

Designing a Financial Reporting Policy Implementation Model in Iran's Public Sector: An Edwards Model-Based Approach

Marziye Sam Daliri¹ Ph. D. of Student, Department of Public Administration, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Davood Kiakojori² Associate Professor, Department of Public Administration, Chalous Branch, Islamic Azad University Chalous, Iran.

Seyyed Mahdi Alvani³ Professor, Department of Public Administration, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author)

Amir Mohammadzade⁴ Associate Professor, Department of Accounting and Financial, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Received: 06/May/2025 | Accepted: 23/Apr/2025

Abstract

Purpose: The primary objective of this study was to design a financial reporting policy implementation model for Iran's public sector using the Edwards model approach. Edwards's model, emphasizing four key dimensions (communications, organizational structure, resources, and implementers' orientation), serves as the theoretical framework for analyzing and presenting an effective policy implementation model.

Findings: Results indicate that successful implementation of financial reporting policies in the public sector requires attention to multiple factors. These include: a flexible and decentralized organizational structure; effective multi-level communications; provision of financial, human, and technological resources; positive implementer orientation; use of incentive and disciplinary tools; motivational factors; implementer training and empowerment; and development of a transparency and accountability culture. These dimensions interact systematically to enhance policy implementation success.

Originality: By integrating the Edwards model with Iran's specific conditions, this study presents for the first time a comprehensive, localized, and systemic model for financial policy implementation in Iran's public sector. Simultaneously addressing structural, cultural, and motivational factors, this research fills theoretical gaps in previous studies and provides policymakers with a practical framework.

Recommendations: To enhance financial reporting in Iran's public sector, it is recommended that organizations establish agile and decentralized organizational structures, form independent regulatory bodies, develop transparent communication channels, increase investment in training and technology, and implement performance-based incentive systems. For future research, conducting extensive quantitative studies, comparative analyses with successful countries, and examining political-economic impacts are suggested.

Keywords: Financial Reporting; Edwards's Model; Communications; Organizational Structure; Resources; Executives' Orientation; Iranian Public Sector.

1. marziye.samdaliri@iau.ac.ir

2. dr.davoodkia@iau.ac.ir

3. mahdialvani@iau.ac.ir

4. amir126@iau.ac.ir

عنوان مقاله: طراحی مدل اجرای خطمشی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران: رویکردی مبتنی بر مدل ادواردز

مرضیه سام دلیری^۱، داود کیا کجوری^۲، سیدمهدی الوانی^۳،
امیر محمدزاده^۴

دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۰۳
پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۶

مقاله پژوهشی

چکیده:

هدف: هدف اصلی این پژوهش، طراحی مدل اجرای خطمشی گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران، با استفاده از رویکرد مدل ادواردز است. مدل ادواردز، با تأکید بر چهار بُعد کلیدی (ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع و گرایش مجریان)، به عنوان چارچوب نظری، برای تحلیل و ارائه مدل اجرای مؤثر خطمشی‌ها، در نظر گرفته شده است.

روش‌شناسی/رویکرد: پژوهش حاضر به روش کیفی، و با رویکرد تحلیل مضمون، انجام شده است. داده‌ها، از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، با ۱۸ نفر از نخبگان، و متخصصان حوزه گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، گردآوری و با نرم‌افزار MAXQDA تحلیل شده‌اند.

یافته‌ها: نتایج پژوهش، نشان داد که برای اجرای موفق خطمشی گزارشگری مالی، در بخش عمومی، توجه به عوامل متعدد، الزامی است. این عوامل، شامل ساختار سازمانی منعطف، و غیرمتمرکز، ارتباطات مؤثر و چندسطحی، تأمین منابع مالی، انسانی و فناوری، گرایش مثبت مجریان، استفاده از ابزارهای تشویقی و تنبیهی، عوامل انگیزشی، آموزش و توانمندسازی مجریان و توسعه فرهنگ شفافیت، و پاسخگویی هستند. این ابعاد، با یکدیگر، تعامل نظام‌مند داشته، و موفقیت اجرای خطمشی را، تقویت می‌کنند.

ارزش/اصالت پژوهش: این پژوهش، با تلفیق مدل ادواردز و شرایط بومی ایران، برای نخستین بار، مدلی جامع، بومی‌شده و سیستمی را، برای اجرای خطمشی‌های مالی، در بخش عمومی ایران، پیشنهاد می‌دهد. پژوهش مزبور با تمرکز همزمان، بر عوامل ساختاری، فرهنگی و انگیزشی، شکاف‌های نظری پژوهش‌های پیشین را پوشش داده، و الگویی کاربردی، برای سیاست‌گذاران مالی ارائه می‌کند.

پیشنهادهای اجرایی/پژوهشی: برای بهبود گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، پیشنهاد می‌شود، ساختار سازمانی، چابک و غیرمتمرکز، ایجاد شود، نهادهای نظارتی مستقل، تشکیل گردد، ارتباطات شفاف، توسعه یابد، سرمایه‌گذاری، در آموزش و فناوری، افزایش یابد و نظام انگیزشی عمل‌کردی، اجرا شود. در حوزه پژوهشی، انجام مطالعات کمی گسترده، پژوهش‌های تطبیقی و بررسی تأثیر عوامل سیاسی-اقتصادی پیشنهاد می‌گردد.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری مالی، مدل ادواردز، ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع، گرایش مجریان، بخش عمومی ایران.

۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
marziye.samdaliri@iau.ac.ir

۲. دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی چالوس، ایران.
dr.davoodkia@iau.ac.ir

۳. استاد، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).
mahdialvani@iau.ac.ir

۴. دانشیار، گروه حسابداری و مالی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
amir126@iau.ac.ir

گزارشگری مالی در بخش عمومی، به عنوان یکی از ابزارهای کلیدی، در ارتقای شفافیت، پاسخگویی و بهبود مدیریت منابع مالی، نقش حیاتی، در تحقق اهداف توسعه‌ای کشورها، ایفا می‌کند. در عصر حاضر، با افزایش انتظارات عمومی، و فشارهای بین‌المللی، برای بهبود حکمرانی مالی، گزارشگری مالی، به عنوان یک ضرورت راهبردی، در بخش عمومی مطرح شده است. (OECD, 2020). گزارشگری مالی، نه تنها به ارائه اطلاعات مالی دقیق، و شفاف، کمک می‌کند، بلکه امکان ارزیابی عملکرد مالی دولت‌ها، و سازمان‌های عمومی را، فراهم می‌سازد (IPSASB, 2022). با این حال، در بسیاری از کشورها، از جمله ایران، بخش عمومی با چالش‌های متعددی، در زمینه گزارشگری مالی، مواجه است. این چالش‌ها، شامل نبود استانداردهای یکپارچه، ضعف در سیستم‌های اطلاعاتی، عدم شفافیت در ارائه اطلاعات مالی، و ناتوانی در تطابق با الزامات بین‌المللی گزارشگری مالی، است (Hood, 1995; Pollitt & Bouckaert, 2017). در ایران، با وجود تلاش‌های صورت گرفته، برای بهبود گزارشگری مالی در بخش عمومی، همچنان مشکلاتی، مانند ناکارآمدی، در جمع‌آوری و ارائه داده‌های مالی، عدم هماهنگی بین دستگاه‌های اجرایی و ضعف در نظارت، بر اجرای خط‌مشی‌های مالی، وجود دارد (Ghasemi, 2020; Rahimi, 2019). این چالش‌ها، نه تنها باعث کاهش اعتماد عمومی، به دستگاه‌های دولتی می‌شود، بلکه مانع از دستیابی، به اهداف کلان اقتصادی و مالی کشور نیز می‌گردد.

بخش عمومی ایران، به عنوان یکی از بزرگ‌ترین بخش‌های اقتصادی کشور، نقش محوری، در تخصیص و مدیریت منابع مالی ایفا می‌کند. با این حال، ناکارآمدی‌های ساختاری و مدیریتی، در این بخش، منجر به هدر رفتن منابع مالی و کاهش اثربخشی برنامه‌های توسعه‌ای، شده است (World Bank, 2021). خط‌مشی گزارشگری مالی، به عنوان راه‌حلی برای بهبود شفافیت، و پاسخگویی مالی، در بخش عمومی، مطرح شده است. با این حال، اجرای موفق این خط‌مشی، نیازمند مدلی نظام‌مند است که بتواند، ابعاد مختلف اجرا را، پوشش دهد.

اجرای مؤثر خط‌مشی گزارشگری مالی، نه تنها به بهبود شفافیت، و پاسخگویی مالی در بخش عمومی، منجر می‌شود، بلکه نقش کلیدی، در تقویت حاکمیت مالی، و افزایش اعتماد عمومی، به سیستم‌های مدیریت مالی دولت، ایفا می‌کند. شناسایی مسائل، موانع و چالش‌های پیش روی اجرای گزارشگری مالی، در بخش عمومی، از اهمیت راهبردی، برخوردار است. مدیریت بهینه منابع مالی دولت، مستلزم به‌کارگیری نظام‌های حسابداری کارآمد، و مقرون به‌صرفه است که بتوانند،

ارزش‌آفرینی مؤثری، برای سازمان‌های دولتی، ایجاد کنند.

با وجود مطالعات متعددی که به بررسی چالش‌های اجرای خط‌مشی‌های گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران، پرداخته‌اند (Azizi, 2023; Noorani & Akhlaqi Yazdinejad, 2023)، پژوهش‌های پیشین، عمدتاً بر موانع پراکنده، مانند کمبود نیروی انسانی متخصص، ضعف زیرساخت‌های فناوری، یا ناسازگاری قوانین، تمرکز کرده‌اند، بدون آن‌که مدلی نظام‌مند، برای اجرای موفق این خط‌مشی‌ها، ارائه دهند. به‌ویژه، پژوهش‌های موجود نتوانسته‌اند، تعامل پویای بین ابعاد چهارگانه مدل ادواردز (ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع و گرایش مجریان) را، در بستر خاص بخش عمومی ایران، تحلیل کنند (Rahimi, 2019; Ghasemi, 2020). همچنین، اگرچه برخی مطالعات مانند (Pourghaffar, Mohammadzadeh Salteh, Zeinali, Mehrani, 2022) بر اهمیت شفافیت مالی تأکید داشته‌اند، اما نقش فرهنگ سازمانی، به‌عنوان عامل واسطه‌ای بین ساختار غیرمتمرکز، و موفقیت خط‌مشی، نادیده گرفته شده است. این پژوهش، با پرکردن این شکاف، نخستین مدلی بومی شده را، بر اساس چارچوب ادواردز، طراحی می‌کند، که هم‌زمان، عوامل سخت‌افزاری (منابع و فناوری) و نرم‌افزاری (فرهنگ شفافیت و انگیزش مجریان) را در یک سیستم یکپارچه، ادغام می‌نماید.

این پژوهش، سه سهیم مهم، به ادبیات موجود اضافه می‌کند: ۱. ارائه مدلی اجرایی بومی: طراحی مدلی عملیاتی، که برای اولین بار، ابعاد چهارگانه ادواردز را با ویژگی‌های منحصربه‌فرد بخش عمومی ایران، مانند تأثیر عوامل سیاسی بر تصمیم‌گیری‌های مالی و چالش‌های پاسخگویی سازگار می‌سازد. ۲. تلفیق عوامل ساختاری و فرهنگی: تأکید بر نقش واسطه‌ای فرهنگ، شفافیت در ارتباط بین ساختار غیرمتمرکز، و موفقیت خط‌مشی، که در پژوهش‌های پیشین، مغفول مانده بود (Rezاعي, Zeraatgari, Taghizadeh, 2021). ۳. راهکارهای ترکیبی: پیشنهاد الگویی که مشوق‌های مادی مانند سیستم حقوق مبتنی بر عملکرد و غیرمادی مانند مشارکت، در تصمیم‌گیری را هم‌زمان، به‌کار می‌گیرد، برخلاف مطالعاتی که صرفاً بر یک نوع مشوق، تمرکز داشتند (Mohammadi, 2021).

مبانی نظری پژوهش

اجرای خط‌مشی عمومی

مطالعات اجرای خط‌مشی عمومی، از دهه ۱۹۷۰ با دو رویکرد اصلی، شکل گرفته است: رویکرد

بالا به پایین، و پایین به بالا. رویکرد بالا به پایین، که ریشه در کارهای پرسمن و ویلداوسکی^۱ دارد، بر نقش محوری تصمیم‌گیران سطح بالا، و وضوح اهداف خطمشی، تأکید می‌کند. در مقابل، رویکرد پایین به بالا، با تأکید بر کارهای لیبسکی^۲، بر نقش مجریان سطح عملیاتی، و سازگاری خطمشی، با شرایط محلی، تمرکز دارد (Hill & Hupe, 2022).

گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران

گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، بر پایه اصول و استانداردهای حسابداری دولتی، و قوانین مالی کشور، استوار است. این چارچوب، با هدف شفافیت، پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری در مدیریت منابع عمومی، طراحی شده است. مبانی نظری این حوزه، تحت تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، و همچنین قوانین داخلی، مانند قانون محاسبات عمومی کشور، و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قرار دارد (Iran Ministry of Industry, Mine and Trade, 2021). این قوانین و استانداردها، به دنبال ارائه اطلاعات مالی دقیق، به موقع و قابل اتکا، برای تصمیم‌گیری ذینفعان، از جمله مجلس، دولت و عموم مردم هستند.

یکی از اصول کلیدی، در گزارشگری مالی بخش عمومی، اصل تحقق و تعهدی، تعدیل شده است که در چارچوب حسابداری دولتی ایران، مورد استفاده قرار می‌گیرد. این اصل، به شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، در دوره مالی مربوطه، تأکید دارد و به بهبود قابلیت مقایسه، و تحلیل صورت‌های مالی، کمک می‌کند (Rahimian, Mohammadi, Karimi, 2019). همچنین، رویکرد پاسخگویی عمومی، ایجاب می‌کند که گزارش‌های مالی، نه تنها وضعیت مالی، بلکه عملکرد دولت، در تحقق اهداف بودجه‌ای، و برنامه‌های توسعه را نیز منعکس کنند. این امر، مستلزم انطباق با استانداردهای ملی، و بین‌المللی، و همچنین رعایت اصول حاکمیت شرکتی، در بخش عمومی است (Iran Audit Organization, 2019).

با توجه به تحولات اخیر، در اقتصاد ایران، و افزایش انتظارات عمومی، برای شفافیت مالی، لزوم به روزرسانی استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی، بیش از پیش، احساس می‌شود. مطالعات، نشان می‌دهند، که بهبود کیفیت گزارشگری مالی، می‌تواند به کاهش فساد مالی، و افزایش کارایی مدیریت منابع عمومی، منجر شود (Nazari & Safari, 2022). بنابراین، تدوین

1. Pressman and Wildawsky
2. Lipsky

چارچوب نظری قوی، و همسو با نیازهای ملی و الزامات بین‌المللی، گامی اساسی، در جهت ارتقای نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، محسوب می‌شود.

کاربرد نظریه‌های اجرای خط‌مشی در گزارشگری مالی بخش عمومی

در حوزه خط‌مشی‌های مالی، نظریه‌های جدیدتر، به سمت رویکردهای تلفیقی، حرکت کرده‌اند. مدل‌های ترکیبی، بر ضرورت هماهنگی، بین طراحی خط‌مشی، (بالا به پایین) و شرایط اجرا، (پایین به بالا) تأکید دارد (O'Toole, 2000). این دیدگاه، به‌ویژه در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی، اهمیت می‌یابد، چرا که موفقیت آن هم، به حمایت سیاسی، و هم به پذیرش کارکنان عملیاتی، وابسته است (Brusca, Caperchione, Cohen, Manes Rossi, 2021).

در حوزه گزارشگری مالی، پژوهش‌ها، نشان داده‌اند که اجرای موفق استانداردهای بین‌المللی (IPSAS)، نیازمند رهبری، و حمایت سیاسی (عنصر بالا به پایین)، توانمندسازی کارکنان، تطبیق محلی (عنصر پایین به بالا)، سیستم‌های پشتیبانی مناسب، (تلفیق دو رویکرد) (Chan, 2021)، و مطالعه OECD در سال ۲۰۲۱ هستند، و این نشان می‌دهد کشورهایی که، در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی، موفق بوده‌اند، از چنین رویکرد تلفیقی استفاده کرده‌اند. مدل ادواردز (۱۹۸۰) به عنوان چارچوبی تلفیقی، چهار عامل کلیدی را در اجرای موفق خط‌مشی، مؤثر می‌داند؛ ارتباطات (وضوح اهداف و دستورالعمل‌ها)، ساختار سازمانی (تقسیم کار و هماهنگی)، منابع (مالی، انسانی و فناوری)، گرایش مجریان (نگرش‌ها و انگیزه‌ها). مدل ادواردز^۱، به دلیل جامعیت، در پوشش ابعاد چهارگانه، چارچوب مناسبی، برای تحلیل، مسائل اجرایی است.

پیشینه داخلی و خارجی

عزیزی (۲۰۲۳): این پژوهش، به طراحی سازوکارهای رفع موانع، و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پرداخته است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که عدم سازگاری قوانین، و مقررات مالی، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، یکی از موانع اصلی، در اجرای این استانداردها، است. همچنین، کمبود نیروی انسانی متخصص، و ضعف زیرساخت‌های فناوری، از دیگر چالش‌های پیش‌روی اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هستند.

نورانی و اخلاقی یزدی‌نژاد (۲۰۲۳): این پژوهش، با استفاده از نظریه داده بنیاد، الگویی، برای رفع چالش‌ها، و تنگناهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ارائه کرده است. نتایج، نشان

1, Edwards Model

می‌دهند که چالش‌های قانونی، فرآیندهای اداری و عملیاتی، و پاسخگویی، از جمله عوامل مؤثر، بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هستند. همچنین، آموزش نیروی انسانی، و بهبود بهره‌وری سازمانی، به عنوان راهکارهای اصلی، برای رفع این چالش‌ها، پیشنهاد شده‌اند.

پورغفار و همکاران (۲۰۲۲): این مطالعه، به ارائه الگوی بودجه‌ریزی، بر مبنای عملکرد، با رویکرد گزارشگری مالی به‌هنگام، در بخش عمومی ایران، پرداخته است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که الزامات قانونی، سیاست‌های مدیریتی، و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، از جمله عوامل مؤثر، بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، هستند. همچنین، بهبود شفافیت مالی، و پاسخگویی، به عنوان راهکارهای اصلی، برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، پیشنهاد شده‌اند.

عسگری (۲۰۲۱): این پژوهش، به بررسی تأثیر مبنای تعهدی، بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، در دانشگاه خوارزمی، پرداخته است. نتایج، نشان می‌دهند که اجرای حسابداری تعهدی، به افزایش شفافیت گزارشگری مالی، و ارتقای مسئولیت پاسخگویی، منجر می‌شود. همچنین، بهبود کیفیت گزارشگری مالی، به عنوان راهکاری، برای افزایش کارایی، و اثربخشی سازمان‌های بخش عمومی، پیشنهاد شده است.

مهرانی و همکاران (۲۰۲۲): این مطالعه، به شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی، در ایران، پرداخته است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که گستره بخش عمومی، انواع بدهی‌ها و تعهدات احتمالی، و روش‌های اندازه‌گیری بدهی‌ها، از جمله عوامل مؤثر بر گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی، هستند. همچنین، بهبود شفافیت مالی، و پاسخگویی، به عنوان راهکارهای اصلی، برای اجرای موفق گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی، پیشنهاد شده‌اند.

حسینی (۲۰۲۲): در پژوهشی، با هدف بررسی نقش منابع انسانی، در اجرای خطامشی‌های مالی، نشان داد که آموزش کارکنان، جذب نیروی متخصص، و توانمندسازی منابع انسانی، از جمله عوامل مؤثر، در اجرای موفق خطامشی‌های مالی، هستند.

رضایی و همکاران (۲۰۲۱): این پژوهش، به بررسی آثار پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی، در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی، و عملکرد آنها، پرداخته است. نتایج، نشان می‌دهند که کیفیت گزارشگری مالی، و پاسخگویی، دارای آثار مثبت، و مستقیمی، بر عملکرد سازمانی، هستند. همچنین، پاسخگویی به عنوان متغیر میانجی، در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی، نقش مهمی ایفا می‌کند.

بهبهانی‌نیا و غلام‌نژاد (۲۰۲۱): این مطالعه، به بررسی اثر حسابرسی داخلی، و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، پرداخته

است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که عملکرد حسابرسی داخلی، و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تأثیر معناداری، بر کیفیت گزارشگری مالی، دارند. همچنین، تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی، به عنوان راهکاری، برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، پیشنهاد شده است.

رحمتی و پورزمانی (۲۰۲۱): این پژوهش، به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی، در بخش عمومی ایران، از نظر محتوا، زمینه و ساختار، پرداخته است. نتایج، نشان می‌دهند که عوامل ساختاری، (زیرساخت‌های فناوری و عوامل استخدامی)، محتوایی (تعهد شغلی و پذیرش مدیران)، و زمینه‌ای (بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری، در اجرای حسابداری تعهدی، در بخش عمومی، ایفا می‌کنند.

رضایی (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر آموزش، بر تعهد مجریان خط‌مشی‌های مالی، پرداخته است. نتایج حاصل از این پژوهش، نشان داد که آموزش و توانمندسازی مجریان، به افزایش گرایش مثبت آن‌ها، به خط‌مشی‌های مالی، کمک می‌کند و تعهد سازمانی را تقویت می‌کند.

محمدی (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر شفافیت اطلاعاتی، بر اجرای خط‌مشی‌های مالی، پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که، شفافیت اطلاعاتی، و ایجاد کانال‌های ارتباطی شفاف، به بهبود اجرای خط‌مشی‌های مالی، کمک می‌کند.

قاسمی (۲۰۲۰) در پژوهشی، به تحلیل ساختاری خط‌مشی‌های مالی در ایران، و شناسایی عوامل مؤثر، بر اجرای آن‌ها، پرداخته است. یافته‌ها، نشان داد که طراحی ساختار سازمانی مناسب، و ایجاد واحدهای تخصصی، برای نظارت، و ارزیابی خط‌مشی‌ها، از جمله عوامل کلیدی، در اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی، هستند.

نوروزی (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر اجرای خط‌مشی‌های مالی پرداخته است. یافته‌های این پژوهش، نشان داد که فرهنگ سازمانی و ارزش‌های مشترک نقش مهمی در افزایش تعهد مجریان به خط‌مشی‌های مالی ایفا می‌کنند.

رحیمی (۲۰۱۹) در پژوهشی، به بررسی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالی، در بخش عمومی ایران، پرداخته است. نتایج این پژوهش، نشان می‌دهد؛ عدم سازگاری قوانین، و مقررات مالی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص، و ضعف زیرساخت‌های فناوری، از جمله موانع اصلی، در اجرای خط‌مشی‌های مالی هستند.

کریمی (۲۰۱۸) به بررسی نقش ارتباطات سازمانی، در اجرای خط‌مشی‌های مالی، پرداخته است. نتایج، نشان می‌دهد که ارتباطات دوسویه، و شفافیت اطلاعاتی، از جمله عوامل موفقیت، در اجرای خط‌مشی‌های مالی هستند. استفاده از ابزارهای ارتباطی مدرن، نیز به بهبود اجرای

خط‌مشی‌ها کمک می‌کند.

علیزاده (۲۰۱۷) شناسایی موانع تأمین منابع، در اجرای خط‌مشی‌های مالی راه مورد بررسی قرار داده است. یافته‌ها، نشان می‌دهد؛ کمبود منابع مالی، انسانی و فناوری، از جمله موانع اصلی در اجرای خط‌مشی‌های مالی هستند. تخصیص بهینه منابع نیز، نقش کلیدی در موفقیت خط‌مشی‌ها دارد.

مطالعه دامبرا^۱ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی پیامدهای اقتصادی افشای صورت‌های مالی GASB در دولت‌های محلی ایالات متحده، پرداخته است. نتایج، نشان می‌دهند که افشای اجباری اطلاعات مالی، به افزایش آگاهی مدیران، و ذینفعان از هزینه‌های مالی تعهدات بازنشستگی، منجر می‌شود. همچنین، کاهش هزینه‌های رفاه عمومی و حقوق و دستمزد، به عنوان پیامدهای اصلی افشای اطلاعات مالی، شناسایی شده‌اند (Dambra, Even-Tov, Naughton, 2023).

پژوهش لو^۲ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی گزارشگری مالی و شیوه‌های افشا، در چین، پرداخته است. یافته‌ها، بیانگر این امر هستند که شرکت‌های چینی، ترجیح قوی‌تری، برای ویژگی‌های سود پیش‌بینانه، نسبت به قابل تأیید نشان می‌دهند. همچنین، افشای عمومی اطلاعات مالی، در کاهش هزینه سرمایه کمتر، مرتبط است. این تفاوت‌ها، ناشی از ویژگی‌های نهادی منحصر به فرد چین، از جمله ساختارهای مالکیت متمرکز، و سیستم‌های حقوقی ضعیف، است (Lu, Shin, Zhang, 2023). در مطالعات انجام‌شده، درباره استقرار خط‌مشی‌های شهروندمحور، در بخش دولتی، تأکید زیادی بر نقش توسعه نهادی، و ارتقای آگاهی عمومی، وجود دارد. پدرود و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود، بر این نکته تأکید کرده‌اند که مدیران دستگاه‌های اجرایی، پیش از هر چیز، باید ظرفیت‌های نهادی سازمان، و سطح آگاهی شهروندان راه، برای اجرای موفق منشور شهروندی ارتقا دهند (Pedrou, Memarzadeh Tehran, & Alimoradi, 2022).

در راستای تقویت اجرای خط‌مشی‌ها، طاهرپور کلانتری و پدرود (۲۰۲۳) با بهره‌گیری از تحلیل عاملی اکتشافی، اصول حاکم بر استقرار منشور شهروندی راه، در دستگاه‌های اجرایی ایران، شناسایی و دسته‌بندی کرده‌اند. این اصول، شامل شفافیت، ارزش‌آفرینی و تک‌بیم‌ارباب رجوع؛ تقویت دسترسی، نوآوری و ارزشیابی مستمر؛ شناسایی و پیمایش مشتریان، و نظارت همگانی؛ و تأمین ابزار، و فرصت، برای شکایت و خدمات جایگزین است (Taherpour Kalantari & Pedrou, 2023).

مطالعات داخلی و خارجی، نشان می‌دهند که اجرای موفق استانداردهای حسابداری بخش

1. Dambra

2. Lu

عمومی، و گزارشگری مالی، نیازمند توجه، به عوامل مختلفی، از جمله سازگاری قوانین، نیروی انسانی متخصص، زیرساخت‌های فناوری، فرهنگ سازمانی، و پاسخگویی است. همچنین، بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش شفافیت مالی، به عنوان راهکارهای اصلی، برای اجرای موفق این استانداردها، پیشنهاد شده‌اند.

روش پژوهش

این پژوهش، به روش کیفی، انجام شده است و هدف آن، طراحی مدل اجرای گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران است. برای تحلیل داده‌ها، از روش تحلیل مضمون، استفاده شده است که یکی از روش‌های رایج، در پژوهش‌های کیفی است. این روش، به پژوهشگر کمک می‌کند تا با استخراج و دسته‌بندی مضامین اصلی و فرعی، الگوها و مفاهیم کلیدی موجود، در داده‌ها را شناسایی کند. در این پژوهش، مضامین استخراج‌شده، با ابعاد مدل ادواردز مرتبط هستند که چارچوبی برای تحلیل خط‌مشی‌های عمومی، و اجرای آن‌ها ارائه می‌دهد.

داده‌های کیفی مورد نیاز این پژوهش، از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، و نیمه‌عمیق با متخصصان، و نخبگان حوزه گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران، جمع‌آوری شده‌اند. مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، به پژوهشگر این امکان را می‌دهند که ضمن دنبال کردن یک چارچوب کلی، انعطاف لازم را، برای بررسی عمیق‌تر موضوعات، و دریافت اطلاعات غنی، از مشارکت‌کنندگان، داشته باشد. این روش، به ویژه در پژوهش‌های کیفی، که هدف آن، درک تجربیات، دیدگاه‌ها و فرآیندهای پیچیده است، بسیار مفید تلقی می‌شود.

جامعه پژوهشی، در این پژوهش، شامل نخبگان سازمانی بخش عمومی ایران است که در اجرای خط‌مشی‌های مالی، مشارکت فعال داشته‌اند. این افراد، به دلیل تجربه بالای ۱۰ سال و تخصص خود، در حوزه گزارشگری مالی و مدیریت دولتی، به عنوان منابع اطلاعاتی ارزشمند، برای این پژوهش، در نظر گرفته شده‌اند. برای انتخاب نمونه‌ها، از روش نمونه‌گیری هدفمند، استفاده شده است که در آن افراد، بر اساس معیارهای خاصی، مانند تجربه، دانش و نقش آن‌ها، در اجرای خط‌مشی‌های مالی، انتخاب می‌شوند. همچنین، از روش گلوله برفی^۱، نیز بهره گرفته شده است که در آن، مشارکت‌کنندگان اولیه، افراد دیگر را به پژوهشگر، معرفی می‌کنند. این روش، به ویژه در مواردی که دسترسی به جامعه آماری دشوار است، بسیار کارآمد است.

مصاحبه‌ها با ساختاری نظام‌مند، طراحی شدند که شامل سه بخش اصلی بود: ابتدا، معرفی

مختصری از اهداف پژوهش ارائه شد، سپس در بخش محوری، با استفاده از پرسش‌های باز و تعاملی، محورهای کلیدی شامل تجربیات عملی، در گزارشگری مالی بخش عمومی، چالش‌های نظام گزارشگری فعلی، راهکارهای ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و سازوکارها، جمع‌آوری و تحلیل بازخورد، مورد بررسی قرار گرفت. مدت زمان هر مصاحبه، بسته به عمق مباحث مطرح شده، بین ۴۵ تا ۶۰ دقیقه متغیر بود و در پایان هر جلسه، جمع‌بندی جامعی از نکات مطرح شده، به عمل آمد. در تمام مراحل، اصول اخلاق پژوهش، از جمله هماهنگی و تأیید قبلی زمان مصاحبه، تضمین محرمانگی اطلاعات، و اخذ رضایت آگاهانه مشارکت‌کنندگان، به دقت رعایت شد.

در نهایت، با انجام ۱۸ مصاحبه، اطمینان از اشباع نظری داده‌ها ایجاد شد. همزمان با انجام مصاحبه‌ها، کار تحلیل آنها آغاز شد. داده‌های جمع‌آوری شده، از طریق مصاحبه‌ها، با استفاده از روش تحلیل مضمون، و نرم‌افزار مکس کیودا^۱ ۲۰۲۰ مورد بررسی قرار گرفتند. این روش، شامل مراحل کدگذاری، شناسایی مضامین اولیه، دسته‌بندی آنها، و استخراج مضامین اصلی و فرعی است. مضامین استخراج شده، با ابعاد مدل ادواردز مانند عوامل سازمانی، محیطی، اجرایی و غیره مرتبط هستند و به پژوهشگر، کمک می‌کنند تا مدل اجرای گزارشگری مالی را، طراحی کند و آن را توسعه دهد. این رویکرد، امکان می‌دهد تا درک عمیق‌تری از چالش‌ها، فرصت‌ها و عوامل موثر بر اجرای گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، به دست آورد. برای تضمین اعتبار^۲ یافته‌ها، از راهبردهای مثلث‌سازی منابع اطلاعاتی، بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان، و بررسی تطبیقی با ادبیات موجود، استفاده شد. به منظور افزایش پایایی^۳، فرآیند تحلیل داده‌ها، مستند و قابل ردیابی شده و کدگذاری مضامین، توسط دو پژوهشگر مجزا، انجام و مقایسه گردید.

در انجام تمامی مصاحبه‌ها، ابتدا به کلیه شرکت‌کنندگان، اطلاعات کامل و شفاف در مورد هدف پژوهش، روش‌ها، مزایا و خطرات احتمالی ارائه شد، و رضایت آگاهانه آنها، دریافت گردید. حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات شرکت‌کنندگان، به طور کامل، حفظ شد و داده‌ها به گونه‌ای جمع‌آوری، و ذخیره گردید که هویت افراد، قابل شناسایی نباشد. همچنین، به شرکت‌کنندگان، این حق داده شد که در هر مرحله از پژوهش، بدون هیچ‌گونه عواقب منفی، از ادامه مشارکت، انصراف دهند، تا اطمینان حاصل شود که تمامی اصول اخلاقی، به طور کامل، رعایت شده‌اند.

1. Maxqda
2. Credibility
3. Dependability

یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر، نشان می‌دهد که اجرای موفق خط‌مشی گزارشگری مالی، به عوامل متعددی، وابسته است که به صورت زیر دسته‌بندی می‌شوند.

۱. ساختار سازمانی منعطف و غیرمتمرکز برای اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی

ساختار سازمانی مناسب، به عنوان یکی از پیش‌نیازهای اساسی و بنیادین، نقش تعیین‌کننده‌ای، در اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی، ایفا می‌کند. یافته‌ها، حاکی از آن است که سازمان‌هایی، که از ساختارهای منعطف، غیرمتمرکز و چابک، برخوردارند، توانایی بیشتری در اجرای اثربخش خط‌مشی‌های مالی، از خود نشان می‌دهند. این انعطاف‌پذیری ساختاری، به سازمان‌ها این امکان را می‌دهد، تا به سرعت و با کارایی بالا، خود را با تغییرات پویای محیطی، تحولات قانونی و الزامات جدید گزارشگری مالی، هم‌سو کنند. در چنین ساختارهایی، کاهش سلسله مراتب اداری و تفویض اختیارات، به سطوح پایین‌تر سازمانی، فرآیند تصمیم‌گیری را تسریع کرده، و امکان پاسخگویی سریع، به چالش‌ها و فرصت‌های پیش‌رو را فراهم می‌آورد. علاوه بر این، ساختارهای غیرمتمرکز، زمینه‌ساز ایجاد تیم‌های تخصصی و شبکه‌های همکاری درون سازمانی و برون سازمانی، می‌شوند که می‌توانند با تمرکز، بر اهداف گزارشگری مالی، راهکارهای نوآورانه و عملیاتی، ارائه دهند. در نتیجه، طراحی و استقرار چنین ساختارهایی، نه تنها اجرای خط‌مشی‌های مالی را، تسهیل می‌کند، بلکه توانایی سازمان را، برای تطبیق با تغییرات آینده و دستیابی به استانداردهای بالای گزارشگری مالی، افزایش می‌دهد.

طراحی نهادهای مستقل نظارتی: ایجاد نهادهای مستقل نظارتی می‌تواند، به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش شفافیت، کمک کند. این نهادها، می‌توانند با نظارت مستمر، بر اجرای خط‌مشی‌ها، از انحرافات احتمالی، جلوگیری کنند.

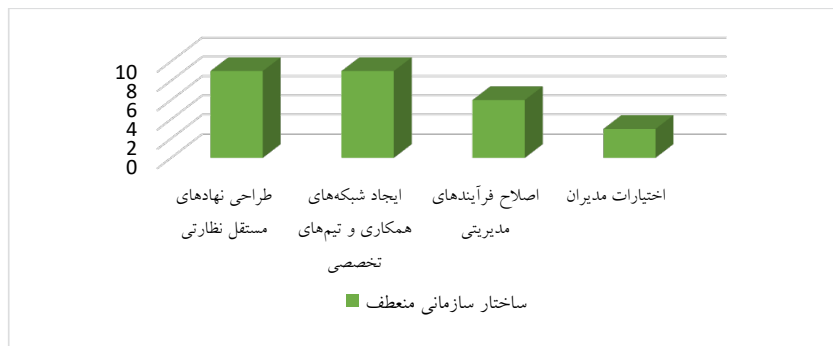
ایجاد شبکه‌های همکاری و تیم‌های تخصصی: تشکیل تیم‌های تخصصی، و شبکه‌های همکاری درون سازمانی و برون سازمانی، می‌تواند به بهبود اجرای خط‌مشی‌ها، کمک کند. این تیم‌ها می‌توانند، با تمرکز، روی موضوعات خاص، راهکارهای عملیاتی و نوآورانه ارائه دهند.

اصلاح فرآیندهای مدیریتی: کاهش سلسله مراتب اداری و ساده‌سازی فرآیندهای مدیریتی، می‌تواند سرعت تصمیم‌گیری و اجرای خط‌مشی‌ها را، افزایش دهد. این امر، به ویژه در سازمان‌های بزرگ، که با بوروکراسی پیچیده، مواجه هستند، اهمیت دارد.

اختیارات مدیران: تفویض اختیارات، بیشتر به مدیران سطوح میانی و عملیاتی می‌تواند، به بهبود اجرای خطمشی‌ها، کمک کند. این امر، باعث می‌شود مدیران، بتوانند به سرعت، به مسائل، واکنش نشان داده و تصمیمات لازم را دریافت کنند.

جدول ۱: مضامین فرعی مربوط به ساختار سازمانی

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۶۴/۲۹	۵۰/۰۰	۹	طراحی نهادهای مستقل نظارتی
۶۴/۲۹	۵۰/۰۰	۹	ایجاد شبکه‌های همکاری و تیم‌های تخصصی
۴۲/۸۶	۳۳/۳۳	۶	اصلاح فرآیندهای مدیریتی
۲۱/۴۳	۱۶/۶۷	۳	اختیارات مدیران
۱۰۰/۰۰	۷۷/۷۸	۱۴	اسناد دارای کدها
-	۲۲/۲۲	۴	اسناد بدون کد
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده



شکل ۱: نمودار مضامین فرعی مربوط به ساختار سازمانی

۲. ارتباطات مؤثر و شفاف برای اجرای خطمشی گزارشگری مالی

ارتباطات مؤثر، شفاف و سازنده، بین سطوح مختلف سازمانی، سازمان‌های دولتی، نهادهای بین‌المللی، بخش خصوصی و ذی‌نفعان خارجی، از جمله عوامل کلیدی و تأثیرگذار، در اجرای موفق خطمشی گزارشگری مالی به شمار می‌رود. برقراری ارتباطات دوسویه و شفاف درون سازمانی، هماهنگی بین واحدهای مختلف را بهبود بخشیده و امکان تبادل اطلاعات مالی را با دقت و سرعت

بیشتری فراهم می‌کند. علاوه بر این، همکاری و تعامل سازنده با سازمان‌های دولتی مرتبط، زمینه‌ساز همسویی بیشتر، در اجرای استانداردها و قوانین مالی می‌شود. از سوی دیگر، ارتباطات بین‌المللی و تعامل با نهادهای جهانی دسترسی به بهترین شیوه‌ها و استانداردهای روز گزارشگری مالی را، امکان‌پذیر می‌سازد. همچنین، همکاری با بخش خصوصی، و ذی‌نفعان خارجی، نه تنها به انتقال دانش، و تجربه‌های نوین، کمک می‌کند، بلکه شفافیت، و پاسخگویی مالی را نیز افزایش می‌دهد. در نتیجه، تقویت این شبکه ارتباطی گسترده و چندسطحی، به بهبود کیفیت گزارش‌های مالی، افزایش اعتماد عمومی و تحقق اهداف خط‌مشی گزارشگری مالی، منجر می‌شود.

تقویت ارتباط بین سازمان‌های دولتی: هماهنگی و همکاری بین سازمان‌های دولتی، می‌تواند به بهبود اجرای خط‌مشی‌ها کمک کند. این امر به ویژه، در حوزه‌هایی که چندین سازمان درگیر هستند، اهمیت دارد.

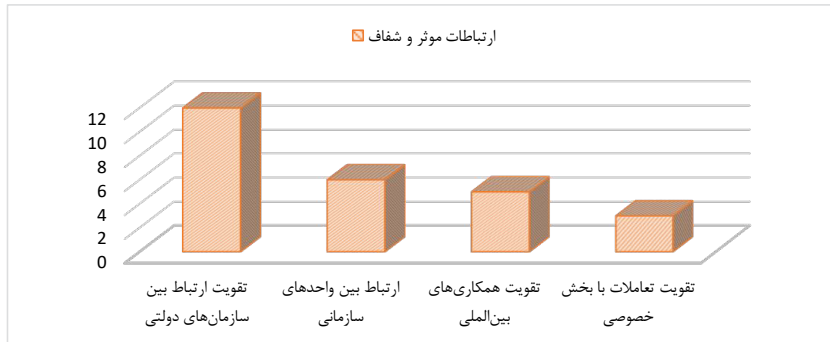
تقویت همکاری‌های بین‌المللی: در دنیای امروز، که اقتصادها به هم وابسته هستند، همکاری با سازمان‌ها و نهادهای بین‌المللی می‌تواند به بهبود استانداردهای گزارشگری مالی کمک کند.

تقویت تعاملات با بخش خصوصی: همکاری با بخش خصوصی، می‌تواند از طریق انتقال دانش و تجربه‌های جدید به سازمان‌های دولتی کمک کند. این امر، می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش شفافیت منجر شود.

ارتباط بین واحدهای سازمانی: تقویت ارتباط بین واحدهای مختلف سازمانی می‌تواند، به بهبود هماهنگی و اجرای خط‌مشی‌ها کمک کند. این امر، به ویژه در سازمان‌های بزرگ که دارای واحدهای تخصصی متعدد هستند، اهمیت دارد.

جدول ۲: مضامین فرعی مربوط به ارتباطات

اسناد	درصد	درصد (معتبر)
تقویت ارتباط بین سازمان‌های دولتی	۱۲	۶۶/۶۷
ارتباط بین واحدهای سازمانی	۶	۳۳/۳۳
تقویت همکاری‌های بین‌المللی	۵	۲۷/۷۸
تقویت تعاملات با بخش خصوصی	۳	۱۶/۶۷
اسناد دارای کدها	۱۶	۸۸/۸۹
اسناد بدون کد	۲	۱۱/۱۱
اسناد تحلیل شده	۱۸	۱۰۰/۰۰



شکل ۲: نمودار مضامین فرعی مربوط به ارتباطات

۳. تأمین و مدیریت منابع لازم برای اجرای خطمشی گزارشگری مالی

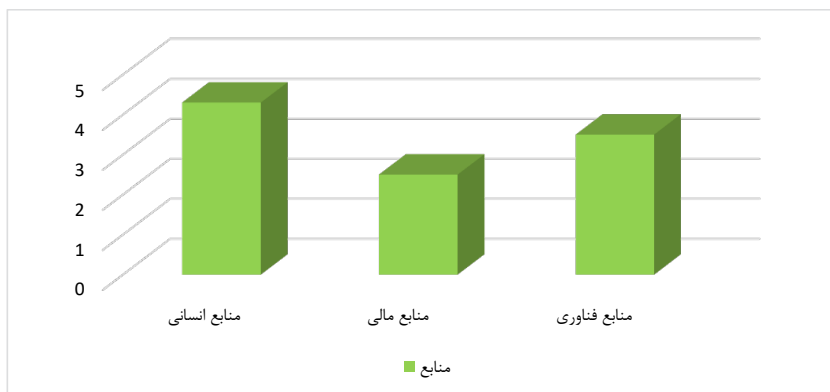
تأمین و مدیریت بهینه منابع مالی، انسانی و فناوری، از جمله الزامات اساسی، و حیاتی، برای اجرای موفق خطمشی گزارشگری مالی، محسوب می‌شود. دسترسی به منابع مالی کافی و تخصیص مناسب به آنها امکان سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها، آموزش نیروی انسانی، و توسعه فناوری‌های مورد نیاز را، فراهم می‌کند. از سوی دیگر، وجود نیروی انسانی متخصص، و آموزش‌دیده، که توانایی درک و اجرای دقیق استانداردهای گزارشگری مالی را داشته باشد، نقش تعیین‌کننده‌ای در کیفیت اجرای این خطمشی، ایفا می‌کند. علاوه بر این، به‌کارگیری فناوری‌های پیشرفته، و روزآمد، فرآیندهای جمع‌آوری، پردازش و تحلیل داده‌های مالی را، تسهیل کرده، و دقت، و سرعت گزارش‌دهی را افزایش می‌دهد. بنابراین، سازمان‌ها، برای اجرای اثربخش خطمشی گزارشگری مالی، باید به‌طور همزمان، بر تأمین، تخصیص و مدیریت این سه حوزه کلیدی، تمرکز کنند تا بتوانند، به اهداف گزارشگری مالی، دست یابند.

منابع مالی: تخصیص بهینه منابع مالی، و مدیریت اثربخش آن‌ها، نقش کلیدی در موفقیت خطمشی‌ها، دارد. سازمان‌ها، باید اطمینان حاصل کنند که منابع مالی کافی، برای اجرای خطمشی‌ها، در اختیار دارند.

منابع انسانی: کمبود نیروی انسانی متخصص، یکی از موانع اصلی، در اجرای خطمشی‌های مالی است. سازمان‌ها، باید به جذب، آموزش و نگهداری نیروهای متخصص، توجه ویژه‌ای داشته باشند. منابع فناورانه: ضعف زیرساخت‌های فناوری، می‌تواند به عنوان مانعی در اجرای خطمشی‌های مالی، عمل کند. سازمان‌ها، باید به‌روزرسانی و تقویت زیرساخت‌های فناوری خود، توجه کنند.

جدول ۳: مضامین فرعی مربوط به منابع

منابع	اسناد	درصد	درصد (معتبر)
منابع انسانی	۱۳	۷۲/۲۲	۸۱/۲۵
منابع مالی	۱۳	۷۲/۲۲	۸۱/۲۵
منابع فناوری	۱۱	۶۱/۱۱	۶۸/۷۵
اسناد دارای کدها	۱۶	۸۸/۸۹	۱۰۰/۰۰
اسناد بدون کد	۲	۱۱/۱۱	-
اسناد تحلیل شده	۱۸	۱۰۰/۰۰	-



شکل ۳: نمودار مضامین فرعی مربوط به منابع

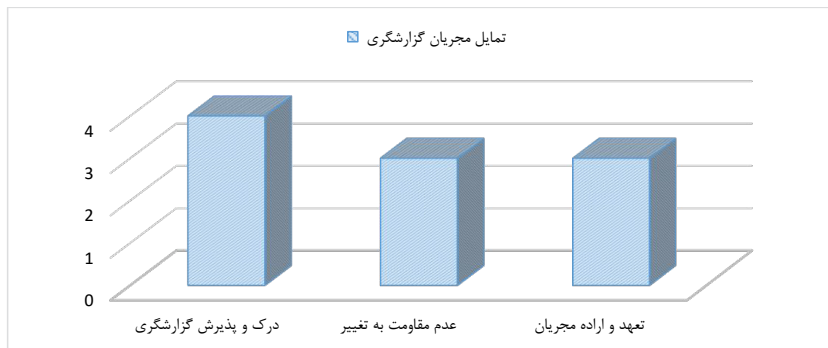
۴. گرایش مثبت مجریان برای اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی

تعهد و نگرش مثبت مجریان، نسبت به خط‌مشی گزارشگری مالی، به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی، و تأثیرگذار، نقش اساسی در اجرای موفق این خط‌مشی، ایفا می‌کند. هنگامی که مجریان، به اهداف و مزایای خط‌مشی گزارشگری مالی، باور داشته باشند، و نسبت به آن تعهد عمیقی، احساس کنند، احتمال اجرای اثربخش، و پایداری این خط‌مشی، به‌طور چشم‌گیری، افزایش می‌یابد. این تعهد، و نگرش مثبت نه تنها انگیزه لازم، برای پیاده‌سازی دقیق خط‌مشی را، فراهم می‌کند، بلکه زمینه‌ساز همکاری و مشارکت فعال تمامی سطوح سازمانی، در تحقق اهداف گزارشگری مالی، می‌شود. درک و پذیرش گزارشگری مالی: مجریان باید، به درستی اهداف، و رسالت سازمان را، درک کنند و بدانند که، گزارشگری مالی، چگونه به تحقق این اهداف، کمک می‌کند. همچنین باید، اهمیت

اجرای سیستم گزارشگری مالی راه درک کنند و آن را به عنوان یک ضرورت راهبردی، بپذیرند. عدم مقاومت به تغییر: مجریان باید، نسبت به تغییرات ناشی از اجرای خطمشی گزارشگری مالی، مقاومت کمتری نشان دهند و آماده پذیرش نوآوری‌ها، باشند. تعهد و اراده انجام کار: مجریان باید تعهد، و اراده قوی، برای اجرای خطمشی گزارشگری مالی، داشته و به بهبود مستمر سیستم‌های مالی سازمان، متعهد باشند.

جدول ۴: مضامین فرعی مربوط به گرایش مجریان

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۵۷/۱۴	۲۲/۲۲	۴	درک و پذیرش گزارشگری
۴۲/۸۶	۱۶/۶۷	۳	عدم مقاومت به تغییر
۴۲/۸۶	۱۶/۶۷	۳	تعهد و اراده مجریان
۱۰۰/۰۰	۳۸/۸۹	۷	اسناد دارای کدها
-	۶۱/۱۱	۱۱	اسناد بدون کد
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده



شکل ۴: نمودار مضامین فرعی مربوط به گرایش مجریان

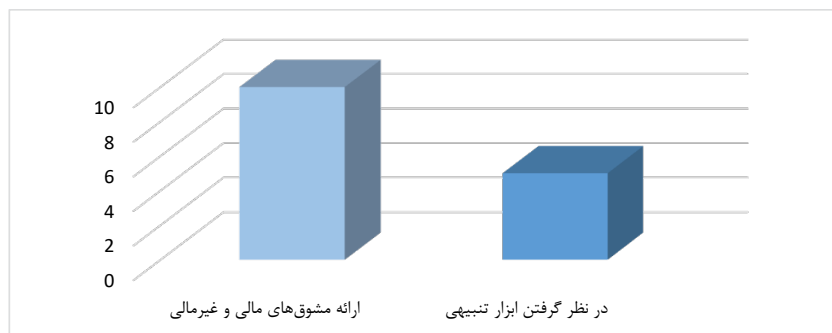
۵. ابزارهای تشویقی و تنبیهی

استفاده از ابزارهای تشویقی و تنبیهی، یکی از روش‌های مؤثر، برای افزایش تعهد مجریان، به خطمشی‌ها، و سیاست‌های سازمانی است. این ابزارها، با ایجاد انگیزه‌های مثبت و منفی، رفتارهای

مطلوب را تقویت، و رفتارهای نامطلوب را، کاهش می‌دهند. این ابزارها، می‌توانند شامل پاداش‌های مالی، ارتقاء شغلی و یا تنبیه‌های اداری باشند.

جدول ۵: مضامین فرعی مربوط به ابزارهای تشویقی و تنبیهی

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۷۶/۹۲	۵۵/۵۶	۱۰	ارائه مشوق‌های مالی و غیرمالی
۳۸/۴۶	۲۷/۷۸	۵	در نظر گرفتن ابزار تنبیهی
۱۰۰/۰۰	۷۲/۲۲	۱۳	اسناد دارای کدها
-	۲۷/۷۸	۵	اسناد بدون کد
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده



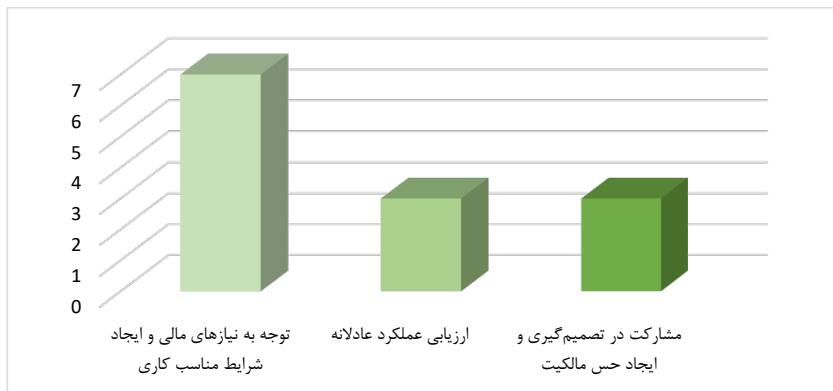
شکل ۵: نمودار مضامین فرعی مربوط به ابزارهای تشویقی و تنبیهی

۶. توجه به عوامل انگیزشی

یافته‌ها، نشان می‌دهد که توجه، به عوامل انگیزشی، مانند توجه به نیازهای مالی، و ایجاد شرایط مناسب کاری، اصلاح سیستم حقوق و دستمزد، بر مبنای عملکرد، مشارکت در تصمیم‌گیری، ایجاد حس مالکیت و مسئولیت‌پذیری، می‌تواند به افزایش تعهد مجریان، کمک کند. این عوامل انگیزشی با ایجاد احساس تعلق، و ارزش‌مندی در کارکنان، آن‌ها را به صورت داوطلبانه، و صادقانه، به سمت پایبندی به خط‌مشی‌ها، و بهبود عملکرد، سوق می‌دهند.

جدول ۶: مضامین فرعی مربوط به عوامل انگیزشی

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۷۰/۰۰	۳۸/۸۹	۷	توجه به نیازهای مالی و ایجاد شرایط مناسب کاری
۳۰/۰۰	۱۶/۶۷	۳	ارزیابی عملکرد عادلانه
۳۰/۰۰	۱۶/۶۷	۳	مشارکت در تصمیم‌گیری و ایجاد حس مالکیت
۱۰۰/۰۰	۵۵/۵۶	۱۰	اسناد دارای کدها
-	۴۴/۴۴	۸	اسناد بدون کد
-	۱۰۰/۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده



شکل ۶: نمودار مضامین فرعی مربوط به عوامل انگیزشی

۷. آموزش و توانمندسازی مجریان

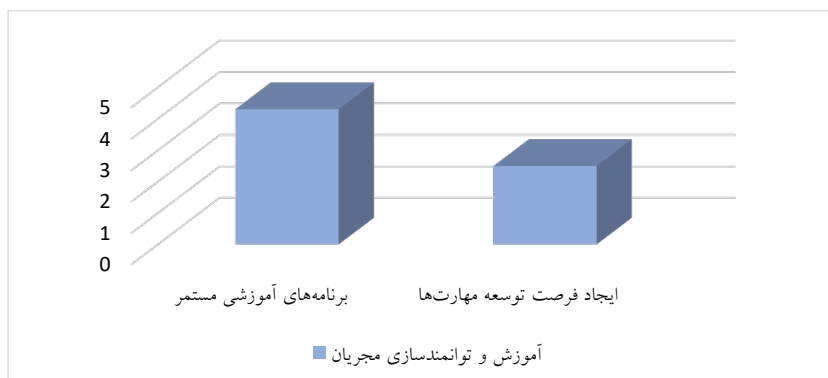
یافته‌های این پژوهش، نشان می‌دهد که آموزش، و توانمندسازی مجریان، یکی از عوامل کلیدی، در اجرای موفق خط‌مشی گزارشگری مالی، است. انجام این کار، نیازمند طراحی برنامه‌های آموزشی مستمر، و ایجاد فرصت، برای توسعه مهارت‌ها است.

برنامه‌های آموزشی مستمر: برگزاری دوره‌های آموزشی منظم، و هدفمند، برای مجریان خط‌مشی گزارشگری مالی، انتقال دانش و تجربه، از طریق کارکنان با تجربه، به کارکنان جدید. فرصت توسعه مهارت‌ها: آموزش مهارت‌های ارتباطی، و فنی مورد نیاز، برای اجرای خط‌مشی‌های مالی، فراهم کردن فرصت‌های توسعه حرفه‌ای، برای کارکنان، مانند شرکت در کارگاه‌ها، سمینارها و دوره‌های پیشرفته.

این یافته‌ها، نشان می‌دهند که سازمان‌هایی، که به آموزش و توانمندسازی مجریان، توجه ویژه‌ای دارند، بهتر می‌توانند، خط‌مشی‌های مالی را، اجرا کنند.

جدول ۷: مضامین فرعی مربوط به آموزش و توانمندسازی مجریان

اسناد	درصد	درصد (معتبر)
برنامه‌های آموزشی مستمر	۱۴	۷۷/۷۸
ایجاد فرصت توسعه مهارت‌ها	۳	۲۱/۴۳
اسناد دارای کدها	۱۴	۷۷/۷۸
اسناد بدون کد	۴	۲۲/۲۲
اسناد تحلیل شده	۱۸	۱۰۰/۰۰



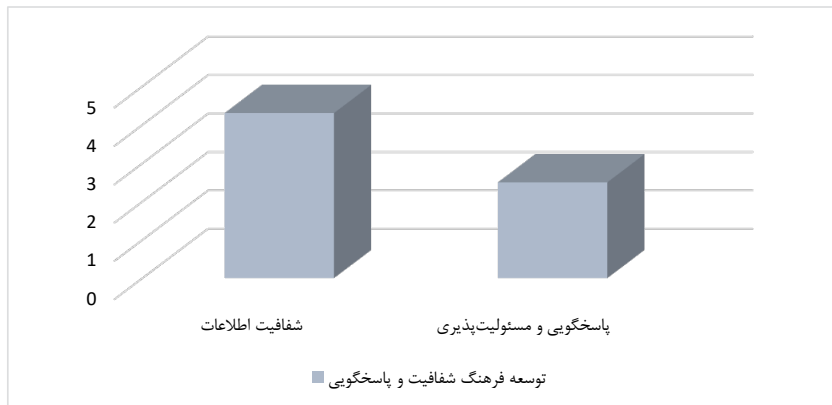
شکل ۷: نمودار مضامین فرعی مربوط به آموزش و توانمندسازی مجریان

۸. توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی

یافته‌ها، نشان می‌دهد که تقویت فرهنگ سازمانی، که بر شفافیت، پاسخگویی و تعهد، تأکید دارد، می‌تواند به بهبود اجرای خط‌مشی‌ها، کمک کند. سازمان‌ها، باید فرهنگ سازمانی را، به‌گونه‌ای تقویت کنند که تعهد و مشارکت مجریان، در اجرای خط‌مشی‌ها، افزایش یابد.

جدول ۸: مضامین فرعی مربوط به آموزش و توانمندسازی مجریان

اسناد	درصد	درصد (معتبر)
شفافیت اطلاعات	۱۴	۷۷/۷۸
پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری	۱۱	۶۰/۱۱
اسناد دارای کدها	۱۶	۸۸/۸۹
اسناد بدون کد	۲	۱۱/۱۱
اسناد تحلیل شده	۱۸	۱۰۰/۰۰



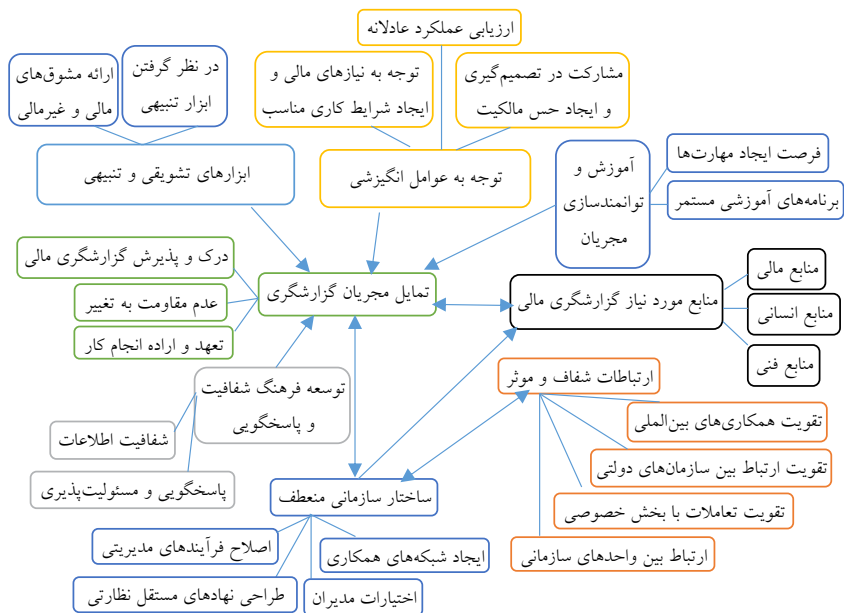
شکل ۸: نمودار مضامین فرعی مربوط به آموزش و توانمندسازی مجریان

جدول ۹: نمونه مضامین استخراج شده با روش تحلیل مضمون

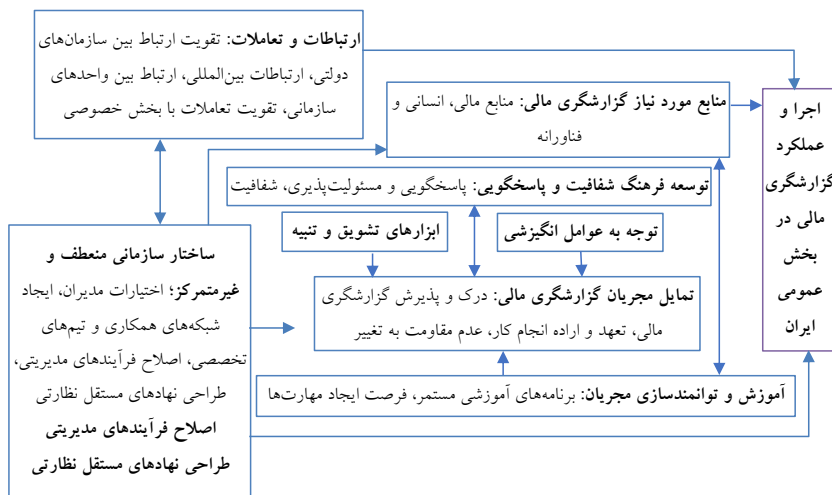
مضمون اصلی	مضمون فرعی	کدهای مرتبط
ساختار سازمانی منعطف و غیرمتمرکز	ایجاد شبکه‌های همکاری و	تشکیل کمیته‌های مشورتی
	تیم‌های تخصصی	ایجاد واحدهای تخصصی
	اصلاح فرآیندهای مدیریتی	تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها
	اختیارات مدیران	حق انتخاب و تصمیم‌گیری
	طراحی نهادهای مستقل نظارتی	سیستم‌های نظارتی
		ارزیابی عملکرد
		گزارش‌دهی شفاف

ادامه جدول ۹: نمونه مضامین استخراج شده با روش تحلیل مضمون

مضمون اصلی	مضمون فرعی	کدهای مرتبط
ارتباطات شفاف و موثر	تقویت ارتباط، بین سازمان‌های همکاری و هماهنگی بین سازمان‌های مجری و ناظر دولتی	همکاری بین سازمان مدیریت و دستگاه‌های دولتی
	تقویت همکاری‌های بین‌المللی	استفاده از گزارشات سازمان‌های نظارتی بین‌المللی
	تقویت تعاملات با بخش خصوصی	استفاده از مشاوران خارجی
	ارتباط بین واحدهای سازمانی	همکاری با بخش خصوصی
تامین و مدیریت منابع مورد نیاز گزارشگری مالی بخش عمومی	منابع مالی	ایجاد منابع مالی جدید
	منابع انسانی	تخصیص بهینه منابع
	منابع فناورانه	آموزش مستمر کارکنان
		جذب و حفظ نیروی متخصص
گرایش مثبت مجریان گزارشگری مالی بخش عمومی	درک و پذیرش گزارشگری مالی	توانمندسازی مجریان
	عدم مقاومت به تغییر	زیرساخت‌های فناوری
	تعهد و اراده انجام کار	بهبود فناوری
	تعهد و اراده قوی	درک رسالت و اهداف سازمان
ابزارهای تشویقی و تنبیهی	ابزارهای تشویقی و تنبیهی	اهمیت پذیرش پیاده‌سازی گزارشگری مالی
	توجه به عوامل انگیزشی	کاهش مقاومت در برابر تغییر
		وجود تعهد و اراده قوی
		ارائه مشوق‌های مالی و غیرمالی
آموزش و توانمندسازی مجریان	برنامه‌های آموزشی مستمر	در نظر گرفتن ابزار تنبیهی
	فرصت ایجاد مهارت‌ها	مشارکت در تصمیم‌گیری و ایجاد حس مالکیت
	توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی	ارزیابی عملکرد عادلانه
		توجه به نیازهای مالی و ایجاد شرایط کاری مناسب
توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی	پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری	برگزاری دوره‌های آموزشی
	شفافیت اطلاعات	انتقال دانش از طریق کارکنان با تجربه
	تقویت همکاری با رسانه‌ها	آموزش مهارت‌های ارتباطی
		فراهم کردن فرصت توسعه حرفه‌ای
تقویت سیستم‌های حسابرسی	تقویت همکاری با رسانه‌ها	تقویت همکاری با رسانه‌ها
	تهیه و ارائه گزارش‌های شفاف	تهیه و ارائه گزارش‌های شفاف
	سیستم کنترل داخلی	سیستم کنترل داخلی
	تقویت سیستم‌های حسابرسی	تقویت سیستم‌های حسابرسی



شکل ۹: شبکه مضامین



شکل ۱۰: مدل مفهومی پژوهش

مدل اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران. برگرفته از مدل ادوارز (۱۹۸۵) - (Alvani & Shalviri, 2016).

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش، با هدف طراحی مدل اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران و با اتکا بر چارچوب نظری مدل ادوارز، انجام شده است. مدل مذکور، با تمرکز بر چهار بُعد محوری (ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع و گرایش مجریان)، به عنوان پایه‌ای تحلیلی، برای تبیین عوامل مؤثر، بر اجرای موفق خط‌مشی‌ها، به کار گرفته شده است و به دنبال طراحی یک مدل بومی، و ارائه راهکارهای عملی، برای بهبود کیفیت اجرای خط‌مشی‌های مرتبط، با نظام گزارشگری مالی بخش عمومی، بوده است.

ساختار سازمانی مناسب، یکی از عوامل کلیدی، در اجرای موفق خط‌مشی گزارشگری مالی، است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که سازمان‌هایی که دارای ساختار منعطف و غیرمتمرکز هستند، بهتر می‌توانند، خط‌مشی‌های مالی را اجرا کنند. این یافته، با نتایج پژوهش رحیمی (۲۰۱۹) که بر لزوم کاهش سلسله مراتب، و افزایش انعطاف‌پذیری ساختاری، تأکید کرده است، هم‌سو است. همچنین، قاسمی (۲۰۲۰) در پژوهش خود، نشان داد که سازمان‌هایی که واحدهای تخصصی، برای نظارت و ارزیابی خط‌مشی‌ها، ایجاد می‌کنند، بهتر می‌توانند خط‌مشی‌های مالی را اجرا کنند. همچنین این یافته، با نتایج پژوهش عزیزی (۲۰۲۳) هم‌سو است که بر لزوم سازگاری قوانین، و مقررات مالی، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تأکید کرده است. همچنین، نورانی و اخلاقی یزدی‌نژاد (۲۰۲۳) در پژوهش خود، نشان دادند که چالش‌های قانونی و فرآیندهای اداری، از جمله موانع اصلی، در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هستند. این نتایج، نشان می‌دهد که طراحی ساختار سازمانی مناسب، و کاهش سلسله‌مراتب اداری، یکی از پیش‌نیازهای اساسی، برای اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی است.

ارتباطات مؤثر و شفاف، بین سطوح مختلف سازمانی، سازمان‌های دولتی، ارتباطات و تعاملات بین‌المللی، ارتباط با بخش خصوصی، و ذی‌نفعان خارجی، از جمله عوامل مؤثر، بر اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی است. این یافته، با نتایج پژوهش کریمی (۲۰۱۸) که بر اهمیت ارتباطات دوسویه، و شفافیت اطلاعاتی، تأکید کرده است، هم‌خوانی دارد. همچنین، محمدی (۲۰۲۱) در پژوهش خود، نشان داد که استفاده از ابزارهای ارتباطی مدرن، و ایجاد کانال‌های ارتباطی شفاف، به بهبود اجرای خط‌مشی‌ها، کمک می‌کند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به تقویت

ارتباطات داخلی و خارجی خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند. همچنین این یافته، با نتایج پژوهش پورغفار و همکاران (۲۰۲۲) هم‌خوانی دارد که بر اهمیت شفافیت مالی و پاسخگویی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، تأکید کرده‌اند. همچنین، مهرانی و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود، نشان دادند که بهبود شفافیت مالی و پاسخگویی به عنوان راهکارهای اصلی، برای اجرای موفق گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی، پیشنهاد شده‌اند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به تقویت ارتباطات داخلی و خارجی خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند، و از ابزارهای ارتباطی مدرن، برای بهبود اجرای خط‌مشی‌ها، استفاده کنند.

تأمین منابع مالی، انسانی و فناوری، از جمله عوامل کلیدی، در اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی، است. یافته‌های این پژوهش، با نتایج پژوهش علیزاده (۲۰۱۷) که کمبود منابع را به عنوان یکی از موانع اصلی اجرای خط‌مشی‌های مالی، شناسایی کرده است، همسو قرار می‌گیرد. همچنین، حسینی (۲۰۲۲) در پژوهش خود، نشان داد که تخصیص بهینه منابع، و مدیریت اثربخش آن‌ها، نقش کلیدی، در موفقیت خط‌مشی‌ها دارد. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به تأمین و مدیریت منابع خود، توجه ویژه‌ای، داشته باشند. همچنین یافته‌های این پژوهش، با نتایج پژوهش عزیزی (۲۰۲۳) همسو است که کمبود نیروی انسانی متخصص، و ضعف زیرساخت‌های فناوری را، به عنوان موانع اصلی، در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شناسایی کرده است. همچنین، رحمتی و پورزمانی (۲۰۲۱) در پژوهش خود، نشان دادند که زیرساخت‌های فناوری و عوامل استخدای، نقش مؤثری، در اجرای حسابداری تعهدی، در بخش عمومی، ایفا می‌کنند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به تأمین و مدیریت منابع خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند و از تخصیص بهینه منابع، برای اجرای موفق خط‌مشی‌ها، اطمینان حاصل کنند.

گرایش مثبت مجریان، به خط‌مشی گزارشگری مالی، و تعهد آن‌ها به اجرای این خط‌مشی، از جمله عوامل موفقیت است. این یافته، با نتایج پژوهش نوروزی (۲۰۲۰) که بر نقش فرهنگ سازمانی، در افزایش تعهد مجریان، تأکید کرده است، هم‌خوانی دارد. همچنین، رضایی (۲۰۲۱) در پژوهش خود، نشان داد که آموزش و توانمندسازی مجریان، به افزایش گرایش مثبت آن‌ها، به خط‌مشی‌ها، کمک می‌کند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به آموزش و توانمندسازی مجریان خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند. همچنین این یافته، با نتایج پژوهش بهبهانی‌نیا و غلام‌نژاد (۲۰۲۱) هم‌خوانی دارد که بر نقش عملکرد حسابرسی داخلی، و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، تأکید کرده‌اند. همچنین، رضایی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود، نشان دادند که پاسخگویی، به عنوان متغیر میانجی، در رابطه بین کیفیت گزارشگری

مالی، و عملکرد سازمانی، نقش مهمی ایفا می‌کند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به آموزش و توانمندسازی مجریان خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند و فرهنگ سازمانی را به گونه‌ای تقویت کنند که تعهد، و مشارکت مجریان، در اجرای خط‌مشی‌ها، افزایش یابد.

آموزش و توانمندسازی مجریان، به عنوان یکی از ابعاد اصلی مدل توسعه یافته، نقش مهمی در اجرای موفق خط‌مشی گزارشگری مالی، ایفا می‌کند. این یافته، با نتایج پژوهش‌های پیشین، همسو است. رضایی (۲۰۲۱) در پژوهش خود، نشان داد که آموزش و توانمندسازی مجریان، به افزایش گرایش مثبت آن‌ها، به خط‌مشی‌های مالی، کمک می‌کند و تعهد سازمانی را تقویت می‌کند. حسینی (۲۰۲۲) نیز، تأکید کرد که آموزش کارکنان و جذب نیروی متخصص، از جمله عوامل مؤثر، در اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی، هستند. نورانی و اخلاقی یزدی‌نژاد (۲۰۲۳) در پژوهش خود، نشان دادند که آموزش نیروی انسانی، و بهبود بهره‌وری سازمانی، به عنوان راه کارهای اصلی، برای رفع چالش‌های اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پیشنهاد شده‌اند. این نتایج، نشان می‌دهد که سازمان‌ها، باید به آموزش و توانمندسازی مجریان خود، توجه ویژه‌ای داشته باشند. برنامه‌های آموزشی مستمر، و فرصت‌های توسعه حرفه‌ای، نه تنها مهارت‌های فنی و ارتباطی کارکنان را افزایش می‌دهند، بلکه تعهد و گرایش مثبت آن‌ها، به خط‌مشی‌های مالی را نیز، تقویت می‌کنند. علیزاده (۲۰۱۷) در پژوهش خود، نشان داد که کمبود نیروی انسانی متخصص، یکی از موانع اصلی، در اجرای خط‌مشی‌های مالی، است. همچنین کریمی (۲۰۱۸) نیز، بر نقش ارتباطات سازمانی، در اجرای خط‌مشی‌های مالی، تأکید کرد. این پژوهش، نشان می‌دهد که آموزش مهارت‌های ارتباطی، به مجریان، می‌تواند به بهبود اجرای خط‌مشی‌ها، کمک کند. این یافته‌ها، با نتایج پژوهش‌های پیشین، همسو است و نشان می‌دهد که آموزش، و توانمندسازی مجریان، یکی از راهکارهای اصلی، برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، و افزایش شفافیت مالی، در بخش عمومی است.

استفاده از ابزارهای تشویقی و تنبیهی، به عنوان یکی از روش‌های مؤثر، برای افزایش تعهد مجریان، به خط‌مشی‌ها، شناخته می‌شود. این ابزارها، با ایجاد انگیزه‌های مثبت، مانند پاداش‌های مالی و ارتقاء شغلی، و انگیزه‌های منفی (تنبیهاات اداری)، رفتارهای مطلوب را تقویت، و رفتارهای نامطلوب را، کاهش می‌دهند. با این حال، موفقیت این ابزارها، به شفافیت، عدالت و تناسب در اعمال آن‌ها، بستگی دارد. سازمان‌ها، باید اطمینان حاصل کنند که تشویق و تنبیه، به صورت عادلانه و مبتنی بر معیارهای مشخص، اعمال شود تا از ایجاد احساس تبعیض، یا بی‌عدالتی، جلوگیری شود. این یافته، با نتایج پژوهش‌های رضایی (۲۰۲۱) و بهبهانی‌نیا و غلام‌نژاد (۲۰۲۱)

همسو است که بر نقش سیستم‌های پاداش و تنبیه، در افزایش تعهد سازمانی، تأکید کرده‌اند. همچنین، **علیزاده (۲۰۱۷)** نشان داد که اعمال ناعادلانه تشویق و تنبیه، می‌تواند به کاهش انگیزه کارکنان، و افزایش نارضایتی سازمانی، منجر شود. بنابراین، سازمان‌ها، باید با طراحی سیستم‌های شفاف، و عادلانه، از ایجاد احساس تبعیض، جلوگیری کنند و اطمینان حاصل نمایند، که ابزارهای تشویقی و تنبیهی، به صورت مؤثر و متناسب، اعمال شوند.

مطالعات متعدد، نشان می‌دهد که عوامل انگیزشی، نقش کلیدی، در افزایش تعهد مجریان خط‌مشی‌ها، ایفا می‌کنند. طراحی نظام حقوق و دستمزد، مبتنی بر عملکرد، مشارکت کارکنان، در فرآیند تصمیم‌گیری، و تقویت حس مالکیت، و مسئولیت‌پذیری، از جمله مکانیسم‌های مؤثری هستند که می‌توانند به صورت داوطلبانه، کارکنان را، به پایبندی به خط‌مشی‌ها، ترغیب کنند. این یافته‌ها، با نتایج پژوهش‌های **نوروزی (۲۰۲۰)**، **رضایی (۲۰۲۱)** و **محمدی (۲۰۲۱)** که بر ارتباط مثبت، بین سیستم‌های پاداش عملکردی، و افزایش انگیزه کارکنان، تأکید داشتند، همسو است. از سوی دیگر، **طاهرپور کلانتری و پدرود (۲۰۲۳)** در پژوهش خود، نشان دادند که اجرای موفق خط‌مشی‌های شهروندمحور، مستلزم رعایت اصولی، مانند شفافیت، پاسخگویی و مشارکت است. این پژوهشگران، معتقدند این اصول، می‌توانند به عنوان راهنما، برای سایر خط‌مشی‌ها، از جمله خط‌مشی‌های مالی نیز، مورد استفاده قرار گیرند.

در بعد سازمانی، تقویت فرهنگ شفافیت و پاسخگویی، به عنوان پیش‌نیاز اجرای اثربخش خط‌مشی‌ها، شناخته می‌شود. یافته‌های **پورغفار و همکاران (۲۰۲۲)**، **مهرانی و همکاران (۲۰۲۲)** و **کریمی (۲۰۱۸)** مؤید آن است که، سازمان‌های دارای فرهنگ شفافیت، بهتر می‌توانند خط‌مشی‌های خود، را اجرا کنند. این نتایج، با مدل **طاهرپور کلانتری و پدرود (۲۰۲۳)** که شفافیت، و پاسخگویی را، ارکان اصلی اجرای خط‌مشی‌ها می‌دانند، هم‌خوانی کامل دارد. در مجموع، همانگونه که **پدرود و همکاران (۲۰۲۲)** و **طاهرپور کلانتری و پدرود (۲۰۲۳)** نشان داده‌اند، استقرار موفق خط‌مشی‌ها، نیازمند تلفیق سه عامل کلیدی است: ۱) تقویت عوامل انگیزشی کارکنان ۲) نهادینه‌سازی فرهنگ شفافیت و پاسخگویی ۳) جلب مشارکت ذی‌نفعان. این رویکرد یکپارچه، می‌تواند به ارتقای کیفیت خدمات، و افزایش اعتماد عمومی، منجر شود.

به طور کلی، مقایسه یافته‌های این پژوهش، با مطالعات پیشین، نشان می‌دهد که اگرچه بسیاری از پژوهشگران، مانند **رحیمی (۲۰۱۹)**، **قاسمی (۲۰۲۰)** و **عزیزی (۲۰۲۳)** بر اهمیت ساختار سازمانی، منعطف و غیرمتمرکز در اجرای خط‌مشی‌های مالی، تأکید کرده‌اند، اما پژوهش حاضر، با رویکردی جامع‌تر، به تحلیل تعامل پویا، بین ساختار سازمانی، و سایر ابعاد مدل ادواردز پرداخته

است. در حالی که پژوهشگران قبلی، عمدتاً بر یک یا دو بُعد، مانند ساختار یا منابع، متمرکز بودند، این پژوهش، به بررسی نظام‌مند هم‌زمان چهار بُعد ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع و گرایش مجریان، پرداخته و نشان داده است که چگونه این ابعاد، به صورت نظام‌مند، بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند. نوآوری دیگر این پژوهش، تلفیق نظریه‌های کلاسیک مدیریت خط‌مشی، با چالش‌های خاص بخش عمومی ایران، است. درحالی‌که مطالعاتی مانند **نورانی و اخلاقی یزدی‌نژاد (۲۰۲۳)** و **پورغفار و همکاران (۲۰۲۲)** به موانع اجرایی استانداردهای حسابداری، بخش عمومی، اشاره کرده‌اند، این پژوهش، برای اولین بار مدل بومی‌شده ادواردز را با در نظر گرفتن ویژگی‌های منحصربه‌فرد نظام اداری و مالی ایران، مانند تأثیر عوامل سیاسی بر تصمیم‌گیری‌های مالی و چالش‌های خاص پاسخگویی در بخش عمومی توسعه داده است. همچنین این مطالعه، از حیث توجه همزمان، به عوامل سخت‌افزاری و نرم‌افزاری اجرای خط‌مشی، متمایز است. در حالی که پژوهش‌هایی، مانند **علیزاده (۲۰۱۷)** و **حسینی (۲۰۲۲)**، عمدتاً بر کمبود منابع مالی و فناوری، تأکید داشتند، با مطالعاتی، مانند **نوروزی (۲۰۲۰)** و **رضایی (۲۰۲۱)**، صرفاً بر عوامل فرهنگی و انگیزشی، متمرکز بودند، این پژوهش، با ارائه الگوی یکپارچه‌ای، که هم زیرساخت‌های مادی، و هم عوامل فرهنگی-سازمانی را، پوشش می‌دهد، گامی فراتر نهاده است.

یکی از وجوه تمایز مهم این پژوهش، تأکید بر نقش واسطه‌ای فرهنگ سازمانی، در ارتباط بین ساختار غیرمتمرکز و موفقیت خط‌مشی است. یافته‌ها، نشان می‌دهند که صرف دریافت ساختار غیرمتمرکز، (همانگونه که **رحیمی (۲۰۱۹)** پیشنهاد کرده) بدون تقویت هم‌زمان فرهنگ شفافیت و پاسخگویی، (که در این مطالعه بر آن تأکید شده) نمی‌تواند، به نتایج مطلوب، منجر شود. این در حالی است که بیشتر پژوهش‌های پیشین این رابطه پویا را، نادیده گرفته‌اند. در حوزه راه‌کارهای عملی نیز، این پژوهش، با پیشنهاد الگوی ترکیبی، مشوق‌های مادی و غیرمادی، همچون سیستم حقوق مبتنی بر عملکرد، همراه با تقویت حس مالکیت و مشارکت در تصمیم‌گیری، از مطالعاتی که، صرفاً بر یک نوع مشوق، تأکید داشتند مانند پژوهش **محمدی (۲۰۲۱)** که فقط بر مشوق‌های مالی، تمرکز داشت پیشی گرفته است. همچنین، توجه خاص این مطالعه، به چالش‌های هماهنگی بین‌سازمانی، در اجرای خط‌مشی‌های مالی، (به ویژه در ارتباط با تعامل سازمان‌های دولتی، با بخش خصوصی و نهادهای بین‌المللی) بعدی است که، در اکثر پژوهش‌های قبلی، مغفول مانده بود. در مجموع، این پژوهش، با ارائه نگاه سیستمی و بومی، به اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی، نه تنها شکاف‌های نظری پژوهش‌های پیشین را پر کرده، بلکه با شناسایی روابط پویا، بین متغیرهای مختلف، مسیر جدیدی برای پژوهش‌های آتی، در این حوزه، گشوده است. تأکید هم‌زمان، بر عوامل

ساختاری، منابعی، ارتباطی و نگرشی، به عنوان یک کل یکپارچه، مهمترین تمایز این مطالعه، از پژوهش‌های قبلی، محسوب می‌شود.

در نهایت، این پژوهش، نشان می‌دهد که مدل اجرای خطمشی ادواردز چارچوب مناسبی، برای طراحی مدل اجرای خطمشی گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران، است. هر یک از ابعاد این مدل، (ارتباطات، ساختار سازمانی، منابع و گرایش مجریان) نقش مهمی، در اجرای موفق خطمشی‌ها ایفا می‌کنند. برای اجرای موفق خطمشی گزارشگری مالی، سازمان‌ها باید به بهبود ساختار سازمانی، تقویت ارتباطات، تأمین منابع لازم، و افزایش گرایش مثبت مجریان، توجه کنند. بنابراین سازمان‌های بخش عمومی، باید ساختار سازمانی خود را، به گونه‌ای طراحی کنند که انعطاف‌پذیری، و پاسخگویی به تغییرات را، افزایش دهد. کانال‌های ارتباطی شفاف، و استفاده از ابزارهای ارتباطی مدرن، برای بهبود اجرای خطمشی‌ها، ایجاد نمایند. تخصیص بهینه منابع، و مدیریت اثربخش آن‌ها، باید در اولویت، قرار گیرد. همچنین، آموزش و توانمندسازی مجریان، به منظور افزایش گرایش مثبت آن‌ها، به خطمشی‌ها، ضروری است. همچنین، برای اجرای موفق خطمشی‌های سازمانی، به‌ویژه در حوزه‌های حساسی، مانند گزارشگری مالی، علاوه بر توجه به ابعاد مدل ادواردز سازمان‌ها، باید به صورت هماهنگ، از ابزارهای تشویقی و تنبیهی، عوامل انگیزشی، آموزش و توانمندسازی مجریان، و توسعه فرهنگ شفافیت، و پاسخگویی، استفاده کنند. این عوامل، در کنار هم می‌توانند، به افزایش تعهد مجریان، بهبود عملکرد سازمانی، و دستیابی به اهداف راهبردی سازمان، کمک کنند. سازمان‌هایی که به این عوامل، توجه می‌کنند، نه تنها خطمشی‌های خود را به صورت مؤثرتر، اجرا می‌کنند، بلکه محیط کاری مثبت، و پویایی، ایجاد می‌کنند که در آن، کارکنان، احساس ارزشمندی، و تعلق خاطر دارند. در نهایت، این رویکرد، به ایجاد سازمانی موفق، پاسخگو و پایدار، منجر می‌شود.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود که سازمان‌های بخش عمومی برای اجرای مؤثر خطمشی گزارشگری مالی، به بازطراحی ساختار سازمانی خود، با رویکردی چابک، منعطف و غیرمتمرکز، اقدام کنند تا زمینه پاسخگویی سریع‌تر به تغییرات، و تحولات محیطی، فراهم شود. همچنین، ایجاد نهادهای مستقل نظارتی، تشکیل تیم‌های تخصصی، و شبکه‌های همکاری بین سازمانی، می‌تواند به افزایش شفافیت، نظارت مستمر و کاهش انحرافات اجرایی، کمک کند. تقویت کانال‌های ارتباطی درون سازمانی، و تعامل مؤثر با سازمان‌های دولتی، نهادهای بین‌المللی و بخش خصوصی نیز، به عنوان عاملی کلیدی، در بهبود هماهنگی و همسویی اجرای خطمشی‌ها، پیشنهاد می‌شود. از سوی دیگر، ضرورت دارد منابع انسانی متخصص جذب شده، و با برنامه‌های

آموزشی مستمر، و فرصت‌های توسعه مهارت‌ها، توانمندسازی، شوند. ارتقای زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، اصلاح نظام حقوق و دستمزد، بر مبنای عملکرد، و به کارگیری سازوکارهای انگیزشی، (اعم از تشویقی و تنبیهی) از دیگر الزامات موفقیت، در اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی، است. در سطح سیاست‌گذاری کلان، توسعه فرهنگ شفافیت، و پاسخگویی، باید در دستور کار قرار گیرد تا تعهد، و مشارکت فعال مجریان، تقویت شود.

در نهایت، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، مدل ارائه‌شده به صورت کمی، اعتبارسنجی شود و قابلیت تعمیم آن، در سطوح مختلف اجرایی، و در سایر حوزه‌های خط‌مشی عمومی، نیز مورد بررسی قرار گیرد. برای تکمیل این مطالعه، پژوهش‌های آینده می‌توانند با به کارگیری روش‌های کمی مانند پیمایش، یا مدل‌سازی معادلات ساختاری به اعتبارسنجی مدل پیشنهادی، بپردازند، یا با انجام مطالعات تطبیقی، تجربیات کشورهای موفق، در گزارشگری مالی عمومی، (سوئد یا نیوزیلند) را تحلیل کنند. همچنین، بررسی تأثیر فناوری‌های نوین، مثل هوش مصنوعی و بلاکچین بر بهبود شفافیت مالی، و یا نقش عوامل سیاسی-اقتصادی مانند تحریم‌ها به عنوان پژوهش‌های مکمل، پیشنهاد می‌شود. از جمله محدودیت‌های این پژوهش، می‌توان به ماهیت کیفی آن، (عدم قابلیت تعمیم آماری)، حجم نمونه محدود (۱۸ مصاحبه) و تمرکز صرف، بر بخش عمومی ایران، اشاره کرد که لزوم توسعه پژوهش‌های آینده، با رویکردهای متنوع‌تر را، پررنگ می‌سازد.

اظهاریه قدردانی

نویسندگان از متخصصان مصاحبه شده به خاطر بینش‌های ارزشمندشان و داوران محترم به جهت راهنمایی و نظراتشان که در بهبود این مطالعه موثر واقع شد نهایت سپاسگزاری را دارند.

منابع

- Alizadeh, H. (2017). Barriers to funding in financial policies. *Quarterly Journal of Organizational Resource Management Research*, 5(3), 67-80. (in Persian)
- Alvani, S. M., & Shalviri, M. (2016). Implementing public policy: Theoretical perspectives and practical solutions. *Public Administration Training Center*. (in Persian)
- Asgari, M. (2021). The effect of accrual basis on the quality of public sector financial reporting: A case study of Kharazmi University. *Quarterly Journal of Decision Engineering*, 3(10), unspecified pages. (in Persian)
- Azizi, P. (2023). Designing mechanisms to remove obstacles and limitations to the implementation of public sector accounting standards. *Quarterly*

- Journal of Accounting and Auditing Studies*, 30(1), unspecified pages. (in Persian)
- Behbahania, P. S., & Gholamnejad, S. (2021). The effect of internal audit and implementation of public sector accounting standards on the quality of financial reporting in the public sector: A case study of the Ministry of Economy and Finance. *Quarterly Journal of Accounting and Social Benefits*, 11(3), 31-48. (in Persian)
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2021). Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization. Palgrave Macmillan.
- Chan, J. L. (2021). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Implementation issues and challenges. *Public Money & Management*, 41(6), 417-419. <https://www.doi.org/10.1080/09540962.2021.1961666>
- Dambra, M., Even-Tov, O., & Naughton, J. P. (2023). The economic consequences of GASB financial statement disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 75, 101555. <https://www.doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101555>
- Edwards, G. C. (1980). Implementing public policy. *Congressional Quarterly Press*.
- Ghasemi, M. (2020). Structural analysis of financial policies in Iran. *Journal of Human Resource Management Research*, 8(2), 78-92. (in Persian)
- Hill, Michael. Hupe, Peter. (2021). Implementation Public policy, fourth edition. P 9
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109. [https://www.doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://www.doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hosseini, M. (2022). Investigating the role of human resources in implementing financial policies. *Journal of Human Resource Management*, 9(1), 23-37. (in Persian)
- IMF. (2020). Fiscal transparency and accountability in Iran. *International Monetary Fund*.
- IPSASB. (2022). International Public Sector Accounting Standards.
- IFAC. Iran Audit Organization. (2019). Public sector accounting standards. (in Persian) <https://audit.org.ir>
- Iran Ministry of Industry, Mine and Trade. (2021). Auditing standards for public sector entities. (in Persian) <https://www.mimt.gov.ir>
- Karimi, F. (2018). The role of organizational communications in the implementation of financial policies. *Iranian Journal of Management Sciences*, 10(4), 112-125. (in Persian)
- Lu, H., Shin, J.-E., & Zhang, M. (2023). Financial reporting and disclosure

- practices in China. *Journal of Accounting and Economics*, 76, 101591. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101598>
- Mehrani, S., Moradi, M., & Esmaeili, Sh. (2022). Identifying the components of public sector debt reporting in Iran. *Accounting Experimental Research*, 12(43), 247-270. (in Persian)
- Mohammadi, S. (2021). Information transparency and the implementation of financial policies. *Journal of Public Management*, 13(1), 34-48. (in Persian)
- Nazari, J., & Safari, M. (2022). The impact of financial reporting quality on corruption reduction in Iran's public sector. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 45-72. (in Persian)
- Noorani, H., & Akhlaqi Yazdinejad, A. (2023). Presenting a model for overcoming the challenges and bottlenecks of public sector accounting standards using the grounded theory. *Two Quarterly Scientific Journals of Government Accounting*, 9(2), 141-156. (in Persian)
- Norouzi, R. (2020). Organizational culture and the implementation of financial policies. *Quarterly Journal of Organizational Culture Studies*, 7(2), 56-70. (in Persian)
- OECD. (2020). financial reporting in the public sector: Challenges and opportunities. OECD Publishing.
- OECD. (2021). Accrual practices and reform experiences in OECD countries. OECD Publishing. <https://www.doi.org/10.1787/9789264259716-en>
- O'Toole, L. J. (2000). Research on policy implementation: Assessment and prospects. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(2), 263-288. <https://www.doi.org/10.1093/oxfordjournals.jpart.a024276>
- Pedroud, A., Memarzadeh Tehran, G., & Alimoradi, M. (2022). Identifying and prioritizing factors affecting the implementation of the citizen's charter in Iranian state agencies. *Journal of Management and Development Process*, 35(2), 3-28. <https://www.doi.org/10.52547/jmdp.35.2.3>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). Public management reform: A comparative analysis (4th ed.). Oxford University Press.
- Pourghaffar, J., Mohammadzadeh Salteh, H., Zeinali, M., & Mehrani, S. (2022). Performance-based budgeting model with a timely financial reporting approach in the public sector of Iran. *Two Quarterly Scientific Journals of Government Accounting*, 8(2), 21-36. (in Persian)
- Rahimi, A. (2019). Investigating the obstacles to implementing financial policies in the Iranian public sector. *Quarterly Journal of Public Administration Studies*, 12(3), 45-60. (in Persian)
- Rahmati, V., & Pourzamani, Z. (2021). Troubleshooting accrual accounting in the Iranian public sector in terms of content, context and structure.

- Financial Accounting and Auditing Research, 50, unspecified pages. (in Persian)
- Rahimian, N., Mohammadi, S., & Karimi, A. (2019). Modified accrual accounting in Iran's public sector: Challenges and opportunities. *Iranian Accounting Review*, 6(2), 1-24. (in Persian)
- Rezaei, A. (2021). The effect of education on the commitment of financial policy implementers. *Journal of Human Resources Education and Development*, 6(1), 89-102. (in Persian)
- Rezaei, G., Zeraatgari, R., & Taghizadeh, R. (2021). Investigating the effects of public sector organizations' accountability on the relationship between the quality of financial reporting and their performance. *Journal of Accounting Advances, Shiraz University*, 13(2), 123-155. (in Persian)
- Taherpour Kalantari, H., & Pedroud, A. (2023). Identifying the governing principles of implementing the Citizen's Charter in Iranian government agencies. *Journal of Management and Development Process*, 36(3), 3-24. <https://www.doi.org/10.61186/jmdp.36.3.3>
- World Bank. (2021). Public financial management in Iran: Challenges and opportunities.

نحوه ارجاع به مقاله:

سام دلیری، مرصیه؛ کیاکجوری، داود؛ الوانی، سید مهدی، و محمدزاده، امیر (۱۴۰۴). طراحی مدل اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران: رویکردی مبتنی بر مدل ادواردز. *نشریه فرابند مدیریت و توسعه*، ۳۸(۱)، ۶۳-۹۵.

Sam Daliri, M., Kiakojori, D., Alvani, S.M. & Mohammadzade, A. (2025). Designing a Financial Reporting Policy Implementation Model in Iran's Public Sector: An Edwards Model-Based Approach. *Management and Development Process*, 38(1). 63-95.

DOI: [10.52547/jmdp.38.1.63](https://doi.org/10.52547/jmdp.38.1.63)

Copyrights:

Copyright for this article is retained by the author(s), with publication rights granted to Management and Development. This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

