



Designing a model for assessing the maturity of internal financial oversight of the public sector budget of the country's executive agencies

Davood Haji Hosseini1 | Mohammad Hassani2 | Zahra Pourzamani3 | Mehran Matinfard4

Abstract

The main objective of this study is to present a model for assessing the maturity of internal financial oversight of the public sector budget in the country's executive agencies using the design science research method. In this study, a mixed research method was used. The statistical population of the study included 131 public sector experts, including accountants and general managers of financial affairs and deputy accountants of the country's executive agencies, managers, deputies and heads of departments and experts in the field of financial oversight in the Ministry of Economic Affairs and Finance, the National Planning and Budget Organization, as well as auditors of the Audit Organization, who were selected using the snowball method. In the qualitative part, in order to collect data, the results and findings of previous researchers were first analyzed using a meta-synthesis approach, and the initial conceptual model of internal financial oversight of the country's public sector budget was identified. In the quantitative part, through the design of a researcher-made questionnaire, the opinions of experts who are responsible for internal oversight of the country's public sector budget were collected and the research data were analyzed using the structural equation modeling technique with the help of SMARTPLS software and the relevant model was finalized. Finally, the maturity assessment model for financial oversight of the country's public sector budget was designed with an internal oversight approach based on the logic of the Capability Maturity Integrated Model (CMMI) and 73 indicators were developed to assess the maturity levels of financial oversight of the public sector budget. The presented model was studied in an executive agency of the country. The results indicate that the relevant agency is at level 3 maturity.

Keywords: Public sector, budget, financial supervision, supervision maturity model, design science.

- 1 - PhD Student, Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran dh1358@gmail.com
- 2 - Assistant Professor, Department of Accounting and Auditing, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding Author) mhassani@iau.ac.ir
- 3 - Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran zahra.poorzamani@yahoo.com
- 4 - Assistant Professor, Department of Accounting and Auditing, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran mehran.matinfard2@gmail.com

Publisher: Imam Hussein University

© **Authors**



This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (CC BY 4.0).



دانشگاه آزاد اسلامی (تهران)



سال دوم
تابستان ۱۴۰۴
صص: ۱۵۰-۱۱۱

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۱/۲۱

تاریخ بازنگری:

۱۴۰۳/۴/۲۵

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۳/۷/۱۸

تاریخ انتشار:

۱۴۰۳/۸/۰۱



مطالعات حسابرسی مطهر

طراحی مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی دستگاه‌های اجرایی کشور

داود حاجی حسینی^۱ | محمد حسنی^۲ | زهرا پورزمانی^۳ | مهرا ن متین فرد^۴

چکیده

هدف اصلی این تحقیق، ارائه مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی کشور با بهره‌گیری از روش پژوهش علم طراحی است. در این پژوهش از روش تحقیق آمیخته استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه شامل ۱۳۱ نفر از خبرگان بخش عمومی شامل، ذیحسابان و مدیران کل امور مالی و معاونان ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران، معاونان و رؤسای ادارات و کارشناسان حوزه نظارت مالی در وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور و همچنین حسابرسان سازمان حسابرسی می‌باشند که با روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند. در بخش کیفی، به‌منظور گردآوری داده‌ها ابتدا با استفاده از رویکرد فراترکیب به تحلیل نتایج و یافته‌های محققین قبلی پرداخته و الگوی مفهومی اولیه نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور شناسایی شد. در بخش کمی، از طریق طراحی پرسشنامه محقق ساخته، نظر خبرگانی که در بخش عمومی کشور مسئولیت نظارت درونی بر بودجه بخش عمومی کشور را دارند جمع‌آوری و داده‌های پژوهش با استفاده از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار SMARTPLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مدل مربوطه نهایی شد. در پایان مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی بر اساس منطق مدل یکپارچه بلوغ توانمندی (CMMI) طراحی شد و ۷۳ شاخص برای ارزیابی سطوح بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی تدوین شد. مدل ارائه شده در یک دستگاه اجرایی کشور مورد مطالعه قرار گرفت. که نتایج نشان‌دهنده قرار گرفتن سطح ۳ بلوغ برای دستگاه مربوطه می‌باشد.

کلیدواژه‌ها: بخش عمومی، بودجه، نظارت مالی، مدل بلوغ نظارت، علم طراحی.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران dh1358@gmail.com

۲. نویسنده مسئول: استادیار گروه حسابداری و حسابرسی، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران mhassani@iau.ac.ir

۳. استاد گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران zahra.poorzamani@yahoo.com

۴. استادیار گروه حسابداری و حسابرسی، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران mehnan.matinfard2@gmail.com

© نویسنده‌گان

ناشر: دانشگاه جامع امام حسین (ع)



این مقاله تحت لایسنس آفرینندگی مردمی (Creative Commons License- CC BY) در دسترس شما قرار گرفته است.

مقدمه و بیان مسئله

نظارت بر بودجه عمومی یکی از مهم‌ترین مراحل نظارت مالی در بخش عمومی است. اظهارنظر دیوان محاسبات کشور در جایگاه حسابرس مستقل بر مبنای اصل (۵۵) قانون اساسی، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق می‌سازد (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹). لیکن این امر به معنی بی‌نیازی پاسخگویی، نظارت و کنترل در درون قوه مجریه نمی‌باشد. مطابق ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور، قوه مجریه مسئولیت اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج می‌باشد. نظارت درونی، نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل دولت به منظور اطمینان از اجرای صحیح قوانین و سایر کنترل‌های لازم انجام می‌گیرد. این نظارت شامل دو بخش نظارت عملیاتی (توسط سازمان برنامه و بودجه کشور) و نظارت مالی (توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی) می‌باشد. نظارت و کنترل یعنی پیدا کردن نقاط ضعف و قوت و تلاش برای رفع نقایص و تقویت نقاط قوت (عابدینی چایجان و سلگی، ۱۴۰۲). بدون توجه به نظارت، برنامه‌ریزی و هدایت معنا نخواهد داشت، چراکه به‌طور کلی اگر نظارت و بازخواست نباشد تعیین تکالیف و وظایف معنی ندارد. فقط با نظارت است که برنامه‌ریز، به صحت عملکرد و انطباق آن با برنامه پی خواهد برد. در صورت عدم توجه به نظارت، مدیریت ناقص خواهد ماند و هیچ‌گونه تضمینی برای انجام صحیح آن‌ها وجود نخواهد داشت (قنبری و همکاران، ۱۴۰۰).

برای اینکه نظارت مالی درونی به نحوه مؤثر انجام شود و به اهداف مدنظر خود دست یابد، باید مدل‌های مناسب و کافی برای ارزیابی نظارت مالی طراحی شود. یکی از بهترین روش‌های که برای ارزیابی میزان قابلیت‌های اجرایی در نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور قابل به‌کارگیری است، استفاده از مدل‌های بلوغ ۱ است. این نوع مدل‌ها، مدل‌های مفهومی هستند که مسیر تحول مطلوب، منطقی، طبیعی و قابل پیش‌بینی به سمت بلوغ را در یک زمینه یا حوزه موردنظر نشان می‌دهند. غالباً سازمان‌ها از مدل‌های بلوغ برای بهبود عملکرد سازمانی استفاده می‌کنند. (امینی، ۱۳۹۷). از این رو، پژوهش حاضر درصدد آن است که به این سؤال پاسخ دهد که «مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی کشور چگونه

1. Maturity Model

است؟» برای پاسخی به سؤال مطرح شده، در این پژوهش با مرور مبانی نظری و ادبیات موضوع تحقیق مهم ترین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور شناسایی و با نظرخواهی از گروه خبرگان، الگوی موردنظر به کمک معادلات ساختاری موردبررسی قرار خواهد گرفت و در نهایت مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور تبیین خواهد شد. در ادامه پژوهش، نخست مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی خواهد شد و بعد از آن روش شناسی پژوهش و در انتها یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان شده است.

مبانی نظری

در این بخش به بیان پیشینه‌ای نظری در حوزه نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی و اصول و مؤلفه‌های مهم در طراحی مدل بلوغ پرداخته و به اهمیت توجه به طراحی مدل‌های بلوغ تأکید شده است.

مسئولیت پاسخگویی عمومی

پاسخگویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام شده توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹). مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی بر ارکانی نظیر حق دانستن حقایق و حق پاسخ‌خواهی برای شهروندان استوار است. در جوامع و نهادهای مردم‌سالار، قدرت در نهایت در دست مردم باقی می‌ماند (نوش آذر و حیدری، ۱۴۰۰). لیکن پاسخگویی یکی از مفاهیم طلایی شناخته می‌شود که هیچ‌کس نمی‌تواند با آن مخالفت کند. بونز (۲۰۰۶) معتقد است استفاده از مفهوم پاسخگویی در ارائه سیاسی و مستندات خط‌مشی رو به افزایش است. زیرا این مفهوم تصویری از شفافیت و اعتماد را منتقل می‌کند. صاحب‌نظران به شکل‌های مختلف نسبت به طبقه‌بندی مسئولیت پاسخگویی اقدام نموده‌اند. برای مثال بونز (۲۰۰۶) بر اساس ماهیت جامعه، بازیگر (پاسخگو)، رفتار و تعهد به طبقه‌بندی پاسخگویی پرداخته است. به اعتقاد وی پاسخگویی بر اساس ماهیت جامعه به پاسخگویی‌های سیاسی، قانونی، اداری، حرفه‌ای و اجتماعی و بر اساس ماهیت پاسخگو به پاسخگویی‌های شرکتی، سلسله‌مراتبی، جمعی و انفرادی، بر اساس ماهیت به پاسخگویی‌های مالی، رویه‌ای و محصول و سرانجام بر اساس ماهیت تعهد به پاسخگویی افقی، مورب و عمودی طبقه‌بندی می‌شود (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱).

1. Bovens

نظارت بر بودجه بخش عمومی

بودجه یکی از مهم‌ترین اسنادی است که توسط دولت تهیه می‌شود. طبع و ماهیت بودجه دارای کاربردهای مالی مهمی همانند، بیان سیاست‌های عمومی، برنامه مالی و بیان مقاصد مالی، نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است و می‌تواند به‌عنوان مبنایی جهت ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد. (ناصری و نیک‌اندیش، ۱۳۹۵). مهم‌ترین هدف از اجرای بودجه تطابق برنامه با بودجه است و انطباق نداشتن برنامه و بودجه به معنای پیروی نکردن بودجه سالیانه به‌عنوان برنامه یک ساله از برنامه‌های پنج ساله توسعه است (ذوالفقاریان و همکاران، ۱۴۰۳).

یکی از مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارایی سازمان‌ها را فراهم می‌آورد مجموعه اقداماتی است که تحت عنوان کنترل داخلی یاد می‌شود (عباسی فر و همکاران، ۱۴۰۳). محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و دستورالعمل‌هایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در سراسر سازمان فراهم می‌کند (تقی‌نجاج و قناد بجستانی، ۱۴۰۳). نظارت در ایران نیز همچون کشورهای بسیاری با مشکلاتی مواجه است. از مشکلات نظارت مالی در کشور ایران می‌توان به ضعف کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها؛ تعدد مراجع تصمیم‌گیری؛ تعدد و تنوع مراجع و دستگاه‌های نظارتی با اختیارات مشابه و در برخی موارد موازنه؛ ذی‌حساب؛ نیروی انسانی؛ عدم مطابقت مصوبات و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی و بخش‌نامه‌ها با قوانین و مقررات، نام برد (رحمتی اصل و کردستانی، ۱۴۰۱).

اصول و مؤلفه‌های مهم در طراحی مدل بلوغ

معنای تحت‌اللفظی کلمه بلوغ^۱ «رشد یا کمال» است که فرض آن ارتقاء از حالت اولیه به حالت پیشرفته‌تر می‌باشد و دلالت بر تکامل یا بزرگ‌تر شدن از نظر سنوات و عبور از تعدادی از حالات میانی، در راه رسیدن به بلوغ دارد (فریزر و مولتری^۲، ۲۰۰۲). بلوغ را می‌توان سنجه‌ای برای اندازه‌گیری و ارزیابی میزان توانایی، قابلیت یا ظرفیت یک سازمان در ارتباط با یک زمینه و یا یک حوزه خاص تعریف کرد (امینی و همکاران، ۱۳۹۷).

از نظر تاریخی در نظر گرفتن مفهوم بلوغ به صورت گام‌هایی متوالی که بر یکدیگر بنا می‌شود و ابزاری مؤثر و درعین حال ساده برای تجزیه و تحلیل و سنجش را به وجود می‌آورد، توسط

1. Maturity
2. Fraser & Moultrie

«کروسبی»^۱ در سال ۱۹۷۹ معرفی شد. وی در این سال چارچوبی را با عنوان «شبکه بلوغ فرآیند مدیریت کیفیت» مطرح کرد که برترین تجربه را در قالب پنج گام و شش دسته سنجش طبقه‌بندی می‌کرد (طاهری و همکاران، ۱۳۹۹). دوبراین^۲ و همکاران در مطالعه‌شان بیش از ۱۵۰ مدل بلوغ در حوزه‌های کاربردی مختلف را شناسایی کرده‌اند (دوبراین و همکاران، ۲۰۰۵).

به بیان دوبراین^۳ و همکاران (۲۰۰۵)، یک مدل بلوغ و ارزیابی که از بلوغ به عمل می‌آورد، از نظر ماهیت می‌تواند توصیفی، تجویزی و یا مقایسه‌ای باشد. اگر مدل کاملاً توصیفی باشد، کاربرد مدل باید به‌عنوان چیزی که تنها سطوح مختلف بلوغ را توصیف می‌کند در نظر گرفته شود. این سنخ از مدل‌ها برای ارزیابی وضع موجود و تشخیص اینکه در چه سطحی از بلوغ قرار داریم، مناسب است. مدل‌های تجویزی، روابط آن حوزه با عملکرد کسب‌وکار را مورد توجه قرار داده و نشان می‌دهد. برای آنکه بلوغ، بر ارزش کسب‌شده توسط کسب‌وکار تأثیر مثبت داشته باشد، چگونه باید انجام شود، به عبارت دیگر ما را قادر می‌سازد تا نقشه راهی برای بهبود و افزایش بلوغ آن حوزه، توسعه دهیم. مدل مقایسه‌ای یا تطبیقی، بهینه‌کاو می‌سازد یا حوزه‌های کاربردی را امکان‌پذیر می‌سازد. چنین مدل‌هایی ما را قادر می‌سازد به‌منظور بهینه‌کاو بلوغ میان صنایع مختلف، اقدامات مشابه را میان سازمان‌ها مقایسه کنیم (دوبراین و همکاران، ۲۰۰۵). به باور متلر و رونر^۴، هدف و مقصود از مدل‌های بلوغ عبارت است از شناخت شکاف میان طرح سازمانی فعلی و مطلوب و سپس پر کردن این شکاف از طریق پیگیری فعالیت‌های توسعه‌ای و بهبوددهنده‌ای که تجویز می‌شود (متلر و رونر، ۲۰۰۹). به اعتقاد وندلر^۵ هدف مدل‌های بلوغ عبارت است از بیان شرایطی که بر اساس آن، یک‌چیز متناسب با هدف موردنظرش به بهترین یا کامل‌ترین حالت خود می‌رسد، به‌علاوه باید یک وضعیت نهایی بلوغ یا کمال رشد نیز وجود داشته باشد به‌گونه‌ای که توسعه بیشتری نسبت به آن امکان‌پذیر نباشد. (طاهری و همکاران، ۱۳۹۹).

1. Crosby
2. de Bruin
3. de Bruin
4. Mettler & Rohner
5. Wendler

یکی از شیوه‌های مرسوم برای طراحی ساختار یک مدل بلوغ آن است که بلوغ در قالب تعدادی از سطوح تجمعی نمایش شود، به شکلی که سطوح بالاتر بر مبنای الزامات سطوح پایین‌تر بنیان شده باشد. به این ترتیب سطح پنج بالاترین درجه بلوغ و سطح اول پایین‌ترین میزان بلوغ را نشان می‌دهد. (آذر و همکاران، ۲۰۱۶). مدل یکپارچه بلوغ توانمندی CMMI سازمان‌ها را در پنج سطح تعریف و به شرح ذیل طبقه‌بندی می‌کند.

سطح یک (اولیه): در این سطح فرآیندها غیرقابل پیش‌بینی و به صورت واکنشی هستند. معمولاً کارها خیلی دیرتر از زمان مقرر و با هزینه بالاتر از بودجه مقرر انجام می‌پذیرد. در سطح اول فضای سازمان غیرقابل پیش‌بینی می‌باشد و خطرات و ناکارآمدی افزایش می‌یابد.

سطح دو (تکرارپذیر): در این سطح اقدامات ابتدایی مدیریت پروژه صورت می‌گیرد. پروژه‌ها، برنامه‌ریزی، اجرا ارزیابی و کنترل می‌شوند. اما همچنان مشکلات زیادی وجود دارد.

سطح سه (تعریف شده): در این سطح سازمان‌ها به جای رفتار واکنشی بیشتر به سمت پیش‌بینی و برنامه‌ریزی حرکت می‌کنند. بسته‌ای از استانداردهای سازمانی برای راهنمایی و هدایت در اجرای پروژه‌ها و برنامه‌ها وجود دارد. در این سطح کسب و کارها نواقص و کاستی‌های خود، روش برطرف کردن آن و اهداف در راستای بهبود را می‌شناسند.

سطح چهار (مدیریت شده): در این سطح کنترل و ارزیابی بیشتری وجود دارد. سازمان‌ها با استفاده از داده‌های کمی، فرآیندهای موردنیاز ذینفعان را پیش‌بینی می‌کنند. کسب و کار جلوتر از خطرها در حرکت است.

سطح پنج (بهینه): در این سطح فرآیندهای سازمان منعطف و پایدار هستند. در سطح پایانی، سازمان در وضعیت بهبود منظم و استفاده از فرصت‌ها خواهد بود. در سطح بهینه سازمان پایدارتر و پیش‌بینی پذیر است. که این امر فضا را برای چابکی و خلاقیت باز می‌کند (انستیتو CMMI¹، ۲۰۱۸).

پیشینه پژوهش

تحقیقات پیشین پژوهشگران در زمینه بررسی نظارت مالی منتج به شناسایی برخی عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه به منظور انجام

1. CMMI Institute

مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان بکار گرفته شده است که به عنوان نمونه می توان به پژوهش های زیر اشاره کرد.

ابوالحسنی هستیانی و همکاران (۱۴۰۳)، طی پژوهشی به بررسی تأثیر انضباط مالی بر بهبود بهره‌وری در دستگاه‌های اجرایی (بخش دولتی) پرداختند. نتایج نشان داد که انضباط مالی تأثیر مثبت و معناداری بر روی بهره‌وری و کارایی دارد و باعث افزایش کارآمدی، شفافیت مالی و جلوگیری از فسادهای مالی و اقتصادی، رعایت قوانین شرع، سلامت و قانون‌گرایی مدیران و افزایش رعایت استانداردهای حسابداری و مالی می‌شود.

عزیزنژاد و قنبرلو (۱۴۰۳) طی پژوهشی به نقش آفرینی حسابرسی در کمک به مهار تورم و رشد تولید پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان داد که حسابرسی درست و مؤثر، نتایج قابل قبولی در رشد تولید و مهار تورم، از طریق شفافیت اطلاعات، پائین آوردن تضاد منافع میان تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان، جلوگیری از مفاسد اقتصادی و اعتمادسازی مالی را به دنبال خواهد داشت و سازوکارهای مدون و استاندارد منطبق با قوانین و مقررات، می‌تواند در تحقق رشد تولید و کمک به مهار تورم کارساز و تأثیرگذار باشد.

حاجی حسینی و همکاران (۱۴۰۳) طی پژوهشی به طراحی مدل فراترکیب عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه با رویکرد نظارت درونی در بخش عمومی ایران پرداختند. نتایج نشان دادند عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه با رویکرد نظارت درونی شامل، ارکان نظارت مالی، آموزش و منابع انسانی، فرهنگ‌سازی و ارزش‌های اخلاقی، استراتژی و راهبردهای نظارتی، پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی، زیرساخت‌های نظارت مالی، ابزارهای اعمال نظارت مالی، طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی می‌باشند.

فروغی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که عامل‌های درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت، از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشند.

باباجانی و قنبریان (۱۴۰۱) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش تشکیل کمیته

حسابرسی ذیل شورای اسلامی شهر موجب ارتقای نظارت مالی و عملکردی می‌شود. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که استقلال مهم‌ترین عامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته است. بسیونی^۱ (۲۰۲۵) طی پژوهشی به بررسی تأثیرات حسابرسی‌های بخش عمومی بر نظم بودجه‌ای و پاسخگویی مالی در بخش کالیفرنیا ایالات متحده آمریکا پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که سازمان‌هایی با سیستم‌های ارائه خدمات پیچیده (خدمات بهداشتی و اصلاح و تربیت) یافته‌های حسابرسی شدیدتری، نرخ‌های اصلاح پس از حسابرسی پایین‌تر و سطوح هزینه‌های اضافی بالاتری نسبت به سازمان‌های نظارتی تجربه کرده‌اند. این پژوهش بر اهمیت پیگیری‌های به‌موقع حسابرسی و کنترل‌های داخلی ساختاریافته در پیشبرد پاسخگویی مالی عمومی تأکید می‌کند.

موید الغمد^۲ (۲۰۲۴) طی پژوهشی به بررسی نقش نظارت مالی در افزایش کارایی هزینه‌های عمومی در پادشاهی عربستان سعودی پرداخته است. نتایج این مطالعه نشان داد که ضرورت استقلال مالی و اداری سازمان‌های کنترل مالی، اعطای اختیارات لازم به آنها برای انجام وظایفشان، پاسخگو کردن تمام سطوح اداری، و همچنین لزوم به‌روزرسانی مداوم قوانین و مقررات کنترل مالی و کار بر روی یکپارچه‌سازی سازمان‌های کنترل‌کننده دارای اهمیت می‌باشند. تامالا و همکاران^۳ (۲۰۲۰) به بررسی مدل‌های نظارت مالی منطقه‌ای با مشارکت جامعه و شفافیت سیاست عمومی به‌عنوان ناظر پرداخته‌اند. نتایج نشان داد آگاهی اعضای قانون‌گذار از بودجه تأثیر مثبت معناداری بر نظارت مالی منطقه‌ای دارد که نشان می‌دهد هر چه آگاهی اعضای قانون‌گذار از بودجه بیشتر باشد، نظارت بر امور مالی منطقه‌ای نیز بهتر است.

مطهر^۴ (۲۰۱۹) به بررسی استاندارد حسابداری دولتی، ظرفیت انسانی، سیستم کنترل داخلی و نظارت مالی به‌عنوان تحلیل کیفی صورت‌های مالی دولت در کشور اندونزی پرداخته است. نتایج نشان داد که متغیرهای استانداردهای حسابداری مالی، ظرفیت منابع انسانی، سیستم‌های کنترل داخلی و نظارت مالی منطقه‌ای بر کیفیت عملکرد گزارش‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند. تحقیقات انجام‌شده در حوزه مدل‌های بلوغ به شرح زیر می‌باشد:

1. Basyouni
2. Muayed Al-Ghamdi
3. Tamaela et al
4. Muthaher

در حوزه حسابداری در سال ۲۰۰۹ انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA)^۱ مدلی برای قابلیت حسابرسی داخلی ارائه کرد. علت ارائه این مدل به خاطر این بود که بستر مناسب پیاده‌سازی استانداردهای حسابرسی فراهم شود.

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) نسبت به ارائه مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران اقدام کردند. ابتدا مدل بلوغ بومی اولیه‌ای با الگو گرفتن از مدل‌های رایج و بر مبنای تجارب و شناخت نویسندگان از وضعیت بخش عمومی ایران طراحی شد. در مرحله بعد، از متخصصان بخش عمومی ایران مصاحبه نیمه‌ساختاریافته‌ای به عمل آمد. یافته‌های حاصل از مصاحبه با استفاده از تحلیل مضمون و اکاوی شد و با استفاده از نظر خبرگان، مؤلفه‌های استخراج شده اولیه تعدیل و اصلاح شد. ابعاد مدل بلوغ شامل: فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی استخراج شد.

ناصر ترابی و همکاران (۱۴۰۰) طی پژوهشی به تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت پرداختند. برای این منظور، ابتدا مجموعه مفاهیم، عوامل، ابعاد کلیدی و شاخص‌های حسابداری مدیریت استخراج شد. سپس به منظور تأیید مفاهیم، عوامل و شاخص‌ها از ۶۸ نفر از خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابداری مدیریت با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند، نظرسنجی گردید و دیدگاه آن‌ها بررسی و داده‌های پژوهش مورد تحلیل قرار گرفت. نهایتاً نیز با استفاده از منطق مدل بلوغ قابلیت، سطوح بلوغ تعیین گردید.

امینی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به طراحی مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ پرداختند. در این پژوهش با مرور مدل‌های مرجع بلوغ و همچنین دو مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه شده در ادبیات بودجه‌ریزی تلاش شده است مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با بیان نقاط ضعف مدل‌های اخیر ارائه شود.

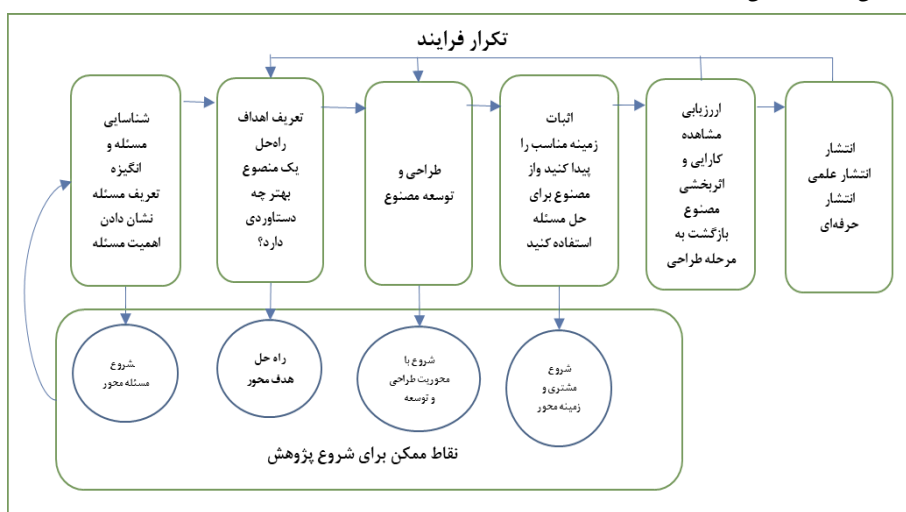
قشقایی و مشایخ (۱۳۹۷) در پژوهشی به تدوین مدل بلوغ واحدهای حسابداری در شرکت‌های ایرانی پرداختند. بر اساس یافته‌های پژوهش، ماتریس بلوغ واحد حسابداری شامل ۶ بعد: خدمات و نقش واحد حسابداری، گزارشگری، فرایند‌پذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان، و منابع انسانی است که هر یک از آن‌ها طی ۵ سطح بلوغ، تکامل می‌یابند.

1. Institute of Internal Auditors

روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش مبتنی بر روش علم طراحی^۱ می‌باشد. هدف اصلی روش‌شناسی پژوهشی علم طراحی^۲ تغییر نگاه از مسئله محوری به راه‌حل محوری است و بدین‌سان تغییر جهت از رویکردهای توصیفی-تبیینی صرف به رویکردهای تجویزی است. (حسان و همکاران، ۱۳۹۹). این روش‌شناسی در پی ارائه یک راه‌حل برای «حل کردن» یا «رفع کردن» یک مسئله یا نیاز از طریق طراحی یک مصنوع است (پفرز^۳ و همکاران، ۲۰۰۷). موضوع علم طراحی، مصنوعات هستند که هنوز موجود نیستند و قرار است که معطوف به حل یک معضل، مسئله یا برای رفع یک نیاز طراحی شوند. چنان‌که مشخص است رگه‌های عمل‌گرایانه را از مبانی فلسفی علم طراحی می‌توان دانست (هفتر^۴ و همکاران، ۲۰۰۴).

مدل‌های پفرز و همکاران، ۲۰۰۷ و هفتر و همکاران ۲۰۰۴ در میان پر استناد و مستقیم‌ترین چارچوب‌های اجرای پژوهش در علم طراحی هستند. چارچوب شش مرحله‌ای پفرز و ارتباط بین مراحل را در شکل زیر ارائه شده است. (حسان و همکاران، ۱۳۹۹).



شکل ۱. فرایند روش پژوهش علم طراحی از نظر پفرز و همکاران (۲۰۰۷)، (حسان و همکاران، ۱۳۹۹)

1. Design Science
2. Design science research methodology (DSRM)
3. Peffers
4. Hevner

در این پژوهش از الگوی شش مرحله‌ای پفرز و همکاران، ۲۰۰۷ برای طراحی مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی به شرح زیر استفاده شده است.

شناسایی مسئله

در اولین گام در روش علم طراحی به شناسایی مسئله پرداخته می‌شود. نظارت مالی با قابلیت مناسب می‌تواند به ایزاری برای بهبود عملکرد در بخش عمومی منجر شود و به دولت‌ها در دستیابی به اهداف و سیاست‌های مالی خود کمک شایانی کند.

تعریف اهداف راه‌حل

در دومین گام در روش علم طراحی به اهداف راه‌حل پرداخته می‌شود. با تبیین مدل بلوغ می‌توان به بهبود عملکرد در نظارت مالی در بخش عمومی کمک کرد.

طراحی و توسعه

در این مرحله نیاز به طراحی و توسعه مصنوع مورد نظر است که به کمک آن می‌توان به اهداف تحقیق دست‌یافت. برای طراحی مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی از روش‌های کیفی و کمی استفاده شده است که در ادامه به آن اشاره می‌شود.

اثبات و ارزیابی

در این مرحله پس از طراحی مدل بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی می‌توان از مدل ساخته شده به عنوان نقشه راهی برای افزایش نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی استفاده کرد.

انتشار (طرح)

آخرین مرحله از روش شناسی علم طراحی انتشار نتایج برای استفاده دیگر پژوهشگران و استفاده کنندگان در بخش عمومی می‌باشد.

با توجه به هدف این پژوهش که ارائه مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور است، مدل طراحی شده می‌تواند به حل مسئله ارزیابی وضعیت قابلیت‌های جاری نظارت مالی در دستگاه‌های اجرایی و استخراج شاخص‌های اندازه‌گیری آن کمک کند. پژوهش حاضر، یک پژوهش کاربردی محسوب و به دلیل آنکه داده‌ها در قالب پرسشنامه و مطالعه اسناد و

مدارک جمع‌آوری می‌شوند، پژوهش یک پژوهش میدانی نیز می‌باشد. همچنین به دلیل استفاده از راهبردهای کمی و کیفی جزء پژوهش‌های آمیخته محسوب می‌شود.

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان و صاحب‌نظرانی است که بر اساس ویژگی سه‌گانه «حضور نمایندگان گروه‌های متخصص»، «آگاهی عمیق از موضوع پژوهش» و «وسعت نظر و آگاهی» از میان گروه‌های متخصصی که مسئولیت نظارت مالی در بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی را دارند همانند ذیحساب و مدیران کل امور مالی و معاونان ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی، مدیران، معاونان، رؤسای ادارات و کارشناسان با تجربه در خزانه‌داری کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، سرپرستان و مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و رؤسای گروه‌ها و کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور که در نظارت مالی بخش عمومی کشور تجربه دارند با روش نمونه‌گیری غیر احتمالی-زنجیره‌ای (گلوله برفی) انتخاب شده‌اند. برای اجرای پژوهش در گام اول با استفاده از روش فراترکیب مهم‌ترین ابعاد، مؤلفه‌ها و مفاهیم و شاخص‌های اثرگذار بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی شناسایی و مصنوع سازها شناسایی می‌شود. در گام دوم به کمک پرسشنامه طراحی شده از مرحله قبل نظر خبرگان بخش عمومی کشور در خصوص سازه‌های بدست آمده جمع‌آوری شده و با کمک نرم‌افزار SMARTPLS موردسنجش و ارزیابی قرار گرفته و مصنوع الگو نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی تدوین می‌شود. در گام سوم به کمک مدل یکپارچه بلوغ توانمندی CMMI مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور طراحی و مصنوع روش علم طراحی نیز تدوین می‌شود. در گام چهارم مدل طراحی شده در یکی از دستگاه‌های اجرایی کشور برای سنجش میزان بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی به کار برده می‌شود تا مرحله ارزیابی مدل بلوغ نیز انجام شود.

یافته‌های پژوهش

در این بخش یافته‌های پژوهش در دو بخش کیفی و کمی ارائه و در پایان مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی ارائه شده است.

بخش کیفی (روش فراترکیب)

برای شناسایی عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه با رویکرد نظارت درونی از روش فراترکیب ۱ و از رویکرد ساندلوسکی و باروسو^۲ (۲۰۰۷) استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در پژوهشی جداگانه توسط محققین منتشر شده است که خلاصه آن به شرح زیر قابل بیان است. در مرحله نخست با جستجوی کلیدواژه‌ها در پیشینه پژوهش کلیه اسناد علمی و گزارش‌های پژوهشی در خصوص نظارت مالی انجام شده در بخش عمومی در داخل و خارج کشور که طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۳ میلادی و ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۲ خورشیدی منتشر شده بودند از سایت‌های معتبر داخلی و خارجی جستجو شد که در نهایت ۷۰۶۲۶ مقاله یافت شد که بعد از انجام چندین مرحله پالایش صورت گرفته بر اساس ملاک‌های ورود و خروج در نهایت ۷۷ مقاله برای انجام تحلیل کیفی انتخاب شد. ملاک‌های مدنظر برای ورود مقالات به پژوهش شامل، تحقیقاتی بودند که دارای روش‌های کیفی مناسب و مقالات کمی که دارای نتایج کیفی بودند انتخاب شدند. همچنین پژوهش‌ها بایستی داده‌ها و اطلاعات کافی را در ارتباط با اهداف پژوهش، گزارش کرده باشند و تحقیقاتی که فرآیند بررسی تخصصی را زیر نظر داوران متخصص طی کرده‌اند و به صورت مقاله کامل از طریق برخط و یا به طور کامل چاپ شده باشند برای ورود به پژوهش انتخاب شدند. ملاک‌های موردنظر برای رد مقالات شامل: پژوهش‌هایی بودند که اطلاعات کافی در زمینه اهداف این تحقیق گزارش نداده بودند و پژوهش‌هایی که فاقد الگوی روش‌شناختی مناسب و فاقد کیفیت لازم علمی بودند به عنوان ملاک‌های لازم برای خروج مقالات از پژوهش در نظر گرفته شده بودند.

در این تحقیق، تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی، با استفاده از کدگذاری باز انجام شده است. بدین منظور ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، به عنوان کد باز در نظر گرفته شده است. سپس با توجه به معنای هر یک از کدهای یادشده، در یک مفهوم مشابه، طبقه‌بندی شده است. به این ترتیب مفاهیم (تم‌های) پژوهش شکل گرفته است. برای بررسی روایی درونی، یافته‌های تحقیق توسط یک متخصص در این حوزه مورد بررسی قرار گرفت و مرتبط بودن آن‌ها با هدف تحقیق مورد تأیید قرار گرفت. در این بخش برای کنترل تم‌های استخراجی، از مقایسه نظر

1. Meta-Analysis
2. Sandelowski & Barroso

پژوهشگران و خبرگان حوزه نظارت مالی استفاده شد. در این مرحله کدهای باز استخراج شده و کدگذاری صورت گرفته توسط محقق، حداقل توسط دو خبره به طور مستقل مطالعه و بررسی شد و سپس با استفاده از نرم‌افزار SPSS برای ارزیابی میزان توافق بین این دو کدگذار از شاخص کاپای کوهن استفاده شده است. ضریب کاپای کوهن برای این پژوهش ۰/۷۷۱ محاسبه شد که در گروه توافق معتبر قرار گرفت. به منظور اثربخشی بیشتر پژوهش نظرات کدگذاران در خصوص مقوله‌های شناسایی شده اعمال و اصلاحات لازم در این خصوص انجام شد. پس از انجام مراحل فراترکیب، مدل مفهومی مشتمل بر ۸ بعد و ۲۵ مؤلفه و ۸۲ شاخص شناسایی شد که مدل مفهومی اولیه به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱. مؤلفه‌های نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی

تعداد شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
4	-عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی ARKAN ^۱	ارکان نظارت مالی (ARKAN)
5	-ارکان نظارت درونی بر بودجه ARKAN ^۲	
۳	-جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی AMOZISH ^۱	آموزش و منابع انسانی (AMOZISH)
۳	-ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه AMOZISH ^۲	
۵	-شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی AMOZISH ^۳	
۳	-روابط اثربخش با واحدهای نظارتی FARAHANG ^۱	فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی (FARAHANG)
۳	-فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی FARAHANG ^۲	
۳	-مدیریت راهبردی در نظارت مالی ASTRATJY ^۱	استراتژی و راهبردهای نظارتی (ASTRATJY)
۲	-حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی ASTRATJY ^۲	
۲	-تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات ASTRATJY ^۴	
۲	-وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها AHKAM ^۱	پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی (AHKAM)
۳	-لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف AHKAM ^۲	
۳	-یکپارچه کردن قوانین و مقررات AHKAM ^۳	
۳	-توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی AHKAM ^۴	
۳	-لزوم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی ZIRSAGHT ^۱	زیرساخت‌های نظارتی (ZIRSAGHT)
۳	-هماهنگی و به‌کارگیری راهکارهای مدیریتی مبتنی بر ERP ZIRSAGHT ^۲	
۴	-توجه به به‌کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها ZIRSAGHT ^۳	
۴	اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی ABZAR ^۱	ابزارهای اعمال نظارت مالی (ABZAR)
۳	-لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک ABZAR ^۲	
۳	-به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی ABZAR ^۳	

جدول ۱. مؤلفه‌های نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی

تعداد شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
۳	- لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت ABZAR ^۴	طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی (RAVIYE)
۳	- ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت RAVIYE ^۱	
۴	- طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی RAVIYE ^۲	
۳	- لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد RAVIYE ^۳	
۵	- لزوم به‌کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای RAVIYE ^۴	

بخش کمی (روش معادلات ساختاری)

در این مرحله از پژوهش نظر کارشناسان و نخبگان در بخش عمومی کشور در خصوص ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بدست آمده در مرحله قبل مورد تحلیل قرار می‌گیرد که اطلاعات جمعیت شناختی گروه خبرگان شامل سطح و رشته تحصیلی، حوزه فعالیت و سوابق شغلی در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۲. داده‌های توصیفی اعضاء نمونه آماری						
جمع		دکتری	فوق لیسانس	لیسانس	سطح تحصیلات	
۱۳۱		۱۸	۹۹	۱۴	تعداد	
۱۰۰		۱۴	۷۵	۱۱	درصد	
جمع	سایر	اقتصاد	مدیریت مالی	مدیریت دولتی	حسابداری	رشته تحصیلی
۱۳۱	۱۳	۹	۱۹	۲۴	۶۶	تعداد
۱۰۰	۱۰	۷	۱۵	۱۸	۵۰	درصد
جمع	مدیرکل یا معاون مدیرکل	کارشناس / کارشناس مسئول	حسابرس سازمان حسابرسی	رئیس اداره / گروه	ذیحساب و مدیرکل امور مالی یا معاون ذیحساب	شغل یا سمت
۱۳۱	۱۲	۴۱	۳۵	۱۰	۳۳	تعداد
۱۰۰	۹	۳۱	۲۵	۸	۲۵	درصد
جمع	معاونت امور بانکی و بیمه وزارت اقتصاد	شرکت‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی	وزارت خانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی / موسسات و نهادهای عمومی دولتی و غیر دولتی	سازمان برنامه و بودجه کشور	خزانه داری کل کشور	حوزه تجربه کاری
۱۳۱	۵	۳۳	۳۴	۲۱	۳۸	تعداد
۱۰۰	۴	۲۵	۲۶	۱۶	۲۹	درصد

در این بخش در گام نخست به منظور ارزیابی روایی پژوهش از روایی سازه یا عامل استفاده شده است که یکی از پرکاربردترین مقیاس‌های محاسبه روایی است. نتایج این تحلیل در جدول زیر ارائه شده است. در مدل معادلات ساختاری برای آزمون معناداری پارامترها مدنظر در مدل از شاخص آماره t استفاده می‌شود. پارامترهای که دارای مقادیر بزرگ‌تر از $1/96$ هستند با احتمال خطای ۵ درصد از لحاظ آماری معنی‌دار هستند.

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه‌گیری

سازه نهفته	نشانگر	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری
عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی	استقلال ذیحسابان و وضع قوانین حمایتی از ذیحسابان	۰.۸۱	۱۳.۱۲	۰.۰۰
	نظارت بر ثبت امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها	۰.۸۸	۱۷.۷۴	۰.۰۰
	تدوین و گزارشگری دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی	۰.۸۴	۱۳.۷۱	۰.۰۰
	اعمال نظارت مالی بر قانون بودجه و ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی	۰.۸۷	۳۰.۱۳	۰.۰۰
ارکان نظارت درونی بر بودجه	سازمان برنامه و بودجه کشور	۰.۶۶	۶.۹۸	۰.۰۰
	خزانه‌داری کل کشور	۰.۶۰	۴.۷۷	۰.۰۰
	حسابرسان و بازرسان قانونی شرکت‌های دولتی	۰.۷۴	۹.۱۶	۰.۰۰
	واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در دستگاه اجرایی	۰.۷۵	۸.۰۰	۰.۰۰
جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی	ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی	۰.۵۱	۴.۰۶	۰.۰۰
	مدیریت و حفظ سرمایه انسانی در بخش عمومی	۰.۸۶	۳۴.۲۲	۰.۰۰
ارتقاء توانمندی دانش، مهارت و عملکرد مدیران و کارکنان	شایسته‌سالاری در بخش عمومی و تدوین برنامه جامع توسعه منابع انسانی	۰.۹۲	۴۵.۵۲	۰.۰۰
	ارتقاء توانمندی دانش، مهارت و عملکرد مدیران و کارکنان	۰.۸۷	۲۶.۳۶	۰.۰۰
ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه	به کارگیری کارکنان متخصص و با صلاحیت در بخش عمومی	۰.۸۵	۲۳.۰۸	۰.۰۰
	مشخص نمودن دانش، مهارت و تخصص موردنیاز برای هر جایگاه شغلی	۰.۸۷	۲۱.۹۷	۰.۰۰
	تخصصی شدن مراجع نظارت مالی و استفاده از ظرفیت بخش خصوصی	۰.۷۶	۸.۰۷	۰.۰۰
شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در	اجرای سیاست‌های مناسب استخدامی و به کارگیری نظام تنبیه و تشویق	۰.۷۲	۱۵.۴۲	۰.۰۰
	تدوین بسته آموزشی نظام حسابداری بخش عمومی	۰.۸۱	۱۹.۲۱	۰.۰۰
	آموزش نیروی انسانی در زمینه قوانین مالی و بودجه‌ای و کنترل داخلی	۰.۸۷	۴۴.۵۱	۰.۰۰
	آموزش و راهنمایی مناسب به حسابرسان برای افزایش خودکارآمدی	۰.۸۳	۲۰.۵۵	۰.۰۰

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه گیری

سازه نهفته	نشانگر	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری
بخش عمومی	برگزاری دوره‌های استانداردها حسابداری و حسابرسی در بخش عمومی	۰.۸۰	۱۶,۵۸	۰,۰۰
روابط اثربخش با واحدهای نظارتی	پایبندی به ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون	۰.۸۴	۲۲,۷۷	۰,۰۰
	تدوین آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی	۰.۸۸	۲۶,۸۳	۰,۰۰
فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	تدوین ساختار سلسله مراتب سازمانی برای نظارت مالی	۰.۸۶	۲۵,۷۲	۰,۰۰
	ایجاد انگیزش سازمانی برای پذیرش فرهنگ پاسخگویی	۰.۹۰	۴۳,۴۰	۰,۰۰
مدیریت راهبردی در نظارت مالی	صداقت و درستکاری و در نظر گرفتن پاداش برای رعایت ارزش‌های اخلاقی	۰.۸۶	۲۱,۲۱	۰,۰۰
	پیاده‌سازی فرهنگ سازمانی و ایجاد انگیزش برای رعایت کنترل داخلی	۰.۹۲	۴۱,۰۲	۰,۰۰
حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی	سرمایه‌گذاری و الگوگیری از مدیریت خدمات عمومی نوین	۰.۹۰	۴۳,۵۱	۰,۰۰
	عوامل و ویژگی‌های مدیریتی مؤثر بر نظارت	۰.۹۳	۵۶,۹۴	۰,۰۰
حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی	لزوم تدوین برنامه جامع نظارت مالی بخش عمومی	۰.۹۰	۳۳,۷۰	۰,۰۰
	پشتیبانی مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی از حسابرسی داخلی	۰.۸۵	۱۳,۷۵	۰,۰۰
تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات	حمایت مدیران و سیاست‌گذاران از حسابداری تعهدی و بودجه عملیاتی	۰.۹۰	۴۰,۶۲	۰,۰۰
	تدوین شفاف استراتژی‌ها و اهداف سازمان	۰.۹۰	۳۵,۷۵	۰,۰۰
وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها	عدم سازگاری بین اولویت‌های دولت و طراحی‌های نهادی	۰.۸۹	۲۶,۳۶	۰,۰۰
	استفاده از تجربه سایر کشورها و مشاوره بین‌المللی در نظارت	۰.۸۱	۲۱,۵۸	۰,۰۰
لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات	تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور و دائمی در حوزه پاسخگویی	۰.۹۲	۲۸,۴۷	۰,۰۰
	وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و حذف فعالیت‌های موازی	۰.۹۰	۵۱,۵۷	۰,۰۰
بهبود رویه و سیاست‌ها برای جلوگیری از استفاده غیر قانونی بودجه مختلف	پیوند سیاست‌های اقتصادی و مالی در تدوین برنامه‌ها و بودجه	۰.۹۰	۵۱,۷۶	۰,۰۰
	اصلاح ساختار شرکت‌های دولتی و کوچک‌سازی دولت	۰.۷۸	۱۲,۳۰	۰,۰۰

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه‌گیری

سازه نهفته	نشانگر	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری
کردن قوانین و مقررات	تدوین استاندارد حسابداری و لزوم به‌روز رسانی قوانین مرتبط	۰.۸۸	۲۳.۲۳	۰.۰۰
	تدوین سازوکار مناسب برای پیگیری اجرای قوانین و ارزیابی نتایج	۰.۸۸	۳۷.۴۷	۰.۰۰
توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی	ساختار و محیط سیاسی حاکم بر دستگاه اجرایی	۰.۸۵	۲۴.۷۰	۰.۰۰
	بازنگری و به‌روز رسانی قوانین و مقررات در حوزه نظارت مالی	۰.۹۱	۵۱.۸۲	۰.۰۰
لزوم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی	تدوین قوانین لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی	۰.۸۹	۴۱.۱۹	۰.۰۰
	استقرار دولت و خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی سرمایه‌گذاری برای استفاده از کلان داده‌ها برای نظارت و حسابداری	۰.۹۳	۶۲.۹۸	۰.۰۰
هماهنگی و به‌کارگیری راه‌کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP	استفاده از فناوری‌های نوین همانند هوش مصنوعی، هوش تجاری، ...	۰.۷۶	۱۱.۱۶	۰.۰۰
	نظارت بر خط در حوزه مالی و محاسباتی و حکمرانی دیجیتال	۰.۸۶	۳۳.۸۱	۰.۰۰
توجه به به‌کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه فرآیندها	سیستم اطلاعات مدیریت مالی یکپارچه دولت	۰.۸۵	۱۸.۹۹	۰.۰۰
	نهادینه‌سازی نظارت مالی با رویکرد سامانه‌ای	۰.۹۰	۴۲.۸۴	۰.۰۰
اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش	ایجاد پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی	۰.۷۸	۱۵.۵۲	۰.۰۰
	یکپارچگی نرم‌افزارها و برنامه‌های کاربردی حسابداری و بودجه بندی	۰.۸۵	۲۸.۰۷	۰.۰۰
توجه به به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه برای ثبت رویدادهای مالی تعهدی	۰.۷۶	۱۳.۶۷	۰.۰۰
	استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات برای انجام مبادلات	۰.۸۰	۱۹.۸۶	۰.۰۰
توجه به به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	۰.۷۶	۱۳.۰۷	۰.۰۰
	تشکیل کمیسیون‌ها و کمیته‌های تخصصی نظارتی	۰.۸۶	۲۴.۳۲	۰.۰۰
توجه به به‌کارگیری فنون و روش‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی	استقلال کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی از ساختار مدیریتی	۰.۹۰	۳۶.۰۲	۰.۰۰
	استقرار کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی	۰.۸۹	۳۴.۵۳	۰.۰۰

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه گیری

سازه نهفته	نشانگر	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری
عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی				
لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و تفویض مطلوب اختیارات و اختصاص بودجه کافی مرتبط با نظارت	استقرار سیستم های کنترل داخلی و کنترل بودجه ای در بخش عمومی	۰٫۹۰	۴۵٫۴۸	۰٫۰۰
		۰٫۸۳	۱۳٫۵۳	۰٫۰۰
سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک	به کارگیری استراتژی و فنون مدیریت ریسک	۰٫۸۷	۳۳٫۲۵	۰٫۰۰
به کارگیری بودجه ریزی و حسابرسی عملیاتی	انجام حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد	۰٫۹۲	۵۵٫۱۳	۰٫۰۰
	به کارگیری تکنیک ها و فنون بودجه ریزی بر مبنای عملکرد	۰٫۸۹	۴۳٫۷۳	۰٫۰۰
لزوم به کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات	۰٫۸۵	۱۱٫۰۱	۰٫۰۰
	انجام حسابرسی رایانه ای، استراتژیک، مبتنی بر خطر و...	۰٫۸۶	۳۰٫۴۱	۰٫۰۰
گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت	به کارگیری فنون و روش های حسابرسی مالی و رعایت و ارائه گزارش حسابرسی	۰٫۹۳	۶۳٫۶۲	۰٫۰۰
	به کارگیری حسابداری و گزارشگری بر مبنای تعهدی	۰٫۸۹	۳۴٫۱۳	۰٫۰۰
ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت	انتشار عمومی اطلاعات بودجه و مشارکت ذینفعان در تهیه بودجه	۰٫۸۶	۲۴٫۵۳	۰٫۰۰
	شفافیت فرآیندها و سازوکارهای ارائه خدمات در سازمان	۰٫۹۱	۴۱٫۲۸	۰٫۰۰
طراحی و به کارگیری روش های حسابرسی و کنترل داخلی	تقویت نظام پاسخگویی و لزوم انجام نظارت های همگانی	۰٫۸۹	۴۲٫۵۹	۰٫۰۰
	افزایش تعاملات دستگاه های نظارتی برون سازمانی و درون سازمانی	۰٫۷۴	۱۲٫۲۷	۰٫۰۰
به کارگیری روش های حسابرسی و کنترل داخلی	بهره برداری از گزارش حسابرسی داخلی و یکبارگیری کنترل نظارتی هدفمند	۰٫۹۲	۶۲٫۶۵	۰٫۰۰
	به کارگیری فنون و روش های حسابرسی داخلی و کنترل داخلی	۰٫۹۰	۶۳٫۹۸	۰٫۰۰
لزوم توجه به طراحی و	تمرکز دریافت ها و پرداخت ها در خزانه و پرداخت به ذینفع نهایی	۰٫۷۳	۱۴٫۷۱	۰٫۰۰
	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	۰٫۸۹	۳۶٫۸۵	۰٫۰۰
	تعیین شاخص ها و مقیاس ها شفاف برای اندازه گیری عملکرد	۰٫۹۱	۳۷٫۷۶	۰٫۰۰

جدول ۳. نتایج تحلیل بارهای عاملی مدل اندازه‌گیری

سازه نهفته	نشانگر	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری
سنجش عملکرد	شناسایی مقیاس‌های ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی	۰,۹۱	۴۳,۴۳	۰,۰۰
لزوم به‌کارگیری اجزای حسابداری	شناخت، ثبت و گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها	۰,۸۹	۳۹,۹۹	۰,۰۰
	به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی	۰,۸۶	۲۷,۰۲	۰,۰۰
تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای	طراحی و استقرار کنترل بودجه‌ای و به‌کارگیری حسابداری بودجه‌ای	۰,۸۴	۲۵,۱۴	۰,۰۰
	تخصیص و پرداخت بودجه بر اساس اولویت فعالیت‌ها و مقایسه بودجه و عملکرد	۰,۸۱	۱۷,۳۵	۰,۰۰
کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای	مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها و نظارت بر درآمدها و هزینه‌ها	۰,۷۸	۱۲,۴۱	۰,۰۰

با توجه به نتایج جدول بالا و مقادیر t گزارش شده برای هر یک از گویه‌ها، نتایج تحلیل نشان می‌دهد که همه گویه‌ها برای اندازه‌گیری صفت مکنون مناسب و با ساختار عاملی و زیربنای نظری تطابق قابل قبولی دارند. این موضوع نشان دهنده این مطلب است که شاخص‌های بدست آمده از بخش کیفی همگی مورد تأیید خبرگان می‌باشند.

بررسی پایایی ثبات درونی، روایی همگرا، معیار دقت پیش‌بینی مدل Q^2 و روایی تشخیصی در مدل ساختاری

یکی از معیارهای بررسی روایی همگرا، متوسط واریانس استخراج شده AVE است. این شاخص یک مقیاس از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده یک ساختار است. متوسط واریانس استخراجی باید بیشتر از ۰/۵ باشد تا اعتبار روایی همگرا تأیید شود. AVE در کلیه سازه‌ها به جزء سازه «ارکان نظارت درونی بر بودجه» و سازه «نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی» در سایر سازه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشد و نشان از تأیید در روایی همگرا الگو دارد. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا معیار ρ_A می‌باشد که باید بالاتر از ۰/۶ باشد که این شاخص برای تمامی شاخص‌های مدل بالاتر از حداقل مجاز می‌باشد

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

معیار دقت پیش بینی مدل، ارزیابی مقادیر Q^2 استون-گیسیر از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. در صورتی که مقادیر Q^2 برای یک سازه نهفته انعکاسی در مدل ساختاری بزرگ تر از صفر باشد، بیانگر برخورداری مدل مسیری تبیین شده از «روابط پیش بینی کننده» است (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). همانطور که در نتایج بررسی الگو مشخص است، این شاخص برای تمامی سازه‌ها بزرگ تر از صفر می باشد که نشان دهنده دارا بودن روابط پیش بینی در الگوی پژوهش می باشد.

جدول ۴. شاخص های پایایی انسجام درونی، پایایی ترکیبی و شاخص پیش بین

دسته بندی	متغیر پنهان	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)	Q^2
مؤلفه ها	عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی	۰,۸۷	۰,۸۸	۰,۹۱	۰,۷۲	۰,۱۵
	ارکان نظارت درونی بر بودجه	۰,۶۸	۰,۷۰	۰,۷۹	۰,۴۳	۰,۰۶
	جانشین پروری و آماده سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی	۰,۸۶	۰,۸۶	۰,۹۱	۰,۷۸	۰,۲۸
	ایجاد و حفظ تیم حرفه ای برای نظارت مالی بر بودجه	۰,۷۷	۰,۷۸	۰,۸۷	۰,۶۸	۰,۱۴
	شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی	۰,۸۷	۰,۸۸	۰,۹۰	۰,۶۶	۰,۱۳
	روابط اثربخش با واحدهای نظارتی	۰,۸۳	۰,۸۳	۰,۹۰	۰,۷۴	۰,۱۷

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

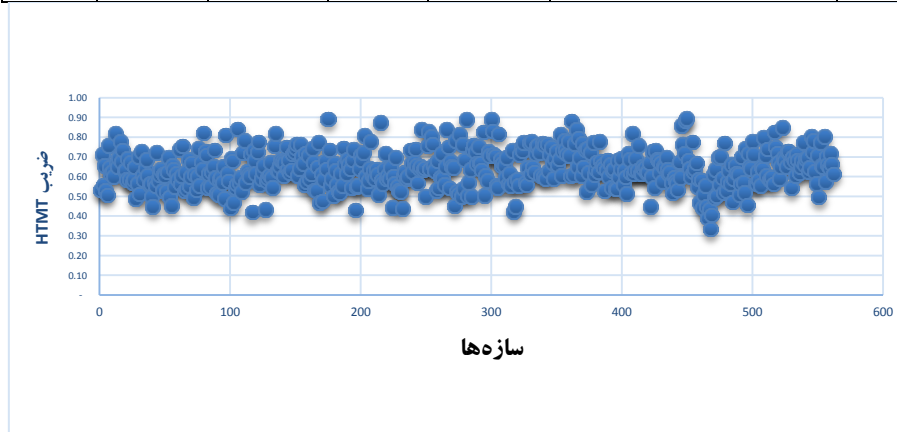
دسته‌بندی	متغیر پنهان	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)	Q ²
	فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	۰,۸۷	۰,۸۹	۰,۹۲	۰,۸۰	۰,۲۱
	مدیریت راهبردی در نظارت مالی	۰,۹۰	۰,۹۰	۰,۹۴	۰,۸۳	۰,۳۵
	حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی	۰,۶۹	۰,۷۱	۰,۸۷	۰,۷۶	۰,۲۹
	تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات	۰,۷۵	۰,۷۵	۰,۸۹	۰,۸۰	۰,۲۲
	وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها	۰,۶۸	۰,۶۹	۰,۸۶	۰,۷۶	۰,۱۸
	لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف	۰,۸۷	۰,۸۸	۰,۹۲	۰,۸۰	۰,۲۸
	یکپارچه کردن قوانین و مقررات	۰,۸۱	۰,۸۴	۰,۸۸	۰,۷۲	۰,۱۷
	توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی	۰,۸۶	۰,۸۸	۰,۹۱	۰,۷۸	۰,۱۹
	لزوم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی	۰,۸۱	۰,۸۴	۰,۸۹	۰,۷۳	۰,۲۳
	هماهنگی و به‌کارگیری راه‌کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP	۰,۸۴	۰,۸۴	۰,۹۰	۰,۷۶	۰,۲۴
	توجه به به‌کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها	۰,۸۱	۰,۸۳	۰,۸۸	۰,۶۴	۰,۱۹
	اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و	۰,۸۸	۰,۸۸	۰,۹۲	۰,۷۳	۰,۲۳

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

دسته‌بندی	متغیر پنهان	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)	Q ²
	حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی					
	لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک	۰,۸۴	۰,۸۵	۰,۹۰	۰,۷۵	۰,۲۷
	به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی	۰,۸۶	۰,۸۹	۰,۹۲	۰,۷۹	۰,۲۴
	لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت	۰,۸۷	۰,۸۸	۰,۹۲	۰,۸۰	۰,۲۱
	ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت	۰,۸۶	۰,۸۷	۰,۹۲	۰,۷۹	۰,۲۳
	طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی	۰,۸۴	۰,۸۶	۰,۹۰	۰,۶۹	۰,۲۲
	لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد	۰,۸۹	۰,۸۹	۰,۹۳	۰,۸۲	۰,۲۳
	لزوم به‌کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای	۰,۸۹	۰,۹۰	۰,۹۲	۰,۷۰	۰,۱۷
	ارکان نظارت مالی	۰,۷۶	۰,۷۶	۰,۸۹	۰,۸۱	۰,۲۹
ابعاد	آموزش و منابع انسانی	۰,۸۷	۰,۸۷	۰,۹۲	۰,۷۹	۰,۲۹
	فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	۰,۸۰	۰,۸۰	۰,۹۱	۰,۸۳	۰,۲۵
	استراتژی و راهبردهای نظارتی	۰,۸۴	۰,۸۴	۰,۹۰	۰,۸۶	۰,۲۹

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

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



شکل ۲. روایی تشخیصی (معیار HTMT)

برای بررسی روایی تشخیصی از معیار ارزیابی نسبت چند خصیصه‌ای-تک خصیصه‌ای (HTMT) استفاده شده است. روایی تشخیصی تشریح کننده این مقوله است که مدل اندازه‌گیری یک سازه به‌طور واقعی و به واسطه معیارهای تجربی از سایر سازه‌ها قابل تشخیص و تمیز باشد. اگر مقادیر HTMT بالاتر از ۰/۹ باشد به معنای فقدان روایی تشخیصی است. (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). همانطور که در شکل شماره (۲) نیز مشخص است در این مدل هیچ سازه‌ای دارای معیار بالاتر از ۰/۹ نمی‌باشد لذا معیار روایی تشخیصی برقرار است.

شاخص برازش مدل

برای ارزیابی الگوی تحقیق از شاخص با اهمیت ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (SRMR) بکار گرفته شده است. مقدار نهایی مجاز این شاخص زیر ۰/۱ می باشد. برای این الگو مقدار این شاخص ۰/۰۷ محاسبه شده است و نشان از مناسب بودن برازش مدل و همچنین بیانگر همسو بودن پرسش ها با سازه نظری است.

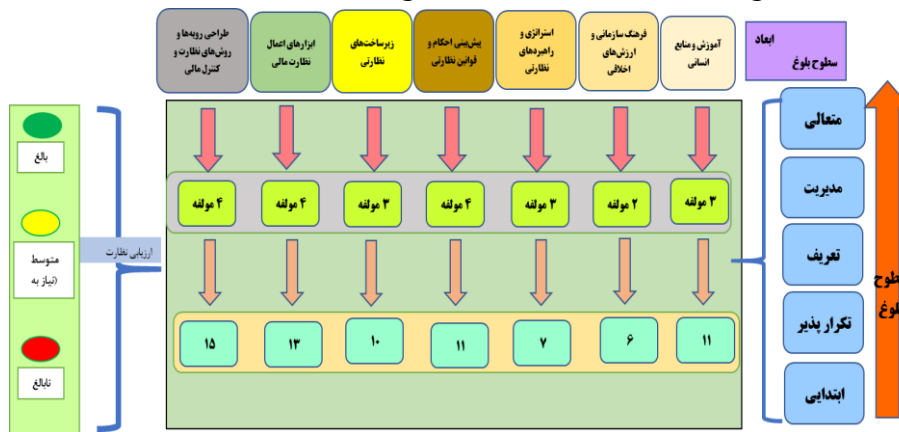
جدول ۵. شاخص برازش مدل

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

مدل ترسیم شده همراه با مقادیر ضرایب استاندارد شده بار عاملی به شرح زیر می باشد.

طراحی مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی ایران

برای طراحی مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی ضمن مطالعه مدل‌های بلوغ طراحی شده در زمینه‌های دیگر از جمله مدل بلوغ واحد حسابداری (قشقایی و مشایخ، ۱۳۹۷) و مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱) مدل قابلیت حسابرسی انجمن حسابرسی داخلی آمریکا (۲۰۰۹) مدل قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹) و همچنین مدل یکپارچه بلوغ توانمندی CMMI مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه در بخش



شکل ۴. مدل مفهومی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش

عمومی ایران به شرح زیر طراحی شده است.

این مدل بلوغ دارای ۷ بعد، ۲۳ مؤلفه و ۷۳ شاخص برای ارزیابی سطوح بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی را شامل می‌شود. در مدل بلوغ طراحی شده با حرکت از سطح ۱ به سطح ۵ بالندگی نظارت مالی در واحدهای بخش عمومی کشور افزایش می‌یابد. ابعاد مدل بلوغ نظارت مالی بر بودجه در بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی عبارت‌اند از: ۱- آموزش و منابع انسانی ۲- فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی ۳- استراتژی و راهبردهای نظارتی ۴- پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی ۵- زیرساخت‌های نظارت مالی ۶- ابزارهای اعمال نظارت مالی ۷- طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی.

سطوح بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور

مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی بر بودجه با رویکرد نظارت درونی در بخش عمومی ایران

دارای ۵ سطح می‌باشد که نمای کلی سطوح بلوغ به شرح ذیل است:



شکل شماره (۵): سطوح بلوغ مدل بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی

سطح (۱): ابتدایی

سازمان‌ها در این سطح اقدامات خاصی در حوزه نظارت مالی بر بودجه و طرح‌ریزی برای انجام فعالیت‌های نظارتی انجام نمی‌دهند. در این سطح بلوغ، فعالیت‌ها و اقدامات نظارتی به صورت موردی در برخی از قسمت‌های سازمان انجام می‌پذیرد. لیکن به صورت مدون و پیش‌بینی پذیر برنامه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه در سطح سازمان وجود ندارد. از مشخصه‌های این سطح عدم وجود برنامه‌ای مشخص برای تحقق شاخص‌های ابعاد «آموزش و منابع انسانی»، «فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی»، «استراتژی و راهبردهای نظارتی»، «پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی»، «زیرساخت‌های نظارتی»، «ابزارهای اعمال نظارت مالی» و «طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی» می‌باشد.

سطح (۲): تکرارپذیر

در مقایسه با سطح ابتدایی، در این سطح بلوغ اقدامات و فعالیت‌های نظارتی دارای الگوها و روال‌های مشخص و معین و به‌صورت برنامه‌ریزی شده تحت نظر مسئول مشخصی، نظارت می‌شود. مشخصه‌های سازمان در این سطح عبارت‌اند از: در خصوص بعد «آموزش و منابع انسانی» برای مؤلفه‌های «جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی»، «ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه» و «شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی» برنامه‌ای وجود دارد اما مقطعی است و دائمی نیستند. برای بعد «فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» در سازمان مؤلفه‌های «روابط اثربخش با واحدهای نظارتی» و «فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» مورد توجه سازمان است، لیکن نهادیه نشده است. در خصوص بعد «استراتژی و راهبردهای نظارتی» در سازمان برای مؤلفه‌های «مدیریت راهبردی در نظارت مالی»، «حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی»، «تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات» برنامه‌ای وجود دارد اما مقطعی است و دائمی نیستند. در بعد «پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی» در سازمان برنامه‌ای برای مؤلفه‌های «وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها»، «لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف»، «یکپارچه کردن قوانین و مقررات»، «توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی» تدوین شده ولی به‌طور کامل اجرا نمی‌شود. در خصوص بعد «زیرساخت‌های نظارتی» در سازمان برنامه‌ای برای توجه به مؤلفه‌های «لزوم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی»، «هماهنگی و به‌کارگیری راه‌کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP»، «توجه به به‌کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها» وجود دارد اما مقطعی است. در خصوص بعد «ابزارهای اعمال نظارت مالی» برنامه‌ای برای هر یک از مؤلفه‌های «اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی»، «لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک»، «به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی»، «لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت» وجود دارد اما دائمی نیست. در بعد «طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی» برنامه‌ای برای «ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت»، «طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی

و کنترل داخلی»، «لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد»، «لزوم به کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای» وجود دارد اما کامل اجرا نمی‌شود.

سطح (۳): تعریف شده

در مقایسه با سطح تکرارپذیر، در این سطح بلوغ، اقدامات و فعالیت‌های مربوط به نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی تحت نظر سازمان و بر اساس سیاست‌ها و راهبردهای مشخص شده مدیریت می‌شود. استانداردها و دستورالعمل‌های اجرایی و راهنمایی‌های لازم برای اجرای اقدامات نظارتی تعریف شده است. نظام نظارت مالی و سازوکارهای برای پایش و کنترل نظارت بر بودجه بخش عمومی تعریف شده است. مشخصه‌های سازمان در این سطح عبارت‌اند از: در این سطح در خصوص بعد «آموزش و منابع انسانی» برای «جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی»، «ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه» و «شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی» برنامه‌ای دائمی وجود دارد و مورد حمایت سازمان می‌باشد. برای بعد «فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» در سازمان مؤلفه‌های «روابط اثربخش با واحدهای نظارتی» و «فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» در سازمان نهادینه شده است و مورد حمایت سازمان می‌باشد. در خصوص بعد «استراتژی و راهبردهای نظارتی» در سازمان مؤلفه‌های «مدیریت راهبردی در نظارت مالی»، «حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی»، «تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات» جزء اولویت‌های سازمان بوده و مورد توجه مدیریت سازمان است. در بعد «پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی» در سازمان برنامه‌ای برای مؤلفه‌های «وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها»، «لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف»، «یکپارچه کردن قوانین و مقررات»، «توجه به وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی» به‌طور مشخص تدوین شده و جزء اولویت‌ها اصلی و مورد توجه مدیریت سازمان است. در خصوص بعد «زیرساخت‌های نظارتی» در سازمان برنامه‌ای برای مؤلفه‌های «لزوم به کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی»، «هماهنگی و به کارگیری راه کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP»، «توجه به به کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها» تدوین شده و جزء برنامه‌های اصلی مدیریت سازمان است. در خصوص بعد «ابزارهای اعمال نظارت مالی» برنامه‌ای برای هر یک از مؤلفه‌های «اهمیت به استقرار حاکمیت

شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی، «لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک»، «به کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی»، «لزوم به کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت» تدوین شده و جزء اولویت‌های مدیریت سازمان است. در بعد «طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی» برنامه‌ای برای مؤلفه‌های «ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت»، «طراحی و به کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی»، «لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد»، «لزوم به کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای» مدون شده است و اجرا می‌شود.

سطح (۴): مدیریت شده

در مقایسه با سطح تعریف شده، در این سطح بلوغ، اقدامات و فعالیت‌های توسعه نظارت بر بودجه بخش عمومی کشور به صورت جامع در سطح کل سازمان و با در نظر گرفتن یکپارچگی بین اقدامات، پیاده‌سازی و مدیریت می‌شوند. استانداردها، دستورالعمل‌های اجرایی برای نظارت بر بودجه تعریف شده و زیرمجموعه‌ای از استانداردهای سازمانی هستند. از مشخصه‌های سازمان در این سطح عبارت‌اند از: در این سطح در خصوص بعد «آموزش و منابع انسانی» مؤلفه‌های «جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی برای امر نظارت بر بودجه بخش عمومی»، «ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای برای نظارت مالی بر بودجه» و «شناسایی، استخدام و آموزش کارکنان در بخش عمومی» به طور مکرر کنترل و بازبینی شده و مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد. برای بعد «فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» در سازمان مؤلفه‌های «روابط اثربخش با واحدهای نظارتی» و «فرهنگ درون سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» نهادینه شده است و به طور مستمر مورد پایش قرار می‌گیرد و کنترل می‌شود. در خصوص بعد «استراتژی و راهبردهای نظارتی» در سازمان مؤلفه‌های «مدیریت راهبردی در نظارت مالی»، «حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی»، «تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات» به طور مکرر مورد رصد و سنجش سازمان قرار می‌گیرد. در بعد «پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی» در سازمان برنامه‌های تدوین شده برای مؤلفه‌های «وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها»، «لزوم همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف»، «یکپارچه کردن قوانین و مقررات»، «توجه به وضع قوانین حمایتی در

حوزه نظارت مالی» به‌طور مکرر موردسنجش و بازبینی قرار می‌گیرد. در خصوص بعد «زیرساخت‌های نظارتی» در سازمان برنامه‌های تدوین شده برای مؤلفه‌های «لزوم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی»، «هماهنگی و به‌کارگیری راه‌کارهای مدیریتی مبتنی بر ERP»، «توجه به به‌کارگیری نرم‌افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها» به‌صورت مستمر مورد رصد و پایش قرار می‌گیرند. در خصوص بعد «ابزارهای اعمال نظارت مالی» برنامه‌های مدون شده برای هر یک از مؤلفه‌های «اهمیت به استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی برای ایجاد ساختار نظارت مالی»، «لزوم توجه به استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک»، «به‌کارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی»، «لزوم به‌کارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت» توسط مدیریت سازمان مورد کنترل و ارزیابی قرار می‌گیرند. در بعد «طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی» برنامه‌های در نظر گرفته شده برای مؤلفه‌های «ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت»، «طراحی و به‌کارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی»، «لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد»، «لزوم به‌کارگیری اجرای حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای» به‌طور مکرر کنترل و بازبینی شده و موردسنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد.

سطح (۵): متعالی

این سطح بلوغ در مقایسه با سطح مدیریت شده، اقدامات و فعالیت‌های نظارت بر بودجه بخش عمومی با استفاده از الگوهای برتر جهانی انجام می‌شوند. سازمان اقدام به نظارت بر بودجه بخش عمومی از طریق جمع‌آوری داده می‌کند. و به دنبال بهبود مستمر در امر نظارت بر بودجه می‌باشند. مدل نظارتی دارای یک ساختار نوآورانه است. یک سیستم از شاخص‌ها و سنج‌ها وجود دارد. سطوح پاسخگویی در برابر نقص و کمبودهای ناشی از اجرای فرآیندهای نظارتی در سازمان تبیین شده است. از مشخصه‌های سازمان در این سطح عبارت‌اند از: برنامه‌ای بلندمدت، جامع و همه‌جانبه برای بعد «آموزش و منابع انسانی» در نظر گرفته شده است. بعد «فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی» در سطح متعالی قرار دارد و همیشه در حال بهینه شدن است. بعد «استراتژی و راهبردهای نظارتی» خیلی مطلوب انجام شده و پیوسته بهبود مستمر می‌یابد. بعد «پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی» به‌طور پیوسته در حال بهبود عملیات است. بعد «زیرساخت‌های نظارتی» به‌طور

مطلوب و کامل اجرا می‌شود و فرآیندها همیشه در حال بهتر شدن می‌باشد. بعد «ابزارهای اعمال نظارت مالی» همیشه در حال بهینه شدن است و در سطح متعالی قرار دارد. بعد «طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی» به‌طور کامل انجام می‌شود و رویه‌ها به‌طور مستمر در حال بهبود است.

سنجش مؤلفه‌های مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی

یکی از موارد مهم در طراحی مدل‌های بلوغ سنجش سطوح بلوغ ابعاد موضوع تحقیق است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری ابعاد مختلف مدل بلوغ نظارت مالی درونی، ۷۳ شاخص در نظر گرفته شده است که به کمک چک لیست طراحی شده می‌توان به‌طور عملیاتی به این مهم دست یافت.

بر اساس امتیازات کسب شده در هر یک از ابعاد مدل بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی، سطوح بلوغ به سه وضعیت نابالغ، متوسط و بالغ تقسیم‌بندی می‌شود. جدول امتیازات مربوطه نیز به شرح زیر است.

جدول ۶. امتیازات و وضعیت بلوغ

وضعیت بلوغ			بازه امتیازی		تعداد شاخص
بالغ	متوسط	نابالغ	بیشینه	کمینه	
۵ تا ۴	۴ تا ۲	۲ تا ۱	۵	۱	۱
۱۰ تا ۸	۸ تا ۴	۴ تا ۲	۱۰	۲	۲
۱۵ تا ۱۲	۱۲ تا ۶	۶ تا ۳	۱۵	۳	۳
۲۰ تا ۱۶	۱۶ تا ۸	۸ تا ۴	۲۰	۴	۴
۲۵ تا ۲۰	۲۰ تا ۱۰	۱۰ تا ۵	۲۵	۵	۵
۳۰ تا ۲۴	۲۴ تا ۱۲	۱۲ تا ۶	۳۰	۶	۶
۳۵ تا ۲۸	۲۸ تا ۱۴	۱۴ تا ۷	۳۵	۷	۷
۴۰ تا ۳۲	۳۲ تا ۱۶	۱۶ تا ۸	۴۰	۸	۸
۴۵ تا ۳۶	۳۶ تا ۱۸	۱۸ تا ۹	۴۵	۹	۹
۵۰ تا ۴۰	۴۰ تا ۲۰	۲۰ تا ۱۰	۵۰	۱۰	۱۰
۵۵ تا ۴۴	۴۴ تا ۲۲	۲۲ تا ۱۱	۵۵	۱۱	۱۱
۶۰ تا ۴۸	۴۸ تا ۲۴	۲۴ تا ۱۲	۶۰	۱۲	۱۲
۶۵ تا ۵۲	۵۲ تا ۲۶	۲۶ تا ۱۳	۶۵	۱۳	۱۳
۷۰ تا ۵۶	۵۶ تا ۲۸	۲۸ تا ۱۴	۷۰	۱۴	۱۴
۷۵ تا ۶۰	۶۰ تا ۳۰	۳۰ تا ۱۵	۷۵	۱۵	۱۵

در ادامه برای بکار بردن مدل بلوغ طراحی شده، سطح بلوغ وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌عنوان یکی از نهادهای مهم و اثرگذار در نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

ارزیابی وضعیت بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور در وزارت امور اقتصادی و دارایی

به‌منظور به‌کارگیری مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی، چک لیستی برای ارزیابی بلوغ نظارت مالی در وزارت امور اقتصادی و دارایی تدوین شد و با کمک کارشناسان و معاونان وزارت مذکور چک لیست طراحی شده تکمیل گردید. برای ارزیابی و امتیازدهی به سطوح بلوغ هریک از شاخص‌ها، مؤلفه‌ها و ابعاد موردبررسی از جدول «شماره ۶) امتیازات سطوح بلوغ» استفاده شده و بر اساس وضعیتی که هر شاخص در سطوح بلوغ دارد، امتیازی حداقل یک و حداکثر پنج کسب می‌کند. که به شرح زیر قابل بیان است.

- نتایج ارزیابی بعد آموزش و منابع انسانی نشان می‌دهد با امتیاز ۳۳ که در کل بدست آمده است در سطح متوسط قرار می‌گیرد و هر سه مؤلفه این بعد در وضعیت متوسط از بلوغ قرار دارند.
- نتایج بررسی بعد فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی نشان می‌دهد که هر دو مؤلفه در سطح متوسط قرار گرفتند و با ۱۴ امتیازی که بدست آورده این بعد در وضعیت بلوغ متوسط قرار دارد.
- بعد استراتژی و راهبردهای نظارتی یکی از مؤثرترین بخش برای رسیدن به یک نظارت جامع و همه‌جانبه در بودجه بخش عمومی کشور می‌باشد. امتیاز بدست آمده در این بعد ۱۹ می‌باشد. که وضعیت بلوغ این بعد در سطح متوسط نشان می‌دهد.
- برای بعد پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی، امتیاز محاسبه شده ۲۹ می‌باشد و در سطح متوسط بلوغ قرار می‌گیرد. هر ۴ مؤلفه این بعد نیز در سطح متوسط بلوغ قرار گرفته‌اند که نیاز به برنامه‌ریزی برای بهبود بیشتر وجود دارد.
- بعد زیرساخت‌های نظارت مالی امتیاز ۲۲ را کسب کرده است که در مجموع در وضعیت متوسط از بلوغ قرار می‌گیرد.

- بعد ابزارهای اعمال نظارت مالی امتیاز ۲۳ را بدست آورده است که وضعیت بلوغ به صورت نابالغ می‌باشد. دلیل این امر این است که سه مؤلفه این بعد در سطح نابالغ قرار گرفته‌اند و تنها یک مؤلفه در سطح متوسط قرار گرفته است. ارزیابی صورت گرفته نشان می‌دهد که در سطح قوه مجریه توجه به استفاده از ابزارهای نظارتی در بودجه بخش عمومی کشور در سطح پایین قرار دارد.
- بعد طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی با ۴۳ امتیازی که این بدست آورده در سطح وضعیت متوسط بلوغ قرار گرفته است و هر چهار مؤلفه آن در سطح متوسط قرار گرفته‌اند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

شواهد و قرائن و یافته‌های این پژوهش نشان داد، عوامل مؤثر بر بودجه بخش عمومی ایران متأثر از عوامل متعددی است. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، ارکان نظارت مالی، آموزش و منابع انسانی، فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی، استراتژی و راهبردهای نظارتی، پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی، زیرساخت‌های نظارتی، ابزارهای اعمال نظارت مالی و طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی، ابعاد اثرگذار بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور ایران با رویکرد نظارت درونی می‌باشند. در ادامه هر یک از ابعاد مدل بلوغ نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی تشریح شده است.

نظارت بر بودجه در بودجه‌ریزی بخش عمومی، آخرین و مهم‌ترین مرحله جهت تضمین در دست‌یابی به اهداف تصویب بودجه می‌باشد. مدل ارزیابی بلوغ نظارت مالی درونی بر بودجه بخش عمومی کشور سعی در افزایش تعالی نظارت مالی در بخش عمومی کشور را دارد. به کارگیری بعد آموزش و منابع انسانی در مدل بلوغ به دنبال همین هدف می‌باشد. این بعد نقشه راهی برای دستگاه‌های اجرایی می‌باشد تا دیدی آینده‌نگر به مسائل آموزش و منابع انسانی در امر نظارت مالی داشته باشند.

با در نظر گرفتن سازوکار مناسب و درست برای فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌های بخش عمومی می‌توان به افزایش نظارت مالی و مؤثر کردن فرایندهای کنترلی

دست‌یافت. در مدل بلوغ نظارت مالی بر بودجه به فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی توجه خاص شده است.

داشتن استراتژی و راهبردهای نظارتی جزء برنامه‌های اصلی هر سازمان می‌باشد. توجه به این امر در سازمان‌ها موجب افزایش و بهبود نظارت در بخش عمومی، بخصوص در نظارت مالی می‌شود. بدون داشتن استراتژی و راهبردهای نظارتی رسیدن به اهداف سند چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران و همچنین تحقق اهداف قانون برنامه پنجساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران با مشکل مواجه خواهد شد. بعد استراتژی و راهبردهای نظارتی برای کمک به بخش نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی نظر گرفته شده است.

پیش‌بینی احکام و قوانین نظارتی پیش شرط لازم و ضروری برای امر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور است. مطابق ماده (۸) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه، دولت موظف است، برای تحقق اهداف بند (۱۲) سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی اقداماتی نظیر ساماندهی نظام مالی و محاسباتی کشور و ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را انجام دهد. بعد پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی با سنج‌های در نظر گرفته شده، کمک به ارتقای نظارت مالی بر بخش عمومی خواهد کرد.

بعد زیرساخت‌ها نظارتی به تشکیلات ساختاری و فرایندهای موردنیاز برای انجام مؤثر، کارا و اثربخش نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور اشاره دارد. توجه به زیرساخت‌ها نظارتی با توجه به رشد سریع تکنولوژی و پیشرفت بسیار بالا در فناوری‌های اطلاعاتی در دنیای امروز امری بسیار اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. بدون ایجاد تشکیلات ساختاری و فرایندهای موردنیاز برای نظارت بر بودجه بخش عمومی رسیدن به اهداف مدنظر و تدوین شده در بودجه غیر ممکن به نظر می‌رسد.

برای رسیدن به سطح مطلوب نظارت مالی در بخش عمومی داشتن ابزارهای نظارتی مطلوب و مناسب امری ضروری است. این بعد از مدل بلوغ نظارت مالی فرایندهای کلیدی نظارتی را که انجام آن‌ها برای انجام نظارت درست و صحیح لازم است را بیان می‌کند. از مهم‌ترین این ابزار

می‌توان به بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملیاتی، سیستم گزارش‌گری حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت نام برد.

مسئله مهم دیگری که در رابطه با نظارت مالی باید به آن توجه داشت به کارگیری رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی در بخش بودجه عمومی کشور است. برای انجام یک نظارت کارا و اثربخش در بخش عمومی کشور در نظر داشتن رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی از اهمیت بالایی برخوردار است. بدون داشتن رویه‌ها و روش‌های درست نمی‌توان به نتیجه مطلوب و مناسب در بودجه بخش عمومی کشور دست یافت. در صورت بهبود مستمر و افزایش بلوغ در این بخش شاهد رشد مؤثرتر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور خواهیم بود و این امر رسیدن به سیاست‌های مالی و اقتصادی را تسهیل خواهد کرد.

بنابراین پیشنهاد می‌شود برای انجام یک نظارت مالی پایدار به حوزه آموزش منابع انسانی در بخش عمومی اهمیت داده شده و به فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌های دولتی توجه خاص شود. همچنین برای بازنگری در قوانین و مقررات و پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی متناسب با شرایط روز کشور برنامه‌ریزی لازم صورت گرفته و برای انجام نظارت مالی اثربخش در بخش عمومی کشور سرمایه‌گذاری لازم در فناوری‌های نوین صورت گیرد.

فهرست منابع

- Abedini Chaijan, Hossein, & Salgi, Mohammad. (۲۰۲۳). Investigating the effectiveness of specialized budget supervision in the control and supervision system from the perspective of managers (general managers). **Strategic Research on Budget and Finance**, 4(4), 117-146. doi: 20.1001.1.27171809.1402.4.4.5.1 [in Persian] (2024)
- Aziznejad, Samad, & Qanbarloo, Fatemeh. (1403). The role of auditing in helping to curb inflation and production growth. *Motahar Audit Studies*, 1(3), 43-70. [In Persian]
- Abolhasani Hastiani, A, Khoshbash, A, & Safari, J. (2024). Investigating the effect of financial discipline on improving productivity in executive agencies (government sector). *Motahar Audit Studies*, 1(1), 137-174. [In Persian]
- Amini, M .R, Azar, A, Bayat, K, Khadivar, A. (2018). Designing an Advanced Model of Performance-Based Budgeting Maturity with Emphasis on the Capabilities and Results of a Mature System. **Management Research in Iran**, 22(4), 225-247. doi: 20.1001.1.2322200.1397.22.4.10.5 [In Persian]
- Abbasifar, A, Hosseini, Seyedeh A, & Mahmoudi, M. (2024). Ranking the vulnerabilities of internal audit processes in the specific internal control environment of industrial organizations. **Strategic Research on Budget and Finance**, 5(3), 145-173. [in Persian]
- Amini, M .R. (2018). **Designing a network model for assessing budgeting maturity based on the performance of the data envelopment analysis approach**. PhD thesis, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University. November 2018. [In Persian]
- Azar ،A. ،Dolatkhahi K. ،Goudarzi ،G. ،"provide a conceptual model of performance-based budgeting" ، **the prospect of public administration** ،۲۰۱۶ ،Issue 24 ،Winter ،p.p 15-33.
- babajani J, ghanbarian R. Investigating the effectiveness of the audit committee in the system of financial and performance control of Iranian metropolitan municipalities. **audit knowledge** 2022; 22 (88) :5-31URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2758-fa.html>. [in Persian]
- Babajani, J, Taghavifard, M Taghi and Ghanbarian Alavijeh, R. (2022). A model for financial supervision in Iranian metropolitan municipalities. **Accounting and Auditing Reviews**, 29(1), 26-58. doi: 10.22059/acctgrev.2021.314944.1008480. [In Persian]
- Babajani, J; Bolo, G and Mohammadrezakhani, V. (2019). Designing an Internal Audit Capability Model in Iranian Public Sector Institutions. **Accounting and Management Auditing Knowledge**. 9(34), 127-143. [in Persian]
- Basyouni, A. (2025). Audit as Oversight: Evaluating Fiscal Accountability in California's Public Sector Budgets. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=5233634>. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5233634>.
- Bovens ،M (2006). Analyzing and assessing public accountability;a conceptual framework. **European journal of governance papers** (EUROGOV) No. C-06-01.
- De Bruin ،T. ،Freeze ،R. ،Kaulkarni ،U. ،& Rosemann ،M. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. **In Australasian Conference on Information Systems** (ACIS) ،۲۰۰۵ ،Australia ،New South Wales ،Sydney.
- Fraser ،P. ،Moultrie ،J. ،& Gregory ،M. (2002). The use of maturity models/grids as a tool in assessing product development capability. **In IEEE international engineering management conference** ،Vol. 1 ،pp. 244– 249.
- Foroughi, A, Rahimi, A and Shahab-al-Dini, F. (2014). Control Environment and Public Sector **Auditing**. **Professional Auditing Research**, 2(7), 136-164. doi: 10.22034/jpar.2022.557019.1096. [In Persian]
- Ghanbari, M.,R; Fallah Shams, Mi; Madanchizaj, M and Keygabadi, A. R. (1400), An appropriate model of financial supervision of the Court of Accounts of the Islamic Republic of Iran's executive agencies. **Auditing Science**, 21(84), 442-469. [in Persian]
- Hevner, A.R., S.T. March, J. Park, and S. Ram, (2004), "Design Science in Information Systems Research", *MIS Quarterly* 28(1): 75–105.

- Hasan, R, Sharifzadeh, R, & Sedighi, A. (2019). Design Science Research Methodology as a Solution-Oriented **Methodology**. *Humanities Methodology*, 26(105), 35-50. doi: 10.30471/mssh.2020.6139.1980 [In Persian]
- Haji Hosseini D, Hassani M, Pourzamani Z, Matinfard M. Designing a Meta-Synthesis Model of Factors Affecting Financial Oversight of the Budget with an Internal Supervision Approach in Iran's Public Sector. *qjefp* 2025; 12 (48) :125-188 .URL: <http://qjefp.ir/article-1-1700-fa.html> [in Persian]
- Hare, Joseph; Hallett, Thomas; Ringel, Christian; Sarstedt, Marco, (2017). An Introduction to Structural Equation Modeling-Partial Least Squares (PLS-SEM) (2nd ed.). Translated by Amir Alambeigi, Mohammadreza Akbari (2018). Tehran, University of Tehran Press.
<https://www.cmminstitute.com/>
- Institute of Internal Auditors (2009) 'Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector' Altamonte Springs, Florida. <https://www.theiia.org>.
- Mettler T, Rohner P (2009) 'Situational Maturity Models as Instrumental Artifacts for Organizational Design'.
- Muayed Al-Ghamdi, M M. (2024). The Role of Financial Oversight in Enhancing the Efficiency of Public Spending in the Kingdom of Saudi Arabia. *International Journal of Religion*. 5(11), 8187 – 8211. DOI: <https://doi.org/10.61707/qvcdwb33>.
- Muthafer, O. (2019). Government Accounting Standard, Human Capacity, Internal Control System and Financial Supervision as a Quality Analysis of Government Financial Statements. *Jurnal Ilmiah Ekonomi*, 14(1), 186-200.
- Noosh-Azar, M and Heydari, M. (2019). What and why of financial supervision and accountability in the public sector. *Danesh Huqoq Finance*, 5(15), 43-5. [in Persian]
- Naseri, A, Nikandish, M. (2016). The impact of establishing a new accounting and financial reporting system for the Iranian public sector on the ability to be held accountable. The first national conference on financial auditing and supervision in Iran. 2016. Ferdowsi University of Mashhad, **Faculty of Administrative Sciences and Economics**. [In Persian]
- Naser Torabi, A, Talaneh, A, Mansouri, F. (2019). Development of a Management Accounting Maturity Model. *Scientific Journal of Management Accounting*. 14(49), 69-96. [In Persian]
- Peffer, K., T. Tuunanen, M. Rothenberger, and S. Chatterjee, (2007), "A Design Science Research Methodology for Information Systems Research", *Journal of Management Information Systems*, 24(3): 45-77.
- Qashqaei, F, Mashaykh, S. (2018). Developing an Accounting Unit Maturity Model in Iranian Companies. *Journal of Empirical Accounting Research*, Volume 8, Issue 30, Winter 2018, pp. 175-195. (DOI): 10.22051/jera.2018.22058.2174 [In Persian]
- Rahmani, A, Molnazari, M, Qayumi, A, Mahmoudkhani, M, Behbahaninia, P, Parsai, M, Ghadirian-Arani, M. H and Khadivar, A. (2022). Designing a maturity model for financial management and accounting of public sector reporting units. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(2), 287-310. doi: 10.22059/acctgrev.2022.337562.1008645. [in Persian]
- Rahmati Asl, M and Kordestani, G. (۲۰۲۲). A study of strategies for developing preventive financial and operational supervision of the Court of Accounts. *Public Administration*, 14(2), 257-282. [in Persian]
- Sotoudeh, R, Faghani, M, Pifeh, A. (2019). Investigating the ability of the Court of Accounts from the perspective of financial accountability to users. *Auditing Knowledge*, 20(8), 59-84. [In Persian]
- Sandelowski, M. Barroso, J., (2007), "Handbook for Synthesizing Qualitative Research", New York: Springer
- Tamaela, E.Y., Pattiasina, V., B. Dasinapa, M., Marani, Y., & Duri, J.A. (2020). Regional Financial Monitoring Models With Community Participation And Public Policy Transparency As Moderators. *International Journal of Psychosocial Rehabilitation*, 24(2), 4223-4232.
- Taghi Netaj, G .H, & Qanad Bajestani, H. (2024). Investigating the effectiveness of internal controls in public sector finance. *Motahar Audit Studies*, 1(1), 11-35. . [In Persian]

- Taheri et al., (2019). Meta-combination of identifying important principles and components in designing a maturity model. Scientific **Journal of Progress Research: Systems and Strategies**. Fall 2019, Year 1, Issue 3, 153-185. [In Persian]
- Wendler R (2012) 'The maturity of maturity model research: A systematic mapping study' **Information and Software Technology** 54 (2012) 1317–1339
- Zolfagharian, M .R, Hajihasani, S, & Ameen, H. (2022). Analyzing the causes of the inconsistency of the development plan and annual budget laws using the DEMATEL approach and cause-effect diagrams. **Strategic Research on Budget and Finance**, 5(2), 77-104. [in Persian]

