

Identifying the problems of continuous financial monitoring and providing a model for integrated monitoring of public sector policies

- Akbar Mirshkari ^۱
- Morteza Musa Khani ^۲
- Karamolah Daneshfard ^۳

Abstract

Continuous monitoring keeps track of all financial events in order to display all financial information at any time. This increases the speed of response. The timeliness of information is very important, so that some events can only be done with timely identification. This will lead to the improvement of policies. The purpose of this research is to identify the problems of continuous financial monitoring in the public sector policies, so that finally the model of integrated monitoring can be introduced as a solution to the problems. This research is applied and of a descriptive-developmental (exploratory) type, as well as a case that was conducted in ۱۴۰۲ in the public sector. To conduct the research, a combination of studying specialized texts along with interviews and brainstorming (Delphi and Delphi-Fuzzy methods) and content analysis was used. In this research, two main questions were set. After answering the first question of the research in relation to the problems of continuous monitoring, the problems were identified with fuzzy Delphi mathematical calculations in Excel software. The results showed that there are ۲۴ problems in continuous monitoring. After this stage, by studying specialized texts, an integrated monitoring model was presented to solve the problems of continuous financial monitoring in the public sector. A model that is based on the six components of accountability, transparency, justice, compliance with the rights of stakeholders, integrity and supervision. This model, taking into account the desirable governance components of the development of the previous models of continuous monitoring, is a path-breaker in solving problems. The expansion of integrated continuous monitoring improves the accountability of the public sector, and executive and supervisory government agencies should take steps to solve the problems raised by considering the components of integration. Due to the emphasis of annual budget laws on integrated financial management, continuous integrated financial monitoring will also be effective in increasing transparency and financial discipline of Public Sector Policies as a supplement to improve the government's financial management.

Key words: Public Sector Policies, Fuzzy Delphi, Continuous Financial Monitoring, Integrated MonitoringMonitoring, Integrated Monitoring.

^۱ PhD Student of public Management, Faculty of Management and Economics, Science and Research Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran

^۲ Professor, Faculty of Management and Economics, Science and Research Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author)/ mousakhani@srbiau.ac.ir.

^۳ Professor, Faculty of Management and Economics, Science and Research Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran

شناسایی مشکلات نظارت مستمر مالی و ارائه الگوی نظارت یکپارچه خطمشیهای بخش

عمومی

- اکبر میرشکاری^۱
- مرتضی موسی خانی^۲
- کرم اله دانش فرد^۳

چکیده

نظارت مستمر تمامی وقایع مالی را به صورت مستمر پیگیری میکند تا تمامی اطلاعات مالی را در هر زمانی به نمایش بگذارد. این موضوع سبب افزایش سرعت پاسخگویی میشود. به موقع بودن اطلاعات اهمیت زیادی دارد به گونه‌ای که برخی اتفاقات تنها با شناسایی به موقع قابل انجام است. این مهم سبب بهبود خط مشیها خواهد شد. هدف از این تحقیق شناسایی مشکلات نظارت مستمر مالی خطمشیهای بخش عمومی میباشد، تا در نهایت الگوی نظارت یکپارچه به عنوان راهکاری برای حل مشکلات معرفی شود. این تحقیق کاربردی و از نوع توصیفی-توسعه‌ای (اکتشافی) و همچنین موردی است که در سال ۱۴۰۲ در بخش عمومی انجام شد. برای انجام تحقیق از ترکیبی از مطالعه متون تخصصی به همراه مصاحبه و طوفان مغزی (روش دلفی و دلفی‌فازی) و تحلیل محتوا استفاده شد. در این تحقیق دو سوال اصلی تنظیم شد. بعد از پاسخگویی به سوال اول تحقیق در رابطه با مشکلات نظارت مستمر با محاسبات ریاضیاتی دلفی فازی در نرم افزار اکسل مشکلات مشخص شدند. نتایج نشان داد که ۲۴ مشکل در نظارت مستمر وجود دارد. بعد از این مرحله با مطالعه متون تخصصی الگوی نظارت یکپارچه جهت رفع مشکلات نظارت مستمر مالی در بخش عمومی ارائه شد. مدلی که مبتنی بر مولفه‌های ششگانه پاسخگویی، شفافیت، عدالت، رعایت حقوق ذینفعان، یکپارچگی و نظارت میباشد. این مدل با در نظر گرفتن مولفه‌های حکمرانی مطلوب توسعه مدل‌های قبلی نظارت مستمر در حل مشکلات راهگشا میباشد. گسترش نظارت مستمر یکپارچه پاسخگویی بخش عمومی را بهبود میبخشد و دستگاههای دولتی اجرایی و نظارتی باید با توجه به مولفه‌های یکپارچگی در جهت حل مشکلات مطرح گام بردارند. با توجه به تاکید قوانین بودجه سنواتی بر مدیریت مالی یکپارچه، نظارت مستمر مالی یکپارچه نیز به عنوان مکملی برای بهبود مدیریت مالی دولت، در افزایش شفافیت و انضباط مالی خطمشیهای عمومی موثر خواهد بود.

واژگان کلیدی: خطمشی‌های بخش عمومی، دلفی فازی، نظارت مستمر مالی، نظارت یکپارچه.

^۱ دانشجوی دکتری، رشته مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

^۲ استاد، گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

mousakhani@srbiau.ac.ir

^۳ استاد، گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱. مقدمه



امروز دستیابی به توسعه پایدار، شفافیت و انضباط مالی و انسجام و یکپارچگی خط‌مشی‌های عمومی کشورها مورد توجه محققان زیادی قرار گرفته است (سینرو^۱ و همکاران، ۲۰۲۴؛ مارای^۲ و همکاران، ۲۰۲۴؛ لاسو^۳ و همکاران، ۲۰۲۴؛ تاچتون^۴ و همکاران، ۲۰۲۴). خط‌مشی‌گذاری عمومی به مثابه ریل‌گذاری و هدف‌گذاری اقدامات، مشروعیت بخشیدن به فعل و ترک فعل آحاد جامعه و یک جریان مستمر و پویا و ابزار تخصیص منابع برای حل مسائل و مشکلات جامعه از طریق مدیریت دولتی و اداره عمومی و توجه به قوانین می‌باشد. قرن اخیر، عصر جنگ خط‌مشی‌هاست نه جنگ نظامی، کشوری توانمند و ثروتمند است که از سرمایه غنی خط‌مشی‌های عمومی وثیق و تمدن ساز برخوردار باشد. اتخاذ و اجرای خط‌مشی مطلوب علاوه بر افزایش شفافیت و انضباط مالی، قدرت زاینده‌ی ثروت، عزت و شادابی ملی را به ارمغان می‌آورد. نظارت و ارزیابی با هدف حصول اطمینان از اتخاذ خط‌مشی مطلوب و اجرای اثربخش آن، بخش جدایی‌ناپذیر فرایند خط‌مشی‌گذاری می‌باشد. بخش عمومی هر کشوری بدون لحاظ اندازه، پیچیدگی، طبقه‌بندی، سیستم‌ها و بخش‌های موردنظر، برای دستیابی به اهداف استراتژیک و ایجاد پایداری مالی و همچنین پاسخگویی مطلوب به یک سیستم یکپارچه مالی قوی و به تبع آن الگوی نظارت مالی یکپارچه برای خط‌مشی‌ها نیازمندند (دانایی‌فرد، ۱۴۰۲؛ گیل و شارما^۵، ۲۰۲۳؛ حسن و صلاح^۶، ۲۰۲۳؛ لینو^۷ و همکاران، ۲۰۲۳؛ کادرادو و بیساگنو^۸، ۲۰۲۲؛ گارست - نسباک و کوروپو^۹، ۲۰۱۸؛ فالتی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۴). بخش عمومی ایران از وسعت زیادی برخوردار است. نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا این فرآیند از حالت سنتی خارج شده و مبتنی بر پیشرفت‌های فناوری موجود، بهینه‌سازی شود (صف‌آرا و کاباران زاده قدیم، ۱۳۹۶). مرحله نظارت عاملی برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد دولت در ابعاد عملیاتی و مالی به شمار رفته و نتایج حاصل از رسیدگی‌های به عمل آمده می‌تواند به عنوان مأخذ معتبر و ابزاری دقیق در برنامه‌های آتی کشور بکار گرفته شود (محمدزاده و همکاران، ۱۳۸۷). در حال حاضر نظارت دیوان محاسبات در گزارش تفریغ بودجه و نظارت‌های مستمر متبلور می‌شود. مسائل زیادی اعم از داخلی و خارجی سبب تاخیر در تهیه و تنظیم لایحه تفریغ بودجه و ارسال آن به مجلس شورای اسلامی و همچنین عدم اطلاع رسانی به موقع و دقیق برای برنامه‌ریزی‌های مالی و کنترل

^۱. Sinervo

^۲. Murray

^۳. Lassou

^۴. Touchton

^۵. Gill and Sharma

^۶. Hassaan and Salah

^۷. Lino

^۸. Cuadrado-Ballesteros and Bisogno

^۹. Garseth-Nesbakk and Kuruppu

^{۱۰}. Faleti et al

قوه مجریه از عملکرد دستگاههای اجرایی می‌شد (محمدزاده و همکاران، ۱۳۸۷). از اینرو ابزاری برای حل این مشکل مطرح شد که مطابق با تجربه سایر کشورها این ابزار نظارت مستمر مالی بود که به شکل‌های مختلف شش، سه و دوماهه ارائه می‌شود (کریستین^۱، ۲۰۰۷). نظارت مستمر مالی منافع مهمی به سازمان‌ها ارائه می‌نماید. از جمله این منافع، حداقل نمودن خطاهای حسابداری، تجزیه و تحلیل و ارتباطات سازمانی به هنگام تر و افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌باشد (واسارهایی و همکاران، ۲۰۰۳). با این که بیش از دو دهه از ظهور حسابرسی برخط می‌گذرد، اما این سیستم هنوز یک تکنولوژی نوین به حساب می‌آید و همچنان بیشتر از آن که یک قاعده باشد، مجموعه‌ای از انتظارات است (حاجی‌ها، ۱۳۹۴). نوآوری‌های این دو دهه همگی به نحوی سعی در تامین نیازهای متنوع استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی دارند. تحولات فناوری اطلاعات بر گزارشگری تأثیر گذاشته و آن را از شکل سنتی به سمت گزارشگری بلادرنگ سوق داده است. هنگامی که گزارشگری به سمت بلادرنگ بودن حرکت کند حسابرسی نیز باید به این سمت حرکت نماید (روحانی، ۲۰۰۳). مطابق با اصل (۵۵) قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات کشور، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸). هر چه که این گزارش بموقع تر ارائه شود در توسعه کشور مفیدتر خواهد بود. دیوان محاسبات در سال‌های اخیر اقداماتی در این زمینه انجام داده و در نظر دارد تا به این سمت حرکت نماید. یکی از اقدامات اساسی که در این زمینه انجام شده است سیستم نظارت الکترونیکی می‌باشد که به سیستم سنا معروف شده است. این روش حسابرسی با مشکلاتی روبه‌رو می‌باشد که باید شناسایی شوند، با شناسایی مشکلات در نهایت می‌توان به تجربیات قبلی مراجعه نمود و راه کارهایی با توجه نظام مدیریت مالی برای آنها ارائه نمود (در حال حاضر نظام مدیریت مالی به یکپارچگی تأکید دارد). بحث نظارت مستمر مالی در اغلب کشورهای توسعه یافته در حال بهبود است و با توجه به خواسته‌های جامعه و نهادهای ناظر بین‌المللی، هر ساله به انسجام و هماهنگی آنها افزوده می‌شود. کشورهای در حال توسعه نیز باید با توجه به شرایط موجود الگویی برای نظارت مستمر مالی ارائه دهند که در نهایت منجر به افزایش انضباط مالی بشود. لذا مسئله اصلی این تحقیق شناسایی مشکلات نظارت مستمر در دستگاه‌های دولتی و ارائه راه کاری منطبق با رویکرد مدیریت مالی یکپارچه در جهت بهبود خط‌مشی‌های بخش عمومی است. در ادامه برای رسیدن به هدف پژوهش سوالات زیر طراحی شده است:

۱. مشکلات نظارت مستمر مالی خط‌مشی‌های بخش عمومی دیوان محاسبات کدامند؟

^۱. Christine

۲. الگوی پیشنهادی برای کاهش مشکلات نظارت مستمر مالی با توجه به طرح مدیریت مالی یکپارچه چیست؟

ضرورت بررسی مسئله پژوهش به این دلیل است که مطابق با قانون محاسبات عمومی بخش دولتی از دستگاه‌های اجرایی مختلفی همچون وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی با حجم وسیعی از عملیات مالی تشکیل می‌شود. هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی، اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آنها می‌رسد. پس از جنگ جهانی دوم، سازمان‌های دولتی به ابزار مهم نظام‌های حکومتی جهت کمک به آنها برای توسعه اقتصادی و دستیابی به اهداف خاص اجتماعی تبدیل شدند. در حال حاضر نیز، موسسات و نهادهای دولتی، در فرآیند توسعه بسیاری از کشورها، بویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات برخط و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم‌های سازمانی حاکم بر آنها باشد (حضور و همکاران، ۱۳۹۴). از مهم‌ترین سازوکارهایی که در زمینه هدایت اثربخش و کارآیی سازمان‌های دولتی وجود دارد بحث نظارت مالی است.

در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارآیی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف بموقع این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند کنترل یکی از با اهمیت‌ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است. اطلاعات حاصل از فرآیند کنترل، به عنوان بازخورد، ضمن ایجاد هشیاری در مدیران به سلامت جریان عملیات و فعالیت‌ها کمک قابل ملاحظه‌ای می‌نماید (حضور و همکاران، ۱۳۹۴).

برای انجام این وظیفه دیوان محاسبات باید از نظارت مستمر استفاده نماید تا با کشف بموقع تخلفات از ضررهای آتی جلوگیری نماید، چرا که برخی موارد فساد قابلیت برگشت ندارد. برای بهبود نظارت مستمر مالی در مرحله اول باید مشکلات مربوطه شناسایی شوند و سپس راه‌کاری منطبق با نظام مدیریت مالی موجود ارائه شود و این موضوع ضرورت تحقیق حاضر را نشان می‌دهد. از سویی دیگر در جهت بهبود خط‌مشی‌های بخش عمومی، قوانین بودجه سنواتی اخیر از جمله بند (ز) تبصره ۱۹ به نظام مدیریت یکپارچه مالی تاکید شده است که این مهم نیز اهمیت بحث نظارت مستمر مالی منطبق با آن را می‌طلبد. از سویی دیگر از حیث اهمیت نظری، نظارت مستمر خط‌مشی‌های عمومی با چالش‌هایی مواجهه گشته است. این امر به دلیل عدم تحقق و اجرای خط‌مشی‌های عمومی، وجود بحران‌های نوظهور و نیز فشارهای ناشی از چالش‌های اقتصادی است. عدم انسجام خط‌مشی‌ها از جمله قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه‌های آن و غیره و از دیگر سوی عدم هماهنگی دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه، خزانه‌داری کل کشور، بازرسی

کل کشور و غیره در نظارت بر خط مشی‌های تدوین و ابلاغ شده موجب گردیده است که در تحقق اهداف خط مشی‌ها از جمله قانون اساسی، سند چشم‌انداز، سیاست‌های کلی ابلاغی در اجرای اصل ۱۱۰ قانون اساسی و شش برنامه توسعه پنج ساله کشور بصورت کامل اجرا نگردد و مسایل و مشکلات احصاء شده که خط مشی‌های صدرالذکر برای حل آنها طراحی و تصویب گردیده لاینحل باقی مانده و به مرور زمان بر پیچیدگی‌های آن نیز افزوده شود. با توجه به موارد فوق شناسایی مشکلات نظارت مستمر مالی خط‌مشی‌های بخش عمومی ضرورت دارد تا در نهایت بتوان الگویی با در نظر گرفتن یکپارچگی ارائه نمود.

۲. مبانی تجربی و نظری

نظارت بخش عمومی در دو مرحله قبل از خرج و بعد از خرج انجام می‌شود. نظارت قبل از خرج توسط ذیحسابان وزارت دارایی و نظارت بعد از خرج توسط حسابرسان دیوان محاسبات انجام می‌شود (نوروش و همکاران، ۱۳۹۱).

مطابق با اصل ۵۵ قانون اساسی و تبصره (۳) بند (ب) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات، دیوان محاسبات کشور می‌تواند علاوه بر نظارت پس از خرج کار نظارت در حین خرج (نظارت مستمر) را هم انجام دهد. شایان ذکر است که نظارت مستمر در بخش ۲ استاندارد شماره ۱ استانداردهای حسابرسی دولتی سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (اینتنوسای) هم مورد تأکید قرار گرفته است. نظارت مستمر منافع مهمی به سازمان‌ها ارائه می‌نماید. از جمله این منافع، حداقل نمودن خطاهای حسابداری، تجزیه و تحلیل و ارتباطات سازمانی به هنگام تر و افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌باشد. با این که بیش از دو دهه از ظهور نظارت مستمر می‌گذرد، اما این سیستم هنوز یک تکنولوژی نوین به حساب می‌آید و همچنان بیشتر از آن که یک قاعده باشد، مجموعه‌ای از انتظارات است.

نوآوری‌های این دو دهه همگی به نحوی سعی در تأمین نیازهای متنوع استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی دارند. تحولات فناوری اطلاعات بر گزارشگری تأثیر گذاشته و آن را از شکل سنتی به سمت گزارشگری بلادرنگ سوق داده است. هنگامی که گزارشگری به سمت بلادرنگ بودن حرکت می‌کند، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و نظارت‌کنندگان از حرفه حسابداری انتظار توسعه خدمات موجود را دارند. از جمله این خدمات می‌توان به خدمات اطمینان بخشی مداوم یا همان نظارت مستمر که برای اطلاعات تجاری موجود در بازارهای سرمایه حیاتی محسوب می‌شود، اشاره کرد (حاجی‌ها، ۱۳۹۴).

تحقیقات نشان می‌دهد که هنوز استفاده از کاربردهای نظارت مستمر محدود بوده و در حد انتظارات نیست، اما صرف نظر از این مساله، در هر محیطی که در عمل این تکنولوژی راه‌اندازی شده (صرف نظر از سطح استفاده از آن) بعد از متوسط دو سال کاربرد آن بسیار گسترده تر از ابتدای بکارگیری شده است. کمیت‌الیوت بر این عقیده است که نظارت مستمر می‌تواند منجر به افزایش کارایی بررسی کیفیت اطلاعات حسابرسان شود. بسیاری از شرکتها، مراحل را برای کنترل یا کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل تدوین و اجرا می‌کنند.

لذا، حسابرسان مستقل با فشارهایی برای کنترل یا کاهش هزینه‌های حسابرسی مواجه هستند و البته در این بین کیفیت حسابرسی نباید افول کند. این رویدادها باعث شده است که حسابرسان به دنبال شناسایی راهی برای انجام کارآمدتر حسابرسی باشند، این راه نظارت مستمر است. برخی صاحب‌نظران معتقدند گرچه حرفه حسابرسی مدت زیادی است نظارت مستمر را مطرح ساخته، اما نظارت مستمر هنوز به صورت شایسته‌ای اجرا نشده است و دارای مشکلات عدیده‌ای می باشد.

نظارت مستمر به این معنی است که عملیات حسابرسی از راه دور از طریق شبکه مانند اینترنت انجام می شود. در این روش، ایجاد سرورهای مختص پیاده سازی داده‌های حسابرسی بدون درنگ از سوی نهادهای تحت حسابرسی ضروری است. در کشور چین از هر سه روش نظارت مستمر با توجه به ویژگی های واحدهای مورد رسیدگی استفاده می شود. این کشور معتقد است که برای هر واحد مورد رسیدگی باید روش‌های خاصی را ایجاد نمود (عبدوس، ۱۳۹۰). حسابرسی سنتی تنها اطلاعات قدیمی را بررسی می کند که گاهی زمان زیادی از آن گذشته است. این موضوع مهم ترین تفاوت بین نظارت سنتی و برخط می باشد. هر چند که بیش از چند دهه از عمر مفهوم نظارت مستمر نمی گذرد، ولی پیشرفت سریع فناوری اطلاعات در چند سال گذشته، زمان بندی و شواهد فرایند حسابرسی را تغییر داده و توجه به نظارت مستمر را نه تنها از منظر فناوری و صرفه اقتصادی امکان پذیر کرده است، بلکه آن را ضروری می داند (حاجی ها، ۱۳۹۴).

یکی از مشکلات موثر بر راه حل های نظارت مستمر در سیستم های حسابداری بدون درنگ داده های استفاده شده با فرمت ها و قالب های گوناگون و مختلف است. قابلیت دسترسی و بازیابی داده ها از چندین منابع رکورد، مانند سیستم های قدیمی به منظور ایجاد یک سیستم نظارت مستمر تعیین کننده است. این بدان معناست که داده ها در قالب های متنوع همراه با انواع مختلف فایل ها و سیستم های رکورد است. ضروری است که این داده ها استاندارد شوند. متأسفانه استانداردسازی می تواند یک فرآیند گران و پیچیده باشد و حتی بدتر از آن ریسک خطا در ورود داده ها مانند دوبار ثبت کردن داده ها وجود دارد (سرنیواس^۱، ۲۰۰۴).

لیتون (۲۰۲۳) نشان دادند که مدیریت ریسک بر بهبود برنامه مالی اثرگذار است. گیل و شارما (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابداری بخش عمومی بر بهبود بودجه و مدیریت مالی دولت اثرگذار است. گاداردو و بیساگو (۲۰۲۲) نشان دادند که شفافیت بودجه بر پایداری مالی دولت ها اثرگذار است. صالحی^۲ و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که بین اصلاحات نظارتی و کیفیت نظارت رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا^۳ و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که شایستگی حسابرس، تردید حرفه ای حسابرس و درک سیستم های اطلاعاتی بر کیفیت نظارت

^۱. Srinivas

^۲. Salehi

^۳. Alfareza

اثرگذارند. بستان^۱ و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که دیوان محاسبات نقش مهمی در کاهش فساد دستگاه-های دولتی در دوره‌های بحران و پسا بحران دارد. لی و همکاران^۲ (۲۰۱۹) نشان دادند حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمان بوده است. دنیز و همکاران^۳ (۲۰۱۶) سیستم برنامه ریزی منابع سازمانی را به عنوان مهم ترین ابزار نظارت مستمر معرفی و از سویی دیگر نیاز به کنترل های شدید نظارتی به عنوان یکی از محدودیت های نظارت مستمر معرفی کردند. موسوی و همکاران (۱۴۰۱) مهم ترین عوامل تأثیرگذار پیش روی استقرار برنامه مالی در کشور را در شرایط ناپایدار حال حاضر فضای اقتصادی و سیاست گذاری کشور و ناپایداری منابع مالی دولتی و همچنین عدم یکپارچگی نظام مالی در کشور دیده اند. سعید و حبیب نژاد (۱۳۹۹) بیان نمودند که تحلیل مفهومی برنامه توسعه و نظارت مجلس، می تواند مقدمه ای برای فهم چالش های موجود بر سر راه نظارت مجلس بر این برنامه ها باشد. تأثیر ساختار سیاسی سابق بر برنامه های توسعه، اشکالات موجود در مرحله تهیه و تصویب و کش آن با امر نظارت، ایرادات قانون نویسی و عدم توجه به مشخصه های برنامه، از عمده ترین چالش های نظارتی مجلس در این رابطه قلمداد می شود. جلالیان و آذوغ (۱۳۹۷) بیان نمودند یکی از خلاء های نظارت «مدیریت کند» در عملیات می باشد که می توان برای از بین بردن این خلاء از زمینه های آنلاین سازی محاسبات و تأییدات برخط در محاسبات سیستم های حسابرسی مدیریت استفاده نمود. خلاء دیگر به مقررات مربوط به نظارت بر حسن اجرای بودجه می باشد که نیازمند مدیریت مالی یکپارچه و نظارت یکپارچه است. خلاء دیگر استفاده از فناوری اطلاعات است. صف آرا و کاباران زاده قدیم (۱۳۹۶) نشان دادند که عدم شناخت نهادهای نظارتی از فرآیند نظارت مستمر، تردید در خصوص مزایا، عدم وجود نرم افزار قوی و عدم تناسب بین سیستم های اطلاعاتی، بعنوان موانع اجرای صحیح نظارت مستمر در سازمان های دولتی ایران از دیدگاه حسابرسان سازمان حسابرسی پذیرفته شدند. حاجیه (۱۳۹۴) نشان داد که بین امید به بهبود عملکرد و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از نظارت مستمر رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد، بین امید به بهبود شرایط کاری و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از نظارت مستمر رابطه منفی و معنی داری وجود دارد و بین تأثیرگذاری اجتماعی و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از نظارت مستمر رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. در تحقیق نیک بخت و موسوی سنگ چشمه (۱۳۹۱) عدم آموزش، حجم بالای کاری حسابرسان، دانش کم مدیران مالی و عدم حمایت از حسابرسان به عنوان مشکلات مورد تأیید قرار گرفتند.

۳. روش شناسی تحقیق

در مرحله اول مشکلات نظارت مستمر مالی خط مشی های بخش عمومی با مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان تأیید نهایی می شوند و سپس با مطالعه متون تخصصی راه کاری برای مشکلات مربوطه

^۱ . Bostan

^۲ . Lee et al

^۳ . Deniz et al

در قالب یک الگو ارائه می‌شود. متخصصینی که در رابطه با مشکلات نظارت مستمر نظر می‌دهند ۱۰ نفر بودند که آشنا با بخش عمومی بوده و دارای تحصیلات تکمیلی بودند. ۴ نفر دارای تحصیلات فوق-لیسانس و ۲ نفر دانشجوی دکتری و ۴ نفر دارای تحصیلات دکتری بود. ۸ نفر از کارکنان دیوان محاسبات و ۲ نفر از وزارت دارایی بودند. سابقه افراد بالای ۱۵ سال بود.

۴. پاسخ سوال‌های تحقیق

سوال اول: مشکلات نظارت مستمر مالی خط مشی‌های بخش عمومی دیوان محاسبات کدامند؟

جدول ۱: مشکلات نظارت مستمر

عنوان	توضیحات
ابلاغ دیر هنگام قانون بودجه و اعتبارات در بخش عمومی	این موضوع تبعات بیشتری به دنبال دارد چرا که سبب عدم مبادله به موقع موافقتنامه‌های اعتبارات در بخش عمومی می‌شود.
اجرای نامناسب یا ناقص قوانین مصوب	گاهی وجود قوانینی به همراه تفسیر آن انجام نظارت مستمر را مشکل می‌نماید.
پیچیدگی فعالیت‌های بخش عمومی و تعدد قوانین	این مورد بر کیفیت کار نظارت مستمر اثرگذار است.
عدم تهیه صورتهای مالی متناسب با نظارت مستمر	در حال حاضر دولت دارای دوره مالی دو ساله می‌باشد به گونه‌ای که امکان تهیه همه صورتهای مالی در یک سال امکان پذیر نیست و دوره مالی به دو دوره مالی و دوره متمم تقسیم می‌شود که صورتحساب بودجه و عملکرد در دوره متمم ارائه می‌شود.
بودجه بندی نامناسب	به دلیل مشکلات موجود در بودجه ریزی حاضر سرعت در تکمیل اجرای بودجه ریزی عملیاتی بدلیل توجه اش بر نتایج کار ضروری است.
عدم موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارشات مورد نیاز برخط بر نظارت مستمر	برای افزایش قابلیت اتکا به اطلاعات واقعی تر و برای دستیابی به اطلاعات مربوط تر به اطلاعات به موقع تر نیاز است.
پراکندگی جغرافیایی پروژه های در حال اجرا کار حساسی را تا حد زیادی مشکل نموده است.	این مورد بر سایر وظایف دیوان نیز اثرگذار است، که با افزایش نیروی انسانی تا حد زیادی برطرف خواهد شد.
سرعت پایین انجام کارها در دستگاه های اجرایی	باید سرعت تصویب قانون بودجه و ابلاغ آیین نامه ها و همه موارد مرتبط افزایش یابد، چرا که زمان انجام هر کاری بر میزان دستیابی به نتیجه هر کار اثرگذاری زیادی دارد.
عدم وجود سامانه ارتباطی قوی و آسان	بین دستگاه های اجرایی و حتی خود دیوان محاسبات های استان ها سامانه ارتباطی مناسبی وجود ندارد.

عنوان	توضیحات
منابع انسانی ضعیف و عدم وجود تجهیزات مورد نیاز	با توجه به گستردگی حجم بودجه دولتی به سرمایه فکری بیشتری نیاز است. سرمایه فکری که متناسب با شرایط روز دنیا باشند.
عدم توجه به اصل هزینه - فایده گزارشات	باید با توجه به میزان هزینه هایی که برای تهیه این گزارشات صرف می شود بازخورد بیشتری دریافت گردد.
شرایط اقتصادی، اجتماعی، سازمانی، فرهنگی و مدیریتی و ... متغیر مسبب عدم اعمال تصمیمات بموقع	نیاز است که کمیته هایی برای بررسی اتفاقات روز به روز در دنیا تشکیل تا مناسب با نیازها وظایف انجام شود. برای مثال اتفاقاتی مانند بحران کرونا، جنگ روسیه و اوکراین و ...
عدم همکاری برخی از دستگاه های اجرایی با دیوان محاسبات کشور	برخی دستگاه ها به دلیل موقعیت و شرایط خاص و یا بعضاً قدرت بالایشان همکاری لازم را ندارند.
نبود پشتوانه قانونی قدرتمند برای تهیه گزارشات	برای مثال نیاز است که مجلس شورای اسلامی در آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی علاوه بر تفریغ بودجه به این موضوع نیز توجه نماید. گرچه با توجه به تبصره (۳) بند (ب) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور، مبنای قانونی وجود دارد، اما اگر در قوانین خارج از دیوان محاسبات هم به این موضوع توجه بیشتری شود بهتر است.
توجه مدیران و عوامل دستگاه اجرایی به مصرف اعتبارات سال قبل در ماه های ابتدایی سال	دلیل این امر فرصت واریز اعتبارات هزینه ای، اختصاصی و عمرانی به خزانه می باشد. البته در خصوص اعتبارات عمرانی با توجه به تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۳۹۴ و ماده (۱۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) این مشکل تا حدی رفع شده است.
ابهام در قوانین	گاهی اوقات برخی قوانین دارای ابهام اند، که تفسیر آنها سخت است.
مغایرت در قوانین	گاهی برخی دستورالعمل ها یا آیین نامه با قوانین در تضاد اند.
نبود سامانه کنترل داخلی قوی برای دستگاه های اجرایی	در دولت سامانه کنترل داخلی قوی وجود ندارد. نیاز است که بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات نظارت بیشتری بر روی کنترل های داخلی صورت پذیرد.
مدیران ضعیف و ناکارآمد	عدم وجود شایسته سالاری در انتصابات دولتی سبب شده تا کارها به خوبی پیش نروند.
عدم وجود ساختار سازمانی مناسب برای دولت	نیاز سازمان های نظارتی به دولت سبب وجود استقلال ناکافی در دستگاه های نظارتی می شود. برای مثال در حال حاضر وظایف ذی حسابی و مدیران مالی دستگاه های دولتی توسط یک شخص انجام می شود.

عنوان	توضیحات
روندهای اداری طولانی و کاغذ بازی فراوان	با بررسی نامه هایی که بین سازمان های دولتی رد و بدل می شود مشخص است که پاسخ برخی کارها آنقدر طولانی می شود که انجام آن کار دیگر محل نخواهد داشت.
وجود موازی کارهای زیاد در دستگاه های دولتی به دلیل عدم وجود برنامه ریزی کاری دقیق	این موضوع انجام نظارت مستمر را با پیچیدگی های زیادی روبه رو می کند.
عدم وجود زیر ساخت های لازم برای نظارت مستمر	نظارت مستمر نیاز به ابزارهایی دارد که قبل از شروع باید به آنها توجه نمود. برای مثال جهت انجام نظارت مستمر نیاز به تغییر قوانین است که این موضوع به راحتی امکان پذیر نیست. تغییر انجام کارها و روش آنها نیز دارای اهمیت زیادی است.
عدم وجود سواد رایانه ای جهانی متناسب با نظارت مستمر در بین کارکنان دولت	کامپیوتر نیاز به آموزش فراوان و به موقع دارد.

بعد از مشخص شدن مولفه ها با نظرخواهی از خبرگان میزان پذیرش هر یک از مولفه ها مشخص می شوند:

جدول ۲: اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً با اهمیت	خیلی با اهمیت	با اهمیت	متوسط	بی اهمیت	خیلی بی اهمیت	کاملاً بی اهمیت
۱	۱	۰٫۹	۰٫۷۵	۰٫۵	۰٫۳	۰٫۱
۰٫۹	۰٫۷۵	۰٫۵	۰٫۳	۰٫۱	۰٫۰۵	۰
۰٫۷۵	۰٫۵	۰٫۳	۰٫۱	۰٫۰۵	۰	۰
۰٫۵	۰٫۳	۰٫۱	۰٫۰۵	۰	۰	۰
۰٫۳	۰٫۱	۰٫۰۵	۰	۰	۰	۰
۰٫۱	۰٫۰۵	۰	۰	۰	۰	۰
۰٫۰۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰

ابتدا پاسخ های خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح زیر وارد جدول می شوند:

جدول ۳: نظرات کارشناسان در رابطه با مشکلات نظارت مستمر

مشکلات نظارت مستمر	نظر کارشناس ۱	نظر کارشناس ...	نظر کارشناس ۱۰
ابلاغ دیر هنگام قانون بودجه و اعتبارات در بخش عمومی	۰٫۹	۱	۱
اجرای نامناسب یا ناقص قوانین مصوب	۰٫۹	۱	۰٫۸
پیچیدگی فعالیت های بخش عمومی و تعدد قوانین مالی	۰٫۹	۱	۰٫۹
عدم تهیه صورتهای مالی متناسب با نظارت مستمر	۰٫۹	۱	۰٫۹
بودجه بندی نامناسب	۰٫۹	۱	۱

مشکلات نظارت مستمر			نظر کارشناس ۱			نظر کارشناس ...			نظر کارشناس ۱۰		
عدم موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارشات مورد نیاز مستمر به نظارت مستمر			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
پراکندگی جغرافیایی پروژه های در حال اجرا کار حساسی را تا حد زیادی مشکل نموده است.			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
سرعت پایین انجام کارها در دستگاه های اجرایی			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
عدم وجود سامانه ارتباطی قوی و آسان			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
منابع انسانی ضعیف و عدم وجود تجهیزات مورد نیاز			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
عدم توجه به اصل هزینه - فایده گزارشات			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
شرایط اقتصادی، اجتماعی، سازمانی، فرهنگی و مدیریتی و ... متغیر سبب عدم اعمال تصمیمات بموقع			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
عدم همکاری برخی از دستگاه های اجرایی با دیوان محاسبات کشور			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
نبود پشتوانه قانونی قدرتمند برای تهیه گزارشات			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
توجه مدیران و عوامل دستگاه اجرایی به مصرف اعتبارات سال قبل در ماه های ابتدایی سال			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۳	۰,۵	۰,۸
ابهام در قوانین			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
مغایرت در قوانین			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
نبود سامانه کنترل داخلی قوی برای دستگاه های اجرایی			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
مدیران ضعیف و ناکارآمد			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱
عدم وجود ساختار سازمانی مناسب برای دولت			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
روندهای اداری طولانی و کاغذ بازی فراوان			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱

مشکلات نظارت مستمر			نظر کارشناس ۱			نظر کارشناس ...			نظر کارشناس ۱۰		
وجود موازی کارهای زیاد در دستگاه‌های دولتی به دلیل عدم وجود برنامه ریزی کاری دقیق			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
عدم وجود زیر ساخت های لازم برای نظارت مستمر			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹
عدم وجود سواد رایانه ای متناسب با نظارت مستمر در کارکنان دولت.			۰,۹	۱	۱	...	...	...	۰,۹	۱	۱

سپس میانگین هر ستون بدست می آید:

جدول ۴: میانگین های فازی

مشکلات نظارت مستمر			میانگین نظر ۱۰ نفر		
ابلاغ دیر هنگام قانون بودجه و اعتبارات در بخش عمومی			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶
اجرای نامناسب یا ناقص قوانین مصوب			۰,۵۴	۰,۷۵	۰,۸۹
پیچیدگی فعالیت های بخش عمومی و تعدد قوانین مالی			۰,۵۰	۰,۷۳	۰,۸۸
عدم تهیه صورتهای مالی متناسب با نظارت مستمر			۰,۵۰	۰,۷۳	۰,۸۸
بودجه بندی نامناسب			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶
عدم موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارشات مورد نیاز مستمر به نظارت مستمر			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶
پراکندگی جغرافیایی پروژه های در حال اجرا کار حساسی را تا حد زیادی مشکل نموده است.			۰,۵۰	۰,۷۳	۰,۸۸
سرعت پایین انجام کارها در دستگاه های اجرایی			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶
عدم وجود سامانه ارتباطی قوی و آسان			۰,۵۴	۰,۷۵	۰,۸۹
منابع انسانی ضعیف و عدم وجود تجهیزات مورد نیاز			۰,۵۴	۰,۷۵	۰,۸۹
عدم توجه به اصل هزینه - فایده گزارشات			۰,۶۹	۰,۸۴	۰,۹۳
شرایط اقتصادی، اجتماعی، سازمانی، فرهنگی و مدیریتی و ... متغیر سبب عدم اعمال تصمیمات بموقع می شود.			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶
عدم همکاری برخی از دستگاه های اجرایی با دیوان محاسبات کشور			۰,۷۳	۰,۸۸	۰,۹۶



مشکلات نظارت مستمر			میانگین نظر ۱۰ نفر
نبود پشتوانه قانونی قدرتمند برای تهیه گزارشات			۰,۷۳ ۰,۸۸ ۰,۹۶
توجه مدیران و عوامل دستگاه اجرایی به مصرف اعتبارات سال قبل در ماه های ابتدایی سال			۰,۵۴ ۰,۷۵ ۰,۸۹
ابهام در قوانین			۰,۵۰ ۰,۷۳ ۰,۸۸
مغایرت در قوانین			۰,۵۰ ۰,۷۳ ۰,۸۸
نبود سامانه کنترل داخلی قوی برای دستگاه های اجرایی			۰,۷۳ ۰,۸۸ ۰,۹۶
مدیران ضعیف و ناکارآمد			۰,۷۳ ۰,۸۸ ۰,۹۶
عدم وجود ساختار سازمانی مناسب برای دولت			۰,۵۰ ۰,۷۳ ۰,۸۸
روندهای اداری طولانی و کاغذ بازی فراوان			۰,۷۳ ۰,۸۸ ۰,۹۶
وجود موازی کارهای زیاد در دستگاه های دولتی به دلیل عدم وجود برنامه ریزی کاری دقیق در دستگاه های دولتی			۰,۵۴ ۰,۷۵ ۰,۸۹
عدم وجود زیر ساخت های لازم برای نظارت مستمر			۰,۵۴ ۰,۷۵ ۰,۸۹
عدم وجود سواد رایانه ای متناسب با نظارت مستمر در کارکنان دولت.			۰,۶۹ ۰,۸۴ ۰,۹۳

سپس میانگین ۳ ستون بدست می آید:

جدول ۵: مشکلات نهایی پذیرش شده

مشکلات نظارت مستمر	نمره نهایی	وضعیت
ابلاغ دیر هنگام قانون بودجه و اعتبارات در بخش عمومی	۰,۸	تایید
اجرای نامناسب یا ناقص قوانین مصوب	۰,۷	تایید
پیچیدگی فعالیت های بخش عمومی و تعدد قوانین مالی	۰,۷	تایید
عدم تهیه صورتهای مالی متناسب با نظارت مستمر	۰,۷	تایید
بودجه بندی نامناسب	۰,۹	تایید

مشکلات نظارت مستمر	نمره نهایی	وضیت
عدم موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارشات مورد نیاز مستمر به نظارت مستمر	۰,۹	تایید
پراکندگی جغرافیایی پروژه های در حال اجرا کار حسابرسی را تا حد زیادی مشکل نموده است.	۰,۷	تایید
سرعت پایین انجام کارها در دستگاه های اجرایی	۰,۹	تایید
عدم وجود سامانه ارتباطی قوی و آسان	۰,۷	تایید
منابع انسانی ضعیف و عدم وجود تجهیزات مورد نیاز	۰,۷	تایید
عدم توجه به اصل هزینه - فایده گزارشات	۰,۸	تایید
شرایط اقتصادی، اجتماعی، سازمانی، فرهنگی و مدیریتی و ... متغیر سبب عدم اعمال تصمیمات بموقع می شود.	۰,۹	تایید
عدم همکاری برخی از دستگاه‌های اجرایی با دیوان محاسبات کشور	۰,۹	تایید
نبود پشتوانه قانونی قدرتمند برای تهیه گزارشات	۰,۹	تایید
توجه مدیران و عوامل دستگاه اجرایی به مصرف اعتبارات سال قبل در ماه های ابتدایی سال	۰,۷	تایید
ابهام در قوانین	۰,۷	تایید
مغایرت در قوانین	۰,۷	تایید
نبود سامانه کنترل داخلی قوی برای دستگاه های اجرایی	۰,۹	تایید
مدیران ضعیف و ناکارآمد	۰,۹	تایید
عدم وجود ساختار سازمانی مناسب برای دولت	۰,۷	تایید
روندهای اداری طولانی و کاغذ بازی فراوان	۰,۹	تایید
وجود موازی کارهای زیاد در دستگاه های دولتی به دلیل عدم وجود برنامه ریزی کاری دقیق در دستگاه های دولتی	۰,۷	تایید
عدم وجود زیر ساخت های لازم برای نظارت مستمر	۰,۷	تایید
عدم وجود سواد رایانه ای متناسب با نظارت مستمر در کارکنان دولت.	۰,۸	تایید

سوال دوم: الگوی پیشنهادی برای کاهش مشکلات نظارت مستمر مالی با توجه به طرح مدیریت مالی یکپارچه چیست؟

برای پاسخگویی به سوال اول ابتدا مقالات فارسی و انگلیسی مرتبط با موضوع مورد مطالعه قرار گرفت و عوامل اثرگذار بر بهبود نظارت مستمر شناسایی شد. ۱۱ مقاله فارسی و ۲۹ مقاله انگلیسی مطالعه شدند. برای تعیین روایی ابزارهای پژوهش که مقالات مورد مطالعه از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی^۱ CASP استفاده می‌شود. با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی یا روش CASP با ۱۰ شرط کیفی هر مقاله به لحاظ کیفی مورد ارزیابی قرار گیرد. به هر یک از مقالات براساس هر یک از این شرایط، امتیازی بین ۱ تا ۵ تخصیص داده می‌شود. مقالاتی که مجموع امتیازات آن‌ها ۲۵ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید و باقی مقالات حذف خواهند شد. شرایط در نظر گرفته شده برای روش CASP در این پژوهش عبارتند از: تناسب اهداف مقاله مورد بررسی با اهداف پژوهش، به روز بودن پژوهشی مقاله مورد بررسی، طرح مطرح شده در مقاله مورد بررسی، روش نمونه‌گیری در مقاله مورد بررسی، روش و کیفیت جمع‌آوری داده‌ها، میزان انعکاس پذیری امکان بسط دادن نتایج و دستاوردها مقاله مورد بررسی، میزان و نحوه رعایت نکات اخلاقی رایج در زمینه تدوین متون پژوهشی در مقاله مورد بررسی، میزان دقت در زمینه تجزیه و تحلیل داده‌ها در مقاله مورد بررسی، وضوح بیان در ارائه یافته‌های مقاله مورد بررسی و ارزش کلی مقاله مورد بررسی. ساده‌ترین روش آن است که هر مقاله‌ای که پایین‌تر از ۲۵ امتیاز دارد حذف شود. امتیازات شامل ضعیف (۰ تا ۱۰)، متوسط (۱۱ تا ۲۰)، خوب (۲۱ تا ۳۰)، خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) و عالی (۴۰ تا ۵۰) بودند. میزان میانگین امتیاز CASP مربوط به مقالات ۴۲،۱۱ می‌باشد که نشان‌دهنده روایی ابزارهای پژوهش است. امتیاز مقالات از ۳۷ تا ۴۹ متغیر بوده‌اند.

جدول ۶: مولفه‌های مرتبط با نظارت مستمر یکپارچه برای حل مشکلات نظارت مستمر

عوامل اصلی	عوامل فرعی	منبع
عوامل سازمانی	لزوم استفاده از ابزارهای کنترل و نظارت مستمر مالی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال بوسیدی ^۲ (۲۰۱۸)
	استفاده صحیح تر از منابع	زارع و همکاران (۱۴۰۰)؛ جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ هاک و همکاران ^۳ (۲۰۱۸)؛ چن و همکاران ^۴ (۲۰۱۸)؛ مننز مونتگرو و آنتونز

^۱. Critical Appraisal Skills Program

^۲. Al-Busaidi

^۳. Haak et al

^۴. Chen et al



عوامل اصلی	عوامل فرعی	منبع
		براس (۲۰۱۵)؛ ساند گرن و اسوانتسروم ^۱ (۲۰۱۳)؛ واندر باوید و ویلکنز ^۲ (۲۰۰۴)؛ کراسول و همکاران ^۳ (۱۹۹۵)
	استقرار سیستم های مدیریت ریسک	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال اهدال ^۴ و همکاران (۲۰۲۰) دانگ-های (۲۰۲۲)؛ امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)
	لزوم استفاده از تکنولوژی پیشرفته	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)
	آموزش کارکنان	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
	تمایل به استفاده از سیستم نظارت مستمر مالی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)
	استقرار سیستم های کنترل داخلی کارآمد	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال اهدال و همکاران (۲۰۲۰)
	میزان پشتیبانی مدیریت سازمان از استقرار نظارت مستمر مالی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)
عوامل مربوط به فرایند نظارت مستمر مالی	توجه به نظریه های نظارت منسجم و هماهنگ	مالین ^۵ (۲۰۰۷)؛ ال اهدال و همکاران (۲۰۲۰)؛ نمازی (۱۳۹۳)؛ پارسایان (۱۳۹۱)؛ رضازاده (۱۳۹۵)؛ جلیلی (۱۳۹۳)؛ واترستون ^۶ (۲۰۱۴)؛ مشایخی و شاکری (۱۳۹۵)؛ بزرگی (۱۳۸۳)
	ایجاد قابلیت در کارکنان واحد نظارت مستمر جهت ارزیابی ریسک، استفاده از تکنولوژی اطلاعات و ارزیابی کنترل ها	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال بوسعیدی (۲۰۱۸)
	کاهش اشتباهات و تخلفات مالی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال بوسعیدی (۲۰۱۸)
	وجود مشکلات امنیت سیستم	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)

^۱. Sundgren & Svanström

^۲. Vander Bauwhede & Willekens

^۳. Craswell et al

^۴. Al-ahdal

^۵. Mallin

^۶. Watterston

عوامل اصلی	عوامل فرعی	منبع
	میزان اتکا و استفاده از سیستم حسابرسی داخلی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)
	تدوین برنامه مدون	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال بوسعیدی (۲۰۱۸) دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)
	لزوم ارائه نتایج حاصل از نظارت مستمر به مدیریت	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال اهدال و همکاران (۲۰۲۰)
	لزوم ارائه نتایج حاصل از نظارت مستمر به سایر نهادها	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ ال اهدال و همکاران (۲۰۲۰)
	حسابرسی مشارکتی با سایر نهادهای نظارتی	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ هالم و ٲینگارد (۲۰۱۸)؛ هاک و همکاران (۲۰۱۸)؛ زرنی و همکاران ^۱ (۲۰۱۲)
عوامل مربوط به ویژگی‌های فردی حسابرس	صلاحیت و شایستگی کارکنان	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹) جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)؛ کی و همکاران ^۲ (۲۰۱۷)؛ منز مونتهگرو و آنتونز براس ^۳ (۲۰۱۵)؛ هاردیس و همکاران ^۴ (۲۰۱۶)؛ کمران و همکاران ^۵ (۲۰۱۸)
	استقلال	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹) جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ آیدا و همکاران (۲۰۱۹)؛ روئیز باربادیلو و همکاران ^۶ (۲۰۰۴)
	مهارت، دانش، اخلاقیات و ...	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
	نیاز به تخصص بالا در زمینه تکنولوژی اطلاعات	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)
عوامل محیطی	افزایش استفاده بهینه از منابع سازمانی	سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)

^۱ . Zerni et al

^۲ . Qi et al

^۳ . Menezes Montenegro & Antunes Bras

^۴ . Hardies et al

^۵ . Cameran et al

^۶ . Ruiz-Barbadillo et al

عوامل اصلی	عوامل فرعی	منبع
	ملاحظات سیاسی و اقتصادی و ...	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹) تاهیردستا (۲۰۲۳)؛ لنز و هان (۲۰۱۵)؛ سینرو و همکاران (۲۰۲۴)؛ ماری و همکاران (۲۰۲۴)؛ لاسو و همکاران (۲۰۲۴)؛ تاجتون و همکاران (۲۰۲۴)
عوامل مربوط به کنترل داخلی	لزوم استقرار کنترل داخلی	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
	بهبود اثربخشی و بهره‌وری سیستم کنترل داخلی	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
عوامل مربوط به قوانین و مقررات	عوامل مربوط به قوانین و مقررات	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و آذر (۱۴۰۰)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹) جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ جی و ژانگ ^۱ (۲۰۱۷)؛ بیٹی و همکاران ^۲ (۲۰۱۳)؛ ترومبتا ^۳ (۲۰۱۳)
	لزوم استانداردگذاری در حوزه نظارت مستمر	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
	حمایت تشکلهای قانونی از نظارت مستمر	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
عوامل مربوط به ذینفعان	تطابق گزارشات نظارت مستمر با قوانین	سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)
	افزایش تقاضا از سوی ذینفعان جهت ارائه گزارشات نظارت مستمر	کمران و سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶) جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ همکاران (۲۰۱۶)؛ وانسترایلن ^۴ (۲۰۰۰)؛ وارمینگ راسموسن و جنسن ^۵ (۱۹۹۸)
	افزایش درک ذینفعان از سیستم نظارت مستمر	کمران و سیاسی و قاسمی (۱۳۹۶) جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ همکاران (۲۰۱۶)؛ وانسترایلن (۲۰۰۰)؛ وارمینگ راسموسن و جنسن (۱۹۹۸)
	زیر ساخت های دولت الکترونیک	امرایی و آذر (۱۴۰۰)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)

^۱. Ge & Zhang

^۲. Beattie et al

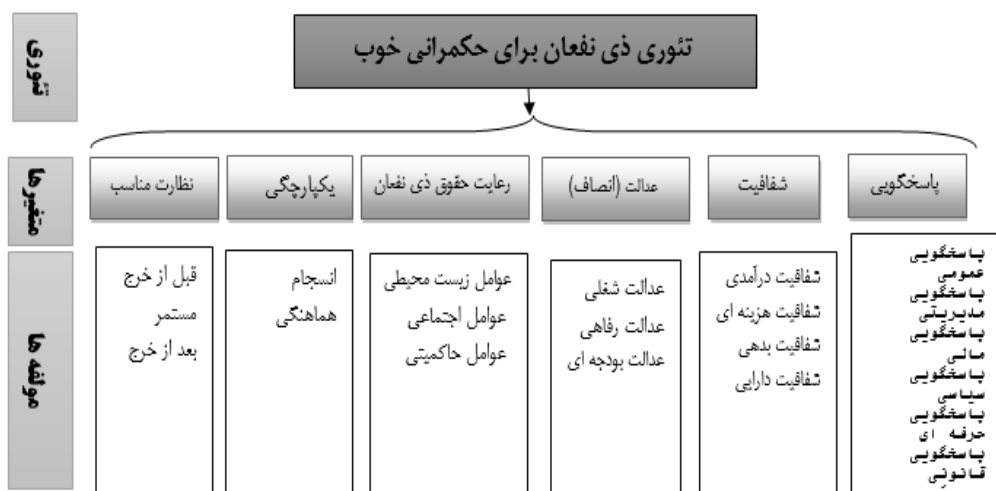
^۳. Trombetta

^۴. Vanstraelen

^۵. Warming-Rasmussen and Jensen

عوامل اصلی	عوامل فرعی	منبع
فناوری های موجود	سامانه های بر خط	امرای و آذر (۱۴۰۰): امرایی و همکاران (۱۳۹۹)

مولفه‌های موجود در مطالعات متون تخصصی در نهایت منتج به ارائه الگوی نظارت یکپارچه شد:



شکل ۱: الگوی پیشنهادی نظارت یکپارچه (منبع: مطالعات تحقیق و تحلیل محتوای مقالات)

پاسخگویی عمومی: مدیران سازمانهای دولتی در برابر شهروندان یا نمایندگان منتخب آنان پاسخگو هستند؛ پاسخگویی مدیریتی: این پاسخگویی در برابر مدیر ارشد یا مدیر بالادست صورت می گیرد؛ پاسخگویی مالی: مدیران سازمانها در مقابل بودجه دریافتی پاسخگو هستند و کنترل‌های داخلی مناسبی را در سازمان مستقر نموده‌اند و به تمامی ابعاد رعایتی (رعایت قوانین و مقررات)، عملیاتی (اثربخشی و کارایی و صرفه اقتصادی) و گزارشگری (رعایت استانداردهای حسابداری) پای‌بند هستند؛ این نوع پاسخگویی عمدتاً به سه صورت قبل از خرج، حین خرج و بعد از خرج انجام می‌شود. پاسخگویی سیاسی: این پاسخگویی در برابر نهادهای است که مشروعیت سیاسی دارد؛ پاسخگویی حرفه‌ای: در مقابل همکاران متخصص و حرفه‌ای خود پاسخگو هستند؛ پاسخگویی قانونی: این پاسخگویی در برابر مراجع قضایی صورت می‌گیرد؛

پاسخگویی اجتماعی: پاسخگویی، تعهد در قبال مسئولیت واگذار شده است که مبانی فلسفی پاسخگویی اجتماعی تعهد اخلاقی است.

پاسخگویی عملیاتی: شامل مصرف بهینه و اثر بخش منابع به منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای تعهداتی که دولت متقبل گردیده نیز می‌باشد.

شفافیت درآمدی یعنی همه درآمدهایی که وصول شده اند یا قرار است وصول شوند به صورت کامل افشا شوند.

شفافیت هزینه ای یعنی همه هزینه‌هایی که پرداخت شده‌اند یا قرار است پرداخت شوند به صورت کامل افشا شوند. هزینه‌های احتمالی هم افشا می‌شوند.

شفافیت بدهی یعنی تمامی بدهی‌های قطعی ثبت شده اند و بدهی‌های احتمالی هم افشا شده‌اند.

شفافیت دارایی تمام دارایی‌های سازمان اعم از مشهود و نامشهود به صورت کامل افشا شوند.

عدالت شغلی توزیع عادلانه‌ی منابع بین افراد یک سازمان یا کسب و کار است. سیستم مرخصی یا حضور و غیاب کارکنان و همچنین فرایند استخدام یکسان است. توانایی آموزش، یادگیری و افزایش دانش و اطلاعات برای همه. نای تعامل و گفتگو، امکان تبادل اطلاعات و دریافت راهنمایی و مشاوره از افراد دیگر سازمان

عدالت رفاهی امکانات بهداشتی و سلامت و شهری و ... به صورت یکسان برای همه

عدالت بودجه ای بودجه مساوی بر اساس سرانه جمعیتی

رعایت حقوق ذی نفعان در ابعاد پایداری است. توجه به عوامل زیست محیطی مصرف انرژی، هدر دادن، استفاده از منابع طبیعی و آلودگی؛ توجه به عوامل اجتماعی مانند تنوع، ایمنی محصول، حقوق بشر در زنجیره تامین، حریم خصوصی داده ها، سلامت و امنیت و سرمایه گذاری روی مردم؛ توجه به عوامل حاکمیتی ساختار مدیریت، مالکیت و کنترل، نمایندگی کارکنان در تصمیم گیری، پرداخت پاداش و غرامت و پرداخت برابری بین جنسیت ها

انسجام و هماهنگی در تمامی ابعاد هماهنگی درونی (افقی و عمودی) و بیرونی می باشد. برای مثال هماهنگی درونی در دیوان محاسبات یعنی بین حسابرسان ستادی و استانی و همچنین مدیران بخش های مختلف و دادستانی هماهنگی وجود دارد. این نوع هماهنگی از بالا به پایین و هم ردیف هم وجود دارد. تعامل بین مدیر و کارشناس نوعی ارتباط عمومی و تعامل بین همکار با همکار نوعی ارتباط افقی است. هماهنگی بین حسابرسان یک دستگاه در ۳۱ استان نوعی هماهنگی درونی افقی است. هماهنگی بین تمامی حسابرسان ۳۱ استان با حسابرس کل نوعی هماهنگی عمودی است.

هماهنگی بیرونی یعنی دیوان محاسبات با سایر دستگاه های نظارتی و اجرایی ارتباط دارد و با یکدیگر تعاملاتی دارند. بررسی یک تخلف به صورت مشترک توسط سازمان بازرسی و وزارت اطلاعات و وزارت دارایی و سازمان برنامه نوعی هماهنگی بیرونی است.

نظارت قبل از خرج عمدتاً به بررسی کنترل های های داخلی دستگاه اجرایی مرتبط می شود. برای مثال ماده ۵ و ماده ۶ قانون دیوان محاسبات به این موضوع اشاره دارد. نظارت حین خرج و یا نظارت مستمر یعنی از لحاظ فراوانی حسابرسی به صورت پیوسته و به دفعات انجام می شود و رویکردی فعال و رویه ها خودکار هستند. حجم کار وابسته به قضاوت حرفه ای است و نمونه گیری وجود ندارد و تمام جامعه حسابرسی می شود و داده ها با سیستم تحلیل می شوند. آزمون های رعایت و محتوا همزمان با هم انجام می شوند. نظارت بعد از خرج نیز ماهیتی دادگاهی و قضایی دارد و در خصوص مواردی که در مرحله مستمر کشف نشده اند کاربرد دارد. این مهم در شرایط وجود نظارت مستمر عمدتاً از طریق گزارش دهی و شکایت تعیین می گردد و نشان دهنده ضعف نظارت مستمر می باشد.

مطابق قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ نظارت مستمر بر اجرای برنامه ها و پیشرفت سالانه آنها از وظایف و اختیارات سازمان برنامه و بودجه می باشد و مطابق قانون محاسبات عمومی کشور اعمال نظارت و هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در دستگاه های اجرایی بعنوان وظایف ذی حساب تعیین شده است. طبق اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی شرکت های دولتی و کلیه دستگاه های که مالکیت عمومی بر آنها مترتب می باشد و همچنین مرجع تخصصی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان حسابرسی تعیین شده است. مطابق آخرین اصلاحات سال ۱۳۹۳ قانون تشکیل بازرسی کل کشور بازرسی و نظارت مستمر کلیه وزارتخانه ها، موسسات و شرکت های دولتی و شهرداری ها و موسسات عام المنفعه و نهادهای انقلابی و ... از وظایف سازمان بازرسی کل کشور می باشد. مطابق قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال تعیین شده است و حسابرسی و رسیدگی به کلیه حسابها، دریافت ها و پرداخت ها و صورتهای مالی دستگاه های اجرایی از وظایف دیوان محاسبات کشور تعیین گردیده و در حال حاضر نظارت دیوان محاسبات در گزارش تفریغ بودجه و گزارش نظارت های مقاطع زمانی و موضوعی متبلور می شود. با توضیحات فوق و بر اساس مطالعه متون تخصصی و در جهت ایجاد شفافیت و انضباط مالی راه کار اصلی نظارت یکپارچه خط مشی های بخش عمومی با هماهنگی نهادهای نظارتی موجود است.

۵. بحث و نتیجه گیری

بحث شفافیت و انضباط مالی در سال های اخیر هم از بعد داخلی و هم از بعد بین المللی مورد توجه زیادی قرار گرفته است. بدین منظور دیوان محاسبات به عنوان یک نهاد نظارتی در این زمینه گام هایی برداشته است. مرحله نظارت عاملی برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد دولت در ابعاد عملیاتی و مالی به شمار رفته و نتایج حاصل از رسیدگی های به عمل آمده می تواند به عنوان مأخذی معتبر و ابزاری دقیق در برنامه های

آتی کشور بکار گرفته شود. در حال حاضر نظارت دیوان محاسبات در گزارش تفریغ بودجه متبلور می‌شود. مسائل زیادی اعم از داخلی و خارجی سبب تاخیر در تهیه و تنظیم لایحه تفریغ بودجه و ارسال آن به مجلس شورای اسلامی و همچنین عدم اطلاع رسانی به موقع و دقیق برای برنامه‌ریزی‌های مالی و کنترل قوه مجریه از عملکرد دستگاههای اجرائی می‌شود. از اینرو ابزاری برای حل این مشکل نیاز است که مطابق با تجربه سایر کشورها این ابزار نظارت مستمر می‌باشد. دیوان محاسبات در نظر دارد تا به این سمت حرکت نماید اما با مشکلاتی روبه‌رو می‌باشد که باید شناسایی و حل شوند، لذا مسئله اصلی این تحقیق شناسایی مشکلات نظارت مستمر در دستگاه‌های دولتی است. نتایج تحقیق بر اساس روش دلفی فازی ۲۴ مشکل ارائه نمود که به شرح ذیل‌اند:

ابلاغ دیر هنگام قانون بودجه و اعتبارات در بخش عمومی، نبود ضمانت اجرایی قانونی، پیچیدگی فعالیت‌های ملی و استانی دولت و حجم بالای قوانین مالی، عدم تهیه صورتهای مالی متناسب با نظارت مستمر، بودجه-بندی نامناسب، عدم موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارشات مورد نیاز برخط بر نظارت مستمر و طبعاً گزارش تفریغ بودجه اثرگذار است، پراکندگی جغرافیایی پروژه‌های در حال اجرا کار حسابرسی را تا حد زیادی مشکل نموده است، سرعت پایین انجام کارها در دستگاه‌های اجرایی، عدم وجود سامانه ارتباطی قوی و آسان، منابع انسانی ضعیف و عدم وجود تجهیزات مورد نیاز، عدم توجه به اصل هزینه - فایده گزارشات، شرایط اقتصادی، اجتماعی، سازمانی، فرهنگی و مدیریتی و ... متغیر سبب عدم اعمال تصمیمات بموقع می‌شود، عدم همکاری برخی از دستگاه‌های اجرایی با دیوان محاسبات کشور، نبود پشتوانه قانونی قدرتمند برای تهیه گزارشات، توجه مدیران و عوامل دستگاه اجرایی به مصرف اعتبارات سال قبل در ماه‌های ابتدایی سال، ابهام در قوانین، مغایرت در قوانین، نبود سامانه کنترل داخلی قوی برای دستگاه‌های اجرایی، مدیران ضعیف و ناکارآمد، عدم وجود ساختار سازمانی مناسب برای دولت، روندهای اداری طولانی و کاغذ بازی فراوان، وجود موازی کارهای زیاد در دستگاه‌های دولتی به دلیل عدم وجود برنامه‌ریزی کاری دقیق در دستگاه‌های دولتی، عدم وجود زیر ساخت‌های لازم برای نظارت مستمر و عدم وجود سواد رایانه‌ای متناسب با نظارت مستمر در کارکنان دولت می‌باشند. همانگونه که مشخص است عمده مشکلات مربوطه به نوع قوانین موجود و عدم هماهنگی بین واحدهای مورد رسیدگی در دولت بود. بعد از این مرحله با مطالعه متون تخصصی الگوی نظارت یکپارچه جهت رفع مشکلات نظارت مستمر مالی در بخش عمومی ارائه شد. مدلی که مبتنی بر مولفه‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت، رعایت حقوق ذی‌نفعان، یکپارچگی و نظارت می‌باشد. این مدل با توسعه مدل-های قبلی نظارت مستمر در حل مشکلات راه‌گشا می‌باشد. گسترش نظارت مستمر یکپارچه پاسخگویی بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و دستگاه‌های دولتی اجرایی و نظارتی باید در جهت حل مشکلات مطرح گام بردارند. با توجه به تاکید قوانین بودجه سنواتی بر مدیریت مالی یکپارچه، نظارت مستمر مالی یکپارچه نیز به عنوان مکملی برای بهبود مدیریت مالی دولت، در افزایش شفافیت و انضباط مالی موثر خواهد بود. از حیث اهمیت نظری، نظارت و ارزیابی خط مشی‌های عمومی دولت با چالش‌هایی مواجهه گشته است. این امر به دلیل عدم تحقق و اجرای خط مشی‌های عمومی، وجود بحران‌های نوظهور و نیز فشارهای ناشی از چالش‌های

اقتصادی است. عدم انسجام خط‌مشی‌ها از جمله قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه‌های آن و غیره و از دیگر سوی عدم هماهنگی دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه، خزانه‌داری کل کشور، بازرسی کل کشور و غیره در نظارت بر خط‌مشی‌های تدوین و ابلاغ شده موجب گردیده است که در تحقق اهداف خط‌مشی‌ها از جمله قانون اساسی، سند چشم‌انداز، سیاست‌های کلی ابلاغی در اجرای اصل ۱۱۰ قانون اساسی و شش برنامه توسعه پنج ساله کشور بصورت کامل اجرا نگردد و مسایل و مشکلات احصاء شده که خط‌مشی‌های صدرالذکر برای حل آنها طراحی و تصویب گردیده لاینحل باقی مانده و به مرور زمان بر پیچیدگی‌های آن نیز افزوده شود، لذا در این شرایط ما نیازمند نظارت یکپارچه (انسجام و هماهنگی) می‌باشد. مولفه‌های تحقیق حاضر با پژوهش‌های امرایی و آذر (۱۴۰۰)؛ زارع و همکاران (۱۴۰۰)؛ امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)؛ سپاسی و قاسمی (۱۳۹۶)؛ مشایخی و شاکری (۱۳۹۵)؛ رضازاده (۱۳۹۵)؛ نمازی (۱۳۹۳)؛ پارساییان (۱۳۹۱)؛ جلیلی (۱۳۹۳)؛ بزرگی (۱۳۸۳)؛ سینرو و همکاران (۲۰۲۴)؛ مارای و همکاران (۲۰۲۴)؛ لاسو و همکاران (۲۰۲۴)؛ تاجتون و همکاران (۲۰۲۴)؛ تاهیردستا (۲۰۲۳)؛ دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ ال‌اهدال و همکاران (۲۰۲۰)؛ جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ آیدا و همکاران (۲۰۱۹)؛ هالم و ٲینگارد (۲۰۱۸)؛ هاک و همکاران (۲۰۱۸)؛ کمران و همکاران (۲۰۱۸)؛ ال‌بوسعیدی (۲۰۱۸)؛ هاک و همکاران (۲۰۱۸)؛ چن و همکاران (۲۰۱۸)؛ جی و ژانگ (۲۰۱۷)؛ کی و همکاران (۲۰۱۷)؛ هاردیس و همکاران (۲۰۱۶)؛ منزز مونتگرو و آنتونز براس (۲۰۱۵)؛ لنز و هان (۲۰۱۵)؛ واترستون (۲۰۱۴)؛ ساند گرن و اسوانتسروم (۲۰۱۳)؛ بی‌تی و همکاران (۲۰۱۳)؛ ترومبتا (۲۰۱۳)؛ زرنی و همکاران (۲۰۱۲)؛ مالین (۲۰۰۷)؛ واندر باوید و ویلکنز (۲۰۰۴)؛ روئیز باربادیلو و همکاران (۲۰۰۴)؛ وانسترالین (۲۰۰۰)؛ وارمینگ راسموسن و جنسن (۱۹۹۸)؛ کراسول و همکاران (۱۹۹۵) تا حدی همخوانی داشت. با توجه به اینکه نظارت مستمر با مشکلات زیادی روبه‌رو می‌باشد به دست‌اندرکاران وضع قوانین پیشنهاد می‌شود با تصویب قوانین جدید راه را برای توسعه نظارت مستمر در دولت بگشایند. نیاز است که یکپارچگی در زمینه خط‌مشی‌های عمومی بین ناظران بخش عمومی و دستگاه‌های مجری و همچنین قانونگذاران ایجاد گردد تا بتوان در نهایت نظارت مناسبی بر خط‌مشی‌های عمومی اعمال نمود. این یکپارچگی در نهایت سبب حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و تقویت فعالیت‌های دارای ارزش افزوده خواهد شد و بخش عمومی ارزش‌آفرینی خواهد نمود. با توجه به حرکت مدیریت مالی کشور به سوی نظام یکپارچه نیاز است که الگویی پیشرفته از نظارت مستمر مالی یکپارچه برای خط‌مشی‌های بخش عمومی بر اساس نظرات خبرگان توسط محققان آتی ارائه گردد.

منابع

منابع فارسی:

- امرایی، حافظ، اسماعیل زاده، علی، خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب. مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، ۱۰(۳۷)، صص ۲۹۶-۳۳۵.
- امرایی، حافظ، آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴) (پیاپی ۵۲)، صص ۵۳-۸۶.
- امیدوار مریم، وکیلی فرد حمیدرضا، عابدینی بیژن. (۱۳۹۹). ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰(۲)، ۸۱.
- یزگی، فرزاد، (۱۳۸۳). اهداف فردی سازمانی و اجتماعی، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۴۴، صص ۳۸-۴۱.
- پارسایان، علی، (۱۳۹۱). تئوری حسابداری مالی (دی گان، جفری آرنمن)، تهران: انتشارات ترمه.
- ثقفی، علی، عرب مازار، محمد، باغومیان، رافیک، ۱۳۸۴، گزارشگری مالی در اینترنت، تهران: مجله مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، صص ۱۵۷-۱۲۷.
- جلالیان، عسکر، آذوغ، سعید. (۱۳۹۷). خلاءهای قانونی شأن نظارتی دیوان محاسبات کل کشور. جشنواره تألیفات علمی برتر علوم انسانی اسلامی - جایزه ویژه علامه جعفری (ره).
- جلیلی، سودابه، (۱۳۹۳). پاسخگویی و اثربخشی نظامهای نظارتی، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۲۰-۱۵۶.
- حاجیها، زهره، (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسی داخلی شرکت‌ها، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۶، صص ۶۵-۸۰.
- حضوری، محمد جواد، گرد، عزیز، گلدوست، مجید، (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره پانزدهم، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
- خلیق، غلامرضا، ۱۳۸۷، رایانه کار درجه ۱، تهران: انتشارات راهی-اشراقی
- دانایی فرد، حسن، (۱۴۰۲)، تحلیل خط‌مشی‌های عمومی (ویلیام، دان)، رویکرد یکپارچه، ویرایش ششم.
- رضا زاده، جواد، (۱۳۹۵). نظریه‌های حسابرسی، جلد اول، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
- زارع، پریسا، آذر، عادل، زارعی، علیرضا. (۱۴۰۰). طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری دولتی، ۷(۲)، صص ۴۳-۵۸.
- سپاسی، سحر، و قاسمی، فائزه. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظارت مستمر با استفاده از تکنیک تصمیم‌گیری TOPSIS. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۳)، صص ۵۶-۷۳.
- سجادی، سیدحسین، رشیدی باغی، محسن، (۱۳۹۰). تغییر از رویکرد حسابرسی سنتی به حسابرسی مستمر، فصلنامه حسابدار رسمی، صص ۸۰-۸۶.

- سعید، سیده زهرا، حبیب‌نژاد، احمد، (۱۳۹۹)، چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه، فصلنامه دانش حقوق عمومی، ۹(۲۸)، صص ۹۳-۱۱۴.
- صف‌آرا، کلثوم، کابارن‌زاده قدیم، محمدرضا، (۱۳۹۶)، شناسایی موانع حسابرسی کامپیوتری در سازمان‌های دولتی ایران (مورد مطالعه: سازمان حسابرسی)، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی (مدیریت دولتی)، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۳۱-۴۴.
- عبدوس، فاطمه، (۱۳۹۰)، حسابرسی در محیط فناوری اطلاعات در چین، تهران: نشر مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، (۱۳۵۸)، اصول قانون اساسی، تهران: مشروح مذاکرات جلسات خبرگان قانون اساسی مصوب سال ۱۳۵۸ هجری.
- مشایخی، بیتا، شاکری، مهین، (۱۳۹۵)، راهبری شرکتی (مفاهیم و مورد کاوی)، ویرایش دوم (چاپ سوم)، تهران: انتشارات بورس.
- موسوی، نادر، آزادی، کیهان، وطن‌پرست، محمدرضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (مورد مطالعه حوزه‌ی راه‌سازی)، فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۲ (۸۸): صص ۶۴-۳۲.
- مؤمنی، منصور، (۱۳۹۰)، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران: انتشارات نو.
- میری، حسن، اسماعیل‌زاده، علی، جعفری، علی، (۱۳۹۱)، تجزیه و تحلیل حسابرسی دیوان محاسبات، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۵۰، صص ۸۸-۸۰.
- میردامادی، مهدی، شجاعی، زهرا، صمدی، محمد جواد، (۱۳۸۴)، راهنمای امنیت فناوری اطلاعات، تهران: انتشارات دبیرخانه شورای عالی اطلاع رسانی.
- نمازی، محمد، ۱۳۹۳، حسابداری مدیریت استراتژیک، جلد دوم، تهران: انتشارات سمت.
- نوروش، ایرج، مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، شهبازی، مجید، (۱۳۹۱)، مروری جامع بر حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- نیک‌بخت، محمدرضا، موسوی‌سنگ‌چشمه، سیدعسگری، (۱۳۹۱)، بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۱۷-۱۲۸.

References:

- Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (۲۰۱۹), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, International Journal of Financial Research, Vol. ۱۰, No. ۳, Special Issue, pp. ۲۰۳-۲۱۵.
- Al-ahdal, W. M., Alsamhi, M. H., Tabash, M. I., & Farhan, N. H. S. (۲۰۲۰). The impact of corporate governance on financial performance of Indian and



GCC listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, ۵۱, ۱۰۱۰-۱۰۸۳.

- Al-Busaidi, S. S. M. (۲۰۱۸). Contribution of monitoring and evaluation to promote good governance in Oman. [MSc. thesis]. Coventry: Coventry University
- Alfarezta Desta Prasetyo Adi Zainudin, Khoirul Aswar, Noegrahini Lastiningsih, Mahendro Sumardjo and Taufeni Taufik (۲۰۲۱). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, ۱۹(۴), ۵۱۹-۵۲۹.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (۲۰۱۳). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, ۴۳(۱), ۵۶-۸۱.
- Bojadziev, George; Bojadziev, Maria. (۲۰۰۷), *Fuzzy Logic for Business, Finance, and Management*, Advances in British Columbia Institute of Technology, Canada, ۲nd Edition.
- Bostan, I.; Tudose, M.B.; Clipa, R.I.; Chersan, I.C.; Clipa, F. (۲۰۲۱), Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance. Links and Evidence along the Economic Cycles. *Sustainability*, ۱۳, ۹۷۵۷. <https://doi.org/10.3390/su13179757>
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (۲۰۱۸). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, ۲۷(۴), ۵۹۵-۶۲۱.
- Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (۲۰۱۶). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *European Accounting Review*, ۲۵(۱), ۳۵-۵۸.
- Chen, S., Li, Z., & Chi, W. (۲۰۱۸). Client importance and audit quality: Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, ۲۵(۵), ۶۲۴-۶۳۸.
- Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (۱۹۹۵). Auditor brand name reputation and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, ۲۰(۳), ۲۹۷-۳۲۲.
- Cuadrado-Ballesteros, B. and Bisogno, M. (۲۰۲۲), "Budget transparency and financial sustainability", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۴ No. ۶, pp. ۲۱۰-۲۲۴. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2022-0025>.
- Dang Huy, N., (۲۰۲۲), Identifying factors affecting audit quality in the context of covid-۱۹ pandemic in vietnam: theoretical model study, *Journal of Positive School Psychology*, Vol. ۶, No. ۶, pp. ۱۷۶ - ۱۸۴.
- Deniz, A., Stephen, K., Miklos, A., Joel. W., (۲۰۱۶) "Designing CA/CM to fit not-for-profit organizations", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۳۱, No. ۱, pp. ۸۷ - ۱۱۰.

- Felati, K., Felati, H., Ojeleke, R., (۲۰۱۴), Budgetary and Management Control System for Improved Efficiency in Public Sector, *Scholarly Journal of Business Administration*, Vol. ۴(۲), pp. ۴۴-۵۲.
- Gårseth-Nesbakk, L. and Kuruppu, C. (۲۰۱۸), "Diametrical effects in governmental accountability – the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure", *Pacific Accounting Review*, Vol. ۳۰ No. ۳, pp. ۲۷۴-۲۹۶.
- Ge, R., & Zhang, J. J. (۲۰۱۷). Regulatory investigations of audit partners and audit quality improvement. *China Journal of Accounting Studies*, ۵(۳), ۲۷۵-۲۹۳.
- Gill, J. and Sharma, U. (۲۰۲۳), "Public sector financial management in New Zealand central government: the role of public sector accountants", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۵ No. ۱, pp. ۶۵-۷۲.
- Haak, M., Muraz, M., & Zieseniß, R. (۲۰۱۸). Joint audits: Does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees? *Accounting in Europe*, ۱۵(۱), ۵۵-۸۰.
- Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F., Sarafrazi, A., (۲۰۱۵), Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items, *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, Vol. ۵, No. ۲, pp. ۱۳۰-۱۴۳.
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (۲۰۱۶). Do (Fe)Male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, ۲۵(۱), ۷-۳۴.
- Hassaan, M. and Salah, W. (۲۰۲۳), "Corporate governance, financial transparency and currency devaluation shocks: evidence from Egypt", *Corporate Governance*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Institute of Internal Auditors, (۲۰۱۲), *The Role Of Auditing In Public Sector Governance*, Available in www.globaliia.org/standards-guidance.
- Josette Caruana & Magdalena Kowalczyk (۲۰۲۰): The Quest for Audit Quality in the Public Sector, *Accounting in Europe*, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۱۷۴۴۹۴۸۰, ۲۰۲۰, ۱۷۵۷۷۳۱
- Lassou, P.J.C., Ostojic, M., Barboza, J.U. and Moses, O. (۲۰۲۴), "Participatory budgeting in francophone Africa: a comparative perspective between Benin and Niger", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۶ No. ۱, pp. ۸۱-۱۰۴.
- Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz, (۲۰۱۹) "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. ۳۲ Issue: ۱, pp. ۲۸۰-۳۰۶.
- Lino, A.F., Azevedo, R.R.d. and Belote, G.S. (۲۰۲۳), "The influence of public sector audit digitalisation on local government budget planning: evidence from

Brazil", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۰ No. ۲, pp. ۱۹۸-۲۱۸.

- Litton, E. (۲۰۲۳), "Loss aversion and risk propensity in public budgeting", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۰ No. ۱, pp. ۹۵-۱۱۴.
- Mallin, C., A., (۲۰۰۷), *Corporate Governance*, Second Edition, Oxford University Press.
- Menezes Montenegro, T., & Antunes Bras, F. (۲۰۱۵). Audit quality: Does gender composition of audit firms matter? *Spanish Journal of Finance and Accounting*, ۴۴(۳), ۲۶۴-۲۹۷.
- Murray Svidroňová, M., Benzoni Baláž, M., Klimovský, D. and Kaščáková, A. (۲۰۲۴), "Determinants of sustainability of participatory budgeting: Slovak perspective", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۶ No. ۱, pp. ۶۰-۸۰.
- Qi, B., Yang, R., & Tian, G. (۲۰۱۷). Do social ties between individual auditors and client CEOs/CFOs matter to audit quality? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, ۲۴(۳-۴), ۴۴۰-۴۶۳.
- Ramadhani Calocha & Eliada Herwiyanti. (۲۰۲۰). Factors that affect audit quality. *Journal of Contemporary Accounting*, ۲(۱), ۳۵-۴۸
- Roohani, S. J., (۲۰۰۳). *Trust and Data Assurances in Capital Markets: The Role of Technology Solutions*, Research Monograph Funded by: Price Waterhouse Coopers LLP, Mar. ۲۰۰۳.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (۲۰۰۴). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, ۱۳(۴), ۵۹۷-۶۲۰.
- Salehi, Mahdi, Mohammed Ibrahim Jebur, Saleh Orfizadeh, and Ali Mohammed Abbas Aljahnab, (۲۰۲۲), *The Relationship between Audit Adjustments and Audit Quality in Iraq*. *Journal of Risk and Financial Management*, ۱۵: ۳۳۰.
- Sinervo, L.-M., Bartocci, L., Lehtonen, P. and Ebdon, C. (۲۰۲۴), "Toward sustainable governance with participatory budgeting", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۶ No. ۱, pp. ۱-۱۹.
- Srinivas S. (۲۰۰۴). "Road map to XBRL adoption as a new reporting model". *Information Systems Control Journal*.
- Sundgren, S., & Svanström, T. (۲۰۱۳). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, ۴۳(۱), ۳۱-۵۵.
- Touchton, M., McNulty, S. and Wampler, B. (۲۰۲۴), "Participatory budgeting and well-being: governance and sustainability in comparative perspective", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۶ No. ۱, pp. ۱۰۵-۱۲۳.

- Trombetta, M. (۲۰۰۳). International regulation of audit quality: Full harmonization or mutual recognition? An economic approach. *European Accounting Review*, ۱۲(۱), ۳-۲۷.
- Vander Bauwhede, H., & Willekens, M. (۲۰۰۴). Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. *European Accounting Review*, ۱۳(۳), ۵۰۱-۵۲۲.
- Vanstraelen, A. (۲۰۰۰). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, ۹(۳), ۴۱۹-۴۴۲.
- Vasarhelyi, M. A, Alles .M. G, Kogan. A. (۲۰۰۳). Principles of analytic monitoring for continuous assurance. in: *Proceedings of the Fifth Continuous Auditing Symposium held at Rutgers Business School*.
- Warming-Rasmussen, B., & Jensen, L. (۱۹۹۸). Quality dimensions in external audit services-an external user perspective. *European Accounting Review*, ۷(۱), ۶۵-۸۲.
- Watterston, J., (۲۰۱۴), *Corporate Governance Framework*, Department of Education, Training and Employment, pp. ۱-۳۱.
- Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (۲۰۱۲). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, ۲۱(۴), ۷۳۱-۷۶۵.