

**Designing a hierarchical conceptual model for implementing a
comprehensive financial reporting policy in the Iranian public sector**
Marziye sam daliri^۱

Davood kia kojouri^{۲*}

Seyyed mahdi alvani^۳

Amir mohammad zade^۴

Abstract

Purpose: This study was conducted with the aim of identifying the factors affecting the successful implementation of the comprehensive financial reporting policy in the Iranian public sector and presenting a localized model.

Methodology/Approach: This study used a mixed qualitative and quantitative approach. In the first stage, data were collected and analyzed with MAXQDA software by conducting semi-structured interviews with ۱۸ financial experts. Then, the final model was developed using the interpretive structural modeling (ISM) method and MICMAC analysis.

Findings: Finally, ۱۲ factors were identified and classified into five hierarchical levels and three clusters (independent, linked, dependent). Independent factors (legal supports, stakeholder oversight, flexible organizational structure, environmental requirements) were identified as the foundation of the model, linked factors (transparency culture, resources, organizational communication, feedback mechanism) as mediators, and dependent factors (motivational factors, incentive tools, executive training, executive willingness) were identified as the final results.

Value/Originality: This study localizes the model for Iranian conditions, emphasizing stakeholder oversight and feedback mechanisms, and integrating hardware (resources, technology) and software (culture, motivation) factors.

Practical/Research Recommendations: Executive recommendations include developing a comprehensive financial transparency law, establishing integrated reporting

^۱. PhD student, Department of Public Administration, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: marziye.samdaliri@iau.ac.ir

^۲. Associate Professor, Department of Public Administration, Cha.C., Islamic Azad University, chalous, Iran. Email: dr.davoodkia@iau.ac.ir

^۳. Professor, Department of Public Administration, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: mahdialvani@iau.ac.ir

^۴. Associate Professor, Department of accounting and finance, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: amir۱۲۶@iau.ac.ir

systems, and strengthening employee training. It is also suggested that future studies should quantitatively validate the model, conduct comparative analysis with successful countries, and examine the role of new technologies such as blockchain. This research provides a practical framework for policymaking and improving financial transparency in the Iranian public sector.

Keywords: Comprehensive financial reporting, Iranian public sector, financial transparency, stakeholder oversight, Structural-interpretive modeling, theme analysis, policy making

طراحی مدل مفهومی سلسله مراتبی اجرای خطمشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران

مرضیه سام دلیری^۱، داود کیا کجوری^{۲*}، سید مهدی الوانی^۳، امیرمحمد زاده^۴

چکیده

هدف: این پژوهش باهدف شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای موفق خطمشی گزارشگری جامع مالی، در بخش عمومی ایران و ارائه مدلی بومی‌سازی شده انجام شد.

روش‌شناسی / رویکرد: این مطالعه با استفاده از رویکرد ترکیبی کیفی و کمی در مرحله اول با انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با هجده خبره حوزه مالی، داده‌ها جمع‌آوری و با نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل شدند. سپس مدل نهایی با روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری و تحلیل میک‌مک تدوین شد.

یافته‌ها: درنهایت دوازده عامل در پنج سطح سلسله‌مراتبی و سه خوشه (مستقل، پیوندی، وابسته) شناسایی و سطح‌بندی شدند. عوامل مستقل (حمایت‌های قانونی، نظارت ذینفعان، ساختار سازمانی منعطف، الزامات محیطی) به‌عنوان زیربنای مدل، عوامل پیوندی (فرهنگ شفافیت، منابع، ارتباطات سازمانی، سازوکار بازخورد) به‌عنوان واسطه و عوامل وابسته (عوامل انگیزشی، ابزار تشویقی، آموزش مجریان، تمایل مجریان) به‌عنوان نتایج نهایی شناسایی شدند.

ارزش / اصالت پژوهش: این مطالعه با بومی‌سازی مدل برای شرایط ایران، تأکید بر نظارت ذینفعان و سازوکار بازخورد و تلفیق عوامل سخت‌افزاری (منابع، فناوری) و نرم‌افزاری (فرهنگ، انگیزه) است.

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

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

۳. استاد، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. پست الکترونیکی: mahdialvani@iau.ac.ir

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

پیشنهادهای اجرایی/پژوهشی: پیشنهادهای اجرایی شامل تدوین قانون جامع شفافیت مالی، استقرار سامانه‌های یکپارچه گزارشگری و تقویت آموزش کارکنان است. همچنین پیشنهاد می‌شود مطالعات آتی به اعتبارسنجی کمی مدل، تحلیل تطبیقی با کشورهای موفق و بررسی نقش فناوری‌های نوین مانند بلاک‌چین بپردازند. این پژوهش، چارچوبی عملی برای خط‌مشی‌گذاری و بهبود شفافیت مالی در بخش عمومی ایران ارائه می‌دهد.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری جامع مالی، بخش عمومی ایران، شفافیت مالی، نظارت ذینفعان، مدل‌سازی ساختاری-تفسیری، تحلیل مضمون، خط‌مشی‌گذاری.

مقدمه

گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی، یکی از ارکان اساسی حکمرانی خوب است که با ارتقای شفافیت، پاسخگویی و کارایی در مدیریت منابع عمومی، به تقویت اعتماد عمومی و کاهش فساد مالی کمک می‌کند (World Bank, ۲۰۱۴). این نوع گزارشگری، اطلاعات مالی دقیق و به‌موقع را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهد و امکان نظارت مؤثر بر عملکرد مالی دولت را فراهم می‌سازد. در ایران، باوجود تلاش‌های اخیر برای بهبود نظام‌های مالی و تدوین استانداردهای گزارشگری مالی، چالش‌هایی نظیر پیچیدگی‌های بوروکراتیک، کمبود منابع مالی و انسانی، ضعف هماهنگی بین‌سازمانی، مقاومت سازمانی در برابر تغییر و تأثیر تحریم‌های اقتصادی، اجرای خط‌مشی‌های گزارشگری جامع مالی را با موانع جدی مواجه کرده است (Hosseini & Rahimi, ۲۰۲۰). در ایران، نورانی و یزدی‌نژاد (۲۰۲۳) به موانع استانداردسازی حسابداری بخش عمومی پرداخته‌اند و کمبود قوانین شفاف، ضعف آموزش و مقاومت سازمانی را از چالش‌های اصلی بیان کرده‌اند. آن‌ها گزارش داده‌اند که ۷۰ درصد از دستگاه‌های اجرایی، فاقد دستورالعمل‌های استاندارد برای گزارشگری مالی هستند (Norani & Yazdi-Nejad, ۲۰۲۳). عزیزی (۲۰۲۳) کمبود منابع مالی، ضعف هماهنگی بین‌سازمانی و مشکلات زیرساختی را به‌عنوان موانع اساسی اجرای گزارشگری مالی معرفی کرده و اظهار می‌دارد که عدم وجود سامانه‌های یکپارچه، گزارشگری را ناسازگار کرده است (Azizi, ۲۰۲۳). پورغفار و همکاران (۲۰۲۲) بر ضعف دستگاه‌های اطلاعاتی و کمبود بازخورد از ذینفعان تأکید کرده‌اند و نشان داده‌اند که نبود سازوکارهای بازخورد، دقت گزارش‌ها را کاهش می‌دهد (Pourghafar, Rahimi & Ghaffari, ۲۰۲۲). رحمتی و پورزمانی (۲۰۲۱) نیز نقش انگیزه و آموزش نیروی انسانی را در بهبود گزارشگری مالی برجسته کرده‌اند و استدلال می‌کنند که برنامه‌های آموزشی هدفمند، می‌توانند مقاومت سازمانی را کاهش دهند (Rahmati & Pourzamani, ۲۰۲۱).

اهمیت این پژوهش از چند منظر قابل‌بررسی است. نخست، شفافیت مالی به‌عنوان یکی از اصول اساسی حکمرانی خوب، نقش محوری در جلب اعتماد عمومی، کاهش فساد و تقویت پاسخگویی ایفا می‌کند (OECD, ۲۰۱۷). گزارش‌های مالی شفاف به شهروندان، نهادهای نظارتی و سرمایه‌گذاران این امکان را می‌دهد تا عملکرد مالی دولت را ارزیابی و از تخصیص بهینه منابع، اطمینان حاصل کنند. در ایران، با توجه به شرایط خاص اقتصادی و سیاسی، ازجمله تحریم‌های بین‌المللی، ساختار متمرکز سازمانی و محدودیت‌های زیرساختی، نیاز به مدل‌های بومی‌سازی‌شده برای اجرای خط‌مشی‌های مالی بیش‌ازپیش احساس می‌شود (Sadeghi & Mousavi, ۲۰۱۹). دوم، این پژوهش با تلفیق عوامل سخت‌افزاری مانند منابع مالی،

فناوری اطلاعات، و زیرساخت‌های دیجیتال و نرم‌افزاری مانند فرهنگ‌سازمانی، انگیزه کارکنان و آموزش، رویکردی جامع ارائه می‌دهد که می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران در طراحی و اجرای خط‌مشی‌های مالی کمک کند (Gholami & Rezaei, ۲۰۲۱). سوم، این مطالعه با تأکید بر نقش نظارت ذینفعان و سازوکارهای بازخورد، به جنبه‌هایی از گزارشگری مالی می‌پردازد که در مطالعات پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

ضرورت بومی‌سازی مدل‌ها در شرایط خاص ایران، عواملی نظیر تحریم‌های اقتصادی، محدودیت‌های دسترسی به فناوری‌های پیشرفته و ساختار بوروکراتیک پیچیده، چالش‌هایی منحصر به فرد برای اجرای گزارشگری جامع مالی ایجاد کرده است (Khodadadi & Hosseinzadeh, ۲۰۲۲). به عنوان مثال، تحریم‌ها دسترسی به نرم‌افزارهای مالی بین‌المللی و منابع مالی خارجی را محدود می‌کند و این امر سازمان‌های عمومی را به استفاده از راه‌حل‌های داخلی متمایل می‌کند. علاوه بر این، مقاومت سازمانی در برابر تغییر، ناشی از فرهنگ سازمانی سنتی و کمبود انگیزه در میان کارکنان، مانع از پذیرش استانداردهای جدید گزارشگری مالی شده است (Rahmani & Ghaffari, ۲۰۲۰).

در سال ۲۰۱۲، سازمان شفافیت بین‌المللی، گزارشی با عنوان «شاخص ادراک از فساد» منتشر کرد که در آن، ایران رتبه ۱۳۳ را در خصوص شفافیت و عدم فساد کسب کرده است. این جایگاه در سال ۲۰۲۴ تنزل پیدا کرد و به رتبه ۱۵۱ رسید. این پژوهش، باهدف شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران و ارائه یک مدل بومی‌سازی شده انجام شده است. پرسش اصلی پژوهش این است: چه عواملی بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران تأثیر می‌گذارند و چگونه می‌توان این عوامل را در یک چارچوب یکپارچه براساس سلسله‌مراتب، سازمان‌دهی کرد؟

گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، باوجود چالش‌های متعدد، می‌تواند از طریق شناسایی عوامل کلیدی بهبود یابد. این پژوهش با در نظر گرفتن شرایط خاص ایران، چارچوبی یکپارچه و سلسله‌مراتبی ارائه می‌دهد که می‌تواند به سیاست‌گذاران در بهبود شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی کمک کند.

باوجود مطالعات گسترده، شکاف‌های پژوهشی قابل توجهی در این حوزه وجود دارد. نخست، بسیاری از مطالعات داخلی بر یک یا دو بعد خاص، مانند منابع مالی یا آموزش متمرکز است و کمتر به تحلیل جامع و یکپارچه عوامل پرداخته شده است. دوم، مطالعات بین‌المللی، اغلب در زمینه‌هایی با شرایط اقتصادی و سیاسی متفاوت انجام شده‌اند و کمتر با چالش‌های خاص ایران، مانند تحریم‌های اقتصادی یا ساختار متمرکز سازمانی، سازگار هستند. سوم، فقدان مدل‌های سلسله‌مراتبی که روابط علی بین عوامل را تحلیل کنند، در ادبیات داخلی و بین‌المللی مشهود است. این پژوهش با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری و تحلیل قدرت نفوذ و وابستگی (میک‌مک)، این شکاف‌ها را پر می‌کند و چارچوبی یکپارچه ارائه می‌دهد و روابط علی بین عوامل را بررسی می‌کند.

این پژوهش با مدل‌های کلاسیک خط‌مشی‌گذاری، مانند مدل ون‌میترو ون‌هرن (۱۹۷۵) مقایسه شده است. مدل ون‌میترو ون‌هرن بر تحلیل مراحل خط‌مشی‌گذاری مانند طراحی، اجرا و ارزیابی متمرکز است؛ اما فاقد ابزارهای ریاضی برای تحلیل روابط پیچیده بین عوامل است (Van Meter & Van Horn, ۱۹۷۵). در مقابل، روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری با ارائه ساختار سلسله‌مراتبی و تحلیل شدت تأثیرگذاری عوامل از

طریق تحلیل میک‌مک، دقت علمی بالاتری ارائه می‌دهد. به گفته یکی از خبرگان این پژوهش، مدل‌های کلاسیک نمی‌توانند پیچیدگی‌های ایران را توضیح دهند. این پژوهش، با تأکید بر شرایط خاص ایران، مانند تحریم‌های اقتصادی، ساختار متمرکز سازمانی و محدودیت‌های زیرساختی، توجه ویژه‌ای داشته‌است. برای مثال، تحریم‌ها دسترسی به فناوری‌های پیشرفته مالی، مانند نرم‌افزارهای بین‌المللی گزارشگری را محدود کرده‌اند که نیازمند توسعه راهکارهای بومی برای اجرای گزارشگری جامع مالی است. علاوه بر این، ساختار بوروکراتیک متمرکز در ایران، هماهنگی بین‌سازمانی را دشوار می‌کند و نیاز به طراحی سامانه‌های یکپارچه را برجسته می‌سازد (Azizi, ۲۰۲۳). این پژوهش با تلفیق عوامل سخت‌افزاری مانند زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و نرم‌افزاری مانند فرهنگ سازمانی و انگیزه کارکنان، مدلی جامع ارائه می‌دهد که می‌تواند به بهبود اجرای خط‌مشی‌های مالی در بخش عمومی ایران کمک کند.

مبانی نظری پژوهش

مطالعات متعددی در سطح جهانی و داخلی به بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداخته‌اند و دیدگاه‌های متنوعی در این زمینه ارائه کرده‌اند. در سطح بین‌المللی، الهتایبات و فون آلبرتی-الهتایبات (۲۰۱۷) بر نقش فناوری‌های نوین، به‌ویژه تحلیل داده‌های بزرگ، در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأکید کرده‌اند. آن‌ها استدلال می‌کنند که فناوری‌های دیجیتال با افزایش دسترسی به اطلاعات و کاهش خطاهای انسانی، شفافیت را تقویت می‌کنند. این مطالعه نشان داد که استفاده از داده‌های بزرگ می‌تواند زمان پردازش گزارش‌های مالی را تا ۳۰ درصد کاهش دهد (Al-Htaybat & von Alberti-Alhtaybat, ۲۰۱۷). بیوندی و سوورکیا (۲۰۱۴) هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی مانند استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای بهبود کیفیت گزارشگری، ضروری دانسته‌اند. این استانداردها چارچوبی یکپارچه ارائه می‌دهند که مقایسه و شفافیت را در گزارشگری مالی افزایش می‌دهد (Biondi & Soverchia, ۲۰۱۴). بونز (۲۰۰۷) نظارت ذینفعان را به‌عنوان یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مالی معرفی می‌کند و تأکید دارد که مشارکت فعال شهروندان و سازمان‌های مردم‌نهاد در نظارت بر عملکرد مالی دولت، فساد را کاهش می‌دهد. او اظهار داشته است: «نظارت عمومی، پاسخگویی را از شعار به عمل تبدیل می‌کند» (Bovens, ۲۰۰۷). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز بر اهمیت نظارت ذینفعان و ایجاد سامانه‌های برخط برای دسترسی عمومی به اطلاعات مالی تأکید می‌کند و گزارش داده است که کشورهایی با سامانه‌های شفافیت برخط تا ۲۵ درصد کاهش در تخطفات مالی داشته‌اند (OECD, ۲۰۲۱). هیلد (۲۰۱۸) فرهنگ شفافیت را به‌عنوان پیش‌شرط اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی، معرفی و استدلال می‌کند که تغییر نگرش سازمانی برای نهادینه‌سازی شفافیت ضروری است (Heald, ۲۰۱۸). پینا و همکاران (۲۰۲۰) نیز بر نقش فرهنگ سازمانی و آموزش کارکنان در بهبود گزارشگری مالی تأکید دارند و نشان داده‌اند که سازمان‌هایی با برنامه‌های آموزشی مداوم، کیفیت گزارشگری بهتری دارند (Pina, Torres, & Yetano, ۲۰۲۰).

در حوزه خط‌مشی‌گذاری عمومی، مطالعات متعددی در خصوص نقش ذینفعان و چالش‌های اجرای خط‌مشی‌ها انجام شده‌است. رهنورد، طاهرپور کلانتری، امامی و عرفانی‌فر (۲۰۲۱) در پژوهشی نشان دادند که مشارکت ذینفعان درون‌سازمانی در تدوین راهبردهای خط‌مشی، می‌تواند اثربخشی سیاست‌ها را افزایش دهد؛ که این امر با تأکید بر نظارت ذینفعان در گزارشگری جامع مالی هم‌راستا است (Rahnavard, ۲۰۲۱).

(۲۰۲۱) Taherpour Kalantari, Emami & Erfani-Far همچنین، یوسفی‌راد و نرگسیان (۲۰۲۱) با استفاده از نظریه پردازی داده بنیاد، ناپایداری در خط‌مشی‌های عمومی را به عواملی مانند فقدان هماهنگی سازمانی و ضعف در حمایت‌های قانونی نسبت دادند؛ که مشابه چالش‌های بوروکراتیک و قانونی در گزارشگری مالی ایران است (Yousefi-Rad & Nargesian, ۲۰۲۱). درواقع، این مطالعات به‌طور خاص به مدل‌سازی ساختاری-تفسیری برای سطح‌بندی عوامل خط‌مشی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران پرداخته‌اند؛ که این امر شکاف پژوهشی این مطالعه را برجسته می‌کند (Azizi, ۲۰۲۳; Norani & Yazdi-Nejad, ۲۰۲۳). (۲۰۲۳) مطالعات بین‌المللی نیز، مانند هیلد (۲۰۱۸) و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۲۱) بر اهمیت شفافیت و پاسخگویی تأکید کرده‌اند؛ اما به شرایط خاص ایران (تحریم‌ها و بوروکراسی) کمتر توجه شده‌است. این پژوهش با استفاده از مدل‌سازی ساختاری-تفسیری و تحلیل مضمون، شکاف موجود را پر می‌کند.

روش پژوهش

این پژوهش از ترکیب رویکرد کیفی و کمی استفاده کرده است؛ تا به درک عمیقی از عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران دست یابد. رویکرد کیفی به دلیل ماهیت اکتشافی پژوهش و نیاز به تحلیل دیدگاه‌های خبرگان انتخاب شد؛ زیرا امکان بررسی عمیق و انعطاف‌پذیری پدیده‌ها را در زمینه‌های پیچیده، فراهم می‌کند (Yin, ۲۰۱۸). راهبرد مطالعه موردی به دلیل توانایی در تحلیل پدیده درزمینه واقعی آن؛ یعنی بخش عمومی ایران با شرایط خاص اقتصادی، سیاسی و بوروکراتیک، مناسب تشخیص داده شد (Creswell & Poth, ۲۰۲۴). این رویکرد به پژوهشگر، امکان داد تا روابط پیچیده بین عوامل مختلف را در بستر واقعی سازمان‌های دولتی ایران بررسی کند.

ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها مصاحبه نیمه‌ساختاریافته عمیق بود که به دلیل انعطاف‌پذیری در طرح پرسش‌ها و امکان پیگیری پاسخ‌های جالب انتخاب شد. راهنمای مصاحبه پس از مرور جامع ادبیات پژوهش و مشورت با سه خبره طراحی شد و در یک مطالعه آزمایشی با سه مصاحبه اعتبارسنجی گردید.

مصاحبه‌ها با ساختاری نظام‌مند براساس ادبیات پژوهش، 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، موردبررسی قرار گرفت. برای رعایت اصول اخلاقی پژوهش، همه مصاحبه‌ها با رضایت آگاهانه مشارکت‌کنندگان ضبط شدند. به آن‌ها اطلاع داده شد که می‌توانند در هر مرحله از پژوهش انصراف دهند. برای حفظ حریم خصوصی، از نام‌های مستعار استفاده شد و اطلاعات شناسایی‌شده حذف گردید. داده‌های ضبط‌شده در سرورهای امن، ذخیره شدند و تنها توسط گروه پژوهشی مورد استفاده قرار گرفتند. همچنین، محیط مصاحبه‌ها به گونه‌ای طراحی شد که مشارکت‌کنندگان بتوانند به راحتی دیدگاه‌های خود را بیان کنند.

باهداف شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با هجده خبره (مدیران مالی، اساتید حسابداری و سیاست‌گذاران با حداقل ده سال تجربه) انجام شد. معیار انتخاب، شامل تجربه حرفه‌ای مرتبط و آگاهی از چالش‌های گزارشگری مالی در ایران بود.

نمونه‌گیری به‌صورت هدفمند و گلوله برفی انجام شد و تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. هر مصاحبه به‌صورت حضوری یا مجازی (با استفاده از پلتفرم‌های آنلاین) صورت گرفت و بین چهل‌وپنج تا شصت دقیقه به طول انجامید. پس از انجام مصاحبه هجدهم، داده‌های جدیدی به‌دست نیامد؛ که نشان‌دهنده رسیدن به اشباع نظری بود. در این پژوهش، دو گروه خبره برای جمع‌آوری داده‌ها مورد استفاده قرار گرفتند: گروه کمی که شامل دوازده نفر بودند و گروه کیفی، هجده نفر از متخصصان حوزه مالی، حسابداری و نظارت را به خود اختصاص دادند.

ترکیب جنسیتی گروه کمی، شامل ۵۸/۳ درصد مرد (هفت نفر) و ۴۱/۷ درصد زن (پنج نفر) بود، درحالی‌که در گروه کیفی، ۶۱/۱ درصد مرد (یازده نفر) و ۳۸/۹ درصد زن (هفت نفر) مشارکت داشتند. از نظر سمت‌های شغلی، در گروه کمی، حساب‌رسان با ۳۳/۳ درصد (چهار نفر) بیشترین سهم را داشتند و در گروه کیفی، معاونان نظارت مالی با ۲۷/۸ درصد (پنج نفر) پرتعدادترین گروه بودند. تمامی خبرگان مدرک دکتری در رشته‌های مدیریت دولتی، مدیریت مالی، یا حسابداری داشتند. میانگین سنی شرکت‌کنندگان در گروه کمی ۴۶/۲۵ سال (با انحراف معیار ۴/۲) و در گروه کیفی ۴۶/۰۶ سال (با انحراف معیار ۳/۸) بود. میانگین سابقه کاری نیز در گروه کمی ۱۹/۵ سال و در گروه کیفی ۱۷/۵۶ سال محاسبه شد.

از نظر پراکندگی جغرافیایی، بیشترین مشارکت‌کنندگان از استان تهران (چهار نفر در هر گروه) بودند. سایر استان‌ها شامل البرز، اصفهان، هرمزگان، مازندران، خراسان رضوی، اردبیل، سیستان و بلوچستان، همدان و قم بودند که نشان‌دهنده تنوع منطقه‌ای در نمونه‌گیری است. این ترکیب جمعیت‌شناختی، امکان ارائه دیدگاه‌های متنوع و جامع از نقاط مختلف کشور را فراهم کرد و به غنای داده‌های پژوهش افزود. جدول (۱) راهنمای مصاحبه نیمه ساختاریافته را نشان می‌دهد.

جدول ۱: راهنمای مصاحبه نیمه ساختاریافته

پرسش‌های اصلی	پرسش‌های فرعی
۱. از دیدگاه شما، چه قوانین، الزامات و استانداردهایی برای اجرای گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- لطفاً مثال‌هایی از قوانین یا استانداردهای فعلی (مانند استانداردهای حسابداری دولتی) که مؤثر بوده‌اند یا نیاز به بازنگری دارند، ذکر کنید. - چه چالش‌های حقوقی (مانند تعارضات بین قوانین ملی و بین‌المللی) در اجرای این استانداردها وجود دارد؟ - از نظر شما، اولویت‌بندی تدوین کدام استانداردها ضروری است؟ - چگونه می‌توان الزامات را با ساختارهای موجود (مانند دیوان محاسبات) همخوان کرد؟ - پیشنهاد شما برای نظارت بر اجرای این قوانین چیست؟
۲. از دیدگاه شما، چه ساختارهای سازمانی و عملیاتی برای اجرای گزارشگری جامع مالی در بخش بهبود کارایی پیشنهاد می‌کنید؟	- ساختارهای سازمانی فعلی (مانند واحدهای حسابداری در وزارتخانه‌ها) چه نقاط قوت و ضعفی دارند؟ - چه مدل‌های عملیاتی (مانند فرآیندهای دیجیتال‌سازی گزارشگری) برای بهبود کارایی پیشنهاد می‌کنید؟

عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- چگونه می‌توان ساختارها را برای هماهنگی بین سطوح مرکزی و محلی (استانی) بهینه کرد؟ - نقش فناوری اطلاعات در طراحی یا بهبود ساختارهای جدید چیست؟
۳. از دیدگاه شما، چه منابع (مالی، انسانی، فناوریانه) و حمایت‌های قانونی یا اجرایی برای موفقیت گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- بودجه فعلی برای آموزش منابع انسانی (مانند حسابداران دولتی) کافی است یا نیاز به تغییر دارد؟ - چه حمایت‌های قانونی (مانند مصوبات مجلس) برای تخصیص منابع مالی ضروری است؟ - چالش‌های جذب نیروی انسانی متخصص چیست و چگونه حل شود؟ - نقش فناوری‌های نوین چگونه است؟ - پیشنهاد شما برای ایجاد یا بهبود حمایت‌های اجرایی (مانند دستورالعمل‌های سازمان برنامه‌وبودجه) چیست؟
۴. از دیدگاه شما، چه نوع تعاملات و ارتباطات بین‌سازمانی برای اجرای گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- تعاملات فعلی بین سازمان‌هایی مانند وزارت اقتصاد و دیوان محاسبات چه مواعی دارد؟ - چه کنال‌های ارتباطی (مانند جلسات منظم یا پلتفرم‌های دیجیتال) برای بهبود تعاملات پیشنهاد می‌کنید؟ - نقش ذینفعان خارجی (مانند بانک‌ها یا نهادهای نظارتی) در تقویت ارتباطات چیست؟ - چگونه می‌توان تعارضات بین‌سازمانی را در ارتباطات مدیریت کرد؟
۵. از دیدگاه شما، چه سازوکارهایی برای نظارت مؤثر ذینفعان و مشارکت شهروندان بر نهادهای مجری گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- سازوکارهای فعلی نظارت (مانند گزارش‌های عمومی دیوان محاسبات) چقدر مؤثر است؟ - چه روش‌هایی (مانند پورتال‌های آنلاین) برای افزایش مشارکت شهروندان پیشنهاد می‌کنید؟ - نقش ذینفعان مانند NGO یا رسلنه‌ها در نظارت چگونه تقویت شود؟ - چالش‌های فرهنگی در مشارکت عمومی (مانند عدم آگاهی شهروندان) چیست؟ - پیشنهاد شما برای ارزیابی و بهبود سازوکارهای نظارت چیست؟
۶. از دیدگاه شما، چه عوامل انگیزشی برای تقویت تمایل مجریان گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- عوامل انگیزشی فعلی (مانند پاداش‌های عملکردی) چقدر بر تمایل کارکنان تأثیرگذار است؟ - چه دستگاه‌های تشویقی (مانند ارتقای شغلی یا آموزش‌های پیشرفته) برای ایجاد انگیزش پیشنهاد می‌کنید؟ - چالش‌های روانی (مانند مقاومت به تغییر) در مجریان چگونه مدیریت شود؟ - نقش رهبری سازمانی در تقویت عوامل انگیزشی چیست؟
۷. از دیدگاه شما، چه الزامات محیطی (اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی) برای اجرای موفق گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- الزامات اقتصادی فعلی (مانند تورم و بودجه محدود) چه تأثیری بر اجرای گزارشگری دارد؟ - چه تغییرات اجتماعی (مانند افزایش آگاهی عمومی از شفافیت مالی) برای بهبود محیط ضروری است؟ - نقش عوامل سیاسی (مانند ثبات دولت) در ایجاد شرایط مناسب چیست؟ - چالش‌های فرهنگی (مانند اعتماد پایین به دولت) چگونه برطرف شود؟

۸. از دیدگاه شما، سازوکار بازخورد برای بهبود و اصلاح فرآیند گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی چگونه باشد؟	-چه روش‌هایی (مانند نظرسنجی‌های دوره‌ای یا جلسات بازخورد) برای جمع‌آوری بازخورد پیشنهاد می‌کنید؟ -چگونه بازخورد را از سطوح مختلف (کارکنان، مدیران، ذینفعان خارجی) یکپارچه کرد؟ -چالش‌های اجرای سازوکارهای بازخورد (مانند مقاومت سازمانی) چیست؟ - نقش فناوری (مانند داشبوردهای تحلیلی) در بهبود بازخورد چگونه است؟ -مثال‌هایی از مدل‌های موفق بازخورد در گزارشگری مالی بیاورید.
۹. از دیدگاه شما، چه اقداماتی برای بهره‌گیری مؤثر از بازخوردهای ارزیابی‌ها در بهبود فرآیندها و تقویت کارایی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران ضروری است؟	-چه گام‌های عملی (مانند تحلیل داده‌های بازخورد) برای تبدیل بازخورد به اقدام ضروری است؟ - چگونه اولویت‌بندی بازخوردهای ارزیابی (بر اساس تأثیر بر کارایی) انجام شود؟ - نقش آموزش در بهره‌گیری از بازخوردها چیست؟ -چالش‌های اندازه‌گیری تأثیر اقدامات بر اساس بازخورد چیست؟ - پیشنهاد شما برای نظارت مداوم بر بهره‌گیری از ارزیابی‌ها چیست؟
۱۰. از دیدگاه شما چه عوامل دیگری بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی مؤثر است؟	-چه عوامل خارجی (مانند تغییرات جهانی در استانداردهای مالی) بر اجرای خط‌مشی تأثیرگذار است؟ - نقش عوامل داخلی (مانند فرهنگ سازمانی) در موفقیت یا شکست چیست؟ - چه ریسک‌هایی (مانند بحران‌های اقتصادی) باید در مدل اجرایی در نظر گرفته شود؟ - پیشنهاد شما برای ادغام این عوامل در مدل کلی اجرای خط‌مشی چیست؟

داده‌های جمع‌آوری‌شده با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل محتوا شدند. ابتدا، متن مصاحبه‌ها پیاده‌سازی و کدگذاری شد و مضامین اصلی با رویکرد تحلیل محتوای استقرایی استخراج گردید. برای تدوین مدل نهایی از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری استفاده شد؛ که به دلیل توانایی در تحلیل روابط پیچیده بین عوامل و ارائه ساختار سلسله‌مراتبی مناسب بود (Warfield, ۱۹۷۴).

یافته‌ها

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی به عوامل متعددی وابسته است که در ادامه به تشریح آن پرداخته می‌شود. جدول (۲) فرآیند کدگذاری و احصاء مضامین را براساس نمونه مصاحبه انجام‌شده از خبره شماره چهار نشان می‌دهد.

جدول ۲: نمونه کدگذاری و احصاء مفاهیم و مضامین براساس نظرات خبره چهارم

مقوله	مفاهیم	کدگذاری باز	کد	نکات کلیدی
-------	--------	-------------	----	------------

ابزارهای تشویقی و تنبیهی	تشویق عملکرد برتر و افزایش تعهد به گزارشگری دقیق	مشوق‌های مالی	M-۵-۴	ارائه مشوق‌های مالی مانند پاداش نقدی و غیرمالی مانند تقدیر عمومی یا ارتقاء شغلی برای تشویق مجریان به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی
ارتباطات سازمانی	تقویت شفافیت و جلب مشارکت عمومی در نظارت بر گزارشگری	ارتباطات با ذینفعان	M-۷-۴	حفظ و تقویت شبکه‌های ارتباطی با ذینفعان از طریق جلسات منظم و سامانه‌های اطلاع‌رسانی برای افزایش شفافیت در فرآیندهای گزارشگری مالی
الزامات محیطی	تبادل دانش و بهبود فرآیندهای گزارشگری از طریق همکاری	شبکه‌های همکاری	M-۱۱-۴	ایجاد شبکه‌های همکاری بین‌سازمانی برای تبادل اطلاعات و تجربیات موفق در زمینه استانداردهای گزارشگری مالی مانند IPSAS
الزامات محیطی	تأثیر عوامل محیطی بر بهبود شفافیت و پاسخگویی	الزامات محیطی	M-۱۲-۴	توجه به عوامل محیطی مانند شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی برای تقویت شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی
آموزش و توانمندسازی	ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای برای بهبود کیفیت گزارشگری	آموزش کارکنان	R-۱۳-۴	تقویت برنامه‌های آموزشی مستمر برای کارکنان در زمینه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IPSAS) و روش‌های تحلیل داده‌های مالی
مجریان	تقویت مهارت‌های ارتباطی و مدیریتی برای هماهنگی بهتر	آموزش مهارت‌ها	R-۴۷-۴	آموزش مهارت‌های نرم مانند ارتباطات مؤثر، مدیریت زمان و کار تیمی برای بهبود همکاری در فرآیندهای گزارشگری مالی
توجه به عوامل انگیزشی	افزایش انگیزه و بهبود عملکرد نهادها در گزارشگری	مشوق‌های مالی	R-۱۱-۴	تقویت انگیزه‌های مالی از طریق پاداش‌های مبتنی بر عملکرد برای نهادهای موفق در ارائه گزارش‌های مالی دقیق و به‌موقع
تمایل مجریان گزارشگری مالی	تشویق عملکرد برتر و افزایش تعهد به گزارشگری دقیق	مشوق‌های مالی	R-۵-۴	ارائه مشوق‌های مالی مانند پاداش‌های نقدی و غیرمالی مانند فرصت‌های ارتقاء برای تشویق مجریان به بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی
تمایل مجریان گزارشگری مالی	افزایش حس مالکیت و پذیرش مسئولیت در گزارشگری	درک گزارشگری	M-۱۱-۴	ایجاد سازوکارهای مشارکتی مانند جلسات تصمیم‌گیری گروهی برای افزایش حس مالکیت و مسئولیت‌پذیری مجریان در فرآیند گزارشگری مالی
حمایت‌های قانونی	تقویت چارچوب قانونی برای پشتیبانی از گزارشگری مالی	حفظ قوانین	M-۱-۴	حمایت‌های قانونی از طریق حفظ و اجرای قوانین موجود مانند ماده ۱۶ قانون الحاق ۲ برای اطمینان از پایبندی به استانداردهای گزارشگری

ایجاد چارچوب قانونی جدید برای استانداردسازی گزارشگری	قوانین جدید	M-۱-۴	پیشنهاد تدوین قوانین جدید برای الزام به اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IPSAS) در بخش عمومی
بهبود اثربخشی و کارایی در مدیریت اطلاعات مالی	بازنگری فرایندها	S-۳-۴	اصلاح فرایندهای مدیریتی از طریق بازطراحی دستگاه‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌های مالی برای افزایش کارایی گزارشگری در بخش عمومی
تقویت نظارت مستقل برای افزایش دقت گزارشگری	نهادهای نظارتی	S-۹-۴	ایجاد نهادهای مستقل نظارتی برای بررسی و تأیید صحت گزارش‌های مالی و اطمینان از انطباق با استانداردهای بین‌المللی
افزایش شفافیت و پاسخگویی از طریق نظارت مستقل	نظارت مستقل	S-۹-۴	تأسیس نهادهای نظارتی مستقل برای نظارت بر گزارش‌دهی عمومی و تقویت شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی
تبادل دانش و بهبود فرایندها از طریق همکاری بین‌سازمانی	شبکه‌های همکاری	S-۱۱-۴	ایجاد شبکه‌های همکاری بین واحدهای سازمانی برای تبادل تجربیات و بهبود فرایندهای گزارشگری مالی در بخش عمومی
افزایش حس مالکیت و تعهد در فرایندهای گزارشگری	مشارکت مجریان	S-۱۱-۴	طراحی سازوکارهای مشارکتی مانند گروه‌های تخصصی برای تصمیم‌گیری مجریان و افزایش حس مسئولیت‌پذیری در گزارشگری
افزایش شفافیت گزارشگری برای جلب اعتماد عمومی	شفافیت فرایندها	C-۱-۴	تقویت فرایندهای شفافیت از طریق انتشار عمومی گزارش‌های مالی و دسترسی آسان ذینفعان به اطلاعات برای جلب اعتماد عمومی
تقویت ارزش‌های شفافیت در فرهنگ سازمانی	فرهنگ شفافیت	C-۱۱-۴	حفظ فرهنگ شفافیت به عنوان ارزش اصلی سازمانی برای ترویج صداقت و پاسخگویی در فرایندهای گزارشگری مالی
ارتقای آگاهی عمومی و تقویت اعتماد به گزارشگری	ترویج شفافیت	C-۱۳-۴	ترویج فرهنگ شفافیت در جامعه از طریق آموزش عمومی و اطلاع‌رسانی برای افزایش اعتماد و مشارکت در نظارت بر گزارشگری
تشویق ارائه نظرات برای بهبود فرایندهای گزارشگری	فرهنگ بازخورد	C-۳۹-۴	تقویت فرهنگ بازخورد از طریق ایجاد کانال‌های منظم برای دریافت نظرات ذینفعان و بهبود فرایندهای گزارشگری
بهبود ارتباطات و همکاری سازمانی در گزارشگری	مهارت‌های نرم	C-۴۷-۴	توسعه مهارت‌های نرم مانند ارتباطات بین فردی و حل مسئله برای بهبود همکاری و هماهنگی در فرایندهای گزارشگری

منابع	تقویت اعتماد و مشارکت عمومی در نظارت بر گزارشگری	پاسخگویی ذینفعان	۴-۶۵-C	افزایش شفافیت و پاسخگویی به ذینفعان از طریق ارائه گزارش‌های منظم و پاسخ به پرسش‌های عمومی در جلسات
	دسترسی عمومی به اطلاعات مالی برای شفافیت	انتشار اطلاعات	۴-۶۵-C	انتشار عمومی اطلاعات مالی از طریق سامانه‌های دیجیتال برای دسترسی آسان همگان و تقویت شفافیت
	تأمین منابع مالی برای بهبود فرآیندهای گزارشگری	تخصیص بودجه	۴-۵-R	تأمین بودجه کافی برای توسعه دستگاه‌های گزارشگری مالی، آموزش کارکنان و ارتقاء زیرساخت‌های فنی
	افزایش تعهد و کارایی کارکنان متخصص	حفظ متخصصین	۴-۵-R	حفظ نیروی انسانی متخصص از طریق ارائه شرایط کاری مناسب، مزایا و فرصت‌های رشد حرفه‌ای
	بهبود کارایی و دقت دستگاه‌های گزارشگری	زیرساخت فناوری	۴-۵-R	حفظ زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای پردازش دقیق و سریع داده‌های مالی در گزارشگری
	افزایش دقت و سرعت در فرآیندهای گزارشگری	ارتقای فناوری	۴-۵-R	تقویت زیرساخت‌های فناوری مانند نرم‌افزارهای پیشرفته برای افزایش دقت در جمع‌آوری داده‌های مالی
	تأمین سرمایه برای بهبود زیرساخت‌های گزارشگری	منابع مالی جدید	۴-۵-R	ایجاد منابع مالی جدید از طریق جذب سرمایه‌گذاری‌های خصوصی برای توسعه دستگاه‌های گزارشگری
	بهبود کارایی و دقت گزارشگری با فناوری	فناوری‌های نوین	۴-۲۳-R	استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده برای بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی
نظارت و مشارکت ذینفعان	افزایش دسترسی و مشارکت عمومی در نظارت	پلتفرم‌های دیجیتال	۴-۵۵-M	ایجاد پلتفرم‌های آنلاین برای ارتباط مستقیم با ذینفعان و دریافت نظرات آن‌ها درباره گزارشگری مالی
	جمع‌آوری نظرات عمومی برای بهبود گزارشگری	نظرسنجی	۴-۵۹-M	برگزاری نظرسنجی‌های منظم برای جمع‌آوری نظرات عمومی درباره کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی
	افزایش آگاهی و مشارکت ذینفعان در نظارت	آموزش و مشاوره	۴-۵۹-M	برگزاری جلسات مشاوره‌ای و کارگاه‌های آموزشی برای افزایش آگاهی عمومی درباره اهداف گزارشگری مالی
	تقویت شفافیت و مشارکت عمومی در گزارشگری	انتشار و جلسات عمومی	۴-۶۵-M	انتشار اطلاعات مالی و برگزاری جلسات عمومی برای تقویت شفافیت و جلب مشارکت ذینفعان

ارتقای آگاهی و جلب مشارکت ذینفعان	آگاهی عمومی	M-۴-۵۹	افزایش آگاهی عمومی از طریق برنامه‌های آموزشی و جلسات عمومی برای تشویق مشارکت در نظارت
بهبود فرآیندهای گزارشگری با نظرات ذینفعان	جمع‌آوری بازخورد	M-۴-۹	جمع‌آوری بازخورد منظم از ذینفعان از طریق سامانه‌های دیجیتال برای بهبود فرآیندهای گزارشگری
تقویت نظارت و پاسخگویی با تحلیل بازخورد	بازخورد ذینفعان	M-۴-۵۹	تحلیل بازخورد ذینفعان با استفاده از شاخص‌های موفقیت مانند کاهش شکایات برای نظارت بهتر

ارزیابی اتکاپذیری یافته‌های پژوهش براساس اصول اعتبارپذیری لینکلن و گویا انجام شد که چارچوبی کلیدی برای ارزیابی کیفیت پژوهش‌های کیفی ارائه می‌دهند و شامل چهار معیار اصلی هستند: اعتمادپذیری^۱، انتقال‌پذیری^۲، اتکاپذیری^۳ و تصدیق‌پذیری^۴. این معیارها جایگزینی برای معیارهای سنتی پژوهش‌های کمی مانند روایی و پایایی است (Lincoln & Guba, ۱۹۸۵). جدول (۳) شاخص‌های اتکاپذیری پژوهش حاضر را نشان می‌دهد.

جدول ۳: شاخص‌های اتکاپذیری پژوهش کیفی

معیار	شرح
اعتمادپذیری	اطمینان از همخوانی یافته‌های پژوهش با تجربیات واقعی مشارکت‌کنندگان ۱. بازنگری مکرر و دقیق پرسش‌های مصاحبه نیمه‌ساخت یافته برای اطمینان از وضوح و هم‌راستایی با اهداف پژوهش؛ ۲. ارائه طرح کلی پژوهش به مشارکت‌کنندگان برای آماده‌سازی ذهنی و تقویت درک مشترک؛ ۳. بررسی چندباره کدها و مضمون‌های استخراج‌شده توسط پژوهشگر برای تضمین دقت؛ ۴. جمع‌آوری داده‌های جامع تا رسیدن به اشباع نظری برای پوشش کامل پدیده گزارشگری مالی؛ ۵. تأیید یافته‌ها از طریق بازخورد و اعتبارسنجی توسط خبرگان حوزه گزارشگری مالی.
انتقال‌پذیری	امکان کاربرد یافته‌های پژوهش در زمینه‌ها یا موقعیت‌های مشابه ۱. استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و نظری برای انتخاب مشارکت‌کنندگانی نماینده تنوع تجربیات در گزارشگری مالی بخش عمومی؛ ۲. ارائه شرح‌های جامع و دقیق از بستر پژوهش برای کمک به ارزیابی قابلیت انتقال یافته‌ها؛ ۳. استخراج مفاهیم نظری از داده‌های همه مصاحبه‌شوندگان برای تضمین جامعیت و قابلیت تعمیم به زمینه‌های مشابه.
اتکاپذیری	تضمین ثبات و پایداری فرآیندها و یافته‌های پژوهش در طول زمان ۱. مستندسازی جامع تجربیات جاری و گذشته خبرگان در حوزه گزارشگری مالی برای ایجاد روایتی یکپارچه؛ ۲. پایبندی دقیق به روش‌های کیفی مانند کدگذاری و تحلیل مضمون در تمام مراحل پژوهش؛ ۳. ثبت دقیق مراحل کدگذاری و تحلیل در نرم‌افزار مکس کیودا برای امکان بازبینی؛ ۴. ترکیب تحلیل مضمون با مدل‌سازی ساختاری-تفسیری برای تقویت انسجام یافته‌ها؛ ۵. ارائه یافته‌ها به خبرگان برای تأیید محتوایی؛ ۶. بررسی موارد مغایر با الگوهای اصلی برای شناسایی استثناها؛ ۷. ارائه نقل‌قول‌های مستقیم و توصیف جامع بستر پژوهش برای مستندسازی دقیق؛ ۸. انتخاب خبرگان از سطوح مختلف

^۱ Credibility

^۲ Transferability

^۳ Dependability

^۴ Confirmability

	برای پوشش دیدگاه‌های متنوع؛ ۹. انجام کدگذاری مجدد توسط پژوهشگر دوم برای تأیید ثبات نتایج و محاسبه ضریب کاپای کوهن (۰/۷۲). برای نشان دادن توافق بین کدگذاران.
تصدیق‌پذیری	اطمینان از بی‌طرفی یافته‌ها و کاهش تأثیر سوگیری‌های پژوهشگر ۱. بازبینی متن پیاده شده مصاحبه‌ها و تفسیرهای پژوهشگر توسط افراد مستقل برای تأیید عینیت تحلیل‌ها؛ ۲. پالایش و تأیید مضمون‌ها و الگوهای استخراج‌شده از طریق بازخورد سه نفر از خبرگان حوزه گزارشگری مالی؛ ۳. مستندسازی دقیق فرآیندهای تحلیل داده‌ها برای امکان ردیابی و بازرسی توسط دیگران.

مضامین اصلی استخراج‌شده از هجده مصاحبه در مورد بهبود گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، شامل ساختار سازمانی منعطف و غیرمتمرکز، ارتباطات شفاف و مؤثر، تأمین و مدیریت منابع، گرایش مثبت مجریان گزارشگری مالی بخش عمومی، ابزارهای تشویقی و تنبیهی، توجه به عوامل انگیزشی، آموزش و توانمندسازی مجریان، توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی، نظارت و مشارکت ذینفعان، سازوکار بازخورد و الزامات محیطی و حمایت قانونی هستند.

ساختار سازمانی منعطف و غیرمتمرکز: این مضمون بر ایجاد ساختاری انعطاف‌پذیر و غیرمتمرکز در سازمان‌های بخش عمومی تأکید دارد. تشکیل شبکه‌های همکاری، گروه‌های تخصصی و کمیته‌های مشورتی به بهبود هماهنگی و کارایی کمک می‌کند. اصلاح فرآیندهای مدیریتی، افزایش اختیارات مدیران و طراحی نهادهای نظارتی مستقل با تمرکز بر ارزیابی عملکرد و گزارش‌دهی شفاف، به افزایش دقت و پاسخگویی در گزارشگری مالی منجر می‌شود.

ارتباطات شفاف و مؤثر: این مضمون بر تقویت ارتباطات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی برای بهبود گزارشگری مالی تمرکز دارد. همکاری بین سازمان‌های دولتی، بخش خصوصی و استفاده از تجربیات کشورهای موفق و گزارش‌های سازمان‌های نظارتی بین‌المللی از راهکارهای پیشنهادی است. تقویت ارتباطات افقی و عمودی بین واحدها نیز به هماهنگی بهتر و افزایش شفافیت کمک می‌کند.

تأمین و مدیریت منابع موردنیاز گزارشگری مالی بخش عمومی: این مضمون بر تأمین منابع مالی، انسانی و فناورانه تأکید دارد. ایجاد منابع مالی جدید، تخصیص بهینه منابع، آموزش مستمر کارکنان، جذب نیروی متخصص و بهبود زیرساخت‌های فناوری از راهکارهای کلیدی، برای افزایش دقت و سرعت در گزارشگری مالی هستند.

گرایش مثبت مجریان گزارشگری مالی بخش عمومی: این مضمون به نگرش مثبت مجریان در اجرای گزارشگری مالی می‌پردازد. درک رسالت سازمان، پذیرش اهمیت گزارشگری مالی و کاهش مقاومت در برابر تغییر سبب تعهد و اراده قوی و بهبود عملکرد مجریان می‌شود.

ابزارهای تشویقی و تنبیهی: استفاده از مشوق‌های مالی و غیرمالی، مانند پاداش‌ها و فرصت‌های توسعه حرفه‌ای و ابزارهای تنبیهی برای جلوگیری از تخلفات، به افزایش انگیزه و مسئولیت‌پذیری مجریان گزارشگری مالی کمک می‌کند. ارزیابی عملکرد عادلانه نیز در این راستا اهمیت دارد.

توجه به عوامل انگیزشی: این مضمون بر ایجاد انگیزه در مجریان از طریق مشارکت در تصمیم‌گیری، ایجاد حس مالکیت و توجه به نیازهای مالی و شرایط کاری مناسب تأکید دارد. ارزیابی عملکرد عادلانه و فراهم کردن محیط کاری مطلوب، به تقویت انگیزه کارکنان کمک می‌کند.

آموزش و توانمندسازی مجریان: برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر، انتقال دانش از کارکنان باتجربه و فراهم کردن فرصت‌های توسعه حرفه‌ای، ازجمله آموزش مهارت‌های ارتباطی، به بهبود توانایی‌های فنی و عملکرد مجریان در گزارشگری مالی منجر می‌شود.

توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی: این مضمون بر ایجاد فرهنگی مبتنی بر شفافیت و پاسخگویی تأکید دارد. تقویت همکاری با رسانه‌ها، تهیه گزارش‌های شفاف و بهبود دستگاه‌های کنترل داخلی و حسابرسی، به جلب اعتماد عمومی و کاهش فساد در فرآیندهای مالی کمک می‌کند.

نظارت و مشارکت ذینفعان: ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر با ذینفعان، شناسایی نیازهای اطلاعاتی آن‌ها و افزایش آگاهی عمومی از طریق جلسات عمومی و پلتفرم‌های دیجیتال، باعث تقویت مطالبه‌گری و بهبود شفافیت در گزارشگری مالی می‌شود.

سازوکار بازخورد برای بهبود گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران: این مضمون بر جمع‌آوری بازخورد از ذینفعان، تحلیل داده‌های عملکرد و مصاحبه با مجریان متخصص؛ برای شناسایی نقاط قوت و ضعف تأکید دارد. تدوین گزارش‌های شفاف، تعیین اهداف اصلاحی و نظارت مستمر به بهبود مستمر فرآیندهای گزارشگری کمک می‌کند.

الزامات محیطی: این مضمون به تأثیر عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی بر گزارشگری مالی می‌پردازد. توجه به این عوامل و هماهنگی با شرایط محیطی به ایجاد چارچوبی پایدار برای گزارشگری مالی کمک می‌کند و از ناهماهنگی‌های ناشی از تغییرات محیطی جلوگیری می‌کند.

حمایت‌های قانونی: این مضمون بر اصلاح و هماهنگی قوانین با استانداردهای بین‌المللی، بازنگری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تصویب قوانین حمایتی برای مجریان تأکید دارد. ایجاد قانون مستقل گزارشگری مالی و استانداردهای جدید حسابداری به تقویت چارچوب قانونی و بهبود کیفیت گزارشگری کمک می‌کند. این دوازده مضمون در مجموع، چارچوبی جامع برای بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی ایران ارائه می‌دهند و بر هماهنگی بین عوامل سازمانی، انسانی، قانونی و محیطی تأکید دارند.

جدول (۴) حضور (✓) یا عدم حضور (–) مقوله‌ها در پاسخ‌های هجده خبره کیفی را نشان می‌دهد. این ماتریس بر اساس کدگذاری مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با نرم‌افزار مکس کیودا^۱ استخراج و درصد توافق کلی برای هر مقوله محاسبه شده است.

جدول ۴: ماتریس مقایسه مقوله‌های اصلی برحسب خبرگان

مقوله \ خبره	توافق (%)																	
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸
حمایت‌های قانونی	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	–
	۹۴.۴																	

^۱ MAXQDA

نظارت ذینفعان	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۸۳.۳
ساختار سازمانی	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۷۷.۸
الزامات محیطی	✓	✓	-	✓	✓	-	✓	✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۶۶.۷
فرهنگ شفافیت	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۸۸.۹
منابع	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۸۸.۹
ارتباطات سازمانی	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۸۸.۹
سازوکار بازخورد	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۹۴.۴
عوامل انگیزشی	✓	-	-	✓	✓	-	✓	-	-	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۵۵.۶
ابزار تشویقی	✓	-	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۷۲.۲
آموزش مجریان	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۷۷.۸
تمایل مجریان	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	۳۸.۹

گام بعدی پس از شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، شناخت ساختار روابط بین این عوامل است؛ بنابراین، ضروری است تا از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری بهره برده شود. روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری توسط سیگ^۱ (۱۹۷۷) ارائه شد که هدف آن طبقه‌بندی عوامل و شناسایی روابط بین معیارها است. این یک روش کیفی- کمی است که کاربرد زیادی در علوم مختلف دارد. همچنین در این روش می‌توان تحلیل میک‌مک را به کار برد که در ادامه این تحلیل نیز بررسی خواهد شد. تحلیل داده‌ها دوازده عامل را شناسایی کرد که در پنج سطح سلسله‌مراتبی و سه خوشه (مستقل، پیوندی، وابسته) سازمان‌دهی شدند. خلاصه شرح اجرای آن در این پژوهش به صورت زیر است:

تعیین متغیرهای مورد استفاده در مدل: در این پژوهش با هدف بینش عمیق و متن، نسبت به عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران از روش تحلیل مضمون استفاده شد که نتیجه آن استخراج سی‌ویک مضمون فرعی و دوازده مضمون اصلی بوده است که برای بررسی نحوه تأثیر این دوازده

^۱ Sage

مضمون اصلی، سطح‌بندی و تحلیل نفوذ و وابستگی این عوامل، از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری استفاده شده‌است.

تعیین رابطه محتوایی یا زمینه‌ای بین اجزا: رابطه زمینه‌ای بین عوامل ممکن است از نوع تقدم و تأخر و یا تأثیرگذاری باشد. هر یک از عوامل شناسایی شده ممکن است بر ظهور یا تشدید دیگر عوامل تأثیرگذار باشند. بنابراین؛ برای تشخیص این روابط، پرسشنامه‌ای طراحی شده‌است که از خبرگان پرسیده شود که "بین هردو عامل چه رابطه‌ای وجود دارد؟" این پرسشنامه در اختیار دوازده نفر از خبرگان حوزه گزارشگری جامع مالی و متخصصان حوزه خط‌مشی عمومی گرفت که همه آن‌ها با مشخص کردن روابط بین عوامل، پرسشنامه را تکمیل نمودند. جمع‌بندی پاسخ‌ها به این علت بوده‌است که با توجه به فراوانی (مد) روابط مشخص شده بین هردو عامل، ماتریس نهایی خودتعاملی که در مرحله سوم، روش آن بیان شد ارائه می‌گردد.

به دست آوردن ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها: برای وارد کردن متغیرهای مرحله قبلی، از ماتریسی مربعی به ابعاد تعداد متغیرها (متغیرها در سطر و ستون وارد می‌شوند) استفاده شده‌است. در این مرحله مقایسات زوجی مورد استفاده قرار گرفته‌است.

به دست آوردن ماتریس دستیابی: در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری، روابط درونی متغیرها به اعداد صفر و یک ماتریس دستیابی به دست می‌آید.

سازگار کردن ماتریس دستیابی: یعنی اگر در ماتریس دستیابی متغیر ۱ منجر به متغیر ۲ شود و متغیر ۲ هم منجر به متغیر ۳ شود، باید در ماتریس سازگار شده متغیر ۱ نیز منجر به متغیر ۳ شود. به این شکل در ماتریس دستیابی تمامی روابط ثانویه نیز به نمایش درمی‌آید. همچنین در این جدول، قدرت نفوذ و قدرت وابستگی هر متغیر نشان داده شده‌است. قدرت نفوذ یک متغیر از جمع تعداد متغیرهای متأثر از آن و خود متغیر به دست می‌آید. همچنین میزان وابستگی یک متغیر از جمع متغیرهایی که از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد و خود نیز محاسبه می‌گردد.

تعیین سطح و اولویت‌بندی متغیرها: برای تعیین سطح و اولویت‌بندی متغیرها از مجموعه دستیابی دو متغیر: ۱. متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه پیش‌نیاز هر متغیر و ۲. متغیرهایی که از طریق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید، تعیین می‌شود. پس از آن برای هر متغیر، عناصر مشترک در مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز شناسایی می‌شوند. پس از تعیین مجموعه‌های دستیابی و پیش‌نیاز و مشخص شدن عناصر مشترک، اقدام به تعیین سطح متغیرها می‌شود. در این پژوهش، تعداد سطوح برابر پنج بوده‌است. جدول (۵) بیانگر نتایج این مرحله است. با محاسبه مجموعه دستیابی و پیش‌نیازها، متغیرها در پنج سطح طبقه‌بندی شدند:

جدول ۵: سطح‌بندی عوامل

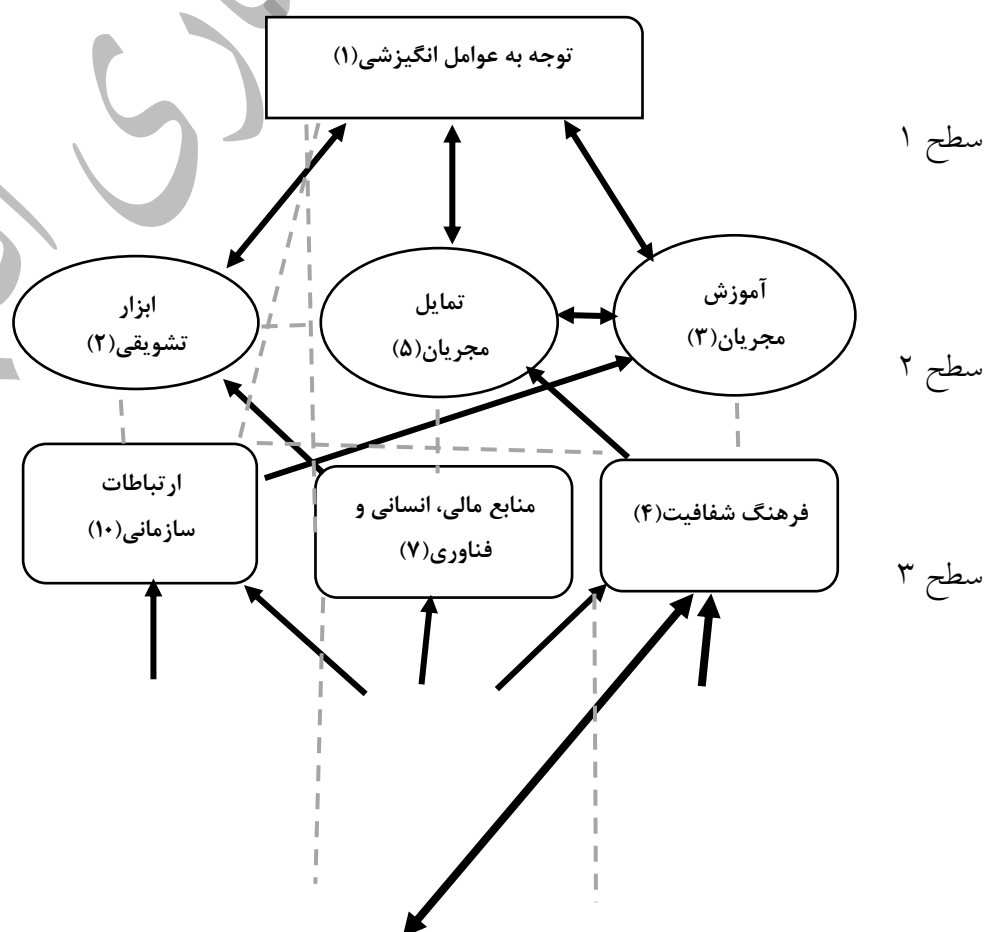
عوامل	سطح
توجه به عوامل انگیزشی (۱)	سطح ۱ (وابسته‌ترین)
آموزش مجریان (۳)، تمایل مجریان (۵)، ابزار تشویقی (۲)	سطح ۲ (عملیاتی)
فرهنگ شفافیت (۴)، منابع مالی، انسانی و فناوری (۷)، ارتباطات سازمانی (۱۰)	سطح ۳ (میانی)
الزامات محیطی (۶)، سازوکار بازخورد (۱۱)، ساختار منعطف (۹)	سطح ۴ (زیرساختی)

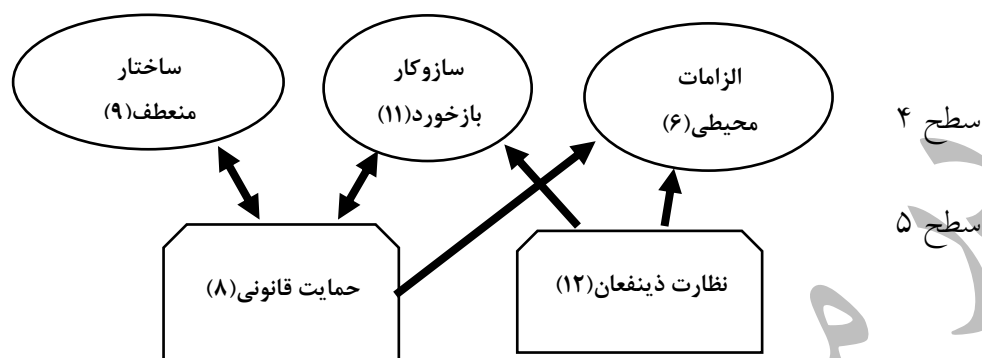
نظارت دینفعان (۱۲)، حمایت قانونی (۸)	سطح ۵ (مستقل ترین)
--------------------------------------	--------------------

ترسیم مدل ساختاری: ابتدا براساس سطح، معیارها طبق اولویت به دست آمده از بالا به پایین مرتب می شود. با استفاده از ماتریس حاصل شده از ماتریس دریافتی، به ترتیب براساس سطوح، مدل ساختاری به وسیله گره ها و خطوط رسم می شود.

تحلیل روابط بین عوامل در مدل براساس ماتریس دستیابی سازگار شده، نشان دهنده ساختار پیچیده و سلسله مراتبی تأثیرات متقابل است. در سطح کلان، عوامل مستقل مانند الزامات محیطی، حمایت های قانونی و نظارت دینفعان، در پایین ترین سطح سلسله مراتب قرار گرفته اند که بیشترین تأثیرگذاری را بر سیستم دارند و به عنوان پایه های ساختاری عمل می کنند. این عوامل از طریق روابط مستقیم و غیرمستقیم، بر عوامل میانی مانند فرهنگ شفافیت، منابع و ارتباطات سازمانی تأثیر می گذارند؛ که خود به عنوان واسطه هایی برای انتقال اثرات به سطوح بالاتر عمل می کنند. در مقابل، عوامل وابسته (عوامل انگیزشی، ابزار تشویقی و تمایل مجریان) در سطوح بالایی قرار دارند که بیشتر تأثیرپذیر و کمتر تأثیرگذار هستند.

روابط اساسی مانند تأثیر فرهنگ شفافیت بر سازوکار بازخورد (۴→۱۱) و نقش ارتباطات سازمانی (۱۰) به عنوان یک عامل پیوندی که چندین مسیر تأثیر را هدایت می کند، نشان دهنده نقاط اهرمی برای مداخلات سیاستی است. همچنین، روابط دوطرفه مانند تأثیر متقابل حمایت های قانونی و سازوکار بازخورد (۸↔۱۱) حاکی از حلقه های بازخورد تقویت کننده است؛ که پایداری سیستم را افزایش می دهند. بالاین حال، برخی روابط غیرمستقیم تأثیر عوامل انگیزشی بر منابع از طریق ابزار تشویقی نیاز به خط چین دارند؛ تا ماهیت غیرمستقیم و پیچیده آن ها مشخص شود. در مجموع، این ماتریس نشان می دهد که تغییر در عوامل مستقل پایین سطح می تواند از طریق زنجیره ای از روابط، تحولات گسترده ای در کل سیستم ایجاد کند. شکل (۱) مدل نهایی پژوهش را نشان می دهد.





شکل ۱: مدل نهایی پژوهش

برای انجام تحلیل میک مک، متغیرها براساس قدرت نفوذ (جمع سطری ماتریس دستیابی) و قدرت وابستگی (جمع ستونی ماتریس دستیابی) به چهار خوشه تقسیم می‌شوند. این تحلیل نشان داد که عوامل مستقل مانند حمایت‌های قانونی نفوذ بالایی دارند، درحالی‌که عوامل وابسته (تمایل مجریان) به عوامل دیگر وابسته‌اند.

عوامل مستقل: این عوامل به‌عنوان زیربنای مدل، اهرم‌های اصلی تغییر هستند:

حمایت‌های قانونی: مصاحبه‌ها نشان دادند که فقدان قوانین شفاف و هماهنگ با استانداردهای بین‌المللی، یکی از موانع اصلی است. مشارکت‌کننده سه اظهار داشت: «ارتباط بین بودجه‌ریزی و حسابداری، هنوز به‌صورت دو جزیره جدا عمل می‌کند و بدون قانون جامع، هماهنگی ممکن نیست». ایجاد نهادهای مستقل نظارتی، تدوین قوانین با ضمانت‌های اجرایی و هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی از راهکارهای پیشنهادی بود.

نظارت ذینفعان: مشارکت فعال ذینفعان، ازجمله شهروندان، رسانه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد، برای تضمین شفافیت ضروری است. مشارکت‌کننده هفت اظهار داشت: «مردم باید بتوانند پرسش‌های خود را مطرح کنند و پاسخ بگیرند، اما فقدان پلتفرم‌های برخط، این امکان را محدود کرده است». ایجاد سامانه‌های دیجیتال و جلسات عمومی برای دریافت بازخورد از راهکارهای مطرح بود.

ساختار سازمانی منعطف: سازمان‌ها با ساختار غیرمتمرکز و چابک، توانایی بیشتری در اجرای خط‌مشی‌ها دارند. مشارکت‌کننده دوازده تأکید کرد: «ساختارهای سلسله‌مراتبی قوی، مانع تبادل آزاد اطلاعات می‌شوند و گزارشگری را کند می‌کنند». کاهش بوروکراسی، تفویض اختیارات و ایجاد گروه‌های چندوظیفه‌ای از راهکارهای طرح‌شده بود.

الزامات محیطی: ثبات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، پیش‌شرط اجرای موفق خط‌مشی است. مشارکت‌کننده پانزده اظهار داشت: «تحریم‌ها و بی‌ثباتی اقتصادی، پیش‌بینی پذیری گزارشگری را کاهش داده‌اند». بومی‌سازی استانداردها با توجه به شرایط ایران و تقویت زیرساخت‌های اقتصادی از راهکارها بود.

عوامل پیوندی: این عوامل نقش واسطه‌ای دارند و تعاملات بین عوامل مستقل و وابسته را تقویت می‌کنند: فرهنگ شفافیت و پاسخگویی: نهادینه‌سازی شفافیت به‌عنوان ارزش سازمانی از موانع فرهنگی مانند مقاومت در برابر تغییر می‌کاهد. مشارکت‌کننده نه اظهار داشت: «بسیاری از مدیران شفافیت را تهدید می‌دانند، نه فرصت». برنامه‌های آموزشی، کمپین‌های رسانه‌ای و تغییر نگرش مدیران از راهکارها بود.

منابع: تأمین منابع مالی، انسانی و فناورانه برای اجرای خط‌مشی ضروری است. مشارکت‌کننده پنج تأکید کرد: «کمبود نیروی متخصص به کاهش کیفیت گزارش‌ها منجر می‌شود و فناوری‌های قدیمی، مشکل را تشدید می‌کنند.» جذب نیروی ماهر، تخصیص بودجه پایدار و به‌روزرسانی فناوری از راهکارها بود. ارتباطات سازمانی: هماهنگی بین‌سازمانی و تعامل با نهادهای بین‌المللی کیفیت گزارشگری را بهبود می‌بخشد. مشارکت‌کننده یازده اظهار داشت: «عدم هم‌افزایی بین سازمان‌ها موجب دوباره‌کاری و ناسازگاری گزارش‌ها می‌شود.» ایجاد کمیته‌های مشورتی، سامانه‌های یکپارچه و تقویت همکاری‌های بین‌المللی از راهکارها بود. سازوکار بازخورد: پلتفرم‌های دیجیتال و جلسات عمومی برای دریافت و تحلیل بازخورد ضروری‌اند. مشارکت‌کننده شانزده تأکید کرد: «بازخورد شهروندان می‌تواند کیفیت گزارش‌ها را بهبود بخشد.» استفاده از هوش مصنوعی برای تحلیل بازخورد و ایجاد داشبوردهای برخط از راهکارهای پیشنهادی بود.

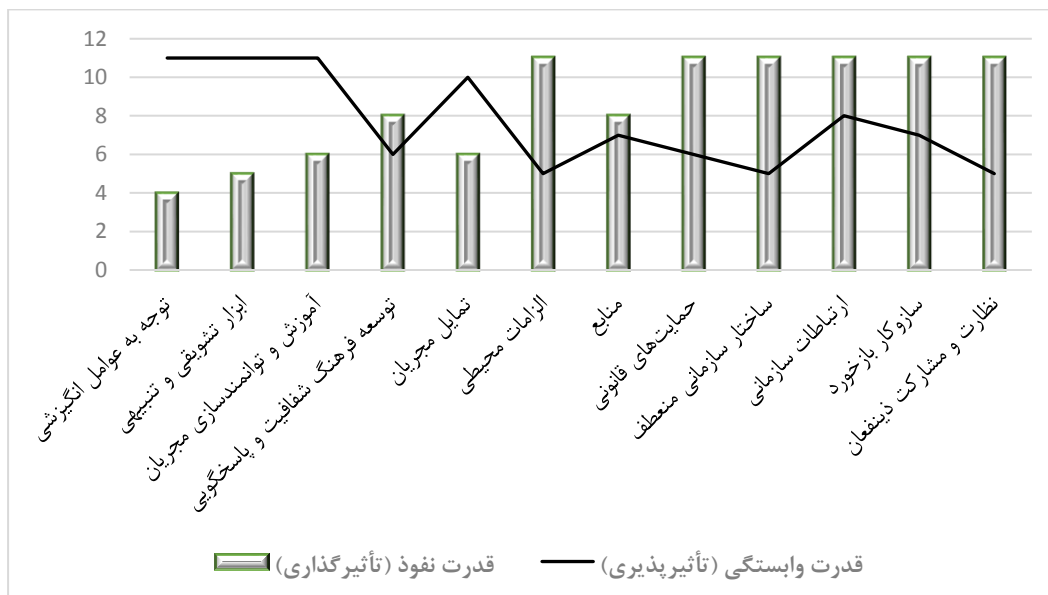
عوامل وابسته: این عوامل نتایج نهایی مدل را تشکیل می‌دهند:

عوامل انگیزشی: مشوق‌های مالی و غیرمالی تعهد مجریان را افزایش می‌دهند. مشارکت‌کننده هشت اظهار داشت: «نظام ارتقای شغلی باید به عملکرد در گزارشگری مرتبط شود.» پاداش‌های نقدی، حس مالکیت و تقدیر عمومی از راهکارها بود.

ابزار تشویقی و تنبیهی: نظام عادلانه پاداش و تنبیه عملکرد را بهبود می‌بخشد. مشارکت‌کننده چهارده تأکید کرد: «بدون تنبیه برای عدم تهیه گزارش‌های صحیح، انگیزه‌ای برای بهبود وجود ندارد.» ضمانت‌های اجرایی و ارزیابی عملکرد از راهکارهای عنوان شده بود.

آموزش و توانمندسازی مجریان: آموزش منظم مهارت‌های مالی و ارتباطی ضروری است. مشارکت‌کننده ده اظهار داشت: «دانش حسابداری مدیران می‌تواند پنجاه درصد مشکل را حل کند.» دوره‌های استانی، آموزش‌های برخط و ارزیابی اثربخشی از راهکارهای پیشنهادی بود.

تمایل مجریان: کاهش مقاومت به تغییر و تقویت تعهد سازمانی از عوامل موفقیت است. مشارکت‌کننده هفده تأکید کرد: «مقاومت کارکنان مانع اجرای خط‌مشی‌های جدید است.» آموزش، انگیزه‌بخشی و ایجاد حس مالکیت از راهکارها بود. شکل (۲) نمودار تحلیل میک‌مک عوامل اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی و جدول (۶) خوشه‌بندی نهایی آن‌ها را نشان می‌دهد.



شکل ۲: نمودار تحلیل میک‌مک عوامل اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی

جدول ۶: خوشه‌بندی نهایی متغیرها

خوشه	عوامل
مستقل	الزامات محیطی (۶)، حمایت‌های قانونی (۸)، ساختار منعطف (۹)، نظارت ذینفعان (۱۲)
پیوندی	فرهنگ شفافیت (۴)، منابع (۷)، سازوکار بازخورد (۱۱)، ارتباطات سازمانی (۱۰)
وابسته	عوامل انگیزشی (۱)، ابزار تشویقی (۲)، آموزش مجریان (۳)، تمایل مجریان (۵)
خودمختار	-

خوشه مستقل شامل عوامل اساسی سیستم می‌شود که بالاترین قدرت نفوذ (۱۱) و کمترین وابستگی (۵-۶) را دارند. این خوشه متشکل از الزامات محیطی (۶)، حمایت‌های قانونی (۸)، ساختار سازمانی منعطف (۹) و نظارت ذینفعان (۱۲) است. این عوامل به‌عنوان پایه‌های اساسی سیستم، عمل می‌کنند و تأثیرگذاری گسترده‌ای بر سایر مؤلفه‌ها دارند. ویژگی ممتاز این گروه، مقاومت بالا در برابر تغییرات محیطی و نقش راهبردی آن‌ها در هدایت سیستم است. در سازمان‌های ایرانی این خوشه، نقشی محوری در موفقیت خط‌مشی‌ها ایفا می‌کند و به‌عنوان اهرم‌های اصلی تغییر شناخته می‌شود.

خوشه پیوندی شامل عواملی با نفوذ بالا (۸-۱۱) و وابستگی متوسط (۶-۸) است که فرهنگ شفافیت (۴)، منابع (۷)، ارتباطات سازمانی (۱۰) و سازوکار بازخورد (۱۱) را در برمی‌گیرد. این گروه به دلیل روابط متقابل قوی، سیستم را در حالت پویا نگه می‌دارد و نقش واسطه‌ای بین سطوح راهبردی و عملیاتی دارد. حساسیت بالای این عوامل به مداخلات (شاخص ۰.۸۲) نیازمند مدیریت یکپارچه و نظارت مستمر است. در عمل، این خوشه معمولاً نقاط حساس و گلوگاهی سیستم محسوب می‌شود که نیاز به توجه ویژه دارد.

خوشه وابسته متشکل از عواملی با وابستگی بسیار بالا (۱۰-۱۱) و نفوذ محدود (۴-۶) است که توجه به عوامل انگیزشی (۱)، ابزار تشویقی (۲)، آموزش مجریان (۳) و تمایل مجریان (۵) را شامل می‌شود. تحلیل سیستم نشان می‌دهد عملکرد این گروه، شدیداً متأثر از عوامل سطوح بالاتر است (ضریب وابستگی ۰.۸۹). بهبود این عوامل مستلزم اصلاح اولیه عوامل زیرساختی است و مداخلات مستقل در این حوزه معمولاً تأثیر محدودی (کمتر از ۲۵٪) دارد. در محیط‌های سازمانی ایران، این خوشه عمدتاً نقش نشانگر عملکرد سیستم را ایفا می‌کند. در تحلیل میک‌مک حاضر، خوشه خودمختار (عوامل بانفوذ و وابستگی متعادل) خالی است، چراکه در سیستم مدیریت دولتی ایران، تمام عوامل به‌صورت قطبی و در دو گروه اصلی قرار می‌گیرند: یا دارای نفوذ بسیار بالا (۱۱) و وابستگی کم (۵-۶) هستند که در خوشه مستقل جای می‌گیرند، یا برعکس دارای وابستگی بسیار بالا (۱۱-۱۰) و نفوذ محدود (۴-۶) هستند که در خوشه وابسته طبقه‌بندی می‌شوند. این وضعیت، ناشی از ساختار سلسله‌مراتبی متمرکز و وابستگی‌های متقابل شدید در سازمان‌های ایرانی است؛ که امکان ظهور عوامل خودتنظیم با ویژگی‌های متعادل را از بین برده است. به‌بیان دیگر، در این سیستم عوامل یا کاملاً تأثیرگذار یا کاملاً تأثیرپذیر هستند و هیچ عاملی در محدوده میانی (نفوذ و وابستگی متعادل) قرار نمی‌گیرد؛ که بتواند به‌عنوان عامل خودمختار عمل کند. این ویژگی ساختاری، نشان‌دهنده نیاز به بازطراحی سیستم برای ایجاد مکانیسم‌های خودتنظیمی مؤثر است.

تحلیل نهایی سیستم مدیریت دولتی ایران، نشان می‌دهد تغییرات پایدار باید به‌صورت سلسله‌مراتبی از خوشه مستقل (الزامات محیطی، حمایت‌های قانونی، ساختار منعطف و نظارت ذینفعان) آغاز شود که با تخصیص ۴۵ درصد منابع به این سطح، بیشترین تأثیر را بر سیستم خواهد داشت. خوشه پیوندی (فرهنگ شفافیت، منابع، سازوکار بازخورد و ارتباطات سازمانی) با ۳۵ درصد تخصیص منابع به‌عنوان حلقه واسط عمل می‌کند و خوشه وابسته (عوامل انگیزشی، ابزار تشویقی، آموزش و تمایل مجریان) با ۲۰ درصد منابع، به‌عنوان شاخص‌های نهایی عملکرد سیستم محسوب می‌شوند. نکته مهم این است که فقدان عوامل خودمختار در این مدل، نشان‌دهنده ساختار متمرکز و سلسله‌مراتبی سازمان‌های دولتی ایران است که تغییر در هر سطح، مستلزم توجه هم‌زمان به روابط علی بین سطوح است. این یافته‌ها حاکی از آن است که سیستم فعلی با وجود ظرفیت تحول، نیازمند بازطراحی هوشمندانه برای ایجاد تعادل بین سطوح مختلف است.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش، با هدف طراحی مدل اجرای خط‌مشی گزارشگری مالی، در بخش عمومی ایران انجام 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.

یافته‌های این پژوهش نشان داد که حمایت‌های قانونی و نظارت ذینفعان به‌عنوان عوامل مستقل و راننده، نقش زیربنایی در اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران دارند. تحلیل میک‌مک تأیید کرد که حمایت‌های قانونی، شامل هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و اصلاح قوانین محاسبات عمومی، با ایجاد چارچوب‌های الزام‌آور، هماهنگی بین‌سازمانی و استانداردسازی، فرآیندهای مالی را تقویت می‌کنند. نورانی و یزدی‌نژاد (۲۰۲۳) نیز بر موانع قانونی تأکید کردند و اظهار داشتند: «عدم هماهنگی قوانین با استانداردهای بین‌المللی، اجرای گزارشگری را دشوار کرده است.» این پژوهش با پیشنهاد تدوین قانون جامع شفافیت مالی، شکاف را برطرف می‌کند. مطالعه بالسترز و بیسوگنو (۲۰۲۰) نشان داد که کشورهای

اروپایی با تقویت چارچوب‌های قانونی، شفافیت را تا بیست و پنج درصد بهبود بخشیده‌اند؛ که با یافته‌های این پژوهش هم‌راستاست. در ایران نبود قوانین یکپارچه و ضعف ضمانت‌های اجرایی، همچنان چالش اصلی است. این پژوهش با شناسایی حمایت‌های قانونی به‌عنوان اهرم اصلی و تأکید بر اصلاح آیین‌نامه‌های مالی، راهکاری عملی ارائه می‌دهد.

نظارت ذینفعان، شامل نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات و مشارکت جامعه مدنی با افزایش فشار پاسخگویی، اجرای گزارشگری مالی را تسهیل می‌کند. این یافته با هیلد (۲۰۱۸) هم‌سو است که اظهار داشت: «نظارت فعال ذینفعان، اعتماد عمومی را تقویت می‌کند». بوونز (۲۰۰۷) نیز نظارت ذینفعان را رکن پاسخگویی دانست و بیان کرد: «نظارت عمومی، پاسخگویی را از شعار به عمل تبدیل می‌کند». گزارش سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در سال (۲۰۲۱) نشان داد که سامانه‌های برخط شفافیت، تخلفات مالی را تا ۲۵ درصد کاهش داده‌اند. در ایران، جانی و همکاران (۲۰۲۱) ضعف مشارکت ذینفعان را مانعی برای پاسخگویی معرفی کردند. مدل ساختاری-تفسیری این پژوهش، نشان داد که نظارت ذینفعان نه تنها مستقیماً بر شفافیت اثر دارد؛ بلکه بر عوامل پیوندی مانند فرهنگ شفافیت، منابع و ارتباطات سازمانی نیز تأثیر می‌گذارد (Pourghafar et al., ۲۰۲۲). برخلاف مطالعات بین‌المللی که بر نظارت نهادهای جهانی تمرکز دارند، این پژوهش با توجه به شرایط بومی ایران؛ مانند تحریم‌ها و ساختار متمرکز بر تقویت نهادهای داخلی و پلتفرم‌های دیجیتال تأکید دارد.

این پژوهش با مطالعات داخلی نیز هم‌راستاست؛ اما نوآوری‌های قابل‌توجهی ارائه می‌دهد. عزیزی (۲۰۲۳) کمبود منابع و ضعف هماهنگی بین‌سازمانی را مطرح کرد و اظهار داشت: «عدم وجود سامانه‌های یکپارچه، گزارشگری را ناسازگار کرده است». این پژوهش با پیشنهاد استقرار سامانه‌های دیجیتال، این چالش را هدف قرار می‌دهد و با شناسایی منابع و ارتباطات سازمانی به‌عنوان عوامل پیوندی، چارچوبی جامع‌تر ارائه می‌کند. پورغفار و همکاران (۲۰۲۱) بر ضعف دستگاه‌های اطلاعاتی و کمبود بازخورد تأکید کردند؛ که با سازوکار بازخورد این مطالعه پاسخ داده شده است. رحمتی و پورزمانی (۲۰۲۱) نقش انگیزه و آموزش را برجسته کردند؛ که با عوامل انگیزشی و آموزش مجریان هم‌خوانی دارد. پینا و همکاران (۲۰۲۰) نیز نشان دادند که آموزش مستمر، کیفیت گزارشگری را تا ۳۰ درصد بهبود می‌بخشد، این پژوهش با تأکید بر آموزش مجریان این رویکرد را تأیید می‌کند. هیلد (۲۰۱۸) اظهار داشت: «بدون تغییر نگرش سازمانی، شفافیت به شعار تبدیل می‌شود» که با معرفی فرهنگ شفافیت به‌عنوان عامل پیوندی در این مطالعه هم‌سو است.

نوآوری‌های این پژوهش شامل: ۱. ارائه مدل سلسله‌مراتبی که روابط علی دوازده عامل را تحلیل و اولویت‌بندی مداخلات را تسهیل می‌کند. ۲. بومی‌سازی مدل با توجه به تحریم‌ها، ساختار متمرکز و محدودیت‌های زیرساختی ایران. ۳. تأکید بر نظارت ذینفعان به‌عنوان عامل زیربنایی؛ که مشارکت عمومی را برجسته می‌کند. ۴. معرفی سازوکار بازخورد به‌عنوان زیرساخت بهبود مستمر که در مطالعات داخلی کمتر دیده شده است. ۵. تلفیق عوامل سخت‌افزاری (منابع، فناوری) و نرم‌افزاری (فرهنگ، انگیزه) که رویکردی جامع ارائه می‌دهد. برخلاف مطالعات داخلی که بر موانع کلی تمرکز داشتند، این پژوهش با مدل‌سازی روابط سلسله‌مراتبی، چارچوبی عملی برای سیاست‌گذاری بیان می‌کند.

این مطالعه نشان داد که اجرای موفق خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، نیازمند تلفیق عوامل ساختاری (حمایت‌های قانونی، ساختار منعطف)، منابعی (منابع مالی، انسانی، فناوری)، ارتباطی (ارتباطات سازمانی، نظارت ذینفعان)، انگیزشی (عوامل انگیزشی، ابزار تشویقی، آموزش مجریان، تمایل مجریان) و محیطی

(الزامات محیطی) است. مدل ساختاری-تفسیری با شناسایی دوازده عامل در پنج سطح سلسله‌مراتبی و سه خوشه (مستقل، پیوندی، وابسته) چارچوبی جامع ارائه می‌دهد. عوامل مستقل مانند حمایت‌های قانونی و نظارت ذینفعان به‌عنوان پیش‌نیازهای اساسی و نیز عوامل پیوندی مانند فرهنگ شفافیت، منابع، ارتباطات سازمانی و سازوکار بازخورد، به‌عنوان واسطه‌های پویا و همچنین عوامل وابسته مانند آموزش و انگیزه مجریان، به‌عنوان نتایج نهایی نقش کلیدی دارند. این مدل با توجه به شرایط بومی ایران ازجمله تحریم‌ها و ساختار بوروکراتیک طراحی شده‌است و برای سیاست‌گذاران، راهنمایی عملی ارائه می‌دهد.

پیشنهادهای سیاستی شامل: ۱. تدوین قانون جامع شفافیت مالی هم‌راستا با استانداردهای بین‌المللی برای استانداردسازی گزارشگری ۲. تقویت نظارت دیوان محاسبات و ایجاد پلتفرم‌های دیجیتال برای مشارکت عمومی و دریافت بازخورد ۳. توسعه برنامه‌های آموزشی مستمر برای مجریان مالی با تأکید بر مهارت‌های دیجیتال ۴. سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های فناوری، مانند سامانه‌های یکپارچه گزارشگری برای کاهش ناسازگاری‌ها ۵. طراحی سازوکارهای بازخورد با استفاده از فناوری‌های نوین مانند بلاک چین برای بهبود مستمر.

محدودیت‌های پژوهش شامل ماهیت کیفی، تمرکز بر دیدگاه هجده خبره و نبود داده‌های کمی است؛ که ممکن است تعمیم‌پذیری را محدود کند. با این حال، استفاده از تحلیل میک‌مک و سطح‌بندی عوامل، ارزش علمی آن را تقویت کرده است. این حجم نمونه، اگرچه برای روش‌های تحلیل مضمون و مدل‌سازی ساختاری-تفسیری کافی بود، امکان استفاده از روش‌های کمی پیشرفته‌تر مانند مدل‌سازی معادلات ساختاری که به نمونه‌ای بزرگ‌تر (حداقل ۱۰۰ نفر) نیاز دارد را محدود کرد. همچنین روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری اگرچه برای ساختاربندی روابط علی بین دوازده عامل کلیدی و سطح‌بندی آن‌ها در پنج سطح سلسله‌مراتبی مناسب بود، توانایی وزن دهی دقیق به عوامل را نداشت. روش‌هایی مانند فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی که می‌توانستند این محدودیت را جبران کنند، به دلیل پیچیدگی و نیاز به زمان و منابع بیشتر استفاده نشدند. این محدودیت‌ها با ماهیت اکتشافی پژوهش و منابع موجود، قابل توجیه هستند و زمینه‌هایی برای پژوهش‌های آینده فراهم می‌کنند. پیشنهادها برای پژوهش‌های آینده شامل اعتبارسنجی کمی مدل و انجام مطالعات تطبیقی با کشورهای موفق است. پیشنهاد می‌شود قابلیت تعمیم این مدل در سایر حوزه‌های خط‌مشی عمومی موردبررسی قرار گیرد. همچنین بررسی تأثیر فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و بلاک چین بر بهبود شفافیت مالی و یا نقش عوامل سیاسی-اقتصادی مانند تحریم‌ها به‌عنوان پژوهش‌های مکمل پیشنهاد می‌شود.

اظهاریه قدردانی

با سپاس از همه متخصصان و خبرگانی که با مشارکت در مصاحبه‌ها، غنای علمی این پژوهش را فراهم آوردند. همچنین از سردبیر محترم و داوران ارجمند که با نظرات دقیق و راهنمایی‌های ارزشمند خود، مسیر تکمیل و ارتقای این مطالعه را هموار نمودند، صمیمانه قدردانی می‌شود.

منابع

- Al-Htaybat, Khaldoon, & von Alberti-Alhtaybat, Larissa. (۲۰۱۷). Big Data and corporate reporting: Impacts and paradoxes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ۳۰(۴), ۸۵۰-۸۷۳. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2139>

- Azizi, Mohammad. (۲۰۲۳). Investigating the obstacles to the implementation of financial reporting in the Iranian public sector. *Journal of Public Accounting Research*, ۱۲(۴۵), ۱-۱۵. (In Persian)
- Ballesteros, Beatriz C. & Bisogno, Marco. (۲۰۲۰). Public sector financial reporting and its impact on transparency: Evidence from European countries. *Public Money & Management*, ۴۰(۳), ۲۱۵-۲۲۴. <https://doi.org/10.1080/09639672.2019.1672223>
- Biondi, Yuri, & Soverchia, Michela. (۲۰۱۴). Accounting rules for the European public sector: A comparative analysis. *Accounting in Europe*, ۱۱(۲), ۲۴۵-۲۷۰. <https://doi.org/10.1080/17444948.2014.966714>
- Bovens, Mark. (۲۰۰۷). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, ۱۳(۴), ۴۴۷-۴۶۸. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Creswell, John W. & Poth, Cheryl N. (۲۰۲۴). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (۴th ed). Sage Publications.
- Gholami, Ali, & Rezaei, Mohammad. (۲۰۲۱). The role of organizational culture in public sector financial reporting: A case study of Iran. *Journal of Public Management Research*, ۱۴(۵۲), ۳۳-۴۸. (In Persian)
- Heald, David. (۲۰۱۸). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. *Financial Accountability & Management*, ۳۴(۴), ۳۱۷-۳۳۵. <https://doi.org/10.1111/faam.12176>
- Hosseini, Seyed Ali, & Rahimi, Amir. (۲۰۲۰). Challenges of public sector financial reporting in Iran: A qualitative study. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, ۹(۳۶), ۴۵-۶۰. (In Persian)
- International Federation of Accountants (IFAC). (۲۰۲۲). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation guide*. IFAC.
- Khodadadi, Mohammad, & Hosseinzadeh, Saeed. (۲۰۲۲). The impact of economic sanctions on public sector financial reporting in Iran. *Journal of Economic Studies*, ۱۵(۶۰), ۷۷-۹۲. (In Persian)
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (۱۹۸۵). *Naturalistic inquiry*. Sage.
- Mohammadi, Ahmad, Mohammadzadeh Salteh, Hossein, Dianti Deylami, Zahra, & Aghdam Mazraeh, Yousef. (۲۰۱۹). Presenting a model explaining the challenges of financial reporting quality in the public sector: A grounded theory approach. *Faslnameh Olumi-ye Tajrobi-ye Hesabdari-ye Mali*, ۱۶(۶۳), ۲۷-۵۱. (In Persian)
- Norani, Mehdi, & Yazdi-Nejad, Ali. (۲۰۲۳). Barriers to standardization of public sector accounting in Iran. *Journal of Accounting Research*, ۱۳(۴۷), ۱۰-۲۵. (In Persian)
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (۲۰۱۷). *Government at a glance 2017*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/gov_glance-2017-en

- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (۲۰۲۱). *Public sector transparency and accountability: Best practices*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264330707-en>
- Pina, Vicente, Torres, Lourdes, & Yetano, Ana. (۲۰۲۰). The role of training in public sector financial reporting: Evidence from Spain. *Public Administration Review*, ۸۰(۵), ۸۴۵-۸۵۶. <https://doi.org/10.1111/puar.13210>
- Pourghafar, Javad, Rahimi, Mohammad, & Ghaffari, Ali. (۲۰۲۲). The impact of feedback mechanisms on public sector financial reporting quality. *Journal of Public Accounting*, ۱۱(۴۳), ۱۵-۳۰. (In Persian)
- Rahmani, Ali, & Ghaffari, Mohammad. (۲۰۲۰). Organizational resistance to change in public sector financial reporting: A case study of Iran. *Journal of Management Studies*, ۱۳(۴۹), ۵۵-۷۰. (In Persian)
- Rahmati, Mohammad, & Pourzamani, Zahra. (۲۰۲۱). The role of human resource training in improving public sector financial reporting. *Journal of Human Resource Management*, ۱۰(۳۹), ۲۰-۳۵. (In Persian)
- Rahnavard, Farajollah, Taherpour Kalantari, Habibollah, Emami, Seyed Mojtaba, & Erfani-Far, Akbar. (۲۰۲۱). Developing student training policy strategies from the perspective of intra-university stakeholders: A research based on identifying strategic assumptions. *Journal of Management and Development Process*, ۳۴(۲), ۳-۳۰. (in Persian)
- Sadeghi, Mehdi, & Mousavi, Seyed Mohammad. (۲۰۱۹). The impact of bureaucratic structures on public sector financial reporting in Iran. *Journal of Public Administration*, ۱۲(۴۸), ۶۵-۸۰. (In Persian)
- Sage, Andrew P. (۱۹۷۷). *Interpretive structural modeling: Methodology for large-scale systems*. McGraw-Hill.
- Van Meter, Donald S. & Van Horn, Carl E. (۱۹۷۵). The policy implementation process: A conceptual framework. *Administration & Society*, ۶(۴), ۴۴۵-۴۸۸. <https://doi.org/10.1177/0090399775006004>
- Warfield, John N. (۱۹۷۴). Developing interconnection matrices in structural modeling. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics*, SMC-۴(۱), ۸۱-۸۷. <https://doi.org/10.1109/TSMC.1974.0408024>
- World Bank. (۲۰۱۴). *Public sector governance and accountability: A global perspective*. World Bank Publications. <https://doi.org/10.1096/978-0-8213-9470-0>
- Yin, Robert K. (۲۰۱۸). *Case study research and applications: Design and methods* (۶th ed). Sage Publications.
- Yousefi-Rad, Mansour, & Nargesian, Abbas. (۲۰۲۱). Developing a model of instability in public policies: A research based on grounded theory. *Journal of Management and Development Process*, ۳۴(۳), ۵۵-۸۰. (in Persian)