



Journal Website

Article history:

Received 26 October 2024

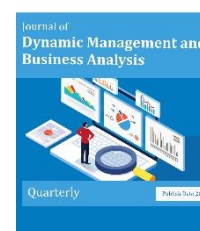
Revised 15 December 2024

Accepted 28 December 2024

Published online 08 March 2025

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 4, Issue 1, pp 128-145



E-ISSN: 3041-8933

A Model for Financial Oversight of the Country's Public Sector Budget with an Internal Oversight Approach

Davood. Haji Hosseini¹, Mohammad. Hassani^{2*}, Zahra. Poorzamani³, Mehran. Matinfard⁴

^{1.} Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

^{2.} Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

^{3.} Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Central Tehran, Iran

^{4.} Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, North Tehran, Iran

* Corresponding author email address: m_hassani@iau-tnb.ac.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Haji Hosseini, D., Hassani M., Poorzamani, Z., Matinfard, M. (2025). A Model for Financial Oversight of the Country's Public Sector Budget with an Internal Oversight Approach. *Dynamic Management and Business Analysis*, 4(1), 128-145.

<https://doi.org/10.22034/dmbaj.2024.2048678.1216>



© 2025 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: The objective of this study is to present a model for the financial oversight of the country's public sector budget with an internal oversight approach within the executive branch.

Methodology: This research is qualitative in nature and was conducted using the fuzzy Delphi method. The statistical population consists of 131 experts and specialists in the field of financial oversight of the public sector budget, who were selected as research experts using the non-probabilistic chain sampling method.

Findings: Based on the results, 8 dimensions, 27 components, and 86 indicators for the financial oversight of the country's public sector budget with an internal oversight approach were identified. Through the fuzzy Delphi process and confirmatory factor analysis using the Smart PLS software, 2 components and 6 indicators were ultimately removed, resulting in a final set of 82 indicators. The research findings indicate that all 8 identified dimensions—financial oversight pillars, training and human resources, organizational culture and ethical values, oversight strategies and tactics, forecasting of oversight laws and regulations, oversight infrastructures, financial oversight tools, and the design of financial oversight and control procedures and methods—have positive and significant relationships with the performance of financial oversight of the public sector budget with an internal oversight approach.

Conclusion: This model can assist supervisory bodies that are effective in overseeing the public sector budget and serve as a pathway for efficient and effective financial oversight for executive bodies in the country's public sector.

Keywords: Financial Oversight; Public Sector; Public Budget; Fuzzy Delphi

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The budget is a comprehensive representation of a country's political orientations, economic goals, managerial organizations, sectoral and regional tendencies, as well as governmental ambitions on the international stage, in the form of government revenues and expenditures ([Sarker & Hassan, 2010](#)). As the largest financial document, the budget is crucial for public administration and the macroeconomic framework of the country. It defines the resources the government will acquire and how these will be allocated toward specific goals ([Almasi et al., 2016](#)). Effective budget implementation and financial resource management are critical concerns for governments today. It is also essential to ensure timely resource allocation to government agencies to minimize borrowing costs. Consequently, government financial management encompasses a variety of activities, such as budget management, financial operations management, accounting, and auditing ([Pattanayak & Cooper, 2011](#)).

In public sector institutions, unlike in private entities, taxpayers and resource providers do not directly decide how financial resources are utilized. Instead, their legal representatives, in cooperation with the government, determine the consumption and distribution of financial resources according to available funds ([Babajani et al., 2023](#)). The leaders of governmental units are primarily responsible for overseeing the financial resources derived from the national public budget and must establish internal financial control systems to improve management within their jurisdictions ([Vasicek et al., 2010](#)). Financial oversight in public budgeting is essential to the government's future planning and involves continuous evaluation and accountability to ensure that public resources are properly managed ([Amraei & Azar, 2021](#)). Effective internal financial oversight is crucial for ensuring compliance with laws, preventing mismanagement, and maintaining transparency, which ultimately enhances citizens' trust in the government ([Babajani & Doost Jabarian, 2017](#)). This study aims to develop a model for internal financial oversight of the public budget in Iran, addressing existing research gaps and aiming to provide a systematic approach for enhancing financial oversight mechanisms.

Methodology

This research is applied in nature, as it aims to develop a model for financial oversight in the public sector. It falls under the category of descriptive-qualitative research, as it seeks to identify key components and processes of financial oversight in the public sector based on existing literature. Applied research focuses on developing knowledge in a specific field and aims to optimize tools, objects, and models for human welfare and life improvement. The study also employs a descriptive-survey approach, as it collects data from a sample group to understand the current situation and assist in decision-making.

The research employs a Delphi fuzzy method, targeting experts in public financial oversight, such as financial managers, treasury officials, and experienced auditors. The sample was selected using a non-probability snowball sampling method, where initial participants identified others with relevant expertise. The study began with a literature review to identify the dimensions, components, and indicators of the financial oversight model. A Delphi questionnaire was designed to gather expert opinions on these components, asking respondents to rate their agreement on a scale from 1 to 7 and provide additional suggestions if applicable. The fuzzy Delphi method (FDM) was used due to its advantages over traditional

Delphi, allowing for a more reliable and flexible aggregation of expert opinions. Fuzzy numbers were employed to better capture the nuances of expert judgment, with triangular fuzzy numbers used to represent these opinions. The aggregation of expert responses was done using a fuzzy formula, followed by defuzzification through the center of gravity method to convert fuzzy values into real numbers for further analysis.

Findings

The findings of this research identified eight dimensions critical to the financial oversight of the public sector budget with an internal oversight approach. These dimensions include the pillars of financial oversight, training and human resources, organizational culture and ethical values, oversight strategies and tactics, regulatory frameworks, oversight infrastructures, financial oversight tools, and the design of financial oversight procedures and methods. Each dimension is supported by specific components and associated indicators, which collectively contribute to an effective financial oversight model.

For instance, the "pillars of financial oversight" focus on identifying influential factors for oversight and ensuring accountability. "Training and human resources" emphasize developing professional expertise and maintaining organizational knowledge. "Organizational culture and ethical values" address fostering an ethical workplace environment and compliance with moral standards. Additionally, "oversight strategies and tactics" emphasize robust planning and reporting mechanisms, while "regulatory frameworks" highlight the necessity of comprehensive laws and operational guidelines. "Oversight infrastructures" include technical tools and integration systems like ERP to enhance monitoring efficiency. Lastly, the study outlines the importance of "financial oversight tools" for operational compliance and "procedures and methods" for designing clear control measures, ensuring accountability and transparency in the public sector. These findings aim to provide a structured approach to improve financial oversight performance and enhance public trust.

Discussion and Conclusion

The discussion emphasizes that fulfilling financial accountability responsibilities requires the establishment of a financial oversight system in public sector organizations. This study identified eight key dimensions influencing financial oversight in the public sector, including financial oversight pillars, training and human resources, organizational culture and ethical values, oversight strategies, regulatory frameworks, oversight infrastructures, financial oversight tools, and the design of control procedures and methods. Each dimension includes specific components and indicators, such as professional team development, ethical organizational culture, strategic planning, supportive laws, technological infrastructure, and comprehensive reporting and auditing systems. These elements collectively form a robust framework for enhancing internal financial oversight and ensuring transparency and accountability in public financial management.

The study acknowledges certain limitations, including the reliance on the fuzzy Delphi method, which required extensive expert participation and could lead to respondent fatigue. Additionally, accessing financial experts in public sector institutions posed challenges, and the qualitative nature of the indicators introduced the possibility of varied interpretations. To address these limitations, detailed

explanations were provided to participants, and their continued engagement was encouraged throughout the research process. Despite these challenges, the findings offer a systematic and practical model for improving financial oversight mechanisms in the public sector, contributing to enhanced transparency, citizen trust, and effective resource management.

الگوی برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی

داود حاجی حسینی^۱، محمد حسنی^۲، زهرا پور زمانی^۳، مهران متین فرد^۴

^۱ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

^۲ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

^۳ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکزی، ایران.

^۴ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران شمال، ایران.

*ایمیل نویسنده مسئول: m_hassani@iau-tnb.ac.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی/اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

حاجی حسینی د، حسنی م، پور زمانی ز، متین فرد م. (۱۴۰۴). الگوی برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۴(۱)، ۱۴۵-۱۲۸.



© ۱۴۰۴ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: هدف این پژوهش ارائه الگوی برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی در قوه مجریه می باشد. **روش شناسی:** این پژوهش از نوع پژوهش کیفی بوده که با استفاده از روش دلفی فازی صورت پذیرفته است. جامعه آماری متشکل از ۱۳۱ نفر از افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور که با استفاده از روش نمونه گیری غیر احتمالی -زنجیره ای به عنوان خبرگان پژوهش انتخاب شدند. **یافته ها:** براساس نتایج، ۸ بعد، ۲۷ مؤلفه و ۸۶ شاخص برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی شناسایی شد که طی فرآیند دلفی فازی و آزمون تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزار SMRT PLS در نهایت ۲ مؤلفه و ۶ شاخص از الگو حذف و در نهایت ۸۲ شاخص نهایی بدست آمده است. نتایج تحقیق نشان می دهد هر ۸ بعد شناسایی شده ارکان نظارت مالی، آموزش و منابع انسانی، فرهنگ سازمانی و ارزش های اخلاقی، استراتژی و راهبردهای نظارتی، پیش بینی احکام و قوانین نظارتی، زیرساخت های نظارتی، ابزارهای اعمال نظارت مالی و طراحی رویه ها و روش های نظارت و کنترل مالی رابطه های مثبت و معناداری با عملکرد نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی دارند. **نتیجه گیری:** این الگو می تواند ضمن یاری رسانی به دستگاه های نظارتی که در نظارت بر بودجه بخش عمومی کشور مؤثر هستند، نقش راهی برای نظارت مالی کارا و اثربخش برای دستگاه های اجرایی در بخش عمومی کشور ایجاد کند.

کلیدواژگان: نظارت مالی، بخش عمومی، بودجه عمومی، دلفی فازی.

مقدمه

بودجه مجموعه‌ای از جهت‌گیری‌های سیاسی، هدف‌گذاری اقتصادی، سازماندهی‌های مدیریتی، گرایش‌های بخشی و منطقه‌ای و حتی آرمان‌ها و آرزوهای حکومتی در صحنه بین‌الملل در قالب هزینه‌ها و درآمدهای دولت می‌باشد (Sarker & Hassan, 2010). از لحاظ حجم و عظمت، بزرگترین سند مالی و از لحاظ اهمیت، مهمترین عامل مستقل و پویا در اداره عمومی کشور و سطح کلان اقتصادی است. بودجه برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن برای سנה آتی معین می‌کند، یعنی معین می‌کند دولت چه مقدار از منابع کشور را در اختیار خواهد گرفت و چه مقدار از این منابع را در کجا و حسب چه اهدافی خرج خواهد نمود (Almasi et al., 2016). اجرای کارای بودجه و مدیریت منابع مالی از دغدغه‌های کلیدی دولت‌ها در سده کنونی به شمار می‌روند. همچنین منابع مورد نیاز دستگاه‌های بهره‌بردار از بودجه باید به موقع تأمین شود تا هزینه استقراض دولت کاهش یابد. از این رو، مدیریت مالی دولت در بردارنده فعالیت‌های گوناگونی همانند مدیریت بودجه، مدیریت عملیات مالی دولت و حسابداری و حسابرسی است (Pattanayak & Cooper, 2011).

در نهادهای بخش عمومی برخلاف نهادهای بخش خصوصی، پرداخت‌کنندگان مالیات و تأمین‌کنندگان منابع در مورد چگونگی مصرف منابع مالی تصمیم نمی‌گیرند بلکه نمایندگان قانونی آن‌ها در تعامل با دولت، نوع و میزان مصرف و چگونگی دستیابی به هدف‌ها را براساس میزان منابع مالی تعیین می‌کنند (Babajani et al., 2023; Eyshi Ravandi et al., 2024; Raeisi et al., 2024; Rahpeyma et al., 2024). سران واحدهای دولتی در درجه اول مسئول نظارت مالی بر منابع دریافتی از محل بودجه عمومی کشور هستند و بنابراین مسئول ایجاد یک سیستم کنترل‌های مالی داخلی برای بهبود مدیریت در حوزه قضایی خود هستند. سران دولت باید اطمینان حاصل کنند که اجرای سیستم‌های کنترل داخلی عمومی به بهبود فرآیندهای مدیریت در واحدهای خود کمک می‌کند (Vasicek et al., 2010; Volodina et al., 2023).

نظارت و کنترل بر بودجه بخش عمومی به عنوان شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه‌ریزی‌های آتی دولت است. نظارت یکی از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی و در ذات آن نهفته است (Amraei & Azar, 2021). بدون نظارت، برنامه‌ریزی و هدایت بی‌معنا می‌شود چرا که به طور کلی اگر نظارت و بازخواست نباشد تعیین تکلیف 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 (Qanbari et al., 2021). جایگاه نظارت در جمهوری اسلامی ایران به هنگام تدوین قانون اساسی، از موضوعاتی که مورد بحث فراوان قرار گرفته است. اصل نظارت در قانون اساسی ایران به منظور تضمین اصول مسلم قانون فوق، نهادینه شدن دموکراسی و طرد استبداد و خودکامگی می‌باشد. نظارت در قانون اساسی به انواعی چون سیاسی، مالی، قضایی مورد شناسایی قرار گرفته است. نظارت عبارت است از بررسی و ممیزی و ارزشیابی کارهای انجام شده، در حین انجام و انطباق آن‌ها با تصمیمات اتخاذ شده و همچنین با قوانین و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف است (Sayyabani & Jafari, 2017).

یکی از مهمترین جنبه‌های نظارت، نظارت مالی در نظام اقتصادی کشور است. بر طبق قوانین و مقررات حاکم بر امر نظارت در ایران نظارت‌های در نظر گرفته شده از لحاظ مرجعی که نظارت را انجام می‌دهد به دو بخش قابل تقسیم است اولین نظارت، نظارت بیرونی است که بر طبق اصل (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به عهده دیوان محاسبات گذاشته شده است تا به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی نماید. دومین نوع نظارت در نظر گرفته شده، نظارت درونی است که بر طبق 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 را دارد. بر این اساس نظارت درونی عبارت است از نظارتی 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) مورد توجه قرار گرفته است.

تحقیقات پیشین در زمینه نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی به شناسایی عوامل مختلفی پرداخته‌اند که بر عملکرد نظارتی تاثیرگذار هستند. به عنوان مثال، جانی و همکاران (۱۴۰۲) به چالش‌ها و ویژگی‌های فردی ذی‌حسابان و تأثیر آن‌ها بر نظام حسابداری بخش عمومی پرداخته‌اند (Jaani et al., 2023). باباجانی و همکاران (۱۴۰۲) نیز مدلی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی ارائه داده‌اند (Babajani et al., 2023). همچنین، کشاورز و همکاران (۱۴۰۲) مدلی برای توانمندسازی حسابرسی پیشگیرانه در بخش عمومی بر اساس نظریه پردازی داده‌بنیاد پیشنهاد کرده‌اند (Keshavarz et al., 2023). سایر پژوهش‌ها از جمله مطالعات باباجانی و قنبریان (۱۴۰۱)، رحمتی اصل و کردستانی (۱۴۰۱)، و امرایی و آذر (۱۴۰۰) به بررسی مؤلفه‌های مؤثر بر نظارت مالی، ارزیابی عملکرد و بهبود فرآیندهای نظارتی در بخش عمومی پرداخته‌اند (Amraei & Azar, 2021; Babajani & Qanbarian, 2022; Rahmati Asal & Kordestani, 2022). همچنین، پژوهش‌های خارجی نیز به بررسی عواملی چون استقلال حسابرسان داخلی و تأثیرات پاداش‌های بیرونی در کارایی حسابرسی داخلی، و تغییرات در مرزهای حسابرسی بخش دولتی پرداخته‌اند (Ajao et al., 2022; Dzomira, 2020; Volodina et al., 2023). این تحقیقات نشان‌دهنده اهمیت مؤلفه‌هایی همچون آموزش، فناوری اطلاعات، حمایت مدیریت و استقلال حسابرسان در بهبود عملکرد نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی است.

برای اینکه نظارت مالی درونی به نحوه مؤثر انجام شود و به اهداف مد نظر خود دست یابد، باید از اثربخشی و کارایی لازم برخوردار باشد. به عبارت دیگر اگر نظارت درونی که توسط قوه مجریه انجام می‌شود بخواهد به اهداف و مأموریت‌های خود دست یابد باید از شاخص‌های لازم و ضروری و کافی برای ارزیابی برخوردار باشند. تا به شفافیت بیشتر در بخش عمومی کشور و همچنین اعتماد شهروندان به دولت منجر شود. برای اثربخش کردن نظارت مالی در بخش عمومی از جمله اجرای صحیح قوانین و مقررات، اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور و همچنین پاسخ‌گویی به مطالبه شهروندان در خصوص عملکرد دولت‌ها برای منابع عمومی در اختیار آن‌ها مانند مالیات، عوارض و...، نظارت مالی در بخش عمومی باید از قابلیت‌های مورد نیاز برای انجام وظایف خود در پاسخ‌گویی به طیف بزرگی از ذینفعان برخوردار باشد. (Babajani & Doost Jabarian, 2017; Babajani & Qanbarian, 2022; Babajani et al., 2022). لیکن اهمیت دارد با انجام پژوهش‌های لازم مهمترین قابلیت‌های ضروری برای اجرای مناسب نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور شناسایی شود. در این پژوهش سعی شده است با استفاده از یافته‌های یک پژوهش علمی و توجه به ویژگی‌های قانونی و محیطی بودجه بخش عمومی کشور ایران، به شناسایی الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور پرداخته شود. در حال حاضر پژوهش‌های اندکی در حوزه پاسخگویی و نظارت مالی پرداخته شده است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا با ارائه الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی، نگرشی سیستمی و نظام‌مند بین مؤلفه‌های لازم برای ارتقای سطح نظارت مالی در بخش عمومی کشور در قانون توجه قرار گیرد. انتظار می‌رود الگوی ارائه شده در این پژوهش به مدیران و مقامات دستگاه‌های اجرایی برای بازنگری در سازوکارهای نظارتی مستمر در بودجه بخش عمومی یاری رساند.

در این راستا در پژوهش حاضر به دنبال یافتن پاسخی برای پرسش اصلی ذیل است.

- الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی چگونه است؟

روش پژوهش

این پژوهش به دلیل اینکه دنبال تدوین الگوی برای نظارت مالی در بخش عمومی است از منظر هدف جزء تحقیقات کاربردی لحاظ می‌شود. این تحقیقات از طریق زمینه و بستر شناختی که از طریق تحقیقات بنیادی فراهم شده برای رفع نیازهای بشر و بهبود و بهینه‌سازی ابزارها، اشیاء و الگوها در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می‌گیرند. هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش در یک زمینه خاص است و همچنین با توجه به اینکه با مرور ادبیات موجود به دنبال استخراج مولفه‌ها و فرایند کلیدی نظارت مالی در بخش عمومی است جزء تحقیقات توصیفی-کیفی می‌باشد.

پژوهش‌ها براساس نحوه گردآوری اطلاعات به ۲ دسته تقسیم بندی می‌شوند. ۱- توصیفی ۲- تحقیقات آزمایشگاهی. تحقیق توصیفی نیز شامل ۵ دسته پیمایشی، همبستگی، پس رویدادی، اقدام پژوهی و بررسی موردی است. این تحقیق با توجه به اینکه با مطالعه ادبیات موضوع تحقیق و تحلیل آن به دنبال شناخت شرایط موجود و یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد در زمره تحقیقات توصیفی و با توجه به اینکه به دنبال آن است که با نظر خواهی از گروه نمونه انتخاب شده نظر یک جامعه آماری بزرگ را درباره موضوع تحقیق بداند جزء تحقیقات توصیفی-پیمایشی قرار دارد.

جامعه آماری پژوهش با توجه به استفاده از روش دلفی فازی شامل خبرگان و صاحب‌نظرانی است که براساس ویژگی سه گانه «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، روسای ادارات و کارشناسان با تجربه در خزانه‌داری کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، سرپرستان و مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و روسای 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.

در این روش نمونه‌گیری نخست چند نفر را که دارای مشخصات مورد نظر هستند را پیدا نموده و بعد از مصاحبه تقاضا می‌شود افرادی را که می‌شناسند و دارای همان خصوصیات هستند را معرفی کنند، بدین ترتیب هر پاسخگو خود منبعی برای شناسایی افراد بعدی می‌شوند بدین ترتیب بر تعداد پاسخگویان افزوده می‌شود با این روش گلوله برفی بزرگ و بزرگتر می‌شود تا بدین ترتیب محقق مواردی را که از حیث اطلاعات غنی هستند انباشته می‌کند.

در این پژوهش ابتدا برای شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های الگوی نظارت مالی بر بخش عمومی کشور، با استفاده از روش مطالعه کتابخانه‌ای، به مرور ادبیات موضوعی پرداخته شده است. پس از شناسایی به بررسی مصداق این موارد در بخش عمومی کشورمان براساس نظر متخصصان پرداخته شد. روش‌های گوناگونی برای نظرسنجی، گرفتن پیشنهادات و پیش‌بینی آینده برای کمک به تصمیم‌گیری‌ها وجود دارد. یکی از این روش‌ها که ضمن حفظ سادگی، قابلیت اطمینان بالایی دارد، روش دلفی است. دلیل استفاده از روش دلفی در این پژوهش آن است که برای تعیین ابعاد، مؤلفه و شاخص‌های الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشورمان اجماع میان خبرگان مورد نیاز است. به دلیل مزایای دلفی فازی (FDM) نسبت به روش دلفی سنتی (TDM) از روش دلفی فازی در این پژوهش استفاده شده است.

پرسشنامه طراحی شده در این پژوهش در بردارنده مجموعه‌ای از شاخص‌های موثر بر نظارت مالی بر بودجه با رویکرد درونی می‌باشد که از پاسخ دهندگان خواسته شد نظر موافق یا مخالف خود در مورد سوالات مطروحه را مشخص و سپس در صورت موافقت، میزان اهمیت هر



شاخص را با اختصاص امتیازی از (۱) تا (۷) اعلام فرمایند. همچنین خواسته شد تا در صورتی که شاخص جدیدی در این خصوص در نظر دارد در ادامه ستون مربوط به هر ویژگی اضافه کنند.

غربال و سنجش اهمیت گویه‌ها طبق نظر خبرگان با استفاده از پرسشنامه به روش دلفی فازی انجام شده است. اگر چه افراد خبره از شایستگی و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرایند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت دیگر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلند مدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت. در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. پس از آنکه نظرات خبرگان دریافت و به مجموعه اعداد فازی مبدل شد، در این مرحله نظارت خبرگان باید جمع‌بندی شود. برای جمع‌بندی فازی نظرات خبرگان از فرمول رابطه (۱) استفاده شده است.

$$F_{AGR} = \left(\left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right) \quad \text{رابطه (1)}$$

پس از تجمیع فازی نظر خبرگان باید مقادیر فازی را به اعداد واقعی تبدیل کرد. روش‌های متعددی برای فازی‌زدایی وجود دارند، برای نمونه روش مرکز ثقل، روش مرکز سطح و میانگین ماکسیمم از این دسته هستند. زنگ و تنگ (۱۹۹۳) روش ساده‌ای را برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی براساس روش مرکز سطح (COA) ارائه کردند. روش تعدیل شده مرکز سطح برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی به صورت فرمول رابطه (۲) می‌باشد:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3 + l_{ij}} + l_{ij} \quad \text{رابطه (2)}$$

در این مطالعه برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح استفاده شده است.

یافته‌ها

در مرحله گردآوری اطلاعات و داده‌های پژوهش، ۱۳۱ خبره به روش نمونه‌گیری غیر احتمالی- زنجیره‌ای شناسایی و پرسشنامه برای اعضای گروه خبرگان ارسال شد و تعداد ۱۳۱ پرسشنامه از سوی آن‌ها تکمیل و ارائه شد. اطلاعات جمعیت شناختی گروه خبرگان نهایی شامل سطح و رشته تحصیلی، حوزه فعالیت، سوابق شغلی و ترکیب سنی در زیر ارائه شده است.

جدول ۱

داده‌های توصیفی اعضاء نمونه آماری

جنسیت	زن	مرد	جمع			
تعداد	۱۵	۱۱۶	۱۳۱			
درصد	۱۱	۸۹	۱۰۰			
سطح تحصیلات	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	جمع		
تعداد	۱۴	۹۹	۱۸	۱۳۱		
درصد	۱۱	۷۵	۱۴	۱۰۰		
رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت دولتی	مدیریت مالی	اقتصاد	سایر	جمع
تعداد	۶۶	۲۴	۱۹	۹	۱۳	۱۳۱

درصد	۵۰	۱۸	۱۵	۷	۱۰	۱۰۰
ترکیب سنی	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	بین ۵۱ تا ۶۰ سال	بین ۶۱ تا ۷۰ سال	جمع
تعداد	۷	۲۷	۶۳	۳۲	۲	۱۳۱
درصد	۵	۲۱	۴۸	۲۴	۲	۱۰۰
شغل یا سمت	ذیحساب و مدیرکل امور مالی یا معاون ذیحساب	رئیس اداره / گروه حسابرس	دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی	کارشناس / کارشناس مسئول	مدیرکل یا معاون مدیر کل	جمع
تعداد	۳۳	۱۰	۳۵	۴۱	۱۲	۱۳۱
درصد	۲۵	۸	۲۵	۳۱	۹	۱۰۰
میزان سوابق تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۵-۱۰	۱۰-۲۰	۲۰-۳۰	بیشتر از ۳۰	جمع
تعداد	۵	۱۰	۴۲	۶۳	۱۱	۱۳۱
درصد	۴۴	۸	۳۲	۴۸	۸	۱۰۰
حوزه تجربه کاری	خزانه داری کل کشور	سازمان برنامه و بودجه کشور	وزارت خانه ها و دستگاه های اجرایی / موسسات و نهادهای عمومی دولتی و غیر دولتی	شرکت های دولتی و نهادهای بخش عمومی اقتصاد	معاونت امور بانکی و بیمه وزارت	جمع
تعداد	۳۸	۲۱	۳۴	۳۳	۵	۱۳۱
درصد	۲۹	۱۶	۲۶	۲۵	۴	۱۰۰

همانگونه که در جدول بالا مشخص است ۱۴ درصد از پاسخ دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۷۵ درصد در مقطع فوق لیسانس و ۱۱ درصد در مقطع لیسانس می باشد. با توجه به به نحوه توزیع تحصیلات پرسش شوندگان، این نکته می تواند مورد توجه قرار گیرد که نتایج تحقیق براساس نظر افراد صاحب نظر که بخش قابل توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می دهند، به دست آمده و این امر می تواند به عنوان مهر تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج تحقیق مد نظر قرار گیرد. همچنین رشته تحصیلی پرسش شوندگان نشان می دهد که ۵۰ درصد از پاسخ دهندگان فارغ التحصیل رشته حسابداری، ۱۸ درصد در رشته مدیریت دولتی، ۱۵ درصد در رشته مدیریت مالی، ۷ درصد در رشته اقتصاد و ۱۰ درصد در سایر رشته ها هستند. توزیع رشته تحصیلی خبرگان بیانگر این موضوع می باشد که اکثر خبرگان دارای رشته تحصیلی مرتبط یا موضوع تحقیق هستند. توزیع شغل و سمت شرکت کنندگان نشانگر آن است که شرکت کنندگان گروه های می باشند که در بخش عمومی کشور اثر مهمی در بخش نظارت مالی درونی بر بودجه عمومی کشور دارند و بازیگر اصلی در امر نظارت مالی بر بودجه کشور می باشند. لیکن این امر موجب افزایش اعتبار پژوهش می شود.

ویژگی های اعضای گروه خبرگان نشان می دهد در این پژوهش برای انتخاب اعضای شرکت کننده در پانل دلفی، سعی شده است تا حد امکان از مناسب ترین گروه از منظر آگاهی عمیق، وسعت نظر و تجربه کافی برای دستیابی به نتایج معتبر و دقیق استفاده شود. در ادامه ضمن بررسی گام های انجام شده در پژوهش حاضر، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخ های ارائه شده توسط اعضای گروه خبرگان تحقیق برای تبیین الگوی نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی استفاده می گردد.

در این تحقیق روایی و اعتبار ابزار اندازه گیری (پرسشنامه) با توجه به مرور ادبیات موضوعی پژوهش و استخراج متغیرها از آن که در حقیقت همان نظر متخصصان و خبرگان است، مورد ارزیابی قرار گرفت و پرسشنامه طراحی شده، پیش از انجام تحقیق، به تأیید اساتید محترم رسید. لازم به ذکر است، برای اطمینان از روایی پرسشنامه نیز در مطالعه مقدماتی به افرادی که به طور تصادفی انتخاب شدند، توزیع و پاسخ ها مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت.



برای بررسی پایایی پرسشنامه نیز از روش آلفای کرونباخ که رایج‌تر از روش‌های دیگر در این رابطه است، استفاده شده است. شاخص آلفای کرونباخ را می‌توان شاخص مناسبی برای اعتبار و همانگی درونی بکار برد. اگر ضریب آلفای به دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. برای این منظور پرسشنامه طراحی شده براساس ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های نظارت مالی در بخش عمومی کشور بین تعدادی از جامعه آماری توزیع شد که به کمک نرم افزار SPSS ۱۹ ضریب آلفای کرونباخ هر یک از ابعاد محاسبه شد که نتایج بدست آمده برای هریک از گروه ابعاد به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲

آلفای کرونباخ

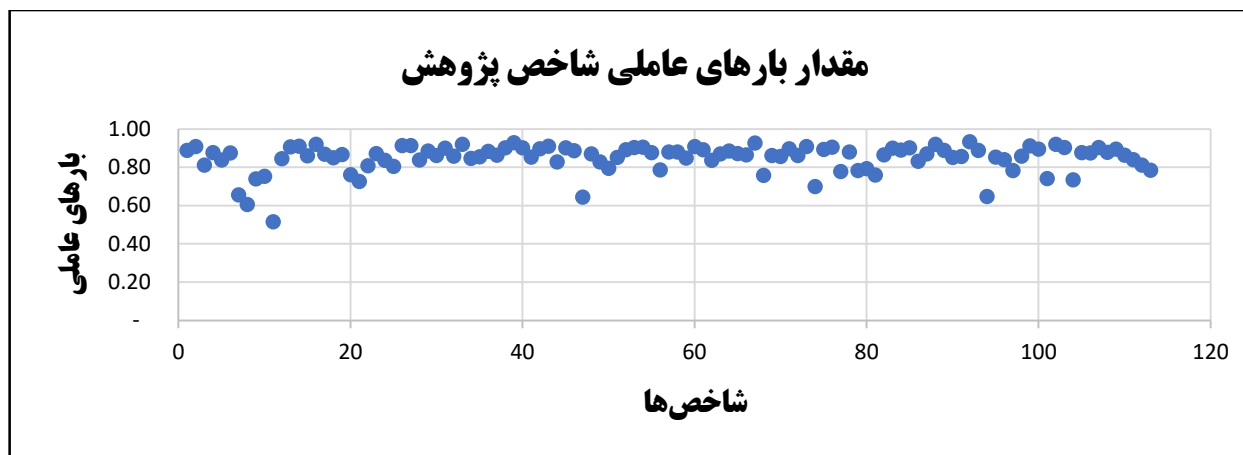
ابعاد	ضریب آلفای کرونباخ
ارکان نظارت مالی	۰,۸۱
آموزش و منابع انسانی	۰,۹۱
فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی	۰,۹۰
استراتژی و راهبردهای نظارتی	۰,۹۴
پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی	۰,۹۲
زیرساخت‌های نظارت مالی	۰,۹۵
ابزارهای اعمال نظارت مالی	۰,۹۲
طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی	۰,۹۵

همانطور که در جدول ۲ مشخص است ضریب آلفای کرونباخ برای تمام گروه ابعاد بیشتر از ۰/۷ بوده که نشان از پایایی پرسشنامه طراحی شده دارد. همچنین تحلیل فازی با استفاده از ارقام فازی مثلثی صورت گرفته که خروجی این بخش رقم فازی‌زدایی شده هر گویه است. چنانچه این رقم بالاتر از عدد ۰/۷ باشد گویه پذیرفته در غیر این صورت رد می‌شود. براساس نتایج، رقم فازی‌زدایی شده تمام گویه‌ها از آستانه مورد قبول ۰/۷ بیشتر است و بنابراین در مدل باقی می‌مانند. لذا براساس نتایج تحقیق گویه‌های مرتبط با بعد ارکان نظارت مالی (۱۱ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد آموزش و منابع انسانی (۹ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی (۱۱ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد استراتژی و راهبردهای نظارتی (۱۳ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی (۱۳ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد زیرساخت‌های نظارت مالی (۱۱ گویه)، گویه‌های مرتبط با بعد ابزارهای اعمال نظارت مالی (۱۱ گویه) و گویه‌های مرتبط با بعد طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی (۱۵ گویه) مورد تأیید قرار گرفت.

به کمک نرم افزار SMART PLS با آزمون تحلیل عاملی تأییدی معناداری کل الگوی این پژوهش و رابطه بین ابعاد، مؤلفه‌ها (متغیرهای پنهان) و شاخص‌ها (متغیرهای قابل مشاهده) بررسی شد. بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی قابل مشاهده با متغیر مکنون است با توجه به شکل ۱ می‌توان بارهای عاملی هریک از شاخص‌های پژوهش را مشاهده کرد.

شکل ۱

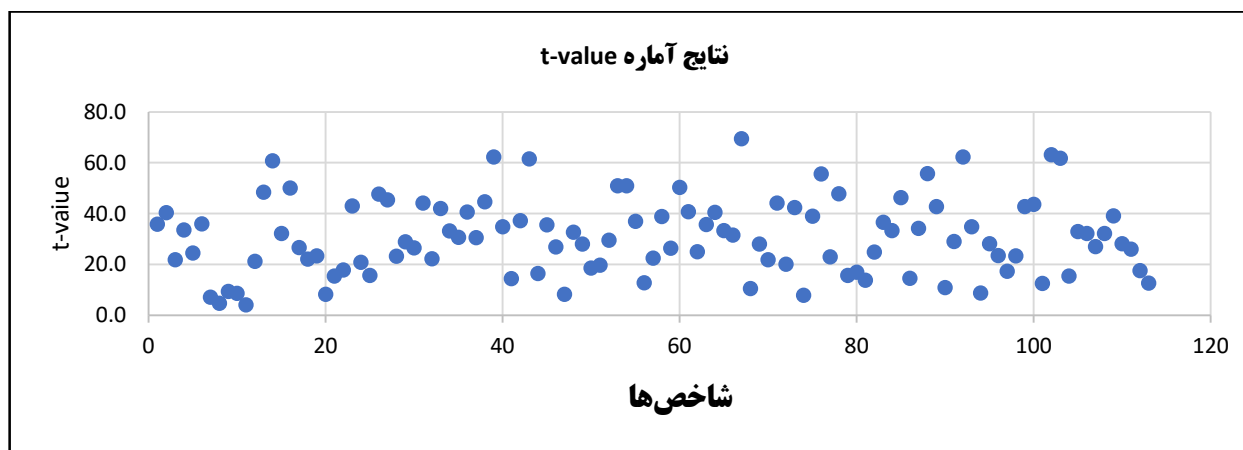
مقدار بارهای عاملی شاخص پژوهش



بارهای عاملی محاسبه شده همه شاخص‌ها بزرگتر از ۰/۵ و مطلوب است. نتایج آماره t-value شاخص‌ها که در شکل ۲ نشان داده شده است، بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ است؛ بنابراین معناداری بارهای عاملی مشاهده شده در سطح ۰/۰۵ را تأیید می‌کند.

شکل ۲

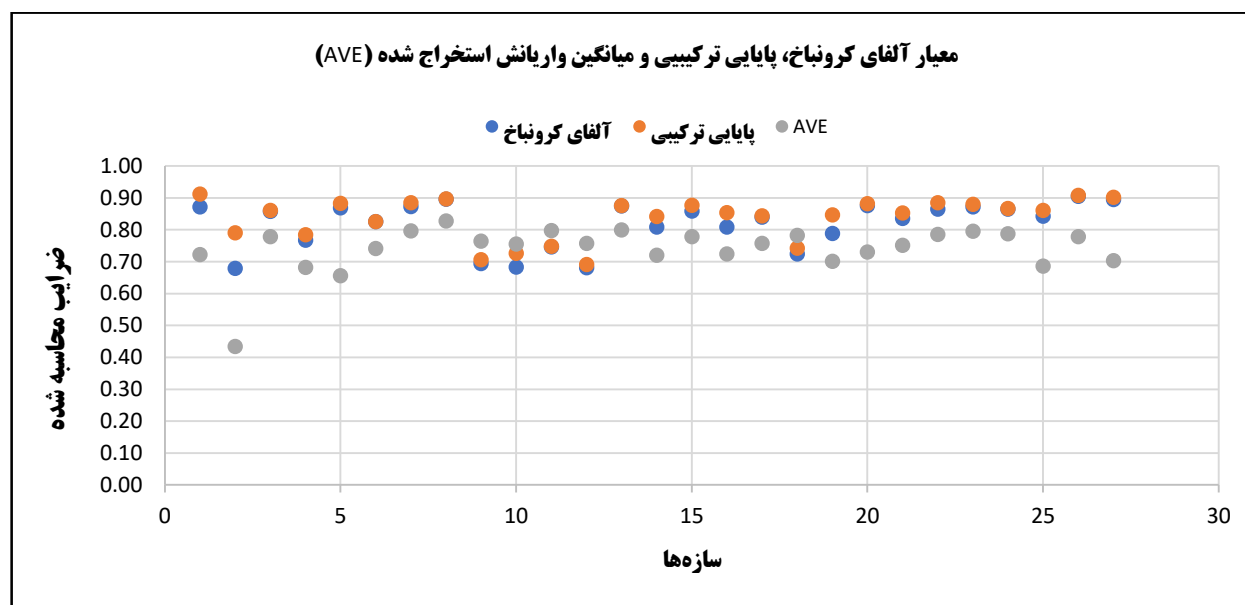
نتایج آماره t-value



یکی از شاخص‌های بررسی روایی همگرا شاخص متوسط واریانس استخراج شده AVE است. متوسط واریانس استخراج شده یک مقیاس از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده در یک ساختار است. در واقع یک درصدی از واریانس شرح داده شده در میان گویه‌هاست. این متوسط واریانس استخراجی باید بالاتر از ۰/۵ باشد تا اعتبار همگرا تأیید شود. همانطور که در جدول زیر مشخص است AVE در کلیه سازه‌ها به جزء سازه ارکان نظارت درونی بر بودجه در سایر سازه‌ها بزرگتر از ۰/۵ می‌باشد و نشان از تأیید روایی همگرا الگو دارد.

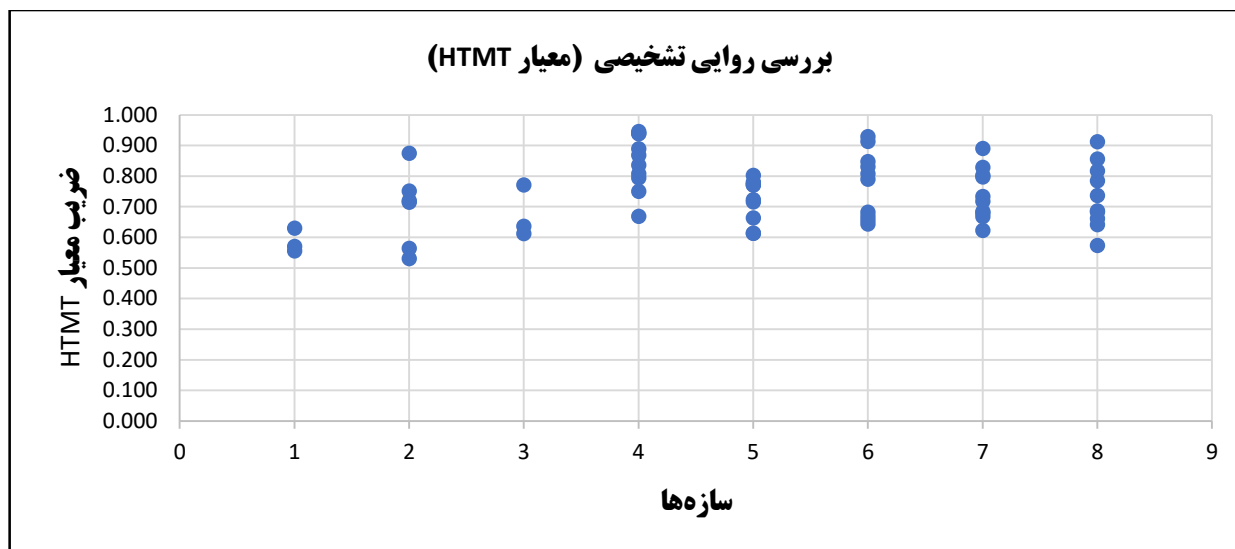
برای بررسی پایایی و انسجام درونی الگوی پژوهش از دو شاخص پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ (CA) استفاده شده است. مقدار این دو شاخص باید بین ۰/۶ تا ۰/۹ باشد. در این الگو مقدار بدست آمده برای تمامی سازه در بین فاصله مورد نظر است که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری دارد. نتایج حاصل از بررسی معیارها فوق در شکل ۳ قابل مشاهده است.

معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)



برای بررسی روایی تشخیصی مدل از معیار ارزیابی نسبت چند خصیصه‌ای-تک خصیصه‌ای (HTMT) استفاده شده است. روایی تشخیصی تشریح‌کننده این مقوله است که مدل اندازه‌گیری یک سازه به طور واقعی و به واسطه معیارهای تجربی از سایر سازه‌ها قابل تشخیص و تمیز باشد. بنابراین، بنیاد و اساس روایی تشخیصی بر آن است که هر سازه ماهیتی منحصر به فرد دارد و این ماهیت به وسیله سایر سازمان‌های ارائه شده در مدل قابل جایگزینی نیست. از لحاظ تکنیکی، رویکرد HTMT برآوردی است از آنچه به عنوان همبستگی صحیح بین دوسازه رخ داده است. البته به شرط آنکه به شکل کاملاً درستی اندازه‌گیری شده باشند. (به بیان دیگر کاملاً پایا باشند). این همبستگی صحیح به نوعی مفهوم همبستگی ناخواسته را آشکار می‌سازد. یک همبستگی ناخواسته بین دو سازه هرچه به یک نزدیکتر شود بیانگر فقدان روایی تشخیصی خواهد بود. آستانه مورد قبول برای HTMT هنوز مورد توافق نیست. با توجه به اینکه باید تعیین شود چه زمانی همبستگی معادل یک خواهد شد؟ هنسلر و همکاران (۲۰۱۵) سطح ۰/۹ را برای این موضوع پیشنهاد و بیان می‌کنند. اگر مدل مسیری در برگیرنده سازه‌های باشد که از لحاظ مفهومی به یکدیگر شبیه باشند این مقدار قابل قبول خواهد بود. به بیان دیگر، اگر مقادیر HTMT بالاتر از ۰/۹ باشد به معنای فقدان روایی تشخیصی است.

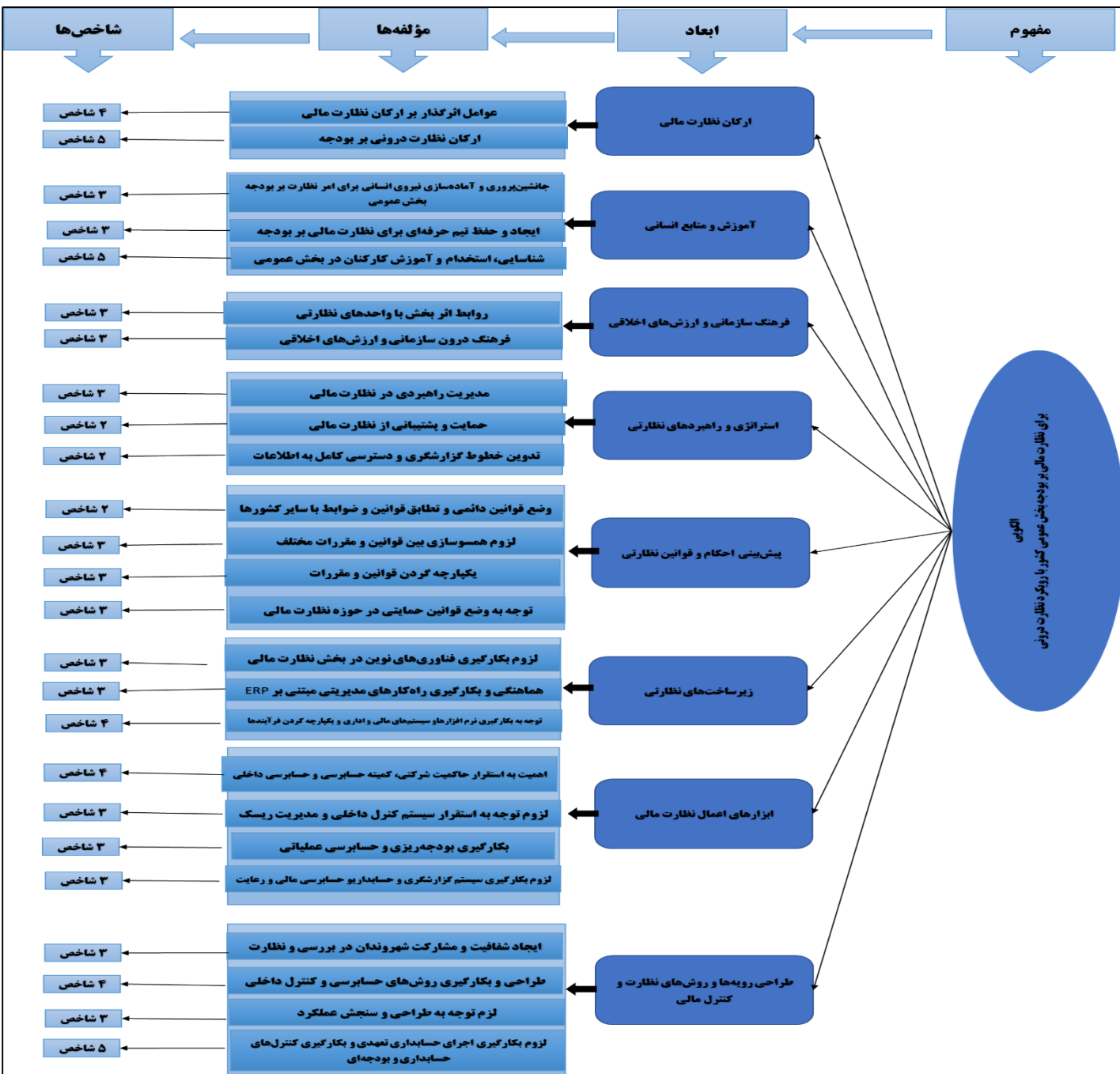
بررسی روایی تشخیصی (معیار HTMT)



همانطور که در شکل شماره (۵) نیز مشخص است، سازه "بکارگیری راهبردهای نظارتی یکپارچه" از بعد استراتژی و راهبردهای نظارتی و سازه "توجه به بکارگیری نرم افزارها و سیستم‌های مالی و اداری" از بعد زیرساخت‌های نظارتی و سازه "لزوم توجه به طراحی و سنجش عملکرد" از بعد طراحی رویه‌ها و روش‌های نظارت و کنترل مالی مقادیر HTMT آنها بالاتر از ۰/۹ می‌باشد که برای رفع مشکل روایی تشخیصی اصلاحات لازم در الگوی پژوهش انجام و الگوی نهایی پژوهش به شرح [شکل ۵](#) شناسایی شد.

شکل ۵

الگوی برای نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور با رویکرد نظارت درونی



بحث و نتیجه‌گیری

ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نیازمند استقرار نظام نظارت مالی در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی است. از این رو در این پژوهش با بررسی و مرور ادبیات پژوهش ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر نظارت مالی بر بخش عمومی کشور شناسایی شد. که به شرح زیر می‌باشند.

ارکان نظارت مالی: این بعد از الگوی نظارت مالی مشخص‌کننده ارکان و عوامل تأثیرگذار بر امر نظارت در دستگاه‌های عمومی می‌باشد که شامل دو مفهوم ارکان نظارت درونی بر بودجه و عوامل اثرگذار بر ارکان نظارت مالی است.

آموزش و منابع انسانی: این بعد شاخص و معیارهای فردی و انسانی تأثیرگذار بر نظارت مالی در بخش عمومی را نشان می‌دهد. این بعد شامل سه مفهوم شناسایی، استخدام و آموزش، ایجاد و حفظ تیم حرفه‌ای و جانشین‌پروری و آماده‌سازی نیروی انسانی می‌باشد.

فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی: این بعد معیارهای فرهنگی و ارزش‌های اخلاقی موثر بر نظارت مالی بر بودجه را نشان می‌دهد. این بعد شامل، ایجاد فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی در سازمان و روابط اثربخش با واحدهای نظارتی می‌باشد.

استراتژی و راهبردهای نظارتی: این بعد راهبردهای ضروری برای استقرار نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی با رویکرد نظارت درونی را نشان می‌دهد که شامل معیارهای تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات، حمایت و پشتیبانی از نظارت مالی، مدیریت راهبردی در نظارت مالی می‌باشد.

پیش‌بینی احکام و قوانین نظارت مالی: این بعد به احکام و قوانین مورد نیاز برای نظارت مالی توجه دارد. معیارهای این بعد شامل وضع قوانین حمایتی در حوزه نظارت مالی، یکپارچه کردن قوانین و مقررات، همسوسازی بین قوانین و مقررات مختلف، وضع قوانین دائمی و تطابق قوانین و ضوابط با سایر کشورها می‌باشد.

زیرساخت‌های نظارت مالی: این بعد از الگوی نظارت مالی بر زیرساخت‌های مورد نیاز برای نظارت مالی در بخش عمومی ایران تأکید دارد. معیارهای این بخش شامل توجه به بکارگیری نرم افزارها و سیستم‌های مالی و اداری و یکپارچه کردن فرآیندها، هماهنگی و بکارگیری راهکارهای مدیریتی مبتنی بر ERP و بکارگیری فناوری‌های نوین در بخش نظارت مالی می‌باشد.

ابزارهای اعمال نظارت مالی: این بعد به ابزارهای که می‌توان براساس آن‌ها در بخش عمومی نظارت مالی اعمال کرد اشاره دارد که شامل بکارگیری سیستم گزارشگری و حسابداری و حسابرسی مالی و رعایت، بکارگیری بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی، بکارگیری حسابرسی داخلی و استقرار سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک و استقرار حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی می‌باشد.

طراحی رویه‌ها و روش‌های کنترل نظارت مالی: این بعد بر روش‌های کنترلی و طراحی رویه‌ها برای نظارت مالی در بخش عمومی می‌پردازد. معیارهای این مفهوم شامل اجرای حسابداری تعهدی و بکارگیری کنترل‌های حسابداری و بودجه‌ای، طراحی و سنجش عملکرد، طراحی و بکارگیری روش‌های حسابرسی و کنترل داخلی و ایجاد شفافیت و مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت می‌باشد. محدودیت‌های این پژوهش شامل موارد ذیل بود:

۱- با توجه به استفاده از روش دلفی فازی برای غربالگری شاخص‌های استخراج شده از مبانی و ادبیات پژوهش، نیازمند به استفاده از پرسشنامه برای جمع‌آوری نظرات خبرگان بوده است که احتمال ایجاد خستگی و کاهش دقت در ارائه پاسخ‌ها وجود دارد. برای حل این محدودیت با تشریح فرایند جمع‌آوری اطلاعات در جریان پژوهش از مشارکت‌کنندگان درخواست شد که تا پایان پژوهش محقق را همراهی کنند.

۲- به دلیل استفاده از خبرگان حوزه مالی در نهادهای بخش عمومی کشور و لزوم دریافت نظرات آن‌ها در دسترسی به خبرگان برای دریافت نظرات با محدودیت روبرو بوده است.



۳- به دلیل کیفی بودن شاخص‌های مورد بررسی و بکارگیری پرسشنامه برای جمع‌آوری اطلاعات امکان برداشت از سوالات وجود دارد که برای رفع این مشکل سعی شد که توضیحات لازم به مشارکت‌کنندگان داده شود.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافع وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Ajao, O. S., Aremu, O. O., & Ufuoma, I. J. (2022). Government Integrated Financial Management Information System and Fraud Prevention in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 10(3), 151-159. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.20221003.11>
- Almasi, H., Dehghan, M., & Heydari, D. (2016). Examining the Impact of the Audit Court's Budget Deficit Report on Supervision of Government Financial Performance and the Effectiveness of Annual Budgets. *Knowledge of Auditing*, 16(63), 35-61. <https://www.sid.ir/paper/511363/fa>
- Amraei, H., & Azar, A. (2021). Providing an Effective Model for Financial Supervision and Evaluating Financial Performance in the Public Sector Based on Performance Budgeting. *Research in Financial Accounting and Auditing*, 3(40), 53-86. <https://www.sid.ir/paper/416257/en>
- Babajani, J., Barzideh, F., & Mohammadikhani, V. (2023). Examining the Provision of a Model for Establishing Internal Auditing in the Public Sector Institutions of Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(77), 1-35. https://qjma.atu.ac.ir/article_14360.html?lang=en
- Babajani, J., & Doost Jabarian, J. (2017). A Model for Establishing Performance Audit Systems in Public Sector Institutions in Iran. *Knowledge of Management Accounting and Auditing*, 6(21), 143-155. https://www.jmaak.ir/article_10298.html?lang=en
- Babajani, J., & Qanbarian, R. (2022). Examining the Effectiveness of the Audit Committee in the Financial and Operational Supervision System of the Municipalities of Major Cities in Iran. *Knowledge of Auditing*, 22(88), 5-31. https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_id=2758&slc_lang=en&sid=1&printcase=1&hbnr=1&hmb=1
- Babajani, J., Taghvi Fard, M. T., & Qanbarian, R. (2022). A Model for Financial Supervision in the Municipalities of Major Cities in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 29(1), 26-58. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_80107.html?lang=en
- Dzomira, S. (2020). Corporate Governance and Performance of Audit Committee and Internal Audit Functions in an Emerging Economy's Public Sector. *Indian Journal of Corporate Governance*, 13(1), 85-98. <https://doi.org/10.1177/0974686220923789>

- Eyshi Ravandi, M., Moeinaddin, M., Taftiyan, A., & Rostami Bashmani, M. (2024). Investigating the Impact of Investor Sentiment and Liquidity on Stock Returns of the Iranian Stock Exchange. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(1), 40-52. <https://doi.org/10.22034/dmbaj.2024.2038046.1068>
- Jaani, M., Pifeh, A., & Faghani, M. (2023). Personal Characteristics, Challenges, Ethical Constraints, and Motivational Issues in Financial Supervision of Accountants. *Ethics in Science and Technology*, 18(2), 164-171. <https://ethicsjournal.ir/article-1-2139-en.html>
- Keshavarz, F., Barzegar, B., & Ghasemi, M. (2023). Providing a Practical Model for Empowering and Sustaining Preventive Auditing in the Public Sector Based on Grounded Theory. *Biannual Journal of Government Accounting*, 9(2), 229-254. https://gaa.journals.pnu.ac.ir/article_9916.html?lang=en
- Pattanayak, S., & Cooper, J. P. (2011). *Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework*. International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781475510218.005>
- Qanbari, M. R., Fallah Shams, M., Moini Zaj, M., & Kheybari, A. R. (2021). An Appropriate Model for the Financial Supervision of the Court of Accounts of the Islamic Republic of Iran Over Executive Agencies. *Knowledge of Auditing*, 21(84), 442-469. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2662-en.html>
- Raeisi, N., Jafarinea, S., & Zare, H. (2024). Testing the Model for Enhancing Administrative Transparency in Interaction with E-Government Development Programs in the Social Security Organization. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(1), 320-334. <https://doi.org/10.61838/dmbaj.3.1.18>
- Rahmati Asal, M., & Kordestani, G. (2022). Examining Strategies for Developing Proactive Financial and Operational Supervision by the Court of Accounts. *Public Management*, 14(2), 257-282. https://jipa.ut.ac.ir/article_88924.html
- Rahpeyma, A., Naderinasab, M., & Nasiri Farsani, M. (2024). Analysis of Corruption in the Managerial Elections of Sports Federations and Its Impact on Development Strategies. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(2), 34-50. <https://doi.org/10.22034/dmbaj.2024.2040251.1110>
- Sarker, A. E., & Hassan, M. (2010, April 7 - 9, 2010). Civic Engagement and Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries. 14th Annual IRSPM Conference at the University of Bern, Bern.
- Sayyabani, A., & Jafari, Z. (2017). The Position of Financial Supervision in the Constitution and Its Examination in the Guardian Council Opinions. *Research of Nations*, 2(17), 71-87. <https://civilica.com/doc/643946/certificate/print/>
- Vasicek, V., Dragija, M., & Hladika, M. (2010). Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, XVII(4), 71-86. https://www.researchgate.net/publication/46567517_Impact_of_Public_Internal_Financial_Control_on_Public_Administration_in_Croatia
- Volodina, T., Grossi, G., & Vakulenko, V. (2023). The changing roles of internal auditors in the Ukrainian central government. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(6), 1-23. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2021-0057>