مجله اقتصادی
شماره‌های ۱۱ و ۱۲ بهمن و اسفند ۱۳۹۳، صفحات ۱۲۴-۱۰۹

عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور

نیره صفدریان
کارشناس‌ارشد مدیریت دولتی (گرایش مالی)
nayereh_safdarian@yahoo.com

محمدتقی‌ضیایی‌بیگدلی
استادیار دانشگاه علوم اقتصادی
mtbigdeli@yahoo.com

حداقل تأثیر عدم وجود نظام نظارت مالی، گرانی قیمت‌ها و عدم استفاده از منابع در جای نامناسب می‌باشد. این پژوهش به‌منظور بررسی رابطه نظارت مالی و مؤلفه‌های کاربردی آن (شامل مراحل انجام خرج، تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان، وحدت رویه، توانمندی ذیحسابان، استقلال شغلی و مالی ذیحسابان، اعمال روش حسابداری تعهدی و نظارت بعد از خرج) انجام شده است. این تحقیق از روش توصیفی-همبستگی از نوع پیمایشی است و از نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۳۳ نفر از ذیحسابان و معاونین ذیحساب دستگاه‌های اجرایی کشور و حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی می‌باشد. نتایج تحقیق نشان داد که سطح کلی وضعیت نظارت مالی در جامعه آماری مورد تحقیق بالاتر از حد متوسط است. همچنین ضریب همبستگی پیرسون نشان داد که میان نظارت مالی و عوامل اثرگذار برآن رابطه معناداری وجود دارد و نتایج رگرسیون گام‌به‌گام هم نشان داد که توانمندی ذیحسابان، استقلال شغلی و مالی ذیحسابان، واگذاری مسئولیت بیش از یک دستگاه به ذیحسابان به‌ترتیب دارای بیشترین اهمیت و تأثیر بر روی نظارت مالی می‌باشند. با توجه به نتایج این تحقیق پیشنهاد می‌شود که حسابداری تعهدی به‌جای حسابداری نقدی اعمال گردد و همچنین با شفاف‌سازی قوانین و مقررات مربوطه، زمینه استقلال شغلی و مالی ذیحسابان فراهم گردد و با کاهش تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان نظارت مالی به نحو مؤثرتری اعمال گردد.

واژه‌های کلیدی: نظارت مالی، وحدت رویه، مراحل خرج، توانمندی ذیحسابان، حسابداری تعهدی، استقلال شغلی و مالی.

۱. مقدمه

نظارت وکنترل دقیق نقش بسزایی در بهسازی نظام اقتصادی و اداری یا مدیریت بخش دولتی دارد. حداقل تأثیر عدم وجود نظام نظارتی وکنترل مناسب گرانی قیمت‌ها، عدم استفاده از منابع در جای مناسب و عدم کارایی می‌باشد (میرمحمدی، ۱۳۷۸). از آنجایی‌که اکثر پروژه‌ها در ایران با تأخیر به بهره‌برداری می‌رسند که این تأخیر خسارات فراوانی را بر اقتصاد ملی به‌جای می‌گذارد، بنابراین با استفاده

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

از ابزارهای نظارتی می‌توان میانگین طول زمان اجرای پروژه‌ها را کاهش داد که در نهایت منجر به کاهش بهای تمام شده پروژه‌ها رشد تولید ناخالص داخلی وکاهش نرخ بیکاری نیز خواهد شد.

نیروی انسانی بسیاری در دستگاه‌های اجرایی در حوزه نظارت مالی انجام وظیفه می‌نمایند و در مجموع هزینه‌های هنگفتی را بر بودجه عمومی دولت تحمیل می‌نمایند، اما با وجود هزینه‌های فراوان در مقایسه با نتایج به‌دست آمده از اجرای طرح‌های عمرانی گاهی اوقات محصول نهایی از نظر کمی وکیفی با اهداف منظور شده در موافقتنامه مربوط همخوانی ندارد و این طرح‌ها اغلب با تأخیرهای قابل‌توجه به بهره‌برداری می‌رسند و این امر اهمیت بررسی و مرتفع نمودن موانع موجود در فرایند نظارت مالی را نمایان می‌نماید. بنابراین تا زمانی‌که بودجه به این صورت تهیه، تدوین واجرا می‌گردد، به‌ناچار همانطور که در ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی اعلام گردیده است می‌بایست نظارت صورت پذیرد، در غیر این‌صورت هیچ ضمانت اجرایی برای تحقق اهداف بودجه وجود ندارد و اهداف مندرج در قانون محقق نمی‌گردد (مهدوی، ۱۳۷۹). با توجه به این مهم و لزوم انجام مستمر نظارت مالی و عملیاتی، جهت حصول به اهداف مندرج در قانون می‌بایست نسبت به انجام اقدامات لازم جهت شناسایی موانع و مشکلات این بخش به‌منظور بهینه نمودن این قبیل نظارت‌ها و حرکت در راستای هرچه بیشتر اهداف قانونگذار اقدام نمود. بر اساس ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، نظارت مالی خود به ۳ بخش نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج و نظارت بعد از خرج تقسیم می‌شود. نظارت قبل وحین خرج توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می‌گیرد. وزارت اموراقتصادی و دارایی ازطریق انتصاب ذیحساب دردستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور، بر عملکردآنان نظارت مالی انجام می‌دهد. سازمان حسابرسی، وظیفه بازرسی قانونی کلیه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی را در خصوص بررسی منابع و مصارف و تهیه گزارش و حسابرسی صورت‌های مالی و ارائه گزارش آن به مجامع برعهده دارد. نظارت بعد از خرج هم مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، که حسابرسی یا رسیدگی نیز نامیده می‌شود توسط دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی انجام می‌گیرد. به این ترتیب تعیین روابط میان نظارت مالی و فرایندهای اجرایی آن عملی بسیار مهم است که نقش تعیین‌کننده‌ای در تعیین فرایندهای حسابرسی دارد. به این منظور این تحقیق درصدد شناسایی مهم‌ترین فرایندهای اجرایی موثربر نظارت مالی است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

۲. پیشینه تحقیق

نظارت مالی در دستگاه‌های جرایی در مواردی که ذکر می‌شود می‌تواند مؤثر باشد، در مصرف بهینه منابع تأثیر بسزایی دارد، در بهبود برنامه‌های آینده سازمان‌های دولتی موجب افزایش کنترل‌های داخلی سازمان‌های دولتی می‌شود، موجب وحدت‌رویه در اجرای قوانین و مقررات می‌گردد، باعث شفافیت مالی، گزارش‌دهی وپاسخگویی مناسب‌تر می‌شود و در دستیابی سازمان‌های دولتی به نتایج مندرج در بودجه مؤثر است (مشایخی، ۱۳۶۵).

عسگری (۱۳۸۰)، مشکلات دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بودجه کل کشور را مورد بررسی قرار داد. به این منظور با قرار دادن حسابرسان و کادر حسابرسی دیوان محاسبات تهران به‌عنوان جامعه آماری (۱۴۷ نفر) نتایج حاصله از تجزیه و تحلیل یافته‌ها نشان داد که به‌ترتیب ضعف در برنامه‌ریزی و هدفگذاری، کمبود نیروی انسانی متخصص و در نهایت ضعف در سازماندهی و تشکیلات موجب مشکلات دیوان محاسبات کشور گردیده‌اند.

دشتی (۱۳۹۰)، در پژوهش خود تحت‌عنوان "بررسی رابطه ایجاد وحدت‌رویه واعمال نظارت قبل از خرج توسط وزارت اقتصاد و دارایی در سطح وزارتخانه‌ها" نشان داد که می‌توان مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، شفاف‌سازی عملکرد و تطبیق کامل جریان امور با قوانین ومقررات را از جمله ویژگی‌ها ومؤلفه‌های یک نظام نظارت مالی کارامد و مناسب دانست و ساختار فعلی نظارت مالی در کشور قادر به تأمین همه این ویژگی‌ها نمی‌باشد.

برادران جعفری (۱۳۸۶)، نظام نظارت مالی در کشور را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که در سازمان‌های نظارتی کنونی تناسب بودجه وجود ندارد، ضمانت اجرایی در امر نظارتی کم است، میزان هزینه نسبت به عملکرد بالا است، تعدد نظارتی موجب اتلاف وقت می‌شود و در حال حاضر سرعت تهیه گزارش‌ها در سازمان‌های نظارتی خوب نیست، گزارش‌های بازرسی در ساختار نظارتی کنونی به‌موقع انجام نمی‌شود، برخورد مدیران متخلف کاملاً اثربخش بوده و تشویق کارکنان نیز نتیجه مثبتی را به‌همراه داشته است. تحقیقات انجام شده و نتایج به‌دست آمده از پیشینه تحقیق در زمینه نقش ذیحسابان در دستیابی به اهداف بودجه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور وگزارش تفریغ بودجه نشان می‌دهد که نقش ذیحسابان بر حسن اجرای قوانین ومقررات و کارامدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور، بر کنترل و نظارت مالی عملکرد دستگاه‌های دولتی و در نتیجه با گزارش تفریغ بودجه ارتباط مؤثر دارد (میرمحمدی، ۱۳۷۸).

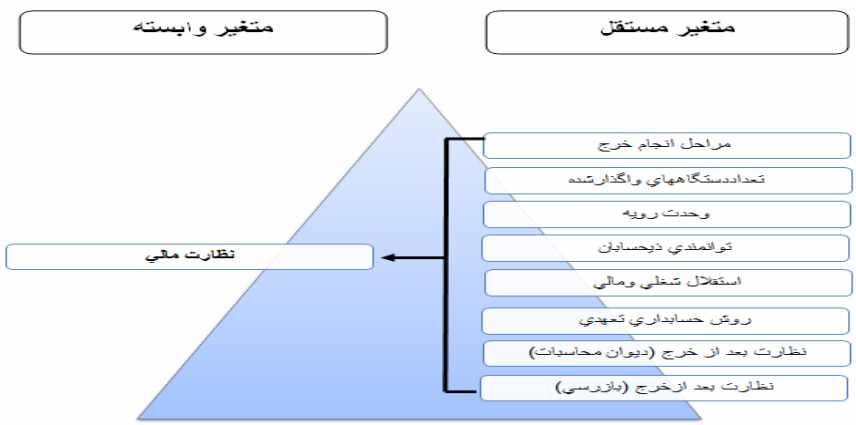
لویی (۱۹۹۱)، در تحقیق خود نشان داد که نظارت مالی می‌بایست از دو بعد تلفیقی و حسابرسی کل مورد توجه قرار گیرد؛ یعنی وجود گفتگو و همکاری نزدیک میان بازرسان، در سطح داخلی، جهت

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

جلوگیری از عدم هماهنگی در مقررات نظارت مالی امری ضروری است، زیرا عدم هماهنگی مذکور ثبات نظام مالی را به خطر می‌اندازد. لازم به ذکر است مقررات نباید به‌صورتی تنظیم گردد که به قابلیت رقابت نظام مالی داخلی آسیب برساند، بلکه می‌بایست از قابلیت انعطاف لازم در شرایط مختلف برخوردار باشد و ضمن برخورداری از وحدت‌رویه قابلیت اجرایی بالایی نیز داشته باشد؛ به این معنا که قوانین آن شفاف و واضح باشند.

فران (۲۰۱۱)، نشان داد که استقلال شغلی در حسابرسان متولی نظارت مالی بسیار تعیین‌کننده و اغلب دارای محدودیت‌هایی است. کارکنان مقامات نظارتی همواره این دغدغه را دارند که ممکن است به‌دلیل اعمالی که در راستای ایفای وظایف خویش انجام داده‌اند مورد شکایت نظارت‌شوندگان قرار گیرند. از سوی دیگر، نظارت شوندگان نیز خواهان آن هستند که راهکارهایی وجود داشته باشد تا در موارد خروج ناظران از حدود اختیاراتشان با آنها برخورد شود.

۳. مدل مفهومی تحقیق



نمودار ۱. مدل مفهومی تحقیق

در این مدل متغیر وابسته نظارت مالی و متغیر مستقل شامل مراحل انجام خرج، تعداد دستگاه‌های واگذارشده، وحدت‌رویه، توانمندی، حسابداری تعهدی، استقلال مالی و شغلی، نظارت بعد از خرج (بازرسی) و نظارت بعد ازخرج (دیوان محاسبات) می‌باشد.

۴. فرضیات تحقیق

- فرضیه اصلی تحقیق: عوامل اثرگذار بر اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور کدام است؟
- فرضیات فرعی:

- رابطه معناداری بین مراحل انجام خرج با نظارت مالی وجود دارد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

- رابطه معناداری بین تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین وحدت‌رویه در اجرای قوانین و مقررات با نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین توانمندی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین استقلال شغلی و مالی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین اعمال روش حسابداری تعهدی و قیمت تمام‌شده و نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات) با نظارت مالی وجود دارد.
- رابطه معناداری بین نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی) با نظارت مالی وجود دارد.

۵. روش تحقیق

جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز از روش آرشیوی و پیمایشی استفاده شده است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات عبارت بودند از فیش برداری به‌منظور ارزیابی، استخراج و تدوین اطلاعات مربوط به موضوع و نیز پرسشنامه عوامل مؤثر بر نظارت مالی برای ارزیابی فرایندهای نظارت مالی که به‌صورت طیف پنج‌عاملی لیکرتی تنظیم شده بودند. پرسشنامه تحقیق به‌مثابه ابزار اصلی سنجش، از دو بخش پرسش‌های عمومی و اختصاصی تشکیل شده که در بخش عمومی، نام سازمان محل خدمت و سمت سازمانی فرد مشخص می‌شد. بخش دوم شامل ۴۱ پرسش است که هر ۸ بعد نظارت مالی (شامل مراحل انجام خرج، تعداد دستگاه‌های واگذارشده، وحدت رویه، توانمندی، حسابداری تعهدی، استقلال مالی وشغلی، نظارت بعد از خرج (بازرسی) و نظارت بعد ازخرج (دیوان محاسبات) را به‌دقت مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

۶. آمار توصیفی پژوهش

نتایج آمار توصیفی نشان داد که:

– ۶۹ نفر معادل ۵۲ درصد از پاسخ‌دهندگان را مردان و ۶۰ نفر معادل ۴۵/۱ درصد آنها را زنان تشکیل می‌دهند.

– بیشترین فراوانی مربوط به سن پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۳۰–۲۰ سال با ۵۳ نفر معادل ۴۰ درصد و کمترین فراوانی مربوط به رده سنی بالاتر از ۵۰ سال با ۳۶ نفر و فراوانی ۲۷/۱ درصد بوده است.

– بیشترین فراوانی سن پاسخ‌دهندگان مربوط است به رده ۱۵–۱۰ سال سابقه کار که با ۳۳/۱ درصد بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده‌اند. رده ۲۰–۱۵ سال با فراوانی ۲۸/۶ و رده کمتر از ۱۰ سال با فراوانی ۱۸ درصد در مکان‌های بعدی قرار دارند.

– ۵۱ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک لیسانس و ۳۴ درصد افراد داری مدرک فوق‌لیسانس می‌باشند. همچنین ۲/۳ درصد افراد نیز دارای مدرک کاردانی بوده‌اند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

این نتایج نشان می‌دهد که توزیع پرسشنامه در جامعه آماری به صورت بسیار مناسبی انجام شده، به‌گونه‌ای که همه افراد جامعه آماری را به‌خوبی پوشش داده است.

۷. یافته‌های تحقیق

جدول (۱) ضرایب همبستگی و شاخص‌های کفایت مدل رابطه میان متغیرهای مربوط به پرسش‌های فرعی پژوهش و نظارت مالی را نشان می‌دهد. همچنین جدول (۲) نتایج معنادار بودن ضرایب رگرسیونی این متغیرها را نشان می‌دهد. با توجه به این نتایج می‌توان پرسش‌های فرعی پژوهش را به‌شرح زیر تبیین نمود.

جدول ۱. ضرایب همبستگی و شاخص‌های کفایت مدل رابطه میان متغیرهای مربوط به پرسش‌های فرعی پژوهش و نظارت مالی

متغیر	ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده	انحراف معیار خطا	شاخص دوربین- واتسون
مراحل انجام خرج	۰/۴۳۳	۰/۱۸۸	۰/۱۸۱	۰/۳۱۵۰۰	۱/۶۳۸
تعداد دستگاه‌های واگذار شده	۰/۵۸۳ (-)	۰/۳۴۰	۰/۳۳۴	۰/۲۸۴۰۱	۱/۵۵۰
وحدت‌رویه	۰/۶۰۲	۰/۳۶۳	۰/۳۵۸	۰/۲۷۹۰۰	۱/۷۸۵
توانمندی ذیحسابان	۰/۵۶۷	۰/۳۶۷	۰/۳۶۲	۰/۲۷۸۱۱	۱/۵۲۱
استقلال شغلی و مالی ذیحسابان	۰/۴۷۹	۰/۲۲۹	۰/۲۲۴	۰/۳۰۶۷۶	۱/۵۳۱
حسابداری تعهدی	۰/۵۴۲	۰/۲۹۴	۰/۲۸۹	۰/۲۹۳۵۹	۱/۶۴۶
نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات)	۰/۵۷۳	۰/۳۲۸	۰/۳۲۳	۰/۲۸۶۵۳	۱/۲۹۱
نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی)	۰/۵۱۲	۰/۲۶۲	۰/۲۵۷	۰/۳۰۰۱۹	۱/۸۹۳

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

جدول ۲. معنادار بودن ضرایب رگرسیونی متغیرهای مربوط به پرسش‌های فرعی پژوهش

	مدل	ضرایب غیر استاندار		ضرایب استاندارد شده	t	Sig.
		B	خطای استاندارد	β		
۱	مقدار ثابت	۲/۳۲۰	۰/۰۸۸		۲۶/۲۷۴	۰/۰۰۰
	مراحل انجام خرج	۰/۲۱۱	۰/۰۳۸	۰/۴۳۳	۵/۴۹۹	۰/۰۰۰
۲	مقدار ثابت	۲/۳۴۶	۰/۰۵۹		۳۹/۹۷۹	۰/۰۰۰
	تعداد دستگاه	۰/۴۸۹	۰/۰۶۰	۰/۵۸۳	۸/۲۰۶	۰/۰۰۰
۳	مقدار ثابت	۱/۵۳۶	۰/۱۴۶		۱۰/۴۸۹	۰/۰۰۰
	وحدت‌رویه	۱/۱۹۹	۰/۱۳۹	۰/۶۰۲	۸/۶۳۳	۰/۰۰۰
۴	مقدار ثابت	۱/۴۷۴	۰/۱۵۲		۹/۶۹۰	۰/۰۰۰
	توانمندی ذیحسابان	۰/۴۹۹	۰/۰۵۷	۰/۶۰۶	۸/۷۰۹	۰/۰۰۳
۵	مقدار ثابت	۲/۷۸۳	۰/۰۲۷		۱۰۴/۶۱۱	۰/۰۰۰
	استقلال	۰/۱۶۷	۰/۰۲۷	۰/۴۷۹	۶/۴۲۴	۰/۰۰۰
۶	مقدار ثابت	۱/۷۸۷	۰/۱۳۷		۱۳/۰۳۷	۰/۰۰۰
	حسابداری تعهدی	۰/۳۵۰	۰/۰۴۷	۰/۵۴۲	۷/۳۹۰	۰/۰۰۰
۷	مقدار ثابت	۱/۵۶۹	۰/۱۵۴		۱۰/۱۹۱	۰/۰۰۰
	نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات)	۰/۴۴۵	۰/۰۵۶	۰/۵۷۳	۷/۹۹۲	۰/۰۰۰
۸	مقدار ثابت	۱/۸۴۴	۰/۱۴۰		۱۳/۱۷۲	۰/۰۰۰
	نظارت بعد از خرج (سازمان‌بازرسی)	۰/۳۳۴	۰/۰۴۹	۰/۵۱۲	۶/۸۲۲	۰/۰۰۰

متغیر وابسته: نظارت مالی

مأخذ: نتایج تحقیق.

فرضیه اول: رابطه معناداری بین مراحل انجام خرج با نظارت مالی وجود دارد.

نتایج جدول (۱) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی میان مراحل انجام خرج و نظارت مالی ۰/۴۳۳ است و ضریب تعیین ۰/۱۸۸ به‌دست آمده است که نشان می‌دهد ۱۸/۸ درصد از نظارت مالی به مراحل انجام خرج مربوط می‌شود. با استفاده از نتایج جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ضریب ثابت (۲/۳۲۰) + مراحل انجام خرج (۰/۲۱۱). به این ترتیب مشخص می‌شود که به ازای ارتقای یک واحد مراحل انجام خرج، ۰/۲۱۱ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه دوم: رابطه معناداری بین تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان و نظارت مالی وجود دارد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

نتایج جدول (۱) نشان می‌دهد که همبستگی میان تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان و نظارت مالی ۰/۵۸۳- است و ضریب تعیین ۰/۳۴۰ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۳۴ درصد از نظارت مالی به تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان مربوط می‌شود (با رابطه منفی). با استفاده از جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را اینگونه نوشت: نظارت مالی = ۲/۳۴۶ + (۰/۴۸۹-) تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان. به این ترتیب مشخص می‌شود که به ازای ارتقای یک واحد تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان، ۰/۴۸۹ واحد انحراف معیار نظارت مالی کاهش پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط منفی دارند.

فرضیه سوم: رابطه معناداری بین وحدت‌رویه در اجرای قوانین و مقررات با نظارت مالی وجود دارد.

بر اساس جدول (۱) همبستگی میان وحدت‌رویه و نظارت مالی ۰/۶۰۲ است و ضریب تعیین ۰/۳۶۳ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۳۷ درصد از نظارت مالی سازمان به وحدت‌رویه مربوط می‌شود. با استفاده از جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی = ۱/۵۳۶ + (۱/۱۹۹) وحدت‌رویه. به این ترتیب مشخص می‌شود که به ازای ارتقای یک واحد وحدت‌رویه، ۱/۱۹۹۹ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه چهارم: رابطه معناداری بین توانمندی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد.

جدول (۱) نشان می‌دهد که همبستگی میان توانمندی ذیحسابان و نظارت مالی ۰/۵۶۷ است و ضریب تعیین ۰/۳۶۷ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۳۷ درصد از نظارت مالی به توانمندی ذیحسابان مربوط می‌شود. با استفاده از نتایج جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ۱/۴۷۴ + (۰/۴۹۹) توانمندی ذیحسابان. به این ترتیب مشخص می‌شود که به ازای ارتقای یک واحد توانمندی ذیحسابان، ۰/۴۹۹ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه پنجم: رابطه معناداری بین استقلال شغلی و مالی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد.

همبستگی میان استقلال شغلی و مالی ذیحسابان و نظارت مالی ۰/۴۷۹ است و ضریب تعیین ۰/۲۲۹ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۲۳ درصد از نظارت مالی، به استقلال شغلی و مالی ذیحسابان مربوط می‌شود جدول (۱). با استفاده از جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ۲/۷۸۳ + (۰/۱۶۷) استقلال شغلی و مالی ذیحسابان. به این ترتیب مشخص می‌شود که به ازای ارتقای یک واحد استقلال شغلی و مالی ذیحسابان، ۰/۱۶۷ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه ششم: رابطه معناداری بین اعمال روش حسابداری تعهدی و نظارت مالی وجود دارد.

همبستگی میان حسابداری تعهدی و نظارت مالی ۰/۵۴۲ است و ضریب تعیین ۰/۲۹۴ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۲۹ درصد از نظارت مالی به حسابداری تعهدی مربوط می‌شود جدول (۱). با استفاده از

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ۱/۷۸۷ + (۰/۳۵۰) حسابداری تعهدی. به این ترتیب مشخص می‌شود که به‌ازای ارتقای یک واحد حسابداری تعهدی، ۰/۳۵۰ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه هفتم: رابطه معناداری بین نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات) با نظارت مالی وجود دارد.

همبستگی میان نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات) و نظارت مالی ۰/۵۷۳ است و ضریب تعیین ۰/۳۲۸ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۳۳ درصد از نظارت مالی به نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات) مربوط می‌شود جدول (۱). با استفاده از جدول شماره (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ۱/۵۶۹ +(۰/۴۴۵) نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات). بنابراین به ازای ارتقای یک واحد نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات)، ۰/۴۴۵ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه هشتم: رابطه معناداری بین نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی) با نظارت مالی وجود دارد.

همبستگی میان نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی) و نظارت مالی ۰/۵۱۲ است و ضریب تعیین ۰/۲۶۲ به‌دست آمده که نشان می‌دهد ۲۶ درصد از نظارت مالی، به نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی) مربوط می‌شود جدول (۱). با استفاده از جدول (۲) می‌توان معادله رگرسیونی را به این شرح نوشت: نظارت مالی= ۱/۸۴۴ + (۰/۳۳۴) نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی). بنابراین به‌ازای ارتقای یک واحد نظارت بعد از خرج (سازمان بازرسی)، ۰/۳۳۴ واحد انحراف معیار نظارت مالی ارتقا پیدا خواهد کرد، در نتیجه ارتباط مثبت دارند.

فرضیه اصلی پژوهش: عوامل مؤثر بر اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور کدام است؟

برای بررسی پرسش اصلی پژوهش از رگرسیون گام‌به‌گام استفاده می‌شود. در مرحله نخست متغیر توانمندی به مدل وارد می‌شود که میزان همبستگی آن با نظارت مالی برابر با ۰/۶۰۶ است، جدول (۳). در این مرحله مجذور ضریب همبستگی چندگانه برابر است با ۰/۳۶۷ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده برابر است با ۰/۳۶۲ و در گام بعدی با وارد شدن دومین متغیر، استقلال شغلی و مالی، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۷۷۸ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۶۰۵ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۵۹۹ افزایش یافته است. به‌عبارت دیگر ۶۰ درصد از تغییرات نظارت مالی (متغیر وابسته) توسط دو متغیر توانمندی و استقلال شغلی و مالی تعیین می‌شود که از این مقدار، ۰/۲۷۳ درصد به‌صورت انحصاری مربوط به استقلال شغلی و مالی بوده است. با وارد شدن متغیر سوم یعنی واگذاری مسئولیت بیش از یک دستگاه، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۸۸۹ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۷۹۱ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۷۸۶ افزایش یافته است. به‌عبارت دیگر ۷۸ درصد از تغییرات نظارت مالی تبیین می‌شود. از این مقدار، ۰/۱۸۷ از تغییرات همبستگی به‌صورت انحصاری مربوط به واگذاری مسئولیت بیش از یک دستگاه بوده است. با

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

وارد شدن متغیر چهارم یعنی نظارت بعد از خرج سازمان بازرسی، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۳۸ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۸۸۰ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۸۷۶ افزایش یافته است. به‌عبارت دیگر ۸۷ درصد از تغییرات نظارت مالی با این ۴ متغیر تبیین می‌شود. از این مقدار، ۰/۰۹ از تغییرات همبستگی به‌صورت انحصاری مربوط به نظارت بعد از خرج سازمان بازرسی بوده است. با وارد شدن متغیر پنجم یعنی حسابداری تعهدی، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۶۲ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۲۵ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۹۲۲ افزایش یافته است. به این معنا که ۹۲ درصد از تغییرات نظارت مالی با این ۵ متغیر تبیین می‌شود.

از این مقدار، ۰/۰۴۶ از تغییرات همبستگی به‌صورت انحصاری مربوط به حسابداری تعهدی بوده است. با وارد شدن متغیر ششم یعنی نظارت بعد از خرج دیوان محاسبات، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۸۰ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۶۱ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۹۵۹ افزایش یافته است. به‌عبارت دیگر ۹۶ درصد از تغییرات نظارت مالی با این ۶ متغیر تبیین می‌شود. از این مقدار، ۰/۰۳۷ از تغییرات همبستگی به‌صورت انحصاری مربوط به نظارت بعد از خرج دیوان محاسبات بوده است. در نهایت، با وارد شدن متغیر هفتم یعنی وحدت‌رویه، ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۹۲ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه به ۰/۹۸۲ و مجذور ضریب همبستگی چندگانه تعدیل شده به ۰/۹۸۴ افزایش یافته است. به‌عبارت دیگر ۹۸ درصد از تغییرات نظارت مالی با این ۷ متغیر تبیین می‌شود. از این مقدار، ۰/۰۲۵ از تغییرات همبستگی به‌صورت انحصاری مربوط به وحدت‌رویه بوده است. متغیر مراحل انجام خرج تأثیری در نظارت مالی نداشته و از معادله حذف شده است. به این ترتیب ۹۸ درصد از کل نظارت مالی را می‌توان با ۷ متغیر بررسی شده در این تحقیق تبیین نمود. از آنجا که مقدار ضریب دوربین–واتسون ۱/۶۸ به‌دست آمده که به ۲ نزدیک و از ۱/۵ بزرگتر است، بنابراین استقلال مانده‌ها را نتیجه می‌گیریم.

جدول ۳. شاخص‌های کفایت مدل رگرسیونی گام به گام

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
۱	۰/۶۰۶	۰/۳۶۷	۰/۳۶۲	۰/۲۷۸۱۱	
۲	۰/۷۷۸	۰/۶۰۵	۰/۵۹۹	۰/۲۲۰۵۱	
۳	۰/۸۸۹	۰/۷۹۱	۰/۷۸۶	۰/۱۶۱۰۴	
۴	۰/۹۳۸	۰/۸۸۰	۰/۸۷۶	۰/۱۲۲۶۸	۱/۶۸
۵	۰/۹۶۲	۰/۹۲۵	۰/۹۲۲	۰/۰۹۷۴۲	
۶	۰/۹۸۰	۰/۹۶۱	۰/۹۵۹	۰/۰۷۰۷۰	
۷	۰/۹۹۲	۰/۹۸۵	۰/۹۸۴	۰/۰۴۴۳۰	

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

۸. بحث و نتیجه‌گیری

مراحل انجام خرج بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور به مراحلی گفته می‌شود که به ترتیب و طبق مقررات و با تأیید و نظارت مقامات مسئول یک دستگاه دولتی می‌بایست طی شود تا کالایی تحویل داده شود یا خدمتی انجام گیرد یا به‌طور کلی دینی بر عهده دولت ایجاد شود. مراحل خرج در دستگاه‌های دولتی ایران دارای ۷ مرحله است که در مرحله ششم به‌طور مستقیم به نظارت مالی مربوط می‌شود (مشایخی، ۱۳۶۵). به این ترتیب مراحل انجام خرج دارای پیچیدگی‌های فراوانی است که نکات زیادی را در بر می‌گیرد. همچنین مرحله ششم یا درخواست وجه به‌طور مستقیم به نظارت مالی مربوط می‌شود. بنابراین جای تعجب نیست که مراحل انجام خرج رابطه مستقیمی با نظارت مالی داشته باشد. این مرحله را به این صورت تعریف می‌کنند؛ تطبیق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات حاکم بر مصرف وجوه دولتی. به این ترتیب ذیحساب وزارتخانه یا دستگاه دولتی بر پرداخت هر وجهی نظارت می‌کند که آیا قوانین و مقررات حاکم بر مصرف آن در ۵ مرحله قبلی رعایت شده یا نه. البته مرحله نظارت مالی، نظارت قبل از خرج می‌باشد که طبق ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و از طریق ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های دولتی انجام می‌شود.

نتایج نشان داد همبستگی منفی و معناداری میان تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان و نظارت مالی و جود دارد. علامه‌حائری و بروجنی (۱۳۸۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که سازمان امور اقتصادی و دارایی استان‌ها می‌بایست تعداد دستگاه‌های واگذارشده به ذیحسابان را کاهش دهد تا آنها زمان لازم و مناسب جهت نظارت را داشته باشند. البته جهت برطرف کردن این ایراد اقداماتی انجام شده است، از جمله استقرار ذیحسابی دستگاه اجرایی محلی که در اجرای مواد (۳۱ و ۳۲) قانون مزبور، در نمودار سازمانی معاون هزینه و نمایندگی خزانه در استان، به تعداد مورد نیاز پست ذیحساب و معاون ذیحساب برای دستگاه‌های اجرایی محلی که تابع بودجه استان بودند، با وظایفی که در مواد (۲۲، ۲۵، ۲۷، ۵۳، ۷۶، ۸۴، ۹۱، ۹۳، ۹۵ و ۹۷) آیین‌نامه‌های مربوط برای ذیحساب مقرر شده بود، ایجاد شد. از این‌رو وظایفی که به وزیر و ذیحساب هر وزارتخانه در ارتباط با مصرف اعتبارات و تهیه و تنظیم حساب آن محول شده بود عیناً به مدیر کل ادارات مستقر در استان (تابع نظام بودجه استانی) و ذیحساب آن استان محول شد. این امر ضمن تمرکززدایی موجب کاهش تعداد دستگاه‌های واگذار شده گردید، اما همچنان مشکل تعداد فراوان دستگاه‌های واگذار شده در سیستم حسابرسی کشور وجود دارد. بر اساس گزارش بررسی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۷۹-۱۳۷۶)، تعداد ذیحسابان نسبت به‌دستگاه‌های اجرایی محدود است و برخی از ذیحسابان در عمل به چندین دستگاه رسیدگی می‌کنند که این مسئله ضریب کنترل و نظارت مالی را کاهش می‌دهد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

به‌عنوان مثال در سال ۱۳۷۷ تعداد ۸۱۲ ذیحساب وظیفه نظارتی ۱۱۶۹ واحد اجرایی را بر عهده داشته‌اند. از دلایل کمبود ذیحسبان شاید بودجه محدود اختصاص‌یافته از سوی وزارت دارایی به‌منظور انجام نظارت مالی است که تنها ۲ درصد از حجم اعتبارات این وزارتخانه را تشکیل می‌دهد. همچنین واگذاری اعتبار تخصیص‌یافته به سایر ذیحساب‌ها نیز عامل مؤثر دیگری بود که انعطاف‌پذیری میان ذیحسابان را افزایش داده و به استناد ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور، گام دیگری است در جهت تمرکززدایی و کاهش تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان. همچنین بر اساس نتایج جوی‌پا (۱۳۸۹) که کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات یکی از موانع مهم در اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور می‌باشد، می‌توان بیان نمود که کاهش تعداد دستگاه‌های واگذار شده به تعداد دستگاه‌های واگذار شده به ذیحسابان به‌تنهایی قادر نخواهد بود نظارت مالی را به میزان زیادی بهبود ببخشد بلکه در کنار آن می‌بایست آموزش و مهارت لازم و کافی حسابرسان نیز بهبود یابد و مورد توجه قرار گیرد.

نتایج نشان می‌دهد که همبستگی میان وحدت‌رویه و نظارت مالی مثبت و معنادار است. علامه حائری و بروجنی (۱۳۸۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ذیحسابان موجب وحدت‌رویه در اجرای مقررات می‌گردند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که ذیحسابان با اجرای شفاف و یکنواخت قانون وحدت‌رویه را به‌دستگاه نظارت مالی اهدا می‌کنند، در حالی‌که مشکل اصلی عدم وحدت‌رویه نحوه اجرای قوانین اجرایی توسط ذیحسابان نیست بلکه عدم شفافیت قوانین و مقررات اجرایی است. به‌طور کلی می‌توان گفت در صورتی‌که ذیحسابان، دیوان محاسبات و سایر دستگاه‌های نظارتی وحدت‌رویه و هماهنگی داشته باشند و در کنار آن قانون شفاف و مستقل از هرگونه نارسایی باشد، به راحتی می‌توان نقش نظارتی را به نحو احسن اجرا کرد.

بر اساس نتایج رابطه معناداری بین توانمندی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد. همانطور که پیش‌تر ذکر شد؛ فقدان توانمندی ذیحسابان در کشور چالشی عمده برای اجرای بهینه نظارت مالی است. اگر انضباط مالی وجود نداشته باشد با وجود منابع مالی فراوان به یقین نتیجه مطلوب نیز برای رسیدن به اهداف سازمان محقق نخواهد شد و از سویی ذیحساب توانمند می‌تواند با مدیریت مناسب و با منابع محدود مالی نیز به‌درستی نظارت مالی دستگاه اجرایی را کنترل و هدایت کند. محمدوند (۱۳۸۵) در تحقیق دیگری به این نتیجه رسید که نظارت ذیحساب بر دقت، سرعت و صحت رعایت قوانین و مقررات و ادای وظایف عاملان ذیحساب نیروی انتظامی مؤثر است. به این ترتیب مشخص گردید که ذیحساب می‌بایست از توانایی‌های کاری و آزادی‌های شغلی برخوردار باشد و بتواند با نظارت صحیح، قوانین و مقررات را به نحو مناسب اجرا نماید.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین استقلال شغلی و مالی ذیحسابان با نظارت مالی وجود دارد. بررسی قوانین حسابرسی کشور نشان می‌دهد در شرایط فعلی نظارت مالی به‌طور کامل وجود نداشته و در همین سطح نیز مسئولیت آن بر عهده ذیحسابان نهاده شده است و البته همین مقدار پاسخگویی نیز در شرایطی محقق می‌گردد که ذیحساب استقلال عمل و اختیارات کافی برای اجرای وظایف خود طبق قوانین و مقررات مالی، محاسباتی و آیین‌نامه‌های مصوب دولت داشته و هنگام بررسی اسناد و مدارک مالی با استقلال کامل از مدیریت دستگاه اجرایی و سایر نهادهای دیگر اعمال‌نظر نماید. با توجه به تحقیقات امامی و باب اناری (۱۳۸۶) در کل می‌توان نتیجه گرفت که در سیستم فعلی نمی‌توان انتظار استقلال کامل حسابرسان را داشت، زیرا با توجه به عدم شفافیت قانون محاسبات عمومی کشور، نحوه انتصاب ذیحساب محقق نخواهد شد. به‌عنوان مثال بر اساس ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحساب مأمور منصوب توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی است که به‌نظر می‌رسد این امر به‌منظور اعطای نوعی استقلال نسبی به این مقام در انجام وظایف محوله باشد، دوم، این مقام از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت انتخاب می‌شود، اما در تبصره ۳۱ همین ماده آمده که ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد که به نوعی نشان‌دهنده رعایت سلسله‌مراتب اداری از سوی ذیحساب است که این امر می‌تواند استقلال ذیحساب را در کنترل وظایف محوله خدشه‌دار نماید. نکته دیگر این است که در نهایت آیین‌نامه‌های متعددی برای این وضعیت ساخته شده است (از جمله آیین‌نامه اموال دولتی مصوب ۱۳۷۲ و آیین نامه اموال مصوب ۱۳۷۶) که طبق آنان در شرایطی حق‌تفویض اختیار برای ذیحساب به رسمیت شناخته شده است، اما ذیحساب هنوز نمی‌تواند مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت را به اشخاص متعدد تحت‌نظر خود واگذار نماید زیرا بر خلاف استقلال کاری ذیحسابان است. همچنین، بر اساس نظرات باباجانی (۱۳۸۲) ذیحساب در انجام وظایف دارای استقلال نمی‌باشد، زیرا ماده (۹۱) قانون محاسبات عمومی اگرچه می‌تواند در برخی موارد موجب تبرئه ذیحساب از مسئولیت شود ولی از لحاظ عملی توسل ذیحساب به این ماده امنیت شغلی وی را به خطر می‌اندازد، به این معنا که مقامات دستور دهنده خرج در اجرای ماده (۹۱) قانون مذکور حاضر به پذیرش کتبی مسئولیت قانونی بودن پرداخت نیستند و در صورت عدم همکاری و مقاومت ذیحساب، ضمن مکاتبه با ادارات منصوب‌کننده، امنیت شغلی آنان را به‌دلیل اخلال در امور اجرایی و عدم فرمانبرداری از رؤسای مافوق تحت‌الشعاع قرار می‌دهند. در این صورت ذیحساب با عدم حمایت قانونی از سوی دستگاه منصوب‌کننده مواجه می‌شود.

نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین اعمال روش حسابداری تعهدی و قیمت تمام‌شده و نظارت مالی وجود دارد. حسابداری تعهدی وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. به‌کارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتری برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود. گذشته از آن، به‌کارگیری حسابداری تعهدی هزینه، زمان و تخصصی ویژه می‌طلبد. به این ترتیب می‌بایست از حسابداری نقدی به تعهدی حرکت کرد. در حسابداری تعهدی، اثرات اقتصادی رویداد در نظر گرفته می‌شود، اما در حسابداری نقدی رویدادهای مرتبط با وجه نقد مدنظر قرار می‌گیرد. حسابداری نقدی تنها مزیت مهمی که دارد هزینه کمتر این سیستم، به‌دلیل نیاز به تخصص حسابداری کمتر است اما این مزیت از سوی دیگر باعث بروز فقدان تخصص در حسابرسان می‌گردد و در طولانی‌مدت ضعف حسابرسی را موجب می‌شود.

نتایج نشان داد رابطه معناداری بین نظارت بعد از خرج (دیوان‌محاسبات) با نظارت مالی وجود دارد. فقیهی (۱۳۸۰) در پژوهش خود تحت‌عنوان "نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی، دیدگاه‌های تطبیقی" به این نتیجه رسید که با مقایسه کشورهایی که دارای سیستم‌های نظارتی بیرونی قوی‌تری هستند مشخص شد نظارت مالی بهتر و سیستم مالی بهتری نیز دارند. به این معنا که علاوه‌بر نظارت بعد از خرج که یک نظارت درونی است، می‌بایست به نظارت‌های بیرونی نیز برای پیاده‌سازی نظارت مالی مؤثر تکیه نمود. همچنین اصولاً نظارت قبل از خرج و نظارت بعد از خرج دارای اثرات متفاوتی بر نظارت مالی هستند. تأثیر نظارت قبل از خرج با توجه به ماده (۵۳) قانون محاسبات عمومی کشور از نظارت مالی بعد از خرج درکنترل هزینه در تحقیق اهداف مالی قانونگذار بیشتر است. محمدوند (۱۳۸۵)، در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تأثیر نظارت قبل از خرج با توجه به ماده (۵۳) قانون محاسبات عمومی کشور بیشتر از نظارت مالی بعد از خرج درکنترل هزینه در تحقیق اهداف مالی قانونگذار می‌باشد.

نتیجه تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که در سازمان‌های نظارتی کنونی تناسب بودجه‌ای وجود ندارد، ضمانت اجرایی در امر نظارت مالی کم است، هزینه نسبت به عملکرد زیاد است، تعدد نظام نظارتی موجب اتلاف وقت می‌شود و در حال حاضر سرعت تهیه گزارش‌ها در سازمان‌های نظارتی خوب نیست، بهره‌برداری مناسب از نتایج گزارش‌های سایر دستگاه‌های نظارتی صورت نمی‌گیرد و همچنین گزارش‌های بازرسی در ساختار نظارتی کنونی به‌موقع انجام نمی‌شود (امامی و باب اناری، ۱۳۸۶). به این ترتیب در این تحقیق مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر نظارت مالی کشور شناسایی شده است و با تقویت و یا برطرف‌سازی هر کدام از آنها می‌توان کارایی سیستم نظارتی کشور را به‌طور قابل ملاحظه‌ای افزایش داد. از آنجا که توانمندی ذیحسابان بیشترین اهمیت را در نظارت مالی داشته است می‌توان با بررسی روش‌های توانمندسازی نیروی‌های انسانی، این ویژگی را تقویت نمود و نظارت مالی را بهبود بخشید. به همین شیوه می‌توان روش‌های گوناگونی را برای افزایش توانمندسازی نیروهای انسانی ذیحسابان به‌کار گرفت.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

منابع

احمدی، مرتضی (۱۳۷۱)، *بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت و کنترل نظام مالی کشور*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت. صص ۹۸-۱.

امامی، محمد و مسعود باب‌اناری (۱۳۸۶)، "تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران"، فصلنامه حقوق اساسی، شماره ۸، صص ۳۶-۲۹.

باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، *تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی*، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، سال ۱۰ ،شماره ۳، صص ۱۹-۱۱.

برادران جعفری، حمیده (۱۳۸۶)، *ارزیابی نظام نظارت مالی در کشور*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد مدیریت دولتی، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، استانداری تهران، دفتر آموزش و پژوهش، صص ۷۹-۱.

دشتی، حسین (۱۳۹۰)، *بررسی رابطه ایجاد وحدت‌رویه و اعمال نظارت قبل از خرج توسط وزارت اقتصاد و دارایی در سطح وزارتخانه‌ها*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاداسلامی گرایش مالی، واحد تهران مرکز، صص ۱۰۹-۱.

عسگری، مهدی (۱۳۸۰)، *بررسی مشکلات دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بودجه کل کشور*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، صص ۱۵۸-۱.

علامه حائری، فریدالدین و بهرام میرزایی‌بروجنی (۱۳۸۸)، *نقش نظارتی ذیحسابان در تهیه و اجرای بودجه سازمان‌های دولتی*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دهاقان، صص ۱۱۱-۱.

فقیهی، ابوالحسن (۱۳۸۰)، "نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی دیدگاه‌های تطبیقی"، دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی، مرداد ماه.

محمدوند رستگار، منیژه (۱۳۸۵)، *نقش ذیحسابی در نظارت بر عملکرد مالی دستگاه‌های دولتی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور در راستای دستیابی به اهداف بودجه کل کشور*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد *سمنان*، صص ۱۱۶-۱.

مشایخی، قدرت‌اله (۱۳۶۵)، *طرح نظارت بر بودجه عمرانی*، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، چاپ اول.

مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، *مجله حسابرس*، سال ۲، شماره ۷. صص ۴۷-۳۴.

میرمحمدی، سید محمد (۱۳۷۸)، "طراحی ساختار نظارت مطلوب در نظام جمهوری اسلامی ایران"، چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا (آمبودمان)، سازمان بازرسی کل کشور، صص ۱۳۴-۱.

Ferran, Eilis (2014), "Institutional Design for Financial Market Supervision: The Choice for National Systems", University of Cambridge Faculty of Law Research, Vol. 28, No. 7, PP.1-27

Looi Tan, Gaik (1991), "Banking Regulation and Supervision in Malaysia, Institution of European Finance", University of Wales Bangor, England.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-30]