

A Hierarchical Conceptual Model for Implementing a Comprehensive Financial Reporting Policy in the Iranian Public Sector

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

Davood KiaKojouri² Associate Professor, Department of Public Administration, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. (Corresponding Author)

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

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

Received: 28/Jul/2025 | Accepted: 06/Oct/2025

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: We used a mixed qualitative and quantitative approach. In the first stage, data were collected from semi-structured interviews with 18 financial experts and analyzed with MAXQDA software. Then, the final model was developed using the interpretive structural modeling (ISM) method and MICMAC analysis.

Findings: Based on the data analysis, 12 factors were identified and then were classified into five hierarchical levels and three clusters (independent, linked, dependent). Independent factors (legal support, stakeholder oversight, flexible organizational structure, environmental requirements) are the foundation of the model; linked factors (transparency culture, resources, organizational communication, feedback mechanism) play the role of mediators; and dependent factors (motivational factors, incentive tools, executive training, executive willingness) shape the results.

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

Recommendations: Administrative recommendations include developing a comprehensive financial transparency law, establishing integrated reporting systems, and strengthening employee training. We also suggest 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.

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 مفهومی سلسله مراتبی اجرای خطمشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی

ایران

مرضیه سام دلیری^۱، داود کیاکجوری^۲، سیدمهدی الوانی^۳،
امیرمحمدزاده^۴

مقاله پژوهشی

دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۰۶

پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۱۴

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.

طرح پژوهش / 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: در نهایت 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 مجربان، تمایل مجربان) 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. **پیشنهادهای اجرایی / پژوهشی:** پیشنهادها اجرای 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، چهارچوبی 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.

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 (نویسنده مسئول).

dr.davoodkia@iau.ac.ir

mahdialvani@iau.ac.ir

amir126@iau.ac.ir

۳. استاد، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۴. دانشیار، گروه حسابداری و مالی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

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, 2014). 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، با وجود 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, 2020). 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. 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. 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. 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.

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, 2017). 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، از جمله تحریم‌های بین‌المللی، ساختار متمرکز سازمانی و محدودیت‌های زیرساختی، نیاز به مدل‌های بومی‌سازی شده برای اجرای خط‌مشی‌های مالی بیش‌ازپیش احساس می‌شود (Sadeghi & Mousavi, 2019). 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, 2021). سوم، این مطالعه با تأکید بر نقش نظارت ذینفعان و سازوکارهای بازخورد، به جنبه‌هایی از گزارشگری مالی می‌پردازد که در مطالعات پیشین کمتر موردتوجه 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, 2022). 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, 2020). 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 چهارچوب 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، چهارچوبی یکپارچه و سلسله‌مراتبی ارائه می‌دهد که می‌تواند به سیاست‌گذاران در بهبود شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی کمک کند.

باوجود مطالعات گسترده، شکاف‌های پژوهشی قابل‌توجهی در این حوزه وجود دارد. نخست، بسیاری از مطالعات داخلی بر یک یا دو بُعد 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 چهارچوبی یکپارچه ارائه می‌دهد و روابط علی بین عوامل را بررسی می‌کند.

این پژوهش با مدل‌های کلاسیک خط‌مشی‌گذاری، مانند مدل **ون میتِر و ون هرن**^۱ (۱۹۷۵) مقایسه شده است. مدل ون میتِر و ون هرن بر تحلیل مراحل خط‌مشی‌گذاری مانند طراحی، اجرا و ارزیابی متمرکز است؛ اما فاقد ابزارهای ریاضی برای تحلیل روابط پیچیده بین عوامل است. 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 داشته است. 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, 2023). 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 آلبرت-الهتایبات**^۲ (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.

1. Van Meter & Van Horn

2. Al-Htaybat & von Alberti-Alhtaybat

بیوندی و سوورکیا^۱ (۲۰۱۴) هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی مانند استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای بهبود کیفیت گزارشگری، ضروری دانسته‌اند. این استانداردها چهارچوبی یکپارچه ارائه می‌دهند که مقایسه و شفافیت را در گزارشگری مالی افزایش می‌دهد.

بوونز^۲ (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. 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 تخلفات مالی داشته‌اند (OECD, 2021).

هیلد^۳ (۲۰۱۸) فرهنگ شفافیت را به‌عنوان پیش‌شرط اجرای موفق خط‌مشی‌های مالی، معرفی و استدلال می‌کند که تغییر نگرش سازمانی برای نهادهای شفافیت ضروری است. پینا و همکاران^۴ (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. 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 خط‌مشی‌ها را افزایش دهد؛ که این امر با تأکید بر نظارت ذینفعان در گزارشگری جامع مالی هم‌راستا است. همچنین، یوسفی‌راد و نرگسیان (۲۰۲۱) با استفاده از نظریه‌پردازی 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. 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, 2023; Norani Yazdi-Nejad, 2023). 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

1. Biondi & Soverchia
2. Bovens
3. Heald
4. Pina *et al.*

توجه شده است. این پژوهش با استفاده از مدل سازی ساختاری-تفسیری و تحلیل مضمون، شکاف موجود را پر می کند.

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 دیدگاه های خبرگان انتخاب شد؛ زیرا امکان بررسی عمیق و انعطاف پذیری پدیده ها را در زمینه های پیچیده، فراهم می کند (Yin, 2018). راهبرد مطالعه موردی به دلیل توانایی در تحلیل پدیده در زمینه واقعی آن؛ یعنی بخش عمومی ایران با شرایط خاص اقتصادی، سیاسی و بوروکراتیک، مناسب تشخیص داده شد (Creswell & Poth, 2024). این رویکرد به پژوهشگر، امکان داد تا روابط پیچیده بین عوامل مختلف را در بستر واقعی سازمان های دولتی ایران بررسی کند.

ابزار اصلی جمع آوری داده ها مصاحبه نیمه ساختاریافته عمیق بود که به دلیل انعطاف پذیری در طرح پرسش ها و امکان پیگیری پاسخ های 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.

مصاحبه ها با ساختاری نظام مند 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 پرسش های باز و تعاملی، محورهای کلیدی شامل تجربیات عملی در گزارشگری مالی بخش عمومی، چالش های نظام گزارشگری فعلی، راهکارهای ارتقای کیفیت گزارش های مالی و سازوکارها، جمع آوری و تحلیل بازخورد، موردبررسی قرار گرفت.

برای رعایت اصول اخلاقی پژوهش، همه مصاحبه ها با رضایت آگاهانه مشارکت کنندگان ضبط شدند. به آن ها اطلاع داده شد که می توانند در هر مرحله از پژوهش انصراف دهند. برای حفظ حریم خصوصی، از نام های مستعار استفاده شد و اطلاعات شناسایی شده حذف گردید. داده های ضبط شده در سرورهای امن، ذخیره شدند و تنها توسط گروه پژوهشی مورد استفاده قرار گرفتند. همچنین، محیط مصاحبه ها به گونه ای طراحی شد که مشارکت کنندگان بتوانند به راحتی دیدگاه های خود را بیان کنند.

باهدف 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 سکوها^۱ آنلاین) صورت گرفت و بین چهل و پنج 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 مورداستفاده 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 ۳/۳۳ 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

پرسش های اصلی	پرسش های 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 مثال هایی از قوانین یا استانداردهای فعلی (مانند استانداردهای حسابداری دولتی) که مؤثر بوده اند یا نیاز به بازنگری دارند، ذکر کنید. - چه چالش های حقوقی (مانند تعارضات بین قوانین ملی و بین المللی) در اجرای این استانداردها وجود دارد؟ - از نظر شما، اولویت بندی تدوین کدام استانداردها ضروری است؟ - چگونه می توان 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 عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- ساختارهای سازمانی فعلی (مانند واحدهای حسابداری در وزارتخانه ها) چه نقاط قوت و وضعی دارند؟ - چه مدل های عملیاتی (مانند فرآیندهای دیجیتال سازی گزارشگری) برای بهبود کارایی پیشنهاد می کنید؟ - چگونه می توان 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، فناورانه) و حمایت های 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 حمایت های قانونی (مانند مصوبات مجلس) برای تخصیص منابع مالی ضروری است؟ - چالش های جذب نیروی انسانی متخصص چیست و چگونه حل شود؟ - نقش فناوری های نوین چگونه است؟ - پیشنهاد شما برای ایجاد یا بهبود حمایت های اجرایی (مانند دستورالعمل های سازمان برنامه و بودجه) چیست؟
۴. از دیدگاه شما، چه نوع تعاملات و ارتباطات بین سازمانی برای اجرای گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران باید در نظر گرفته شوند؟	- تعاملات فعلی بین سازمان هایی مانند وزارت اقتصاد و دیوان محاسبات چه موافقی دارد؟ - چه کانال های ارتباطی (مانند جلسات منظم یا سکوها دیجیتال) برای بهبود تعاملات پیشنهاد می کنید؟ - نقش ذینفعان خارجی (مانند بانک ها یا نهادهای نظارتی) در تقویت ارتباطات چیست؟ - چگونه می توان تعارضات بین سازمانی 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 گزارش های عمومی دیوان محاسبات) چقدر مؤثر است؟ - چه روش هایی (مانند درگاه های آنلاین) برای افزایش مشارکت شهروندان پیشنهاد می کنید؟ - نقش ذینفعان مانند NGO ^۱ یا رسانه ها در نظارت چگونه تقویت شود؟ - چالش های فرهنگی در مشارکت عمومی (مانند عدم آگاهی شهروندان) چیست؟ - پیشنهاد شما برای ارزیابی و بهبود سازوکارهای نظارت چیست؟

ادامه جدول ۱: راهنمای مصاحبه نیمه ساختاریافته

پرسش های اصلی	پرسش های فرعی
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 پاداش های عملکردی) چقدر بر تمایل کارکنان تأثیر گذار است؟ - چه دستگاه های تشویقی (مانند ارتقای شغلی یا آموزش های پیشرفته) برای ایجاد انگیزش پیشنهاد می کنید؟ - چالش های 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؟ - چالش های 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 روش هایی (مانند نظرسنجی های دوره ای یا جلسات بازخورد) برای جمع آوری بازخورد پیشنهاد می کنید؟ - چگونه بازخورد را از سطوح مختلف (کارکنان، مدیران، ذینفعان خارجی) یکپارچه کرد؟ - چالش های اجرای سازوکارهای بازخورد (مانند مقاومت سازمانی) چیست؟ - نقش فناوری (مانند داشبوردهای تحلیلی) در بهبود بازخورد چگونه است؟ - مثال هایی از مدل های موفق بازخورد در گزارشگری مالی بیاورید.
۹. از دیدگاه شما، چه اقداماتی برای بهره گیری مؤثر از بازخوردهای ارزیابی ها در بهبود فرآیندها و تقویت کارایی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران ضروری است؟	- چه گام های عملی (مانند تحلیل داده های بازخورد) برای تبدیل بازخورد به اقدام ضروری است؟ - چگونه اولویت بندی بازخوردهای ارزیابی (بر اساس تأثیر بر کارایی) انجام شود؟ - نقش آموزش در بهره گیری از بازخوردها چیست؟ - چالش های اندازه گیری تأثیر اقدامات بر اساس بازخورد چیست؟ - پیشنهاد شما برای نظارت مداوم بر بهره گیری از ارزیابی ها چیست؟
۱۰. از دیدگاه شما چه عوامل دیگری بر اجرای خط مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی مؤثر است؟	- چه عوامل خارجی (مانند تغییرات جهانی در استانداردهای مالی) بر اجرای خط مشی تأثیر گذار است؟ - نقش عوامل داخلی (مانند فرهنگ سازمانی) در موفقیت یا شکست چیست؟ - چه ریسک هایی (مانند بحران های اقتصادی) باید در مدل اجرایی در نظر گرفته شود؟ - پیشنهاد شما برای ادغام این عوامل در مدل کلی اجرای خط مشی چیست؟

داده‌های جمع‌آوری شده 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, 1974).

یافته‌های پژوهش

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	نکات کلیدی
ابزارهای تشویقی و تنبیهی	تشویق عملکرد برتر و افزایش تعهد به گزارشگری دقیق	مشوق‌های مالی 4-5-M	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 4-7-M	حفظ و تقویت شبکه‌های ارتباطی با ذینفعان از طریق جلسات منظم و سامانه‌های اطلاع‌رسانی برای افزایش شفافیت در فرآیندهای گزارشگری مالی
	تبادل دانش و بهبود فرآیندهای گزارشگری از طریق همکاری	شبکه‌های همکاری 4-11-M	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 4-13-M	توجه به عوامل محیطی مانند شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی برای تقویت شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی
آموزش و توانمندسازی مجریان	ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای برای بهبود کیفیت گزارشگری	آموزش کارکنان 4-13-R	تقویت برنامه‌های آموزشی مستمر برای کارکنان در زمینه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IPSAS) و روش‌های تحلیل داده‌های مالی
	تقویت مهارت‌های ارتباطی و مدیریتی برای هماهنگی بهتر	آموزش مهارت‌ها 4-47-R	آموزش مهارت‌های نرم مانند ارتباطات مؤثر، مدیریت زمان و کار تیمی برای بهبود همکاری در فرآیندهای گزارشگری مالی

۱. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (International Public Sector Accounting Standards).

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

مقوله	مفاهیم	کدگذاری باز	کد	نکات کلیدی
توجه به عوامل انگیزشی	افزایش انگیزه و بهبود عملکرد نهادها در گزارشگری	مشوق های مالی	4-11-R	تقویت انگیزه های مالی از طریق پاداش های مبتنی بر عملکرد برای نهادهای موفق در ارائه گزارش های مالی دقیق و به موقع
	تشویق عملکرد برتر و افزایش تعهد به گزارشگری دقیق	مشوق های مالی	4-5-R	ارائه مشوق های مالی مانند پاداش های نقدی و غیر مالی مانند فرصت های ارتقاء برای تشویق مجریان به بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی
تمایل مجریان گزارشگری مالی	افزایش حس مالکیت و پذیرش مسئولیت در گزارشگری	درک گزارشگری	4-11-M	ایجاد سازوکارهای مشارکتی مانند جلسات تصمیم گیری گروهی برای افزایش حس مالکیت و مسئولیت پذیری مجریان در فرآیند گزارشگری مالی
حمایت های قانونی	تقویت چهارچوب قانونی برای پشتیبانی از حفظ قوانین گزارشگری مالی		4-1-M	حمایت های قانونی از طریق حفظ و اجرای قوانین موجود مانند ماده ۱۶ قانون الحاق ۲ برای اطمینان از پایبندی به استانداردهای گزارشگری
	ایجاد چهارچوب قانونی جدید برای استانداردسازی گزارشگری	قوانین جدید	4-1-M	پیشنهاد تدوین قوانین جدید برای الزام به اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IPSAS) در بخش عمومی
	بهبود اثربخشی و کارایی در مدیریت اطلاعات مالی	بازنگری فرآیندها	4-3-S	اصلاح فرآیندهای مدیریتی از طریق بازطراحی دستگاه های جمع آوری و تحلیل داده های مالی برای افزایش کارایی گزارشگری در بخش عمومی
	تقویت نظارت مستقل برای افزایش دقت گزارشگری	نهادهای نظارتی	4-9-S	ایجاد نهادهای مستقل نظارتی برای بررسی و تأیید صحت گزارش های مالی و اطمینان از انطباق با استانداردهای بین المللی
ساختار سازمانی منعطف	افزایش شفافیت و پاسخگویی از طریق نظارت مستقل	نظارت مستقل	4-9-S	تأسیس نهادهای نظارتی مستقل برای نظارت بر گزارش دهی عمومی و تقویت شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی
	تبادل دانش و بهبود فرآیندها از طریق همکاری بین سازمانی	شبکه های همکاری	4-11-S	ایجاد شبکه های همکاری بین واحدهای سازمانی برای تبادل تجربیات و بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی در بخش عمومی
	افزایش حس مالکیت و تعهد در فرآیندهای گزارشگری	مشارکت مجریان	4-11-S	طراحی سازوکارهای مشارکتی مانند گروه های تخصصی برای تصمیم گیری مجریان و افزایش حس مسئولیت پذیری در گزارشگری

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

مقوله	مفاهیم	کدگذاری باز	کد	نکات کلیدی
توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی	افزایش شفافیت گزارشگری برای جلب اعتماد عمومی	شفافیت فرآیندها	4-1-C	تقویت فرآیندهای 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	4-11-C	حفظ فرهنگ شفافیت به عنوان ارزش اصلی سازمانی برای ترویج صداقت و پاسخگویی در فرآیندهای گزارشگری مالی
	ارتقای آگاهی عمومی و تقویت اعتماد به گزارشگری	ترویج شفافیت	4-13-C	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 فرآیندهای گزارشگری	فرهنگ بازخورد	4-39-C	تقویت فرهنگ بازخورد از طریق ایجاد کانال‌های منظم برای دریافت نظرات ذینفعان و بهبود فرآیندهای گزارشگری
	بهبود ارتباطات و همکاری سازمانی در گزارشگری	مهارت‌های نرم	4-47-C	توسعه مهارت‌های نرم مانند ارتباطات بین فردی و حل مسئله برای بهبود همکاری و هماهنگی در فرآیندهای گزارشگری
منابع	تقویت اعتماد و مشارکت عمومی در نظارت بر گزارشگری	پاسخگویی ذینفعان	4-65-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	4-65-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	4-5-R	تأمین بودجه کافی برای توسعه دستگاه‌های گزارشگری مالی، آموزش کارکنان و ارتقاء زیرساخت‌های فنی
	افزایش تعهد و کارایی کارکنان متخصص	حفظ متخصصین	4-5-R	حفظ نیروی انسانی متخصص از طریق ارائه شرایط کاری مناسب، مزایا و فرصت‌های رشد حرفه‌ای
	بهبود کارایی و دقت دستگاه‌های گزارشگری	زیرساخت فناوری	4-5-R	حفظ زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای پردازش دقیق و سریع داده‌های مالی در گزارشگری
	افزایش دقت و سرعت در فرآیندهای گزارشگری	ارتقای فناوری	4-5-R	تقویت زیرساخت‌های فناوری مانند نرم‌افزارهای پیشرفته برای افزایش دقت در جمع‌آوری داده‌های مالی

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

مقوله	مفاهیم	کدگذاری باز	کد	نکات کلیدی
منابع	تأمین سرمایه برای بهبود زیرساخت‌های گزارشگری	منابع مالی جدید	4-5-R	ایجاد منابع مالی جدید از طریق جذب سرمایه‌گذاری‌های خصوصی برای توسعه دستگاه‌های گزارشگری
	بهبود کارایی و دقت گزارشگری با فناوری	فناوری‌های نوین	4-23-R	استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده برای بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی
	افزایش دسترسی و مشارکت عمومی در نظارت	پلتفرم‌های دیجیتال	4-55-M	ایجاد سکوها آنلاین برای ارتباط مستقیم با ذینفعان و دریافت نظرات آن‌ها درباره گزارشگری مالی
نظارت و مشارکت ذینفعان	جمع‌آوری نظرات عمومی برای بهبود گزارشگری	نظرسنجی	4-59-M	برگزاری نظرسنجی‌های منظم برای جمع‌آوری نظرات عمومی درباره کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی
	افزایش آگاهی و مشارکت ذینفعان در نظارت	آموزش و مشاوره	4-59-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	4-65-M	انتشار اطلاعات مالی و برگزاری جلسات عمومی برای تقویت شفافیت و جلب مشارکت ذینفعان
	ارتقای آگاهی و جلب مشارکت ذینفعان	آگاهی عمومی	4-59-M	افزایش آگاهی عمومی از طریق برنامه‌های آموزشی و جلسات عمومی برای تشویق مشارکت در نظارت
	بهبود فرآیندهای گزارشگری با نظرات ذینفعان	جمع‌آوری بازخورد	4-9-M	جمع‌آوری بازخورد منظم از ذینفعان از طریق سامانه‌های دیجیتال برای بهبود فرآیندهای گزارشگری
سازوکار بازخورد	تقویت نظارت و پاسخگویی با تحلیل بازخورد	بازخورد ذینفعان	4-59-M	تحلیل بازخورد ذینفعان با استفاده از شاخص‌های موفقیت مانند کاهش شکایات برای نظارت بهتر

ارزیابی اتکاءپذیری یافته‌های پژوهش براساس اصول اعتبارپذیری لینکلن و گویا انجام شد که چهارچوبی کلیدی برای ارزیابی کیفیت پژوهش‌های کیفی ارائه می‌دهند و شامل چهار معیار اصلی هستند: اعتمادپذیری^۱، انتقال‌پذیری^۲، اتکاءپذیری^۳ و تصدیق‌پذیری^۴. این معیارها جایگزینی برای معیارهای سنتی پژوهش‌های کمی مانند روایی و پایایی است (Lincoln & Guba, 1985). جدول (۳) شاخص‌های اتکاءپذیری پژوهش حاضر را نشان می‌دهد.

جدول ۳: شاخص‌های اتکاءپذیری پژوهش کیفی

معیار	شرح
اعتمادپذیری	اطمینان از همخوانی یافته‌های پژوهش با تجربیات واقعی مشارکت‌کنندگان ۱. بازنگری مکرر و دقیق پرسش‌های مصاحبه نیمه‌ساخت‌یافته 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.
اتکاءپذیری	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. پابندی 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 استثناءها؛ ۷. ارائه نقل‌قول‌های مستقیم و توصیف جامع بستر پژوهش برای مستندسازی دقیق؛ ۸. انتخاب خبرگان از سطوح مختلف برای پوشش دیدگاه‌های متنوع؛ ۹. انجام کدگذاری مجدد توسط پژوهشگر دوم برای تأیید ثبات نتایج و محاسبه ضریب کاپای کوهن^۵ (۷۲٪) برای نشان دادن توافق بین کدگذاران.

1. Credibility
2. Transferability
3. Dependability
4. Confirmability
5. Cohen

ادامه جدول ۳: شاخص‌های اتکا پذیری پژوهش کیفی

معیار	شرح
	اطمینان از بی‌طرفی یافته‌ها و کاهش تأثیر سوگیری‌های پژوهشگر ۱. بازبینی متن پیاده شده مصاحبه‌ها و تفسیرهای پژوهشگر توسط افراد مستقل برای تصدیق‌پذیری 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، از جمله 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 سکوها 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 چهارچوبی 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 چهارچوب قانونی و بهبود کیفیت گزارشگری کمک می‌کند.

این دوازده مضمون درمجموع، چهارچوبی 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

خبره	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	توافق (%)
حمایت‌های قانونی	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۹۴/۴
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 بهره‌برده شود. روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری توسط سیگ^۲ (۱۹۷۷) ارائه شد که هدف آن طبقه‌بندی عوامل و شناسایی روابط بین معیارها است. این یک روش کیفی -

1. MAXQDA
2. Sage

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 سی و یک مضمون فرعی و دوازده مضمون اصلی بوده است که برای بررسی نحوه تأثیر این دوازده 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 اولویت بندی متغیرها: برای تعیین سطح و اولویت بندی متغیرها از مجموعه دستیابی دو متغیر: ۱. متغیرهایی که از طریق این متغیر می توان به آن ها رسید و مجموعه پیش نیاز هر متغیر و ۲. متغیرهایی که از طریق آن ها می توان به این متغیر رسید، تعیین می شود. پس از آن برای هر متغیر، عناصر مشترک در مجموعه دستیابی و پیش نیاز شناسایی می شوند. پس از تعیین مجموعه های دستیابی و پیش نیاز و مشخص شدن عناصر مشترک، اقدام به تعیین سطح متغیرها می شود. در این پژوهش، تعداد سطوح برابر پنج بوده است. **جدول (۵)** بیانگر نتایج این مرحله است. با محاسبه مجموعه دستیابی و پیش نیازها، متغیرها در پنج سطح طبقه بندی شدند:

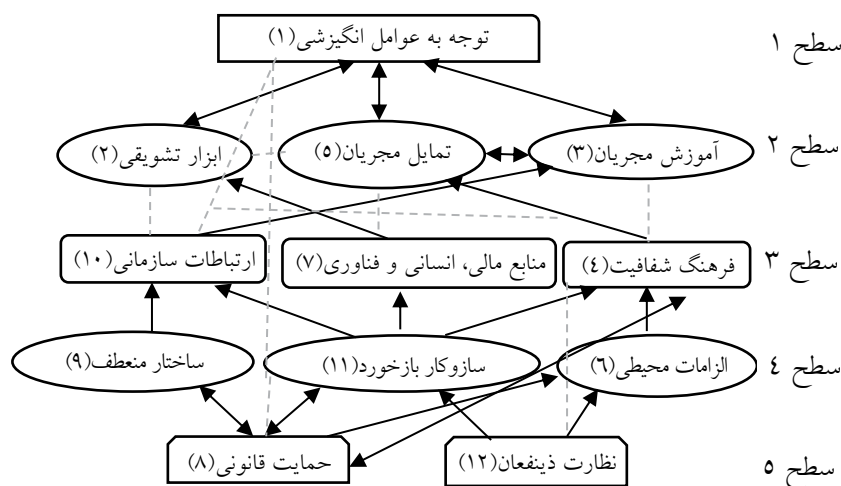
جدول ۵: سطح بندی عوامل

سطح	عوامل
سطح ۱ (وابسته ترین)	توجه به عوامل انگیزشی (۱)
سطح ۲ (عملیاتی)	آموزش مجریان (۳)، تمایل مجریان (۵)، ابزار تشویقی (۲)
سطح ۳ (میانی)	فرهنگ شفافیت (۴)، منابع مالی، انسانی و فناوری (۷)، ارتباطات سازمانی (۱۰)
سطح ۴ (زیر ساختی)	الزامات محیطی (۶)، سازوکار بازخورد (۱۱)، ساختار منعطف (۹)
سطح ۵ (مستقل ترین)	نظارت ذینفعان (۱۲)، حمایت قانونی (۸)

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 سازگارشده، نشان دهنده ساختار پیچیده و سلسله مراتبی تأثیرات متقابل است. در سطح کلان، عوامل مستقل مانند الزامات محیطی، حمایت های قانونی و نظارت ذینفعان، 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 حمایت‌های قانونی و سازوکار بازخورد (۸→۱۱) حاکی از حلقه‌های بازخورد تقویت‌کننده است؛ که پایداری سیستم را افزایش می‌دهند. با این حال، برخی روابط غیرمستقیم تأثیر عوامل انگیزشی بر منابع از طریق ابزار تشویقی نیاز به خط‌چین دارند؛ تا ماهیت غیرمستقیم و پیچیده آن‌ها مشخص شود. در مجموع، این ماتریس نشان می‌دهد که تغییر در عوامل مستقل پایین سطح می‌تواند از طریق زنجیره‌ای از روابط، تحولات گسترده‌ای در کل سیستم ایجاد کند. **شکل (۱)** مدل نهایی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱: مدل نهایی پژوهش

برای انجام تحلیل میک‌مک، 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، درحالی که عوامل وابسته (تمایل مجریان) به عوامل دیگر وابسته‌اند.

عوامل مستقل: این عوامل به عنوان 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 به صورت 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، از جمله 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 سکوهای 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، پیش‌بینی‌پذیری 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 بین سازمانی 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: سکوهای 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. **نمودار (۱)** تحلیل میک‌مک عوامل اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی و **جدول (۶)** خوشه‌بندی نهایی آن‌ها را نشان می‌دهد.



نمودار ۱: نمودار تحلیل میک‌مک عوامل اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی

جدول ۶: خوشه بندی نهایی متغیرها

خوشه	عوامل
مستقل	الزامات محیطی (۶)، حمایت های 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 می شود که بالاترین قدرت نفوذ (۱۱) و کمترین وابستگی (۵-۶) را دارند. این خوشه متشکل از الزامات محیطی (۶)، حمایت های قانونی (۸)، ساختار سازمانی منعطف (۹) و نظارت ذینفعان (۱۲) است. این عوامل به عنوان پایه های اساسی سیستم، عمل می کنند و تأثیرگذاری گسترده ای بر سایر مؤلفه ها دارند. ویژگی ممتاز این گروه، مقاومت بالا در برابر تغییرات محیطی و نقش راهبردی آن ها در هدایت سیستم است. در سازمان های ایرانی این خوشه، نقشی محوری در موفقیت خط مشی ها ایفا می کند و به عنوان اهرم های اصلی تغییر شناخته می شود.

خوشه پیوندی شامل عواملی با نفوذ بالا (۸-۱۱) و وابستگی متوسط (۸-۶) است که فرهنگ شفافیت (۴)، منابع (۷)، ارتباطات سازمانی (۱۰) و سازوکار بازخورد (۱۱) را در برمی گیرد. این گروه به دلیل روابط متقابل قوی، سیستم را در حالت پویا نگه می دارد و نقش واسطه ای 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 می شود 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 می شود. تحلیل سیستم نشان می دهد 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 درصد) دارد. در محیط های سازمانی ایران، این خوشه عمدتاً نقش نشانگر عملکرد سیستم را ایفا می کند.

در تحلیل میک مک حاضر، خوشه خودمختار (عوامل بانفوذ و وابستگی متعادل) خالی است، چراکه در سیستم مدیریت دولتی ایران، تمام عوامل به صورت 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 (۶-۴) 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. به بیان 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 سازوکارهای 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 شده‌است 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 چهارچوب‌های 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 **بالمسترز و بیسوگنو (۲۰۲۰)** نشان داد که کشورهای اروپایی با تقویت چهارچوب‌های قانونی، شفافیت را تا ۲۵ 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. 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, 2022*). 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 قابل توجهی 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، چهارچوبی 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، چهارچوبی 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) چهارچوبی 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 سکوی 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، قابل‌توجیه 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, Khaldoun, & von Alberti-Alhtaybat, Larissa. (2017). Big Data and corporate reporting: Impacts and paradoxes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(4), 850-873. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2139>
- Azizi, Mohammad. (2023). Investigating the obstacles to the implementation of financial reporting in the Iranian public sector. *Journal of Public Accounting Research*, 12(45), 1-15. (In Persian)
- Ballesteros, Beatriz C. & Bisogno, Marco. (2020). Public sector financial

- reporting and its impact on transparency: Evidence from European countries. *Public Money & Management*, 40(3), 215-224. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1672223>
- Biondi, Yuri, & Soverchia, Michela. (2014). Accounting rules for the European public sector: A comparative analysis. *Accounting in Europe*, 11(2), 245-270. <https://doi.org/10.1080/17449480.2014.966714>
- Bovens, Mark. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Creswell, John W. & Poth, Cheryl N. (2024). Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches (4th ed). Sage Publications.
- Gholami, Ali, & Rezaei, Mohammad. (2021). The role of organizational culture in public sector financial reporting: A case study of Iran. *Journal of Public Management Research*, 14(52), 33-48. (In Persian)
- Heald, David. (2018). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. *Financial Accountability & Management*, 34(4), 317-335. <https://doi.org/10.1111/faam.12175>
- Hosseini, Seyed Ali, & Rahimi, Amir. (2020). Challenges of public sector financial reporting in Iran: A qualitative study. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 9(36), 45-60. (In Persian)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation guide. IFAC.
- Khodadadi, Mohammad, & Hosseinzadeh, Saeed. (2022). The impact of economic sanctions on public sector financial reporting in Iran. *Journal of Economic Studies*, 15(60), 77-92. (In Persian)
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). Naturalistic inquiry. *Sage*. [https://doi.org/10.1016/0147-1767\(85\)90062-8](https://doi.org/10.1016/0147-1767(85)90062-8)
- Mohammadi, Ahmad, Mohammadzadeh Salteh, Hossein, Dianti Deylami, Zahra, & Aghdam Mazraeh, Yousef. (2019). 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*, 16(63), 27-51. (In Persian)
- Norani, Mehdi, & Yazdi-Nejad, Ali. (2023). Barriers to standardization of public sector accounting in Iran. *Journal of Accounting Research*, 13(47), 10-25. (In Persian)
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2017). Government at a glance 2017. *OECD Publishing*. https://doi.org/10.1787/gov_glance-2017-en
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2021).

- Public sector transparency and accountability: Best practices. *OECD Publishing*. <https://doi.org/10.1787/9789264307070-en>
- Pina, Vicente, Torres, Lourdes, & Yetano, Ana. (2020). The role of training in public sector financial reporting: Evidence from Spain. *Public Administration Review*, 80(5), 845-856. <https://doi.org/10.1111/puar.13215>
- Pourghafar, Javad, Rahimi, Mohammad, & Ghaffari, Ali. (2022). The impact of feedback mechanisms on public sector financial reporting quality. *Journal of Public Accounting*, 11(43), 15-30. (In Persian)
- Rahmani, Ali, & Ghaffari, Mohammad. (2020). Organizational resistance to change in public sector financial reporting: A case study of Iran. *Journal of Management Studies*, 13(49), 55-70. (In Persian)
- Rahmati, Mohammad, & Pourzamani, Zahra. (2021). The role of human resource training in improving public sector financial reporting. *Journal of Human Resource Management*, 10(39), 20-35. (In Persian)
- Rahnavard, F., Taherpour Kalantari, H., Emami, S.M. & Erfani-Far, A. (2021). 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*, 34(2), 3-30. (In Persian) <https://doi.org/10.61186/jmdp.37.1.37>
- Sadeghi, Mehdi, & Mousavi, Seyed Mohammad. (2019). The impact of bureaucratic structures on public sector financial reporting in Iran. *Journal of Public Administration*, 12(48), 65-80. (In Persian)
- Sage, Andrew P. (1977). Interpretive structural modeling: Methodology for large-scale systems. *McGraw-Hill*.
- Van Meter, Donald S. & Van Horn, Carl E. (1975). The policy implementation process: A conceptual framework. *Administration & Society*, 6(4), 445-488. <https://doi.org/10.1177/009539977500600404>
- Warfield, John N. (1974). Developing interconnection matrices in structural modeling. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics*, SMC-4(1), 81-87. <https://doi.org/10.1109/TSMC.1974.5408524>
- World Bank. (2014). Public sector governance and accountability: A global perspective. World Bank Publications. <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-9475-5>
- Yin, Robert K. (2018). Case study research and applications: Design and methods (6th ed). Sage Publications.
- Yousefi-Rad, Mansour, & Nargesian, Abbas. (2021). Developing a model of instability in public policies: A research based on grounded theory. *Journal of Management and Development Process*, 34(3), 55-80. (in Persian)

نحوه ارجاع به مقاله:

سامدلیری، مرضیه؛ کیاکجوری، داود؛ الوانی، سید مهدی، و محمدزاده، امیر (۱۴۰۴). بررسی رابطه بین ذهن آگاهی در محیط کار با بهزیستی سازمانی و رفتار شغلی پویا با نقش میانجی گری ذهن آگاهی سازمانی. نشریه فرایند مدیریت و توسعه، ۳۸(۴)، ۱۴۶-۱۱۷.

Samdaliri, M., Kiakojouri, D., Alvani, S.M. & Mohammadzade, A. (2026). A Hierarchical Conceptual Model for Implementing a Comprehensive Financial Reporting Policy in the Iranian Public Sector. *Management and Development Process*, 38(4).117-146.

DOI: [10.52547/jmdp.38.4.117](https://doi.org/10.52547/jmdp.38.4.117)

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.

