل | ۲۶۰ | ۱۰۰ |

جدول ۷. توزیع فراوانی داده‌ها بر حسب سن

| سن | فراوانی | درصد فراوانی |
|-----------------|---------|--------------|
| ۳۱ تا ۴۰ سال | ۶۱ | ۲۳/۵ |
| ۴۱ تا ۵۰ سال | ۱۶۸ | ۶۴/۶ |
| بیشتر از ۵۰ سال | ۳۱ | ۱۱/۹ |
| کل | ۲۶۰ | ۱۰۰ |

جدول ۸. توزیع فراوانی داده‌ها بر حسب مرتبط بودن مدرک تحصیلی

| مرتبط | فراوانی | درصد فراوانی |
|----------|---------|--------------|
| مالی | ۱۶۸ | ۶۴/۶ |
| غیر مالی | ۹۲ | ۳۵/۴ |
| کل | ۲۶۰ | ۱۰۰ |

جدول ۹. توزیع فراوانی داده‌ها بر حسب تحصیلات

| تحصیلات | فراوانی | درصد فراوانی |
|---------------|---------|--------------|
| دیپلم | ۶ | ۲/۳ |
| کارشناسی | ۸۶ | ۳۳/۱ |
| کارشناسی ارشد | ۱۶۰ | ۶۱/۵ |
| دکتری | ۸ | ۳/۱ |
| کل | ۲۶۰ | ۱۰۰ |

جدول ۱۰. توزیع فراوانی داده‌ها بر حسب سابقه

| سابقه | فراوانی | درصد فراوانی |
|---------------|---------|--------------|
| زیر ۱۵ سال | ۴۲ | ۱۶/۲ |
| بین ۱۵ الی ۲۰ | ۷۶ | ۲۹/۲ |
| بین ۲۱ الی ۲۵ | ۹۲ | ۳۵/۴ |
| بین ۲۶ الی ۳۰ | ۳۹ | ۱۵ |
| بالتر از ۳۰ | ۱۱ | ۴/۲ |
| کل | ۲۶۰ | ۱۰۰ |

آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

با داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه، برای هر یک از متغیرهای تحقیق، به ارائه آماره‌های حداقل، حداکثر نمره، میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی محاسبه خواهد شد. جدول ۱۱ شاخص‌های توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می‌دهد. همان گونه که مشاهده می‌کنید میانگین متغیرهای عوامل قانونی و سیاسی ترتیب برابر ۱/۶۶ و ۱/۶۳ هستند. لازم به ذکر می‌باشد با توجه به اینکه از پرسشنامه ۵ گزینه ای طیف لیکرت برای ارائه پاسخها استفاده گردید که از کاملا موافق عدد ۱، موافق عدد ۲، ممتنع عدد ۳، مخالف عدد ۴ و کاملا مخالف عدد ۵ تعیین شده بود، میانگین پاسخها به ۸ سوال قانونی از ۲۶۰ پرسشنامه گردآوری شده عدد ۱/۶۶ یعنی بین گزینه کاملا موافق عدد ۱ و موافق عدد ۲ بدست آمده است، همچنین میانگین پاسخها به ۷ سوال سیاسی از ۲۶۰ پرسشنامه گردآوری شده عدد ۱/۶۳ یعنی بین گزینه کاملا موافق عدد ۱ و موافق عدد ۲ بدست آمده است که تایید وجود چالش و مشکل می‌باشد. و مقادیر انحراف معیار برای متغیرهای تحقیق؛ عوامل قانونی و سیاسی به ترتیب برابر ۰/۴۷ و ۰/۵۰ می‌باشد.

جدول ۱۱. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیرهای پژوهش | حداقل | حداکثر | میانگین | انحراف معیار | چولگی | کشیدگی |
|----------------|-------|--------|---------|--------------|-------|--------|
| عوامل قانونی | ۱ | ۳ | ۱/۶۶ | ۰/۴۷ | ۰/۴۶ | -۰/۴۳ |
| عوامل سیاسی | ۱ | ۱/۴۳ | ۱/۶۳ | ۰/۵۰ | ۰/۶۸ | ۰/۰۳ |

۱۱-۲- آمار استنباطی

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

ناپارامتری ویلکاکسون بهره خواهیم گرفت.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

برای این منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کلموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای اصلی استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد. در تفسیر نتایج آزمون، چنانچه مقدار سطح خطای مشاهده شده از $0/05$ بیشتر باشد، در آن صورت توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. یعنی توزیع بدست آمده توزیع نرمال است. اما چنانچه مقدار معنی‌داری از $0/05$ کوچکتر باشد آنگاه توزیع مشاهده شده با توزیع مورد انتظار متفاوت است و توزیع فوق نرمال نخواهد بود. این آزمون با توجه به فرضیات زیر به بررسی نرمال بودن داده می‌پردازد.

H_0 : توزیع داده‌ها نرمال است.

H_1 : توزیع داده‌ها نرمال نیست.

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

جدول ۱۲. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

| متغیرهای پژوهش | آماره آزمون | سطح معنی‌داری |
|----------------|-------------|---------------|
| عوامل قانونی | ۰/۱۰۲ | ۰/۰۰۰ |
| عوامل سیاسی | ۰/۱۳۳ | ۰/۰۰۰ |

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معنی‌داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش از $0/05$ کمتر است، بنابراین نتیجه می‌شود که توزیع تمام متغیرهای پژوهش نرمال نمی‌باشند.

از آنجا که متغیرهای پژوهش نرمال نشدند پس برای بررسی وضعیت‌های فرضیه‌ها از آزمون ویلکاکسون استفاده می‌کنیم. آزمون فرضیه در روش ویلکاکسون به صورت زیر است:

H_0 : عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی‌تاثیر است. (میانه مشاهدات با عدد ۳ تفاوت معنی‌داری ندارد).

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

پس در موقع بررسی فرضیه‌های تحقیق اگر فرضیه صفر پذیرفته شود، بدین معنی است که میانه متغیر یا شاخص مورد آزمون اختلاف چندانی با عدد ۳ ندارد یا به عبارتی عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی‌تاثیر است ولی اگر فرضیه صفر

رد شود و میانه مشاهدات از ۳ بیشتر باشد، به معنی این است که عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی نمی‌شود. و در آخر اگر فرضیه صفر رد شود و میانه مشاهدات از ۳ کمتر باشد، عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. لازم به ذکر است به دلیل اینکه در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای میانگین و میانه عدد است این عدد به عنوان معیار و وضعیت متوسط در نظر گرفته می‌شود.

آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول: چالش‌ها و تنگناهای قانونی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. سؤالات به شرح جدول زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملاً موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملاً مخالف می‌باشد.

جدول ۱۳. سؤالات مربوط به فرضیه اول

| |
|---|
| ۱- تعدد قوانین و مقررات و عدم ضمانت اجرای (نقض) آنها در رسیدن به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |
| ۲- عدم مطالعه و امکان سنجی لازم در خصوص اجرای قوانین، منجر به کاهش کیفیت در نحوه اجرای آنها برای رسیدن به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی، موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |
| ۳- مغایرت و ابهام قوانین و مقررات قدیمی با مصوبات جدید مغایر با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی، موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای رسیدن به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |
| ۴- عدم مبادله موافقتنامه در موعد مقرر موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۵- عدم انطباق موافقتنامه‌ها با قوانین، دستورالعملها و بخشنامه‌های نظام حسابداری بخش عمومی موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۶- عدم ابلاغ تخصیص منابع بودجه ای در موعد مقرر موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۷- وجود سامانه الکترونیکی متعدد و بعضاً موازی همانند: وجود سامانه‌های الکترونیکی متعدد شامل: ستاد، سنما، سمد، سادا، سامانه قراردادهای، برگزاری مناقصات، ثبت حقوق و مزایا، بودجه و مبادله موافقتنامه و ... موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۸- عدم وجود مسئولیت تضامنی امضاء کنندگان اسناد مالی موجب بروز عدم دقت در تهیه، تنظیم و رسیدگی به اهداف و گزارشات مالی در راستای نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |

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

جدول ۱۴. نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه اول

| شاخص | میانه | آماره آزمون | سطح معنی‌داری |
|-------------|-------|-------------|---------------|
| عامل قانونی | ۱/۶۵ | -۱۳/۹۵ | ۰/۰۰۰ |

با توجه جدول فوق، سطح معنی‌داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است پس فرضیه صفر رد می‌شود. به عبارت دیگر و طبق توضیحات قبلی، عامل قانونی در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر نیست. همچنین به دلیل آنکه میانه این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می‌توان بیان کرد که چالش‌ها و تنگنایهای قانونی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

رتبه‌بندی گویه‌های چالش قانونی

جدول زیر نتایج حاصل از رتبه‌بندی این چالش را نشان می‌دهد.

جدول ۱۵. نتایج حاصل از رتبه‌بندی چالش قانونی

| رتبه | میانگین رتبه | گویه‌های چالش |
|-------|--------------|---------------|
| دوم | ۴/۱۷ | گویه اول |
| پنجم | ۴/۵۳ | گویه دوم |
| سوم | ۴/۳۸ | گویه سوم |
| اول | ۳/۳۸ | گویه چهارم |
| ششم | ۴/۷۶ | گویه پنجم |
| چهارم | ۴/۴۵ | گویه ششم |
| هشتم | ۵/۱۰ | گویه هفتم |
| هفتم | ۴/۷۸ | گویه هشتم |

با توجه جدول رتبه‌بندی بدین گونه است: گویه چهارم از مهمترین گویه‌های چالش قانونی است. رتبه‌بندی سایر گویه‌ها در ستون مربوط به رتبه روبروی هر گویه نوشته شده است. (لازم به ذکر است دلیل آنکه گویه‌های با رتبه میانگین کمتر به عنوان رتبه‌های برتر در نظر گرفته شده اند، این است که اعداد یک الی پنج در پرسشنامه به ترتیب به گزینه‌های کاملاً موافق الی کاملاً

مخالف عنوان داده شده بود).

فرضیه دوم: چالش‌ها و تنش‌های سیاسی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. سؤالات به شرح جدول زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملاً موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملاً مخالف می‌باشد.

جدول ۱۶. سؤالات مربوط به فرضیه دوم

| |
|--|
| ۱- دخالت مدیران و مقامات دستگاه‌های اجرایی در تعیین و جابجایی ذیحسابان موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۲- ارزیابی مدیران دستگاه‌های اجرایی بر مبنای میزان اعتبارات جذب شده (بدون توجه به مسائل و مشکلات عدم جذب اعتبارات) موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۳- ترجیح منافع مدیران در جهت کسب رضایت مقامات مافوق در انجام پروژه‌ها بدون در نظر گرفتن تضادهای قانونی با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |
| ۴- وجود فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژه‌هایی که منجر به ایجاد تعهدات مازاد بر اعتبار می‌گردد سبب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |
| ۵- تخصیص اعتبارات نا متعارف در برخی پروژه‌ها با نظر مقامات و مسئولین مربوطه به جهت کسب رضایت مقامات سیاسی موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۶- تصویب قوانین بالادستی مغایر با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی به جهت تامین منافع سیاسی مقامات، موجب کاهش نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد؟ |
| ۷- عدم وجود حمایت قانونی لازم و عدم همسویی مدیران ارشد از ذیحسابان در خصوص اجرای نظام حسابداری بخش عمومی، مانع نظارت مالی دقیق، صحیح و به موقع در راستای دستیابی به اهداف و اجرای مطلوب نظام مذکور می‌گردد؟ |

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

جدول ۱۷. نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه دوم

| شاخص | میان‌ه | آماره آزمون | سطح معنی‌داری |
|------------|--------|-------------|---------------|
| عامل سیاسی | ۱/۵۷ | ۱۳/۹۰- | ۰/۰۰۰ |

بر اساس جدول فوق، سطح معنی‌داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است در نتیجه

فرضیه صفر رد می‌شود. به بیانی دیگر و با در نظر گرفتن توضیحات قبلی، عامل سیاسی در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی‌تاثیر نیست. یعنی از آنجا که میانه این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می‌توان گفت که چالش‌ها و تنگناهای سیاسی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌گردد.

رتبه‌بندی گویه‌های چالش سیاسی

جدول زیر نتایج حاصل از رتبه‌بندی این چالش را نشان می‌دهد.

جدول ۱۸. نتایج حاصل از رتبه‌بندی چالش سیاسی

| رتبه | میانگین رتبه | گویه‌های چالش |
|-------|--------------|---------------|
| چهارم | ۳/۹۵ | گویه اول |
| هفتم | ۴/۲۶ | گویه دوم |
| اول | ۳/۷۹ | گویه سوم |
| دوم | ۳/۸۴ | گویه چهارم |
| پنجم | ۴/۰۹ | گویه پنجم |
| ششم | ۴/۱۳ | گویه ششم |
| سوم | ۳/۹۴ | گویه هفتم |

با توجه جدول رتبه‌بندی بدین گونه است: گویه سوم از مهمترین گویه‌های چالش سیاسی است. رتبه‌بندی سایر گویه‌ها در ستون مربوط به رتبه روبروی هر گویه نوشته شده است. فرضیه اصلی: چالش‌ها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. بر اساس نتایج فرضیه‌های اول و دوم به این نتیجه رسیدیم که چالش‌ها و تنگناهای قانونی و سیاسی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. در نتیجه فرضیه اصلی تأیید می‌گردد. در ادامه دو چالش قانونی و سیاسی با استفاده از آزمون فریدمن مورد مقایسه قرار می‌گیرد که نتیجه آزمون در جدول زیر می‌باشد:

جدول ۱۹. نتایج حاصل از رتبه‌بندی چالش سیاسی و قانونی

| رتبه | میانگین رتبه | چالش |
|------|--------------|--------|
| اول | ۱/۵۸ | قانونی |
| دوم | ۱/۴۲ | سیاسی |

بر اساس نتایج جدول فوق چالش قانونی از اولویت بالاتری نسبت به سیاسی قرار دارد.

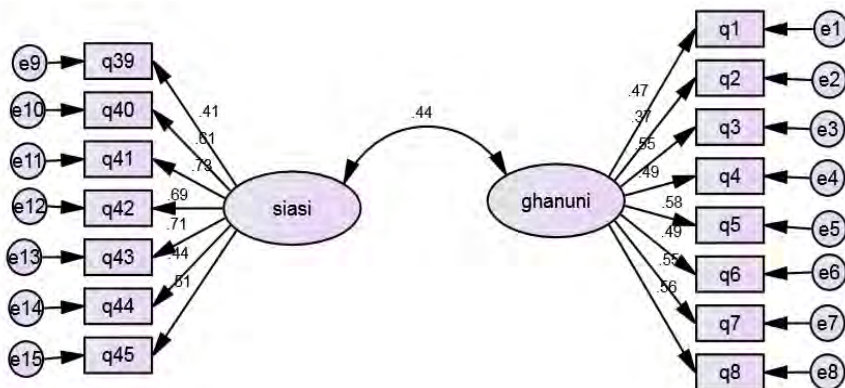
۱۲- مدل‌یابی معادلات ساختاری

مدل معادلات ساختاری یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده است. یک مدل معادلات ساختاری از دو مولفه تشکیل شده است: یک مدل ساختاری که ساختار علی بین متغیرهای پنهان را مشخص می‌کند و یک مدل اندازه‌گیری که روابطی بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده شده را تعریف می‌کند. با استفاده از نرم‌افزار ایموس می‌توان مدل‌های معادلات ساختاری را تحلیل کرد. با استفاده از این تکنیک می‌توان انواع مدل مفهومی تحقیقات مختلف را مورد بررسی و تحلیل قرار داد.

در مدل‌یابی معادلات ساختاری هنگامی می‌توان به برآوردهای مدل اعتماد کرد که مدل دارای برازش کافی باشد. برازش مدل به این معنی است که ماتریس واریانس-کوواریانس مشاهده شده با ماتریس واریانس-کوواریانس پیش‌بینی شده توسط مدل باید مقادیری نزدیک به هم داشته باشد یا اصطلاحاً برازش داشته باشند. هر چه مقادیر در دو ماتریس به هم نزدیک‌تر باشند مدل دارای برازش بیشتری است. ایموس یک شاخص نیکویی برازش (نسبت مجموع مجذورات تبیین شده توسط مدل به کل مجموع مجذورات ماتریس برآورد شده در جامعه) محاسبه می‌کند. این شاخص از لحاظ مطلوبیت به ضریب همبستگی شباهت دارد. هر دوی این معیارها بین صفر تا یک، متغیر هستند، اگرچه از لحاظ نظری ممکن است منفی باشند (البته نباید چنین اتفاقی بیفتد؛ چرا که حاکی از عدم برازش قطعی مدل با داده‌ها است). هرچه شاخص نیکویی برازش و شاخص تعدیل یافته برازندگی به عدد یک نزدیک‌تر باشند، نیکویی برازش مدل با داده‌های مشاهده شده بیشتر است.

شکل زیر رابطه دو طرفه بین چالش سیاسی و قانونی را نشان می‌دهد.

شکل ۲. نمودار مدل رابطه دو طرفه بین چالش سیاسی و قانونی



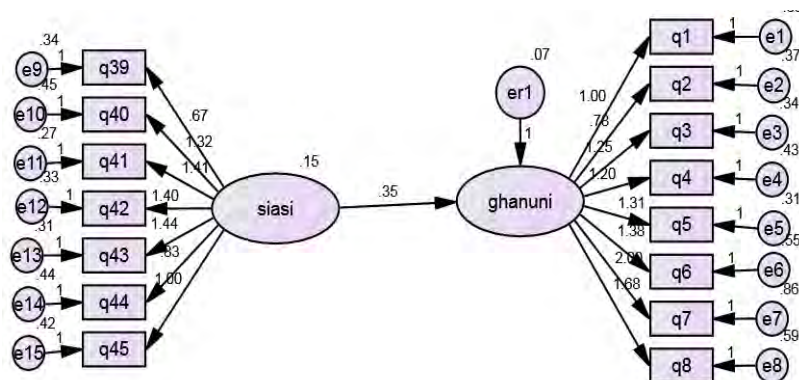
جدول زیر نتایج حاصل از مدل فوق را نشان می‌دهد:

جدول ۲۰. نتایج حاصل از برازش مدل رابطه دو طرفه بین چالش سیاسی و قانونی

| روابط بین چالش‌ها | میزان همبستگی | سطح معنی‌داری |
|---------------------|---------------|---------------|
| سیاسی < -- > قانونی | ۰/۴۴ | ۰/۰۰۰ |

با توجه به شکل فوق همبستگی بین چالش قانونی و سیاسی برابر ۰/۴۴ می‌باشد که سطح معنی‌داری این رابطه کمتر از سطح آزمون می‌باشد در نتیجه رابطه بین این دو چالش معنی‌دار می‌باشد. همچنین از آنجا که علامت همبستگی بین این دو مثبت است، پس جهت رابطه بین آنها نیز مستقیم بوده و بر همدیگر اثر مستقیم دارند. شکل زیر مدل تأثیرگذاری چالش سیاسی روی قانونی را نشان می‌دهد.

شکل ۳. نمودار مدل تأثیر چالش سیاسی روی قانونی



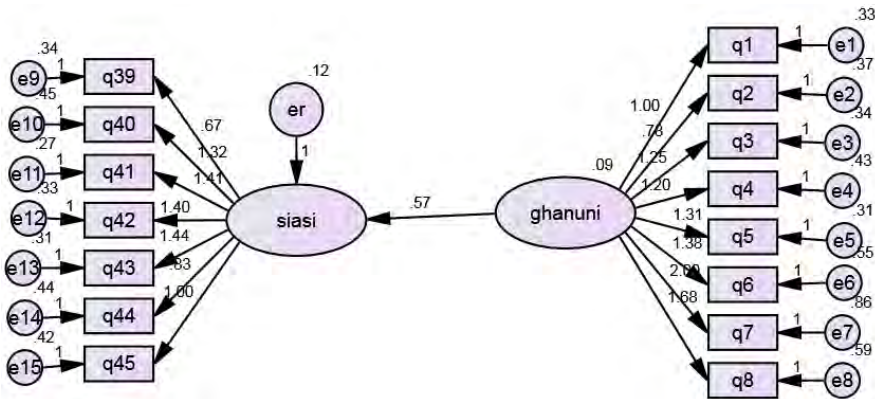
در شکل فوق er1 به عنوان متغیر معیار با ضریب استاندارد ۱ در نظر گرفته شده است. طبق شکل فوق، تأثیر چالش سیاسی روی قانونی برابر ۰/۳۵ است که این نشان می‌دهد چالش سیاسی تأثیر مثبت روی قانونی دارد. همچنین سطح معنی‌داری این رابطه از سطح آزمون کمتر می‌باشد در نتیجه تأثیر چالش سیاسی روی قانونی معنی‌دار می‌باشد. جدول زیر نتایج حاصل از مدل فوق را نشان می‌دهد:

جدول ۲۱. نتایج حاصل از برازش مدل رابطه یک طرفه بین چالش سیاسی روی قانونی

| روابط بین چالش‌ها | میزان همبستگی | سطح معنی‌داری |
|---------------------|---------------|---------------|
| سیاسی < -- > قانونی | ۰/۳۵ | ۰/۰۰۰ |

شکل زیر مدل تاثیرگذاری چالش قانونی روی سیاسی را نشان می‌دهد.

شکل ۴. نمودار مدل تاثیر چالش سیاسی روی قانونی



جدول زیر نتایج حاصل از مدل فوق را نشان می‌دهد:

جدول ۲۲. نتایج حاصل از برازش مدل رابطه یک طرفه بین چالش سیاسی روی قانونی

| روابط بین چالش‌ها | میزان همبستگی | سطح معنی‌داری |
|-------------------|---------------|---------------|
| قانونی < -- سیاسی | ۰/۵۷ | ۰/۰۰۰ |

در شکل فوق $er1$ به عنوان متغیر معیار با ضریب استاندارد ۱ در نظر گرفته شده است. طبق جدول فوق، تاثیر چالش قانونی روی سیاسی برابر ۰/۵۷ است که این نشان می‌دهد چالش قانونی تاثیر مثبت روی چالش سیاسی دارد. همچنین سطح معنی‌داری این رابطه از سطح آزمون کمتر می‌باشد در نتیجه تاثیر چالش قانونی روی سیاسی معنی‌دار می‌باشد. همچنین با توجه رتبه بالاتر مولفه‌ها و چالش‌های قانونی از مولفه‌ها و چالش‌های سیاسی میزان همبستگی و ارتباط مشکلات قانونی روی سیاسی از مشکلات سیاسی روی قانونی شدت و تأثیرگذاری بیشتری دارد.

۱۳- بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که در قسمت پایایی پژوهش توضیح داده شد، پرسشنامه مورد نظر پس از بررسی و پردازش مقالات، نشریات، پایان نامه‌ها، مراجعه به ذیحسابان، نخبگان و اساتید دانشگاه تهیه و استخراج گردید. نتایج بدست آمده از پژوهش تاکید بر این موضوع دارد که انتظارات محقق که خود عضوی از جامعه آماری می‌باشد، موانع و چالش‌های سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان

تاثیر معناداری بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی دارد. در ارتباط با چالش‌های قانونی عدم مبادله موافقتنامه در موعد مقرر و تعدد قوانین و مقررات و عدم ضمانت در اجرای آنها مهمترین چالشها و مشکلات در اجرای قانونی نظام حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد، همچنین ترجیح منافع مدیران برای کسب رضایت مقامات مافوق در اجرای پروژه‌ها و فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها و ایجاد تعهدات مازاد بر اعتبار از مهمترین موانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی مر تبط با متغیر سیاسی است.

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

الف) کاهش دخالت مدیران سایر دستگاه‌های اجرایی و مقامات سیاسی در تعیین و جابجایی ذیحسابان.

ب) یکی از شاخص‌های ارزیابی مدیران پاسخگویی برای میزان دستیابی به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شود.

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

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

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

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

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

ج) بازنگری در سامانه‌های الکترونیکی به جهت حذف سامانه‌های موازی و غیرکاربردی صورت پذیرد.

د) تعریفی قانونی در قوانین و مقررات فعلی برای ایجاد مسئولیت تمامی امضاءکنندگان اسناد مالی در نظر گرفته شود.

۱۴- محدودیت‌های تحقیق

به غیر از محدودیت ذاتی پژوهش با استفاده از پرسشنامه و عدم دسترسی به کلیه ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، همچنین محدودیت‌های ناشی از نمونه‌گیری و استفاده از روشهای آماری، عوامل و مؤلفه‌های اثرگذار دیگری نیز به شرح زیر وجود داشته است:

الف) کمبود منابع علمی معتبر و قابل دسترس و استفاده

ب) نبود کار مشابه در این زمینه

۱۵- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

به نظر محقق برای تکمیل و رسیدن به نتیجه واحد برای رفع موانع و چالش‌های قانونی و سیاسی نظارت مالی ذیحسابان پیرامون نظام حسابداری بخش عمومی تحقیقات و پژوهش‌های زیر موثر خواهد بود:

(الف) بررسی مشکلات سیاسی و قانونی مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی

(ب) بررسی چالش‌های سیاسی و قانونی اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دستگاه‌های اجرایی کشور

(ج) مطالعه موانع سیاسی و قانونی اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی و سازمان حسابرسی)

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. احمدی، علیرضا، (۱۳۹۵)، بررسی تفکیک وظایف نظارتی و اجرائی ذیحساب در دستگاه‌های اجرائی استان آذربایجان غربی، دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، رشت، دانشگاه لوتران کالیفرنیا، شهرداری رشت.
۲. اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری، مهرداد؛ فضیلت فرهاد (۱۳۹۴)، بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسئولین دستگاه‌های اجرایی، حسابداری دولتی، (۲)، ۹-۱۸.
۳. انوری، حمزه و دیگران، (۱۳۹۳)، اقتصاد مقاومتی با رویکرد شناسایی چالش‌های دستگاه‌های نظارتی در ایجاد انضباط مالی دولت، مجموعه مقالات همایش اقتصاد مقاومتی چالش‌ها و راهکارهای پیش‌رو، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام
۴. بابا جانی، جعفر (۱۳۸۲)، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۳۱)، ۹۷-۱۳۰
۵. بهمن، اکرم (۱۳۹۴)، بررسی چالهای نظارت مالی ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی، پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکردهای کاربردی و پژوهش‌نویس
۶. حسینی، سید، حسین و دیگران، (۱۳۹۰)، نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولت و چالش‌های آن، دوفصلنامه اقتصاد پولی و مالی، سال اول، شماره ۱
- ۷.
۸. شیخی پریسا و مرادخانی فردین، (۱۳۹۸)، چالش‌های نظارت مالی بر موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی (مطالعه موردی بنیاد شهید و امور ایثارگران)، فصلنامه حقوق اداری، سال هفتم، شماره ۲۱
۹. شهرابی، شاهرخ؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین (۱۳۹۳)، رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تهیدی در بخش عمومی، دوفصلنامه حسابداری دولتی، (۱)، ۹
۱۰. عربیان، اصغر (۱۳۹۰)، رسیدگی شبه قضایی در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، (۴)، ۱۱
۱۱. غلامی ملک محمد؛ فخاری حسین و ملکیان اسفندیار، (۱۳۹۸)، تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، فصلنامه حسابداری دولتی، سال پنجم، شماره ۲ (۱۰)، ۸۴-۶۹
۱۲. قدیریان آرنای، محمد حسین؛ اکرمی، سید رحمة الله؛ فعال قیومی، علی (۱۳۹۶)، گذار از حسابداری نقدی به تهیدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز، حسابداری دولتی، (۶)، ۹-۱۸
۱۳. قریشی، رضا؛ بیزه، عفت السادات؛ حقیقی، امن اله؛ اشکزران، آفاق (۱۳۹۳)، ضرورت جایگزینی مبنای

- حسابداری تعدی با مبنای حسابداری نقدی در دستگاه‌های اجرایی کشور، دومین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۱۴. قانون محاسبات عمومی کشور (۱۳۶۶)
۱۵. کردستانی، غلامرضا؛ ایران‌شاهی، علی اکبر (۱۳۸۸)، بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸
۱۶. کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ شهرابی، شاهرخ (۱۳۹۵)، شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی)، دانش حسابرسی، ۴۷(۶۵)، ۴۷
۱۷. کشاورز، ابراهیم، (۱۳۹۵)، بررسی نقش ذیحسابان (مدیران مالی) در کاهش هزینه‌های اداری و شناسایی و جلوگیری از مفاسد اقتصادی در سازمانهای دولتی، دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، شهرکرد، دانشگاه پیام نور واحد شهرکرد.
۱۸. محمدیان ساوری، محسن و تقی پورکاظمی، رقیه (۱۳۹۵)، ارزیابی عملکرد الگوی تعالی سازمانی بالدریج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی)، حسابداری دولتی، سال دوم، شماره چهارم، ۴۷-۵۴
۱۹. مرادویسی، سیروان؛ دلیر ناصرآبادی و سید مسعود واحدی، (۱۳۹۵)، بررسی وضعیت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی کشور و شناسایی چالش‌های موجود (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان کردستان)، نخستین کنفرانس حسابداری و مدیریت، کردستان، دانشگاه کردستان
۲۰. مهران‌سی ساسان؛ اکرمی سید رحمت‌اله؛ خدابخشی هادی و جباری مهرداد، (۱۳۹۷)، بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، فصلنامه حسابداری دولتی، سال پنجم، شماره (۹)، ۲۰-۹
۲۱. مهران‌سی سلسان و عبدزاده کنفی محمد، (۱۳۹۸)، رانه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی، فصلنامه حسابداری دولتی، سلا پنجم، شماره (۱۰)۲
۲۲. هدایتی زفر قندی، محمد (۱۳۹۶)، نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی، ماهنامه پژوهش ملل، ۲(۱۸)

ب- منابع خارجی

- Alwardat, Y.A. & Basheikh, A. M. (2017). The Impact of Performance Audit on Public Administrations in Saudi Arabia: An Exploratory Study, *International Journal of Business and Management*; Vol. 12, No. 12
- Antipova, T. , & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Becke, S. D.; Jagalla, T.; and P. Skærbæk (2014). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants' Identities Critical Perspectives on Accounting". Available at: <http://vahabonline.com/wpcontent/>
- Bruns, H. J. (2014). "HR Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7 (1), 1-49.
- Caperchione, E. (2015). "Standard Setting in the Public Sector: State of the Art". In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, Palgrave Macmillan UK, 1-11.
- Chan, Jams L. (2008), "international public sector accounting standards: conceptual and institutional issues", university of Illinois at chicago.
- Christians J., Reyniers B. & C., Rolle (2013), "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a Comparative Study", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 537, PP. 54.

8. Dietmar, W., (2018) "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42.
9. Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". Procedia Social and Behavioral Sciences, 62, 35-39.
10. Jones, T. C. , & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. Critical Perspectives on Accounting, 12(1), 35-63.
11. Kartiko,S,W. Rossieta,S. Martani,D. Wahyun_{i,T}.(2018) Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. BAR, Braz. Adm. Rev. vol.15 no.4 Rio de Janeiro 2018 Epub Dec 10, 2018
12. Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz, (2019) "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306
13. Matt, A.; McNaught, T.; and S. Samji (2018). "Opening Adaptation Windows onto Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique", CID Faculty Working Paper, Available at: <https://bsc.cid.harvard.edu>. [Online][9 October 2019]
14. McPhee, Ian (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 1-11.
15. McPhee, I. (2015). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference. 17 August, Available at: <http://www.anao.gov.au/>
16. Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. Critical Perspectives on Accounting, 25
17. Oyebisi,O.Wisdom,O. Lawrence ,I. Bibiana ,N. Dorcas, A.(2017). Impact of Public Sector Auditing in Promoting Accountability And Trasparency in Nigeria. Quest Journals Journal of Research in Business and Management Volume 5 ~ Issue 5 (2017) pp: 28-32
18. Raudla,R & Taro,K & Agu,C & Douglas,J,W (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia . Public Organiz Rev. DOI 10 .1007/s 11115- 015-0308-0.