



ارائه و اعتبارسنجی مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

مرضیه آقاجانی*، غلامرضا کردستانی**، مهدی بشکوه***، کیومرث بیگلر****

چکیده

پژوهش حاضر با هدف ارائه و اعتبارسنجی مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب انجام شده است. این پژوهش از منظر هدف، کاربردی-توسعه‌ای است و از منظر روش گردآوری داده‌ها با شیوه پیمایش مقطعی صورت پذیرفت. همچنین در راستای هدف از طرح پژوهش آمیخته اکتشافی استفاده گردید. جامعه مشارکت‌کنندگان بخشی کیفی شامل مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی بویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حساب‌رسان ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه، حساب‌رسان سازمان حسابرسی بود. نمونه‌گیری با روش هدفمند انجام و با ۱۶ مصاحبه اشباع نظری حاصل شد. جامعه آماری بخش کمی شامل مدیران مالی، مدیران دستگاه‌ها، اعضای هیات علمی در رشته‌های حقوق، مدیریت و حسابداری به عنوان جامعه آماری بود. اندازه نمونه با استفاده از قاعده تحلیل توان ۱۲۳ نفر برآورد گردید و داده‌ها با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده گردآوری شد. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیم ساختاریافته و پرسشنامه محقق‌ساخته بود. برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از روش تحلیل مضمون و حداقل مربعات جزئی استفاده شد. یافته‌های پژوهشی نشان داد مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند. مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۶

نویسنده مسئول: غلامرضا کردستانی

gkordestani@yahoo.com

DOI: 10.22034/arfi.2024.217674

* دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی قزوین، ایران.

** استاد گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران.

*** استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

**** استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

حساب‌های بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می‌گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دستیابی به حکمرانی خوب میسر می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری خزانه، حکمرانی خوب، مدیریت مالی

مقدمه

حکمرانی خوب با ترکیبی از قانون‌مداری، دموکراسی و حقوق بشر، سنگ بنای حکومت‌های مدرن را تشکیل می‌دهد. ساختار دولت و نهادهای وابسته، رابطه بخش خصوصی با شهروندان و هنجارهای حاکمیت بر اساس اصول حکمرانی خوب استوار است (یداللهی و پیرامن، ۱۴۰۳). بر پایه اصول و اهداف حکمرانی خوب، مدیران دولتی به تنهایی قادر به پاسخگویی نیازهای جدید نیستند، لذا ضرورت دارد با افزایش سازگاری، جذب نیروهای فعال در نهادهای عمومی و مشارکت شهروندان به عنوان ذی‌نفعان اصلی در مراحل تصمیم‌گیری، توان پاسخگویی را افزایش دهند (استنلینگ و همکاران^۱، ۲۰۲۳). برای دستیابی به اهداف توسعه باید ابزاری برای برقراری توازن بین مدیران و شهروندان مورد استفاده قرار گیرد. حکمرانی خوب همان رویکردی است که ابزارهای لازم برای توسعه اقتصادی به موازات توسعه سیاسی و اجتماعی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد (چین و تانه^۲، ۲۰۲۳). به‌طور کلی در عصر کنونی گرایش زیادی برای درک ماهیت حکمرانی به عنوان ابزار پیشبرد فعالیت‌های بخش عمومی وجود دارد. نهادهای ملی و بین‌المللی نظیر اتحادیه اروپا و سازمان ملل متحد همگی بر این عقیده اند که حکمرانی خوب یک ضرورت حیاتی برای کمک به تحقق برنامه‌های توسعه دولت و بخش عمومی است (الکزازی و همکاران^۳، ۲۰۲۴).

حرکت به سوی حکمرانی خوب شهری نیازمند پیش‌زمینه‌ها و الزاماتی است. یکی از این زمینه‌ها، نظام حسابداری است که با فراهم کردن امکان شفافیت عملکرد مالی دولت، نقشی انکارناپذیر در تسهیل اهداف حکمرانی خوب دارد (بهادری و پیشدار، ۱۴۰۰). در فضای بی‌ثباتی اقتصادی، تکیه بر حسابداری و مدیریت مالی راهکاری عملی برای تحقق اهداف حکمرانی خوب است (ترکزهرانی و همکاران، ۱۴۰۳). نمی‌توان از اثر کنترل

داخلی و کیفیت روش‌های حسابداری در راستای حکمرانی خوب در بخش عمومی غافل شد (بهبهانی‌نیا و اروجی‌کمال‌آباد، ۱۴۰۲). نظام حسابداری با امکان پایش و ارزیابی فعالیت‌های مالی، منابع درآمدی و شیوه مصرف و هزینه‌های دولت توسط شهروندان، اهدافی مانند پاسخگویی مدیران را محقق می‌سازد و زمینه را برای مشارکت مردم در تصمیم‌گیری را فراهم می‌سازد که گامی بلند در راستای نیل به اهداف حکمرانی خوب است (ستان و همکاران^۴، ۲۰۲۳).

یک نظام حسابداری توانمند می‌تواند کلاه‌برداری‌ها و فساد مالی در ساختار اداری جامعه را به حداقل ممکن برساند. به همین دلیل دولت‌های پیشرو با بکارگیری توانمندی‌های جدید فناوری‌های هوشمند می‌کوشند با تمرکز بر شیوه‌های حسابداری نوین، دستیابی به اهداف حکمرانی خوب را تسریع و تقویت کنند (جویانن و لنر^۵، ۲۰۲۲). حسابداری خزانه، یکی از ابزارهای عمده دولت‌ها در اتخاذ سیاست‌های مالی موثر در جامعه می‌باشد. حسابداری خزانه وظیفه دارد با تمامی بخش‌های مالی ارتباط کامل داشته باشد و برای آزادسازی ضمانت مشتریان، عملیات لازم جهت همکاری را انجام دهد. همچنین وظیفه دیگر هماهنگی با بخش‌های مختلف از جمله بخش مالی خزانه است تا گزارش‌های را بر اساس آیین‌نامه‌های داخلی شرکت انجام دهد. بنابراین از ظرفیت بسیار خوبی برای سامان‌دهی به منابع درآمدی و هزینه‌های دولت برخوردار است و می‌تواند اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت‌ها را سامان بخشد (صدرایی و همکاران، ۱۳۹۹). زمانیکه گردش مالی و ورود و خروج وجه نقد، چک و اوراق بهادر بالا باشد یک واحد در حسابداری ایجاد می‌کنند که بنام واحد خزانه داری معرفی می‌شود. وظیفه حسابداری خزانه ارائه گزارش‌های بودجه‌ای برای تأمین مالی شرکت یا واحدهای اقتصادی و در سطح کلان برای دولت‌ها است (کاکایی و فهیمی، ۱۴۰۰).

اسناد خزانه، در جایگاه اصلی‌ترین ابزار سیاست پولی ایران از سوی بانک مرکزی شناخته می‌شود. این اسناد نقشی مهمی در جبران کسری بودجه ایفا می‌کند و گردش مالی آن بسیار زیاد است به همین دلیل باید سازوکارهای روشنی پیرامون ممیزی و جوده دریافتی و پرداختی آن وجود داشته باشد (کیان‌پور و همکاران، ۱۴۰۲). وظیفه حسابداری خزانه در اقتصاد دولتی ایران بسیار خطیر است چرا که مخارج دولتی بسیار بیشتر از منابع درآمدی است و پیامد آن کسری مداوم بودجه است. نظام حسابداری خزانه کارآمد نقشی کلیدی

برای برون‌رفت از این وضعیت ایفا می‌کند (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۱). در همین راستا معاونت «نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور» در وزارت امور اقتصادی و دارایی با تشکیل شده است (فاضلی، ۱۴۰۰). این نهاد در تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت نقدینگی نقشی کلیدی دارد. همچنین منابع مالی دولت در بودجه عمومی را تحت پوشش قرار داده و با راه‌اندازی حسابداری خزانه در بانک مرکزی، کنترل تمامی عملیات مالی دولت را میسر می‌سازد (نرگسیان و همکاران، ۱۴۰۰).

رشد بالای ارزش معاملات اسناد خزانه اسلامی در بازار سرمایه ایران و نقش کانونی این اسناد در تامین مالی دولت؛ حاکی از ضرورت توجه بیشتر به حسابداری و پایش اسناد خزانه است. جریان‌های مالی بسیار زیاد در این حوزه، هم امکان فساد مالی را بالا برده است و هم هرگونه ناکارآمدی در این زمینه، موجب تحمیل زیان‌های مالی بسیار سترگی بر پیکره ضعیف اقتصاد دولتی کشور ما خواهد شد. این مساله در یک دهه گذشته در اسناد بالادستی نیز مورد توجه قرار گرفته است بطوریکه در سال ۱۳۹۴ مبنای حسابداری دستگاه‌های دولتی از نقدی به تعهدی تغییر یافت و دستورالعمل حسابداری خزانه توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور در سال ۱۳۹۵ جهت اجرا ابلاغ شد. پیش از تدوین و ابلاغ این دستورالعمل، سیستم حسابداری کشور، کاستی‌ها و نارسائی‌های بسیاری داشت. براساس ابلاغ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور، هدف از اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه، ارتقای شفافیت مالی بوسیله بهبود کیفیت اطلاعات و گزارش‌های خزانه‌داری و به تبع آن ایجاد بستری برای بهبود تصمیم‌گیری مبتنی بر این گزارش‌ها می‌باشد. مطالعه نقش نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب از منظر سلبی نیز یک مساله بااهمیت است. اگر سیستم تصمیم‌گیری مجریان دولت و نظارت‌کنندگان بر آن مبتنی بر اطلاعات شفاف، مرتبط، قابل مقایسه، قابل فهم و قابل اتکا نباشد، منابع اقتصادی کشور در سطح کلان اتلاف شده و مسائل و تبعات اجتماعی گسترده‌ای را در پی خواهد داشت. با وجود اهمیت و ضرورت کاربردی مساله و نظر به اینکه حدود یک دهه از ابلاغ و اجرای نظام حسابداری خزانه در کشور می‌گذرد، مطالعات و پژوهش‌های بسیار اندکی در مداخل علمی کشور در این زمینه ثبت شده است. این حاکی از یک خلاء تحقیقاتی عمده در حسابداری خزانه است. اگرچه مفهوم حکمرانی خوب در مطالعات گوناگونی مورد التفات پژوهشگران قرار گرفته است اما موضوع حسابداری خزانه و نقش

آن در دستیابی به اهداف حکمرانی خوب از دیدگاه پژوهشگران مغفول مانده است. سهم پژوهش حاضر در دانش‌افزایی و هم‌افزایی نظری آن است که این مطالعه صرفاً بررسی نظریه‌ها و تعاریف موجود نیست و با رویکردی مبتنی بر طرح آمیخته اکتشافی کوشش شده است تا به توسعه نظری نظام حسابداری خزانه جهت دستیابی به حکمرانی خوب شهری پرداخته شود. بنابراین کوشش بر آن است تا شناخت سازه‌های حسابداری خزانه به عنوان برای حکمروایی خوب صورت پذیرد. پژوهش حاضر به این پرسش اساسی پاسخ می‌دهد که نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب چگونه است؟ در این راستا در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش در حوزه حسابداری خزانه و حکمرانی خوب ارائه خواهد شد. پس از آن روش‌شناسی و یافته‌های پژوهشی ارائه می‌گردد و در پایان نیز بحث و نتیجه‌گیری از یافته‌های پژوهش ارائه خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه

حسابداری خزانه: حسابداری خزانه به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی باعث می‌شود تمام درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی گردآوری و پرداخت‌ها به درستی و به‌موقع ساماندهی شوند (ایزدی و همکاران، ۱۴۰۱). خزانه مکانی است که در آن دارایی‌های یک بنگاه اقتصادی شامل وجوه نقد، اموال و مواردی از این دست نگهداری می‌شود و عملیات خزانه داری فعالیت‌هایی شامل ثبت‌های حسابداری خزانه‌داری، کنترل و سازماندهی اوراق بهادار، دارایی‌های نقدی و عملیات دریافت و پرداخت است (آمبرواتی و همکاران، ۲۰۲۱). حسابداری خزانه در سطح کلان به معنای حفظ استانداردهای حسابداری برای تأمین و حفظ منافع اقتصادی بنگاه‌های دولتی و خصوصی است. ثبت کلیه معاملات نقدی، معادل نقدی و غیرنقدی خزانه؛ رعایت قوانین مالیاتی و مالی-بانکی؛ تهیه بودجه خزانه؛ مدیریت کارآمد سرمایه‌گذاری‌های مالی و وام‌های کوتاه مدت بانکی از مهم‌ترین اهداف حسابداری خزانه هستند. (والسیانو^۷، ۲۰۲۳). خزانه دولت، محل تمرکز کلیه درآمدها و مبدأ توزیع کلیه هزینه‌های دولت است بنابراین همه دولت‌ها به‌منظور تنظیم و مدیریت درآمدها و هزینه‌های خود از سازوکارهای خزانه‌داری استفاده می‌کنند (روحانی و ابوحمزه، ۱۳۹۷). در این راستا ایجاد و استقرار سازوکاری برای دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و نظارت موثر در راستای

ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری بهتر نیازمند وجود یک سیستم حسابداری خزانه است که از جامعیت و کارآمدی لازم برخوردار باشد. این نظام حسابداری خزانه می‌تواند اطلاعات مربوطه را گردآوری و یکپارچه ساخته و برای استفاده‌کنندگان مجاز در سطوح گوناگون حاکمیت ارائه کند و مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیران و مجریان فراهم آورد (دهقان‌زاده و رضایی، ۱۳۹۸).

نظام حسابداری خزانه در ایران: اسناد خزانه ابزاری در اقتصاد ایران است که متفکران اقتصاد اسلامی برای دور زدن موانع شرعی طراحی کرده‌اند. در بسیاری از کشورها، دولت‌ها بوسیله اوراق قرضه و اسناد خزانه، کسری بودجه خود را تامین مالی می‌کنند اما در اقتصاد ایران به دلیل اشکالات شرعی، استفاده از این ابزارها امکان استفاده ندارد بنابراین اسناد خزانه اسلامی مطرح گردید. این ابزار از سال ۱۳۹۲ در اقتصاد ایران مورد استفاده قرار گرفته و هر ساله سهم آن جهت تامین مالی کسری بودجه رو به افزایش است. پس از انقلاب و استقرار نظام جمهوری اسلامی در قوانین گوناگون مانند مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۵۷ از عبارت اسناد خزانه استفاده شد. البته در عمل اوراق مالی با نام اسناد خزانه تا سال ۱۳۹۲ منتشر نمی‌شد. در این سال برای نخستین بار پس از انقلاب، اوراق بهادار جدیدی با عنوان اسناد خزانه اسلامی معرفی شد که برخلاف اسناد خزانه متعارف نرخ بهره نداشت، بلندمدت بود و تنها برای مصارف خاص مورد استفاده قرار می‌گرفت. نظر به برخی کاستی‌های موجود در سال ۱۳۹۵ اصلاحاتی در این اسناد بوجود آمد که تاکنون بلا تغییر مانده است. در این اصلاحات، شکل و شیوه انتشار با اسناد خزانه اسلامی سابق تفاوتی ندارد، اما مانند اسناد خزانه متعارف می‌تواند برای جبران کسری موقت بودجه و عدم تعادل‌های خزانه مورد استفاده قرار گیرد (شهبوی، ۱۴۰۱). بنابراین اسناد خزانه یکی از بزرگترین منابع تامین هزینه‌های دولت است که مدیریت و نظارت بر آن نیازمند یک نظام روشن حسابداری است. به نظر می‌رسد نظام حسابداری خزانه می‌تواند سازوکار روشنی برای منابع تامین و مصارف این وجوه فراهم آورد.

حکمرانی خوب: مفهوم حکمرانی خوب نخستین بار به وسیله ویلیامسون^۸ در سال ۱۹۷۹ در نظریه دولت موافق بازار مطرح شد. براساس این نظریه، بانک جهانی در برنامه عمران سازمان ملل و صندوق بین‌المللی پول الگوی «حکمرانی خوب اقتصادی» را ارائه کرد. در ادامه موضوع حکمرانی خوب از دهه ۱۹۸۰ به عنوان یک مبحث مهم در ادبیات توسعه بکار رفت. به موجب برنامه توسعه سازمان ملل متحد به سال ۱۹۹۷ حکمرانی، اداره و ایجاد تعامل و ارتباط سازنده و

متقابل میان سه رکن اقتصادی، سیاسی و اداری به منظور اداره خوب کشور است (باریرو همکاران^۱، ۲۰۲۳). براساس تعریف بانک جهانی، حکمرانی خوب شامل لنتخابات، پاسخگویی و تعویض حاکمان؛ کارآمدی نهادها، مدیریت منابع، احترام به نهادها، قوانین و تعامل میان کنشگران در جوامع مدنی، تجارت و سیاست است. در این راستا شش شاخص شامل حق اظهارنظر و پاسخگویی، بی‌ثباتی سیاسی و خشونت، اثربخشی دولت، بارمالی مقررات، حاکمیت قانون و کنترل فساد معرفی شده است (برادران‌خانین و همکاران، ۱۴۰۳). در این پارادایم، مشارکت و همکاری بین سه رکن «دولت»، «بخش خصوصی» و جامعه مدنی موجب می‌شود که مسائل و امور عمومی به شکل بهتری اداره شوند و همین ارتباط صحیح و تعاملی، زمینه تحقق حکمرانی خوب را در ابعاد گوناگون فراهم می‌کند (نجابت و همکاران، ۱۴۰۲). در نهایت براساس تعریف موسسه جهانی IGI حکمرانی خوب بیانگر ظرفیت دولت در تدوین و اجرای سیاست‌های درست، احترام دولت و شهروندان و نهادهایی است که تعاملات اقتصادی و سیاسی بین آنها حاکم است (گورایا^۱، ۲۰۲۴).

پیشینه

در تازه‌ترین پژوهش‌های انجام شده، کیان‌پور و همکاران (۱۴۰۲) منحنی بازده اسناد خزانه اسلامی در ایران رابطه مستقیمی با متغیرهای کلان اقتصادی و دستیابی به تعادل عمومی و پویای اقتصادی دارد. براساس مطالعه شهروی (۱۴۰۱) سازمان‌دهی، هماهنگ‌سازی یکپارچه کلیه درآمدهای خزانه، ایجاد تعادل و توازن در منابع و مصارف دستاوردهای برنامه‌ریزی و اعمال سیاست‌های مدیریت هزینه اسناد خزانه هستند. یافته‌های پژوهش رشیدی و همکاران (۱۴۰۱) نشان می‌دهد در صورت استفاده از اسناد خزانه اسلامی در اثر ایجاد این سه تکانه، متغیرهای مورد بررسی کمتر از حالت تعادل خود خارج می‌شوند و در مدت زمان کوتاه‌تری به تعادل اولیه خود بازمی‌گردند. ایزدی و همکاران (۱۴۰۱) تاکید کردند اوراق خزانه اسلامی در بررسی آثار حقیقی نااطمینانی در بازارهای مالی نقش کلیدی دارند. با تاکید بر مطالعه فاضلی (۱۴۰۰) نشان داد تقویت نهاد حسابداری خزانه در کشور نیازمند تغییر ساختار و برنامه‌ریزی بلندمدت و کلان برای آن است. کاکائی و فهیمی (۱۴۰۰) به ارزیابی حساب واحد خزانه در ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد استقرار کامل حساب واحد خزانه، علاوه بر تحقق اصل «پنجاه و سه» قانون اساسی جمهوری

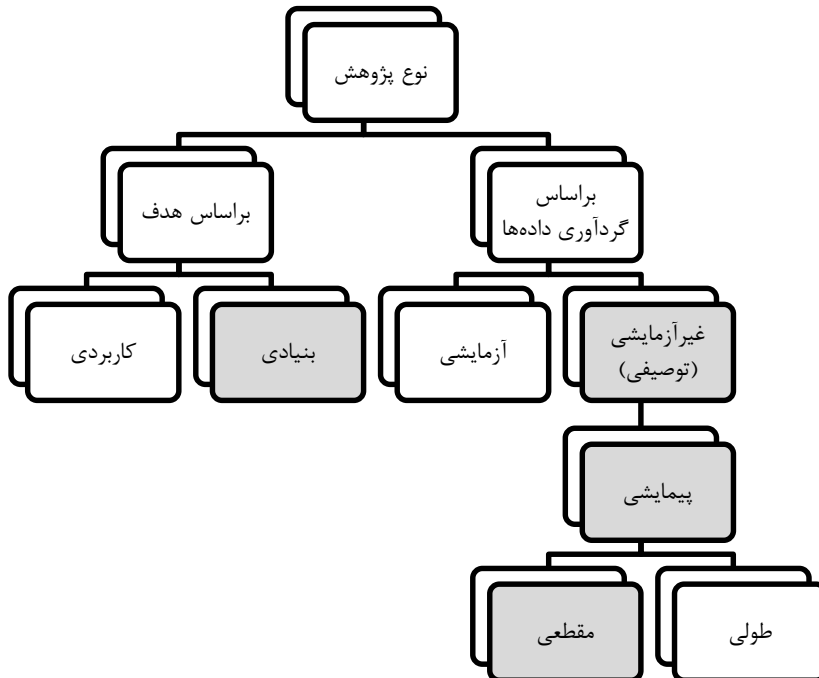
اسلامی ایران، می‌تواند به هماهنگی و تعامل بیشتر میان سازمان برنامه و بودجه کشور و خزانه‌داری کل کشور بیانجامد. مرور ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که علی‌رغم اهمیت بسیار زیاد موضوع حسابداری خزانه، مطالعات بسیار اندکی در این زمینه انجام شده است. افزون بر این در هیچ یک از مطالعات داخلی به نقش نظام حسابداری خزانه در دستیابی به حکمرانی خوب اشاره نشده است. نظر به خلاء تحقیقاتی موجود امکان فرضیه‌سازی برای تبیین نقش حسابداری خزانه در دستیابی به حکمرانی خوب میسر نیست و با رویکردی اکتشافی سوالات پژوهشی زیر مطرح گردید:

ابعاد و مولفه‌های مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب کدامند؟

اعتبار و برازش مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب چه میزان است؟

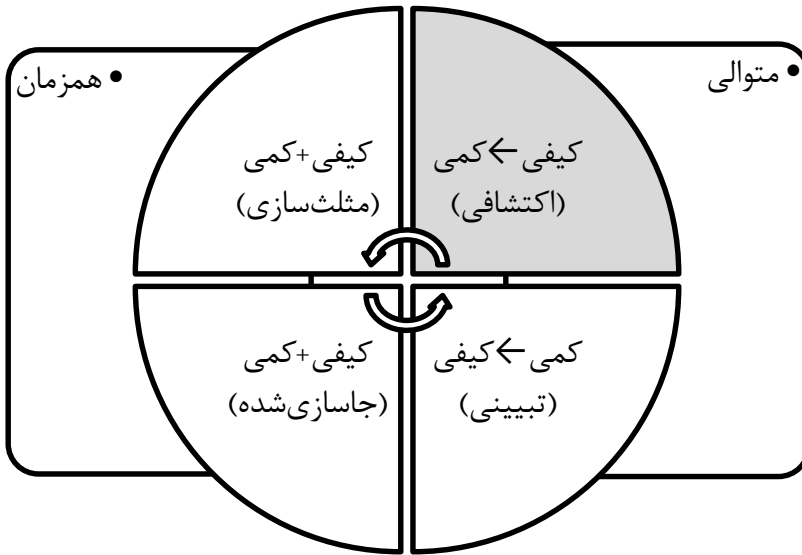
روش‌شناسی

این مطالعه یک پژوهش کاربردی-توسعه‌ای است که با هدف ارائه و اعتبارسنجی مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب انجام شد. براساس شیوه گردآوری داده‌ها نیز یک پژوهش غیرآزمایشی (توصیفی) است که با روش پیمایشی-مقطعی صورت گرفت.



شکل ۱- نوع پژوهش حاضر براساس هدف و شیوه گردآوری داده‌ها

کرسول (۲۰۱۷) معتقد است پیش از انجام هر پژوهش باید، طرح پژوهشی مشخص شود. این خود نیازمند تعیین فلسفه حاکم بر پژوهش است. مطالعه حاضر مبتنی بر فلسفه عمل‌گرایی (پراگماتیسم) است. استراتژی مناسب برای پژوهش‌های عمل‌گرایانه، استراتژی آمیخته است. در این مطالعه نیز از طرح پژوهش آمیخته اکتشافی (کیفی-کمی) استفاده خواهد شد. ابتدا با استفاده از روش کیفی به شناخت ابعاد و مولفه‌های مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب و رابطه این مولفه‌ها پرداخته خواهد شد. سپس با استفاده از روش‌های کمی اعتبار و برازش مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب ارزیابی می‌شود.



شکل ۲- طرح پژوهش حاضر براساس انواع طرح‌های پژوهشی کرسول (۲۰۱۷)

جامعه مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی شامل خبرگان و افراد مطلع از حوزه حسابداری خزانه و حکمرانی خوب است. براساس دیدگاه میلر و همکاران (۲۰۱۰) از پنج معیار تنوع، کلیدی بودن، سرشناس بودن، دانش نظری، انگیزه مشارکت برای انتخاب

مشارکت کنندگان استفاده شد.

برای رعایت اصل تنوع، خبرگان نظری شامل اساتید دانشگاهی در رشته‌های مدیریت دولتی، مدیریت مالی و حسابداری انتخاب شدند. خبرگان تجربی نیز شامل مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی بویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه، حسابرسان سازمان حسابرسی بودند.

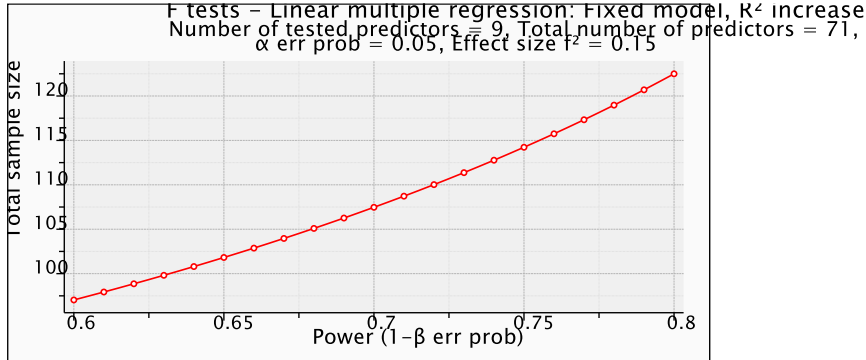
برای رعایت اصل کلیدی بودن کوشش شد تا از میان خبرگان تجربی از دیدگاه مدیران ارشد استفاده شود و از میان خبرگان نظری نیز از اساتید دانشگاه‌های معتبر استفاده شود. همزمان برای رعایت اصل سرشناسی از اساتید برجسته و به‌نامی که مطالعات مرتبط در حوزه مورد مطالعه داشتند استفاده شد. همین اصل یعنی سرشناسی در انتخاب مدیران نیز رعایت گردید و با مدیرانی مصاحبه شد که در سازمان متبوع از وجه و اعتبار کافی برخوردار بودند.

برای رعایت اصل دانش نظری کوشش شد تا با افرادی مصاحبه شود که حداقل مدرک تحصیلات تکمیلی داشته و دانش آموخته رشته‌های مدیریت مالی، حسابداری و مدیریت دولتی باشند و در زمینه حسابداری خزانه عهده‌داری مسئولیتی بوده باشند. خصوصیات مورد نظر برای خبره بودن افراد، شامل موارد زیر می‌باشد: دارا بودن مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر، دارای حداقل ده سال سابقه کار مدیریتی و اجرایی، آشنایی با مفهوم حسابداری خزانه و حکمرانی خوب. در نهایت برای رعایت اصل انگیزه تنها با افرادی مصاحبه گردید که تمایل و علاقه کافی برای مشارکت در این پژوهش داشتند و زمان کافی برای مشارکت در این پژوهش را اختصاص داده و برای کار پژوهشی حاضر احترام قائل بودند.

نمونه‌گیری در بخش کیفی با روش هدفمند صورت گرفت یعنی براساس قیود پنج‌گانه مطروحه به صورت هدفمند یک خبره انتخاب گردید. پس از ضبط و تدوین متن مصاحبه، کدگذاری کامل مصاحبه نخست انجام شد سپس مصاحبه بعدی انجام شد. به این ترتیب پژوهشگر نیز با دیدگاه‌های خبرگان بهتر آشنا شد و پس از ۱۴ مصاحبه تکرار در نتایج حاصل شد ولی برای اجتناب از اشباع نظری کاذب، دو مصاحبه دیگر نیز انجام شد و در نهایت ۱۶ مصاحبه انجام شد.

در بخش کمی جهت اعتبارسنجی و آزمون مدل مدیران مالی، مدیران دستگاه‌ها، اعضای هیات علمی در رشته‌های حقوق، مدیریت و حسابداری به عنوان جامعه آماری در نظر گرفته شد. اندازه نمونه با استفاده از قاعده تحلیل توان کوهن (۱۹۹۲) و نرم‌افزار

G*Power برآورد شد.



شکل ۳- برآورد حجم نمونه در نرم افزار G*Power

با استفاده از قاعده تحلیل توان در سطح اطمینان ۹۵٪ با اندازه اثر ۰/۱۵ و قدرت آماری ۸۰٪ حداقل حجم نمونه ۱۲۳ نفر برآورد گردید و داده‌ها با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده گردآوری شد.

ابزارهای گردآوری داده‌های پژوهش شامل مصاحبه نیم‌ساختاریافته و پرسشنامه محقق‌ساخته بود. برای آشنایی و شناخت مولفه‌های نقش نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با تعدادی از خبرگان شامل اساتید دانشگاهی و مدیران مصاحبه انجام شد. برای انجام مصاحبه از روش مصاحبه نیم‌ساختاریافته استفاده شد. به این ترتیب که ابتدا سوالات پژوهشی طرح شد و در حین مصاحبه با توجه به روند مصاحبه دیدگاه‌های جدید خبرگان نیز مورد عنایت قرار خواهد گرفت و در موارد لازم پرسش‌های جدید مطرح شد. در این روش نتایج قابل قبول و تاثیرگذاری در جهت شناخت مولفه‌ها حاصل گردید. پس از انجام مصاحبه در فاز کمی از پرسشنامه‌ای با طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای استفاده گردید. برای طراحی این پرسشنامه از نتایج تحلیل کیفی استفاده شد به این معنا که مضامین

سازمان‌دهنده به عنوان عوامل اصلی پرسشنامه در نظر گرفته شدند. مضامین پایه مرتبط نیز به عنوان گویه‌های سنجش عامل مورد نظر استفاده شدند. به این ترتیب پرسشنامه‌ای شامل ۹ عامل اصلی و ۷۱ گویه با طیف لیکرت طراحی شد.

جدول ۱- ساختار کلی پرسشنامه

سازه‌های پژوهش	تعداد گویه‌ها	شماره سوالات	آلفای کرونباخ
حکمرانی خوب	۶	۱ تا ۶	۰/۸۹۱
اقدام در جهت منافع عمومی	۱۰	۷ تا ۱۶	۰/۸۳۲
مدیریت هزینه‌های عمومی دولت	۹	۱۷ تا ۲۵	۰/۸۶۹
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت	۸	۲۶ تا ۳۳	۰/۹۱۲
مدیریت حساب‌های بانکی دولت	۸	۳۴ تا ۴۱	۰/۸۵۷
مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی	۴	۴۲ تا ۴۵	۰/۸۶۷
مدیریت منابع عمومی و ریسک	۷	۴۶ تا ۵۲	۰/۷۷۷
مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی	۷	۵۳ تا ۵۹	۰/۸۵۶
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت	۱۲	۶۰ تا ۷۱	۰/۸۷۹

برای اعتبارسنجی بخش کیفی از ضریب هولستی استفاده شد. برای این منظور متن مصاحبه‌های انجام شده در دو مرحله کدگذاری شد. سپس درصد توافق مشاهده‌شده (PAO) محاسبه گردید:

$$PAO = \frac{2M}{N1 + N2} = \frac{2 * 231}{356 + 313} = 0.691$$

در فرمول فوق M تعداد موارد کدگذاری مشترک بین دو کدگذار می‌باشد. N1 و N2 به ترتیب تعداد کلیه موارد کدگذاری شده توسط کدگذار اول و دوم است. مقدار PAO بین صفر (عدم توافق) و یک (توافق کامل) است و اگر از ۰/۶ بزرگتر باشد مطلوب می‌باشد. مقدار PAO در این مطالعه ۰/۶۹۱ برآورد شد که از ۰/۶ بزرگتر است، بنابراین پایایی بخش کیفی مطلوب می‌باشد. روایی پرسشنامه با روش روایی صوری (نظرخواهی از خبرگان)، روایی همگرا (AVE) و روایی واگرا بررسی و معتبر ارزیابی شد. استفاده شد. آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه در یک مطالعه مقدماتی ۰/۸۴۱ بدست آمد. همچنین آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (CR) و ضریب روایی برای همه سازه‌ها بزرگتر از ۰/۷ برآورد شد. اطلاعات کامل در بخش اندازه‌گیری مدل نقش نظام

حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب در جدول ۵ ارائه شده است. برای شناسایی مقوله‌های مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب از تحلیل کیفی مضمون استفاده شد. برای اعتبارسنجی مدل از روش حداقل مربعات جزئی استفاده گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها در فاز کیفی با نرم‌افزار Maxqda و در فاز کمی با نرم‌افزار Smart PLS انجام شد.

یافته‌ها

بخش کیفی این مطالعه براساس دیدگاه ۱۶ نفر شامل ۵ نفر از استادان دانشگاه و ۱۱ نفر از مدیران انجام شد. از نظر جنسیت ۱۲ نفر مرد و ۴ نفر زن بودند. از نظر سنی ۱ نفر کمتر از ۴۰ سال، ۶ نفر بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۹ نفر نیز بالای ۵۰ سال بودند. از نظر تحصیلات ۳ نفر کارشناسی ارشد و ۱۳ نفر دکتری داشتند. در نهایت از نظر سابقه کاری ۵ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۱۱ نفر نیز بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشتند.

جدول ۲- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
%۳۱	۵	خبرگان نظری (اساتید دانشگاهی)	خبرگی
		خبرگان تجربی (مدیران بانکی)	
%۷۵	۱۲	مرد	جنسیت
		زن	
%۶	۱	کمتر از ۴۰ سال	سن
		۴۰ تا ۵۰ سال	
		۵۰ سال و بیشتر	
%۱۹	۳	کارشناسی ارشد	تحصیلات
		دکتری	
%۳۱	۵	۱۵ تا ۲۰ سال	سابقه کاری
		بالای ۲۰ سال	
%۱۰۰	۱۶	کل	

در بخش کمی این مطالعه از دیدگاه ۱۲۳ نفر استفاده شد. از منظر جنسیت ۸۵ نفر (۶۹٪) مرد و ۳۸ نفر (۳۰٪) زن بودند. از منظر سن ۱۳ نفر (۱۰٪) کمتر از ۳۵ سال، ۴۸ نفر (۳۹٪) ۳۵ تا ۴۵ سال و ۶۲ نفر (۵۰٪) بیش از ۴۵ سال سن داشتند. از منظر تحصیلات ۳۱ نفر (۲۵٪) کارشناسی، ۵۳ نفر (۴۳٪) کارشناسی ارشد و ۳۹ نفر (۳۱٪) دکتری داشتند. از منظر سابقه کاری ۳۷ نفر (۳۰٪) کمتر از ۱۰ سال، ۲۸ نفر (۲۲٪) ۱۰ تا ۱۵ سال، ۳۳ نفر (۲۶٪) ۱۵ تا ۲۰ سال و ۲۵ نفر (۲۰٪) بیش از ۲۰ سال سابقه کاری داشتند.

جدول ۳- اطلاعات جمعیت‌شناختی - بخش کمی

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
٪۶۹	۸۵	جنسیت	
		مرد	
٪۳۱	۳۸	زن	
		سن	
٪۱۱	۱۳	کمتر از ۳۵ سال	
		۳۵ تا ۴۵ سال	
		۴۵ سال و بیشتر	
٪۲۵	۳۱	تحصیلات	
		کارشناسی	
		کارشناسی ارشد	
٪۴۳	۵۳	دکتری	
		سابقه کاری	
		کمتر از ۱۰ سال	
٪۲۳	۲۸	۱۰ تا ۱۵ سال	
		۱۵ تا ۲۰ سال	
		بیش از ۲۰ سال	
٪۲۰	۲۵	بیش از ۲۰ سال	
٪۱۰۰	۱۲۳	کل	

سوال نخست: ابعاد و مولفه‌های مدل نقش نظام حسابداری خزانة جهت حکمرانی خوب کدامند؟

تحلیل مصاحبه‌ها در نرم‌افزار MaxQDA با روش تحلیل مضمون براساس رویکرد

پیشنهادی اترید-استرلینگ^{۱۱} (۲۰۰۱) در شش گام انجام شد. براساس گزارش تحلیل کیفی، ۳ مضمون فراگیر، ۹ مضمون سازمان‌دهنده و ۷۱ مضمون پایه دست پیدا شد. مضامین مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب در جدول ۴ ارائه شد. جدول ۴- مضامین مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

فراگیر	سازمان‌دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه	
حکمرانی خوب	حکمرانی خوب	۱. عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی	۵	۷،۱۵،۱،۹،۱۵،۴	
		۲. شفاف‌سازی منابع و مصارف برای عموم	۶	۸،۶،۱۳،۲،۱۶،۲،۱۶	
		۳. نهادینه‌سازی حاکمیت قانون در کشور	۶	۹،۱۶،۹،۱۰،۹،۱۰،۱۰،۳	
		۴. رعایت حقوق مادی و معنوی مردم	۵	۸،۵،۷،۴،۵،۶	
		۵. در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست‌محیطی و انسانی	۶	۱۳،۵،۸،۹،۵،۸،۹	
		۶. اختصاص صحیح و هدفمند منابع	۷	۱۵،۱۱،۱۰،۳،۶،۱۱،۱۰،۱۲،۴	
	اقدام در جهت منافع عمومی	اقدام در جهت منافع عمومی	۷. رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی	۸	۱،۱۳،۱،۱۴،۱،۱۲،۱،۱۴،۴
			۸. احترام به قانون	۴	۳،۱۳،۶،۳،۱۲
			۹. مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت)	۶	۶،۲،۱،۴،۷،۱،۱۱
			۱۰. برقراری تعامل همه جانبه	۵	۱۰،۱۴،۷،۱۳،۷،۴
			۱۱. تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار	۶	۳،۱۵،۴،۶،۴،۶،۱۵،۲
			۱۲. تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دستیابی به نتایج از قبل تعیین شده	۲	۲،۳،۱۴

فراگیر	سازمان‌دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه
		13. توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن)	۶	۱۰،۴۷،۹،۹،۷،۱۰،۲
		14. مدیریت ریسک‌ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی	۴	۱۶،۵،۱۶،۱،۱۰
		15. مدیریت مالی عظیم عمومی	۵	۱۱،۲،۷،۱۱،۲،۶
		16. اجرای روشهای خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر	۵	۳،۳،۱۴،۷،۹،۲
		17. دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب	۵	۷،۱۱،۱،۱۳،۱۱،۱
		18. استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی	۵	۵،۶،۱،۱۲،۱
		19. تشکیل شورای نظارت مالی	۷	۶،۵،۵،۲،۱۱،۵،۲،۱۱
		20. پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی	۵	۶،۱۳،۹،۲،۶
مدیریت هزینه عمومی دولت	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت	21. انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته	۷	۸،۱۲،۳،۱۵،۱۰،۱۱،۳،۱۴
		22. پرداخت به موقع پرداخت‌های قابل تأیید طبق درخواست‌ها	۷	۱۵،۸،۸،۱۶،۶،۸،۸،۱۲
		23. قانون پرداخت اعتبارات استانی	۶	۱۴،۲،۱۳،۱۴،۱۴،۲
		24. پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت‌خیز و محروم	۷	۱۶،۱۶،۱۶،۲،۲،۱۶،۱۶
		25. پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز	۶	۳،۱۴،۱،۱۶،۸،۱۴،۱۲

فراگیر	سازمان دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه	
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت		26. اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه	۴	۱۲،۱۵،۱۵،۱۵،۹،۱	
		27. واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان	۹	۱۱،۱۳،۱۲،۱۴،۱۰،۷،۱۰،۱۳، ۱۲،۱۵	
		28. نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت	۵	۷،۱۱،۷،۱۵،۷،۱۵	
		29. اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۴	۸،۹،۹،۹،۶	
		30. تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه	۶	۱۵،۷،۹،۱۳،۷،۹،۶	
		31. مجاز بودن پرداخت ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه	۸	۱۶،۶،۷،۱۴،۱۴،۱۱،۸،۱۴،۲، ۱۵	
		32. پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه	۴	۱۳،۱۴،۹،۱۱،۸	
مدیریت حساب های بانکی دولت		33. رفع ابهام دستگاه های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص	۷	۴،۱۶،۱،۱۵،۱۶،۴،۱۶	
		34. نحوه افتتاح حساب های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان ها	۷	۱۱،۳،۲،۷،۱،۳،۷،۳	
		35. نحوه عمل و روش های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی	۳	۱۵،۱۶،۱۰،۲،۱۵	
		36. تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه	۲	۱۵،۳،۹	

فراگیر	سازمان دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه
		37. انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی	۹	۶،۳،۱۵،۱۶،۱۵،۱۴،۲،۱۶،۱۵ ۸،۱۶،
		38. افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت	۸	۱۲،۱۳،۱۱،۱۴،۷،۱۱،۱۴،۱ ۶
		39. دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی	۷	۸،۱۶،۴،۴،۴،۱،۴
		40. سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات	۹	۱۴،۱۰،۱۶،۱۵،۵،۱۶،۸،۱۶،۱ ۵،۲
		41. اجرای سند مدیریت مالی دولت	۷	۲۸،۱۵،۷،۱۱،۸،۱۵
	مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی	42. اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی	۵	۱۲،۳،۱۱،۸،۴،۱۳
		43. پیش‌بینی جریان نقدینگی	۶	۵،۱۲،۱۰،۲،۲،۱۰
		44. بررسی پیش‌بینی‌های جریان نقدینگی	۹	۷،۹،۹،۱۴،۱۴،۳،۹،۱۴،۱، ۹
		45. توسعه و پیاده‌سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی	۷	۱۰،۶،۱۳،۱۰،۱،۱۲،۱۳،۹،۹
	مدیریت منابع عمومی و ریسک	46. روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی	۴	۱،۷،۹،۵،۵
		47. تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی	۶	۶،۱۶،۱،۹،۱۵،۱،۱۶
		48. وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی	۱۰	۱۴،۱۲،۳،۱۰،۱۱،۲،۵،۷،۳،۱۰، ۲
		49. ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال	۴	۷،۳،۱۰،۴

فراگیر	سازمان دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه
		50. ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر	۱	۹،۱۶،۱۱
		51. حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها	۶	۲،۳،۲۸،۲،۳،۱۵،۱
		52. رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته	۵	۱۵،۱۲،۱۳،۷،۱۳،۱۲
		53. تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد	۱	۱،۲
		54. روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها	۶	۲،۳،۱۶،۵،۱۴،۳
		55. تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی	۴	۴،۶،۵،۳،۳
		56. پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور	۴	۱۶،۶،۷،۴،۱۳
		57. بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی	۵	۱۲،۵،۳،۸،۵،۹
		58. رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها	۱	۱،۳،۸
		59. جمع و گزارش دهی صورت مالی و تراز دولت	۶	۱۰،۳،۱۶،۵،۳،۱۶،۱۴،۱۴

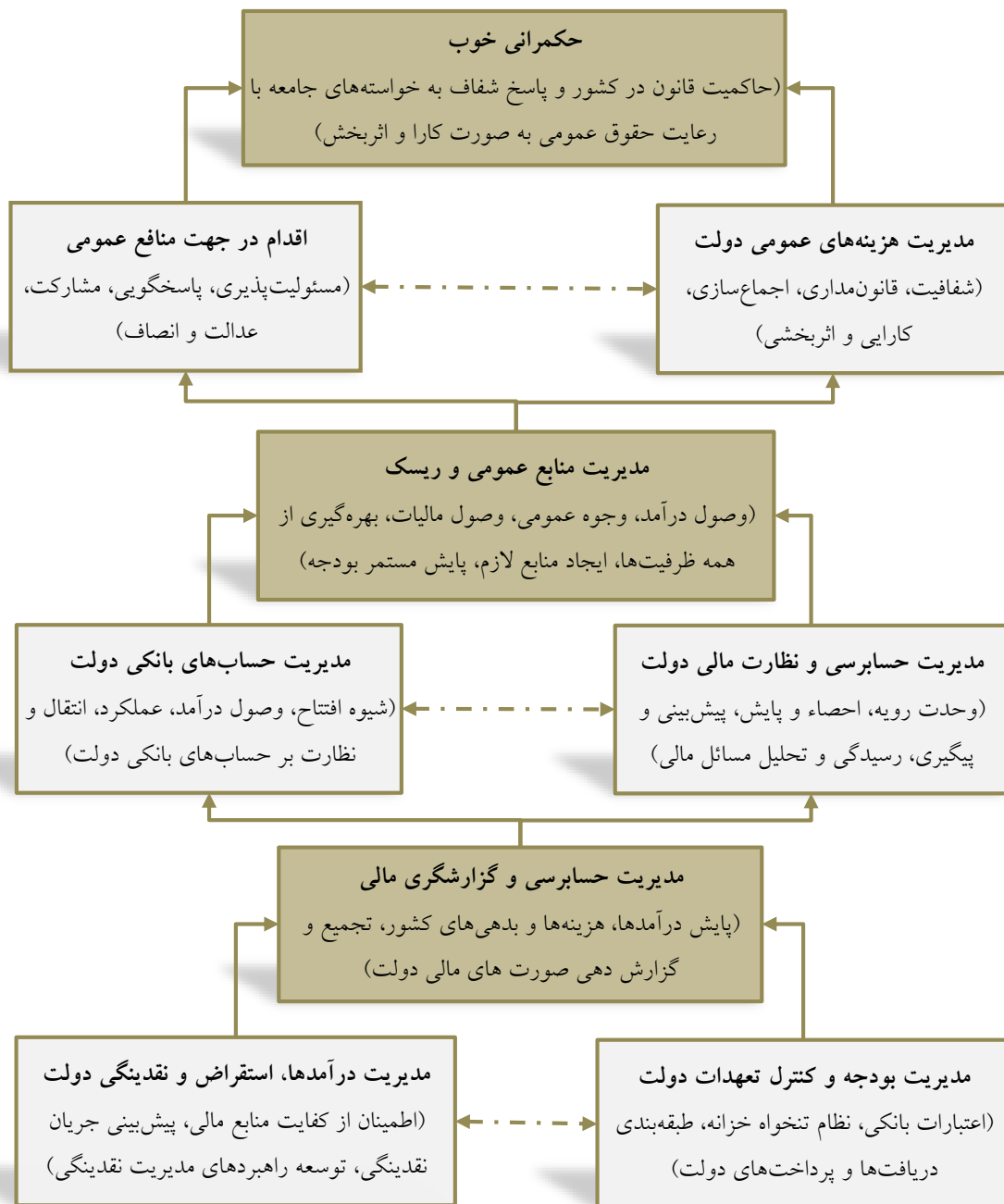
مدیریت
حسابرسی و
گزارشگری
مالی

مدیریت
حسابرس
ی

فراگیر	سازمان‌دهنده	مضامین پایه	تکرار	به تفکیک مصاحبه
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت		60. وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج	۷	۱۶،۱،۱۸،۹،۸،۸،۴،۱
		61. پرداخت وجوه عمومی منحصرآ از طریق حساب‌های بانکی مجاز	۶	۶،۴،۲،۱۰،۴،۲،۱،۶
		62. احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی	۷	۱۴،۱۶،۱۰،۱۶،۲،۱۲،۱۶،۹،۴
		63. پیش‌بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه	۴	۱۳،۱،۱۱،۱۳
		64. بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی	۲	۶،۵،۱۰
		65. بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها	۸	۱۴،۱۰،۱۲،۵،۱۴،۴،۱۰،۴،۶
		66. رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی	۷	۱۶،۳،۱۴،۱۴،۱،۲،۳،۱۳
		67. رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی	۸	۴،۶،۱۴،۱۵،۱۵،۵،۴،۶
		68. رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	۶	۴،۳،۱۰،۳،۳،۱۰،۱۳
		69. تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها	۵	۳،۱۱،۳،۴،۱۱
		70. حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی	۵	۴۸،۱۴،۱۵،۴
71. پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی	۳	۱،۱۳،۳،۲،۱۳		

مضامین فراگیر شامل حکمرانی خوب (حکمرانی خوب و اقدام در جهت منافع عمومی)، مدیریت هزینه (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت، مدیریت حساب‌های بانکی دولت، مدیریت درآمدها و استقراض دولت و

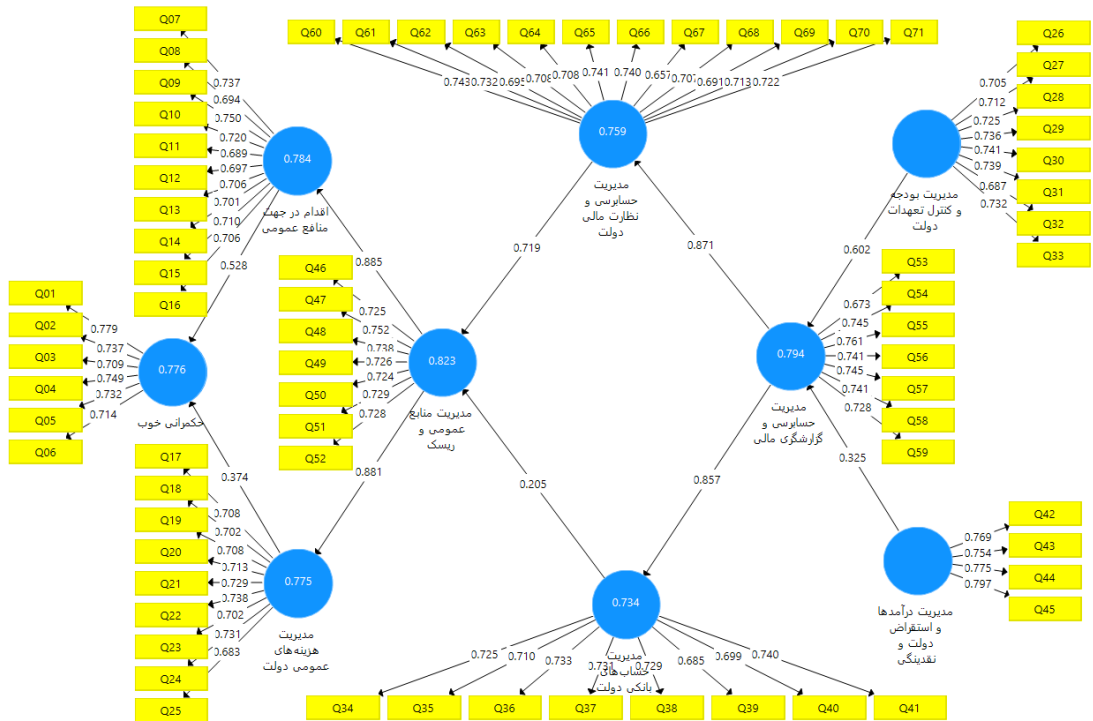
نقدینگی، مدیریت منابع عمومی و ریسک) و مدیریت حسابرسی (مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی، مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت) می‌باشد. مضامین پایه سنجش حکمرانی خوب عبارتند از: «عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی»؛ «شفاف‌سازی منابع و مصارف برای عموم»؛ «نهادینه‌سازی حاکمیت قانون در کشور»؛ «رعایت حقوق مادی و معنوی مردم»؛ «در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست‌محیطی و انسانی»؛ «اختصاص صحیح و هدفمند منابع» می‌باشد. با استناد به نتایج پژوهش، مدل مفهومی اولیه براساس تحلیل کیفی و کدگذاری متن ارائه گردید. مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب در



شکل ۴- مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

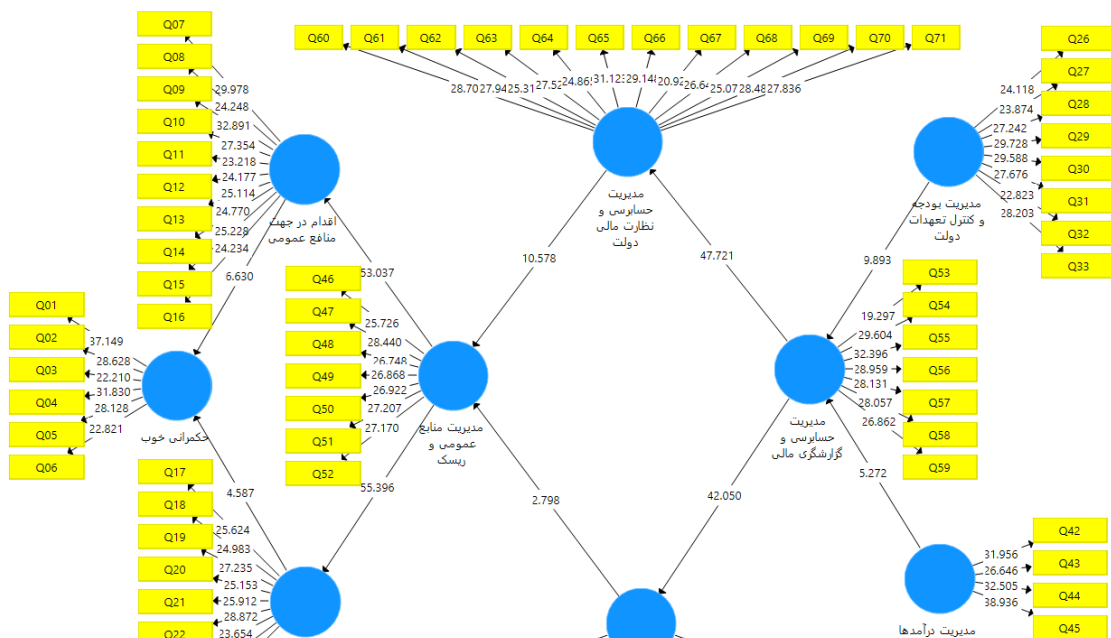
سوال ۲: اعتبار و برازش مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب چه میزان است؟

پس از ارائه مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب، جهت اعتبارسنجی از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. مدل ساختاری نهائی پژوهش در شکل ۵ نمایش داده شده است. در این مدل که خروجی نرم‌افزار Smart PLS است خلاصه نتایج مدل در حالت تخمین استاندارد ارائه شده است. آماره t و مقدار بوت استرایپینگ برای سنجش معناداری روابط نیز در



شکل ۶ آمده است.

شکل ۵- اعتبارسنجی مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب



شکل ۶- معناداری مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

بخش بیرونی مدل (مدل اندازه‌گیری) رابطه متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان را نشان می‌دهد. میزان رابطه سوالات با سازه‌های اصلی بوسیله بارعاملی نشان داده می‌شود. نتایج مندرج در شکل‌های ۵ و ۶ نشان می‌دهد بارهای عاملی در تمامی موارد از ۰/۶ بیشتر است و آماره t نیز در تمام موارد بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین بخش اندازه‌گیری مدل از اعتبار مناسبی برخوردار است. برای اطمینان بیشتر، مدل بیرونی (اندازه‌گیری) براساس شاخص روایی همگرا، ضریب رو، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ مورد ارزیابی قرار گرفت. میانگین واریانس استخراج شده (AVE) باید بزرگتر از ۰/۵ و ضریب رو، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بزرگتر از ۰/۷ باشد (آذر و غلامزاده، ۱۴۰۱). خلاصه نتایج ارزیابی برآزش مدل اندازه‌گیری در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- بخش اندازه‌گیری مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

AVE	ضریب رو (Rho)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ	سازه‌های اصلی
۰/۵۰۶	۰/۹۱۱	۰/۸۹۲	۰/۸۹۱	اقدام در جهت منافع عمومی
۰/۵۴۳	۰/۸۷۷	۰/۸۳۲	۰/۸۳۲	حکمرانی خوب
۰/۵۲۲	۰/۸۹۷	۰/۸۶۹	۰/۸۶۹	مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت
۰/۵۰۹	۰/۹۲۶	۰/۹۱۳	۰/۹۱۲	مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت
۰/۵۳۸	۰/۸۹۱	۰/۸۵۷	۰/۸۵۷	مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی
۰/۵۱۷	۰/۸۹۵	۰/۸۶۷	۰/۸۶۷	مدیریت حساب‌های بانکی دولت
۰/۵۹۹	۰/۸۵۷	۰/۷۷۸	۰/۷۷۷	مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی
۰/۵۳۶	۰/۸۹۰	۰/۸۵۶	۰/۸۵۶	مدیریت منابع عمومی و ریسک

۰/۵۰۸	۰/۹۰۳	۰/۸۷۹	۰/۸۷۹	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
-------	-------	-------	-------	-----------------------------

با توجه به جدول ۵، مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگتر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا تایید می‌شود. ضریب رو، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تایید است. روابط بین سازه‌های اصلی با عنوان مدل درونی (بخش ساختاری) شناخته می‌شود. روابط میان سازه‌های اصلی (بخش ساختاری) براساس ضریب مسیر و آماره تی مورد بررسی قرار گرفت. خلاصه نتایج آزمون روابط میان سازه‌های اصلی در جدول ۶ آمده است.

جدول ۶- روابط سازه‌های مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

نتیجه	اندازه اثر	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	رابطه
تایید	۰/۲۱۷	۰/۰۰۰	۶,۶۳	۰/۵۲۸	اقدام در جهت منافع عمومی ← حکمرانی خوب
تایید	۰/۵۳۹	۰/۰۰۰	۹,۸۹۳	۰/۶۰۲	مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت ← مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی
تایید	۰/۵۹۷	۰/۰۰۰	۱۰,۵۷۸	۰/۷۱۹	مدیریت حسابداری و نظارت مالی دولت ← مدیریت منابع عمومی و ریسک
تایید	۳/۱۵۶	۰/۰۰۰	۴۷,۷۲۱	۰/۸۷۱	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی ← مدیریت حسابداری و نظارت مالی دولت
تایید	۲/۷۵۹	۰/۰۰۰	۴۲,۰۵	۰/۸۵۷	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی ← مدیریت حساب‌های بانکی دولت
تایید	۰/۰۴۹	۰,۰۰۵	۲,۷۹۸	۰/۲۰۵	مدیریت حساب‌های بانکی دولت ← مدیریت منابع عمومی و ریسک
تایید	۰/۱۵۸	۰/۰۰۰	۵,۲۷۲	۰/۳۲۵	مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی ← مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی
تایید	۳/۶۲۴	۰/۰۰۰	۵۳,۰۳۷	۰/۸۸۵	مدیریت منابع عمومی و ریسک ← اقدام در جهت منافع عمومی
تایید	۳/۴۵۳	۰/۰۰۰	۵۵,۳۹۶	۰/۸۸۱	مدیریت منابع عمومی و ریسک ← مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
تایید	۰/۱۰۹	۰/۰۰۰	۴,۵۸۷	۰/۳۷۴	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت ← حکمرانی خوب

ضرایب مسیر در این بخش شدت و جهت رابطه را نشان می‌دهند و چون مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ است نشان می‌دهد ضرایب مسیر معنادار هستند. اندازه اثر (F^2) میزان تغییراتی است که متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته می‌گذارند. در واقع این شاخص نشان می‌دهد اگر یک متغیر مستقل حذف شود چه میزان تغییراتی در متغیر وابسته ایجاد می‌شود. این شاخص توسط کوهن ارائه گردید. مقدار ۰/۰۲ (ضعیف)، ۰/۱۵ (متوسط) و ۰/۳۵ (بزرگ) در نظر گرفته می‌شود (کوهن، ۲۰۱۳). براساس نتایج اندازه اثر متغیرهای

مستقل در تمامی موارد بالای حد متوسط یعنی ۰/۱۵ و در برخی موارد حتی بیش از ۰/۳۵ یعنی قوی بدست آمد.

از شاخص ضریب تعیین (R^2) و شاخص ارتباط پیش‌بین (Q^2) برای سنجش قدرت پیش‌بینی مدل استفاده شد. این دو شاخص برای متغیرهای درونزا محاسبه می‌شوند. ضریب تعیین، بیانگر میزان تغییرات متغیرهای وابسته توسط متغیرهای مستقل است. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار ضریب تعیین است (چین، ۱۹۹۸). از شاخص ارتباط پیش‌بین (Q^2) نیز برای سنجش قدرت پیش‌بینی مدل استفاده می‌شود. این شاخص بوسیله استون و گیزر معرفی شد و با روش بلایندفولدینگ برآورد می‌شود. اگر مقدار (Q^2) مثبت باشد نشان می‌دهد که مدل از توان پیش‌بینی مناسبی برخوردار است. همچنین مقدار (q^2) اثر نسبی شاخص ارتباط پیش‌بین را برآورد می‌کند. در اینجا نیز سه مقدار ۰/۰۲ (ضعیف)، ۰/۱۵ (متوسط) و ۰/۳۵ (بزرگ) برای ارزیابی میزان تناسب استفاده می‌شود (هیر و همکاران، ۲۰۲۱). شاخص‌های قدرت پیش‌بینی مدل (R^2) و (Q^2) در جدول ۷ گزارش شده است.

جدول ۷- قدرت پیش‌بینی مدل نقش نظام حسابداری خزانه جهت حکمرانی خوب

تفسیر	q2	Q2	A R2	R2	سازه‌های اصلی
خیلی قوی	۰/۵۸۷	۰/۳۷۰	۰/۷۸۳	۰/۷۸۴	اقدام در جهت منافع عمومی
خیلی قوی	۰/۶۵۰	۰/۳۹۴	۰/۷۷۵	۰/۷۷۶	حکمرانی خوب
خیلی قوی	۰/۵۶۵	۰/۳۶۱	۰/۷۵۹	۰/۷۵۹	مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت
خیلی قوی	۰/۶۶۴	۰/۳۹۹	۰/۷۹۳	۰/۷۹۴	مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی
خیلی قوی	۰/۵۴۸	۰/۳۵۴	۰/۷۳۳	۰/۷۳۴	مدیریت حساب‌های بانکی دولت
خیلی قوی	۰/۶۹۸	۰/۴۱۱	۰/۸۲۲	۰/۸۲۳	مدیریت منابع عمومی و ریسک
خیلی قوی	۰/۵۸۲	۰/۳۶۸	۰/۷۷۵	۰/۷۷۵	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت

براساس نتایج جدول ۷، ضریب تعیین سازه‌های درونزای مدل پژوهش مطلوب می‌باشد. مقدار ضریب تعیین حکمرانی خوب ۰/۷۷۶ برآورد شد. این نشان می‌دهد که

متغیرهای مدل توانسته‌اند ۷۶٪ از تغییرات در حکمرانی خوب را تبیین کنند. شاخص (Q^2) نیز در تمامی موارد مثبت برآورد شد بنابراین مدل از قابلیت پیش‌بینی مناسبی برخوردار است. اثر نسبی شاخص ارتباط پیش‌بین (q^2) در همه موارد از ۰/۳۵ بزرگتر است بنابراین قوی برآورد گردیده است.

برای ارزیابی برازش مدل از شاخص GOF و RMS و $SRMR$ و NFI استفاده می‌شود. برای شاخص GOF سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. برای شاخص RMS_theta مقادیر کوچکتر از ۰/۱۲ نشانه تناسب مدل است. شاخص $SRMR$ نیز بهتر است زیر ۰/۱ و خیلی سخت‌گیرانه کمتر از ۰/۰۸ باشد. مقدار شاخص NFI باید از ۰/۶ بزرگتر باشد و اگر بیش از ۰/۹ باشد خیلی مطلوب است. در نهایت خی دو به‌هنگار نیز بهتر است کوچکتر از ۲ یا دست کم کوچکتر از ۵ باشد (حیبی و جلال‌نیا، ۱۴۰۱).

جدول ۸- ارزیابی برازش مدل

شاخص	GOF	RMS_theta	SRMR	NFI	خی دو به‌هنگار
مقدار قابل قبول	۰/۳۶	کوچکتر از ۰/۱۲	کوچکتر از ۰/۰۸	بزرگتر از ۰/۶	کوچکتر از ۲
مقدار برآورد شده	۰/۶۴۳	۰/۰۸۸	۰/۰۴۷	۰/۷۸۵	۱/۵۶۲

در این مطالعه شاخص خی-دو به‌هنگار ۱/۵۶۲ برآورد شد که در بازه مورد انتظار قرار دارد. شاخص GOF برابر ۰/۶۵۷ بدست آمد که از ۰/۳۶ بزرگتر است. شاخص RMS_theta میزان ۰/۰۸۸ بدست آمد که از ۰/۱۲ کمتر است. شاخص $SRMR$ نیز ۰/۰۴۷ محاسبه گردید که از ۰/۰۸ کمتر است و شاخص NFI نیز ۰/۷۸۵ محاسبه گردید که از ۰/۶ بزرگتر است، بنابراین برازش مدل مطلوب است.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهشی نشان داد مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حساسی و گزارشگری مالی تاثیر می‌گذارند. در این راستا،

براساس مطالعه شهریوی (۱۴۰۱) سازمان‌دهی، هماهنگ‌سازی یکپارچه کلیه درآمدهای خزانه، ایجاد تعادل و توازن در منابع و مصارف دستاوردهای برنامه‌ریزی و اعمال سیاست‌های مدیریت هزینه اسناد خزانه هستند. همچنین مشخص گردید مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت حساب‌های بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می‌گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دست یابی به حکمرانی خوب میسر می‌شود. در این راستا، ایزدی و همکاران (۱۴۰۱) تاکید کردند اوراق خزانه اسلامی در بررسی آثار حقیقی نااطمینانی در بازارهای مالی نقش کلیدی دارند. همچنین مطالعه فاضلی (۱۴۰۰) نشان داد تقویت نهاد حسابداری خزانه در کشور نیازمند تغییر ساختار و برنامه‌ریزی بلندمدت و کلان برای آن است. به‌طور مشخص مدیریت هزینه‌های دولت و اطلاع‌رسانی از هزینه‌کردهای دولت نمادی از شفافیت است که یکی از ارکان حکمرانی خوب می‌باشد. همین‌طور تخصیص بهینه هزینه‌های دولت موجب قانون‌مداری، اجماع‌سازی، کارایی و اثربخشی می‌شود که این عوامل نیز موجب حکمرانی خوب می‌باشند. از سوی دیگر اقدام در جهت منافع عمومی به مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، مشارکت، عدالت و انصاف منجر می‌شود که ارکان زیربنایی حکمرانی خوب هستند. در این صورت می‌توان به حاکمیت قانون در کشور و پاسخ شفاف به خواسته‌های جامعه با رعایت حقوق عمومی به صورت کارا و اثربخش دست پیدا کرد.

براساس نتایج حاصله، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌شود:

درخصوص اقدام در جهت منافع عمومی پیشنهاد می‌شود ضمن ارائه رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزش‌های اخلاقی و احترام به قانون، به مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت) به کمک برقراری تعامل همه‌جانبه پرداخته شود. همچنین تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی پایدار با تعیین مداخلات لازم برای بهینه‌سازی دست‌یابی به نتایج از قبل تعیین شده در بهبود منافع عمومی اثرگذار است. مدیران ذی‌ربط با توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن) و مدیریت ریسک‌ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی قادر خواهند بود به اهداف حکمرانی خوب نیز دست یابند. بنابراین به کمک مدیریت مالی عظیم عمومی و

اجرای روش های خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر دستیابی به اهداف مربوط به منافع عمومی دور از انتظار نخواهد بود.

درخصوص مدیریت هزینه های عمومی دولت پیشنهاد می شود با تدوین دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب، به تشکیل شورای نظارت مالی جهت استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی پرداخته شود. در این راستا، پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی و البته انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته حائز اهمیت است. همچنین با پرداخت به موقع پرداخت های قابل تأیید طبق درخواست ها و قانون پرداخت اعتبارات استانی نیز می توان به اهداف مربوط به مدیریت هزینه های عمومی دولت دست یافت. علاوه بر موارد مذکور، پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم و پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز نیز در این حوزه اثرگذارند.

درخصوص مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت پیشنهاد می شود ضمن ایجاد اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه، به واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان نیز اقدام گردد. جهت مدیریت بودجه می توان به نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمود. بنابراین تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه و مجاز بودن پرداخت ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه در این زمینه کمک کننده خواهند بود. بر این اساس توصیه می شود ضمن پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه، به رفع ابهام دستگاه های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص نیز پرداخته شود.

درخصوص مدیریت حسابهای بانکی دولت پیشنهاد می شود درخصوص نحوه افتتاح حساب های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان ها و نحوه عمل و روش های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی، بازرینی های لازم انجام پذیرد. در این راستا، میزان تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه و انتقال حساب های درآمد و هزینه دستگاه های اجرایی به بانک مرکزی حائز اهمیت است. بنابراین افتتاح حساب شرکت های دولتی تابعه وزارت نفت و تدوین دستورالعمل انتقال کامل حساب های دولتی به بانک مرکزی در مدیریت حساب های بانکی دولت حائز اهمیتند. همچنین با سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون

تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات و اجرای سند مدیریت مالی دولت نیز می‌توان به اهداف مدون مدیریت حساب‌های بانکی دولت دست یافت.

درخصوص مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی پیشنهاد می‌شود با کسب اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی و پیش‌بینی جریان نقدینگی، به مدیریت درآمدها و استقراض دولت پرداخته شود. در این راستا، بررسی پیش‌بینی‌های جریان نقدینگی و توسعه و پیاده‌سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی حائز اهمیت است.

درخصوص مدیریت منابع عمومی و ریسک پیشنهاد می‌شود ضمن ارائه روش‌های اجرایی و وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی، به تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی نیز توجه گردد. وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال منجر به مدیریت منابع عمومی به صورت صحیح شده و با ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر نیز می‌توان به حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها دست یافت. در این میان، رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته نیز توصیه می‌شود.

درخصوص مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود با تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه‌بندی درآمد، به تدوین روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها نیز پرداخته شود. در همین راستا، تهیه صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی و پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور کمک‌کننده خواهد بود. هم‌چنین با بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی و رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها نیز می‌توان به اهداف مربوط به گزارشگری مالی نیز دست یافت. بنابراین تجمیع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت در این زمینه حائز اهمیت است.

درخصوص مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت پیشنهاد می‌شود، ضمن داشتن وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج، به پرداخت وجوه عمومی منحصر از طریق حساب‌های بانکی مجاز اقدام شود. مدیریت حسابرسی به احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و

دارایی و البته پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه نیاز دارد. بنابراین بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی و بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. مدیران ذی‌ربط ضمن رسیدگی به صورت‌های مالی و رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور می‌توانند به اهداف مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دست یابند. در این راستا، تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها، حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی و پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی کمک‌کننده خواهد بود.

در نهایت و با پیاده‌سازی استراتژی‌های مذکور، دست یابی به حکمرانی خوب و نتایجی نظیر «عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی»، «شفاف سازی منابع و مصارف برای عموم»، «نهادینه‌سازی حاکمیت قانون در کشور»، «رعایت حقوق مادی و معنوی مردم»، «در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست‌محیطی و انسانی»، «اختصاص صحیح و هدفمند منابع» دور از انتظار نخواهد بود.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------|---------------------|
| 1. Stenling et al. | 2. Chien & Thanh |
| 3. Elkezaży et al. | 4. Setan et al. |
| 5. Jauhianen & Lehner | 6. Ambarwati et al. |
| 7. Valceanu | 8. Williamson |
| 9. Barbier et al. | 10. Gurayah |
| 11. Attride-Stirling | |

منابع

- ایزدی، نجمه؛ متفکر آزاد، محمدعلی؛ رنج‌پور، رضا؛ کریمی‌تکانلو، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی آثار حقیقی نااطمینانی در بازارهای مالی با تاکید بر اوراق خزانه اسلامی. *نظریه‌های کاربردی اقتصاد*، ۹ (۳۶)، ۹۱-۱۱۴.
- آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول. (۱۴۰۱). کمترین مربعات جزئی. تهران: نگاه دانش.
- برادران‌خانین، زینب؛ آذری، زهرا؛ اصغرپور، حسین. (۱۴۰۳). بررسی شاخص‌های حکمرانی خوب شهری با تاکید بر هوشمندسازی مورد مطالعه: کلان‌شهر تبریز. *نشریه جغرافیا و توسعه*، ۲۲ (۷۵)، ۲۱۹-۱۹۳.
- بهادری، مریم؛ پیشدار، محمد. (۱۴۰۰). حکمرانی خوب و مبارزه با فساد با استفاده از سیستم

حسابداری بخش عمومی ب رویکردی انتقادی. *دانش حقوق و مالیه*، ۵ (۱۶)، ۶۲-۷۲.
 بهبهانی‌نیا، پریسادات؛ اروجی کمال‌آباد، فاطمه. (۱۴۰۲). اثر پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر
 کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی. *دانش حسابرسی*،
 ۲۳ (۹۱)، ۱۴۳-۱۲۹.

ترک‌زهرانی، علی؛ دریائی، عباسعلی؛ محمدی‌خوشوئی، حمزه. (۱۴۰۳). بی‌ثباتی اقتصاد کلان،
 شاخص‌های حکمرانی خوب و مدیریت سود در بازار سرمایه ایران. *دانش حسابداری مالی*،
 ۱۹ (۷۲)، ۱۶۹-۱۵۶.

حبیبی، آرش؛ جلال‌نیا، راحله. (۱۴۰۱). *حداقل مربعات جزئی*. تهران: نارون.
 دهقان‌زاده، حامد؛ رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۸). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر
 ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی. *حسابداری دولتی*، ۶ (۱)، ۴۷-۶۰.

رشیدی، داود؛ بخشی‌دستجردی، رسول؛ واعظ‌برزانی، محمد. (۱۴۰۱). تحلیل مقایسه‌ای آثار
 استقراض از بانک مرکزی، اوراق قرضه و اسناد خزانه اسلامی جهت تأمین مالی کسری
 بودجه دولت. *جستارهای اقتصادی ایران*، ۱۹ (۳۸)، ۲۰۳-۲۳۷.

روحانی، سیدعلی؛ ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه
 دولت در ایران. *پژوهش‌های اقتصادی ایران*، ۲۳ (۷۰)، ۲۱۹-۲۵۶.

شهروی، محمدرضا. (۱۴۰۱). بررسی و شناسایی مؤلفه‌های تاثیرگذار در خزانه داری و اسناد خزانه.
آفاق علوم انسانی، ۶ (۶۰)، ۵۳-۷۲.

صدرایی، محمدحسین؛ شهرکی، جواد؛ توکلیان، حسین. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر انتشار اسناد خزانه
 اسلامی بر پایداری مالی دولت ایران با رویکرد مدل تعادل عمومی پویای تصادفی. *پژوهش‌ها
 و سیاست‌های اقتصادی*، ۲۸ (۹۴)، ۳۳۶-۳۹۶.

فاضلی، عالیه. (۱۴۰۰). بررسی نقش حسابداری خزانه داری را در سازمان‌های دولتی، چهاردهمین
 کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل.

کاکائی، جمال؛ فهیمی، بهاره. (۱۴۰۰). ارزیابی حساب واحد خزانه در ایران. *پژوهش‌های برنامه و
 توسعه*، ۲ (۸)، ۴۵-۷۲.

کیان‌پور، پرتو؛ امینی‌فرد، عباس؛ زارع، هاشم؛ ابراهیمی، مهرزاد. (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین
 متغیرهای کلان اقتصادی و منحنی بازده اسناد خزانه اسلامی در ایران. *مطالعات و سیاست‌های
 اقتصادی*، ۱۰ (۲)، ۹۹-۱۳۰.

نجابت، انسیه؛ امیرخانی، امیرحسین؛ موغلی، علیرضا؛ درویش، حسن. (۱۴۰۲). طراحی مدل
 کارآمدسازی یارانه‌ها بر مبنای حکمرانی خوب. *مجلس و راهبرد*، ۳۰ (۱۱۵)، ۲۳۵-۲۶۷.

- نرگسیان، عباس؛ برزوزاده زواره، محسن؛ مرادی، محمد. (۱۴۰۰). طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور. *حسابداری دولتی*، ۱۸(۱)، ۹-۲۸.
- یداللهی، انور؛ پیرامن، فاطمه. (۱۴۰۳). تحولات مفهوم حکمرانی خوب در پرتو رویه دیوان اروپایی حقوق بشر. *مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران*، ۵۴(۱)، ۶۶۷-۶۸۳.
- Ambarwati, R. D., Qadri, R. A., & Hadi, M. (2021). Tjokro-[ism] Case Study: Reconciling the tangled-thread of cash management practice in preasury accounting field. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 14(2), 150-169.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. *Qualitative research*, 1(3), 385-405.
- Barbier, L., Zhang, Q., & Tengeh, R. (2023). Literature review of public administration and good governance from 1890 to 2023. *Jurnal Transformativ*, 9(1), 43-65.
- Chien, N. B., & Thanh, N. N. (2022). The impact of good governance on the people's satisfaction with public administrative services in Vietnam. *Administrative Sciences*, 12(1), 35-47.
- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern methods for business research*, 295(2), 295-33.
- Cohen, J. E. (2013). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Elkezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual model of the role of territorial management controller and good governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- Gurayah, J. R. (2024). Entrepreneurial business ethics and good governance. In research anthology on business law, policy, and social responsibility (pp. 503-519). IGI Global.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2021). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage publications.
- Jauhiainen, T., & Lehner, O. M. (2022). Good governance of AI and big data processes in accounting and auditing. *Artificial Intelligence in Accounting*, 14(3), 119-181.
- Setan, T., Zhang, Q., & Thunputtadom, P. (2023). Good corporate governance and accounting performance affecting the profit quality of companies listed on the stock exchange of thailand. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 20, 815-823.
- Stenling, C., Fahlen, J., Strittmatter, A. M., & Skille, E. Å. (2023). The meaning of democracy in an era of good governance: Views of representation and their

implications for board composition. *International review for the sociology of sport*, 58(1), 108-125.

Valceanu, E. A. (2023). Accounting of treasury flows in a Romanian business. *Sustainable Accounting and society*, 77, 563-578.

Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.