مقاله پژوهشی

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

مهدی جانی[1]، دکتر احمد پیفه*[2]، دکتر مهدی فغانی[2]
۱.دانشجوی دکترای حسابداری، واحد چابهار، دانشگاه آزاد اسلامی، چابهار، ایران.
۲.گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان،زاهدان، ایران.

(تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۴، تاریخ پذیرش:۱۴۰۰/۰۳/۲۶)

چکیده

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

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

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

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

کلید واژگان: نظارت مالی، ذیحسابان، تنگناهای اخلاقی

سرآغاز

نظام حسابداری[1] بخش عمومی ، مجموعه ای متشکل از مفاهیم، مفروضات، استانداردها، رویه ها و دستورالعمل های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحد های گزارشگر است. که اجرای نظام مذکور منوط به رعایت پیوسته تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف مورد نظر می باشد(۱). در این بین، نظارت مالی[2] در اجرای حسابداری بخش عمومی یکی از موارد با اهمیت تلقی می‌شود که قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت در دستگاه‌های اجرایی را به ذیحساب محول نموده است. لذا توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذیحسابان در نظارت مالی حسابداری بخش عمومی ایران، حائز اهمیت خواهد بود.(۲)

ایفای نقش ذیحساب به عنوان ناظر حین خرج قوه مجریه، با اعتقاد و قبول اصل نظارت و کنترل از سوی مسولین و مدیران اجرایی[3]، قوانین و مقررات شفاف و ارتقا سطح دانش و آگاهی اشخاصی که در هر سطح و جایگاهی زمام امور یک مملکت را در دست دارند رابطه مستقیم داشته و باعث تسهیل امورات می‌گردد(۳).

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی[۴] و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد، بخش دولتی به خصوص در ایران با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است(۵-۸).

تجربه نهادهای بین‌المللی گویای آن است که فراهم شدن قوانین و مقررات الزام‌آور برای تحول در ساختار اخلاقی[۵] و شیوه ارائه خدمات در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی اهمیت قابل ملاحظه‌ای داشته است(۶). این زیرساخت‌ها اخیرا در کشور ما برای ایجاد تحول در نظام مالی بخش عمومی فراهم شده و اجرای کامل و دقیق آن، نیازمند اختصاص زمان کافی، برنامه‌ریزی مناسب و نظارت دقیق است. توجه به اینکه نظارت و کنترل در اجرا، امری اجتناب ناپذیر در مدیریت کشور است، وجود یک سیستم نظارتی اثر بخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود. اما بی شک این سیستم نظارتی چالش های متعددی پیش رو دارد. با توجه به این موضوع که کمتر از پنج سال از استقرار وپیاده سازی نظام حسابداری بخش عمومی سپری شده است، بررسی موانع و مشکلات نظارت بر اجرای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه ذیحسابان بدلیل ارتباط و مسئولیت مستقیم با مسائل و چالشهای آن می تواند راهگشای نظارت مالی جامع، صحیح و دقیق، افزایش کارایی ذیحسابان، کاهش بروکراسی های اخلاقی و حذف وظایف موازی با دیگر نهادهای نظارتی گردد(۷ و ۸).

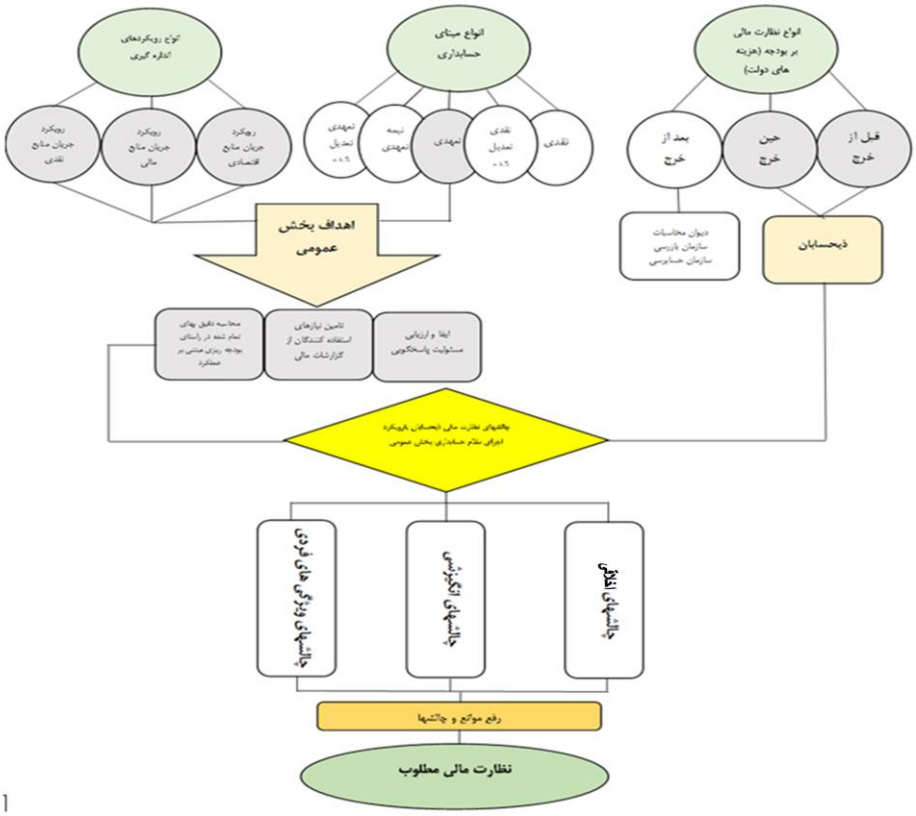
با توجه به این امر، از آنجا که ذیحسابان دستگاههای اجرایی کشور مسئولیت خطیری در پیاده سازی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دارند، بررسی و شناسایی چالشها و تنگناهای اخلاقی[۶]، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارتی برای اجرای مطلوب آن نقطه تمرکز این پژوهش می باشد. فرضیات فرعی تحقیق عبارتست از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

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

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

فرضیه سوم: چالشها و تنگناهای ویژگی های فردی نظارت مالی ذیحسابان مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود.

شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می دهد.



نگاره ۱: الگوی مفهومی پژوهش

روش

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هجدهم، شماره ۲، ۱۴۰۲

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

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

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

گروه اول : استان های قزوین ، اردبیل ، خراسان جنوبی و همدان

گروه دوم : استان های کردستان ، گلستان ، هرمزگان و آذربایجان شرقی

گروه سوم : استان های سیستان و بلوچستان ، کرمان ، فارس و تهران

که در ادامه از ۱۰ استان تعداد ۲۶۰ پرسشنامه دریافت و پژوهش ادامه یافت. ویژگی های جمعیتی گروه نمونه در جدول ۱ ارایه شده است.

جدول ۱: توصیف گروه نمونه

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۲۲۸	۸۷/۷
زن	۳۲	۱۲/۳
کل	۲۶۰	۱۰۰
سن	**فراوانی**	**درصد فراوانی**
۳۱ تا ۴۰ سال	۶۱	۲۳/۵
۴۱ تا ۵۰ سال	۱۶۸	۶۴/۶
بیشتر از ۵۰ سال	۳۱	۱۱/۹
کل	۲۶۰	۱۰۰
مدرک تحصیلی مرتبط	**فراوانی**	**درصد فراوانی**
مالی	۱۶۸	۶۴/۶
غیر مالی	۹۲	۳۵/۴
کل	۲۶۰	۱۰۰
تحصیلات	**فراوانی**	**درصد فراوانی**
دیپلم	۶	۲/۳
کارشناسی	۸۶	۳۳/۱
کارشناسی ارشد	۱۶۰	۶۱/۵
دکتری	۸	۳/۱
کل	۲۶۰	۱۰۰
سابقه	**فراوانی**	**درصد فراوانی**
زیر ۱۵ سال	۴۲	۱۶/۲
بین ۱۵ الی ۲۰	۷۶	۲۹/۲
بین ۲۱ الی ۲۵	۹۲	۳۵/۴
بین ۲۶ الی ۳۰	۳۹	۱۵
بالاتر از ۳۰	۱۱	۴/۲
کل	**۲۶۰**	**۱۰۰**

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

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

جدول ۲: آلفای کرونباخ

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

برای اجرای تحقیق ابتدا در بخش نخست، اطلاعات جمعیت شناختی و شاخصهای آماری توصیفی در خصوص داده های گردآوری شده استخراج گردیده و در بخش دوم از طریق داده کاوی وواکاوی اطلاعات مربوطه و به روش استدلال استقرائی یافته های لازم جهت پاسخگویی به هر یک از سوالات تحقیق گردآوری و فرآیند تحقیق انجام شد.

در نهایت داده ها با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی (آزمون کالوگروف اسمیرنف، ویلکاکسون و معادلات ساختاری) با نرم افزارهای *SPSS* و *AMOS* تجزیه و تحلیل شدند.

یافته‌ها

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

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

جدول ۳: نتایج آزمون کلموگروف- اسمیرنوف

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

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معنی داری آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش از ۰/۰۵ کمتر است، بنابراین نتیجه می‌شود که توزیع تمام متغیرهای پژوهش نرمال نمی‌باشند.

از انجا که متغیرهای پژوهش نرمال نشدند پس برای بررسی وضعیت- های فرضیه ها از آزمون ویلکاکسون استفاده شد. آزمون فرضیه در روش ویلکاکسون به صورت زیر است:

H_0: عامل مورد نظر در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر است. (میانه مشاهدات با عدد ۳ تفاوت معنی داری ندارد).

H_1 : عامل مورد نظر مانع اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود یا نمی‌شود (میانه با عدد ۳ تفاوت معنی داری دارد).

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

آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول: چالش‌ها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. سؤالات به شرح جدول پیوست در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملا موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملا مخالفم می باشد.

نتایج حاصل از آزمون ویلکاکسون برای آزمون فرضیه نشان داد شاخص عامل اخلاقی با میانه ۱/۶۵ و آماره آزمون ۱۳/۹۵- می باشد که فرض پژوهش تایید می شود. بر این اساس، سطح معنی داری برابر صفر شده است که از ۰/۰۵ کمتر است پس فرضیه صفر رد می‌شود. به عبارت دیگر و طبق توضیحات قبلی، عامل اخلاقی[۷] در اجرای مطلوب استقرار نظام حسابداری بخش عمومی بی تاثیر نیست. همچنین به دلیل آنکه میانه این عامل از ۳ کمتر شده است، پس می‌توان بیان کرد که چالش- ها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

فرضیه دوم: چالش‌ها و تنگناهای انگیزشی[۸] نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. سؤالات به شرح جدول پیوست زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملا موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملا مخالفم می باشد.

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

فرضیه سوم: چالش‌ها و تنگناهای ویژگی های فردی[۹] نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. سؤالات به شرح جدول پیوست زیر در پرسشنامه آمده است. که پاسخها به ترتیب از کاملا موافق، موافق، ممتنع، مخالف و کاملا مخالفم می باشد.

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

فرضیه اصلی: چالش‌ها و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

بر اساس نتایج فرضیه‌های اول و دوم و سوم به این نتیجه رسیدیم که چالش‌ها و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود. در نتیجه فرضیه اصلی تائید میگردد.

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

مقاله پژوهشی
فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هجدهم، شماره ۲، ۱۴۰۲

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

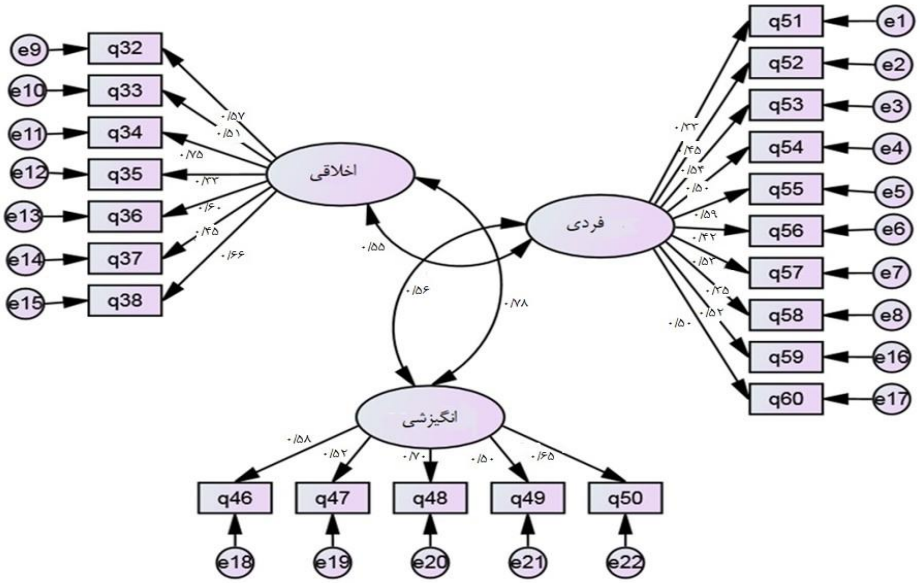
[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

مدل یابی معادلات ساختاری

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

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

نگاره زیر رابطه دو طرفه بین چالش های اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی را نشان می دهد.



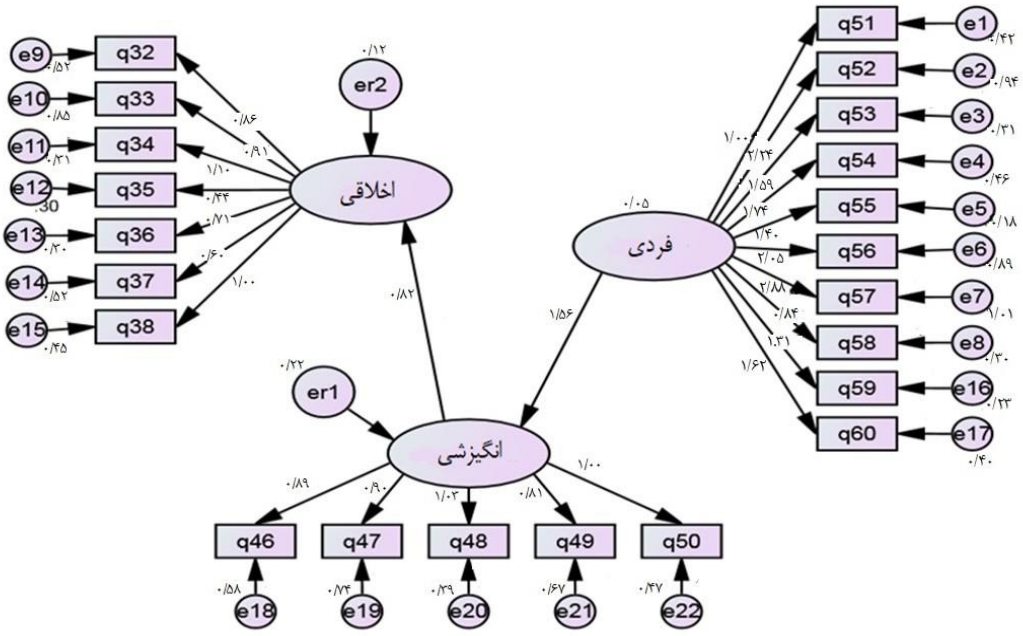
نگاره۲: نمودار مدل رابطه دو طرفه بین چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی

طبق نگاره ۲ فوق، همبستگی بین چالش اخلاقی و ویژگی های فردی برابر ۰/۵۶، بین چالش اخلاقی و انگیزشی برابر ۰/۷۸ و بین چالش انگیزشی و ویژگی های فردی برابر ۰/۵۵ است. سطح معنی داری بدست آمده برای هریک از این رابطه ها از سطح آزمون کمتر است در نتیجه می توان بیان کرد که هر سه چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی تاثیر دو طرفه بر همدیگر دارند و معنی دار نیز می باشد.

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]



نگاره۳: مدل تاثیر گذاری چالش اخلاقی روی انگیزشی و انگیزشی روی ویژگی های فردی

در نگاره فوق *er1* و *er2* به عنوان متغیر معیار با ضریب استاندارد ۱ در نظر گرفته شده ست.

طبق شکل فوق، تاثیر چالش ویژگی های فـردی روی انگیزشـی برابـر ۱/۵۶ است و تاثیر چالش انگیزشی روی اخلاقی برابر ۰/۸۲ می‌باشد که این نشان می‌دهد این تاثیرها مستقیم و مثبت اسـت. همچنـین سـطح معنی داری این اثرگذاری‌ها از سطح آزمون کمتر می‌باشد در نتیجه تاثیر چالش ویژگی های فردی روی انگیزشی و انگیزشی روی اخلاقی معنی دار می‌باشد.

بحث

تحلیل نتایج فرضیه‌های اول و دوم و سوم نشـان داد کـه چـالش‌هـا و تنگناهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی هـای فـردی ذیحسـابان[۱۰]، مـانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می‌شـود. ایـن نتیجـه بـا برخی پژوهش ها که بر اهمیت موارد اخلاقی و انگیزشی در اجرای نظام حسابداری تاکید دارند همسـو و در یـک راستاسـت (۹-۱۳). همچنـین نتایج معادلات ساختاری نشان داد که هر سه چالش اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی تاثیر دو طرفه بر همدیگر دارند و معنی دار نیـز مـی باشد. بر اساس بررسی های محقق پژوهشی که این امر را مـورد تاییـد قرار دهد یافت نشد.

با توجه به فرضیه اول مبنی بر اینکه چالشها و تنگناهای اخلاقی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی می شود، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

الف) مبارزه با پارتی بازی و وضع قوانین جدید و فـراهم نمـودن زمینـه انتصاب کارکنان شایسته جهت تصدی سمت ذیحسابی

ب) تعیین حداقل مدت زمان تصدی ذیحساب در دستگاههای اجرایی[۱۱]

ج) ارائه دوره های آموزشی[۱۲] مستمر مرتبط بـا اهـد اف و دسـتورالعمل های نظام حسابداری بخش عمومی[۱۳]

د) وضع قوانین حمایتی از ذیحسابان در زمان بروز مشـکلات و چالشـها بوجود آمده در دستگاه های اجرایی

ه) ایجاد کمبته های تخصصی استانی، منطقه ای و کشوری جهت تبادل اطلاعـات و ارائـه نظـرات مشـورتی در جهـت رفـع ابهامـات و مـانع و مشکلات اجرای نظام حسابداری بخش عمومی

با توجه به فرضیه دوم مبنی بـر اینکـه چالشـها و تنگناهـای انگیزشـی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجـرای مطلـوب نظـام حسـابداری بخـش عمومی می شود ، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

الف) تدوین نظام پرداخت حقـوق و مزایـای مسـتمر و یـا غیـر مسـتمر متناسب با حجم عملیات ذیحسابی

ب) تدوین نظام ارتقاء وانتصاب بـرای ذیحسـابان متعهـد و مصـمم بـه اجرای قوانین و مقررات[۱۴]

ج) رتبه بندی سالانه ذیحسابان با توجه به حجم عملیات و ارائه مولفـه های انگیزشی مانند امکانات و تسهیلاتی رفاهی[۱۵]

درنهایت با توجه به فرضیه سوم مبنـی بـر اینکـه چالشـها و تنگناهـای ویژگی های فردی نظارت مالی ذیحسابان، مانع اجـرای مطلـوب نظـام حسابداری بخش عمومی می شود ، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

الف)انجام آزمون کتبی و مصاحبه قبل از ورود به حرفه ذیحسابی

ب) محول نمودن ذیحسابی در دستگاه های اجرایی با توجه بـه تـوان ، آمادگی و میزان تخصص ذیحسابان، مرتبط با دستگاه مورد متصدی

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]
فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هجدهم، شماره ۲، ۱۴۰۲

به نظرمحقق برای تکمیل و رسیدن به نتیجه واحد بـرای رفـع موانـع و چالش ها ی اخلاقی، انگیزشـی و ویژگـی هـای فـردی نظـارت مـالی ذیحسابان پیرامون نظام حسابداری بخش عمومی تحقیقات و پـژوهش های زیر موثر خواهدبود:

الف) بررسی مشکلات اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فـردی مـدیران دستگاه های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظـام حسـابداری بخـش عمومی

ب) بررسی چالشهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگـی هـای فـردی اجـرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دسـتگاه هـای اجرایی کشور

ج) مطالعه موانع اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی اجرای مطلـوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان دستگاه هـای نظـارتی (دیوان محاسبات ، سازمان بازرسی و سازمان حسابرسی).

نتیجه گیری

نتایج بدست آمده از پژوهش تاکید بر ایـن موضـوع دارد کـه انتظـارات محقق که خود عضوی از جامعه آماری مـی باشـد، موانـع و چالشـهای اخلاقی، انگیزشی و ویژگی های فردی نظارت مـالی ذیحسـابان تـاثیر معناداری بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی دارد. در ادامه با توجه به نتایج موجود عدم حمایـت مسـئولین از ذیحسـابان شایسـته (شایسته سالاری) و کمبود حس مسئولیت پـذیری و وجـدان کـاری در دسـتگاههای اجرایـی از مهمتـرین مشـکلات اخلاقـی نظـارت مـالی ذیحسابان در اجرای نظام حسابداری بخـش عمـومی مـی باشـد. عـدم تناسب حقوق و مزایای ذیحسابان متناسب با حجم وظـایف و اخـتلاف بین حقوق و مزایای دستگاه های اجرایی با حقوق و مزایای ذیحسـابان با دستگاه تحت مسئولیت از موانع و مشکلات مهـم انگیزشـی نظـارت مالی ذیحسـابان و در نهایـت میـزان آشـنایی ذیحسـابان بـا قـوانین و دستورالعمل های نظام حسابدرای بخش عمومی و میزان تجربه و سابقه کاری مرتبط با بخش مالی دسـتگاه مـورد تصـدی از مهمتـرین موانـع ویژگی های فردی مرتبط با نظارت مالی ذیحسابان در اجـرای مطلـوب نظام حسابداری بخش عمومی ارزیابی گردید.

ملاحظه های اخلاقی

موضوعات اخلاقـی همچـون؛ سـرقت ادبـی، رضـایت آگاهانـه؛ انتشـار چندگانه و ... در پژوهش حاضر موردتوجه قرارگرفته‌اند.

واژه نامه

1. Accounting system	نظام حسابداری
2. Financial monitoring	نظارت مالی
3. Executive managers	مدیران اجرایی
4. Political systems	نظامهای سیاسی
5. Ethical structures	ساختار اخلاقی
6. Ethical dilemma	تنگناهای اخلاقی
7. Ethical factors	عامل اخلاقی
8. Motivational dilemma	تنگناهای انگیزشی
9. Individual factors	ویژگی های فردی
10. Accountants	ذی حسابان
11. Executive organizations	دستگاههای اجرایی
12. Educational periods	دوره های آموزشی
13. Public sector	بخش عمومی
14. Terms and conditions	قوانین و مقررات
15. Welfare facilities	تسهیلات رفاهی

References

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0] [Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1402.18.2.21.0] [Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-13]