

## بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی در بخش دولتی

محمد سلگی

استادیار گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران. رایانامه: kpmsoigi@ihu.ac.ir

احسان قهرائی\*

\* نویسنده مسئول، کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: e.ghahraie@mail.sbu.ac.ir

### چکیده

**هدف:** علی‌رغم حساسیت بسیار به موضوع بی‌انضباطی مالی، پژوهش‌های علمی محدودی به بررسی مؤلفه‌های انگیزشی، ارادی، عاطفی و شناختی مؤثر بر اقدام مدیران و کارکنان درون سازمان پرداخته‌اند. انضباط مالی در سازمان، تحت تأثیر عوامل سازمانی و محیطی است و پژوهش حاضر، به دنبال بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی است.

**روش:** این پژوهش از نظر هدف کاربردی - توسعه‌ای و از نظر روش ترکیبی از نوع آمیخته اکتشافی (کیفی - کمی) است. در بخش کیفی، پس از بررسی ادبیات، مدل مفهومی پژوهش استخراج شد و در ادامه با به‌کارگیری تکنیک مصاحبه عمیق و روش تحلیل مضمون، به بومی‌سازی و اشباع نظری مدل پژوهش اقدام شده است. جامعه آماری بخش کیفی، خبرگان و نخبگان حوزه مالیه عمومی است که با استفاده از راهبرد نمونه‌گیری هدفمند و روش نمونه‌گیری نظری، تعداد ۱۲ نفر انتخاب شدند. در بخش کمی با استفاده از داده‌های گردآوری شده با ابزار پرسش‌نامه حاصل از عملیاتی‌سازی مدل پژوهش، مدل پژوهش با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) برازش شده است. جامعه آماری بخش کمی مدیران سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بازرسی کل کشور است که پرسش‌نامه به‌صورت الکترونیکی توزیع و ۹۳ پرسش‌نامه قابل استفاده جمع‌آوری شد.

**یافته‌ها:** بر اساس یافته‌ها، مؤلفه‌های منابع مالی و اعتباری، ساختار و سبک مدیریت، بر انضباط مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین شاخص‌های دریافت اعتبارات به‌صورت منظم و زمان‌بندی‌شده، عدم وجود محدودیت‌های مالی، کیفیت کنترل‌های مدیریتی، وجود شرح وظایف مدون و دقیق، اصلاحات فرایندی و جدیت در برخورد با تخلفات بیشترین تأثیر بر انضباط مالی را دارند.

**نتیجه‌گیری:** انضباط مالی پدیده‌ای است که از طریق بعضی عوامل سازمانی، یعنی منابع مالی و اعتباری، ساختار سازمانی و سبک مدیریت، قابل مدیریت است. در مؤلفه منابع مالی و اعتباری، دریافت منظم اعتبارات، به کاهش نیاز به تأمین منابع از طرق مختلف، حذف مسئله مازاد/کسری وجوه و در نتیجه جلوگیری از جابه‌جایی اعتبارات برنامه‌ای و در نهایت کاهش بی‌انضباطی منجر خواهد شد. از ویژگی‌های بارز یک نظام کارآمد کنترل‌های مدیریتی، برخورداری از قابلیت کنترل‌های حال‌نگر و آینده‌نگر است. این قابلیت‌ها با پیش‌بینی و تشخیص به‌موقع، احتمال وقوع بی‌انضباطی مالی را کاهش می‌دهد. استقرار نظام کنترل‌های داخلی مؤثر، کاهش ریسک وقوع تخلف‌های مالی را به دنبال دارد. وجود فرایندها و رویه‌های شفاف از طریق کاهش ابهام در فرایند ارائه خدمات و نیز قابلیت رصد بودجه، سطح انضباط مالی سازمان را افزایش می‌دهد و در نهایت، جدیت در برخورد با تخلف‌ها، از طریق افزایش هزینه ارتکاب تخلف، انضباط مالی را تقویت می‌کند.

**کلیدواژه‌ها:** انضباط مالی، عوامل انسانی، عوامل ساختاری، منابع مالی و اعتباری، سبک مدیریت.

**استناد:** سلگی، محمد و قهرائی، احسان (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی در بخش دولتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۹(۳)، ۴۷۵-۵۰۳.

## مقدمه

نگرانی‌ها در زمینه انضباط مالی<sup>۱</sup> پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸ به یک پارامتر اصلی تصمیم‌گیری در رتبه‌بندی اعتباری تبدیل شده است. در سپتامبر ۲۰۱۵، گزارش مؤسسه فیچ<sup>۲</sup> نشان داد که اصلی‌ترین عامل تعیین‌کننده در ارتقای رتبه ترکیه، انضباط مالی قوی دولت بوده است. همچنین در این سال، مؤسسه استاندارد اند پورز (S&P)، مکزیک را به دلیل تصویب قانون «انضباط مالی» ستود؛ چرا که نگرانی‌های کلیدی این مؤسسه را برطرف می‌کرد (دویگان و همکاران، ۲۰۱۶). در کنار این، اقدامات خطا کارانه سالانه بخش قابل توجهی از منابع سازمان‌ها را از بین می‌برد (بولو، سیدی، قاضی و برزیده، ۱۴۰۰). انضباط مالی و نحوه هزینه‌کرد بودجه یک مفهوم اقتصادی است که هم در سطح مسائل خرد و هم مسائل کلان مالی معنا پیدا می‌کند. (هوو و ویلویی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ جوادیان و همکاران، ۱۳۹۷: ۸۳). در ساده‌ترین تعریف، انضباط مالی عبارت است از رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع عمومی<sup>۴</sup> (هوو و ویلویی، ۲۰۱۵) عدم وجود انضباط مالی، سیاست‌ها و منافع عمومی را با چالش جدی مواجه می‌کند (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۰۵). بی‌انضباطی مالی منجر به کاهش رشد اقتصادی، افزایش هزینه‌های عمومی، افزایش شکاف طبقاتی و فقر، افت سرمایه اجتماعی و کاهش مشروعیت دولت‌ها می‌شود و مانع مهمی بر سر راه توسعه کشورها است (زاهد غروی و همکاران، ۱۳۹۶، مظفری شمس و قبادی، ۱۳۹۸؛ دوال و ایبن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). علاوه بر اثرات منفی اقتصادی، بی‌انضباطی مالی و فساد اداری بر صداقت کارکنان تأثیر منفی دارد (گاچتر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). بر اساس آمارهای سازمان شفافیت بین‌الملل<sup>۷</sup> و نتایج برخی پژوهش‌ها (مانند: خدری، محمد زاده اقدم و مؤمنی ماسوله، ۱۳۹۶) نظام اداری و دستگاه‌های اجرایی در ایران نیز از بی‌انضباطی مالی رنج می‌برد.<sup>۸</sup> از این رو، بررسی علل بروز بی‌انضباطی مالی در سازمان‌ها و ارائه راهکارهای پیش‌گیری از آن، مسئله‌ای درخور توجه است که تلاش می‌شود در قالب این پژوهش به آن پرداخته شود. تحقیقات گذشته، انضباط مالی را از دو دیدگاه خرد و کلان مورد بررسی قرار داده‌اند. در دیدگاه کلان، دولت، بانک مرکزی و دستگاه‌ها اجرایی در تصمیم‌گیری‌ها و انتخاب سیاست‌های پولی و مالی کشور موظف به رعایت انضباط مالی هستند. اما، در دیدگاه خرد، انضباط مالی در سطح هر مؤسسه، شرکت و بنگاهی که دولتی یا تحت نظارت دولت باشد، مورد توجه قرار می‌گیرد (جوادیان و همکاران، ۱۳۹۷: ۸۳). انضباط مالی در سطح خرد با استفاده بهینه از بودجه، نیروی انسانی و امکانات هر دستگاه، نهاد و یا شرکت دولتی که به نحوی از منابع عمومی منتفع می‌شوند، ارتباط می‌یابد (اسفندیاری صفا و دهقان، ۱۳۹۴: ۹۸). در این زمینه می‌توان به پژوهش‌های سازمان بازرسی کل کشور (۱۳۸۰)، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (۱۳۸۰)، فرهادی نژاد (۱۳۸۲)، بلالی و فرامرزی (۱۳۸۲)، فرخ سرشت (۱۳۸۳)، جوهری (۱۳۸۴)، الوانی و جفره

1. Fiscal discipline

2. Fitch

3. Hou &amp; Willoughby

4. Public funds

5. De Vaal &amp; Ebben

6. Gachter et al

7. Transparency International

۸. بر اساس آخرین آمار سازمان شفافیت بین‌الملل ایران در سال ۲۰۲۰ دارای نمره ۲۵ از ۱۰۰ و رتبه ۱۴۹ در بین ۱۸۰ کشور است و نسبت به سال ۲۰۱۹ و ۲۰۱۸ به ترتیب ۳ و ۱۱ رتبه نزول داشته است.

(۱۳۸۰)، دانایی‌فرد (۱۳۸۵)، حسینی و مهدی زاده اشرفی (۱۳۸۶)، کران و برگوال<sup>۱</sup> (۲۰۰۶)، کولمن<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) و توما<sup>۳</sup> (۲۰۰۸)، نانی عافی<sup>۴</sup> (۲۰۱۰)، ریگاد و آرسنولت<sup>۵</sup> (۲۰۱۳)، نورعلی دخت (۱۳۹۶)، محمد زاده اقدم و مؤمنی ماسوله (۱۳۹۶) اشاره کرد. در این پژوهش‌ها عموماً این مسئله را به وظایف مدیریت از قبیل ضعف در برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، هماهنگی و نظارت و کنترل مرتبط دانسته‌اند. در این بین محققانی مانند رامدانی و یادیاتی<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) نظام کنترل‌های داخلی<sup>۷</sup>، نظام حکمرانی<sup>۸</sup>، اطلاعات حسابداری و کنترل بودجه‌ای<sup>۹</sup>، را پیشنهاد می‌دهند. کردستانی و رجب‌دری (۱۴۰۰) بر شیوه‌ای خاص از نظارت و کنترل به نام گزارش‌دهی تخلفات توسط کارکنان و جلوگیری از پدیده تماشاگری تأکید دارند. این دسته از پژوهش‌ها بر بهبود مستمر مکانیسم‌های کنترل و نظارت تأکید دارند، که به باور کوهن و کاراتزیماس (۲۰۱۴) ابزارهای کنترلی گذشته‌نگر در راستای تقویت انضباط مالی یا پیش‌گیری از بی‌انضباطی و فساد مالی، توفیق‌چندانی نداشته‌اند. رویکرد کنترلی گذشته‌نگر، عدم وجود نگاه سیستمی در شناسایی عوامل مؤثر، تمرکز بر مؤلفه‌های محدود، عدم رتبه‌بندی و تعیین ارتباط بین عوامل مؤثر بر انضباط مالی از جمله خلأهای این پژوهش‌هاست.

شناسایی عوامل سازمانی مؤثر بر انضباط مالی، از دیدگاه مدیران دستگاه‌های اجرایی و سیاست‌گذاران حوزه مالیه عمومی حائز اهمیت است؛ زیرا این موضوع امکان استقرار سیستم‌های کنترلی حال‌نگر و آینده‌نگر را برای آن‌ها فراهم می‌کند. از این رو، هدف پژوهش ترکیبی حاضر بررسی عوامل سازمانی مؤثر بر انضباط مالی در بخش عمومی است. این پژوهش از دو طریق به توسعه ادبیات موضوع کمک خواهد کرد. نخست، شناسایی، دسته‌بندی و ارزیابی تأثیر عوامل سازمانی مؤثر بر انضباط مالی؛ دوم، ارائه پیشنهادهایی در جهت تقویت انضباط مالی از طریق مدیریت عوامل سازمانی (عوامل تأثیرگذار و کنترل‌پذیر).

در ادامه پژوهش به بیان مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته خواهد شد، پس از استخراج مدل مفهومی پژوهش، در ادامه با ارائه روش‌شناسی پژوهش نحوه استفاده از رویکردهای کیفی و کمی بیان خواهد شد. با ترکیب یافته‌های حاصل از بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه، مدل اشباع‌شده ارائه خواهد شد. در انتها مدل پژوهش برآزش شده و بر اساس نتایج حاصل از آن پیشنهادهایی کاربردی و مطالعاتی مطرح می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### انضباط مالی

مفهوم «بی‌انضباط مالی و فساد اداری» با دیدگاه‌های ایدئولوژیک، اخلاقی، فرهنگی و سیاسی درهم‌آمیخته شده است (آکیندل<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵). پژوهش‌های گذشته اصطلاح «بی‌انضباطی مالی و فساد اداری» را با سوءاستفاده از منابع و امکانات

1. Kraan & Bergvall
2. Coleman
3. Thoma
4. Nunuy Afya
5. Rigaud & Arsenault
6. Ramdany & Yadiati
7. Internal control
8. Governance system
9. Budgetary control
10. Akindel

عمومی برای اهداف خصوصی یا منافع شخصی مرتبط می‌دانند (مک مولان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶). انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۲</sup> (AICPA) بی‌انضباطی مالی را به‌عنوان «اقدام یا عدم اقدام مقامات دولتی یا متصدیان دستگاه‌های دولتی به‌منظور به دست آوردن منافع شخصی یا انجام کاری برای شخص سوم، به طریقی غیرقانونی» تعریف می‌کند (هنینگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۷۹۶). فساد مالی - اداری سوءاستفاده از قدرت در سیستم سازمان یا جامعه به نفع فردی یا نهاد و مؤسسه‌ای دیگر است (کولمن و رابل<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸: ۲۱). برخی از پژوهشگران معتقدند که بی‌انضباطی مالی و فساد اداری تنها یک مبادله اقتصادی نیست که با انگیزه اقتصادی به وجود می‌آید، بلکه یک فعالیت سیاسی است که با انگیزه دستیابی به قدرت روی می‌دهد (تنزی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۰؛ آکیندل، ۲۰۰۵؛ سیکا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). با وجود ارائه تعاریف متفاوت از بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، پژوهشگران معتقدند که این پدیده، ساختار فرهنگی، سیاسی و اقتصادی جامعه را تخریب کرده و عملکرد ارگان‌های حیاتی یک کشور را تضعیف می‌کند (آکیندل، ۲۰۰۵؛ کونیکوآ، ۲۰۰۶؛ سیکا، ۲۰۰۸؛ کولمن و رابل، ۲۰۰۸: ۲۱).

انضباط مالی در دو دیدگاه کلان و خرد مطرح است. در دیدگاه کلان به سازگاری سیاست‌های پولی و مالی دولت در راستای اهداف اقتصادی مانند کنترل تورم، ایجاد اشتغال و ... اشاره دارد. اما در دیدگاه خرد، انضباط مالی در سطح سازمان و تعاملات سازمانی و فردی مورد بررسی قرار می‌گیرد (عسکری و شقاقی، ۱۳۸۶). در این سطح، انضباط مالی رویکردی است که بر رعایت مبانی دینی (اسفندیاری صفا و دهقان، ۱۳۹۴) و الزامات قانونی (اوتینچه<sup>۷</sup>، ۲۰۱۶) در تخصیص اعتبارات دولتی و رعایت اصول کارایی و صرفه اقتصادی (اوتینچه، ۲۰۱۶؛ اسفندیاری صفا و دهقان، ۱۳۹۴) و تحقق اهداف و انجام مأموریت‌ها در استفاده از این اعتبارات تأکید دارد.

موضوع دیگر در خصوص انضباط مالی، الگوی شناسایی عوامل مؤثر است. از جمله مدل‌های بکار رفته در پژوهش‌های پیشین می‌توان به مدل سه شاخگی عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی (بختیاری، ۱۳۹۵)، الگوی مبتنی بر عوامل روانی و انگیزشی فردی (رابل، ۲۰۰۸)، الگوی سه عاملی اقتصادی، فرهنگی و قانونی (خجسته‌پور<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵)، الگوی عوامل ساختاری (رامدانی و یادپاتی، ۲۰۱۸) اشاره کرد. یکی از جامع‌ترین دیدگاه‌ها در این خصوص متعلق به جانسیس<sup>۹</sup> (۲۰۱۴) است. از نظر جانسیس (۲۰۱۴) عوامل مؤثر بر فساد (مالی) را می‌توان از سه منظر، مدل کنشگر عقلایی، مدل ساختاری و مدل رابطه‌ای بررسی کرد. در مدل کنشگر عقلایی، بی‌انضباطی مالی به‌عنوان نتیجه تحلیل هزینه-فایده کنشگر نگرسته می‌شود. در مدل ساختاری، بر محرک‌های بیرونی تعیین‌کننده بی‌انضباطی مالی تمرکز می‌شود. نهایتاً مدل رابطه‌ای، بر تعامل اجتماعی و شبکه میان کنشگران بی‌انضباطی مالی اشاره دارد. پژوهش حاضر نیز بر اساس الگوی جانسیس به بررسی پدیده انضباط مالی از منظر کنشگر عقلایی و مدل ساختاری می‌پردازد. بر اساس

1. McMullan
2. American Institute of Certified Public Accountants
3. Henning
4. Kuhlmann & Rabl
5. Tanzi
6. Sikka
7. Otinche
8. khojastehpour
9. Jancsics

تحلیل محتوای ادبیات و پیشینه تحقیق، چهار دسته عوامل ساختاری، نیروی انسانی، سبک مدیریت و منابع مالی و اعتباری شناسایی شد که در ادامه به تفکیک به تشریح آن‌ها پرداخته خواهد شد.

### عوامل ساختاری

سیستم‌ها و فرایندهای سازمانی بخش مهم و البته نامشهود سازمان هستند که در ادبیات مدیریت از آن به‌عنوان سرمایه ساختاری<sup>۱</sup> نام برده می‌شود. به‌عنوان یک جزء از سرمایه فکری سازمان، سرمایه ساختاری نقش مهمی در عملکرد سازمان دارد (قاسمی نژاد و سلگی، ۱۳۹۳). این دارایی سازمانی به دانش نهادینه‌شده و سازمان‌دهی شده در سیستم‌ها، فرایندها، پایگاه‌های داده، رویه‌ها، دستورالعمل‌ها و ... اشاره دارد (چانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). در ادامه به بررسی تأثیر انواع مختلف دارایی ساختاری در قالب سیستم‌ها و فرایندها، بر انضباط مالی پرداخته می‌شود.

**کیفیت حسابداری:** یکی از عوامل مؤثر بر بی‌انضباطی مالی متأثر از عدم تبعیت بودجه‌ای، پایین بودن کیفیت اطلاعات حسابداری یا کیفیت گزارشگری مالی است. از جمله مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌توان به: (۱) مربوط بودن، (۲) قابلیت اتکا، (۳) قابلیت مقایسه و نهایتاً (۴) قابل فهم بودن اشاره کرد (کیزو، ویگانگ و وارفیلد<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴).

**نظام کنترل‌های داخلی:** یکی از ارکان تحقق انضباط مالی نظام کنترل‌های داخلی است. کنترل داخلی ابزاری است در اختیار حکومت برای تشخیص مدیریت مالی صحیح در دستگاه‌های اجرایی و مدیریت مالی خوب نتیجه اجرای انضباط مالی و بودجه‌ای است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱؛ رامدانی و یادیاتی، ۲۰۱۸). در پاسخ به فساد و تقلب‌های قابل توجه ابتدای قرن ۲۱ (مانند انرون و ورلدکام)، کنگره آمریکا قانون سارینز-آکسلی (۲۰۰۲) را تصویب کرد (مارتین، ساندرز و اسکالان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). کنترل‌های داخلی، فرایندی که به‌منظور دستیابی به سطح اطمینان معقول از اهداف؛ اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارش مالی و رعایت قوانین و مقررات کاربردی، توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و کارکنان یک مجموعه اجرا می‌شود (کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱).

**شفافیت رویه‌ها:** در اصطلاح، استعمال شفافیت در مورد اطلاعات، داده‌ها و رویه‌ها به معنای "آشکار بودن" و "در دسترس بودن" آن‌ها جهت بررسی و نظارت بر آن‌ها هست (ساریخانی و اکرمی سراب، ۱۳۹۲). شفافیت سازمانی، متضاد پنهان کاری است و از منظر بسیاری از محققین شفافیت پیش‌نیاز عملکرد مؤثر سازمانی است (برگر و اوانز، ۲۰۱۰). در غیاب شفافیت یا دسترسی آزادانه به اطلاعات، اقدامات نظارتی نمی‌توانند سرانجامی مطلوب داشته باشند. بنابراین یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های دستیابی به نظارت کارآمد، وجود نظام اطلاعاتی شفاف و امکان دسترسی به اطلاعات است (هالپین و همکاران، ۲۰۱۳). به‌منظور اشاره به دوره‌های تکامل سیاست‌های شفافیت در اقتصادهای توسعه‌یافته، اصطلاح نسل اول، دوم و سوم شفافیت را به کار می‌گیرند. در این سیاق، نسل اول به معنای ظهور سیاست‌های دولت باز یا حق

1. Structural capital

2. Chang

3. Kieso, Weygandt & Warfield

4. OECD

5. Martin, Sanders & Scalan

6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (coso)

دانستن، نسل دوم قانون افشاسازی و نسل سوم در معنای دولت الکترونیک است (قنبری و زمانی، ۱۳۹۶). بهبود عملکرد سامانه انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات و تکمیل آن یکی از راهبردی ترین اقدامات برای دستیابی به شفافیت و کارآمدی بوده است. بدیهی است که برای بهره‌مندی حداکثری از مزیت‌های آن باید همه سازمان‌ها و نهادهای حاکمیتی به آن متصل شده و اطلاعات درخواستی را به مردم ارائه نمایند. در کنار اقدام مذکور، ایجاد نظامی یکپارچه و هماهنگ برای اطلاع‌رسانی و دریافت بازخوردهای مردمی می‌تواند از آسیب‌های ناشی از شکاف ادراکی میان مردم و حاکمیت جلوگیری نماید. در این راستا، پیشنهاد مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری برای راه‌اندازی سامانه مطالبات عمومی (سمع) می‌تواند در این راستا گامی مفید بوده باشد (صادقی، ۱۳۹۷).

**کیفیت نظارت:** بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌شود و چهار مرحله تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت دارد (باباجانی، ۱۳۸۸: ۱۵۷). اگرچه همه مراحل یادشده (تهیه، تصویب، اجرا و نظارت) اهمیت بسزایی دارند، در این میان باید به نقش نظارت در راستای کشف نقاط قوت و ضعف قانون بودجه، توجه ویژه کرد. سیستم نظارت مالی کشور همواره جهت رصد فعالیت‌های دولت شیوه‌های مختلف نظارتی در قالب نظارت قبل از خرج، حین خرج و بعد از خرج را به کار می‌گیرد (انوری و دیگران، ۱۳۹۳) بنابراین نظارت بر فعالیت‌های دولت در کشور را می‌توان از سه جنبه مورد بررسی قرارداد: ۱. نظارت توسط قوه مجریه (نظارت درونی)؛ ۲. نظارت توسط قوه قضائیه؛ ۳. نظارت توسط قوه مقننه (نظارت پارلمانی). عدم تمرکز قوانین محاسباتی بر گزارشگری و پاسخ‌گویی، عدم ایجاد پست‌های کنترلی و نظارتی در چارت سازمانی دستگاه‌های اجرایی، ضعف در تفکیک صحیح وظایف بین دستگاه‌های نظارتی، استقلال ضعیف دستگاه‌های نظارتی باعث کاهش کیفیت حسابرسی بخش دولتی و در نتیجه کاهش انضباط مالی شده است (احمدی و جمشیدی، ۱۳۹۷). تحقق انضباط مالی مستلزم حکمرانی و نظارت خوب است (ساندرام و چودھاری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). نظارت و حکمرانی ناکافی منجر به سطح پائینی انضباط مالی خواهد شد (اگبید و آگبود<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳).

**جدیت برخورد با تخلف‌ها:** بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که علاوه بر کشف تخلفات، جدیت در برخورد با تخلفات عامل مهمی در کاهش بی‌انضباطی مالی است تورگلر (۲۰۰۶)، آموندسن (۲۰۰۵)، اندوینگ و جلدستاد (۲۰۰۱)، برونر (۲۰۰۱). در سطح جهانی، فساد مالی متأثر از بی‌انضباطی‌های مالی یک مشکل جدی در ایجاد آسیب و ضرر به سیاست‌ها و منافع عمومی تلقی می‌شود (سازمان بین‌المللی شفافیت<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵). کیفیت و شدت هزینه‌های فساد مالی به عوامل مختلفی از جمله قاطعیت نظام قضایی در برخورد با مفسدین، کارایی سازوکارهای نظارتی و بازرسی در شناسایی موارد فساد اداری، حساسیت رسانه‌ها و افکار عمومی بستگی دارد (حیدری، محمدی و نجفی، ۱۳۹۴).

**نظام بازخورد:** نظام بازخورد ضعیف یکی از علل اساسی بی‌انضباطی مالی و فساد اداری در دستگاه‌های دولتی یا بخش عمومی است (جانستون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵). فرصت‌های سیاسی و اقتصادی موجود در نظام‌های سیاسی مختلف، و همچنین قدرت و اثربخشی نهادهای دولتی، اجتماعی و اقتصادی، شرایطی را ایجاد می‌کند که بی‌انضباطی مالی و فساد اداری می‌تواند

1. Sundaram & Chowdhury
2. Egbide & Agbude
3. International Transparency Organization
4. Johnston

رشد کند. به‌طور خاص، تمرکز قدرت در نظام اجرایی و ضعف در مکانیسم ارائه بازخورد، به متولیان امور به‌ویژه مقامات ارشد و پست‌های کلیدی بیش‌ازحد اختیار می‌دهد (عاصم اوقلو و رابینسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). از دیدگاه ساه<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) و محمدی بارزلی، صور آذر و صور آذر (۱۳۹۷) نظام کنترل و نظارت عامل سازمانی مهمی در کاهش فساد مالی است.

**اصلاحات فرایندی:** پژوهشگرانی که علل فساد در سطح کلان را مورد مطالعه قرار دادند، دو جریان عمده را دنبال کرده‌اند؛ یکی با تأکید بر علل ساختاری و دیگری به عوامل فرهنگی. حاکمیت اداری، در گروه اول علل قرار می‌گیرد. ساختار شامل اندازه دولت و عدم تمرکز، کیفیت نهادی، رقابت، حقوق و دستمزد بخش عمومی، آزادی مطبوعات و نظام قضایی، مردم‌سالاری و نظام سیاسی است (تریزمان<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷). در این رویکرد، سیاست‌های مبارزه با فساد باید در راستای «تقویت کنترل و سیستم‌های نظارتی» به‌منظور کاهش سطح اختیار بین عوامل و به‌این‌ترتیب افزایش قوانین و مقررات و تجدیدنظر در آن‌ها، به‌منظور محدود کردن انحصار و بازنگری در نقش جامعه است.

**شفافیت گزارشگری:** استین و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۹) طی پژوهشی به بررسی ارتباط بین سطح کارآمدی نظام حکمرانی سازمان و انضباط مالی در سازمان‌های دولتی پرداختند. نتایج این بررسی نشان داد پایین بودن سطح شفافیت و حساب دهی و کاهش الزامات بودجه‌ای منجر به تضعیف انضباط بودجه‌ای و مالی می‌شود. مشابه این نتایج را می‌توان در پژوهش‌های گیوزی (۲۰۱۴)، اگبید و اوگبید (۲۰۱۳)، دنگ (۲۰۱۱) و نهایتاً آل سینا (۱۹۹۶)، مشاهده شد. این پژوهش‌ها بر پایه یافته‌های خود تصریح کرده‌اند که نظام حکمرانی خوب، مستلزم شفافیت و پاسخ‌گویی است، تا از این طریق نظارت بر تدوین و اجرای بودجه را بهبود بخشد. دادگر و نظری (۱۳۹۲) نیز عدم وجود سامانه‌های مناسب اطلاع‌رسانی خدمات و اقدامات بخش عمومی را از عوامل مؤثر بر بی‌انضباطی مالی می‌دانند. وجود قوانین مرتبط با شفافیت اطلاعاتی تا حد زیادی از بی‌انضباطی و نهایتاً فساد مالی جلوگیری می‌کند (کریشمان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹).

## عوامل انسانی

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر انضباط مالی بر سازمان، عوامل مربوط به سرمایه انسانی و نظام سرمایه انسانی است (رهنورد و همکاران، ۱۳۸۹؛ دادگر و نظری، ۱۳۹۲؛ کریمی پور و مهدوی، ۱۳۹۶). در ادامه به بررسی عوامل تأثیرگذار این حوزه بر انضباط مالی پرداخته می‌شود.

**اعتماد:** مطالعات متعددی روابط بین اعتماد به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های فرهنگی با بی‌انضباطی مالی و فساد اداری را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج مطالعات در این زمینه نشان داده است، کشورهایی که سطح بالایی از اعتماد را دارند، بی‌انضباطی مالی و فساد اداری کمتری دارند. اعتماد، همکاری بین اعضای جامعه، کیفیت دولت و توسعه اقتصاد را ترغیب و تسهیل کرده و به‌نوبه خود کاهش بی‌انضباطی مالی و فساد اداری را به دنبال دارد (لاپورتا و همکاران<sup>۶</sup>، ۱۹۹۷).

1. Assem Oglu & Robinson
2. Sah
3. Trizman
4. Stein et al
5. Krishan
6. Laporta et al

**امنیت شغلی:** بی‌انضباطی مالی موقعیت شغلی فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. از طرف دیگر، هنگامی که انتظار از دست دادن شغل برای فرد پایین‌تر باشد، احتمال وقوع بی‌انضباطی مالی کمتر است (حمیدیان و حمیدیان، ۱۳۸۴). نظام انگیزشی مخدوش، واقعیت اساسی بسیاری از کشورهای در حال توسعه است که از یکی از محرک‌های فساد است (حیدری، محمدی و نجفی، ۱۳۹۴). بر اساس رویکرد هزینه - فایده<sup>۱</sup>، افراد در هر پست و مقامی، همواره کنش‌های خود را بر مبنای معیار هزینه - فایده تحلیل می‌کنند و اصولاً زمانی تن به اقدام می‌دهند که منافع حاصل از آن بر هزینه‌هایش بچربد. بی‌انضباطی مالی به مثابه اقدامی غیرقانونی، دربردارنده هزینه‌هایی برای افرادی است که به آن مبادرت می‌ورزند. یکی از عوامل تعیین‌کننده این هزینه‌ها کیفیت فرصت‌های شغلی در بازار آزاد است (خضری، ۱۳۸۱؛ جانسیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

**شایستگی استخدامی:** «متغیرهای فردی» عبارت از: قدرت انسانی، وابستگی به زمینه و مکان کنترل، درحالی که متغیرهای موقعیتی از طریق زمینه کار فوری و فرهنگ سازمانی گسترده‌تر حاصل می‌شود. از نظر پیامدهای سیاست، مطالعات تصمیم‌گیری اخلاقی بر اهمیت مدیریت منابع انسانی تأکید دارند. به‌طور خاص، فرایند استخدام باید تعیین شود تا افراد با سطح بالایی از پیشرفت‌های اخلاقی شناختی را انتخاب کنند، به ویژه برای موقعیت‌هایی که تصمیم‌گیری اخلاقی بخش مهمی از کار است. دوم، برنامه‌های آموزش اخلاقی می‌تواند به‌منظور توسعه آگاهی اخلاقی در سطح فردی اجرا شود (نافارین، ۲۰۰۷). برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد ناکارآمدی نظام گزینش و گمارش مدیران از عوامل بروز بی‌انضباطی و فساد مالی است (دادگر و نظری، ۱۳۹۲).

**سطح حقوق و دستمزد:** در بررسی علل بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، سطح حقوق کارمندان می‌تواند نقش مهمی نیز ایفا کند. با توجه به مدل توسعه یافته بکر و استیگلر (۱۹۷۴)، دستمزد بالاتر با بی‌انضباطی مالی و فساد اداری کمتر همراه خواهد بود. کریجکگم و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱)، در بررسی ارتباط بین سطح حقوق و دستمزد کارکنان دولت و سطح بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، یک هم‌بستگی منفی در بین متغیرها پیدا می‌کنند. هنگامی که دستمزد در خدمات مدنی با یک امتیاز در مقایسه با دستمزد در بخش‌های تولید افزایش می‌یابد، شاخص فساد با ۰/۵ درصد کاهش می‌یابد. (لامبسدورف<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). مطالعات دیگری مانند تریزمن (۲۰۰۰) یا اسوامی و همکاران (۲۰۰۱)، نیز از چنین مشکلات و یا نتایج ناچیز رنج می‌برند. از دیدگاه فوکو (۲۰۱۲) مهم‌ترین عامل بروز بی‌انضباطی، تخلفات و نهایتاً فساد اداری و مالی، حقوق و دستمزد و در مجموع عامل اقتصادی بوده است. یافته‌های موکان (۲۰۰۸) نشان‌دهنده تأثیر سطح حقوق و دستمزد بر فساد اداری و مالی است.

**عدالت در پرداخت‌ها:** بی‌انضباطی مالی و فساد اداری پدیده‌ای است که هیچ کشوری مصون از آن نبوده و واقعیت مشهودی است که از دیدگاه کلاسیک به کشورهای کمتر توسعه یافته منحصر نمی‌گردد. اگرچه کشورهای در حال توسعه در رتبه‌بندی فساد سیستماتیک بدترند، این شاخص‌ها هم‌چنین نشان می‌دهد که بیش از دو سوم کشور در سراسر جهان،

1. Cost-benefit  
2. Jancsics  
3. Krieggum and colleagues  
4. Lambsdorf



از جمله بیش از نیمی از کشورهای گروه ۲۰ از بی‌انضباطی مالی و فساد اداری رنج برده و هیچ ملتی در جهان وجود ندارد که در آن بی‌انضباطی مالی و فساد اداری وجود نداشته باشد. بدین ترتیب برای رسیدگی به بی‌انضباطی مالی و فساد اداری تنها به‌عنوان موضوعی که کشورهای کمتر توسعه یافته باید با آن برخورد کنند، کافی نیست. مبارزه با بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، حتی به همکاری بین‌المللی در بین همه کشورها، درک ارتباط آن‌ها در این فرایند را فرا خوانده، به ویژه که بی‌انضباطی مالی و فساد اداری به‌شدت به بی‌عدالتی و رشد مرتبط است (جانستون، ۲۰۰۵). به عقیده دادگر و نظری (۱۳۹۲) نیز ناکارآمدی نظام پرداخت و دیگر نظام‌های مدیریت منابع انسانی از جمله عوامل مؤثر بر فساد مالی است. فوکو<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان «بی‌انضباطی مالی در سازمان‌های دولتی و راه‌های جلوگیری از آن» بر پایه تجزیه و تحلیل یافته‌ها نتیجه گرفت که هرچه تبعیض‌ها، شکاف و فاصله طبقاتی بین کارکنان و مدیران افزایش می‌یابد، بی‌انضباطی، تخلف و فساد مالی در سازمان‌های دولتی نیز افزایش می‌یابد.

**شایسته‌سالاری:** اوانز و راول<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) در قالب یک مطالعه تطبیقی به بررسی تأثیر شایستگی بدو استخدام بر سطح بی‌انضباطی مالی و فساد اداری در ۳۵ کشور در حال توسعه، پرداختند. در این پژوهش از نظرسنجی برای اندازه‌گیری فساد ادراک شده بهره گرفته شده و ارتباط بین متغیرها با تکیه بر شیوه اقتصادسنجی رگرسیونی، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که بین سطح شایستگی افراد در بدو استخدام و سطح بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد.

**منصفانه بودن سیستم پاداش و تنبیه:** از نظر ام باکو<sup>۳</sup> (۱۹۹۶)، فساد اداری و مالی کارمندان دولت و فرصتی برای افزایش دریافتی‌ها، پاداش و مزایای در سطحی بالاتر از قانون است. از طریق اعمال این نوع از بی‌انضباطی مالی و فساد اداری، کارآفرینان خصوصی قادر به گرفتن و حفظ موقعیت انحصاری در اقتصاد هستند. از نظر حیدری و همکاران (۱۳۹۴) احساس بی‌عدالت اجتماعی در نگرش و ذهنیات کارکنان موجب می‌شود که اعتقاد به نظام اجتماعی (وجدان جمعی) کاهش یابد و به‌عبارت‌دیگر، کنترل روانی افراد بر رفتار خود کم شود که نقش مهمی در آلوده‌شدن کارکنان به فساد مالی دارد.

### سبک مدیریت

شایستگی و آگاهی مدیران، آشنایی با قوانین و مقررات، سبک ارتباطی و میزان تفویض اختیار مدیران از عوامل مؤثر بر انضباط مالی است (غلامی، ۱۳۹۸). نورعلی دخت (۱۳۹۶) نشان داد عوامل مدیریتی، رهبری و هدایت، نظارت و کنترل، بسیج منابع و امکانات و ارتباطات بر فساد اداری - مالی مؤثرند و تقویت مهارت مشاوره‌پذیری، تصمیم‌گیری و رهبری و هدایت باعث جلوگیری از رخداد فساد مالی و اداری می‌شود. رسولی و داورزنی (۱۳۹۴) در بررسی‌های خود نشان دادند که سبک رهبری از عوامل تأثیرگذار بر بهبود نظارت مالی است. نتایج پژوهش دادگر و نظری (۱۳۹۲) نشان داد که نظام بوروکراسی از عوامل مدیریتی مؤثر در پیدایش بی‌انضباطی، تخلفات و فساد مالی در ایران است. عظیمی و همکاران

1. Foucaut  
2. Evans & Roach  
3. Um Baku

(۱۳۹۰) نشان دادند که ضعف مدیران در هدایت و رهبری، بسیج منابع و امکانات و سازمان‌دهی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فساد اداری - مالی است. رهنورد و همکاران (۱۳۸۸) قانون‌گزینی مدیران را یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فساد مالی است. به عقیده حمیدیان و حمیدیان (۱۳۸۸) عدم ثبات مدیریتی و اعطای اختیارات بیش‌ازحد و قدرت زیاد و سوءاستفاده از آن؛ از عوامل گسترش بی‌انضباطی و فساد مالی است. پیلی (۲۰۰۳) سیاستمداران و مدیران ناکارآمد را یکی از مهم‌ترین عامل بروز بی‌انضباطی مالی می‌داند.

### منابع مالی و اعتباری

غلامی (۱۳۹۸) در بررسی خود نشان داد دریافت و پرداخت اعتبارات به‌موقع، مبادله صحیح و به‌موقع موافقت‌نامه‌های بودجه، سامان‌دهی امور بانکی و پرداخت متمرکز به کارکنان مثل اضافه‌کار، مأموریت و تناسبات اعتبارات با مأموریت از عوامل مؤثر بر انضباط مالی در سطح است. پژوهش‌های پیشین استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، عمل کردن به بودجه مصوب (حمیدیان و حمیدیان، ۱۳۸۸)، رعایت قوانین و مقررات در استفاده از بودجه عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار، هماهنگ بودن هزینه‌ها با درآمدها و سرمایه‌گذاری‌ها، تثبیت نظام مالی عمومی کارآمد و مؤثر در جامعه (کافمن، ۱۹۹۷) را از عوامل مؤثر بر انضباط مالی می‌دانند.

### مدل مفهومی پژوهش

با استفاده از تکنیک تحلیل مضمون<sup>۱</sup> (مضامین اولیه، مضامین پایه و مضامین سازمان دهنده) ادبیات و پیشینه پژوهش تحلیل گردید. در جدول ۱ نتایج حاصل از تحلیل محتوای ادبیات و پیشینه ارائه شده است.

جدول ۱. مؤلفه‌های مدل مستخرج از ادبیات پژوهش

منبع	مضامین اولیه (کدهای باز)	مضامین پایه	مضامین سازمان دهنده
لاپورتا و همکاران (۱۹۹۷)، یواس لاس (۲۰۰۴)، پاتنام (۲۰۰۰)	در فرهنگ‌های دارای سطح اعتماد بالا، بی‌انضباطی مالی و فساد اداری کمتری وجود دارد.	اعتماد	عوامل تأثیر می‌گذارد
جانسیس (۲۰۱۴)، حیدری، محمدی و نجفی، (۱۳۹۴)	در موقعیت‌هایی که احتمال از دست دادن شغل پایین است، انگیزه مشارکت در فساد کاهش می‌یابد.	امنیت شغلی	
نافارین (۲۰۰۷)، دادگر و نظری (۱۳۹۲)	ناکارآمدی نظام گزینش کارکنان و عدم تأکید بر شایستگی‌های بدو استخدام از عوامل بروز بی‌انضباطی و فساد مالی است	شایستگی استخدامی	
کریچکگم و ودر (۲۰۰۱)، لامبسدورف (۲۰۰۶)، موکان (۲۰۰۸)، فوکو (۲۰۱۲)	همبستگی منفی بین حقوق و مزایا و بی‌انضباط مالی وجود دارد.	سطح حقوق و دستمزد	
فوکو (۲۰۱۲)، دادگر و نظری (۱۳۹۲)، جانستون (۲۰۰۵)	ناکارآمدی نظام پرداخت و دیگر نظام‌های مدیریت منابع انسانی از جمله عوامل مؤثر بر فساد مالی است	عدالت در پرداخت‌ها	
اوانز و راوج (۲۰۰۰)، حمیدیان و حمیدیان (۱۳۸۴)	وجود نظام مبتنی بر شایستگی گزینش و انتصاب مدیران، تأثیر منفی بر سطح بی‌انضباطی مالی و فساد اداری دارد.	شایسته‌سالاری	

مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه	مضامین اولیه (کدهای باز)	منبع
عوامل ساختاری	منصفانه بودن سیستم پاداش و تنبیه	بی‌انضباطی مالی، فساد بوروکراتیک کارمندان دولت و فرصتی برای افزایش دریافتی‌ها، پاداش و مزایای در سطحی بالاتر از قانون است.	ام باکو (۱۹۹۶)، حیدری، محمدی و نجفی، (۱۳۹۴)
	کیفیت حسابداری	یکی از عوامل مؤثر بر بی‌انضباطی مالی، عبارت است از پایین بودن کیفیت اطلاعات حسابداری (کیفیت گزارشگری مالی).	روبین (۱۹۹۰)، عافی‌ه (۲۰۱۰)، کوهن (۲۰۱۴)، کیزو، ویگان‌ت و وارفیلد (۲۰۱۴)، اسچابورگ (۲۰۱۶)
	نظام کنترل‌های داخلی	در بخش دولتی یا عمومی کنترل‌های داخلی ابزار تحقق انضباط مالی و ضرورتی برای سلامت گزارشگری مالی و بنیان اساسی سیستم مالی، پذیرفته شده است.	مک کارتن (۲۰۰۳)، اینجیانگ (۲۰۱۳)، زالکارن‌ناینی <sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، ویلاگیبی (۲۰۱۴)، باستین (۲۰۱۴)، رامدانی و یادپاتی، (۲۰۱۸)
	شفافیت رویه‌ها	پیچیدگی و ناکارآمدی ساختار قوانین و مقررات و نظام بوروکراسی تأثیر قابل توجهی بر بی‌انضباطی مالی دارد.	حمیدیان و حمیدیان (۱۳۸۴)، نافارین (۲۰۰۷)
	کیفیت نظارت	نظارت بودجه‌ای به‌منظور ارتقای انضباط مالی و با هدف استفاده بهینه و مناسب از منابع بودجه‌ای و تخصیص درست آن جهت تحقق عملکرد بالا، امری ضروری است.	بیلی (۱۹۹۶)، حمیدیان و حمیدیان (۱۳۸۴)، دادگر و نظری (۱۳۹۲)
	جدیت برخورد با تخلفات	کیفیت و میزان هزینه‌های فساد مالی به عوامل مختلفی از جمله قاطعیت نظام قضایی در برخورد با مفسدین بستگی دارد.	حیدری، محمدی و نجفی (۱۳۹۴)، سازمان بین‌المللی شفافیت (۲۰۰۵)
	نظام بازخورد	نظام بازخورد ضعیف یکی از علل اساسی بی‌انضباطی مالی و فساد اداری در دستگاه‌های دولتی یا بخش عمومی است	جانستون (۲۰۰۵)، عاصم اوقلو و رابینسون (۲۰۱۱)، ساه (۲۰۰۷)، محمدی بارزلی، صور آذر و صور آذر (۱۳۹۷)
سبک مدیریت	اصلاحات فرایندی	سیاست‌های مبارزه با فساد باید در راستای اصلاح فرایندها به‌منظور کاهش سطح اختیار بین عوامل، اصلاح و تقویت قوانین و مقررات به‌منظور محدود کردن عوامل انحصار‌زا و بازنگری در نقش جامعه باشد.	تری‌زمن (۲۰۰۷)، دووانوا (۲۰۱۱)، کیسلو (۲۰۱۲)، الکن و پانده (۲۰۱۳)
	شفافیت گزارشگری	پایین بودن سطح شفافیت و حساب‌دهی و کاهش الزامات بودجه‌ای منجر به تضعیف انضباط بودجه‌ای و مالی می‌شود.	آل سینا (۱۹۹۶)، استین و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، گیوزی (۲۰۱۴)، اگیاید (۲۰۱۲)، دنگ (۲۰۱۱)، کریشهان (۲۰۱۹)
	تناسب اختیارات	اعطای اختیارات بیش‌ازحد و قدرت زیاد از عوامل گسترش بی‌انضباطی و فساد مالی است	حمیدیان و حمیدیان (۱۳۸۸)، غلامی (۱۳۹۸)
منبع مالی و اعتباری	سبک مشارکتی	تقویت مهارت مشاوره‌پذیری، تصمیم‌گیری و رهبری و هدایت باعث جلوگیری از رخداد فساد مالی و اداری می‌شود.	نورعلی دخت (۱۳۹۶)، غلامی (۱۳۹۸)
	دریافت اعتبارات به‌صورت منظم و زمان‌بندی شده	دریافت و پرداخت اعتبارات به‌موقع، هماهنگ بودن هزینه‌ها با درآمدها از عوامل مؤثر بر انضباط مالی است.	غلامی (۱۳۹۸)، کافمن (۱۹۹۷)

1. Zalkarnanians  
2. Stein et al

## روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، پژوهشی آمیخته<sup>۱</sup> از نوع اکتشافی متوالی است که از دو بخش کیفی- کمی تشکیل شده است. روش‌های آمیخته امکان درک بهتر پدیده‌های اجتماعی و رفتاری و تبیین آن‌ها را فراهم می‌کنند (بازرگان، ۱۳۸۸). در شیوه ترکیبی پژوهشگران از هر دو نوع داده‌های کمی (اطلاعات حاصل از ابزارها) و کیفی (مصاحبه عمیق و مشاهده) استفاده می‌کنند، زیرا هدف آن‌ها دریافت فهم بهتری از مسئله پژوهش است (کرسول، ۱۳۹۴). در این طرح، ابتدا داده‌های کیفی برای بررسی دقیق پدیده موردنظر، انضباط مالی و سپس داده‌های کمی برای برآزش مدل اشباع شده جمع‌آوری و تحلیل شدند. بخش کیفی شامل مصاحبه عمیق با خبرگان و بخش کمی شامل روش مدل‌سازی معادلات ساختاری است.

## جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر دارای دو جامعه آماری است. در بخش کیفی جامعه شامل خبرگان و نخبگان حوزه مالیه عمومی و حسابرسی دولتی است. انتخاب خبرگان، بر مبنای ملاک‌های سابقه مرتبط، میزان سابقه (بالای ۱۰ سال سابقه) و تحصیلات دانشگاهی (حداقل کارشناسی ارشد) انجام شده است و ملاک توقف مصاحبه‌ها اشباع نظری است. درنهایت، با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند - قضاوتی، تعداد ۱۲ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب گردید. بدین‌صورت که پس از احصای مضامین سازمان دهنده (عوامل ساختاری و عوامل انسانی، سبک مدیریتی و منابع مالی و اعتباری) با تمرکز بر این مضامین، در مصاحبه‌های آخر (۱۰، ۱۱ و ۱۲) مفهوم جدیدی استخراج نشد. جدول ۲ اطلاعات مربوط به مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۲. ویژگی جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

شماره مصاحبه	تحصیلات	پست	رشته تحصیلی
۱	دکتری	رئیس سازمان امور مالیاتی	حسابداری
۲	دکتری	عضو شورای عالی حسابداران رسمی ایران	حسابداری
۳	دکتری	عضو شورای عالی حسابداران رسمی ایران	حسابداری
۴	دکتری	رئیس هیئت‌مدیره حسابداران رسمی ایران	حسابداری
۵	کارشناسی ارشد	عضو شورای عالی حسابداران رسمی ایران	حسابداری
۶	کارشناسی اشد	بازرس کل سازمان بازرسی کل کشور	حسابداری
۷	کارشناسی ارشد	ذی‌حساب دستگاه اجرایی	حسابداری
۸	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	حسابداری
۹	کارشناسی ارشد	مدیر مالی دستگاه اجرایی	حسابداری
۱۰	دکتری	مدیر مالی دستگاه اجرایی و مدیر فنی	مدیریت
۱۱	کارشناسی ارشد	مدیر حسابرسی دستگاه اجرایی	حسابداری
۱۲	کارشناسی ارشد	مدیر حسابرسی دستگاه اجرایی	حسابداری

در بخش کمی جامعه آماری شامل مجموعه از مدیران سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بازرسی کل کشور است.

### روش و ابزار گردآوری داده‌ها

گردآوری داده‌ها بخش کیفی از طریق مرور ادبیات<sup>۱</sup> و مصاحبه نیمه ساخت یافته با خبرگان انجام شده است. در بخش کمی پژوهش، از روش میدانی و ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است. در این مرحله، ابعاد مدل پژوهش در قالب پرسش‌نامه‌ای حاوی ۵ سازه مکنون و ۳۳ شاخص کمی سازی شده و داده‌های موردنیاز جهت آزمون مدل با این ابزار گردآوری شد. پرسش‌نامه حاوی ۴ بخش شامل بخش اول، مقدمه، اهداف و مدل پژوهش، بخش دوم، ویژگی‌های جمعیت شناختی، بخش سوم سؤال‌ها و بخش چهارم پیشنهادهاست. سؤال‌های پرسش‌نامه از نوع بسته و بر مبنای مقیاس اندازه‌گیری طیف پنج‌گانه لیکرت (از کاملاً موافق = ۵ تا کاملاً مخالف = ۱) طراحی شده است. این پرسش‌نامه‌ها به شیوه الکترونیکی<sup>۲</sup> بین نمونه آماری توزیع گردید و در نهایت ۹۳ پرسش‌نامه قابل استفاده وصول شد.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. در بخش کیفی از روش تحلیل مضمون<sup>۳</sup> (کدگذاری) استفاده شده است. تحلیل مضمون یکی از شیوه‌های متداول تحلیل محتوا و روشی برای تحلیل داده‌های کیفی است (براون و کلارک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). در این روش ابتدا متن از طریق مضامین پایه توصیف شده، در ادامه مضامین سازمان دهنده و نهایتاً مضامین فراگیر استخراج می‌شود. در بخش کمی از مدل‌سازی مسیری ساختاری<sup>۵</sup> و نرم‌افزار smartpls3 استفاده شده است. این نوع روش‌شناسی نیازی به پیش‌فرض‌های توزیعی نداشته و در صورتی که تعداد معرف‌های هر سازه و حجم نمونه کم باشد قابل کاربرد است (آذر، غلامزاده و قنواتی، ۱۳۹۱). در مدل‌سازی مسیری ساختاری ابتدا مدل اندازه‌گیری پژوهش، سپس مدل ساختاری و نهایتاً کیفیت کلی مدل پژوهش با استفاده از شاخص‌های مربوطه مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

### یافته‌های پژوهش

در ادامه یافته‌های پژوهش در دو بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود. یافته‌های بخش کیفی حاصل مرور ادبیات و مصاحبه با ۱۲ خبره موضوع است که با استفاده از روش تحلیل مضمون تحلیل شده‌اند. در ادامه، نتایج کدگذاری محتوای ادبیات و مصاحبه (جدول ۳) و مدل اشباع شده پژوهش (شکل ۱) ارائه خواهد شد.

1. Literature review

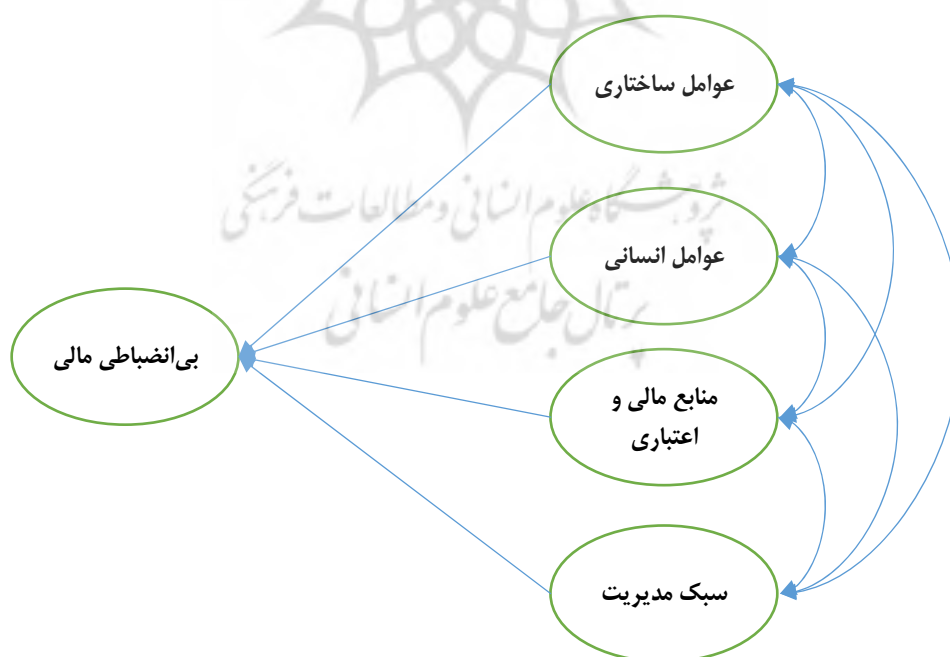
۲. از طریق لینک و پست الکترونیک

3. Thematic analysis  
4. Braun and Clarke  
5. Partial least square

## جدول ۳. نتایج کدگذاری مصاحبه و ادبیات

مصحبه*	کدهای باز (شاخص)	مؤلفه	بعد
۱م، ۲م، ۴م، ۵م	سازمان‌ها با ایجاد و حفظ سطح بالایی از اعتماد، بی‌انضباطی مالی و سایر اشکال فساد را می‌توانند کاهش دهند.	اعتماد	عوامل انسانی
۱م، ۲م، ۳م، ۵م	امنیت شغلی و اطمینان در خصوص درآمدهای آتی، احتمال وقوع بی‌انضباطی مالی را کاهش می‌دهد.	امنیت شغلی	
۱م، ۴م، ۵م، ۶م	شناسایی شایستگی‌های مالی موردنیاز مدیران و اعمال در فرایند استخدام	شایستگی بدو استخدام	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م	عموماً مدیران و کارکنان دارای سطح حقوق مناسب تخلف کمتری مرتکب می‌شوند. ترس از دست دادن جایگاه از عوامل نگه‌دارنده است.	سطح حقوق و دستمزد	
۱م، ۲م، ۴م، ۵م، ۶م	افراد دائماً در حال مقایسه بین آنچه به سازمان می‌دهند و آنچه از سازمان دریافت می‌کنند هستند.	عدالت در پرداخت‌ها	
۱م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	شناسایی راه‌های بی‌انضباطی مالی نیازمند افراد توانمند جهت تصدی پست‌های مالی و مدیریتی است.	شایسته‌سالاری	
۱م، ۲م، ۴م، ۵م، ۶م	بی‌انضباطی مالی، فساد بوروکراتیک کارمندان دولت و فرصتی برای افزایش دریافتی‌ها، پاداش و مزایای در سطحی بالاتر از قانون است.	منصفانه بودن سیستم پاداش و تنبیه	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م	یکی از عوامل مؤثر بر بی‌انضباطی مالی، عبارت است از پایین بودن کیفیت اطلاعات حسابداری (کیفیت گزارشگری مالی).	کیفیت حسابداری	عوامل ساختاری
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	در بخش دولتی یا عمومی کنترل‌های داخلی ابزار تحقق انضباط مالی و ضرورتی برای سلامت گزارشگری مالی و بنیان اساسی سیستم مالی، پذیرفته شده است.	نظام کنترل‌های داخلی	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	پیچیدگی و ناکارآمدی ساختار قوانین و مقررات و نظام بوروکراسی تأثیر قابل توجهی بر بی‌انضباطی مالی دارد.	شفافیت رویه‌ها	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	نظارت بودجه‌ای به‌منظور ارتقای انضباط مالی و با هدف استفاده بهینه و مناسب از منابع بودجه‌ای و تخصیص درست آن جهت تحقق عملکرد بالا، امری ضروری است.	کیفیت نظارت	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	کیفیت و میزان هزینه‌های فساد مالی به عوامل مختلفی از جمله قاطعیت نظام قضایی در برخورد با مفسدان بستگی دارد.	جدیت برخورد با تخلفات	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م	نظام بازخورد ضعیف یکی از علل اساسی بی‌انضباطی مالی و فساد اداری در دستگاه‌های دولتی یا بخش عمومی است	نظام بازخورد	
۱م، ۲م، ۴م، ۵م، ۶م	سیاست‌های مبارزه با فساد باید در راستای اصلاح فرایندها به‌منظور کاهش سطح اختیار بین عوامل، اصلاح و تقویت قوانین و مقررات به‌منظور محدود کردن عوامل انحصار‌زا و بازنگری در نقش جامعه باشد.	اصلاحات فرایندی و ساختاری	
۱م، ۲م، ۳م، ۴م، ۵م، ۶م	پایین بودن سطح شفافیت و حساب‌دهی و کاهش الزامات بودجه‌ای منجر به تضعیف انضباط بودجه‌ای و مالی می‌شود.	شفافیت گزارشگری	
۱م، ۷م، ۸م، ۱۰م، ۱۱م	اعطای اختیارات بیش‌ازحد و قدرت زیاد در کنار عدم پاسخ‌گویی از عوامل گسترش بی‌انضباطی و فساد مالی است	تناسب اختیارات	سبک مدیریتی
۱م، ۷م، ۸م، ۹م	کارایی و اثربخشی کنترل‌های مدیریتی از عوامل مؤثر بر انضباط مالی است	کیفیت کنترل‌های مدیریتی	

مصاحبه*	کدهای باز (شاخص)	مؤلفه	بعد
۸م، ۹م، ۱۱م	اگرچه اعتماد در سازمان نیاز است، اما نظارت‌های مدیر امکان بروز بی‌انضباطی را کاهش می‌دهد.	نظارت‌های مستقیم مدیران عالی سازمان	
۷م، ۹م، ۱۱م، ۱۲م	بی‌انضباطی مالی در صورت عدم تعریف نقش و جایگاه مناسب در ساختار مدیریتی بروز می‌کند.	وجود شرح وظایف مدون و دقیق	
۸م، ۹م، ۱۰م، ۱۱م، ۱۲م	تقویت مهارت مشاوره پذیری، تصمیم‌گیری و رهبری و هدایت باعث جلوگیری از رخداد فساد مالی و اداری می‌شود.	میزان مشارکت کارکنان	
۸م، ۱۰م، ۱۱م، ۱۲م	امکان مدیران زیرمجموعه در تصمیم‌گیری سریع و به‌موقع، کیفیت تراکنش‌های مالی را افزایش می‌دهد.	میزان استقلال مدیران زیرمجموعه	
۷م، ۹م، ۱۰م، ۱۱م، ۱۲م	عدم کفایت درآمدها و منابع بودجه‌ای با اهداف، مأموریت‌ها و مصارف سازمانی و ...	عدم وجود محدودیت‌های مالی	منابع مالی و اعتباری
۸م، ۹م، ۱۰م، ۱۲م	عدم توجه به احکام بودجه‌ای در جذب و مصرف منابع	پایداری منابع مالی	
۸م، ۱۰م، ۱۱م، ۱۲م	عدم تطابق نیاز با اعتبارات واگذارشده (عدم تطابق منابع و مصارف)	پیش‌بینی پذیری منابع مالی	
۷م، ۹م، ۱۰م، ۱۲م	دریافت و پرداخت اعتبارات به‌موقع، هماهنگ بودن هزینه‌ها با درآمدها از عوامل مؤثر بر انضباط مالی است.	دریافت اعتبارات به‌صورت منظم و زمان‌بندی شده	



شکل ۱. مدل اشباع‌شده پژوهش

به منظور بررسی پایایی<sup>۱</sup> پرسش نامه از شاخص پایایی مرکب<sup>۲</sup> و آلفای کرونباخ و برای بررسی روایی مدل اندازه گیری از شاخص متوسط واریانس استخراج شده<sup>۳</sup> استفاده می شود. پایایی مرکب معیاری برای سنجش همبستگی درونی متغیرهای مشاهده شده هر بلوک در یک متغیر مکنون است. شاخص پایایی مرکب نسبت به آلفای کرونباخ شاخص بهتری در تشخیص یک بعدی بودن یک بلوک است. متوسط واریانس استخراج شده معیاری برای سنجش روایی همگرا است (آذر، غلامزاده و فنواتی، ۱۳۹۱). جدول ۴ نتایج تحلیل اندازه گیری<sup>۴</sup> سازه های مدل پژوهش را نشان می دهد.

جدول ۴. ارزیابی مدل اندازه گیری سازه های پژوهش

سازه (LOC)	نوع متغیر	تعداد شاخص تأیید شده	متوسط واریانس استخراج شده	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
بی انضباطی مالی	وابسته	۳	۰/۶۳	۰/۸۳	۰/۷۱
عوامل ساختاری	مستقل	۶	۰/۶۰	۰/۹۰	۰/۸۷
عوامل انسانی	مستقل	۷	۰/۵۸	۰/۹۰	۰/۸۸
سیک مدیریت	مستقل	۶	۰/۵۴	۰/۸۷	۰/۸۳
منابع مالی و اعتباری	مستقل	۴	۰/۵۶	۰/۸۳	۰/۸۰

همان گونه که نتایج جدول ۴ نشان می دهد مقادیر پایایی مرکب و نیز آلفای کرونباخ برای تمامی سازه ها بیشتر از ۰/۷ است و مقادیر واریانس متوسط استخراج شده نیز بزرگ تر از ۰/۵ است. بنابراین پایایی و روایی ابزار پژوهش در سطح سازه های در سطح قابل قبولی قرار دارد. در ادامه برای ارزیابی روایی همگرا، به مقادیر بار عاملی<sup>۵</sup> و معناداری آن ها رجوع شد. همچنین برای تعیین روایی صوری پرسش نامه، محتوای تهیه شده ابتدا به تأیید اساتید متخصص در موضوع پژوهش رسیده است. جدول ۵ مقادیر بار عاملی و سطح معناداری آن ها را نشان می دهد.

جدول ۵. بار عاملی تأییدی متغیرهای مدل

سازه	شاخص	بار عاملی	خطای استاندارد (STERR)	T Statistics	p-value
یادگیری	نظام کنترل های داخلی	۰/۷۳	۰/۰۷	۱۰/۹۸	۰/۰۰
	شفافیت رویه ها	۰/۸۸	۰/۰۴	۲۲/۸۵	۰/۰۰
	کیفیت نظارت	۰/۶۶	۰/۱۲	۵/۵۵	۰/۰۰
	جدیت برخورد با تخلفات	۰/۸۸	۰/۰۲	۳۸/۰۹	۰/۰۰
	اصلاحات فرایندی	۰/۸۴	۰/۰۲	۴۳/۱۸	۰/۰۰
	شفافیت گزارشگری	۰/۶۰	۰/۰۸	۷/۵۰	۰/۰۰

1. Reliability
2. Composite reliability
3. Average variance extracted (AVE)
4. Measurement analyzes results
5. outer loading



سازه	شاخص	بار عاملی	خطای استاندارد (STERR)	T Statistics	p-value
عوامل انسانی	اعتماد	۰/۸۷	۰/۰۲	۵۱/۴۲	۰/۰۰
	امنیت شغلی	۰/۷۵	۰/۰۴	۲۰/۹۳	۰/۰۰
	شایستگی بدو استخدام	۰/۷۶	۰/۰۵	۱۶/۷۰	۰/۰۰
	سطح حقوق و دستمزد	۰/۷۹	۰/۰۵	۱۶/۷۶	۰/۰۰
	عدالت در پرداخت‌ها	۰/۸۴	۰/۰۶	۱۳/۶۸	۰/۰۰
	شایسته‌سالاری	۰/۴۵	۰/۱۴	۳/۳۰	۰/۰۱
	منصفانه بودن سیستم پاداش و تنبیه	۰/۷۶	۰/۰۶	۱۳/۰۴	۰/۰۰
بی‌انضباطی مالی	مبادله درون‌سازمانی	۰/۶۶	۰/۰۶	۱۰/۴۰	۰/۰۰
	تضاد منافع	۰/۸۶	۰/۰۶	۱۴/۲۰	۰/۰۰
	مشارکت غیرقانونی و تخلف	۰/۸۴	۰/۰۵	۱۸/۰۵	۰/۰۰
سبک مدیریت	تناسب اختیارات	۰/۵۶	۰/۰۹	۶/۴۰	۰/۰۰
	کیفیت کنترل‌های مدیریتی	۰/۵۷	۰/۰۹	۶/۰۲	۰/۰۰
	نظارت‌های مستقیم مدیران عالی سازمان	۰/۸۲	۰/۰۴	۲۱/۵۰	۰/۰۰
	وجود شرح وظایف مدون و دقیق	۰/۷۸	۰/۰۵	۱۶/۹۸	۰/۰۰
	میزان مشارکت کارکنان	۰/۸۶	۰/۰۴	۲۳/۰۹	۰/۰۰
	میزان استقلال مدیران زیرمجموعه	۰/۷۶	۰/۰۶	۱۳/۱۷	۰/۰۰
منابع مالی و اعتباری	عدم وجود محدودیت‌های مالی	۰/۹۰	۰/۰۲	۵۲/۹۹	۰/۰۰
	پایداری منابع مالی	۰/۶۹	۰/۱۳	۵/۲۹	۰/۰۰
	پیش‌بینی پذیری منابع مالی	۰/۵۱	۰/۲۲	۲/۳۸	۰/۰۴
	دریافت اعتبارات به‌صورت منظم و زمان‌بندی شده	۰/۸۳	۰/۰۵	۱۶/۹۱	۰/۰۰

بر اساس یافته‌های جدول ۵، بار عاملی تمامی معرف‌ها در ۵ مؤلفه مدل پژوهش (به‌استثنای شاخص شایسته‌سالاری)، بزرگ‌تر از ۰/۵ و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است ( $t > 1/96$ ). بار عاملی بالای ۰/۵ به معنای روایی همگرای معرف است.

در ادامه به ارزیابی مدل ساختاری پرداخته شده است. در این مرحله بر اساس الگوی پیشنهادی هیر و همکاران (۲۰۱۴) به ترتیب ارزیابی هم خطی، ارزیابی معناداری و تناسب روابط ساختاری، ارزیابی سطح  $R^2$  در نهایت تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد انجام خواهد شد. جدول ۶ نتایج ارزیابی هم خطی (VIF)، ارزیابی روابط و  $R^2$  را نشان می‌دهد.

جدول ۶. ارزیابی مدل ساختاری

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر استاندارد	خطای استاندارد (STERR)	آماره T	p-value	VIF	ضریب تعیین
عوامل ساختاری	بی‌انضباط مالی	-۰/۲۶۳	۰/۱۰	۲/۵۰	۰/۰۳	۲/۱۰	۰/۲۲
عوامل انسانی	بی‌انضباط مالی	۰/۱۰۱	۰/۰۶	۱/۷۱	۰/۱۲	۱/۷۷	
منابع مالی و اعتباری	بی‌انضباط مالی	-۰/۴۳۵	۰/۰۷	۶/۳۵	۰/۰۰	۱/۶۳	
سبک مدیریت	بی‌انضباط مالی	-۰/۱۸۳	۰/۰۹	۲/۰۹	۰/۰۷	۱/۲۰	

جدول ۶ تأثیر کل<sup>۱</sup> هر یک متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد. تأثیر کل از مجموع تأثیر مستقیم<sup>۲</sup> و تأثیر غیرمستقیم<sup>۳</sup> به دست می‌آید. همان‌طور که نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد، تأثیر مؤلفه‌های عوامل ساختاری، منابع مالی و اعتباری و سبک مدیریت بر بی‌انضباطی مالی به ترتیب برابر ۰/۲۶۳، -۰/۴۳۵ و -۰/۱۸۳ و برای دو متغیر اول در سطح خطای ۵ درصد و برای متغیر سبک مدیریت در سطح خطای ۱۰ درصد معنادار است. عوامل انسانی دارای تأثیری به اندازه ۰/۱۰۱ بر بی‌انضباطی مالی است که البته در سطح خطای ۵ درصد معنادار نیست. مقدار ضریب تعیین مدل برابر ۰/۲۲ است. به عبارت دیگر، مدل برازش شده ۲۲ درصد تغییرات انضباطی مالی را تبیین می‌کند. این بدین معنی است که با مدیریت عوامل مؤثر شناسایی شده در این پژوهش می‌توان بی‌انضباطی مالی را به اندازه ۲۲ درصد کاهش داد. همچنین نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد مقادیر VIF کمتر از آستانه ۵ و بزرگ‌تر از ۰/۲ است. بنابراین هم خطی میان سازه‌های پیش‌بین در مدل ساختاری وجود ندارد<sup>۴</sup>.

در نهایت نتایج تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد (IPMA)<sup>۵</sup> ارائه شده است. این ماتریس در توسعه یافته‌های PLS با استفاده از مقادیر متغیرهای مکنون مفید است. این تحلیل، اثرات مدل ساختاری (اهمیت) و مقادیر متوسط متغیرهای مکنون (عملکرد) را در خصوص متغیر هدف، مقایسه کرده و حوزه‌های بااهمیت برای بهبود فعالیت‌های مدیریتی را مشخص کند (هیر و همکاران، ۲۰۱۴). در این روش قدر مطلق ضرایب معنی‌دار به عنوان شاخص اهمیت و مقدار استاندارد شده متغیر مکنون به عنوان شاخص عملکرد در نظر گرفته می‌شود. جدول ۷ ماتریس اهمیت - عملکرد در سطح مؤلفه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۷. تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد (مؤلفه‌ها)

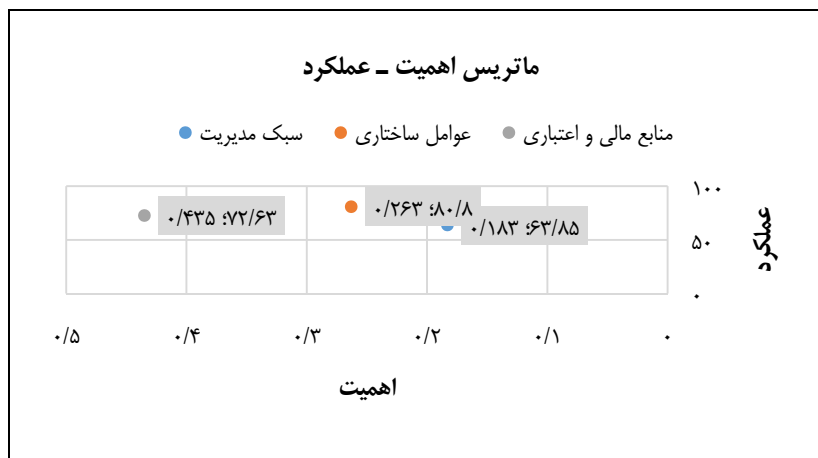
مؤلفه	اهمیت	عملکرد	متغیر هدف
سبک مدیریت	۰/۱۸۳	۶۳/۸۵	انضباط مالی
عوامل ساختاری	۰/۲۶۳	۸۰/۸	
منابع مالی و اعتباری	۰/۴۳۵	۷۲/۶۳	

1. Total effect
2. Direct effect
3. Indirect effect

۴. مقدار VIF باید بزرگ‌تر از ۰/۲ و کمتر از ۵ باشد (هیر و همکاران، ۲۰۱۴).

5. Importance-performance matrix analysis

در ادامه نتایج ماتریس در شکل ۲ نشان داده شده است.



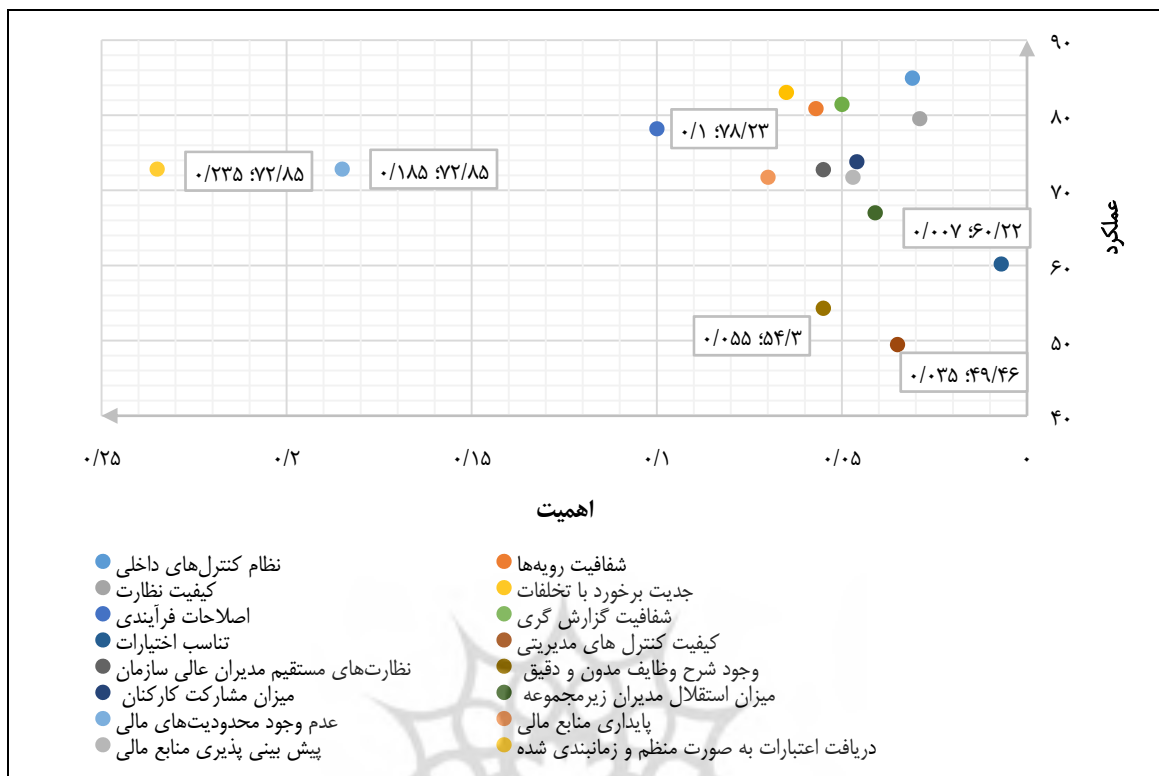
شکل ۲. نمودار تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد

همان‌طور که جدول ۷ و شکل ۲ نشان می‌دهد، مؤلفه منابع مالی و اعتباری دارای بیشترین اهمیت (۰/۴۳۵) و مؤلفه سبک مدیریت دارای کمترین عملکرد (۶۳/۸۵) است. لذا این دو حوزه نیازمند بهبود است. همچنین عوامل ساختاری دارای بهترین عملکرد (۸۰/۸) و اهمیت متوسط (۰/۲۶۳) است که با توجه به دو مؤلفه منابع مالی و سبک مدیریت در اولویت بعدی قرار دارد. در ادامه به تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد در سطح شاخص‌ها پرداخته می‌شود. جدول ۸ و شکل ۳ نتایج این تحلیل را نشان می‌دهد.

جدول ۸. تحلیل ماتریس اهمیت و عملکرد (شاخص‌ها)

متغیر هدف	عملکرد	اهمیت	شاخص
انضباط مالی	۸۴/۹۵	۰/۰۳۱	نظام کنترل‌های داخلی
	۸۰/۹۱	۰/۰۵۷	شفافیت رویه‌ها
	۷۹/۵۷	۰/۰۲۹	کیفیت نظارت
	۸۳/۰۶	۰/۰۶۵	جدیت برخورد با تخلفات
	۷۸/۲۳	۰/۱	اصلاحات فرایندی
	۸۱/۴۵	۰/۰۵	شفافیت گزارشگری
	۶۰/۲۲	۰/۰۰۷	تناسب اختیارات
	۴۹/۴۶	۰/۰۳۵	کیفیت کنترل‌های مدیریتی
	۷۲/۷۶	۰/۰۵۵	نظارت‌های مستقیم مدیران عالی سازمان
	۵۴/۳	۰/۰۵۵	وجود شرح وظایف مدون و دقیق
	۷۳/۸۴	۰/۰۴۶	میزان مشارکت کارکنان
	۶۷/۰۳	۰/۰۴۱	میزان استقلال مدیران زیرمجموعه
	۷۲/۸۵	۰/۱۸۵	عدم وجود محدودیت‌های مالی
	۷۱/۷۷	۰/۰۷	پایداری منابع مالی
	۷۱/۷۷	۰/۰۴۷	پیش‌بینی پذیری منابع مالی
	۷۲/۸۵	۰/۲۳۵	دریافت اعتبارات به صورت منظم و زمان‌بندی شده

تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد در سطح شاخص‌ها در نمودار شکل ۳ نشان داده شده است.



شکل ۳. نمودار تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد (شاخص‌ها)

همان‌طور که نتایج جدول ۸ و نمودار شکل ۳ نشان می‌دهد شاخص دریافت اعتبارات به‌صورت منظم و زمان‌بندی شده (۰/۲۳۵) و عدم وجود محدودیت‌های مالی (۰/۱۸۵) دارای بیشترین اهمیت و شاخص کیفیت کنترل‌های مدیریتی (۴۹/۴۶) و وجود شرح وظایف مدون و دقیق (۵۴/۳) دارای کمترین عملکرد هستند. لذا در راستای بهبود انضباط مالی بایستی موردتوجه قرار گیرند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی است. در این راستا با بهره‌گیری از روش آمیخته اکتشافی متوالی (کیفی - کمی)، نسبت به انجام فرایند پژوهش اقدام شد. در ابتدا با بررسی گسترده ادبیات پژوهش و به‌کارگیری تکنیک تحلیل مضمون نسبت به شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها اقدام شد. در ادامه با استفاده از تکنیک مصاحبه عمیق و روش نمونه‌گیری هدفمند در جامعه خبرگان و نخبگان حوزه مالیه عمومی و حسابرسی دولتی (۱۲ نفر) نسبت به اشباع و بومی‌سازی مدل اقدام شد. در مرحله کمی نیز با عملیاتی کردن مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل، پرسش‌نامه پژوهش طراحی و در جامعه‌ای شامل حسابرسان سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور و جامعه حسابداران رسمی توزیع گردید و تعداد ۹۳ پرسش‌نامه قابل‌استفاده جمع‌آوری شد. در این مرحله با استفاده از مدل‌سازی مسیری - ساختاری نسبت به آزمون مدل اشباع‌شده اقدام گردید. نتایج پژوهش در ارزیابی مدل اندازه‌گیری بیانگر روایی و پایایی مدل و در بعد ساختاری بیانگر تأثیر معنی‌دار عوامل ساختاری، منابع مالی و اعتباری و سبک مدیریت بر انضباط

مالی است. مدل برآوردی ۲۲ درصد تغییرات انضباط مالی را تبیین می‌کند و فاقد مسئله هم خطی است ( $VIF < 5 < 2/0$ ). نتایج حاصل از تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد نشان می‌دهد در سطح مؤلفه‌ها باید، به ترتیب بر سه مؤلفه منابع مالی و اعتباری، سبک مدیریت و عوامل ساختاری تأکید کرد. با بهبود و مدیریت این مؤلفه می‌توان انضباط مالی را به میزان  $0/883$  (حدود ۸۸ درصد) ارتقا داد. این نتایج با یافته‌های کافمن (۱۹۹۷)، حمیدیان (۱۳۸۴)، دادگر و نظری (۱۳۹۲)، الکن و پانده (۲۰۱۳)، گیوزی (۲۰۱۴)، کوهن (۲۰۱۴)، نورعلی دخت (۱۳۹۶)، اسچاپورگ (۲۰۱۶)، غلامی (۱۳۹۸) و رامدانی و یادپاتی (۲۰۱۸) سازگار است.

در تحلیل اهمیت - عملکرد در سطح شاخص‌ها مشخص شد در مؤلفه منابع مالی، شاخص دریافت اعتبارات به صورت منظم و زمان‌بندی شده و شاخص عدم وجود محدودیت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند. مدیریت و بهبود این دو شاخص منجر به ارتقای انضباط مالی به میزان  $0/42$  (۴۲ درصد) خواهد شد. دریافت منظم اعتبارات از طریق کاهش در جابجایی اعتبارات برنامه‌ها، جلوگیری از حساب‌سازی و انتقال، عدم تطبیق‌ها در پایان سال مالی و نیز عدم تجاوز اعتبار برنامه‌ها از سقف مجاز، به ارتقای انضباط مالی منجر خواهد شد. از طرف دیگر کاهش محدودیت‌های مالی به معنای تطابق بین اعتبار و بهای تمام‌شده مأموریت‌ها در بخش عمومی از طریق کاهش نیاز تأمین منابع از طرق مختلف و نیز کاهش وجوه مازاد، انضباط مالی را بهبود خواهد داد.

در مؤلفه سبک مدیریت، شاخص کیفیت کنترل‌های مدیریتی و شاخص شرح وظایف مدون و دقیق نقاط تمرکز هستند. از طریق مدیریت و بهبود این دو شاخص می‌توان انضباط مالی را به میزان  $0/09$  (۹ درصد) بهبود داد. کنترل‌های مدیریتی از جمله کنترل‌های عملکردی است که وجود بی‌انضباطی مالی را در حین وقوع مشخص می‌کند. به عبارت دیگر کنترل‌های مدیریتی از نوع کنترل‌های حال نگر و تا حدودی آینده‌نگر است. پیش‌بینی و تشخیص به موقع، احتمال وقوع بی‌انضباطی مالی را کاهش می‌دهد. وجود شرح وظایف مدون و دقیق، احتمال هم‌پوشانی کنترل‌ها و یا وجود نقاط فرایندهای فاقد کنترل را کاهش می‌دهد. کنترل مضاعف کارایی نظام کنترلی را کاهش می‌دهد و عدم وجود کنترل احتمال بروز تخلف را افزایش می‌دهد.

در مؤلفه عوامل ساختاری، همان‌طور که نتایج تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد نشان می‌دهد، وضعیت عملکرد در تمامی شاخص‌ها از مطلوبیت نسبی برخوردار است؛ زیرا عملکرد تمامی شاخص‌ها بزرگ‌تر از ۷۸ است. با وجود این، اصلاحات فرایندی و جدیت در برخورد با تخلفات از بیشترین اهمیت برخوردارند. مدیریت و بهبود این دو شاخص، امکان ارتقای انضباط مالی به میزان  $0/165$  (۱۶/۵ درصد) را فراهم می‌کند. اصلاحات فرایندی منجر به چابکی فرایندها شده و سرعت و دقت فعالیت‌های کنترلی را افزایش می‌دهد. جدیت در برخورد با تخلفات، احتمال تکرار تخلفات را کاهش می‌دهد. به‌طور کلی بهبود نظام کنترل‌های داخلی، شفافیت رویه‌ها، کیفیت نظارت، جدیت برخورد با تخلفات، اصلاحات فرایندی و شفافیت گزارشگری، می‌تواند انضباط مالی را به میزان  $0/332$  (۳۳/۲ درصد) بهبود دهد. استقرار نظام کنترل‌های داخلی مؤثر، کاهش ریسک وقوع تخلفات مالی را به دنبال دارد. وجود فرایندها و رویه‌های شفاف از طریق کاهش ابهام در فرایند ارائه خدمات و نیز قابلیت رصد بودجه، سطح انضباط مالی سازمان را افزایش می‌دهد. جدیت در برخورد با تخلفات از طریق افزایش هزینه ارتکاب تخلف، انضباط مالی را تقویت می‌کنند.

- بر مبنای یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای زیر به پژوهشگران جهت انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود:
- در پژوهش‌های آتی به بررسی تأثیر عوامل محیطی (اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و ...) بر انضباط مالی پرداخته شود.
  - در پژوهش‌های آتی مسئله پژوهش با استفاده از سایر شیوه‌های گردآوری اطلاعات مانند بررسی اسناد و گزارش‌های مالی و حسابرسی بررسی شود؛
  - پیشنهاد می‌شود موضوع پژوهش در سطح سازمان‌ها و شرکت‌های بخش خصوصی صورت پذیرد و نتایج مقایسه شود؛
  - پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با دسته‌بندی سازمان‌ها از نظر سطح انضباط مالی و بهره‌گیری از روش‌های مقایسه میانگین و تحلیل واریانس، نسبت به شناسایی عوامل مؤثر اقدام شود.
- در ادامه، بر اساس یافته‌های پژوهش، توصیه‌های زیر برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های متولی مانند سازمان برنامه‌بودجه به شرح زیر ارائه می‌شود:
- با توجه به اهمیت شاخص محدودیت‌های مالی، توصیه می‌شود از طریق محاسبه بهای تمام‌شده مأموریت‌ها و اهداف در بخش عمومی، از کمبود یا مازاد اعتبار در سازمان‌ها و در نتیجه وقوع بی‌انضباطی مالی جلوگیری شود. استقرار نظام حسابداری بهای تمام‌شده کمک قابل توجهی در این مسیر خواهد کرد.
  - با توجه به اهمیت شاخص دریافت منظم اعتبارات، پیشنهاد می‌شود از طریق التزام به اصل تقدم پیش‌بینی درآمدها بر هزینه‌ها در تدوین بودجه، از ایجاد بی‌نظمی در واگذاری اعتبارات و در نتیجه جابه‌جایی اعتبارات و تجاوز اعتبارات برنامه‌ها از سقف مجاز و در نتیجه وقوع بی‌انضباطی مالی جلوگیری شود. استقرار نظام بودجه‌ریزی چند دوره‌ای (۲ یا ۳ ساله) در مسیر مفید خواهد بود.
  - با توجه به اهمیت شاخص کنترل‌های مدیریتی، توصیه می‌شود سیستم‌های حسابداری مدیریت با هدف بهبود کار ویژه‌های مدیریت (برنامه‌ریزی، انگیزش و اقدام، کنترل و اقدام اصلاحی) و در نتیجه پیش‌بینی و کشف به‌موقع بی‌انضباطی مالی طراحی و پیاده‌سازی شود.
  - با توجه به اهمیت شاخص شرح وظایف دقیق و مدون، پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌های آموزشی، آگاهی و اشراف مدیران نسبت به وظایف خود بر اساس مواد ۵۲ و ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور افزایش داده شود.
  - با توجه به اهمیت شاخص اصلاحات فرایندی، توصیه می‌شود از طریق مهندسی مجدد فرایندهای دریافت و واگذاری اعتبارات نسبت به کاهش ابهام و افزایش چابکی فرایندها اقدام شود. از این طریق سرعت و دقت فعالیت‌های کنترلی افزایش می‌یابد.
  - با توجه به اهمیت شاخص جدیت در برخورد، پیشنهاد می‌شود نظام پاداش و تنبیه مستقل، مقتدر، شفاف و مصمم در سازمان‌ها ایجاد شود. جدیت در برخورد با تخلفات، احتمال بروز تخلفات را کاهش می‌دهد.
- این پژوهش نیز شبیه سایر پژوهش‌های حوزه علوم انسانی و اجتماعی دارای محدودیت‌هایی است که مهم‌ترین آن‌ها عبارت است از:

- استفاده از ابزار پرسش‌نامه به دلیل احتمال وجود سوگیری در پاسخ‌دهندگان؛
- عدم انتشار و در نتیجه عدم امکان دسترسی به گزارش‌های تخلف‌های مالی در دستگاه‌های اجرایی.

## منابع

- آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول و قنواتی، مهدی (۱۳۹۱). مدل‌سازی مسیری - ساختاری در مدیریت (چاپ اول)، تهران: نگاه دانش.
- احمدی، ذاکر و جمشیدی نوید، بابک (۱۳۹۷). شناسایی و رتبه‌بندی موانع اساسی پیشروی سیستم نظارت مالی کشور جهت ارتقاء کیفیت اجرای حسابرسی دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور.
- اسفندیاری، صفا و دهقان، حبیب‌الله. (۱۳۹۴). ملزومات انضباط مالی از دیدگاه مقام معظم رهبری (حفظه الله تعالی). فصلنامه مدیریت انتظامی، ۱۵ (۵۸)، ۹۵-۱۱۸.
- انوری، حمزه (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.
- بازرگان، عباس (۱۳۸۸). روش‌های پژوهش آمیخته: رویکردی برتر برای کندوکاو در مسائل نظام آموزشی و حل آن‌ها. مدارس کارآمد، (۷)، ۱۲-۱۷.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- بولو، قاسم؛ سیدی، سید جلال؛ قاضی نوری، سروش و برزیده، فرخ (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸ (۴)، ۵۷۴-۵۹۷.
- حیدری، حنیفه؛ محمدی، مجید و نجفی، فریبا (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر فساد اداری با تأکید بر ایران. کنفرانس بین‌المللی علوم انسانی، روان‌شناسی و علوم اجتماعی، تهران: مرکز همایش‌های بین‌المللی صداوسیما (۲ آبان ۱۳۹۴).
- خدری، بهزاد؛ محمدزاده اقدم، عبدالله؛ مؤمنی ماسوله، فریده سادات، (۱۳۹۶). عوامل اجتماعی مؤثر بر فساد اداری در سازمان‌های دولتی شهرستان سنندج، رفاه اجتماعی، ۱۶ (۶۰)، ۱۳۷-۱۷۲.
- خضری، محمد (۱۳۸۱). گزارش پژوهشی علل ایجاد و گسترش فساد در نظام بانکی کشور، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی.
- دادگر، یداله و نظری، روح اله (۱۳۸۸). بررسی شاخص فساد مالی در ایران و کشورهای برگزیده جهان. اطلاعات سیاسی اقتصادی، شماره ۲۶۴.
- رسولی، رضا و داورزنی، حسن (۱۳۹۴). بررسی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر ایجاد نارسایی در سیستم نظارت مالی هیئت‌های ورزشی استان تهران. مطالعات مدیریت رفتار سازمانی در ورزش، (۳)۱.
- زاهدغروی، مهدی؛ کریمی پتانلار، سعید؛ علمی، زهرا و گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۹۶). علل، آثار و روند فساد مالی اقتصاد ایران: رویکرد آثار عدیده - علل عدیده. مطالعات و سیاست‌های اقتصادی، ۴ (۲)، ۱۰۱-۱۲۶.
- ساریخانی. عادل و اکرمی سراب، روح‌الله (۱۳۹۲). کارکردهای پیشگیرانه شفافیت در سیاست جنایی. فصلنامه حقوقی دادگستری، (۸۲)، ۹۲-۱۱۶.
- صادقی جقه، سعید (۱۳۹۷). شفافیت، نظارت و کارآمدی. فصلنامه مطالعات راهبردی، ۲۱ (۴)، ۷-۳۴.

- عسکری، علی و شقاقی، سحر (۱۳۸۶). لزوم رعایت انضباط مالی و مدیریت صحیح هزینه‌ها در بودجه. *مجله اقتصاد و مدیریت*، ۴۹(۴)، ۱۰-۴.
- کردستانی، غلامرضا و رجب دری، حسین (۱۴۰۰). الگوی عوامل مؤثر بر گزارش دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۳۵-۱۶۰.
- کرسول، جان. دلیلو (۱۳۹۴). *طرح پژوهش (رویکردهای کمی، کیفی و شیوه ترکیبی)* (چاپ دوم)، (حسن دانایی فرد و علی صالحی، مترجمان)، تهران: کتاب مهریان نشر.
- کریمی پور، عیسی و مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مؤثر بر فساد مالی کارکنان دستگاه‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات استان‌های فارس و کرمان. *حسابداری دولتی*، ۴(۱)، ۷۳-۸۶.
- قاسمی نژاد، یاسر و سلگی، محمد (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سرمایه فکری بر توسعه محصولات نوآورانه. *مطالعات راهبردی بسیج*، ۱۷(۶۵)، ۱۴۳-۱۶۸.
- قنبری جهرمی، محمدجعفر و زمانی، محمدعلی (۱۳۹۶). رویکرد سازمان تجارت جهانی نسبت به اصل شفافیت. *فصلنامه تحقیقات حقوقی*، ۷۹(۷۹)، ۲۷۵-۲۹۹.
- محمدی، کرامت؛ نوروزی، محمد (۱۳۹۴). شناسایی و رتبه‌بندی راهکارهای مقابله با فساد اداری از دیدگاه نخبگان دانشگاهی با استفاده از روش تاپسیس، *همایش سلامت اداری*.
- محمدی بارزلی، خدیجه؛ صور آذر، توحید و صور آذر، پرویز (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر فساد اداری در سازمان‌های دولتی (مطالعه موردی اداره صنعت، معدن و تجارت شهر اردبیل). *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۳(۹)، ۹۴-۱۰۴.
- مظفری شمسی، هاجر و قبادی، سارا. (۱۳۹۸). ارزیابی تأثیر عوامل سیاسی و اقتصادی بر فساد مالی، رشد اقتصادی و اندازه دولت در کشورهای منتخب تولیدکننده نفت: رویکرد داده‌های تابلویی سیستمی مبتنی بر گشتاورهای تعمیم‌یافته. *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران*، ۲۴(۷۹)، ۱۷۷-۲۰۷.
- نورعلی دخت، حمید (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مدیریتی مؤثر بر فساد اداری - مالی (مورد مطالعه ناجا). *فصلنامه نظارت و بازرسی*، ۱۱(۴).

## References

- Ahmadi, Z. & Jamshidi Navid, B. (2018). *Identifying and ranking the main obstacles to the progress of the country's financial supervision system to improve the quality of government audit from the perspective of the auditors of the Court of Audit. (in Persian)*
- Askari, A. & Shaghghi, S. (2007). The need to observe financial discipline and sound management of expenditures in the budget, *Journal of Economics and Management*, 49, 4-10. (in Persian)
- Akindele, S.T. (2005). A critical analysis of corruption and its problems in Nigeria. *Anthropologist*, 7(1), 7-18.



- Andwing, A. A., & Jeldstad, M. S. (2001). *Auditing and Assurance Services* (15<sup>th</sup> ed.). Pearson Education.
- Azar, A., Gholamzadeh, R. & Qanavati, M. (2012). *Route-structural modeling in management*. (1th ed.). Tehran: Negah Danesh. (in Persian)
- Anvari, H. (2014). Resistance Economics with the approach of identifying the challenges of regulatory agencies in creating government financial discipline, *Proceedings of the Conference on Resistance Economics Challenges and Leading Solutions*, Islamic Azad University, Ilam Branch. (in Persian)
- Bastian, I. (2014). *Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik – Mempertahankan Kepentingan Rakyat*. Salemba Empat.
- Bayley, D.H. (1966). The effects of corruption in a developing nation, *The Western Political Science Quarterly*, 19(4), 719-732.
- Bazargan, A. (2009). Blended research methods: A superior approach to exploring and solving educational system problems. *Efficient Schools*, (7), 12-17. (in Persian)
- Babajani, J. (2009). *Accounting and government financial controls*. Tehran, Allameh Tabatabaei University Press. (in Persian)
- Blue, Gh., Seyyedi, S.J., Ghazinoori, S. & Barzide, F. (2021). Survive Factors Influencing on Tendency of Internal Auditors for Whistle - blowing in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 574 - 597. (in Persian)
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Burger, R. & Owens T. (2010). Promoting Transparency in the NGO Sector: Examining the Availability and Reliability of Self- Reported Data. *World Development*, 38(9), 1263-1277.
- Chang, Sh.L. (2007). *Valuing Intellectual Capital and Firms' performance*, final dissertation, Golden Gate University.
- Cohen, S. & Karatzimas, S. (2014). Reporting performance information in the public sector: The moral behind the (non) application of program budgeting in Greece. *International Review of Administrative Sciences*, 80(3), 619-636.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision (COSO). (2013). *Internal Control Integrated Framework*. Retrieved from the World Wide Web: [https://na.theiia.org/standardsguidance/topics/Documents/Executive\\_Summary.pdf](https://na.theiia.org/standardsguidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf)
- Cresswell, J.W. (2015). *Research Design (Quantitative, Qualitative and Combined Approaches)*, (Hassan Danaeifard and Ali Salehi, Trans.) (2th ed.). Tehran: Mehraban Nashr. (in Persian)
- Dadgar, Y. & Nazari, R. (2009). Survey of Corruption Perceptions Index in Iran and Selected Countries of the World, *Political and Economic Information*, No. 264. (in Persian)
- De Vaal, A., & Ebben, W. (2011). Institutions and the relation between corruption and economic growth. *Review of Development Economics*, 15(1), 108-123.

- Egbide, B. and Agbude, G. A. (2013). Budget Discipline in Nigeria: A Critical Evaluation of Military and Civilian Regimes. *Acta Universitatis Danubius Economica*, 9(1), 91-101.
- Esfandiari, S. & Dehghan, H. (2015). the requirements of financial discipline from the perspective of the Supreme Leader (memory of God Almighty). *Law Enforcement Management Quarterly*, 15 (58), 95-118. (in Persian)
- Enste, D. & Heldman, C. (2017). *Causes and consequences of corruption: An overview of empirical results*, IW-Report, No. 2/2017, Institut der deutschen Wirtschaft (IW), Köln
- Fein, E., & Weibler, J. (2014). Review and shortcomings of literature on corruption in organizations in offering a multi-faceted and integrative understanding of the phenomenon. *Behavioral Development Bulletin*, 19(3), 67.
- Ghanbari Jahromi, M.J., Zamani, M.A. (2017). The WTO Approach to the Principle of Transparency Legal Research Quarterly. *Journal of Law Research*, 79, 275-299. (in Persian)
- Gächter, S. & Schulz, J. F. (2016). Intrinsic honesty and the prevalence of rule violations across societies, *Nature*, 531, 496-499.
- Ghasemi Nejad, Y. & Solgi, M. (2014). investigating the effect of intellectual capital on the development of innovative products (Case study: one of the defense industrial research centers). *Basij Strategic Studies*, 17 (65), 143-168. (in Persian)
- Giosi, A., Testarmata, S., Brunelli, S., & Staglianò, B. (2014). The dimensions of fiscal governance as the cornerstone of public finance sustainability: A general framework. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(1), 94-139.
- Guess, G. M., & Farnham, P. G. (2011). *Cases in public policy analysis*. Georgetown University Press.
- Halpin, E.F. (2013). *Digital Public Administration and E-Government in Developing Nations: Policy and Practice*, London: Information Science. (in Persian)
- Henning, P.J. (2001). Public corruption: a comparative analysis of international corruption conventions and United States laws. *Arizona Journal of International and Comparative Law*, 18(3), 794-865.
- Horák, R., & Simackova, K. (2014). Ethics and the financial and budgetary discipline in the ministry of defence. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(2), 182-190.
- Henning, P.J. (2001). Public corruption: a comparative analysis of international corruption conventions and United States laws. *Arizona Journal of International and Comparative Law*, 18(3), 794-865.
- Heidari, H., Mohammadi, M. & Najafi, F. (2015). Factors affecting corruption with emphasis on Iran. International Conference on Humanities, Psychology and Social Sciences, Tehran: *Broadcasting International Conference Center* (November 23, 2015). (in Persian)
- Hou, Y., & Willoughby, K. (2015). *Fiscal Discipline in Subnational Governments: A Capacity Measure of Financial Management in American Governments*.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6<sup>th</sup> ed.). Pearson Education.

- Johnston, M. (2005). *Syndromes of Corruption: Wealth, Power, and Democracy*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Jancsics, D. (2014). Interdisciplinary perspectives on corruption. *Sociology Compass*, 8(4), 358-372.
- Karimipour, A. & Mahdavi, Gh. (2018). Identifying the factors affecting the financial corruption of government employees from the perspective of auditors of the Court of Audit of Fars and Kerman provinces. *Government Accounting*, 4 (1), 73-86. (in Persian)
- Khedri, B., Mohammadzadeh Aqdam, A., Momeni Masouleh, F.S. (2017). Social Factors Affecting Corruption in Government Organizations of Sanandaj, Spring 2017 - No. 60 Scientific-Research, pp. 137-172. (in Persian)
- Kordestani, Gholamreza; Rajabdorri, Hossein (2021). The Pattern of Factors Affecting the Whistle-blowing with Emphasis on the Bystander Effect. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 135-160. (in Persian)
- Kraan, D. J., & Bergvall, D. (2006). Budgeting in Georgia. *OECD Journal on Budgeting*, 5(4), 61-109.
- Krijkgem, L., & Weder, R. (2001). Controlling corruption. Berkeley and Los Angeles: University of California Press.
- Khojastehpour, M. (2015). How does corporate social responsibility avoid the incidence of corruption in international expansion? *European Business Review*.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2014). *Intermediate accounting*, 2nd. John Wiley & Sons.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Offset
- Khezri, Mohammad (2002). *Research report on the causes of corruption in the country's banking system*, Publications of the Research Institute for Strategic Studies. (in Persian)
- Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.
- Mbaku, J.M. (1996). Bureaucratic corruption in Africa: the futility of cleanups. *Cato Journal*, 16(1), 99-118.
- Mohammadi, K., Norouzi, M. (2015). Identification and ranking of anti-corruption strategies from the perspective of academic elites using TOPSIS method, *Office Health Conference*. (in Persian)
- Monteduro, F., Hinna, A. & Moi, S. (2016). Governance and Corruption in the Public Sector: An Extended Literature Review. In *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations*. Published online: 18 Apr; 31-51.
- Mocan, N. (2008). What determines corruption? International evidence from micro data. *Economic Inquiry*, 46, 493-510.
- Mohammadi Barzili, Kh., Sur Azar, T. & Surazar, P. (2018). Investigating the Factors Affecting Corruption in Government Organizations (Case Study of Ardabil Industry, Mining and

- Trade Department). *New research approaches in management and accounting*, 3 (9), 94-104.
- Mozaffari Shamsi, H. & Ghobadi, S. (2019). Assessing the Impact of Political and Economic Factors on Corruption, Economic Growth, and Government Size in Selected Oil-Producing Countries: A Systematic Panel Data Approach Based on Generalized Torque. *Iranian Journal of Economic Research*, 24 (79), 177-207. (in Persian)
- Noor Ali Dokht, H. (2017). Identification of managerial factors affecting administrative-financial corruption (case study of NAJA). *Supervision and Inspection Quarterly*, 11 (4). (in Persian)
- Nunuy, N. A. (2010). *Akuntansi Pemerintah: Implementasi Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*. Kencana Prenanda Media Group.
- Nafarin, M. (2007). *Penganggaran Perusahaan*, 3rd. Salemba Empat. (in Persian)
- Otinche, S. I. (2014). Fiscal policy and local government administration in Nigeria. *African Research Review*, 8(2), 118-137.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2014). *Draft recommendation of the OECD Council on the principles of budgetary governance*. Retrieved from the World Wide Web: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Draft-Principles-Budgetary-Governance.pdf>
- Otusanya, O. J. (2011). Corruption as an obstacle to development in developing countries: a review of literature. *Journal of Money Laundering Control*, 14(4), 387 – 422.
- Rasouli, R., Davarzani, H. (2015). Investigation of internal and external factors affecting the failure of the financial monitoring system of sports delegations in Tehran province, *Organizational Behavior Management Studies in Sports*, 1(3). (in Persian)
- Ramdany, O., Yadiati W. (2018). Budgetary discipline & factors that influence it: study case in ministries of Indonesia, *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*, 8(1).
- Rigaud, B., & Arsenault, P. É. (2013). Budget governance in Canada. *OECD Journal on Budgeting*, 13(1), 9-30.
- Rabl, T., & Kühmann, T. M. (2008). Understanding corruption in organizations—development and empirical assessment of an action model. *Journal of business ethics*, 82(2), 477-495.
- Romney, M. B., Steinbart, P. J. (2012). *Accounting Information Systems*, (12<sup>th</sup> ed.). Prentice Hall.
- Schoburgh, E., & Ryan, R. (Eds.). (2016). *Handbook of Research on Sub-national Governance and Development*. IGI Global.
- Sundaram, J. K., & Chowdhury, A. (2013). Is Good Governance a Prerequisite for Africa's Development? *Africa Review of Books/Revue Africaine des Livres*, 9(2), 4-6.
- Sah, R. (2007). Corruption across countries and regions: some consequences of local osmosis. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 31, 2573–2598.

- Sarikhany. Adel, Akrami Sarab. Ruhollah (2013). Preventive Functions of Transparency in Criminal Policy, *Justice Legal Quarterly*, (82), 92-116. (in Persian)
- Sadeghi Jaqa, S. (2018). Transparency, Supervision and Efficiency, *Quarterly Journal of Strategic Studies*, 21(4), 7-34. (in Persian)
- Sadeghi Mal Amiri, M. (2010). *Information Systems in the Organization*, Volume One, Imam Hossein University Press: Tehran. (in Persian)
- Sikka, P. (2008). Enterprise culture and accountancy firms: the new master of universe. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 268-295.
- Stein, K., Shadnam, M. & Lawrence, T.B. (2009). Understanding Widespread Misconduct in Organizations: An Institutional Theory of Moral Collapse. *Business Ethics Quarterly*, 21 (3), 379- 407.
- Tanzi, V. (2000). Globalization, technology development, and the work of fiscal termites”, *IMF Working Paper* 00/181, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Warren, C. S., Reeve, J.M., & Duchac, J. (2014). *Accounting* (25<sup>th</sup> ed.). Cengage Learning.
- Wetzels, C. S., Reeve, J.M., & Duchac, J. (2009). *Financial & Managerial Accounting* (13<sup>th</sup> ed.). Cengage Learning.
- Willoughby, K. G. (2014). *Public budgeting in context: Structure, law, reform and results*. John Wiley & Sons.
- Zahedghravi, M., Karimi Petanlar, S., Elmi, Z. & Gilak Hakimabadi, M.T. (2017). Causes, effects and trend of financial corruption in the Iranian economy: The approach of many effects - many causes. *Bi-Quarterly Journal of Economic Studies and Policies*, 4 (2), 101-126. (in Persian)