

# ویژگی های فردی، چالش ها، تنگناهای اخلاقی و انگیزشی نظارت مالی ذی حسابان

مهدی جانی<sup>۱</sup>، دکتر احمد پیفه\*<sup>۲</sup>، دکتر مهدی فغانی<sup>۲</sup>  
۱. دانشجوی دکترای حسابداری، واحد چابهار، دانشگاه آزاد اسلامی، چابهار، ایران.  
۲. گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.  
(تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۴، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۶)

## چکیده

**زمینه:** در این پژوهش به مطالعه و بررسی ویژگی های فردی، چالشها، تنگناهای اخلاقی و انگیزشی نظارت مالی ذی حسابان دستگاه های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی پرداخته شد، تا با شناسایی آنها پیشنهاداتی به منظور بهبود نظارت جهت رسیدن به اهداف نظام حسابداری بخش عمومی ارائه گردد.

**روش:** پژوهش حاضر کاربردی، توصیفی و پیمایشی بود. جامعه آماری کلیه ذی حسابان دستگاههای اجرایی کشور بود که از ۱۰ استان تعداد ۲۶۰ پرسشنامه به روش تصادفی خوشه ای انتخاب شدند. ابزار تحلیل پرسشنامه پژوهشگر ساخته بود. در نهایت داده ها با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی (آزمون کالوگروف اسمیرنوف، ویلکاکسون و معادلات ساختاری) با نرم افزارهای SPSS و AMOS تجزیه و تحلیل شدند.

**یافته ها:** نتایج نشان دهنده تاثیر معنادار موانع و چالش های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارت مالی ذی حسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می باشد. در ادامه با استفاده از مدل یابی معادلات ساختاری ارتباط و همبستگی بین سه مولفه اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی بررسی گردید که نتایج حاکی از ارتباط معنادار و همبستگی مثبت بین این سه چالش را نشان می دهند.

**نتیجه گیری:** نتایج بدست آمده از پژوهش تاکید بر این موضوع دارد که انتظارات محقق که خود عضوی از جامعه آماری می باشد، موانع و چالشهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارت مالی ذی حسابان تاثیر معناخلاق بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی دارد.

**کلید واژگان:** نظارت مالی، ذی حسابان، تنگناهای اخلاقی

## سرآغاز

ایفای نقش ذی حساب به عنوان ناظر حین خرج قوه مجریه، با اعتقاد و قبول اصل نظارت و کنترل از سوی مسولین و مدیران اجرایی<sup>۱</sup>، قوانین و مقررات شفاف و ارتقا سطح دانش و آگاهی اشخاصی که در هر سطح و جایگاهی زمام امور یک مملکت را در دست دارند رابطه مستقیم داشته و باعث تسهیل امورات می گردد(۳).

در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند. همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است(۴).

نظام حسابداری<sup>۱</sup> بخش عمومی، مجموعه ای متشکل از مفاهیم، مفروضات، استانداردها، رویه ها و دستورالعمل های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحد های گزارشگر است. که اجرای نظام مذکور منوط به رعایت پیوسته تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف مورد نظر می باشد(۱). در این بین، نظارت مالی<sup>۲</sup> در اجرای حسابداری بخش عمومی یکی از موارد با اهمیت تلقی می شود که قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت در دستگاه های اجرایی را به ذی حساب محول نموده است. لذا توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذی حسابان در نظارت مالی حسابداری بخش عمومی ایران، حائز اهمیت خواهد بود.(۲)

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: pifeh@acc.usb.ac.ir

ذی حسابان بدلیل ارتباط و مسئولیت مستقیم با مسائل و چالشهای آن می تواند راهگشای نظارت مالی جامع، صحیح و دقیق، افزایش کارایی ذی حسابان، کاهش بروکراسی های اخلاقی و حذف وظایف موازی با دیگر نهادهای نظارتی گردد (۷ و ۸).

با توجه به این امر، از آنجا که ذی حسابان دستگاههای اجرایی کشور مسئولیت خطیری در پیاده سازی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دارند، بررسی و شناسایی چالشها و تنگناهای اخلاقی<sup>۶</sup>، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارتی برای اجرای مطلوب آن نقطه تمرکز این پژوهش می باشد. فرضیات فرعی تحقیق عبارتست از اینکه:

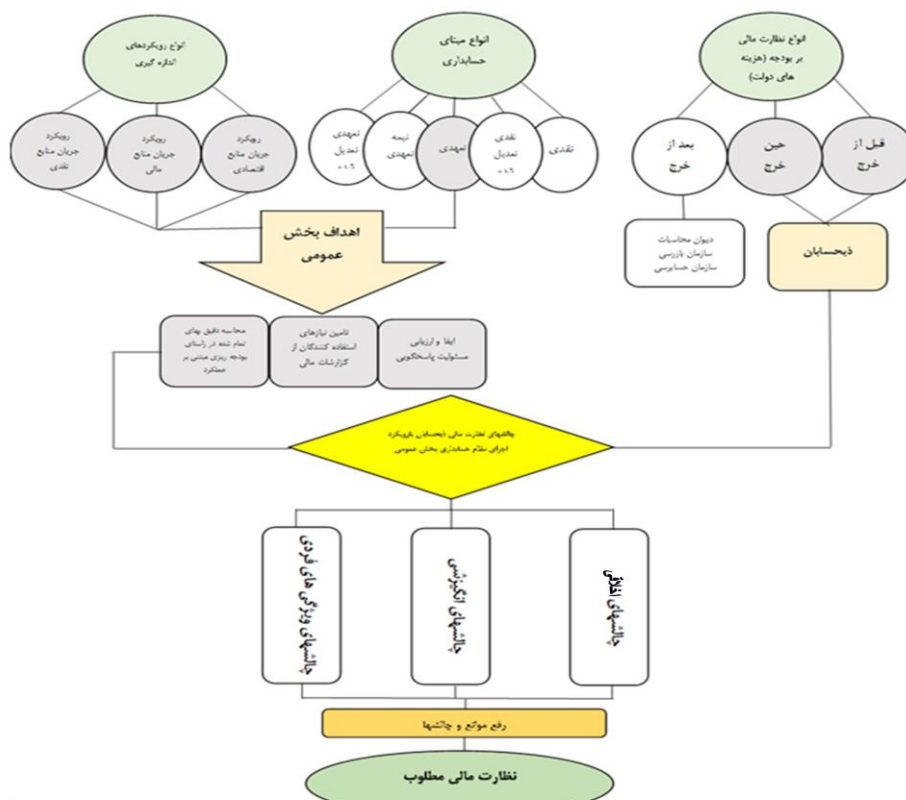
فرضیه اول: چالشها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذی حسابان مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود.

فرضیه دوم: چالشها و تنگناهای انگیزشی نظارت مالی ذی حسابان مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود.

فرضیه سوم: چالشها و تنگناهای ویژگی های فردی نظارت مالی ذی حسابان مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می دهد.

کارآمدی و پویایی نظام های سیاسی<sup>۴</sup> و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد، بخش دولتی به خصوص در ایران با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است (۵-۸).

تجربه نهادهای بین المللی گویای آن است که فراهم شدن قوانین و مقررات الزام آور برای تحول در ساختار اخلاقی<sup>۵</sup> و شیوه ارائه خدمات در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی اهمیت قابل ملاحظه ای داشته است (۶). این زیرساختها اخیرا در کشور ما برای ایجاد تحول در نظام مالی بخش عمومی فراهم شده و اجرای کامل و دقیق آن، نیازمند اختصاص زمان کافی، برنامه ریزی مناسب و نظارت دقیق است. توجه به اینکه نظارت و کنترل در اجرا، امری اجتناب ناپذیر در مدیریت کشور است، وجود یک سیستم نظارتی اثر بخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود. اما بی شک این سیستم نظارتی چالش های متعددی پیش رو دارد. با توجه به این موضوع که کمتر از پنج سال از استقرار پیاده سازی نظام حسابداری بخش عمومی سپری شده است، بررسی موانع و مشکلات نظارت بر اجرای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه



نگاره ۱: الگوی مفهومی پژوهش

جامعه آماری کلیه ذی حسابان دستگاههای اجرایی کشور و حجم جامعه ۷۴۲ نفر می باشد. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شده است. براساس فرمول مذکور حجم نمونه ۲۵۳ نفر محاسبه شده است. با توجه به حجم محاسبه شده توسط

## روش

در واقع پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی، از بعد شیوه ی سنجش متغیرها و گردآوری داده ها جزء پژوهش های توصیفی و پیمایشی است.

بین ۲۱ الی ۲۵	۹۲	۳۵/۴
بین ۲۶ الی ۳۰	۳۹	۱۵
بالتر از ۳۰	۱۱	۴/۲
<b>کل</b>	<b>۲۶۰</b>	<b>۱۰۰</b>

فرمول کوکران حداقل می‌بایست ۲۵۳ پرسشنامه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور توزیع گردد. بر این اساس تعداد ۳۲۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری توزیع گردید. توزیع این تعداد پرسشنامه بین ۱۲ استان کشور انجام شد.

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

گروه اول: استان‌های قزوین، اردبیل، خراسان جنوبی و همدان  
گروه دوم: استان‌های کردستان، گلستان، هرمزگان و آذربایجان شرقی  
گروه سوم: استان‌های سیستان و بلوچستان، کرمان، فارس و تهران  
که در ادامه از ۱۰ استان تعداد ۲۶۰ پرسشنامه دریافت و پژوهش ادامه یافت. ویژگی‌های جمعیتی گروه نمونه در جدول ۱ ارائه شده است.

در پژوهش فعلی از پرسشنامه‌ای بر اساس طیف لیکرت استفاده شده است. به این صورت که ابتدا پس از انتخاب موضوع و مشخص شدن فرضیات پژوهش، برای دستیابی اطلاعات پیرامون موانع و مشکلات نظارت مالی اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی ذیحسابان در نظام حسابداری بخش عمومی با مراجعه به مقالات و کتب در زمینه‌های مربوطه و نیز ترجمه مقالات و پایان‌نامه‌هایی که در خارج از ایران و از طریق اینترنت و نشریات در دسترس بود همچنین مراجعه به ذیحسابان، اساتید دانشگاه‌ها و نخبگان در زمینه مورد پژوهش، عوامل و مولفه‌های تاثیر گذار شناسایی و استخراج، سپس پرسشنامه مربوطه تدوین گردید.

برای بدست آوردن پایایی از آلفای کرونباخ به شرح جدول ۲ استفاده شده است که مقدار بدست آمده برای اهداف پژوهش قابل قبول می‌باشند (بزرگتر از ۰.۷).

جدول ۲: آلفای کرونباخ

پرسشنامه	آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	تعداد نمونه
عوامل اخلاقی	۰/۷۴۹	۷	۲۶۰
عوامل انگیزشی	۰/۷۲۸	۵	۲۶۰
عوامل فردی	۰/۷۲۲	۱۰	۲۶۰
کل پرسشنامه	۰/۸۵۲	۲۲	۲۶۰

برای اجرای تحقیق ابتدا در بخش نخست، اطلاعات جمعیت شناختی و شاخصهای آماری توصیفی در خصوص داده‌های گردآوری شده استخراج گردیده و در بخش دوم از طریق داده کاوی و واکاوی اطلاعات مربوطه و به روش استدلال استقرائی یافته‌های لازم جهت پاسخگویی به هر یک از سوالات تحقیق گردآوری و فرآیند تحقیق انجام شد. در نهایت داده‌ها با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی (آزمون کالوگروف اسمیرنوف، ویلکاکسون و معادلات ساختاری) با نرم افزارهای SPSS و AMOS تجزیه و تحلیل شدند.

### یافته‌ها

ابتدا برای تعیین نوع آزمون‌های پارامتری یا ناپارامتری جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون نرمالیتی کولموگروف-اسمیرنوف بهره گرفته شد.

### آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

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

جدول ۱: توصیف گروه نمونه

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۲۲۸	۸۷/۷
زن	۳۲	۱۲/۳
کل	۲۶۰	۱۰۰
سن	فراوانی	درصد فراوانی
۳۱ تا ۴۰ سال	۶۱	۲۳/۵
۴۱ تا ۵۰ سال	۱۶۸	۶۴/۶
بیشتر از ۵۰ سال	۳۱	۱۱/۹
کل	۲۶۰	۱۰۰
مدرک تحصیلی مرتبط	فراوانی	درصد فراوانی
مالی	۱۶۸	۶۴/۶
غیر مالی	۹۲	۳۵/۴
کل	۲۶۰	۱۰۰
تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۶	۲/۳
کارشناسی	۸۶	۳۳/۱
کارشناسی ارشد	۱۶۰	۶۱/۵
دکتری	۸	۳/۱
کل	۲۶۰	۱۰۰
سابقه	فراوانی	درصد فراوانی
زیر ۱۵ سال	۴۲	۱۶/۲
بین ۱۵ الی ۲۰	۷۶	۲۹/۲



**جدول ۳: نتایج آزمون کلموگروف- اسمیرنوف**

متغیرهای پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری
عوامل اخلاقی	۰/۱۱۲	۰/۰۰۰
عوامل انگیزشی	۰/۱۴۴	۰/۰۰۰
عوامل ویژگی های فردی	۰/۱۰۶	۰/۰۰۰

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معنی داری آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش از ۰/۰۵ کمتر است، بنابراین نتیجه می شود که توزیع تمام متغیرهای پژوهش نرمال نمی باشد. از آنجا که متغیرهای پژوهش نرمال نشدند پس برای بررسی وضعیت- های فرضیه ها از آزمون ویلکاکسون استفاده شد. آزمون فرضیه در روش ویلکاکسون به صورت زیر است:

**H<sub>0</sub>:** عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر است. (میان مشاهده با عدد ۳ تفاوت معنی داری ندارد).

**H<sub>1</sub>:** عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می شود یا نمی شود (میان مشاهده با عدد ۳ تفاوت معنی داری دارد).

پس در موقع بررسی فرضیه های تحقیق اگر فرضیه صفر پذیرفته شود، بدین معنی است که میان متغیر یا شاخص مورد آزمون اختلاف چندانی با عدد ۳ ندارد یا به عبارتی عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر است ولی اگر فرضیه صفر رد شود و میان مشاهده با عدد ۳ بیشتر باشد، به معنی این است که عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی نمی شود. و در آخر اگر فرضیه صفر رد شود و میان مشاهده با عدد ۳ کمتر باشد، عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می شود. لازم به ذکر است به دلیل اینکه در طیف لیکرت ۵ گزینه ای میانگین و میان عدد ۳ است این عدد به عنوان معیار و وضعیت متوسط در نظر گرفته می شود.

**آزمون فرضیه ها**

**فرضیه اول:** چالش ها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. سؤالات به شرح جدول پیوست در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملاً موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملاً مخالف می باشد.

نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه نشان داد شاخص عامل اخلاقی با میان ۱/۶۵ و آماره آزمون ۱۳/۹۵- می باشد که فرض پژوهش تأیید می شود. بر این اساس، سطح معنی داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است پس فرضیه صفر رد می شود. به عبارت دیگر و طبق توضیحات قبلی، عامل اخلاقی<sup>۲</sup> در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر نیست. همچنین به دلیل آنکه میان این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می توان بیان کرد که چالش-

ها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود.

**فرضیه دوم:** چالش ها و تنگناهای انگیزشی<sup>۱</sup> نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. سؤالات به شرح جدول پیوست زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملاً موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملاً مخالف می باشد.

نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه نشان داد شاخص عامل انگیزشی با میان ۱/۶۰ و آماره آزمون ۱۳/۶۱- می باشد که فرض پژوهش تأیید می شود. بر این اساس، سطح معنی داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است در نتیجه فرضیه صفر رد می شود. به بیانی دیگر و با در نظر گرفتن توضیحات قبلی، عامل انگیزشی در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر نیست. یعنی از آنجا که میان این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می توان گفت که چالش ها و تنگناهای انگیزشی نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می گردد.

**فرضیه سوم:** چالش ها و تنگناهای ویژگی های فردی<sup>۳</sup> نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. سؤالات به شرح جدول پیوست زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملاً موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملاً مخالف می باشد.

نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه نشان داد شاخص عامل فردی با میان ۱/۸۹ و آماره آزمون ۱۳/۹۸- می باشد که فرض پژوهش تأیید می شود. بر این اساس سطح معنی داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است در نتیجه فرضیه صفر رد می شود. به بیانی دیگر و با در نظر گرفتن توضیحات قبلی، عامل ویژگی های فردی در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر نیست. یعنی از آنجا که میان این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می توان گفت که چالش ها و تنگناهای ویژگی های فردی نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می گردد.

**فرضیه اصلی:** چالش ها و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارت مالی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود.

بر اساس نتایج فرضیه های اول و دوم و سوم به این نتیجه رسیدیم که چالش ها و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی ذی حسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. در نتیجه فرضیه اصلی تأیید میگردد.

در ادامه سه چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی با استفاده از آزمون فریدمن مورد مقایسه قرار می گیرد که نتیجه آزمون نشان داد چالش ویژگی های فردی، انگیزشی و اخلاقی به ترتیب با میانگین رتبه های ۲/۱۶، ۱/۹۳ و ۱/۹۱ در رتبه یک تا سه قرار می گیرند. بر این اساس چالش ویژگی های فردی در رتبه اول، انگیزشی در رتبه دوم و چالش اخلاقی در رتبه سوم قرار دارد.

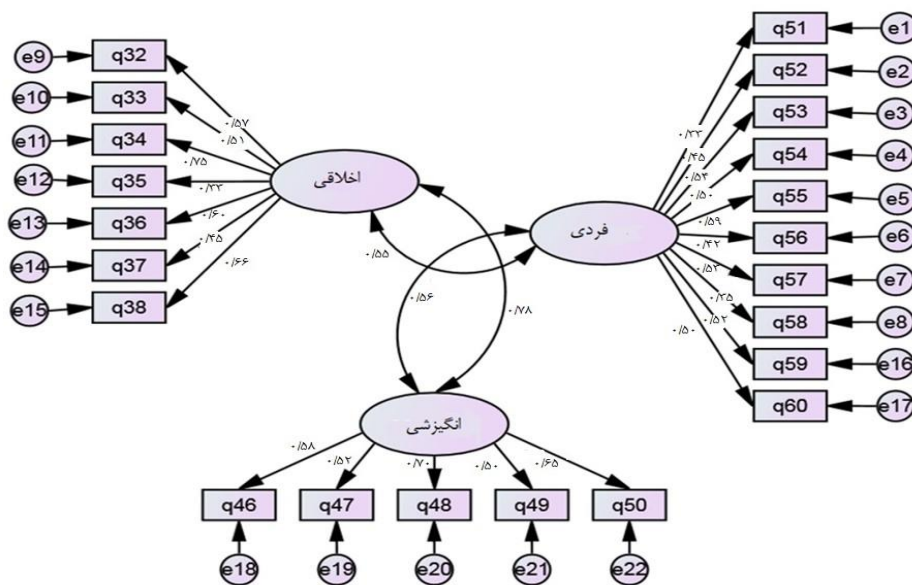
### مدل یابی معادلات ساختاری

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

در مدل یابی معادلات ساختاری هنگامی می‌توان به برآوردهای مدل اعتماد کرد که مدل دارای برازش کافی باشد. برازش مدل به این معنی است که ماتریس وارینانس-کوواریانس مشاهده شده با ماتریس وارینانس-کوواریانس پیش‌بینی شده توسط مدل باید مقادیری نزدیک به

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

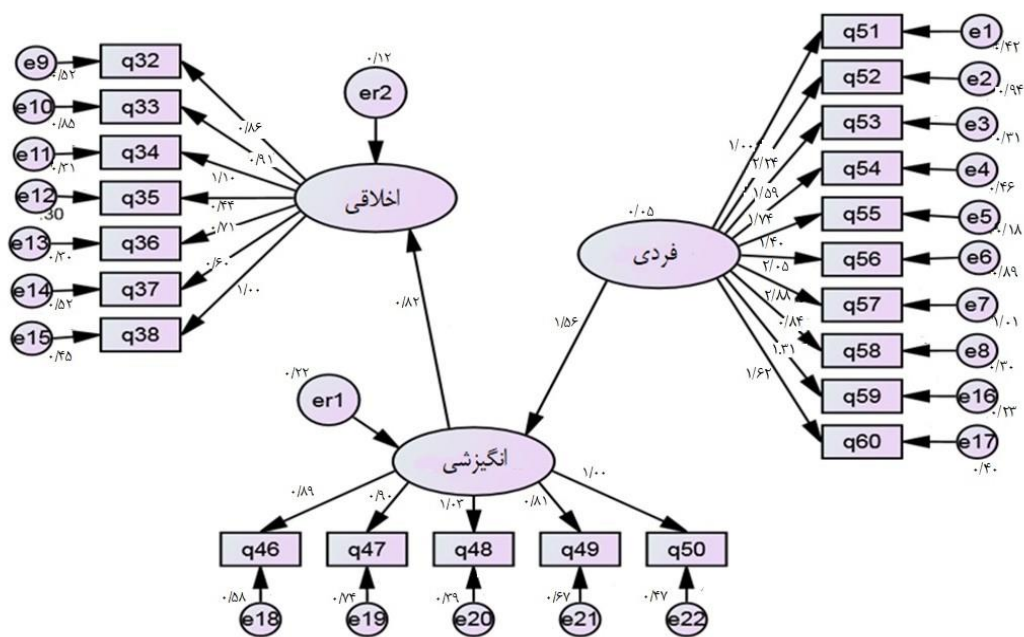
نگاره زیر رابطه دو طرفه بین چالش‌های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی را نشان می‌دهد.



نگاره ۲: نمودار مدل رابطه دو طرفه بین چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی

در ادامه با توجه به رتبه بندی بین متغیرها تاثیر مولفه اول بر مولفه دوم و تاثیر مولفه دوم بر مولفه سوم در قالب شکل زیر مدل تاثیر گذاری چالش اخلاقی روی انگیزشی و انگیزشی روی ویژگی‌های فردی را نشان می‌دهیم.

طبق نگاره ۲ فوق، همبستگی بین چالش اخلاقی و ویژگی‌های فردی برابر  $0.156$ ، بین چالش اخلاقی و انگیزشی برابر  $0.178$  و بین چالش انگیزشی و ویژگی‌های فردی برابر  $0.150$  است. سطح معنی داری بدست آمده برای هر یک از این رابطه‌ها از سطح آزمون کمتر است در نتیجه می‌توان بیان کرد که هر سه چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی تاثیر دو طرفه بر همدیگر دارند و معنی دار نیز می‌باشد.



نگاره ۳: مدل تاثیر گذاری چالش اخلاقی روی انگیزشی و انگیزشی روی ویژگی های فردی

ب) تعیین حداقل مدت زمان تصدی ذیحساب در دستگاههای اجرایی<sup>۱۱</sup>  
 ج) ارائه دوره های آموزشی<sup>۱۲</sup> مستمر مرتبط با اهداف و دستورالعمل های نظام حسابداری بخش عمومی<sup>۱۳</sup>  
 د) وضع قوانین حمایتی از ذیحسابان در زمان بروز مشکلات و چالشها بوجود آمده در دستگاه های اجرایی  
 ه) ایجاد کمیته های تخصصی استانی، منطقه ای و کشوری جهت تبادل اطلاعات و ارائه نظرات مشورتی در جهت رفع ابهامات و مانع و مشکلات اجرای نظام حسابداری بخش عمومی  
 با توجه به فرضیه دوم مبنی بر اینکه چالشها و تنگناهای انگیزشی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:  
 الف) تدوین نظام پرداخت حقوق و مزایای مستمر و یا غیر مستمر متناسب با حجم عملیات ذیحسابی  
 ب) تدوین نظام ارتقاء و انتصاب برای ذیحسابان متعهد و مصمم به اجرای قوانین و مقررات<sup>۱۴</sup>  
 ج) رتبه بندی سالانه ذیحسابان با توجه به حجم عملیات و ارائه مولفه های انگیزشی مانند امکانات و تسهیلاتی رفاهی<sup>۱۵</sup>  
 درنهایت با توجه به فرضیه سوم مبنی بر اینکه چالشها و تنگناهای ویژگی های فردی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:  
 الف) انجام آزمون کتبی و مصاحبه قبل از ورود به حرفه ذیحسابی  
 ب) محول نمودن ذیحسابی در دستگاه های اجرایی با توجه به توان، آمادگی و میزان تخصص ذیحسابان، مرتبط با دستگاه مورد تصدی

در نگاره فوق *er1* و *er2* به عنوان متغیر معیار با ضریب استاندارد ۱ در نظر گرفته شده است.  
 طبق شکل فوق، تاثیر چالش ویژگی های فردی روی انگیزشی برابر ۱/۵۶ است و تاثیر چالش انگیزشی روی اخلاقی برابر ۰/۸۲ می باشد که این نشان می دهد این تاثیرها مستقیم و مثبت است. همچنین سطح معنی داری این اثرگذاری ها از سطح آزمون کمتر می باشد در نتیجه تاثیر چالش ویژگی های فردی روی انگیزشی و انگیزشی روی اخلاقی معنی دار می باشد.

### بحث

تحلیل نتایج فرضیه های اول و دوم و سوم نشان داد که چالشها و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی ذیحسابان<sup>۱۰</sup>، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود. این نتیجه با برخی پژوهش ها که بر اهمیت موارد اخلاقی و انگیزشی در اجرای نظام حسابداری تاکید دارند همسو و در یک راستاست (۹-۱۳). همچنین نتایج معادلات ساختاری نشان داد که هر سه چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی تاثیر دو طرفه بر همدیگر دارند و معنی دار نیز می باشد. بر اساس بررسی های محقق پژوهشی که این امر را مورد تایید قرار دهد یافت نشد.  
 با توجه به فرضیه اول مبنی بر اینکه چالشها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:  
 الف) مبارزه با پارتی بازی و وضع قوانین جدید و فراهم نمودن زمینه انتصاب کارکنان شایسته جهت تصدی سمت ذیحسابی

7. Ethical factors	عامل اخلاقی
8. Motivational dilemma	تنگناهای انگیزشی
9. Individual factors	ویژگی‌های فردی
10. Accountants	ذی حسابان
11. Executive organizations	دستگاه‌های اجرایی
12. Educational periods	دوره‌های آموزشی
13. Public sector	بخش عمومی
14. Terms and conditions	قوانین و مقررات
15. Welfare facilities	تسهیلات رفاهی

به نظر محقق برای تکمیل و رسیدن به نتیجه واحد برای رفع موانع و چالش‌های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذی‌حسابان پیرامون نظام حسابداری بخش عمومی تحقیقات و پژوهش‌های زیر موثر خواهد بود:

(الف) بررسی مشکلات اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی

(ب) بررسی چالش‌های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دستگاه‌های اجرایی کشور

(ج) مطالعه موانع اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی و سازمان حسابرسی).

### نتیجه‌گیری

نتایج بدست آمده از پژوهش تاکید بر این موضوع دارد که انتظارات محقق که خود عضوی از جامعه آمار می‌باشد، موانع و چالش‌های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذی‌حسابان تاثیر معناداری بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی دارد. در ادامه با توجه به نتایج موجود عدم حمایت مسئولین از ذی‌حسابان شایسته (شایسته سالاری) و کمبود حس مسئولیت‌پذیری و وجدان‌کاری در دستگاه‌های اجرایی از مهمترین مشکلات اخلاقی نظارت مالی ذی‌حسابان در اجرای نظام حسابداری بخش عمومی می‌باشد. عدم تناسب حقوق و مزایای ذی‌حسابان متناسب با حجم وظایف و اختلاف بین حقوق و مزایای دستگاه‌های اجرایی با حقوق و مزایای ذی‌حسابان با دستگاه تحت مسئولیت از موانع و مشکلات مهم انگیزشی نظارت مالی ذی‌حسابان و در نهایت میزان آشنایی ذی‌حسابان با قوانین و دستورالعمل‌های نظام حسابداری بخش عمومی و میزان تجربه و سابقه کاری مرتبط با بخش مالی دستگاه مورد تصدی از مهمترین موانع ویژگی‌های فردی مرتبط با نظارت مالی ذی‌حسابان در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی ارزیابی گردید.

### ملاحظه‌های اخلاقی

موضوعات اخلاقی همچون: سرقت ادبی، رضایت آگاهانه؛ انتشار چندانگانه و ... در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

### واژه‌نامه

1. Accounting system	نظام حسابداری
2. Financial monitoring	نظارت مالی
3. Executive managers	مدیران اجرایی
4. Political systems	نظام‌های سیاسی
5. Ethical structures	ساختار اخلاقی
6. Ethical dilemma	تنگناهای اخلاقی

### References

- Jones TC, Dugdale D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*; 12(1): 35-63.
- Amini Mehr A, Hejazi R, Shahim-Permah Z. (2015). The benefits of accrual accounting basis on reporting transparency and accountability in universities affiliated to the ministry of science, research and technology (case study of Kharazmi University of Tehran). *Government Accounting Quarterly*; 2 (2): 55-66. (In Persian).
- Arabian A. (2011). Judicial accountability in the state accounting court. *Quarterly Audit Knowledge*; 11 (4). (In Persian).
- Hedayati Zafar Ghandi M. (2016). The role and function of the court of auditors in implementing financial supervision. *United Nations Research Quarterly*; 2 (18). (In Persian).
- Bahman A. (2015). Review of financial oversight charges of the ministry of economic affairs and finance. 5th National Conference and Third International Conference on Accounting and Management with New Approaches and Research. (In Persian).
- Alwardat YA, Basheikh AM. (2017). The impact of performance audit on public administrations in Saudi Arabia: an exploratory study. *International Journal of Business and Management*; 12.(۱۲)
- Karbassi Yazdi H, Kazemi M. (2012). Challenges of establishing an accounting-based reporting system (with emphasis on accountability) in Iranian Public Sector. *Auditing Knowledge*; 12 (48): 23. (In Persian).
- Kordestani G, Rahimian N, Shahrabi S. (2016). Identifying barriers to transition to accredited accounting in the public sector (based on international public sector standards board studies). *Auditing Knowledge*; 16 (65): 47. (In Persian).
- Hajjha Z, Rasheki-Gazneh A. (2017). Relationship between accounting ethics with decision making ability & manager's behavior. *Ethics in Science and Technology*; 12 (2):155-160. (In Persian).
- Namazi M, Rajabdorri H, Roosta-Mimandi A. (2018). Codifying sustainable development pattern of accounting professional ethics. *Ethics in Science and Technology*; 12 (4):70-80. (In Persian).



- performance (case study: ministry of economic affairs and finance). *Public Accounting*; 2: 59-70. (In Persian).
14. Salehi T. (2017). Relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology*; 11 (3):77-86. (In Persian).
  15. Khodamoradi E, Hajiha Z. (2017). Role of ethical culture in auditors' functions. *Ethics in Science and Technology*; 11 (3):125-130. (In Persian).
  16. Oyebisi O, Wisdom O, Lawrence I, Bibiana N, Dorcas A. (2017). Impact of public sector auditing in promoting accountability and transparency in Nigeria. *Journal of Research in Business and Management*; 5 (5): 28-32.
  11. Farzin F, Banitalebi B, Bakhshinezhad M. (2018). The Relationship between individual and social structures and teaching accounting professional ethics. *Ethics in Science and Technology*; 13 (1):145-153. (In Persian).
  12. Akhavan Alavi SH, Rahmati MH, Ghanbari AA. (2014). Investigating the impact of motivational factors (job, organizational, individual) on the quality of financial supervision of accountants and financial managers of executive organizations. *Journal of Organizational Culture Management*; 34. (In Persian).
  13. Rabiee-MandJin MR, Gholizadeh S. (2017). Investigating the impact of empowerment by improving the level of motivation on accounting job



