

سال دوازدهم، شماره ۲ (پیاپی ۲۴)، بهار و تابستان ۱۴۰۵

ارزیابی سواد مالیاتی مدیران ایرانی (۱-۳۰)

مهدی فاضلی، آذر مسلمی، محمد حامد خانمحمدی، محمود معین الدین

ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی ایران (۳۱-۵۶)

پروین پورفخریان، شهناز مشایخ

مطالعه ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت به منظور ارائه چارچوبی جهت تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی (۵۷-۷۸)

یونس محمدی، مهرداد قنبری، روح الله جمشیدپور، مجتبی چاوشانی

فرا تحلیل متغیرهای کلان اقتصاد بر بازار سرمایه با تأکید بر نقش دولت (۷۹-۹۸)

محمد نیکونسبتی، جواد شکرخواه، میثم امیری

ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک های تحت حاکمیت دولت (۹۹-۱۲۲)

مهدی حسنی، فاطمه احمدی، لیدا عزیزپور، رحمت اله محمدی پور، کارن فتاحی

تحلیل علم سنجی مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی: وضعیت فعلی، روندهای در حال ظهور (۱۲۳-۱۴۰)

قاسم بولو، بهرنگ پارسا فرد

شناسایی و رتبه بندی نقش های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور (۱۴۱-۱۶۶)

حامد راحت ده مرده، رضا ستوده، محمود رضا رخشانی

مدل مفهومی نهادینه سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی (۱۶۷-۱۸۸)

جواد علی پور، رضا غلامی جمکرانی، سیدعباس برهانی، زهره حاجیها

محرك های پاسخگویی نهادهای عمومی غیردولتی ایران: تحلیل نهادی، ساختاری و هنجاری محیط گزارشگری (۱۸۹-۲۰۸)

محمد دباغی، سیدرسول معصومی، علی ذبیحی

تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای عمومی (۲۰۹-۲۳۲)

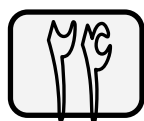
افسانه جلالی، مریم امامی میبدی

واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی (۲۳۳-۲۵۸)

فاطمه صغری یعقوبی، فاطمه هاشمی مقدم

تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران (۲۵۹-۲۸۰)

مازیار زارع، مصطفی قاسمی، عبدالرضا محسنی



حسابداری دولتی

سال دوازدهم، شماره ۲ (پیاپی ۲۴)، بهار و تابستان ۱۴۰۵

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سرمدبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: الناز پاک خصال

ویراستار و صفحه‌آرا و نمونه خوان: علی رضایی

براساس اعلام دفتر سیاست‌گذاری و امور پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری طی نامه شماره ۲۱۴۸۷۶/۱۸/۳ مورخ ۲۰/۹/۹۶ "دو فصلنامه حسابداری دولتی" از شماره ۳ پاییز و زمستان ۹۴ دارای امتیاز علمی-پژوهشی می‌باشد.

پست الکترونیکی: gja.journals@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی: gaa.journals.pnu.ac.ir

تلفن: ۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

آدرس پستی دبیرخانه:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام‌نور استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

شاپا الکترونیکی: ۲۶۴۵-۴۹۸X

شاپا: ۲۴۲۳-۴۶۱۳

منشور اخلاقی نشریات علمی-پژوهشی دانشگاه پیام‌نور

این منشور تعهدنامه‌ای است که برخی حدود اخلاقی و مسئولیت‌های مربوط به انجام فعالیت‌های علمی-پژوهشی و چاپ آنها در نشریات را ترسیم می‌کند تا از بروز تخلفات پژوهشی آگاهانه یا ناآگاهانه توسط نویسندگان مقالات پیشگیری نماید. این منشور برگرفته از **”منشور و موازین اخلاق پژوهش“** مصوب معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران، موازین انتشاراتی پذیرفته شده بین‌المللی، و تجربیات موجود در حوزه نشریات علمی-پژوهشی است.

۱. مقدمه

نویسندگان، داوران، اعضای هیئت تحریریه و سردبیران نشریات موظف هستند تمام اصول اخلاق پژوهشی و مسئولیت‌های مرتبط در زمینه چاپ را دانسته و به آن متعهد باشند. ارسال مقاله توسط نویسندگان، داوران مقالات و تصمیمگیری در مورد قبول یا رد مقاله توسط اعضای هیئت تحریریه و سردبیر به منزله دانستن و تبعیت از این حقوق می‌باشد و در صورت احراز عدم پابندی هر یک از این افراد به این اصول و مسئولیت‌ها، نشریات هرگونه اقدام قانونی را حق خود می‌دانند.

۲. وظایف و تعهدات نویسندگان (Authors' Responsibilities)

- مقالات ارسالی باید در زمینه تخصصی مجله بوده و به صورت علمی و منسجم، مطابق استاندارد مجله آماده شده باشد.

- مقالات ارائه شده بایستی پژوهش اصیل ((Original Research نویسنده/نویسندگان مقاله باشد. دقت در پژوهش، گزارش صحیح داده‌ها و ذکر منابع دربردارنده تحقیقات سایر افراد، در مقاله الزامی است.

- نویسنده/نویسندگان مسئول صحت و دقت محتوای مقالات خود هستند.

نکته ۱. چاپ مقاله به معنی تأیید مطالب آن توسط مجله نیست.

- نویسندگان حق ”ارسال مجدد“ (Duplicate Submission) یک مقاله را ندارند. به عبارت دیگر، مقاله یا

- بخشی از آن نباید در هیچ مجله دیگری در داخل یا خارج از کشور چاپ شده یا در جریان داوران و چاپ باشد.

- نویسندگان مجاز به ”انتشار همپوشان“ (Overlapping Publication) نیستند. منظور از انتشار همپوشان، چاپ داده‌ها و یافته‌های مقالات پیشین خود با کمی تغییر در مقاله‌ای به عنوان جدید است.

- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند در صورت نیاز به استفاده از مطالب دیگران، آنها را با ارجاع‌دهی (Citation) دقیق و در صورت نیاز پس از کسب اجازه کتبی و صریح، از منابع مورد نیاز استفاده نمایند. هنگامی که عین نوشته‌های پژوهشگر دیگری مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید از روش‌ها و علائم نقل قول مستقیم، نظیر گذاشتن آن داخل گیومه (” “)، استفاده شود.

- نویسنده مسئول مقاله می‌بایست نسبت به وجود نام و اطلاعات تمام نویسندگان (پس از اخذ تأیید از نامبرداران) و نبودن نامی غیر از پژوهشگران درگیر در انجام پژوهش و تهیه مقاله اطمینان حاصل کند.

نکته ۲. از درج عبارت ”مؤلف افتخاری (Gift Authorship)“ و حذف ”مؤلف واقعی (Ghost Authorship)“ خودداری شود.

- نویسنده مسئول مقاله موظف است از اینکه همه نویسندگان مقاله، آن را مطالعه و نسبت به ارائه آن و جایگاه خود در مقاله به توافق رسیده‌اند، اطمینان حاصل کند.

- ارسال مقاله به منزله آن است که نویسندگان رضایت کلیه پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را جلب کرده و تمامی پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را معرفی نموده‌اند.

- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند به‌هنگام وجود هر گونه خطا و بی‌دقتی در مقاله خود، متولیان نشریه را در جریان آن قرار داده، نسبت به اصلاح آن اقدام و یا مقاله را بازپس گیرند.

- نویسنده/نویسندگان ملزم به حفظ نمونه‌ها و اطلاعات خام مورد استفاده در تهیه مقاله، تا یکسال پس از چاپ آن در نشریه مربوط، جهت پاسخگویی به انتقادات و سؤالات احتمالی خوانندگان نشریه هستند.

۳. رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی

نویسنده/نویسندگان موظف به احتراز از "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" (Research and Publication Misconduct) هستند. اگر در هر یک از مراحل ارسال، داوری، ویرایش، یا چاپ مقاله در نشریات یا پس از آن، وقوع یکی از موارد ذیل محرز گردد، رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی محسوب شده و نشریه حق برخورد قانونی با آن را دارد.

- **جعل داده‌ها ((Fabrication):** عبارت است از گزارش مطالب غیرواقعی و ارائه داده‌ها یا نتیجه‌های ساختگی به‌عنوان نتایج آزمایشگاهی، مطالعات تجربی و یافته‌های شخصی. ثبت غیرواقعی آنچه روی نداده است یا جابه‌جایی نتایج مطالعات مختلف، نمونه‌هایی از این تخلف است.
- **تحریف داده‌ها ((Falsification):** تحریف داده‌ها به‌معنای دستکاری مواد، ابزار و فرایند پژوهشی یا تغییر و حذف داده‌هاست به‌نحوی که سبب می‌گردد تا نتایج پژوهش با نتایج واقعی تفاوت داشته باشند.
- **سرقت علمی ((Plagiarism):** سرقت علمی به استفاده غیرعمدی، دانسته و یا بی‌ملاحظه از کلمات، ایده‌ها، عبارات، ادعا و یا استنادات دیگران بدون قدردانی و توضیح و استناد مناسب به اثر، صاحب اثر یا سخنران ایده گفته می‌شود.
- **اجاره علمی:** منظور آن است که نویسنده/نویسندگان، فرد دیگری را برای انجام پژوهش به‌کار گیرند و پس از پایان پژوهش، با دخل و تصرف اندکی آن را به نام خود به چاپ رسانند.
- **انتساب غیرواقعی:** منظور انتساب غیرواقعی نویسنده/نویسندگان به مؤسسه، مرکز یا گروه آموزشی یا پژوهشی است که نقشی در اصل پژوهش مربوطه نداشته‌اند.

۴. وظایف داوران (Reviewers' Responsibility)

- داوران در بررسی مقالات، می‌بایست نکات ذیل را در نظر داشته باشند:
- بررسی کیفی، محتوایی و علمی مقالات به‌منظور بهبود، ارتقاء کیفی و محتوایی مقالات.
- اطلاع‌رسانی به سردبیر نشریه مبنی بر پذیرفتن یا نپذیرفتن داوری (به لحاظ مرتبط نبودن حوزه موضوعی مقاله با تخصص داور) و معرفی داور جایگزین در صورت پذیرفتن داوری.
- ضرورت در نپذیرفتن مقالاتی که منافع اشخاص، مؤسسات و شرکت‌های خاص به‌وسیله آن حاصل و یا روابط شخصی در آن مشاهده می‌شود و همچنین مقالاتی که در انجام، تجزیه و تحلیل یا نوشتن آن مشارکت داشته است.
- داوری مقالات بایستی بر اساس مستندات علمی و استدلال کافی انجام شده و از اعمال نظر سلیقه‌ای، شخصی، صنفی، نژادی، مذهبی و غیره در داوری مقالات خودداری گردد.
- ارزیابی دقیق مقاله و اعلام نقاط قوت و ضعف مقاله به صورتی سازنده، صریح و آموزشی.
- مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، وقت شناسی، علاقه‌مندی و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران.
- عدم اصلاح و بازنویسی مقاله بر اساس سلیقه شخصی.
- حصول اطمینان از ارجاع‌دهی کامل مقاله به کلیه تحقیقات، موضوعات و نقل قول‌هایی که در مقاله استفاده شده است و همچنین یادآوری موارد ارجاع نشده در تحقیقات چاپ شده مرتبط.
- احتراز از بازگویی اطلاعات و جزئیات موجود در مقالات برای دیگران.
- داور حق ندارد قبل از انتشار مقاله، از داده‌ها یا مفاهیم جدید آن به نفع یا علیه پژوهش‌های خود یا دیگران یا برای انتقاد یا بی‌اعتبارسازی نویسنده‌گان استفاده کند. همچنین پس از انتشار مقاله، داور حق انتشار جزئیات را فراتر از آنچه توسط مجله چاپ شده است، ندارد.
- داور حق ندارد بجز با مجوز سردبیر مجله، داوری یک مقاله را به فرد دیگری از جمله همکاران هیئت علمی یا دانشجویان تحصیلات تکمیلی خود بسپارد. نام هر کسی که در داوری مقاله کمک نموده باید در گزارش داوری به سردبیر ذکر و در مدارک مجله ثبت گردد.
- داور اجازه تماس مستقیم با نویسندگان در رابطه با مقالات در حال داوری را ندارد. هرگونه تماس با نویسندگان مقالات فقط از طریق دفتر مجله انجام خواهد گرفت.
- تلاش برای ارائه گزارش "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" و ارسال مستندات مربوطه به سردبیر نشریه.

۵. وظایف سردبیر و اعضای هیئت تحریریه (Editorial Board Responsibilities)

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید حفظ نشریه و ارتقاء کیفیت آن را هدف اصلی خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه باید در جهت معرفی هرچه بیشتر نشریه در جوامع دانشگاهی و بین‌المللی بکوشند و چاپ مقالات از دانشگاه‌های دیگر و مجامع بین‌المللی را در اولویت کار خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه نباید در چاپ مقالات خود دچار حس سهم‌خواهی و افراط شوند.
- اختیار و مسئولیت انتخاب داوران و قبول یا رد یک مقاله پس از کسب نظر داوران بر عهده سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله است.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله بایستی از نظر حرفه‌ای صاحب‌نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته باتوجه به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری، و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داورهای عمیق و مستدل استقبال، از داورهای سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داورهای مغرضانه، بی‌اساس یا تحقیرآمیز برخورد کند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید نسبت به ثبت و آرشیو اسناد داوری مقالات به‌عنوان اسناد علمی، و محرمانه نگاه داشتن اسامی داوران هر مقاله اقدام لازم را انجام دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف به اعلام سریع نتیجه تصمیم‌گیری نهایی در مورد پذیرش یا رد مقاله به نویسنده مسئول هستند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید کلیه اطلاعات موجود در مقالات را محرمانه تلقی نموده و از دراختیار دیگران قرار دادن و بحث درباره جزئیات آن با دیگران احتراز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظفند از بروز تضاد منافع (Conflict of interests) در روند داوری، باتوجه به هرگونه ارتباط شخصی، تجاری، دانشگاهی و مالی که ممکن است به‌طور بالقوه بر پذیرش و نشر مقالات ارائه شده تأثیر بگذارد، جلوگیری کنند.
- سردبیر مجله موظف است آثار متهم به عدول از اخلاق انتشاراتی و پژوهشی که از سوی داوران یا به هر نحو دیگر گزارش می‌شود را با دقت و جدیت بررسی نموده و در صورت نیاز در این خصوص اقدام نماید.
- سردبیر مجله موظف است نسبت به حذف سریع مقالات چاپ شده‌ای که مشخص شود در آنها "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" رخ داده است و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان و مراجع نمایه‌نمایی مربوطه اقدام نماید.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌اند نسبت به بررسی و چاپ سریع اصلاحیه و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان، برای مقالات چاپ شده‌ای که در آنها خطاهایی یافت شده است، اقدام نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید به‌طور مستمر نظرات نویسندگان، خوانندگان، و داوران مجله در مورد بهبود سیاست‌های انتشاراتی و کیفیت شکلی و محتوایی مجله را جویا شوند.

منابع

۱. منشور و موازین اخلاق پژوهش مصوب معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری.
۲. Committee on Publication Ethics, COPE Code of Conduct, www.publicationethics.org

اعضای هیئت تحریریه

ردیف	عضو هیئت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	دکتر علی رحمانی	دانشگاه الزهراء، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۲	دکتر رضا رسولی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	استاد تمام	مدیریت دولتی
۳	دکتر سید علی اکبر احمدی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	استاد تمام	مدیریت دولتی
۴	دکتر سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	دانشیار	حسابداری
۵	دکتر غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۶	دکتر ساسان مهرانی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۷	دکتر بیتا مشایخی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۸	دکتر حمید پورجلالی	دانشگاه هاوایی، ایالات متحده امریکا	استاد تمام	حسابداری
۹	دکتر حسن یزدی فر	دانشگاه بورنموث، انگلستان	استاد تمام	حسابداری
۱۰	دکتر ذبیح اله رضایی	دانشگاه ممفیس، ایالات متحده امریکا	استاد تمام	حسابداری
۱۱	دکتر جمال الدین نظری	دانشگاه سایمون فریزر، برنابی، کانادا	استاد تمام	حسابداری
۱۲	دکتر سعید همایون	دانشگاه گاول، سوئد	دانشیار	حسابداری
۱۳	دکتر غلامرضا زندی پورجوپاری	دانشگاه کوالا لامپور، کوالا لامپور، مالزی	دانشیار	حسابداری مالی

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	غریبه اسماعیلی کیا	دانشگاه ایلام، ایلام، ایران	استادیار	۹	رویا دارابی	واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران	دانشیار
۲	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بیناود مشهد، ایران	استادیار
۳	یونس بلدآور نهندي	واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران	استادیار	۱۱	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام
۴	حسین جباری	واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران	استادیار	۱۲	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	استادیار
۵	زهره حاجیها	واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۳	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان، کردستان، ایران	استادیار
۶	رضوان حجازی	دانشگاه الزهراء، تهران، ایران	استاد تمام	۱۴	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	مریی
۷	آمنه بذرافشان	دانشگاه مشهد، مشهد، ایران	استادیار	۱۵	آرش تحریری	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استادیار
۸	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه، کرمانشاه، ایران	استادیار	۱۶	فاطمه احمدی	دانشگاه ایلام، ایلام، ایران	استادیار

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

- (۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛
 - (۲) بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛
 - (۳) مدیریت هزینه و فناوری اطلاعات در بخش عمومی؛
 - (۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛
 - (۵) ارزیابی و نظارت و کنترل‌های مالی در بخش عمومی‌باشد.
- مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از کلیه استادان و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این دو فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه فرمایند:

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

۱. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛
- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛
- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)؛
- نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر؛
- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی:

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛
- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛
- کد طبقه‌بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است.

۳. متن مقاله: باید در بردارنده بخش‌های زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛
- مروری بر پیشینه؛
- تدوین فرضیه‌های پژوهش؛
- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آنها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد) جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی

صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی باتوجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر؛

– منابع؛

– چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳-۱. **متن مقاله:** در متن فارسی تمامی اعداد به فارسی باشند.

۳-۲. **ارجاع‌های درون متنی:** به منظور ارجاع‌های درون متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به صورت فارسی

نوشته و از روش APA (ای.پی.ای) استفاده شود؛ به این ترتیب که:

– نام خانوادگی (سال انتشار). چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جداسازی استفاده شود.

– هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع پایانی درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی از پی‌نوشت استفاده شود.

۳-۳. **نمودارها و جدول‌ها:** بهتر است نمودارها و جدول‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. داخل

جدول‌ها باید به فارسی نوشته شود و از نقطه به جای ممیز استفاده گردد.

۳-۴. **فرمول‌ها:** به صورت صحیح تایپ شود.

۳-۵. **پی‌نوشت‌ها:** شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به صورت توان روی کلمات باشد و بدون استفاده از

تکنیک Footnote یا EndNote در Word درج شود.

۳-۶. **منابع:** برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و

پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا می‌آیند.

۳-۷. **چکیده انگلیسی:** چکیده انگلیسی باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد.

۴. **اندازه قلم:** قلم مورد استفاده و اندازه قلم در هر یک از بخش‌های متن مقاله به شرح زیر است:

قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۳	– عنوان مقاله فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط چین	– نام نویسندگان فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰	– عنوان و سمت نویسندگان فارسی
	– متن چکیده
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲	– مقاله فارسی
	– متن نمودارها و جداول
	– منابع فارسی

قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۳	– عنوان مقاله انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط چین	– نام نویسندگان انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰	– عنوان و سمت نویسندگان انگلیسی
	– متن چکیده انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۲	– منابع انگلیسی

فهرست

- ارزیابی سواد مالیاتی مدیران ایرانی ۱
مهدی فاضلی، آذر مسلمی، محمد حامد خانمحمدی، محمود معین الدین
- ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی ایران ۳۱
پروین پورفخریان، شهناز مشایخ
- مطالعه ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت به منظور ارائه چارچوبی جهت تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی. ۵۷
یونس محمدی، مهرداد قنبری، روح الله جمشیدپور، مجتبی چاوشانی
- فرا تحلیل متغیرهای کلان اقتصاد بر بازار سرمایه با تأکید بر نقش دولت ۷۹
محمد نیکونسبتی، جواد شکرخواه، میثم امیری
- ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک های تحت حاکمیت دولت ۹۹
مهدی حسنی، فاطمه احمدی، لیدا عزیزپور، رحمت اله محمدی پور، کارن فتاحی
- تحلیل علم سنجی مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی: وضعیت فعلی، روندهای در حال ظهور ۱۲۳
قاسم بولو، بهرننگ پارسا فرد
- شناسایی و رتبه بندی نقش های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور ۱۴۱
حامد راحت ده مرده، رضا ستوده، محمود رضا رخشانی
- مدل مفهومی نهادهای سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی. ۱۶۷
جواد علی پور، رضا غلامی جمکرانی، سیدعباس برهانی، زهره حاجیها
- محرك های پاسخگویی نهادهای عمومی غیردولتی ایران: تحلیل نهادی، ساختاری و هنجاری محیط گزارشگری ۱۸۹
محمد دباغی، سیدرسول معصومی، علی ذبیحی
- تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای عمومی ۲۰۹
افسانه جلالی، مریم امامی مبینی
- واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی ۲۳۳
فاطمه صغری یعقوبی، فاطمه هاشمی مقدم
- تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران ۲۵۹
مازیار زارع، مصطفی قاسمی، عبدالرضا محسنی



Evaluation the Tax Literacy of Iranian Managers

Mahdi Fazeli¹, Azar Moslemi^{2*}, Mohammadhamed Khanmohammadi³, Mahmoud Moeinadin⁴

High lights

- The components of tax literacy of Iranian managers were identified using the Delphi method.
- Using the Lavish index and the fuzzy Delphi technique, a standard and native tax literacy questionnaire was designed for Iranian managers.
- The tax literacy of Iranian managers was assessed and measured.
- Iranian managers are tax illiterate.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khom. C., Islamic Azad University, Khomein, Iran. (fazeli@pnu.ac.ir).
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Khom. C., Islamic Azad University, Khomein, Iran.
3. Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. (Dr.khanmohammadi@yahoo.com).
4. Associate Professor, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran (mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir).

Corresponding Author:

Azar Moslemi

Email: azar.moslemi@iau.ac.ir

Receive Date: 27 February 2025

Revise Date: 07 January 2026

Accept Date: 25 January 2026

Publish Date: 19 February 2026

How to Cite:

Fazeli, Mahdi; Moslemi, Azar; Khanmohammadi, Mohammadhamed; Moeinadin, Mahmoud; (2026). Evaluation the Tax Literacy of Iranian Managers, *Governmental Accounting*, 12 (24), 1-30.

ABSTRACT

The Subject and Purpose: Nowadays, considering the very important role and position of taxes in the budgeting system of countries, the issue of tax literacy is the focus of many foreign studies. However, in Iran, this issue has not been given special attention, especially at the national level. Therefore, the present study was designed and implemented with the aim of evaluating the tax literacy of Iranian managers.

Research Method: In the qualitative stage of the research, the components of managers' tax literacy were identified using the Delphi method and after approval, a standard questionnaire for managers' tax literacy was developed using the CVR index and fuzzy Delphi technique and approved by experts; then, in the quantitative stage of the research, using the cluster sampling method, questionnaires were distributed among 400 Iranian managers in 4 provinces and 367 complete questionnaires were collected and analyzed using appropriate statistical techniques.

Research Findings: The findings of the qualitative section indicate that the components of managers' tax literacy are: 1) Salary and wages area 2) Value-added tax area 3) Area related to purchase, sales and quarterly transaction reports and taxpayer system 4) Real estate area 5) Income area 6) Money laundering and tax evasion 7) Tax exemptions in the income area 8) Tax litigation process and relevant authorities 9) Tax crimes of failure to pay tax debt on time 10) Familiarity with accounting standards and recognition and analysis of financial statements 11) Familiarity with the audit process and preparation of an independent audit report. The findings of the quantitative section (review of 367 completed questionnaires) indicate that the tax literacy of Iranian managers is insufficient.

Conclusion, Originality, and its Addition to Knowledge: The results showed that Iranian managers are poorly tax literate, so it is necessary to increase their tax literacy by expanding their business activities appropriately. From the knowledge-building aspect, this study is the first in the country to present a standard and indigenous tax literacy questionnaire in accordance with the Direct Tax Law and thereby evaluate the tax literacy of Iranian managers, which can be a starting point for new studies in this field.

Keywords: Tax literacy of managers, financial literacy, direct tax law.

JEL Classification: G380.



Introduction

The key to saving the country's economy is production, and by achieving maximum prosperity and positive and constructive achievements in this area, the resilience of the country's economy will be strengthened in the best possible way. The competence of managers in terms of management skills is one of the most important factors for continued success in any organization. The effectiveness and efficiency of managers requires having management skills (Abu Saeed, Moein al-Din and Heyrani, 2021). Robert Katz (1974) identified three essential management skills: technical skills (knowledge and ability to perform specific tasks), human skills (ability and discernment in creating an environment of understanding), and conceptual skills (ability to understand the complexities of the entire organization and envision all the elements and components that make up the work) (Mozaffari, Javadi and Naderian, 2002). Among the technical skills that are effective and essential for the success of managers in the fields of production and trade is financial literacy. Financial literacy is related to the concept of financial intelligence and includes a set of skills that are essential for people who want to have a successful business (Plakalovic, 2015). Having sufficient financial literacy makes it should enable the manager to critically assess the quality of financial information and the financial position of a company, as well as to avoid bias. Understand the hidden meanings in numbers and use the volume of financial information to make decisions. Effective use of the system. According to reports published by (OECD¹, 2023), tax literacy is one of the important subsets of financial literacy, so company managers have a fundamental need to have tax literacy in order to achieve their goals. And one of the important components in managers' decision-making is having tax skills and literacy. Tax literacy it is a combination of knowledge, skills, and attitudes that individuals to collect the

necessary information to determine your tax liability, compliance with taxes and enforcement. Effective tax planning they need it. In addition this includes a sense of responsibility for the goals of the social contract, which requires active participation. Citizens and rank it is a high level of tax ethics (Bernadin De Klerk and Carmela Apra, 2023). Tax literacy is a general tax concept and regulation understood by taxpayers. Tax literacy is an understanding of taxes owned by taxpayers and is a reference for taxpayers in carrying out tax actions and making tax decisions regarding the accurate implementation of their obligations (Vennet Jeffrey Kohoparva et al., 2022). Tax literacy is defined as a dynamic process of developing skills and gaining confidence to be aware of and understand the factors that affect your tax decision (Marina Bornman, Marianne Wasserman, 2020). Tax literacy is a new concept based on the application programs of developed countries. Tax literacy can be defined as individuals' understanding of tax laws related to tax liabilities, fulfilling their tax obligations, and independently assessing potential tax risks in their financial environment. It happens as defined (Cvrlje, 2015).

To assess the financial literacy of managers, the component assessment financial literacy skills that are necessary for the efficient and effective management and leadership of companies and business units it should be examined what has been identified and measured in Iran so far. Has not been taken, so it is necessary to first financial literacy factors should be identified in order to create a suitable tool for accurately assessing the financial literacy of Iranian managers and localized in accordance with the country's laws and regulations. Therefore, the purpose of this study is to measure the financial literacy of Iranian managers, as well as the relationship between factors such as; characteristics Demographics, education level, management experience, course

¹. Organization for Economic Co-operation and Development

completion financial information, company size, type of industry and field of activity of the company, and financial literacy of managers are examined.

Methodology

Theoretical Foundations and Research Background:

Trivedi Stoutini ,in a study titled (2024) " The Impact of Literacy Tax on tax compliance with tax crimes as a moderating variable. The results of this paper show that the literacy variable Tax can have a positive relationship and a significant impact on tax compliance. These results also indicate that a good understanding of increasing literacy Taxation can make people aware of the importance of taxes and their benefits to the general public.

According to the studies of Bernard De Clercq and Carmela Apra (2023) , five basic issues in the conceptual framework of tax literacy are stated as follows: 1- Technical knowledge, skills and attitudes related to tax compliance 2- Knowledge, skills and attitudes related to the purpose of taxation as a source of public revenue 3- Knowledge, skills and attitudes required for effective and efficient tax planning 4- Knowledge, skills and attitudes related to responsible citizenship 5- Prerequisites of tax literacy.

Maria Rosa Intansari and Supramono (2022) , in a study titled " The Effect of Tax Literacy on Tax Compliance : The Moderating Role of Patriotism , " the results showed that tax literacy significantly affects taxpayer compliance . Micro, small and medium enterprises in Indonesia It has an effect. Then, patriotism is fixed at a relatively significant level and has a significant relationship with tax literacy in tax compliance.

Abusalidze (2020), also related Tax literacy Considers for social benefits and Optimal To be Tax policy Based on a comparative tax analysis On income in countries Development Found and in progress Development He checks. He states that" the main idea of taxation on income Must Distribution Optimal Tax literacy based on direct definition of taxpayer income or progressive taxpayers".Be the author "Reduce

the tax burden among taxpayers Checks and Tax literacy is the result Fair distribution The tax burden knows that it speaks of the social value of taxes .

Statistical Population and Sample Size:

Since the present study is conducted using both qualitative and quantitative methods, it includes two separate statistical population samples: financial and tax experts in the qualitative part and Iranian managers (CEOs and board members of companies) in the quantitative part. Using the Cochran formula, the sample size was 384 people.

Hypothesis Research Topics:

First: Iranian managers are tax literate.

Second: Between population characteristics Managers' cognition Iran and its future financial literacy level there is a significant relationship.

Three: Between the level of education of Iranian managers and their level of financial literacy there is a significant relationship .

Four: Between the management experience and background of Iranian managers and their future financial literacy level there is a significant relationship.

Fifth: Between completing the course there is a significant relationship between financial performance and the level of financial literacy of Iranian managers.

Sixth: There is a significant relationship between company size and the level of financial literacy of its Iranian managers .

Seventh: There is a significant relationship between the type of industry in which the company operates and the level of financial literacy of its Iranian managers.

Eighth: There is a significant relationship between the type of company activity and the level of financial literacy of its Iranian managers.

Discussion and Result:

The results of the hypothesis test indicate the inadequacy of managers' tax literacy. is Features Demographics include ;Gender and Status Marriage With Level Literacy Tax Relationship Managers Meaningfulness No,

but age has a significant relationship with tax literacy. Between Level Education and Level Literacy Tax Managers Communication Meaningfulness There is Experience and History Management with Level Literacy Tax Meaningful connection it has. Passing Courses Tax with Level Literacy Tax Communication Meaningfulness It has. Also, Variable Size Company Meaningful connection With Level Literacy Tax. However, the industry type variable does not have a significant relationship with managers' tax literacy. Also between Context Activity Company main and literacy level Tax Communication Meaningfulness Existence It has.

Ethical Considerations:

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

The authors have observed the principles of ethics in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all of them.

Authors' Contributions:

Data collection: First author, Mahdi Fazeli and second author, Ms. Dr. Azar Moslemi; Preparation of the research report: First author, Mahdi Fazeli and third author, Dr. Mohammad Hamed Khanmohammadi; Data analysis: First author, Mahdi Fazeli and fourth author, Dr. Mahmoud Moeinadin.

The authors' contributions to the article extracted from the thesis are as follows:

First author, Mahdi Fazeli: Preparation and preparation of samples, conducting experiments and collecting data, performing calculations, statistical analysis of data,

analysis and interpretation of information and results, preparation of the draft article.

Second author, Ms. Dr. Azar Moslemi: Thesis supervisor, research design, supervision of research stages, review and control of results, correction, review and finalization of the article.

Third author, Dr. Mohammad Hamed Khanmohammadi: Thesis supervisor, participation in research design, research supervision, reading and reviewing the article.

Fourth author, Dr. Mahmoud Moeinadin: Thesis advisor, participation in research design, research supervision, reading and reviewing the article.

Conflict of Interest:

According to the declaration of the authors of this article, there is no conflict of interest.

Funding:

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Acknowledgements:

The esteemed Vice Chancellor for Research, Islamic Azad University, Khomein Branch, is gratefully acknowledged for their moral support and cooperation in carrying out this research.

We would like to thank and acknowledge Mr. Mohammad Hamed Khanmohammadi, Ms. Dr. Azar Moslemi, and Mr. Mahmoud Moeinadin for reviewing the text of the article and providing structural comments.

We would like to thank the esteemed referees for providing structural and scientific comments.

«مقاله پژوهشی»

ارزیابی سواد مالیاتی مدیران ایرانی

مهدی فاضلی^۱، آذر مسلمی^{۲*}، محمد حامد خانمحمدی^۳، محمود معین الدین^۴

نکات برجسته

- مؤلفه‌های سواد مالیاتی مدیران ایرانی با استفاده از روش دلفی شناسایی شد.
- به کمک شاخص لاوشه و تکنیک دلفی فازی پرسشنامه استاندارد و بومی سواد مالیاتی برای مدیران ایرانی طراحی شد.
- سواد مالیاتی مدیران ایرانی ارزیابی و مورد سنجش قرار گرفت.
- مدیران ایرانی کم سواد مالیاتی هستند.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: امروزه با توجه به نقش و جایگاه بسیار مهم مالیات در نظام بودجه ریزی کشورها، موضوع سواد مالیاتی مورد توجه بسیاری از مطالعات خارجی است. ولی در ایران این مهم بطور خاص و به ویژه در سطح ملی مورد توجه نبوده، بنابراین پژوهش حاضر با هدف ارزیابی سواد مالیاتی مدیران ایرانی طراحی و اجرا شده است.

روش پژوهش: در مرحله کیفی پژوهش، مؤلفه‌های سواد مالیاتی مدیران با استفاده از روش دلفی شناسایی و پس از تایید، پرسشنامه استاندارد سواد مالیاتی مدیران به کمک شاخص لاوشه و تکنیک دلفی فازی تدوین و به تایید خبرگان رسیده، سپس در مرحله کمی پژوهش، با استفاده از روش نمونه گیری خوشه‌ای، پرسشنامه‌ها بین (۴۰۰) نفر از مدیران ایرانی در ۴ استان توزیع و (۳۶۷) پرسشنامه کامل جمع‌آوری و با تکنیک‌های مناسب آماری تحلیل شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های بخش کیفی بیانگر آن است که مؤلفه‌های سواد مالیاتی مدیران عبارتند از: (۱) حوزه حقوق و دستمزد (۲) حوزه مالیات بر ارزش افزوده (۳) حوزه مربوط به گزارشات خرید، فروش و معاملات فصلی و سامانه مؤدیان (۴) حوزه املاک و مستغلات (۵) حوزه درآمد (۶) پولشویی و فرار مالیاتی (۷) معافیت‌های مالیاتی در حوزه درآمد (۸) فرآیند دادرسی مالیاتی و مراجع مربوطه (۹) جرائم مالیاتی عدم پرداخت به موقع بدهی مالیاتی (۱۰) آشنایی با استانداردهای حسابداری و شناخت و تحلیل صورتهای مالی (۱۱) آشنایی با فرآیند حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی مستقل. یافته‌های بخش کمی (بررسی ۳۶۷ پرسشنامه تکمیل شده) بیانگر عدم کفایت سواد مالیاتی مدیران ایرانی است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج نشان داد مدیران ایرانی کم سواد مالیاتی هستند بنابراین ضرورت دارد با گسترش فعالیتهای تجاری به شیوه مقتضی سواد مالیاتی خود را افزایش دهند. از جنبه دانش افزایی، پژوهش حاضر نخستین بار در کشور اقدام به ارائه پرسشنامه استاندارد و بومی سواد مالیاتی مطابق قانون مالیات‌های مستقیم کرده و از این طریق سواد مالیاتی مدیران ایرانی را ارزیابی کرده است که این امر می‌تواند نقطه آغازی برای انجام مطالعات جدید در این حوزه باشد.

واژه‌های کلیدی: سواد مالیاتی مدیران، سواد مالی، قانون مالیات‌های مستقیم.

طبقه‌بندی موضوعی: G380.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (fazeli@pnu.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران.
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. (Dr.khanmohammadi@yahoo.com)
۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir)

نویسنده مسئول:

آذر مسلمی

رایانامه:

azar.moslemi@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۰۹

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۱/۳۰

استناد به مقاله:

فاضلی، مهدی؛ مسلمی، آذر؛ خانمحمدی، محمد حامد؛ معین الدین، محمود؛ (۱۴۰۵)، ارزیابی سواد مالیاتی مدیران ایرانی، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۱-۳۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه^۱

همواره اصلاح نظام درآمدی دولت، از طریق سهم درآمدهای مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است. همچنین اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالیاتی کشور، با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی و ایجاد ثبات نیز از دیگر محورهای مورد تأکید است. در این راستا، یکی از شیوه‌های ارتقای نقش درآمدهای مالیاتی در تأمین بودجه عمومی دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی محسوب می‌شود که فواید دیگری نیز برای نظام اقتصادی به همراه دارد که از آن جمله می‌توان به تقویت حوزه نظارتی و ارتقاء اثربخشی در اجرای سیاست‌های اقتصادی اشاره کرد. با این حال، مالیات دارای آثار مهمی بر تخصیص منابع در اقتصاد است (جباری، مرادخانی و حبیب زاده، ۱۴۰۲). کشورهای در حال توسعه مانند ایران برای تأمین مالی هزینه‌های خود به درآمد بیشتری نیاز دارند و درآمدهای مالیاتی می‌تواند یکی از منابع اصلی ایجاد درآمد باشد (بابکی روح الله، عفتی مهنار، ۱۴۰۱). شاه کلید نجات بخش اقتصاد کشور تولید است که با تحقق حداکثری رونق و حصول مثبت و سازنده در این عرصه، مقاومت پذیری اقتصاد کشور به بهترین شیوه ممکن تقویت می‌شود. در چنین شرایطی آسیب‌های ناشی از تکانه‌های اقتصادی، شوک‌ها و تحریم‌های خارجی به حداقل ممکن کاهش پیدا می‌کند. بنابراین، بایستی به واحدهای تولیدی و در راس آن به مدیران به عنوان نیروی محرکه اصلی شرکت‌ها توجه ویژه‌ای کرد. صلاحیت مدیران از نظر مهارت‌های مدیریتی یکی از مهمترین عوامل استمرار موفقیت در هر سازمان است. اثربخشی و کارایی مدیران مستلزم داشتن مهارت‌های مدیریتی است و نقصان هر یک از مهارت‌ها شانس موفقیت واحد تجاری به عنوان یک کل را کاهش می‌دهد. در این راستا صاحب نظران مهارت‌های متنوعی را برای مدیران ضروری می‌دانند که نداشتن آنها باعث شکست می‌شود (ابوسعیدی، معین الدین و حیرانی، ۱۴۰۰). رابرت کاتز^۲ (۱۹۷۴)، سه مهارت اساسی مدیریتی شامل، مهارت فنی، مهارت‌های انسانی و مهارت‌های مفهومی را شناسایی کرد. مهارت فنی یعنی دانایی و توانایی در انجام دادن وظایف خاص که لازمه آن ورزیدگی در کاربرد فنون و ابزار ویژه و شایستگی عملی در رفتار و فعالیت است. مهارت انسانی یعنی داشتن توانایی و قدرت تشخیص در زمینه ایجاد محیط تفاهم و همکاری و انجام دادن کار به وسیله دیگران است. مهارت ادراکی یعنی توانایی درک پیچیدگی‌های کل سازمان و تصور همه عناصر

و اجزای تشکیل دهنده کار و فعالیت سازمانی به صورت یک کل واحد است (مظفری، جوادی و نادریان، ۱۳۸۱). از جمله مهارت‌های فنی که برای موفقیت مدیران در عرصه تولید و تجارت موثر و ضروری می‌باشد، سواد مالی است. سواد مالی با مفهوم هوش مالی در ارتباط است و شامل مجموعه مهارت‌هایی است که فراگیری آن برای افرادی که می‌خواهند کسب و کار موفق داشته باشند، ضروری است (پالکالویک^۳، ۲۰۱۵). حدود نیمی از شرکت‌ها در پنج سال ابتدایی عمرشان ورشکست می‌شوند (بایراکداروگلو و بتان^۴، ۲۰۱۴)، یه و کوالتونگا^۵ (۲۰۱۹)، معتقدند، سواد مالی اثرات مستقیم و غیرمستقیمی بر عدم شکست و پایداری شرکت‌ها دارد. آگاهی و شناخت مدیران از روش‌ها و ابزارهای مختلف تأمین نقدینگی و کاهش ریسک برای غلبه بر چالش‌های مالی پیشروی شرکت‌ها، ضروری است (بایراکداروگلو و بتان، ۲۰۱۴). داشتن سواد مالی کافی باعث می‌شود که مدیر بتواند ارزیابی انتقادی از کیفیت اطلاعات مالی و موقعیت مالی یک شرکت داشته باشد و همچنین سوگیری‌های پنهانی در اعداد و ارقام را درک نموده و از حجم اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری موثر استفاده نماید. در تئوری‌های مالی نوین، نقش رفتارهای مالی و مدیریت مالی در حال توسعه است که این موضوع باعث تقویت مبحث مدیریت مالی در آموزش‌های مدیریتی می‌شود. تجربه نشان می‌دهد که مالکان شرکت‌های کوچک علیرغم این که تخصصی در حوزه مالی ندارند، برخی از فعالیت‌های مالی از جمله حسابداری، محاسبات مربوط به حقوق و دستمزد و مالیات را راساً انجام می‌دهند (ایشاهامتو و کازمینا^۶، ۲۰۱۷). بر اساس گزارش‌های منتشر شده از (OECD^۷، ۲۰۲۳)، سواد مالیاتی یکی از زیر مجموعه‌های مهم از سواد مالی است، بنابراین مدیران شرکت‌ها برای نیل به اهداف، نیاز اساسی به داشتن سواد مالیاتی دارند و یکی از مؤلفه‌های مهم در تصمیم‌گیری مدیران، داشتن مهارت و سواد مالیاتی است. سواد مالیاتی ترکیبی از دانش، مهارت‌ها و نگرش‌هایی است که افراد برای جمع‌آوری اطلاعات لازم برای تعیین بدهی مالیاتی خود، مطابقت با مالیات و اجرای برنامه ریزی مالیاتی مؤثر به آن نیاز دارند. افزون بر این شامل احساس مسئولیت در قبال اهداف قرارداد اجتماعی است که مستلزم مشارکت فعال شهروندان و درجه بالایی از اخلاق مالیاتی است (برندان دکلرک و کارملا آپرا^۸، ۲۰۲۳). سواد مالیاتی متعلق به مالیات‌دهندگان یک مفهوم و مقررات کلی مالیاتی است که

6 . Ishmuhametov & Kuzmina

7 . Organisation for Economic Co-operation and Development

8 . Bernadene de Clercq & Carmela Aprea

مقاله حاضر بر گرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی خمین است.

2 . Robert Katz

3 . Plakalović

4 . Bayrakdaroglu & Botan

5 . Ye & Kulathunga

و کارآمد برای جمع آوری مالیات افزایش یافته است (ربیعی، فاضلی و احمدی خوشابری، ۱۴۰۲). عوامل علی شامل، تسلط بر قوانین و مقررات مالیاتی، دانش و تجربه دست‌انداران مالی و مالیاتی، تفسیر ناپذیری قوانین و مقررات مالیاتی و ضمانت اجرایی آن، مکانیزاسیون فرایندها، در کنار محرک‌های فرهنگی و اقتصادی در تمکین مالیاتی مؤثر هستند (کریمی، خامحمدی و جعفری، ۱۴۰۰). ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد (فاضلی، گرد، پرندین، ۱۳۹۳). با توجه به جایگاه بی‌بدیل مالیات در بودجه کشور و همچنین ضرورت وصول هرچه بهتر درآمدهای مالیاتی، مدیران شرکت‌ها به عنوان مؤدیان مالیاتی تصمیم‌گیر، در تحقق این هدف مهم، جایگاه بسیار با اهمیتی دارند. به نظر می‌رسد سواد مالیاتی در این راستا نقش بسیار مؤثری داشته باشد.

برای ارزیابی سواد مالیاتی مدیران، سنجش مؤلفه‌های سواد مالیاتی عمومی که لازمه اداره و رهبری کارا و مؤثر شرکت‌ها و واحدهای تجاری است، بایستی مورد بررسی قرار گیرد که تا کنون در ایران شناسایی و اندازه‌گیری نشده است، بنابراین ضروری است که ابتدا مؤلفه‌های سواد مالیاتی در جهت ساخت ابزاری مناسب برای ارزیابی دقیق سواد مالیاتی مدیران ایرانی شناسایی و مطابق قوانین و مقررات کشور، بومی‌سازی شوند. در برخی از مطالعات خارجی سواد مالیاتی که در مبانی نظری ذکر خواهد شد، تأثیر عواملی از جمله: ویژگی‌های جمعیت شناختی، سطح تحصیلات، تجربه و گذراندن دوره‌های مالی بر سطح سواد مالیاتی سایر جوامع بررسی و تأیید شده است. برای ارتقای سواد مالیاتی مدیران ایرانی نیز آگاهی از تأثیر این عوامل ضروری است. بنابراین با توجه به مطالب پیش گفته هدف این پژوهش سنجش سواد مالیاتی مدیران ایرانی است، همچنین ارتباط عواملی از جمله: ویژگی‌های جمعیت شناختی، سطح تحصیلات، تجربه مدیریت، گذراندن دوره‌های مالی، اندازه شرکت، نوع صنعت و زمینه فعالیت شرکت و سواد مالیاتی مدیران، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادامه مبانی نظری، فرضیه‌ها، روش شناسی پژوهش و نتایج و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در زیر ابتدا تعاریف مفهومی سواد مالیاتی ارائه می‌شود و سپس پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص سواد مالیاتی و سواد مالی به صورت مختصر بیان می‌شود.

توسط مالیات دهندگان درک می‌شود. سواد مالیاتی یک درک از مالیات متعلق به مؤدیان است و مرجعی برای مؤدیان در انجام اقدامات مالیاتی و اتخاذ تصمیمات مالیاتی در رابطه با اجرای دقیق تعهدات خود است (ونت جفری کوهوپاروا و همکاران^۱، ۲۰۲۲). سواد مالیاتی به عنوان یک فرآیند پویا برای توسعه مهارت‌ها و به دست آوردن اعتماد به نفس برای آگاهی و درک عواملی که بر تصمیم مالیاتی شما اثر می‌گذارد تعریف می‌شود (مارینا بورنمن، ماریان واسرمن^۲، ۲۰۲۰). سواد مالیاتی مفهوم جدیدی است که بر اساس برنامه‌های کاربردی کشورهای توسعه یافته پایه‌گذاری شده است. سواد مالیاتی را می‌توان به عنوان درک افراد از قوانین مالیاتی مربوط به بدهی مالیاتی، انجام تعهدات مالیاتی خود و ارزیابی خطرات احتمالی مالیاتی که به طور مستقل در محیط مالی خود روی می‌دهد تعریف کرد (سورلجه^۳، ۲۰۱۵).

کازمینا^۴ (۲۰۱۵)، این طور بیان می‌کند که عملکرد مالی یک شرکت انعکاسی از نتایج تصمیمات مدیریت آن شرکت است. افزایش سطح سواد مالی کافی و مناسب مالکان و مدیران باعث افزایش عملکرد شرکت می‌شود زیرا مدیران را قادر می‌سازد سیستم‌هایی برای ثبت، تحلیل و مدیریت اطلاعات مالی ایجاد نمایند که به عملکرد کارآمد و تصمیم‌گیری برای بالاتر بردن ظرفیت‌های مؤسسه و برانگیختن رشد سریعتر و بالاتر کمک کند همچنین نظارت بهتر بر جریان پول نقد، دسترسی شرکت به سرمایه و کاهش قصور در پرداخت بدهی را بهبود بخشیده و باعث می‌شود که مالکان بر عملیات تجاری برای بهبود عملکرد شرکت تمرکز کنند. به منظور بهبود سطح سواد مالی در جامعه، باید ابتدا از وضعیت آن مطلع شد و سپس با توجه به ویژگی‌های فردی، اجتماعی و فرهنگی حاکم و برای تمام رده‌های سنی شامل: زن و مرد، هم به عنوان مصرف‌کنندگان منابع اقتصادی و هم از منظر تولیدکنندگان (صاحبان کسب و کار) منابع اقتصادی در سطح خرد و کلان، تصمیم‌گیری و برنامه‌های متناسب طراحی و اجرا شود (دیانتی و حنیفه زاده، ۱۳۹۴). در مورد سواد مالیاتی مدیران نیز این وضعیت مصداق دارد، بنابراین باید ابتدا از وضعیت سواد مالیاتی آنها آگاهی یافت و در مراحل بعدی برای بهبود آن گام برداشت. تقاضای روبه رشد افراد جامعه برای خدماتی همچون آموزش، درمان و خدمات عمومی (بانگ، دنی و دنیل^۵، ۲۰۱۳)، درآمد مالیاتی را به یک امر مهم و حیاتی تبدیل کرده است (جیمز و آیر^۶، ۲۰۱۶).

با توجه به رشد روزافزون فعالیتهای اقتصادی در فضای دیجیتال و الکترونیکی، نیاز به روشها و سیستم‌های مالیاتی جدید

4 . Kuzmina, I

5 . Young, A; & Danny, C; & Daniel, H

6 . Jimenez, P; & Iyer, G, S

1 . Ventje Jeffry Kuhparuw et al

2 . Marina Bornman and Marianne Wassermann

3 . Cvrlje

جدول ۱. تعریف مفهومی سواد مالیاتی و سواد مالی

نام پژوهشگر	تعریف مفهومی سواد مالیاتی
برندان دکلرک و کارملا آپرا ^۱ (۲۰۲۳)	پنج موضوع اساسی در چارچوب مفهومی سواد مالیاتی به شرح زیر بیان شده است: ۱- دانش فنی، مهارت‌ها و نگرش‌های مربوط به مالیات ۲- دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مرتبط با هدف مالیات به عنوان منبع درآمد عمومی ۳- دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مورد نیاز برای برنامه ریزی مالیاتی مؤثر و کارآمد ۴- دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مرتبط با شهروند مسئولیت پذیر ۵- پیش نیازهای سواد مالیاتی.
ونت جفری کوهوپاروا و همکاران ^۲ (۲۰۲۲)	سواد مالیاتی متعلق به مالیات دهندگان یک مفهوم و مقررات کلی مالیاتی است که توسط مالیات دهندگان درک می‌شود. سواد مالیاتی یک درک از مالیات متعلق به مؤدیان است و مرجعی برای مؤدیان در انجام اقدامات مالیاتی و اتخاذ تصمیمات مالیاتی در رابطه با اجرای دقیق تعهدات خود می‌باشد. تئوری اسناد بیان می‌کند که افراد رفتار دیگران را مشاهده می‌کنند که سعی می‌کنند قضاوت کنند که آیا رفتار ناشی از عوامل بیرونی است یا عوامل داخلی. عوامل بیرونی ناشی از شرایط یا موقعیت‌های خود جامعه است. در حالی که عوامل درونی از درون خود جامعه می‌آید. سواد مالیاتی از عوامل خارجی ناشی می‌شود زیرا یک موقعیت یا شرایط محیطی است که خود جامعه را تشویق می‌کند تا در مورد حقوق و تعهدات مالیاتی خود اطلاعات و آگاهی بیشتری کسب کند.
مارینا بورنمن، ماریان واسرمن ^۳ (۲۰۲۰)	در خصوص چارچوب سواد مالیاتی: سواد با استفاده از مفاهیم بنیادی از ادبیات "سواد" و با تکیه بر نظریه‌های ثابت شده در حوزه سواد مالی، مفهوم سواد مالیاتی به عنوان یک چارچوب ۳ عنصری ارائه می‌شود. درک این موضوع که سواد مالیاتی فرآیند "معناسازی" از تعامل بین آگاهی مالیاتی و دانش زمینه‌ای است. این چارچوب سه عنصر سواد مالیاتی، ۱- آگاهی مالیاتی ۲- دانش و مهارت‌های زمینه‌ای ۳- معنای تصمیم‌گیری یا تصمیم‌گیری آگاهانه را نمایش می‌دهد.
چکوفسکی ^۴ (۲۰۱۸)	تعریف مفهومی سواد مالیاتی را از دریچه آموزش اقتصاد بررسی می‌کند. بر اساس مبانی نظری آموزش اقتصاد، چکوفسکی سواد مالیاتی را به عنوان دانش مالیاتی عمومی در سطح اجتماعی و فردی، علاقه به مسائل مربوط به مالیات، و یک نگرش، در کنار یک رفتار مطابقت مالیاتی مرتبط تعریف می‌کند. او توصیف جامع‌تری از آنچه که باید تحت «دانش مالیات عمومی» در کشور، ارائه می‌دهد. بر انواع مختلف دانش و فرایندهای شناختی مختلف است. بنابراین، دانش مالیاتی عمومی نه تنها دانش واقعی بلکه شامل ابعاد دانش پیچیده‌تر (دانش اساس طبقه‌بندی برای یادگیری، آموزش و ارزیابی توسط اندرسون و کراتوول ^۵ ، (۲۰۰۱) که بر اساس کاربلوم (۱۹۷۲) است، دانش مالیات عمومی شامل واقعی، مفهومی و رویه‌ای) و فرآیندهای شناختی (به خاطر سپردن، درک، به کارگیری، تجزیه و تحلیل و ارزیابی) است. علاوه بر این، از محتوای مرتبط با مالیات تشکیل شده است. در حالی که محتوا برسطح عمومی مالیات متمرکز است (به عنوان مثال، عملکرد مالیات)، همچنین برسطح فردی تمرکز دارد. او ابتدا مفاهیم محوری خاصی مانند سواد اقتصادی، آموزش اقتصاد، شایستگی دهد که شامل بعد شناختی، علاقه به موضوع مورد نظر و نگرش نسبت به موضوع است. اوسپس به بررسی شواهد تجربی در مورد سواد مالیاتی، دانش اقتصادی، سواد مالی و سواد مالیاتی را بررسی می‌کند. دوم، او پیشینه‌ای نظری در مورد ترکیب یک ابزار اندازه‌گیری ممکن برای سواد مالیاتی ارائه می‌کند. او در بررسی خود، سواد مالیاتی را برای اهداف پروژه خود به عنوان "دانش مالیاتی عمومی در مورد فرد و جامعه، از جمله تحولات اخیر" تعریف می‌کند. علاقه به مسائل مربوط به مالیات؛ یک نگرش؛ و رفتار انطباق مالیاتی مربوطه. سپس او ابزار جامعی را برای اندازه‌گیری اجزای مختلف تنظیم می‌کند. بنابراین چکوفسکی به دانش فنی مورد نیاز برای در نظر گرفتن سواد مالیاتی توجه دارد.
ستیانی و همکاران ^۶ (۲۰۱۸)	سواد مالیاتی، یک اصطلاح عمومی است که برای مجموعه‌ای از مهارت‌ها در کسب دانش از طریق خواندن، صحبت کردن، گوش دادن و بحث کردن بسیار رایج است. از نظر مالیاتی می‌توان گفت که سواد مالیاتی عبارت است از توانایی مؤدیان برای کسب تعدادی از دانش مالیاتی از جمله درک مفهوم معین، نظریه، اصل و رویه مالیاتی در تسویه تعهدات مالیاتی. همچنین آگاهی مالیات دهندگان یعنی تمایل آن‌ها به انجام تعهدات مالیاتی خود است، که این تمایل شامل تمایل به تأمین بودجه در اجرای وظایف دولت از طریق پرداخت مالیات است. آگاهی مؤدیان، جلوه‌ای از تسویه تعهدات مالیاتی است تا بتوانند مؤدیان را به پرداخت مالیات و ارائه گزارشات مالیاتی بر اساس قوانین تشویق کنند
(سورلجه، ۲۰۱۵)	سواد مالیاتی مفهوم جدیدی است که بر اساس برنامه‌های کاربردی کشورهای توسعه یافته پایه‌گذاری شده است. سواد مالیاتی را می‌توان به عنوان درک افراد از قوانین مالیاتی مربوط به بدهی مالیاتی، انجام تعهدات مالیاتی خود و ارزیابی خطرات احتمالی مالیاتی که به طور مستقل در محیط مالی خود روی می‌دهد تعریف کرد
بوشان ^۷ (۲۰۱۴)	سواد مالیاتی را با دانش و مهارت‌های لازم برای مطابقت با مالیات برابر می‌داند. او سواد مالیاتی را به عنوان "توانایی یک فرد برای درک مفاهیم مالیات شخصی و به کارگیری این مفاهیم برای محاسبه بدهی مالیاتی و ارائه اظهارنامه مالیاتی به طور مستقل" تعریف می‌کند.

1. Bernadene de Clercq & Carmela Aprea
2. Ventje Jeffry Kuhuparuw et al
3. Marina Bornman and Marianne Wassermann
4. Cechovsky
5. Anderson, L W & Krathwohl,
6. Setiyani et al
7. Buushan

نام پژوهشگر	تعریف مفهومی سواد مالیاتی
پانیت بهوشان و یاجولامدوری ^۱ ، (۲۰۱۳)	یکی از مؤلفه‌های مهم برنامه ریزی مالی مدیریت مالیات است. مدیریت مالیات به توانایی پرداخت کنندگان مالیات در مورد مسائل مالیات شخصی مانند محاسبه بدهی مالیاتی، پس انداز مالیاتی، پرداخت به موقع مالیات و تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی اشاره دارد. به منظور رسیدگی به مسائل مربوط به مدیریت مالیاتی، مالیات دهندگان باید از مفاهیم اساسی مالیات شخصی دانش و آگاهی لازم را داشته باشند. در این زمینه سواد مالیاتی یک فرد نقش مهمی ایفا می‌کند. سواد مالیاتی ممکن است به عنوان دانشی تعریف شود که یک فرد باید برای مدیریت مؤثر مسائل مربوط به مالیات شخصی داشته باشد
هیوستون ^۲ (۲۰۰۹).	از نظر مفهومی، سواد مالیاتی را می‌توان در دو بعد مشاهده کرد: ۱- درک (دانش مالیاتی) ۲- استفاده (کاربرد). از این رو داشتن دانش مالیاتی به این معنا نیست که دانش، به عنوان سواد، هم دانش و هم کاربرد را شامل شود.
نام پژوهشگر	تعریف مفهومی سواد مالی
فراکزک و کلیمونتزیکز ^۳ ، ۲۰۱۵	سواد مالی از نظ مفهومی شامل تعاریف جامدی چون دانش مفاهیم مالی، قابلیت تبادل اطلاعات مالی، استعداد مدیریت مالیه شخصی، مهارت در اتخاذ تصمیمات مالی مناسب و اعتماد به نفس در برنامه ریزی مؤثر برای نیازهای مالی آتی است.
لوزاردی ^۴ ، ۲۰۰۸	سواد مالی یعنی قابلیت استفاده از دانش و مهارت‌ها در جهت مدیریت مؤثر منابع مالی به منظور داشتن یک زندگی مالی سالم.
OECD، ۲۰۰۵	سواد مالی یعنی ترکیبی از ادراک مصرف کننده، سرمایه گذار از محصولات و مفاهیم مالی و قابلیت و اعتماد به نفس آن‌ها در شناسایی و مقابله با ریسک‌ها و فرصت‌های مالی جهت اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای شناسایی بهترین محل دریافت مشاوره و نیز اتخاذ سایر اقدامات مؤثر جهت بهبود سلامت مالی فرد.

با توجه به اینکه در خصوص سواد مالیاتی در داخل کشور تا کنون پژوهشی صورت نگرفته است بنابراین پیشینه پژوهش تنها شامل مطالعات خارجی است.

جدول ۲. پیشینه پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص سواد مالیاتی و سواد مالی

نام پژوهشگر	نتایج بدست آمده از پژوهش‌های سواد مالیاتی
تری ویدیاستوتی نینگسیه ^۵ ، (۲۰۲۴)	در پژوهشی با عنوان "تأثیر سواد مالیاتی بر تمکین مالیاتی با جرائم مالیاتی به عنوان یک متغیر تعدیل کننده" نتایج این مقاله نشان می‌دهد که متغیر سواد مالیاتی می‌تواند رابطه مثبت و تأثیر معناداری بر تمکین مالیاتی داشته باشد. همچنین این نتایج نشان می‌دهد که درک خوب از افزایش سواد مالیاتی می‌تواند مردم را از اهمیت مالیات، مزایای آن برای عموم مردم، آگاه کند.
ماریا روزا اینتانساریل و سوپرامونو ^۶ ، (۲۰۲۲)	در پژوهشی با عنوان "تأثیر سواد مالیاتی بر تمکین مالیات، نقش تعدیل کننده میهن پرستی"، نتایج نشان داد که سواد مالیاتی به طور قابل توجهی بر تمکین مالیات دهندگان شرکت‌های خرد، کوچک و متوسط در کشور اندونزی تأثیر می‌گذارد. سپس میهن پرستی در حد نسبتاً قابل توجهی ثابت می‌شود و با سواد مالیاتی در تمکین مالیاتی رابطه معناداری دارد.
ابوسلیدزه ^۷ ، (۲۰۲۰)	در پژوهشی با عنوان "ارتباط سواد مالیاتی بر ارتباطات و منافع اجتماعی"، وی بهینه بودن سیاست مالیاتی را بر اساس تحلیل مقایسه ای مالیات بر درآمد در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بررسی می‌کند. او بیان می‌کند که "ایده اصلی مالیات بر درآمد باید توزیع بهینه سواد مالیاتی بر اساس تعریف مستقیم درآمد مالیات دهندگان یا مالیات دهندگان مترقی باشد" نویسنده بار مالیاتی را در میان مالیات دهندگان بررسی می‌کند و سواد مالیاتی را نتیجه توزیع عادلانه بار مالیاتی می‌داند که بیانگر ارزش اجتماعی مالیات می‌باشد. وی نتیجه گرفت سواد مالیاتی با منافع اجتماعی ارتباط معنی‌داری دارد.
لیون و کاتلین ^۸ ، (۲۰۲۰)	در پژوهشی رابطه بین سواد مالیاتی و سواد مالی را بررسی کردند. آن‌ها با استفاده از ابزار سنجش سواد مالیاتی متشکل از هشت سوال، درک مصرف کنندگان از مفاهیم قانون مالیاتی را که برای تصمیم‌گیری‌های مهم در زندگی روزمره آن‌ها قابل اعمال است، اندازه‌گیری کردند. نتایج این مطالعه نشان داد سواد مالی رابطه مستقیم و تأثیر معنی‌داری بر سواد مالیاتی دارد.

1. Puneet Bhushan, Yajulu Medury
2. Hyiston
3. Fraczek, B., & Klimontowicz, M.
4. Lusardi
5. Tri Widyastuti Ningsih
6. Maria Rosa Intansari & Supramono
7. Abuselidze
8. Lyon, E & Catlin, J R

نام پژوهشگر	نتایج بدست آمده از پژوهش‌های سواد مالیاتی
ماچوا، شبین و کوتنا ^۱ ، (۲۰۱۹)	در پژوهشی با عنوان "بررسی میزان سواد مالیاتی در میان نسل های (Y و Z)" نتایج بیانگر تفاوت اختلاف معنی‌دار در سواد مالیاتی این دو نسل می‌باشد. آن‌ها بررسی خود را روی آگاهی مالیات دهندگان اسلوواکی از نرخ مالیات با طرح سوال هایی در خصوص دانش سیستم مالیاتی (مالیات های مستقیم در مقابل غیر مستقیم، نرخ های متمایز مالیاتی بین شرکت‌ها، مالیاتهای محلی، تاریخ های ارسال گزارشات مالی، تأثیر افزایش مالیات سوخت بر عوارض مالیاتی، مالیات محصولات دخانی و معافیت‌های مالیاتی) متمرکز کرده اند. همچنین به بررسی اطلاعاتی در خصوص میزان رضایت پاسخ دهندگان از روند اظهارنامه های مالیاتی، کمک رسانی کارکنان، سامانه اطلاعات الکترونیکی، تفسیر اسناد و ساعات کاری ادارات مالیاتی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد موارد مطروحه در سواد مالیاتی تأثیر گذار است.
نیچیتا و همکارانش ^۲ ، (۲۰۱۹)	در پژوهشی با عنوان "رابطه بین سواد مالیاتی و رعایت مالیات" را بررسی کردند. نتایج مطالعه بیان می‌کند سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری با رعایت مالیاتی دارد. آن‌ها سواد مالیاتی را به عنوان توانایی مؤدیان مالیات برای درک حقوق و تعهدات خود، استفاده از دانش و مهارت‌های مالیاتی خود به منظور پر کردن صحیح اظهارنامه مالیاتی و پیروی از قوانین مالیاتی موجود تعریف می‌کند. نویسندگان بیان می‌کنند که سواد مالیاتی "به دانش مالیاتی متعلق به مالیات دهندگان مرتبط است که شامل اطلاعات مربوط به تعهدات مالیاتی است". به عنوان مثال، هزینه‌های مالی، مالیات، مشارکت های اجباری و نحوه عملکرد مکانیسم جمع‌آوری و توزیع مجدد مالیات است.
بورنمن و واسرمن ^۳ ، (۲۰۱۸)	در رویکردی آینده گرا، معنای سواد مالیاتی و انطباق مالیاتی را در زمینه اقتصاد دیجیتال بررسی کردند. آن‌ها استفاده از دانش و مهارت‌ها و به دست آوردن اعتماد به نفس برای آگاهی و درک عواملی که بر تصمیم مالیاتی افراد و پیامدهای مالیاتی این تصمیم ها برای انتخاب و تصمیم‌گیری آگاهانه باتوجه به معاملات مختلف در مسائل مالیاتی پیچیده را مورد بررسی قرار دادند. به گفته نویسندگان، سواد مالیاتی دارای سه عنصر متمایز است، یعنی آگاهی مالیاتی، دانش زمینه ای و تصمیم‌گیری آگاهانه. آن‌ها بر دانش فنی مورد نیاز برای انجام محاسبه بدهی مالیاتی و مطابقت با قوانین مالیاتی تمرکز می‌کنند.
موچکوا و ویتک ^۴ ، (۲۰۱۸)	در پژوهشی تحت عنوان "ارزیابی سواد مالیاتی دانشجویان مقطع کارشناسی" که در دانشگاهی در پراگ ثبت نام کرده اند، تمرکز می‌کنند. آن‌ها سطح سواد مالیاتی دانشجویانی را که قبلاً دوره‌های مالیاتی را گذرانده اند با دانشجویانی که قبلاً در معرض دوره‌های مالیاتی قرار نداشتند مقایسه می‌کنند. آن‌ها تعریفی از سواد مالیاتی ارائه نمی‌دهند، اما این مفهوم را با دو پرسشنامه، یکی در مورد مالیات بر درآمد شخصی و دیگری در مورد مالیات بر ارزش افزوده اندازه‌گیری می‌کنند. اساس کار آن‌ها برای انتخاب سوالات، بررسی دانشی بود که دانشجویان از طریق آموزش رسمی به دست آورده بودند و همچنین توانایی دانشجویان برای به کارگیری آن دانش با استفاده از ارزیابی عملی بود. نتایج این مطالعه نشان داد سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری با آموزش مالیاتی دارد.
بلچووا و سوبوتوویچووا ^۵ ، (۲۰۱۶)	آن‌ها رویکرد کمی متفاوت در اندازه‌گیری سواد مالیاتی خود دارند. در اکثر مطالعات مورد بحث، سطوح سواد مالیاتی مالیات دهندگان مورد ارزیابی قرار گرفت، اما ایشان سطوح سواد مالیاتی دانشجویان ثبت نام شده در دانشکده مدیریت بازرگانی در کاروینا، جمهوری چک را ارزیابی کردند. سواد توسط سوالاتی در مورد مالیات بر درآمد شخصی، نرخ های مالیات، کمک هزینه مالیاتی و اعتبارات مالیاتی تعیین می‌شود. آن‌ها همچنین اقدام به اندازه‌گیری مالیات بر مصرف، به تمرکز بر دانش عمومی در مورد محصولات منتخب و نرخ های مالیاتی نمودند. آن‌ها یک چارچوب مفهومی ارائه نکردند، اما به نظر می‌رسد که سوالات آن‌ها دانش مالیاتی قانون گذاری را می‌سنجد. نتایج این مطالعه نشان داد سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری با درآمد شخصی، نرخ های مالیاتی، کمک هزینه مالیاتی و اعتبارات مالیاتی دارد.
پانیت بهوشان و یاجولامدوری ^۶ ، (۲۰۱۳)	در پژوهشی با عنوان "تعیین (اندازه‌گیری) سواد مالیاتی حقوق بگیران" جامعه آماری این پژوهش ۵۱۶ نفر حقوق بگیر در کشور هند می‌باشد. این پژوهش ۲ هدف اصلی را دنبال می‌نماید، (۱) تعیین سطح سواد مالیاتی افراد حقوق بگیر (۲) پی بردن به رابطه بین سواد مالیاتی و عوامل مختلف جمعیتی و اجتماعی-اقتصادی. نتایج این پژوهش به شرح زیر است: ۱- سطح سواد مالیاتی تحت تأثیر جنسیت افراد می‌باشد به گونه ایکه سواد مالیاتی مردان بیشتر از سواد مالیاتی زنان است. ۲- سطح سواد مالیاتی تحت تأثیر سن افراد می‌باشد و افرادی که سن بالاتری دارند، سواد مالیاتی بالاتری نیز دارند. ۳- بین سطح سواد مالیاتی و سطح تحصیلات همبستگی وجود دارد به طوری که افرادی که تحصیلات بالاتری دارند، از سطح سواد مالیاتی بالاتری نیز برخوردار هستند. ۴- بین سطح سواد مالیاتی و سطح درآمد افراد رابطه وجود دارد، هرچه سطح درآمد افراد بیشتر باشد، سطح سواد مالیاتی آن‌ها نیز بالاتر خواهد بود. ۵- بین سطح سواد مالیاتی و ماهیت اشتغال (شاغل در دستگاه های دولتی و شاغل در بخش های خصوصی و غیر دولتی) افراد رابطه وجود دارد، افرادی که در بخش های غیر دولتی و خصوصی فعالیت می‌کنند، از سطح سواد مالیاتی بالاتری برخوردار هستند. ۶- بین سطح سواد مالیاتی و محل اشتغال افراد (محل اشتغال در شهر باشد یا روستا) رابطه وجود دارد، افرادی که در شهر اشتغال دارند، از سطح سواد مالیاتی بالاتری برخوردار هستند. ۷- بین سطح سواد مالیاتی و منطقه جغرافیایی رابطه ای وجود ندارد.

1. Machova, Šeben & Kútina
2. Nichita et al
3. Bornman & Wassermann
4. Michekava & Vitek
5. Sobotovičová & Blechová
6. Puneet Bhushan & Yajulu Medury

نام پژوهشگر	نتایج بدست آمده از پژوهش‌های سواد مالیاتی
ابوسعیدی و همکاران، (۱۴۰۰)	در پژوهشی با عنوان "ارزیابی سواد مالی مدیران" اقدام به اندازه گیری سواد مالی مدیران نمود. نتایج این مطالعه بیان می‌کند مدیران ایرانی فاقد سواد مالی کافی هستند. همچنین نتایج نشان داد سواد مالی مدیران با ویژگی‌های جمعیت شناختی و نوع صنعت فعالیت مدیر رابطه معنی‌داری ندارد. ولیکن سواد مالی با تجربه کاری، اندازه شرکت، آموزش و شرکت در کلاس‌های مالی، نوع فعالیت اصلی شرکت و سطح تحصیلات رابطه معنی‌داری دارد.
پیرایش راد و همکاران، (۱۴۰۲)	در پژوهشی با عنوان "تأثیر مسئولیت اجتماعی بر سواد مالی و نگرش نسبت به پول با رفاه مالی" ۳۹۸ نفر از مدیران، کارشناسان و دانشجویان ساکن شهر تهران را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد متغیر مسئولیت اجتماعی اثر گذار بین رابطه سواد مالی و نگرش نسبت به پول بر رفاه مالی است.

۱. لزوم شناسایی و سنجش سواد مالیاتی مدیران

بوکدادی و همکاران^۱ (۲۰۲۰)، معتقد هستند آگاهی مدیران از مفاهیم مالی و توانایی استفاده و مهارت‌های مرتبط با آن باعث می‌شود مدیران تصمیمات تجاری مناسبی اتخاذ کنند که این امر بر تداوم و موفقیت در کسب و کار تاثیر می‌گذارد. بنابراین، شناسایی و سنجش سواد مالیاتی مدیران دارای اهمیت است. کیرچلر و وال^۲ (۲۰۰۸)، نشان می‌دهند که میزان رعایت مالیات در یک جامعه تحت تأثیر دو عامل است: (۱) قدرت (۲) اعتماد به مقامات مالیاتی. با این حال، هر دو مفهوم متأثر از ادراکات فردی مالیات دهندگان است. قدرت را می‌توان به عنوان درک مقامات مالیاتی به عنوان نهادی که مالیات دهندگان را کنترل و مجازات می‌کند، توصیف کرد. بنابراین، درک قدرت بالا منجر به رعایت اجباری مالیات می‌شود. ولی در مقابل، اعتماد به مقامات مالیاتی از بین می‌رود. همراه با ارزیابی مثبت از مقامات مالیاتی و بهبود وضعیت مالیات برای شهروندان، سطح بالایی از اعتماد با نگرش مطابقت داوطلبانه همراه است. فقدان هر دو عناصر منجر به یک دور باطل از بی‌اعتمادی و عدم مشروعیت مقام مالیاتی می‌شود که می‌تواند منجر به نگرانی عدم رعایت مالیاتی شود. مشخص شد که داشتن دانش و سواد گسترده و بالا در خصوص مالیات، با اعتماد رابطه مثبت دارد، در حالی که دانش و سواد کم با اعتماد کم ارتباط دارد (کیرچلر و وال، ۲۰۰۸). بنابراین

فرض می‌شود که دانش و سواد مربوط به نگرش‌ها است و رفتارها مربوط به رعایت مالیات است. این امر با مطالعات متعددی در زمینه دانش و سواد مالیاتی و رعایت مالیاتی در بین گروه‌های مختلف هدف نیز تأیید می‌شود (دجاوادی و فهر^۳، ۲۰۱۳) و (اریکسن و فالان^۴، ۱۹۹۶).

بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته توسط (OECD، ۲۰۲۱) سواد مالیاتی از ۳ منظر قابل بررسی می‌باشد، الف) دانش (ب) مهارت‌ها (ج) ارزش‌ها و نگرش‌ها.

الف) دانش از ۴ زیر مجموعه تشکیل شده است: (۱) دانش انطباطی، (۲) دانش میان رشته ای، (۳) دانش شناختی و معرفتی، (۴) دانش رویه ای.

دانش انطباطی: یعنی دانش خاص قانون گذاری مربوط به قوانین مالیاتی و مالیات بر درآمد. به طوری که افراد دارای سواد مالیاتی باید به اندازه کافی در این خصوص دانش و آگاهی داشته باشند. دانش انطباطی به طور کلی عبارت است از: درک مفاهیم اصلی مالیات (به عنوان مثال درآمد مشمول مالیات، پاداش و ...)، آگاهی از مجازات‌های مختلف و مسئولیت‌های خود، دانش کلی در مورد مالیات بر مصرف (مثل: توانایی محاسبه مالیات بر ارزش افزوده قابل پرداخت در یک معامله)، دانش کلی در مورد مالیات‌های زیست محیطی و قابلیت محاسبه بدهی مالیاتی خود.

دانش بین رشته ای یعنی توانایی مالی: توانایی مدیریت امور مالی خود، از جمله استفاده از خدمات مالی برای اجرای دریافت‌ها و پرداخت‌ها و شناسایی روابط متقابل سواد مالی و سواد مالیاتی.

1 . Buchdadi

2 . kirchler & wahl

3 . Djawadi & Fahr

4 . Eriksen & Fallan

5 . Organisation for Economic Co-operation and Development

دانش معرفتی یا دانش شناختی: دانش فکر کردن در امور و تصمیمات، به طور کلی دانش معرفتی بیان می‌کند چگونه مانند یک کارشناس مالیاتی فکر کنیم. دانش معرفتی شامل: تصورات در مورد مشکلات اصلی در نظام مالیاتی توانایی شناسایی ریسک‌های احتمالی در محیط مالی، داشتن دانش نظری مالیاتی لازم برای حل عملی یک مشکل مالیاتی.

دانش رویه‌ای: دانش رویه‌ای در مورد چگونگی و زمان ارائه اظهارنامه مالیاتی از طریق رابط‌های کاربری مختلف که سازمان مالیاتی ارائه می‌دهد مورد نیاز است که شامل: درک اینکه چه زمانی و چه اطلاعاتی باید ارائه شود، شیوه اطمینان از به روز ماندن اطلاعات شخصی (مانند تغییر آدرس)، توانایی تکمیل صحیح اظهارنامه مالیاتی باشد، توانایی پرداخت هرگونه مالیات معوق در زمان مقرر.

ب) مهارت‌ها شامل ۳ بخش است: ۱) مهارت‌های شناختی و فراشناختی ۲) مهارت‌های احساسی (هیجانی) و اجتماعی ۳) مهارت‌های فیزیکی و عملی.

مهارت‌های شناختی عبارت است از: تفکر انتقادی و مهارت حل مسئله، شناخت عوامل مرتبط با تصمیم مالیاتی، درک پیامدهای مالیاتی تصمیمات اتخاذ شده، مهارت‌های عاطفی و احساسی یعنی داشتن اعتماد به نفس جهت انجام امور مالیاتی خود.

ج) ارزش‌ها و نگرش‌ها شامل: ارزش‌های شخصی یا فردی و ارزش‌های اجتماعی.

ارزش‌های فردی یعنی: یادگیری مادام‌العمر / کنجکاوی، علاقه‌مند به یادگیری در مورد مالیات، داشتن انگیزه لازم برای به روز بودن.

ارزش‌های اجتماعی شامل: درک اهمیت مالیات، دانستن انتظارات مالیات دهندگان از دولت و اینکه نقش دولت در مراقبت از شهروندان چیست، ارزش قائل شدن به بخشی از یک جامعه و تمایل به انجام کار درست.

سواد مالیاتی، یک اصطلاح عمومی است که برای مجموعه‌ای از مهارت‌ها در کسب دانش از طریق خواندن، صحبت کردن، گوش دادن و بحث کردن بسیار رایج است. از نظر مالیاتی می‌توان گفت که سواد مالیاتی عبارت است از توانایی مؤدیان برای کسب تعدادی از دانش مالیاتی از جمله درک مفهوم معین، نظریه، اصل و رویه مالیاتی در تسویه تعهدات مالیاتی. همچنین آگاهی مالیات‌دهندگان یعنی تمایل آن‌ها به انجام تعهدات مالیاتی خود است، که این تمایل شامل تمایل به تامین بودجه در اجرای وظایف دولت از طریق پرداخت مالیات است. آگاهی مؤدیان، جلوه‌ای از تسویه تعهدات مالیاتی است تا بتوانند مؤدیان را به پرداخت مالیات و ارائه گزارشات مالیاتی بر اساس قوانین تشویق کنند (ستیان و همکاران^۱، ۲۰۱۸).

به گفته هیوستون^۲ (۲۰۰۹)، از نظر مفهومی، سواد مالیاتی را می‌توان در دو بعد مشاهده کرد: ۱) درک (دانش مالیاتی) ۲) استفاده (کاربرد). از این رو داشتن سواد مالیاتی به این معنا نیست که دانش، به عنوان سواد، هم دانش و هم کاربرد را شامل شود.

با توجه به مطالب ارائه شده در این بخش و مبتنی بر مبانی نظری، در ادامه ابتدا پرسش‌های مرتبط با بخش کیفی پژوهش با هدف شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های سواد مالیاتی مدیران شرکتها انجام شده، مطرح و سپس با توجه به هدف بخش کمی پژوهش و مبانی بیان شده، فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌شود.

پرسش‌های بخش کیفی پژوهش: الف) حوزه‌های (مؤلفه‌های) سواد مالیاتی مدیران کدامند؟ ب) ابزار مناسب برای اندازه‌گیری سواد مالیاتی مدیران چیست؟

فرضیه‌های بخش کمی پژوهش

فرضیه اول؛ مدیران ایرانی از نظر مالیاتی با سواد هستند. فرضیه دوم؛ بین ویژگی‌های جمعیت شناختی مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنا داری وجود دارد.

استفاده از پیمایش است و محیط آن، میدانی و شیوه گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه و از بعد تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز پژوهش حاضر از نوع همبستگی شمردنی می‌شود.

۱. جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

نظر به این که پژوهش حاضر به دو روش کیفی و کمی انجام می‌پذیرد، شامل دو نمونه آماری مجزا، خبرگان مالی و مالیاتی در بخش کیفی و مدیران ایرانی (مدیر عامل و اعضای هیئت مدیره شرکتها) در بخش کمی، به شرح زیر است:

الف) خبرگان مالی: به طور معمول، نمونه افراد از میان

کسانی انتخاب می‌شود که یا ارتباط خاصی با موضوع پژوهش دارند یا دارای عقاید ویژه ای هستند (سپاسگر شهری و منوچهری، ۱۳۹۳). با توجه به موضوع مطالعه حاضر، خبرگان مالی و مالیاتی به دلیل داشتن تجربه در حرفه و ارائه مشاوره مالی و مالیاتی به مدیران، بیشترین ارتباط را از لحاظ مالی با آنها داشته و تجربیات ارزنده و عقاید ویژه‌ای را در زمینه سواد مالیاتی مدیران در اختیار دارند. در پژوهش یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۰) و همچنین پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، برای ارائه الگو برای سنجش سواد مالی عمومی با روش دلفی فازی از نظرات خبرگان مالی استفاده شده است. بنابراین برای جامعه آماری خبرگانی انتخاب شدند که: ۱) دارای مدرک دکتری در رشته حسابداری و مالی بوده و عضو هیئت علمی دانشگاه با مرتبه استادیار و بالاتر باشند. ۲) سابقه تجربه در ارائه خدمات مالی و مشاوره مالی و اقتصادی به شرکتها، حداقل به مدت ۱۰ سال را داشته باشند. ۳) کارشناسان و خبرگان مالیاتی با سابقه کار بالای ۱۵ سال در سازمان امور مالیاتی کشور. تعداد خبرگان مالی در این پژوهش رو بهم ۱۳ نفر است (جدول پیوست). مک کئون و توماس^۱ در صورتی که هدف از

فرضیه سوم؛ بین سطح تحصیلات مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آنها رابطه معنا داری وجود دارد.

فرضیه چهارم؛ بین تجربه و سابقه مدیریت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آنها رابطه معنا داری وجود دارد.

فرضیه پنجم؛ بین گذراندن دوره‌های مالیاتی و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنا داری وجود دارد.

فرضیه ششم؛ بین اندازه شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی آنها، رابطه معنا داری وجود دارد.

فرضیه هفتم؛ بین نوع صنعت فعالیت شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی آنها، رابطه معنا داری وجود دارد.

فرضیه هشتم؛ بین نوع فعالیت اصلی شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی آنها، رابطه معنا داری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در دو مرحله انجام می‌شود، مرحله اول پژوهش، به لحاظ جهت گیری، بنیادی است زیرا به دنبال یافتن حوزه‌ها و مؤلفه‌های مؤثر در شکل‌گیری سواد مالیاتی مدیران است و از سوی دیگر کاربردی است زیرا به صورت کاربردی می‌توان با به کارگیری این مؤلفه‌ها، سواد مالیاتی مدیران را مورد ارزیابی قرار داد، از این نظر در مرحله اول پس از شناسایی مؤلفه‌های مؤثر در شکل‌گیری سواد مالیاتی مدیران به تدوین پرسشنامه بومی و استاندارد پرداخته می‌شود، بنابراین روش پژوهش کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف از انجام این پژوهش اکتشافی است زیرا مسأله‌ای را مورد توجه قرار می‌دهد که پیشتر به این صورت و در این سطح به آن پرداخته نشده است. محیط پژوهش، میدانی است زیرا به توصیف صرف نمی‌پردازد. گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان مالی و مالیاتی انجام گرفته است. در مرحله بعدی، به دلیل اندازه گیری سواد مالیاتی مدیران، پژوهش از نوع کمی و هدف آن توصیفی با

حال با توجه به اینکه سطح درآمد، نوع صنعت و حوزه فعالیت مدیران در میزان سواد مالیاتی آنان بر اساس جغرافیای محل فعالیت مدیران متفاوت خواهد بود، نمونه گیری به صورت خوشه‌ای صورت پذیرفته و از بین استانها، ۴ استان با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی، انتخاب و پرسشنامه از طریق اینترنت در اختیار آنان قرار داده شده است. در مجموع تعداد (۴۰۰) پرسشنامه برای مدیران ایرانی ارسال شد که تعداد (۳۶۷) پرسشنامه کامل دریافت شد. به منظور تحلیل روابط بین متغیرها در نرم افزار SPSS تغذیه شد.

مصاحبه، اکتشاف و توصیف عقاید و نگرش‌های مصاحبه شوندگان باشد، با توجه به زمان و منابع قابل دسترس، تعداد (۱۰ ± ۱۵) نمونه برای انجام مصاحبه کافی خواهد بود (سپاسگر شهری و منوچهری، ۱۳۹۳).

ب) مدیران ایرانی: جامعه آماری بخش کمی پژوهش کلیه مدیران ایرانی (مدیر عامل و اعضای هیئت مدیره شرکت‌های غیردولتی) هستند که جامعه نامحدود محسوب شده و قابل شمارش نیستند. بنابراین با استفاده از فرمول کوکران با سطح اطمینان ۱/۹۶ حجم نمونه عدد ۳۸۴ تعیین شد.

جدول ۳. خلاصه نتایج توصیفی مدیران ایرانی (نمونه آماری)

متغیر	دامنه	فراوانی	درصد فراوانی
سن	زیر ۳۰ سال	۱۳	۳,۵۴۲۳۴۳
	۳۱ تا ۴۰ سال	۴۸	۱۳,۰۷۹۰۱۹
	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۲۶	۳۴,۳۲۲۴۲۵
	۵۱ تا ۶۰ سال	۱۵۰	۴۰,۸۷۱۹۳۵
	بیش از ۶۱ سال	۳۰	۸,۱۷۴۳۸۶
جنسیت	مرد	۲۴۵	۶۶,۷۵۷۴۹۳
	زن	۱۲۲	۳۳,۲۴۲۵۰۷
وضعیت تأهل	مجرد	۱۱۵	۳۱,۳۳۵۱۵
	متاهل	۲۵۲	۶۸,۶۶۴۸۵
صیالات	زیر دیپلم	۱۵	۴,۰۸۷۱۹۳۵
	دیپلم	۴۱	۱۱,۱۷۱۶۶۲
	کاردانی و کارشناسی	۸۷	۲۳,۷۰۵۷۲۲
	کارشناسی ارشد	۱۸۷	۵۰,۹۵۳۶۷۸
	دکتری	۳۷	۱۰,۰۸۱۷۴۴
نوع فعالیت	بازرگانی	۱۲۶	۳۴,۳۲۲۴۲۵
	خدماتی	۱۰۳	۲۸,۰۶۵۳۹۵
	تولیدی	۱۳۸	۳۷,۶۰۲۱۸
سابقه مدیریت	کمتر از ۵ سال	۵۵	۱۴,۹۸۶۳۷۶
	بین ۶ تا ۱۰ سال	۷۴	۲۰,۱۶۳۴۸۸
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۲۲	۳۳,۲۴۲۵۰۷
	بیش از ۱۵ سال	۱۱۶	۳۱,۶۰۷۶۳۹
نوع صنعت	فناوری اطلاعات	۲۷	۷,۳۵۶۹۴۸۲
	دارویی	۶۴	۱۷,۴۳۸۶۹۲

متغیر	دامنه	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه شرکت	مواد غذایی و کشاورزی	۳۱	۸,۴۴۸,۶۶۵
	صادرات و واردات	۵۲	۱۴,۱۶۸,۹۳۷
	استخراج مواد معدنی	۳۰	۸,۱۷۴,۳۸۶
	فلزات	۳۹	۱۰,۶۲۶,۷۰۱
	راه و ساختمان	۶۸	۱۸,۵۲۸,۶۱
	تاسیسات و تجهیزات	۵۶	۱۵,۲۵۸,۸۵۶
	کمتر از ۳۰ نفر	۱۷۸	۴۸,۵۰۱,۳۶۲
	بین ۳۰ تا ۱۰۰ نفر	۱۱۶	۳۱,۶۰۷,۶۲۹
	بیش از ۱۰۰ نفر	۷۳	۱۹,۸۹۱,۰۰۸
	بله	۱۸۵	۵۰,۴۰۸,۷۱۹
تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی	خیر	۱۸۲	۴۹,۵۹۱,۲۳۱

۲. روایی پرسشنامه

برای ارزیابی روایی پرسشنامه، از روش روایی محتوا (شاخص لاوشه) استفاده شده است. در این پژوهش دو نوع روایی شامل بررسی مشارکت کنندگان و ممیزی خارجی مورد بررسی قرار گرفته است. به منظور بررسی مشارکت کنندگان، داده‌های گردآوری شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به کمک فن دلفی به مشارکت کنندگان ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند. در مورد ممیزی خارجی نیز سه متخصص خارجی (دو استاد راهنما و یک استاد

مشاور) که در زمینه پژوهش صاحب نظر بودند، مورد بررسی قرار گرفت.

۳. پایایی پرسشنامه یا قابلیت اعتماد

نتایج آزمون پایایی به سه روش: ضرایب آلفای کرونباخ، rho_A و پایایی مرکب در جدول (۱) نشان داده شده است. در مدل اندازه‌گیری، هماهنگی درونی مدل یا میزان پایایی، با محاسبه پایایی مرکب^۱ سنجیده می‌شود که این شاخص برای همه متغیرها از شاخص معیار (۰/۷) بزرگ‌تر شده است که بیانگر اعتبار مدل اندازه‌گیری است.

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی پرسشنامه سواد مالیاتی

پرسشنامه	تعداد پرسشها	آلفای کرونباخ	ضریب RHO	پایایی ترکیبی	نتیجه
سواد مالیاتی	۲۰	۰/۹۶	۰/۹۶۶	۰/۹۷۱	تایید می‌شود

یافته‌های پژوهش

با توجه به روش پژوهش یادشده، یافته‌های بخش کیفی و کمی به طور جداگانه بیان می‌شود.

۱) یافته‌های بخش کیفی: در بخش کیفی این پژوهش

با استفاده از مطالعات صورت گرفته روی قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تجارت، استانداردهای حسابداری و پژوهش‌های انجام شده مرتبط با موضوع، و همچنین مصاحبه‌های متعدد با

خبرگان در گام اول تعداد (۳۹) پرسش چهار گزینه‌ای طرح شد سپس با استفاده از شاخص لاوشه با طیف سه گزینه‌ای لیکرت (گویه ضروری است، گویه مفید است ولی ضروری نیست، گویه ضروری نیست) روایی محتوایی پرسشنامه مورد آزمون قرار گرفت و تعداد (۱۴) پرسش که عدد بدست آمده از CVR آنها کوچکتر از (۰/۵۴) بود حذف شد (جدول پیوست). در گام دوم از طریق تکنیک دلفی فازی (زمانی که اختلاف میانگین نظرات

۳) بررسی فرضیه‌های پژوهش: تجزیه و تحلیل

اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون مقایسه میانگین‌ها انجام می‌شود. ابتدا با عنایت به نرمال بودن اطلاعات جمع‌آوری شده در شاخص سواد مالیاتی از آزمون t استیودنت استفاده می‌شود.

فرضیه اول: مدیران ایرانی از نظر مالیاتی با سواد هستند.

H0: نمره سواد مالیاتی مدیران ایرانی با عدد ۱۲ برابر است.

H1: نمره سواد مالیاتی مدیران ایرانی با عدد ۱۲ برابر نیست.

این فرضیه به منظور بررسی کفایت سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی مطرح و با استفاده از تکنیک‌های آماری مقایسه میانگین تجزیه و تحلیل شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون t استیودنت برای مقایسه سواد مالیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	میانگین
-۸/۹۴۴	۳۶۶	۰/۰۰۰	۹/۸۳۱

با توجه به اینکه پرسشنامه سواد مالیاتی حاوی (۲۰) پرسش است بنابراین اگر میانگین نمرات مدیران کوچکتر از عدد (۱۲) باشد فرض رد می‌شود. یافته‌های جدول بالا نشان می‌دهد آماره t عدد (-۸/۹۴۴) و میانگین نمرات عدد (۹/۸۳۱) است که بیانگر پایین بودن میانگین نمرات است بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه «مدیران ایرانی از نظر مالیاتی با سواد هستند» با اطمینان (۹۵٪) رد می‌شود. در حقیقت می‌توان گفت مدیران ایرانی با سواد مالیاتی نیستند بلکه کم سواد مالیاتی هستند که با نتایج پژوهش بهوشان (۲۰۱۳) و همچنین ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود دولت و سازمان امور مالیاتی با برگزاری کلاس‌های آموزشی (قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تجارت، استانداردهای حسابداری و ...) برای مدیران، نسبت به بالابردن سطح سواد مالیاتی مدیران اقدامی مؤثر اعمال کند.

خبرگان درباره پرسش‌های مطرح شده در پرسشنامه، طی دو مرحله متوالی دلفی فازی کمتر از (۰/۱۵) شود، اجرای دلفی متوقف و از پرسش‌هایی که امتیاز خوب کسب کرده باشند یعنی میانگین امتیاز آنها کمابیش در محدوده عدد مثلثی (۵،۷،۹) باشد پرسش‌های نهایی انتخاب می‌شوند) طی دو مرحله نظرسنجی از (۱۳) نفر خبرگان، تعداد ۵ پرسش حذف و تعداد (۲۰) پرسش به عنوان پرسشنامه بومی و استاندارد سواد مالیاتی حاصل شد (جدول پیوست). قسمت اول آن پرسش‌های مرتبط با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، سطح تحصیلات، میزان تجربه مدیریت، گذراندن دوره‌های مالیاتی، نوع صنعت و زمینه فعالیت و قسمت دوم آن حاوی (۲۰) پرسش مبتنی بر مؤلفه‌های سواد مالیاتی شناخته شده در این پژوهش است. با توجه به منابع اطلاعاتی از قبیل قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تجارت، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و پژوهش‌های صورت گرفته و همچنین مصاحبه با خبرگان و به کمک فن دلفی تعداد (۱۱) حوزه یا مؤلفه سواد مالیاتی شناسایی شد که عبارت است از: ۱) حوزه حقوق و دستمزد ۲) حوزه مالیات بر ارزش افزوده ۳) حوزه مربوط به گزاشات خرید، فروش و معاملات فصلی و سامانه مؤدیان ۴) حوزه املاک و مستغلات ۵) حوزه درآمد ۶) پولشویی و فرار مالیاتی ۷) معافیت‌های مالیاتی در حوزه درآمد ۸) فرآیند دادرسی مالیاتی و مراجع مربوطه ۹) جرائم مالیاتی عدم پرداخت به موقع بدهی مالیاتی ۱۰) آشنایی با استانداردهای حسابداری و شناخت و تحلیل صورتهای مالی ۱۱) آشنایی با فرآیند حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی مستقل.

۲) یافته‌های بخش کمی: یکی از قضیه‌های مهم و

کاربردی در نظریه آماری، «قضیه حد مرکزی» است. به کمک این قضیه ارتباط بین متغیرهای تصادفی با توزیع‌های مختلف با توزیع نرمال بیان می‌شود. برپایه قضیه حد مرکزی زمانی که حجم نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد توزیع میانگین نمونه از متغیرهای تصادفی با هر توزیعی کمابیش دارای توزیع نرمال است. بنابراین در ادامه با در نظر گرفتن نرمال بودن داده‌ها به بررسی فرضیه‌ها پرداخته می‌شود.

H1: بین سن مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها

رابطه معنی‌داری وجود دارد.

بر اساس آنالیز واریانس (جدول ۶)، چون سطح معنی‌داری عدد صفر کوچکتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه تایید می‌شود یعنی سن با سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری دارد که با نتایج پژوهش بهوشان (۲۰۱۳)، مطابقت دارد اما با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰) و فرناندز (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت ندارد.

جدول ۶. نتایج آزمون آنالیز واریانس برای سطح سواد مالیاتی بر اساس ویژگی‌های جمعیت شناختی مدیران

سواد مالیاتی		
آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه
جنسیت ۱۸/۵۲۸	۰/۹۱۳	رابطه معنی‌داری وجود ندارد
وضعیت تاهل ۵۱/۶۶۱	۰/۰۸	رابطه معنی‌داری وجود ندارد
سن ۹/۴۴۴	۰/۰۰۰	رابطه معنی‌داری وجود دارد

یافته‌ها بیانگر آن است که سن تاثیر معنی‌داری در سواد مالیاتی مدیران دارد، آزمون‌های مقایسه‌ای پس از (ANOVA) مانند آزمون (LSD) بیان می‌کند افراد بالای (۶۰) سال نسبت به همه گروه‌های سنی دیگر سواد مالیاتی به طور معناداری پایین‌تری دارند. همچنین گروه (۵۱ تا ۶۰ سال) نسبت به (۳۱ تا ۴۰ سال) و (۴۱ تا ۵۰ سال) سواد مالیاتی بالاتری دارد. در نهایت بین گروه‌های سنی زیر (۳۰) سال، (۳۱ تا ۴۰ سال و ۴۱ تا ۵۰ سال) تفاوت معناداری مشاهده نشد. طبق نتایج بدست آمده می‌توان گفت افراد بالای (۶۰) سال نیاز به آموزش مالیاتی بیشتری دارند. افراد (۵۱ تا ۶۰ سال) دارای بیشترین سواد مالیاتی بوده و گروه‌های جوان‌تر (زیر ۵۰ سال) با سایر گروه‌های سنی تفاوت معناداری با یکدیگر ندارند و سطح سواد مالیاتی آن‌ها مشابه است. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای انتخاب مدیران خود به موضوع سن مدیر توجه نموده و در صورت امکان از مدیرانی استفاده کنند که در سنین بین ۴۰ تا ۶۰ سال باشند.

فرضیه سوم؛ بین سطح تحصیلات مدیران ایرانی و سطح

سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم؛ بین ویژگی‌های جمعیت شناختی مدیران ایرانی

و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد. در این پژوهش سه مؤلفه جنسیت، وضعیت تاهل و سن (کمتر از ۳۰ سال، از ۳۱ تا ۴۰ سال، از ۴۱ تا ۵۰ سال، از ۵۱ تا ۶۰ سال، بیشتر از ۶۰ سال) به عنوان ویژگی‌های جمعیت شناختی مدیران در نظر گرفته شده است و برای مقایسه سطح سواد مالیاتی مدیران از تحلیل واریانس چند متغیره استفاده شده است. بنابراین به ۳ فرضیه فرعی تقسیم می‌شود.

H0: بین جنسیت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها

رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین جنسیت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها

رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج نشان می‌دهد میانگین پاسخ آقایان (۹/۸۱) با میانگین پاسخ خانم‌ها (۹/۸۶) تفاوت دارد ولی اختلاف معنی‌داری ندارد. بر اساس آنالیز واریانس (جدول ۶)، چون سطح معنی‌داری (۰/۹۱۳) بزرگتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه رد می‌شود یعنی جنسیت با سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری ندارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰) و فرناندز (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد.

H0: بین وضعیت تاهل مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی

آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین وضعیت تاهل مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی

آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج نشان می‌دهد میانگین پاسخ متاهل‌ها (۹/۵۵) کوچکتر از میانگین پاسخ مجردها (۱۰/۴۴) است ولی اختلاف معنی‌داری نیست. بر اساس آنالیز واریانس (جدول ۶)، چون سطح معنی‌داری (۰/۰۸) بزرگتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه رد می‌شود یعنی وضعیت تاهل با سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری ندارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰) و فرناندز (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد.

H0: بین سن مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها

رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H0: بین سطح تحصیلات مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود ندارد.
 H1: بین سطح تحصیلات مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۷. توصیف میانگین، انحراف معیار و خطای استاندارد میانگین بر اساس میزان تحصیلات

سطح تحصیلات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪
				کران پایین	کران بالا
کمتر از دیپلم	۱۵	۶/۶۶۷	۱/۵۸۸	۰/۴۱۰	۵/۷۸۷
دیپلم	۴۱	۸/۴۱۴	۵/۱۷۱	۰/۸۰۷	۶/۷۸۲
کاردانی و کارشناسی	۸۷	۱۰/۴۴۸	۴/۶۴۲	۰/۴۹۷	۹/۴۵۸
کارشناسی ارشد	۱۸۷	۱۰/۰۲۶	۴/۳۶۶	۰/۳۱۹	۹/۳۹۶
دکتری	۳۷	۱۰/۲۴۳	۵/۵۶۴	۰/۹۱۴	۸/۳۸۷
کل	۳۶۷	۹/۸۳۱	۴/۶۴۵	۰/۲۴۳	۹/۳۵۴

بر اساس فاصله اطمینان می‌توان گفت کمترین و بیشترین سطح سواد مالیاتی، به ترتیب مربوط به رده تحصیلی کمتر از دیپلم و دکتری است.

جدول ۸. نتایج آزمون آنالیز واریانس برای سطح سواد مالیاتی بر اساس سطح تحصیلات مدیران

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری
۲۷۹/۰۴۷	۴	۶۹/۷۶۲	۳/۳۱۴	۰/۰۱۱
۷۶۲۰/۴۷۹	۳۶۲	۲۱/۰۵۱		
کل	۳۶۶			

دیپلم» دارد، اما تفاوت‌های معناداری با «دیپلم»، «کاردانی و کارشناسی» و «کارشناسی ارشد» مشاهده نمی‌شود. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای انتخاب مدیر، به موضوع سطح تحصیلات توجه ویژه کرده و در صورت امکان از افرادی با سطح تحصیلات دکتری یا کارشناسی ارشد استفاده کنند.

فرضیه چهارم؛ بین تجربه (سابقه) مدیریت مدیران و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

H0: بین سابقه مدیریت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین سابقه مدیریت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.

یافته‌ها نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری عدد (۰/۰۱) کوچکتر از (۵٪) است بنابراین این فرضیه با اطمینان (۹۵٪) تایید می‌شود. در حقیقت می‌توان گفت سطح تحصیلات تأثیر معناداری بر سواد مالیاتی مدیران دارد که با نتایج پژوهش بهوشان (۲۰۱۳)، و ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، التیمی و بن کالی (۲۰۰۹)، آتیکسون و مسی (۲۰۱۲)، فرناندز (۲۰۱۶) و نگوین (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. نتایج مقایسه‌های چندگانه با استفاده از آزمون (LSD) برای سطح تحصیلات بیان می‌دارد: سطح سواد مالیاتی گروه تحصیلی «کمتر از دیپلم» به طور معناداری از دیگر گروه‌ها پایین‌تر و سواد مالیاتی کمتری دارند. گروه تحصیلی «دکتر» بیشترین تفاوت معنادار را با گروه «کمتر از

جدول ۹. توصیف میانگین، انحراف معیار و خطای استاندارد میانگین بر اساس سابقه مدیریت

سابقه مدیریت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪
				کران پایین	کران بالا
کمتر از ۵ سال	۵۵	۷/۰۱۸	۳/۰۲۱	-/۴۰۷	۶/۲۰۱
بین ۶ تا ۱۰ سال	۷۴	۷/۱۲۱	۲/۹۰۹	-/۳۳۸	۶/۴۴۷
بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۲۲	۱۰/۴۱۸	۴/۷۴۴	-/۴۲۹	۹/۵۶۷
بیش از ۱۵ سال	۱۱۶	۱۲/۲۷۵	۴/۵۲۱	-/۴۱۹	۱۱/۴۴۴
کل	۳۶۷	۹/۸۳۱	۴/۶۴۵	-/۲۴۲۶	۹/۲۵۴

بر اساس فاصله اطمینان می‌توان گفت مدیران با تجربه مدیریتی بیش از (۱۵ سال) بالاترین میانگین سواد مالیاتی را دارد، در حالی که گروه‌های با تجربه کمتر از (۵ سال) و (۶ تا ۱۰ سال) پایین‌ترین میانگین را دارند. این نتایج نشان می‌دهد که تجربه کاری بیشتر، به طور مستقیم به بهبود و افزایش سواد مالیاتی افراد منجر می‌شود.

جدول ۱۰. نتایج آزمون آنالیز واریانس برای سطح سواد مالیاتی بر اساس سابقه مدیریت مدیران

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری
بین گروهی	۳	۵۷۱/۲۶۲	۳۳/۵۲۴	۰/۰۰۰
درون گروهی	۳۶۳	۱۷/۰۴۱		
کل	۳۶۶	۷۸۹۹/۵۲۶		

یافته‌های نشان می‌دهد سطح معنی‌داری عدد صفر کوچکتر از (۵٪) است که با اطمینان (۹۵٪) فرضیه یادشده تایید می‌شود، یعنی تجربه و سابقه مدیریت مدیران بر سطح سواد مالیاتی آن‌ها تاثیر معنی‌داری دارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰) و اونیانگو (۲۰۱۳) و فرناندز (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. نتایج آزمون مقایسه‌های چندگانه نشان می‌دهد که گروه‌های مختلف بر اساس سابقه مدیریتی تفاوت‌های معناداری دارند به طوری که، مدیران با سابقه مدیریتی کمتر از (۵ سال) و بین (۶ تا ۱۰ سال) نسبت به گروه‌های دیگر تفاوت‌های چشمگیری دارند. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای انتخاب مدیر عامل، از افرادی استفاده کنند که دارای تجربه و سابقه مدیریتی حداقل ۱۰ سال داشته باشند.

فرضیه پنجم: بین گذراندن دوره‌های مالیاتی و سطح سواد مالیاتی مدیران رابطه معنی‌داری وجود دارد.

H0: بین تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

برای ارزیابی فرضیه بالا از آزمون t استیودنت برای نمونه‌های مستقل استفاده می‌شود.

جدول ۱۱. نتایج آزمون t استیودنت برای سواد مالیاتی

تعداد	میانگین	آماره t	سطح معناداری
سواد مالیاتی	۱۰/۹۱۹	۴/۶۴۸	۰/۰۰۰
تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی را دارم	۱۸۵		
تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی را ندارم	۱۸۲		
کل	۸/۷۲۵	۴/۶۶۰	۰/۰۰۰

بر اساس فاصله اطمینان می‌توان گفت کمترین سطح سواد مالیاتی مربوط به مدیران شرکت‌های کوچک با تعداد پرسنل کمتر از (۳۰ نفر) و بیشترین سطح سواد مالیاتی مربوط به مدیران شرکت‌های بزرگ با بیش از (۱۰۰ نفر) پرسنل است.

جدول ۱۳. نتایج آزمون آنالیز واریانس برای سطح سواد

مالیاتی بر اساس اندازه شرکت					
مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری	
بین گروهی	۲	۲۱۹/۷۷۳	۱	۰/۰۰۰	۴۳۹/۵۴۵
درون گروهی	۳۶۴	۷۴۵۹/۹۸۰	۲۰/۴۹۴		
کل	۳۶۶	۷۸۹۹/۵۲۹			

یافته‌های جدول بالا نشان می‌دهد سطح معنی‌داری عدد صفر کوچکتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه یادشده تایید می‌شود، یعنی اندازه شرکت بر سطح سواد مالیاتی مدیران تاثیر معنی‌داری دارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. نتایج مقایسه‌های چندگانه با استفاده از آزمون (LSD) برای اندازه شرکت بر اساس تعداد پرسنل بیان می‌دارد، بین تمام گروه‌ها از نظر سطح سواد مالیاتی اختلاف معنی‌داری وجود دارد. سواد مالیاتی مدیران شرکت‌های کوچک کافی نیست که این مهم باعث می‌شود مدیران چنین شرکت‌هایی در تصمیم‌گیری‌های مالی و مالیاتی خود دچار خطا و اشتباه شوند که بر تداوم حیات شرکت در آینده تاثیر داشته باشد، بنابراین مدیران چنین شرکت‌هایی باید از طرق مختلف، سطح سواد مالی و مالیاتی خود را افزایش دهند.

فرضیه هفتم: بین نوع صنعت فعالیت شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی آن رابطه معناداری وجود دارد.

یافته‌های جدول بالا نشان می‌دهد میانگین نمره بدست آمده توسط مدیرانی که در کلاس‌های مالیاتی شرکت کرده اند عدد (۱۰/۹) و مدیرانی که شرکت نکرده‌اند عدد (۸/۷) است. همچنین آزمون تی دو نمونه‌ای مستقل نشان می‌دهد سطح معنی‌داری عدد صفر است و کوچکتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه یادشده تایید می‌شود یعنی تجربه شرکت در کلاس‌های مالیاتی بر سطح سواد مالیاتی تاثیر معنی‌داری دارد که با نتایج پژوهش موچکوا و ویتک (۲۰۱۸)، ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، اونیانگو (۲۰۱۳)، فرناندز (۲۰۱۶)، نگوین (۲۰۱۶)، روکاسر (۲۰۱۶)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای انتخاب مدیران، از افرادی استفاده کنند که در رشته‌های مالی و یا مدیریت تحصیل کرده باشند و یا تجربه شرکت در کلاس‌های آموزشی مالیات را داشته باشند. در غیر اینصورت مدیر را مکلف کنند که آموزش‌های لازم در خصوص انجام تکالیف و وظایف مالیاتی را ببینند.

فرضیه ششم: بین اندازه شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

H0: بین اندازه شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین اندازه شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۱۲. توصیف میانگین، انحراف معیار و خطای استاندارد

اندازه شرکت (تعداد پرسنل)	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای اطمینان ۹۵٪	فاصله
کمتر از ۳۰ نفر	۱۷۸	۸/۸۷۶	۴/۳۳۰	۰/۳۲۵	۸/۳۳۶
بین ۳۰ تا ۱۰۰ نفر	۱۱۶	۱۰/۰۸۶	۴/۶۷۶	۰/۴۳۴	۹/۲۲۶
بیش از ۱۰۰ نفر	۷۳	۱۱/۷۵۳	۴/۷۵۱	۰/۵۵۶	۱۰/۶۴۴
کل	۳۶۷	۹/۸۳۱	۴/۶۴۶	۰/۳۴۳	۹/۳۵۴

جدول ۱۵. نتایج آزمون واریانس برای سطح سواد

مالیاتی بر اساس نوع صنعت (فعالیت)

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری
۱۶۴/۴۸۰	۷	۲۳/۴۹۷	۱/۰۹۱	۰/۳۶۹
۷۷۳۵/۰۴۶	۳۵۹	۲۱/۵۴۶		
۷۸۹۹/۵۲۳	۳۶۶			
بی گروهی				
درون گروهی				
کل				

یافته‌های جدول بالا نشان می‌دهد سطح معنی‌داری عدد (۰/۳۶۹) بزرگتر از (۵٪) است بنابراین با اطمینان (۹۵٪) فرضیه یاد شده رد می‌شود یعنی نوع صنعت بر سواد مالیاتی تاثیر معنی‌داری ندارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. با توجه به تنوع صنایع و ساختارهای بنگاه‌های اقتصادی و فن‌آوری‌های مورد استفاده در فرایند تولید و عملیات، نیاز به افزایش آگاهی و دانش نسبی و به روز بودن اطلاعات مالی و مالیاتی مدیران است که ضرورت برنامه‌ریزی و حتی تدوین استراتژی‌های آموزش و پژوهش در شرکت‌ها و همچنین سازمان‌های مرتبط را مشخص می‌کند بنابراین توجه لازم در این خصوص به مدیران شرکت پیشنهاد می‌شود.

فرضیه هشتم: بین زمینه فعالیت اصلی شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران آن رابطه معناداری وجود دارد.

H0: بین زمینه فعالیت اصلی شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین زمینه فعالیت اصلی شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

زمینه فعالیت اصلی مدیران در سه رده تعیین شده است که بر همین اساس از تحلیل واریانس برای ارزیابی استفاده می‌شود.

H0: بین نوع صنعت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی

رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین نوع صنعت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی

رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به اینکه نوع صنعت بیش از دو گروه بوده است برای ارزیابی فرضیه بالا از تحلیل واریانس استفاده می‌شود که به صورت خلاصه نتایج در جدول‌های زیر ارائه شده است.

جدول ۱۴. توصیف میانگین، انحراف معیار و خطای استاندارد

نوع صنعت (فعالیت)	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪	
					کران پایین	کران بالا
فناوری اطلاعات	۲۷	۸/۸۱۶	۳/۸۲۰	۰/۸۳۵	۷/۳۴۱	۱۰/۳۶۳
دارویی	۶۴	۱۰/۱۰۹	۴/۳۰۶	۰/۵۲۸	۹/۰۳۳	۱۱/۱۸۵
مواد غذایی و کشاورزی	۳۱	۱۰/۳۲۶	۴/۶۴۳	۰/۸۳۴	۸/۶۱۹	۱۲/۰۲۵
صادرات و واردات	۵۲	۱۰/۱۷۳	۴/۰۹۱	۰/۵۶۷	۹/۰۳۴	۱۱/۳۱۲
استخراج مواد معدنی	۳۰	۸/۵۶۶	۳/۰۷۰	۰/۵۶۰	۷/۴۰۲	۹/۷۱۳
فلزات	۳۹	۱۰/۱۷۹	۵/۴۶۲	۰/۸۷۴	۸/۴۰۸	۱۱/۹۵۰
راه و ساختمان	۶۸	۹/۱۶۲	۴/۷۷۱	۰/۵۷۸	۸/۰۰۷	۱۰/۳۱۶
تاسیسات و تجهیزات	۵۶	۱۰/۶۲۳	۵/۶۴۸	۰/۷۵۴	۹/۱۳۰	۱۲/۱۵۵
کل	۳۶۷	۹/۸۳۱	۴/۶۴۵	۰/۲۴۳	۹/۲۵۴	۱۰/۳۰۸

بر اساس فاصله اطمینان می‌توان گفت کمترین سطح سواد مالیاتی مربوط به گروه استخراج مواد معدنی و بیشترین سطح سواد مالیاتی مربوط به تاسیسات و تجهیزات است.

و شرکت‌های تولیدی در مقایسه با شرکت‌های خدماتی نیز از سواد مالیاتی بالاتری برخوردارند. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌های بازرگانی انگیزه لازم و مشوق‌هایی برای مدیران خود در جهت استفاده هر چه بیشتر از کلاس‌های آموزشی مالیات اعمال کند تا از این طریق سطح سواد مالیاتی مدیران خود را افزایش دهند.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به شرایط موجود در کشور و تحقق بخشیدن به ابلاغیه رهبر معظم انقلاب اسلامی در خصوص اصل (۴۴) قانون اساسی در خرداد ماه سال (۱۳۸۴) و حرکت به سوی خصوصی سازی، مدیران شرکت‌ها باید دارای سطح معقولی از اطلاعات مالی و مالیاتی بوده و قدرت تجزیه و تحلیل در بازارهای مالی را داشته باشند. تصمیمات مدیران با آینده واحد تجاری گره خورده است به طوری که هر چه مدیران از سطح سواد، دانش و تجربه بیشتری برخوردار باشند تصمیماتی مناسب تر در جهت حفظ منافع ذینفعان و سازمان می‌گیرند و این امر موجب شده، تجربه، تخصص و دانش مدیران بیشتر از گذشته مورد توجه قرار گیرد. پژوهش حاضر با اهداف تعیین حوزه‌ها و مولفه‌های با اهمیت سواد مالیاتی مدیران ایرانی و تدوین پرسشنامه استاندارد و سازگار با محیط تجاری و اقتصادی ایران برای سنجش سواد مالیاتی مدیران ایرانی و اندازه‌گیری سواد مالیاتی آن‌ها طراحی و اجرا شده است. نظر به این که در کشور در خصوص سواد مالیاتی پژوهشی انجام نشده است بنابراین برای این منظور با مطالعه قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تجارت، اصول و استانداردهای حسابداری و همچنین با استعانت از خبرگان مالی که دارای مرتبه علمی استادیاری و بالاتر در حوزه‌های حسابداری و مالی بوده‌اند و همچنین خبرگان مالیاتی که با سابقه کار بالای (۱۵ سال) در امور مالیاتی مشغول فعالیت هستند، حوزه‌ها و مولفه‌های اصلی سواد مالیاتی به کمک فن دلفی تعیین شد. سپس با استفاده از این مولفه‌ها، پرسشنامه استاندارد و بومی سواد مالیاتی ویژه مدیران ایرانی طراحی شد. روایی محتوایی پرسش‌هایی از طرح شاخص لاوشه مورد بررسی قرار گرفت. این پرسشنامه که حاوی (۲۰) پرسش چهار گزینه‌ای است از طریق تکنیک دلفی فازی طی دو مرحله نظر خواهی از (۱۳) نفر خبرگان مالی و مالیاتی

جدول ۱۶. توصیف میانگین، انحراف معیار و خطای استاندارد میانگین بر اساس زمینه فعالیت اصلی

زمینه فعالیت اصلی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪
بازرگانی	۱۲۶	۹/۴۰۵	۴/۹۵۱	۰/۴۴۴	۸/۵۳۲ ۱۰/۲۷۷
خدماتی	۱۰۳	۸/۸۷۳	۳/۸۴۴	۰/۳۷۸	۸/۱۲۲ ۹/۶۲۵
تولیدی	۱۳۸	۱۰/۹۳۵	۴/۷۱۲	۰/۴۰۱	۱۰/۱۴۱ ۱۱/۷۲۸
	۳۶۷	۹/۸۳۱	۴/۶۴۶	۰/۲۴۳	۹/۳۵۴ ۱۰/۳۰۸

بر اساس فاصله اطمینان می‌توان گفت کمترین و بیشترین سطح سواد مالیاتی به ترتیب مربوط به فعالیت خدماتی و تولیدی است.

جدول ۱۷. نتایج آزمون آنالیز واریانس برای سطح سواد مالیاتی بر اساس زمینه فعالیت اصلی شرکت

	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری
بین گروه	۲۸۵/۳۹۶	۲	۱۴۲/۶۹۸	۶/۸۲۲	۰/۰۰۱
درون گروهی	۷۶۱۴/۱۲۹	۳۶۴	۲۰/۹۱۸		
کل	۷۸۹۹/۵۲۳	۳۶۶			

یافته‌های جدول بالا نشان می‌دهد سطح معنی‌داری عدد (۰/۰۰۱) کوچکتر از (۰/۰۵) است بنابراین فرضیه یادشده با اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود یعنی زمینه فعالیت اصلی شرکت بر سواد مالیاتی مدیران تاثیر معنی‌داری دارد که با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، در خصوص سواد مالی مدیران مطابقت دارد. نتایج مقایسات چندگانه (LSD) که تفاوت‌های سواد مالیاتی را در میان انواع مختلف فعالیت‌های اصلی شرکت‌ها (بازرگانی، خدماتی، تولیدی) بررسی کرده‌اند، نشان می‌دهد تفاوت میان شرکت‌های بازرگانی و خدماتی از نظر سواد مالیاتی معنادار نیست. سواد مالیاتی در شرکت‌های بازرگانی به طور معناداری پایین‌تر از شرکت‌های تولیدی است

معنی‌داری با سواد مالیاتی مدیران ایرانی ندارد. همچنین میان زمینه فعالیت اصلی شرکت و سطح سواد مالیاتی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۰)، که در خصوص سواد مالی مدیران صورت گرفته است همخوانی دارد.

سواد مالیاتی مدیران در حوزه شناخت و تحلیل صورتهای مالی ناکافی بود، بنابراین به مدیران پیشنهاد می‌شود که شناخت اجمالی از اقلام صورتهای مالی و کاربرد هر یک از آنها و روش‌های تحلیل این صورت‌ها را برای درک وضعیت مالی، عملکرد و نقدینگی شرکت و مقایسه آن را با دوره‌های گذشته، از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی مالی فراگیرند. مدیران سواد مالیاتی کافی در مورد قوانین و مقررات مالیاتی، و پولشویی را دارا نیستند که با گسترده شدن بازارها لازم است سطح سواد مالیاتی مدیران نیز افزایش یابد. عدم آشنایی مدیران با قوانین مالیاتی باعث خروج منابع مالی از طریق عدم استفاده از تسهیلات قانونی یا ایجاد جرایم مالیاتی می‌شود. بر اساس قوانین مبارزه با پولشویی، مسئول مستقیم عدم رعایت این قوانین مدیرعامل است، پس باید از این قوانین مانند: شناخت مصادیق پولشویی، شیوه برخورد با معاملات مشکوک آگاهی کافی داشته باشند، بنابراین به مدیران پیشنهاد می‌شود آگاهی و سواد خود را در این حوزه‌ها به طور مستمر افزایش دهند. با توجه به ارتباط مقطع تحصیلی با سطح سواد مالیاتی مدیران، پیشنهاد می‌شود راه کارهای ارتقای سواد مالیاتی در دانشگاه‌ها در دستور کار محافل و سازمانهای متولی آموزش عالی در کشور قرار گیرد. نتایج نشان داد تجربه و سابقه مدیریت مدیران، رابطه معنی‌داری با سواد مالیاتی دارد، کسب مهارت‌های مالی و مالیاتی در اثر تجربه و آن هم بدون آموزش می‌تواند تاوان سنگینی برای شرکت داشته باشد زیرا مدیران با گذشت زمان و در روبرویی با مسایل و مشکلات، به احتمال زیاد، با آزمون و خطا مسائل مالی جدید را فرا می‌گیرند ولی خطاها ممکن است موجب بروز مشکلات جدی شود که به شرکت آسیب می‌رساند، بنابراین یادگیری و کسب مهارت‌های مالی و مالیاتی بهتر است با آموزش باشد نه صرفاً بر مبنای تجربه. بنابراین دوباره تحت آموزش سواد مالیاتی قرار گرفتن مدیران شرکتها مورد پیشنهاد است. گذراندن دوره‌های مالیاتی با سواد مالیاتی ارتباط معنی‌داری دارد،

تهیه و استاندارد سازی شد. بخش دوم پژوهش به اندازه گیری سواد مالیاتی مدیران ایرانی تخصیص یافته است. در این راستا با استفاده از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای چهار استان کشور انتخاب و پرسشنامه مورد نظر بین (۴۰۰) نفر مدیر ایرانی که تعداد آن‌ها در هر استان به روش تصادفی طبقه‌بندی شده تعیین شده از طریق اینترنت توزیع و تعداد (۳۶۷) پرسشنامه کامل جمع‌آوری شده است.

جدول ۱۸. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	عنوان	نتیجه
۱	مدیران ایرانی دارای سواد مالیاتی هستند	رد
۲	بین ویژگی‌های جمعیت شناختی مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	
۱-۲	بین جنسیت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد	رد
۲-۲	بین وضعیت تاهل مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	رد
۳-۲	بین سن مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد	تایید
۳	بین سطح تحصیلات (کمتر از دیپلم، دیپلم، کاردانی و کارشناسی، کارشناسی ارشد، دکتری) مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۴	بین نوع فعالیت اصلی شرکت‌ها و سطح سواد مالیاتی مدیران آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۵	بین تجربه و سابقه مدیریت مدیران ایرانی و سطح سواد مالیاتی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۶	بین نوع صنعت فعالیت شرکت‌ها و سطح سواد مالیاتی مدیران آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	رد
۷	بین اندازه شرکت و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی آن‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۸	بین گذراندن دوره‌های مالیاتی و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان دهنده عدم کفایت سواد مالیاتی مدیران

است، ویژگی‌های جمعیت شناختی شامل: جنسیت و وضعیت تاهل با سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی رابطه معنی‌داری ندارد ولی سن با سواد مالیاتی رابطه معنی‌داری دارد. میان سطح تحصیلات و سطح سواد مالیاتی مدیران ایرانی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. تجربه و سابقه مدیریت با سطح سواد مالیاتی ارتباط معنی‌داری دارد. گذراندن دوره‌های مالیاتی با سطح سواد مالیاتی ارتباط معنی‌داری دارد. همچنین، متغیر اندازه شرکت ارتباط معنی‌داری با سطح سواد مالیاتی دارد اما متغیر نوع صنعت، رابطه

مهدی فاضلی و نویسنده سوم، دکتر محمدحامد خانمحمدی؛ تحلیل داده‌ها: نویسنده اول، مهدی فاضلی و نویسنده چهارم، دکتر محمود معین الدین.

مشارکت نویسندگان در مقاله مستخرج از پایان‌نامه به شکل زیر است:

نویسنده اول، مهدی فاضلی: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام

آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری

داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله.

نویسنده دوم، خانم دکتر آذر مسلمی: استاد راهنمای

پایان‌نامه، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش،

بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم، دکتر محمدحامد خانمحمدی: استاد راهنمای

پایان‌نامه، مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش،

مطالعه و بازبینی مقاله.

نویسنده چهارم، دکتر محمود معین الدین: استاد مشاور پایان‌نامه،

مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله

تعارض منافع:

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر با حمایت مالی معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد

اسلامی واحد خمین انجام شد.

سپاسگزاری

از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین به خاطر

حمایت معنوی و همکاری در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود.

از آقای دکتر محمد حامد خانمحمدی و خانم دکتر آذر

مسلمی و آقای دکتر محمود معین الدین به خاطر بازبینی متن

مقاله و ارائه نظرهای ساختاری تشکر و قدردانی می‌شود.

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و

علمی سپاسگزاری می‌شود.

بنابراین به مدیران پیشنهاد می‌شود که در کلاس‌های آموزش مالیاتی شرکت کنند و به سهامداران پیشنهاد می‌شود از طرق مختلف، انگیزه لازم برای مدیران برای گذراندن این دوره‌ها را فراهم کنند.

پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی

۱. پژوهشگران در پژوهش‌های آتی با استفاده از الگوی ارائه شده در این

پژوهش به اندازه گیری سواد مالیاتی دانشجویان ایرانی بپردازند.

۲. برخی از پژوهش‌های آتی به تهیه ابزار مناسب سنجش

سواد مالیاتی در بین سایر اقشار جامعه اختصاص یابد.

۳. پژوهش‌هایی به منظور تدوین سرفصل مناسب برای آموزش

سواد مالیاتی برای سطوح مختلف آموزشی انجام شود.

۴. مطابق مطالعات خارجی، ارتباط بین ویژگی‌های

شخصیتی از قبیل صداقت، راستگویی، درستکاری و ...

با سواد مالیاتی مدیران بررسی شود.

۵. تاثیر سواد مالیاتی مودیان بر اصلاح ساختار مالیاتی

جامعه بررسی شود.

محدودیت‌های پژوهش

کمبود منابع اطلاعاتی داخلی، محدود بودن زمان و عدم همکاری

برخی افراد جامعه با فعالیت‌های پژوهشی و همچنین بومی و داخلی

بودن پژوهش‌های حوزه مالیات به دلیل اینکه قانون مالیات‌های هر

کشوری مختص همان کشور است و در کشورهای دیگر کاربرد ندارد،

از جمله مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش است.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش

علمی رعایت کرده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: نویسنده اول، مهدی فاضلی و نویسنده

دوم، خانم دکتر آذر مسلمی؛ تهیه گزارش پژوهش: نویسنده اول،

References

- Aboosaidi, M. & Moeinuddin, M. & Heyrani, F. (2021). Assessing the financial literacy of private sector managers. *Financial Accounting Knowledge*, 8 (2), 195 –219. (In Persian).
doi:10.30479/jfak.2021.13956.2738.
- Abuselidze, G. (2020). Optimality of tax policy on the basis of comparative analysis of income taxation, *European Journal of Sustainable Development*, 9(1), 272-293.
doi.org/10.14207/ejsd.2020.v9n1p272.
- Babaki, R & Efati, M (2022). The Effect of Tax Structure on Economic Growth in Iran, *Iranian National Tax Administration*, 30(102), 29-54. (In Persian).
doi:10.52547/taxjournal.30.54.29.
- Bayrakdaroglu, A. & Botan Şan, F. (2014). Financial Literacy Training as a Strategic Management Tool among Small, Medium Sized Businesses Operating in Turkey. *Social and Behavioral Sciences*, 150: 148 – 155.
https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.09.019
- Bernadene, D. C; & Carmela, A; (2023). Towards a conceptual framework for tax literacy: a scoping review, *eJournal of Tax Research*. 21(1), 122-147.
URL: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJlTaxR/2023/12.html>
- Bhushan, P. (2014). An empirical study of financial and tax literacy of salaried individuals, PhD thesis, Jaypee University of Information Technology, Waknaghat.
doi:10.9790/487X-1066771.
- Blechová, B; & Sobotovičová, Š; (2016). Analysis of tax education in a business school: A case study, *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, 24(2), 113-118.
doi:10.3311/PPso.8486.
- Bornman, M; & Wassermann, M. (2018). Tax literacy in the digital economy: paper presented at the ATAX 13th International Tax Administration Conference, 5-6 April, Sydney.
https://doi.org/10.17492/jpi.vision.v9i1.912208.
- Brackin, T; (2007). Overcoming tax complexity through tax literacy – An analysis of financial literacy research in the context of the taxation system, paper presented at the Australasian Tax Teachers Association Conference, 22-24. January, Brisbane.
https://www.researchgate.net/publication/228972667_Overcoming_tax_complexity_through_tax_literacy-an_analysis_of_financial_literary_research_in_the_context_of_the_taxation_system#:~:text=http%3A//eprints.usq.edu.au
- Buchdadi, D. & Agung, S G. & Amelia, N. & Ahmad, M. (2020). The Influence of Financial Literacy on Smes Performance Through Access to Finance and Financial Risk Attitude as Mediation Variables. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24 (5),1-6. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* .
- Cechovsky, N. (2018). The importance of tax knowledge for tax compliance: A study on the tax literacy of vocational business students', in Nägele, C; & Stalder, B. E; (eds), *Trends in vocational education and training research: Proceedings of the European Conference on Educational Research (ECER), Vocational Education and Training Network VETNET*, Bern, 113-121.
httpsdoi.org10.5281/zenodo.1319718.pdf
- Cvrlije, D.(2015) Tax literacy as an instrument of combating and overcoming tax system complexity, low tax morale and tax non-compliance, *The Macrotheme Review*. 4(3), 156-167.
https://macrotheme.com/yahoo_site_admin/assets/docs/13MR43Cv.804829.pdf
- Dianti, D, Z & Hanifezadeh, M; (2015). Financial Literacy Level of Tehran Households and its Determinant Factors. *Financial Knowledge Securities Analysis (Financial Studies)*. 8(26), 115–139. (In Persian).
https://sanad.iau.ir/Journal/jfksa/Article/803421.
- Fazeli, M. & Gord, A. & Parandin, K. (2014). Evaluating the impact of administrative system health on tax compliance of taxpayers in the General Directorate of Tax Affairs in the south of Tehran. *Government Accounting*. 1 (2), 53-64. (In Persian)
doi: 20.1001.1.24234613.1393.1.1.5.0 .
- Fazeli, M. & Khanmohammadi, M, H. & Moslemi, A. & Moeinadin, M. (2024). Providing a Model for Assessing the Tax Literacy of Iranian Managers Using the Fuzzy Delphi Method. *Digital*

- Transformation and Administration Innovation*, 2(3), 42-51.
<https://doi.org/10.61838/dtai.2.3.6>
- Genest-Grégoire, A; Godbout, L; & Guay, J-H. (2017). The knowledge deficit about taxes: *Who it affects and what to do about it*, CD Howe Institute Commentary. 484, July. doi:10.2139/ssrn.2998056.
- Huston, S. J. (2010). Measuring financial literacy. *Journal of consumer affairs*, 44(2), 296-316.
<https://doi.org/10.1111/j.1745-6606.2010.01170.x>
- Ishmuhametov I. & Kuzmina-Merlino, I. (2017), What Motivates a Learner Manager of a Logistic Company to Achieve Financial Literacy? *Procedia Engineering*, 178: 76-84.
 DOI:10.1016/j.proeng.2017.01.065
- Jabbari, A. & Mmoradkhani, N. & Habibzadeh, S. (2023), The Effect of Taxation on Financial Services on Economic Growth in Iran. *Economic research and perspectives*; 23(2) , 91-118. (In Persian).
 doi: 20.1001.1.17356768.1402.23.2.4.8
- Jimenez, P. & Iyer, G, S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance, *Advances in accounting*, Elsevier 34(C), 17-26.
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.07.001>.
- Karimi, S. & Khanmohammadi, M, H. & Jafari, M. (2021). Presenting and evaluating the tax compliance model of legal entities based on the perspective of tax experts using the grounded theory in the Iranian tax system. *Accounting and Auditing Management Knowledge*, 10(38), 345-360. (In Persian).
https://www.jmaak.ir/article_17563_b952fb76427d6ab439fbd2b78f691ba5.
- Kuzmina, I. (2015) Improving Financial Management System for Multi-business Companies, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 210:136-145.
 DOI:10.1016/j.sbspro.2015.11.352
- Rosa Intansari, M. & Supramono, S. (2022). The Effect of Tax Literacy on Tax Compliance: The Moderating Role of Patriotism. *Technium Social Sciences Journal*, 34(1), 455-464.
<https://doi.org/10.47577/tssj.v34i1.7097.pdf>
- Marina, B. & Marianne, W. (2020). Tax knowledge for the digital economy: *Journal of Economic and Financial Sciences* 13(1), doi: <https://doi.org/10.4102/jef.v13i1.461>.
- Moeinuddin, M. & Yaghoubnejad, A. & Nikomaram, H. (2011). Presenting a model for measuring the financial literacy of Iranian students using the fuzzy Delphi method. *Journal of Financial Engineering and Securities Management*, 8, 1-49. (In Persian).
 dor: 20.1001.1.22519165.1390.2.8.1.1
- Moučková, M; & Vitek, L; (2019). Tax literacy, *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 66(2), 553-559.
[doi:https://doi.org/10.11118/actaun201866020553](https://doi.org/10.11118/actaun201866020553).
- Mozaffari, A. A. & Moshref-Javadi, B. & Nadeian, M. (2002). Determining the skills and Competencies of the Managers of the Physical Education Organization from their Point of View and Presenting a Management Model. *Journal of Motor sciences and Sports*, 1(1): 92-104. (In Persian).
<https://ensani.ir/file/download/article/9-1137-20120326113842pdf>
- Nichita, A; & Batrancea, L; & Pop, C, M; & Batrancea, I; Morar, I. D; & Masca, E; Roux-Cesar, A. M; Forte, D, Formigoni, H. & da Silva, A. A, (2019). We learn not for school but for life: *Empirical evidence of the impact of tax literacy on tax compliance*, *Eastern European Economics*, 57(5), 397-429.
 doi: 10.1080/00128775.2019.1621183.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2023), *OECD economic outlook, interim report March 2023: A fragile recovery*, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/d14d49eb-en>.
- Puneet, B; & Yajulu, M. (2013). Financial Literacy and its Determinants, *International Journal of Engineering, Business and Enterprise Applications (IJEBA)*.155-160. www.iasir.net

- Rabiee, K; & Fazeli, M; & Ahmadi, K, A; (2023). Presenting a comprehensive model for electronic tax collection to reduce tax evasion with an ISM approach. *Government Accounting*. 10 (2), 228-244. (In Persian).
doi: 10.30473/GAA.2024.70685.1717.
- Sepasgozar-Shahri, M. & Manoochehri, M. (2014). Identifying Viewers' Cognition for the TV Series of "Pahlavi Hat" through Q Methodology. *Quarterly Journal of Communication Research*, 21(2): 113-134. (In Persian).
<https://doi.org/10.22082/cr.2014.15320>
- Setyani, R. & Ameliawati, M. (2018). The Influence of Financial Attitude, Financial Socialization, and Financial Experience to Financial Management Behavior with Financial Literacy as the Mediation Variable, *KNE Social Sciences*, 811-832.
doi: 10.18502/kss.v3i10.3174
- Terry, V. N; (2024). Religion Education Social Laa Roiba Journal: *The Influence of Tax Literacy on Tax Compliance With Tax Sanctions as A Moderating Variable*, 6(6). DOI: <https://doi.org/10.47467/reslaj.v6i6.3406>.
- Ventje, J; & Kuhuparuw, A; & Laura, S, N,. (2022) The Effect of Tax Literacy, Taxpayer Awareness, and Tax Sanctions on Compliance with OP Annual SPT Submission, 5(4): *Budapest International Research and Critics Institute November*. doi:10.33258/birci.v5i4.7211.
- Ye, Jianmu. & KMMCB, K. (2019). How Does Financial Literacy Promote Sustainability in SMEs? A Developing Country Perspective. *Sustainability, MDPI, Open Access Journal*, 11(10):1-21.
<https://doi.org/10.3390/su11102990>
- Young, A; & Danny, C; & Daniel, H. (2013). A Study of the Impact of Culture on Tax Compliance in China. *International Tax Journal*; CCH Incorporated.
<http://handle.uws.edu.au:8081/1959.7/547096>.

پیوست ها

مشخصات خبرگان پانل دلفی فازی

ردیف	نام و نام خانوادگی	رشته تحصیلی	شغل	میزان تحصیلات	سابقه کار
۱	مسعود طاهری نیا	حسابداری	عضو هیات علمی - دانشیار	دکتری	۲۵
۲	علی لعل بار	حسابداری	عضو هیات علمی - دانشیار	دکتری	۲۰
۳	روح الله جوادی	حسابداری	عضو هیات علمی - استادیار	دکتری	۱۷
۴	خدیجه ربیعی	حسابداری	عضو هیات علمی - استادیار	دکتری	۱۷
۵	مرضیه شریعتی	حسابداری	عضو هیات علمی - استادیار	دکتری	۱۸
۶	زهرا میراشرافی	حسابداری	عضو هیات علمی - استادیار	دکتری	۱۷
۷	علی سبحانی	حسابداری	عضو هیات علمی - دانشیار	دکتری	۲۸
۸	محمد رضا شهریاری	حسابداری	مشاور مالیاتی	دکتری	۱۵
۹	علی حبیبی	حسابداری	معاون مدیر کل امور مالیاتی	کارشناسی ارشد	۲۱
۱۰	حمید رضا قهقایی	حسابداری	سر ممیز	کارشناسی ارشد	۲۶
۱۱	محمد آنجفی	مدیریت	سر ممیز	کارشناسی ارشد	۲۶
۱۲	محمود ربیعی	مدیریت	ممیز کل	کارشناسی ارشد	۳۳
۱۳	داوود طاهری	مدیریت	ممیز کل	کارشناسی ارشد	۲۵

میانگین داده‌های خبرگان حاصل از پرسشنامه مرحله اول

تکنیک دلفی فازی

سوال	میانگین	سوال	میانگین
۱	(۶,۸۵ و ۴,۸۵ و ۲,۸۵)	۲	(۸,۸۵ و ۴,۸۵)
۳	(۷,۶۲ و ۵,۶۲ و ۳,۶۲)	۴	(۷,۱۵ و ۵,۱۵ و ۳,۱۵)
۵	(۸,۰۸ و ۴,۰۸ و ۰,۰۸)	۶	(۸,۳۸ و ۴,۳۸ و ۰,۳۸)
۷	(۸,۰۸ و ۴,۰۸ و ۰,۰۸)	۸	(۸,۳۸ و ۴,۳۸ و ۰,۳۸)
۹	(۸,۳۸ و ۴,۳۸ و ۰,۳۸)	۱۰	(۸,۵۴ و ۴,۵۴ و ۰,۵۴)
۱۱	(۷,۳۱ و ۳,۳۱ و ۱,۳۱)	۱۲	(۸,۰۸ و ۴,۰۸ و ۰,۰۸)

اختلاف میانگین نظرات خبرگان در مراحل اول و دوم تکنیک

دلفی فازی

سوال	اختلاف میانگین	سوال	اختلاف میانگین
۱	۰,۰۳۷	۲	۰,۰۳۷
۳	۰,۱۴۵	۴	۰,۱۴۳
۵	۰,۰۳۵	۶	۰,۰۷۳

میانگین داده‌های خبرگان حاصل از پرسشنامه مرحله دوم

تکنیک دلفی فازی

سوال	میانگین	سوال	میانگین
۱	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۶,۶۹)	۲	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۸,۶۹)
۳	(۷ و ۳)	۴	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۶,۵۴)
۵	(۴,۲۳ و ۴,۲۳ و ۸,۲۳)	۶	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۸,۶۹)
۷	(۴,۳۸ و ۴,۳۸ و ۸,۳۸)	۸	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۸,۶۹)
۹	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۸,۵۴)	۱۰	(۴,۸۵ و ۴,۸۵ و ۸,۸۵)
۱۱	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۶,۶۹)	۱۲	(۴,۳۸ و ۴,۳۸ و ۸,۳۸)
۱۳	(۴,۳۸ و ۴,۳۸ و ۸,۳۸)	۱۴	(۴,۲۳ و ۴,۲۳ و ۸,۲۳)
۱۵	(۴,۸۵ و ۴,۸۵ و ۸,۸۵)	۱۶	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۸,۵۴)
۱۷	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۸,۶۹)	۱۸	(۴,۳۸ و ۴,۳۸ و ۸,۳۸)
۱۹	(۴,۶۹ و ۴,۶۹ و ۸,۶۹)	۲۰	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۶,۵۴)
۲۱	(۴,۳۸ و ۴,۳۸ و ۸,۳۸)	۲۲	(۴,۸۵ و ۴,۸۵ و ۸,۸۵)
۲۳	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۸,۵۴)	۲۴	(۴,۰۸ و ۴,۰۸ و ۸,۰۸)
۲۵	(۴,۵۴ و ۴,۵۴ و ۸,۵۴)		(منبع، یافته‌های پژوهشگر)

سوال	اختلاف میانگین	سوال	اختلاف میانگین
۷	۰,۰۷	۸	۰,۰۷۳
۹	۰,۰۳۷	۱۰	۰,۰۷
۱۱	۰,۱۴۵	۱۲	۰,۰۷
۱۳	۰,۰۳۵	۱۴	۰,۰۳۵
۱۵	۰,۰۷۳	۱۶	۰,۰۷۳
۱۷	۰,۰۳۵	۱۸	۰,۰۳۵
۱۹	۰,۰۳۸	۲۰	۰,۱۰۸
۲۱	۰	۲۲	۰,۰۳۷
۲۳	۰	۲۴	۰,۰۳۵
۲۵	۰,۰۳۷	(منبع، یافته‌های پژوهشگر)	

۲۰ سوال استاندارد سنجش سواد مالیاتی مدیران:

۱- کدام گزینه موجب اعمال جریمه بر مؤدی در خصوص تکالیف مالیات حقوق می‌شود؟

الف- صرفاً عدم ارائه لیست حقوق در موعد مقرر مشمول جریمه می‌باشد.

ب- صرفاً عدم پرداخت به موقع مالیات حقوق، مشمول جریمه است.

ج- عدم ارائه اطلاعات کامل و درست مشمول جریمه می‌شود.

د- علاوه بر عدم ارائه لیست حقوق حاوی اطلاعات کامل در موعد مقرر، عدم پرداخت به موقع مالیات حقوق، مشمول جریمه می‌شود.

۲- در خصوص نرخ محاسبه مالیات بر نقل و انتقال املاک تجاری، و املاک مسکونی به ترتیب کدام گزینه صحیح است؟

الف- ۲٪ قیمت بازار - ۵٪ قیمت منطقه ای

ب- ۱۰٪ قیمت تمام شده - ۲٪ قیمت بازار

ج- معاف - ۱۰٪ قیمت تمام شده

د- ۲٪ قیمت بازار - معاف

۳- ماخذ و نرخ محاسبه مالیات بر اجاره املاک شرکتهای حقوقی چگونه است؟

الف- ماخذ ۷۵٪ کل مال الاجاره مشمول مالیات می‌شود و نرخ ۲۵٪ می‌باشد.

ب- ماخذ ۸۰٪ کل مال الاجاره مشمول مالیات می‌شود و نرخ ۲۵٪ می‌باشد

ج- اجاره املاک مسکونی معاف از مالیات و املاک تجاری ۷۵٪ کل مال الاجاره.

د- درآمد اجاره املاک مسکونی و تجاری مشمول مالیات نمی‌شود.

۴- کدام گزینه در خصوص سامانه مؤدیان در سال ۱۴۰۳ صحیح است؟

الف- فقط اشخاص حقوقی مکلف به ثبت نام در این سامانه می باشند.

ب- کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مالیات باید در این سامانه ثبت نام نموده و به صورت برخط کارهای مالیاتی خود را انجام دهد.

ج- کلیه اشخاص حقوقی مکلف هستند در این سامانه ثبت نام نموده و به صورت برخط کارهای مالیاتی خود را انجام دهد و در خصوص تکلیف اشخاص حقیقی هر سال توسط امور مالیاتی اعلام خواهد شد.

د- کلیه مؤدیان دارای بدهی مالیاتی مکلف به ثبت نام در این سامانه هستند.

۵- با استناد به ماده ۱۰۵ ق.م.م. ماخذ و نرخ مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی غیر تجاری ایرانی که با هدف تقسیم سود تاسیس نشده و دارای

فعالیت انتفاعی هستند، چگونه است؟

الف- نسبت به درآمد مشمول فعالیت‌های انتفاعی به نرخ ۲۵ درصد

ب- نسبت به درآمد مشمول فعالیت‌های انتفاعی به نرخ ۲۰ درصد

ج- ۲۵٪ فروش خالص اشخاص حقوقی

د- ۵۰٪ از کل درآمد فعالیت انتفاعی کسب شده معاف از مالیات بوده و مابقی با نرخ ۲۵٪ قابل محاسبه است.

۶- تکالیف مؤدی در خصوص اظهار و بیان عملکرد مالی خود، چگونه است؟

الف- مؤدی مکلف است صورتحساب سود و زیان خود را به امور مالیاتی اعلام نماید

ب- مؤدی مکلف است صورتحساب سود و زیان و کلیه خرید و فروش‌های خود را به امور مالیاتی اعلام نماید

ج- مؤدی مکلف است صورتحساب سود و زیان و ترازنامه خود را به امور مالیاتی اعلام نماید.

د- مؤدی مکلف است اظهارنامه مالیاتی (حاوی ترازنامه و صورت سود و زیان) خود را به صورت صحیح و کامل در موعد مقرر در ق.م.م. به امور مالیاتی ارسال نماید.

۷- با استناد به ماده ۱۹۰ ق.م.م چنانچه دفاتر و گزارشات مؤدی طی ۳ سال متوالی قبول شود و مالیات هر سال بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به موقع پرداخت شود، مشمول چه تشویق‌هایی می‌شود؟

الف- ۵٪ اصل مالیات این سالها به مؤدی پاداش تعلق می‌گیرد.

ب- ۱۰٪ اصل مالیات این سالها به مؤدی پاداش تعلق می‌گیرد.

ج- ۵٪ درآمد مشمول مالیات سال بعد به مؤدی پاداش تعلق می‌گیرد.

د- ۱۰٪ اصل مالیات سال سوم به مؤدی پاداش تعلق می‌گیرد

۸- مفهوم پولشویی چیست ؟

الف- عدم گزارش سود حاصل از فعالیت‌های خلاف کاری.

ب- گزارش نادرست فعالیت‌های نامشروع .

ج- کسب درآمد از طریق معاملات بورسی و فرابورسی.

د- کسب درآمد از طریق قاچاق، کسب درآمد نامشروع، تبدیل سود حاصل از خلاف کاری و فساد به داراییهای به ظاهر مشروع.

۹- در سال ۱۴۰۳ نرخ مالیات بر سود سهام و سود سپرده بانکی و سود

اوراق مشارکت به ترتیب ... است.

الف- ۱۰٪ - معاف - ۵٪

ب- ۱۰٪ - ۱۰٪ - ۱۰٪

ج- اشخاصی که سود سهام دریافت می‌کنند مشمول مالیات دیگری با نرخ ۱٪ می باشند - معاف - ۱۰٪

د- هر سه معاف از مالیات می باشند.

۱۰- براساس ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم، میزان معافیت درآمد

حاصل از فعالیت شرکتهای تولیدی و معدنی و بیمارستان‌ها در مناطق کمتر

توسعه یافته، و مناطق آزاد تجاری چگونه است؟

الف- درآمد ابرازی این شرکتها به مدت ۱۰ سال در مناطق کمتر توسعه یافته معاف از

مالیات می‌باشد. معافیت مالیاتی مناطق آزاد 20ساله است.

ب- درآمد حاصل از فعالیت شرکتها در مناطق کمتر توسعه یافته و مناطق آزاد تجاری هیچ گونه معافیت مالیاتی ندارد.

ج- درآمد حاصل از فعالیت شرکتها در مناطق کمتر توسعه یافته مشمول ۱۰٪ معافیت مالیاتی می‌شود. معافیت مالیاتی مناطق مناطق آزاد ۱۵ ساله است.

د- درآمد ابرازی این شرکتها به مدت ۵ سال در مناطق کمتر توسعه یافته معاف از مالیات می‌باشد. معافیت مالیاتی مناطق آزاد ۱۰ ساله است.

۱۱- در خصوص مالیات بر درآمد اتفاقی(جوایز، هبه و ...) کدام گزینه درست است؟

الف- کلیه درآمدهای اتفاقی مشمول مالیات بر اساس ماده ۱۳۱ ق.م.م. می‌باشد.

ب- کلیه درآمدهای اتفاقی مشمول مالیات بر اساس ماده ۱۰۵ ق.م.م. بوده و مشمول معافیت مالیاتی می شوند.

ج- کلیه درآمدهای اتفاقی مشمول ۵۰٪ معافیت مالیاتی می شوند.

د- کلیه درآمدهای اتفاقی مشمول معافیت مالیات حقوق می شوند.

۱۲- تکالیف مالیاتی شرکتهایی که به موجب قانون، درآمد آن‌ها به طور کامل معاف از مالیات است، چیست؟

الف- از آنجا که معاف از مالیات می باشند، لذا هیچ گونه تکلیف مالیاتی ندارند.

ب- همانند سایر شرکتها مکلف به ارائه اظهار نامه عملکرد و دفاتر قانونی خود به امور مالیاتی می باشند.

ج - همانند سایر شرکتها و بر اساس تکالیف ذکر شده در قانون مالیاتهای مستقیم، مکلف به انجام تمامی تکالیف مالیاتی از جمله ارائه گزارشات خرید و فروش‌های فصلی، اظهار نامه عملکرد و دفاتر قانونی خود به امور مالیاتی می باشند.

د- صرفاً بایستی دفاتر قانونی خود را ارائه نمایند و نیازی به ارائه اظهارنامه نیست.

۱۳- در خصوص مراجع دادرسی مالیاتی کدام گزینه درست است؟

الف- ۵ مرجع به ترتیب شامل: توافق با رئیس اداره امور مالیاتی - هیات حل

اختلاف مالیاتی - شورای عالی مالیاتی - هیات سه‌نفری وزارت اقتصاد - دیوان عدالت اداری

ب- ۳ مرجع به ترتیب شامل: توافق با رئیس اداره امور مالیاتی مربوطه - هیات حل

اختلاف مالیاتی بدوی - هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر.

ج- ۲ مرجع به ترتیب شامل :هیات حل اختلاف مالیاتی - شورای عالی مالیاتی.

د- دادرسی صرفاً از طریق هیات حل اختلاف مالیاتی امکان پذیر است.



Providing a Model for Improving Public Financial Management in Iran

Parvin Pourfakhrian¹, Shahnaz Mashayekh²

High lights

- Despite progressive legal frameworks, Iran's public financial management system suffers from a persistent implementation gap driven by institutional and political constraints.
- PEFA-based assessment identifies weaknesses in budgeting, financial reporting, and accountability as the main sources of fiscal inefficiency.
- Optimistic revenue forecasting and incremental budgeting reinforce a vicious cycle of fiscal deficits and inflationary financing.
- Sustainable PFM reform requires a sequenced, institutionally grounded roadmap emphasizing transparency, accountability and fiscal discipline.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting,
Faculty of Social Sciences and Economics,
AlZahra University, Tehran, Iran.
(P.pourfakhrian@alzahra.ac.ir).

2. Associate Professor, Department of
Accounting, Faculty of Social and
Economic Sciences, Alzahra University,
Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Shahnaz Mashayekh

Email: sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

Receive Date: 22 October 2025

Revise Date: 27 January 2026

Accept Date: 30 January 2026

Publish Date: 14 February 2026

How to Cite:

Pourfakhrian, Parvin; Mashayekh, Shahnaz; (2026). Providing a Model for Improving Public Financial Management in Iran, *Governmental Accounting*, 12 (24), 31-56.

ABSTRACT

Subject and Purpose: In a situation where the Iranian economy is facing structural problems, chronic inflation and international constraints, reforming the public financial management system is no longer a bureaucratic choice, but a strategic necessity to achieve economic stability, sustainable growth and social justice. In order to be properly analyzed and reformed, public financial management requires clear conceptual and analytical frameworks; in this regard, the aim of this research is to provide a model for improving public financial management in Iran.

Research Method: The method of conducting this research is mixed (qualitative-quantitative). In the qualitative part of the research, the required data was collected using thematic analysis of semi-structured interviews with 19 experts in government and academic organizations and document mining of laws and regulations and foreign studies. In the quantitative part, we assessed public financial management in Iran by scoring 94 indicators of the "Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework."

Research Findings: After scoring the indicators of the Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework and extracting 81 codes in the laws and regulations section, 17 codes in the expert interviews section, and 34 codes in foreign studies, five essential dimensions that require reform in public financial management were identified, including: institutional and legal framework, planning and budgeting, management of the government's financial structure, accounting and financial reporting, and monitoring and auditing.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: An efficient public financial management system is the backbone of good governance. The model proposed in this study can be a roadmap for improving the transparency, accountability, and efficiency of the country's public financial management.

Keywords: Budget, Accountability, Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework, Transparency, Public Financial Management.

JEL Classification: G30, H11, H83, M48.



Introduction

Effective government performance is a critical determinant of macroeconomic stability, fiscal sustainability, governance quality, and efficient public service delivery. Government performance directly influences macro-financial management (including resource mobilization, allocation, and sustainability), operational efficiency and value for money, transparency and accountability, and fiduciary risk management. Consequently, public financial management (PFM) constitutes a central pillar of good governance and economic development.

In Iran, this importance is magnified due to the dominant role of the government in the economy. As the primary policymaker and executor, the government significantly shapes the behavior of other economic actors, particularly the private sector. Given the scale of government intervention and its macroeconomic spillovers, the formulation, execution, and oversight of an effective and coherent budget are essential for national development and economic resilience.

International experience demonstrates that a well-functioning PFM system supports macro-fiscal discipline, aligns public spending with national priorities, enhances service delivery, promotes poverty reduction, and ensures transparency and accountability in the use of public resources. These principles have been explicitly emphasized in Iran's upstream policy documents, including the general policies of the Resistance Economy, which stress comprehensive financial system reform, structural expenditure rationalization, and transparency to combat corruption.

Consistent with these policies, Article (8) of the Sixth Development Plan obligated the government to reform treasury management, financial and accounting systems, performance-oriented financial supervision, and government debt management. The Seventh Development Plan (1403–1408) further expanded this reform agenda by introducing a broad set of fiscal and budgetary measures aimed at economic stability, fiscal sustainability, and private sector participation.

Over the past three decades, Iran has undertaken multiple PFM reform initiatives, including the development of a roadmap for accrual accounting, establishment of a public debt management unit, reforms in treasury operations, and progress toward performance-based budgeting. Despite these efforts,

empirical evidence suggests that reform implementation has been slow and uneven. Legal mandates have not translated into effective practice, highlighting the need for a comprehensive assessment of the existing PFM system, identification of key weaknesses, and formulation of a realistic roadmap for transition toward a desirable system.

Accordingly, this study addresses three core questions:

- (1) What is the current state of public financial management in Iran?
- (2) What are the key components and indicators of sound PFM?
- (3) What institutional and operational requirements are necessary to move from the current situation to the desired state?

Analysis of Findings

Institutional and Legal Framework: Progressive Laws and Weak Implementation

The analysis reveals a persistent paradox in Iran's PFM system: the coexistence of relatively progressive legal frameworks with weak and inconsistent implementation. A review of national laws shows that many internationally recognized PFM principles have been formally embedded, including performance-based budgeting, the Treasury Single Account (TSA), fiscal rules, and accrual accounting. In theory, these provisions place Iran on a path toward a modern PFM system.

In practice, however, a significant implementation gap remains. Expert assessments indicate that these reforms have been either partially implemented or distorted due to lack of political commitment, insufficient technical capacity, fragmented enforcement, and institutional resistance. The core problem is therefore not legal deficiency, but weak institutional capability and incentive structures.

Institutional Fragmentation and Overlapping Mandates

Key financial institutions—such as the Ministry of Economic Affairs and Finance, the Plan and Budget Organization, the legislature, and the Supreme Audit Court—play central roles in managing public resources. However, overlapping mandates and blurred boundaries between policy formulation, execution, and oversight undermine fiscal discipline.

Parliamentary involvement has increasingly shifted from strategic oversight toward direct intervention in budget formulation, often through the inclusion of locally motivated projects without secured financing. This practice weakens budget unity and transforms the national budget into a fragmented bargaining outcome. At the same time, the Plan and Budget Organization lacks sufficient analytical capacity for realistic macroeconomic forecasting and systematic appraisal of public investment projects, contributing to unrealistic budgets and a growing stock of unfinished projects.

External audit institutions remain largely compliance-oriented, with limited emphasis on efficiency, effectiveness, and value-for-money. This focus distorts incentives, encouraging budget absorption rather than results-based accountability.

Overall, the findings indicate that PFM reform failures are deeply rooted in political economy and institutional constraints rather than technical shortcomings. Reforms that enhance transparency and accountability threaten entrenched interests, leading to delays, superficial compliance, or “isomorphic mimicry.”

Budget Formulation: From Bargaining to Strategy

A central weakness of Iran’s PFM system lies in the budget formulation process. Revenue forecasts—particularly for oil and tax revenues—are systematically overestimated under political pressure to accommodate expanding expenditures. This optimistic bias initiates a vicious cycle: unrealistic budgets, revenue shortfalls, liquidity crises during execution, inflationary deficit financing, and declining credibility of the budget as a policy instrument. Over time, this erodes trust and incentivizes agencies to inflate future budget requests.

Despite repeated legal mandates, budgeting remains highly annual and incremental, disconnected from strategic objectives. This short-term orientation has fueled the proliferation of unfinished development projects and weakened fiscal discipline. Transitioning to a Medium-Term Expenditure Framework (MTEF) is essential to link macro-fiscal planning with annual budgets and align resources with national priorities.

Performance-based budgeting has also faced limited success. Although legally mandated, its implementation has been

constrained by centralized controls, lack of cost and accrual accounting systems, and insufficient managerial autonomy. Effective PBB requires a shift from a compliance-driven culture toward results-based accountability, supported by gradual and realistic sequencing.

Parliamentary budget approval procedures further exacerbate inefficiencies. Electoral incentives encourage representatives to prioritize local interests, undermining strategic allocation. Reforming this process requires limiting parliamentary authority to increase expenditures, enforcing fiscal rules, and strengthening analytical support mechanisms.

Budget Execution and Financial Structure Management

During budget execution, the emphasis remains on compliance control rather than active financial management. Although the TSA is legally mandated, its potential for optimizing cash management has not been fully realized. Comprehensive TSA implementation would consolidate cash balances, reduce idle funds, and improve coordination between fiscal and monetary policy.

Public asset management and investment processes remain weak, characterized by politically influenced project selection, inadequate cost-benefit analysis, and poor oversight. These weaknesses are central to the unfinished projects crisis. Transparent investment frameworks, integrated asset registries, and effective management of public-private partnerships are therefore critical.

Fiscal risks arising from explicit and implicit government liabilities—particularly to banks, pension funds, and contractors—pose serious threats to sustainability. Strengthening public debt and fiscal risk management within the Ministry of Finance is essential.

State-owned enterprises (SOEs) represent a major source of inefficiency and hidden fiscal risk. Weak governance, opaque reporting, and limited accountability have allowed SOEs to function as a “shadow government.” Establishing unified oversight, audited reporting, and performance monitoring is a strategic priority.

Accounting, Reporting, and Accountability

Reliable data and transparent reporting are prerequisites for advanced PFM reforms.

Despite legal requirements, accrual accounting implementation has lagged due to capacity constraints and resistance to change. A phased transition aligned with international standards such as IPSAS is necessary to provide a comprehensive picture of government assets and liabilities.

Similarly, the absence of an integrated Financial Management Information System (FMIS) undermines real-time reporting, internal control, and reform implementation. FMIS development should therefore be treated as a foundational reform.

The accountability cycle remains weak. External audit focuses on compliance rather than performance, audit findings are not systematically followed up by Parliament, and independent fiscal institutions such as fiscal councils are absent. Internal control and internal audit systems are also underdeveloped, limiting transparency and public trust.

Synthesis and Reform Roadmap

The analysis identifies deep structural challenges stemming from the gap between legal mandates and implementation, dysfunctional budgeting practices, weak data infrastructure, hidden fiscal risks, and ineffective accountability mechanisms. International experience suggests that sustainable PFM reform requires gradual, sequenced, and prioritized implementation.

Accordingly, a phased roadmap is proposed:

Phase I (1–3 years): Establish legal and institutional foundations, strengthen transparency, fully implement TSA, initiate accrual accounting, and build capacity.

Phase II (3–5 years): Complete accrual accounting, implement integrated FMIS, operationalize MTEF, and strengthen internal controls and audits.

Phase III (5+ years): Gradual implementation of PBB, transition toward

performance auditing, and reinforcement of parliamentary oversight.

Conclusion

This study demonstrates that Iran's PFM challenges are rooted less in legal or technical deficiencies and more in political will, institutional coherence, and governance incentives. The proposed framework provides both an analytical diagnosis and a practical roadmap for reform. Sustainable improvement depends on strong commitment to good governance, institutional integrity, merit-based management, and continuous monitoring through tools such as PEFA assessments.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Not applicable.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

The authors would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

«مقاله پژوهشی»

ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی ایران

پروین پورفخریان^۱، شهناز مشایخ^{۲*}

نکات برجسته

- با وجود چارچوب‌های قانونی مترقی، نظام مدیریت مالی عمومی ایران با شکاف پایدار میان قانون و اجرا روبرو است که ریشه در محدودیت‌های نهادی و سیاسی دارد.
- ارزیابی مبتنی بر چارچوب PEFA نشان می‌دهد ضعف در بودجه‌ریزی، گزارشگری مالی و پاسخگویی، مهم‌ترین منشأ ناکارآمدی مالی دولت است.
- خوش‌بینی در پیش‌بینی درآمدها و تداوم بودجه‌ریزی افزایشی، چرخه‌ای معیوب از کسری بودجه و تأمین مالی تورم‌زا ایجاد کرده است.
- اصلاح پایدار مدیریت مالی عمومی مستلزم نقشه راهی مرحله‌بندی‌شده و نهادمحور با تأکید بر شفافیت، پاسخگویی و انضباط مالی است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در شرایطی که اقتصاد ایران با مشکلات ساختاری، تورم مزمن و محدودیت‌های بین‌المللی روبرو است، اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی دیگر یک انتخاب بوروکراتیک نیست بلکه یک ضرورت استراتژیک برای دستیابی به ثبات اقتصادی، رشد پایدار و عدالت اجتماعی محسوب می‌شود. مدیریت مالی عمومی برای آنکه به‌درستی تحلیل و اصلاح شود، نیازمند چارچوب‌های مفهومی و تحلیلی روشن است؛ در این راستا هدف این پژوهش ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی در ایران است.

روش پژوهش: روش انجام این پژوهش آمیخته (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی پژوهش داده‌های مورد نیاز با استفاده از تحلیل تم مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۹ خبره در سازمان‌های دولتی و دانشگاهی و اسنادکاوی قوانین و مقررات و مطالعات خارجی گردآوری شد و در بخش کمی، با امتیازدهی به ۹۴ شاخص «چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی» به ارزیابی مدیریت مالی عمومی در ایران پرداختیم.

یافته‌های پژوهش: پس از امتیازدهی به شاخص‌های چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی و همچنین استخراج ۸۱ کد در بخش قوانین و مقررات، ۱۷ کد در بخش مصاحبه با خبرگان و ۳۴ کد در مطالعات خارجی، پنج بُعد ضروری و نیازمند اصلاح در مدیریت مالی عمومی، شامل: چارچوب نهادی و قانونی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، مدیریت ساختار مالی دولت، حسابداری و گزارشگری مالی و نظارت و حسابرسی شناسایی شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: یک نظام کارآمد مدیریت مالی عمومی، ستون فقرات حکمرانی خوب است. الگوی پیشنهادی این پژوهش می‌تواند نقشه راهی برای ارتقاء شفافیت، پاسخگویی و کارایی مدیریت مالی عمومی کشور باشد.

واژه‌های کلیدی: بودجه، پاسخگویی، چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی، شفافیت، مدیریت مالی عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: G30, H11, H83, M48.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.
(P.pourfakhrian@alzahra.ac.ir)
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

شهناز مشایخ

رایانامه:

sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۲۰

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۱۰

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۱/۲۵

استناد به مقاله:

پورفخریان، پروین؛ مشایخ، شهناز، (۱۴۰۵)، ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۵۶-۳۱.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

مهم است که دولت‌ها درست کار کنند و عملکرد مناسبی داشته باشند زیرا عملکرد آن‌ها بر طیف گسترده‌ای از حوزه‌ها، از جمله مدیریت مالی کلان (پایداری مالی، جذب منابع و تخصیص منابع)، مدیریت عملیاتی (عملکرد، ارزش برای پول و مدیریت بودجه)، حکمرانی (شفافیت و پاسخگویی) و مدیریت ریسک اعتماد (کنترل، انطباق و نظارت) تأثیر می‌گذارد (پیری و بالکواتر، ۲۰۱۰). مدیریت صحیح امور مالی دولت، نقش بسزایی در بهسازی نظام اقتصادی کشور دارد. دولت در ایران به عنوان اصلی‌ترین بازیگر اقتصاد و مهم‌ترین قانون سیاست‌گذار اجرایی، نقش تعیین‌کننده‌ای در نحوه عملکرد سایر بازیگران اقتصادی به‌ویژه فعالان بخش خصوصی دارد بنابراین با توجه به حجم بالای دخالت دولت در اقتصاد و اثرگذاری کلان آن بر فعالان اقتصادی، تهیه و اجرای کامل و بهینه بودجه و نظارت بر آن برای تقویت و توسعه کشور امری ضروری محسوب می‌شود و جزء حیاتی حکمرانی خوب است. استراتژی PFM^۱ از ثبات مالی و اقتصاد کلان حمایت می‌کند، تخصیص منابع عمومی را در راستای اولویت‌های ملی هدایت می‌کند، از ارائه کارآمد خدمات، کاهش فقر و توسعه اقتصادی حمایت می‌کند و شفافیت و کنترل بودجه عمومی را تضمین می‌کند. مدیریت مالی عمومی کارآمد برای رسیدگی به چالش‌های بحران مالی جهانی و توسعه و ثبات اقتصاد هر کشوری ضروری است. در ایران نیز این ضرورت به شدت احساس می‌شود و در قوانین و اسناد بالادستی مورد تأکید قرار گرفته است؛ به عنوان مثال در سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی این موضوع در بندهای مختلف مورد تأکید قرار گرفته است:

- اصلاح و تقویت همه‌جانبه‌ی نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی (بند ۹)
- صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور با تأکید بر تحول اساسی در ساختارها (بند ۱۶)
- شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹).

ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه به‌منظور تحقق اهداف بند (۱۶) سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی دولت را مکلف به انجام اقدامات زیر کرده است:

الف - ساماندهی خزانه‌داری کل کشور

ب - ساماندهی نظام مالی - محاسباتی کشور

پ - ارتقا و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

ت - ساماندهی بدهی‌های دولت (قانون برنامه ششم توسعه، ماده (۸)).

قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران (۱۴۰۸-۱۴۰۳) نیز مجموعه‌ای جامع از اصلاحات مالی و بودجه‌ای را در برمی‌گیرد که با هدف ایجاد ثبات اقتصادی، افزایش پایداری مالی، ترویج مشارکت بخش خصوصی و تضمین دوام بلندمدت نظام‌های اقتصادی و اجتماعی کلیدی طراحی شده‌اند (مواد ۱۲ تا ۲۵ قانون برنامه هفتم).

طی سه دهه اخیر، اقدامات گسترده‌ای برای اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت در ایران، انجام شده است. نقشه راه استقرار حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی تدوین و توفیق‌هایی حاصل شد است. واحد مدیریت بدهی‌ها در مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی شروع به کار نموده است. اصلاحاتی در نظام خزانه‌داری کشور انجام شده است و پروژه‌های دیگری برای بازطراحی نظام مالی در جریان است. پروژه بودجه‌ریزی عملیاتی یا مبتنی بر عملکرد پیشرفت‌های زیادی داشته است. هرچند دولت ایران با درک اهمیت این اصلاحات گام‌های مهمی برای اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی برداشته است اما با وجود الزاماتی که در بودجه‌های سالانه برای اصلاح نظام مالی تکلیف شده است، سرعت حرکت و انجام اصلاحات مطلوب نیست (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱). برای ایجاد اصلاحات و تحول در نظام مدیریت مالی عمومی و تقویت آن و عبور از رویکردهای سنتی به رویکردهای جدید ضرورت دارد تا ضمن شناسایی سیستم مدیریت مالی موجود در ایران چارچوب یک سیستم مدیریت مالی مطلوب استخراج شود تا با ارائه عوامل مؤثر در تقویت این سیستم، چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی آن نیز احصاء شوند؛ در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به سه پرسش کلیدی است:

- وضعیت موجود مدیریت مالی عمومی در ایران چگونه است؟
- شاخص‌ها و مؤلفه‌های مدیریت مالی عمومی مطلوب در ایران کدامند؟
- الزامات رسیدن از وضع موجود به وضع مطلوب چیست؟

ادبیات و پیشینه پژوهش

اگرچه تعریف دقیق مدیریت مالی عمومی ممکن است از یک تأمین کننده منابع مالی به تأمین کننده دیگر و از یک کشور به کشور دیگر متفاوت باشد اما PFM، آنطور که عموماً درک می شود شامل همه اجزای فرآیند بودجه ریزی یک کشور می شود (CIPFA، ۲۰۱۴). مدیریت مالی دولت شیوه مدیریت منابع دولتی (دارایی ها و مخارج) و نیز اثر آنی، میان مدت و بلندمدت این منابع بر اقتصاد و جامعه را توضیح می دهد. به این ترتیب مدیریت مالی دولت هم به فرایندها (چگونگی مدیریت دولت) و هم به نتایج (پیامدهای کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت جریان های مالی) مرتبط است (اندروز و همکاران، ۲۰۱۴). برپایه آیین نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ نیز، مدیریت مالی عمومی مقررات، سازوکارها و رویه های مورد استفاده در دولت برای استفاده کارا، اثربخش، شفاف و رهگیری پذیر از منابع (درآمدها) و مصارف (هزینه ها) است که با هدف حفظ پایداری مالی، تخصیص مؤثر منابع و تحویل کارآمد کالا و خدمات در مراحل مختلف چرخه بودجه (تهیه بودجه، اجرای بودجه، حسابداری و گزارشگری، حسابرسی و نظارت) اجرایی می شود تا ضامن تحقق پایداری مالی و ثبات اقتصادی کشور شود. دبیرخانه PEFA «PFM خوب» را به عنوان «نقطه اتصالی که منابع موجود، ارائه خدمات و دستیابی به اهداف و سیاست های دولت را به هم پیوند می دهد» توصیف می کند. اگر PFM به خوبی انجام شود، تضمین می کند که درآمد به طور کارآمد جمع آوری شده و به طور مناسب و پایدار استفاده می شود (دبیرخانه PEFA، ۲۰۱۶). سیستم های قوی مدیریت مالی عمومی برای بهبود ارائه خدمات و کاهش فقر و دستیابی به اهداف نظام حکمرانی ضروری است. این سیستم های مؤثر مدیریت مالی بخش عمومی، کارایی مالی را به حداکثر می رساند، شفافیت و پاسخگویی را بهبود می بخشد و به موفقیت های اقتصادی بلندمدت کمک می کند (کارول پرتوریوس، نیکو پرتوریوس، ۲۰۰۹). مدیریت مالی عمومی در گذشته شامل گزارش هایی در زمینه منابع و مصارف بخش عمومی به منظور رفع تکلیف قانونی بوده است و به طور ویژه مورد توجه دست اندرکاران بخش عمومی قرار نمی گرفته است. امروزه به کارگیری سیستم مدیریت مالی عمومی اهمیت فزاینده ای یافته است زیرا طیف پاسخ خواهان از بخش عمومی نسبت به دنیای قدیم رشد بسیار زیادی داشته است (پارکر و همکاران، ۲۰۱۹). بدیهی است که پاسخگویی بخش عمومی به شیوه سنتی، امروزه مورد قبول ذینفعان نیست زیرا ذینفعان نمی توانند بر اساس چنین اطلاعاتی تصمیمات بهینه ای را اتخاذ کنند (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۰). یک سیستم PFM خوب برای

اجرای سیاست ها و دستیابی به اهداف توسعه با حمایت از انضباط مالی کل، تخصیص استراتژیک منابع و ارائه خدمات کارآمد ضروری است.

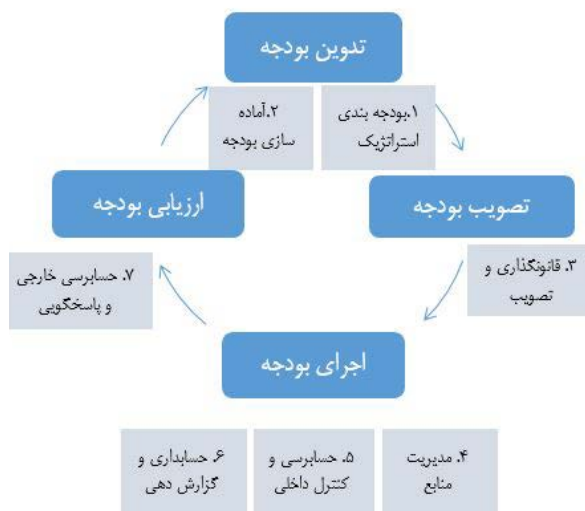
فرایندهای اصلی PFM

اهمیت امور مالی و حسابداری بخش عمومی، با تأکید ویژه بر بودجه عمومی به عنوان یک حیطه مهم و خاص، برای افزایش شفافیت بودجه و پاسخگویی مالی که هر دو پارامتر عملکرد حکومت و ثبات اقتصادی کشور را اندازه گیری می کنند، هر روز ضروری تر می شود. بودجه دولت به عنوان سند اصلی دولت باید بر اساس تخمین وضعیت مالی باشد و ضرورتی ندارد در طول سال اجرای آن مورد بررسی (تصویب مجدد) قرار گیرد بنابراین بودجه تا حدی سیاسی تا حدی اقتصادی تا اندازه ای حسابداری و تا اندازه ای اداری است. بودجه به عنوان یک سند سیاسی، منابع کمیاب یک جامعه را بین منافع متعدد، متناقض و رقابتی به اشتراک می گذارد. اگر از منشور سند اقتصادی و مالی نگاه کنیم، بودجه به عنوان یک ابزار اصلی برای ارزیابی توزیع مجدد درآمد به صورت قانونی، ترویج رشد و توسعه آن، مبارزه با تورم، ترویج اشتغال کامل و حفظ ثبات اقتصادی عمل می کند. از نظر حسابداری، بودجه برای نگهداری سقف های بودجه مصوب دولت محدودیتی را برای مخارج دولت قائل می شود و بتازگی بودجه به عنوان یک سند مدیریتی و اداری، راه و روش های فراهم کردن خدمات عمومی و معیارهای نظارت، اندازه گیری و ارزیابی آن ها را مشخص می کند (اینکلدا، ۲۰۱۹). به بیان دیگر بودجه یکی از ابزارهای مهم سیاست گذاری دولت است. این سند بیش از هر سند دیگری اولویت های اقتصادی و اجتماعی دولت را به تصویر می کشد، سیاست های دولت را توضیح می دهد، اجرای تعهدات دولت را منعکس می کند و اهداف تصمیم گیری دولت را در زمینه چگونگی تخصیص وجوه و هزینه کرد آن ها نمایش می دهد (مولینا و سراقی، ۲۰۱۳). در سال های اخیر اجماع فزاینده ای در مورد اهمیت مدیریت مالی عمومی (PFM) برای اقتصادهای توسعه یافته و در حال توسعه وجود داشته است. جای تعجب نیست که بحث موازی در مورد تعریف دقیق PFM، اجزای اصلی آن و اهرم هایی است که می توان با آن ها موفقیت PFM را بهبود و توسعه داد.

با توصیف ماهیت PFM، نمی توان از توصیف آن به عنوان سیستمی که بیشتر در قالب یک چرخه بودجه سالانه توصیف می شود، اجتناب کرد (تاچنکو، ۲۰۲۲). ویسر و اراسماز (۲۰۱۳) کارکردهای مدیریت مالی عمومی را در عناصری چون بودجه ریزی، تأمین اعتبار، مدیریت هزینه، پاسخگویی،

گروه‌های شاخص عملکرد	شرح
	و بدهی‌ها و تضمین‌ها با احتیاط برنامه‌ریزی، تأیید و کنترل می‌شوند.
استراتژی مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر سیاست	استراتژی مالی و بودجه برای در نظر گرفتن سیاست‌های مالی دولت، برنامه‌های استراتژیک و پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و مالی به اندازه کافی تهیه شده است.
پیش‌بینی و کنترل در اجرای بودجه	بودجه در چارچوب سیستمی از استانداردها، فرایندها و کنترل‌های داخلی مؤثر انجام می‌شود و اطمینان حاصل می‌کند که منابع دریافت شده و برای هدف مورد نظر استفاده می‌شوند.
حسابداری و گزارشگری	سوابق دقیق و قابل اعتماد نگهداری می‌شود و اطلاعات در زمان مناسب ایجاد و منتشر می‌شود تا نیازهای تصمیم‌گیری، مدیریت و گزارش‌دهی را برآورده کند.
نظارت و حسابرسی خارجی	مدیریت مالی عمومی به طور مستقل بررسی می‌شود و نظارت خارجی بر اجرای توصیه‌ها برای بهبود توسط قوه مجریه وجود دارد.

گزارشگری مالی و حسابرسی طبقه‌بندی می‌کنند. این فرایندها در شکل زیر نمایش داده شده‌اند (اندروز و همکاران، ۲۰۱۴).



شکل ۱. نمای خلاصه‌ای از یک سیستم PFM

ارزیابی مدیریت مالی عمومی

دشوارترین کار در مدیریت امور مالی در بخش عمومی، سنجش اثربخشی و در نتیجه کیفیت مدیریت مالی است که در نتیجه تلاش همه نهادهای درگیر در چرخه مدیریت منابع مالی عمومی است. شاخص‌های مختلفی برای سنجش کیفیت مدیریت مالی عمومی وجود دارد، با وجود تعدد ابزارها، عملکرد PFM به طور فزاینده‌ای توسط PEFA اندازه‌گیری می‌شود. چارچوب PEFA، ۳۱ مؤلفه و ۹۴ شاخص را تعریف می‌کند که در هفت دسته گروه‌بندی شده‌اند که عناصر کلیدی سیستم مدیریت مالی عمومی هستند. هفت گروه از شاخص‌های عملکرد تحت برنامه PEFA در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱. ابعاد اصلی عملکرد برنامه PEFA

گروه‌های شاخص عملکرد	شرح
قابلیت اتکاء بودجه	بودجه دولت واقع‌بینانه است و طبق برنامه اجرا می‌شود. این شاخص با مقایسه درآمد و هزینه واقعی با بودجه مصوب اندازه‌گیری می‌شود.
شفافیت امور مالی عمومی	اطلاعات مدیریت مالی عمومی جامع، سازگار و در دسترس کاربران است. این امر از طریق طبقه‌بندی بودجه جامع، شفافیت تمام درآمدها و هزینه‌های عمومی، از جمله نقل و انتقالات بین دولتی، اطلاعات منتشر شده در مورد اثربخشی ارائه خدمات و دسترسی آزاد به اسناد بودجه به دست می‌آید.
مدیریت دارایی و بدهی	مدیریت مؤثر دارایی و بدهی تضمین می‌کند که سرمایه‌گذاری عمومی ارزش پولی دارد، دارایی‌ها ثبت و مدیریت می‌شوند، ریسک‌های مالی شناسایی می‌شوند

سابقه تحقیقات و مطالعات انجام گرفته

جوزف (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «اعتبار بودجه و شوک‌های جهانی در غنا: تأملی انتقادی از طریق چارچوب PEFA» از چارچوب PEFA برای ارزیابی اعتبار بودجه غنا در روبرویی با شوک‌های جهانی مانند همه‌گیری کووید-۱۹ و جنگ روسیه-اوکراین پرداخته و به این نتیجه رسید که اگرچه کارهای زیادی برای سالم‌سازی فضای عمومی در مدیریت بودجه انجام شده است اما مدیریت مالی عمومی مملو از فرهنگ سیستمی فساد و سوء مدیریت است.

بیسگنو و کوادرادو (۲۰۲۱) در پژوهش خود این موضوع را بررسی کرده‌اند که آیا بین شفافیت بودجه و کیفیت حکمرانی رابطه‌ای وجود دارد. نتایج پژوهش آنان بر اساس بررسی نمونه‌ای از ۹۶ کشور در دوره ۲۰۰۸-۲۰۱۹ بیانگر این است که سطوح بالاتر شفافیت بودجه به طور مثبت بر کیفیت حکمرانی تأثیر می‌گذارد و برعکس.

جک و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش انجام شده در کشور یونان بیان داشتند که اصلاحات در بخش عمومی می‌تواند به تغییری عمده در سیاست و شیوه انجام وظایف مدیریت مالی عمومی منجر شود و این اصلاحات موجب کمک به بخش عمومی در راستای ارتقای عملکردگرایی و پاسخگویی در برابر خدمات عمومی به مردم می‌شود. در واقع انجام این اصلاحات بیشتر بر ارتقاء، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولت تمرکز دارد که چگونگی رسیدن به این هدف از طریق بهبود مدیریت اقتصادی مبتنی بر بازار میسر خواهد شد. مطالعه تئوری، نحوه عمل و رویکردهای اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی با در نظر گرفتن نوآوری‌ها و رویه‌های جدید بیانگر آن

برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی به عنوان ابعاد مدل بلوغ شناسایی شدند.

امرایی و آذر (۱۴۰۰)، در پژوهشی به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی گردید. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی «عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی» مشخص شده است.

روش انجام پژوهش

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، آمیخته (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی، از تحلیل تم برای شناسایی و تبیین ابعاد و مؤلفه‌های مدیریت مالی عمومی استفاده شده و در بخش کمی، از ارزیابی چارچوب PEFA برای سنجش و ارزیابی عملکرد نظام مالی عمومی ایران بهره گرفته شده است.

در گام نخست، با بهره‌گیری از اسنادکاو، کلیه قوانین و مقررات مرتبط با مدیریت مالی عمومی در ایران به‌صورت نظام‌مند بررسی و در کنار ارزیابی چارچوب PEFA، وضعیت موجود و چالش‌های نظام مالی عمومی کشور شناسایی شد. سپس بر مبنای نتایج این تحلیل‌ها و مرور متون علمی و تجارب بین‌المللی الگوی اولیه برای بهبود مدیریت مالی عمومی طراحی شد. در گام بعدی، با انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حوزه مالی عمومی، الگوی اولیه بازبینی و الگوی نهایی وضع مطلوب تدوین شد.

روش‌های گردآوری اطلاعات

اطلاعات این پژوهش از دو طریق کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده است.

- در روش کتابخانه‌ای، از متون علمی معتبر بین‌المللی، گزارش‌های رسمی، قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای کشور و سایر اسناد مرتبط با مدیریت مالی عمومی استفاده شد.
- در روش میدانی، با هدف شناسایی دقیق چالش‌ها، تحلیل وضع موجود، طراحی وضع مطلوب و تدوین نقشه راه گذار به آن، از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان بهره گرفته شد.

است که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی، می‌تواند به ازای هر واحد پول به دست آمده و خرج شده، توسعه بیشتری در برداشته باشد.

برزو زاده (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «تحول در نظام مالی عمومی و گزارشگری مالی ایران» بیان داشته که مدیریت مالی بخش عمومی دولت، ابزاری برای اجرای بودجه و گزارشگری مالی دولت برای بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. بنابراین اجرای سیاست‌های مالی باید بر اساس ابزار نوین اجرای بودجه (PFM) پیاده‌سازی و اجرایی گردد تا شاهد تحولی عظیم در ساختارهای نظام مالی و بودجه‌ای کشور و رشد اقتصادی در ایران برای تسهیل خدمات عمومی مردم ایران در راستای کنترل تورم و رشد تولید باشیم.

سرمست شوشتری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «بررسی ضرورت و الزامات ارتقای شفافیت رویدادهای مالی در حکمرانی اقتصادی طی برنامه هفتم توسعه» به این نتیجه رسیدند که ارتقاء شفافیت رویدادهای مالی برای دولت، می‌تواند موجبات کوچک شدن اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، کاهش کسری بودجه، کاهش فساد اقتصادی و ثبات اقتصادی را فراهم کند.

باباجانی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن» با بررسی ۱۰۱ شاخص به این نتیجه رسیدند که وضعیت عملکردی شاخص‌های شفافیت مالی (۱۰۰ شاخص) در محدوده ضعف و یک شاخص در حیطه قابل‌قبول قرار دارند.

کریمی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی چالش‌های مربوط به زیرنظام‌های مدیریت مالی عمومی که شامل: نظام مالیاتی، نظام خزانه‌داری، نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، نظام بودجه‌ریزی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام حسابرسی و نظام ارزیابی عملکرد است، در چهارعنصر: منابع مالی و غیرمالی، مدیریت و نظام حکمرانی، چارچوب نهادی و ساختارهای پشتیبانی و در دوازده بعد شامل: کمبود منابع مالی، ضعف زیرساخت‌ها و تجهیزات، مشکلات منابع انسانی، ضعف در فرایندهای اجرایی و عملیاتی، حمایت ناکافی مدیران، نفوذ و لابی‌گری، نبود پاسخگویی، ضعف قوانین و استانداردها، نبود شفافیت، ضعف آموزش، اجرایی نشدن کامل حسابداری تعهدی و ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد، شناسایی کردند.

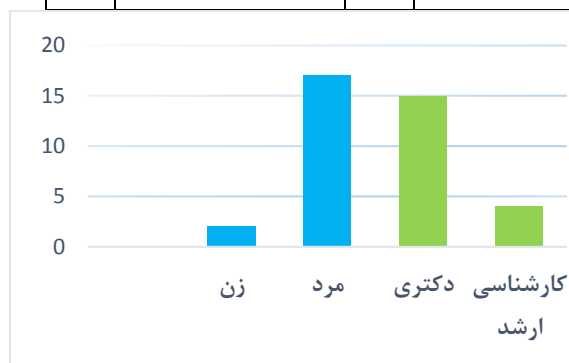
رحمانی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی پرداختند. فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و

جامعه آماری، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش را خبرگان بخش عمومی ایران شامل مدیران و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، مجلس شورای اسلامی و استادان دانشگاهی فعال در حوزه حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری، هدفمند و گلوله‌برفی است، بدین معنا که نمونه‌ها به‌صورت هدفمند از میان افراد دارای تخصص و تجربه مرتبط با موضوع انتخاب و با معرفی هر خبره، افراد جدیدی به فهرست افزوده شدند تا تنوع دیدگاه‌ها افزایش یابد. در مجموع با ۱۹ نفر از خبرگان بخش عمومی مصاحبه عمیق انجام شد. پس از انجام این مصاحبه‌ها، با تکرار مضامین و عدم ظهور مفاهیم جدید، اشباع نظری حاصل شد. ویژگی جمعیت شناختی خبرگان به شرح زیر است:

جدول ۲. ویژگی جمعیت شناختی خبرگان

خبرگان بر اساس جنسیت	تعداد	خبرگان بر اساس مدرک تحصیلی	تعداد
زن	۲	دکتری	۱۵
مرد	۱۷	کارشناس ارشد	۴
جمع	۱۹	جمع	۱۹



روایی و پایایی پژوهش

در پژوهش حاضر جهت اطمینان از اعتبار (روایی) و اعتمادپذیری (پایایی) یافته‌ها از چارچوب لینکولن و گوبا (۱۹۸۵) استفاده شده است. این چارچوب به جای به‌کارگیری مفاهیم کلاسیک روایی و پایایی در تحقیقات کیفی، چهار معیار اصلی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت اعتماد و تأییدپذیری را پیشنهاد می‌دهد. این معیارها به شرح زیر رعایت شده‌اند:

- قابلیت اعتبار: به منظور افزایش اطمینان از درستی داده‌ها و نتایج، از روش‌های مثلث‌سازی داده‌ها (ترکیب داده‌های حاصل از اسناد، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و داده‌های حاصل از ارزیابی PEFA)، مرور مکرر داده‌ها، مشارکت خبرگان در فرایند بازبینی یافته‌ها و بررسی مداوم شباهت‌ها و تفاوت‌ها در کدگذاری‌ها استفاده شد.

- قابلیت انتقال: برای افزایش قابلیت تعمیم نتایج به زمینه‌های مشابه، تلاش شد تا شرح دقیق و عمیقی از فرایند پژوهش، چارچوب نظری (PEFA) و شرایط محیطی مدیریت مالی عمومی ایران ارائه شود. این امر به پژوهشگران و سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا در شرایط مشابه از یافته‌های پژوهش استفاده کنند.

- قابلیت اعتماد: به منظور اطمینان از ثبات و پایداری یافته‌ها، کلیه مراحل پژوهش (از گردآوری داده‌ها تا تحلیل) به‌صورت دقیق مستندسازی شد و زنجیره شفافیت برای پیگیری تصمیمات پژوهشی فراهم شد. همچنین، استفاده از روش‌های سامانمند کدگذاری در نرم‌افزار تحلیل داده‌های کیفی (MAXQDA) موجب ارتقای انسجام و تکرارپذیری فرایند تحلیل شد.

- تأییدپذیری: برای کاهش سوگیری‌های احتمالی پژوهشگر، از بازبینی همتایان و بازخورد خبرگان استفاده شد. همچنین تمامی استنتاج‌ها بر مبنای شواهد و داده‌های واقعی بوده و امکان ارجاع به منابع اولیه فراهم شده است.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که پژوهش حاضر از حیث روایی و پایایی کیفی در سطح مطلوبی قرار دارد و یافته‌های آن از اعتبار علمی و قابلیت اعتماد بالا برای سیاست‌گذاران و پژوهشگران حوزه مدیریت مالی عمومی برخوردار است.

نتایج پژوهش

شناسایی وضعیت موجود مدیریت مالی عمومی ایران

۱- قوانین و مقررات مربوط به مدیریت مالی عمومی در ایران
قوانین و مقررات مربوط به حوزه مدیریت مالی عمومی در ایران به شرح جدول زیر با چهار تم اصلی شامل چارچوب نهادی و قانونی، بودجه‌ریزی، مدیریت ساختار مالی دولت، حسابداری و

گزارشگری و حسابرسی و نظارت استخراج شده اند (به علت محدودیت در صفحات مقاله، شرح مواد قانونی ارائه نشده است):

جدول ۳. اسنادکاوای مرتبط با قوانین و مقررات

کد	ماده قانونی	کد	ماده قانونی
L0101	تبصره (۱) ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه	L0323	بند (الف) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۳۹۸
L0102	ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور	L0324	ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L0201	بند (۲) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)	L0325	ماده (۱۲) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L0202	بند (هـ) ماده (۱) قانون الحاق (۲)	L0401	بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0203	بند (پ) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0402	بند (ب) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت
L0204	بند (پ) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0403	ماده (۵) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0205	بند (الف) ماده (۱۸) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0404	ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0206	بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه ششم	L0405	ماده (۷) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0207	اصل ۵۲ قانون اساسی	L0406	بند (ب) ماده (۸) قانون برنامه ششم
L0208	بند (ب) قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه کل کشور	L0407	بند (ک) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲
L0209	ماده (۱) قانون محاسبات عمومی	L0408	بند (ز) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۲
L0210	ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی	L0409	بند (و) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۳
L0211	ماده (۵) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0410	ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی
L021۲	ماده (۱۳) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0411	ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری
L021۳	ماده (۱۴) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0412	ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L021۴	ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه	L0413	ماده (۱۶) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L021۵	ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه	L0501	ماده (۲۵) قانون الحاق (۲)
L021۶	ماده (۳) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور	L0502	بند (پ) ماده (۸) قانون برنامه ششم
L0301	بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)	L0503	اصل ۵۵ قانون اساسی
L0302	بند (پ) ماده (۱۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0504	ماده (۳۹) قانون دیوان محاسبات کشور
L0303	بند (ت) ماده (۱۸) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0505	ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور
L0304	بند (الف) ماده (۱۹) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0506	ماده (۸) قانون دیوان محاسبات کشور
L0305	بند (الف) ماده (۲۴) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0507	بند (ب) قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه کل کشور
L0306	بند (پ) ماده (۲۴) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0508	ماده (۶) قانون دیوان محاسبات کشور
L0307	ماده (۲۵) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0509	ماده (۹۵) قانون محاسبات عمومی
L0308	بند (ت) ماده (۸) قانون برنامه ششم	L0510	ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی
L0309	ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور	L0511	ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی
L0310	بند (ب) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲	L0512	تبصره (۵) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی
L0311	اصل ۵۳ قانون اساسی	L0513	تبصره (۲) ماده (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی
L0312	بند (ج) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۳	L0514	ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی
L0313	ماده (۳۹) قانون بانک مرکزی	L0515	تبصره ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی
L0314	ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی	L0516	ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی
L0315	ماده (۱۱) قانون محاسبات عمومی	L0517	ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی
L0316	ماده (۱۲) قانون محاسبات عمومی	L0518	ماده (۵۲) قانون محاسبات عمومی
L0317	ماده (۱۵) قانون محاسبات عمومی	L0519	ماده (۲) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب

کد	ماده قانونی	کد	ماده قانونی
L0318	ماده (۳۷) قانون محاسبات عمومی	L0520	ماده (۱) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب
L0319	ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی	L0521	ماده (۳۴) قانون برنامه‌بودجه کشور
L0320	ماده (۴۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	L0522	ماده (۴۱) قانون برنامه‌بودجه کشور
L0321	ماده (۷۸) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	L0523	ماده (۳۳) آئین‌نامه انتظام بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه-مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های دولتی
L0322	جزء (۲) بند (خ) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۴	L0524	ماده (۴۳) آئین‌نامه انتظام بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه-مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های دولتی

منبع: یافته‌های پژوهش

۲- تحلیل تم مصاحبه خبرگان

مصاحبه با خبرگان به شرح کلی زیر کدگذاری شدند:

جدول ۴. تحلیل تم مصاحبه خبرگان

کد	کد اولیه (Q) - نقل قول مستقیم	کد فرعی (C)	تم محوری (T)
EX0101	«فقدان قانون مدیریت مالی بخش عمومی...» «قانون منسجم و جامع و کامل نداریم.»	C۱: ضعف قانون‌گذاری	T1: ضعف چارچوب قانونی و نهادی
EX0102	«تعدد قوانین... دست و پاگیر است و مانع کارآمدی بخش دولتی می‌شود.»	C۲: پراکندگی قوانین	
EX0103	«حسابرسی عملکردی توسط نهادهای نظارتی انجام نمی‌شود.»	C۳: ضعف نهادهای نظارتی	
EX0201	«بودجه‌ریزی افزایشی است، نزدیک ۷۵٪ بودجه هزینه‌ای است»	C۴: بودجه‌ریزی افزایشی	T2: بودجه‌ریزی ناکارآمد
EX0202	«بودجه‌ریزی عملیاتی نیست و طبق قدرت چانه‌زنی انجام می‌شود.»	C۵: ناکامی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی	
EX0203	«بودجه و برنامه متناسب با هم نیستند.»	C۶: نبود پیوند برنامه و بودجه	
EX0204	«دستگاه‌ها اطلاعات دقیقی نمی‌دهند... نظام برنامه‌ریزی چشم بسته عمل می‌کند.»	C۷: فقدان شفافیت و پاسخگویی	
EX0301	«مجلس هنگام تصویب بودجه هزینه‌ها را افزایش می‌دهد، لابی دستگاه‌ها زیاد است.»	C۸: لابی‌گری سیاسی	T3: چالش‌های حکمرانی
EX0302	«تصویب بودجه بر اساس منافع بخشی و منطقه‌ای است نه اهداف اقتصادی اجتماعی.»	C۹: تعارض منافع	
EX0303	«تغییر مسئولین منجر به نیمه‌تمام ماندن اصلاحات می‌شود (قائم به شخص است).»	C۱۰: بی‌ثباتی مدیریتی	
EX0401	«تورم و افزایش قیمت‌ها موجب توقف پروژه‌ها توسط پیمانکار می‌شود.»	C۱۱: فشار تورمی و نوسانات	T4: مشکلات ساختاری اقتصادی
EX0402	«در عمل بیشتر اتکا به نفت است نه مالیات.»	C۱۲: وابستگی به نفت	
EX040۳	«بیشتر مطالبات بانک‌های دولتی از دولت و شرکت‌های دولتی است.»	C۱۳: بحران بدهی دولت	
EX0۵01	«تدوین‌کنندگان و تصویب‌کنندگان بودجه، تخصص لازم را ندارد... آموزش و آگاهی مدیران ضروری است.»	C۱۴: نیاز به ارتقای دانش مدیران و نمایندگان	T5: نیاز به اصلاحات بنیادین
EX0۵02	«حسابداری تعهدی + تعیین بهای تمام‌شده = بودجه‌ریزی عملیاتی.»	C۱۵: ضرورت اجرای حسابداری تعهدی	
EX0۵03	«پرداخت به ذی‌نفع نهایی و ایجاد حساب واحد خزانه.»	C۱۶: ایجاد حساب واحد خزانه (TSA)	
EX0۵04	«شروع اصلاحات PFM با اصلاح قوانین است ولی در ایران انجام نمی‌شود.»	C۱۷: لزوم قانون جامع PFM	

منبع: یافته‌های پژوهش

- فقدان شایسته‌سالاری: انتصاب مدیران در پست‌های کلیدی بر اساس شایستگی و تخصص انجام نمی‌شود که منجر به کمبود نیروی متخصص و عدم اجرای صحیح قوانین می‌شود.
- فرهنگ سازمانی و مقاومت نهادی: اجرای قوانینی مانند بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی با مقاومت نهادی و عدم تمایل مدیران روبرو است.

۳- ارزیابی مدیریت مالی عمومی در ایران با استفاده از چارچوب PEFA

نتایج ارزیابی‌های انجام شده از طریق مطالعه کتابخانه‌ای، مطالعه اسناد و مدارک و بررسی فرایندهای موجود و با لحاظ روش امتیازدهی چارچوب PEFA، منتج به امتیازات زیر برای هر شاخص شده است:

- مهم‌ترین یافته این بخش، تأیید شکاف عمیق میان قوانین پیشرفته و اجرای ناکافی آن‌ها است. این وضعیت، کارایی و اثربخشی نظام مالی را به شدت کاهش داده و مانع از تحقق اهداف کلان اقتصادی می‌شود. ریشه این مشکلات در عوامل نهادی و اقتصاد سیاسی است. دلایل اصلی این شکاف عبارتند از:
- نبود اراده سیاسی و ملی: کارشناسان بر این باورند که بزرگ‌ترین چالش، نبود اراده واقعی برای اصلاحات در میان مسئولین و مجریان است زیرا این تغییرات شفافیت را افزایش داده و منافع خاص را به چالش می‌کشد.
- دخالت غیرتخصصی در بودجه: بودجه‌ریزی بر اساس چانه‌زنی و لابی‌گری است.

جدول ۵. نتایج ارزیابی چارچوب PEFA

ارکان	شاخص‌ها	امتیازات	A	B	C	D	NA	NU
۱- قابلیت اتکاء بودجه	۱. میزان تحقق هزینه کل					*		
	۲. میزان تحقق ترکیب هزینه					*		
	۳. میزان تحقق درآمد					*		
۲- شفافیت امور مالی عمومی	۴. طبقه‌بندی بودجه			*				
	۵. مستندات بودجه					*		
	۶. عملیات دولت مرکزی خارج از گزارش‌های مالی					*		
	۷. انتقالات به استان‌ها و...					*		
	۸. اطلاعات عملکرد برای ارائه خدمات					*		
	۹. دسترسی عمومی به اطلاعات مالی				*			
	۱۰. گزارشگری ریسک مالی			*				
۳- مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها	۱۱. مدیریت سرمایه‌گذاری‌های عمومی			*				
	۱۲. مدیریت دارایی‌های عمومی				*			
	۱۳. مدیریت بدهی‌ها				*			
۴- استراتژی مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر سیاست	۱۴. پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و مالی					*		
	۱۵. استراتژی مالی						*	
	۱۶. چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌بندی هزینه‌ها					*		
	۱۷. فرایند تهیه بودجه			*				
	۱۸. بررسی بودجه‌ها توسط قوه مقننه				*			
۵- قابلیت پیش‌بینی و کنترل در اجرای بودجه	۱۹. مدیریت درآمد				*			
	۲۰. حسابداری درآمد					*		
	۲۱. قابلیت پیش‌بینی تخصیص منابع طی سال				*			

						۲۲. معوقات هزینه‌ای	
			*			۲۳. کنترل‌های حقوق و دستمزد	
			*			۲۴. تدارکات (فرایند خرید)	
			*			۲۵. کنترل‌های داخلی بر هزینه‌های غیر حقوق و دستمزد	
			*			۲۶. حسابرسی داخلی	
			*			۲۷. یکپارچگی داده‌های مالی	
			*			۲۸. گزارش‌های بودجه طی سال	۶- حسابداری و گزارشگری
			*			۲۹. گزارش‌های مالی سالانه	
			*			۳۰. حسابرسی خارجی	
			*			۳۱. بررسی گزارش‌های حسابرسی توسط قوه مقننه	۷- بررسی و حسابرسی خارجی

منبع: یافته‌های پژوهش

بدون یک چشم‌انداز میان‌مدت، منجر به تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت، تخصیص‌های ناکارآمد و عدم توانایی در مدیریت پایدار مالی عمومی می‌شود. این امر همچنین ارتباط بودجه را با اهداف توسعه‌ای ملی تضعیف می‌کند.

۵. پیش‌بینی‌پذیری و کنترل در اجرای بودجه: عملکرد ضعیف تا متوسط در این بخش نشان‌دهنده چالش‌ها در اجرای روان و کارآمد بودجه است. کنترل‌های داخلی ناکافی، ضعف در سیستم‌های حسابداری درآمد و مدیریت تدارکات عمومی و مشکلات در مدیریت نقدینگی، می‌تواند به عدم کارایی و حتی سوءاستفاده منجر شود. عدم انجام اقدامات لازم در حسابرسی داخلی و هزینه‌های معوق نشان‌دهنده مشکلات جدی در این حوزه‌هاست. کاستی‌ها می‌تواند منجر به پرداخت‌های دیر هنگام، سوءاستفاده از منابع و عدم کارایی در ارائه خدمات عمومی شود.

۶ حسابداری و گزارشگری: ضعف در یکپارچگی داده‌های مالی و گزارش‌های مالی سالانه نشان می‌دهد که اطلاعات مالی به موقع و با کیفیت کافی برای تصمیم‌گیری و نظارت فراهم نیست. عدم وجود گزارش‌های مالی معتبر و به موقع، توانایی تصمیم‌گیران را برای نظارت و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در طول سال مالی و همچنین ارزیابی عملکرد سالانه کاهش می‌دهد.

۷. نظارت و حسابرسی خارجی: امتیازات پایین در این بخش نشان‌دهنده ضعف در کارایی حسابرسی خارجی، نظارت قانون‌گذاری بر گزارش‌های حسابرسی و ناکارآمدی در لایه نهایی پاسخگویی است. عملکرد ضعیف حسابرسی خارجی و نظارت ناکافی مجلس بر گزارش‌های حسابرسی، به معنای آن است که پیشنهادهای حسابرسان

نتایج حاصل از ارزیابی چارچوب PEFA در ایران، مبتنی بر ۹۴ شاخص عملکردی در قالب، ۳۱ مؤلفه و ۷ بعد و مطالعات میدانی بر اساس فرایندهای موجود، منتج به نتایج کلی هفت بعد چارچوب یادشده به شرح زیر شد:

۱. قابلیت اتکا بودجه: عملکرد ضعیف در این بخش به معنای آن است که انحرافات چشمگیر بین آنچه در بودجه برنامه‌ریزی شده و آنچه در واقع هزینه یا درآمد می‌شود، وجود دارد. این عدم قابلیت پیش‌بینی، برنامه‌ریزی مالی را برای دولت، بخش خصوصی و مردم دشوار می‌کند.

۲. شفافیت امور مالی عمومی: این رکن نشان‌دهنده سطح پایینی از شفافیت است. عدم شفافیت در مستندات بودجه، عملیات خارج از بودجه و ناکارآمدی در گزارش‌های آماری مالی، فرصت‌های نظارت عمومی و پاسخگویی را به شدت کاهش می‌دهد و بستر را برای فساد فراهم می‌کند. وجود عملیات مالی خارج از بودجه، به ویژه می‌تواند منجر به انحراف منابع و تضعیف انضباط مالی شود.

۳. مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها: وجود نقاط قوت در کنار ضعف‌های اساسی، نشان‌دهنده عدم یکپارچگی در این حوزه است. ضعف در مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌تواند ریسک‌های مالی چشمگیری را به دولت تحمیل کند. ضعف در مدیریت سرمایه‌گذاری‌های عمومی نیز منجر به وارد آوردن خسارت‌های کلان به بیت‌المال می‌شود.

۴. استراتژی مالی و بودجه‌بندی مبتنی بر سیاست: ضعف در این بخش نشان می‌دهد که بودجه‌بندی به‌خوبی با اهداف سیاستی دولت هماهنگ نیست. عدم انجام اقدامات لازم در شاخص‌های کلیدی مانند استراتژی مالی و چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌بندی هزینه‌ها نشان‌دهنده نبود یک استراتژی مالی جامع و بلندمدت است. بودجه‌ریزی سالانه

به طور مؤثر پیگیری نمی‌شوند و اصلاحات لازم صورت نمی‌گیرد. این امر، چرخه پاسخگویی را ناقص کرده و فرصت برای یادگیری و بهبود مستمر را از بین می‌برد.

وضع مطلوب مدیریت مالی عمومی طبق اسنادکاوی مطالعات جهانی

در این بخش از پژوهش برای کدگذاری متون علمی از علامت اختصاری DOC، حروف ابتدایی واژه Documents استفاده و دسته‌های مفهومی به شرح زیر است:

جدول ۶. تم ۱: چارچوب نهادی و قانونی

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0101	قواعد مالی	اصول و مقررات الزام‌آور برای کنترل کسری و بدهی	اشاره به سقف بدهی، محدودیت کسری، قواعد انضباط مالی
DOC0102	چارچوب قانونی	قوانین مالی و بودجه‌ای که نقش‌ها و وظایف را مشخص می‌کند	ذکر قوانین جامع مالی عمومی، قوانین بودجه‌ریزی، اصلاحات قانونی
DOC0103	نهادهای مالی مرکزی	سازمان‌های اصلی مدیریت مالی (وزارت دارایی، خزانه‌داری)	بیان وظایف وزارت دارایی، خزانه‌داری، نقش بانک مرکزی در مدیریت منابع
DOC0104	قوه مقننه	نقش پارلمان در بررسی و تصویب بودجه	ارجاع به تصویب بودجه، نظارت پارلمانی، کمیسیون‌های مالی
DOC0105	سازمان‌های مالی مستقل	شوراهای مالی یا نهادهای مستقل ارزیاب سیاست مالی	اشاره به شوراهای مالی، IFIs، ارزیابی مستقل سیاست‌های مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۷. تم ۲: چرخه بودجه و مدیریت منابع

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0201	سیاست‌گذاری بودجه‌ای	فرآیند تدوین سیاست‌های مالی و اولویت‌ها	اشاره به تدوین بودجه، استراتژی مالی، هماهنگی با سیاست‌های کلان
DOC0202	طبقه‌بندی بودجه	دسته‌بندی هزینه‌ها و درآمدها برای شفافیت	استفاده از طبقه‌بندی اقتصادی، نهادی، کارکردی یا GFSM

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0203	MTEF (چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها)	ابزار برنامه‌ریزی چندساله بودجه‌ای	ذکر افق چندساله، سقف‌های هزینه‌ای، پایداری بودجه
DOC0204	بودجه‌ریزی عملکردی	تخصیص منابع بر اساس نتایج و خروجی‌ها	اشاره به شاخص‌های عملکرد، نتایج عملکرد، ارزیابی اثربخشی
DOC0205	اجرای بودجه	فرآیند تخصیص و پرداخت اعتبارات	بیان تخصیص اعتبارات، مدیریت نقدینگی، پرداخت‌ها
DOC0206	تدارکات عمومی	خرید کالا و خدمات توسط دولت	ذکر مناقصه، قراردادهای سامانه‌های الکترونیک تدارکات
DOC0207	مدیریت حقوق و دستمزد	تنظیم هزینه‌های پرسنلی دولت	بیان هزینه حقوق، نظام پرداخت، بهره‌وری کارکنان
DOC0208	وجوه خارج از بودجه	منابع مالی خارج از چارچوب رسمی بودجه	اشاره به صندوق‌ها، حساب‌های ویژه، گزارشگری ناقص

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۸. تم ۳: مدیریت درآمدها و دارایی‌ها

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0301	مالیات	منبع اصلی درآمد پایدار دولت	ذکر انواع مالیات، سهم مالیات از GDP، فرار مالیاتی
DOC0302	پیش‌بینی درآمد	برآورد منابع مالی آینده	مقایسه پیش‌بینی درآمدها با عملکرد واقعی
DOC0303	گمرک	دریافت عوارض واردات و صادرات	اشاره به ترخیص کالا، حقوق گمرکی، قاچاق
DOC0304	کارمزد خدمات عمومی	هزینه استفاده‌کنندگان از خدمات دولتی	ذکر تعرفه خدمات، تأمین مالی بر مبنای استفاده
DOC0305	منابع طبیعی	درآمدهای نفت، گاز و منابع تجدیدناپذیر	اشاره به صندوق‌های تثبیت، وابستگی به نفت

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0502	گزارشگری مالی	انتشار اطلاعات مالی دولت	ذکر زمان انتشار، جامعیت گزارش
DOC0503	FMIS	سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی	درصد تراکنش‌های ثبت‌شده، اتوماسیون فرآیندها
DOC0504	حسابرسی داخلی	کنترل‌های داخلی دولت	تعداد گزارش‌های داخلی، میزان اقدام اصلاحی
DOC0505	حسابرسی خارجی	بررسی مستقل مالی توسط SAI	استقلال نهادی، انتشار عمومی گزارش
DOC0506	شفافیت مالی	دسترسی عمومی به اطلاعات مالی	اشاره به انتشار داده‌ها، شاخص شفافیت مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0306	کمک‌های خارجی	منابع مالی از نهادهای بین‌المللی یا اهداکنندگان	درج کمک‌ها در بودجه ملی، شفافیت مصرف
DOC0307	ترازنامه بخش عمومی	تصویر دارایی‌ها و بدهی‌های دولت	اشاره به شناسایی دارایی‌های مالی و غیرمالی
DOC0308	سرمایه‌گذاری عمومی و PPP	پروژه‌های زیرساختی با مشارکت دولت و بخش خصوصی	بیان قرارداد PPP، بازده سرمایه‌گذاری
DOC0309	صندوق‌های ثروت ملی	ذخیره و سرمایه‌گذاری درآمدهای مازاد	اشاره به مدیریت صندوق، استقلال و قواعد برداشت

منبع: یافته‌های پژوهش

تحلیل آمیخته (تلفیق یافته‌های کیفی و کمی)

در این بخش، یافته‌های کیفی و کمی تلفیق شدند. مقایسه یافته‌ها نشان داد که داده‌های کیفی (قوانین و مصاحبه‌ها) و نتایج کمی (امتیازات PEFA) به‌طور کلی یکدیگر را تأیید می‌کنند. تم‌های تلفیقی کلیدی به شرح جدول زیر دسته‌بندی شدند:

جدول ۱۱. تم‌های تلفیقی کلیدی

تم‌ها	کدها
چارچوب نهادی و قانونی	L۰۱۰۱- L۰۱۰۲- EX۰۱۰۱- EX۰۱۰۲- EX۰۳۰۳- EX۰۵۰۱- EX۰۵۰۴- DOC۰۱۰۱- DOC۰۱۰۲- DOC۰۱۰۳- DOC۰۱۰۴- DOC۰۱۰۵-
برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی	L0201- L0202- L0203- L0204 - L0205- L0206- L0207- L0208- L0209- L0210- L0211- L0212- L0213- L0214- L0215- L0216- EX0201- EX0202- EX0203- EX0204- EX0301- EX0302- DOC0201- DOC0202- DOC0203- DOC0204- DOC0205- DOC0208-
مدیریت ساختار مالی دولت	L0301- L0302- L0303- L0304- L0305- L0306- L0307- L0308- L0309- L0310- L0311- L0312- L0313- L0314- L0315- L0316- L0317- L0318- L0319- L0320- L0321- L0322- L۰۳۳۳- L۰۳۳۴- L۰۳۳۵- EX۰۴۰۱- EX۰۴۰۲- EX۰۴۰۳- DOC۰۲۰۶- DOC۰۲۰۷- DOC۰۳۰۱- DOC۰۳۰۲- DOC۰۳۰۳- DOC۰۳۰۴- DOC۰۳۰۵- DOC۰۳۰۶- DOC۰۳۰۷- DOC۰۳۰۸- DOC۰۳۰۹- DOC۰۴۰۱- DOC۰۴۰۲-

جدول ۹. تم ۴: مدیریت ریسک، بدهی و پایداری مالی

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0401	ریسک مالی	تهدیدات ناشی از نوسانات اقتصادی یا بحران‌ها	اشاره به نرخ ارز، بهره، شوک‌های مالی
DOC0402	بدهی‌های ضمنی	تعهدات پنهان یا مشروط دولت	ذکر تعهدات بازنشستگی، ضمانت‌های دولتی
DOC0403	بدهی عمومی	وام‌ها و اوراق قرضه دولت	نسبت بدهی به GDP، هزینه بهره
DOC0404	نقدینگی	توانایی پرداخت به‌موقع تعهدات	بیان مدیریت جریان نقدی، حساب واحد خزانه
DOC0405	شرکت‌های دولتی	بنگاه‌های اقتصادی تحت مالکیت دولت	اشاره به زیان‌دهی، بار مالی بر بودجه
DOC0406	شفافیت شرکت‌های دولتی	انتشار اطلاعات مالی بنگاه‌ها	گزارش‌های مالی حسابرسی‌شده شرکت‌ها

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۱۰. تم ۵: شفافیت، گزارشگری و فناوری اطلاعات

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0501	حسابداری دولتی	اصول ثبت و گزارش مالی دولت	اشاره به IPSAS، مبنای نقدی یا تعهدی

کدها	تم‌ها
EX0103- DOC0504- DOC0505- DOC0506	

منبع: یافته‌های پژوهش

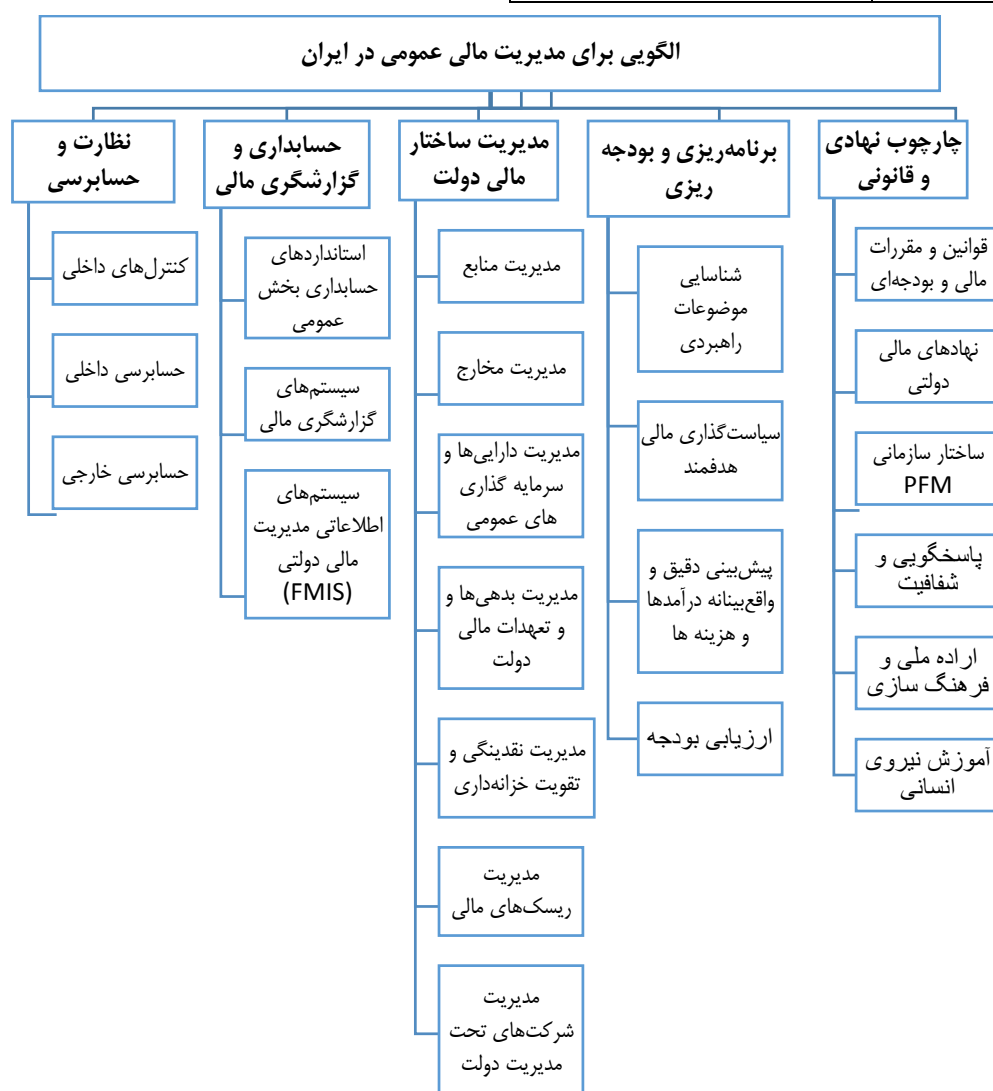
کدها	تم‌ها
DOC۰۴۰۳- DOC۰۴۰۴- DOC۰۴۰۵- DOC۰۴۰۶-	
L0401- L0402- L0403- L0404- L0405- L0406- L0407- L0408- L0409- L0410- L0411- L0412- L0413- EX۰۵۰۲- EX۰۵۰۳- DOC۰۵۰۱- DOC۰۵۰۲- DOC۰۵۰۳-	حسابداری و گزارشگری مالی
L0501- L0502- L0503- L0504- L0505- L0506- L0507- L0508- L0509- L0510- L0511- L0512- L0513- L0514- L0515- L0516- L0517- L0518- L0519- L0520- L0521- L0522- L0523- L0524-	نظارت و حسابرسی

الگوی مطلوب مدیریت مالی عمومی در ایران

مستخرج از اسنادکلی‌های صورت گرفته، ارزیابی مدیریت مالی عمومی

در ایران با استفاده از چارچوب PEFA و مصاحبه‌های صورت گرفته با

خبرگان، الگوی مدیریت مالی عمومی در ایران به صورت زیر ارائه می‌شود:



شکل ۲. الگوی برای مدیریت مالی عمومی در ایران

تحلیل یافته‌ها:

بخش اول: چارچوب نهادی و قانونی - تحلیل موانع

ریشه‌ای و ارائه راهکارهای بنیادین

این بخش با محوریت پارادوکس «قانون مترقی -

عمل ناکارآمد»، ریشه‌های نهادی و سیاسی چالش‌ها را

بررسی کرده و بر ضرورت اصلاحات بنیادین تأکید

می‌کند. برای درک عمیق‌تر این پارادوکس، ابتدا مبانی

قانونی موجود و سپس واقعیت اجرایی آن‌ها تشریح

می‌شود.

الف-تحلیل وضعیت موجود قوانین و مقررات

شده است. برخی نمایندگان با دخالت در فرآیندهای بودجه‌ریزی، به افزودن طرح‌ها و پروژه‌های فاقد توجیه ملی و منابع مالی و همچنین افزایش هزینه‌ها بر اساس منافع منطقه‌ای و سیاسی می‌پردازند. این رفتار، یکپارچگی بودجه را به عنوان یک سند ملی تضعیف کرده و آن را به مجموعه‌ای از خواسته‌های پراکنده تبدیل می‌کند.

- ضعف نهادی: نهادهای کلیدی مانند سازمان برنامه‌بودجه از فقدان ظرفیت تحلیلی لازم برای پیش‌بینی‌های دقیق اقتصادی و ارزیابی موشکافانه پروژه‌های سرمایه‌گذاری رنج می‌برند. این امر منجر به تدوین بودجه‌های غیرواقعی و انباشت هزاران پروژه عمرانی نیمه‌تمام شده است.

- عدم کارآمدی حسابرسی خارجی: این نهادها به طور عمده بر حسابرسی رعایت تمرکز دارند، نه بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی هزینه‌ها (حسابرسی عملکردی). این محدودیت، انگیزه دستگاه‌ها را از پاسخگویی برای عملکرد به سمت تمرکز صرف بر جذب بودجه منحرف می‌کند.

این تحلیل نشان می‌دهد که مشکل اصلی، نبود دانش یا قانون نیست، بلکه نبود اراده و ظرفیت برای اجرای آن‌هاست. شکست در اصلاحات PFM، ریشه‌ای عمیق‌تر از یک مشکل فنی یا بوروکراتیک دارد و به طور عمده یک چالش سیاسی و نهادی است. قوانین مترقی برای PFM (مانند بودجه‌ریزی عملکردی) به شفافیت و پاسخگویی بالا نیاز دارند اما این شفافیت، منافع خاصی را به چالش می‌کشد و قدرت را از دست ذی‌نفعان خاص خارج می‌کند. در نتیجه، این ذی‌نفعان با استفاده از نفوذ سیاسی، اجرای قوانین را به تعویق انداخته یا با روش‌هایی مانند «تقلید هم‌شکل»^۱، از اجرای واقعی آن جلوگیری می‌کنند. این امر نشان‌دهنده یک چرخه معیوب نهادی است که حاکمیت قانون را تضعیف کرده و منافع فردی و منطقه‌ای را بر منافع ملی اولویت می‌دهد.

ج- پیشنهادها و راهکارهای بنیادین

برای غلبه بر این پارادوکس، اصلاحات باید فراتر از تغییرات فنی و بوروکراتیک، بر رویکردهای بنیادین و نهادی متمرکز باشند.

- تدوین قانون جامع مدیریت مالی عمومی: جایگزینی قوانین پراکنده، قدیمی و گاه متناقض فعلی با یک قانون جامع و مدرن، پیش‌شرطی برای شفافیت، ثبات رویه و استقرار موفق اصلاحات است. این قانون باید تمامی مراحل چرخه مالی (از تدوین تا اجرا و نظارت)

بررسی دقیق قوانین کشور نشان می‌دهد که چارچوبی مترقی و جامع برای مدیریت مالی عمومی وجود دارد. این قوانین، بسیاری از اهداف بین‌المللی PFM را به صورت قانونی تثبیت کرده‌اند:

- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB): قوانین متعدد برنامه‌های توسعه از جمله برنامه چهارم، پنجم، ششم و هفتم، سازمان برنامه‌بودجه را مکلف به تهیه لایحه بودجه به صورت «برنامه‌محور» و «مبتنی بر عملکرد» کرده‌اند.

- حساب واحد خزانه (TSA): اصل ۵۳ قانون اساسی، تبصره ۱۹ قانون بودجه ۱۴۰۳ و ... بر تمرکز کلیه درآمدهای دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل کشور تأکید دارند که همان مفهوم حساب واحد خزانه است.

- قواعد مالی: قانون برنامه ششم و هفتم قواعد مالی مختلفی را تعریف کرده‌اند به عنوان مثال سقف بدهی دولت به تولید ناخالص داخلی را ۴۰ درصد تعیین کرده‌اند.

- حسابداری تعهدی: بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق (۲)، وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی را موظف به تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بر مبنای «حسابداری تعهدی» کرده است.

این قوانین نشان می‌دهند که از نظر تئوری، کشور در مسیر درستی در پیاده‌سازی یک نظام PFM مدرن قرار دارد. با این حال، بررسی واقعیت‌ها و تحلیل‌های کارشناسان، شکافی عمیق میان این الزامات قانونی و اجرای آن‌ها در عمل را آشکار می‌کند. به گفته خبرگان، قوانین مترقی به دلیل فقدان اراده سیاسی، ظرفیت فنی، قائم به شخص بودن اجرای قوانین و مقاومت نهادی، یا به طور کامل اجرا نشده‌اند و یا از اهداف اولیه خود منحرف گشته‌اند.

ب- نقش نهادهای مالی دولتی و تداخل وظایف

در نظام حکمرانی کشور، نهادهای مالی دولتی مانند وزارت اقتصاد و دارایی، سازمان برنامه‌بودجه، قوه مقننه و دیوان محاسبات نقشی محوری در مدیریت منابع عمومی ایفا می‌کنند. با این حال، تحلیل‌های کارشناسان چالش‌های متعددی را در عملکرد این نهادها نشان می‌دهد که به بی‌انضباطی مالی دامن می‌زند.

- تداخل نقش‌ها: به اذعان کارشناسان، مجلس شورای اسلامی به جای ایفای نقش نظارتی خود، به یک نهاد اجرایی تبدیل

دیگر) اما در عمل کارکرد واقعی آن نهاد یا قانون را پیاده‌سازی نمی‌کنند، به عبارت دیگر، ظاهر مدرن وجود دارد ولی عملکرد واقعی غایب است.

۱. تقلید هم‌شکل (Isomorphic Mimicry) اصطلاحی است در حوزه اصلاحات نهادی یعنی سازمان‌ها و نهادها در ظاهر شبیه نهادهای مدرن و کارآمد عمل می‌کنند (مثل تدوین یک آیین‌نامه جدید، ایجاد یک اداره یا سامانه شفافیت، یا حتی کپی‌کردن ساختارهای موفق کشورهای

مرکزی یا تکلیف به بانک‌های دولتی برای خرید اوراق بدهی تأمین می‌شود. چنین فرآیندی، یک چرخه معیوب و خودتخریب‌گر را در اقتصاد ایران نهادینه کرده است:

۱. فشار سیاسی برای افزایش هزینه‌ها بدون اتکا به منابع درآمدی پایدار.

۲. سازمان برنامه‌بودجه برای ارائه یک بودجه تراز اسمی، به پیش‌بینی‌های غیرواقعی روی می‌آورد.

۳. با گذشت زمان و عدم تحقق درآمدها، خزانه‌داری با بحران نقدینگی روبرو شده و تخصیص‌ها به صورت غیرقابل‌پیش‌بینی و قطره‌چکانی کاهش می‌یابد که این امر برنامه‌ریزی دستگاه‌ها را مختل و پروژه‌های عمرانی را متوقف می‌سازد.

۴. کسری بودجه از طریق تأمین مالی تورم‌زا جبران می‌شود که این خود ارزش بودجه سال آینده را کاهش داده و اعتماد به آن را به عنوان یک سند سیاستی از بین می‌برد.

۵. این بی‌اعتمادی، دستگاه‌ها را تشویق می‌کند تا در چرخه بعدی، درخواست‌های بودجه خود را بیش از نیاز واقعی اعلام کنند.

برای اصلاح این چرخه، باید از مدل‌های اقتصادسنجی پیشرفته برای بهبود روش‌های پیش‌بینی استفاده کرد. همچنین، انتشار میانی و مفروضات پیش‌بینی‌ها، شفافیت را در ای‌ج‌ن فرآیند افزایش داده و امکان تحلیل ریسک‌های مربوطه را فراهم می‌کند. ایجاد نهادهای مستقل مانند شوراهای مالی نیز می‌تواند به ارزیابی بی‌طرفانه پیش‌بینی‌های دولت کمک کند.

ب- حرکت از بودجه‌ریزی سالانه به چارچوب میان‌مدت

با وجود الزامات قانونی مکرر در برنامه‌های توسعه برای اتخاذ رویکرد میان‌مدت در بودجه‌ریزی، فرآیند بودجه‌ریزی در عمل به شدت سالانه و مبتنی بر روش افزایشی باقی مانده است. در این روش، بودجه سال جاری با اعمال درصدی افزایش نسبت به اعتبارات سال قبل تعیین می‌شود و ارتباط آن با اهداف استراتژیک و برنامه‌های بلندمدت کشور قطع است. فقدان چشم‌انداز میان‌مدت، یکی از دلایل اصلی انباشت هزاران پروژه عمرانی نیمه‌تمام است.

برای اصلاح این وضعیت، تدوین چارچوب‌های هزینه‌ای میان‌مدت (MTEF) ضروری است. MTEF ابزاری برای پیوند دادن برنامه‌ریزی کلان و بودجه‌ریزی سالانه است که به دولت‌ها امکان می‌دهد تا تخصیص منابع را در افق چندساله مدیریت کنند. این چارچوب‌ها موجب افزایش ثبات مالی، بهبود انضباط بودجه‌ای و همسویی منابع با اولویت‌های توسعه‌ای می‌شوند.

را پوشش دهد و نقش و مسئولیت‌های دقیق هر نهاد را مشخص کند.

• بازتعریف نقش‌ها و اختیارات:

○ قوه مقننه: نقش آن از دخالت در امور اجرایی به نظارت راهبردی و کلان تبدیل شود. اختیارات آن در افزایش ردیف‌های هزینه‌ای محدود شده و دفاتر مشورتی بودجه برای ارائه تحلیل‌های مستقل به نمایندگان ایجاد شود.

○ سازمان برنامه‌بودجه: تمرکز آن از کنترل جزئی و فرآیندمحور به برنامه‌ریزی استراتژیک، تهیه چارچوب‌های میان‌مدت و توسعه شاخص‌های عملکردی برای ارزیابی اثربخشی برنامه‌ها منتقل شود.

○ وزارت اقتصاد و دارایی: ظرفیت کارشناسی آن برای تحلیل‌های اقتصادی، پیش‌بینی درآمدها و مدیریت بدهی تقویت شود.

○ دیوان محاسبات: استقلال و اختیارات آن در انجام حسابرسی‌های مالی و عملکرد افزایش یابد.

• تقویت ظرفیت نیروی انسانی: یکی از بزرگ‌ترین موانع اصلاحات، «نبود اراده واقعی در مسئولین و مجریان» و کمبود دانش و تخصص در بدنه کارشناسی و مدیریتی است. غلبه بر این چالش مستلزم تمرکز بر شایسته‌سالاری در انتصابات و سرمایه‌گذاری گسترده و پایدار در آموزش و حرفه‌ای‌سازی مدیران و کارشناسان PFM است.

بخش دوم: ارتقای برنامه‌ریزی و بهبود فرایند تدوین بودجه - گذار از چانه‌زنی به استراتژی

این بخش بر چالش‌های اصلی فرآیند بودجه‌ریزی در ایران تمرکز دارد و با الهام از استانداردهای جهانی، راهکارهای عملی برای گذار از یک نظام مبتنی بر چانه‌زنی به یک نظام استراتژیک را ارائه می‌کند.

الف- چالش‌های پیش‌بینی درآمد و هزینه‌ها

بر اساس اجماع خبرگان، پیش‌بینی درآمدها در لویج بودجه، به ویژه درآمدهای نفتی و مالیاتی، به طور مکرر و عامدانه بیش از حد خوش‌بینانه و «واهی» برآورد می‌شود. این رویکرد، نخستین اشتباه در چرخه بودجه‌ریزی است و برای پاسخگویی به فشارهای فزاینده برای افزایش هزینه‌ها از سوی دستگاه‌های اجرایی و قوه مقننه صورت می‌گیرد. این خوش‌بینی بیش از حد، انحراف از اهداف بودجه را در پی دارد و منجر به کسری بودجه می‌شود که از طریق روش‌های تورم‌زا مانند استقراض از بانک

است. استقرار کامل TSA، با تجمیع کلیه منابع نقدی دولت در بانک مرکزی، مانده‌های پراکنده و راکد در حساب‌های بانکی را حذف کرده و امکان استفاده بهینه از وجوه را برای پوشش کمبودهای موقت فراهم می‌سازد. TSA نه تنها موجب شفافیت و صرفه‌جویی می‌شود، بلکه هماهنگی میان عملیات مالی دولت و سیاست‌های پولی را نیز تسهیل می‌کند. این امر نیازمند استقرار سیستم پرداخت به «ذی‌نفع نهایی» برای افزایش شفافیت و کاهش فساد است. همچنین، تقویت ظرفیت پیش‌بینی جریان‌های نقدی، ابزاری کلیدی برای مدیریت نوسانات نقدینگی و اجتناب از هزینه‌های استقراض کوتاه‌مدت است.

ب- مدیریت دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری عمومی
فرآیند انتخاب، هزینه‌یابی و نظارت بر پروژه‌های سرمایه‌گذاری عمومی، ناقص و تحت تأثیر نفوذهای سیاسی است. این امر به بحران پروژه‌های نیمه‌تمام دامن زده و برنامه مولدسازی دارایی‌ها نیز به دلیل عدم شناسایی و ارزش‌گذاری صحیح دارایی‌ها با چالش روبرو است. برای اصلاح این فرآیند، لازم است سیاست‌های سرمایه‌گذاری شفاف و مبتنی بر تحلیل هزینه-فایده تدوین شود. همچنین، ایجاد یک سامانه یکپارچه برای ثبت و ارزش‌گذاری دارایی‌های دولتی و تدوین سیاست‌های فعال برای مدیریت مشارکت‌های عمومی-خصوصی (PPPs) می‌تواند به افزایش کارایی و پاسخگویی در این حوزه کمک کند.

ج- مدیریت ریسک‌های مالی و بدهی‌ها
دولت با انباشت بدهی‌های قابل توجه و بعضاً غیرشفاف به نظام بانکی، صندوق‌های بازنشستگی و پیمانکاران روبرو است. این بدهی‌ها شامل تعهدات صریح (مانند اوراق قرضه) و بدهی‌های ضمنی ناشی از ضمانت‌های دولتی، شرکت‌های دولتی و صندوق‌های بازنشستگی می‌شوند که فشارهای سنگینی بر پایداری مالی وارد می‌کنند. مدیریت ناکارآمد این بدهی‌ها می‌تواند هزینه‌های مالی سنگینی بر دولت تحمیل کرده و پایداری مالی بلندمدت را به خطر اندازد.

برای مقابله با این چالش، لازم است سامانه یکپارچه مدیریت بدهی عمومی به نحو کارآمد عمل کند. همچنین، استقرار واحدهای تخصصی مدیریت ریسک مالی در وزارت دارایی و سایر نهادهای مرتبط، برای شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک‌های مالی مختلف ضروری است.

د- مدیریت مالی و نظارت بر شرکت‌های دولتی
شرکت‌های دولتی در ایران به دلیل ضعف در حکمرانی، شفافیت و پاسخگویی، به منبعی برای ناکارآمدی و بار مالی سنگین بر دوش دولت تبدیل شده‌اند. این شرکت‌ها با وجود

ج- پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB)
تاریخچه قوانین در ایران مملو از تکالیف برای گذار به PBB است، اما اجماع قاطعی میان خبرگان وجود دارد که این گذار با شکست روبرو شده است. دلایل این شکست چندبعدی است: فقدان اراده سیاسی برای افزایش شفافیت و پاسخگویی؛ عدم وجود پیش‌نیازهای فنی مانند نظام حسابداری بهای تمام‌شده و حسابداری تعهدی کامل و انعطاف‌ناپذیری‌های ساختاری و اجتماعی.

بودجه‌ریزی عملکردی نیازمند تفویض اختیار به مدیران و پاسخگویی آن‌ها در قبال نتایج است؛ اما نظام کنونی به شدت متمرکز است و پاسخگویی نیز نه بر مبنای عملکرد، بلکه بر اساس رعایت مقررات سنجیده می‌شود بنابراین، اجرای موفق PBB تنها یک چالش فنی نیست، بلکه مستلزم یک تغییر پارادایم از فرهنگ کنترل به فرهنگ اعتماد و پاسخگویی برای نتایج است. برای موفقیت در این زمینه، باید با فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، از یک نقشه راه تدریجی برای پیاده‌سازی PBB استفاده کرد.

د- اصلاح فرآیند تصویب بودجه در مجلس
به گفته خبرگان، دخالت مجلس در امور اجرایی و افزودن هزینه‌های فاقد توجیه ملی، یکپارچگی و انسجام بودجه را تضعیف کرده است. انگیزه‌های انتخاباتی باعث می‌شود نمایندگان به جای پیگیری منافع ملی، به عنوان نماینده حوزه انتخابیه خود عمل کرده و از فرآیند بودجه برای کسب امتیازات و پروژه‌های محلی استفاده کنند. این امر منجر به تخصیص نابهینه منابع و تشدید بحران پروژه‌های نیمه‌تمام می‌شود. برای اصلاح این فرآیند، لازم است اختیارات مجلس در افزایش ردیف‌های هزینه‌ای محدود شده و قواعد مالی الزام‌آور برای قوه مقننه تدوین شود. همچنین، تقویت توانایی کارشناسی کمیسیون‌های تخصصی و ایجاد دفاتر مشورتی مستقل برای ارائه تحلیل‌های بی‌طرفانه به نمایندگان، می‌تواند به بهبود کیفیت نظارت پارلمانی کمک کند.

بخش سوم: مدیریت ساختار مالی دولت- از کنترل انطباقی به مدیریت فعال

این بخش، راهکارهای عملیاتی برای افزایش کارایی، شفافیت و انضباط در مرحله اجرای بودجه را ارائه می‌کند و بر مدیریت فعال منابع، دارایی‌ها و ریسک‌ها تأکید دارد.

الف- مدیریت نقدینگی و خزانه‌داری
اگرچه قوانین متعددی بر استقرار حساب واحد خزانه (TSA) تأکید دارند، اما به گفته خبرگان هنوز از تمام ظرفیت‌های آن برای بهبود مدیریت نقدینگی استفاده نشده

قوانین موجود بر ایجاد سامانه‌های یکپارچه مالی (FMIS) تأکید دارند، اما پیاده‌سازی آن‌ها با چالش‌های فنی و نهادی روبرو است. این سامانه‌ها ستون فقرات نظام مالی مدرن هستند و امکان ثبت برخط تراکنش‌ها، بهبود گزارشگری مالی، تقویت کنترل داخلی و پشتیبانی از سایر اصلاحات را فراهم می‌کنند.

با توجه به اینکه اصلاحاتی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به داده‌های دقیق و قابل اتکا نیاز دارند، بدون یک FMIS یکپارچه و کارآمد، تولید داده‌های بهنگام و جامع امکان‌پذیر نخواهد بود. در نتیجه، فقدان این زیرساخت، اجرای سایر قوانین مترقی را در عمل غیرممکن ساخته و نظام مالی را در یک چرخه «تغییر نکردن»^۲ نگه می‌دارد. به همین دلیل، راه‌اندازی و توسعه یک سامانه یکپارچه با در نظر گرفتن رویکرد تدریجی و مدیریت تغییر، به عنوان یک اولویت فوری و بنیادین مطرح است.

بخش پنجم: نظارت و پاسخگویی - احیای چرخه پاسخگویی مالی

این بخش، بر «چرخه پاسخگویی ناکارآمد» در نظام مالی ایران تمرکز دارد و راهکارهایی برای تقویت نظارت و ایجاد مسئولیت‌پذیری واقعی ارائه می‌کند.

الف- حسابرسی خارجی و چالش‌های دیوان محاسبات
دیوان محاسبات طبق قانون، وظیفه نظارت بر رعایت اعتبارات و حسابرسی عملیاتی را دارد، اما به گفته خبرگان، تمرکز آن کمابیش بر «حسابرسی رعایت» است. این نوع حسابرسی تنها به این پرسش پاسخ می‌دهد که «آیا پول طبق قانون خرج شده؟» اما به این پرسش که «آیا پول به درستی خرج شده؟» پاسخ نمی‌دهد.

در مقابل، حسابرسی عملکرد که در استانداردهای بین‌المللی INTOSAI بر آن تأکید شده، به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی می‌پردازد. برای تکمیل چرخه پاسخگویی، دیوان محاسبات باید از حسابرسی صرفاً انطباقی به سمت حسابرسی عملکردی حرکت کرده و استقلال کامل خود را از دولت و مجلس حفظ کند.

ب- نظارت پارلمانی و پیگیری یافته‌های حسابرسی

درآمدهای عظیم، سهم ناچیزی در بودجه عمومی از طریق مالیات و سود سهام دارند و وضعیت مالی آن‌ها غیرشفاف است. این وضعیت موجب شده که این شرکت‌ها در عمل به مثابه یک «دولت در سایه»^۱ با پیامدهای مالی گسترده برخورد کنند. قرارداد این شرکت‌ها تحت یک چارچوب مالی شفاف و منضبط، نه تنها برای افزایش کارایی، بلکه برای بازگرداندن کنترل دولت بر تمامیت منابع و ریسک‌های عمومی، یک ضرورت استراتژیک است. برای این منظور، لازم است سیاست‌های مالکانه فعال، شامل تعیین شاخص‌های کلیدی عملکرد و الزام به انتشار گزارش‌های مالی و عملکردی شفاف و حسابرسی‌شده تدوین و اجرا شود. متمرکز کردن تمام شرکت‌های دولتی در یک مجموعه واحد به جای پراکندگی آن‌ها در وزارتخانه‌های مختلف منجر نیز کنترل و مدیریت این شرکت‌ها را تسهیل می‌بخشد.

بخش چهارم: حسابداری و گزارشگری مالی: بنیان‌گذاری شفافیت و داده‌های قابل اتکا

این بخش، بر اهمیت تحول در نظام‌های حسابداری و اطلاعاتی به عنوان پیش‌نیاز هرگونه اصلاحات پیشرفته PFM تأکید می‌کند. تمامی اصلاحات پیشرفته، از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گرفته تا حسابرسی اثربخش، به داده‌های دقیق و قابل اتکا وابسته هستند.

الف- گذار به حسابداری تعهدی
با وجود الزامات قانونی، اجرای کامل حسابداری تعهدی در ایران به دلیل نبود دانش، زیرساخت و عدم تمایل مدیران، پیش نرفته است. حسابداری تعهدی با ثبت تمامی درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع، صرف‌نظر از زمان دریافت یا پرداخت وجه‌نقد، تصویری جامع و دقیق‌تر از وضعیت مالی دولت ارائه می‌کند. این نظام با شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت (مانند حقوق بازنشستگی)، به سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند و پایداری مالی را تقویت کنند. برای موفقیت در این زمینه، لازم است نقشه راهی تدریجی و مرحله‌ای برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، مطابق با استانداردهای بین‌المللی مانند IPSAS، تدوین و اجرا شود.

ب- استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی دولت (FMIS)

۲. چرخه تغییر نکردن یعنی وضعیتی که در آن اصلاحات روی کاغذ تصویب می‌شوند، ولی به دلیل ضعف زیرساخت‌ها و مقاومت نهادی، اجرا نمی‌شوند؛ و همین باعث می‌شود نظام مالی عمومی در همان حالت ناکارآمد باقی بماند.

۱. اصطلاح «دولت در سایه» یعنی این شرکت‌ها آن قدر بزرگ، پر قدرت و غیرشفاف‌اند که عملاً مثل یک دولت موازی عمل می‌کنند. آن‌ها منابع مالی هنگفتی در اختیار دارند، ولی خارج از چرخه شفاف بودجه عمومی عمل می‌کنند بنابراین بخش بزرگی از اقتصاد کشور در اختیار آن‌هاست، بدون اینکه پاسخگوی افکار عمومی یا مجلس باشند.

- فقدان زیرساخت‌های داده‌ای: عدم پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی و سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی (FMIS) که پیش‌نیاز هرگونه اصلاحات پیشرفته هستند.
- ریسک‌های پنهان: وجود «دولت در سایه» و بدهی‌های ضمنی ناشی از شرکت‌های دولتی که خارج از نظارت بودجه‌ای فعالیت می‌کنند و تهدیدی جدی برای پایداری مالی محسوب می‌شوند.
- چرخه پاسخگویی ناکارآمد: ضعف نظارت و عدم وجود پیامد برای عملکرد ضعیف که انگیزه بهبود کارایی و اثربخشی را از بین می‌برد.

ب- نقشه‌ی راه مرحله‌بندی شده اصلاحات

- چارچوب‌های مدیریتی پیشرفته که توسط سازمان‌های معتبری چون بانک جهانی و ... ارائه شده‌اند، موفقیت یک نظام مالی عمومی را بر سه اصل کلیدی استوار می‌دانند:
- انضباط مالی کلان: این اصل بر توانایی دولت در حفظ کنترل بر مجموع هزینه‌ها و درآمدها تأکید دارد تا از کسری بودجه مزمن و افزایش بی‌رویه بدهی‌ها جلوگیری شود. حفظ ثبات مالی، پایه و اساس هرگونه سیاست‌گذاری اقتصادی موفق است.
 - تخصیص استراتژیک منابع: بودجه‌بندی باید فراتر از تخصیص منابع به صورت افزایشی باشد و به صورت استراتژیک، بودجه‌ها را با اولویت‌های ملی، اهداف توسعه‌ای و سیاست‌های کلان همسو کند. این امر، تضمین می‌کند که منابع مالی به بخش‌های مولد، پروژه‌های زیرساختی و خدمات عمومی حیاتی هدایت می‌شوند.

- ارائه کارآمد خدمات: این اصل بر کارایی عملیاتی و بهره‌وری در اجرای بودجه‌ها تمرکز دارد. یک نظام مالی بهینه، اطمینان می‌دهد که منابع تخصیص‌یافته به بهترین نحو ممکن مصرف‌شده و به نتایج مطلوب در ارائه خدمات عمومی منجر می‌شود.

دستیابی به اهداف و کارکردهای بالا نیازمند تغییراتی در نظام مدیریت مالی عمومی است؛ تجربه جهانی نشان می‌دهد که رویکردهای «شوکر درمانی»^۱ در اصلاحات مدیریت مالی عمومی به ندرت موفقیت‌آمیز هستند. در عوض، یک رویکرد مرحله‌ای و اولویت‌بندی شده شانس موفقیت بیشتری دارد. پیشنهاد می‌شود که اصلاحات با تمرکز بر توانمندسازهای بنیادین آغاز شود:

به اذعان کارشناسان، از گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات تهیه می‌شود، برای اطلاع‌رسانی و اصلاح بودجه سال بعد استفاده نمی‌شود. این وضعیت نشان می‌دهد که حلقه اتصال از عملکرد به گزارشگری، حسابرسی، بررسی مجلس و برنامه‌ریزی آینده، در حیاتی‌ترین نقطه خود شکسته است.

برای احیای این چرخه، لازم است سازوکار قانونی برای پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی به یافته‌های حسابرسی ایجاد شود. همچنین، مجلس باید به پیگیری جدی پیشنهادهای دیوان محاسبات ملزم شود تا گزارش‌های حسابرسی به ابزاری برای بهبود مستمر تبدیل شوند.

ج- نقش سازمان‌های مالی مستقل

کشور ایران فاقد نهادهای مستقلی مانند شوراهای مالی (Fiscal Councils) است که ارزیابی بی‌طرفانه‌ای از سیاست‌ها، بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های اقتصادی دولت ارائه دهند. این نهادها با ارائه تحلیل‌های بی‌طرفانه، موجب افزایش شفافیت، انضباط مالی و بهبود کیفیت سیاست‌گذاری می‌شوند. این سازمان‌ها می‌توانند مکملی برای قوانین مالی و چارچوب‌های میان‌مدت هزینه باشند.

د- عدم استقرار کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی مؤثر کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی به‌طور مستقیم باعث: افزایش شفافیت و پاسخگویی، کاهش فساد و اتلاف منابع، ارتقای کارایی و اثربخشی بودجه و تقویت اعتماد عمومی می‌شوند و به همین دلیل جزء ارکان حیاتی بهبود مدیریت مالی عمومی در دنیا شناخته می‌شوند. این ارکان در دستگاه‌های اجرایی ایران یا وجود ندارند و یا در صورت وجود کارایی کافی ندارند.

بخش ششم: جمع‌بندی و نقشه راه عملیاتی-اولویت‌بندی برای اجرای پایدار

الف- جمع‌بندی چالش‌ها

تحلیل جامع نظام مدیریت مالی ایران، چالش‌های ساختاری عمیقی را نشان می‌دهد که ریشه در شکاف میان الزامات قانونی، واقعیت‌های اجرایی و استانداردهای بین‌المللی دارند. مهم‌ترین این چالش‌ها عبارت‌اند از:

- پارادوکس نهادی: وجود قوانین مترقی در کنار ناکارآمدی اجرایی به دلیل فقدان اراده سیاسی، ظرفیت فنی و مقاومت نهادی.
- چرخه معیوب بودجه: فرآیند بودجه‌ریزی غیرواقع‌بینانه، افزایشی و مبتنی بر چانه‌زنی که به کسری بودجه و بی‌اعتباری سند بودجه منجر می‌شود.

۱. (Shock Therapy) به معنی اجرای سریع و ناگهانی، اصلاحات گسترده و بنیادی است.

مرحله اول (بنیان‌سازی): فاز ۱ تا ۳ سال

هدف:

ایجاد شفافیت و داده‌های قابل‌اتکا برای تصمیم‌گیری.
اقدامات کلیدی:

۱. تدوین یک قانون جامع مدیریت مالی عمومی برای جایگزینی قوانین پراکنده موجود.
۲. استقرار کامل حساب واحد خزانه (TSA) و سیستم پرداخت به ذی‌نفع نهایی برای بهبود مدیریت نقدینگی و افزایش شفافیت.
۳. آغاز فاز اول پیاده‌سازی حسابداری تعهدی برای شناسایی دقیق دارایی‌ها و بدهی‌ها.
۴. تقویت ظرفیت‌های نهادی و سرمایه‌گذاری در آموزش و شایسته‌سالاری.

مرحله دوم (تقویت کنترل‌ها و شفافیت): فاز ۳ تا ۵ سال

هدف: تقویت مدیریت عملیاتی و نظارت.

اقدامات کلیدی:

۱. تکمیل نظام حسابداری تعهدی و راه‌اندازی FMIS جامع برای تولید داده‌های بهنگام و یکپارچه.
۲. تدوین چارچوب‌های هزینه‌ای میان‌مدت (MTEF) برای گذار از بودجه‌ریزی سالانه به یک افق برنامه‌محور.
۳. تقویت کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی برای پیشگیری از فساد.

مرحله سوم (گذار به مدیریت عملکرد و پاسخگویی): فاز ۵ سال به بالا

هدف: ایجاد نظامی مبتنی بر نتیجه‌گرایی و پاسخگویی.

اقدامات کلیدی:

۱. پیاده‌سازی تدریجی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB)، با استفاده از داده‌های دقیق تولید شده در مراحل قبل.
۲. تمرکز دیوان محاسبات بر حسابرسی عملکرد (کارایی و اثربخشی) افزون بر حسابرسی رعایت.
۳. تقویت سازوکارهای نظارت پارلمانی و الزام دستگاه‌ها به پاسخگویی در قبال عملکرد خود.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

الگوی ارائه شده، نه تنها یک چارچوب نظری، بلکه یک نقشه راه عملی برای گذار نظام مدیریت مالی ایران به یک سیستم کارآمد، شفاف و پاسخگو است. این پژوهش نشان

می‌دهد که بزرگ‌ترین چالش، نه کمبود دانش یا قانون، بلکه فقدان اراده، انسجام و شایستگی در نظام حکمرانی برای اجرای قوانین موجود است. موفقیت در این مسیر به «اراده سیاسی قوی، تعهد پایدار و شایسته‌سالاری در نظام اداری» بستگی دارد. با این رویکرد، می‌توان انتظار داشت که نظام مالی ایران به ابزاری مؤثر برای تحقق اهداف توسعه ملی، ثبات اقتصادی و رفاه عمومی تبدیل شود. پیشنهاد می‌شود برای موفقیت این اصلاحات بر موارد زیر تأکید شود:

- پیش‌نیاز هر اصلاحی، تقویت اصول بنیادین حکمرانی خوب است. این موضوع شامل افزایش شفافیت، پاسخگویی و حاکمیت قانون است. بدون این مبانی، اصلاحات فنی و قانونی کارایی لازم را نخواهند داشت.
- ضرورت نگاه یکپارچه به اصلاحات PFM.
- پیشنهاد اجرای اصلاحات بر پایه واقعیت‌های نهادی و سیاسی کشور.
- پیشنهاد به به‌روزرسانی منظم ارزیابی PEFA به‌عنوان ابزار پایش و بهبود مستمر.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

تمامی نویسندگان به‌طور برابر در مفهوم‌پردازی مقاله و نگارش پیش‌نویس اولیه و نسخه‌های بعدی مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این پژوهش هیچ‌گونه کمک مالی مشخصی از نهادهای دولتی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

سپاسگزاری

نویسندگان از کلیه مشارکت‌کنندگان این پژوهش سپاسگزاری می‌کنند.

نویسندگان از داوران ناشناس به‌دلیل پیشنهادهای ارزشمندشان در بازنگری مقاله قدردانی می‌کنند.

References

- Allen R, Hefmming R, & Potter BH. (2013). *Introduction: The meaning, content and objectives of public financial management*. In *The International Handbook of Public Financial Management*. London: Palgrave Macmillan.
DOI: 10.1057/9781137315304_1
- Andrews, M; Cangiano, M; Cole, N; de Renzio, P; Krause, P; & Seligmann, R. (2014). *This is PFM*. (Working Paper No. 285). Center for International Development at Harvard University.
https://www.hks.harvard.edu/sites/default/files/centers/cid/files/publications/faculty-working-papers/285_Andrews_This+is+PFM.pdf
- Babajani, J; Ghorbanizadeh, V; Bulu, G; & Doost Jabarian, J. (2002). *Assessing the current state of financial transparency in the government of the Islamic Republic of Iran and providing solutions to improve it*. Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting. Volume 8, No. 15. (In Persian)
Doi: 10.61186/aapc.8.15.1
- Bisogno, M. & Cuadrado-Ballesteros, B. (2021), "Budget transparency and governance quality: A cross-country analysis", *Public Management Review*, Vol. 24 No. 10, pp. 1610-1631. DOI: 10.1080/14719037.2021.1916064
- Borzuzadeh-Zavareh, M. (2002). *Development in the Public Finance System and Financial Reporting in Iran*. Auditor. No. 122. pp. 70-75. (In Persian).
https://www.hesabras.com/Content/media/article/Tahavol.%20Dr.%20M.%20Borzuzadeh_-1.pdf
- Caiden, N. 1980. "Budgeting in Poor Countries: Ten Common Assumptions Re-examined". *Public Administration Review* 40(1): 40-6.
<https://socialscielibrary.org/political-science/public-administration/efficiency/commerce-and-economic-policy/budgeting-in-poor-countries-ten-common-assumptions-re-examined/>
- Pretorius, C; & Pretorius, N. (2009), *Review of Public Financial Management Reform Literature*. London: DFID.
<https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a78be3040f0b63247699d1b/review-pub-finan-mgmt-reform-lit.pdf>
- CIPFA, (2014). *Public Financial Management a whole system approach*.
https://www.cipfa.org/files/pfm_wsa_vol1
- De Renzio, P. (2013). *Assessing and Comparing the Quality of Public Financial Management Systems*. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*. DOI: ۳۷_۹۷۸۱۱۳۷۳۱۵۳۰۴/۱۰,۱۰۵۷
- Dorotinsky, W; & Watkins, J. (2013). *Government Financial Management Information Systems*. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*. DOI: 10.1057/9781137315304_37
- Emraei, H; & Azar, A. (2001). *Providing an effective model for monitoring and evaluating public sector financial performance in performance-based budgeting*, *Financial Accounting and Auditing Research*. 13(52), 53-86. (In Persian).
Doi: 10.30495/FAAR.2021.687679
- Joseph, A. F. (2023). *Budget Credibility and Global Surprises in Ghana: A Critical Reflection through PEFA Framework*. *International Journal of Management, Knowledge and Learning*, 12, 89-97. DOI: 10.53615/2232-5697.12.89-97

- Karimi, M. A; Kordestani, G; & Bigler, K. (2023). Identifying the Challenges of the Public Financial Management System. *Empirical Studies of Financial Accounting*. Year 20, Issue 77, pp. 141-182. (In Persian).
<https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73050.2446>
- Kordestani, G; Aghamohammad, M; & Kazemi, H. (2021). Identifying the Dimensions of the Modern Public Financial Management Model. *Financial Accounting and Auditing Research*. Volume 13, Issue (4). pp. 142-267. (In Persian). Doi: 10.30495/faar.2021.687686
- Lulaj, E. (2019). Transparency and accountability in the public budget: Empirical study in local governments – municipalities. *International Journal of Education and Research*, 7(4).
<http://www.ijern.com/journal/2019/April-2019/06.pdf>
- Moulana, M; & Saraghi, B. T. (2013). Where's Our Money Going? Challenges Of Budget Transparency and Accountability in Indonesia.
https://onthinktanks.org/wp-content/uploads/2016/06/indonesia-budget-transparency_communicating-complex-ideas-book.pdf
- North, D.C. (1991). Institutions. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97–1125(1).
<https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.5.1.97>
- Parker, L. D; Jacobs, K. & Schmitz, J. (2019). New Public Management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian Case”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), PP. 280-306.
- DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- PEFA Secretariat. (2016). *Public Financial Management Performance Measurement Framework*. PEFA Secretariat.
https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PMFEng-finalSZreprint04-12_1.pdf
- Perry, J. L; & Buckwalter, N. D. (2010). The Public Service of the Future. *Public Administration Review*, 70 (Supplement s1):238-245.
DOI: 10.5539/ijbm.v9n10p10
- Rahmani, A; Molnazari, M; Qayoumi, A; Mahmoudkhani, M; Behbahaninia, P. S; Parsai, M; Ghadirian-Arani, M. H; & Khadivar, A. (2022). Designing a financial management and accounting maturity model for public sector reporting units. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(2), 287–310. (In Persian)
10.22059/ACCTGREV.2022.337562.1008645
- Sarmast Shooshtari, M; Eskandari, J; & Rasouli, S. M. H. (2023). Investigating the necessity and requirements of improving the transparency of financial events in economic governance during the Seventh Development Plan. *Quarterly Journal of Parliament and Strategy*, 30(115), 301–333. (In Persian).
Doi: 10.22034/mr.2022.5428.5180
- Tkachenko, L. (2022). *Public Finance Management: Essence, Problems, and Development Prospects*. IntechOpen.
DOI:10.5772/intechopen.109195
- Visser, C. B. & Erasmus, P.W. (2013). *The management of public finance* (K. McGillivray Ed.10 ed.). Cape Town, South

Africa: Oxford University Press Southern Africa.

<https://www.econbiz.de/Record/the-management-of-public-finance-a-practical-guide-erasmus-pieter-wilhelmus/10004613635>

Wehner, J; & de Renzio, P. (2013). Designing Fiscal Institutions: The Political Economy of PFM Reforms. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*.
doi: 10.1057/9781137315304_5



A Study of Government Debt-Based Financing Instruments with the Aim of Proposing a Framework for the Development of Public Sector Accounting Standards

Younes Mohammadi¹, Mehrdad Ghanbari^{*2}, Roohollah Jamshidpour³, Mojtaba Chavoshani⁴

High lights

- Structural Pressures (Growing obligations, revenue instability, debt accumulation, resource constraints) compel the government to utilize debt. This reliance, depending on the quality of legal and reporting structures, can be manageable or become a source of risk and crisis.
- Contextual conditions (transparency of rules and accounting efficiency) and intervening conditions (credit risk and investor confidence) influence how debt is managed, its cost, and the extent of its risk.
- Debt management strategies (issuance, management, disclosure, risk control), if institutionalized within fiscal governance, lead to greater transparency, a more efficient debt market, and stronger financial discipline.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (yo.mohammadi@iau.ac.ir).

2. Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

3. Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (r.jamshidpour@iau.ac.ir).

4. Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (M.Chavoshani@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Mehrdad Ghanbari

Email: Mehrdadghanbary@iau.ac.ir

Receive Date: 18 December 2025

Revise Date: 11 March 2026

Accept Date: 15 March 2026

Publish Date: 18 March 2026

How to Cite:

Mohammadi, Younes; Ghanbari, Mehrdad; Jamshidpour, Roohollah; Chavoshani, Mojtaba; (2026). A Study of Government Debt-Based Financing Instruments with the Aim of Proposing a Framework for the Development of Public Sector Accounting Standards, *Governmental Accounting*, 12 (24), 57-78.

ABSTRACT

Subject and Purpose: This study aims to examine government debt-based financing instruments in order to propose a conceptual framework for the development of public sector accounting standards.

Research Method: The research is classified as applied–developmental and is designed using an exploratory qualitative approach. The group of participants consisted of two categories of experts: theoretical experts and practical experts. The theoretical experts included faculty members and researchers in the fields of public sector accounting, public finance, government fiscal policymaking, public debt management, and accounting standard setting. The practical experts comprised senior managers and specialists from governmental financial agencies, supervisory and auditing organizations, treasury units, budgeting and public debt management departments, as well as professionals involved in the design and implementation of government debt financing instruments. Participants were selected through purposive sampling, and data were collected from twelve individuals. Qualitative data were gathered through semi-structured interviews consisting of six main questions, with the possibility of follow-up and probing questions. The interview transcripts were analyzed using the grounded theory methodology with the assistance of MaxQDA 24 software.

Research Finding: Based on the research model, the findings indicate that causal conditions, including the increasing maturity of government financial obligations, instability and volatility of revenue flows, structural accumulation of public debt, and chronic budgetary resource constraints, provide the basis for the emergence and reinforcement of the core phenomenon, namely reliance on government debt-based financing instruments. This core phenomenon, through interaction with contextual conditions such as the legal and regulatory framework governing public financial management and the effectiveness of the public sector accounting and reporting system, and under the influence of intervening conditions including government credit risk and its implications for investor confidence and financing costs, determines the orientation of strategies and actions related to government debt policy in terms of issuance, management, disclosure, and risk control.

Conclusion, Originality and its Coontribution to the Knowledge: The implementation of these strategies and actions leads to consequences such as enhanced financial governance and government decision-making quality, improved transparency and coherence of public financial reporting, the formation of an efficient and reliable public debt market for public financing, and improved fiscal discipline and management of government obligations.

Keywords: Government Financing Instruments, Government Debt, Public Sector Accounting Standards.

JEL Classification: H63, H83, M41.



Introduction

Over recent decades, government financing coinciding with the growing demand for public services, intensified economic shocks, and persistent revenue constraints has emerged as one of the core pillars of fiscal governance. Within this context, debt-based financing instruments have assumed a decisive role as mechanisms for expenditure smoothing, liquidity management, infrastructure implementation, and the mitigation of cyclical deficits. Nonetheless, the expansion and diversification of governmental debt instruments have generated new challenges in the realms of fiscal transparency, cross-country comparability of financial reports, and intergenerational accountability. Public debt is not merely a figure recorded on the balance sheet; rather, it constitutes a commitment that directly influences the future policy space, the cost of borrowing, and the capacity of the government to deliver public services. Accordingly, the public sector financial reporting system is compelled to present an accurate, measurable, and reliable picture of the nature, timing, and risk profile of governmental liabilities. In many fiscal systems, debt instruments have evolved beyond traditional forms, encompassing a complex mix of treasury bills, short-term notes, long-term bonds, contractual obligations, guarantees, contingent liabilities, lease contracts, and project-finance arrangements. This diversity has blurred the boundary between explicit debt and implicit commitments, thereby complicating the assessment of a government's financial position. Under such conditions, public sector accounting standards must be capable not only of organizing the recognition and measurement of debt, but also of coherently addressing the logic underlying instrument classification, the reflection of financing costs, and the disclosure of risks associated with interest-rate fluctuations, maturities,

redemption terms, and contractual uncertainties. Weaknesses in these domains can lead to the presentation of an incomplete picture of public debt and deprive budgetary decision-making of the reliability required for effective fiscal management. Conversely, inadequate identification and disclosure of hidden debts, contingent obligations, or complex financing arrangements increase the risk of off-balance-sheet commitments and ultimately shift future burdens onto subsequent generations. For these reasons, public sector accounting standards must pursue two complementary objectives: on the one hand, to ensure a fair and comprehensive representation of government obligations; and on the other, to provide decision-useful information that enhances debt management, risk control, and fiscal discipline. Despite the acknowledged significance of these issues, many public sector systems exhibit deficiencies in the classification and reporting of debt instruments. These include ambiguity in distinguishing financial debt from operational obligations, inconsistency in the treatment of financing costs, and weak disclosure regarding maturities and contractual risks. Furthermore, certain instruments are deliberately designed to impose minimal short-term fiscal burdens while generating substantial medium-term commitments. This situation underscores the necessity of developing a systematic framework for the study of debt instruments and for formulating standard-setting principles grounded in their substantive characteristics. This paper, by focusing on debt-based government financing instruments, seeks to provide an analytical foundation for the development of public sector accounting standards. In pursuit of this objective, debt instruments are examined from the perspectives of obligation typology, maturity structure, pricing mechanisms, contractual conditions, and associated risk dimensions, in order to shape the logic of standard-setting

based on their key differentiating features. The innovation of this research lies in presenting a structured model for transforming the conceptual understanding of debt instruments into accounting principles. This model has the potential to foster coherence in the recognition, measurement, and disclosure practices within public sector financial reporting, while simultaneously strengthening accountability and debt management capacities. Accordingly, the principal research question is formulated as follows: How can the framework for developing public sector accounting standards be conceptualized through the study of debt-based government financing instruments?

Methods

This research is of the applied-developmental type with an exploratory approach. Its aim is to "study debt-based government financing instruments to provide a framework for the development of public sector accounting standards". The methodological logic is based on the assumption that developing public sector accounting standards, especially for government debt, requires a deep understanding of the economic, legal, and institutional nature of debt financing instruments and their causal relationships. This understanding cannot be achieved without relying on field data and the lived experiences of experts in financial policy-making, public accounting, and public debt management. Therefore, a qualitative approach and the "grounded theory" method were chosen as the systematic path to discover categories, constructs, and relationships, and to produce a local, context-specific, and reliable framework. In the qualitative stage, Grounded Theory with Strauss and Corbin's systematic approach (1998) was used to extract the conceptual framework of the research based on real data within the context of the public sector financial and accounting

system. The stakeholder community consisted of two groups: theoretical experts and practical experts. Theoretical experts included faculty members and researchers in the fields of public sector accounting, public finance, government fiscal policy, public debt management, and accounting standardization. Practical experts comprised managers and senior specialists from government financial institutions, oversight and auditing organizations, treasury units, budget and debt management departments, and specialists involved in the design and implementation of government debt financing instruments. The selection of participants was purposeful and theoretical, based on criteria such as a key role in government financial processes, practical or theoretical experience related to public debt, familiarity with public sector accounting standards, institutional diversity, and conceptual analysis capability. The sampling process followed the logic of theoretical sampling; that is, data collection and analysis were conducted concurrently, and sampling continued until theoretical categories and relationships reached conceptual saturation. Data coding began immediately after each interview, and the extracted concepts were refined through continuous comparison with previous data. This process continued until theoretical saturation was achieved; for instance, after the tenth interview, new data did not lead to the creation of new conceptual categories or relationships. To ensure sufficient saturation, two supplementary interviews were conducted. In total, 12 in-depth semi-structured interviews were conducted with experts. The data collection instrument was a semi-structured interview guide, designed with a focus on the nature and types of government debt-based financing instruments, their economic and legal rationale, methods for identifying and measuring government debt, challenges in disclosure and transparency, financial and intergenerational risks, the link between

government debt and accountability and fiscal discipline, and the shortcomings of existing public sector accounting standards. The interview framework included central questions about how debt instruments are reflected in financial reports, the implications of inconsistent standardization, and the conceptual requirements for developing efficient standards. During the interviews, probing questions were posed to deepen concepts and explain causal, contextual, and strategic relationships, tailored to the responses given. Data analysis was performed in three stages: open coding, axial coding, and selective coding. In open coding, initial concepts related to government debt instruments, their accrual and risk-based characteristics, and reporting challenges were identified and labeled. In axial coding, relationships between categories were organized into a paradigmatic model, with categories formulated in terms of causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, the core phenomenon, strategies, and consequences. In selective coding, the core phenomenon of "financing instruments" was identified as the theoretical core, and other categories were integrated into a unified theoretical narrative that explains the logic of how government debt instruments impact accounting identification, measurement, and disclosure. To enhance the trustworthiness and validity of the findings, quality control strategies were employed, including member checking, peer review, thorough documentation of the analysis process, recording the path of analytical decisions, and continuous data comparison. The output of this stage was the extraction of categories, dimensions, and sub-components for a proposed framework and the explanation of the relationships between them in the form of a paradigmatic model for developing public sector accounting standards in the area of government debt. The software used for qualitative data analysis was MAXQDA24.

Findings and Argument

The present research aims to investigate government debt-based financing instruments and to provide a framework for developing public sector accounting standards. The findings of the paradigmatic model indicate that the government's reliance on debt stems from structural pressures and economic-budgetary dynamics, including growing commitments, revenue instability, debt accumulation, and resource constraints, which lead to a persistent gap between government revenues and expenditures. The severity and consequences of this reliance depend on the quality of contextual conditions; for instance, transparency in legal rules and the efficiency of reporting and accounting play a decisive role in defining, controlling, and disclosing debt, and in shaping the government's financial image. Even under similar pressures, governments with clearer rules and stronger reporting manage debt more controllably and at a lower cost, whereas institutional weakness transforms debt into a source of risk and distrust. Intervening conditions, particularly credit risk, play a reinforcing or inhibiting role by affecting investor confidence and financing costs. Strategies focusing on issuance, management, disclosure, and risk control serve as policy responses to the interplay of causal, contextual, and intervening conditions. The outcomes suggest that the effectiveness of these strategies depends on their institutionalization within financial governance. Consequently, by enhancing transparency and reporting coherence, fostering an efficient debt market, and improving fiscal discipline, debt transforms from a tool for covering deficits into a managed instrument within the framework of rules and standards. The results of this study indicate that the proposed model, unlike scattered approaches, explains the government's reliance on debt through a

causal-institutional-risk chain and formulates its governance implications within a coherent paradigmatic framework. At the level of causal conditions, the emphasis on the increasing maturity of commitments, revenue fluctuations, structural debt accumulation, and chronic budget constraints aligns with the findings of Kakár et al. (2024). Furthermore, the results concerning the role of revenue instability and budget deficits are comparable to the study by Madji et al. (2025); however, the scope of this research extends further, highlighting reporting, disclosure, and risk control mechanisms as determining factors for debt outcomes. At the level of contextual conditions, the emphasis on the legal and regulatory structure of government financial management and the efficiency of the public sector reporting and accounting system overlaps with the findings of Yelfani et al. (1404). However, the fundamental difference is that this research shows that without redefining accounting standards in line with the nature of debt instruments, strengthening infrastructure alone does not lead to coherent reporting of government debts. These results are also consistent with the study by Bozorgi Kasgari (1402). At the level of intervening conditions, the focus on government credit risk and its impact on investor confidence and financing costs is comparable in terms of informational logic to the results of Ahmadi (1403). The difference being that at the government level, confidence is more influenced by the quality of legal frameworks, reporting standards, and formal control mechanisms than by voluntary disclosure. Additionally, conceptual alignment is observed with the findings of Ma'roof et al. (1404).

Conclusions

Based on the research model, it was determined that causal conditions (increasing

maturity of government financial obligations, instability and fluctuations in revenue streams, structural accumulation of debt, and chronic limitations of budgetary resources) provide the ground for the formation and strengthening of the core phenomenon (reliance on government debt-based financing instruments). The core phenomenon, in interaction with contextual conditions (the legal and regulatory structure governing government financial management and the efficiency of the public sector reporting and accounting system), as well as being influenced by intervening conditions (government credit risk and its consequences on investor confidence and financing costs), dictates the direction of adopted strategies and actions (government debt policymaking in the dimensions of issuance, management, disclosure, and risk control). The application of these strategies and actions leads to outcomes (such as enhancing financial governance and the quality of government decision-making, strengthening transparency and reporting coherence, establishing an efficient and reliable debt market for public financing, and improving fiscal discipline and the management of government obligations).

Ethical Considerations

Author Contributions

For research articles with several authors, a short paragraph specifying their individual contributions must be provided. The following statements should be used “Conceptualization, First author and Second author; methodology, Third author; software, First author; validation, First author, Second author and Third author.; formal analysis, First author.; investigation, Second author.; resources, Second author.; data curation, Third author.; writing—original draft preparation, First author.; writing—review and editing, Fourth author.; visualization, Fourth author.; supervision, Fourth author.; project

administration, Second author.;. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript.”

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Quantitative data are available from the authors upon request.

The authors would like to thank all participants in the present study.

The authors thank all participants in this study.

The authors would like to thank anonymous referees for their constructive comments.

The authors would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

«مقاله پژوهشی»

مطالعه ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت به منظور ارائه چارچوبی جهت تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی

یونس محمدی^۱، مهرداد قنبری^{۲*}، روح الله جمشیدپور^۳، مجتبی چاوشانی^۴

نکات برجسته

شرایط علی و پدیده محوری: شرایط علی (شامل افزایش سررسید بدهی‌ها، ناپایداری درآمدها و محدودیت منابع بودجه‌ای) زمینه‌ساز شکل‌گیری پدیده محوری «تکای دولت به ابزارهای تامین مالی بدهی محور» است. شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر: این پدیده محوری در تعامل با شرایط زمینه‌ای (نظام حقوقی و گزارشگری مالی دولت) و تحت تاثیر شرایط مداخله‌گر (ریسک اعتباری دولت)، راهبردهای سیاست‌گذاری بدهی (انتشار، مدیریت، افشا و کنترل ریسک) را شکل می‌دهد. پیامدها: اجرای این راهبردها پیامدهایی مانند ارتقای حکمرانی مالی، بهبود کیفیت تصمیم‌سازی، تقویت شفافیت و انسجام گزارشگری، ایجاد بازار بدهی کارآمد و افزایش انضباط مالی را به همراه دارد.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: این پژوهش با هدف بررسی ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت و ارائه چارچوبی برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام شده است. **روش پژوهش:** پژوهش از نوع کاربردی-توسعه‌ای بوده و با رویکرد کیفی و اکتشافی طراحی شده است. مشارکت‌کنندگان شامل خبرگان نظری و تجربی در حوزه‌های حسابداری بخش عمومی، مالی و سیاست‌گذاری مالی دولت، مدیریت بدهی عمومی و استانداردگذاری حسابداری بودند که به‌صورت هدفمند ۱۲ نفر از آنان انتخاب شدند. داده‌های کیفی از طریق مصاحبه‌های نیم‌ساختاریافته با ۶ پرسش اصلی و امکان طرح پرسش‌های تکمیلی گردآوری شد. تحلیل متون مصاحبه با روش نظریه داده‌بنیاد و به کمک نرم‌افزار MaxQda24 انجام شد.

یافته‌های پژوهش: براساس مدل پژوهش مشخص شد شرایط علی (سررسید فزاینده تعهدات مالی دولت، ناپایداری و نوسان جریان‌های درآمدی، انباشت ساختاری بدهی‌ها و محدودیت‌های مزمن منابع بودجه‌ای) زمینه شکل‌گیری و تقویت پدیده محوری (اتکا به ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت) را فراهم می‌سازد. پدیده محوری در تعامل با شرایط زمینه‌ای (ساختار حقوقی و نظارتی حاکم بر مدیریت مالی دولت و کارآمدی نظام گزارشگری و حسابداری بخش عمومی) و نیز تحت تاثیر شرایط مداخله‌گر (ریسک اعتباری دولت و پیامدهای آن بر اعتماد سرمایه‌گذاران و هزینه تامین مالی) جهت‌گیری اتخاذ راهبردها و اقدامات (سیاست‌گذاری بدهی دولت در ابعاد انتشار، مدیریت، افشا و کنترل ریسک) را تعیین می‌کند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به‌کارگیری این راهبردها و اقدامات، پیامدهایی (مانند ارتقای حکمرانی مالی و کیفیت تصمیم‌سازی دولت، تقویت شفافیت و انسجام گزارشگری، شکل‌گیری بازار بدهی کارآمد و قابل اتکا برای تامین مالی عمومی، و بهبود انضباط مالی و مدیریت تعهدات دولت) را به همراه دارد.

واژه‌های کلیدی: تامین مالی، بدهی دولت، استاندارد حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H63, H83, M41.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (yo.mohammadi@iau.ac.ir).
۲. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (r.jamshidpour@iau.ac.ir).
۴. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (M.Chavoshani@iau.ac.ir).

نویسنده مسئول:

مهرداد قنبری

رایانامه:

mehردادghanbary@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۲۷

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۲/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۲۴

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۲/۲۷

استناد به مقاله:

محمدی، یونس؛ قنبری، مهرداد؛ جمشیدپور، روح الله؛ چاوشانی، مجتبی (۱۴۰۵)، مطالعه ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت به منظور ارائه چارچوبی جهت تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۵۷-۷۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۵ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

تأمین مالی دولت‌ها در دهه‌های اخیر، هم‌زمان با افزایش تقاضا برای خدمات عمومی، تشدید شوک‌های اقتصادی و محدودیت‌های درآمدی، به یکی از کانون‌های اصلی حکمرانی مالی تبدیل شده است (وو^۱ و همکاران، ۲۰۲۶). در این میان، ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی به‌عنوان سازوکاری برای هموارسازی مخارج، مدیریت نقدینگی، اجرای پروژه‌های زیرساختی و جبران کسری‌های دوره‌ای، نقشی تعیین‌کننده در پویایی بودجه و ثبات مالی ایفا می‌کنند (اسلام^۲، ۲۰۲۵). با وجود این، گسترش و تنوع ابزارهای بدهی دولت، چالش‌های نوینی را در حوزه شفافیت مالی، قابلیت مقایسه گزارش‌ها و پاسخ‌گویی بین‌نسلی ایجاد کرده است زیرا بدهی عمومی تنها یک عدد در ترازنامه نیست بلکه تعهدی است که به‌طور مستقیم بر فضای سیاست‌گذاری آینده، هزینه‌های تأمین مالی، و ظرفیت ارائه خدمات عمومی اثر می‌گذارد (آجرندیان، ۱۴۰۴). از این رو، نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ناگزیر است تصویری دقیق، سنجش‌پذیر و قابل اتکا از ماهیت، زمان‌بندی و ریسک‌های بدهی‌های دولت ارائه کند (الهاراسیس^۳، ۲۰۲۵). در بسیاری از نظام‌های مالی، ابزارهای بدهی دولت از شکل‌های سنتی فراتر رفته و با ترکیبی از اوراق خزانه، اسناد کوتاه‌مدت، اوراق بلندمدت، تعهدات قراردادی، تضمین‌ها، بدهی‌های مشروط، قراردادهای اجاره و ترتیبات تأمین مالی پروژه‌ای در هم تنیده شده است (باقری، ۱۴۰۴). این تنوع، مرز میان بدهی صریح و تعهدات ضمنی را کمرنگ کرده و ارزیابی وضعیت مالی دولت را پیچیده‌تر ساخته است. در چنین شرایطی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید بتوانند نه تنها شناسایی و اندازه‌گیری بدهی را سامان دهند، بلکه منطق طبقه‌بندی ابزارها، شیوه انعکاس هزینه تأمین مالی و افشای ریسک‌های مرتبط با نرخ بهره، سررسید، بازخرید و عدم قطعیت‌های قراردادی را نیز به‌صورت منسجم پوشش دهند. ضعف در این حوزه می‌تواند به ارائه تصویری ناقص از بدهی عمومی بینجامد و تصمیم‌گیری بودجه‌ای را از اتکاپذیری لازم محروم کند (مسعود^۴، ۲۰۲۵). مسئله اساسی آن است که ابزارهای بدهی دولت، از منظر اقتصادی و حقوقی، ویژگی‌هایی دارند که با بدهی در بنگاه‌های تجاری یکسان نیست. دولت‌ها به دلیل اختیارات حاکمیتی، ماهیت درآمدهای مالیاتی، نقش تنظیم‌گری و امکان طراحی سیاست‌های پولی و مالی، در ساختار تعهدات خود با شرایطی روبرو هستند که استانداردگذاری را حساس‌تر می‌سازد (کریمی

عالم و همکاران، ۱۴۰۴). در عین حال، اتکا به رویکردهای به تنهایی حقوقی یا به تنهایی اقتصادی در شناسایی بدهی، می‌تواند به ناهمگونی گزارش‌ها و شکل‌گیری «ابهام حسابداری» منجر شود، ابهامی که هم در سطح ترازنامه و هم در سطح عملکرد مالی، آثار خود را نشان می‌دهد. بنابراین تدوین چارچوب استاندارد حسابداری بخش عمومی نیازمند فهم دقیق از ابزارهای بدهی، منطق اقتصادی پشت آن‌ها، و پیامدهای گزارشگری هر ابزار بر رفتار سیاست‌گذار و ذی‌نفعان است (سیسیایه و بیرنبرگ^۵، ۲۰۲۵). از سوی دیگر، کیفیت گزارشگری بدهی دولت به‌طور مستقیم با سرمایه اجتماعی حکمرانی مالی پیوند دارد. هنگامی که اطلاعات بدهی به‌صورت دقیق و قابل فهم ارائه شود، شهروندان، نهادهای نظارتی و بازارهای مالی می‌توانند هزینه و فایده تصمیم‌های تأمین مالی را بهتر ارزیابی کنند و سطح اعتماد عمومی به سیاست‌های مالی افزایش می‌یابد (رجبی و قاسمی قلعه، ۱۴۰۴). در مقابل، اگر بدهی‌های پنهان، تعهدات مشروط یا ترتیبات پیچیده تأمین مالی به‌درستی شناسایی و افشا نشوند، ریسک انباشت تعهدات خارج از دید، تشدید و هزینه‌های آتی بر نسل‌های آینده تحمیل می‌شود. به همین دلیل، استاندارد حسابداری بخش عمومی باید هم‌زمان دو هدف را محقق سازد: از یک سو بازنمایی منصفانه و جامع تعهدات دولت، و از سوی دیگر فراهم کردن اطلاعات تصمیم‌ساز برای مدیریت بدهی، کنترل ریسک و ارتقای انضباط مالی (کاسچینو^۶ و همکاران، ۲۰۲۵).

با وجود اهمیت موضوع، در بسیاری از نظام‌های بخش عمومی شکاف‌هایی در طبقه‌بندی و گزارشگری ابزارهای بدهی مشاهده می‌شود، از جمله ابهام در تفکیک بدهی مالی از تعهدات عملیاتی، ناهمگونی در برخورد با هزینه‌های تأمین مالی و ضعف افشا در سررسیدها و ریسک‌های قراردادی. افزون بر این، برخی ابزارها به‌گونه‌ای طراحی می‌شوند که آثار مالی کوتاه‌مدت محدودی دارند اما در میان‌مدت تعهدات سنگینی ایجاد می‌کنند. این وضعیت، ضرورت تدوین چارچوبی نظام‌مند برای مطالعه ابزارهای بدهی و صورت‌بندی اصول استانداردگذاری بر پایه ویژگی‌های واقعی آن‌ها را برجسته می‌سازد. این مقاله با تمرکز بر ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت، به دنبال فراهم کردن مبنایی تحلیلی برای تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی است. در این راستا، ابزارهای بدهی از منظر ماهیت تعهد، ساختار سررسید، نرخ‌گذاری، شرایط قراردادی و پیامدهای ریسک‌زا بررسی می‌شوند تا منطق استانداردگذاری

و ممکن است به صورت اوراق قابل معامله یا قراردادهای غیرقابل معامله شکل گیرند. مبانی نظری طبقه بندی این ابزارها به تمایز میان ارزش اسمی و ارزش فعلی تعهدات و نیز نحوه تخصیص هزینه تامین مالی در طول زمان توجه دارد. همچنین نظریه ریسک و بازده در بدهی دولتی بر نقش نرخ بهره، ریسک سررسید و ریسک بازپرداخت در هزینه های آتی دولت تأکید می کند (دینگ و دنگ^۲، ۲۰۲۵). در سطح پاسخ گویی عمومی، گزارشگری بدهی باید توان تبیین پیامدهای بین نسلی و آثار مالی آتی را داشته باشد و صرفاً به ثبت رقم بدهی اکتفا نکند. از منظر شفافیت، افشای ویژگی های ابزار بدهی، شرایط بازخرید، تضمین ها و محدودیت های قراردادی برای ارزیابی وضعیت مالی دولت ضروری است. در چارچوب کارکردی، این ابزارها باید همزمان امکان تامین مالی، کنترل ریسک و ارتقای انضباط مالی را پشتیبانی کنند. پیوند مبانی نظری با استاندارد حسابداری بخش عمومی زمانی کامل می شود که اصول شناسایی، اندازه گیری و افشا بر مبنای ماهیت اقتصادی تعهدات و نه تنها شکل حقوقی ابزارها طراحی شود (رجبی و همکاران، ۱۴۰۴). حیدری و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی نشان دادند وابستگی شرکت ها به دولت، هر دو رابطه سبب بندی مدیریت و محدودیت مالی و رابطه سبب بندی مدیریت و سررسید بدهی ها را تضعیف می کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی مجموعه ای از اصول و قواعد نظام مند برای شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشای رویدادهای مالی دولت و واحدهای عمومی هستند که با هدف ارتقای شفافیت، پاسخ گویی و قابلیت مقایسه گزارش های مالی تدوین می شوند (پولزر^۳ و همکاران، ۲۰۲۳). مبنای نظری این استانداردها بر مفهوم پاسخ گویی عمومی استوار است؛ به این معنا که دولت در قبال منابعی که از جامعه دریافت و مصرف می نماید، موظف به ارائه اطلاعات قابل اتکا و قابل فهم به ذی نفعان است. از منظر نظریه نمایندگی، استانداردها نقش سازوکار کنترلی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان دولت به عنوان عامل و شهروندان و نهادهای نظارتی به عنوان اصیل را ایفا می کنند. همچنین، نظریه مشروعیت تبیین می کند که گزارشگری مالی استاندارد شده می تواند اعتماد عمومی را تقویت کرده و مقبولیت تصمیم های مالی دولت را افزایش دهد (خواجه حسنی و همکاران، ۱۴۰۴). مبنای مفهومی استانداردگذاری بر تعریف عناصر صورت های مالی بخش عمومی از جمله دارایی ها،

بر مبنای تمایزهای کلیدی آن ها شکل گیرد. نوآوری پژوهش در ارائه الگویی چارچوب مند برای تبدیل شناخت ابزارهای بدهی به اصول حسابداری است، الگویی که می تواند به یکپارچگی شناسایی، اندازه گیری و افشا در گزارش های مالی بخش عمومی و تقویت کارکردهای پاسخ گویی و مدیریت بدهی منجر شود. بر این اساس، پرسش اصلی پژوهش آن است که چارچوب تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی با مطالعه ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت چگونه قابل تبیین است.

پیشینه پژوهش

ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت

ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت به مجموعه سازوکارهایی گفته می شود که از طریق ایجاد تعهدات مالی مشخص، منابع مورد نیاز برای پوشش کسری بودجه، مدیریت نقدینگی و تامین مالی پروژه های عمومی را فراهم می کنند. مبنای نظری این ابزارها بر منطق هموارسازی بین دوره ای مخارج عمومی استوار است، به این معنا که دولت با انتقال بخشی از بار مالی به دوره های آتی، امکان استمرار ارائه خدمات و سرمایه گذاری عمومی را در شرایط محدودیت درآمدی ایجاد می کند (بورخانوف^۱ و همکاران، ۲۰۲۶). محمدی پور و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به ۲۰ مقوله دست پیدا کردند که تخصیص بودجه، شفافیت اطلاعاتی، شفافیت درآمدی و کفایت درآمدی به عنوان شرایط علی اثرگذار، عوامل بستر سیاستگذاری و قانونگذاری، بستر فناوری، بستر سازمانی، بستر درآمدی به عنوان عوامل زمینه ای و دولت و تحریمها و صنعت به عنوان عوامل مداخله گر شناسایی شدند. همچنین والی پور و همکاران (۱۴۰۴) در پژوهشی به الگویی شش سطحی متشکل از ۱۶ شاخص دست یافتند که سطح وابستگی استارت آپ ها به عوامل خارجی غیر قابل کنترل، نوآوری در تامین مالی، سرمایه اولیه راه اندازی استارت آپ ها، مدل کسب و کار استارت آپ ها تأثیرگذارترین شاخص آن است.

از منظر حکمرانی مالی، بدهی دولتی ابزار تنظیم گر برای مدیریت چرخه های اقتصادی و تثبیت اقتصاد کلان محسوب می شود و می تواند نوسانات مخارج را کاهش دهد. از منظر حسابداری بخش عمومی، ماهیت این ابزارها در قالب تعهدات مالی، سررسید، نرخ تامین مالی و شروط قراردادی تبیین می شود و شناسایی و اندازه گیری آن ها نیازمند تفکیک دقیق میان بدهی قطعی و تعهدات مشروط است (دهقان، ۱۴۰۴). ابزارهای بدهی دولت از نظر ساختار، شامل تعهدات کوتاه مدت و بلندمدت بوده

دارد که بدون توجه نظام‌مند به این الزامات، تحقق کامل اهداف حسابداری تعهدی در بخش عمومی با محدودیت جدی روبه‌رو خواهد بود.

معروف و همکاران (۱۴۰۴) مطالعه‌ای با عنوان «ارائه مدل مفهومی کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و شفافیت گزارشگری مالی دولت» با تمرکز بر دولت اقلیم کردستان عراق انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی تأثیر معناداری بر افزایش شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی دارد. نتایج پژوهش بر ضرورت انطباق این نوع کنترل‌ها با استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی تأکید کرده و بیان می‌کند که به‌کارگیری رویکرد مخاطره‌محور می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی دولت و اثربخشی حسابرسی نهادهای نظارتی را به‌طور معناداری ارتقا دهد.

بزرگی کاسگری (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با عنوان «نقش حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری دولتی بر اثربخشی دولت و مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی» انجام داد. یافته‌ها بیانگر آن است که ظرفیت پاسخ‌گویی، نقشی تعیین‌کننده در سنجش کارایی، اثربخشی و صرفه‌جویی در مصرف منابع عمومی ایفا می‌کند. پژوهش همچنین نشان می‌دهد که به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی، با تمرکز بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و تعیین بهای تمام‌شده کالا و خدمات عمومی، زمینه ارتقای پاسخ‌گویی عملیاتی دولت را فراهم می‌سازد. نتایج تأکید دارد که در نظام‌های سیاسی مبتنی بر انتخاب عمومی، دولت‌ها ملزم به ارائه توضیح شفاف درباره شیوه تأمین، تخصیص و مصرف منابع مالی هستند و نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، ابزار اصلی ایفای این مسئولیت و انتقال اطلاعات مالی به شهروندان به‌شمار می‌آید.

احمدی (۱۴۰۳) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی رابطه گزارشگری مسئولیت‌پذیری شرکت نسبت به جامعه و هزینه تأمین مالی از طریق بدهی با تأکید بر اثرات آوازه شرکت» انجام داد. این مطالعه با اتکا بر این فرض انجام شد که عدم تقارن اطلاعاتی میان شرکت‌ها و ذی‌نفعان، به‌ویژه اعتباردهندگان، می‌تواند منجر به انتخاب معکوس و افزایش هزینه تأمین مالی شود. پژوهش نشان می‌دهد که مدیران به‌منظور حفظ آوازه شرکت و اجتناب از پیامدهای منفی رسانه‌ای، به افشای داوطلبانه اطلاعات محیطی و افزایش شفافیت اطلاعاتی روی می‌آورند. روش پژوهش از نظر هدف

بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، و نیز تعیین معیارهای شناسایی و سنجش آن‌ها مبتنی است. در این چارچوب، انتخاب مبنای حسابداری، به‌ویژه تعهدی یا نقدی، تعیین‌کننده کیفیت بازنمایی تعهدات و عملکرد مالی دولت است. استانداردهای بخش عمومی بر اصل ارائه منصفانه و برتری محتوای اقتصادی بر شکل حقوقی تأکید دارند تا رویدادهای مالی مطابق واقعیت اقتصادی گزارش شوند (سونجایا^۱ و همکاران، ۲۰۲۵؛ معصومیان و همکاران، ۱۴۰۴).

خاکبازیان و همکاران (۱۴۰۴) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی تطبیقی تکنیک‌های خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی» انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در وضعیت مطلوبی قرار ندارد و بیشتر متون استانداردها از پیچیدگی زبانی و مفهومی چشمگیری برخوردارند. نتایج حاصل از هر دو روش فلش/دیانی و کلوز بیانگر آن است که جملات طولانی، تراکم بالای مفاهیم تخصصی، ساختار نحوی پیچیده و استفاده گسترده از واژگان انتزاعی، سطح دشواری متون را افزایش داده و درک صحیح مفاد استانداردها را برای استفاده‌کنندگان غیرفنی با محدودیت مواجه می‌سازد. همچنین، هم‌گرایی نسبی نتایج دو روش سنجش، اعتبار ارزیابی انجام‌شده را تقویت کرده و نشان می‌دهد که مسئله خوانایی، تنها به یک ابزار سنجش خاص محدود نیست بلکه یک چالش ساختاری در تدوین استانداردها محسوب می‌شود. بر اساس یافته‌ها، ضعف در خوانایی می‌تواند به برداشت‌های متفاوت از الزامات استانداردها، کاهش یکنواختی در اجرا و تضعیف کارکرد پاسخ‌گویی و شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی منجر شود.

یلفانی و همکاران (۱۴۰۴) مطالعه‌ای با عنوان «چالش‌ها و پیامدهای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران: مطالعه تطبیقی با بخش خصوصی و استانداردهای بین‌المللی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که باوجود انجام برخی اقدامات در زمینه تدوین استانداردها، پیاده‌سازی عملی آن‌ها با چالش‌هایی مانند ضعف زیرساخت‌های فنی، کمبود نیروی انسانی متخصص، مقاومت‌های فرهنگی سازمانی و ناهماهنگی نهادی روبرو است. نتایج پژوهش بیانگر آن است که چیرگی بر این موانع مستلزم تدوین قانون جامع، طراحی نقشه راه مرحله‌ای، توسعه زیرساخت‌های فناورانه، آموزش فراگیر منابع انسانی و همسویی مقررات مالی و حسابداری است. برونداد مطالعه تأکید

انتخاب روش‌های ترکیبی تأمین مالی کسری بودجه در شرایط مختلف اقتصادی فراهم می‌کند و می‌تواند از ابزارهای نامناسب یا ممنوع در اقتصاد اسلامی اجتناب کند.

کاکار^۳ و همکاران (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «اثر تأمین مالی مبتنی بر بدهی ربوی بر توسعه پایدار ساکنان پاکستان» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بدهی مبتنی بر بهره، رشد اقتصادی پایدار را تضعیف کرده و از طریق ایجاد فشارهای مالی، افزایش نابرابری اجتماعی و محدودسازی ظرفیت سیاست‌گذاری دولت، مسیر توسعه پایدار جامعه را با اختلال روبرو می‌سازد. نتایج پژوهش بیانگر آن است که وابستگی دولت پاکستان به بدهی ربوی، چه در سطح خارجی و چه داخلی، آثار منفی چشمگیری بر رفاه مادی و غیرمادی شهروندان برجای می‌گذارد. بر اساس یافته‌ها، ضرورت تدوین راهبردها و سیاست‌هایی برای کاهش وابستگی به بدهی استوار بر بهره و حرکت به سوی الگوهای تأمین مالی سازگار با شریعت اسلامی مورد تأکید قرار گرفت. مطالعه تأکید می‌کند که تحقق توسعه پایدار در پاکستان، مستلزم اصلاح ساختار تأمین مالی دولت و حذف بهره از نظام اقتصادی در راستای الزامات قانون اساسی و اصول شریعت اسلامی است.

منیم^۴ و همکاران (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «تأمین مالی مبتنی بر بدهی: مطالعه موردی بانک‌های اسلامی مالزی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که نظام بانکداری اسلامی مالزی به‌طور گسترده از ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی استفاده می‌نماید و مشتریان متعهد به بازپرداخت بدهی در قالب اقساط ماهانه هستند. با این حال، نتایج حاکی از آن است که مفهوم دین و حدود مسئولیت‌ها و تعهدات بدهکار برای بسیاری از مشتریان به‌روشنی تبیین نشده و این ابهام می‌تواند مانعی برای ایفای کامل تعهدات و در نتیجه اختلال در عملکرد روان بانک‌ها ایجاد کند. همچنین پژوهش نشان داد که گرایش بانک‌های اسلامی به ابزارهای بدهی‌محور نسبت به ابزارهای مبتنی بر سرمایه بیشتر است و این رویکرد به افزایش حجم بدهی در نظام مالی منجر شده است.

مخیباد و ستیاوان^۵ (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی تأمین مالی مبتنی بر سرمایه و تأمین مالی مبتنی بر بدهی در بانک‌های اسلامی اندونزی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که برخلاف ابزارهای مبتنی بر بدهی، تأمین مالی مبتنی بر سرمایه دارای بازدهی ثابت نیست و در بانک‌های اسلامی اندونزی مطابق الزامات شریعت اسلامی اجرا شده است. همچنین نتایج

کاربردی و از نظر روش توصیفی از نوع همبستگی بود و داده‌ها از ۱۱۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ گردآوری شد. یافته‌ها نشان داد که گزارشگری مسئولیت‌پذیری شرکت نسبت به جامعه رابطه معناداری با هزینه تأمین مالی از طریق بدهی دارد. همچنین نتایج بیانگر آن است که آوازه شرکت نقش تعدیلی معناداری در تقویت این رابطه ایفا می‌نماید و از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، زمینه تأمین مالی بدهی با هزینه کمتر را برای شرکت‌ها فراهم می‌سازد.

ژنگ^۱ و همکاران (۲۰۲۵) مطالعه‌ای با عنوان «ابزار مالی سبز کارتر: صندوق سبز دولتی و نوآوری فناوری انرژی نو شرکت‌ها» انجام دادند. نتایج نشان داد که پس از سرمایه‌گذاری صندوق سبز دولتی، تعداد درخواست‌های ثبت اختراع در حوزه فناوری انرژی نو به‌طور معناداری افزایش می‌یابد که بیانگر اثرگذاری این ابزار در تقویت نوآوری فناورانه شرکت‌هاست. تحلیل سازوکارها نشان داد که صندوق سبز دولتی از طریق تغییر الگوی تأمین مالی خارجی و بهینه‌سازی تخصیص منابع داخلی تحقیق و توسعه، بر نوآوری فناوری انرژی نو اثر می‌گذارد. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که اثر انگیزشی صندوق سبز دولتی در شرکت‌هایی با نسبت مالکیت نهادی پایین‌تر و در مناطقی با دسترسی بالاتر به سرمایه جسورانه قوی‌تر است. نتایج ناهمگنی بخشی نیز نشان داد که اثربخشی این ابزار در حوزه‌هایی مانند انرژی خورشیدی، انرژی زیست‌توده و شبکه‌های هوشمند بیشتر بوده است.

مجدی^۲ و همکاران (۲۰۲۵) مطالعه‌ای با عنوان «ماتریس تمایزی ابزارهای مالی اسلامی و نقش آن‌ها در تأمین کسری بودجه» انجام دادند. در این مقاله، دو دسته اصلی از ابزارها مورد توجه قرار گرفتند: ابزارهای مبتنی بر مشارکت اقتصادی مانند سلم که به‌عنوان ابزار مبتنی بر سرمایه در نظر گرفته شد و ابزارهای مبتنی بر اجاره مانند ایجارا/صکوک به‌عنوان ابزارهای بدهی‌محور. یافته‌ها نشان داد که استفاده از ابزار سلم می‌تواند با تکیه بر منابع انسانی و طبیعی و بهره‌برداری از ظرفیت‌های اقتصادی مختلف، به رشد اقتصادی کمک کرده و به تأمین کسری بودجه در برخی شرایط کمک کند، در حالی که ایجاره/صکوک به‌عنوان جایگزینی مطلوب برای اوراق قرضه دولتی در تأمین مالی متوسط تا بلندمدت پروژه‌های دولتی، امکان جذب منابع مالی را فراهم می‌سازد. پژوهش همچنین نشان داد که تنوع ابزارهای مالی اسلامی، انعطاف لازم را برای

(۲۰۲۳) که بر بدهی محور بودن تأمین مالی، پیامدهای اجتماعی و تمایز بدهی و سرمایه در نظام‌های مالی اسلامی تمرکز دارند اگرچه به تفاوت ماهوی ابزارهای بدهی اشاره کرده‌اند، اما این تفاوت‌ها را به چارچوبی برای تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی پیوند نزده‌اند.

بر این اساس، شکاف اصلی پژوهش در فقدان چارچوبی جامع و یکپارچه نهفته است که بتواند با مطالعه نظام‌مند ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت، ویژگی‌های اقتصادی، تعهدی، ریسک‌محور و نهادی آن‌ها را استخراج کرده و این ویژگی‌ها را به اصول مشخص برای تدوین و بازنگری استانداردهای حسابداری بخش عمومی تبدیل کند، خلأیی که پژوهش حاضر با تمرکز هم‌زمان بر ماهیت بدهی‌های دولتی و منطق استانداردگذاری حسابداری در پی پوشش آن است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کاربردی-توسعه‌ای و با رویکرد اکتشافی انجام شده است و هدف آن «مطالعه ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت به منظور ارائه چارچوبی برای تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی» می‌باشد. منطق روش‌شناختی پژوهش بر این فرض استوار است که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به‌ویژه در حوزه بدهی‌های دولتی، مستلزم شناخت عمیق از ماهیت اقتصادی، حقوقی و نهادی ابزارهای تأمین مالی بدهی و روابط علی حاکم بر آن‌هاست. شناختی که بدون اتکا به داده‌های میدانی و تجربه زیسته خبرگان سیاست‌گذاری مالی، حسابداری دولتی و مدیریت بدهی عمومی حاصل نخواهد شد. بر این اساس، رویکرد کیفی و روش «نظریه داده‌بنیاد» به‌عنوان مسیر روشمند برای کشف مقولات، سازه‌ها و روابط و تولید یک چارچوب بومی، زمینه‌مند و قابل اتکا انتخاب شد. در مرحله کیفی، از نظریه داده‌بنیاد با رویکرد نظام‌مند اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شد تا چارچوب مفهومی پژوهش بر پایه داده‌های واقعی و در بستر نظام مالی و حسابداری بخش عمومی استخراج شود. جامعه مشارکت‌کنندگان شامل دو گروه خبرگان نظری و خبرگان تجربی بود. خبرگان نظری شامل اعضای هیئت علمی و پژوهشگران حوزه حسابداری بخش عمومی، مالیه عمومی، سیاست‌گذاری مالی دولت، مدیریت بدهی عمومی و استانداردگذاری حسابداری بودند. خبرگان تجربی نیز مدیران و کارشناسان ارشد دستگاه‌های مالی دولتی، سازمان‌های ناظر و حسابرسی، واحدهای خزانه‌داری، بودجه و مدیریت بدهی، و متخصصان درگیر در طراحی و اجرای ابزارهای تأمین مالی

بیانگر آن بود که میان نرخ بازده تأمین مالی بانک‌های اسلامی و نرخ بهره بانک‌های متعارف رابطه معناداری وجود ندارد. این پژوهش با تأکید بر تمایز ماهوی میان تأمین مالی سرمایه‌محور و بدهی‌محور، نشان می‌دهد که سازوکارهای مبتنی بر مشارکت، منطق متفاوتی از ابزارهای بدهی دارند و نمی‌توان آن‌ها را جایگزین یکدیگر تلقی کرد.

بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که اگرچه هر یک از پژوهش‌ها به بخشی از مسئله حسابداری بخش عمومی یا تأمین مالی مبتنی بر بدهی پرداخته‌اند، اما خلأ معناداری در پیوند نظام‌مند میان این دو حوزه وجود دارد. به‌طور مشخص، خاکبازیان و همکاران (۱۴۰۴) با تمرکز بر خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به چالش‌های زیبایی و مفهومی استانداردها اشاره کرده‌اند، اما به این موضوع نپرداخته‌اند که ریشه بخشی از این پیچیدگی‌ها می‌تواند ناشی از تنوع و ماهیت ابزارهای بدهی دولت و فقدان چارچوب مفهومی متناسب با آن‌ها باشد.

یلفانی و همکاران (۱۴۰۴) نیز چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را در سطح نهادی، فنی و انسانی تحلیل کرده‌اند، بی‌آنکه نقش ویژگی‌های ابزارهای تأمین مالی بدهی دولت را در دشواری‌های استانداردگذاری و اجرا به‌صورت مستقیم بررسی کنند. در سوی دیگر، معروف و همکاران (۱۴۰۴) و بزرگی کاسگری (۱۴۰۲) بر شفافیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، پاسخ‌گویی عمومی و اثربخشی دولت تأکید داشته‌اند، اما تمرکز آن‌ها بیشتر بر سازوکارهای کنترلی و نظام گزارشگری بوده و به این پرسش اساسی پاسخ نداده‌اند که استانداردهای حسابداری بخش عمومی چگونه باید متناسب با انواع بدهی‌های دولتی و تعهدات مالی طراحی شوند. همچنین، احمدی (۱۴۰۳) با تمرکز بر بنگاه‌های خصوصی نشان داده است که شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند هزینه تأمین مالی بدهی را کاهش دهد اما نتایج این پژوهش به حوزه دولت و الزامات استانداردگذاری حسابداری بخش عمومی تعمیم داده نشده است. از سوی دیگر، مطالعات بین‌المللی در حوزه ابزارهای مالی، مانند ژنگ و همکاران (۲۰۲۵) و مجدی و همکاران (۲۰۲۵)، به بررسی کارکرد ابزارهای مالی دولتی، بدهی‌محور و سرمایه‌محور، در تأمین مالی نوآوری یا کسری بودجه پرداخته‌اند، اما تمرکز آن‌ها عمدتاً اقتصادی و سیاستی بوده و به الزامات شناسایی، اندازه‌گیری و افشای این ابزارها در چارچوب استانداردهای حسابداری بخش عمومی توجه نشده است. همچنین، پژوهش‌هایی مانند کاکار و همکاران (۲۰۲۴)، منیم و همکاران (۲۰۲۴) و مخیباد و ستیاوان

مستندسازی کامل فرایند تحلیل، ثبت مسیر تصمیم‌های تحلیلی و مقایسه مستمر داده‌ها استفاده شد. خروجی این مرحله، استخراج مقولات، ابعاد و زیرموفه‌های چارچوب پیشنهادی و تبیین روابط میان آن‌ها در قالب یک مدل پارادایمی برای تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی در حوزه بدهی‌های دولتی بود. نرم‌افزار مورد استفاده در تحلیل داده‌های کیفی، MAXQDA24 است.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های دموگرافیک خبرگان مشارکت‌کننده در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان			
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	فراوانی	درصد	
جنسیت			
مرد	۸	۶۶	
زن	۴	۳۴	
سن			
۴۰ تا ۴۵ سال	۱	۸	
۴۶ تا ۵۵ سال	۴	۳۴	
بیش از ۵۶ سال	۷	۵۸	
تحصیلات			
کارشناسی ارشد	۳	۲۵	
دکتری	۹	۷۵	
سابقه کاری			
۸ تا ۱۰ سال	۲	۱۶	
۱۱ تا ۲۰ سال	۵	۴۲	
بیش از ۲۱ سال	۵	۴۲	
کل	۱۲	۱۰۰	

فرایند گردآوری و تحلیل داده‌ها به صورت هم‌زمان و بر مبنای منطق «مقایسه مستمر» انجام شد، بدین معنا که تحلیل هر مصاحبه بلافاصله پس از اجرای آن آغاز گردید و مفاهیم استخراج‌شده، مسیر مصاحبه‌های بعدی، تعمیق پرسش‌ها و تکمیل خال‌های مفهومی مرتبط با ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت و الزامات استانداردگذاری حسابداری بخش عمومی را هدایت کرد. متن مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی دقیق، از نظر انسجام مفهومی و رفع خطاهای نگارشی بازبینی و سپس برای کدگذاری و مدیریت داده‌ها در نرم‌افزار MAXQDA24 وارد شد. تحلیل داده‌ها در سه سطح کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام گرفت تا گذار

بدهی دولت را دربر می‌گرفت. انتخاب مشارکت‌کنندگان به صورت هدفمند و نظری انجام شد و معیارهایی همچون نقش کلیدی در فرآیندهای مالی دولت، تجربه عملی یا نظری مرتبط با بدهی‌های دولتی، آشنایی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تنوع جایگاه نهادی و توان تحلیل مفهومی مبنای گزینش قرار گرفت. فرایند نمونه‌گیری بر اساس منطق نمونه‌گیری نظری پیش رفت، به این معنا که گردآوری و تحلیل داده‌ها به صورت هم‌زمان انجام شد و ادامه نمونه‌گیری تا زمانی تداوم یافت که مقولات و روابط نظری به سطح اشباع مفهومی برسند. کدگذاری داده‌ها بلافاصله پس از هر مصاحبه آغاز و مفاهیم استخراج‌شده در چارچوب مقایسه مستمر با داده‌های پیشین پالایش شد. این روند تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت؛ به گونه‌ای که پس از مصاحبه دهم، داده‌های جدید به خلق مقولات یا روابط مفهومی تازه منجر نشد و برای اطمینان از کفایت اشباع، دو مصاحبه تکمیلی انجام گرفت. در مجموع، ۱۲ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته عمیق با خبرگان انجام شد. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود که با تمرکز بر ماهیت و انواع ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت، منطق اقتصادی و حقوقی این ابزارها، شیوه‌های شناسایی و اندازه‌گیری بدهی‌های دولتی، چالش‌های افشا و شفافیت، ریسک‌های مالی و بین‌نسلی، پیوند بدهی دولت با پاسخ‌گویی و انضباط مالی، و کاستی‌های استانداردهای موجود حسابداری بخش عمومی طراحی شد. چارچوب مصاحبه شامل پرسش‌های محوری درباره نحوه بازتاب ابزارهای بدهی در گزارش‌های مالی، پیامدهای استانداردگذاری ناهم‌هنگ، و الزامات مفهومی تدوین استانداردهای کارآمد بود و در جریان مصاحبه، متناسب با پاسخ‌ها، پرسش‌های کاوشگر برای تعمیق مفاهیم و تبیین روابط علی، زمینه‌ای و راهبردی مطرح شد. تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام گرفت. در کدگذاری باز، مفاهیم اولیه مرتبط با ابزارهای بدهی دولت، ویژگی‌های تعهدی و ریسک‌محور آن‌ها و چالش‌های گزارشگری شناسایی و برچسب‌گذاری شد. در کدگذاری محوری، روابط میان مقولات در قالب الگوی پارادایمی سازمان‌دهی و مقولات در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، پدیده محوری، راهبردها و پیامدها صورت‌بندی شد. در کدگذاری گزینشی، پدیده محوری «ابزارهای تأمین مالی» به عنوان هسته نظری تعیین و سایر مقولات در قالب روایتی نظری یکپارچه شد که منطق اثرگذاری ابزارهای بدهی دولت بر شناسایی، اندازه‌گیری و افشای حسابداری را تبیین می‌کند.

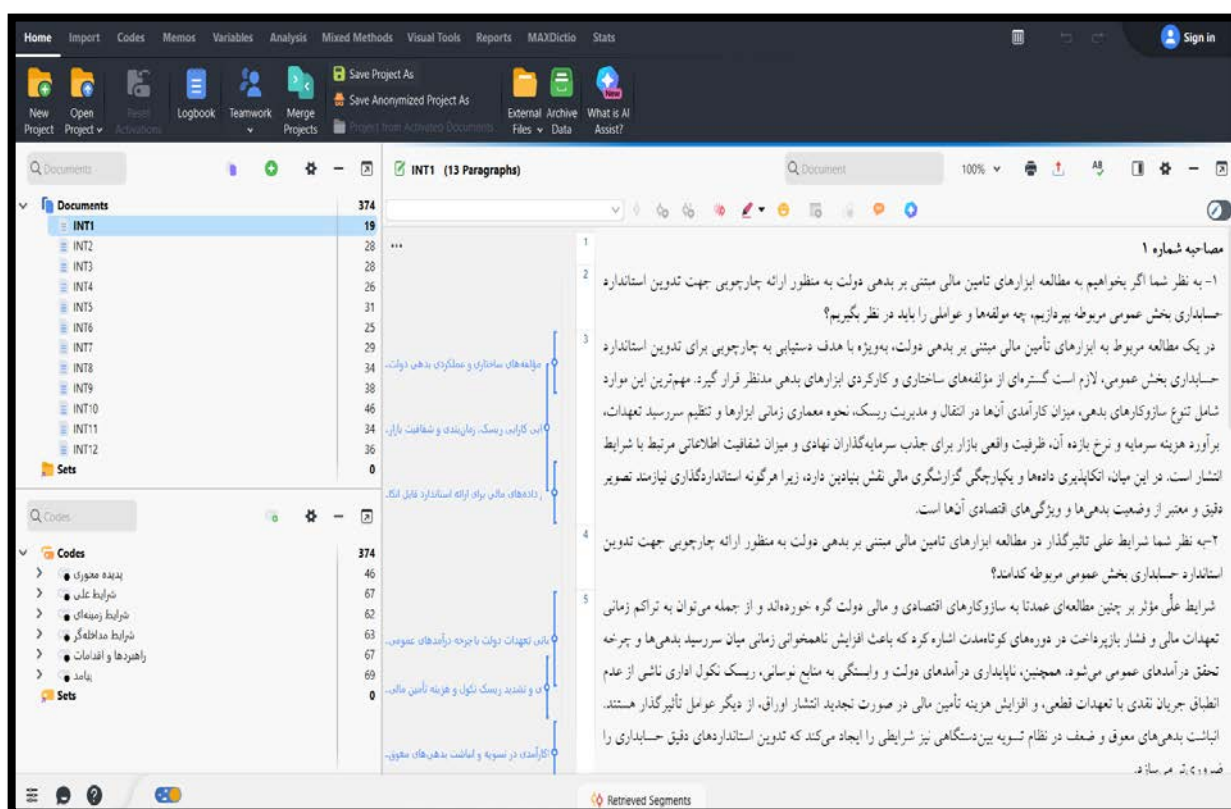
به منظور تقویت اعتمادپذیری و اتقان یافته‌ها، از راهبردهای کنترل کیفی شامل بازبینی اعضا، بازبینی همتای پژوهشی،

روشمند از داده‌های خام به صورت‌بندی نظری «چارچوب پارادایمیک تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی مبتنی بر ابزارهای بدهی دولت» تحقق یابد.

گام اول: کدگذاری باز

در گام نخست، کدگذاری باز انجام شد. در این مرحله، متون مصاحبه‌ها به‌طور مکرر مطالعه و بازخوانی شد تا درک عمیق و تفسیری از معانی نهفته در داده‌ها حاصل شود. سپس داده‌ها به واحدهای معنایی در سطح گزاره‌ها و بخش‌های مرتبط تفکیک و برای هر واحد، کدهای اولیه با حداقل پیش‌فرض نظری تولید شد. این کدها بازتاب‌دهنده مفاهیمی نظیر ماهیت تعهدی ابزارهای بدهی، ساختار حقوقی و اقتصادی آن‌ها، چالش‌های شناسایی و اندازه‌گیری، الزامات افشا، ریسک‌های مالی و پیامدهای گزارشگری در بخش عمومی بودند. در ادامه، کدهای اولیه بر اساس قرابت معنایی و هم‌پوشانی مفهومی بازآرایی، پالایش و خوشه‌بندی شدند

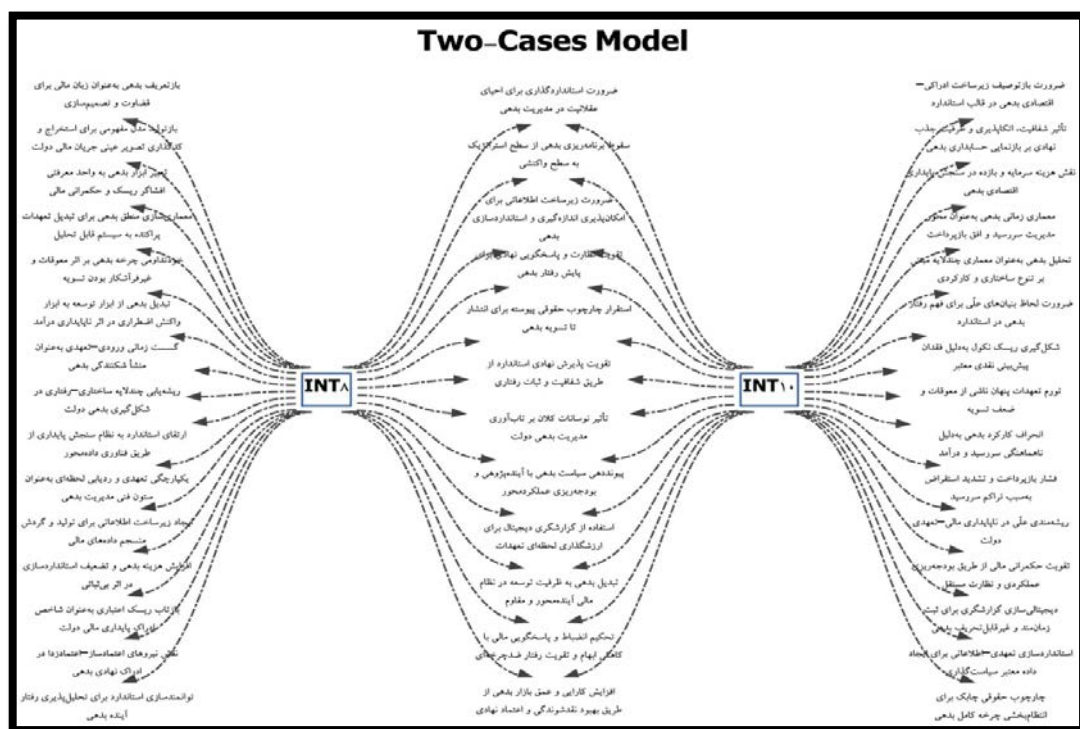
تا مفاهیم نزدیک در قالب خوشه‌های مفهومی منسجم سازمان یابند. فرایند کدگذاری باز هم‌زمان با ورود هر مصاحبه جدید تکرار شد و مقایسه مستمر میان داده‌های تازه و داده‌های پیشین، امکان حفظ حساسیت نظری و رشد تدریجی مقوله‌ها را فراهم ساخت. در این مرحله، پالایش داده‌ها از طریق حذف کدهای تکراری، ادغام کدهای هم‌معنا و تجمیع مفاهیم مشابه انجام شد تا مقولات مفهومی متمایز با مرزهای معنایی روشن شکل گیرد. همچنین داده‌های کدگذاری‌شده بر اساس ساختار مفهومی در حال تکوین بازتنظیم شد تا انسجام درون‌مقوله‌ای و تمایز بین‌مقوله‌ای تقویت گردد. حاصل این مرحله، مجموعه‌ای از کدهای اولیه و خوشه‌های مفهومی بود که مبنای ورود به کدگذاری محوری و سازمان‌دهی روابط علی، زمینه‌ای و راهبردی میان مقولات در قالب الگوی پارادایمی تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی قرار گرفت. در شکل شماره ۱، نحوه کدگذاری در نرم‌افزار Maxqda ارائه شده است:



شکل ۱. نحوه کدگذاری در نرم‌افزار Maxqda

مقوله‌های نوین منجر شود، مشاهده نگردید و پیرو آن، تکرار داده‌ها نشانگر رسیدن به کفایت نظری در روند گردآوری اطلاعات بود.

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها در نرم‌افزار MAXQDA، اشباع نظری در مصاحبه ۲، حاصل شد. در این مرحله، اطلاعات جدیدی که بتواند به توسعه مفاهیم یا افزودن



شکل ۲. دستیابی به اشباع نظری

کدها میان اسناد یا گروه‌های مختلف، می‌توان تفاوت‌ها و شباهت‌های معنایی میان واحدهای تحلیل را شناسایی کرد. در نهایت، این ابزار به تحلیل توزیع کدها در سراسر داده‌ها کمک می‌نماید و زمینه را برای تفسیر عمیق‌تر مفاهیم و دسته‌بندی‌های به‌دست‌آمده از فرایند کدگذاری فراهم می‌سازد. در شکل شماره ۳، نمایش بصری کدهای پژوهش و نحوه توزیع آنها ارائه شده است.

مرورگر ماتریس کد^۱ در نرم‌افزار MAXQDA 2024 یکی از ابزارهای تحلیلی کلیدی در پژوهش‌های کیفی است که امکان بررسی ساختاری و مقایسه‌ای داده‌های کدگذاری شده را فراهم می‌کند. این ابزار با نمایش بصری کدهایی که بر روی بخش‌های مختلف داده اعمال شده‌اند، به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا الگوهای کدگذاری را به‌صورت ماتریسی مشاهده و تحلیل کند. همچنین، با مقایسه میزان استفاده از

Code Matrix Browser													
Code System	INT1	INT2	INT3	INT4	INT5	INT6	INT7	INT8	INT9	INT10	INT11	INT12	SUM
پدیده محوری	3	4	3	3	4	3	3	4	5	5	4	5	46
شرایط علی	3	6	5	5	6	5	5	6	6	8	6	6	67
شرایط زمینه‌ای	3	5	5	4	5	3	4	6	7	8	6	6	62
شرایط مداخله‌گر	3	4	6	5	6	4	5	5	6	7	6	6	63
راهبردها و اقدامات	3	4	4	4	5	5	6	7	7	9	6	7	67
پیامد	4	5	5	5	5	5	6	6	7	9	6	6	69
SUM	19	28	28	26	31	25	29	34	38	46	34	36	374

شکل ۳. نمایش بصری کدهای پژوهش و نحوه توزیع آنها

گام دوم: کدگذاری محوری

کدگذاری محوری با هدف سامان‌دهی نظام‌مند مقوله‌ها و تبیین روابط ساختاری میان آن‌ها انجام شد. در این مرحله، مقوله‌های استخراج‌شده از کدگذاری باز در قالب سازه‌های سطح بالاتر صورت‌بندی و پیوندهای علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی میان آن‌ها واکاوی گردید. تمرکز تحلیلی بر تبیین پدیده محوری پژوهش یعنی «ابزارهای تأمین مالی» قرار گرفت و تلاش شد روابط میان شرایط علی شکل‌گیری این پدیده با عواملی نظیر سررسید تعهدات مالی، ناپایداری جریان‌های درآمدی دولت، انباشت بدهی‌های معوق، محدودیت‌های منابع بودجه‌ای به‌صورت منسجم تبیین شود. در این مرحله، مشخص گردید که ریسک اعتباری دولت، به‌عنوان یک شرط مداخله‌گر، سیاست‌گذاری بدهی دولت را تحت تأثیر قرار داده و ضرورت بازاندیشی در منطق استانداردگذاری را برجسته می‌سازد.

گام سوم: کدگذاری گزینشی

در مرحله کدگذاری گزینشی، یکپارچه‌سازی نظری و طراحی معماری نهایی «چارچوب پارادایمیک تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی مبتنی بر ابزارهای تأمین مالی بدهی دولت» انجام گرفت. در این مرحله، مقوله‌ها و سازه‌های حاصل از کدگذاری محوری در قالب الگوی پارادایمی نظریه داده‌بنیاد و در شش بخش «شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، پدیده محوری، راهبردها و اقدامات، و پیامدها» سازمان‌دهی شد تا شبکه روابط میان اجزا در قالب روایتی نظری منسجم و قابل اتکا شکل گیرد. پدیده محوری پژوهش «استانداردگذاری حسابداری بخش عمومی مبتنی بر ماهیت اقتصادی و تعهدی بدهی‌های دولت» تعیین شد و سایر مقوله‌ها بر اساس میزان پیوند تبیینی با این پدیده، پالایش و در ساختار نهایی ادغام گردیدند. در جدول ۲، کدگذاری گزینشی پژوهش ارائه شده است:

جدول ۲. کدگذاری گزینشی پژوهش

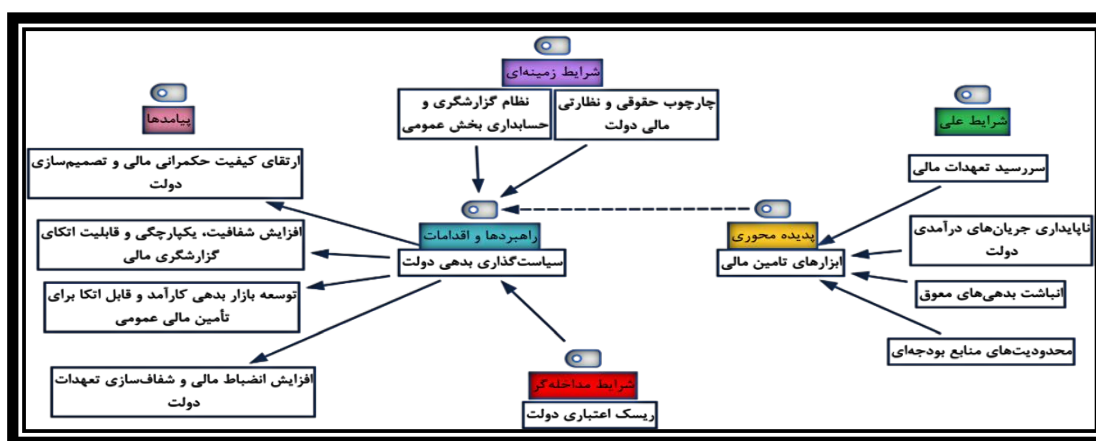
کدگذاری گزینشی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
پدیده محوری	ابزارهای تأمین مالی	تنوع ساختاری و کارکردی ابزارهای بدهی کارآمدی در انتقال و مدیریت ریسک‌های مالی معماری زمانی و تنظیم سررسید تعهدات سازوکار هزینه سرمایه و نرخ بازده ظرفیت جذب سرمایه‌گذاران نهادی انعطاف‌پذیری مقرراتی و تطبیق‌پذیری مالی شفافیت اطلاعاتی و اتکاپذیری شرایط انتشار تراکم زمانی تعهدات و فشار بازپرداخت در افق‌های کوتاه‌مدت ناهمخوانی سررسید بدهی‌ها با چرخه تحقق درآمدهای عمومی
ناپایداری جریان‌های درآمدی دولت		افزایش هزینه تأمین مالی به دلیل تجدید انتشار اوراق در سررسیدهای فشرده ریسک نکول اداری ناشی از عدم انطباق جریان نقدی با تعهدات قطعی ناتوانی سیستم خزانه‌داری در پیش‌بینی دقیق نیازهای نقدی سررسیدشونده وابستگی بالا به درآمدهای نوسانی و غیرقابل‌اتکا تأثیرپذیری شدید درآمدها از شوک‌های اقتصادی، سیاسی و بین‌المللی ضعف در نظام مالیات‌ستانی و ناکارآمدی ابزارهای افزایش پایدار درآمد گسست ساختاری بین درآمدهای تحقق‌یافته و الگوی تخصیص هزینه‌ها
شرایط علی		نبود نظام پیش‌بینی‌گر قوی برای جریان‌های ورودی خزانه تأخیر ساختاری در تسویه بدهی‌ها و ایجاد چرخه بدهی جدید برای بازپرداخت قبلی تورم تعهدات پنهان و شفاف نبودن وضعیت واقعی بدهی دولت نبود نظام تسویه بین‌دستگاهی و عدم تطابق اقلام بدهی با مطالبات قطعی ضعف مکانیزم‌های نظارت و گزارشگری مالی بر وضعیت بدهی‌های جاری و سنواری
محدودیت‌های منابع بودجه‌ای	انباشت بدهی‌های معوق	ایجاد بار مالی آتی بر بودجه‌های آینده و کاهش انعطاف‌پذیری مالی دولت تضعیف اعتبار دولت در بازار بدهی و افزایش ریسک ادراک‌شده سرمایه‌گذاران نسبت بالای هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر به منابع قابل‌تصرف دولت نبود هم‌راستایی میان رشد هزینه‌های عمومی و رشد درآمدهای پایدار فشرده‌گی بودجه‌ای ناشی از افزایش سهم تعهدات قطعی نظیر حقوق و بازپرداخت بدهی محدودیت ظرفیت استقراض جدید به دلیل سقف بدهی و الزامات قانونی

کدگذاری گزینشی	کدگذاری مجوری	کدگذاری باز
	چارچوب حقوقی و نظارتی مالی دولت	کاهش توان دولت در تأمین مالی پروژه‌های عمرانی و توسعه‌ای ابهام در تخصیص منابع و ناتوانی در اولویت‌بندی مبتنی بر تحلیل‌های مالی آینده‌نگر جامعیت مقررات انتشار، مدیریت و تسویه بدهی استقلال و اقتدار نهادهای ناظر در کنترل بدهی دولت کارآمدی قوانین بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انسجام حقوقی در تعیین حدود، سقف و الزامات گزارشگری بدهی سرعت و انعطاف‌پذیری قانون‌گذاری در مواجهه با ابزارهای نوین تأمین مالی استانداردسازی جامع شناسایی و اندازه‌گیری بدهی‌ها استقرار کامل مبنای تعهدی در ثبت تعهدات مالی یکپارچگی داده‌های مالی و ردیابی بلادرنگ تعهدات افشای پیشرفته ریسک‌ها و ویژگی‌های اقتصادی بدهی تقویت شفافیت و انکاپذیری اطلاعات مالی دولت به‌کارگیری فناوری‌های دیجیتال در ثبت و گزارشگری تعهدات احتمال ناتوانی در ایفای تعهدات مالی بی‌ثباتی و نوسان در سیاست‌های مالی ضعف شفافیت و وضوح اطلاعات بودجه‌ای ناپایداری و نوسان جریان‌های درآمدی دولت ابهام در ارزیابی پایداری بدهی‌های عمومی برداشت منفی بازار از وضعیت و سلامت مالی دولت تعیین سقف بهینه بدهی و محدودیت‌های مجاز استقراض طراحی ساختار مطلوب ابزارهای بدهی و تنوع‌بخشی آن‌ها تدوین الزامات شفافیت و افشای استاندارد تعهدات دولت مدیریت زمان‌بندی انتشار، بازپرداخت و تمدید بدهی‌ها کنترل هوشمندانه هزینه‌های تأمین مالی و نرخ‌های بهره تنظیم ریسک پرتفوی بدهی و کاهش تمرکز ابزارهای پریسک هم‌راستاسازی سیاست بدهی با اهداف درآمدی و هزینه‌ای دولت افزایش امکان تحلیل سناریویی و تصمیم‌گیری مبتنی بر داده بهبود هم‌راستایی سیاست‌های مالی با اهداف توسعه‌ای ارتقای کارایی مدیریت پرتفوی بدهی تسهیل ارزیابی پایداری مالی در سطح ملی ایجاد مبنای معتبر برای سیاست‌گذاری بلندمدت استانداردسازی نحوه ثبت و افشای ابزارهای بدهی افزایش دقت در شناسایی تعهدات و ارزش‌گذاری اوراق ارتقای اعتماد ذی‌نفعان به اطلاعات مالی دولت توسعه سامانه‌های گزارشگری تعهدی یکپارچه ایجاد عمق و کارایی بیشتر در بازار اوراق دولتی بهبود جذب سرمایه‌گذاران نهادی و تقویت نقدشوندگی ارتقای ثبات مالی از طریق ابزارهای بدهی استاندارد امکان‌سنجی توسعه ابزارهای نوین مطابق استانداردهای بین‌المللی ایجاد تصویر واقعی از وضعیت بدهی‌ها و تعهدات آتی بهبود کنترل داخلی و سازوکارهای نظارت مالی کاهش ابهامات اطلاعاتی در تصمیم‌گیری دستگاه‌ها تقویت پاسخگویی در برابر سیاست‌ها و تعهدات مالی ارتقای اعتبار مالی دولت در سطح ملی و بین‌المللی
شرایط زمینه‌ای	نظام گزارشگری و حسابداری بخش عمومی	
شرایط مداخله‌گر	ریسک اعتباری دولت	
راهبردها و اقدامات	سیاست‌گذاری بدهی دولت	
	ارتقای کیفیت حکمرانی مالی و تصمیم‌سازی دولت	
پیامدها	افزایش شفافیت، یکپارچگی و قابلیت اتکای گزارشگری مالی	
	توسعه بازار بدهی کارآمد و قابل اتکا برای تأمین مالی عمومی	
	افزایش انضباط مالی و شفاف‌سازی تعهدات دولت	

این فرایند شامل تجزیه و تحلیل دقیق داده‌ها به‌منظور استخراج الگوها، روابط و مفاهیم نهفته در آن‌ها است. پس از

در نظریه‌پردازی بنیادی، تلفیق داده‌ها به‌عنوان یک گام کلیدی در فرایند پژوهش، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

تجربى اعتبارسنجى مى‌شوند و به‌طور عمده در راستاى گسترش، اصلاح يا حتى بازنگرى نظريه‌هاى موجود به كار مى‌روند. بنابر اين، فرايند تلفيق داده‌ها، به‌ويژه در پژوهش‌هاى بنيادى، از پايه به‌عنوان ايزارى براى ساخت و توسعه نظريه‌هاى جديد و ارتقاى دانش علمى شمرده مى‌شود. مدل يارادادى، پژوهش در شكل 4، ارائه شده است.



شکل ۴. مدل یارادایمی پژوهش

پژوهش با ورود به لایه‌های عمیق‌تر داده‌ها نشان داد که چارچوب حقوقی و نظارتی دولت و نظام گزارشگری و حسابداری بخش عمومی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای، بستر اصلی هدایت یا محدودسازی استفاده از ابزارهای بدهی را شکل می‌دهد، به‌گونه‌ای که تفاوت در میزان شفافیت، یکپارچگی گزارشگری و قواعد تعهدی در کشورهای مورد مطالعه، مسیرهای متفاوتی در طراحی ابزارهای بدهی و مدیریت آن‌ها ایجاد کرده است. روایت پژوهش در ادامه به سطح پیچیده‌تری از تحلیل رسید، جایی که ریسک اعتباری دولت به‌عنوان عامل مداخله‌گر، میزان اعتماد سرمایه‌گذاران، هزینه تأمین مالی و در نهایت کارآمدی ابزارهای بدهی را تعیین می‌کند. تحلیل داده‌ها آشکار ساخت که دولت‌هایی با سابقه نظم مالی و گزارشگری شفاف، امکان بهره‌گیری مؤثرتر از ابزارهای بدهی و مدیریت پایدار آن را دارند. این تعامل میان شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، سرانجام مسیر شکل‌گیری راهبردها و اقدامات سیاست‌گذاری بدهی دولت را ترسیم کرد، راهبردهایی مانند طراحی ابزارهای منطبق با شریعت، تقویت افشای مالی، استانداردسازی گزارشگری بدهی، ایجاد سازوکارهای نظارت مستقل و توسعه بازار بدهی کارآمد. مقایسه تطبیقی نشان داد کشورهایی که این راهبردها را منسجم‌تر اجرا کرده‌اند، توانسته‌اند نظام بدهی دولت را به سازوکاری قابل اتکا برای تأمین مالی عمومی تبدیل کنند. نتیجه

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر با هدف بررسی ابزارهای تامین مالی مبتنی بر بدهی دولت و ارائه چارچوبی برای تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی انجام شده است. یافته‌های مدل پارادایمی نشان می‌دهد اتکای دولت به بدهی حاصل فشارهای ساختاری و پویایی‌های اقتصادی-بودجه‌ای، از جمله رشد تعهدات، ناپایداری درآمدها، انباشت بدهی و محدودیت منابع است که دولت را با شکاف پایدار منابع و مصارف مواجه می‌کند. شدت و پیامدهای این اتکا به کیفیت شرایط زمینه‌ای وابسته است، به‌گونه‌ای که شفافیت قواعد حقوقی و کارآمدی گزارشگری و حسابداری، نقش تعیین‌کننده‌ای در تعریف، کنترل و افشای بدهی و شکل‌دهی تصویر مالی دولت دارند. حتی با فشارهای مشابه، دولت‌هایی با قواعد شفاف‌تر و گزارشگری قوی‌تر، بدهی را کنترل‌پذیرتر و کم‌هزینه‌تر مدیریت می‌کنند، در حالی که ضعف نهادی بدهی را به منبع ریسک و بحران اعتماد بدل می‌سازد. شرایط مداخله‌گر، به‌ویژه

درخصوص ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر بدهی دولت، به حسابداران بخش عمومی پیشنهاد می‌شود در ثبت و گزارشگری بدهی‌ها، تنوع ساختاری و کارکردی ابزارها را مدنظر قرار داده و از به‌کارگیری رویه‌های یکسان برای ابزارهای ناهمگن پرهیز کنند. درخصوص سررسید تعهدات مالی دولت، پیشنهاد می‌شود گزارشگری بدهی‌ها به‌گونه‌ای انجام شود که تراکم زمانی تعهدات و فشار بازپرداخت در افق‌های کوتاه‌مدت به‌صورت تفکیک‌شده منعکس گردد و عدم‌تطابق سررسید بدهی‌ها با چرخه تحقق درآمدها به‌روشنی نشان داده شود. درخصوص ناپایداری جریان‌های درآمدی دولت، پیشنهاد می‌شود در گزارشگری مالی، وابستگی به درآمدهای نوسانی و پرریسک به‌صورت شفاف تفکیک و برجسته شود و آثار شوک‌های اقتصادی، سیاسی و بین‌المللی در افشاهای تحلیلی منعکس شود تا عدم قطعیت‌های درآمدی در ارزیابی پایداری مالی منظور شود. درخصوص انباشت بدهی‌های معوق دولت، پیشنهاد می‌شود ثبت و افشای بدهی‌ها به‌گونه‌ای انجام شود که تأخیرهای ساختاری در تسویه تعهدات و چرخه بازپرداخت بدهی‌ها به‌صورت شفاف قابل ردیابی باشد. درخصوص محدودیت‌های منابع بودجه‌ای دولت، پیشنهاد می‌شود در گزارش‌های مالی، سهم بالای هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر از منابع قابل‌تصرف به‌صورت شفاف و تحلیلی منعکس تا دامنه واقعی اختیار مالی دولت مشخص شود. درخصوص چارچوب حقوقی و نظارتی مالی دولت، پیشنهاد می‌شود الزامات قانونی مرتبط با انتشار، مدیریت و تسویه بدهی‌ها به‌صورت یکپارچه در ثبت و گزارشگری مالی منعکس شده و از ارائه گزینشی مقررات اجتناب شود. درخصوص نظام گزارشگری و حسابداری بخش عمومی، پیشنهاد می‌شود استانداردهای شناسایی و اندازه‌گیری بدهی‌ها به‌گونه‌ای اجرا شود که تفاوت ماهیت اقتصادی ابزارهای بدهی به‌طور دقیق در صورت‌های مالی منعکس شود و استقرار کامل مبنای تعهدی، شناسایی بدهی‌ها را در زمان ایجاد تعهد تضمین کند. درخصوص ریسک اعتباری دولت، پیشنهاد می‌شود تعهدات بالفعل و بالقوه به‌صورت شفاف افشا شود تا ارزیابی واقع‌بینانه‌ای از توان بازپرداخت فراهم آید و آثار نوسان سیاست‌های مالی بر اعتماد بازار و هزینه تأمین مالی در گزارش‌های تحلیلی منعکس شود. درخصوص سیاست‌گذاری بدهی دولت، پیشنهاد می‌شود سقف بهینه بدهی و محدودیت‌های مجاز استقراض به‌صورت شفاف و قابل رهگیری در گزارشگری مالی منعکس شود تا نظارت مؤثر بر انباشت بدهی امکان‌پذیر شود.

ریسک اعتباری، از طریق اثرگذاری بر اعتماد سرمایه‌گذاران و هزینه تأمین مالی، نقش تقویتی یا بازدارنده دارد. راهبردها در محورهای انتشار، مدیریت، افشا و کنترل ریسک، پاسخ‌دهی به برهم‌کنش شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر هستند. پیامدها نشان می‌دهد اثربخشی این راهبردها به نهادینه‌سازی آن‌ها در حکمرانی مالی وابسته است؛ به‌نحوی که با ارتقای شفافیت و انسجام گزارشگری، شکل‌گیری بازار بدهی کارآمد و بهبود انضباط مالی، بدهی از ابزار پوشش کسری به ابزار مدیریت‌شده در چارچوب قواعد و استانداردها تبدیل می‌شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدل ارائه‌شده، برخلاف رویکردهای پراکنده، اتکای دولت به بدهی را در قالب یک زنجیره علی-نهادی-ریسکی تبیین کرده و پیامدهای حکمرانی آن را در چارچوبی پارادایمی و منسجم صورت‌بندی نموده است. در سطح شرایط علی، تأکید بر سررسید فزاینده تعهدات، نوسان درآمدها، انباشت ساختاری بدهی و محدودیت مزمن بودجه با یافته‌های کاکار و همکاران (۲۰۲۴) هم‌راستا است. همچنین، نتایج مربوط به نقش ناپایداری درآمد و کسری بودجه با مطالعه مجددی و همکاران (۲۰۲۵) قابل مقایسه است، اما دامنه تحلیل این پژوهش فراتر رفته و سازوکارهای گزارشگری، افشا و کنترل ریسک را به‌عنوان عناصر تعیین‌کننده پیامدهای بدهی برجسته ساخته است. در سطح شرایط زمینه‌ای، تأکید بر ساختار حقوقی و نظارتی مدیریت مالی دولت و کارآمدی نظام گزارشگری و حسابداری بخش عمومی با یافته‌های یلفانی و همکاران (۱۴۰۴) هم‌پوشانی دارد، اما تفاوت اساسی در آن است که این پژوهش نشان می‌دهد بدون بازتعریف استانداردهای حسابداری متناسب با ماهیت ابزارهای بدهی، تقویت زیرساخت‌ها به‌تنهایی به انسجام گزارشگری بدهی‌های دولتی منجر نمی‌شود. این نتایج با مطالعه بزرگی کاسگری (۱۴۰۲) نیز هم‌راستا است. در سطح شرایط مداخله‌گر، تمرکز بر ریسک اعتباری دولت و اثر آن بر اعتماد سرمایه‌گذاران و هزینه تأمین مالی، از نظر منطق اطلاعاتی با نتایج احمدی (۱۴۰۳) قابل مقایسه است؛ با این تفاوت که در سطح دولت، اعتماد بیش از افشای داوطلبانه، متأثر از کیفیت چارچوب‌های حقوقی، استانداردهای گزارشگری و سازوکارهای کنترلی رسمی است. همچنین، هم‌سویی مفهومی با یافته‌های معروف و همکاران (۱۴۰۴) مشاهده می‌شود.

References

- Ahmadi, M. (2024/2025). An examination of the relationship between corporate social responsibility reporting to society and the cost of debt financing to investigate the effects of corporate reputation. *New Approaches in Management and Accounting*, 92, 180–196. (In Persian)
- Ajarbandian, N. (2025/2026). In the Sixth Financing Conference: Financing opportunities in the Fourteenth Government. Market and Capital, 136, 37. (in Persian)
- Alharasis, E. E. (2025). The implementation of IFRS electronic financial reporting–XBRL and usefulness of financial information: evidence from Jordanian finance industry. *International Journal of Law and Management*.
- Bagheri, F.-S. (2025/2026). Optimization of long-term debt management for municipalities using modern financial accounting tools. In the *Twenty-Fifth National Conference on Economics, Management and Accounting*. [Conference proceedings]. (In Persian)
- Bozorgi Kasgari, S. (2023/2024). The role of accrual accounting and Government Accounting Standards on government effectiveness and public accountability. In *the Sixth International Conference on Psychology, Educational Sciences and Social Studies*. [Conference proceedings]. (In Persian)
- Burkhanov, A. U; Usmonov, B; Tashbaev, B; Botirov, L. B; & Abdullayev, A. B. (2026). Assessment of the Impact of External Debt on Economic Growth: The Case of the Republic of Uzbekistan. In *The Sustainable Development of the Entrepreneurial Economy in the Fifth Industrial Revolution* (pp. 97-106).
- Cascino, S; Széles, M; & Veenman, D. (2025). Does CEO inside debt really improve financial reporting quality? *European Accounting Review*, 1-30.
- Dehghan, H. (2023/2024). Financial instruments (Islamic banking finance, crowdfunding, and supply chain finance). Expert Researchers. [Publication details not fully provided]. (In Persian)
- Ding, Q; & Deng, Y. (2025). Local Government Debt Management System, Digital Finance, and Regional Economic Resilience: A Quasi-Natural Experiment Based on the Pilot Reform of "Self-Issuance and Self-Repayment" of Local Government Bonds. *Finance Research Letters*, 109288.
- Heydari, F; Kazemiloom, M. and Khatanloo, M. (2024). The Mediating Effect of Financial Constraints on The Relationship Between Management Entrenchment and Debt Maturity with The Interactive Role of State-Affiliated Companies. *Governmental Accounting*, 10(2), 191-212.
[doi: 10.30473/gaa.2024.71625.1743](https://doi.org/10.30473/gaa.2024.71625.1743).
- Islam, S. (2025). Public Finance and Policy Effectiveness A Review of Participatory Budgeting in Local Governance Systems. [Available at SSRN 5287147](https://ssrn.com/abstract=5287147).
- Kakar, N. K; Ghutai, G; Iqbal, M; & Ahmad, N. A. (2024). Effect of Interest-Based Debt Financing on Sustainable Development of Residents of Pakistan. *Islamiyyat*, 46(2), 119-126.
- Karami Alam, A. H; Nasabiān, S.; Mehrgan, N. (2025/2026). The role of institutions in the impact of government debt on economic growth: A sample from Muslim countries and ECO members. *Islamic Economics and Banking*, 51, 385–406. (In Persian)
- Khajeh Hasani, M.; Rostami Joz, H.; Amiri, A.; Desineh, M. (2025/2026). Presenting a model of forensic accounting techniques to predict and reduce reporting risk and fraud risk in Iran's public sector. *Journal of Knowledge in Accounting and Management Auditing*, 55, 249–263. (In Persian)
- Khakbazian, F; Mehrabanpour, M.; Hajihah, Z. (2025/2026). A comparative study of readability techniques and comprehensibility of public sector accounting standards. *Journal of Knowledge in Accounting and*

- Management Auditing*, 53, 323–340. (In Persian)
- Ma'roof, N. N; Mahmudi Khoshro, O.; Amini, P. (2025/2026). A conceptual model of internal financial controls based on probable risks and transparency of government financial reporting (case study: Kurdistan Region Government of Iraq). *Journal of Knowledge in Accounting and Management Auditing*, 55, 279–297. (In Persian)
- Madji, A; Samir, G; & Bouaita, A. (2025). The Differential Matrix of Islamic Finance Instruments and Their Role in Financing Budget Deficits. *Science, Education and Innovations in the Context of Modern Problems*, 8(3), 1350-1358.
- Masoud, N. (2025). Global insights on public sector accounting reforms: a comprehensive study on the adoption, implementation, and impact of IFRS and IPSAS. *Accounting Research Journal*, 38(1), 80-105.
- Masoumiān, A.; Kordestani, G.; Kazemi, H. (2025/2026). Management accounting in the public sector: Status of adoption and development solutions. *Journal of Knowledge in Accounting and Management Auditing*, 54, 347–359. (In Persian)
- Mohamadipoor, R; bahraei, P; ahmadi, F. and seidkhani, R. (2024). Collaborative financing model based on risk management (Study case of Tehran municipality). *Governmental Accounting*, 10(1), 161-180. doi: 10.30473/gaa.2023.69055.1677.
- Mukhibad, H; & Setiawan, D. (2023). Investigating equity-based financing and debt-based financing in Islamic banks in Indonesia. *ISRA international journal of islamic finance*, 15(4), 87-103.
- Muneem, A; Razif, N. F. B. M; Ali, A. K. B; & Rosele, M. I. (2024). Debt-based financing: a case study of Malaysian Islamic banks. *Global Business and Economics Review*, 30(1), 39-55.
- Polzer, T; Adhikari, P; Nguyen, C. P; & GAarseth-Nesbakk, L. (2023). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(3), 309-332.
- Rajabi, E.; Ghasemi Ghaleh, H. (2025/2026). The impact of governance quality on the volume of public debt: OPEC member countries. *Journal of Governance Excellence*, 21, 143–171. (In Persian)
- Rajabi, M.; Zangana, D.; Qasmi, A.; Sadeni, R.; Tazikeh, R. (2025/2026). The role of transparent financial reporting in increasing accountability of managers of public institutions. *In the Fifth International Conference on Political Science, Management, Economics and Accounting*. [Conference proceedings]. (In Persian)
- Sisaye, S; & Birnberg, J. G. (2025). The evolution of sustainability accounting and reporting in the United States: applications of the ecological anthropology and industrial ecology frameworks. *Journal of Business and Socio-economic Development*, 5(2), 104-121.
- Sonjaya, Y; Prasetianingrum, S; Auliyah, I; & Labo, I. A. (2025). Implementation of public sector accounting systems and standards in improving financial transparency. *Advances in Applied Accounting Research*, 3(1), 1-13.
- Strauss, A; & Corbin, J. (1998). Basics of qualitative research techniques.
- Vallipour, M; ahmadi, F; Moradour, M. and Mohammadipour, R. (2025). Presenting a hierarchical model for evaluating the performance integrity of the new financing methods of the Bank Melli Iran in the startup ecosyste. *Governmental Accounting*, 12(1), 261-286. doi: 10.30473/gaa.2025.74030.1798.
- Wu, S; Saidin, S. F; Osman, M. N. H; & Teruki, N. (2026). Board efficiency index, government ownership and financial performance of Shanghai stock exchange companies. *Asian Journal of Accounting Research*, 1-17.
- Yelfani, A.; Bazagli, H.; Karimi, M. (2025/2026). Challenges and implications

of implementing accrual accounting standards in Iran's public sector: A comparative study with the private sector and IPSAS. In the Thirteenth International Conference on New Perspectives in *Management, Accounting and Entrepreneurship, Tehran*. [Conference

proceedings; pages not provided]. (In Persian)

Zheng, Z; Li, X; Han, X; Shi, D; & Liu, J. (2025). Better green financial instrument: Government green fund and corporate new energy technology innovation. *Energy Economics*, 143, 108234.



Meta-Analysis of Macroeconomic Variables on the Capital Market with Emphasis on the Role of the Government

Mohammad Nikoonesbati^{*1}, Javad Shekarkhah², Meysam Amiri³

High lights

- The results of the meta-analysis show that among the variables, GDP, oil price, and gold price had the greatest impact on capital market returns
- Many indicators affecting the capital market, such as interest rates, are directly dependent on government decisions.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.
2. Associate Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Finance and Banking, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Mohammad Nikoonesbati

Email: mnikoo8686@gmail.com

Receive Date: 15 December 2025

Revise Date: 12 March 2026

Accept Date: 14 March 2026

Publish Date: 15 March 2026

How to Cite:

Nikoonesbati, Mohammad; Shekarkhah, Javad; Amiri, Meysam; (2026). Meta-analysis of macroeconomic variables on the Capital market with emphasis on the role of the government, *Governmental Accounting*, 12 (24), 79-98.

ABSTRACT

Purpose: Since the emergence of the Capital market, a large number of studies have focused on it, examining various issues, especially the factors affecting this market and finding models to predict its performance. The performance of the Capital market is affected by various variables, including macroeconomic variables, and the relationship between macroeconomic variables and the capital market has always been an interesting topic for both researchers and investors, which has led to a large number of research in this field. Despite the extensive research conducted in this regard, there is no complete consensus on the most important variables affecting the Capital market and the role of the government in this regard, and the results presented in different studies are different and sometimes contradictory.

Research Method: in order to extract a set of variables and integrate them in this study, with a different approach and based on the meta-analysis method using comprehensive software (CMA2), the most important economic variables affecting the Capital market and determining the variables that are most affected by government decisions have been studied, considering the existing literature in this field. For this purpose, based on the search protocol and article selection index, the results of statistical analysis of 61 studies in this field were used.

Findings: The review of the selected articles led to the identification of 10 influential economic variables, of which 3 indicators are directly influenced by government decisions and the other indicators are indirectly influenced by government decisions. The results of the meta-analysis show that among the variables, GDP, oil price, and gold price had the greatest impact on capital market returns, respectively, and that there was a weak relationship or no relationship between the other economic variables and capital market returns.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: Many indicators affecting the capital market, such as interest rates, are directly dependent on government decisions, which itself indicates the importance of the government's role in this market. Governments should, while making sound policies in the capital market, avoid direct and unnecessary interventions in the market that lead to a decrease in investor confidence, and at the same time, increase the attractiveness of investing in this market through indirect and supportive tools to properly direct the financial resources available in society.

Keywords: Capital market, Economic variables, Government economy, Gross Domestic Product, meta-analysis.

JEL Classification: G1, E44, E62.

Copyright © 2026 The Authors. Published by Payame Noor University.



This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

INTRODUCTION

Since the emergence of the Capital market, a large number of studies have focused on it, examining various issues, especially the factors affecting this market and finding models to predict its performance. The performance of the Capital market is affected by various variables, including macroeconomic variables, and the relationship between macroeconomic variables and the Capital market has always been an interesting topic for both researchers and investors, which has led to a large number of research in this field. Despite the extensive research conducted in this regard, there is no complete consensus on the most important variables affecting the Capital market and the role of the government in this regard, and the results presented in different studies are different and sometimes contradictory. In addition, analyzing price movements and behavior in the Capital market is very challenging because the behavior of Stock markets is dynamic and nonlinear with a non-stationary, non-parametric, and unstable nature.

The limitations of field studies and sometimes the existing differences have led to a more comprehensive perspective being presented in this research with a meta-analysis approach compared to past studies. Among the weaknesses of past studies that can be examined and resolved using the meta-analysis approach is the attention to the type of data, the method of data analysis, and other specific factors of each study that should be considered in extracting and analyzing data to reach an overall conclusion. Hence, the innovative contribution of the present research is the comprehensive and systematic examination of economic variables affecting the Capital market in past research. The three aspects that distinguish the present study from previous studies are: First, the present study

uses a meta-analysis approach to review the literature in this field. Second, the models, patterns, and approaches available in previous studies are examined in order to extract economic factors affecting Capital market performance by the role of the government, and finally, the effect of each of the aforementioned factors is examined according to the statistical tests used in the meta-analysis.

MATERIALS AND METHODS

Based on the research process, 12,262 initial articles were identified through keyword searches in various databases and were screened based on the articles' irrelevance to the fields of accounting, finance, and economics (6,195 rejected articles), similar articles (3,261 rejected articles), other initial indicators of acceptance and rejection of articles, including the elimination of short articles and conferences that are not credible and unrelated to the research topic and questions (1,722 rejected articles), article summaries (895 rejected articles), and based on a review of the article text for meeting the conditions for extracting effect sizes (128 rejected articles), and finally 61 articles were selected as final articles for analysis.

After selecting the articles and considering the meta-analysis approach, it is time to extract the data and calculate the effect size. In order to collect the required data in the form of a checklist for conducting meta-analysis, Excel software was used, and the Comprehensive Meta-Analysis (CMA2) software was used to perform calculations and analyze the collected data.

RESULTS AND DISCUSSION

According to the collected studies, research objectives and questions, and the extracted

checklist, and according to the meta-analysis steps, after reviewing and analyzing the research data in the (CMA2) software, the results of the meta-analysis regarding the factors affecting the Capital market show that among the 10 influential economic variables, of which 3 indicators are directly influenced by government decisions and the other indicators are indirectly influenced by government decisions and GDP, oil price, and gold price had the greatest impact on Capital market returns, respectively, and there was a weak relationship or no relationship between the other economic variables and Capital market.

CONCLUSION

According to the research findings, GDP with an effect size of 0.36 had the largest impact on Capital market returns among the variables studied. In all the previous studies, GDP growth had a positive impact on the Capital market, and this is the same for developed and developing countries. Perhaps the main reason for this is the direct impact that GDP growth has on Stock market development in all countries, and among the previous studies, not a single study was found that showed a negative relationship.

Oil price is another variable under study that, after GDP, with an effect size of 0.35, has the greatest impact on Capital market among the studies under study, along with gold price. Regarding the impact of oil price on Capital market returns, the type of relationship is very different depending on whether the country under study is an oil exporter or an oil importer. In the case of oil exporting countries, there is a positive relationship between oil price and Capital market returns, but in the case of oil importing countries, this relationship is completely opposite. One issue

that should be considered in this regard is the effect that the increase in domestic oil consumption has had in exporting countries and has reduced the intensity of the relationship.

The price of gold, along with the price of oil, has the greatest impact on Capital market among the previous studies, with an effect size of 0.35 after the GDP index. Regarding the price of gold, there are both positive and negative relationships among the previous studies, but in general, the gold market is an alternative market to the Capital market, and when the Capital market performance is poor, investors move towards this market. One of the reasons for this negative relationship is explained by Jain and Biswal (2016, p 181) as follows: At the same time, as the price of gold decreases in foreign markets, its imports increase, which causes an increase in interest rates and, consequently, a decrease in investment in the Stock market.

Totally Many indicators affecting the capital market, such as interest rates, are directly dependent on government decisions, which itself indicates the importance of the government's role in this market. Governments should, while making sound policies in the capital market, avoid direct and unnecessary interventions in the market that lead to a decrease in investor confidence, and at the same time, increase the attractiveness of investing in this market through indirect and supportive tools to properly direct the financial resources available in society.

Despite various tests performed to measure effect size and publication bias, including Rosenthal's fail-safe number test and the Duval and Tweedie trim and fill method, which all indicate the accuracy and precision of the research findings, there may be modulating variables that affect the

research results. Another limitation of the research is the lack of access to studies that have not been published in scientific journals due to the existence of results that are contrary to the trend of past research and

could affect the research results. Another issue that should be considered is that the studies under review were conducted in different spatial and temporal conditions, which can also affect the research results.

«مقاله پژوهشی»

فرا تحلیل متغیرهای کلان اقتصاد بر بازار سرمایه با تأکید بر نقش دولت

محمد نیکونستی^{۱*}، جواد شکرخواه^۲، میثم امیری^۳

نکات برجسته

- نتایج فرا تحلیل نشان می‌دهد که در میان متغیرهای مورد بررسی تولید ناخالص داخلی، قیمت نفت و قیمت طلا به ترتیب بیشترین تأثیر را بر بازار سرمایه داشته‌اند.
- بسیاری از شاخص‌های تأثیرگذار بر بازار سرمایه مانند نرخ بهره به طور مستقیم وابسته به تصمیمات دولت بوده که خود بیانگر اهمیت نقش دولت در این بازار است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: از زمان ظهور بازار سرمایه، تعداد زیادی از مطالعات بر روی آن متمرکز شده که به بررسی موضوعات مختلف بویژه عوامل تأثیرگذار بر این بازار و یافتن مدل‌هایی برای پیش‌بینی عملکرد آن می‌پردازند. عملکرد بازار سرمایه تحت تأثیر متغیرهای گوناگون از جمله متغیرهای کلان اقتصادی قرار می‌گیرد و رابطه بین متغیرهای کلان اقتصادی و بازار سرمایه همواره یک موضوع جالب هم برای محققان و هم برای سرمایه‌گذاران بوده که منجر به حجم انبوهی از پژوهش‌ها در این حوزه شده است. با وجود پژوهش‌های فراوان صورت گرفته در این خصوص، اجماع کاملی در زمینه مهمترین متغیرهای تأثیرگذار بر بازار سرمایه و نقش دولت در این خصوص وجود نداشته و نتایج ارایه شده در تحقیقات مختلف متفاوت و گاهی مغایر یکدیگر هستند.

روش پژوهش: برای استخراج مجموعه‌ای از متغیرها و یکپارچه‌سازی آن‌ها در این پژوهش، با رویکردی متفاوت و بر اساس روش فرا تحلیل با استفاده از نرم افزار جامع (CMA2)، به بررسی مهمترین متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سرمایه و تعیین متغیرهایی که بیشتر تحت تأثیر تصمیمات دولت هستند، با توجه به ادبیات موجود در این حوزه پرداخته شده است. به این منظور و بر اساس پروتکل جستجو و شاخص انتخاب مقالات، از نتایج تحلیل آماری ۶۱ مطالعه در این زمینه استفاده شد.

یافته‌ها: بررسی مقالات انتخاب شده منجر به شناسایی ۱۰ متغیر اقتصادی تأثیرگذار شد که ۳ شاخص تحت تأثیر مستقیم تصمیمات دولت قرار داشته و سایر شاخص‌ها به طور غیرمستقیم تحت تأثیر تصمیمات دولت قرار دارند. نتایج فرا تحلیل نشان می‌دهد که در میان متغیرهای مورد بررسی تولید ناخالص داخلی، قیمت نفت و قیمت طلا به ترتیب بیشترین تأثیر را بر بازار سرمایه داشته‌اند و میان سایر متغیرهای اقتصادی مورد بررسی با بازار سرمایه رابطه ضعیفی برقرار بوده و یا اصلاً رابطه‌ای وجود ندارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بسیاری از شاخص‌های تأثیرگذار بر بازار سرمایه مانند نرخ بهره به طور مستقیم وابسته به تصمیمات دولت بوده که خود بیانگر اهمیت نقش دولت در این بازار است. دولت‌ها باید ضمن سیاست‌گذاری صحیح در حوزه بازار سرمایه از مداخلات مستقیم و غیرضروری در بازار که منجر به کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران می‌شود پرهیز کرده و در عین حال با ابزارهای غیرمستقیم و حمایتی بتوانند جذابیت سرمایه‌گذاری در این بازار را برای هدایت صحیح منابع مالی موجود در جامعه افزایش دهند.

واژه‌های کلیدی: متغیرهای کلان اقتصادی، اقتصاد دولتی، فرا تحلیل، بازار سهام، تولید ناخالص داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: E44, E62, G1.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران
۳. استادیار، گروه مالی و بانکداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

نویسنده مسئول:

محمد نیکونستی

رایانامه:

mnikoo8686@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۲۴

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۲۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۲/۲۴

استناد به مقاله:

نیکونستی، محمد؛ شکرخواه، جواد؛ امیری، میثم؛ (۱۴۰۵)، فرا تحلیل متغیرهای کلان اقتصاد بر بازار سرمایه با تأکید بر نقش دولت، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۷۹-۹۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

بازارهای سرمایه و به طور ویژه بازار سهام یکی از جذابترین موضوعات زمان ما هستند که تأثیر چشمگیری بر بسیاری از زمینه‌ها مانند تجارت، آموزش، مشاغل، فناوری و در نتیجه بر روی اقتصاد داشته‌اند (هیرانشا و همکاران^۲، ۲۰۱۸). در طول سال‌ها، سرمایه‌گذاران و پژوهشگران علاقه‌مند به موضوع توسعه و آزمایش مدل‌های رفتار قیمت سهام بوده‌اند (فاما^۳، ۱۹۹۵).

با این حال، تجزیه و تحلیل حرکات و رفتار قیمت‌ها در بازار سرمایه به ویژه سهام بسیار چالش برانگیز است زیرا رفتار بازارهای سهام پویا و غیرخطی با ماهیت غیر ثابت، ناپارامتریک و ناپایدار هستند (ابومصطفی و عطیه^۴، ۱۹۹۶). مطابق پژوهش ژونگ و انکه^۵ (۲۰۱۷)، بازارهای سهام تحت تأثیر بسیاری از عوامل مرتبط با یکدیگر از جمله متغیرهای اقتصادی، سیاسی، روان‌شناختی، تصمیمات دولت و ویژگی‌های خاص شرکت قرار می‌گیرند که در این میان متغیرهای اقتصادی نقش پررنگی ایفا می‌کنند.

از زمان پژوهش‌های اولیه در این خصوص بویژه پژوهش چن، رول و راس^۶ (۱۹۸۶) و نیز اسپرم^۷ (۱۹۸۹)، مقالات مختلفی سعی در شناسایی ارتباط بین متغیرهای کلان اقتصادی و تغییرات قیمت سهام داشته‌اند (فلانری و پروتوپاداکیس^۸، ۲۰۰۲). با این حال، بیلسون، بریلزفورد و هوپر^۹ (۲۰۰۱) اشاره می‌کنند که تأثیر بالقوه متغیرهای کلان اقتصادی هنوز به طور مناسب بررسی نشده است و افزون بر این، اضافه می‌کنند که ادبیات موجود در درجه اول بر عوامل خرد اقتصادی متمرکز است. پرسش اصلی این است که آیا شرایط اقتصادی می‌تواند بر فرصت‌های سرمایه‌گذاری واقعی موجود و پیرو آن بازار سرمایه تأثیر بگذارد (فلانری و پروتوپاداکیس، ۲۰۰۲). چونگ و نگ^{۱۰} (۱۹۹۸) و نیز الخوری^{۱۱} (۲۰۱۵) اظهار می‌کنند که نظریه‌های اقتصادی به روشنی بیان نمی‌کنند که کدام عوامل و چه تعداد از عوامل اقتصادی می‌توانند برای توضیح نوسانات بازار سهام استفاده شوند. موضوعی که در این میان اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کند شناسایی و اولویت بندی متغیرهای کلان اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام با توجه به انبوه مطالعات انجام شده در این خصوص با توجه به متغیرهای تأثیرپذیر از تصمیمات دولت است.

در پژوهش‌های مختلف مربوط به عوامل تأثیرگذار بر بازار سرمایه به طور معمول بازده بازار به عنوان متغیر وابسته تعریف و بنا بر هدف مطالعه، متغیرهای مختلف به عنوان متغیر مستقل تعریف می‌شود. محدودیت‌های حاکم بر مطالعات میدانی و گاهی تفاوت‌های موجود باعث شده است تا در این پژوهش با رویکرد فراتحلیل دیدگاهی جامع‌تر نسبت به مطالعات گذشته ارائه شود. از جمله نقاط ضعف مطالعات گذشته که با استفاده از رویکرد فراتحلیل قابل بررسی و رفع است، توجه به نوع داده‌ها، روش تحلیل داده‌ها و سایر عوامل خاص هر مطالعه است که می‌بایست در استخراج و تجزیه و تحلیل داده‌ها برای رسیدن به یک نتیجه کلی مورد توجه قرار گیرد. از این رو سهم نوآوری پژوهش حاضر، بررسی جامع و نظام‌مند متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام در پژوهش‌های گذشته است. سه وجه تمایز پژوهش حاضر با پژوهش‌های گذشته اول این است که پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد فراتحلیل به بررسی ادبیات این حوزه می‌پردازد. دوم، مدل‌ها، الگوها و رویکردهای موجود در پژوهش‌های گذشته به منظور استخراج عوامل اقتصادی تأثیرگذار بر عملکرد بازار با تأکید بر متغیرهای تأثیرپذیر از تصمیمات دولت مورد بررسی قرار گرفته و در نهایت، میزان اثر هر یک از عوامل یادشده با توجه به آزمون‌های آماری مورد استفاده در فراتحلیل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ادامه ساختار مقاله اینگونه است که در بخش دوم، مبانی نظری و خلاصه‌ای از پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. بخش سوم به روش‌شناسی پژوهش می‌پردازد. در بخش چهارم نتایج پژوهش به همراه آمار توصیفی ارائه می‌شود. در نهایت در بخش پنجم، بحث و تحلیل بر روی نتایج پژوهش و پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

مبانی نظری، پیشینه پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

رابطه بین متغیرهای کلان اقتصادی و بازار سرمایه یک موضوع جالب هم برای دانش‌گاہیان و هم برای پژوهشگران بوده است. از زمان ظهور بازار سهام، تعداد زیادی از مطالعات بر روی آن متمرکز شده که این موضوع منجر به حجم عظیمی از ادبیات در این زمینه شده است. نرخ بهره، نرخ تورم، نرخ ارز، حجم

۱. مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری است.

6. Roll, and Ross

7. Asprem

8. Flannery & Protopapadakis

9. Bilson, Brailsford, and Hooper

10. Cheung & Ng

11. El Khoury

2. Hiransha et al

3. Fama

4. Abu-Mostafa and Atiya

5. Zhong and Enke

رابطه مثبت بین بازده بازار سهام و شاخص تولید صنعتی وجود دارد.

مقالات نوشته شده پس از دهه ۹۰ میلادی بیشتر بر اثر اعلام تغییرات متغیرهای اقتصادی بر بازده سهام متمرکز شدند. مک کوین و رولی (۱۹۹۳) بیان کردند که واکنش ذینفعان بازار به اعلام تغییرات رخ داده در حالت‌های مختلف چرخه اقتصادی آمریکا بسیار متفاوت است. از این رو در دوره رونق اقتصادی بازار سهام به صورت منفی به فعالیت‌های واقعی سرمایه‌گذاری واکنش نشان می‌دهد. پژوهشگران این یافته را با افزایش بیشتر در نرخ تنزیل نسبت به افزایش در جریانهای نقد آتی مورد انتظار نشان می‌دهند که منجر به کاهش قیمت سهام در دوره رونق اقتصادی می‌شود. وابستگی زمانی تأثیر عوامل کلان اقتصادی بر بازار سهام توسط بادی و همکاران (۲۰۰۵) نیز مورد بررسی قرار گرفت. آن‌ها دریافتند که اعلام نرخ بالاتر بیکاری در طی دوره رونق اقتصادی تأثیر مثبتی بر بازار سهام دارد و این اثر در طی دوره رکود اقتصادی منفی است. برای توضیح این یافته، نویسندگان بیکاری بالاتر را به عنوان پیش‌بینی کننده نرخ بهره پایین‌تر و سود پایین‌تر شرکت‌ها در نظر می‌گیرند. قدرت نسبی این دو نتایج در چرخه‌های رونق و رکود اقتصادی متفاوت است، به طوری که میزان تأثیر اعلام نرخ بیکاری وابسته به چرخه تجارت است. فلائری و پروتوپاداکیس^۸ (۲۰۰۲) نشان دادند که بازده بازارهای سهام با تورم و رشد پول ارتباط چشمگیری دارند. آن‌ها یک مدل گارچ^۹ از بازده روزانه سهام ایالات متحده را تخمین زدند که در آن بازده تحقق یافته و نوسانات شرطی سهام به ۱۷ عامل کلان اقتصادی وابسته به تصمیمات اقتصادی دولت بستگی دارد. همچنین ۶ متغیر به عنوان عوامل تأثیرگذار بر قیمت سهام شناسایی کردند که شامل سه متغیر کم‌اهمیت‌تر یعنی شاخص قیمت مصرف‌کننده، شاخص قیمت تولیدکننده و حجم نقدینگی و سه مورد تأثیرگذارتر شامل تراز تجاری، نرخ اشتغال و میزان سرمایه‌گذاری در مسکن می‌شد. ارونزا و هوگان^{۱۰} (۱۹۹۸) از طریق مدل‌های واریانس بررسی کردند که آیا عوامل کلان اقتصادی، تغییرات زمانی را در هفت مورد از نوسانات بازار سهام اروپا در خلال سال‌های ۱۹۵۹ تا ۱۹۹۳ توضیح می‌دهند. نویسندگان نشان دادند که نوسانات حجم

نقدینگی، تولید صنعتی، قیمت نفت و قیمت طلا از جمله متغیرهای رایج مورد استفاده در پژوهش‌ها هستند که تمامی آن‌ها به طور مستقیم و غیر مستقیم تحت تأثیر اقتصاد دولتی هستند. دوره تورم دهه ۱۹۷۰ باعث شد که پژوهشگران به سمت بررسی رابطه بین نرخ تورم و بازده بازار سرمایه بویژه در بازار سهام آمریکا سوق پیدا کنند. با نگاهی به بازار سرمایه آمریکا، بسیاری از پژوهشگران بیان کردند که رابطه منفی بین تورم و بازده دارایی‌ها بویژه سهام وجود دارد و بازار سهام یک سپر حفاظتی ضعیف در برابر تورم می‌باشد (بادی^۱، ۱۹۷۶؛ فاما و شوورت^۲، ۱۹۷۷؛ فاما، ۱۹۸۱؛ چن و همکاران^۳، ۱۹۸۶ و پیرس و رولی^۴، ۱۹۸۳ و ۱۹۸۵). فاما (۱۹۸۱) این رابطه منفی را با استفاده از نظریه اثر نمایندگی بدین صورت شرح می‌دهند که رابطه منفی بین تورم و سرمایه‌گذاری واقعی از یک طرف و رابطه مثبت بین سرمایه‌گذاری واقعی و سهام منجر به رابطه منفی بین تورم و بازده سهام می‌شود. همچنین رابطه منفی بین تورم و بازده بازار سرمایه بر اساس نظریه تورمی مودیلیانی و کوهن^۵ (۱۹۷۹) بدین صورت شرح داده می‌شود که تورم انتظاری منجر به استفاده از نرخ تنزیل بالاتر برای سودهای تقسیمی مورد انتظار آتی می‌شود که به معنی ارزش کمتر سهام در آینده است.

بر طبق تئوری قیمت گذاری آربیتراژ، چن و همکاران (۱۹۸۶) دریافتند که در بازار سهام آمریکا اختلاف بین نرخ بهره کوتاه‌مدت و بلندمدت، تورم پیش‌بینی‌شده و نشده، تولید صنعتی و اختلاف نرخ بین اوراق قرضه باکیفیت و بی‌کیفیت جزو عوامل ریسکی تأثیرگذار بر بازار سهام آمریکا هستند. فرسون و هاروی^۶ (۱۹۹۱) به نتایجی مشابه نتایج چن و همکاران (۱۹۸۶) دست‌یافتند. همیلتون و ساسمل^۷ (۱۹۹۴) به بررسی بازده و نوسانات بازار سهام با استفاده از مدل مارکوف-سوئیچینگ بر اساس داده‌های ماهانه پرداخته و دریافتند که شرایط اقتصادی به طور معنی‌داری بر نوسانات بازار سهام و بازده آن تأثیرگذار است. فاما (۱۹۹۰) بیان کرد که اگر قیمت سهام برآیند جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی است پیرو تغییرات قیمت سهام باید تغییرات شرایط کلان (اقتصادی) را پیش‌بینی کند. او از بازده ماهانه فصلی و سالانه بازده سهام آمریکا برای دوره ۱۹۵۳ تا ۱۹۸۸ استفاده و نشان داد که یک

6. Ferson & Harvey
7. Hamilton & Susmel
8. Flannery & Protopapadakis
9. GARCH
10. Errunza and Hogan

1. Bodie
2. Schwert
3. Chen et al
4. Pearce & Roley
5. Modigliani & Cohn

تحلیل واریانس و توابع واکنش آنی برای بررسی پویایی‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت بین عوامل کلان اقتصادی و بازده سهام در آلمان و بریتانیا برای دوره ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۱ استفاده کرد. او دریافت که شاخص قیمت مصرف‌کننده، نرخ بهره، نرخ ارز، حجم نقدینگی و تولید صنعتی منجر به تعدیل‌های کوتاه‌مدت و حرکات پویای بلندمدت قیمت سهام می‌شوند. سانوسی و کاپینگورا^۵ (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر متغیرهای اقتصادی از جمله نرخ ارز بر عملکرد بازار سهام آفریقای جنوبی با استفاده از روش همبستگی شرطی پویا^۶، رگرسیون متغیر با زمان و مدل تغییر رژیم مارکوف چند متغیره^۷ با استفاده از داده‌های ماهانه نرخ ارز و ارزش بازار به عنوان معیار عملکرد بازار سهام از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۹ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه معنی داری بین نرخ ارز، ناشی از تصمیمات دولت، و عملکرد بازار سهام وجود دارد. هامائو و می^۸ (۲۰۰۱) با استدلال حمایت‌گرایانه، نظرات مخالفان سرمایه‌گذاری خارجی را که مدعی بودند سرمایه‌گذاری خارجی به زیان بازار سرمایه است، زیر سوال برده و بیان کردند که سرمایه‌گذاران خارجی نه تنها باعث ایجاد نوسانات بازار سهام نمی‌شوند بلکه سرمایه‌گذاری آن‌ها در بازار سهام ژاپن برای دوره‌های بلندمدت بوده و منجر به ثبات و رونق بازار سهام شده است. گانگ و همکاران^۹ (۲۰۲۲) به بررسی رابطه بین قیمت نفت و عملکرد بازار سهام در آمریکا بین سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۱۸ پرداختند. نتایج نشان داد که وابستگی نفت و بازارهای سهام تحت تأثیر تقاضای کل و اخبار منفی خاص بازار سهام است. تأثیر تقاضای کل بر عملکرد بازار سهام دو سال طول می‌کشد در حالی که تأثیر اخبار ویژه سهام برای یک دوره ادامه دارد. دمپر^{۱۰} (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین متغیرهای اقتصادی و شاخص‌های بورس دبی در فاصله بین سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ با استفاده از آزمون‌های هم‌انباشتگی و علیت گرنجر مدل‌های خودرگرسیون برداری^{۱۱} و تصحیح خطای برداری^{۱۲} پرداخت. وی شواهدی از رابطه علیت گرنجر کوتاه مدت یک طرفه و دو طرفه بین شاخص‌های بازار سهام امارات و حجم نقدینگی پیدا کرد. دارسونو و همکاران^{۱۳} (۲۰۲۴) به بررسی تأثیر متغیرهای اقتصادی از جمله قیمت جهانی طلا

نقدینگی تأثیر چشمگیری بر نوسانات سهام در آلمان و فرانسه داشته و نوسانات تولید صنعتی بر نوسانات بازار سهام در ایتالیا و هلند تأثیر گذاشته است. چونگ و نگ (۱۹۹۸) از تکنیک هم‌انباشتگی یوهانسون برای بررسی تأثیر متغیرهای اقتصادی بر بازار سهام آلمان، ایتالیا، ایالات متحده آمریکا، کانادا و ژاپن استفاده کردند و نشان دادند که رابطه بلندمدت بین بازار سهام و عوامل کلان اقتصادی از جمله قیمت واقعی نفت، مصرف واقعی، عرضه واقعی پول و تولید ناخالص داخلی وجود دارد. یک مقایسه بین‌المللی در مقاله راپاچ و همکاران^۱ (۲۰۰۵) انجام شد که در آن توانایی پیش‌بینی نه عامل کلان اقتصادی در ۱۲ بازار سهام کشورهای صنعتی مورد آزمایش قرار گرفت. در میان مجموعه عوامل، نرخ بهره که ناشی از تصمیمات اقتصادی دولت است به عنوان اصلی‌ترین و قابل اعتمادترین پیش‌بینی‌کننده بازده سهام در سراسر کشورهای مورد بررسی اعلام شد. راتاناکورن و شارما^۲ (۲۰۰۷) با استفاده از مدل تصحیح خطای برداری و تکنیک هم‌انباشتگی یوهانسن، نشان دادند که بین سال‌های ۱۹۷۵ تا ۱۹۹۹، قیمت سهام ایالات متحده با نرخ بهره بلندمدت رابطه منفی داشته است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که شاخص تولید صنعتی، حجم نقدینگی، تورم، نرخ ارز و نرخ بهره کوتاه‌مدت، که اکثر آن‌ها در طبقه‌بندی متغیرهای اقتصاد دولتی قرار می‌گیرند، رابطه مثبتی با قیمت سهام دارند. هامپ و مک‌میلان^۳ (۲۰۰۹) نیز از تحلیل همجمعی برای بررسی رابطه بلندمدت بین عوامل کلان اقتصادی یعنی تولید صنعتی، شاخص قیمت مصرف‌کننده، حجم نقدینگی و نرخ بهره بلندمدت با بازارهای سهام ایالات متحده و ژاپن بین سال‌های ۱۹۶۵ تا ۲۰۰۵ استفاده کردند. برای بازار سهام ژاپن، نویسندگان تأثیر مثبت تولید صنعتی و تأثیر منفی حجم نقدینگی بر قیمت سهام را شناسایی کردند. افزون بر این، آن‌ها نشان دادند که شاخص قیمت مصرف‌کننده و نرخ بهره بلندمدت تأثیر منفی بر تولید صنعتی دارند. برای بازار سهام ایالات متحده، آن‌ها تأثیر مثبت تولید صنعتی و تأثیر منفی شاخص قیمت مصرف‌کننده و نرخ بهره بلندمدت بر قیمت سهام را شناسایی کردند. مسعود زمان^۴ (۲۰۱۲) از هم‌انباشتگی یوهانسن، یک مدل تصحیح خطا،

7. Multivariate Markov regime switching models
8. Hamao and Mei
9. Gong et al
10. Dempere
11. VAR
12. VEC
13. Darsono et al

1. Rapach et al
2. Ratanapakorn and Sharma
3. Humpe and Macmillan
4. Masuduzzaman
5. Sanusi and Kapingura
6. DCC-GARCH

روش‌شناسی پژوهش

تجزیه و تحلیل مورد استفاده در پژوهش‌ها با توجه به نحوه جمع‌آوری داده‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول مطالعاتی هستند که پژوهشگر داده‌های مورد نیاز پژوهش را از منابع موجود استخراج و سپس به تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده می‌پردازد که بدان تجزیه و تحلیل نخستین نیز گفته می‌شود. دسته دیگر مطالعاتی است که پژوهشگر از داده‌های مطالعات قبلی برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش بهره می‌گیرد و فراتحلیل در این زمره از پژوهش‌ها است. در واقع فراتحلیل فرایند ترکیب آماری نتایج پژوهش‌های مختلف برای رسیدن به نتایج کلی با توجه به پیشینه پژوهش‌های موجود است. فراتحلیل یک فرآیند پژوهشی است که برای جمع‌آوری و ادغام سیستماتیک یافته‌های مطالعات منفرد و مستقل با استفاده از روش‌های آماری برای محاسبه یک اثر کلی یا مطلق مورد استفاده قرار می‌گیرد (ایگر^۲، ۱۹۹۷). واژه فراتحلیل برای نخستین بار توسط جین گلاس^۳ (۱۹۷۷) مورد استفاده قرار گرفت و وی از آن به عنوان یک فلسفه پژوهش‌هایی و روش‌شناسی یاد کرد. هم‌اکنون فراتحلیل به یک روش پژوهش‌هایی پررونق تبدیل شده‌است. طبق گزارش گوگل اسکالر، تنها در سال ۲۰۲۲ بیش از ۱۰۷/۰۰۰ مقاله با استفاده از تکنیک فراتحلیل منتشر شده و این موضوع هم‌اکنون با شتاب چشمگیری در حال گسترش است که برای نمونه می‌توان به پژوهش‌های اندرو و کاسی^۴ (۲۰۱۹)؛ برودر و همکاران^۵ (۲۰۲۰)؛ بران و همکاران^۶ (۲۰۲۳)؛ دلاویگنا و لینوس^۷ (۲۰۲۲)؛ الیوت و همکاران^۸ (۲۰۲۲) و هاورانک و همکاران^۹ (۲۰۲۴) اشاره کرد. همچنین پژوهش‌هایی که با استفاده از روش فراتحلیل انجام شده‌اند در بیشتر مجلات معتبر مورد استناد قرار گرفته و بیشترین استناد را برای آن‌ها به همراه داشته است (ایرسوا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۴).

فراتحلیل به سه دلیل اصلی مورد استفاده قرار می‌گیرد که عبارتند از:

نخست به‌ببود دقت در زمانی که بسیاری از مطالعات برای ارائه شواهد قانع‌کننده از اثرات مداخله بسیار کوچک هستند.

بر شاخص سهام اندونزی پرداختند. این مطالعه دوره زمانی از ژانویه ۲۰۱۷ تا دسامبر ۲۰۲۲ را پوشش می‌دهد. رویکرد ARDL برای مشاهده اثرات در بلندمدت و کوتاه مدت استفاده شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که در کوتاه مدت قیمت جهانی طلا تأثیر منفی چشمگیری بر عملکرد بازار سهام اندونزی دارد در حالی که در بلندمدت این تأثیر چندان معنی‌دار نیست. اوچیخ^۱ و همکاران (۲۰۲۵) به بررسی اثرات سیاست پولی و وابستگی متقابل بین متغیرهای اقتصادی، بخش مالی و متغیرهای پولی در مراکش پرداختند. آن‌ها دریافتند بازار سهام در طول صعود سریع خود تحت تأثیر سیاست‌های پولی قرار می‌گیرد و بر استفاده از روش‌های ریاضی پیشرفته برای به دست آوردن روابط پویا بین سیاست پولی، بازارهای مالی و متغیرهای اقتصادی تأکید کردند. این امر اهمیت بخش بانکداری انعطاف‌پذیر را با توجه به نقش مهم آن در پیشرفت اقتصادی کشورها نشان می‌دهد.

هنگامی که ادبیات مربوط به رابطه بین متغیرهای اقتصادی با بازده بازار و قیمت سهام را مورد بررسی قرار می‌دهیم، آشکار می‌شود که زمینه برای بررسی بیشتر روابط فی‌ما بین با استفاده از رویکردهای جدید وجود دارد. با توجه به ادبیات پیش گفته در ادامه روش، اهداف و پرسش‌های پژوهش ارائه می‌شود.

پرسش‌های پژوهش

در پژوهش حاضر و با توجه به الگوی پنج مرحله‌ای فراتحلیل، در مرحله اول به منظور ایجاد چارچوب کلی پژوهش، پرسش‌های پژوهش به شرح زیر مشخص می‌شوند:

۱- در مطالعات انجام شده برای بررسی عوامل اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام چه متغیرهایی مورد استفاده قرار گرفته‌اند؟

۲- از بین عوامل مورد مطالعه، با توجه به میزان تأثیرپذیری از تصمیمات مستقیم و غیر مستقیم دولت، کدامیک از آن‌ها به ترتیب بیشترین تأثیر را بر بازار سهام داشته است؟

۳- مسیر پیش رو برای مطالعات و پژوهش‌های آینده در این حوزه به چه صورت است؟

6. Brown et al
7. DellaVigna & Linos
8. Elliott et al
9. Havranek et al
10. Irsova et al

1. Ouchchikh et al
2. Egger
3. Glass
4. Andrews & Kasy
5. Brodeur et al

طبقه‌بندی باشند. مرحله چهارم شامل استانداردسازی و وزن‌دهی مطالعات است. این مرحله باید در صورتی انجام شود که حداقل پنج مطالعه واجد شرایط وجود داشته باشد زیرا کمتر از پنج مطالعه برای ایجاد استنتاج معنادار، از نظر اندازه نمونه بسیار کوچک است. با داده‌های پنج مطالعه یا بیشتر، مرحله چهارم محاسبه معیارهای خلاصه مناسب از هر مطالعه برای تجزیه و تحلیل بیشتر است. این معیارها به طور معمول اندازه‌های اثر^۷ نامیده می‌شوند و تفاوت در میانگین نمره بین گروه‌های مداخله و کنترل را نشان می‌دهند. در حالت کلی یکی از اصلی‌ترین مفاهیم موجود در ادبیات فرا تحلیل مفهوم اندازه اثر است که در یک تعریف کلی آماری برابر نسبت آزمون معنی‌داری به حجم مطالعه بوده که در سال ۱۹۷۷ میلادی توسط کوهن^۸ معرفی و بر ضرورت استفاده از آن در مطالعات فرا تحلیل تأکید شد. او بیان کرد که فرضیه صفر تعیین اندازه اثر صفر بوده و هرگاه فرضیه صفر رد شود یعنی مقدار اندازه اثر در جامعه غیرصفر است، بنابراین اندازه اثر نشان دهنده میزان یا درجه حضور پدیده مورد مطالعه در جامعه بوده و هر چه میزان اندازه اثر بزرگتر باشد، درجه حضور پدیده نیز بیشتر خواهد بود. وی تمرکز مطلق بر محاسبه مقادیر سطح معنی‌داری P را در پژوهش‌های باعث گمراهی دانست و بیان کرد به دلیل درصد بالای خطای نوع دوم آزمون معنی‌داری در علوم رفتاری، برای کاهش خطاهایی از این نوع، افزون بر راهبردهایی که روش پژوهش در اختیار پژوهشگران می‌گذارد، باید به برآورد اندازه اثر و استفاده از آن در تصمیم‌گیری برای قبول یا رد فرضیه صفر پرداخته شود (کوهن، ۱۹۹۸). همچنین از آنجایی که واحدهای اندازه‌گیری به طور معمول در مطالعات مختلف متفاوت هستند، معمولاً برای ایجاد تخمین‌های قابل مقایسه از اثر، مقادیر باید «استاندارد» شوند. هنگامی که از معیارهای مختلف استفاده می‌شود، مانند زمانی که پژوهشگران از آزمون‌های مختلف استفاده می‌کنند، استانداردسازی ضروری است. همچنین نتایج برخی از مطالعات باید وزن بیشتری نسبت به سایرین داشته باشند. تصور می‌شود مطالعات بزرگتر (که با اندازه نمونه اندازه‌گیری می‌شوند)

دوم پاسخ به پرسشها که توسط مطالعات فردی مطرح نمی‌شوند مانند: در نظر گرفتن سازگاری اثرات در طیف وسیع‌تری از جمعیت‌ها؛

و در آخر حل و فصل اختلافات یا ایجاد فرضیه‌های جدید ناشی از مطالعات به ظاهراً متناقض که می‌تواند منجر به نتایج بهتر شود (هیگنز و همکاران^۱، ۲۰۲۳).

فرا تحلیل تنها داده‌ها را از مطالعات کوچک‌تر برای دستیابی به حجم نمونه بزرگ‌تر جمع‌آوری نمی‌کند بلکه تحلیلگران از روش‌های سیستماتیک و شناخته‌شده برای در نظر گرفتن تفاوت‌ها در حجم نمونه، تنوع بین مطالعات در رویکرد مطالعه (که ناهمگونی نیز نامیده می‌شود) و یافته‌ها یا اثرات و همچنین برای آزمایش میزان حساسیت نتایج به پروتکل بررسی سیستماتیک خود استفاده می‌کنند (ایگر، ۱۹۹۷).

اگرچه در مورد بهترین شیوه انجام فرا تحلیل بحث‌های زیادی وجود دارد اما رویکرد انجام فرا تحلیل به پنج مرحله رایج تقسیم می‌شود. در مرحله اول یک پرسش و به دنبال آن یک فرضیه مطرح می‌شود. اهمیت موضوع توضیح داده شده و طرح پژوهش و برنامه تحلیلی توضیح داده می‌شوند. مرحله دوم شامل مرور سیستماتیک^۲ است. یک مرور سیستماتیک به طور خاص برای پرداختن به پرسش پژوهش طراحی شده و برای شناسایی تمام مطالعاتی که هم مرتبط با پرسش پژوهش بوده و از کیفیت کافی برخوردارند، انجام می‌شود. بیشتر مطالعات منتشر شده در مجلات معتبر شناسایی می‌شوند اما شناسایی داده‌های «منتشر نشده» برای جلوگیری از سوگیری انتشار^۳ یا حذف مطالعاتی با «یافته‌های منفی» مهم است (استرن و همکاران^۴، ۲۰۰۱). مرحله سوم مربوط به استخراج داده‌ها است. پس از انتخاب مطالعات برای ورود به فرا تحلیل، خلاصه داده‌ها و نتایج از هر مطالعه استخراج می‌شوند. افزون بر این، اندازه نمونه و معیارهای تغییرپذیری داده‌ها برای گروه مداخله‌گر^۵ و در صورت وجود برای گروه کنترل‌کننده^۶ نیز مورد نیاز است. بسته به مطالعه و پرسش پژوهش، معیارهای پژوهش می‌توانند شامل معیارهای عددی یا معیارهای

5. intervention group
6. control group
7. Effect Sizes
8. Cohen

1. Higgins et al
2. Systematic review
3. publication bias
4. Sterne et al

با آزمون‌های ناهمگنی ارزیابی می‌شود و برای این منظور بیشتر از آزمون‌های (Q) کوکران^۴ و آماره (I2) هگینز و تمپسن^۵ استفاده می‌شود. در آزمون کیو کوکران از آماره P استفاده می‌شود که عدم معناداری بیانگر عدم ناهمگنی است. آماره I2 براساس کیو کوکران و تعداد پژوهش‌ها محاسبه شده و اگر مقدار آن صفر شود بیانگر ناهمگنی کم، ۵۰ درصد نشان دهنده ناهمگنی متوسط و بیشتر از ۷۵ درصد بیانگر ناهمگنی بالای پژوهش‌های مورد استفاده در فراتحلیل است (هگینز و همکاران، ۲۰۲۱).

مرور سیستماتیک منابع پژوهش‌های و مقالات

بعد از تعیین اهداف و پرسش‌های پژوهش و با توجه به گام‌های برشمرده در رویکرد فراتحلیل می‌بایست پژوهش‌های و مطالعات موجود در این زمینه شناسایی شوند. در این پژوهش فرض می‌شود که نتایج مستخرج از کتاب‌ها و پایان نامه‌ها در مقالات معتبر آمده است، پس بنابراین به بررسی مقالات موجود پرداخته می‌شود. پایگاه‌های اطلاعاتی مورد استفاده در این پژوهش، کلمات مورد استفاده برای جستجوی مقالات مرتبط و میزان مقالات استخراج شده از پایگاه اطلاعاتی مختلف در جدول زیر نشان داده شده است.

تخمین‌های اندازه اثر دقیق‌تری نسبت به مطالعات کوچک‌تر ارائه می‌دهند. همچنین مطالعاتی که تغییرپذیری داده‌های کمتری دارند، مانند انحراف معیار کوچک‌تر یا فواصل اطمینان کم‌تر، اغلب در طراحی مطالعه به عنوان «کیفیت بهتر» در نظر گرفته شده و به طور معمول از یک آماره وزنی که به دنبال گنجاندن هر دو این عوامل است یعنی واریانس معکوس^۱ استفاده می‌شود.

مرحله پنجم و آخر، انتخاب و اعمال یک مدل مناسب برای مقایسه اندازه‌های اثر در مطالعات مختلف است. رایج‌ترین مدل‌های مورد استفاده، مدل‌های اثرات ثابت و تصادفی^۲ هستند. مدل‌های اثرات ثابت بر این فرض استوارند که هر مطالعه در حال ارزیابی یک اثر مشترک است (هگینز و همکاران^۳، ۲۰۲۳). این بدان معناست که فرض این است که اگر سطوح مختلف تغییرپذیری نمونه در مطالعات مختلف وجود نداشته باشد، همه مطالعات اندازه اثر یکسانی را تخمین می‌زنند. در مقابل، مدل‌های اثرات تصادفی فرض می‌کنند که اثرات واقعی در مطالعات منفرد ممکن است با یکدیگر متفاوت باشند و تلاش می‌کنند این منبع اضافی تغییرپذیری بین مطالعاتی در اندازه‌های اثر را در نظر بگیرند. اینکه آیا این منبع دوم تغییرپذیری احتمالاً مهم است یا خیر، بیشتر در متاآنالیز

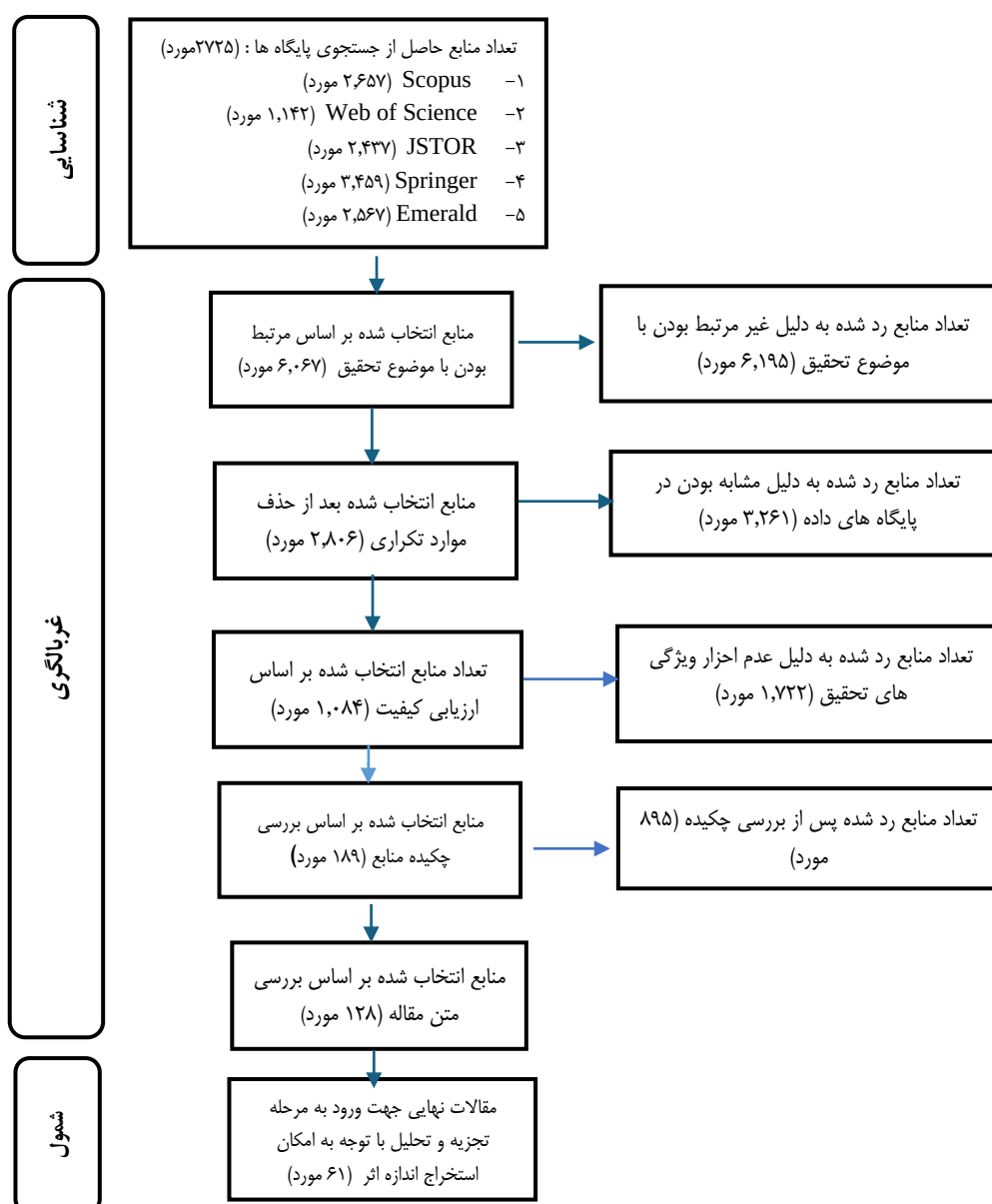
جدول ۱. پایگاه‌های اطلاعاتی و مقالات استخراج شده پژوهش

پایگاه داده	جستجو تا تاریخ	جستجو بر اساس عنوان، چکیده، کلمات کلیدی	تعداد کل مقالات	تعداد مقالات غیر حسابداری، مالی و اقتصادی	تعداد مقالات مرتبط حسابداری، مالی و اقتصادی	تعداد مقالات مستخرج شده و مورد استفاده در مقاله با توجه به روش پژوهش
Scopus	۲۰۲۵/۳۱/۰۱	بازار سهام و متغیرهای اقتصادی	۲,۶۵۷	۱,۲۹۷	۱,۳۶۰	
Web of Science	۲۰۲۵/۱۰/۰۲	بازار سهام و متغیرهای اقتصادی	۱,۱۴۲	۴۲۸	۷۱۴	
JSTOR	۲۰۲۵/۱۰/۰۲	بازار سهام و متغیرهای اقتصادی	۲,۴۳۷	۱,۰۵۸	۱,۳۷۹	
Springer	۲۰۲۵/۱۳/۰۲	بازار سهام و متغیرهای اقتصادی	۳,۴۵۹	۲,۱۱۰	۱,۳۴۹	۶۱
Emerald	۲۰۲۵/۱۳/۰۲	بازار سهام و متغیرهای اقتصادی	۲,۵۶۷	۱,۳۰۲	۱,۲۶۵	
مجموع			۱۲,۲۶۲	۶,۱۹۵	۶,۰۶۷	

فرآیند مرور سیستماتیک منابع پژوهش به صورت خلاصه در نمودار ۱ نشان داده شده است.

3. Higgins et al
4. Cochran's Q
5. Higgins & Thompsons I2

1. inverse
2. Fixed/ random- effect



پس از انتخاب مقالات و با توجه به گام‌های سوم و چهارم در فرا تحلیل، نوبت به استخراج داده‌ها و محاسبه اندازه اثر می‌باشد. همانگونه که در نمودار ۱ نشان داده شده، با توجه به اینکه پژوهش باید اطلاعات لازم جهت استخراج عملی اندازه اثر (قوت رابطه) را دارا باشد در نهایت تعداد مقالات استخراج شده برای انجام فراتحلیل ۶۱ مقاله است. به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز در قالب چک لیست برای انجام فراتحلیل از نرم افزار اکسل استفاده و برای انجام محاسبات و تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از نرم‌افزار جامع فراتحلیل (CMA2) استفاده شده است.

مطابق جدول و نمودار ۱ و بر اساس فرآیند جستجوی پژوهش، ۱۲/۲۶۲ مقاله ابتدایی از طریق جستجوی کلمات کلیدی در پایگاه‌های مختلف داده شناسایی شده و بر اساس غیر مرتبط بودن مقالات به رشته‌های حسابداری، مالی و اقتصاد (۶/۱۹۵ مقاله رد)، مقالات مشابه (۳/۲۶۱ مقاله رد)، سایر شاخص‌های اولیه پذیرش و رد مقالات از جمله حذف مقاله‌های کوتاه و کنفرانس‌های غیرمعتبر و غیرمرتبط با موضوع و پرسش‌های پژوهش (۱/۷۲۲ مقاله رد)، خلاصه مقاله (۸۹۵ مقاله رد)، بر اساس مرور متن مقاله به جهت دارا بودن شرایط استخراج اندازه اثر (۱۲۸ مقاله رد) غربال شده و در نهایت ۶۱ مقاله به عنوان مقالات نهایی برای انجام تجزیه و تحلیل انتخاب شدند.

یافته‌های پژوهش

فراتحلیل، بعد از بررسی و تحلیل داده‌های پژوهش در نرم افزار (CMA2)، نتایج فراتحلیل در خصوص عوامل تأثیرگذار بر بازار سهام در جدول ۲ ارائه شده است.

با توجه به مطالعات گردآوری شده، اهداف و سوالات پژوهش و چک لیست استخراج شده و مطابق مرحله پنجم

جدول ۲. نتایج فراتحلیل عوامل تأثیرگذار بر بازده بازار سهام

ردیف	متغیرهای مستقل	آزمون (Q) کوکران	مدل مورد استفاده	میانگین وزنی اندازه اثر	آزمون فرضیه z-value	سطح معنی داری	وضعیت رابطه
۱	مصرف سرانه	۲/۶۶۹	۰/۲۶۳	اثر ثابت	۱/۹۹۸	۰/۰۴۶	تایید
۲	قیمت نفت	۳/۱۵۰۱	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۴/۲۶۴	۰/۰۰۰	تایید
۳	تولید صنعتی	۹/۱۶۸۷	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۳/۸۶۲	۰/۰۰۰	تایید
۴	تورم	۳۹۷/۰۳	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۳/۴۶۱	۰/۰۰۱	تایید
۵	نرخ ارز	۲۲۴۴/۳	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	-۰/۶۰۱	۰/۵۴۸	عدم تایید
۶	حجم نقدینگی	۱۴۸۵/۵	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۲/۵۲	۰/۰۱۲	تایید
۷	شاخص قیمت مصرف کننده	۳۵۱/۹۳	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۱/۲۳۷	۰/۲۱۶	عدم تایید
۸	نرخ بهره	۲۵۶۴/۹	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۰/۵۹۶	۰/۵۵۱	عدم تایید
۹	تولید ناخالص داخلی	۵۴۳/۲۳	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۴/۱۷۳	۰/۰۰۰	تایید
۱۰	قیمت طلا	۶۹۵/۸۲	۰/۰۰۰	اثر تصادفی	۲/۸۱۱	۰/۰۰۵	تایید

نقدینگی، نرخ بهره و ارز به طور مستقیم تحت تأثیر تصمیمات دولت (اقتصاد دولتی) قرار داشته و سایر متغیرها به طور غیرمستقیم از تصمیمات دولت تأثیر می‌پذیرند که درصد فراوانی و شدت تأثیر آن‌ها به شرح جدول ۳ است.

همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود و با توجه به نتایج حاصل از بررسی ۶۱ مقاله استخراج شده بر اساس الگوی پژوهش، ۱۰ متغیر اقتصادی به عنوان عوامل تأثیرگذار بر بازده بازار سهام شناسایی شدند که در این میان متغیرهای حجم

جدول ۳. فراوانی و شدت اثر متغیرهای اقتصادی بر بازده بازار سهام

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	فراوانی	درصد فراوانی	اندازه اثر
پژوهش‌های اقتصادی	تولید ناخالص داخلی	۲۰	۶٪	۰/۳۶
	قیمت نفت	۲۵	۸٪	۰/۳۵
	قیمت طلا	۱۸	۵٪	۰/۳۵
	تولید صنعتی	۴۰	۱۲٪	۰/۲۹
	تورم	۲۹	۹٪	۰/۱۹
	حجم نقدینگی	۵۳	۱۶٪	۰/۱۵
	مصرف سرانه	۳	۱٪	۰/۰۶
	شاخص قیمت مصرف کننده	۳۲	۱۰٪	۰/۰۶
	نرخ بهره	۵۹	۱۸٪	۰/۰۴
	نرخ ارز	۵۲	۱۶٪	-۰/۰۴
مجموع		۳۳۱	۱۰۰٪	

اضافه شود تا عدم معنی‌داری آماری اندازه اثر کلی به دست آید. نتایج حاصل از آزمون N ایمن از خطای پژوهش در جدول ۴ آورده شده است.

جدول ۴. محاسبات N ایمن از خطا	
مقدار Z برای مطالعات مشاهده شده	۲۰/۰۷۵
مقدار P برای مطالعات مشاهده شده	۰/۰۰۰
سطح معنی داری (آلفا)	۰/۰۵
باقیمانده (دنباله)	۲
Z آلفا	۱/۹۵۹
تعداد مطالعات مشاهده شده	۶۱
تعداد مطالعه‌های گم شده ای که مقدار P را به آلفا می‌رساند	۶/۳۳۹

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود می‌بایست تعداد ۶/۳۳۹ مقاله دیگر مورد بررسی قرار گیرد تا در نتایج حاصل از پژوهش خطایی رخ دهد که خود بیانگر درستی نتایج این پژوهش است.

آزمون بعدی مورد استفاده برای بررسی تخمین‌های بدست آمده از مدل، روش اصلاح و برازش دوال و توییدی است و بر اساس این ایده استوار است که، در صورت عدم وجود سوگیری در پژوهش، چند مطالعه دیگر باید انجام شود تا نتایج فراتحلیل عالی و بدون نقص باشد. نتایج حاصل از این آزمون نیز در جدول ۵ آورده شده است.

جدول ۵. اصلاح و برازش دوال و توییدی					
اثر ثابت	اثر تصادفی		مقدار Q		
تخمین حد بالا	تخمین حد پایین	تخمین نقطه‌ای	حد بالا	حد پایین	تعداد مطالعات مورد نیاز صفر
۰/۱۵۱	۰/۱۳۵	۰/۱۶۷	۰/۱۸۸	۰/۰۸۵	۰/۲۸۷
۲/۳۳۱	۲/۳۳۱	۲/۳۳۱	۲/۳۳۱	۲/۳۳۱	۲/۳۳۱

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود چه در مدل ثابت و چه در مدل تصادفی نیازی به اضافه شدن مطالعه جدید نیست. با توجه به نتایج پژوهش بر اساس آزمون‌های آماری صورت گرفته در ادامه به بحث و بررسی یافته‌های پژوهش می‌پردازیم.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول‌های ۲ و ۳ و بر اساس طبقه‌بندی ارائه شده توسط کوهن در خصوص شدت اندازه اثر، میزان تأثیر متغیرهای اقتصادی مورد بررسی بر بازده بازار سهام را می‌توان در سه گروه قرار داد. گروه اول شامل متغیرهایی است که رابطه معنی‌داری با بازده بازار سهام نداشته یا شدت اندازه اثر آن‌ها کمتر از ۰/۱ است که بر اساس نتایج پژوهش، متغیرهای نرخ ارز (به طور مستقیم متأثر از تصمیمات دولت)، نرخ بهره (به طور مستقیم متأثر از تصمیمات دولت)، شاخص قیمت مصرف کننده و مصرف سرانه در این گروه قرار می‌گیرند. گروه دوم شامل متغیرهایی است که شدت اندازه اثر آن‌ها بین ۰/۱ تا ۰/۳ می‌باشد. همانطور که در جدول‌های مربوطه مشاهده می‌شود متغیرهای حجم نقدینگی (به طور مستقیم متأثر از تصمیمات دولت)، تورم و تولید صنعتی در این گروه قرار می‌گیرند. این متغیرها بر خلاف متغیرهای گروه اول بر بازده بازار سهام تأثیرگذارند اما میزان تأثیر آن‌ها بر بازده بازار سهام بسیار کم است. گروه سوم شامل متغیرهایی است که شدت اندازه اثر آن‌ها بین ۰/۳ تا ۰/۵ است. همانطور که در جدول مربوطه مشاهده می‌شود متغیرهای قیمت طلا، قیمت نفت و تولید ناخالص داخلی در این گروه قرار می‌گیرند. میزان تأثیر این متغیرها بر بازده بازار سهام بیشتر از گروه دوم است و بر اساس طبقه‌بندی ارائه شده توسط کوهن میزان شدت اثر آن‌ها بر متغیر مورد بررسی متوسط است. بر اساس طبقه بندی کوهن متغیرهایی که دارای اندازه اثر بیشتر از ۰/۵ باشند دارای شدت اثر بالایی بر متغیر مستقل مورد بررسی هستند که در خصوص متغیرهای مورد بررسی در این پژوهش هیچکدام از آن‌ها در این گروه قرار ندارند.

بعد از استخراج نتایج، تعدادی از تحلیل‌های آماری می‌بایست بر روی داده‌های پژوهش صورت پذیرد که یکی از مهمترین آن‌ها بررسی سوگیری انتشار نتایج است. عوامل زیادی در پژوهش‌های فراتحلیل می‌تواند منجر به نتیجه گیری توأم با اشتباه شود. از جمله این موارد می‌توان به وزن یکسان به تمامی مطالعات بدون توجه به کیفیت انجام آنها، توجه بیش از حد به مطالعات دارای نتایج مثبت نسبت به موضوع مورد بررسی، وجود آزمون‌های آماری متفاوت در پژوهش‌های مختلف و بعضاً در یک پژوهش اشاره کرد که می‌تواند مشکلات متعددی را در فرایند فرا تحلیل ایجاد کند. یکی از مسائل عمده فراتحلیل در این خصوص تورش انتشار است که برای بررسی آن از آزمون N ایمن از خطای روزنتال استفاده می‌شود. این آزمون تعداد پژوهش‌های گم شده با اثر میانگین صفر را محاسبه می‌کند که لازم است به تحلیل‌ها

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این مقاله بررسی متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام با توجه به میزان تأثیرپذیری از تصمیمات دولت و شدت تأثیر آن‌ها بوده است. با توجه به حجم مطالعات و گستره جغرافیایی پژوهش‌های انجام شده و بعضاً نتایج متفاوت پژوهش‌های مختلف در این خصوص، در این پژوهش از رویکرد فراتحلیل استفاده و رابطه طیف گسترده‌ای از متغیرهای اقتصادی با بازده بازار سهام مورد بررسی قرار گرفت. این متغیرها شامل تولید ناخالص داخلی، قیمت نفت، قیمت طلا، شاخص تولید صنعتی، تورم، حجم نقدینگی، مصرف سرانه، شاخص قیمت مصرف کننده، نرخ بهره و نرخ ارز بودند که در ۶۱ مقاله استخراج شده برای انجام رویکرد فراتحلیل، مورد بررسی قرار گرفته بودند و از این میان سه متغیر نرخ بهره، نرخ ارز و حجم نقدینگی به طور مستقیم به تصمیمات دولت مربوط بوده و سایر متغیرها به طور غیرمستقیم تأثیرپذیر هستند.

بر اساس یافته‌های پژوهش، تولید ناخالص داخلی با اندازه اثر ۰/۳۶ بیشترین تأثیر را بر بازده بازار سهام در میان متغیرهای مورد بررسی داشته است. در تمامی مطالعات مورد بررسی، رشد تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبتی بر بازار سهام داشته و این موضوع در مورد کشورهای پیشرفته و در حال توسعه یکسان است. شاید دلیل اصلی این موضوع تأثیر مستقیمی است که رشد تولید ناخالص داخلی بر توسعه بازار سهام در تمامی کشورها دارد و در میان پژوهش‌های مورد بررسی حتی یک پژوهش که بیانگر رابطه منفی باشد، یافت نشد (لیو^۱، ۲۰۰۶ و کسونی و همکاران^۲، ۲۰۲۴).

قیمت نفت یکی دیگر از متغیرهای مورد بررسی است که بعد از تولید ناخالص داخلی با اندازه اثر ۰/۳۵ در کنار قیمت طلا بیشترین تأثیر را بر بازده بازار سهام در میان مطالعات مورد پژوهش داشته است. در خصوص تأثیر قیمت نفت بر بازار سهام، نوع رابطه با توجه به اینکه کشور مورد بررسی صادر کننده نفت یا وارد کننده نفت است، بسیار متفاوت بوده بدین ترتیب که در مورد کشورهای صادر کننده نفت رابطه مثبتی بین قیمت نفت و بازده بازار سهام وجود دارد اما در مورد کشورهای وارد کننده نفت این رابطه کاملاً برعکس است. موضوعی که در این میان می‌بایست مورد توجه قرار گیرد تأثیری است که میزان افزایش مصرف داخلی نفت در کشورهای صادر کننده داشته و از شدت رابطه کاسته است (باسر و سادورسکی^۳، ۲۰۰۶).

قیمت طلا نیز در کنار قیمت نفت با اندازه اثر ۰/۳۵ بعد از شاخص تولید ناخالص داخلی، بیشترین تأثیر را بر بازده بازار

سهام در میان مطالعات مورد پژوهش داشته است. در خصوص قیمت طلا هر دو رابطه مثبت و منفی در میان پژوهش‌های مورد بررسی وجود داشته اما در حالت کلی بازار طلا به عنوان یک بازار جایگزین برای بازار سهام است و در مواقعی که عملکرد بازار سهام ضعیف است سرمایه‌گذاران به سمت این بازار سوق پیدا می‌کنند. یکی از دلایل این رابطه منفی توسط جین و بیسوال^۴ (۲۰۱۶) بدین صورت توضیح داده شده که همزمان با کاهش قیمت طلا در بازارهای خارجی میزان واردات آن افزایش می‌یابد که این موضوع موجب افزایش نرخ بهره و بالطبع کاهش سرمایه‌گذاری در بازار سهام می‌شود.

متغیر بعدی شاخص تولید صنعتی می‌باشد که با اندازه اثر ۰/۲۹ در رتبه بعدی قرار دارد. نخستین پژوهش در خصوص بررسی رابطه بین تولید صنعتی و بازده بازار سهام به پژوهش چن (۱۹۸۶) بر می‌گردد که نشان داد در دوره نوسانات زیاد اقتصاد، متغیر تولید صنعتی تولید تأثیر معنی داری بر بازده بازار سهام دارد اگر چه نوع رابطه با توجه به بازار مورد مطالعه و وضعیت اقتصادی حاکم بر کشور مورد مطالعه متفاوت می‌باشد و از یک قانون کلی پیروی نمی‌کند ولی در بیشتر مطالعات مورد بررسی نوع رابطه مثبت است و در تعدادی از کشورهای در حال توسعه این رابطه منفی است (آسراور و فونو^۵، ۲۰۲۰ و وانگ و لی^۶، ۲۰۲۰).

تأثیر تورم بر بازده سهام نیز در پژوهش‌های مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس نتایج پژوهش، شدت اندازه اثر تورم معادل ۰/۱۹ است. در بیشتر مطالعات مورد بررسی رابطه بین تورم و بازده بازار سهام منفی بوده اما در تعدادی از پژوهش‌های نیز این رابطه مثبت است. شاید وجود رابطه منفی بدین دلیل است که تورم موجب افزایش هزینه‌های زندگی و پیرو آن کاهش قدرت خرید شده که به طور مستقیم بر کاهش میزان پس‌انداز خانوار تأثیر گذاشته و نرخ سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. وجود رابطه منفی در دوره‌های زمانی مختلف هم در میان کشورهای دارای بازار سهام توسعه یافته مانند آمریکا (چانگ، ۱۹۸۶) و هم کشورهای دارای بازار سهام ضعیف‌تر مانند چین (وانگ و لی، ۲۰۲۰) قابل مشاهده است. در خصوص وجود رابطه مثبت، افزایش نرخ تورم ناشی از افزایش تقاضای کل موجب افزایش فروش شرکت‌ها و بالطبع سودآوری آن‌ها می‌شود که همین موضوع موجب تأثیر مثبت بر درک سهامداران از افزایش سود تقسیمی شرکت‌ها شده و باعث افزایش تقاضا برای خرید سهام و پیرو آن افزایش قیمت سهام

این متغیر و بازده بازار سهام وجود ندارد و اندازه اثر این متغیر نیز مانند مصرف سرانه برابر با ۰/۰۶ است.

در خصوص نرخ بهره نیز با توجه به اندازه اثر ۰/۰۴ درصد، عملاً رابطه ای بین این متغیر با بازده بازار سهام وجود ندارد. همانطور که در جدول ۳ نیز مشاهده می‌شود این متغیر با درصد فراوانی ۱۸ درصد در بیشتر مطالعات مورد بررسی قرار گرفته که وجود هر دو نوع رابطه مثبت و منفی در آن‌ها قابل مشاهده است. برای مثال نتایج پژوهش بهویان و چاودوری^۵ (۲۰۲۰) بیانگر رابطه مثبت بین نرخ بهره و بازده بازار سهام آمریکا در میان بخش‌های مختلف صنعت بویژه در بلند مدت است اما چنین رابطه‌ای در کانادا مشاهده نشد. نکته مهمی که در بسیاری از مطالعات قابل مشاهده است رابطه بین نرخ بهره و بازار سهام در دوره‌های زمانی مختلف بوده به طوری که این رابطه در کوتاه مدت مثبت اما در بلند مدت منفی است (ناصر و استراوس^۶، ۲۰۰۰). شاید دلیل عمده این امر تأثیر منفی است که نرخ تنزیل بالاتر بر جریانهای وجوه نقد آتی شرکت‌ها گذاشته و به مرور زمان این تأثیر بیشتر می‌شود.

در خصوص نرخ ارز نیز با توجه به میانگین اندازه اثر (۰/۰۴) رابطه معنی داری بین این متغیر و بازده بازار سهام وجود ندارد. در این خصوص نیز نوع رابطه در مطالعات مختلف بسیار متفاوت بوده و حتی در مطالعات جداگانه صورت گرفته مربوط به یک جامعه آماری نتایج کاملاً متفاوت است. برای مثال در پژوهش لیو (۲۰۰۶) بین تغییرات نرخ ارز و بازده بازار سهام در کشورهای هنگ کنگ، سنگاپور و انگلستان رابطه معنی داری وجود دارد اگر چه این رابطه در هنگ کنگ و انگلستان منفی اما در سنگاپور مثبت است ولی در ژاپن هیچگونه رابطه ای بین تغییرات نرخ ارز و بازده بازار سهام یافت نشد. برعکس در پژوهش ماجروا و پرازاک (۲۰۲۰) بین نرخ ارز و بازده بازار سهام در سنگاپور رابطه‌ای منفی وجود دارد. این موضوع در مورد مطالعات صورت گرفته در بازار هند نیز صادق است به طوری که بر اساس پژوهش مگاروالی و سامپاگنارو^۷ (۲۰۱۸) رابطه بین نرخ ارز و بازده بازار سهام هند مثبت بوده اما بر اساس پژوهش داهیر^۸ و همکاران (۲۰۱۸) این رابطه منفی است. اگر چه نتایج پژوهش‌های بسیار متفاوت است اما در اکثر کشورهای توسعه یافته این رابطه مثبت بوده که شاید دلیل اصلی امر تقاضای بیشتر برای ارز این کشورها است.

می‌شود. وجود رابطه مثبت بین بازده بازار سهام و نرخ تورم هم در کشورهای توسعه یافته و هم کشورهای در حال توسعه قابل مشاهده است (ماجرروا و پرازاک^۱، ۲۰۲۰).

مطابق نتایج پژوهش، شاخص حجم نقدینگی به عنوان یکی از متغیرهای تأثیرپذیر از اقتصاد دولتی با میانگین اندازه اثر ۰/۱۵ در میان مطالعات مورد بررسی دارای رابطه کمابیش ضعیفی با بازده بازار سهام است. اگر چه در بیشتر مطالعات مورد بررسی نوع رابطه مثبت بوده (موکرچی و ناکا^۲، ۱۹۹۵)، اما در تعدادی از مطالعات مورد بررسی نیز رابطه منفی بین حجم نقدینگی و بازده بازار سهام وجود دارد. در حالت کلی، افزایش منابع مالی در جامعه و پیرو آن نقدینگی همراه با سیاست‌های انبساطی، موجب گردش سریع‌تر منابع مالی در اقتصاد شده و دست بانک‌ها را برای اعطای بیشتر تسهیلات با نرخ پایین‌تر به شرکت‌ها باز گذاشته که موجب عملکرد بهتر آن‌ها و پیرو آن افزایش سودآوری شرکت‌ها شده و با تأثیر مثبت بر پیش‌بینی سهامداران از روند سودآوری شرکت‌ها و افزایش سود تقسیمی، موجب افزایش تقاضا و در نتیجه قیمت سهام می‌شود. در خصوص تأثیر منفی حجم نقدینگی بر بازار سهام، این موضوع را می‌توان از طریق تأثیری که افزایش نقدینگی بر تورم دارد، مورد بررسی قرار داد، بدین صورت که افزایش منابع مالی و بالطبع نقدینگی در جامعه موجب افزایش نرخ تورم شده و همانطور که در پاراگراف قبل بیان شد در حالت کلی افزایش تورم تأثیر منفی بر بازده بازار سهام دارد. وجود رابطه منفی در تعدادی از مطالعات مورد بررسی از جمله گیری و جوشی^۳ (۲۰۱۷) و نیز سینگ^۴ (۲۰۱۶) مورد توجه قرار گرفته است.

در خصوص متغیر مصرف سرانه اگر چه نتایج آزمون آماری بیانگر وجود رابطه بین این متغیر و بازده بازار سهام می‌باشد اما با توجه به شدت اندازه اثر که برابر با ۰/۰۶ است، در عمل ارتباط قابل اهمیتی بین این متغیر و بازده بازار سهام وجود ندارد. همانطور که در جدول ۳ نیز مشاهده می‌شود این متغیر با درصد فراوانی ۱ در تعداد کمی از مطالعات مورد بررسی قرار گرفته است و همانگونه که در بخش روش پژوهش بیان شد حداقل باید پنج مطالعه واجد شرایط وجود داشته باشد زیرا کمتر از پنج مطالعه برای ایجاد استنتاج معنادار، از نظر اندازه نمونه بسیار کوچک است. در خصوص شاخص قیمت مصرف کننده نیز همانگونه که نتایج پژوهش نشان می‌دهد، در عمل رابطه‌ای بین

5. Bhuiyan and Chowdhury
6. Nasseh and Strauss
7. Megaravalli and Sampagnaro
8. Dahir et al

1. Majerová and Pražák
2. Mukherjee and Naka
3. Giri and Joshi
4. Singh

۱- با توجه به نتایج متفاوت پژوهش‌های مختلف در خصوص نوع رابطه فی مابین تعدادی از متغیرهای اقتصادی به ویژه نرخ بهره و نرخ ارز که به طور مستقیم تحت تأثیر سیاست‌های اقتصادی دولت قرار دارند، با عملکرد بازار سهام، لزوم بررسی دقیق تر این روابط ضروری به نظر می‌رسد.

۲- اخذ نظر خبرگان جهت تهیه لیست کاملی از متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام

۳- لزوم طبقه بندی مطالعات صورت گرفته با توجه به بازار مورد مطالعه از جمله بازارهای توسعه یافته و در حال توسعه و سپس بررسی شدت اثر متغیرهای تأثیرگذار بر هر یک از بازارها و مقایسه آن‌ها با یکدیگر با توجه به نوع سیاست اقتصادی دولت‌ها.

۴- با توجه به استفاده از رویکردهای مختلف جهت بررسی عملکرد بازار سهام پیشنهاد می‌شود مطالعه‌ای مقایسه‌ای برای بررسی دقت مدل‌های مورد استفاده در پژوهش‌های مختلف انجام شود.

۵- با توجه به تأثیر متغیرها و عوامل گوناگون بر عملکرد بازار سهام به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که تأثیر سایر عوامل از جمله عوامل سیاسی را در کنار متغیرهای اقتصادی مورد بررسی قرار دهند.

۶- لزوم استفاده از رویکردهای نوین برای بررسی نوع رابطه فی مابین عوامل مختلف تأثیرگذار بر بازار سهام مانند رویکرد دینامیک.

همانطور که بیان شد هدف اصلی این مقاله شناسایی و بررسی متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر بازار سهام با توجه به میزان تأثیرپذیری آن‌ها از تصمیمات دولت (اقتصاد دولتی) بوده که تا کنون در مقالات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. برای این منظور از رویکرد فراتحلیل استفاده و نتایج پژوهش نشان داد که در میان متغیرهای اقتصادی، تولید ناخالص داخلی بیشترین تأثیر را بر رشد و بازده بازار سهام دارد که این موضوع می‌بایست توسط دولت‌ها و ذینفعان بازار سرمایه در کنار سایر متغیرهای اقتصادی تأثیرگذار بر عملکرد بازار سهام، مورد توجه ویژه قرار گیرد.

با وجود آزمون‌های مختلف انجام شده برای اندازه‌گیری اندازه اثر و سوگیری انتشار که همگی بیانگر درستی و دقت یافته‌های پژوهش است اما متغیرهای تعدیل‌کننده‌ای می‌تواند وجود داشته باشد که نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش عدم امکان دسترسی به مطالعاتی است که دلیل وجود نتایج مغایر با روند پژوهش‌های گذشته در مجلات علمی منتشر نشده اند و می‌توانستند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهند. موضوع دیگری که می‌بایست مورد توجه قرار داد آن است که مطالعات مورد بررسی در شرایط مکانی و زمانی متفاوت انجام شده است که این موضوع نیز می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به اهداف و نتایج پژوهش می‌توان پیشنهادهای به شرح زیر ارائه کرد:

References

- Abu-Mostafa, Yaser S; and Amir F. Atiya. (1996). Introduction to financial forecasting. *Applied Intelligence* 6: 205-13. analysis. *Studies in Business and Economics*, Vol. 12 No. 1, pp. 61-78. doi: 10.1515/sbe-2017-0005.
- Andrews, I; & Kasy, & M. (2019). Identification of and correction for publication bias. *American Economic Review*, 109(8), 2766–2794.
- Asprem, M. (1989). “Stock prices, asset portfolios and macroeconomic variables in ten European countries”. *Journal of Banking and Finance*, Vol. 13Nos 4-5, pp. 589-612. doi: 0378-4266/10.1016(89).90032-0.
- Asravor, R.K. and Fonu, P.D.D. (2021). “Dynamic relation between macroeconomic variable, stock market returns and stock market development in Ghana”. *International Journal of Finance and Economics*, Vol. 26 No. 2, pp. 2637-2646. doi: 10.1002/ijfe.1925.
- Basher, S.A. and Sadorsky, P. (2006). “Oil price risk and emerging stock markets”. *Global Finance Journal*, Vol. 17No. 2, pp. 224-251. doi: 10.1016/j.gfj.2006.04.001.
- Bhuiyan, E.M. and Chowdhury, M. (2020). “Macroeconomic variables and stock market indices: asymmetric dynamics in the US and Canada”. *Quarterly Review of Economics and Finance*, oard of Trustees of the University of Illinois, Vol. 77, pp. 62-74. doi: 10.1016/j.qref.2019.10.005.
- Bilson, C. M; Brailsford, T. J; & Hooper, V. J. (2001). Selecting macroeconomic variables as explanatory factors of emerging stock market returns. *Pacific-Basin Finance Journal*, 401, (4)9-426. doi: 10.1016/S5380927X(01)00020-8.
- Bodie, Zvi. (1976). Common stocks as a hedge against inflation. *The Journal of Finance* 31: 459-70. [CrossRef]
- Boyd, John H; Jian Hu, and Ravi Jagannathan (2005). The Stock Market’s Reaction to Unemployment News: Why Bad News is Usually Good for Stocks. *The Journal of Finance* 60: 649-72.
- Brodeur, A; Carrell, S; Figlio, D; & Lusher, L. (2023). Unpacking p-hacking and publication bias. *American Economic Review*, forthcoming.
- Brown, A. L; Imai, T; Vieider, F. M; & Camerer, C. F. (2023). Meta-Analysis of empirical estimates of loss aversion. *Journal of Economic Literature*, forthcoming.
- Chen, N.-F; Roll, R; & Ross, S. (1986). Economic forces and the stock market. *The Journal of Business*, 59(3), 383-403. doi: 296344/10.1086.
- Cheung, Y.-W; & Ng, L. K. (1998). International evidence on the stock market and aggregate economic activity. *Journal of Empirical Finance*, 5(3), 281-296. doi: 10.1016/S0927-5398(97)00025-X.
- Cohen, J. (1998). Statistical power analysis for the behavioral sciences (second edition). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Dahir, A.M; Mahat, F; Ab Razak, N.H. and Bany-Arifin, A.N. (2018). “Revisiting the dynamic relationship between exchange rates and stock prices in BRICS countries: a wavelet analysis”. *Borsa Istanbul Review, Elsevier*, Vol. 18 No. 2, pp. 101-113. doi: 10.1016/j.bir.2017.10.001.
- Darsono S.N.A.C.; Muttaqin E.I.; Rahmadani R.A.; Ha N.T.T. (2024). “Unveiling the Nexus of Consumer Price Index, Economic Policy Uncertainty, Geopolitical Risks, and Gold Prices on Indonesian Sustainable Stock Market Performance”. *Econjournals*. Vol. 14No. 6, pp. 128-135. doi: 10.32479/ijefi.16685.
- DellaVigna, S; & Linos, E. (2022). RCTs to scale: Comprehensive evidence from two nudge units. *Econometrica*, 90(1), 81/116.
- Dempere, Juan M. (2019). “The impact of the United Arab Emirates' macroeconomic variables on Emirati stock market indexes”. *Inderscience Enterprises Ltd*. Vol. 2No. 1pp. 330-335. doi: 10.1504/IJBPM.2019.105249.
- Egger M, Meta-Analysis SGD. Potentials and promise. *BMJ* 1997;315:1371–4.
- El Khoury, R. M. (2015). Do macroeconomic factors matter for stock returns? Evidence from the European automotive industry. *International Journal of Monetary Economics and Finance*, 8(1), 71-84. doi: 10.1504/IJMEF.
- Elliott, G; Kudrin, N; & Wuthrich, K. (2022). Detecting p-hacking. *Econometrica*, 90(2), 887–906.

- Errunza, Vihang, and Ked Hogan. (1998). Macroeconomic Determinants of European Stock Market Volatility. *European Financial Management* 4: 361-77.
- Fama, Eugene F. (1981). Stock Returns, Real Activity, Inflation, and Money. *The American Economic Review* 71: 545-565. doi: 1331677/10.1080.X.1981.1716264.
- Fama, Eugene F. (1990). Returns, Expected Returns and Real Activity. *Journal of Finance* 45: 1089-108.
- Fama, Eugene F. (1995). Random walks in stock market prices. *Financial Analysts Journal* 71: 75-80. doi: 5252/10.1080.X.1995.1716264.
- Fama, Eugene F; and G. William Schwert. (1977). Asset returns and inflation. *Journal of Financial Economics* 5: 115-46.
- Ferson, Wayne E; and Campbell R. Harvey. (1991). The Variation of Economic Risk Premiums. *Journal of Political Economy* 99: 385-415.
- Flannery, M; & Protopapadakis, A. (2002). Macroeconomic factors do influence aggregate stock returns. *Review of Financial Studies*, 15(3), 751-782. doi: 10.1093/rfs/15.3.751.
- Flannery, Mark J; and Aris A. Protopapadakis. (2002). Macroeconomic Factors DO Influence Aggregate Stock Returns. *Review of Financial Studies* 15: 751.82.
- Giri, A.K. and Joshi, P. (2017), "The impact of macroeconomic indicators on Indian stock prices: an empirical
- Glass, G.V. (1978), primary, secondary, and meta – analysis of research Educational Researcher, 5: 3-8.
- Gong Y.; Bu R.; Chen Q. (2022), "What Affects the Relationship between Oil Prices and the U.S. Stock Market? A Mixed-Data Sampling Copula Approach?", Oxford University Press, Vol. 20 No. 2, pp. 253-277.
- Hamao, Y. and Mei, J. (2001). "Living with the 'enemy': an analysis of foreign investment in the Japanese equity market". *Journal of International Money and Finance*, Vol. 20 No. 5, pp. 715-735. doi: 10.1016/S0261-5606(01)06-7.
- Hamilton, James D; and Raul Susmel. (1994). Autoregressive conditional heteroskedasticity and changes in regime. *Journal of Econometrics* 64: 307-33.
- Havranek, T; Irsova, Z; Laslopova, L; & Zeynalova, O. (2024). Publication and attenuation biases in measuring skill substitution. *The Review of Economics and Statistics*, forthcoming. <https://doi.org/10.1162/resta01227>
- Higgins JP, Thomas J, Chandler J, Cumpston M, li T, et al. Cochrane handbook for systematic reviews of interventions version 6.2 (updated February 2021). Wiley; 2021. Available from: <https://www.training.cochrane.org/handbook>. Accessed 30 Sept 2021
- Higgins J, Thomas J, Chandler J, et al. (2023). Cochrane handbook for systematic reviews of interventions version 6.4. In: Cochrane. 2023. Available: <https://training.cochrane.org/handbook>.
- Hiransha, M; E. A. Gopalakrishnan, Vijay Krishna Menon, and Soman Kp. (2018). NSE stock market prediction using deep-learning models. *Procedia Computer Science* 132: 1351-62..
- ong-term stock market movements? A comparison of the US and Japan. *Applied Financial Economics* 19: 111-19. doi: 8777/10.1080.X.2020.1716264.
- IngrId Majerová, ToMáš Pražák (2020). The impacT of crises on The relaTionship beTween sTock market development and macroeconomic variables: evidence from hong kong and Singapore. *Forum Scientiae Oeconomia*. Volume 8. No. 4. doi: 1331677/10.1080.X.2020.1716264.
- Irsova, Z; Doucouliagos, H; Havranek, T; & Stanley, T. (2023). "Meta-analysis of social science research: A practitioner's guide". *Journal of Economic Surveys* published by John Wiley & Sons Ltd. J Econ Surv. 2024; 38: 1547–1566. doi: 1331677/10.1080.X.2020.1716264.
- Jain, A. and Biswal, P.C. (2016). "Dynamic linkages among oil price, gold price, exchange rate, and stock market in India", *Resources Policy, Elsevier*, Vol. 49, pp. 179-185. doi: 10.1016/j.resourpol.2016.06.001.
- Liow, K.H; Ibrahim, M.F. and Huang, Q. (2006). "Macroeconomic risk influences on the property stock
- Mahedi Masuduzzaman. (2012). Impact of the Macroeconomic Variables onthe Stock Market Returns: The Case of Germany and the United Kingdom. *Global Journal of Management and Business Research* 12: 23-34.

- doi: [10.1080.X.2012.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2012.1716264).
McQueen, Grant, and V. Vance Roley. (1993). Stock Prices, News, and Business Conditions. *Review of Financial Studies* 6: 683-707.
- Megaravalli, A.V. and Sampagnaro, G. (2018). "Macroeconomic indicators and their impact on stock markets in ASIAN 3: a pooled mean group approach". *Cogent Economics and Finance, Cogent*, Vol. 6 No. 1, pp. 1-14.
doi: [23322039.2017.1432450/10.1080](https://doi.org/10.1080.23322039.2017.1432450).
- Modigliani, Franco, and Richard A. Cohn. (1979). Inflation, Rational Valuation and the Market. *Financial Analysts Journal* 35: 24-44.
- Mukherjee, T.K. and Naka, A. (1995). "Dynamic relations between macroeconomic variables and the Japanese stock market: an application of a vector error correction model". *Journal of Financial Research*, Vol. 18 No. 2, pp. 223-237.
doi: [10.1111/j.1475-6803.1995.tb00563.x](https://doi.org/10.1111/j.1475-6803.1995.tb00563.x).
- Nasseh, A. and Strauss, J. (2000). "Stock prices and domestic and international macroeconomic activity: a cointegration approach". *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Vol. 40 No. 2, pp. 229-245.
doi: [10.1016/s1062-9769\(99\)00054-x](https://doi.org/10.1016/s1062-9769(99)00054-x).
- Ouchchikh R.; Belghouat K.; Ait Bari A. (2025). "A wavelet analysis of monetary policy transmission channels in Morocco". *African Journal of Economic and Management Studies*.
- Pearce, Douglas K; and V. Vance Roley. (1983). The Reaction of Stock Prices to Unanticipated Changes in Money: A Note. *The Journal of Finance* 38: 33-1323.
doi: [985677/10.1080.X.1999.1716264](https://doi.org/10.1080.X.1999.1716264).
- Pearce, Douglas K; and V. Vance Roley. (1985). Stock Prices and Economic News. *Journal of Business* 58:49-67.
doi: [1331677/10.1080.X.2020.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2020.1716264).
- Rapach, David E; Mark E. Wohar, and Jesper Rangvid. (2005). Macro variables and international stock return predictability. *International Journal of Forecasting* 21: 137-66.
doi: [8977/10.1080.X.2005.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2005.1716264).
- Ratanapakorn, Orawan, and Subhash C. Sharma. (2007). Dynamic analysis between the US stock returns and the macroeconomic variables. *Applied Financial Economics* 17: 369-77. doi: [3561677/10.1080.X.2007.1711764](https://doi.org/10.1080.X.2007.1711764).
- Sanusi K.A.; Kapingura F.M. (2022). "On the relationship between oil price, exchange rate and stock market performance in South Africa: Further evidence from time-varying and regime switching approaches". *Cogent OA*, Vol. 10, No.1.
doi: [23322039.2022.2106629/10.1080](https://doi.org/10.1080.23322039.2022.2106629).
- Sarika Keswani, Veerma Puri & Rimjhim Jha (2024). Relationship among macroeconomic factors and stock prices: cointegration approach from the Indian stock market, *Cogent Economics & Finance*, 12:1, 2355017.
doi: [23322039.2024.2355017/10.1080](https://doi.org/10.1080.23322039.2024.2355017).
- Singh, G. (2016). "The impact of macroeconomic fundamentals on stock prices revised: a study of Indian stock market". *Journal of International Economics*, Vol. 7 No. 1, pp. 76-91.
- Sterne JAC, Egger M, Smith GD. (2001). Systematic reviews in health care: Investigating and dealing with publication and other biases in meta-analysis. *BMJ*; 323:101-5.
doi: [231877/10.1080.X.2000.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2000.1716264).
- Uwubanmwun, A. and Eghosa, I.L. (2015), "Inflation rate and stock returns: evidence from the Nigerian stock market", *Inflation Rate and Stock Returns: Evidence from the Nigerian Stock Market*, Vol.6, No. ۱۱, pp. 155-167.
- Wang, R. and Li, L. (2020). "Dynamic relationship between the stock market and macroeconomy in China (1995-2018): new evidence from the continuous wavelet analysis", *Economic Research-Ekonomika Istrazivanja, Routledge*, Vol. 33 No. 1, pp. 521-539.
doi: [1331677/10.1080.X.2020.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2020.1716264).
- Zhong, Xiao, and David Enke. (2017). Forecasting daily stock market return using dimensionality reduction. *Expert Systems with Applications* 67: 126-39.
doi: [1315477/10.1080.X.2020.1716264](https://doi.org/10.1080.X.2020.1716264).



Presenting Models of Factors Affecting Financial Innovations and Stock Price Declines in State-Owned Banks

Mehdi Hassani¹, Fatemeh Ahmadi^{*2}, Lida Azizpour³, Rahmatollah Mohammadipour⁴, Karen Fattahi⁵

High lights

- Human resource management, organizational culture, information technology infrastructure, and external financial resources are among the factors that affect the reduction of bank risk.
- An efficient financial market in the economy can reduce stock price risk by ensuring optimal mobilization of financial resources, efficient allocation of economic resources, and reducing the cost of capital by accelerating capital accumulation processes in the financial system.

1. Department of Financial, Il.C., Islamic Azad University, Ilam, Iran.
(@iau.ir4609415674)

2. Department of Accounting, Il.C., Islamic Azad University, Ilam, Iran.

3. Department of Management, Il.C., Islamic Azad University, Ilam, Iran.
(lida.azizpour@iau.ac.ir)

4. Department of Accounting, Il.C., Islamic Azad University, Ilam, Iran.

(mohammadipourrahmatollah@gmail.com)
5. Department of Architecture, Il.C., Islamic Azad University, Ilam, Iran.
(karenfatahi@yahoo.com)

Corresponding Author:

Fatemeh Ahmadi

Email: fatemehahmady60@iau.ac.ir

Receive Date: 02 October 2025

Revise Date: 22 April 2026

Accept Date: 23 April 2026

Publish Date: 24 April 2026

How to Cite:

Hassani, Mehdi; Ahmadi, Fatemeh; Azizpour, Lida; Mohammadipour, Rahmatollah; Fattahi, Karen; (2026). Presenting Models of Factors Affecting Financial Innovations and Stock Price Declines in State-Owned Banks, *Governmental Accounting*, 12 (24), 99-122.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study was to present a model of factors affecting financial innovations to reduce the risk of stock price collapse in state-owned banks.

Research Method: The research method was qualitative and quantitative. Research information was collected through interviews. The statistical population of the study included unlimited numbers of experts, professors, and specialists in the field of finance, of which 22 people were selected until theoretical saturation was reached. The sampling method was snowball sampling, in which interviewees were asked to introduce people knowledgeable about the research topic for subsequent interviews. Primary data were collected through interviews. According to the methodological process, through three stages of open coding, axial coding, and selective coding, first, codes related to the topic were identified from a large number of types of primary data; then, through continuous comparison, a concept was extracted from several codes, and in the same way, other codes were converted into concepts, until finally 96 concepts were obtained. In the next stage, although the concepts were placed in the form of a category, 24 categories were obtained for this research.

Research Findings: The research findings showed that 4 categories emerged as the central categories, which include: human resource management, organizational culture, information technology infrastructure, external financial resources. Other categories were placed in five categories for presentation in the visual model: causal conditions (4 categories), context or background (4 categories), intervening conditions (4 categories), strategies (4 categories), consequences (4 categories). Next, based on the indicators, components, concepts and categories of the proposed model, a 96-question questionnaire was developed and based on the collected data, the relationships of the proposed model were examined.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Identifying new financial instruments appropriate to the bank's structure (such as convertible bonds, credit derivatives, deposit insurance, and interest rate hedging) can reduce the volatility of bank stock values, and set executive regulations and internal incentives for the use of financial innovations.

Keywords: Financial Innovations, Stock Price Crash Risk, State-Owned Banks.

JEL Classification: G21, G28, M41.



Introduction

Stock prices are one of the hot topics in financial markets (Liu, 2021). Frequent stock price crashes in recent years have attracted the attention of many academic societies, professional associations, and regulators to understand the risk of stock price crashes and to examine the mechanisms that cause or reduce this risk. A series of major global scandals (Worldcom, Enron, etc.) have triggered a rapid upward trend in research and investigation of the mechanisms of stock price crashes (Khodai and Beshkoh, 2016). Some previous research has identified the lack of disclosure of bad news and its probability as the main factor in the risk of stock price crashes. Previous studies argued that the lack of corporate transparency enables managers to avoid publishing bad news due to managerial opportunism, career concerns, and receiving rewards (Liu, 2021). If managers refrain from releasing bad news up to a certain threshold, this bad news and information is likely to be released all at once and cause a negative impact on the stock returns of companies, especially large companies, which is characterized as a stock price crash (Lee et al., 2022). A stock price crash will undoubtedly have a detrimental effect on the welfare of investors, so it is very important to understand the determinants of reducing the risk of a stock price crash (Su et al., 2023). According to the concept of stock price crash risk, reducing the risk of a stock price crash means reducing the extreme negative returns in the distribution of stock returns (Jin and Myers, 2024). Therefore, the research aims to present a model of factors affecting financial innovations in reducing the risk of a stock price crash in state-owned banks.

Research Methodology

Given that the present research also aims to “present a model of factors affecting financial innovations in reducing the risk of a stock price crash in state-owned banks”, it is therefore a developmental research in terms of purpose. In terms of data and information collection and analysis method, the present study is a mixed exploratory study (first qualitative and then quantitative) and, in terms of the nature and type of study, it is a cross-sectional survey. In this study, the grounded theory method is used. In this qualitative

approach, data is analyzed inductively and a local theory based on field realities is obtained by discovering patterns, concepts, and relationships in the data. Grounded theory allows valid and reliable findings to be extracted by focusing on real data and without predetermined hypotheses. By benefiting from the opinions and experiences of managers and experts in the financial field, the necessary information is collected through a semi-structured interview method. It is worth noting that, in accordance with the statistical population of the present study, the sample and its volume also include two parts: In the qualitative part, purposive or judgmental sampling method is used. Purposive or judgmental sampling is the conscious selection of specific individuals or elements for research by the researcher. The statistical sample in the qualitative section includes experts, managers, and academics specializing in the field of the research subject. The statistical population: includes managers of Iranian state-owned banks who were selected from among the CEOs, board members, and senior and financial managers of Iranian state-owned banks. In this study, considering that the aim of the present study is to present a model of factors affecting financial innovations to reduce the risk of stock price collapse in state-owned banks, library studies and field research methods were used to collect information. Regarding data collection, two types of tools are used: document review and questionnaire. In document review, library resources, articles, required books, and the global information network were used to collect information in the field of theoretical foundations and literature of the research subject.

Conclusion

Standard coefficients of confirmatory factor analysis of the causal condition variable

These coefficients actually indicate the path coefficients or factor loadings between the variables and the relevant questions (latent and observable variables). In this model, the degree of relationships between the structure and the indicator dimension is shown. If the relationship coefficient is higher than 0.3, it can be said that the questions in question have good explanatory power.

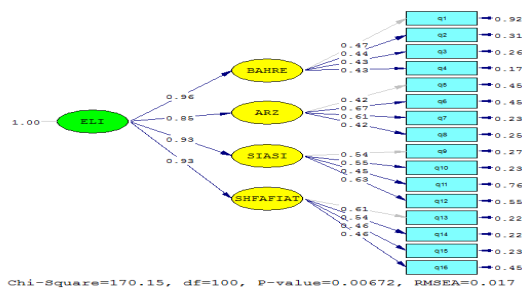


Figure 1. Measurement model of the causal condition variable in the standard estimation mode

Significance of Standard Coefficients

The model of significant numbers or T-value, which is shown in Figure (2), shows the degree of significance of each parameter, and if its value is greater than the absolute value of 1.96, the parameters of the model are significant.

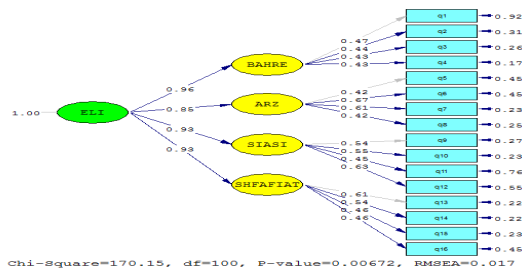


Figure 2. Model for measuring the causal condition variable in the significant state

Confirmatory factor analysis of the outcome variable

Standard coefficients of confirmatory factor analysis of the outcome variable measurement model

These coefficients actually indicate the path coefficients or factor loadings between the variables and the relevant questions (latent and observable variables). In this model, the degree of relationships between the construct and the indicator dimension is shown. If the correlation coefficient is higher than 0.3, it can be said that the questions in question have good explanatory power.

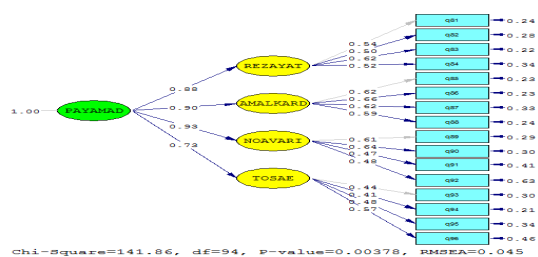


Figure 3. Model for measuring the outcome variable in the standard estimation state

Significance of Standard Coefficients

The model of significant numbers or T-value, which is shown in Figure (4), shows the degree of significance of each parameter, and if its value is greater than the absolute value of 1.96, the parameters of the model are significant.

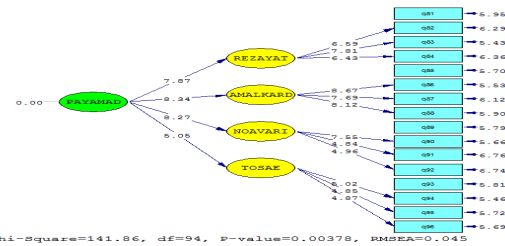


Figure 4. Model for measuring the outcome variable in the significant state

Discussion

In the present study, in order to achieve a comprehensive model or theory regarding the presentation of an appropriate model of factors affecting financial innovations to reduce the risk of stock price collapse, the qualitative strategy of grounded theory has been used. The research steps have been carried out step by step based on the grounded theory method, and finally, based on the research literature and interviews conducted, 96 concepts and 24 categories have been identified, of which 4 appeared as central categories, which, along with 20 other items, constitute the components of the grounded theory obtained from the research. A story and a visual model were used to present the theory. The central categories identified in this study are "human resource management, organizational culture, information technology infrastructure, external financial resources", with the remaining categories gaining meaning in relation to them. The categories were also presented in the visual model in five categories: causal conditions (4 categories), strategies (4 categories), context (4 categories), intervening conditions (4 categories), and consequences (4 categories), as follows: It is worth noting that among other categories, the four categories of "customer satisfaction, financial performance, product innovation and development, and sustainable development" are also considered as the results and consequences of presenting or designing a structural model of "Presenting a model of factors affecting financial innovations to reduce the risk of stock price collapse in state-owned

banks." Accordingly, the category of customer satisfaction factors includes the concepts of increasing customer loyalty, direct impact on sales, positive return on investment, and impact on brand reputation. The category of financial performance includes the concepts of revenue and profitability growth, improving financial ratios, reducing operating costs, and impact on stock value. The consequences of product innovation and development include: improving the quality of products and services, increasing product diversity, responding faster to market needs, and the ability to create a competitive advantage. Sustainable development includes: positive impacts on the

environment, corporate social responsibility, attracting customers with similar values, and impact on stakeholder satisfaction.

CONFLICT OF INTEREST

"The authors declare that there are no conflicts of interest regarding the publication of this manuscript".

Ethical Considerations

Following the principles of research ethics. The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all of them

«مقاله پژوهشی»

ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت

مهدی حسنی^۱، فاطمه احمدی^{۲*}، لیدا عزیزپور^۳، رحمت اله محمدی پور^۴، کارن فتاحی^۵

نکات برجسته

– مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، منابع مالی خارجی از عوامل مؤثر بر کاهش ریسک بانک‌ها می‌باشد.
– بازار مالی کارآمد در اقتصاد می‌تواند با تضمین تجهیز بهینه منابع مالی، تخصیص کارآمد منابع اقتصادی و کاهش هزینه سرمایه با تسریع فرآیندهای انباشت سرمایه در سیستم مالی موجب کاهش ریسک قیمت سهام شود.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف از انجام این پژوهش، ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت بود.

روش پژوهش: پژوهش به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات پژوهش به وسیله مصاحبه جمع‌آوری شد. جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان، استادان و متخصصان حوزه مالی و مدیران بانک‌های تحت حاکمیت دولت ایران به تعداد نامشخص بودند که تعداد ۲۲ نفر تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله‌برفی بود که از مصاحبه شوندگان خواسته شد افرادی مطلع در رابطه با موضوع پژوهش را برای انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی کنند. داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه گردآوری شدند. مطابق فرایند روش شناختی، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، نخست از دل تعداد زیاد انواع داده‌های اولیه، کدهای مرتبط با موضوع مشخص شدند، سپس به شیوه مقایسه مداوم از دل چندین کد، یک مفهوم استخراج شد و به همین شیوه سایر کدها نیز به مفاهیم تبدیل شدند تا در نهایت ۹۶ مفهوم به دست آمد. در مرحله بعد، هر چند مفهوم در قالب یک مقوله قرار گرفتند تا ۳۴ مقوله برای این پژوهش به دست آمده باشد.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان داد که ۴ مقوله به عنوان مقوله محوری ظاهر شدند که شامل: مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، منابع مالی خارجی هستند. سایر مقوله‌ها برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۴ مقوله)، بستر یا زمینه (۴ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۴ مقوله)، راهبردها (۴ مقوله)، پیامدها (۴ مقوله) قرار گرفتند. در ادامه بر اساس شاخص‌ها، مولفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسشنامه‌ای ۹۶ پرسشی تدوین شد و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: شناسایی ابزارهای مالی نوین متناسب با ساختار بانک (مانند اوراق قابل تبدیل، مشتقات اعتباری، بیمه سپرده‌ها و پوشش ریسک نرخ بهره)، می‌تواند باعث کاهش نوسان ارزش سهام بانک و تنظیم آیین‌نامه‌های اجرایی و مشوق‌های داخلی برای استفاده از نوآوری‌های مالی باشد.

واژه‌های کلیدی: نوآوری‌های مالی، ریسک سقوط قیمت سهام، بانک‌های تحت حاکمیت دولت.

طبقه‌بندی موضوعی: G21, G28, M41

۱. گروه مالی، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران. (@iau.ir4609415674)
۲. گروه حسابداری، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران.
۳. گروه مدیریت، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران. (lida.azizpour@iau.ac.ir)
۴. گروه حسابداری، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران. (mohammadipourahmatollah@gmail.com)
۵. گروه معماری، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران. (karenfatahi@yahoo.com)

نویسنده مسئول:

فاطمه احمدی

رایانامه:

fatemehahmady60@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۰

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۰۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۲/۰۴

استناد به مقاله:

حسنی، مهدی؛ احمدی، فاطمه؛ عزیزپور، لیدا؛ محمدی پور، رحمت اله؛ فتاحی، کارن، (۱۴۰۵)، ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۹۹-۱۳۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۵ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

قیمت سهام یکی از موضوعات مورد بحث در بازارهای مالی است (لیو^۲، ۲۰۲۱). سقوطهای مکرر قیمت سهام در سالهای اخیر توجه بسیاری از انجمن‌های علمی، انجمن‌های حرفه‌ای و قانون‌گذاران به سمت درک درستی از ریسک سقوط قیمت سهام^۳ و بررسی مکانیسم‌هایی که باعث ایجاد و یا کاهش این ریسک می‌شوند را به خود جلب کرده است. یک سری رسوایی‌های بزرگ جهانی (وردکام، انرون و ...) یک جریان صعودی و سریع در پژوهش و بررسی مکانیزم سقوطهای قیمت سهام به راه انداخته است (خدایی و بشکوه، ۱۳۹۵). برخی از تحقیقات پیشین عدم افشای اخبار بد و احتمال آنها را عامل اصلی در ریسک سقوط قیمت سهام معرفی کرده‌اند. مطالعات قبلی استدلال می‌کردند که فقدان شفافیت شرکتی، مدیران را قادر می‌سازد که به دلیل فرصت‌طلبی مدیریتی، نگرانی‌های شغلی و دریافت پاداش از انتشار اخبار بد خودداری کنند (لیو، ۲۰۲۱). اگر مدیران از انتشار اخبار بد تا یک آستانه مشخص خودداری کنند، این اخبار و اطلاعات بد شاید به یکباره منتشر شوند و موجب اثر منفی بر بازده سهام شرکتها به ویژه شرکت‌های بزرگ شوند موضوعی که به عنوان سقوط قیمت سهام مشخص می‌شود (لی^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). سقوط قیمت سهام بدون شک تأثیر مخربی بر رفاه سرمایه‌گذاران خواهد داشت بنابراین درک عوامل تعیین کننده در کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بسیار مهم است (سو^۵ و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به مفهوم ریسک سقوط قیمت سهام، منظور از کاهش ریسک سقوط قیمت سهام کاهش بازده منفی شدید در توزیع بازده سهام است (جین و مایرز^۶، ۲۰۲۴).

اصطلاح نوآوری‌های مالی بیانگر تغییرات در شکل محصولات، خدمات و فرآیندهای مالی در بازارهای مالی و به طور ویژه در بازار سرمایه است که رقابت و کارایی را افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر نوآوری‌های مالی، محصولات و خدمات نوینی هستند که توسط صنعت مالی برای تأمین نیازهای فزاینده و متنوع مشتریان و سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی ارائه می‌شوند. این نوآوری‌ها قابلیت، امکان و مفهوم جدیدی را ارائه می‌دهند که موجب کاهش هزینه‌ها، کاهش ریسک، گسترش محصول، خدمات و ابزارهای متنوع متناسب با سلاطین اعضای بازار است (ابوالحسنی، ۱۴۰۳). بازار مالی کارآمد در اقتصاد می‌تواند با تضمین تجهیز بهینه منابع مالی، تخصیص کارآمد منابع اقتصادی و کاهش هزینه سرمایه با تسریع فرآیندهای انباشت سرمایه در سیستم مالی موجب

کاهش ریسک قیمت سهام شود. نوآوری مالی ارزش محصولات و امکانات مالی را افزایش می‌دهد (جعفری و همکاران، ۱۴۰۴). افزایش سرمایه و شیوه‌های تخصیص را افزایش می‌دهد و رویه‌های توسعه مالی را پیش می‌برد. بدون نوآوری‌های مالی، پیشرفت فناوری اقتصادی به تدریج کند می‌شود و در عین حال ثروت کشورها کمتر می‌شود. بهبود بخش مالی می‌تواند با نوآوری‌های مختلفی مانند توسعه بازار سرمایه و بخش بانکی ایجاد شود. از طرف دیگر بازار سرمایه کارآمد و بخش بانکی از طریق توزیع کارآمد منابع و تشکیل سرمایه به رشد اقتصادی کمک می‌کند (هدایی و همکاران، ۱۴۰۲). بانکداری و تجارت الکترونیک نقش مهم و کلیدی در معاملات اقتصادی ملی و بین‌المللی بر عهده دارند (آقا نوری و همکاران، ۱۴۰۰). با ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، نظام بانکی در ایران موظف شد تا همه بانک‌های دولتی بجز بانک ملی و سپه را به بخش خصوصی واگذار کند به همین دلیل بانک ملت به عنوان اولین بانک دولتی در بازار سرمایه ایران پذیرفته شده است و با توجه به اینکه بخشی از سهام برخی از بانک‌ها و موسسات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار متعلق به دولت و یا نهادهای عمومی است.

این پژوهش به بررسی روابط بین نوآوری‌های مالی و کاهش ریسک سقوط قیمت سهام پرداخته شده است، اما با توجه به ماهیت مالکیت و هدف‌گذاری بانک‌های تحت حاکمیت دولت، این رابطه می‌تواند با ریسک‌ها، انگیزه‌ها و الزامات سیاستی متفاوتی همراه باشد. بنابراین تفکیک بانک‌های تحت حاکمیت دولت از کل نظام بانکی اجازه می‌دهد تا اثرات واقعی و کارکردی نوآوری‌های مالی را در چارچوب حاکمیت نهادی و سیاست‌گذاری عمومی تبیین کرد. فرض اصلی این است که وجود مالکیت دولتی، ساختار سیاست‌گذاری، و محدودیت‌های بودجه‌ای - نظامی می‌تواند رفتارهای نوآورانه بانک‌ها را هم از منظر انگیزه‌های تولید نوآوری و هم از منظر مدیریت ریسک تغییر دهد. از طرفی بانک‌های تحت حاکمیت دولت بیشتر در برابر اهداف عمومی، ثبات مالی و ابزارهای سیاستی دولتی پاسخ می‌دهند. این امر می‌تواند ریسک‌های بازار و تصمیم‌های سرمایه‌گذاری در نوآوری‌های مالی را با اولویت‌های عمومی و چارچوب‌های گزارش‌دهی ریسک همسو کند یا از آنها فاصله بدهد. همچنین دولت یا نهادهای عمومی مالک بخش عمده‌ای از سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت هستند، این امر می‌تواند به تمرکز بر سودآوری بلندمدت، پایداری منابع و کاهش

4. Li
5. Su
6. Jin & Myers

2. Liu
3. Stock price crash risk

۱. مقاله مستخرج از رساله دکتری

می‌تواند چارچوبی برای ارزیابی بین‌المللی نوآوری‌های مالی و ریسک سهام در سیستم‌های بانکی با مالکیت‌های متفاوت فراهم کند. در نتیجه تمایز دولتی بودن بانک‌ها از منظر پژوهش، یک برتری علمی مهم است زیرا این امکان را ایجاد می‌کند با دقت بیشتری ارتباط بین نوآوری‌های مالی و مدیریت ریسک قیمت سهام را در چارچوب حاکمیت نهادی و سیاست‌گذاری عمومی تحلیل کرد. این تمایز با بازتاب‌های عملی قوی برای سیاست‌گذاران، مدیران بانکی و بازار سرمایه همراه است: از بهبود طرح‌های حمایتی و حاکمیت شرکتی تا بهبود کارایی سرمایه‌گذاری در فناوری‌های مالی و افزایش اعتماد بازار.

بنابراین، پژوهش قصد دارد به ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت بپردازد. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و در پایان، نتایج و پیشنهادها ارائه شده است.

ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

ادبیات نظری نوآوری‌های مالی

نوآوری‌های مالی به طور کلی به چهار دسته اصلی تقسیم می‌شوند: ۱- نوآوری در محصولات مالی، ۲- نوآوری در فرایندها، ۳- نوآوری نهادی و ۴- نوآوری در فناوری‌های مالی (فین‌تک). هر یک از این دسته‌ها می‌توانند عملکردهای متفاوتی در نظام مالی ایفا کنند (سرگلزایی، ۱۴۰۳). بومن (۲۰۲۱) معتقد است که بانک‌ها برای رقابت در محیط جدید و متلاطم مالی نیازمند توسعه نوآوری‌هایی در محصولات اعتباری، خدمات پرداخت و ابزارهای سرمایه‌گذاری هستند. این نوآوری‌ها نه تنها پاسخگوی نیاز مشتریان هستند بلکه می‌توانند به بهبود مدیریت ریسک در سطح کلان نیز کمک کنند (بومن^۱، ۲۰۲۱). به عنوان نمونه، معرفی ابزارهای مشتقه نوین، قراردادهای پوشش ریسک و طراحی محصولات مالی خاص برای تأمین مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط از جمله نوآوری‌هایی هستند که در سال‌های اخیر به شدت مورد توجه قرار گرفته‌اند (بومن، ۲۰۲۱). ایجاد تغییرات در بازار جهانی و محیط عملیاتی بنگاه‌های اقتصادی، باعث ایجاد تقاضا برای نوآوری در عملیات حسابداری و مالی می‌شود (مهرانی و عبدزاده، ۱۳۹۸). از دیدگاه نظریه‌های مالی، نوآوری مالی در چارچوب‌هایی مانند نظریه کارایی بازار، نظریه اطلاعات نامتقارن و نظریه نمایندگی تحلیل می‌شود. به طور مثال، نظریه اطلاعات

فشارهای کوتاه‌مدت بازار پاسخ دهد. از این منظر، مسیرهای تأمین مالی نوآوری و سطح تحمل ریسک تغییر می‌کند و مدل‌های رفتار سرمایه‌گذاران هم با این نوع مالکیت تفاوت می‌کند. از سوی دیگر وابستگی بودجه عمومی و تعهدات اجتماعی می‌تواند ریسک‌های سیستمی مخصوصی برای بانک‌های تحت حاکمیت دولت ایجاد کند. نوآوری‌های مالی در چنین بافتی بیشتر به دنبال پایداری سرمایه‌گذاری، کنترل ریسک و تقویت شفافیت حاکمیت شرکتی هستند تا تنها نوآوری سودآور کوتاه‌مدت. همچنین بانک‌های تحت حاکمیت دولت ممکن است با محدودیت‌ها و فرصت‌های متفاوتی در دسترسی به بازار سرمایه، ابزارهای تسهیل سرمایه‌گذاری یا ضمانت‌های دولتی روبه‌رو باشند. این تفاوت‌ها می‌تواند خروجی‌های مدل‌های نوآوری و کارکردهای کاهش ریسک را نسبت به بانک‌های خصوصی تغییر دهد. همچنین وجود حمایت‌های دولتی یا تضمین‌های عمومی برای بانک‌های تحت حاکمیت دولت می‌تواند واکنش بازار به اخبار نوآوری‌های مالی را تغییر دهد. این مسئله بر شیوه قیمت‌گذاری سهام، نقدینگی و کارایی بازار اثر می‌گذارد و مدل‌های ریسک-بازار باید این سازوکار را در نظر بگیرند. اهمیت عملی برای سیاست‌گذاران، مدیران و بازار را می‌توان اینگونه بیان کرد که:

تحلیل تأثیر نوآوری‌های مالی بر کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت به سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا ابزارهای حمایتی، چارچوب‌های حاکمیت ریسک و گزارش‌دهی شفاف‌تر را طراحی کنند تا پایداری مالی و ثبات بازار حفظ شود. همچنین شناسایی عوامل اثرگذار بر نوآوری‌های مالی در بانک‌های تحت حاکمیت دولت به مدیران بانکی کمک می‌کند تا منابع سرمایه‌گذاری را به پروژه‌های با رابطه مطلوب ریسک-بازده هدایت کنند و از بروز زیان ناشی از نوسانات شدید قیمت سهام جلوگیری کنند. از طرفی تقویت اعتماد بازار و سرمایه‌گذاران، روشن‌سازی نقش حمایت‌های دولتی و چگونگی مدیریت ریسک از طریق نوآوری‌های مالی می‌تواند به گزارش‌دهی شفاف‌تر، افزایش حاکمیت شرکتی و ابزارهای کاهش ریسک برای سهامداران منجر شود. بانک‌های تحت حاکمیت دولت بخشی از چارچوب سیاستی و بودجه‌ای دولت هستند. مطالعه تفاوت‌های مالکیت و سیاست‌گذاری بین دولتی و خصوصی به سیاست‌گذارانی که به ثبات بودجه و مدیریت ریسک دولت می‌پردازند، نکات کلیدی ارائه می‌دهد. اگر مدل شما امکان تعمیم بین بانک‌های تحت حاکمیت دولت و خصوصی در کشورهای مختلف را بدهد،

ریسک سقوط قیمت سهام

ریسک سقوط قیمت سهام یکی از مهم‌ترین ریسک‌های سیستماتیک در بازارهای سرمایه است که به احتمال کاهش ناگهانی و شدید قیمت سهام یک شرکت در آینده نزدیک اشاره دارد. این نوع ریسک بیشتر با چولگی منفی در توزیع بازده سهام شناسایی می‌شود و به عنوان شاخصی از بحران درون‌سازمانی یا افشای تأخیری اطلاعات منفی شمرده می‌شود (خلیفه‌سلطانی و همکاران، ۱۴۰۰). مدل‌های متعددی برای سنجش ریسک سقوط قیمت سهام توسعه یافته‌اند. یکی از شناخته‌شده‌ترین مدل‌ها، مدل چولگی منفی در بازده سهام است. همچنین شاخص‌هایی مانند NCSKEW و DUVOL به‌طور گسترده در پژوهش‌های مالی برای سنجش این ریسک استفاده می‌شوند (چن^۳ و همکاران، ۲۰۲۱). مطالعات متعددی نشان داده‌اند که عواملی چون کیفیت پایین گزارشگری مالی، ساختار ناکارآمد حاکمیت شرکتی، فساد مدیریتی و وجود اطلاعات نامتقارن می‌توانند احتمال سقوط قیمت سهام را افزایش دهند (محمودیان، ۱۴۰۰). برعکس، شفافیت اطلاعاتی، نظارت مؤثر هیئت‌مدیره، کنترل‌های داخلی قوی و نوآوری‌های مالی سالم می‌توانند این ریسک را کاهش دهند (نگوین و دانگ، ۲۰۲۳). در محیط اقتصادی ایران نیز عوامل متعددی بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیرگذارند. ساختار مالکیت متمرکز، ضعف در نظارت نهادهای حسابرسی، و محدودیت در دسترسی به اطلاعات مالی به‌روز، از جمله عواملی هستند که موجب افزایش ریسک سقوط سهام در بازار سرمایه کشور می‌شوند (عباسی و همکاران، ۱۴۰۲). نوآوری مالی به‌عنوان یکی از ارکان اصلی تحول در نظام‌های مالی و بانکی، نقش چشمگیری در ارتقاء عملکرد بازارهای مالی و کاهش ریسک‌های سیستمی از جمله ریسک سقوط قیمت سهام ایفا می‌کند. در سال‌های اخیر، با گسترش فناوری‌های نوین و توسعه ابزارهای مالی متنوع، بانک‌ها و نهادهای مالی توانسته‌اند روش‌های نوینی را برای مدیریت ریسک، افزایش شفافیت اطلاعاتی و بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران ارائه دهند (بومن، ۲۰۲۱). از طرفی نوآوری‌های مالی نقش مهمی در ارتقاء فرهنگ مالی عمومی دارند. افزایش دسترسی کاربران به اطلاعات مالی، ارتقاء مهارت‌های تحلیل داده و توسعه بسترهای شفاف مالی، موجب توانمندسازی سرمایه‌گذاران شده و آنها را از رفتارهای غیرمنطقی و تبادار در امان نگه می‌دارد. این عامل، به ویژه در بازارهای نوظهور همچون ایران، نقش مهمی در پیشگیری از سقوط‌های ناگهانی ایفا می‌کند (ایگدر، ۱۴۰۱ و عباسی و

نامتقارن بیان می‌کند که توسعه ابزارهای نوین مالی می‌تواند باعث کاهش شکاف اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران و مدیران شده و در نتیجه ریسک سقوط قیمت سهام را کاهش دهد (نگوین و دانگ^۱، ۲۰۲۳). مدیران با افزایش تعداد محصولات جدید عرضه شده به بازار، بر بخش عمده‌ای از خدمات مالی تمرکز می‌کنند و در این شرایط است که نوآوری به موضوعی مهم تبدیل می‌شود (نبی‌پورافروزی و یزدان‌جو، ۱۴۰۲).

حوزه‌های نوآوری مالی

پنج حوزه کلیدی نوآوری مالی عبارت‌اند از:

- ۱- تجزیه و تحلیل داده‌های مشتری؛
- ۲- ارزیابی جامع اعتبارات؛
- ۳- ارائه تجربه‌ای کاملاً دیجیتال به مشتری؛
- ۴- پیاده‌سازی بسترهای دیجیتال یکپارچه؛
- ۵- مدیریت سبد دارایی‌ها.

این تعاملات، انتخاب‌هایی مانند توسعه داخلی، شراکت یا مالکیت را برای بانک‌ها فراهم کرده و بسته به سطح بلوغ فناوری و موقعیت بانک متفاوت خواهد بود (بالاجی^۲، ۲۰۲۴). بانک‌ها در مشارکت با شرکت‌های فناوری مالی فعال‌تر شده‌اند. با توجه به سرمایه‌گذاری لازم، شراکت با ارائه‌دهندگان خدمات فناورانه مالی گزینه‌ای ارزان و با ریسک نسبتاً کمتری در مقایسه با تملک آن‌ها یا ایجاد شرکت‌های وابسته فین‌تک است. کارشناسان بر این باور هستند که در بلندمدت، دیجیتالی‌سازی باید اولویت بالاتری برای بانک‌های سنتی داشته باشد. می‌توان نتیجه گرفت که بانک‌های سنتی و ارائه‌دهندگان خدمات فناورانه مالی می‌توانند همزمان رقیب و شریک باشند، اما همکاری و تعامل برای بانک‌ها ضروری است (رومانووا و کودینسکا^۳، ۲۰۲۱). نوآوری مالی در نظام بانکی به عنوان ابزاری برای بهبود کارایی، افزایش رقابت‌پذیری، کاهش ریسک‌ها و به‌روزرسانی خدمات بانکی شناخته می‌شود. در محیطی که تحولات فناوری، نیازهای متغیر مشتریان و رقابت فزاینده نهادهای مالی نقش مهمی در جهت‌گیری‌های استراتژیک بانک‌ها دارند، نوآوری به عنوان یکی از راهکارهای کلیدی برای حفظ بقا و توسعه مطرح است (ایگدر، ۱۴۰۱). یکی از اهداف اصلی نوآوری مالی در بانک‌ها، افزایش بهره‌وری عملیاتی و کاهش هزینه‌هاست. توسعه خدمات بانکداری الکترونیک، اپلیکیشن‌های موبایل‌بانک و سامانه‌های هوشمند مدیریت ریسک از جمله اقدامات نوآورانه‌ای هستند که موجب صرفه‌جویی در منابع، تسهیل خدمات‌دهی و افزایش رضایت مشتریان می‌شوند (خلیفه‌سلطانی و همکاران، ۱۴۰۰).

(۲۰۲۴)، به بررسی ترویج رشد کسب و کار با نوآوری مالی و دیجیتالی سازی: تأثیر متقابل نوآوری فناوری سبز، رقابت در بازار محصول و عملکرد شرکت پرداختند. نتایج پژوهش یک کمک تجربی و نظری مفید به دیجیتالی شدن و نوآوری محصول ارائه می‌دهد. یافته‌ها به بررسی دلایل پیشینه نوآوری مالی و عملکرد شرکت کمک می‌کنند. این مدل پژوهش می‌تواند به پژوهشگران در طراحی استراتژی‌های قوی برای ارزیابی تأثیر عملکرد شرکت کمک کند. پژوهشگران ممکن است با یکپارچه‌سازی این روش، درک‌های ارزشمندی را پیش ببرند. در خصوص اصالت، این نتایج نشان می‌دهند که نوآوری دیجیتالی به طور مثبت بر عملکرد شرکت تأثیر می‌گذارد از طریق ارائه محصولات نوآورانه و دیجیتالی شدن. یافته‌ها به ادبیات نوآوری دیجیتالی افزوده می‌شود و پژوهش پیشنهاد می‌کند که سازمان‌های تجاری باید بهبود نوآوری مالی و دیجیتالی شدن در شرکت‌های تجاری خود توجه خاصی داشته باشند. مناه و همکاران (۲۰۲۴)، به ارائه مدل حسابداری اسلامی از منظر نوآوری مالی پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که توسعه یک مدل حسابداری اسلامی از منظر نوآوری مالی، حسابداری اسلامی را با ارائه سریع و دقیق صورت‌های مالی، ارتقای کارایی عملیاتی واحدهای تجاری اسلامی به‌ویژه شرکت‌های کوچک و متوسط از نظر گزارش‌گری مالی، رعایت موازین شرعی و انجام تعهدات اجتماعی سازمان، رقابت پذیرتر می‌کند. جبین و مایرز (۲۰۲۴)، به تعامل پویای میان چرخه‌های نوآوری و ریسک سیستماتیک در بخش بانکی پرداختند. با استفاده از داده‌های سری زمانی و مدل‌های VAR، نشان داده شد که دوره‌های نوآوری تهاجمی در نبود نظارت کافی می‌تواند منجر به بحران یا سقوط قیمتی شود. کاستاپولوس^۱ و همکاران (۲۰۲۳)، به بررسی ظرفیت جذب، نوآوری و عملکرد مالی پرداختند. با استفاده از آنالیز مسیر در یک نمونه ۴۶۱ تایی از سرمایه‌گذاران یونانی شرکت کننده در سومین همایش بررسی نوآوری، این پژوهش با فهم عوامل زمینه ساز و فواید حاصل از ظرفیت جذب و با فراهم آوردن شواهد تجربی از فرم‌های وابسته به موقعیت جغرافیایی یک پژوهش مهم و همراه دلایل عملی را ارائه می‌کند. نگوین و دانگ (۲۰۲۳)، به بررسی تأثیر توسعه فناوری‌های فین‌تک بر ریسک سقوط قیمت سهام در بازارهای نوظهور پرداختند. این مطالعه با استفاده از داده‌های پانل بین سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۱ و مدل‌های رگرسیون نشان داد که پذیرش فین‌تک در چارچوب مقررات مناسب، منجر به کاهش معنادار ریسک سقوط می‌شود.

همکاران، ۱۴۰۲). در مجموع، نوآوری مالی با فراهم کردن ابزارها، فرایندها و فناوری‌های جدید، نه تنها موجب افزایش کارایی بازارهای مالی می‌شود، بلکه با کاهش ریسک‌های پنهان، ارتقاء شفافیت، و بهبود رفتار سرمایه‌گذاران، نقش حیاتی در پیشگیری و مدیریت ریسک سقوط قیمت سهام ایفا می‌کند (محمدی‌پور و همکاران، ۱۴۰۱).

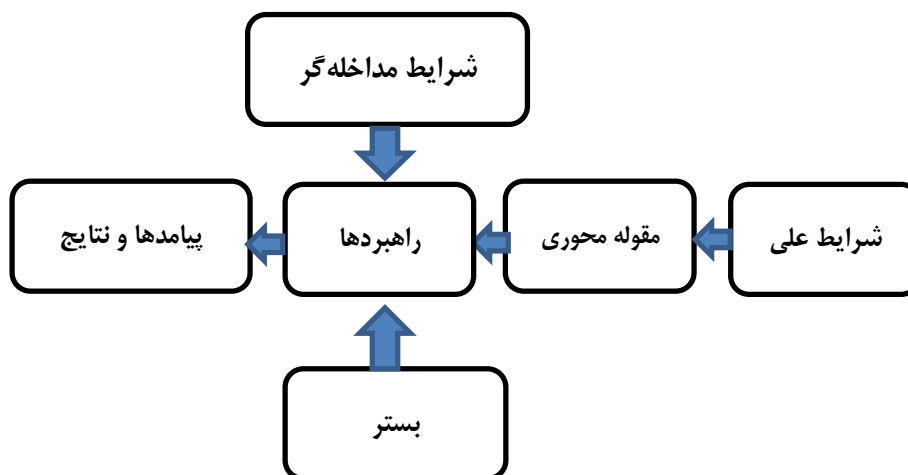
نقش نوآوری مالی در مدیریت و کاهش ریسک سقوط قیمت سهام

نوآوری مالی به‌عنوان یکی از ارکان اصلی تحول در نظام‌های مالی و بانکی، نقش چشمگیری در ارتقاء عملکرد بازارهای مالی و کاهش ریسک‌های سیستمی از جمله ریسک سقوط قیمت سهام ایفا می‌کند. در سال‌های اخیر، با گسترش فناوری‌های نوین و توسعه ابزارهای مالی متنوع، بانک‌ها و نهادهای مالی توانسته‌اند روش‌های نوینی را برای مدیریت ریسک، افزایش شفافیت اطلاعاتی و بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران ارائه دهند (بومن، ۲۰۲۱). مفهوم ریسک سقوط قیمت سهام به شرایطی اشاره دارد که در آن، به دلیل انباشت اطلاعات منفی پنهان یا شوک‌های ناگهانی، قیمت سهام به‌طور ناگهانی و شدید کاهش می‌یابد. این پدیده، بیشتر نتیجه عدم شفافیت، ضعف در افشای اطلاعات، یا عدم تقارن اطلاعاتی است (نگوین و دانگ، ۲۰۲۳). نوآوری مالی می‌تواند با ایجاد ساختارهای نوین گزارش‌گری، ارتقاء ابزارهای تحلیل ریسک و ارائه محصولات پوشش‌دهنده ریسک، در کاهش احتمال وقوع چنین سقوط‌هایی مؤثر باشد. از جمله مصادیق نوآوری مالی در این زمینه می‌توان به توسعه ابزارهایی مانند اوراق اختیار فروش تبعی، معاملات الگوریتمی، فناوری‌های هوش مصنوعی در تحلیل بازار، و سامانه‌های هشدار سریع اشاره کرد. این ابزارها با افزایش دقت تحلیل‌ها و فراهم کردن اطلاعات به موقع برای سرمایه‌گذاران، احتمال واکنش‌های هیجانی و گله‌ای را کاهش می‌دهند و از این طریق، به ثبات بازار کمک می‌کنند (هیلی و پالپو، ۲۰۲۱). همچنین، نوآوری‌های مالی نقش مهمی در ارتقاء فرهنگ مالی عمومی دارند. افزایش دسترسی کاربران به اطلاعات مالی، ارتقاء مهارت‌های تحلیل داده و توسعه بسترهای شفاف مالی، موجب توانمندسازی سرمایه‌گذاران شده و آنها را از رفتارهای غیرمنطقی و تب‌دار در امان نگه می‌دارد. این عامل، به ویژه در بازارهای نوظهور همچون ایران، نقش مهمی در پیشگیری از سقوط‌های ناگهانی ایفا می‌کند (ایگدر، ۱۴۰۱ و عباسی و همکاران، ۱۴۰۲). عباسی^۱ و همکاران

مدل و پرسش‌های پژوهش

با توجه به اینکه پژوهش حاضر به دنبال «ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط

قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت» است، مدل و پرسش‌های پژوهش به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند:



نمودار ۱. تبدیل کدگذاری باز به پارادایم کدگذاری محوری (کوربین و استراوس^۱، ۲۰۰۸)

پرسش‌های پژوهش

- Q1: مؤلفه‌های نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q2: شرایط علی نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q3: شرایط زمینه‌ای نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q4: شرایط مداخله‌گر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q5: راهبردهای نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q6: پیامدهای نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟
- Q7: مدل نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت چگونه است؟
- Q8: اعتبار مدل نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام بانک‌های تحت حاکمیت دولت چگونه است؟

روش شناسی پژوهش

جامعه آماری: با بهره‌مندی از نظرات و تجربیات مدیران و متخصصان حوزه مالی، اطلاعات لازم از طریق روش مصاحبه

نیمه ساختاریافته جمع‌آوری می‌شود. شایان بیان است که متناسب با جامعه آماری پژوهش حاضر، نمونه و حجم آن نیز شامل دو بخش است:

در بخش کیفی از روش نمونه‌گیری هدفمند یا قضاوتی استفاده می‌شود. نمونه‌گیری هدفمند یا قضاوتی، انتخاب آگاهانه افراد یا عناصر مشخص برای پژوهش توسط پژوهشگر است. نمونه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان، مدیران و دانشگاهیان متخصص در حوزه موضوع پژوهش است.

بخش کمی

جامعه آماری: شامل مدیران بانک‌های تحت حاکمیت دولت ایران است که از بین مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره و مدیران ارشد و مالی بانک‌های دولتی ایران انتخاب شدند.

الف) توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های تحقیق

در این پژوهش ۲۲ نفر از متخصصان، خبرگان، اساتید و سهامداران نهادی و کارگزاران بازار فرابورس که نظراتشان در خصوص پروژه‌ها قابل استناد است، به عنوان جامعه آماری برای انجام مصاحبه انتخاب شدند. توصیف جمعیت شناختی

نمونه‌های مورد نظر در این بخش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. انواع داده‌های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده ها	تعداد
۱	مصاحبه های اختصاصی با خبرگان، مدیران و دانشگاهیان متخصص در حوزه مالی	۱۱
۲	مصاحبه های اختصاصی با همه سهامداران نهادی و کارگزاران بازار فرابورس ایران	۱۱

همانطور که جدول بالا نشان می‌دهد، اولین شیوه گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌های اختصاصی با خبرگان، مدیران و دانشگاهیان متخصص در حوزه مالی و مصاحبه‌های اختصاصی با همه سهامداران نهادی و کارگزاران بازار فرابورس ایران بوده است. شایان بیان است به طور تقریبی زمان مصاحبه ۴۵ دقیقه بوده است.

ب) پرسش‌های مصاحبه

پرسش‌های مصاحبه، پس از بررسی و مرور پژوهش‌های پیشین در رابطه با شرایط علی ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام؛ مقوله محوری، راهبردهای تعاملی، بسترها و زمینه‌ها، شرایط مداخله‌گر و همچنین نتایج و پیامدهای مدل در بانک‌های تحت حاکمیت دولت تدوین شد. چارچوب اصلی پرسش‌های پژوهش استوار بر رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد به شرح زیر است:

- ۱- به نظر شما به چه علت، توجه ویژه به عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت یک ضرورت است؟
- ۲- به نظر شما مهمترین عوامل بومی اثرگذار بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟ آن را تحلیل کنید؟

۳- شرایط، امکانات، زیرساخت‌ها، الزامات و بسترهای بومی لازم برای بکارگیری نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟

۴- راهبردهای تعاملی^۱ بهبود عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟

۵- به نظر شما شرایط مداخله‌گر^۲ مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟

۶- به نظر شما نتایج، پیامدها و آثار توسعه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت کدامند؟ (چه تاثیری در شرایط موجود دارد؟).

ج) جمع‌آوری داده‌ها

برای جمع‌آوری داده‌های این پژوهش در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شده است. تمامی مصاحبه‌ها ضبط شده و فایل صوتی به طور کامل پیاده‌سازی شده است. در دو مصاحبه آخر اشباع نظری حاصل شد اما مصاحبه‌ها برای حصول اطمینان از کفایت داده‌ها صورت گرفت. در هر مصاحبه، هدف از انجام پژوهش و فرآیند مصاحبه برای فرد مصاحبه شونده توضیح داده شده است. در طول فرآیند مصاحبه هم از پرسش‌های بسته و هم پرسش‌های باز استفاده شده است. در این پژوهش به منظور یافتن اطلاعات مورد نظر سعی بر این بوده که با انجام مصاحبه‌های عمیق از مصاحبه‌شونده خواسته شود تا کلیه اجزای رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد در الگوی مناسب عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت را بصورت کامل روایت کنند. تحلیل این نمونه‌ها به صورت گام به گام و پس از پایان یافتن هر مصاحبه انجام گرفته است. بعد از انجام مصاحبه، نسخه نوشتاری آن تایپ شده و پس از مفهوم پردازی در هر مصاحبه، کم کم نکات کلیدی‌تر و مقوله‌ها استخراج شدند.

۲. مجموعه‌ای از وقایع و شرایط هستند که پس از شروع مطالعه و در حین انجام پژوهش رخ میدهند. در پژوهش حاضر، شرایط مداخله‌گر عواملی هستند که در فرآیند ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های دولتی، رخ می‌دهند.

۱. مجموعه اقدامات هدفمندی که راه‌حلهایی فراهم می‌سازند و منجر به ایجاد طراحی مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های دولتی می‌شوند.

د) فرآیند کدگذاری و تحلیل

همانطور که در بخش‌های پیشین اشاره شد، فرآیند کدگذاری افزون بر شناسایی شواهد گفتاری (نکات کلیدی)، شامل مفهوم پردازی (استخراج کدها)، مقوله پردازی (کدگذاری محوری) و شناسایی مدل کلی پژوهش (کدگذاری انتخابی) است. شواهد گفتاری یا نکات کلیدی وقایع کوچکی که دارای بار معنایی مستقل هستند. نامگذاری مفهومی به شواهد گفتاری را مفهوم‌پردازی می‌گویند که در این پژوهش با عنوان کد بیان شده‌اند. پس از شناسایی و نام‌گذاری مفاهیم موجود، مفاهیم مشابه بر اساس منطق تلفیق شده و هر یک تحت عنوان یک مقوله

ارائه شده و در نهایت مدل پژوهش در قالب مدل داده بنیاد ارائه شده است.

کدگذاری باز

عامل‌های معرفی شده تحت عنوان خرده مقوله، انتزاعی‌ترین نام‌های مفهومی هستند که با برقراری پیوند میان آنها الگوی پژوهش ترسیم می‌شود. داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت مورد مطالعه، بررسی و تحلیل قرار گرفت. به داده‌هایی که مشابه یکدیگر بوده‌اند مفاهیمی متناسب اختصاص داده شده است و بدین ترتیب تمامی مقوله‌ها و مفهوم‌ها استخراج و شناسایی شده که در مجموع ۲۴ مقوله و ۹۶ مفهوم شناسایی شده‌اند.

جدول ۲. مفاهیم و مقوله‌های مستخرج از کدگذاری داده‌ها

ردیف	مقوله	مفهوم
۱	نرخ بهره	افزایش نرخ بهره. کاهش تقاضا. کاهش ریسک سرمایه‌گذاری. تأثیر بر تصمیم‌گیری. بی‌ثباتی در ارزش سهام.
۲	نوسانات ارزی	افزایش ریسک‌های سرمایه‌گذاری. اعتماد عمومی به بازار. تأثیر بر هزینه‌های عملیاتی. تأثیر بر فعالیت‌های اقتصادی.
۳	عوامل سیاسی و اجتماعی	کاهش سرمایه‌گذاری از ناآرامی‌ها. اثرات جهانی بر تصمیمات کشوری. نیاز به انطباق با تغییرات. کاهش تقلب در معاملات.
۴	شفافیت معاملات	افزایش اعتماد مشتریان. تسریع در فرآیندها. ردیابی بهتر فعالیت‌ها. نیاز به نیروی کار ماهر.
۵	مدیریت منابع انسانی	اهمیت آموزش مداوم. فرهنگ سازمانی مؤثر. ارتباطات داخلی قوی. افزایش ریسک‌پذیری.
۶	فرهنگ سازمانی	همکاری تیمی. ارتقاء خلاقیت. توجه به نظرات کارکنان. زیرساخت‌های پیشرفته.
۷	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	عدم وجود موانع فناوری. کارایی بالای سیستم‌ها. اهمیت به روز بودن. جذب سرمایه‌گذاری‌های جدید.
۸	منابع مالی خارجی	حمایت از استارت‌آپ‌ها. نقش اعتبار بانک‌ها. بهبود استراتژی‌های مالی.

ردیف	مقوله	مفهوم
۹	تغییرات قوانین مالی	تأثیر بر تصمیمات اقتصادی. عدم قطعیت‌های قانونی. هزینه‌های انطباقی. قوانین حمایتی. جذب اعتماد سرمایه‌گذاران. حمایت از توسعه اقتصادی. شفافیت قانونی.
۱۰	قوانین حمایت از نوآوری	نیاز به قوانین فناوری‌های جدید. الزامات نظارتی. هزینه ایجاد امنیت. تأثیر بر تصمیمات مالی. مسئولیت‌پذیری.
۱۱	محدودیت منابع بانک‌ها	تأثیرات روی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری. توجه به مدیریت ریسک. ارزیابی اطلاعات بازار. شناخت ریسک‌ها. توجه به نیازهای بازار. سهم بازار. استراتژی‌های نوآورانه. تست محصول. بهبود کیفیت. جمع‌آوری بازخورد. تحلیل داده‌ها.
۱۲	فرهنگ ریسک‌پذیری	به‌روزرسانی محصولات. تجربه کاربری بهتر. تیلیفات آنلاین. آموزش مشتریان. افزایش دسترسی. بازاریابی مؤثر. جذب نسل جوان. تولید محتوای جذاب. تعامل با مشتریان. عدم اطمینان اقتصادی. تأثیر رویدادهای جهانی. بازنگری در تصمیم‌گیری. استراتژی‌های مدیریت ریسک. کاهش تقاضا برای خدمات. نرخ بیکاری. تغییرات ارز. اولویت‌های سرمایه‌گذاران. تأثیرات منفی. شفافیت اطلاعات. تحلیل خطرات. استفاده از ابزارهای مالی. استفاده از تکنولوژی‌های نوین. دسترسی به داده‌های به‌روز. تحلیل حساسیت. استفاده از تحلیل داده‌های پیشرفته.
۱۳	طراحی محصولات	
۱۴	ارزیابی مستمر	
۱۵	خدمات مالی دیجیتال	
۱۶	رسانه‌های اجتماعی	
۱۷	نوسانات بازار	
۱۸	فشارهای اقتصادی	
۱۹	عدم قطعیت با رویدادهای غیرمنتظره	
۲۰	دسترسی به ابزارهای مدیریت ریسک	
۲۱	رضایت مشتری	بازگشت مثبت سرمایه‌گذاری. تأثیر بر شهرت برند.

ردیف	مقوله	مفهوم
۲۲	عملکرد مالی	رشد درآمدها و سودآوری. بهبود نسبت‌های مالی. کاهش هزینه‌های عملیاتی. تأثیر بر ارزش سهام
۲۳	نوآوری و توسعه محصول	بهبود کیفیت محصولات و خدمات. افزایش تنوع محصولات. پاسخگویی سریع‌تر به نیازهای بازار. توانایی در ایجاد مزیت رقابتی. تأثیرات مثبت بر محیط زیست. مسئولیت اجتماعی شرکت.
۲۴	توسعه پایدار	جذب مشتریان با ارزش‌های مشابه. تأثیر بر رضایت ذینفعان.

روایی و پایایی

لازم به توضیح است که برای بررسی روایی در بخش کیفی از روش مثلث سازی منبع داده استفاده می‌شود. مثلث سازی منبع داده‌ها، به استفاده از منابع متعدد داده‌ها برای تحلیل یک پدیده یکسان گفته می‌شود. برای این کار سه منبع اصلی یعنی خبرگان، مدیران و دانشگاهیان متخصص در حوزه موضوع مطرح شده در پژوهش حاضر استفاده می‌شود تا اطلاعات همه جانبه‌تری از منابع مختلف درگیر با موضوع بدست بیاورد. این کار باعث می‌شود تا از دیدگاه‌های مختلفی داده‌ها گردآوری شود تا وسعت و عمق داده‌ها بهبود یابد. افزون بر این سه گروه منبع گردآوری داده، ادبیات نظری و پژوهشی مشارکت نیز منبع دیگری است که اطلاعات جامع‌تری را در مورد پدیده مورد مطالعه در اختیار محقق قرار می‌دهد. این امر نشان می‌دهد که مثلث سازی به شکل مناسبی صورت گرفته و پدیده از زاویه منابع مختلف و متنوعی بررسی شده است. همچنین برای بررسی پایایی مصاحبه‌ها، از روش پایایی بازآزمون و روش پایایی توافق بین دو کدگذار استفاده می‌شود. در ادامه شیوه انجام هر یک از آنها شرح داده شده است. پایایی بازآزمون: روش بازآزمون برای ارزیابی ثبات کدگذاری پژوهشگر به کار می‌رود. برای محاسبه پایایی رابطه (۱) از میان مصاحبه‌های انجام گرفته چند مصاحبه به عنوان نمونه انتخاب شده و هر کدام از آنها در یک فاصله زمانی مشخص توسط خود پژوهشگر، دو بار کدگذاری می‌شوند. سپس کدهای مشخص شده در دو فاصله زمانی برای هر مصاحبه انتخابی با هم مقایسه می‌شوند. در هر کدام از مصاحبه‌های انتخابی، کدهایی که در دو فاصله زمانی با هم مشابه هستند با عنوان کدهای توافق و کدهای غیرمشابه با عنوان کدهای عدم توافق مشخص می‌شوند. فرمول تخمین پایایی بین کدگذاری در دو فاصله زمانی به صورت رابطه ۱ است:

درصد پایایی باز آزمون

$$\text{رابطه (۱)} \quad = \frac{\text{تعداد توافقات} \times 100}{\text{تعداد کل کدها}} \quad 2 \times$$

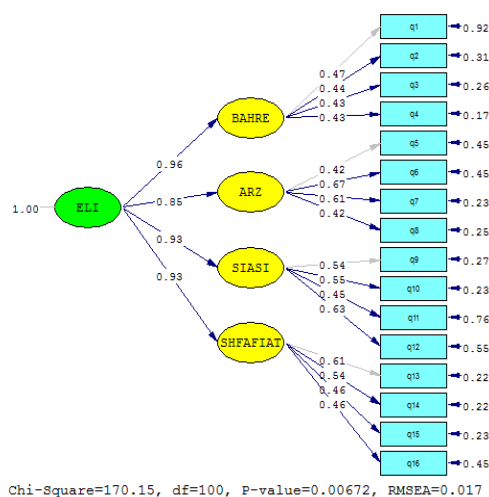
پایایی بین دو کدگذار: توافق بین کدگذاران عبارت از توافق دو یا چند کدگذار در زمینه کدهای مورد استفاده در خصوص بخشی از متن مصاحبه است (نشان داده شود که یک کدگذار دیگر، متن را با همان کد یا کدهای مشابه کدگذاری می‌کند). برای محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافق درون موضوعی دو کدگذار، از یک دانشجوی مقطع دکتری درخواست می‌شود تا به عنوان همکار پژوهش (کدگذار) در پژوهش مشارکت کند. آموزش‌ها و تکنیک‌های لازم برای کدگذاری مصاحبه‌ها به ایشان انتقال داده خواهد شد. سپس پژوهشگر به همراه این فرد، تعداد چهار مصاحبه را کدگذاری کرده و درصد توافق درون موضوعی (توافق بین دو کدگذار) با استفاده از رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

$$\text{رابطه ۲} \quad = \frac{\text{تعداد توافقات} \times 100}{\text{تعداد کل کدها}} \quad 2 \times$$

با توجه به اینکه مطالعه حاضر در راستای «ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت» است، بنابراین متناسب با روش‌های گردآوری اطلاعات می‌توان ابزار گردآوری اطلاعات را به شرح زیر دسته‌بندی کرد:

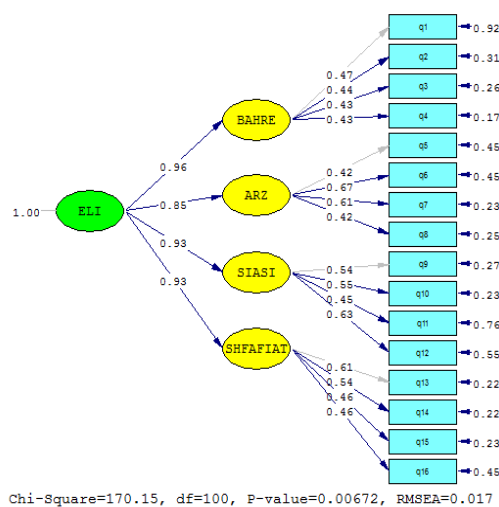
الف) اطلاعات کتابخانه‌ای و مروری بر اسناد و مدارک موجود: در این پژوهش از روش کتابخانه‌ای و با

مشاهده پذیر) هستند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $\frac{0}{3}$ باشد، می‌توان گفت پرسش‌های مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.



نمودار ۲. مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط علی در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد
مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۳) نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱,۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.



نمودار ۳. مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط علی در حالت معناداری

استفاده از اطلاعات مندرج در مقالات و کتب مرجع برای جمع‌آوری اطلاعات در ارتباط با مبانی نظری ادبیات پژوهش استفاده شد.

ب) مصاحبه (ابزار کیفی): در پژوهش حاضر از ابزار گردآوری داده‌های کیفی استفاده خواهد شد. بنابراین برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، از ابزار مصاحبه استفاده خواهد شد. بطور کلی مصاحبه را می‌توان به سه دسته تقسیم کرد: ۱- سازمان یافته، ۲- نیمه سازمان یافته، ۳- سازمان نایافته. در این پژوهش از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته استفاده می‌شود.

ج) پرسشنامه (ابزار کمی): در پژوهش حاضر بعد از ارائه الگو که خروجی بخش کیفی پژوهش است، می‌بایست در بخش کمی پژوهش الگوی پیشنهادی ارزیابی شود. بنابراین از پرسشنامه که یکی از ابزار گردآوری داده‌های کمی است، استفاده شد.

یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

در جدول (۹) آمارتوصیفی متغیر شرایط علی، مقوله محوری، راهبردها، بسترها، شرایط مداخله‌گر و سرانجام پیامدها قابل مشاهده است.

جدول ۹. آماره‌های کلی متغیرهای پژوهش

متغیر	امتیاز کلی			
	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
شرایط علی	۳,۷۸	۰,۶۴	۲,۰۰	۴,۰۰
مقوله محوری	۳,۶۲	۰,۵۹	۱,۰۰	۵,۰۰
راهبردها	۴,۱۹	۰,۷۰	۳,۰۰	۵,۰۰
بسترها	۳,۸۲	۰,۹۱	۱,۰۰	۴,۰۰
شرایط مداخله‌گر	۴,۶۱	۰,۶۶	۲,۰۰	۵,۰۰
پیامدها	۳,۷۳	۰,۴۴	۱,۰۰	۵,۰۰

تحلیل عاملی تاییدی^۱ سازه‌های پرسشنامه

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی متغیر شرایط علی این ضرایب در واقع نشان دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و

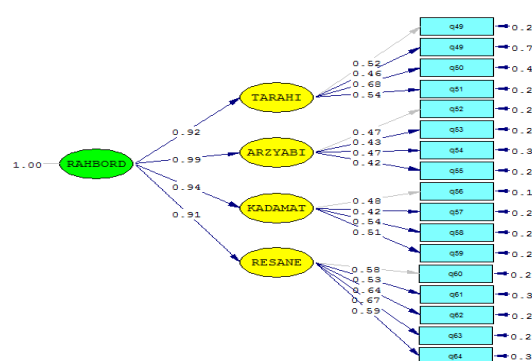
شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری متغیر مقوله محوری

تحلیل عاملی تاییدی متغیر راهبردها

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی مدل اندازه‌گیری

متغیر راهبردها

این ضرایب در واقع نشان‌دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و مشاهده پذیر) هستند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $0/3$ باشد، می‌توان گفت پرسش‌های مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.

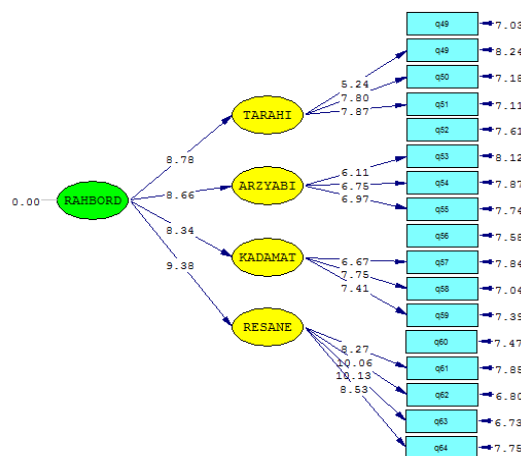


Chi-Square=200.06, df=115, P-value=0.00982, RMSEA=0.034

نمودار ۶. مدل اندازه‌گیری متغیر راهبردها در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد

مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۷) نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱,۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.



Chi-Square=200.06, df=115, P-value=0.00982, RMSEA=0.034

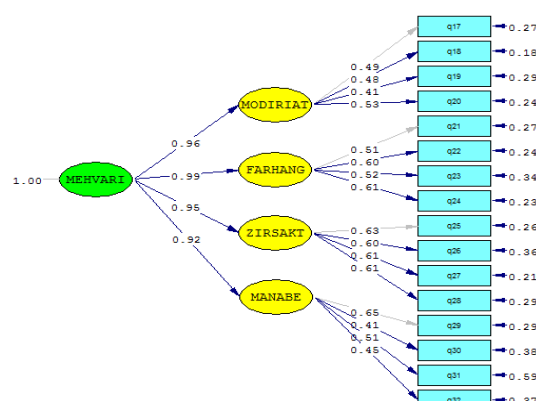
نمودار ۷. مدل اندازه‌گیری متغیر راهبردها در حالت معناداری

تحلیل عاملی تاییدی متغیر مقوله محوری

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی مدل اندازه‌گیری

متغیر مقوله محوری

این ضرایب در واقع نشان‌دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و مشاهده پذیر) می‌باشند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $0/3$ باشد، می‌توان گفت سؤالات مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.

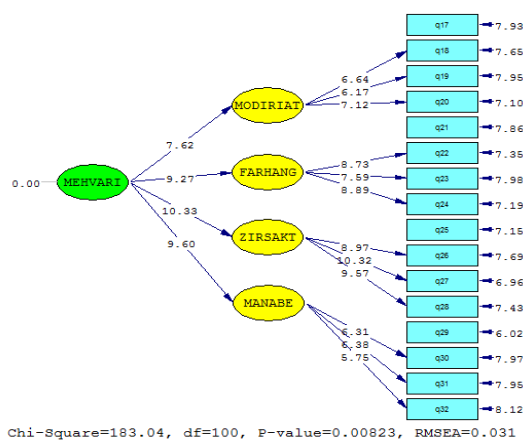


Chi-Square=183.04, df=100, P-value=0.00823, RMSEA=0.031

نمودار ۴. مدل اندازه‌گیری متغیر مقوله محوری در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد

مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۵) نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱,۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.



Chi-Square=183.04, df=100, P-value=0.00823, RMSEA=0.031

نمودار ۵. مدل اندازه‌گیری متغیر مقوله محوری در حالت معناداری

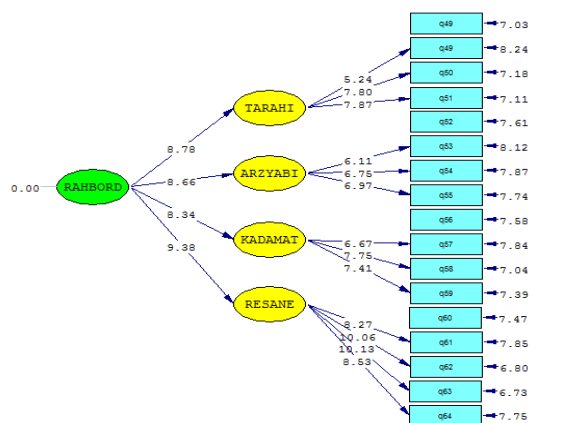
شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری متغیر راهبردها

تحلیل عاملی تاییدی متغیر بستر

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی مدل اندازه‌گیری

متغیر بستر

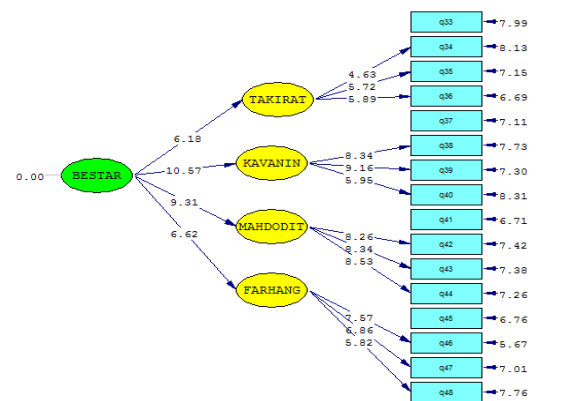
این ضرایب در واقع نشان دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و مشاهده پذیر) هستند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $\frac{0}{3}$ باشد، می‌توان گفت پرسش‌های مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.



نمودار ۸. مدل اندازه‌گیری متغیر بستر در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد

مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۹) نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱٫۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.



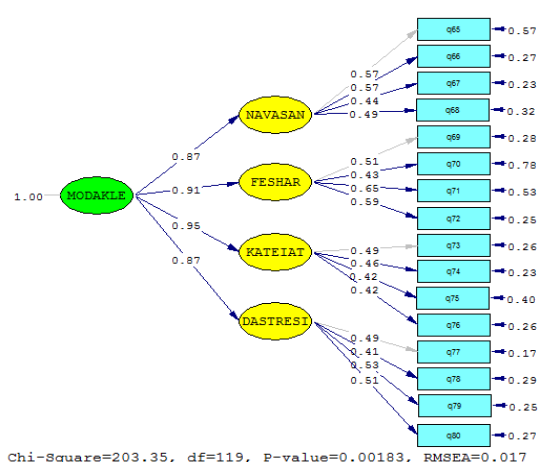
نمودار ۹. مدل اندازه‌گیری متغیر بستر در حالت معناداری

تحلیل عاملی تاییدی متغیر شرایط مداخله گر

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی مدل اندازه‌گیری

متغیر مداخله گر

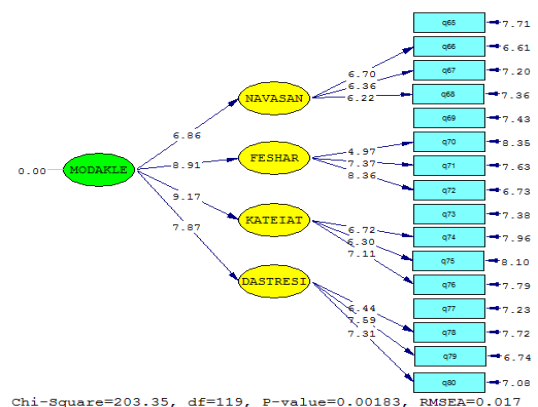
این ضرایب در واقع نشان دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و مشاهده پذیر) هستند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $\frac{0}{3}$ باشد، می‌توان گفت پرسش‌های مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.



نمودار ۱۰. مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط مداخله گر در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد

مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۱۱) نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱٫۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.

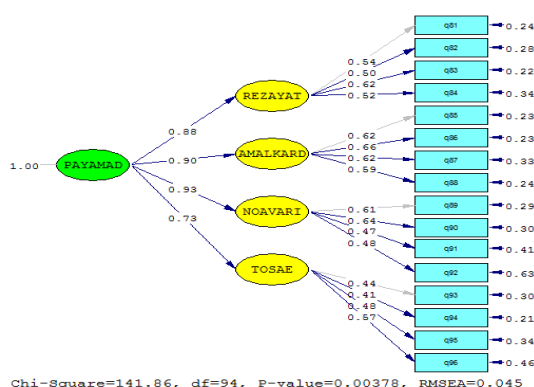


نمودار ۱۱. مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط مداخله گر در حالت معناداری

تحلیل عاملی تاییدی متغیر پیامدها (نتایج)

ضرایب استاندارد تحلیل عاملی تاییدی مدل اندازه‌گیری متغیر پیامدها

این ضرایب در واقع نشان دهنده ضرایب مسیر یا بارهای عاملی بین متغیرها و پرسش‌های مربوطه (متغیرهای پنهان و مشاهده پذیر) هستند در این مدل میزان روابط بین سازه و بعد شاخص نشان داده می‌شود. در صورتی که ضریب رابطه بالاتر از $\frac{1}{3}$ باشد، می‌توان گفت پرسش‌های مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است.



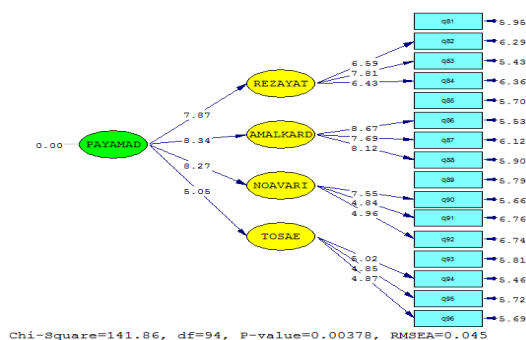
Chi-Square=141.86, df=94, P-value=0.00378, RMSEA=0.045

نمودار ۱۲. مدل اندازه‌گیری متغیر پیامدها در حالت تخمین استاندارد

معناداری ضرایب استاندارد

مدل اعداد معناداری یا همان T-value که در نمودار (۱۳)

نمایش داده شده است میزان معنادار بودن هر یک از پارامترها را نشان می‌دهد و چنانچه مقدار آن بزرگتر از قدر مطلق عدد ۱,۹۶ باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند.



Chi-Square=141.86, df=94, P-value=0.00378, RMSEA=0.045

نمودار ۱۳. مدل اندازه‌گیری متغیر پیامدها در حالت معناداری

شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط علی

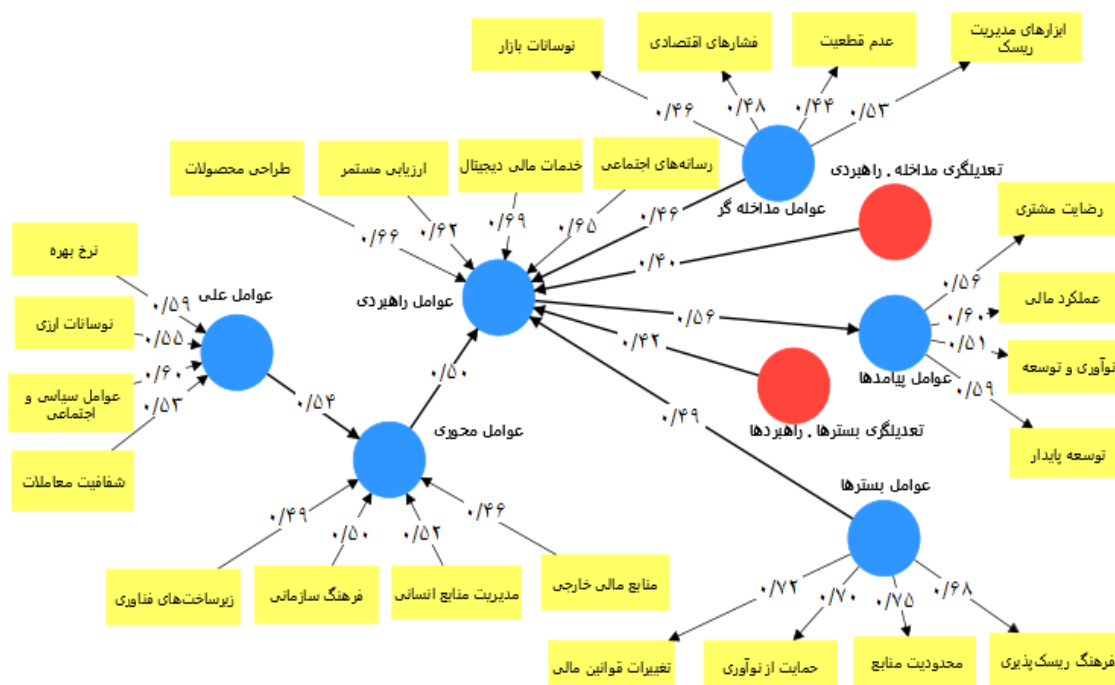
نتیجه حاصل که در جدول (۱۰) آورده شده است.

جدول ۱۰. بررسی شاخص‌های نیکویی برازش

نتیجه برازش	متغیر پیامدها	شرایط مداخله گر	متغیر بستر	متغیر راهبردها	مقوله محوری	عوامل علی	مقادیر عالی	مقادیر مناسب (خوب)	شاخص های برازش
برازش خوب	۰/۰۴۵	۰/۰۱۷	۰/۰۱۱	۰/۰۳۴	۰/۰۳۱	۰/۰۱۷	≤ ۰/۰۸	≤ ۰/۱	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد
برازش خوب	۰/۹۱	۰/۹۰	۰/۹۰	۰/۹۱	۰/۹۰	۰/۹۰	≥ ۰/۹۵	≥ ۰/۹	شاخص برازش نرم
برازش خوب	۰/۹۲	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۰	۰/۹۱	۰/۹۰	≥ ۰/۹۵	≥ ۰/۹	شاخص برازش غیر نرم
برازش خوب	۰/۸۸	۰/۹۲	۰/۸۹	۰/۹۱	۰/۹۰	۰/۸۹	≥ ۰/۹۵	≥ ۰/۹	شاخص برازش مقایسه ای
برازش خوب	۰/۹۱	۰/۸۸	۰/۹۰	۰/۹۲	۰/۹۱	۰/۹۲	≥ ۰/۹۵	≥ ۰/۹	شاخص برازش افزایشی
برازش خوب	۰/۹۰	۰/۹۰	۰/۸۸	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۸۸	≥ ۰/۹۵	≥ ۰/۹	شاخص نیکویی برازش
برازش خوب	۰/۸۲	۰/۸۹	۰/۸۳	۰/۸۸	۰/۸۹	۰/۸۳	≥ ۰/۹	≥ ۰/۸	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده
برازش خوب	۰/۰۴۸	۰/۰۲۹	۰/۰۴۸	۰/۰۳۸	۰/۰۴۲	۰/۰۳۹	≤ ۰/۰۵	≤ ۰/۰۸	ریشه میانگین مربعات باقی مانده
برازش خوب	۰/۰۷۷	۰/۰۷۴	۰/۰۷۵	۰/۰۶۲	۰/۰۷۲	۰/۰۷۱	≤ ۰/۰۵	≤ ۰/۰۸	ریشه میانگین مربعات باقی مانده استاندارد شده

در نمودار (۱۴) خروجی تخمین استاندارد شده مدل معادلات

پرسش، ضرایب مسیر استاندارد و ضرایب معناداری مربوط به فرضیه‌ها



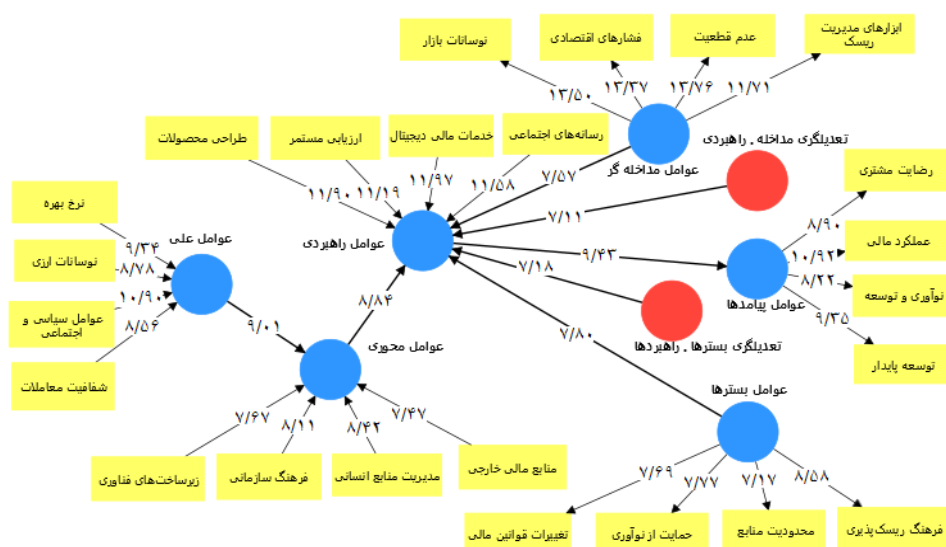
نمودار ۱۴. مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

فرهنگ ریسک پذیری است که برابر با ۶۸٪ است. همچنین در میان عوامل راهبردی می توان اینگونه بیان کرد که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل عوامل خدمات مالی دیجیتال است که برابر با ۶۹٪ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله راهبرد مربوط به عوامل ارزیابی مستمر است که برابر با ۶۲٪ است. بالاترین و کمترین ضریب مسیر پیامدها به ترتیب مرتبط با مقوله پیامدهای عملکرد مالی و نوآوری و توسعه است که برابر با ۶۰٪ و ۵۱٪ است. شایان بیان است روابط بین متغیرهای پژوهش نیز بدین شرح است که شرایط علی ۵۴٪ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۵۰٪ بر راهبردها تاثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردی بر پیامدها برابر با ۵۶٪ بوده است. به طور کلی ضریب مسیر عوامل مداخله گر بر راهبردها برابر با ۴۶٪ بوده است. ضریب مسیر شرایط بستر بر راهبردها به طور کلی برابر با ۴۹٪ بوده است.

شایان بیان است شکل (۱۴) ضرایب مسیر بین تمامی متغیرها و مقوله‌ها را نشان می‌دهد که بالاترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل سیاسی و اقتصادی است که برابر با ۶۰٪ بوده و کمترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل شفافیت معاملات است که برابر با ۵۳٪ است.

افزون بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله محوری مربوط به عوامل مدیریت منابع انسانی است که برابر با ۵۲٪ است و کمترین مربوط به عوامل منابع مالی خارجی است که برابر با ۴۶٪ است.

افزون بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به عوامل ابزارهای مدیریت ریسک است که برابر با ۵۳٪ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به عدم قطعیت است که برابر با ۴۴٪ است. همچنین در میان عوامل زمینه‌ای یا بستر نیز می‌توان اینگونه بیان کرد که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل محدودیت منابع است که برابر با ۷۵٪ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل



نمودار ۱۵. مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

از میان تمامی مقوله‌ها، ۴ مقوله «مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، منابع مالی خارجی»، به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده است که مدیریت منابع انسانی شامل: نیاز به نیروی کار ماهر، اهمیت آموزش مداوم، فرهنگ سازمانی مؤثر، ارتباطات داخلی قوی می‌باشد. فرهنگ سازمانی شامل: افزایش ریسک‌پذیری، همکاری تیمی، ارتقاء خلاقیت، توجه به نظرات کارکنان می‌باشد. زیرساخت‌های فناوری اطلاعات شامل: زیرساخت‌های پیشرفته، عدم وجود موانع فناوری، کارایی بالای سیستم‌ها، اهمیت به روز بودن است. منابع مالی خارجی شامل: جذب سرمایه‌گذاری‌های جدید، حمایت از استارت‌آپ‌ها، نقش اعتبار بانک‌ها، بهبود استراتژی‌های مالی می‌باشد. از میان دیگر مقوله‌ها، ۴ مقوله «نرخ بهره، نوسانات ارزی، عوامل سیاسی و اجتماعی، شفافیت معاملات» به منزله شرایط علی در نظر گرفته شده است که مقوله نرخ بهره شامل: افزایش نرخ بهره، کاهش تقاضا، کاهش ریسک سرمایه‌گذاری، تأثیر بر تصمیم‌گیری می‌باشد. نوسانات ارزی شامل: بی‌ثباتی در ارزش سهام، افزایش ریسک‌های سرمایه‌گذاری، اعتماد عمومی به بازار، تأثیر بر هزینه‌های عملیاتی است. عوامل سیاسی و اجتماعی شامل: تأثیر بر فعالیت‌های اقتصادی، کاهش سرمایه‌گذاری از ناآرامی‌ها، اثرات جهانی بر تصمیمات کشوری، نیاز به انطباق با تغییرات هستند. شفافیت معاملات شامل: کاهش تقلب در معاملات، افزایش اعتماد مشتریان، تسریع در فرآیندها، ردیابی بهتر فعالیت‌ها می‌باشد. همچنین از میان دیگر مقوله‌ها ۴ «تغییرات قوانین مالی، قوانین حمایت از نوآوری، محدودیت منابع بانک‌ها، فرهنگ ریسک‌پذیری» نیز به عنوان راهبردها شمرده می‌شوند. مقوله

با توجه به نتایج تحلیل عاملی تاییدی که در مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد (نمودار ۱۵) و مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری (نمودار ۱۵) ارائه شده است، چون تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. بنابراین در مجموع نتایج تحلیل عاملی تاییدی بیانگر برازش کلی الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان دهنده برازش مناسب مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در پژوهش حاضر به منظور دستیابی به الگو یا نظریه‌ای جامع در رابطه با ارائه مدل مناسب عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام از استراتژی کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. گام‌های پژوهش مرحله به مرحله بر اساس روش نظریه پردازی داده بنیاد پیش رفته و در نهایت بر مبنای ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های انجام شده تعداد ۹۶ مفهوم و ۲۴ مقوله بدست آمده است که از میان مقوله‌ها، ۴ عدد به عنوان مقوله مرکزی ظاهر شد تا در کنار ۲۰ مورد دیگر، اجزای نظریه داده بنیاد به دست آمده از پژوهش را تشکیل دهند. برای ارائه نظریه از داستان و مدل تصویری استفاده شد. مقوله‌های مرکزی شناسایی شده در این پژوهش، «مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، منابع مالی خارجی» است که بقیه مقوله‌ها در رابطه با آن معنا پیدا می‌کنند. مقوله‌ها نیز برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۴ مقوله)، راهبردها (۴ مقوله)، بستر یا زمینه (۴ مقوله)، شرایط مداخله گر (۴ مقوله)، پیآمدها (۴ مقوله) قرار گرفتند که به شرح زیر است:

مالی مشتمل بر مفهوم‌های رشد درآمدها و سودآوری، بهبود نسبت‌های مالی، کاهش هزینه‌های عملیاتی، تأثیر بر ارزش سهام است. پیامدهای نوآوری و توسعه محصول شامل: بهبود کیفیت محصولات و خدمات، افزایش تنوع محصولات، پاسخگویی سریع‌تر به نیازهای بازار، توانایی در ایجاد مزیت رقابتی است. توسعه پایدار شامل: تأثیرات مثبت بر محیط زیست، مسئولیت اجتماعی شرکت، جذب مشتریان با ارزش‌های مشابه، تأثیر بر رضایت ذینفعان است.

پیشنهادهای پژوهش

با توجه به آنکه مدل پیشنهادی در این پژوهش دربردارنده سطوح تحلیل مختلفی بوده است، از این‌رو سعی شده تا پیشنهادهای کاربردی مشخصی بر اساس مسائل و مشکلات عینی و تحلیل یافته‌های حاصل از این پژوهش در قالب مصاحبه‌های اکتشافی کیفی با خبرگان و پرسشنامه‌های توزیع شده در بین جامعه مورد بررسی پیشنهاد شود.

۱- طراحی و پیاده‌سازی مدل اجرایی نوآوری‌های مالی در بانک‌های تحت حاکمیت دولت

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود اداره کل برنامه‌ریزی و تحول دیجیتال بانک‌های تحت حاکمیت دولت، با همکاری اداره ریسک و سرمایه‌گذاری، طرح جامع اجرایی برای پیاده‌سازی مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام تدوین کند. این طرح باید شامل:

شناسایی ابزارهای مالی نوین متناسب با ساختار بانک (مانند اوراق قابل تبدیل، مشتقات اعتباری، بیمه سپرده‌ها و پوشش ریسک نرخ بهره)، ارزیابی اثر این ابزارها بر کاهش نوسان ارزش سهام بانک، و تنظیم آیین‌نامه‌های اجرایی و مشوق‌های داخلی برای استفاده از نوآوری‌های مالی باشد.

همچنین پیشنهاد می‌شود بانک مرکزی و وزارت اقتصاد چارچوب‌های حمایتی مقرراتی و مالیاتی در این زمینه ایجاد کنند.

۲- توسعه زیرساخت‌های فناورانه و اداری برای اجرای نوآوری‌های مالی

بانک‌های تحت حاکمیت دولت باید با راه‌اندازی «کمیته نوآوری مالی و فناوری» در سطح معاونت مالی و فناوری اطلاعات، اقدام به:

سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیلی پیش‌بینی ریسک بازار سهام (مثل سیستم‌های هوش تجاری و داده‌کاوی مالی)، به‌روزرسانی سامانه‌های اطلاعاتی و ارتباطی بین واحدهای مالی، سرمایه‌گذاری و ریسک،

و آموزش کارکنان کلیدی در زمینه ابزارهای نوآورانه مدیریت ریسک کنند.

تغییرات قوانین مالی مشتمل بر مفهوم‌های تأثیر بر تصمیمات اقتصادی، عدم قطعیت‌های قانونی، هزینه‌های انطباق، قوانین حمایتی است. مقوله قوانین حمایت از نوآوری مشتمل بر مفهوم‌های جذب اعتماد سرمایه‌گذاران، حمایت از توسعه اقتصادی، شفافیت قانونی، نیاز به قوانین فناوری‌های جدید است. مقوله محدودیت منابع بانک‌ها شامل: الزامات نظارتی، هزینه ایجاد امنیت، تأثیر بر تصمیمات مالی، مسئولیت‌پذیری است. فرهنگ ریسک‌پذیری شامل: تأثیرات روی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، توجه به مدیریت ریسک، ارزیابی اطلاعات بازار، شناخت ریسک‌ها است. همچنین از میان دیگر مقوله‌ها، ۴ مقوله «طراحی محصولات، ارزیابی مستمر، خدمات مالی دیجیتال، رسانه‌های اجتماعی» به منزله بستر در نظر گرفته شده که به ترتیب مقوله طراحی محصولات مشتمل بر مفهوم‌های توجه به نیازهای بازار، سهم بازار، استراتژی‌های نوآورانه، تست محصول است. مقوله ارزیابی مستمر مشتمل بر مفهوم‌های بهبود کیفیت، جمع‌آوری بازخورد، تحلیل داده‌ها، به‌روزرسانی محصولات است. خدمات مالی دیجیتال شامل: تجربه کاربری بهتر، تبلیغات آنلاین، آموزش مشتریان، افزایش دسترسی است. رسانه‌های اجتماعی شامل: بازاریابی مؤثر، جذب نسل جوان، تولید محتوای جذاب، تعامل با مشتریان می‌باشد. از میان دیگر مقوله‌ها، ۴ مقوله «نوسانات بازار، فشارهای اقتصادی، عدم قطعیت با رویدادهای غیرمنتظره، دسترسی به ابزارهای مدیریت ریسک» به منزله بستر در نظر گرفته شده که به ترتیب مقوله نوسانات بازار مشتمل بر مفهوم‌های عدم اطمینان اقتصادی، تأثیر رویدادهای جهانی، بازنگری در تصمیم‌گیری، استراتژی‌های مدیریت ریسک است. مقوله فشارهای اقتصادی مشتمل بر مفهوم‌های کاهش تقاضا برای خدمات، نرخ بیکاری، تغییرات ارز، اولویت‌های سرمایه‌گذاران است. عدم قطعیت با رویدادهای غیرمنتظره شامل: تأثیرات منفی، شفافیت اطلاعات، تحلیل خطرات، استفاده از ابزارهای مالی است. دسترسی به ابزارهای مدیریت ریسک شامل: استفاده از تکنولوژی‌های نوین، دسترسی به داده‌های به‌روز، تحلیل حساسیت، استفاده از تحلیل داده‌های پیشرفته است. شایان بیان است از میان مقوله‌های دیگر، ۴ مقوله «رضایت مشتری، عملکرد مالی، نوآوری و توسعه محصول، توسعه پایدار» نیز به منزله نتایج و پیامدهای حاصل از ارائه یا طراحی یک الگوی ساختاری «ارائه مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در بانک‌های تحت حاکمیت دولت» در نظر گرفته شده‌اند. به ترتیب مقوله عوامل رضایت مشتری مشتمل بر مفهوم‌های افزایش وفاداری مشتری، تأثیر مستقیم بر فروش، بازگشت مثبت سرمایه‌گذاری، تأثیر بر شهرت برند است. مقوله عملکرد

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش به مانند سایر پژوهش‌ها و مطالعات با محدودیت‌هایی روبرو بوده است. از جمله محدودیت‌هایی که پژوهشگر در پژوهش حاضر با آنها روبرو بوده است عبارتند از: انجام فاز کیفی این پژوهش زمان‌بر و مستلزم صرف دقت و انرژی بسیار بود. از آنجا که بخشی از اطلاعات این پژوهش با روشهای کیفی و از جمله مصاحبه بدست آمد، به طور قطعی این امر محدودیت‌ها و دشواری‌هایی به همراه داشت که تلاش شد اعتبار پژوهش حفظ شود.

متغیرهای بیان شده و مدل اولیه در این پژوهش منبعث از مصاحبه و نظریه پردازی داده بنیاد و تحلیل‌های محقق هستند، بنابراین این امکان وجود دارد که نوع رابطه میان متغیرها بر اساس دیدگاه‌های جدید متفاوت باشد.

همچنین یکی از اصلی‌ترین محدودیت‌های ذاتی پژوهش‌های استوار بر پیمایش، خاصیت عدم دقت نتایج بواسطه فرآیند خودارزیابی است که این پژوهش نیز از آن مستثنی نیست.

به دلیل وجود محدودیت زمانی، این پژوهش در سطح کلان کشور انجام نشد و تنها به بررسی و مطالعه شاخص‌ها و مؤلفه‌ها در چند بانک به دلیل قابلیت دسترسی به عنوان جامعه آماری پرداخته شده است.

همچنین از دیگر محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر این است که به علت محدودیت‌های زمانی این امکان وجود نداشته است که در این پژوهش ابعاد و زوایای بیشتر مورد بررسی قرار گیرد.

از دیگر محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر محدودیت در ادبیات، پیشینه نظری و سابقه پژوهش است. در این خصوص دانش محدودی درباره نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام وجود دارد.

جامعه آماری پژوهش حاضر را بانک‌های تحت حاکمیت دولت تشکیل داده اند و ممکن است در بانک‌های خصوصی نتایج متفاوتی ایجاد شود، بنابراین در تعمیم نتایج باید جانب احتیاط رعایت شود چون ممکن است نتایج این پژوهش قابل تعمیم به همه بانک‌ها نباشد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت کرده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

همچنین پیشنهاد می‌شود برای اجرای این اقدامات، بخشی از بودجه فناوری اطلاعات بانک‌ها به نوآوری‌های مالی اختصاص یابد.

۳- هم‌افزایی بین نهادهای مالی دولتی در زمینه نوآوری‌های مالی به‌منظور هماهنگی در اقدامات و جلوگیری از موازی‌کاری، پیشنهاد می‌شود کارگروهی میان بانک‌های تحت حاکمیت دولت، سازمان بورس، بیمه مرکزی و صندوق‌های سرمایه‌گذاری وابسته به دولت تشکیل شود تا در خصوص:

طراحی محصولات مالی مشترک برای پوشش ریسک قیمت سهام،

تبادل داده‌ها و تجربیات در حوزه مدیریت ریسک، و تدوین استانداردهای مشترک نوآوری مالی همکاری کنند. این اقدام باعث هم‌افزایی و تسهیل در پیاده‌سازی سیاست‌های نوآورانه در کل شبکه بانکی دولتی خواهد شد.

۴- تمرکز بر عوامل سازمانی کلیدی مؤثر بر نوآوری مالی با توجه به نقش حیاتی فرهنگ سازمانی، مدیریت منابع انسانی و زیرساخت فناوری، پیشنهاد می‌شود:

در بانک‌های تحت حاکمیت دولت، برنامه ارتقای فرهنگ نوآوری و پذیرش ریسک کنترل‌شده تدوین شود (مثلاً از طریق برگزاری کارگاه‌های خلاقیت مالی و نظام پاداش برای ایده‌های نوآورانه).

واحد منابع انسانی شاخص‌های ارزیابی عملکرد کارکنان را به میزان مشارکت در پروژه‌های نوآورانه مرتبط کند. واحد فناوری اطلاعات موظف شود زیرساخت‌های لازم برای تحلیل داده‌های مالی و سنجش ریسک را به‌روزرسانی کند.

۵- توانمندسازی مدیران در به‌کارگیری نوآوری‌های مالی کاهش ریسک سقوط قیمت سهام

پیشنهاد می‌شود مدیران بانک‌های تحت حاکمیت دولت با همکاری مؤسسات آموزشی وابسته به بانک مرکزی، دوره‌های آموزشی ویژه‌ای با محورهای زیر برگزار کنند: روش‌های تحلیل و مدیریت ریسک بازار سهام با ابزارهای نوین،

طراحی استراتژی‌های مالی برای کاهش نوسان ارزش دارایی‌ها و سهام بانک‌ها،

نحوه استفاده از مدل عوامل مؤثر بر نوآوری‌های مالی در تصمیم‌گیری‌های کلان.

همچنین پیشنهاد می‌شود بانک‌ها در ساختار سازمانی خود واحد «تحلیل نوآوری و ریسک مالی» ایجاد کنند تا این موضوع به‌صورت مستمر پیگیری شود.

References

- Abbas, J; Balsalobre-Lorente, D; Amjid, M. A; Al-Sulaiti, K; Al-Sulaiti, I; & Aldereai, O. (2024). Financial innovation and digitalization promote business growth: The interplay of green technology innovation, product market competition and firm performance. *Innovation and Green Development*, 3 (1), 100-111. <https://doi.org/10.1016/j.igd.2023.100111>
- Abbasi, A; Fattahi, A. and Yazdi, M. (1402). "Financial Innovation, Agency Costs and Ownership Structure in Banks". *Quarterly Journal of Modern Financial Management*. No. 43, pp. 103-709. (In Persian).
- Aghanoori kopaei, A; Karimi, O. and Hashemnia, S. (2021). Provide a Model for Identifying the Challenges of Virtual Currencies in the Marketing of the Iranian Banking Industry. *Governmental Accounting*, 8(1), 153-172. (In Persian). [doi: 10.30473/gaa.2021.60433.1510](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.60433.1510).
- Balaji, K. (2024). Harnessing AI for financial innovations: Pioneering the future of financial services. In *Modern Management Science Practices in the Age of AI* (pp. 91-122). IGI Global. [DOI:10.4018/979-8-3693-6720-9.ch004](https://doi.org/10.4018/979-8-3693-6720-9.ch004)
- Bowman, M. W. (2021). Technological Innovation Is Essential to the Future of Community Banking in America. *Consumer Compliance Outlook*.
- Chen, J; Hong, H; & Stein, J. C. (2021). Forecasting crashes: Trading volume, past returns, and conditional skewness in stock prices. *Journal of Financial Economics*, 61 (3), 345-381.
- Healy, P. M; & Palepu, K. G. (2021). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets. *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3), 405-440. [DOI:10.1016/S0165-4101\(01\)0018-0](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)0018-0).
- Igder, H. (2022). "Signaling Financial Innovation and Capital Market Behavior". *Fifth Iranian Management and Accounting Conference*. (In Persian).
- Jafari, H; Mehregan, M. R. and Safari, H. (2025). Developing a Framework for Modeling and Categorizing Financial Indicators in Risk Management of Hazardous Materials Transportation. *Governmental Accounting*, 11(2), 89-104. (In Persian). [doi: 10.30473/gaa.2025.73392.1783](https://doi.org/10.30473/gaa.2025.73392.1783).
- Jin, Y; & Myers, R. (2024). Innovation cycles and systemic banking risk: Evidence from VAR models. *Financial Dynamics Journal*, 22 (1), 45-66. [DOI:10.4324/9781315276670-1](https://doi.org/10.4324/9781315276670-1)
- Khalifeh Soltani, S. A; Shadab Shams Abad, N. and Rahnema, M. (2021). The Impact of Innovation on Stock Price Crash Risk with an Emphasis on Information Asymmetry. *Accounting and Auditing Research*, 13(50), 43-62. (In Persian). [doi: 10.22034/iaar.2021.134609](https://doi.org/10.22034/iaar.2021.134609).
- Khodai, B. and Beshkoh, M. (2016) "The Effect of Liquidity on Firm Performance and Stock Price Crash Risk". *Quantitative Studies in Management*, No. 25, pp. 83-102. (In Persian).
- Kostopoulos, K; Papalexandris, A; Papachroni, M. and Ioannou, G. (2023). Absorptive capacity, innovation, and financial performance. *Journal of business research*, 64 (12), 1335-1343. [DOI: 10.1016/j.jbusres.2010.12.005](https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2010.12.005)
- Li, L; Wenbin Long, J. H. and Xianzhong S. (2022). The provincial border, information costs, and stock price crash risk. *China Journal of Accounting Studies* 10: 228-50. [DOI: 10.1080/21697213.2022.2091061](https://doi.org/10.1080/21697213.2022.2091061)
- Liu, J. (2021). Does negative information in MD&A can reduce stock crash risk? *Nankai Business Review International* 12: 537-52. [DOI: 10.1108/NBRI-04-2021-0027](https://doi.org/10.1108/NBRI-04-2021-0027)
- Mahmoudian, M. S. (2021). "The Impact of Financial Corruption on the Risk of Stock Price Crash in Iran." *Sixth International Conference on Modern Management and Accounting Studies*. 2(5), 522-534. <http://noo.rs/6YVN4>. (In Persian).
- Mehrani, S. and abdzadeh kanafi, M. (2019). The Presentation model for diffusion of accounting innovations in the public sector. *Governmental Accounting*, 5(2), 9-24. (In Persian).

doi: 10.30473/gaa.2019.41556.1222.

Menne, F; Hasiara, L. O; Setiawan, A; Palisuri, P; Tenrigau, A. M; Waspada, W; ... & Nurhilalia, N. (2024). Sharia accounting model in the perspective of financial innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 10 (1), 100176. DOI:10.1016/j.joitmc.2023.100176

Nguyen, Q. K. and Dang, V. C. (2023). The impact of FinTech development on stock price crash risk. *Business Strategy and Development*, 6 (3), 299–315.

DOI:10.1002/bsd2.262

Romanova, I. and Kudinska, M. (2021). Banking and FinTech Collaboration

Models. *European Business Review*, 33 (5), 140–160.

DOI:10.1108/S1569-375920160000098002

Sargolzaei, M. (2024). The Role of Banks in the Effect of Monetary Policies on Macroeconomic Variables in the Dynamic Stochastic General Equilibrium (DSGE) Model. *Governmental Accounting*, 10(2), 69-84. (In Persian).

doi: 10.30473/gaa.2024.70848.1721.

Su, F; Lili. Z; and Jianmei, L. (2023). Do MD&A Risk Disclosures Reduce Stock Price Crash Risk? Evidence from China. *International Journal of Financial Studies*. 11: 147.

<https://doi.org/10.3390/ijfs11040147>.



Scientometric Analysis of Accountability literature: Current Status, Emerging Trends

Ghassem Blue¹, Behrang Parsafard^{*2}

High lights

- Future research in the area of accountability is expected to focus on emerging trends such as the impact of artificial intelligence on the performance and assessment of accountability.
- It is expected that the impact of artificial intelligence and blockchain on the improvement of subsystems of the accountability system will be considered.

1. Associate Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.
2. Ph.D. Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (blue@atu.ac.ir).

Corresponding Author:

Behrang Parsafard
Email: b_parsafard@atu.ac.ir

Receive Date: 27 June 2025
Revise Date: 22 April 2026
Accept Date: 25 April 2026
Publish Date: 26 April 2026

How to Cite:

Blue, Ghassem; Parsafard, Behrang; (2026). Scientometric Analysis of Accountability literature: Current Status, Emerging Trends, *Governmental Accounting*, 12 (24), 123-140.

ABSTRACT

Objective: Today, public accountability is considered one of the main responsibilities of governments. Based on the accountability responsibility, governments are required to provide explanations and rational reasons regarding the way in which financial and economic resources are provided and consumed; due to the importance of the subject, a significant amount of research efforts in the field of public sector accounting have been devoted to the development of literature in this field.

Method: The research method of the present study includes the stages of organizing, refining and analyzing the data set. In the first stage, published articles in the field of accountability, transparency and responsiveness were collected from the Scopus database between 1977 and 2025. In the second stage, monitoring documents and articles and 2028 articles were selected to review the literature in this field and finally, the scientometric analysis toolbox was used to review the articles. VOSviewer software was also used to analyze the articles.

Findings: The findings indicate the existence of five main streams of research, including the relationship between accounting science and accountability, accountability assessment, disclosure adequacy (in order to assess how accountability is performed), criticism and review of researchers' views and various models of accountability performance and assessment. Analysis of the publication trend of articles in the area of accountability shows a significant growth in the publication of articles, such that 32 percent of all articles have been published in the last 5 years. The results of the study indicate the entry of cryptocurrencies (Bitcoin), artificial intelligence, financial technology (FinTech), and blockchain into the literature of this field, and the allocation of 14 percent of all citations in the last 5 years to the aforementioned keywords indicates the increasing interest of researchers in emerging research lines. Also, the central role of the keyword modern public management in many articles is indicative of the impact of this paradigm on the development of accountability.

Conclusion: It is expected that future research in the field of accountability will lean towards emerging trends such as the impact of artificial intelligence on the performance and assessment of accountability. The impact of artificial intelligence and blockchain on the improvement of subsystems of the accountability system will also be considered.

Keywords: Accountability, Public Sector, Scientometric Analysis, Artificial Intelligence.
JEL Classification: N40, M14, M42.



Introduction

Today, in most countries of the world, we are witnessing a growing effort to hold governments accountable to their people. Accountability is one of the fundamental principles of modern governance in the present era, so that the success of the best models of democratic government depends on making the country's governing body accountable to citizens and voters, and without achieving this, they will be completely ineffective.

Accountability means requiring a person to explain and provide logical reasons for the actions he has taken and the decisions he has made. Accountability is an integral element of the governance system in democratic societies and is as old as democracy.

Considering the importance of fulfilling and evaluating public accountability, it seems necessary to analyze the literature on the subject in this area in order to depict its scientific advances, identify the level of literature development, and also open new paths for future research. Also, the large volume of research conducted in this area indicates the need to conduct review research in order to analyze and summarize research using review methods such as scientometric analysis.

Methods & Material

This article is based on the approach of literature review using scientometric methodology. This methodology is a quantitative literature review that maps the intellectual structures and evolution of a given academic field. Based on this, this method provides data visualization and thematic analysis to understand the content of studies in the field of Accountability, as well as provide useful insights for researchers in this field. Key words for this aim are Accountability, Transparency and Responsibility.

Findings

Based on the findings of the present study, since the concept of "accountability", the trend of publications in this field has been upward.

The findings of the present study also indicate the existence of five main streams of research in the field of accountability, which are:

- The relationship between accounting science and accountability
- Evaluating accountability
- Adequacy of disclosure in fulfilling accountability responsibility and minimum financial reporting information
- Summarizing researchers' views on the effects of fulfilling and evaluating accountability responsibility
- Types of models of fulfilling and evaluating accountability responsibility

Conclusion

The results of the present study indicate the entry of cryptocurrencies (Bitcoin), artificial intelligence, financial technology (FinTech) and blockchain into the literature on accountability responsibility and the increasing interest of researchers in this line of research, as well as the central role of the keyword "modern public management" in many articles, which demonstrates the impact of this paradigm on the development of accountability.

It is expected that future research in the field of accountability will lean towards emerging trends such as the impact of artificial intelligence on the performance and assessment of accountability. The impact of artificial intelligence and blockchain on the improvement of subsystems of the accountability system will also be considered.

Conflict of Interest

"The authors declare that there are no conflicts of interest regarding the publication of this manuscript".

Author Contributions

All authors have read and agreed to the published version of the manuscript." Please turn to the CRediT taxonomy for the term explanation. Authorship must be limited to those who have contributed substantially to the work re-ported.

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2025.500).

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

The study was funded by the University of ABCD, Country ABCD, and Grant No. 111111.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

This declaration does not apply to the use of basic tools for checking grammar, spelling, references, etc. If there is nothing to disclose, there is no need to add a statement.

«مقاله پژوهشی»

تحلیل علم‌سنجی مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی: وضعیت فعلی، روندهای در حال ظهور

قاسم بولو^۱، بهرنگ پارسافرد^{۲*}

نکات برجسته

- انتظار می‌رود پژوهش‌های آتی حوزه مسئولیت پاسخگویی به سمت گرایش‌های نوظهور مانند تاثیر هوش مصنوعی بر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی متمایل شود
- انتظار می‌رود تاثیر هوش مصنوعی و بلاک چین بر ارتقاء خرده نظام‌های نظام پاسخگویی مورد توجه قرار گیرد.

چکیده

هدف: امروزه ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از مسئولیت‌های اصلی دولت‌ها به شمار می‌رود. بر اساس مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها ملزم به ارائه توضیح و دلایل منطقی در خصوص نحوه تامین و مصرف منابع مالی و اقتصادی می‌باشند؛ به دلیل اهمیت موضوع، حجم قابل توجهی از تلاش‌های پژوهشی حوزه حسابداری بخش عمومی به توسعه ادبیات این بخش اختصاص پیدا کرده است.

روش: روش تحقیق پژوهش حاضر شامل مراحل تنظیم، پالایش و تجزیه و تحلیل مجموعه داده‌ها است. در مرحله اول، مقالات منتشر شده در زمینه مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و پاسخگویی از پایگاه داده Scopus در بازه زمانی سال‌های ۱۹۷۷ تا ۲۰۲۵ جمع‌آوری شد. در مرحله دوم، اسناد و مقالات پایش و ۲۰۲۸ مقاله به منظور مرور ادبیات این حوزه انتخاب و در نهایت از جعبه ابزار تحلیل علم‌سنجی برای بررسی مقالات استفاده شده است. همچنین به منظور تحلیل مقالات از نرم‌افزار VOSviewer بهره گرفته شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها حاکی از وجود پنج جریان اصلی پژوهش مشتمل بر رابطه علم حسابداری و مسئولیت پاسخگویی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، کفایت افشاء (به منظور ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی)، نقد و بررسی دیدگاه‌های محققین و انواع مدل‌های ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. تجزیه و تحلیل روند انتشار مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی نشان‌دهنده رشد چشمگیر انتشار مقالات بوده به طوریکه ۳۳ درصد کل مقالات در ۵ سال اخیر منتشر گردیده است. نتایج پژوهش حاکی از ورود رمزرها (بیت‌کوین)، هوش مصنوعی، فناوری مالی (فین‌تک) و بلاک‌چین به ادبیات این حوزه بوده و اختصاص ۱۴ درصد از کل استنادات ۵ سال اخیر به کلیدواژه‌های مذکور، نشان‌دهنده اقبال روز افزون محققین به لاین‌های تحقیقاتی نوظهور می‌باشد. همچنین نقش محوری کلید واژه مدیریت عمومی نوین در بسیاری از مقالات است که مبین تاثیر این پارادایم بر توسعه مسئولیت پاسخگویی است.

نتیجه‌گیری: انتظار می‌رود روند آتی تحقیقات حوزه مسئولیت پاسخگویی به سمت گرایش‌های نوظهور مانند تاثیر هوش مصنوعی بر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی متمایل شود همچنین تاثیر هوش مصنوعی و بلاک چین بر ارتقاء خرده نظام‌های نظام پاسخگویی مورد توجه خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، تحلیل علم‌سنجی، مسئولیت پاسخگویی، هوش مصنوعی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42، M14، N40...

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران.
۲. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (blue@atu.ac.ir)

نویسنده مسئول:

بهرنگ پارسافرد

رایانامه:

b_parsafard@atu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۰۶

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۲/۰۶

استناد به مقاله:

پارساپور، محمدرضا؛ شکرخواه، جواد، (۱۴۰۵)، تاثیر سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمانی با توجه به نقش میانجی‌گری پاسخگویی عمومی، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۱۴۰-۱۳۳.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



https://gaa.journals.pnu.ac.ir/

مقدمه^۱

امروزه در بیشتر کشورهای جهان شاهد رشد فزاینده تلاش ها برای پاسخگویی دولت ها در قبال مردم هستیم. پاسخگویی یکی از اصول اساسی حکمرانی نوین در عصر حاضر است به طوری که موفقیت بهترین الگوهای حکومت مردم سالار در گرو پاسخگو کردن هیئت حاکمه کشور در مقابل شهروندان و رای دهندگان بوده و بدون دستیابی به این مهم کاملاً ناکارآمد خواهند بود. در واقع پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی بوده و تصویری از برقراری عدالت، برابری، اعتماد و انصاف در ذهن شهروندان ایجاد کرده و تحقق سطوحی از این مفهوم، منجر به استحکام روابط مردم و منصوبان ایشان، کاهش فساد، افزایش قدرت ملی و مشروعیت نظام سیاسی حاکم خواهد شد (بوونز^۲، ۲۰۰۵).

مسئولیت پاسخگویی به معنای الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است (هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا^۳، ۲۰۰۴). مسئولیت پاسخگویی عنصر جدایی ناپذیر نظام حکمرانی در جوامع مردم سالار است و قدمتی به اندازه قدمت دموکراسی دارد. پذیرش مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان مرکز ثقل گزارشگری مالی بخش عمومی از جانب نهادهای استانداردارگذار و تدوین اهداف حسابداری بخش عمومی بر مبنای مفهوم یاد شده در بالا، زمینه طراحی و اجرای نظام حسابداری بخش عمومی متناسب با ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را فراهم نموده است (باباجانی، ۱۳۹۷). مفهوم مسئولیت پاسخگویی حجم بالایی از تلاش های پژوهشی در علم حسابداری را به خود اختصاص داده و به یکی از اصلی ترین کلید واژه های ادبیات حوزه حسابداری بخش عمومی تبدیل شده است.

با در نظر گرفتن اهمیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، تحلیل ادبیات موضوع در این حوزه به منظور به تصویر کشیدن پیشرفت های علمی آن، شناسایی سطح توسعه ادبیات و همچنین گشودن مسیرهای جدید برای پژوهش های آتی ضروری به نظر می رسد، همچنین حجم بالایی پژوهش های انجام شده در این حوزه مبین نیاز به انجام پژوهش های مروری به منظور تحلیل و جمع بندی تحقیقات با استفاده از روش های مروری مانند

تحلیل علم سنجی است افزون بر این تجزیه و تحلیل علم سنجی ادبیات حوزه مسئولیت پاسخگویی عمومی به درک بیشتر عوامل زمینه ساز اجرای مسئولیت پاسخگویی عمومی و همچنین ارزیابی نحوه اجرای آن کمک می کند، بر این اساس شهروندان می توانند آرای خود را بر اساس نتایج ارزیابی اجرای مسئولیت پاسخگویی عمومی تعدیل کنند و قانون گذاران نیز می توانند ساز و کارهای لازم برای ارزیابی پاسخگویان را در قوانین پیش بینی کنند. همچنین بخشی از تلاش های پژوهشی در خصوص مسئولیت پاسخگویی عمومی مربوط به مدل سازی این مفهوم که تجزیه و تحلیل علم سنجی از طریق بررسی میزان استناد به هر یک از مقالات میزان اثربخشی پژوهش ها را مشخص می کند و از این طریق به معرفی پژوهش های جریان ساز و محوری می پردازد. بر این اساس، این پژوهش با یک تحلیل علم سنجی به مرور ادبیات مسئولیت پاسخگویی عمومی و تحلیل محتوای مقالات در حوزه های حسابداری، مدیریت و اقتصاد پرداخته است تا به پرسش های زیر پاسخ دهد:

پرسش اول : روند انتشار پژوهش ها در حوزه مسئولیت

پاسخگویی عمومی چگونه است؟

پرسش دوم : ساختار استناد پژوهش ها در حوزه مسئولیت

پاسخگویی عمومی چگونه است؟

پرسش سوم : جریان های اصلی پژوهش در حوزه مسئولیت

پاسخگویی عمومی چیست؟

پرسش چهارم : مضامین نوظهور در پژوهش های حوزه

مسئولیت پاسخگویی عمومی چیست؟

به این ترتیب ساختاردهی پژوهش حاضر به این صورت است که در بخش ادبیات موضوع، مروری مختصر در خصوص مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی انجام شده است. سپس در روش شناسی این پژوهش که مبتنی بر روش علم سنجی است به تعریف هدف و حوزه این تحلیل، جمع آوری داده ها، انتخاب روش های تحلیل مقالات و در نهایت شیوه گزارش یافته ها پرداخته شده است. در بخش یافته های پژوهش میزان انتشار و همچنین استنادهای مقالات بررسی و مضامین اصلی شناسایی شده از طریق تحلیل علم سنجی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در نهایت، نتیجه گیری انجام شده و محدودیت های پژوهش مشخص شده است.

مبانی نظری

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران، کمک به این بخش برای ایفای مسئولیت پاسخگویی در مقابل مردم است، اما هدف گزارشگری مالی در بخش خصوصی ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان صورت‌های در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود، در واقع می‌توان جلب و حفظ اعتماد جامعه را به عنوان بزرگ‌ترین سرمایه هر حکومتی دانست که این سرمایه ارزشمند در گذر زمان و با تلاش صادقانه خرده نظام‌های نظام مسئولیت پاسخگویی در هر دو بخش ایفا و ارزیابی به دست می‌آید.

امروزه در بیشتر کشورهای جهان شاهد رشد فزاینده تلاش‌ها برای پاسخگویی دولت‌ها در قبال مردم هستیم. به طوری که موفقیت بهترین الگوهای حکومت مردم سالار در گرو پاسخگو کردن هیئت حاکمه کشور در مقابل شهروندان و رای‌دهندگان بوده و بدون دستیابی به این مهم کاملاً ناکارآمد خواهند بود، در واقع ایفای مسئولیت پاسخگویی تصویری از برقراری عدالت، برابری، اعتماد و انصاف در ذهن شهروندان ایجاد کرده و تحقق سطوحی از این مفهوم، منجر به استحکام روابط مردم و منصوبان ایشان، کاهش فساد، افزایش قدرت ملی و مشروعیت نظام سیاسی حاکم خواهد شد بنابراین ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی از نشانه‌های حکمرانی مدرن و دموکراتیک است اگر افرادی که قدرت بصورت امانی به آنها سپرده شده در خصوص اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد جامعه پاسخگو نباشند، مردم‌سالاری در حد شعار باقی می‌ماند (بوونز، ۲۰۰۵). ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی یکی اصول اساسی مردم سالاری است و افزون بر کمک به برقراری حاکمیت مطلوب، منجر به بهبود مدیریت نهادهای دولتی می‌شود (روبا و گارسیز^۱، ۲۰۱۹). حکومت‌های مردم سالار به منظور تأیید عملکردشان توسط جامعه نیازمند ایفای مسئولیت پاسخگویی هستند در واقع، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عنوان پل اعتماد میان ملت و دولت قلمداد می‌شود. این واژه مترادفی برای واژه حکمرانی مطلوب فرض شده و به عنوان

چتری برای سایر مفاهیم مانند شفافیت، مسئولیت، یکپارچگی و ... در نظر گرفته می‌شود (کوی و همکاران^۲، ۲۰۰۱).

در فرآیند تحقق مسئولیت پاسخگویی دو گروه اصلی ایفای نقش می‌کنند، گروه اول صاحبان اصلی قدرت یعنی مردم هستند که اداره کشور را برای مدت محدود و به صورت امانت به گروه دوم که مسئولین هستند واگذار می‌کنند. گروه اول را پاسخ‌خواه^۳ و گروه دوم را پاسخ‌گو^۴ می‌نامیم، گزارشگری مالی بر مبنای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی به معنی گزارشگری مالی به سه گروه اصلی استفاده‌کنندگان (مردم، نمایندگان مردم و سرمایه‌گذاران)، به منظور استفاده در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است (باباجانی، ۱۳۹۷).

پاسخگویی در بخش عمومی بر اساس این فرض است که تصمیمات مدیران دولتی تأثیر بسزایی بر جوامع دارد، تأثیرپذیری شهروندان از رفتار و تصمیمات مسئولان منجر به تلاش برای هدایت تصمیمات مدیران دولتی در جهت تأمین منافع مردم و حصول اطمینان از هم‌جهت بودن تصمیمات مدیران و منافع عمومی می‌شود بنابراین ارتقاء سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی متضمن تأمین منافع عمومی در هر جامعه‌ای است (متمای و حسن‌پور، ۱۳۹۳).

تئوری زیربنایی ایفای مسئولیت پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی و خصوصی، تئوری نمایندگی است که بر اساس آن نمایندگان در قبال دریافت منابع از کارفرمایان، ملزم به پاسخگویی هستند (مولگان^۵، ۲۰۰۷). مباحث مطرح در تئوری نمایندگی بین مالک و مدیر را می‌توان به بخش عمومی تعمیم داد ولی در بخش عمومی باید به جای روابط مالک و مدیر، روابط مردم و مسئولان را تشریح کرد. دلیل اصلی این امر آن است که در بخش عمومی تأمین منابع توسط مردم صورت می‌پذیرد و به شرط ایفای مسئولیت پاسخگویی در اختیار مقامات قرار می‌گیرد در واقع مردم به عنوان صاحبان اصلی کشور منابع را برای تحقق اهداف مشخصی در اختیار مسئولین قرار می‌دهند و نتایج عملکرد مسئولان را مورد ارزیابی قرار می‌دهند (رامزک و دوبنیک^۶،

4. Accountor

5. Mulgan

6. Romzek & Dubnick

1. Roya & Garciz

2. Coy et al

3. Accountee

پیشینه پژوهش

مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی طیف گسترده‌ای از موضوعات را دربرمی‌گیرد ولی به جرات می‌توان گفت سهم پژوهش‌هایی که به پیشنهاد مدل‌های ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین نقد و مقایسه مدل‌ها در دانش‌افزایی بیشتر از سایر پژوهش‌ها بوده است. خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه در جدول ۱ نشان داده شده است.

۱۹۸۷). بیان این نکته ضروری است که این مفهوم، حتی به عنوان هدف اول در تدوین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مورد توجه قرار نگرفته است. چارچوب مفهومی در حسابداری بخش خصوصی بر مبنای مفهوم سودمندی تصمیم تدوین شده است ولی دولت‌ها موظف به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی هستند، به این معنی که محل تامین و مصرف منابع را افشا کنند (دیتنهاوفر^۱، ۲۰۰۹).

جدول ۱. پیشینه پژوهش

ردیف	پژوهشگر	سال	هدف	نتایج
۱	فقیهی	۱۳۸۱	بررسی تطبیقی نظام های پاسخگویی	پذیرش ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط دولت در تمامی کشورهای مورد مطالعه به عنوان یکی از اصول اساسی دموکراسی - پیش بینی سازکارهایی برای ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی در هر دو بعد درونی و بیرونی (حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل)
۲	خانباشی، زاهدی و الوانی	۱۳۹۰	بررسی ادبیات مفهوم اعتماد	وجود رابطه مثبت و معنی‌دار متغیر پاسخگویی و ارتقاء سطح اعتماد عمومی
۳	ذاکری، اسدی و لطفی	۱۳۹۰	تشریح ایفای مسئولیت پاسخگویی در حکومت حضرت امیر المومنین (ع)	ابعاد نظام جامع و چند وجهی مسئولیت پاسخگویی برای توسعه پاسخگویی و نظارت بر دستگاه بوروکراسی
۴	جامعی	۱۳۹۵	بررسی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی را در سازمان امور مالیاتی	وجود رابطه معنادار میان مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نظام مالیاتی با افشا حقایق، رعایت حقوق شهروندان، ارائه اطلاعات قابل فهم و تهیه گزارشات
۵	باباجانی و همکاران	۱۴۰۲	شناسایی و اولویت بندی اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های مالی	عدم کفایت اطلاعات ارائه شده در گزارشگری مالی به منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و فاصله بسیار زیاد میان وضع موجود و وضعیت مطلوب
۶	تفنگ ساز و همکاران	۱۴۰۳	الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد	عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژیهای بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاستهای کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی می باشند- بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر معناداری بر پاسخگویی عملکرد ندارد.
۷	کاران ^۲	۲۰۰۳	بررسی بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش خصوصی به منظور گزارشگری مالی در بخش عمومی	خدشه دار شدن ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بود به علت تفاوت اساسی ویژگی های محیطی بخش های خصوصی و عمومی
۸	ریان و ماک ^۳	۲۰۰۶	بررسی نتایج بکارگیری مدل های گزارشگری مالی مبتنی بر سودمندی تصمیم به منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی	از شکست گزارشگری مالی در بخش عمومی (در صورت استفاده از پارادایم سودمندی تصمیم) به دلیل عدم تناسب در شناسایی نقش‌ها
۹	لوک ^۴	۲۰۱۶	بررسی کیفیت ایفای مسئولیت پاسخگویی در انواع مختلف سازمان ها	نتایج حاکی از وسعت بیشتر ایفای مسئولیت پاسخگویی در سازمان هایی که ساختاری دوگانه (سازمان های دارای هر دو هدف اجتماعی و بازرگانی) دارند نسبت به سایر سازمان ها
۱۰	ماسروکی و حسانی ^۵	۲۰۲۲	شناسایی و اولویت بندی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در خصوص مسئولیت پاسخگویی سازمان های غیرانتفاعی	شناسایی نقاط ضعف سازمان های مورد مطالعه در ایفای مسئولیت پاسخگویی
۱۱	یتانو و سورنتینو ^۶	۲۰۲۳	بررسی مقایسه ای مدل های ایفای مسئولیت پاسخگویی در سازمان هایی که	حجم بسیار بالای اطلاعات افشا شده در سازمان‌هایی که اهداف دوگانه دارند در مقایسه با سایر سازمان ها

4. Luke
5. Masruki & Hussainey
6. Yetano & Sorrentino

1. Dittenhofer
2. Karan
3. Ryan & Mack

ردیف	پژوهشگر	سال	هدف	نتایج
۱۲	ساینارو و همکاران ^۱	۲۰۲۵	بررسی اثر تکنولوژی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی را در صنعت مالی	تاثیر مثبت تکنوژی‌های جدید مانند بلاچین بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی خصوصاً در ابعاد مهمی مانند حاکمیت شرکتی و پایداری - تکنولوژی با افزایش سرعت انتقال اطلاعات و شفافیت به ایجاد اعتماد در روابط نمایندگی کمک کرده است

روش‌شناسی پژوهش

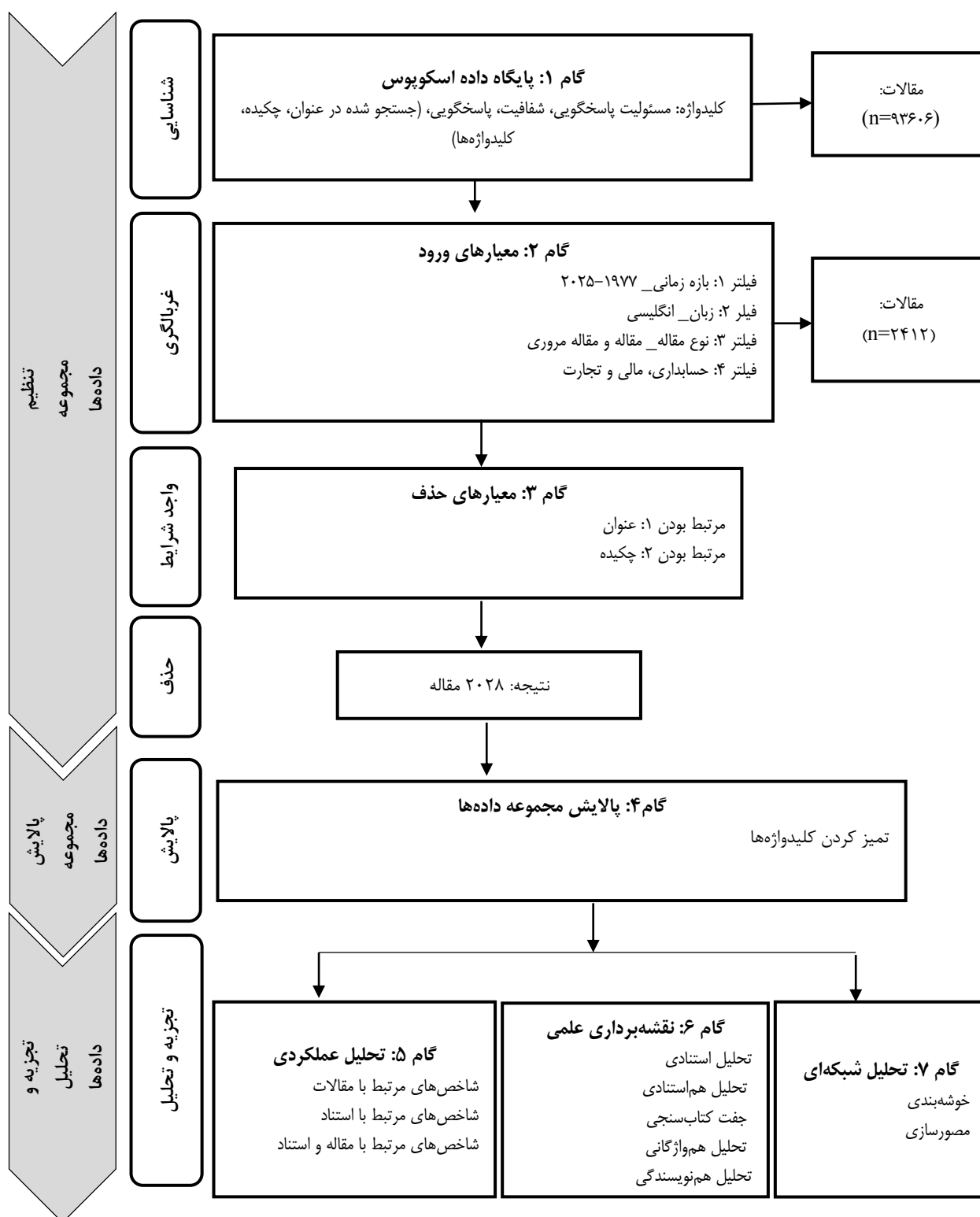
حجم بسیار زیاد مقالات و مطالعات علمی منتشر شده منجر به دشواری سازماندهی و درک این حجم از مطالعات برای پژوهشگران شده است بنابراین روش‌های موثری به منظور تحلیل و ترکیب داده‌ها با هدف تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد مانند مرور نظام‌مند پیشنهاد شده است (آخر و همکاران^۲، ۲۰۱۹)؛ یکی از زیر مجموعه‌های مرور نظام‌مند ادبیات، روش علم‌سنجی است. عموماً روش علم‌سنجی دو بخش اصلی دارد: ۱. تجزیه و تحلیل عملکرد ۲. ترسیم نقشه‌های دانش. در بخش تحلیل عملکرد، به بررسی اقدامات نویسندگان، کشورها، موسسه‌های علمی و دانشگاه‌ها و سهم هر یک در دانش‌افزایی می‌پردازیم. برای تشخیص ساختار فکری یک حوزه و بررسی روندهای زمانی و موضوعات روز در هر دوره، از نقشه‌های دانش استفاده می‌شود (دانتو و همکاران^۳، ۲۰۲۱). دلایل استفاده از علم‌سنجی در پژوهش عبارت است از:

۱. تحلیل ادبیات مسئولیت پاسخگویی
 ۲. ترسیم حوزه علمی و ساختار آن، به همراه تحلیل شبکه مطالعات قبلی
 ۳. شناسایی خوشه‌های کلیدی پژوهشی حوزه مسئولیت پاسخگویی
- مقاله حاضر بر اساس رویکرد مرور ادبیات با استفاده از روش‌شناسی علم‌سنجی تدوین شده است. این روش‌شناسی یک مرور ادبیات کمی است که ساختارهای فکری و تکامل یک حوزه دانشگاهی معین را ترسیم می‌کند (زوپیک و کاتر^۴، ۲۰۱۵).

مفهوم علم‌سنجی و معرفی نرم افزار VOSVIEWER

در علم‌سنجی از روش‌های آماری و اندازه‌گیری برای تعیین معیارهای رشد و توسعه علوم و سطوح گسترش آنها و تاثیر و اثر آنها در جوامع بشری استفاده می‌شود. این علم در شوری سابق پدید آمد و در کشورهای اروپای شرقی به ویژه مجارستان از این روش برای اندازه‌گیری کمی علوم در سطوح ملی و بین‌المللی موسسات دولتی و خصوصی استفاده شد. طبقات مختلف دانشمندان و متخصصان از جمله مورخان، فلاسفه، جامعه‌شناسان، اقتصاددانان، روان‌شناسان، دانشمندان شاخه‌های مختلف علوم طبیعی و فیزیک، سیاست‌گذاران و بسیاری دیگر با علم‌سنجی سر و کار دارند. دوبروف^۵ و کارنوا^۶ واژه علم‌سنجی را ابداع کرده و به صورت اندازه‌گیری فرایندهای توسعه علم و بررسی ارتباطات میان اصول علمی تعریف کردند. وینکلر^۷ معتقد است علم‌سنجی علمی است که با تمام جنبه‌های کمی علوم و تحقیقات علمی سر و کار دارد. هدف علم‌سنجی ارزشیابی کمی آخرین پیشرفت‌های هر مطلب علمی بنیادی و عوامل موثر در گسترش مستمر فعالیت‌های پژوهشی در آن زمینه خاص است. یک روش جدید برای عینی‌سازی تشابهات بین اشیاء، استوار بر ایده مشابهت تحلیل‌های متجانس است. VOS در درجه اول برای تجزیه و تحلیل شبکه‌های علم‌سنجی در نظر گرفته شده است. نمونه‌های مختلفی از نقشه‌ها به وسیله VOS ایجاد شده است مانند: مجلات، دامنه‌های کاربردی مجله، صفحات شخصی دانشگاه، مجلات پژوهشی و فهرست‌های موضوعی وب آف ساینس، VOSVIEWER برنامه‌ای برای ایجاد نقشه‌های نویسندگان یا نشریات بر اساس داده‌های هم‌استادی یا ایجاد نقشه کلید واژه‌ها بر اساس داده‌های هم‌رخدادی است. برای ساخت یک نقشه، VOSVIEWER تکنیک ترسیم VOS را به کار می‌برد که بر عینی‌سازی مشابهت‌ها متکی است (قدیمی و نیازمند، ۱۳۹۲).

1. Secinaro et al
2. Akhter et al
3. Donthu et al
4. Zupic & Cater
5. Dobrov
6. Karrenoi
7. Vinkler



شکل ۱. روش‌شناسی پژوهش

تنظیم مجموعه داده‌ها

بر اساس پروتکل پژوهش، مرحله اول شامل تنظیم مجموعه داده است. در این مرحله از الگوریتم Prisma استفاده شده است که

این امکان را می‌دهد که مجموعه مقالات را بر اساس معیارهای خاصی در هر مرحله غربال کنیم (موهر و همکاران^۱، ۲۰۰۹). پایگاه داده Scopus به دلیل قابل اعتماد بودن، جامعیت و استفاده غالب

استاد، تجزیه و تحلیل استنادی، جفت کتاب‌سنجی، تجزیه و تحلیل هم‌واژگانی، و تحلیل هم‌نویسندگی است. تجزیه و تحلیل شبکه، ارزیابی‌های علم‌سنجی را تقویت می‌دهد. این تجزیه و تحلیل اهمیت نسبی مؤلفه‌های مقالات را نشان می‌دهد که ممکن است در دو تحلیل قبلی منعکس نشده باشد (دانتھو و همکاران، ۲۰۲۱). این شاخص شامل خوشه‌بندی و تجسم است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های این پژوهش مبتنی بر سه سطح تحلیل است. نخست، این پژوهش تحلیل عملکردی را بررسی کرده است. در سطح دوم، ساختارهای مفهومی این مقالات ارائه شده و در نهایت با استفاده از تحلیل شبکه‌ای، روندهای نوظهور مطرح شده است.

تحلیل عملکردی

در ادامه، نتایج مربوط به تحلیل عملکردی در قالب شاخص‌های مرتبط با مقاله و شاخص‌های مرتبط با استناد ارائه شده است.

شاخص‌های مرتبط با مقاله

تعداد مقالات در سال: شکل ۲ وضعیت انتشار مقالات در حوزه مسئولیت پاسخگویی را از سال ۱۹۷۷ تا ۲۰۲۵ نشان می‌دهد. نخستین مقاله در سال ۱۹۷۷ توسط میگل و همکاران^۵ منتشر شده است. همانطور که در شکل ۲ نیز مشخص است؛ روند انتشار مقالات طی ده سال گذشته رشد چشمگیری داشته است و کمابیش ۵۸ درصد مقالات در این دوره و ۳۲ درصد مقالات در ۵ سال اخیر منتشر شده است. همچنین همانطور که مشاهده می‌کنید تعداد تحقیقات انجام شده در حوزه مسئولیت تا سال ۲۰۰۸ تعداد مقالات بسیار کم بوده است اما بحران مالی ۲۰۰۸ منجر به رونق مطالعات حوزه مسئولیت پاسخگویی شده است. نتایج تجزیه و تحلیل روند انتشار مقالات مبین تاثیر بسیار زیاد پاندمی کووید ۱۹ روند انتشار مقالات این حوزه است زیرا همواره در خلال سال‌های وقوع بحران‌ها انتظارات مردم از مسئولان در خصوص پاسخگویی و شفافیت افزایش می‌یابد.

تعداد نویسندگان مشارکت‌کننده: این شاخص، تعداد کل نویسندگان مشارکت‌کننده در انتشار مقاله را نشان می‌دهد. بر مبنای این شاخص، تعداد ۳۱۵۱ نویسنده مشارکت داشته‌اند. **تعداد مقالات تک نویسنده:** این شاخص تعداد کل مقالات تک نویسنده را مشخص می‌کند. بر مبنای این شاخص، تعداد ۵۸۹ مقاله تک نویسنده بودند.

در مطالعات علم‌سنجی برای حوزه‌های مختلف دانشگاهی برای بررسی ادبیات انتخاب شده است. افزون بر این، این پایگاه داده، داده‌های تمیزتری (بدون تکرار) ارائه می‌دهد (استوزی و همکاران^۱، ۲۰۱۷). سپس جستجوی نخستین برای یافتن مقالات مرتبط با حوزه پژوهش انجام شد. برای انجام این مطالعه، عبارت‌های «مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و مسئولیت پذیری» جستجو شد. جستجو در عناوین، چکیده‌ها و کلمات کلیدی اسناد در پایگاه داده اسکوپوس انجام شده است. جستجوی اولیه منجر به شناسایی ۹۳۶۰۶ مقاله شد که شامل عبارت‌های «مسئولیت پاسخگویی، شفافیت، مسئولیت پذیری»^۲ بدون هیچ محدودیتی بودند. در ادامه معیارهای ورود مشخص شد. ابتدا، بازه زمانی از ۱۹۷۷ تا آوریل ۲۰۲۵ (تا زمان پژوهش) متغیر در نظر گرفته شد. دوم، تنها مقالات منتشر شده به زبان انگلیسی فیلتر شده است. سوم، ما نوع مقاله را تنها مقالات منتشر شده و مقالات مروری در نظر گرفتیم. چهارم، مقالات در حوزه‌های پژوهشی حسابداری، اقتصاد و تجارت فیلتر شده است زیرا هدف ما توسعه ساختارهای فکری در این سه حوزه است. مرحله غربالگری منجر به انتخاب ۲۴۱۲ مقاله شد. پس از غربالگری مقالات خام، معیارهای خروج در نظر گرفته شد. برای اطمینان بیشتر از ارتباط سند، عناوین و چکیده‌های ۲۴۱۲ مقاله مطالعه شد و ۳۸۴ مقاله را که هدف پژوهش را دنبال نمی‌کردند، حذف شد. در نهایت ۲۰۲۸ مقاله در تحلیل نهایی قرار داده شد.

تجزیه و تحلیل مجموعه داده

بر اساس پروتکل پژوهش، مرحله سوم شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها است که به این منظور از جعبه ابزار ارائه شده توسط دانتھو و همکاران^۳ (۲۰۲۱) استفاده شده است. این جعبه ابزار در سه دسته ارائه شده است: ۱- تجزیه و تحلیل عملکردی، ۲- نقشه برداری علمی و (۳) تجزیه و تحلیل شبکه. تجزیه و تحلیل عملکردی مشخصه تحقیقات علم‌سنجی است و ماهیت آن توصیفی است (دانتھو و همکاران، ۲۰۲۰). این شاخص، تحقیقات و انتشارات مؤلفه‌های پژوهشی، از جمله پژوهشگران، مجلات، وابستگی‌ها و کشورها را در یک رشته دانشگاهی مشخص ارزیابی می‌کند (کوبو و همکاران^۴، ۲۰۱۱). تجزیه و تحلیل عملکردی شامل معیارهای مربوط به انتشار، معیارهای مربوط به استناد و معیارهای مربوط به استناد و انتشار است.

نقشه برداری علمی روابط بین مؤلفه‌های مطالعه را بررسی می‌کند، این معیار تحلیل ساختارهای فکری حوزه دانشگاهی را ارائه می‌دهد (زوپیگ و کاتر، ۲۰۱۵) و شامل تجزیه و تحلیل

4. Cobo et al
5. Miguel et al

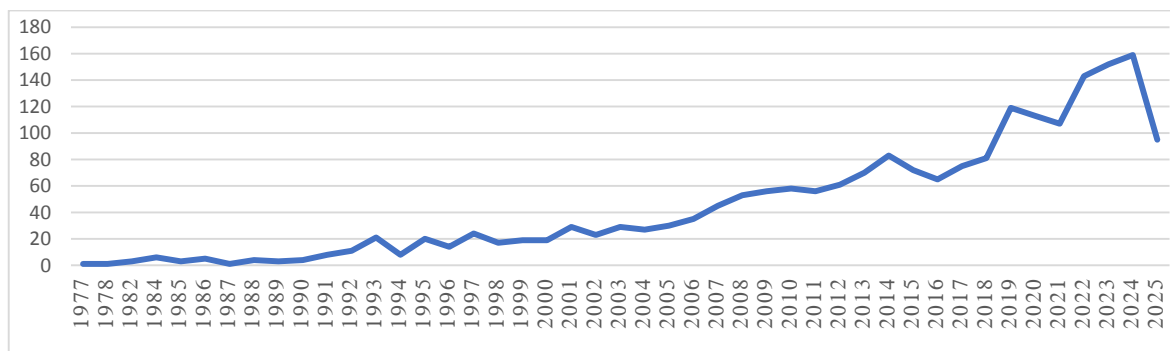
1. Strozzi
2. Accountability, Transparency, Responsibility
3. Donthu et al

است به عبارت دیگر، حداقل یک مقاله در رابطه با مسئولیت پاسخگویی در این سال‌ها منتشر شده است.

بهره‌وری سال‌های فعال در انتشار: این شاخص از تقسیم تعداد کل مقالات منتشر شده به سال‌های فعال در انتشار مقاله حاصل می‌شود. بر این اساس، به طور میانگین، تعداد ۴۶ مقاله به صورت سالانه منتشر شده است.

مقالات هم‌نویسنده: این شاخص تعداد کل مقالات با چند نویسنده را اندازه‌گیری می‌کند. بر مبنای این شاخص تعداد ۱۴۳۹ مقاله حداقل دو نویسنده داشته است.

تعداد سال‌های فعال در انتشار مقاله: این شاخص تعداد سال‌هایی که در آن‌ها مقاله منتشر شده است، اندازه می‌گیرد. بر مبنای این شاخص، تعداد سال‌های فعال در انتشار مقاله ۴۵ سال

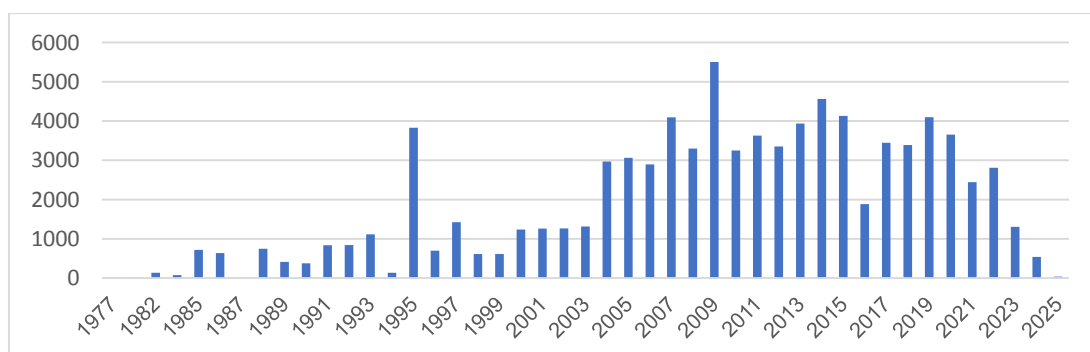


شکل ۲. وضعیت انتشار مقالات

روبرو بوده در حالی که روند انتشار مقالات (شکل ۲) روند افزایشی داشته است. بیشترین میزان این شاخص مربوط به سال ۲۰۰۹ بوده و نشان‌دهنده تاثیر مثبت وقوع بحران اقتصادی با اهتمام بیشتر به ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی است.

شاخص مرتبط با استناد

کل استنادات: وضعیت استنادات پژوهش‌های حوزه مسئولیت پاسخگویی در شکل ۳ از سال ۱۹۷۷ تا ۲۰۲۵ نشان داده شده است. همانطور که در شکل ۳ نشان داده شده است، مقالات این حوزه در سال‌های اخیر با کاهش استنادات



شکل ۳. وضعیت استناد مقالات

شاخص‌های مرتبط با استناد و مقاله

تعداد مقالات استناد شده

این شاخص تعداد مقالات استناد شده را اندازه‌گیری می‌کند. بر مبنای این شاخص، تعداد ۱۸۶۴ مقاله حداقل یک استناد داشته‌اند. مقالات پر استناد بیشتر مربوط به سال‌های ۲۰۰۹ و ۲۰۱۰ هستند.

نسبت مقالات استناد شده

این شاخص به صورت ذیل اندازه‌گیری می‌شود:

$$\text{نسبت مقالات استناد شده} = \frac{\text{تعداد مقالات استناد شده}}{\text{تعداد کل مقالات}}$$

بر این اساس، مقدار این شاخص، ۰/۹۱ است. هرچه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد نشان می‌دهد که مقالات بیشتری استناد شده‌اند. از این رو، ۹۱ درصد مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی استناد شده‌اند.

استناد به ازای هر مقاله استناد شده

این شاخص به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$\text{کل استنادات} = \frac{\text{استناد به ازای هر مقاله استناد شده}}{\text{تعداد مقالات استناد شده}}$$

بر این اساس، مقدار این شاخص، ۴۳ است. به عبارت دیگر به صورت میانگین مقالات استناد شده ۴۳ استناد خورده است.

نقشه‌برداری علمی

در ادامه نتایج نقشه‌برداری علمی ارائه شده است.

تحلیل استنادی: تحلیل استنادی روابط فکری بین مقالات را

هنگامی که یک مقاله، مقاله دیگری را استناد می‌کند، نشان می‌دهد (آپو، مینین و سارونی^۱، ۲۰۱۴). این معیار مقالات با بیشترین استناد و اثربخش‌ترین پژوهشگران در حوزه مسئولیت پاسخگویی را نشان می‌دهد. به صورت دقیق‌تر، جدول ۱، تعداد ۱۰ مقاله پر استناد را با حداقل ۶۱۸ استناد نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌کنید مقاله تدوین شده توسط هود^۲ (۱۹۹۵) با ۲۶۳۷ استناد، پر استنادترین مقاله حوزه مسئولیت پاسخگویی در پایگاه اسکوپوس شناخته می‌شود. در این مقاله نویسنده به بررسی پارادایم مدیریت عمومی نوین که نقطه عطفی در توسعه مبانی نظری مسئولیت پاسخگویی محسوب می‌شود، پرداخته است.

جدول ۲. تعداد ۱۰ مقاله پر استناد

رتبه	عنوان	نام نویسندگان	سال	نام مجله	استنادات
۱	The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme	Hood, C	1995	Accounting, Organizations and Society	2637
۲	Good education in an age of measurement: On the need to reconnect with the question of purpose in education	Biesta, G	2009	Educational Assessment, Evaluation and Accountability	946
۳	Determinants of corporate social responsibility disclosure ratings by Spanish listed firms	Reverte, C	2009	Journal of Business Ethics	881
۴	Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organisational contexts	Roberts, J; Scapens, R	1985	Accounting, Organizations and Society	698
۵	The chameleon of accountability: Forms and discourses	Sinclair, A	1995	Accounting, Organizations and Society	686
۶	CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis	Michelon, G ; Pilonato, S; Ricceri, F	2015	Critical Perspectives on Accounting	662
۷	The impact of environmental, social, and governance disclosure on firm value: The role of CEO power	Li, Y ; Gong, M ; Zhang, X ; Koh, L	2018	British Accounting Review	638
۸	A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: A comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes	Beattie, V ; McInnes, B ; Fearnley, S	2004	Accounting Forum	624
۹	The possibilities of accountability	Roberts, J	1991	Accounting, Organizations and Society	622
۱۰	Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power	Hoskin, K W; Macve, R.	1986	Accounting, Organizations and Society	618

جدول ۳ اثربخش‌ترین پژوهشگران را از نقطه نظر استنادات نشان می‌دهد. اثربخشی پژوهشگران از طریق تعداد مقالات منتشر شده و استنادات دریافت شده مشخص می‌شوند. همانطور که مشاهده می‌کنید گری با ۱۱ مقاله و ۱۸۶۲ استناد در رتبه نخست قرار گرفته است؛ پر استنادترین پژوهش این پژوهشگر در سال ۱۹۹۲ منتشر شده و مربوط به بررسی تاثیر ایفای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت بر رابطه علم حسابداری با

محیط است. همچنین لازم به توضیح است که پژوهش‌های انجام شده توسط پژوهشگران پراستناد بیشتر مربوط به پیشنهاد مدل‌های جدید و مطالعات تطبیقی شیوه ایفا مسئولیت پاسخگویی در کشورها و سازمان‌ها مختلف است. از منظر تعداد مقالات نیز پارکر به عنوان پرکارترین پژوهشگر، شناخته می‌شود که پراستنادترین مقاله منتشر شده از پارکر مربوط به بررسی اثرات اجتماعی ایفای مسئولیت پاسخگویی است.

جدول ۳. اثر بخشی پژوهشگران

رتبه	نویسنده	کل مقالات	کل استنادات
1	Gray, R	11	1862
2	Odwyer, B	14	1839
3	Adams, C	10	1518
4	Bebbington, J	11	1468
5	Parker, L	20	1425

جدول ۴ اثربخش‌ترین مجلات را از نقطه نظر انتشار مقالات حوزه مسئولیت پاسخگویی را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌کنید مجلات تخصصی حوزه حسابداری بخش عمومی دارای رتبه‌های بالاتر هستند.

جدول ۴. اثر بخشی مجلات

نام مجله	تعداد انتشار
Accounting, Auditing and Accountability Journal	334
Critical Perspectives on Accounting	208
Journal of Business Ethics	186
Financial Accountability and Management	155
Accounting, Organizations and Society	93
Meditari Accountancy Research	75
Educational Assessment, Evaluation and Accountability	69
Accounting Forum	65
Accounting History	64
Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management	62

تحلیل هم‌استنادی: این تکنیک به شناسایی مقالاتی

که در چندین منبع دیگر استناد شده‌اند، کمک می‌کند و فرض بر این است که این مقالات مضامین مشابهی دارند (هورلند^۱، ۲۰۱۳). همچنین این تکنیک به آشکار ساختن ساختارهای فکری یک حوزه مطالعاتی کمک می‌کند (دانتهو و همکاران، ۲۰۲۱). از ۸۶۵۶۳ مقاله استناد شده در ۲۰۲۸

مقاله، تعداد ۴۲ مقاله، آستانه حداقل ۳۰ مرجع استناد شده را برآورده کردند و در چهار خوشه، طبقه‌بندی شدند (شکل ۴ را ببینید).

پژوهش‌های خوشه اول که با رنگ زرد مشخص شده، مربوط به پژوهش‌های انجام شده در خصوص پیشنهاد بهترین رویه‌های عمل در خصوص ایفای مسئولیت پاسخگویی است و برجسته‌ترین مقالات در این خصوص مقاله آنرمان و اودیر^۲ (۲۰۰۶) و اودیر و بومسما^۳ (۲۰۱۵) هستند. بررسی نظام‌مند ادبیات مسئولیت پاسخگویی نشان‌دهنده این است که پژوهشگران در مطالعات خود با هدف کشف و پیشنهاد بهترین رویه‌های عمل در خصوص ایفای مسئولیت پاسخگویی، سازمان‌های بخش سوم (سازمان‌های مردم‌نهاد)^۴ را مورد بررسی قرار دادند. آنرمان و اودیر (۲۰۰۶) مبانی نظری ایفای مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های مردم‌نهاد را توسعه داده و از نقطه‌نظر تئوریک لزوم پاسخگویی اداره‌کنندگان سازمان‌های مردم‌نهاد را اثبات کردند، همچنین آنها مدل اندازه‌گیری ایفای مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های مردم‌نهاد را پیشنهاد کردند. مطالعات دسته‌بندی شده در خوشه دوم (رنگ قرمز) مطالعاتی هستند که به بررسی محدودیت‌ها و موانعی که در مسیر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی را مورد نقد و بررسی قرار دادند. رابرتز^۵ (۱۹۹۱) تأثیرات مثبت و منفی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بر روابط فی‌مابین افراد را مورد بررسی قرار داده و استدلال می‌کند مسئولیت پاسخگویی در عصر حاضر در میان ریسک‌های اخلاقی و فنی بنا شده است.

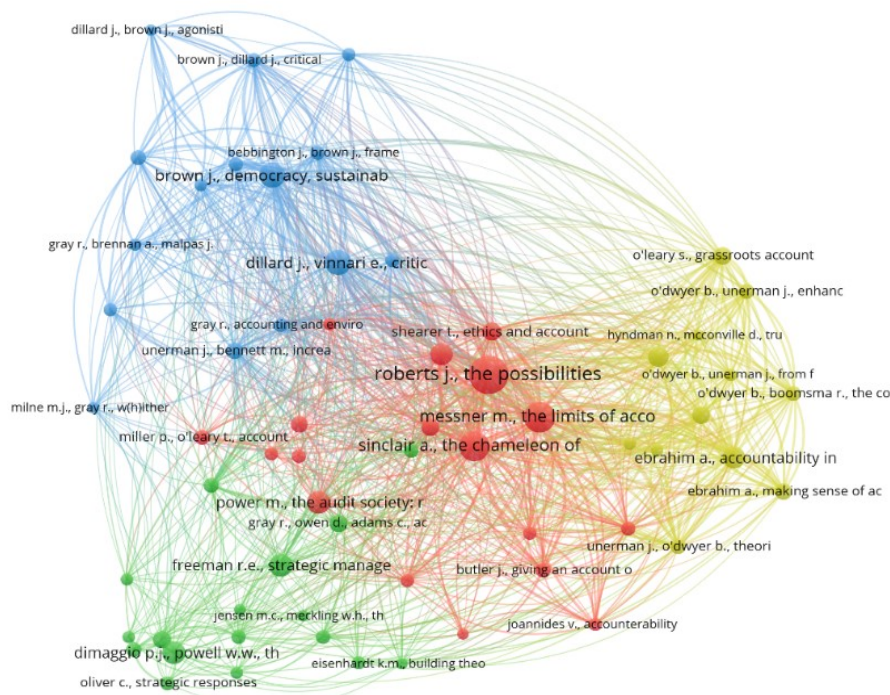
بررسی روابط فی‌ما بین حسابداری و ایفای مسئولیت پاسخگویی در خوشه سوم (رنگ آبی) دسته‌بندی شده است. در خوشه سوم پژوهشگرانی مثل دیلارد و ویناری^۶ (۲۰۱۹) به طرح مباحث انتقادی در خصوص اینکه آیا باید حسابداری در خدمت ایفای مسئولیت پاسخگویی بوده و بر مبنای این مفهوم رویه‌ها و استانداردها تدوین شوند یا اینکه مسئولین پاسخگویی باید در خدمت اعتلای علم حسابداری باشد، پرداخته‌اند. همچنین نقش مسئولیت پاسخگویی در معرفی

4. NGO
5. Roberts
6. Dillard & Vinary

1. Hjørland,
2. Unerman & Odwyer
3. Odwyer & Boomsma

اطلاعات گزارشگری مالی از منظر پاسخ‌خواهان پرداخته‌اند. اولیویرا و بومسما (۲۰۱۱) روندهای نوظهور گزارشگری مالی در خصوص ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی را مورد نقد و بررسی قرار دادند. آنها مسئولیت پاسخگویی را یک قرارداد اجتماعی معرفی و به عنوان یک عامل تقویت‌کننده اعتماد فی ما بین رای‌دهندگان و حاکمان دانستند.

هر چه بیشتر علم حسابداری به شهروندان و سیاست‌مداران و پیرو آن حضور دانش‌آموخته‌گان این رشته در ارکان سیاسی کشورها و از سوی دیگر کمک علم حسابداری به ایفا و علم حسابداری به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفته است. مطالعات خوشه چهارم (رنگ سبز) به بررسی کفایت افشاء در ایفای مسئولیت پاسخگویی و حداقل



شکل ۴. تحلیل هم‌استنادی

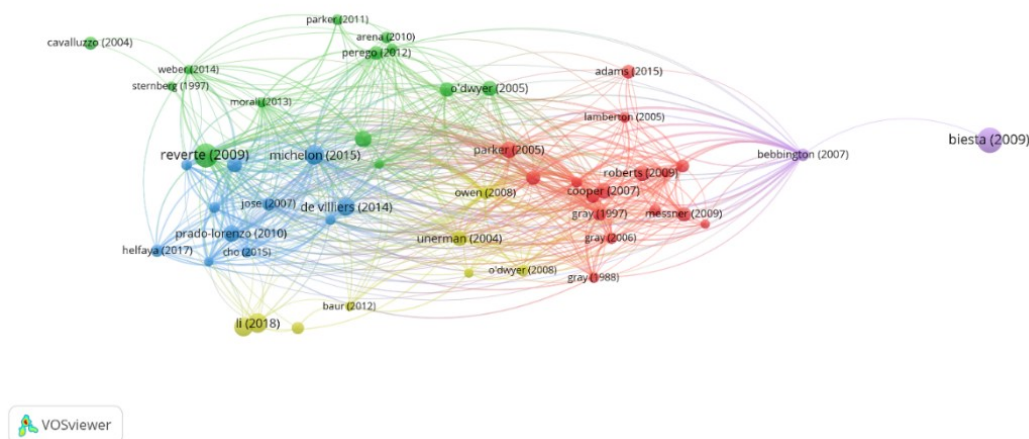
(۱۹۹۴) نقش حسابرسان در نظام پاسخگویی را مورد مطالعه قرار داده است. لوی بدین منظور نقش حسابرسان در ارتقاء کیفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی شرکت‌های کشاورزی را مورد مطالعه قرار داده است. مطالعات خوشه سوم (رنگ سبز) به بررسی کفایت افشاء در ایفای مسئولیت پاسخگویی و حداقل اطلاعات گزارشگری مالی از منظر پاسخ‌خواهان پرداخته‌اند که در تحلیل هم‌استنادی مورد بررسی قرار گرفت. مقالات دسته‌بندی شده در خوشه چهارم (رنگ زرد) به بررسی و جمع‌بندی دیدگاه‌های پژوهشگران در خصوص اثرات ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی پرداخته‌اند. لی^۲ (۲۰۰۸) ایفای مسئولیت پاسخگویی را بر افزایش ارزش شرکت بسیار موثر

جفت کتاب‌سنجی: در این تکنیک فرض بر این است مقالاتی که مراجع مشابهی را به اشتراک می‌گذارند، محتوای مشابهی دارند. هرچه کتابشناسی دو مقاله با یکدیگر همپوشانی داشته باشد، پیوند بین آنها قوی‌تر است (زویبیک و کاتر، ۲۰۱۵). از تعداد ۲۰۲۸ مقاله، ۶۲ مقاله با حداقل ۲۰۰ استناد در تجزیه و تحلیل استفاده شد و در پنج خوشه، گروه‌بندی شد (شکل ۵ را ببینید).

مطالعات خوشه اول (رنگ بنفش) در خصوص رابطه علم حسابداری و مسئولیت پاسخگویی است که در تحلیل هم‌استنادی مورد بحث و بررسی قرار گرفت. مطالعات دسته‌بندی شده در خوشه دوم که با رنگ قرمز مشخص شده، به بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی پرداخته‌اند. لوی^۱

خوشه پنجم (آبی) نیز انواع مدل‌های ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در کشورها و جوامع گوناگون را بررسی و نقاط ضعف و قوت هر کدام از مدل‌ها را مورد نقد و ارزیابی قرار داده است.

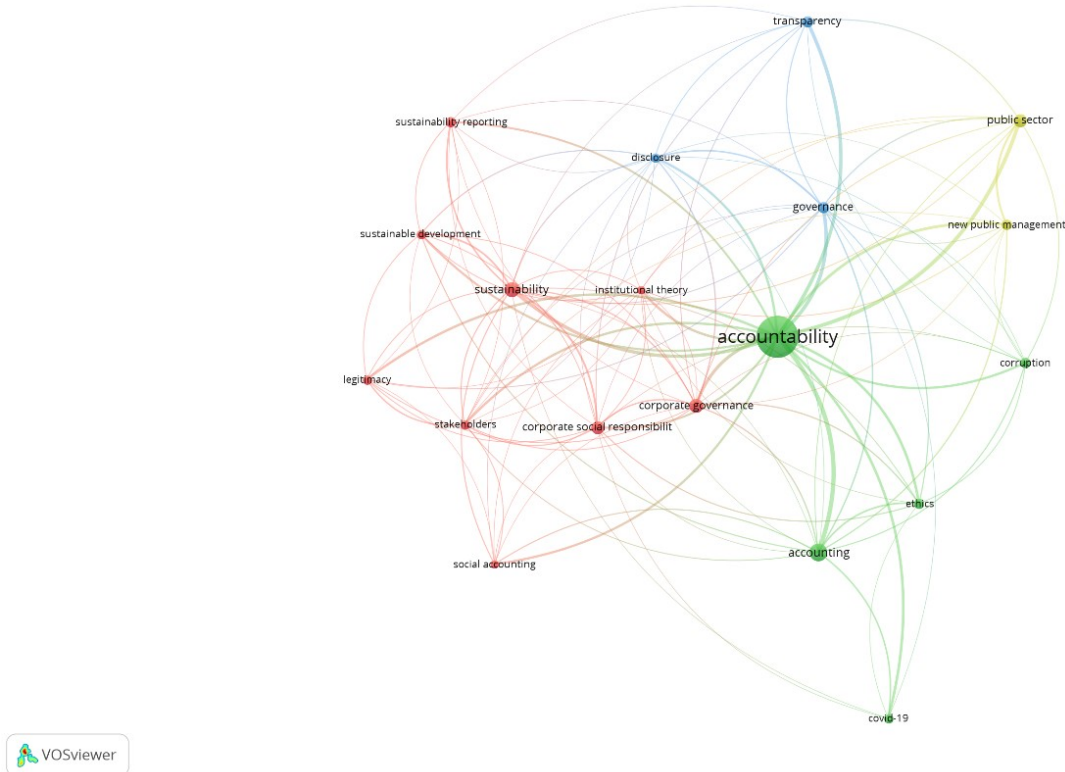
دانسته و چانونت‌پیپات^۱ (۲۰۱۸) ایفای مسئولیت پاسخگویی را در راستای تلاش برای ایجاد اعتماد فی ما بین پاسخگویان و پاسخ‌خواهان را موثر دانسته است. مطالعات طبقه‌بندی شده در



شکل ۵. جفت کتاب‌سنجی

استفاده می‌کند (زوئیک و کاتر، ۲۰۱۵). فرض بر این است که کلمات کلیدی بیشتر در مقالات به صورت همزمان وجود دارند، محتوای مشابهی دارند. از ۴۴۸۶ کلمه کلیدی نویسنده، ۴۰ کلمه کلیدی با حداقل ۲۰ تکرار در تجزیه و تحلیل استفاده شد (شکل ۶ را ببینید).

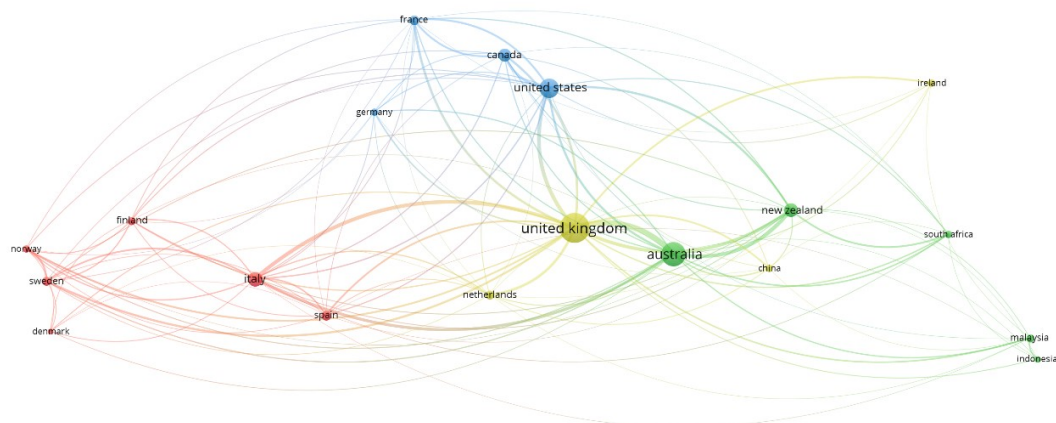
تحلیل هم‌واژگانی: در حالی که تحلیل استنادی، تحلیل هم‌استنادی، و جفت کتاب‌سنجی بر مقالات متمرکز است، تحلیل هم‌واژگانی برای نقشه‌برداری علمی از «کلمات» متمرکز است (دانتیه و همکاران، ۲۰۲۱). این تکنیک از کلمات کلیدی برای ایجاد ساختار مفهومی حوزه مطالعاتی



شکل ۶. تحلیل هم‌واژگانی

پاسخگویی بر سودآوری و افزایش ارزش شرکت‌ها را دارد. بخش چشمگیری از پژوهش‌ها نیز به تلاش‌های پژوهشگران در جهت تجزیه و تحلیل رابطه کیفیت ایفای مسئولیت پاسخگویی بر کنترل و مدیریت بحران‌هایی مانند پاندمی کووید ۱۹ اختصاص داشته است.

تحلیل هم‌نویسندگی: این تکنیک به بررسی روابط بین نویسندگان و وابستگی بین آن‌ها (مؤسسه و کشور) در یک زمینه مطالعاتی می‌پردازد (دانتھو و همکاران، ۲۰۲۱). این تکنیک به بررسی همکاری فکری بین دو یا چند کشور در انتشار مقاله می‌پردازد. از بین کشورهای جهان، ۱۸ کشور با انتشار حداقل ۲۰ مقاله حضور دارند (شکل ۷ را ببینید).



شکل ۷. تحلیل هم‌نویسندگی

تحلیل استنادی، تحلیل هم‌استنادی، تحلیل هم‌نویسندگی و تحلیل هم‌واژگانی صورت گرفته است. در نهایت، خوشه‌بندی و تحلیل محتوای مقالات این حوزه انجام شده است.

نخست، تحلیل عملکرد برای پاسخ به دو پرسش اول پژوهش صورت گرفت. همانطور که یافته‌های تحلیل عملکرد نشان داد، از زمان ارائه مفهوم «مسئولیت پاسخگویی»، روند انتشارات در این زمینه رو به بالا بوده است.

دوم، هم استنادی و جفت کتاب‌سنجی برای بررسی پرسش سوم پژوهش اجرا شده‌اند. نتایج بیانگر وجود پنج جریان اصلی پژوهش در حوزه مسئولیت پاسخگویی است که عبارتند از :

تجزیه و تحلیل کلمات کلیدی نشان دهنده چند نکته بسیار مهم است: اول اینکه رمزارزها (بیت‌کوین)، فین‌تک، بلاک‌چین و هوش مصنوعی وارد ادبیات پژوهش حوزه مسئولیت پاسخگویی شده و با اقبال روز افزون محققین مواجه شده است بطوریکه ۱۴ درصد کل استنادات ۵ سال اخیر مربوط به گرایش‌های نوظهور است، سسینارو و همکاران (۲۰۲۵) تاثیر فناوری‌های نوین مانند بلاک‌چین و هوش مصنوعی را بر مسئولیت پاسخگویی مورد بررسی قرار داده و تغییرات بنیادین در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی را پیش‌بینی کرده‌اند. همچنین کلیدواژه‌های افشاء، شفافیت، حاکمیت شرکتی و فساد مالی در بسیاری از پژوهش‌ها نقش محوری داشته است که مبین تاثیر ایفای مسئولیت

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از این پژوهش مرور ادبیات حوزه مسئولیت پاسخگویی با استفاده روش علم‌سنجی در پایگاه داده اسکوپوس در مجلات حسابداری، مالی و تجارت بین سال‌های ۱۹۷۷ تا سال ۲۰۲۵ بوده است. در مجموع تعداد ۲۰۲۸ مقاله به منظور مرور ادبیات انتخاب شده است. در این پژوهش نخست نحوه تکامل ادبیات این حوزه از طریق تحلیل علم‌سنجی در چهار دهه اخیر مرور شده است. دوم، از دیدگاه عملکردی به بررسی شاخص‌های مرتبط با مقاله، شاخص‌های مرتبط با استناد و شاخص‌های مرتبط با مقاله و استناد با یکدیگر پرداخته شده است. همچنین، نقشه‌برداری علمی مقالات این حوزه از طریق

فرا ترکیب و همچنین مطالعات تطبیقی، موردی و تحلیل شبکه‌ای پیشرفته با هدف بررسی دانش افزایی- های صورت گرفته در حوزه ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی انجام شود.

۲- با توجه به لزوم توجه به رویکردهای نوظهور پیشنهاد می‌شود استفاده از هوش مصنوعی و بلاک‌چین در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران امکان‌سنجی و نتایج به نهادهای علمی و حرفه‌ای گزارش شود.

۳- با توجه به تاثیر گزارشگری پایداری، محیط زیست و تغییر اقلیم بر روند پژوهش‌های بخش عمومی و همچنین ارتباط مستقیم این لاین پژوهشی با ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی پیشنهاد می‌شود مرور علم‌سنجی یا مرور نظام‌مند ادبیات حوزه مسئولیت پاسخگویی از منظر گزارشگری پایداری تدوین شود.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول: نظارت بر پژوهش

نویسنده دوم: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر از حمایت مالی برخوردار نیست.

سپاسگزاری

از آقای دکتر مجتبی عالی فامیان به خاطر بازبینی متن مقاله و ارائه نظرهای ساختاری تشکر و قدردانی می‌شود.

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

- رابطه علم حسابداری و مسئولیت پاسخگویی
- ارزیابی مسئولیت پاسخگویی
- کفایت افشاء در ایفای مسئولیت پاسخگویی و حداقل اطلاعات گزارشگری مالی
- جمع‌بندی دیدگاه‌های محققین در خصوص اثرات ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی
- انواع مدل‌های ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی
- سوم، ورود رمزارزها (بیت‌کوین)، هوش مصنوعی، فناوری مالی (فین‌تک) و بلاک‌چین به ادبیات حوزه مسئولیت پاسخگویی و اقبال روز افزون پژوهشگران به این لاین پژوهشی، همچنین نقش محوری کلید واژه مدیریت عمومی نوین در بسیاری از مقالات است که مبین تاثیر این پارادایم بر توسعه مسئولیت پاسخگویی است.
- با توجه به نتایج پژوهش‌ها، این حوزه در حین و بعد از پایان پاندمی کووید ۱۹ که دایر بر ارزیابی میزان پاسخگویی دولت‌ها برابر ملت‌ها بود، انتظار می‌رود به هنگامه وقوع بحران، دولت‌ها بر اساس مبانی نظری مسئولیت پاسخگویی، با شفافیت بیشتر و افزایش حجم و کیفیت افشاء اطلاعات به دنبال اقناع افکار عمومی باشند زیرا پاسخگویی به مردم و حفظ آرامش روانی جامعه به عنوان بخشی از مدیریت بحران تلقی می‌شود، همچنین در حوزه سیاست‌گذاری و تصویب قوانین انتظار می‌رود شاهد هموارتر شدن مسیر گزارشگری مالی در بخش عمومی باشیم.
- انتظار می‌رود روند آتی تحقیقات حوزه مسئولیت پاسخگویی به سمت گرایش‌های نوظهور مانند تاثیر هوش مصنوعی بر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی متمایل شود همچنین تاثیر هوش- مصنوعی و بلاک‌چین بر ارتقاء خرده نظام‌های نظام پاسخگویی مورد توجه خواهد بود. همچنین با توجه به پیشرفت‌های برخی کشورها در بکارگیری هوش مصنوعی در گزارشگری مالی انتظار می‌رود بخشی از پژوهش‌های آتی به مطالعات تطبیقی در خصوص مقایسه عملکرد و میزان موفقیت دولت‌های مختلف در ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی با استفاده از هوش مصنوعی و تاثیر هوش مصنوعی و بلاک‌چین بر بهای تمام شده گزارشگری مالی بخش عمومی اختصاص یابد.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱- پیشنهاد می‌شود سایر روش‌های مطالعات مروری، از جمله مرور نظام‌مند ادبیات با رویکردهای فراتحلیل و

References

- Akhter, S; Pauyo, T. and Khan, M. (2019). What is the difference between a systematic review and a meta-analysis? *Basic methods handbook for clinical orthopaedic research: apractical guide and case based research approach*, 15(2), 331-342.
<https://doi.org/12.1118/s11158-018-1340-0>
- Appio, F. P; Cesaroni, F; and Di Minin, A. (2014). Visualizing the structure and bridges of the intellectual property management and strategy literature: a document co-citation analysis. *Scientometrics*, 10(1), 623-661.
<https://doi.org/10.1007/s11192-014-1329-0>
- Babajani, J. (2018). Advanced Public Sector Accounting with a Multi-Level Financial Reporting Approach. *Tehran: Allameh Tabatabaei University*, Second Edition, 612-616. (In Persian).
<https://lib.ui.ac.ir/dl/search/default.aspx?Term=131985&Field=0&DTC=1>
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. In E. Ferlie, L. Lynne, & C. Pollitt (eds.). *The Oxford Handbook of Public Management* (pp. 182-208). *Oxford: Oxford University Press*.
<https://doi.org/12.1325/s11341-018-1560-0>
- Channuntapipat, C. (2018). Assurance for service organisations: contextualising accountability and trust. *Managerial Auditing Journal*, 33(4), 340-359.
<https://doi.org/10.1128/s11375-018-1350-0>
- Cobo, M. J; López- Herrera, A. G; Herrera-Viedma, E; and Herrera, F. (2011). Science mapping software tools: Review, analysis, and cooperative study among tools. *Journal of the American Society for information Science and Technology*, 62(7), 1382-1402.
<https://doi.org/10.1002/asi.21525>
- Coy, D; Fischer, M. and Gordon, T. (2001), "Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 1, pp. 1-31.
<https://doi.org/11.2288/10944281145626>
- Dillard, J; and Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
<https://doi.org/33.1111/2912/36137891>
- Dittenhofer, M. (2009). "Performance auditing in governments". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 438-442. <https://doi.org/14.2586/m10259871364>
- Donthu, N; Kumar, S; Mukherjee, D; Pandey, N; and Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of business research*, 133, 285-296.
<https://doi.org/10.1016/j.ibusres.2021.04.070>
- Faghihi, A. (2002). Accountability systems in the public sector (comparative perspective). *Quarterly Journal of Management Studies*, 46, 312-325. (In Persian)
<https://doi.org/25.3312/s125-347-123>
- Ghadimi, A. and Nizmand, M. R. (2013). *Scientometric Software*. Shiraz: Hamara Publications, First Edition. (In Persian).
<https://doi.org/88.1009/1097812536>
- Governmental accounting standards board Statement 34. (2004). www.GASB.org
- Hjørland, B. (2013). Citation analysis: A social and dynamic approach to knowledge organization. *Information Processing & Management*, 49(6), 1313-1325.
<https://doi.org/10.1016/j.ipm.2013.07.001>
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
<https://doi.org/11.1000/k175149850>
- Jamei, R, Ebrahimi, E, Rezaei Yamin, F, (2016). 'Investigating the Response of the Accounting and Financial Reporting System in the Tax Organization of the Province of Kermanshah'. *Governmental accounting*, Vol.2, No.2 (69-80). (In Persian).
<https://doi.org/01.47158/j124/359-7142>
- Karan, R. (2003). Selective Commercialisation of Public-Sector Accounting and its Consequences for Public Accountability. *Australian Accounting Review*, 13(3), 15-25.
<https://doi.org/10.1177/s25347>
- Khanbashi, M. , zahedi, S. and M. Alvani, S. (2011). Accountability: The Basis for Public Trust Improvement. *Quarterly of Order & Security Guards*, 4(14), 29-54. (In Persian)
<https://doi.org/41.3597/m1200002789>
- Lee, T. (2008). Credit in the box: An ode to market efficiency. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(1), 106-107.
<https://doi.org/11.1032/7153469/12>
- Levy, R. P. (1994). audit and accountability in a multi-agency environment: the case of the common agricultural policy in the uk. *Financial Accountability & Management*, 10(1).
[doi: 25.1004/8762.3S.2014.235799](https://doi.org/25.1004/8762.3S.2014.235799)
- Luke, B. (2016). Measuring and reporting on social performance: from numbers and narratives to a useful reporting framework for social enterprises. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(2), 103-123.
[doi: 10.1080/0969160X.2015.1103298](https://doi.org/10.1080/0969160X.2015.1103298)
- Masruki, R. and Hussainey, k. Aly, D. (2022). Stakeholder expectations of the accountability of Malaysian State Islamic

- Religious Councils (SIRCS): to whom and for what. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 25 No. 2, pp. 443-464.
<https://doi.org/10.1111/14752/1423/sd128759>.
- Metami, M; and Hassanpour, M. (2014). Investigating the Role of Mass Media in Improving the Level of Accountability of Government Organizations. *Management Quarterly*, 11 (34), 59-72. (In Persian).
[doi: 10.10000/7534129h M.2417.12458](https://doi.org/10.10000/7534129h M.2417.12458).
- Mohebi, E. , babaiani, J. , salimi, J. and taghavi fard, M. T. (2024). Identifying users' objectives and information needs of financial reports of regional electricity companies in Iran. *Governmental Accounting*, 10(1), 110-93. (In Persian)
[doi: 11.1111/7795415 B.2015.7753125](https://doi.org/10.1111/7795415 B.2015.7753125).
- Moher, D; Liberati, A; Tetzlaff, J; Altman, D. G. & PRISMA Group. (2009). Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: the PRISMA statement. *Annals of internal medicine*, 151(4), 264-269.
<https://doi.org/10.1016/j.ijisu.2010.02.007>
- Mulgan, R. (2000), "'Accountability': An Ever – Expanding Concept?" *Discussion Paper No. 72*, ANU Public Policy Program.
<https://doi.org/10.1111/2758942361>
- O'Dwyer, B; & Boomsma, R. (2015). The co-construction of NGO accountability: Aligning imposed and felt accountability in NGO-funder accountability relationships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(1), 36-68.
<https://doi.org/10.1111/12.7812/s1423579>
- Oliveira, J; Rodrigues, L. L; & Craig, R. (2011). Risk- related disclosures by non-finance companies: Portuguese practices and disclosure characteristics. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 817-839.
<https://doi.org/10.1111/77.1000/10944281145626>
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, organizations and society*, 16(4), 355-368.
<https://doi.org/10.1111/4587893s.1245>
- Romzek, B; and Dubnick, M. (1987) Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy. *Public Administration Review* 47, 223.
<https://doi.org/10.1111/11.2578/1m14357892>
- Roya, S; Yetano, A. and Garciz-Lacalle, J. (2019). Accountability Styles in state-Owned enterprises: The good, the bad, the ugly ... And the pretty. *Spanish accounting Review*. 22(2), 156-170.
<https://doi.org/10.1111/s10944281145626>
- Ryan, C; and Mack, J. (2006). Reflections on the Theoretical Underpinning of General Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 24, 559-580. <https://doi.org/10.1117/m4758912>
- San Miguel, J. G; Shank, J. K; and Govindarajan, V. (1977). Extending corporate accountability: a survey and framework for analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 2(4), 333-347.
<https://doi.org/10.8888/X10944281145626>
- Secinaro, S; Lanzalonga, F; Oppioli, M; and de Nuccio, E. (2025). The effects of disruptive technologies on accountability in fintech industry: using bibliometric analysis to develop a research agenda. *Research in International Business and Finance*, 102816.
doi.org/10.77/111.s10944281145626
- Strozzi, F; Colicchia, C; Creazza, A; and Noè, C. (2017). Literature review on the 'Smart Factory' concept using bibliometric tools. *International journal of production research*, 55(22), 6572-6591.
<https://doi.org/10.1111/85/253/a1243589>
- Tofangsaz, A; Sotudeh, R. Gord, A. and Haghparast, A. (2024). Presenting a Performance-based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability. *Governmental Accounting*, 11(1), 131-146. (In Persian)
<https://doi.org/10.91452/1k2539>
- Unerman, J; and O'Dwyer, B. (2006). Theorising accountability for NGO advocacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 349-376.
doi.org/10.5812/7589.sm253
- Yetano, A; and Sorrentino, D. (2023). Accountability disclosure of SOEs: comparing hybrid and private European news agencies. *Meditari accountancy research*, 2, 294-319.
doi.org/10.1117/712356
- Zakeri, M; Asadi, I. and Lotfi, H. (2011). Explaining the accountability and supervision model of the administrative system in the Alawi government from the perspective of the relationship between bureaucracy and democracy. *Public policy-making in management*, 2(4), 18-1. (In Persian) <https://doi.org/10.1111/11.2278.jy2364589>
- Zupic, I. and Cater, T. (2015). Bibliometric methods in management and organization. *Organizational research methods*, 18(3), 429-472
<https://doi.org/10.1117/10944281145626>



Identifying and Ranking the Roles of the Court of Accounts in the Country's Economic Growth and Development

Hamed Rahatdahmardeh¹, Reza Sotudeh^{*2}, Mahmoudreza Rakhshani³

High lights

- In the present study, the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development were identified and ranked.
- The Court of Accounts plays an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability.
- The Court of Accounts plays an effective role in promoting economic growth and development.
- The Court of Accounts plays a vital role in safeguarding the treasury.
- The Court of Accounts plays a fundamental role in financial supervision and operational oversight of financial and non-financial resources.
- The Court of Accounts plays an effective role in reporting on budget disbursement, observing interim payments, and preventing corruption.

1. Department of Accounting, Zah.C,
Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

2. Department of Finance and
Accounting, Faculty of Humanities,
Meybod University, Meybod, Iran.

3. Department of Accounting, Zah.C,
Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

Corresponding Author:

Reza Sotudeh

Email: sotudeh@meybod.ac.ir

Receive Date: 18 February 2026

Revise Date: 23 April 2026

Accept Date: 25 April 2026

Publish Date: 26 April 2026

How to Cite:

Rahatdahmardeh, Hamed; Sotudeh, Reza; Rakhshani, Mahmoudreza; (2026). Identifying and ranking the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development, *Governmental Accounting*, 12 (24), 141-166.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The Court of Accounts plays an important role in promoting economic growth and development by effectively monitoring financial resources and accurately evaluating financial operations. The purpose of the present study is to identify and rank the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development.

Research Method: The present study was conducted using a mixed method (qualitative and quantitative). In the qualitative stage, deep content analysis and thematic analysis approach were used to identify the roles related to the role of the Court of Accounts in economic growth and development. The statistical population in this section includes articles published in Google Scholar, Scopus, and Mag Iran databases between 2015 and 2025, which were analyzed with the help of Max Quda software. In the quantitative stage, the roles of the Court of Accounts were confirmed and ranked using semi-structured interviews with 8 experts in the field, and the results were analyzed with the Friedman test.

Research Findings: The results of the study showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role in conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental conditions on audit and executive processes.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: The roles of the Court of Accounts in various areas lead to improved policymaking, safeguarding the treasury, reducing risks, and preventing environmental problems, and guide executive processes toward sustainable growth and development.

Keywords: Court of Accounts, Economic Development, Economic Growth, Functional Role.

JEL Classification: O41, H83, R11, Q56, Q01, M42.



INTRODUCTION

To achieve sustainable development and improve the quality of life of future generations, careful and efficient supervision of the management of resources and economic activities is essential. In this regard, the country's supervisory and auditing institutions, including the Court of Accounts, play an important role in ensuring the responsible and optimal use of natural, financial and environmental resources. Today, good governance can be considered a criterion and yardstick for evaluating various institutions and power structures in different political systems. In the Iranian political system, the Court of Accounts, considering its legal status and goals and mission as a specialized and technical institution supervising the way the government spends and spends, can play an effective role in achieving good governance, especially good financial governance (Fazelinejad and Shafiei Sardasht, 2022). In this regard, the supervisory role of the Court of Accounts over the way the government spends and spends is useful and constructive in achieving good governance. From a theoretical perspective, the research gap in the literature is mainly based on the lack of focus on the multidimensional, comprehensive, and technology-oriented roles of the Court of Accounts; especially in the field of linking new technologies with audit and oversight processes, and the comparative study of the roles of this institution in different countries. Therefore, future research should focus on a comprehensive and multidimensional analysis of these roles and provide practical solutions to strengthen the position of the Court of Accounts in developed and developing systems. As a result, the importance of this research in developing new and comprehensive approaches in oversight structures, playing the role of new technologies, and improving the efficiency of financial and environmental audits is becoming more and more apparent to policymakers and senior managers of the country. Strengthening and focusing on the

pivotal roles of this institution is of vital importance in improving development indicators, reducing corruption, and achieving economic growth and development, sustainable and responsible development. The present study seeks to identify and rank the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development. In this research, we seek answers to the following questions:

1. What are the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development?
2. What is the ranking of the roles of the Court of Accounts in the country's economic growth and development?

METHODOLOGY

The present study, in terms of its purpose, is applied research and was conducted in the period of 2025. The research method is a mixed one that is qualitative and quantitative. In the first stage, in the qualitative section, the deep content analysis method and thematic analysis approach are used to find the main themes and basic themes related to the concepts of the role of the Court of Accounts in the country's economic growth and development, and in the second stage, the interview method with 8 experts is used to confirm and rank the main and basic themes. The statistical population in the content analysis section is Google Scholar, Scopus, and Mag Iran articles in the period from 2015 to 2025. Using Max Quda software, the main and basic themes are analyzed and a qualitative model is designed. In the interview section with experts, a semi-structured questionnaire will be used to confirm the roles of the Court of Accounts through the Cohen Kappa agreement coefficient test and to rank the roles of the Court of Accounts in economic growth and development through the Friedman test.

RESULT

The results of the study showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust,

transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role in conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental conditions on audit and executive processes. The roles of the Court of Accounts in various areas lead to improved policymaking, safeguarding the treasury, reducing risks, and preventing environmental problems, and guide executive processes toward sustainable growth and development. The results of the research are consistent with the studies of Yavari Vafa et al. (2025), Eslamzadeh and Hajinejad (2025), Abednejad et al. (2025), Mohammadpour and Morshid Aski (2025), Haj Mahmoud Attar et al. (2019), Nasser et al. (2018), Rafi (2026), Tuy (2024), and Kordari and Hay (2024).

DISCUSSION AND CONCLUSIONS

The results of the research showed that the most important roles of the Court of Accounts are: an effective role in increasing public trust, transparency, and organizational accountability, a role in promoting economic growth and development, resource and environmental sustainability, a role in strategic planning and designing a responsive organizational structure, the role of utilizing new technologies, artificial intelligence, data analysis, and knowledge management in conducting audits, the role of ensuring good governance, transparency, accountability, and organizational effectiveness, the role of conducting comprehensive, general, environmental, and performance audits, and the role of preventing and assessing the impact of environmental problems and environmental

conditions on audit and executive processes. In this regard, the fundamental role of the Court of Accounts is in strategic planning and designing responsive structures, which leads to improving organizational structures and better accountability. The use of new technologies, especially artificial intelligence, big data analysis, and knowledge management, in the audit process increases their efficiency and accuracy and helps in better management decision-making. Also, the Court of Accounts plays an important role in ensuring good governance, in a way that guarantees transparency, accountability, and effectiveness of organizations. Conducting comprehensive audits, including financial, environmental, and performance audits, provides a broad and multifaceted view of the status of organizations and projects and enables effective assessment of environmental impacts and environmental problems. Ultimately, the positive effects of these roles in various areas lead to improved policymaking, risk reduction, and prevention of environmental problems, and drive executive processes toward sustainable and responsible development. Utilizing modern technologies in auditing and paying attention to environmental and performance audits is the key to success in strengthening the position and function of the Court of Accounts in the country's administrative and economic system. These findings show that strengthening and promoting these roles can contribute significantly to improving development indicators, transparency, and accountability, and ultimately, be effective in achieving sustainable development and public welfare.

Ethical considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The first author has collaborated in preparing and preparing samples, conducting experiments and

collecting data, performing calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article. The second author, the thesis supervisor, was responsible for designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing, and finalizing the article. The third author, the thesis advisor, was responsible for supervising the research, reading, and reviewing the article.

Conflict of Interest

According to the authors of this article, there is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

«مقاله پژوهشی»

شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

حامد راحت ده‌مرده^۱، رضا ستوده^{۲*}، محمودرضا رخشانی^۳

نکات برجسته

- در پژوهش حاضر، نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور شناسایی و رتبه‌بندی شد.
- دیوان محاسبات در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی نقش مؤثر دارد.
- دیوان محاسبات در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، نقش مؤثر دارد.
- دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال، نقش حیاتی دارد.
- دیوان محاسبات در نظارت مالی و نظارت عملیاتی بر منابع مالی و غیرمالی، نقش اساسی ایفا می‌کند.
- دیوان محاسبات در ارائه گزارش تفریغ بودجه، رعایت حقوق بین‌دوره‌ای و پیشگیری از فساد، نقش مؤثر دارد.

چکیده

هدف: دیوان محاسبات با نظارت مؤثر بر منابع مالی و ارزیابی دقیق عملیات مالی، نقش مهمی در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی ایفا می‌کند. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور است.

روش: پژوهش حاضر به روش آمیخته (کیفی و کمی) انجام شده است. در مرحله کیفی، از تحلیل محتوای عمیق و رویکرد تحلیل مضمون برای شناسایی نقش‌های مرتبط با نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی بهره گرفته شده است. جامعه آماری در این بخش شامل مقالات منتشر شده در پایگاه‌های گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۴ است که با کمک نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل شده‌اند. در مرحله کمی، با استفاده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۸ خبرگان حوزه، نقش‌های دیوان محاسبات تأیید و رتبه‌بندی شدند و نتایج با آزمون فریدمن تحلیل شد.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین نقش‌های دیوان محاسبات عبارتند از: نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی، نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی، نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی.

دانش افزایی: نقش‌های دیوان محاسبات در حوزه‌های مختلف، منجر به بهبود سیاست‌گذاری، پاسداری از بیت‌المال، کاهش ریسک‌ها و پیشگیری از مشکلات محیط زیستی شده و فرایندهای اجرایی را به سمت رشد و توسعه پایدار هدایت می‌کند.

واژه‌های کلیدی: دیوان محاسبات، توسعه اقتصادی، رشد اقتصادی، نقش عملکردی.

طبقه‌بندی موضوعی: O41, H83, R11, Q56, Q01, M42.

۱. گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.
۲. دانشکده علوم انسانی، گروه مالی و حسابداری، دانشگاه میبد، میبد، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

نویسنده مسئول:

رضا ستوده

رایانامه:

sotudeh@meybod.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۱/۲۹

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۲/۰۶

استناد به مقاله:

راحت ده‌مرده، حامد؛ ستوده، رضا؛ رخشانی، محمودرضا؛ (۱۴۰۵)، شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۱۴۱-۱۶۶.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

برای دستیابی به توسعه پایدار و ارتقای کیفیت زندگی نسل‌های آینده، نظارت دقیق و کارآمد بر مدیریت منابع و فعالیت‌های اقتصادی ضروری است. در این راستا، نهادهای نظارتی و حسابرسی کشور، از جمله دیوان محاسبات، نقش مهمی در تضمین بهره‌برداری مسئولانه و بهینه از منابع طبیعی، مالی و زیست‌محیطی ایفا می‌کنند. امروزه حکمرانی خوب را می‌توان معیار و سنج‌های به‌منظور ارزیابی نهادها و ساختارهای متعدد قدرت در نظام‌های مختلف سیاسی به شمار آورد. در نظام سیاسی ایران، دیوان محاسبات کشور باتوجه به جایگاه قانونی و اهداف و رسالت خود به‌عنوان مؤسسه تخصصی و فنی ناظر بر چگونگی دخل و خرج دولت، می‌تواند نقش مؤثری در تحقق حکمرانی خوب، به‌ویژه حکمرانی مالی خوب ایفا کند (فاضلی‌نژاد و شفیع‌ی سردهشت، ۱۴۰۰). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات بر چگونگی دخل و خرج دولت در تحقق حکمرانی خوب مفید و سازنده است.

در فضای اقتصادی و روبه‌رشد امروز، نقش شفافیت مالی و قابلیت اطمینان گزارش‌های حسابرسی در ارتقای توسعه اقتصادی و تثبیت ثبات مالی کشورها بیش‌ازپیش مورد توجه قرار گرفته است. گزارش‌های حسابرسی مؤثر، تصویری دقیق و قابل‌اعتماد از وضعیت مالی سازمان‌ها را به ذی‌نفعان ارائه می‌دهند که به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی صحیح و هدفمند کمک می‌کنند و در نتیجه نقش کلیدی در تقویت اعتماد عمومی و حمایت از سیاست‌های توسعه‌ای ایفا می‌کنند (عیسی و باه، ۲۰۲۵). در اقتصادهای درحال توسعه و نوظهور، کیفیت و دقت گزارش‌های حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در کاهش ریسک‌های مالی، پیشگیری از فساد و ارتقای کارایی سیستم‌های مالی ایفا کند، و بر ثبات و رشد اقتصادی تأثیرگذار باشد (عیسی و باه، ۲۰۲۵). حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار نقش ایفا می‌کند، این نقش با افشای اطلاعات مؤسسات عالی حسابرسی در مورد شیوه‌های حسابرسی عملکرد مرتبط با اهداف توسعه پایدار نمایان می‌شود (دیونیسف و بوژینوفسکا لازفسکا، ۲۰۲۵).

همچنین، نقش حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار، با افشای شیوه‌های حسابرسی مرتبط با اهداف توسعه

پایدار، اهمیت ویژه‌ای یافته است. این نهادها از طریق ارزیابی و کنترل مستمر مصرف منابع، اجرای پروژه‌های زیست‌محیطی و تضمین شفافیت در هزینه‌ها، نقش کلیدی در کاهش هزینه‌های زیست‌محیطی و حمایت از توسعه پایدار دارند. علاوه بر این، وظایف دیوان محاسبات در حوزه‌های اقتصادی، به بهبود مدیریت مالی، کاهش هدررفت منابع و تقویت رشد اقتصادی کشور منجر می‌شود.

مؤسسات عالی حسابرسی، به‌عنوان اعضای سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^۴ (اینٹوسای)، نه تنها بر بهبود حاکمیت شرکتی و پاسخگویی سازمان‌ها تأکید دارند بلکه در تقویت اعتماد عمومی، حمایت از شفافیت و جلوگیری از فساد نقش‌آفرینی می‌کنند (حسن^۵، ۲۰۲۵). در این چارچوب، اهمیت توسعه استانداردهای حسابرسی، به‌ویژه در حوزه حسابرسی عملکرد، در تحقق اهداف توسعه پایدار و پاسخگویی سازمان‌ها نقش مؤثری دارد. افزایش فزاینده اطلاعات و پیچیده‌تر شدن سازمان‌ها و ابعاد مسائل سازمانی از سویی و محدودیت‌های جدی نیروی انسانی و منابع مالی باوجود مأموریت و نقش نظارتی بی‌بدیل در نظر گرفته شده برای دیوان محاسبات کشور ازسوی دیگر، اتخاذ رویکردهای نوین در نظارت از جمله هوشمندسازی بخش مهمی از فرایندها و استفاده از ظرفیت‌های فناوری اطلاعات را برای چنین سازمان‌هایی به ضرورتی انکارناپذیر تبدیل کرده است (مطلبی‌کریکندی و همکاران، ۱۴۰۱)؛ بنابراین، شناسایی نقش‌های حسابرسی هوشمند برای دیوان محاسبات کشور مهم شمرده می‌شود.

اگرچه مقوله ایجاد یک نهاد ناظر تخصصی مالی در عموم نظام‌های حقوقی دنیا پذیرفته شده است، جایگاه شکل‌گیری این نهاد و وظایف و صلاحیت‌های آن، باتوجه به اقتضائات خاص هر نظام حقوقی، تعیین می‌شود. یکی از موضوعات مهم درباره وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور که بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منزله نهاد ناظر مالی پیش‌بینی شده است، تعیین محدوده‌ای است که این دیوان بر آن نظارت می‌کند (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین، اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و

۱. مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری است.

4. International Organization of Supreme Audit Institutions
5. Hasan

2. Issah & Baah

3. Dionisijev & Bozhinovska Lazarevska

از دیدگاه نظری، خلأ پژوهشی موجود در ادبیات، به طور عمده بر عدم تمرکز بر نقش‌های چندبعدی، جامع و فناوری‌محور دیوان محاسبات استوار است؛ به‌ویژه در زمینه پیوند فناوری‌های نوین با فرایندهای حسابرسی و نظارتی و بررسی تطبیقی نقش‌های این نهاد در کشورهای مختلف. بنابراین پژوهش‌های آتی بهتر است بر تحلیل جامع و چندبعدی این نقش‌ها تمرکز یابند و راهکارهای عملی برای تقویت جایگاه دیوان محاسبات در نظام‌های توسعه‌یافته و در حال توسعه ارائه دهند. در نتیجه اهمیت این پژوهش در توسعه رویکردهای نوین و جامع در ساختارهای نظارتی، ایفای نقش فناوری‌های نوین، و ارتقای کارایی حسابرسی‌های مالی و زیست‌محیطی، برای سیاست‌گذاران و مدیران ارشد کشور بیش‌ازپیش آشکار می‌شود. تقویت و تمرکز بر نقش‌های محوری این نهاد، در ارتقای شاخص‌های توسعه، کاهش فساد و دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی، توسعه پایدار و مسئولانه، از اهمیت حیاتی برخوردار است. پژوهش حاضر به دنبال ارائه شناسایی و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور می‌باشد. در این پژوهش به دنبال پاسخ به پرسش‌های زیر هستیم:

۱. نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور کدام‌اند؟
۲. رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به چه صورت است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور یک سازمان دولتی مستقل در امور مالی و اداری است که زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند. وظیفه اصلی آن نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی در تمام فرایندهای مالی کشور و حسابرسی از عملکرد دستگاه‌های دولتی است تا از انطباق هزینه‌ها با اعتبارات مصوب و مصرف صحیح وجوه اطمینان حاصل شود. دیوان محاسبات کشور، گزارش تفریغ بودجه سالانه را به همراه نظرات خود به مجلس ارائه می‌دهد. دیوان محاسبات یکی از نهادهای وابسته به مجلس شورای اسلامی است و با نظارت بر رعایت قوانین و حسابرسی رعایت در همه فرایندهای مالی کشور، به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس عمل می‌کند (دیوان محاسبات کشور). بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع نظارت

نظارتی بوده است (یاوری‌وفا و همکاران، ۱۴۰۴). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال مهم شمرده می‌شود.

در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع نظارت مالی بر حساب‌های دولت و مؤسسات عمومی، مسئولیت مهمی در تضمین سلامت مالی و جلوگیری از هدررفت منابع عمومی بر عهده دارد. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، این نهاد وظیفه نظارت بر دخل و خرج دولت و حسابرسی اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور را بر عهده دارد (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران). هرچند، باوجود قوانین و مقررات معتبر، محدودیت‌های منابع انسانی، فناوری و ساختاری، بر تحقق کامل وظایف نظارتی دیوان محاسبات تأثیر گذاشته است (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). برای مواجهه با این چالش‌ها، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، به خصوص هوشمندسازی فرایندهای حسابرسی و استفاده از فناوری اطلاعات، فرصت‌های جدیدی برای افزایش اثربخشی و کارایی نظارت‌های مالی فراهم کرده است (مطلبی‌کربکندی و همکاران، ۱۴۰۱). در این راستا، نقش توسعه فناوری و حسابرسی هوشمند در نظام نظارتی مالی، به‌ویژه در دیوان محاسبات کشور، به‌عنوان پروژه‌ای راهبردی برای ارتقای دقت، سرعت و جامعیت گزارش‌های حسابرسی اهمیت پیدا می‌کند. اتخاذ رویکردهای نوین در این حوزه، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش و پیشگیری از فساد، افزایش شفافیت، و بهبود حکمرانی مالی داشته باشد، و همسو با اهداف توسعه اقتصادی و پایدار کشور باشد. اگرچه مقوله ایجاد یک نهاد ناظر تخصصی مالی در عموم نظام‌های حقوقی دنیا پذیرفته شده است، جایگاه شکل‌گیری این نهاد و وظایف و صلاحیت‌های آن، باتوجه به اقتضائات خاص هر نظام حقوقی، تعیین می‌شود. یکی از موضوعات مهم درباره وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور که بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منزله نهاد ناظر مالی پیش‌بینی شده است، تعیین محدوده‌ای است که این دیوان بر آن نظارت می‌کند (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین، اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است (یاوری‌وفا و همکاران، ۱۴۰۴). در این راستا، نقش نظارتی دیوان محاسبات در پاسداری از بیت‌المال مهم شمرده می‌شود.

بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) می‌باشند که از بین این عوامل، آموزش کارکنان، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد تأثیرگذار هستند (تفنگ‌ساز و همکاران، ۱۴۰۳). از یک نظام بودجه‌ریزی ناکارآمد نمی‌توان انتظار استفاده مناسب از منابع، عملکرد اثربخش و تحقق حکمرانی خوب را داشت. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به منظور رفع مشکل بودجه‌ریزی سنتی معرفی شد (بهادری و همکاران، ۱۳۹۹).

رعایت حقوق بین دوره‌ای

با وجود وجود الزامات و خاستگاه‌های قانونی، تا کنون گزارشگری حقوق بین‌نسلی و تفویض اختیار اجرای آن موردتوجه جدی قرار نگرفته است (غفاری و همکاران، ۱۴۰۲). سازمان‌های نظارتی مانند دیوان محاسبات در رعایت حقوق بین دوره‌ای اثرگذار هستند. سازمان‌های نظارتی در بخش عمومی نقش عدالت محوری را برای توزیع منابع برای نسل‌های آینده ایفا می‌کنند. کیفیت و قابلیت اطمینان گزارش‌های حسابرسی در ارتقای شفافیت مالی و تقویت رشد اقتصادی بسیار مهم است. یک گزارش حسابرسی مؤثر، نمایش دقیقی از وضعیت مالی یک سازمان را در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌دهد که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه ضروری است. در اقتصادهای درحال توسعه و نوظهور، دقت گزارش‌های حسابرسی می‌تواند به طور چشمگیری بر ثبات و رشد مالی شرکت‌ها و اقتصاد تأثیر بگذارد (عیسی و باه، ۲۰۲۵). توسعه نیروهای کلیدی به‌عنوان جزئی مهم از توسعه منابع انسانی سازمان می‌تواند پیشران نیل به سازمانی کارآمد، اثربخش و یادگیرنده شود. برای توسعه استعدادها در دیوان محاسبات کشور، دانش فنی و تخصصی، شایستگی‌های فردی اثرگذار است (نعمت‌الهی و همکاران، ۱۴۰۴). بنابراین، در راستای نقش نظارتی، مالی و عملیاتی دیوان محاسبات بر منابع و مصارف بودجه کشور توجه به منابع انسانی اثرگذار است.

پاسخگویی و شفافیت

پاسخگویی و شفافیت، مؤلفه‌های مهم حکمرانی مطلوب دولت می‌باشند که در قالب تهیه گزارش تفریغ بودجه

مالی بر حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، تعیین شده است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران). نقش دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به رسیدگی و حسابرسی به اعتبارات بیان شده در بودجه کل کشور است (کدخدایی و همکاران، ۱۳۹۸). دستگاه قضایی دادگستری، سازمانی است که عهده‌دار رسیدگی به نقض قانون و امنیت و نظم عمومی و حقوق شهروندی از طریق اعمال واکنش اجتماعی مناسب، مجازات و سایر تنبیهات قانونی نسبت به ناقضان است. برابر اصل ۱۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوه قضاییه دستگاه قضایی دادگستری است و تعقیب خاطیان از قانون و مجازات آنان و نیز پیشگیری از جرم، به عهده این قوه است. انجام وظایف قوه قضاییه از بدو شناسایی متهمین تا دستگیری و محاکمه و مجازات محکومان، مستلزم هزینه‌های بسیاری است. این در حالی است که در قانون اساسی یک نهاد قضایی غیر دادگستری دیگر در کنار قوه قضاییه، عهده‌دار رسیدگی به هرگونه انحراف از قانون در بخش جرایم مالی است. این نهاد، دیوان محاسبات کشور نام‌گذاری شده است. دیوان محاسبات کشور به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحیه ۱۳۷۰ تشکیل شده است و عهده‌دار انجام وظایف مقرر در اصل ۵۵ قانون اساسی است (حاج‌محمود عطار و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار نقش ایفا می‌نماید، این نقش با افشای اطلاعات مؤسسات عالی حسابرسی در مورد شیوه‌های حسابرسی عملکرد مرتبط با اهداف توسعه پایدار نمایان می‌شود (دیونسیف و بوژینوفسکا لازارفسکا، ۲۰۲۵). حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات انجام می‌شود. حسابرسی عملکرد از طریق ارائه تجزیه و تحلیل‌های عینی و بی‌طرف از عملکرد مقامات و کارکنان بخش عمومی تلاش دارد به آن‌ها در مواردی همچون بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و اتخاذ تصمیمات داده‌محور و آگاهانه کمک می‌کند (نظری‌پور، ۱۳۹۶). ضرورت انجام حسابرسی عملکرد، انجام حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تخصیص بودجه به پیامدها است که اگر به‌درستی انجام شود سبب بهبود حسابرسی عملکرد نیز خواهد شد (خیرالهی و همکاران، ۱۴۰۳). عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های

بادقت بیشتری به جزئیات این روش بودجه‌ریزی توجه کنند (تفنگ‌ساز و همکاران، ۱۴۰۳).

پیشینه پژوهش

یاوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی با بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در گروه کانونی متشکل از خبرگان دیوان محاسبات کشور، مدلی طراحی شد تا نقش، جایگاه و وظایف محول شده به دیوان محاسبات کشور به روشنی تبیین شود. نتایج پژوهش نشان داد که در الگوی نهایی، ۱- ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی باتوجه به تکالیف بیان شده در قوانین و مقررات (شامل دستگاه اجرایی، ذی‌نفعان و دیوان محاسبات کشور) مشخص شد، ۲- وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور (بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی) و دستگاه اجرایی (بر اساس مدل‌های بین‌المللی کنترل داخلی) مشخص شد، ۳- ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص به استناد مضامین بیان شده در قوانین شناسایی شد و ۴- اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف به استناد استانداردها و دستورالعمل‌ها تبیین شد. اسلام‌زاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)، در پژوهشی به الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش‌تفریغ بودجه دیوان محاسبات پرداختند. نتایج پژوهش، چالش‌های اثرگذار بر تصمیمات اقتصادی، مشکلات محیطی و مشکلات ناشی از قانون بودجه و سپس مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی را نشان داد. عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهش به طراحی مدل حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران پرداختند. جامعه آماری شامل مدیران دستگاه‌های نظارتی، متخصصان و خبرگان حوزه خط‌مشی‌گذاری و حکمرانی در دیوان محاسبات کل کشور و همچنین استادان و خبرگان دانشگاهی بود. یافته‌ها نشان داد که متغیرهای اصلی حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران به پنج دسته ساختاری، مقرراتی، فرهنگی و اجتماعی و عملکردی تقسیم می‌شود، این مدل می‌تواند به بهبود

باکیفیت دست‌یافتنی است. تفریغ بودجه اولین بار در سال ۱۲۸۹ در قانون محاسبات عمومی در جهت بهبود مصرف اعتبارات و وصول درآمدها مطرح شد (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۴۰۲). در این راستا، نقش گزارشگری دیوان محاسبات در قالب گزارش تفریغ بودجه برای استفاده‌کنندگان مفید است. دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت‌المال، پاسخگو خواهد بود. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخگویی مالی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق را موردتوجه قرار داده است. شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخگویی مالی شامل رعایت قوانین و مقررات مالی، استقلال، گزارش تفریغ بودجه، نظارت عمومی، حسابرسی، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌ها، حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی بر دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور است (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرسی زیست‌محیطی

برپایه نظریه نمایندگی، انجام حسابرسی‌هایی فراتر از رعایت صرف قوانین، به‌منظور تقویت حاکمیت پویا، ضروری است (آفادزینو و همکاران^۱، ۲۰۲۴). انتظار می‌رود دولت‌های قرن بیست و یکم به‌سوی دستیابی به نتایج پایدارتر زیست‌محیطی حرکت کنند. مؤسسات عالی حسابرسی به طور فزاینده‌ای به‌عنوان نهادهای کلیدی در حاکمیت زیست‌محیطی شناخته می‌شوند که با گسترش وظایف حسابرسی مالی سنتی خود فراتر از نظارت بر بودجه‌ها و حساب‌های بخش عمومی و گنجاندن جنبه‌های زیست‌محیطی، دولت‌ها را پاسخگو کنند (اسمیت و همکاران، ۲۰۲۱).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یک برنامه تلفیق عملکرد و بودجه سالانه است که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج موردانتظار را نشان می‌دهد. در سال‌های اخیر تمایل زیادی برای استفاده سازمانی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکل گرفته است. این امر باعث شده است تا پژوهشگران

نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای غالب شامل، نظارت دیوان محدود به اعتبارات بیان شده در قانون بودجه، نظارت دیوان بر کلیه حسابهای دستگاههایی که از قانون بودجه کل کشور استفاده می کنند و نظارت بر مبنای مالکیت عمومی است. غفاری و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به ارائه مدلی جهت گزارشگری حقوق بین نسلی و صلاحیت دیوان محاسبات کشور پرداختند. با بررسی الزامات قانونی کشور و اسناد بالادستی و شیوه گزارشگری کشورهای پیشرو، شاخص های گزارشگری در دو بعد مخارج دولت و تأمین مالی دولت پیشنهاد شده که از میان آنها ۱۲ شاخص در بُعد مخارج و ۱۸ شاخص در بُعد تأمین مالی تأیید شده اند. در بخش تدوین مدل، در نهایت تنها ۱۰ شاخص در بعد مخارج و ۱۵ شاخص در بعد درآمد تأیید و در مدل گزارشگری باقی ماندند. از دید حسابرسان و خبرگان دیوان محاسبات، در بُعد مخارج دولت، شاخص هایی همچون مخارج جاری، مخارج سرمایه ای، هزینه تحصیل و آموزش و هزینه حفاظت از محیط زیست و در بُعد تأمین مالی دولت، شاخص های درآمد فروش نفت و گاز، صندوق توسعه ملی، فروش خاک و درآمد مالیات های مستقیم بالاترین میزان اثرگذاری در گزارش حقوق بین نسلی را دارند. اسلامزاده و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به شناسایی چالش های تهیه مطلوب گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته های پژوهش در نظریه داده بنیاد، شش چالش اصلی شامل «موارد مرتبط با گزارش تفریغ بودجه»، «مشکلات ناشی از قانون بودجه»، «چالش های مرتبط با سایر دستگاه های دولتی»، «چالش های ناشی از قوانین مالی»، «مسائل محیطی» و «مشکلات ناشی از حسابداری دولتی» را شناسایی نمود. در مرحله رتبه بندی فرآیند تحلیل رتبه ای «مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه» به عنوان مهم ترین چالش تفریغ بودجه معرفی شد. در راستای ارائه گزارش تفریغ بودجه بهتر نیاز به بررسی های میدانی در رابطه با تفریغ بودجه، انجام اصلاحات قانونی، ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه های اجرایی و در نظر گرفتن شرایط محیطی است. مطلبی کریمندی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به طراحی مدل حسابرسی هوشمند در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش پس از سطح بندی عناصر، چهارده عنصر شناسایی شده در سه دسته کلی «پیشران ها و الزامات»، «عناصر طراحی و اجرا» و «خروجی ها» دسته بندی و روابط بین آن ها را نشان می دهد. عناصر اصلی، رصد حکمرانی کشور، هشدار به موقع تخلفات و جرائم، به کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش است. فاضلی نژاد و

مستمر شیوه های حاکمیتی در نهادهای نظارتی ایران کمک کرده و بینش های ارزشمندی برای افزایش اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی ارائه دهد.

محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه ریزی و ظرفیت تغییر با موفقیت برنامه ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی در دیوان محاسبات شهر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه ریزی و ظرفیت تغییر بر موفقیت برنامه ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی مؤثر و مفید هستند. هادیان و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی نقش نظریه ذهن بر سطوح تردید حرفه ای و همچنین به عنوان نقش تعدیلگر بر رابطه بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین نظریه ذهن و سطوح تردید حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و همچنین نظریه ذهن موجب بهبود ارتباط بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می شود. غبدیان و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به ارائه و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی خط مشی های دیوان محاسبات کشور استوار بر ابعاد شفافیت مالی پرداختند. نتایج نشان داد که در مرحله کدگذاری ۱۰ مؤلفه و ۵۱ شاخص به وسیله نرم افزار مکس کیودا شناسایی شدند. این مؤلفه ها شامل ۱- عوامل مدیریتی؛ ۲- تخصص و مهارت؛ ۳- قوانین و مقررات؛ ۴- محیط سازمانی؛ ۵- سلامت اداری؛ ۶- بودجه دولتی؛ ۷- منابع سازمانی، ۸- راهبردهای اصلاحی، ۹- پیامدهای سازمانی و ۱۰- پیامدهای عمومی می باشند. نتایج همچنان نشان داد عوامل مدیریتی، تخصص و مهارت، قوانین و مقررات، محیط سازمانی و سلامت اداری بر یکدیگر اثر می گذارند. بر این اساس متغیرهای عوامل مدیریتی و قوانین و مقررات متغیرهایی علی؛ و متغیرهای تخصص و مهارت، محیط سازمانی و سلامت اداری متغیرهای معلول می باشند. از میان کلیه معیارهای مورد بررسی، معیار عوامل مدیریتی دارای بیشترین اثرگذاری در میان سایر معیارها و معیار سلامت اداری دارای بیشترین اثرپذیری هستند. زارع و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی سازوکارهای هوشمندسازی نظارت بخش عمومی در طراحی نظام تصمیم گیری دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تقویت پاسخگویی در نظارت بخش عمومی مبنایی برای تدوین بلاک های اظهارنامه جهت پرسشگری هوشمند است. ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی محدوده

گزارش پایداری، برجسته است. همچنین سطح بالایی از حسابرسی عملکرد در موضوعات اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد. المخازیم^۳ (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در توسعه سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که توجه به سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی و توجه به پیشرفت آنها بسیار مهم است زیرا این سیستم‌ها یکی از ارکان اصلی برای روبرویی با ریسک‌های متغیری هستند که این بخش‌ها چه بسا در معرض آنها قرار دارند. لازم است مقامات آگاه باشند که مدیریت ریسک بر مدیریت اجرایی متمرکز است، زیرا حسابرسی‌های داخلی مدرن به مدیریت ارشد در مورد کارایی و اثربخشی مدیریت ریسک اطمینان می‌دهند. تدوین یک برنامه جامع برای اطمینان و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک، با در نظر گرفتن ریسک‌های حسابرسی و ریسک‌های ناشی از سازمان، چه داخلی و چه خارجی، ضروری است. حسابرسان، مشاوران خارجی و مؤسسات عالی حسابرسی به دلیل تجربه و استقلال خود از سازمان، باید به ارزیابی منظم روش‌های حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک متعهد باشند. بهره‌مندی از فناوری‌های مدرن و نتایج مثبت آنها بسیار حیاتی است. هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی، محیطی مترقی در توسعه مدیریت ریسک ایجاد کرده‌اند. این امر از طریق تجزیه و تحلیل دقیق ریسک، پیش‌بینی دقیق و افزایش کارایی حسابرسی به نمایش گذاشته شده است. عبدلی و سفیر^۴ (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در ارتقای حاکمیت مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که این نهادها نه تنها نقش سنتی خود را در حسابرسی حساب‌های مالی ایفا می‌کنند بلکه بر عملکرد کلی دولت نظارت داشته، از رعایت استانداردها و مقررات اطمینان حاصل می‌کنند. همچنین، این نهادها از طریق ایفای نقش در گذار از بودجه‌ریزی خطی به بودجه‌ریزی برنامه‌ای و عملکردی، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منطقی‌سازی هزینه‌ها، کنترل مدیریت اموال و معاملات عمومی، نظارت بر عملکرد مدیریت بدهی‌های عمومی، خصوصی‌سازی و مبارزه با فساد، در بهبود حکمرانی مالی نقش‌آفرین هستند. در برخی کشورها، این نقش‌ها فراتر از نقش‌های مشاوره‌ای و پیش‌بینی‌کننده است.

شفیعی سردشت (۱۴۰۰)، در پژوهشی به آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد.

رفیع^۱ (۲۰۲۶)، در پژوهشی به ارزیابی نقش دیوان محاسبات^۲ اروپا در حاکمیت اروپا پرداخت. این پژوهش به بررسی تأثیر فعالیت‌های دیوان محاسبات اروپا بر حاکمیت نهادی اروپا می‌پردازد و بر نقش آن در ارتقای شفافیت، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد تمرکز دارد. دیوان محاسبات اروپا حسابرسی بودجه عمومی را انجام می‌دهد و سیاست‌ها و برنامه‌های اتحادیه اروپا را ارزیابی می‌کند. انتشارات دیوان محاسبات اروپا به عنوان راهنمایی عمل می‌کند و به بهبود حاکمیت نهادهای اتحادیه اروپا یاری می‌رساند. این انتشارات، ارزیابی انتقادی از تمامی سیاست‌ها و برنامه‌ها را ارائه می‌دهد و آن‌ها را با اهداف تعیین‌شده و اصول بنیادین اتحادیه اروپا مقایسه می‌کند. دیوان محاسبات اروپا با ارزیابی اثرات سرریز در چارچوب نوکارکردگرایی و مدیریت هزینه‌های اتحادیه اروپا، از دستیابی اتحادیه به اهداف سیاستی خود حمایت می‌کند. در چارچوب ارزیابی عملکرد، دیوان محاسبات اروپا به پایداری، اثربخشی و پاسخگویی اتحادیه اروپا کمک می‌کند و منافع شهروندان اروپایی را تأمین می‌سازد. عیسی و باه (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی گزارش حسابرسی مؤثر و رشد اقتصادی پرداخت. نتایج این مطالعه، تأثیر مثبت و معناداری از گزارش‌های حسابرسی مؤثر بر رشد اقتصادی را نشان داد. حسن (۲۰۲۵)، در پژوهشی به بررسی نقش ابزارهای حقوق نرم در حسابرسی جهانی، با تمرکز بر سهم سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی دارند. دیونیسیف و بوژینوفسکا لازارفسکا (۲۰۲۵)، در پژوهشی به در حوزه توسعه پایدار، تحلیلی از حسابرسی عملکرد و شیوه‌های افشای اطلاعات مؤسسات حسابرسی عالی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که مؤسسه حسابرسی عالی اسلونی به دلیل افشای جامع اطلاعات خود در گزارش‌های سالانه مربوط به اهداف توسعه پایدار یا

3. Al-Mukhaizeem

4. Abdali & Safir

1. Rafi

2. European Court of Auditors (ECA)

زیست‌محیطی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که افزایش مداوم و معناداری در این عقیده وجود دارد که وظایف قانونی مؤسسات عالی حسابداری باید تمهیداتی را برای حسابداری زیست‌محیطی فراهم کند. ویل و همکاران^۴ (۲۰۲۰)، در پژوهشی به مقایسه ظرفیت حسابداری مؤسسات حسابداری عالی در چارچوب حاکمیت چندسطحی اروپا پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که پنج ویژگی حیاتی برای ظرفیت اجرای حسابداری‌های مؤثر عبارتند از: مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی.

روش پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی و در بازه زمانی سال ۱۴۰۴ صورت‌گرفته است. روش انجام پژوهش آمیخته بوده که به‌صورت کیفی و کمی انجام گردیده است. در مرحله اول در بخش کیفی، از روش تحلیل محتوای عمیق و رویکرد تحلیل مضمون برای یافتن مضامین اصلی و مضامین پایه مربوط به مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور پرداخته شده و در مرحله دوم از روش مصاحبه با ۸ نفر از خبرگان برای تأیید و رتبه‌بندی مضامین اصلی و پایه استفاده می‌شود. جامعه آماری در بخش تحلیل مضمون، مقالات گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۴ می‌باشد. با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا مضامین اصلی و پایه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و الگوی کیفی طراحی می‌شود. در بخش مصاحبه با خبرگان از پرسش‌نامه نیمه‌ساختاریافته برای تأیید نقش‌های دیوان محاسبات از طریق آزمون ضریب توافق کاپای کوهن و رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی از طریق آزمون فریدمن استفاده خواهد شد. در جدول ۱، مراحل انجام پژوهش ارائه شده است.

توی^۱ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی نقش نهادهای عالی حسابداری در نظارت بر اجرای اهداف توسعه پایدار توسط دولت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش، کارکردهای خاص نهادهای عالی حسابداری در راستای اهداف توسعه پایدار و نقش نظارتی در حمایت به دستیابی به اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد. کردری وهای^۲ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به تبیین حسابداری بخش عمومی: تأثیرات مدیریت عمومی جدید پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای نوین حسابداری بخش عمومی بر بهبود عملکرد و پاسخگویی مؤثرند. آفادزینو و همکاران^۳ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی نقش حسابداری‌های عمومی در افزایش نوآوری در سیاست‌های صنعتی در غنا پرداختند. نتایج بیانگر آن است که تمرکز کنونی حسابداری عمومی بر رعایت مقررات مالی، پتانسیل حسابداری‌ها را در پیشبرد نوآوری در سیاست‌های صنعتی محدود می‌سازد. فری و همکاران^۳ (۲۰۲۳)، مطالعه تطبیقی حسابداری و پاسخگویی مؤسسات عالی حسابداری در سطح بین‌المللی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده تنوع در ساختار سازمانی، ظرفیت‌ها و دامنه فعالیت مؤسسات عالی حسابداری است. جلالی و عبدالله‌زاده^۳ (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی رویه حسابداری عمومی در ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که دیوان محاسبات عالی ایران، بازیگر اصلی در حسابداری عمومی به شمار می‌رود و از ابزارهای گوناگونی بهره می‌گیرد و چندین سازمان را به‌منظور پوشش حوزه‌های متنوع حسابداری عمومی، درگیر می‌سازد.

لطیف و همکاران^۴ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی استقلال مؤسسات حسابداری عالی در حکمرانی خوب پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که استقلال مؤسسات حسابداری عالی در نیجریه در دو حوزه مهم مختل شده است: کمبود عمدی بودجه مؤسسات حسابداری عالی و کیفیت حسابرس مستقل استخدام‌شده برای انجام این وظیفه. اسمیت و همکاران^۵ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی نقش روبه‌رشد مؤسسات عالی حسابداری در جهت ارتقای حاکمیت

جدول ۱. مراحل انجام پژوهش

مرحله	شرح	توضیحات
مرحله اول	اهداف	شناسایی مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور
مرحله دوم	منابع	مقالات گوگل اسکالر، اسکوپوس و مگ ایران
مرحله سوم	جمع‌آوری داده‌ها بر اساس کلیدواژه‌ها	نقش‌های دیوان محاسبات، رشد و توسعه اقتصادی، توسعه پایدار، رعایت حقوق بین‌النسلی، پاسخگویی، نظارت مالی و عملیاتی کشور تعداد ۱۷۶ مقاله یافت شد.
مرحله چهارم	ارزیابی کیفیت مقالات	از ۱۷۶ مقاله ۳۲ مقاله مورد تأیید و ارزیابی باتوجه‌به هدف پژوهش بر اساس عنوان، چکیده و کلمات کلیدی انتخاب شد.
مرحله پنجم	ترکیب شواهد	در این مرحله مضامین اصلی و مضامین پایه شناسایی می‌گردند.
مرحله ششم	تفسیر یافته‌ها	الگوی نهایی پژوهش ارائه می‌گردد.
مرحله هفتم	تأیید یافته‌ها	اعتبارسنجی الگوی پژوهش بر اساس نظر خبرگان صورت می‌گیرد.
مرحله هشتم	رتبه‌بندی یافته‌ها	رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی پژوهش از طریق آزمون فریدمن انجام خواهد شد.

یافته‌ها

یافته‌های روش مرور نظام‌مند

مفاهیم اولیه هستند و به‌صورت جدول‌ها و خلاصه‌های مرتبط در اکسل ارائه شدند تا بتوان کار دسته‌بندی آنها را انجام داد. مقالات استفاده شده در مرور نظام‌مند و شناسایی مضامین و مفاهیم اولیه در ارتباط با نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور در جدول (۲) ارائه شده است.

در این پژوهش، بخش‌های موردنیاز برای مرور نظام‌مند از منابع مختلف جمع‌آوری و تحلیل شدند. این بخش‌ها حاوی عنوان مطالعه، نویسندگان و سال پژوهش، نتیجه‌گیری و مضامین و

جدول ۲. مقالات استفاده شده در مرور نظام‌مند و شناسایی مضامین پایه

ردیف	عنوان مطالعه	نویسندگان	نتیجه‌گیری	مضامین و مفاهیم اولیه
۱	بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور	یاوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)	نتایج پژوهش نشان داد که در الگوی نهایی، (۱) ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی باتوجه‌به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (۲) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و دستگاه اجرایی مشخص شد، (۳) ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص به استناد مضامین مندرج در قوانین شناسایی گردید و (۴) اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف به استناد استانداردها و دستورالعمل‌ها تبیین گردید.	قوانین، کنترل داخلی، رویه‌های کنترلی، تحقق اهداف، استانداردها و دستورالعمل‌ها
۲	الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات	اسلام‌زاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)	نتایج پژوهش، چالش‌های اثرگذار بر تصمیمات اقتصادی، مشکلات محیطی و مشکلات ناشی از قانون بودجه و سپس مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی را نشان داد.	چالش‌های اقتصادی، مشکلات محیطی، مشکلات ناشی از قانون بودجه، مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی
۳	طراحی مدل حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران	عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)	یافته‌ها نشان داد که متغیرهای اصلی حکمرانی خوب سازمانی در دستگاه‌های نظارتی کشور ایران به پنج دسته ساختاری، مقرراتی، فرهنگی و اجتماعی و عملکردی تقسیم می‌شود، این مدل می‌تواند به بهبود مستمر شیوه‌های حاکمیتی در نهادهای نظارتی ایران کمک کرده و بینش‌های ارزشمندی برای افزایش اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی ارائه دهد.	حکمرانی خوب، نظارت، ساختاری، مقرراتی، فرهنگی، اجتماعی، عملکردی، افزایش اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی
۴	سنجش عوامل موفقیت در برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات سازمان (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)	محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)	نتایج پژوهش نشان داد که عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، ظرفیت برنامه‌ریزی و ظرفیت تغییر بر موفقیت برنامه‌ریزی استراتژیک فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر و مفید می‌باشند.	عوامل انسانی، ساختاری، محیطی، برنامه‌ریزی، برنامه‌ریزی استراتژیک، فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر
۵	بررسی نقش نظریه ذهن بر سطوح تردید حرفه‌ای و همچنین به‌عنوان نقش تعدیلگر بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور	هادیان و همکاران (۱۴۰۳)	نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه ذهن و سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و همچنین نظریه ذهن موجب بهبود ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌گردد.	تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی
۶	ارائه و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی خطمشی‌های دیوان محاسبات کشور مبتنی بر ابعاد شفافیت مالی	غبدیان و همکاران (۱۴۰۳)	نتایج نشان داد که در مرحله کدگذاری ۱۰ مؤلفه و ۵۱ شاخص به‌وسیله نرم‌افزار مکس کیودا شناسایی شدند. این مؤلفه‌ها شامل ۱- عوامل مدیریتی؛ ۲- تخصص و مهارت؛ ۳- قوانین و مقررات؛ ۴- محیط سازمانی؛ ۵- سلامت اداری؛ ۶- بودجه دولتی؛ ۷- منابع سازمانی، راهبردهای اصلاحی، ۸- راهبردهای اصلاحی، ۹- پیامدهای سازمانی و ۱۰- پیامدهای عمومی می‌باشند.	عوامل مدیریتی، تخصص و مهارت، قوانین و مقررات، محیط سازمانی، سلامت اداری، بودجه دولتی، منابع سازمانی، راهبردهای اصلاحی، پیامدهای سازمانی، پیامدهای عمومی
۷	بررسی سازوکارهای هوشمندسازی نظارت بخش عمومی در طراحی نظام	زارع و همکاران (۱۴۰۲)	نتایج پژوهش نشان داد که تقویت پاسخگویی در نظارت بخش عمومی مبنایی برای تدوین بلاک‌های اظهارنامه جهت پرسشگری هوشمند می‌باشد.	تصمیم‌گیری، پاسخگویی، نظارت و هوشمندسازی نظارت

ردیف	عنوان مطالعه	نویسندگان	نتیجه‌گیری	مضامین و مفاهیم اولیه
	تصمیم‌گیری دیوان محاسبات کشور			
۸	بررسی محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران	ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲)	نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای غالب شامل، نظارت دیوان محدود به اعتبارات مندرج در قانون بودجه، نظارت دیوان بر کلیه حساب‌های دستگاه‌هایی که از قانون بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و نظارت بر مبنای مالکیت عمومی می‌باشد. یافته‌های پژوهش در نظریه داده‌بنیاد، شش چالش اصلی شامل «موارد مرتبط با گزارش تفریغ بودجه»، «مشکلات ناشی از قانون بودجه»، «چالش‌های مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی»، «چالش‌های ناشی از قوانین مالی»، «مسائل محیطی» و «مشکلات ناشی از حسابداری دولتی» را شناسایی نمود. در مرحله رتبه‌بندی فرایند تحلیل رتبه‌ای «مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه» به‌عنوان مهم‌ترین چالش تفریغ بودجه معرفی شد. در راستای ارائه گزارش تفریغ بودجه بهتر نیاز به بررسی‌های میدانی در رابطه با تفریغ بودجه، انجام اصلاحات قانونی، ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه‌های اجرایی و در نظر گرفتن شرایط محیطی است.	نظارت، بودجه و اعتبارات
۹	شناسایی چالش‌های تهیه مطلوب گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور	اسلام‌زاده و همکاران (۱۴۰۲)	نتایج پژوهش نشان داد که اقدامات دیوان محاسبات بر کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر می‌باشد.	گزارش تفریغ بودجه، قوانین مالی، مسائل محیطی، اصلاحات قانونی و شرایط محیطی
۱۰	بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی	غفاری و همکاران (۱۴۰۲)	نتایج پژوهش پس از سطح‌بندی عناصر، چهارده عنصر شناسایی شده در سه دسته کلی «پیشران‌ها و الزامات»، «عناصر طراحی و اجرا» و «خروجی‌ها» دسته‌بندی و روابط بین آن‌ها را نشان می‌دهد. عناصر اصلی، رصد حکمرانی کشور، هشدار به‌موقع تخلفات و جرائم، به‌کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش	نقش سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی، کاهش انحرافات مالی
۱۱	طراحی مدل حسابرسی هوشمند در دیوان محاسبات کشور	مطلبی کربکندی و همکاران (۱۴۰۱)	نتایج پژوهش نشان داد که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد.	رصد حکمرانی کشور، هشدار به‌موقع تخلفات و جرائم، به‌کارگیری ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش
۱۲	آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون	فاضلی‌نژاد و شقیعی سردشت (۱۴۰۰)	این پژوهش به بررسی تأثیر فعالیت‌های دیوان محاسبات اروپا بر حاکمیت نهادی اروپا می‌پردازد و بر نقش آن در ارتقای شفافیت، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد تمرکز دارد. در چارچوب ارزیابی عملکرد، دیوان محاسبات اروپا به پایداری، اثربخشی و پاسخگویی اتحادیه اروپا کمک می‌کند و منافع شهروندان اروپایی را تأمین می‌سازد.	نقش پاسخگویی و نقش حاکمیت قانون
۱۳	ارزیابی نقش دیوان محاسبات اروپا در حاکمیت اروپا	رفیع (۲۰۲۶)	نتایج این مطالعه، تأثیر مثبت و معناداری از گزارش‌های حسابرسی مؤثر بر رشد اقتصادی را نشان داد	نقش در ارتقای شفافیت، نقش پاسخگویی، نقش ارزیابی عملکرد، ارتقای اثربخشی، پایداری
۱۴	بررسی گزارش حسابرسی مؤثر و رشد اقتصادی	عیسی و باه (۲۰۲۵)	نتایج پژوهش نشان داد که سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی دارند.	گزارشگری، رشد اقتصادی و گزارش حسابرسی
۱۵	بررسی نقش ابزارهای حقوق نرم در حسابرسی جهانی، با تمرکز بر سهم سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی	حسن (۲۰۲۵)	یافته‌ها نشان می‌دهد که مؤسسه حسابرسی عالی اسلوونی به دلیل افشای جامع اطلاعات خود در گزارش‌های سالانه مربوط به اهداف توسعه پایدار یا گزارش پایداری، برجسته است. همچنین سطح بالایی	نقش حیاتی در افزایش اعتماد عمومی و تضمین یکپارچگی مالی
۱۶	توسعه پایدار، تحلیلی از حسابرسی عملکرد و شیوه‌های افشای اطلاعات مؤسسات حسابرسی عالی	دیونیسیف و بوژینوفسکا لازارفسکا (۲۰۲۵)		افشای جامع، توسعه پایدار، گزارش پایداری و حسابرسی عملکرد

ردیف	عنوان مطالعه	نویسندگان	نتیجه‌گیری	مضامین و مفاهیم اولیه
۱۷	بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در توسعه سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی	المخازیم (۲۰۲۵)	از حسابرسی عملکرد در موضوعات اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد. نتایج پژوهش نشان داد که توجه به سیستم‌های مدیریت ریسک در نهادهای دولتی و توجه به پیشرفت آنها بسیار مهم است، زیرا این سیستم‌ها یکی از ارکان اصلی برای مواجهه با ریسک‌های متغیری هستند که این بخش‌ها احتمالاً در معرض آنها قرار دارند. لازم است مقامات آگاه باشند که مدیریت ریسک بر مدیریت اجرایی متمرکز است، زیرا حسابرسی‌های داخلی مدرن به مدیریت ارشد در مورد کارایی و اثربخشی مدیریت ریسک اطمینان می‌دهند. تدوین یک برنامه جامع برای اطمینان و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک، با در نظر گرفتن ریسک‌های حسابرسی و ریسک‌های ناشی از سازمان، چه داخلی و چه خارجی، ضروری است. حسابرسان، مشاوران خارجی و مؤسسات عالی حسابرسی به دلیل تجربه و استقلال خود از سازمان، باید به ارزیابی منظم روش‌های حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک متعهد باشند. بهره‌مندی از فناوری‌های مدرن و نتایج مثبت آنها بسیار حیاتی است. هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی، محیطی مترقی در توسعه مدیریت ریسک ایجاد کرده‌اند. این امر از طریق تجزیه و تحلیل دقیق ریسک، پیش‌بینی دقیق و افزایش کارایی حسابرسی به نمایش گذاشته شده است.	مدیریت ریسک، کارایی، اثربخشی، کیفیت حسابرسی، هوش مصنوعی، ارزیابی مدیریت ریسک، فناوری‌های نوین، پیش‌بینی مدیریت ریسک و یادگیری ماشین
۱۸	بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در ارتقای حاکمیت مالی در بخش عمومی	عبدلی و سفیر (۲۰۲۵)	نتایج پژوهش حاکی از آن است که این نهادها نه تنها نقش سنتی خود را در حسابرسی حساب‌های مالی ایفا می‌نمایند، بلکه بر عملکرد کلی دولت نظارت داشته، از رعایت استانداردها و مقررات اطمینان حاصل می‌کنند. همچنین، این نهادها از طریق ایفای نقش در گذار از بودجه‌ریزی خطی به بودجه‌ریزی برنامه‌ای و عملکردی، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منطقی‌سازی هزینه‌ها، کنترل مدیریت اموال و معاملات عمومی، نظارت بر عملکرد مدیریت بدهی‌های عمومی، خصوصی‌سازی و مبارزه با فساد، در بهبود حکمرانی مالی نقش‌آفرین هستند. در برخی کشورها، این نقش‌ها فراتر از نقش‌های مشاوره‌ای و پیش‌بینی‌کننده است.	نقش نظارتی، نقش مبارزه با فساد، نقش بهبود حکمرانی مالی، نقش مشاوره‌ای، نقش پیش‌بینی‌کننده، نقش ناظر بر عملکرد مدیران، نقش کنترل هزینه‌ها و نقش کنترل بودجه
۱۹	بررسی نقش نهادهای عالی حسابرسی در نظارت بر اجرای اهداف توسعه پایدار توسط دولت‌ها	توی (۲۰۲۴)	نتایج پژوهش، کارکردهای خاص نهادهای عالی حسابرسی در راستای اهداف توسعه پایدار و نقش نظارتی در حمایت به دستیابی به اهداف توسعه پایدار را نشان می‌دهد.	توسعه پایدار، نقش نظارتی، نقش دستیابی به اهداف توسعه پایدار
۲۰	تبیین حسابرسی بخش عمومی: تأثیرات مدیریت عمومی جدید	کردری وهای (۲۰۲۴)	نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای نوین حسابرسی بخش عمومی بر بهبود عملکرد و پاسخگویی مؤثرند.	رویکردهای نوین حسابرسی در بخش عمومی، بهبود عملکرد و پاسخگویی
۲۱	بررسی نقش حسابرسی‌های عمومی در افزایش نوآوری در سیاست‌های صنعتی در غنا	آفانزینو و همکاران (۲۰۲۴)	نتایج حاکی از آن است که تمرکز کنونی حسابرسی عمومی بر رعایت مقررات مالی، پتانسیل حسابرسی‌ها را در پیشبرد نوآوری در سیاست‌های صنعتی محدود می‌سازد.	افزایش نوآوری و رعایت مقررات
۲۲	مطالعه تطبیقی حسابرسی و پاسخگویی مؤسسات عالی حسابرسی در سطح بین‌المللی	فری و همکاران (۲۰۲۳)	پرداختند. نتایج نشان‌دهنده تنوع در ساختار سازمانی، ظرفیت‌ها و دامنه فعالیت مؤسسات عالی حسابرسی می‌باشد.	ساختار سازمانی و پاسخگویی
۲۳	بررسی رویه حسابرسی عمومی در ایران	جلالی و عبدالله‌زاده (۲۰۲۲)	یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که دیوان محاسبات عالی ایران، بازیگر اصلی در حسابرسی	حسابرسی جامع و حسابرسی عمومی

ردیف	عنوان مطالعه	نویسندگان	نتیجه‌گیری	مضامین و مفاهیم اولیه
۲۴	بررسی استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در حکمرانی خوب	لطیف و همکاران (۲۰۲۱)	عمومی به شمار می‌رود و از ابزارهای گوناگونی بهره می‌گیرد و چندین سازمان را به‌منظور پوشش حوزه‌های متنوع حسابرسی عمومی، درگیر می‌سازد. نتایج این مطالعه نشان داد که استقلال مؤسسات حسابرسی عالی در نیجریه در دو حوزه مهم مختل شده است: کمبود عمدی بودجه مؤسسات حسابرسی عالی و کیفیت حسابرسی مستقل استخدام‌شده برای انجام این وظیفه.	استقلال مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حکمرانی خوب
۲۵	بررسی نقش روبه‌رشد مؤسسات عالی حسابرسی در جهت ارتقای حاکمیت زیست‌محیطی	اسمیت و همکاران (۲۰۲۱)	نتایج تحقیق نشان می‌دهد که افزایش مداوم و معناداری در این عقیده وجود دارد که وظایف قانونی مؤسسات عالی حسابرسی باید تمهیداتی را برای حسابرسی زیست‌محیطی فراهم کند.	حسابرسی زیست‌محیطی، نقش زیست‌محیطی، نقش حاکمیتی
۲۶	مقایسه ظرفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی عالی در چارچوب حاکمیت چندسطحی اروپا	ویل و همکاران (۲۰۲۰)	نتایج پژوهش حاکی از آن است که پنج ویژگی حیاتی برای ظرفیت اجرای حسابرسی‌های مؤثر عبارتند از: مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی.	مأموریت، استقلال، حرفه‌ای‌گری، عملکرد و روابط خارجی

نتایج و تحلیل یافته‌های پژوهش

یافته‌های بخش کیفی

یک مجموعه داده متنی است. با استفاده از این روش،

می‌توان مفاهیم بالا را به مضامین اصلی و مضامین پایه طبق

جدول ۳ ارائه کرد.

تحلیل محتوا، به‌ویژه روش تحلیل مضمون، روشی

قدرتمند برای شناسایی و طبقه‌بندی مفاهیم و مضامین در

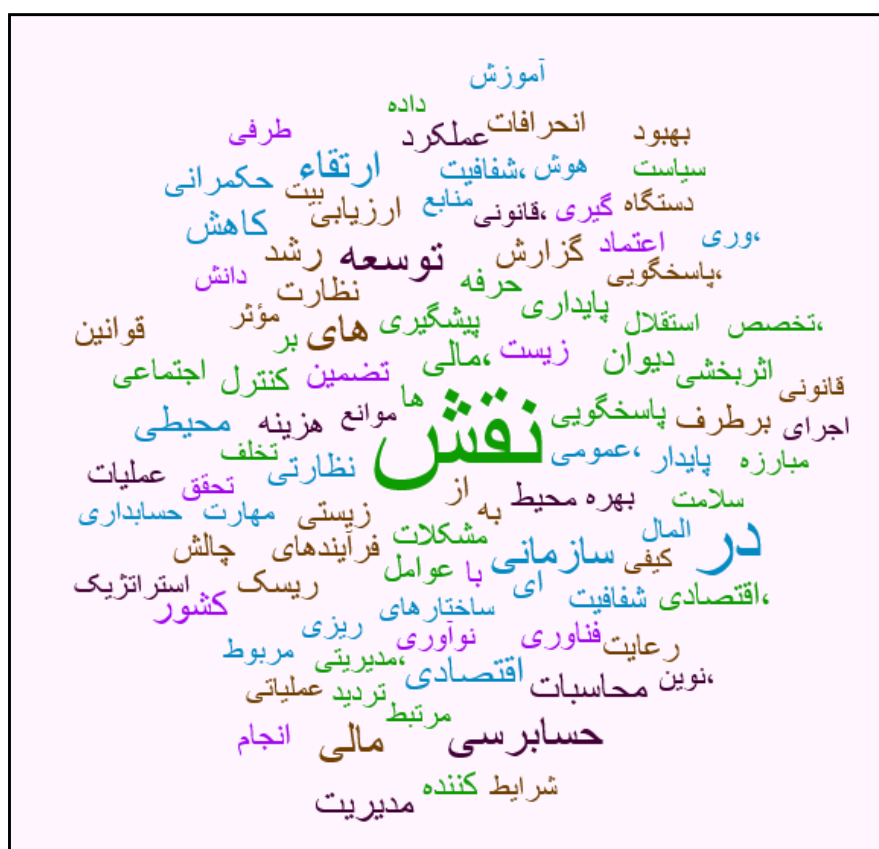
جدول ۳. مضامین اصلی و پایه مربوط به نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

ردیف	مضامین اصلی	ردیف	مضامین پایه
A	نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی	A1	نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی
		A2	نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات
		A3	نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی
B	نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی	B1	نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست
		B2	نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی
		B3	نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار
C	نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی	C1	نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی
		C2	نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو
		C3	نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی
D	نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک	D1	نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی
		D2	نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی
		D3	نقش کاربرد فناوری در پیش‌بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی
E	نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی	E1	نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی
		E2	نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها
		E3	نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی
F	نقش حرفه‌ای و سازمانی	E4	نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف
		E5	نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی
		E6	نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک
H	نقش حرفه‌ای و سازمانی	E7	نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال
		F1	نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد
		F2	نقش در ارائه گزارش تفریغ بودجه
		F3	نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای
		F4	نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی
		F5	نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی
		H1	نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی

ردیف	مضامین اصلی	ردیف	مضامین پایه
	نقش برطرف کننده موانع و	H2	نقش برطرف کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی
	چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی	H3	نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی

این مضامین، مفاهیم پایه در ارتباط با مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور نشان می‌دهند. هر یک از این مضامین می‌توانند به عنوان موضوعات کلیدی در پژوهش‌ها و مسائل اصلی مورد توجه قرار گیرند و به درک بهتری از مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور کمک می‌کنند. روش تحلیل

مضمون، اجازه می‌دهد تا مفاهیم متنی را به صورت سیستماتیک سازماندهی و طبقه‌بندی کنیم تا الگوها و موضوعات اصلی را شناسایی کنیم. ۷ مضمون اصلی و ۲۷ مضمون پایه شناسایی شد. در شکل ۱، مفاهیم و مضامین پرتکرار نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور ارائه شده است.



شکل ۱. مفاهیم و مضامین پرتکرار نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

روایی و پایایی

روایی و اعتبار مضامین اصلی و پایه‌ای استخراج شده توسط استادان راهنما، مشاوران و خبرگان، مورد تأیید قرار گرفت. این مضامین، در ارتباط با مفاهیم نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور، توسط دو پژوهشگر مستقل با شغل هیئت علمی دانشگاه و حسابرس دیوان محاسبات بررسی شد. در نهایت، باتوجه به اینکه درصد توافق درون موضوعی بین دو پژوهشگر به ۸۵ درصد رسید (بیش از ۶۰ درصد)، می‌توان اظهار داشت که پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است (بازرگان، ۱۳۸۷).

$$\text{درصد توافق درون موضوعی} = \frac{23 \times 2}{54} = \frac{\text{تعداد توافقات دو پژوهشگر}}{\text{تعداد کل کدها}} = ۸۵\%$$

اطلاعات جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش در بخش کیفی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول ۴ ارائه شده است. باتوجه به اطلاعات ارائه شده، خبرگان پژوهش شامل حساب‌رسان، حساب‌رسان دیوان محاسبات و اعضای هیات علمی دانشگاه هستند. انتخاب خبرگان بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای تخصص، تجربه

خود را حسابداری اعلام کرده‌اند، در حالی که ۱۰ درصد آن را مدیریت مالی و سایر رشته‌ها، از جمله مدیریت دولتی، بیان کرده‌اند. در ارتباط با شغل پاسخگویان، ۳۷/۵ درصد از آن‌ها شغل خود را حسابرس دیوان محاسبات و ۳۷/۵ درصد هیات علمی معرفی کرده‌اند، در حالی که ۲۵ درصد شغل خود را حسابرس عنوان کرده‌اند. در نهایت، در مورد سابقه کاری، ۸۷/۵ درصد از پاسخگویان سابقه‌ای بیش از ۱۰ سال داشته‌اند، در حالی که ۱۲/۵ درصد سابقه کاری خود را بین ۶ تا ۱۰ سال گزارش داده‌اند.

و پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی بخش عمومی صورت گرفته است. بر اساس یافته‌های پژوهش انجام شده، توزیع جنسیت پاسخگویان به این صورت بوده است که ۷۵ درصد از آن‌ها جنسیت خود را مرد اعلام کرده‌اند، در حالی که ۲۵ درصد جنسیت خود را زن گزارش داده‌اند. در خصوص سطح تحصیلات، ۵۰ درصد از پاسخگویان دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند، در حالی که ۵۰ درصد دارای مدرک دکتری گزارش شده‌اند. افزون بر این، در زمینه رشته تحصیلی، ۶۰ درصد از پاسخگویان رشته

جدول ۴. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان

ردیف	شغل	رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	جنسیت	سابقه کار	زمان مصاحبه
۱	حسابرس دیوان محاسبات	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۴	۳۰ دقیقه
۲	حسابرس	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۱	۳۰ دقیقه
۳	حسابرس دیوان محاسبات	حسابرسی	کارشناسی ارشد	مرد	۱۷	۳۵ دقیقه
۴	هیات علمی	حسابداری	دکتری	زن	۱۶	۳۰ دقیقه
۵	هیات علمی	حسابداری	دکتری	مرد	۹	۳۵ دقیقه
۶	هیات علمی	حسابداری	دکتری	مرد	۱۴	۲۵ دقیقه
۷	حسابرس	مدیریت	دکتری	زن	۱۰	۳۰ دقیقه
۸	حسابرس دیوان محاسبات	حسابداری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۵	۳۵ دقیقه

رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

در مرحله دوم از دیدگاه خبرگان که به صورت کمی انجام شده است، رتبه‌بندی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور از طریق آزمون فریدمن صورت گرفت. باتوجه به اطلاعات جدول ۶ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی در رتبه اول، ۲- نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی در رتبه دوم و ۳- نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۶. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی

رتبه	اماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۲۴	نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی
۳	۴/۰۹	نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش‌های جامع و افشای کامل اطلاعات
۲	۴/۱۷	نقش در ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی
	۱۱۴/۳۶	آماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

منبع: یافته‌های پژوهشگر.

اعتبارسنجی نقش‌های دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور

در مرحله اول، مضامین اصلی و مضامین پایه با موضوع نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور در قالب پرسش‌نامه نیمه‌ساختاریافته با ۲۷ پرسش در اختیار هشت نفر از خبرگان قرار گرفت تا میزان موافقت خود را با هر کدام از آنها اعلام کنند که توافق حاصل از خبرگان به شرح زیر است. اطلاعات جدول ۵ بیان می‌کند که مقدار کاپا حاصل شده ۸۱/۴ درصد است که این رقم در سطح مطلوبی قرار گرفته و قابل قبول است (بازرگان، ۱۳۸۷)، و از نظر آماری نیز تأیید شده، زیرا سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است. اطلاعات جدول (۴) نشان می‌دهد که مقدار کاپای به دست آمده ۷۹/۵ درصد می‌باشد که این مقدار در سطح خوب، قابل قبول است (بازرگان، ۱۳۸۷) و به لحاظ آماری نیز تأیید شده است زیرا سطح معنی‌داری به دست آمده کمتر از ۰/۰۵ است.

جدول ۵. نتایج آزمون ضریب توافق کاپای کوهن

سطح معنی‌داری	توزیع تی	خطای استاندارد	مقدار	نام آزمون
۰/۰۰۰	۱۲/۳۵۷	۰/۲۳۹	۰/۸۱۴	ضریب توافق کاپا
۸				تعداد

باتوجه به اطلاعات جدول ۹ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی در رتبه اول، ۲- نقش کاربرد فناوری در پیش بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی در رتبه دوم و ۳- نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۹. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک

رتبه	مضامین پایه	آماره آزمون
۱	نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی	۴/۵۴
۳	نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی	۴/۳۱
۲	نقش کاربرد فناوری در پیش بینی، نظارت هوشمند و ارتقاء اثربخشی عملیات حسابرسی	۴/۴۳
	آماره کای دو	۱۲۱/۷۹
	درجه آزادی	۷
	سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۰ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی در رتبه اول، ۲- نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی در رتبه دوم، ۳- نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی در رتبه سوم، ۴- نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف در رتبه چهارم، ۵- نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال در رتبه پنجم، ۶- نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک در رتبه ششم و ۷- نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها در رتبه هفتم قرار گرفت.

باتوجه به اطلاعات جدول ۷ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست در رتبه اول، ۲- نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی در رتبه دوم و ۳- نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۷. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی

رتبه	مضامین پایه	آماره آزمون
۱	نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست	۴/۱۷
۲	نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی	۴/۰۸
۳	نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار	۳/۹۸
	آماره کای دو	۱۱۳/۰۸
	درجه آزادی	۷
	سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر.

باتوجه به اطلاعات جدول ۸ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی مضامین پایه نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت‌اند از: ۱- نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو در رتبه اول، ۲- نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی در رتبه دوم و ۳- نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۸. رتبه‌بندی مضامین پایه نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی

رتبه	مضامین پایه	آماره آزمون
۲	نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی	۴/۱۵
۱	نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو	۴/۳۷
۳	نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی	۴/۰۹
	آماره کای دو	۱۱۶/۷۴
	درجه آزادی	۷
	سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۲ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه بندی مضامین پایه نقش برطرف کننده موانع و چالش های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت اند از: ۱- نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی در رتبه اول، ۲- نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی در رتبه دوم و ۳- نقش برطرف کننده چالش های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی در رتبه سوم قرار گرفت.

جدول ۱۲. رتبه بندی مضامین پایه نقش برطرف کننده موانع

و چالش های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی		
رتبه	اماره آزمون	مضامین پایه
۲	۴/۰۵	نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی
۳	۳/۹۳	نقش برطرف کننده چالش های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی
۱	۴/۱۹	نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی
	۱۲۷/۰۳	اماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی داری

منبع: یافته های پژوهشگر.

بحث و نتیجه گیری

یافته های پژوهش، اهمیت و نقش حیاتی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور را نشان می دهد. این نهاد نقش موثری در ارتقاء اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی ایفا می کند که عامل کلیدی در بهبود کارایی و اثربخشی نظام اداری و اقتصادی است. همچنین، دیوان محاسبات با نظارت مؤثر بر منابع مالی و ارزیابی دقیق عملیات مالی، نقش مهمی در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی ایفا می نماید و به حفظ پایداری منابع طبیعی و محیط زیست، رشد و توسعه اقتصادی، پاسداری از بیت المال و نظارت بر منابع و مصارف بودجه کمک می کند. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه بندی نقش های نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور بود، باتوجه به نتایج روش تحلیل مضمون و مصاحبه با خبرگان، ۱- مضمون اصلی نقش پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی با مضامین پایه نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی، نقش گزارشگری مالی و حسابرسی، توسعه گزارش های جامع و افشای کامل اطلاعات و نقش در ارتقاء

جدول ۱۰. رتبه بندی مضامین پایه نقش حاکمیت، حکمرانی و

نظارت مالی		
رتبه	اماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۵۷	نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی
۷	۴/۰۳	نقش ساختارهای نظارتی و کنترل های داخلی، سیاست گذاری و استانداردها
۲	۴/۴۰	نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی
۴	۴/۲۸	نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به موقع در موارد تخلف یا انحراف
۳	۴/۳۷	نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه ها و عملکرد مدیریتی
۶	۴/۰۹	نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک
۵	۴/۱۷	نقش نظارتی در کاهش هزینه های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت المال
	۱۰۷/۶۱	اماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی داری

منبع: یافته های پژوهشگر.

باتوجه به اطلاعات جدول ۱۱ و نتایج آزمون فریدمن، رتبه بندی مضامین پایه نقش حرفه ای و سازمانی دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به ترتیب عبارت اند از: ۱- نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست محیطی و حسابرسی عملکرد در رتبه اول، ۲- نقش در ارائه گزارش تفریغ بودجه در رتبه دوم، ۳- نقش بی طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه ای در رتبه سوم، ۴- نقش رعایت تردید حرفه ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی در رتبه چهارم و ۵- نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی در رتبه پنجم قرار گرفت.

جدول ۱۱. رتبه بندی مضامین پایه نقش حرفه ای و سازمانی

رتبه	اماره آزمون	مضامین پایه
۱	۴/۲۷	نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست محیطی و حسابرسی عملکرد
۲	۴/۱۱	نقش در ارائه گزارش تفریغ بودجه
۳	۳/۹۵	نقش بی طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه ای
۴	۳/۸۷	نقش رعایت تردید حرفه ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی
۵	۳/۷۶	نقش حسابرسی در کاهش قصور، ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی
	۱۱۵/۱۳	اماره کای دو
	۷	درجه آزادی
	۰/۰۰۰	سطح معنی داری

منبع: یافته های پژوهشگر.

مطالعات یآوری وفا و همکاران (۱۴۰۴)، اسلام‌زاده و حاجی‌نژاد (۱۴۰۴)، عابدنژاد و همکاران (۱۴۰۴)، محمدپور و مرشد اسکی (۱۴۰۴)، حاج محمود عطار و همکاران (۱۳۹۸)، ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، رفیع (۲۰۲۶)، توی (۲۰۲۴) و کردری وهای (۲۰۲۴) هم راستا است.

نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین نقش‌های دیوان محاسبات عبارتند از: نقش مؤثر در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت، و پاسخگویی سازمانی، نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی، نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی. در این راستا، نقش اساسی دیوان محاسبات، در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختارهای پاسخگو است که منجر به بهبود ساختارهای سازمانی و پاسخگویی بهتر می‌شود. بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، به‌ویژه هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های بزرگ و مدیریت دانش، در فرآیند حسابرسی، کارایی و دقت آن‌ها را افزایش داده و به تصمیم‌گیری‌های مدیریتی بهتر کمک می‌کند. همچنین، دیوان محاسبات نقش مهمی در تضمین حکمرانی خوب دارد، به گونه‌ای که شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمان‌ها را تضمین می‌کند. انجام حسابرسی‌های جامع، شامل حسابرسی مالی، زیست‌محیطی و عملکردی، دیدی گسترده و چندجانبه نسبت به وضعیت سازمان‌ها و پروژه‌ها ارائه می‌دهد و امکان ارزیابی مؤثر اثرات محیط زیستی و مشکلات زیست‌محیطی را فراهم می‌کند. در نهایت، اثرات مثبت این نقش‌ها در حوزه‌های مختلف، منجر به بهبود سیاست‌گذاری، کاهش ریسک‌ها و پیشگیری از مشکلات محیط زیستی شده و فرایندهای اجرایی را به سمت توسعه پایدار و مسئولانه سوق می‌دهد. بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در حسابرسی و توجه به حسابرسی‌های زیست‌محیطی و عملکردی، کلید موفقیت در تقویت جایگاه و کارکرد دیوان محاسبات در نظام اداری و اقتصادی کشور است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تقویت و ترویج این نقش‌ها می‌تواند به بهبود شاخص‌های توسعه، شفافیت و پاسخگویی کمک شایانی کند و در نهایت، در راستای توسعه پایدار و رفاه عمومی مؤثر واقع شود. بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد کاربردی و عملیاتی برای تقویت نقش دیوان محاسبات در رشد و توسعه اقتصادی کشور به شرح زیر ارائه می‌شود:

حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی، ۲- مضمون اصلی نقش توسعه اقتصادی، پایداری و اجتماعی با مضامین پایه نقش در ارتقاء رشد و توسعه اقتصادی، پایداری منابع و محیط‌زیست، نقش در توسعه پایدار و گزارش‌های مربوط به پایداری و مسئولیت اجتماعی و نقش در ارتقاء بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و تحقق اهداف توسعه پایدار، ۳- مضمون اصلی نقش ارتقای عوامل انسانی، ساختاری و فرهنگی با مضامین پایه نقش عوامل مدیریتی، تخصص، مهارت‌ها و فرهنگ سازمانی، نقش در برنامه‌ریزی استراتژیک و طراحی ساختار سازمانی پاسخگو و نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی، ۴- مضمون اصلی نقش بهبود تکنولوژی، نوآوری و مدیریت ریسک با مضامین پایه نقش سلامت اداری، آموزش و بهبود مستمر نیروی انسانی و فرایندهای سازمانی، نقش بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده و مدیریت دانش در انجام حسابرسی و نقش ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مالی، عملیاتی و محیطی، ۵- مضمون اصلی نقش حاکمیت، حکمرانی و نظارت مالی با مضامین پایه نقش تضمین حکمرانی خوب، شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی سازمانی، نقش ساختارهای نظارتی و کنترل‌های داخلی، سیاست‌گذاری و استانداردها، نقش نظارتی در کاهش انحرافات مالی، فساد، و جرائم مالی، نقش رصد و ارزیابی عملکرد و هشدار به‌موقع در موارد تخلف یا انحراف، نقش در کاهش فساد و انحرافات مالی، ارتقاء حکمرانی، پیشگیری و مبارزه با پول شویی، نقش کنترل هزینه‌ها و عملکرد مدیریتی، نقش نظارت بر اجرای قوانین مالی، اصلاحات قانونی، و مدیریت ریسک و نقش نظارتی در کاهش هزینه‌های دستگاه قضایی و جلوگیری از خسارات مالی به بیت‌المال، ۶- مضمون اصلی نقش حرفه‌ای و سازمانی با مضامین پایه نقش در انجام حسابرسی جامع، عمومی، زیست‌محیطی و حسابرسی عملکرد، نقش در ارائه گزارش تفریغ بودجه، نقش بی‌طرفی و داشتن استقلال مؤسسات حسابرسی و رعایت اصول حرفه‌ای، نقش رعایت تردید حرفه‌ای و کنترل کیفی در عملیات حسابرسی، نقش حسابرسی در کاهش قصور و ارتقاء شفافیت و تضمین یکپارچگی مالی و ۷- مضمون اصلی نقش برطرف کننده موانع و چالش‌های اقتصادی، محیط زیستی و قانونی با مضامین پایه نقش برطرف کننده مشکلات ناشی از قوانین و مقررات و مسائل محیطی، نقش برطرف کننده چالش‌های مرتبط با بودجه، حسابداری دولتی و قوانین مالی و نقش پیشگیری و ارزیابی تأثیر مشکلات محیط زیستی و شرایط محیطی بر فرایندهای حسابرسی و اجرایی شناسایی شد. نتایج پژوهش با

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت کرده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان است.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول در تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله همکاری کرده است. نویسنده دوم، استاد راهنمای پایان‌نامه، مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله را عهده‌دار بوده است. نویسنده سوم، استاد مشاور پایان‌نامه، مسئول نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله بوده است.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع‌آوری اطلاعات کمک کرده‌اند، تشکر و قدردانی می‌کنیم.

۱. تقویت و ترویج نقش دیوان محاسبات در افزایش اعتماد عمومی، شفافیت و پاسخگویی سازمانی؛
۲. اجرای برنامه‌های آموزشی و آگاه‌سازی برای عموم و ذی‌نفعان درباره فعالیت‌ها و نتایج حسابرسی‌های دیوان محاسبات؛
۳. توسعه سامانه‌های الکترونیکی و فناوری‌های نوین برای انتشار شفاف و سریع اطلاعات مالی و حسابرسی، به گونه‌ای که در دسترس عموم قرار گیرد.
۴. ترویج فرهنگی پاسخگویی در سازمان‌ها و نهادهای دولتی با برگزاری کارگاه‌ها، سمینارها و آموزش‌های تخصصی؛
۵. تمرکز بر ارتقاء حکمرانی خوب و تضمین امنیت و ثبات اقتصادی؛
۶. تدوین و اجرای سیاست‌ها و استانداردهای حسابرسی و گزارشگری مالی که به تقویت شفافیت و پاسخگویی در سطوح کلان کمک کند.
۷. همکاری نزدیک با نهادهای نظارتی، قانونی و اقتصادی برای تضمین اجرای نتایج حسابرسی‌ها، اصلاح ساختارهای ناکارآمد و مبارزه مؤثر با فساد؛
۸. نظارت بر سیاست‌ها و تصمیمات مالی دولت و ارزیابی اثرات آن‌ها بر ثبات اقتصادی، با بهره‌گیری از یافته‌های حسابرسی.

References

- Abednejad M, derakhshan R, Jazani N. (2025) Designing a model of good organizational governance in Iran's regulatory bodies. *audit knowledge*; 25 (99), 369-400. (In Persian).
<http://danesh.dmk.ir/article-1-3289-fa.html>
- Abolhasani, M; Rezaeizadeh, M. J; & Rostami, V. (2023). The Supreme Audit Court's Scope of Discretion in the Legal System of Islamic Republic of Iran. *Public Law Knowledge Quarterly*, 12(3), 93-114. (In Persian)
<https://doi.org/10.22034/qjplk.2023.1856.1684>
- Al Mukhaizeem, A. A. (2025). The Role of Supreme Audit Institutions in Developing Risk Management Systems in Government Entities (Field Study).
https://www.arabosai.org/fileadmin/Contentu/Documents_to_download/Risk_Management_Research_Paper_-_Dr._Abdulrahman_Al-Mukhaizeem.pdf
- Abdali, K. & Safir, M. (2025) The Role of Supreme Audit Institutions in Enhancing Financial Governance in the Public Sector. *Journal of Economics*, 11(1), 215-330.
<https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/38517>
- Ahmadi Farsani, F. and Khajavi, S. (2021). Investigating and Evaluating Performance Motivation Bias in Auditors under Time Budget Pressure (Case Study: Auditors of the Court of Iran's Audit). *Governmental Accounting*, 8(1), 81-96.
[doi: 10.30473/gaa.2021.57731.1452](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.57731.1452)
- Afadzinu, S. K; Németh, E; & Szeberényi, A. (2024). Public audit and its role in enhancing industrial policy innovation in Ghana. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 12721-12735.
<https://doi.org/10.62754/joe.v3i8.6032>
- Bahadori Maryam, Talebnia Ghodratollah, Ranjbar Mohammad Hossein, Barkhodori Ahmadi Mahnaz (2019). Presenting a performance-based budgeting model under uncertainty with an approach to solving a specific classification of the fuzzy linear programming problem (case study of Hormozgan Province Gas Company). *Auditing Knowledge*. 20 (81), 356-370. (In Persian)
- Bazargan, A. (2008), Introduction aux méthodes de recherche qualitatives et mixtes: approches communes en sciences du comportement, Téhéran, Didar. (In Persian)
<https://www.gisoom.com/book/11142442>
- Court of Auditors, Court of Auditors laws.
- Cordery, C.J. and Hay, D. (2024), Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37 (4), 595-618.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-0124>
- Dionisijev, I; & Bozhinovska Lazarevska, Z. (2025). Enhancing sustainable progress: an analysis of supreme audit institutions' performance audits and information disclosure practices. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(2), 254-272.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2023-0092>
- Eslamzadeh O, soltanabadi H, hajinejhad A. (2024) Identifying and ranking the challenges of the budget liquidation report of the Supreme Audit Court with the Grounded theory and the ranking Analytic Hierarchy Process. *audit knowledge*, 23 (92), 338 -375. (In Persian)
<http://danesh.dmk.ir/article-1-3033-fa.html>
- Eslamzadeh O, hajinejhad A. (2025) Paradigm model of the challenges of budget liquidation report of the Supreme Audit Court and its impact on economic decision making. *audit knowledge*; 25 (98) ,209-238. (In Persian)
<http://danesh.dmk.ir/article-1-3377-fa.html>
- Fazelinejad, J; & Shafiei Sardasht, J. (2021). Pathology of the Role of the Audit Court on the Realization of Accountability and Rule of Law. *Public Law Knowledge Quarterly*, 10(33), 33-56. (In Persian).

- <https://doi.org/10.22034/qjplk.2021.228>
Ferry, L; Hamid, K; & Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 431-450. <https://ideas.repec.org/a/eme/jpbafm/jpbafm-10-2022-0164.html>
- Ghaffari M, Mirzaihaftaddor M, Kalantar M. (2024) Investigation of Supreme Audit Court Role and Impact on Financial Transparency and Health of Khuzestan Provincial Government Institutions. *audit knowledge*, 24 (94), 472-491. (In Persian). <http://danesh.dmk.ir/article-1-3069-fa.html>
- Ghabdian M, Matofi A, Farhadi Mohali A, Tabari M. (2024) Presenting and validating the policy evaluation model of the National Accounts Court based on the dimensions of financial transparency with a mixed method. *audit knowledge*, 24 (94), 284-314. (In Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-2984-fa.html>
- Ghaffari M, Jafari dehkordi H R, Azar A, Banitalebi Dehkordi B. (2024) Compilation of the intergenerational equity reporting model in Iran: improving the reporting system in Supreme Audit Court and completing budget deduction report. *audit knowledge*, 23 (93), 408-436. (In Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3105-fa.html>
- Haj Mahmoud Attar Peyman, Pakzad Batoul, Esmaili Mehdi, Rahimi Fathollah (2019). The role of the Court of Accounts in reducing the costs of the judicial system. *Auditing Knowledge*. 19 (77), 221-247. (In Persian)
- Hadiyan S A, Aghayi M A, Esmailinasab M. (2024) Investigation the role of theory of mind on professional skepticism and it's moderating effect on the relationship between professional skepticism and audit quality in Supreme Audit Court of Iran. *audit knowledge*; 24 (96), 446-477. (In Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-3211-fa.html>
- Hasan, A. M. (2025). Soft Law Instruments in Global Auditing: The Role of INTOSAI, International Declarations, and JURISAI in Shaping SAIs. *Sayıştay Dergisi*, 35(136), 97-124.
- Issah, O; & Baah, S. A. (2025). Effective Auditing Report and Economic Growth: The Role of Technological Integration. *African Journal of Procurement, Logistics & Supply Chain Management*, 8(3), 44-64. <https://orcid.org/0000-0002-5709-4787>
- Jalali, F; & Abdollahzade, S. (2022). Public auditing practice in Iran: objectives and scopes. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(4), 566-576. (In Persian) <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0167>
- Kadkhodaei, A; Tabatabaei-Nejad, S. M; & Fattahi Zafarghandi, A. (2019). Qualification of the State's Supreme Audit Court in Financial Supervision on Public Non-Governmental Institutions. *Public Law Knowledge Quarterly*, 8(23), 19-42. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/qjplk.2019.146>
- Khairollahi Farhad, Taherabadi Ali Asghar, Mohammadi Molqarni Ata A. (1403), The relationship between the mathematical model of performance-based budgeting and the success of performance auditing (a combined approach: Chebyshev ideal programming and lexicographic). *Auditing Science*. 24 (96), 303-327. (In Persian)
- Kashanipour, M; RAHIMIAN, N; rahmati, M. and mohamadi, M. (2020). Developing a Model for Supreme Audit Court Ethical Climate. *Governmental Accounting*, 6(2), 33-46. [doi: 10.30473/gaa.2020.50448.1338](https://doi.org/10.30473/gaa.2020.50448.1338)
- Latee, S. A; Rashid, N; Farouk, A. U; & Olanipekun, W. D. (2021). Does the

- Independent of Supreme Audit Institutions Matter on Good Governance? An Insight from Nigeria Auditor General for the Federation. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(4), 712-721. (In Persian)
<https://doi.org/10.13189/UJAF.2021.090417>
- Motallebi Korbekandi, M; Azar, A; Khadivar, A. and Moghbel Baarz, A. (2023). Designing the Model of Intelligent Audit in the Supreme Audit Court of Iran with an Interpretive-Structural Modeling Approach. *Public Management Researches*, 15(58), 5-32. (In Persian).
<https://doi.org/10.22111/jmr.2022.43008.5818>
- Mohamadpor, N. and morshed aski, A. (2025). Measuring Success Factors in Organizational Information Technology Strategic Planning (Case Study: Court of Accounts). *Journal of Accounting and Management Vision*, 8(100), 69-82. (In Persian).
https://www.jamv.ir/article_226362.html?lang=fa
- Mousavi Nader, Azadi Kayhan, Vatanparast Mohammad Reza (2012), Identifying obstacles and challenges of performance-based budgeting with emphasis on the roles of costing and accrual accounting in the public sector with a grounded theory approach (case study of road construction). *Auditing Knowledge*. 22 (88), 32-64. (In Persian)
- Naseri Ahmad, Kamalian Amin Reza, Falatoonzadeh Behzad (2017). Evaluating the role of the Court of Accounts in fulfilling the operational accountability of executive agencies (case study of Sistan and Baluchestan province). *Auditing Knowledge*. 17 (66), 189-216. (In Persian)
- Naseri Ahmad, Kamalian Amin Reza, Falatoonzadeh Behzad (2017). Evaluating the role of the Court of Accounts in fulfilling the operational accountability of executive agencies (case study of Sistan and Baluchestan province). *Auditing Knowledge*. 17 (66), 189-216. (In Persian)
- Rafi, M. A. (2026). European Governance and the Role of the European Court of Auditors: An Assessment. *Journal of European Studies (JES)*, 42(1), 55-55.
<https://doi.org/10.56384/jes.v42i1.424>
- Sotoudeh Reza, Faghani Mehdi, Pifeh Ahmad (2019). Investigating the ability of the Court of Accounts from the perspective of financial accountability to users. *Auditing Knowledge*. 20(80), 59-84. (In Persian)
- Smith, F. H; Retief, F. P; Roos, C; & Alberts, R. C. (2021). The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance. *Impact Assessment and Project Appraisal*, 39(1), 67-79.
<https://doi.org/10.1080/14615517.2020.1834835>
- Tofangsaz, Arash, Sotoudeh, Reza, Gerd, Aziz, Haghparsat, Abbasali (1403). Presenting a performance-based budgeting model and its evaluation in the Iranian banking system (case study of Bank Shahr). *Auditing Knowledge*. 24 (97), 170-197. (In Persian)
- Thuy, H. T. (2024) The role of supreme audit institutions in monitoring the implementation of Sustainable Development Goals by governments. *Journal of Development and Integration*, (79), 32-36.
<https://doi.org/10.61602/jdi.2024.78.04>
- Wille, A; Papenborg, S; Liu, I. T; Heinmaa, A; & Dauteuil, P. (2020). Comparing the audit capacity of supreme audit institutions (SAIs) in the context of European multilevel governance (MLG). *In Financial Accountability in the European Union* (pp. 91-108). Routledge.
<https://doi.org/10.6252/jdi.2020.78.04>
- Yavari Wafa E, Shah Mohammadzadeh A, khataie E. (2025) Designing the internal control model of the public sector based on the three main pillars of the supervisory, executive and stakeholders. *Audit Knowledge*; 25 (98), 402-421.
<http://danesh.dmk.ir/article-1-3210-fa.html>

Zare, P; Azar, A. and Zarei, A. (2023). Intelligence mechanisms for public sector supervision in designing the decision-making system of the Supreme Audit Court. *Governmental Accounting*, 9(2), 295-314. (In Persian)
<https://doi.org/10.30473/gaa.2022.64313.1584>

Zare, P; Azar, A. and Zarei, A. (2021). Designing a Decision-Making System in the Field of Public Sector Supervision with Electronically Approach in the Supreme Audit Court. *Governmental Accounting*, 7(2), 43-58.
 doi: [10.30473/gaa.2021.57081.1443](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.57081.1443).
[10.30473/gaa.2021.57081.1443](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.57081.1443)



A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability

Javad Alipour¹, Reza Gholami-Jamkarani², Seyyed Abbas Borhani³, Zohreh Hajiha⁴

High lights

- The realization of social auditing in the public sector requires clear legal frameworks.
- Advanced information and technological infrastructures provide the necessary foundation for the realization of social auditing in the public sector.
- The realization of social auditing in the public sector requires an accountable organizational culture.
- Political will for transparency in performance facilitates the realization of social auditing in the public sector.

1. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.

2. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.

3. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.
(sa.sborhani1352@iau.ac.ir).

4. Department of Accounting, ST.C.,
Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Drzhajiha@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Reza Gholami-Jamkarani

Email: gholamijamkarani.r@iau.ir

Receive Date: 15 August 2025

Revise Date: 03 February 2026

Accept Date: 10 February 2026

Publish Date: 06 April 2026

How to Cite:

Alipour, Javad; Gholami-Jamkarani, Reza; Borhani, Seyyed Abbas; Hajiha, Zohreh; (2026). A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability, *Governmental Accounting*, 12 (24), 167-188.

ABSTRACT

Subjet and Purpose: In the contemporary era of public governance, social accountability and transparency in performance information are considered fundamental pillars for the legitimacy and effectiveness of public sector organizations. This study aims to present a conceptual model of social auditing in public sector organizations.

Research Method: The research adopts a qualitative design based on the grounded theory approach, employing the systematic model proposed by Strauss and Corbin. The qualitative phase involved 15 experts in the field of public sector accounting and auditing, comprising academic scholars (6), senior managers and public sector auditors (6), and representatives of policy-making and standard-setting bodies (3). Interviews were conducted until theoretical saturation was reached. Data analysis followed the systematic grounded theory procedure.

Research Findings: The findings identified six key dimensions of institutionalizing social auditing: transparency and accountability, social participation, social justice and equity, social and environmental sustainability, effectiveness and efficiency of public services, and integrity and administrative ethics. In addition, the study elaborated on the causal, contextual, and intervening conditions, as well as strategies and outcomes associated with the implementation of this system.

Conclusions and Orginality Contribution to the Knowledge: The results indicate that achieving effective social auditing in the public sector requires transparent legal frameworks, advanced information and technological infrastructures, a responsive organizational culture, and political will to enhance performance transparency. The proposed model offers a foundation for policymaking and designing operational mechanisms to advance transparent, accountable, and sustainable governance in the public sector.

Keywords: Social auditing, sustainability reporting, public sector organizations.

JEL Classification: M48, H11, E16.



INTRODUCTION

In the contemporary landscape of public governance, the concepts of accountability, transparency, and public participation have gained unprecedented importance. Governments and public organizations are no longer assessed solely on their financial management capabilities but increasingly on their ability to deliver social value, foster trust, and ensure sustainable development. Traditional financial auditing, while essential, does not fully address the broader societal expectations regarding equity, environmental stewardship, and citizen engagement (Bovens, 2007; O'Dwyer & Unerman, 2008).

Social auditing—a participatory process through which organizational performance is evaluated against social, ethical, and environmental objectives—has emerged as a vital instrument for enhancing governance legitimacy (Ackerman, 2005). However, the institutionalization of social auditing within public sector organizations faces significant challenges, particularly in developing administrative cultures, where legal frameworks, technological infrastructure, and organizational readiness may be underdeveloped.

Existing frameworks, such as the World Bank's Social Accountability Framework and the International Framework: Good Governance in the Public Sector (CIPFA & IFAC, 2014), provide general guidance but often lack operationally detailed models adapted to the realities of public institutions. This study aims to bridge that gap by developing a conceptual model for institutionalizing social auditing in public sector organizations, capturing causal, contextual, and intervening factors, as well as strategies and outcomes, through a grounded theory approach.

METHODOLOGY

Research Design: This study employed a qualitative research design using the Strauss and Corbin (1998) systematic grounded theory method. This approach was chosen for its

ability to develop theory inductively from rich qualitative data, making it particularly suitable for exploring complex, multi-layered governance phenomena like social auditing.

Participants: The participants comprised 15 experts selected via purposeful sampling, ensuring representation from three critical stakeholder groups:

1. **Academic Experts** (n = 6) — Professors and researchers in public sector accounting and auditing.
2. **Public Sector Managers and Auditors** (n = 6) — Senior officials from supreme audit institutions, ministries, and municipal oversight bodies.
3. **Policy-makers and Standard-setters** (n = 3) — Representatives from national standard-setting boards and legislative audit committees.

Participation continued until theoretical saturation was achieved, meaning no new categories emerged from the interviews.

Data Collection: Data were collected through semi-structured in-depth interviews, each lasting between 60 and 90 minutes. An interview protocol guided the discussions, covering themes such as:

- Perceived needs and challenges of social auditing
- Legal and institutional prerequisites
- Strategies for embedding social auditing in public sector governance
- Expected social, environmental, and governance outcomes

Data Analysis: Interviews were transcribed verbatim and analyzed using open, axial, and selective coding. NVivo software was employed to facilitate coding, category development, and cross-case comparison.

- **Open Coding:** Identification of discrete concepts and codes.
- **Axial Coding:** Linking codes into categories under causal, contextual, and intervening conditions.
- **Selective Coding:** Integration of categories into the core phenomenon of "Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations."

Trustworthiness: The study ensured methodological rigor through:

- **Credibility:** Member checking with participants to validate interpretations.
- **Transferability:** Thick descriptions of context to allow adaptation in other settings.
- **Dependability & Confirmability:** Audit trails and reflective memos to minimize researcher bias.

RESULTS

The analysis yielded a six-dimensional model of social auditing institutionalization, supported by causal, contextual, and intervening conditions, strategic pathways, and identified outcomes.

Core Dimensions:

1. **Transparency and Accountability** — Public access to operational and financial information; structured mechanisms for complaint handling.
2. **Social Participation** — Citizen Engagement in decision-making, feedback mechanisms, and participatory forums.
3. **Equity and Social Justice** — Non-discriminatory service provision and equitable resource distribution.
4. **Social and Environmental Sustainability** — Alignment with sustainable development goals and environmental policies.
5. **Effectiveness and Efficiency of Public Services** — Resource optimization and service quality improvement.
6. **Integrity and Administrative Honesty** — Anti-corruption measures and internal/external oversight.

Table 1. Core Dimensions of the Institutionalization Model

Dimension	Key Indicators
Transparency & Accountability	Access to information; public reporting; complaint handling mechanisms
Social Participation	Public consultations; participatory budgeting; stakeholder forums
Equity & Social Justice	Fair resource distribution; non-discrimination policies

Dimension	Key Indicators
Sustainability	Environmental impact policies; resource efficiency
Effectiveness & Efficiency	Service quality metrics; cost-effectiveness ratios
Integrity & Honesty	Anti-corruption systems; whistleblower protection

DISCUSSION

The conceptual model developed in this study contributes both theoretically and practically to the growing body of literature on social auditing in the public sector. In contrast to many prior studies that have predominantly focused on the financial dimensions of accountability (e.g., Glynn, 1985; Jacobs, 2014), this research adopts a multi-dimensional framework incorporating transparency, participation, equity, sustainability, efficiency, and integrity. This broader scope aligns with the evolving paradigm of public governance, where legitimacy is increasingly tied to citizen engagement and social value creation rather than solely financial stewardship (Bovens, 2007; O'Dwyer & Unerman, 2008).

1. Comparison with International Literature

Previous frameworks such as the World Bank's Social Accountability Framework and the International Framework: Good Governance in the Public Sector (CIPFA & IFAC, 2014) have emphasized transparency and citizen oversight but often lacked an integrated operational model adapted for institutionalization within public organizations. This study advances the discourse by:

- Integrating causal, contextual, and intervening factors that directly affect feasibility and sustainability of social auditing practices.
- Linking strategic approaches (policy, institutional, educational, technological, participatory) to measurable social outcomes.
- Explicitly connecting social auditing practices to SDG targets on governance, peace, and strong

institutions (SDG 16) and sustainable communities (SDG 11).

2. Practical Implications

The model offers a policy-ready blueprint for governments and oversight bodies to design, implement, and sustain social auditing systems. For example:

- Legislators can use the identified legal prerequisites to draft enabling laws for public access to information and citizen oversight rights.
- Supreme Audit Institutions (SAIs) can adopt the technological and participatory strategies to enhance public involvement in audit processes.
- Ministries and municipal governments can institutionalize citizen feedback mechanisms and integrate them into service delivery performance evaluations.

3. Theoretical Contributions

From a theoretical perspective, this study contributes to accountability theory by operationalizing the concept of social accountability into actionable organizational dimensions. It extends grounded theory applications in public sector auditing research by linking micro-level organizational practices (e.g., complaint-handling systems) with macro-level governance outcomes (e.g., social trust, equity, sustainability).

4. Limitations and Opportunities for Further Research

While the model is comprehensive, several limitations merit acknowledgment:

- The sample was limited to experts with direct exposure to public sector auditing and policymaking in a specific national context.
- Quantitative validation of the model's predictive capacity on governance performance indicators was beyond the scope of this qualitative study.
- The absence of direct citizen input in the initial model-building stage limits the bottom-up perspective, which future research could address through

participatory action research (PAR) or large-scale citizen surveys.

Future studies should test this model across different administrative cultures and governance systems, possibly integrating it with performance auditing frameworks and public value measurement models.

CONCLUSIONS

This study develops a comprehensive conceptual model for institutionalizing social auditing within public sector organizations, grounded in qualitative inquiry and informed by global governance principles. The findings underscore that successful social auditing requires a multi-dimensional framework encompassing:

1. **Transparency and Accountability** – ensuring unrestricted public access to operational and financial information, supported by robust public reporting mechanisms.
2. **Social Participation** – embedding structured citizen engagement in policy formulation, decision-making, and oversight processes.
3. **Equity and Social Justice** – guaranteeing fair distribution of services and resources without discrimination.
4. **Social and Environmental Sustainability** – aligning organizational policies and practices with environmental stewardship and long-term community well-being.
5. **Effectiveness and Efficiency of Public Services** – optimizing resource utilization to maximize social outcomes.
6. **Integrity and Administrative Honesty** – implementing rigorous anti-corruption mechanisms and promoting ethical conduct across all organizational levels.

The model further integrates causal conditions (e.g., legal frameworks, institutional independence), contextual conditions (e.g., organizational culture, technological infrastructure), intervening

factors (e.g., structural barriers, managerial commitment), strategic approaches (e.g., policy reforms, participatory governance, technology adoption), and outcomes (e.g., enhanced trust, reduced corruption, improved service delivery).

Practical Contributions

The model offers policymakers and oversight institutions a blueprint for embedding social auditing into the core governance structure, enabling them to design legal instruments, establish dedicated auditing units, and leverage technology for citizen participation.

Limitations

The qualitative nature of the study, while rich in depth, limits the generalizability of findings. Cultural and institutional variations across jurisdictions may require model adaptation. Furthermore, the lack of direct citizen input at the initial stage suggests that incorporating grassroots perspectives could strengthen future iterations.

Recommendations for Future Research

Subsequent studies should quantitatively validate the model's impact on governance performance indicators and explore its application across diverse political and administrative systems. Comparative research using cross-country case studies could enhance the model's international applicability and contribute to the refinement of global social auditing standards.

In conclusion, the proposed model advances both theory and practice by bridging the gap between normative accountability ideals and operational implementation frameworks, paving the way for transparent, participatory, and sustainable public governance.

ACKNOWLEDGMENT

The authors wish to express their sincere appreciation to all the experts, practitioners, and policymakers who generously shared their time and insights during the interview process.

Special thanks are extended to the academic scholars specializing in public sector accounting and auditing, senior officials from supreme audit institutions, and representatives of standard-setting bodies whose perspectives enriched the conceptual development of the model. The authors also acknowledge the support of Islamic Azad University for facilitating access to resources and providing an enabling environment for the completion of this research.

CONFLICT OF INTEREST

The authors declare that there are **no conflicts of interest** regarding the publication of this manuscript.

Author Contributions

For research articles with several authors, a short paragraph specifying their individual contributions must be provided. The following statements should be used "Conceptualization, X.X. and Y.Y.; methodology, X.X.; software, X.X.; validation, X.X., Y.Y. and Z.Z.; formal analysis, X.X.; investigation, X.X.; resources, X.X.; data curation, X.X.; writing—original draft preparation, X.X.; writing—review and editing, X.X.; visualization, X.X.; supervision, X.X.; project administration, X.X.; funding acquisition, Y.Y. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript." Please turn to the CRediT taxonomy for the term explanation. Authorship must be limited to those who have contributed substantially to the work reported.

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

In this section, please provide details regarding where data supporting reported results can be found, including links to publicly archived datasets analyzed or generated during the study (see examples). Data available on request from the authors.

If the study did not report any data, you might add "Not applicable" here.

Acknowledgements

The Acknowledgments section should be a few sentences at the end, but it is important to recognize those people (organizations and individuals) who made considerable impact on the research, provided significant help to the author to formulate and complete the experiment, and improved the research at any stage (from providing access to equipment or field sites to editing the manuscript). However, this is an optional section.

In this section, you can acknowledge any support given which is not covered by the author contribution or funding sections. This may include administrative and technical support, or donations in kind (e.g., materials used for experiments).

The authors would like to thank all participants in the present study.

The authors thank all participants in this study.

The authors would like to thank anonymous referees for their constructive comments.

The authors would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2025.500).

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

The study was funded by the University of ABCD, Country ABCD, and Grant No. 111111.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

Declare conflicts of interest or state “The authors declare no conflict of interest.” Authors must identify and declare any personal circumstances or interest that may be perceived as inappropriately influencing the representation or interpretation of reported research results. Any role of the funders in the design of the study; in the collection, analyses or interpretation of data; in the writing of the manuscript, or in the decision to publish the results must be declared in this section. If there is no role, please state “The funders had no role in the design of the study; in the collection, analyses, or interpretation of data; in the writing of the manuscript, or in the decision to publish the results”.

Declaration of Generative AI and AI-assisted technologies in the writing process

During the preparation of this work the author(s) used [NAME TOOL / SERVICE] in order to [REASON]. After using this tool/service, the author(s) reviewed and edited the content as needed and take(s) full responsibility for the content of the publication.

This declaration does not apply to the use of basic tools for checking grammar, spelling, references, etc. If there is nothing to disclose, there is no need to add a statement.

«مقاله پژوهشی»

مدل مفهومی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ‌گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی

جواد علی پور^۱، رضا غلامی جمکرانی^{۲*}، سیدعباس برهانی^۳، زهره حاجیه‌ها^۴

نکات برجسته

- تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم چارچوب‌های قانونی شفاف است.
- زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه پیشرفته بستر و زمینه لازم برای تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی است.
- تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم فرهنگ سازمانی پاسخ‌گو است.
- اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد موجبات تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی می‌شود.

چکیده

موضوع و هدف: در عصر جدید حکمرانی عمومی، پاسخ‌گویی اجتماعی و شفافیت اطلاعات عملکرد، از ارکان کلیدی مشروعیت و کارآمدی سازمان‌های بخش عمومی به شمار می‌روند. هدف این پژوهش ارائه مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است.

روش پژوهش: روش پژوهش از نوع کیفی و مبتنی بر رویکرد داده‌بنیاد با استفاده از مدل نظام‌مند اشتراوس و کوربین است. مشارکت کنندگان رویکرد کیفی شامل خبرگان در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی هستند که شامل خبرگان دانشگاهی (۶ نفر)، مدیران و حساب‌رسان بخش عمومی (۶ نفر) و نمایندگان نهادهای سیاست‌گذار و تدوین‌گر استاندارد (۳ نفر) هستند که مصاحبه با آنان تا حد اشباع نظری داده‌ها، ادامه داشت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش داده بنیاد نظام‌مند استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش منجر به شناسایی شش بُعد کلیدی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی شامل: شفافیت و پاسخ‌گویی، مشارکت اجتماعی، عدالت و انصاف اجتماعی، پایداری اجتماعی و محیطی، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی و صداقت و سلامت اداری گردید. همچنین، شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مرتبط با استقرار این نظام تبیین شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: نتایج نشان داد که تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم چارچوب‌های قانونی شفاف، زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه پیشرفته، فرهنگ سازمانی پاسخ‌گو و اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد است. مدل ارائه شده می‌تواند به‌عنوان مبنای سیاست‌گذاری و طراحی سازوکارهای اجرایی برای ارتقای حکمرانی شفاف، پاسخ‌گو و پایدار در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی اجتماعی، گزارشگری پایداری، سازمان‌های بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, H11, E16

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (j.gholamipour@ia.ac.ir)
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (sa.sborhani1352@ia.ac.ir)
۴. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (ir.ac.Drzahajha@ia)

نویسنده مسئول:

رضا غلامی جمکرانی

رایانامه:

gholamijamkarani.r@ia.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۲۴

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۱/۱۷

استناد به مقاله:

علی پور، جواد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ برهانی، سیدعباس؛ حاجیه‌ها، زهره، (۱۴۰۵)، مدل مفهومی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ‌گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۱۶۷-۱۸۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

در دهه‌های اخیر، فشارهای بین‌المللی و اجتماعی برای شفاف‌سازی، پاسخگویی و تعهد اجتماعی سازمان‌ها، به‌ویژه در بخش عمومی، به‌طور فزاینده‌ای افزایش یافته است. سازمان‌های بخش عمومی به‌عنوان نهادهایی که نقش کلیدی در سیاست‌گذاری، توزیع منابع، ارائه خدمات اجتماعی و تحقق اهداف توسعه پایدار دارند، نه تنها باید نسبت به عملکرد مالی خود پاسخگو باشند، بلکه ملزم به شفاف‌سازی درباره پیامدهای اجتماعی، زیست‌محیطی و اخلاقی فعالیت‌های خود نیز هستند (بال و گروبنیک، ۲۰۰۷). از همین‌رو، مفاهیم نوینی همچون گزارشگری پایداری و حسابرسی اجتماعی، در دستور کار نهادهای حرفه‌ای حسابداری، نهادهای دولتی و سازمان‌های بین‌المللی قرار گرفته‌اند.

گزارشگری پایداری، که در ابتدا در بخش خصوصی گسترش یافت، امروزه به یکی از ابزارهای مهم پاسخگویی عمومی در بخش دولتی نیز تبدیل شده است. این نوع گزارشگری اطلاعاتی درباره عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی سازمان‌ها ارائه می‌دهد و از سوی نهادهایی مانند GRI و IFRS Foundation توسعه یافته است (GRI, 2021). با این حال، مطالعات متعدد نشان داده‌اند که سازمان‌های بخش عمومی نسبت به شرکت‌های خصوصی در زمینه گزارشگری پایداری و به‌ویژه حسابرسی این گزارش‌ها، عقب‌تر هستند (لودهیا و همکاران، ۲۰۱۲؛ آدام و همکاران، ۲۰۱۴).

در واکنش به این چالش، نهادهایی چون IPSASB (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی) پروژه‌هایی برای توسعه استانداردهای گزارشگری پایداری خاص بخش عمومی آغاز کرده‌اند (IPSASB, 2022). با این وجود، در سطح اجرا، چالش‌های متعددی در خصوص شفافیت، استانداردسازی، و اثربخشی ارزیابی عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌های دولتی وجود دارد. در این میان، «حسابرسی اجتماعی» به‌عنوان یک ابزار ارزیابی و اطمینان‌بخشی نسبت به ابعاد غیرمالی عملکرد سازمان‌ها، به‌ویژه در حوزه‌های پاسخگویی اجتماعی، شفافیت و اخلاق حرفه‌ای، مورد توجه قرار گرفته است (اودویر و همکاران، ۲۰۱۱).

حسابرسی اجتماعی را می‌توان فرآیندی دانست که طی آن، سازمان‌ها میزان تعهد و تحقق اهداف اجتماعی و زیست‌محیطی

خود را مورد سنجش قرار می‌دهند و از این طریق به ذی‌نفعان خود درباره پیامدهای اجتماعی و محیطی عملکردشان پاسخ می‌دهند (گری، ۲۰۰۰). این فرآیند که می‌تواند به‌صورت داخلی یا توسط نهادهای مستقل انجام شود، فراتر از بررسی‌های سنتی مالی عمل کرده و با رویکردی چندبعدی، ابعاد اخلاقی، اجتماعی، زیست‌محیطی و مشارکتی عملکرد سازمان را در بر می‌گیرد.

در ایران، با وجود گسترش گفت‌وگوهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها و توسعه حسابداری بخش عمومی، چارچوب مشخص و بومی‌شده‌ای برای حسابرسی اجتماعی در نهادهای دولتی وجود ندارد. عمده مطالعات داخلی در حوزه حسابرسی، متمرکز بر حسابرسی مالی یا عملکرد بوده و کمتر به ارزیابی ابعاد اجتماعی و محیطی عملکرد نهادهای عمومی پرداخته‌اند. از سوی دیگر، ضعف در شفافیت مالی، عدم وجود سیستم‌های گزارشگری اجتماعی منسجم، و نبود الزامات قانونی برای افشای اطلاعات غیرمالی، همگی زمینه‌ساز خلأ جدی در حوزه پاسخگویی اجتماعی دولت شده‌اند (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). افزون‌بر این، با افزایش آگاهی عمومی و مطالبات اجتماعی، انتظارات از دولت‌ها برای پاسخگویی درباره آثار زیست‌محیطی، نحوه تخصیص منابع، عدالت اجتماعی، و کارایی خدمات عمومی افزایش یافته است. در چنین شرایطی، حسابرسی اجتماعی می‌تواند ابزاری راهبردی برای مدیریت این انتظارات و افزایش مشروعیت نهادی نهادهای عمومی باشد. به‌ویژه آنکه در بسیاری از کشورها، حسابرسی اجتماعی به‌عنوان بخشی از حکمرانی خوب و توسعه پایدار مورد تأکید قرار گرفته است (فانگ و همکاران، ۲۰۰۷).

با توجه به آنچه گفته شد، خلأ نظری و کاربردی در زمینه طراحی، بومی‌سازی و پیاده‌سازی مدل حسابرسی اجتماعی در نهادهای عمومی ایران کاملاً محسوس است. این پژوهش در پاسخ به این نیاز شکل گرفته و ابعاد مفهومی، علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی حسابرسی اجتماعی را شناسایی کرده و سرانجام مدلی مفهومی برای این موضوع تدوین کند. این رویکرد امکان شناسایی دقیق‌تر شرایط تسهیل‌گر یا بازدارنده، راهبردهای اجرایی و پیامدهای مورد انتظار از پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های دولتی را فراهم می‌سازد. در نهایت، این پژوهش با هدف پر کردن شکاف میان نظریه و عمل، تلاش دارد تا الگویی کاربردی و سیاست‌پذیر برای نهادینه‌سازی حسابرسی اجتماعی در نظام حکمرانی بخش

و اجرای مدل‌های توسعه پایدار به یک موضوع مهم برای سازمان‌ها و متفکران حسابداری تبدیل شود (یانز و همکاران^۱، ۲۰۱۹). از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار توسط سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵ این چالش‌ها به سرعت در برنامه‌های دولت، شرکت‌ها و نهادهای عمومی برجسته شده است زیرا که در مفهوم توسعه پایدار و گزارش پایداری سازمان‌ها و ذینفعان تنها به دنبال دستیابی حداکثری به منافع اقتصادی از تولید نیستند، بلکه مسائل دیگری از جمله محیط زیست و تأثیرات اجتماعی نیز اهمیت یافته است. هدف اصلی توسعه پایدار برقرار کردن تعادل بین انسان، زمان و مکان (سهپی) است و در نهایت دستیابی به رشد فراگیر و همچنین رفاه مشترک برای نسل کنونی و تداوم پاسخگویی به نیازهای نسل آینده است (دهاری و امری^{۲۳}، ۲۰۱۸). گزارش‌دهی پایدار با تشویق سازمان‌ها به هدف‌گذاری و سنجش عملکرد خود براساس ملاحظه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی عاملی موثر برای تحقق توسعه پایدار شده است (محتاط و فوکردی، ۱۳۹۶). ذینفعان خواستار توجه سازمان به این مسائل هستند (محمود و همکاران^۴، ۲۰۱۹). نهادهای موجود در جامعه قوانین و هنجارهایی را برای سازمان‌ها در خصوص توسعه پایدار وضع کرده‌اند. سازمان نیز به خاطر کسب مشروعیت و ادامه‌ی بقای طولانی مدت به نیاز این نهادها و ذینفعان توجه کرده‌اند (بوالی و همکاران^۵، ۲۰۲۰). بنابراین به نظر می‌آید که اقدامات بالا با سه تئوری مشروعیت، ذینفعان و نهادی قابل توجیه است، تئوری‌های که می‌توانند برای درک کامل‌تر از ارتباط سازمان با جامعه و محیط زیست بکار روند (تاوورس و دیاس^۶، ۲۰۱۸). گزارشگری پایدار می‌تواند در بلندمدت به بهبود عملکرد مالی واحدهای اقتصادی کمک کرده و مزایای رقابتی را افزایش دهد. همچنین، این نوع گزارشگری می‌تواند اعتماد عمومی را تقویت کرده و ارتباط قوی‌تری با ذینفعان برقرار کند (مهدوی خو و همکاران، ۱۴۰۴).

حسابرسی اجتماعی

حسابرسی اجتماعی نقش مهمی در اندازه‌گیری و تحلیل عملکرد اجتماعی یک شرکت دارد. آنها ابزاری برای برنامه‌ریزی و مدیریت فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی خود در اختیار شرکت‌ها قرار می‌دهند. به طور مشابه، آنها ابزاری را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهند که می‌توانند هنگام

عمومی ایران ارائه دهد، الگویی که ضمن ارتقاء پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی، بتواند نقش مؤثری در حرکت کشور به سوی توسعه پایدار ایفا کند.

یکی از نوآوری‌های اصلی این پژوهش، طراحی و بومی‌سازی مدل حسابرسی اجتماعی برای سازمان‌های بخش عمومی ایران است. برخلاف مدل‌های موجود که به طور عمده بر اساس تجربیات کشورهای توسعه‌یافته و با تمرکز بر بخش خصوصی تدوین شده‌اند، مدل پیشنهادی در این پژوهش با توجه به شرایط خاص نهادی، فرهنگی، و ساختاری سازمان‌های دولتی ایران طراحی شده است. این مدل با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد و با بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمیق با خبرگان دانشگاهی، مدیران و سیاست‌گذاران داخلی، ابعاد و مؤلفه‌های حسابرسی اجتماعی را به گونه‌ای شناسایی کرده است که با چالش‌ها و نیازهای بومی سازمان‌های بخش عمومی ایران همخوانی دارد. این رویکرد بومی، امکان اجرای عملی و مؤثر حسابرسی اجتماعی را در سازمان‌های دولتی ایران فراهم می‌کند و از این رو، نوآوری چشمگیری در ادبیات حسابرسی اجتماعی محسوب می‌شود. همچنین ارائه چارچوب جامع و چندبعدی برای نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی است که نه تنها ابعاد سنتی را در بر می‌گیرد بلکه به ابعاد نوینی نیز می‌پردازد. این چارچوب با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای حسابرسی اجتماعی را به صورت نظام‌مند تبیین کرده است. همچنین، این پژوهش با شناسایی راهبردهای حقوقی، نهادی، آموزشی، فناورانه و مشارکتی، نقشه راهی عملی برای پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی ارائه داده است. این چارچوب جامع، امکان تدوین سیاست‌ها و استانداردهای اجرایی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند و می‌تواند به عنوان مبنایی برای طراحی سیستم‌های حسابرسی اجتماعی در سایر کشورهای در حال توسعه نیز مورد استفاده قرار گیرد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارشگری پایداری

طی سال‌های اخیر، نگرانی روزافزون مردم در مورد تأثیرات اجتماعی و زیست محیطی، باعث شده است که تولید، طراحی

5 . Buallay, A., Fadel, S. M., Al-Ajmi, J. Y., & Saudagaran, S.
6 . da Costa Tavares, M. D. C., & Dias, A. P.

1 . Yáñez, S., Uruburu, Á., Moreno, A., & Lumbreras, J.
2 . Costa et. al. . Gallego-Alvarez & Ortas
3 . Dhahri, S., & Omri, A.
4 . Mahmood, Z. Kouser, R. Ali, W.,

با اهداف محیطی با اجتماعی آن سنجش و گزارش می‌شود (گااو و هانگ، ۲۰۰۶).

ویتن (۱۹۹۰) حسابرسی اجتماعی را این گونه تعریف می‌کند: بررسی برای اطمینان از اینکه یک سازمان به آن دسته از مسئولیت‌های اجتماعی خود که به صورت مستقیم و غیرمستقیم تحت تاثیر تصمیماتش است، توجه کافی داشته و در برنامه‌ریزی شرکت بین این جنبه‌ها و اهداف تجاری سنتی آن تعادل برقرار شده است. به طور کلی حسابرسی اجتماعی فرآیندی پویاست که یک سازمان از آن برای محاسبه و بهبود عملکرد خود استفاده می‌کند و شامل برنامه‌ریزی حسابداری حسابرسی و گزارش‌دهی است (گااو و هانگ ۲۰۰۱ و هانگ، ۲۰۰۲). این فرایند مکانیزمی برای تصمیم‌گیرندگان برای ارزیابی برنامه‌های محیطی اخلاقی و اجتماعی فراهم می‌کند و فرایند تصمیم‌گیری سازمان را در مورد این مسائل برای ذینفعان تسهیل می‌کند و به نظر می‌رسد که روشی مفید برای مدیریت منافع اجتماعی و فشارهای ناشی از ذینفعان است (گااو و هانگ، ۲۰۰۶). بلاک حسابرسی اجتماعی را به صورت زیر تعریف می‌کند. تلاشی سیستماتیک به منظور شناسایی تجزیه و تحلیل اندازه‌گیری ارزیابی و نظارت بر تاثیرات عملیات یک سازمان بر اجتماع و رفاه عمومی (کاستری^۴، ۲۰۰۵). تعریف بعدی اهمیت اندازه‌گیری تاثیرات اجتماعی را بیان می‌کند. حسابرسی اجتماعی تلاشی توسط شرکت جهت اندازه‌گیری عملکرد خود در مواردی است که اثرات اجتماعی دارد. این تلاش در جهت شناسایی سنجش ارزیابی گزارش و نظارت بر اثرات فعالیت‌های یک شرکت بر جامعه است که در گزارش‌های مالی سنتی ارائه نمی‌شود (ناتال و فورد، ۱۹۹۴).

نهادهای بخش عمومی آرام آرام شیوه‌های گزارش‌دهی را برای افشای فعالیت‌ها و اقدامات عملکردی مانند گزارش پایداری، گزارش یکپارچه و گزارش‌هایی که با محیط مرتبط هستند، اتخاذ می‌کنند. ارائه چنین گزارشاتی به طور عمده با معیارهای کمی یا غیرکمی انجام می‌شود و گزارش‌های یاد شده در بیشتر موارد غیرمالی (غیرنقدی) هستند. از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار بوسیله سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵، چالش‌هایی به سرعت در برنامه‌های دولتها، شرکت‌ها و نهادهای بخش عمومی بوجود آمده است. در این راستا برخی سازمان‌ها، دیگر تنها به دنبال دستیابی صرف به بیشتر کردن

نظارت، ارزیابی و تجزیه و تحلیل داده‌های ملموس و دقیق شرکت از آن استفاده کنند (رحیم و ویکاریو^۱، ۲۰۱۵). همراه با توسعه صنعتی، اولویت‌های مؤسسات تجاری نیز دچار تغییر شد. اکنون تأکید شرکت‌ها بیشتر بر حفاظت از منافع حاصل از فعالیت‌های موسسه است. هدف سنتی افزودن سود، امروزه چندان ارزشمند نیست. مؤسسات تجاری از جانب ذینفعان برای گزارشگری به آنها در مورد موفقیت در فعالیت‌های انجام شده و حفظ منافعشان تحت فشارند (باترا^۲، ۱۹۹۶). پاسخگویی سازمانی در قبال عملکرد اجتماعی و اخلاقی، مانند عملکرد اقتضای، مستلزم بکارگیری شاخص‌هایی مانند معیارهای اقتصادی، قانونی و اخلاقی برای سنجش اثر بخشی فعالیت‌ها است. به منظور بررسی این حقیقت که مدیران وظایف کاری خود را در مورد مردم، سازمان‌ها و محیط فعالیتشان به درستی انجام می‌دهند، عملکردشان باید به صورت مداوم مورد ارزیابی قرار گیرد. بنابراین اتخاذ شیوه‌های حسابرسی اجتماعی و گزارشگری به بخشهای ذینفع در مورد آنچه که سازمان‌ها در جهت اهداف اجتماعی تعیین شده انجام می‌دهند، امری ضروری است (مراویس^۳، ۲۰۰۳). پیشینه این موضوع همزمان با شروع جنبشی در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بود که از زمان انتشار کتاب مهم، ها وارد بوتز در سال ۱۹۵۳ به نام مسئولیت اجتماعی بازرگانان آغاز شد موازی با این توسعه‌ها بیشتر قوانین دولتی اولیه از بین رفته و قوانین اجتماعی از اواسط سال ۱۹۶۰ تا ۱۹۷۰ وضع شد، ناتال و فورد (۱۹۹۴) در سال ۱۹۹۰ حسابرسی اجتماعی به دلیل افزایش فشار بر سازمان‌ها برای تشریح عملکرد اجتماعی محیطی اخلاقی و پاسخگویی گسترش یافت و بررسیها از معیارهای مربوط به ذینفعان به ارزیابی و محاسبه عملکرد محیطی و اجتماعی شرکت‌ها تغییر پیدا کرد (گااو و هانگ^۴، ۲۰۰۶). این فعالیت‌ها در چهار زمینه اصلی اجتماعی رخ داد حفاظت از محیط ایمنی و بهداشت کارمندان حمایت از مصرف کننده و فرصت‌های شغلی برابر (ناتال و فورد^۵، ۱۹۹۴).

تعاریف متعددی از حسابرسی اجتماعی توسط پژوهشگران در این زمینه ارائه شده است. در اولین همایش در زمینه حسابرسی اجتماعی که توسط بنیاد اقتصادهای نوین در ۳۰ مارس ۱۹۹۵ برگزار شد حسابرسی اجتماعی به عنوان فرایندی تعریف شد که به موجب آن عملکرد یک واحد تجاری در ارتباط

4. Gao, S.Simon and J.Zhang,Jane
5. Natale, M.Samule and W.Ford,Joseph,
6. Castree,Alison,

1. Rahim, M. M., & Vicario, V.
2. Batra, G. S.
3. Mraovic

تقارن اطلاعاتی میان سرمایه گذاران خواهد شد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹).

گزارشگری سازمان های بخش عمومی

گسترش، عمومی شدن و پیچیدگی فعالیت سازمان ها سبب شده که مدیران با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و برای حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع، از حسابرسی داخلی استفاده کنند. از طرف دیگر، با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان ها، وجود حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل های داخلی ضرورت یافته و عدم توجه به حسابرسی داخلی منجر به افزایش تقلبات و کلاهبرداری ها در سازمان ها می شود و از این بابت سهامداران و سایر ذینفعان دچار زیان چشمگیری می شوند. لذا نیاز به حسابرسی داخلی در این برهه از زمان بیش از پیش احساس می شود. فعالیت های سازمان های بخش عمومی تأثیرات محیطی و اجتماعی دارد و این سازمان ها باید در قبال عملکرد پایداری خود به ذینفعان پاسخگو باشند. عملکرد پایداری این سازمان ها از ابعاد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی شامل نوآوری، فناوری، مدیریت دانش، آلودگی هوا، آب و خاک، رفتار اخلاقی، حقوق انسانی، و سلامتی و ایمنی است. عملکرد پایداری بر کیفیت زندگی شهروندان و نسل های آینده تأثیرگذار است و سازمان ها باید استفاده از سرمایه های محیطی، انسانی، اجتماعی، فیزیکی و مالی خود را گزارش کنند. این گزارش ها به ارزیابی ارزش عمومی ایجاد شده کمک می کند. پایداری در بخش عمومی به تعهدات کوتاه مدت و بلندمدت، عدالت بین نسلی، رفاه اجتماعی و حکمرانی خوب منجر می شود. افشای عملکرد پایداری در ایران در مراحل ابتدایی است و بیشتر محدود به رعایت الزامات قانونی می شود. توسعه گزارشگری پایداری نیازمند فشار ذینفعان، ایجاد الزامات قانونی و برگزاری همایش های باکیفیت است (کردستانی، ۱۴۰۰).

منافع اقتصادی نیستند. در نتیجه با توجه به نگرانی روزافزون مردم در خصوص تأثیرات اجتماعی و زیست محیطی، طراحی و اجرای مدل های توسعه پایدار به یک موضوع مهم در سازمان ها تبدیل شده است (یانز و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

معرفی حسابداری تعهدی در واحدهای (واحدهای تجاری) بخش عمومی اولین گام اساسی برای ایجاد سیستم های برآورد بها است. ایجاد سیستم های برآورد بها که هزینه فعالیت هایی را می سنجد که به نفع یا زیان محیط عمل می کنند، سبب کمی سازی این هزینه ها می شود. شایان بیان است که تحقیقات معدودی در زمینه حسابداری مدیریت محیط زیست در بخش عمومی انجام شده است (کیان و همکاران^۲، ۲۰۱۸ پیرامون مدیریت پسماند و تحقیق امتیاز فردوس و همکاران^۳، ۲۰۱۹، پیرامون سازمان آب). ببینگتن و اونرمن^۴ (۲۰۲۰) معتقدند که مطالعات حسابداری معدودی پیرامون «اهداف توسعه پایدار» سازمان ملل نوشته شده اند. شاید علتش این است که شاخص های محدود که با اهداف توسعه پایدار مرتبط اند، پولی هستند. بیشتر «برنامه های توسعه پایدار» به اطلاعاتی که بتوان از سیستم های حسابداری و مالی بازایی کرد، ارتباط ندارند. توسعه شاخص های پولی که بتوان فارغ از معیارهای پولی در خدمت «برنامه های توسعه پایدار» قرار داد، یک شیوه پژوهشی جالب است و سبب تسریع پژوهش ها پیرامون «برنامه های توسعه پایدار» و حسابداری می شود. محققانی این موضوع را از نظر «برنامه های توسعه پایدار» و بودجه بندی جنسیتی بررسی می کنند (گانلوک-سنسن^۵، ۲۰۲۱؛ ساشانت و لاهه^۶، ۲۰۲۱). از آنجا که گزارش های مالی ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اتکایی است که در دسترس عموم قرار می گیرد در صورت به هنگام بودن می تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه گذاران شود. بنابراین میتوان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع تر باعث کاهش عدم

جدول ۱. مستندسازی پیشینه پژوهش در داخل کشور

پژوهش	هدف	روش	یافته ها
حسینی و روستاپیشه (۱۴۰۳)	بررسی تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر نوع حسابرسی و هزینه حسابرسی	رگرسیون خطی با نرم افزار Eviews	عملکرد مسئولیت اجتماعی تأثیر معناداری بر هزینه حسابرسی دارد، اما تأثیر معناداری بر تغییر حسابرسی ندارد.
خدای پور و جعفری (۱۴۰۲)	گسترش مسئولیت پذیری اجتماعی و زیست محیطی شرکت ها	مرور ادبیات پژوهش	اهمیت مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی شرکت ها و نیاز به استانداردهای حسابداری و حسابرسی در این زمینه ها.

4. Bebbington, J., & Unerman, J.

5. Gunluk-Senesen, G.

6. Sushant and Laha, M.

1. Yanez, S., Uruburu, A., Moreno, A., & Lumberras, J.

2. Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G.

3. Imtiaz Ferdous, M., Adams, C. A., & Boyce, G.

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
کیایی (۱۴۰۰)	بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی بر قراردادهای حسابرسی	رگرسیون خطی چندگانه	مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، اما تأثیر معناداری بر چرخش موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ندارد.
عبدی و همکاران (۱۳۹۹)	بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری	تحلیل مسیر در معادلات ساختاری	ویژگی‌های کمیته حسابرسی تأثیر مستقیم بر افزایش سطح گزارشگری پایداری دارند.
کاظم پور و همکاران (۱۳۹۹)	شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	تحلیل محتوای کمی	ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی با وزن‌های مختلف در افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤثر هستند.
اخترشناس و همکاران (۱۳۹۹)	شناسایی عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی	پژوهش‌های ترکیبی اکتشافی	عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی شامل ویژگی‌های شرکت، عوامل مدیریتی، عوامل بازار و عوامل کلان هستند.
باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	ارائه الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران	روش دلفی فازی و آزمون فریدمن	فرهنگ‌سازی و حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی به عنوان مهم‌ترین عوامل در اجرای بهینه حسابرسی عملکرد شناسایی شدند.
جعفری (۱۳۹۷)	بررسی رابطه بین حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل	توصیفی-همبستگی	حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل رابطه معنی‌داری دارند.
جفایی رهنی (۱۳۹۶)	ارائه مدلی برای تبیین عوامل مؤثر بر گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی	تحلیل مسیر در معادلات ساختاری	ویژگی‌های هیئت مدیره، ساختار مالکیت، ویژگی‌های مالی و عمومی بر میزان گزارشگری تأثیر مثبت و معناداری دارند.
فخاری و همکاران (۱۳۹۶)	رتبه‌بندی مولفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی	تحلیل سلسله مراتبی	ابعاد افشای اجتماعی، زیست‌محیطی و راهبری شرکتی به ترتیب دارای بیشترین امتیاز گزارشگری پایداری هستند.
سپاسی و همکاران (۱۳۹۵)	طراحی مدل حسابرسی اجتماعی	مدل‌سازی معادلات ساختاری	عوامل سازمانی، قوانین و مقررات، ذینفعان، حمایت و برنامه‌های دولت و ویژگی‌های حسابرسان بر حسابرسی اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارند.
حساس یگانه و بزرگر (۱۳۹۴)	ارائه ابعاد و مولفه‌های افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	تحلیل محتوای کمی	ابعاد زیست‌محیطی و اجتماعی به ترتیب بیشترین و کمترین توجه را بر مدل پیشنهادی دارند.

جدول ۲. مستندسازی پیشینه پژوهش در خارج کشور

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
ما ^۱ (۲۰۲۳)	ساخت پلتفرم حسابرسی اجتماعی مبتنی بر داده‌های بزرگ	تحلیل داده‌های بزرگ	ساخت پلتفرم حسابرسی اجتماعی مبتنی بر داده‌های بزرگ
سومیان و همکاران ^۲ (۲۰۲۳)	بررسی تأثیر هژمونی سیاسی بر استقلال حسابرسان بخش دولتی	مطالعه موردی و مصاحبه	تأثیر منفی هژمونی سیاسی بر استقلال حسابرسان
گبرپوس ^۳ (۲۰۲۲)	بررسی تأثیر چارچوب‌های حقوقی حسابرسی بر مدیریت هزینه‌های عمومی	بررسی کمی و کیفی	تأثیر مثبت چارچوب‌های حقوقی بر کیفیت حسابرسی
بیچکوا و همکاران ^۴ (۲۰۲۱)	بررسی مسئولیت اجتماعی به عنوان محرک تکامل گزارشدهی	تحلیل محتوا	اهمیت مسئولیت اجتماعی در تکامل گزارشدهی
سیسویا و همکاران ^۵ (۲۰۲۱)	بررسی حسابرسی اجتماعی به عنوان ابزاری برای جامعه مدنی	بررسی کیفی	مراحل فرآیند حسابرسی اجتماعی
چاولا ^۶ (۲۰۲۱)	بررسی نقش حسابرسی اجتماعی دولتی در توانمندسازی	مطالعه موردی و مصاحبه	تغییر الگوها در توازن قدرت
ناهیتون و همکاران ^۷ (۲۰۲۰)	بررسی نقش حسابرسی اجتماعی در تقویت حاکمیت و ارائه خدمات	مطالعه کیفی	نقش مثبت حسابرسی اجتماعی در افزایش شفافیت
پاپوتسی و سودهی ^۸ (۲۰۲۰)	بررسی سودمندی افشاهای موجود در گزارش‌های پایداری	تحلیل کمی	سودمندی گزارش‌های پایداری

1. Ma, R.

2. Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C.

3. Gebreyesus, S. A.

4. Bychkova SM, Karelskaia SN, Abdalova EB, Zhidkova EA.

5. Sysoieva I, Poznyakovska N, Balaziuk O, Miklukha O, Akimova L and Pohrishchuk B

6. Chawla, A.

7. Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Roksana Hoque, Samiun Nazrin Bente Kamal Tune, Bushra Zarin Islam & Syed Masud Ahmed.

8. Papoutsis, A., & Sodhi, M. S.

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
کنون و همکاران ^۱ (۲۰۱۹)	بررسی رابطه بین افشاهای مسئولیت اجتماعی و مزیت‌های رقابتی	تحلیل محتوا	رابطه معنادار بین افشاهای مسئولیت اجتماعی و مزیت‌های رقابتی
دایک و همکاران ^۲ (۲۰۱۹)	بررسی ارتباط سرمایه‌گذاران نهادی با مسئولیت اجتماعی	تحلیل کمی	ارتباط مثبت مالکیت نهادی با عملکرد شرکت‌ها
پارسا و همکاران ^۳ (۲۰۱۸)	بررسی میزان افشاهای صورت گرفته توسط شرکت‌های چندملیتی	تحلیل کمی	شواهد کمی پیرامون افشاهای صورت گرفته
دومینگوس و همکاران ^۴ (۲۰۱۷)	بررسی رابطه بین فرآیند گزارش‌دهی و مدیریت تغییر سازمانی	تحلیل کیفی	نقش گزارش‌دهی پایداری در مدیریت تغییر سازمانی
آکتاس و همکاران ^۵ (۲۰۱۷)	بررسی اهمیت مشارکت ذینفعان در فرآیندهای حسابداری	بررسی کیفی	اهمیت مشارکت ذینفعان در فرآیندهای حسابداری

عمومی استخراج کند که بتواند به عنوان مرجع نظری و کاربردی برای سیاست‌گذاران و حسابرسان دولتی به کار رود.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نظر هدف، کاربردی، از نظر نوع داده، کیفی است که با رویکرد داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری شامل خبرگان دانشگاهی در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی دارای مدرک تحصیلی دکترای حسابداری و شرکت در سمینارهای مورد نظر (خبرگان دانشگاهی (۶ نفر)، مدیران و حسابرسان بخش عمومی (۶ نفر) و نمایندگان نهادهای سیاست‌گذار و تدوین‌گر استاندارد یا سابقه حضور و مشارکت با کمیته تدوین استانداردها (۳ نفر)) می‌باشد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی ایشان در جدول ۳ آمده است.

در مجموع، مرور ادبیات نشان می‌دهد که علی‌رغم گسترش پژوهش‌ها در حوزه گزارشگری پایداری و مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها، مسئله حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی هنوز با چالش‌های جدی مفهومی و کاربردی روبرو است. اغلب پژوهش‌های پیشین، تمرکز خود را بر ابعاد مالی و حسابرسی عملکرد نهاده‌اند و به تحلیل نظام‌مند مؤلفه‌های حسابرسی اجتماعی به‌ویژه در محیط‌های دولتی نپرداخته‌اند. همچنین، چارچوب‌های ارائه‌شده در مطالعات خارجی، بیشتر مبتنی بر تجارب کشورهای توسعه‌یافته بوده و به ندرت با شرایط نهادی، فرهنگی و مدیریتی کشورهای در حال توسعه انطباق دارند. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رویکرد نظریه داده‌بنیاد، تلاش کرده است از دل مصاحبه‌های میدانی و تحلیل‌های عمیق، مدل مفهومی بومی‌شده‌ای برای حسابرسی اجتماعی در بخش

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

گروه خبرگان	تعداد (نفر)	درصد از کل (%)	مدرک تحصیلی	میانگین سابقه حرفه‌ای (سال)	زمینه تخصصی/حوزه فعالیت
اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها	۶	۴۰٪	دکتری حسابداری یا مدیریت	۱۷	حسابداری بخش عمومی، حسابرسی اجتماعی، گزارشگری مالی دولتی
حسابرسان و مدیران نهادهای حسابرسی دولتی	۶	۴۰٪	کارشناسی ارشد یا دکتری حسابداری	۱۶	حسابرسی مالی و عملکردی در بخش عمومی، نظارت مالی سازمان‌های عمومی
مدیران ارشد و سیاست‌گذاران بخش عمومی	۳	۲۰٪	کارشناسی ارشد یا دکتری مدیریت یا حسابداری	۱۹	سیاست‌گذاری مالی و نظارتی و گزارشگری
جمع کل	۱۵	۱۰۰٪			

مصاحبه‌های جدید منجر به اطلاعات جدیدی در خصوص ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی احصا نشود. ابزار پژوهش، یک فرم مصاحبه

حجم نمونه ۱۵ نفر خبره بود که با روش هدفمند و با توجه به اصل اشباع نظری انتخاب شده است. منظور از اشباع نظری این است که با افراد نمونه تا حدی مصاحبه می‌شود که

1. Cannon, J.N., Ling, Z., Wang, Q., Wantanabe, O.V.
2. Dyck, A., Lins, K. V., Roth, L., & Wagner, H. F.
3. Parsa, S., Roper, I., Muller-Camen, M., & Szigetvari, E.
4. Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, T. B.
5. Aktas, R., K.Kayalidere, and M. Kargin.

دولتی هستند. این عوامل برای استقرار حسابرسی اجتماعی و تحقق اهداف آن لازم است.

جدول ۴. کدگذاری باز، محوری و گزینشی عوامل علی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
شرایط علی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی	مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی	چارچوب قانونی و حقوقی
		سیاستی
		تعریف دقیق مسئولیت‌ها
		مکانیزم‌های مشارکت مردمی
مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی	فرآیند جمع‌آوری داده‌ها	آموزش و توانمندسازی کارکنان و شهروندان
		شاخص‌های ارزیابی عملکرد اجتماعی
		مدیریت اطلاعات و شفافیت داده‌ها
		اعتماد اجتماعی و فرهنگ پاسخ‌گویی
مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی	حمایت از گزارشگران و فعالان اجتماعی	حمایت از گزارشگران و فعالان اجتماعی

جدول ۵ بیانگر نتایج کدگذاری باز، محوری و انتخابی شرایط زمینه‌ای مؤثر بر پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است. یافته‌ها نشان می‌دهد چهار مؤلفه کلیدی در این زمینه نقش‌آفرین هستند: پیش‌نیازهای قانونی و نهادی، فرهنگ سازمانی و عمومی، زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه و حمایت سیاسی و مدیریتی. هر یک از این مؤلفه‌ها شامل شاخص‌های متعددی مانند وجود قوانین شفاف برای دسترسی به اطلاعات، تقویت نهادهای نظارتی، رواج فرهنگ پاسخ‌گویی، ارتقای زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و وجود اراده سیاسی برای حمایت از شفاف‌سازی است. این شرایط زمینه‌ای، بسترهای مهمی برای استقرار حسابرسی اجتماعی به شمار می‌آیند و بدون توجه به آن‌ها، اجرای مؤثر حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های دولتی با چالش‌های جدی مواجه خواهد شد.

جدول ۵. مؤلفه‌ها و شاخص‌های شرایط زمینه‌ای

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
شرایط	پیش‌نیازهای قانونی و	وجود قوانین شفاف درباره حق
زمینه ای	نهادی	دسترسی عمومی به اطلاعات
		استقلال و تقویت نهادهای نظارتی

نیم‌ساختاریافته استفاده شد. فرآیند تحلیل داده‌ها بر مبنای الگوریتم سه‌مرحله‌ای کدگذاری نظریه داده‌بنیاد سیستماتیک صورت گرفت. در مرحله اول (کدگذاری باز)، داده‌ها به اجزای کوچک‌تر تقسیم شده و مفاهیم اولیه استخراج شدند. در این مرحله، تلاش شد کلیه مضامین و عبارت‌های کلیدی مصاحبه‌ها به‌صورت دقیق شناسایی شود. در مرحله دوم (کدگذاری محوری)، مفاهیم به‌دست‌آمده در قالب مقوله‌های محوری دسته‌بندی شدند و روابط بین آن‌ها بر پایه شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها مشخص شد. در نهایت، در مرحله سوم (کدگذاری انتخابی)، مقوله‌ها در قالب یک مدل مفهومی تلفیق شده و نظریه نهایی تدوین شد. به‌منظور افزایش دقت و اعتبار یافته‌ها، چندین راهبرد اطمینان‌بخشی به کار گرفته شد. نخست، از بررسی همکاران و بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان برای تأیید اعتبار داده‌ها استفاده شد. دوم، در طول تحلیل داده‌ها، ممیزی نظری^۱ و بازتاب‌پذیری پژوهشگر^۲ لحاظ گردید تا از ورود سوگیری‌های شخصی به تحلیل‌ها جلوگیری شود. سوم، برای اطمینان از قابلیت اعتماد داده‌ها، بخشی از کدگذاری‌ها توسط یک پژوهشگر دیگر بازبینی و توافق نسبی بین کدگذاران بررسی شد. در نهایت، پژوهش حاضر با اتکال به چارچوب نظریه داده‌بنیاد، مدلی مفهومی برای حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی ارائه داده است که مبتنی بر تجارب زیسته خبرگان و تحلیل نظام‌مند داده‌ها است.

یافته‌های پژوهش

در پاسخ به پرسش اصلی پژوهش، مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی، تحلیل داده‌ها بر مبنای فرآیند سه‌مرحله‌ای نظریه داده‌بنیاد سیستماتیک (کدگذاری باز، محوری و انتخابی) انجام شده است. در ادامه یافته‌های عوامل علی در جدول ۴، شرایط زمینه‌ای در جدول ۵، شرایط مداخله‌گر در جدول ۶، راهبردها در جدول ۷، پیامدها در جدول ۸ و مقوله اصلی در جدول ۹ آمده است. جدول ۴ نشان‌دهنده نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی عوامل علی تأثیرگذار بر حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است. بر اساس تحلیل داده‌ها، سه مؤلفه اصلی در شکل‌گیری شرایط علی شناسایی شده است: مؤلفه‌های نهادی-سیاستی، مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی، و مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی. این مؤلفه‌ها شامل طیفی از عوامل از جمله وجود چارچوب‌های قانونی شفاف، استقلال نهادی، سازوکارهای مشارکت مردمی، مدیریت اطلاعات، و ارتقای فرهنگ پاسخ‌گویی در سازمان‌های

تحلیل داده‌ها، چهار مؤلفه اصلی در این زمینه شناسایی شده است: عوامل ساختاری و قانونی، عوامل فرهنگی و اجتماعی، عوامل مدیریتی و اجرایی، و عوامل بین‌المللی و تطبیقی. این مؤلفه‌ها شامل چالش‌هایی نظیر فقدان چارچوب قانونی مشخص برای حسابرسی اجتماعی، ضعف استقلال نهادی، بوروکراسی پیچیده، کمبود فرهنگ پاسخ‌گویی، نبود اراده مدیریتی، محدودیت منابع تخصصی و موانع دسترسی به اطلاعات معتبر هستند. همچنین، ضعف در تعامل با نهادهای جهانی و کمبود بهره‌گیری از تجارب تطبیقی از دیگر مداخلات شناسایی شده است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که بدون رفع یا مدیریت این عوامل مداخله‌گر، فرایند استقرار و اجرای حسابرسی اجتماعی در نهادهای بخش عمومی با موانع جدی روبرو خواهد بود و تحقق اهداف این نوع حسابرسی در عمل دشوار خواهد شد.

فرهنگ سازمانی و عمومی	روح فرهنگ شفافیت، صداقت، پاسخ‌گویی و اخلاق اداری
زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه	آموزش کارکنان دولتی درباره لزوم پذیرش نظارت مردمی
حمایت سیاسی و مدیریتی	دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات عملکردی سازمان‌ها
	استفاده از فناوری برای جمع‌آوری و تحلیل بازخورد مردم
	عوامل حرفه‌ای و فنی
	اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد دستگاه‌های اجرایی
	حمایت مدیران ارشد سازمان‌ها از فرهنگ پاسخ‌گویی

جدول ۶ نتایج کدگذاری باز، محوری و انتخابی مرتبط با عوامل مداخله‌گر تأثیرگذار بر استقرار حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی را نمایش می‌دهد. بر اساس

جدول ۶. مؤلفه‌ها و شاخص‌های شرایط مداخله‌گر		
مقوله	کد انتخابی	کد محوری
عوامل ساختاری و قانونی	عوامل ساختاری و قانونی	نبود چارچوب قانونی مشخص برای حسابرسی اجتماعی و مشارکت مردمی
		ضعف نهادهای نظارتی مستقل یا عدم استقلال نهادی حسابرسان اجتماعی
		بوروکراسی پیچیده و مقاومت ساختاری در برابر شفاف‌سازی
عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل فرهنگی و اجتماعی	کمبود فرهنگ پاسخ‌گویی و شفافیت در سازمان‌های دولتی
		حمایت اجتماعی از افشای اطلاعات
		مشارکت پایین جامعه مدنی و نهادهای مردمی در فرآیندهای نظارتی
شرایط مداخله‌گر	عوامل مدیریتی و اجرایی	نبود اراده مدیریتی و حمایت از بالا برای پذیرش حسابرسی اجتماعی
		محدودیت منابع انسانی متخصص و آموزش‌دیده در زمینه حسابرسی اجتماعی
		عدم دسترسی به اطلاعات معتبر و قابل راستی‌آزمایی برای ارزیابی عملکرد
عوامل بین‌المللی و تطبیقی	عوامل بین‌المللی و تطبیقی	توانمندی حرفه‌ای حسابرسان در حوزه‌های غیر مالی
		تعامل با نهادهای جهانی
استفاده از تجارب تطبیقی در سیاست‌گذاری ملی		

فرهنگی که به آموزش مدیران، کارکنان و شهروندان، توانمندسازی نهادهای مردمی و ترویج فرهنگ پاسخ‌گویی و شفافیت اختصاص دارد. چهارم، راهبردهای فناوری و اطلاعات که بر توسعه سامانه‌های الکترونیکی، استفاده از هوش مصنوعی و ابزارهای داده‌کاوی برای تحلیل بازخوردها و نظارت مردمی متمرکز است. پنجم، راهبردهای مشارکتی و اجتماعی که شامل بهره‌گیری از فرآیندهایی نظیر بودجه‌ریزی مشارکتی و برگزاری جلسات عمومی پاسخ‌گویی میان مدیران و مردم می‌شود. این راهبردها مجموعه‌ای جامع و چندبعدی را تشکیل می‌دهند که می‌تواند به‌عنوان نقشه راهی برای پیاده‌سازی موفق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی به کار رود و همزمان ابعاد قانونی، نهادی، فرهنگی، فناوریانه و اجتماعی این فرایند را در بر گیرد.

جدول ۷ بیانگر راهبردهای کلیدی شناسایی شده برای استقرار و تقویت حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است که از تحلیل داده‌های کیفی به دست آمده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که راهبردهای مؤثر در پنج دسته کلی قابل طبقه‌بندی هستند. نخست، راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری شامل تدوین قوانین صریح و الزام‌آور درباره حسابرسی اجتماعی، دسترسی آزاد به اطلاعات، و نهاده‌سازی این نوع حسابرسی در فرآیندهای بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی ملی و محلی است. دوم، راهبردهای نهادی و ساختاری که بر ایجاد و تقویت نهادهای رسمی و شبکه‌های همکاری میان دستگاه‌های دولتی و نهادهای مردمی برای اجرای مؤثر حسابرسی اجتماعی تأکید دارد. سوم، راهبردهای آموزشی و

جدول ۷. راهبردها

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری		تدوین و تصویب قوانین مشخص درباره حسابرسی اجتماعی، دسترسی آزاد به اطلاعات و مشارکت مردمی
		گنجاندن حسابرسی اجتماعی در برنامه‌های توسعه‌ای و بودجه‌ریزی ملی و محلی
شرایط راهبردی		الزام دستگاه‌های اجرایی به ارائه گزارش‌های عملکرد عمومی به زبان ساده و قابل فهم
		تشکیل واحدهای حسابرسی اجتماعی در درون دستگاه‌های دولتی با همکاری نهادهای مردمی
راهبردهای نهادی و ساختاری		تقویت نقش نهادهای نظارتی مستقل همچون دیوان محاسبات، شوراهای اسلامی شهر و روستا
		ایجاد شبکه‌های بین‌سازمانی برای تبادل تجربیات موفق حسابرسی اجتماعی در مناطق مختلف
راهبردهای آموزشی و فرهنگی		آموزش مدیران، کارکنان و شهروندان درباره مفهوم، اهمیت و روش‌های مشارکت در حسابرسی اجتماعی
		برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های توانمندسازی برای نهادهای مردمی و گزارشگران اجتماعی
راهبردهای فناوری و اطلاعات		ترویج فرهنگ پاسخ‌گویی، شفافیت و صداقت در عملکرد سازمان‌ها
		طراحی سامانه‌های آنلاین حسابرسی اجتماعی شامل نظرسنجی، دریافت شکایات، گزارش‌دهی عمومی
راهبردهای مشارکتی و اجتماعی		استفاده از هوش مصنوعی و داده‌کاوی برای تحلیل بازخوردهای مردمی
		استفاده از بودجه‌ریزی مشارکتی برای جلب اعتماد و همکاری جامعه
		برگزاری جلسات پاسخ‌گویی عمومی با حضور مردم و مدیران سازمان‌ها

مدنی و توانمندسازی شهروندان که موجب ارتقای آگاهی، مشارکت فعال‌تر مردم در فرآیندهای تصمیم‌گیری و شکل‌گیری نهادهای مردمی مستقل و توانمند می‌شود. پنجم، ارتقای عدالت اجتماعی که از طریق توزیع عادلانه‌تر منابع و کاهش نابرابری‌ها و تبعیض در دسترسی به امکانات عمومی تحقق می‌یابد. ششم، پیشگیری از فساد و بهبود سلامت اداری که با کاهش فرصت‌های فساد، ارتقای اخلاق حرفه‌ای، افزایش انضباط سازمانی و تسریع در رسیدگی به تخلفات و شکایات مردمی همراه است. این پیامدها در مجموع نشان می‌دهند که حسابرسی اجتماعی می‌تواند به‌عنوان ابزاری اثربخش برای ارتقای حکمرانی شفاف، پاسخ‌گو و عدالت‌محور در سازمان‌های بخش عمومی عمل کند و ضمن افزایش کارآمدی نهادهای دولتی، سرمایه اجتماعی را نیز بهبود بخشد.

جدول ۸ مجموعه پیامدها و نتایج شناسایی‌شده از استقرار حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی را بر پایه تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد. تحلیل‌ها حاکی از آن است که پیامدهای حسابرسی اجتماعی را می‌توان در شش بُعد کلیدی طبقه‌بندی کرد. نخست، افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی که شامل ارتقای شفافیت در مصرف منابع عمومی، کاهش فساد و سوءاستفاده از قدرت، و تقویت پاسخ‌گویی مدیران و کارگزاران به مردم و نهادهای نظارتی بالادستی است. دوم، بهبود کیفیت خدمات عمومی که از طریق شناسایی نقاط ضعف، افزایش بهره‌وری سازمانی و ارتقای رضایت شهروندان از خدمات عمومی تحقق می‌یابد. سوم، تقویت سرمایه اجتماعی و اعتماد عمومی که بر ایجاد اعتماد میان مردم و دولت، افزایش حس مشارکت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی تأکید دارد. چهارم، تقویت مشارکت

جدول ۸. مولفه‌ها و شاخص‌های پیامد (نتایج)

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی		شفاف‌سازی در نحوه مصرف منابع عمومی
		کاهش فساد، رانت، و سوءاستفاده از قدرت
		تقویت پاسخ‌گویی مدیران و کارگزاران به مردم و نهادهای بالادستی
بهبود کیفیت خدمات عمومی		شناسایی نقاط ضعف در ارائه خدمات
		ارتقاء بهره‌وری سازمان‌ها در ارائه خدمات به شهروندان
		افزایش رضایت عمومی از عملکرد نهادهای دولتی
تقویت سرمایه اجتماعی و اعتماد عمومی		افزایش اعتماد مردم به دولت و نهادهای عمومی
		ایجاد حس مشارکت، تعلق و مسئولیت‌پذیری در جامعه
		ارتقاء سطح آگاهی و مشارکت فعال مردم در تصمیم‌گیری‌ها

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
تقویت مشارکت مدنی و توانمندسازی شهروندان		فراهم شدن زمینه برای نظارت مدنی بر عملکرد حاکمیت
		شکل‌گیری نهادهای مردمی مستقل و پویا
عدالت اجتماعی		توزیع عادلانه‌تر منابع و خدمات بر اساس نیازهای واقعی
		کاهش نابرابری و تبعیض در بهره‌مندی از امکانات عمومی
پیشگیری از فساد و بهبود سلامت اداری		کاهش انگیزه‌ها و فرصت‌های فساد اداری با نظارت عمومی
		بهبود اخلاق حرفه‌ای و انضباط در دستگاه‌های اجرایی
		پاسخ‌گویی سریع‌تر به تخلفات و شکایات مردمی

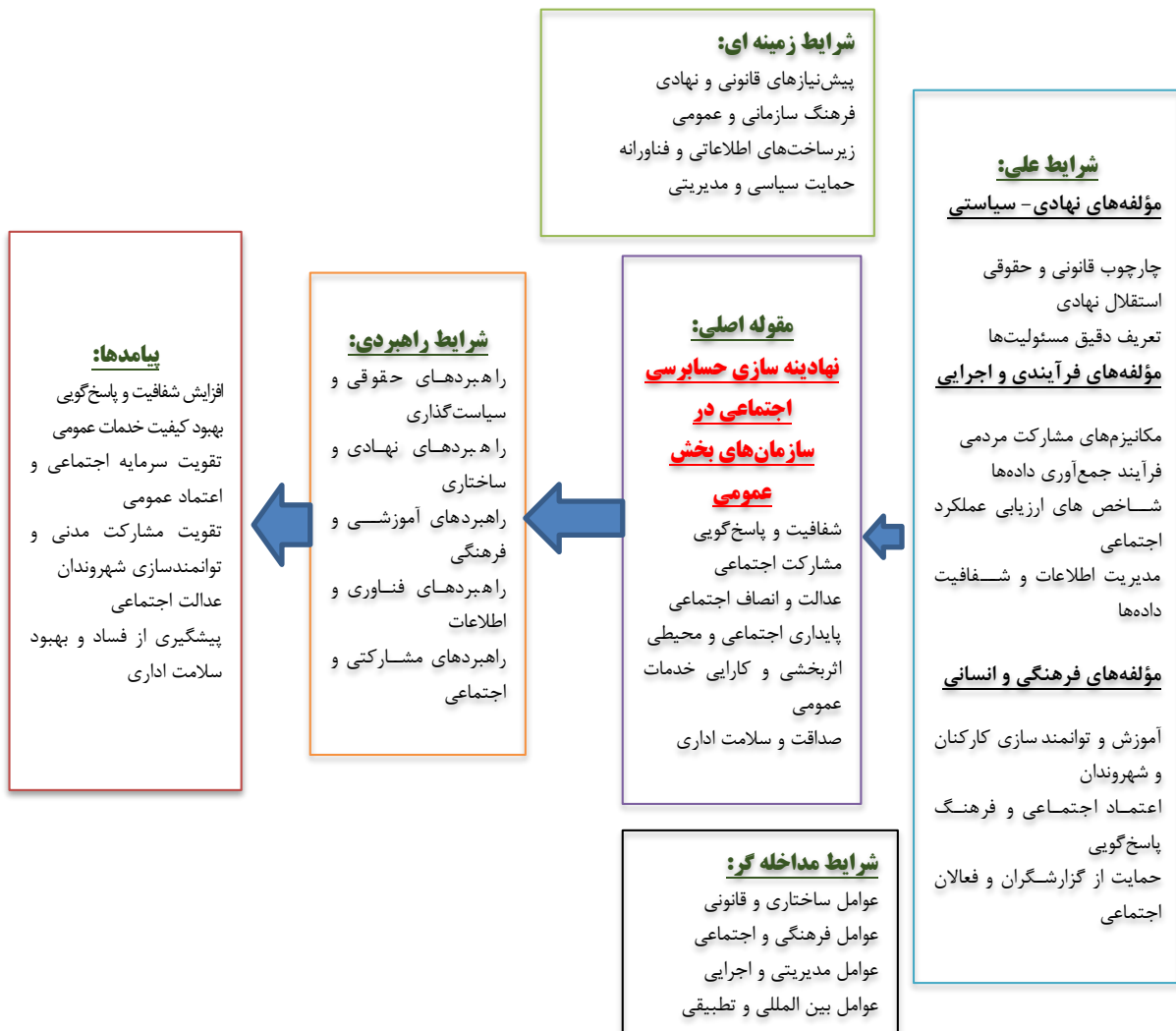
محیطی که به ارزیابی تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی اقدامات سازمان‌ها، و ترویج سیاست‌های مسئولیت‌پذیر در مصرف منابع و مدیریت پسماند توجه می‌کند. پنجم، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی که میزان رضایت عمومی از خدمات، بهره‌وری در استفاده از منابع و تحقق اهداف توسعه‌ای را در بر می‌گیرد. ششم، صداقت و سلامت اداری که بر مقابله با فساد، ارتقای نظارت داخلی و خارجی و شفافیت در گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی متمرکز است. مجموعه این ابعاد نشان می‌دهد که نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی، فرآیندی چندوجهی و جامع است که مستلزم به‌کارگیری هم‌زمان سازوکارهای شفافیت، مشارکت، عدالت، پایداری، کارایی و سلامت اداری می‌باشد. این چارچوب می‌تواند مبنای تدوین سیاست‌ها و استانداردهای اجرایی برای ارتقای حکمرانی پاسخ‌گو و شفاف در بخش عمومی قرار گیرد.

جدول ۹ نشان‌دهنده ابعاد و مؤلفه‌های کلیدی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است که بر اساس تحلیل داده‌ها و کدگذاری‌های سه‌مرحله‌ای نظریه داده‌بنیاد استخراج شده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که نهاده‌سازی مؤثر حسابرسی اجتماعی مستلزم توجه به شش بُعد اساسی است. نخست، شفافیت و پاسخ‌گویی که به میزان دسترسی عمومی به اطلاعات مالی و عملکردی، ارائه گزارش‌های عمومی منظم و ایجاد سازوکارهای مؤثر برای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردمی اشاره دارد. دوم، مشارکت اجتماعی که شامل ارتقای مشارکت شهروندان در فرآیندهای تصمیم‌گیری، ایجاد سازوکارهای دریافت نظرات ذی‌نفعان و برگزاری جلسات مشورت‌خواهی عمومی و نظرسنجی‌ها است. سوم، عدالت و انصاف اجتماعی که بر توزیع منصفانه خدمات عمومی میان اقشار و مناطق مختلف و رفع تبعیض در ارائه خدمات تمرکز دارد. چهارم، پایداری اجتماعی و

جدول ۹. کدگذاری باز، محوری و گزینشی مقوله اصلی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی	شفافیت و پاسخ‌گویی	میزان دسترسی عموم به اطلاعات مالی و عملکردی
		وجود گزارش‌های عمومی درباره فعالیت‌های سازمان
		ساختارهای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردم
مشارکت اجتماعی		میزان مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌ها
		سازوکارهای دریافت نظرات ذی‌نفعان
		جلسات عمومی، مشورت‌خواهی و نظرسنجی‌های مردمی
عدالت و انصاف اجتماعی		توزیع منصفانه خدمات عمومی بین مناطق و اقشار مختلف
		عدم تبعیض در ارائه خدمات
		تأثیر اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان
پایداری اجتماعی و محیطی		سیاست‌های مسئولیت اجتماعی در مصرف منابع، انرژی و تولید زیاده
		میزان رضایت عمومی از خدمات
		نسبت منابع مصرف‌شده به خروجی‌های اجتماعی تولیدشده
صداقت و سلامت اداری		تحقق اهداف توسعه‌ای یا رفاهی اعلام‌شده توسط سازمان
		شاخص‌های مقابله با فساد و رانت
		نظارت داخلی و بیرونی بر فرآیندها
		گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی

مرحله نهایی نظریه پردازی داده بنیاد، کدگذاری انتخابی است. مدل ترسیمی ارائه شده برای حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی به شرح زیر است :



بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

در حوزه حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی، شش بعد کلیدی شامل شفافیت و پاسخ گویی، مشارکت اجتماعی، عدالت و انصاف اجتماعی، پایداری اجتماعی و محیطی، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی و صداقت و سلامت اداری شناسایی شده اند. همچنین، ۱۶ مؤلفه مرتبط با این ابعاد تعریف شده است که هر یک به بررسی جنبه های خاصی از تعامل سازمان های بخش عمومی با جامعه و محیط می پردازد. می توان گفت تاثیر مؤلفه های نهادی - سیاسی بر حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی از جنبه های مختلفی قابل بررسی است. این مؤلفه ها شامل قوانین، مقررات، چارچوب های سازمانی و سیاست های کلان می شود که نقش اساسی در شفافیت و

پاسخگویی نهادهای عمومی دارند. وجود ساختارهای منسجم و نهادی قوی می تواند به بهبود فرآیندهای حسابرسی اجتماعی کمک کند و زمینه ساز اعتماد بیشتر شهروندان به عملکرد سازمان ها باشد. در مقابل، ضعف در این مؤلفه ها ممکن است منجر به کاهش کارایی و افزایش فساد در نهادهای عمومی شود. مؤلفه های فرآیندی و اجرایی نیز تأثیر چشمگیری بر حسابرسی اجتماعی دارند. این مؤلفه ها شامل روش ها، ابزارها و تکنیک های مورد استفاده در ارزیابی عملکرد سازمان ها می شوند. طراحی فرآیندهای شفاف و کارآمد برای جمع آوری داده ها، تحلیل اطلاعات و ارائه گزارش ها از جمله اقداماتی است که می تواند موجب بهبود کیفیت حسابرسی اجتماعی شود. همچنین، استفاده از فناوری های نوین مانند سیستم های اطلاعاتی مدیریت

پژوهش پیشنهاد می‌کند که در راستای راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری، چارچوب‌های قانونی مشخص و الزام‌آوری برای حسابرسی اجتماعی به عنوان یک فرآیند رسمی و مستمر در سازمان‌های بخش عمومی ایجاد و تصویب شود. این قوانین باید دسترسی آزاد و سریع مردم و نهادهای مدنی به اطلاعات مالی و عملکردی سازمان‌های دولتی را تضمین کنند و مشارکت مؤثر مردم را تسهیل نمایند. در زمینه راهبردهای نهادی و ساختاری، ایجاد و توسعه سازوکارهای همکاری و هماهنگی میان دولت، سازمان‌های بخش عمومی، جامعه مدنی و سایر ذینفعان پیشنهاد می‌شود تا حسابرسی اجتماعی با مشارکت گسترده‌تر و جامع‌تر انجام شود. در حوزه آموزشی و فرهنگی، طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی تخصصی برای کارکنان و مدیران سازمان‌ها با تمرکز بر توسعه مهارت‌های حسابرسی اجتماعی و تقویت فرهنگ مسئولیت‌پذیری و شفافیت پیشنهاد می‌شود. در زمینه فناوری و اطلاعات، استفاده از سیستم‌های هوشمند و تحلیل داده‌ها برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها با بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی پیشنهاد می‌شود. در نهایت، در راستای راهبردهای مشارکتی و اجتماعی، ایجاد فضای گفت‌وگو و تعامل میان ذینفعان مختلف و استفاده از ابزارهایی مانند نظرسنجی‌های عمومی و کارگاه‌های آموزشی برای افزایش شفافیت و اعتماد عمومی پیشنهاد می‌شود.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست. همه نویسندگان در مقاله مستخرج مشارکت داشته‌اند و این مقاله تعارض منافع ندارد.

می‌تواند دقت و سرعت اجرای این فرآیندها را افزایش دهد. مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی نیز به عنوان یکی از ارکان کلیدی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی مطرح هستند. نگرش، ارزش‌ها و رفتارهای اجتماعی افراد در جامعه نقش مهمی در پذیرش و اجرای حسابرسی اجتماعی دارد. فرهنگ سازمانی که بر پایه شفافیت، پاسخگویی و مشارکت بنا شده باشد، می‌تواند موجب تقویت اعتماد عمومی و بهبود تعامل میان سازمان‌ها و شهروندان شود. از سوی دیگر، آموزش و توانمندسازی کارکنان و مدیران در زمینه حسابرسی اجتماعی می‌تواند موجب ارتقای کیفیت این فرآیندها گردد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) و سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) همسو است و نشان می‌دهد که وجود قوانین شفاف و برنامه‌های حمایتی دولت، بستر لازم برای اجرای حسابرسی اجتماعی را فراهم می‌کند. تدوین استانداردهای اختصاصی حسابرسی اجتماعی و الزام سازمان‌ها به رعایت آن، از عوامل کلیدی ساختاری است. فرهنگ شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی نیز اجرای حسابرسی اجتماعی را تسهیل می‌کند. تعامل و هماهنگی بین عوامل ساختاری (قوانین، مقررات، استقلال نهادها) و عوامل فرهنگی (فرهنگ پاسخگویی، ویژگی‌های فردی حسابرسان، نگرش مدیران) برای اجرای موفق حسابرسی اجتماعی ضروری است. تحقیقات باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که استقلال نهادهایی مانند دیوان محاسبات و وجود واحدهای تخصصی حسابرسی، کیفیت حسابرسی اجتماعی را افزایش می‌دهد. همچنین، یافته‌های سومینا و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که چارچوب‌های قانونی، ساختار سازمانی، استقلال نهادهای حسابرسی و زیرساخت‌های فناوری، از عوامل ساختاری مهم در تضمین کیفیت حسابرسی در بخش عمومی هستند.

References

- Abdi, M; Homayoun, S; & Kazemi Olum, M. (2020). Investigating the impact of audit committee characteristics on sustainability reporting levels. *Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5(9), 369. (In Persian).
<http://aapc.khu.ac.ir/article-1-807-fa.html>
- Adams, C. A; Muir, S; & Hoque, Z. (2014). Measuring impacts: A review of sustainability reporting frameworks and guidelines. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46-67.
<http://dx.doi.org.ezproxy.lib.monash.edu.au/10.1108/SAMPJ-04-2012-0018>
- Aktas, R; K.Kayalidere, and M. Kargin. (2017), "Corporate Sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey", *International Journal of Economics and Finance*, 5(3), PP. 113-125. <https://doi.org/10.5539/ijef.v5n3p113>
- Babajani, J; Barzideh, F; & Imanzadeh, P. (2019). Evaluating the current state of performance auditing in Iran's public sector institutions and proposing improvement strategies. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(61), 1-26. (In Persian).
<http://danesh.dmk.ir/article-1-2326-fa.html>
- Ball, A; & Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 512-537.
https://doi.org/10.4324/NOE0415384889.ch13?urlappend=%3Futm_source%3Dresearchgate.net%26utm_medium%3Darticle
- Batra, G. S. (1996). Dynamics of social auditing in corporate enterprises: a study of the Indian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 11(2), 36-45.
<https://doi.org/10.1108/02686909610107960>
- Bebbington, Jan, and Jeffrey Unermen. 2018. Achieving the United Nations sustainable development goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31: 2-24.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
- Buallay, A; Fadel, S. M; Al-Ajmi, J. Y; & Saudagaran, S. (2020). Sustainability reporting and performance of MENA banks: is there a trade-off? *Measuring Business Excellence*, 24(2), 197-221.
<https://doi.org/10.1108/MBE-09-2018-0078>
- Bychkova SM, Karelskaia SN, Abdalova EB, Zhidkova EA. Social responsibility as the dominant driver of the evolution of reporting from financial to non-financial: theory and methodology. *Foods and Raw Materials*. 2021; 9(1):135-145.
<https://doi.org/10.21603/2308-4057-2021-1-135-145>
- Cannon, J. N; Ling, Z; Wang, Q; Wantanabe, O. V.(2019).10-K Disclosure of Corporate Social Responsibility and Firms' Competitive Advantage. *European Accounting Review*, 29(1), 85-113.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1670223>
- Chawla, A. (2021), "Social audit, accountability and accounting – an Indian perspective", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11 No. 1, pp. 10-26.
<https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2019-0034>
- da Costa Tavares, M. D. C; & Dias, A. P. (2018). Theoretical Perspectives on Sustainability Reporting: A. *Accounting from a cross-cultural perspective*, 51.
<https://doi.org/10.5772/intechopen.76951>
- Dhahri, S; & Omri, A. (2018). Entrepreneurship contribution to the three pillars of sustainable development: What does the evidence really say? *World development*, 106, 64-77.
<https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2018.01.008>
- Domingues, A. R; Lozano, R; Ceulemans, K; & Ramos, T. B. (2017). Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. *Journal of environmental management*, 192, 292-301.
<https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2017.01.074>
- Dyck, A; Lins, K. V; Roth, L; & Wagner, H. F. (2019). Do institutional investors drive corporate social responsibility? International evidence. *Journal of Financial Economics*, 131(3), 693-714.
<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2018.08.013>
- Fakhari, H; Malekian, E; & Jafaei Rahni, M. (2017). Explaining and ranking components and indicators of environmental, social, and corporate governance reporting using AHP in Tehran Stock Exchange companies. *Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 153-187. (In Persian).
<http://aapc.khu.ac.ir/article-1-340-fa.html>
- Foukerdi, R; & Mohtat, M. (2017). Defining the content of sustainability reports for National

- Iranian Oil Refining and Distribution Company: Application of balanced scorecard and grey DEMATEL. *Industrial Management*, 9(4), 735–764. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/imj.2018.241991.1007316>
- Fung, A; Graham, M; & Weil, D. (2007). Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511510533>
- Gebreyesus, S. A. (2022). THE EFFECT OF AUDIT LEGAL FRAMEWORKS ON PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT (THE CASE OF PUBLIC SECTOR ENTITIES IN ETHIOPIA). *Journal of Economic Sciences: Theory & Practice*, 79(1), 69-79.
<https://www.ecosciences.edu.az/view.php?lang=en&menu=journal&id=427>
- GRI (2021). Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Standards.
<https://www.globalreporting.org>
- Gunluk-Senesen, G. (2021). Wellbeing gender budgeting to localize the UN SDGs: Examples from Turkey. *Public Money & Management*, 41(7), 554-560.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1965402>
- Hassas Yeganeh, Y; & Barzegar, G. (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and its research paradigm in the accounting profession. *Management Accounting*, 7(3), 109–133. (In Persian).
https://journal.seo.ir/article_11049.html
- Hassas Yeganeh, Y; & Barzegar, G. (2015). A model for corporate social responsibility and sustainability disclosure and its current status in Tehran Stock Exchange companies. *Quarterly Journal of Securities Exchange*, 8(29), 91–110. (In Persian).
https://journal.seo.ir/article_11049.html?lang=fa
- Imtiaz Ferdous, M; Adams, C. A; & Boyce, G. (2019). Institutional drivers of environmental management accounting adoption in public sector water organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 984-1012.
https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2017-3145?urlappend=%3Futm_source%3DResearchgate.net%26utm_medium%3Darticle
- IPSASB (2022). Sustainability Reporting in the Public Sector. <https://www.ipsasb.org>
- Jafari, P. (2018). Investigating the relationship between social auditing and improved performance of independent auditors in manufacturing and industrial companies of Fars Province [Master's thesis, Islamic Azad University, Nurabad Mamasani Branch]. (In Persian).
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/16c67a01104b99dcfda58139e433eba6>
- Kazempour, M; Kashanipour, M; Yazdifar, H; & Hamidzadeh, A. (2020). A framework for ranking corporate social responsibility disclosure. *Financial Accounting Research*, 12(1), 103–124. (In Persian).
<https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.23223405.1399.12.1.7.9>
- Khodaeipour, A; & Jafari, M. (2023). Expanding corporate social and environmental responsibility. *Green Development Management Studies*, 2(1), 101–111. (In Persian).
<https://doi.org/10.22077/jgmd.2023.6444.1032>
- Kiaei, S. (2021). The impact of social responsibility on audit contracts [Master's thesis, Higher Education Institute of Kar, Qazvin]. (In Persian).
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/ce94c1586c2980a42e7a3b4e81225404>
- Ma, R.(2023).Construction of a social audit platform based on big data for “industry price, quality and credit”. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*, 8(2) 1339-1354.
<https://doi.org/10.2478/amns.2023.1.00039>
- Mahdavi-khou, M. Nouraei, M. Chavoshani, M.Ghanbari, M. (2025) A Conceptual framework for developing Sustainability reporting in the public sector. *Governmental Accounting*, 11(2), 213-230. (In Persian).
<https://doi.org/10.30473/gaa.2025.74121.1803>
- Mahmood, Z. Kouser, R. Ali, W; (2018), Does Corporate Governance Affect Sustainability Disclosure? A *Mixed Methods Study*. *Sustainability*, Vol. 10, No. 3, pp. 207.
<https://doi.org/10.3390/su10010207>
- Mohammadi, A; Mohammadzadeh Salteh, H; Diyanti Dilemi, Z; & Aghdam Mazraeh, Y. (2020). Presenting a proposed model for the quality of public sector financial reporting in Iran. *Governmental Accounting*, 6(2), 165-174. (In Persian).
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.51580.1354>
- Moradi, M; & Safikhani, R. (2016). Analysis of public sector accounting research in Iran and

- future research directions. *Accounting and Auditing Reviews*, 23(4), 547. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2017.60859>
- Maranjory, M; & Alikhani, R. (2014). Disclosure of corporate social and governance responsibilities. *Accounting and Auditing Reviews*, 21(3), 329–348. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2014.52385>
- Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Roksana Hoque, Samiun Nazrin Bente Kamal Tune, Bushra Zarin Islam & Syed Masud Ahmed. (2020) Do social accountability approaches work? A review of the literature from selected low- and middle-income countries in the WHO South-East Asia region. *Health Policy and Planning* 35:Supplement_1, pages i76-i96.
<https://doi.org/10.1093/heapol/czaa107>
- Natale, M; & Ford, J. (1994). “The social Audit and Ethics”, *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 29-33.
<https://doi.org/10.1108/02686909410050442>
- O'Dwyer, B; Owen, D; & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>
- Papoutsis, A; & Sodhi, M. S. (2020). Does disclosure in sustainability .reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, 260, 121049.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121049>
- Parsa, S; Roper, I; Muller-Camen, M; & Szigetvari, E. (2018). Have labour practices and human rights disclosures enhanced corporate accountability? The case of the GRI framework. *Accounting Forum*, 42(1), 47-64.
<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.01.001>
- Qian, W; Burritt, R. L; & Monroe, G. S. (2018). Environmental management accounting in local government: Functional and institutional imperatives. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 148-165.
<https://doi.org/10.1111/faam.12151>
- Rahim, M. M; & Vicario, V. (2015). Social audit: a mess or means in CSR assessment? In *Social audit regulation: Development, challenges and opportunities* (pp. 1-13). Cham: Springer International Publishing.
https://doi.org/10.1007/978-3-319-15838-9_1
- Sepasi, S; Rajabzadeh, A; & Rezayat, M. (2016). Designing a social audit model using structural equation modeling. *Auditing Knowledge*, 16(65), 97–120. (In Persian). <http://danesh.dmk.ir/article-1-1414-fa.html>
- Soleimani Amiri, G; Izadpour, M; & Grami Rad, F. (2020). Content analysis of the scientific-research journal "Empirical Research in Accounting" (2011–2018). *Empirical Research in Accounting*, 10(1), 121–140. (In Persian).
<https://doi.org/10.22051/jera.2019.21103.2093>
- Sumiyana, S; Hendrian, H; Jayasinghe, K; & Wijethilaka, C. (2023). Public sector performance auditing in a political hegemony: A case study of Indonesia. *Financial accountability & management*, 39(4), 691-714.
<https://doi.org/10.1111/faam.12296>
- Sushant, & Laha, M. (2021). Game changer or accounting practice? Gender responsive budgeting in India. *Public Money & Management*, 41(7), 539-547.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1965401>
- Sysoieva I, Poznyakovska N, Balaziuk O, Miklukha O, Akimova L and Pohrishchuk B 2021 Social innovations in the educational space as a driver of economic development of modern society *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice* 3 538-48.
<https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i38.237486>
- Yáñez, S; Uruburu, Á; Moreno, A; & Lumberras, J. (2019). The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. *Journal of cleaner production*, 207, 57-66.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.09.171>



The Drivers of Accountability in Iranian Public Non-Governmental Entities: An Institutional, Structural, and Normative Analysis of the Reporting Environment

Mohammad Dabbaghi¹, Seyyed Rasool Masoumi^{*2}, Ali Zabihi³

High lights

- Public accountability is shaped by institutional, structural, and normative drivers.
- Achieving financial reporting objectives requires careful attention to reporting mechanisms, professional requirements, and social expectations.
- Enforcing public accountability in Iranian public non-governmental entities requires institutional and structural reforms, along with a systemic perspective.

1. Ph.D. Student, Accounting, Sari Campus, Islamic Azad University, Sari, Iran. (mohammad.dabbaghi@iau.ac.ir)
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Joybar Campus, Islamic Azad University, Joybar, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Sari Campus, Islamic Azad University, Sari, Iran. (5829778556@iau.ac.ir)

Corresponding Author:

Seyyed Rasool Masoumi

Email: masoumi.rasool@iau.ac.ir

Receive Date: 22 October 2025

Revise Date: 09 May 2026

Accept Date: 10 May 2026

Publish Date: 12 May 2026

How to Cite:

Dabbaghi, Mohammad; Masoumi, Seyyed Rasool; Zabihi, Ali, (2026). The Drivers of Accountability in Iranian Public Non-Governmental Entities: An Institutional, Structural, and Normative Analysis of the Reporting Environment, *Governmental Accounting*, 12 (24), 189-208.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Identifying the drivers within the reporting environment of public non-governmental entities, while improving stakeholders' perspectives, facilitates the fulfillment of accountability regarding the provision of public services and the protection of the public interest, and ultimately leads to strengthening public trust. By examination of their reporting environment, this study seeks to identify the factors that facilitate public accountability in line with their financial reporting objectives.

Research Method: The study is applied in purpose and descriptive-analytical in design, relying on a documentary approach. Documentary evidence gathered as per the PRISMA protocol from three databases—Iran Treasure of Scientific and Technical Information, the Iranian ACECR Scientific Information Database, and Web of Science—and was subsequently subjected to thematic analysis. A total of 89 documents published between 1997 and 2024 were analyzed.

Research Findings: The drivers of accountability were identified in eight main categories, comprising standardization and informational transparency, structural reforms in the financial reporting system, pressures arising from public fiscal constraints, an accountability culture, corporate governance and organizational management, compliance with regulatory requirements, a systemic approach to accountability, and the role of governing and expert oversight bodies.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: By adopting a comprehensive and interdisciplinary perspective and offering deep institutional insights, this study concludes that sustainable accountability in these entities results from the simultaneous interplay of institutional, structural, and normative drivers and is realized when reporting mechanisms, professional requirements, and social expectations are aligned within a coherent and mutually reinforcing framework.

Keywords: Balanced Score Card, Organizational Performance, Performance Measurement Systems, Public Accountability, Structural Equation.

JEL Classification: G18, M41.



Introduction

Public accountability in semi-autonomous public entities has become a central concern in contemporary governance debates, particularly where institutional ambiguity and fragmented legal authority weaken the mechanisms of oversight and transparency. In the Iranian context, public non-governmental entities occupy a structurally hybrid position: they are neither fully integrated into the state administration nor entirely independent from public oversight. This blurred institutional identity has resulted in fragmented accountability practices, inconsistent regulatory expectations, and the absence of a clear standard-setting authority in domains such as municipal accounting. As a result, accountability practices remain reactive and episodic rather than institutionalized as a continuous governance obligation. Comparative experience in European administrative systems similarly demonstrates that institutional hybridity without clear accountability anchors threatens long-term legitimacy and weakens democratic responsiveness. Despite a growing body of research on accountability in public sector entities, existing studies have largely focused either on the formal architecture of oversight or on mechanism-based reforms without sufficiently examining the underlying “drivers” that catalyze accountability in hybrid governance structures. International scholarship highlights that semi-autonomous agencies often adjust their accountability practices strategically depending on institutional expectations and the structure of interdependencies with

parent authorities. For example, as Busuioac and Lodge (2016) explain, “accountability increasingly revolves around the management and cultivation of reputation rather than compliance alone,” shifting emphasis from rule observance to stakeholder perceptions. Likewise, de Boer (2023) shows that voluntary accountability in European regulatory agencies is shaped by “a combination of reputational incentives, legitimacy-seeking behavior, and anticipated audience reactions,” illustrating that accountability does not occur merely by mandate but by perceived political exposure. Yet, in the Iranian context, although multiple studies have acknowledged institutional pressures for reform, little is known about what actually motivates—or inhibits—the institutionalization of accountability within these entities. The theoretical landscape further demonstrates that accountability emerges differently depending on institutional logics, governance arrangements, and motivational drivers. In the New Public Management paradigm, Babajani (2012) emphasizes that decentralization and performance-based management require actors to “compete, respond to user expectations, and focus on results rather than compliance.” Institutional theory similarly proposes that organizations seek legitimacy through “coercive, mimetic, and normative isomorphism” (Meyer & Rowan, 1977), while stewardship theory stresses reciprocal accountability based on trust rather than control (Schillemans & Bjurstrøm, 2020). Empirical research in Iran shows that transformational pressures have stemmed from “rising citizen demands,

financial scandals, and persistent fiscal deficits” (Babajani, 2012), and Rahmani et al. (2022) demonstrate that organizational maturity in financial reporting strengthens accountability through strategic planning, performance-based budgeting, and enhanced oversight. However, the question of what actually drives accountability behavior in hybrid public entities—beyond structural compliance—remains empirically underexplored. Against this backdrop, this study adopts an institutionally grounded perspective to systematically examine the reporting environment, with the aim of identifying the underlying drivers that enable and sustain public accountability within the institutional context of Iranian public non-governmental entities.

Research Methodology

This research is applied in purpose and descriptive-analytical in nature, relying on a documentary approach and secondary data. Documentary evidence was collected in accordance with the PRISMA protocol (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) from three major scientific databases: Iran Treasure of Scientific and Technical Information (Ganj), the Iranian ACECR Scientific Information Database (SID), and Web of Science. Following a multi-stage screening process, 89 research documents published between 1997 and 2024 were selected and subsequently examined through thematic analysis. For organizing and managing the extracted codes, MAXQDA (version 20.4.0) software was employed, and the search algorithm and selection procedure were implemented in accordance with Table 1.

Table 1. Search Algorithm and Selection Process (Perobelli, Cappellaro & Saporito, 2024)

Steps	Added (Subtracted) Items	Result
Step 1: Initial Search		N=2644
Keywords and search phrases for domestic research	"Public Non-Governmental Institutions and Entities" and "Accountability"	
Keywords and search phrases for foreign research	TS=(Public Accountability) and ((Semi-Autonomous Organizations) or (Arm's-length Bodies) or (Agencies) or (Hybrid Organisations) or (Quango))	
Step 2: Screening	Added items based on snowballing method: 4	N=2648
Step 3: Eligibility	Items removed after examining the abstract and title: 2531	N=117
Step 4: Inclusion	Items removed after examining the full text: 28	N=89

Conclusion

Table 2 presents the findings of this study. The results indicate that public accountability within Iranian public non-governmental entities emerges as the outcome of interactions across three interdependent levels of drivers: the institutional level, the structural level, and the cultural–normative level.

Table 2. Drivers of Public Accountability in Iranian Public Non-Governmental Entities

Level	Drivers of Public Accountability	Subcategories
Institutional Level	Governance-oriented, professional, and external stakeholder institutions shaping public accountability	Channels of public communication and citizen participation Governance and expert regulatory institutions
	Macro-fiscal pressures as drivers of reform	Financial imbalances and systemic risks
	Rule-of-law and compliance orientation	Regulatory revision and legal reinforcement Formal oversight and supervisory mechanisms
Structural Level	Information standardization and transparency	Disclosure and transparency arrangements Information-management processes

Level	Drivers of Public Accountability	Subcategories
Normative Level	Corporate and organizational governance	Modern governance frameworks Financial resource and risk management
	Structural reforms in the financial reporting system	Accounting and auditing reforms Budgetary re-engineering Maturity of the financial system Enhancing the quality of financial reporting
	Strengthening the organizational and societal culture of accountability	Analytical and practical foundations of accountability Informal accountability mechanisms
	Systemic orientation toward accountability	Innovation enablers and accountability instruments Institutional doctrines and principles

Discussion

This study aimed to identify the environmental drivers of reporting within Iranian non-governmental public institutions through a content analysis of findings from both domestic and international research. Subsequently, leveraging insights from established theoretical frameworks, it elucidates the motivating factors that, according to the findings, strengthen accountability in delivering public services and safeguarding public interests. A systemic perspective on accountability grants legitimacy to organizations through institutional principles and organizational isomorphism. Furthermore, it reinforces accountability by fostering an innovation-based performance management system. Standardization and information transparency—achieved through comprehensive and proactive disclosure, facilitating the rapid and orderly flow of data, and ensuring regular, timely, and reliable access to information—lead to enhanced transparency, public trust, and accountability.

The Transaction Cost Economics perspective also explains that accountability and transparency mechanisms improve the efficiency of exchanges. The study's findings indicate that structural reforms in the financial reporting system—such as implementing accrual accounting, performance auditing, performance-based budgeting, a participatory budgeting approach, improving the flow of economic information, enhancing the quality of financial reporting, and strengthening the public reports of independent organizations—result in better accountability. A prime example of transformational motivations arising from macro-fiscal constraints is the persistent budget deficit, which has turned dependence on unstable sources into one of Iran's economic bottlenecks. Strengthening the organizational and social culture of accountability, by elevating cultural and normative foundations, clarifying the theoretical and practical bases of public service, and promoting voluntary accountability based on avoiding legal repercussions, increases responsive behaviors. Corporate governance and organizational management preserve accountability and balance between market logic and public logic (based on institutional theory) through pathways such as frequent audits (including performance audits), financial incentives (based on modern public management market mechanisms), audit committees, the application of profit-oriented mechanisms in public institutions, and financial resource and risk management. Reforming legislative policies, financial laws, and transparency, along with formal

accountability mechanisms like sanctions and rewards, internal and independent audits, create the conditions for the rule of law and regulatory compliance. On one hand, under institutional theory, public institutions tend to comply with legitimacy-granting requirements to gain legitimacy. On the other hand, according to social exchange theory, public accountability reflects an avoidance of the costs of legal non-compliance. Engaging with citizens, stakeholder participation, transformative political and governing bodies, and specialized civil society organizations in the fields of accounting and finance establish the validity and institutionalization of accountability requirements by setting criteria to enhance the quality of financial reporting. The overall conclusion of this study is that accountability in public non-governmental entities is a multilayered construct that becomes effective only when institutional legitimacy, structural capability, and cultural internalization intersect. At the institutional level, accountability is motivated by the need to retain public trust and protect organizational legitimacy in environments where scrutiny arises not only from state oversight but also from societal expectations. At the structural level, accountability requires credible information systems that render financial and operational performance observable, comparable, and open to verification. At the cultural–normative level, accountability must be internalized as a shared expectation rather than a response to external compulsion. This three-tier interaction shows that accountability is neither a regulatory byproduct nor a procedural necessity, but a governance condition that depends on the

alignment of motivation, capacity, and collective norms. When norms, systems, and legitimacy interact coherently, accountability becomes self-sustaining and future-oriented rather than reactive or episodic. The practical implication is that reforms should not focus exclusively on legal or technical modifications, but on strengthening the institutional conditions under which accountability can be enacted and normalized. Theoretically, this study demonstrates that accountability must be treated as a systemic phenomenon linked to governance architecture rather than an isolated administrative attribute. The sustainability of accountability ultimately depends on the capacity of institutions to integrate normative expectations with structural transparency. Where such integration occurs, accountability becomes embedded in organizational identity; where it is absent, accountability remains intermittent, instrumental, and fragile. In summary, this study concludes that sustainable accountability in these units is the simultaneous outcome of institutional, structural, and normative drivers. It is realized only when reporting mechanisms, professional requirements, and social expectations are established within a coherent and synergistic framework.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Authors' Contributions

Conceptualization, M.D.; methodology, M.D., S.R.M.; software, M.D.; validation,

M.D., S.R.M.; formal analysis, M.D.; investigation, M.D.; resources, M.D., S.R.M.; data curation, M.D.; writing—original draft preparation, M.D.; writing—review and editing, M.D., S.R.M.; visualization, M.D.; supervision, S.R.M.; project administration, S.R.M. and A.Z.; funding acquisition, none. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript.

Conflict of interest

The authors declare that there are no conflicts of interest regarding the publication of this manuscript.

Sponsor

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

Data availability statement

The data supporting the findings of this study are available in Zenodo at <https://zenodo.org/records/18413323> upon request from the authors.

Declaration of generative ai and ai-assisted technologies in the writing process

During the preparation of this work, the authors used ChatGPT (OpenAI, version 5.2) for language editing and translation support. The authors reviewed and edited all outputs and take full responsibility for the final content.

«مقاله پژوهشی»

محرك‌های پاسخگویی نهادهای عمومی غیردولتی ایران: تحلیل نهادی، ساختاری و هنجاری محیط گزارشگری

محمد دباغی^۱، سیدرسول معصومی^{۲*}، علی ذبیحی^۳

نکات برجسته

- پاسخگویی عمومی متأثر از محرك‌های نهادی، ساختاری و هنجاری است.
- برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی باید به سازوکارهای گزارشگری، الزامات حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی توجه ویژه داشت.
- الزام به پاسخگویی عمومی واحدهای عمومی غیردولتی ایران مستلزم اصلاحات نهادی و ساختاری و نگرشی سیستمی است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: شناسایی عوامل پیش‌برنده در محیط گزارشگری واحدهای عمومی غیردولتی، ضمن بهبود چشم‌انداز ذی‌نفعان، شرایط را برای ایفای پاسخگویی درباره‌ی خدمات عمومی و تأمین منافع عمومی فراهم می‌کند و در غایت به گسترش اعتماد عمومی می‌انجامد. پژوهش حاضر با بررسی عمیق محیط گزارشگری، به دنبال شناسایی عوامل تسهیل‌کننده پاسخگویی عمومی در راستای اهداف گزارشگری مالی است.

روش پژوهش: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی، از منظر ماهیت، توصیفی-تحلیلی و با رویکرد اسنادی انجام شد. مجموعه داده‌های اسنادی مطابق با پروتکل «موارد ترجیحی برای گزارش مقالات مروری نظام‌مند و فراتحلیل‌ها» از سه پایگاه اطلاعات علمی ایران، پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی و وب آو ساینس گردآوری شد. بر اساس جستجوهای انجام‌شده، ۸۹ سند پژوهشی طی دوره زمانی ۱۹۹۷ تا ۲۰۲۴ انتخاب و سپس با روش تحلیل موضوعی مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش: محرك‌های پاسخگویی در قالب هشت مقوله‌ی اصلی شناسایی گردید و شامل استانداردسازی و شفافیت اطلاعاتی، اصلاحات ساختاری در نظام گزارشگری مالی، فشارهای ناشی از تنگناهای مالی عمومی، تقویت فرهنگ پاسخگویی، حاکمیت شرکتی و مدیریت سازمانی، رعایت قانون و الزامات مقرراتی، نگرش سیستمی به پاسخگویی و نقش‌آفرینی نهادهای حاکمیتی و تخصصی را دربر می‌گیرد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: مطالعه حاضر با بکارگیری دیدگاهی جامع و میان‌رشته‌ای و ارائه بینشی عمیقی و کاربست استنتاجات نهادی، به این نتیجه رسید که پاسخگویی پایدار در این واحدها برآیند همزمان محرك‌های نهادی، ساختاری و هنجاری است و هنگامی محقق می‌شود که سازوکارهای گزارشگری، الزامات حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی در یک چارچوب منسجم و هم‌افزا استقرار یابد.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی عمومی، تحلیل موضوعی، محیط گزارشگری، مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی
طبقه‌بندی موضوعی: M41, G18

۱. دانشجوی دکترا، حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. (mohammad.dabbaghi@iau.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد جویبار، دانشگاه آزاد اسلامی، جویبار، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. (5829778556@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

سیدرسول معصومی
رایانامه:

masoumi.rasool@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۳۰

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۲۰

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۲/۲۲

استناد به مقاله:

دباغی، محمد؛ معصومی، سیدرسول؛ ذبیحی، علی، (۱۴۰۵)، محرك‌های پاسخگویی نهادهای عمومی غیردولتی ایران: تحلیل نهادی، ساختاری و هنجاری محیط گزارشگری، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۱۸۹-۲۰۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه^۱

برپایه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است (مجبی و همکاران، ۱۴۰۲). ماهیت و نظام حقوقی حاکم بر مؤسسه‌های عمومی غیردولتی ایران دچار ابهام است و ماهیت شرکت‌های وابسته به آن‌ها به درستی تبیین نشده است (غمامی و همکاران، ۱۳۹۶). از طرفی، ناهماهنگی‌ها و اختلاف‌های موجود میان قوانین اختصاصی مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران و مقررات عام ناظر بر دستگاه‌های اجرایی دولتی، از عوامل تعیین‌کننده در توقف روند اصلاحات و کندی تحول در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی این نهادها به‌شمار می‌رود. به‌طور خاص، در خصوص تعیین مرجع صلاحیت‌دار برای تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به شهرداری‌ها، اجماع نظری میان سازمان حسابرسی و وزارت کشور شکل نگرفته است. در سطح بین‌المللی نیز هموند^۲ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که سازمان‌های برون‌بخش^۳ - که از نظر کارکردی با مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی در ایران قابل مقایسه‌اند - به‌دلیل ساختار غیرانتخابی، شفافیت محدود و پاسخگویی ناکافی، پیوسته با انتقادهای گسترده روبرو بوده‌اند.

پژوهش‌های پیشین با پرداختن به ابهامات ماهیت حقوقی مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران، چالش‌های نظارت مالی بر این قبیل واحدها، صلاحیت نهادهای نظارتی در رسیدگی به آن‌ها و ماهیت پژوهی و جایگاه این نهادها، ابعاد و مؤلفه‌هایی را شناسایی کردند که به طور مستقیم یا غیرمستقیم به موضوع پاسخگویی آن‌ها مربوط است. از این رو، به نظر می‌رسید ادبیات پاسخگویی نهادهای عمومی غیردولتی ایران نیازمند تحلیل یافته‌های پژوهش‌های داخلی، تلفیق نظام‌مند آن با مطالعات خارجی و ارائه دیدگاهی جامع و میان‌رشته‌ای است. با هدف پوشش این شکاف، پژوهش حاضر با بررسی فراگیر ادبیات پاسخگویی نهادهای مشابه در سطح بین‌المللی و نظریه‌های مطرح در این خصوص بر کاوش عوامل زمینه‌ای و نهادی متمرکز است که تحقق پاسخگویی عمومی را به‌عنوان یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی در مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران تسهیل می‌کند. در این مطالعه با

به‌کارگیری استنتاجات نظریه‌های معتبر، به شناسایی محرک‌های موجود در محیط گزارشگری مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران پرداخته شد که مسئولیت پاسخگویی در قبال ارائه خدمات عمومی و تأمین منافع عمومی را تقویت می‌کند.

مبانی نظری

محرک‌های پاسخگویی در نهادهای عمومی نیمه‌مستقل:

نظریه‌ها و دیدگاه‌ها

در الگوواره مدیریت عمومی نوین^۴ که سرچشمه گرفته از ترکیبی از عوامل اقتصادی، سیاسی و فناورانه است، با گرایش به اصول مدیریت‌گرایی و سازوکارهای بازارمحور مطرح می‌شود که بخش عمومی می‌تواند با تمرکززدایی و افزایش استفاده از رویکردهای مبتنی بر سازوکارهای بازار راهکارهای مناسب‌تری را برای اداره امور خود انتخاب و از آن‌ها استفاده کند (باباجانی، ۱۳۹۱). در این الگوواره، با تغییر تمرکز از انطباق (با قوانین) به عملکرد، مدیران انعطاف‌پذیری بیشتری کسب می‌کنند و از طرف دیگر، آن‌ها را در قبال اثربخشی، عملکرد و پاسخگویی به مردم مسئول می‌سازد (رابی و سبهاروال^۵، ۲۰۲۵).

اورمان، ون خوتخن و ون تیل (۲۰۱۵) با بررسی سازمان‌های نمایندگی (آژانس‌ها)، چهار نوع سازوکار (نظام) پاسخگویی را شناسایی کردند که با چهار مسیر اصلاحات مدیریت عمومی موسوم به «4-MS» شامل حفظ^۶، نوسازی^۷، تجاری‌سازی^۸ و کمینه‌سازی^۹ همخوانی دارند.

برپایه تئوری نهادی^{۱۰}، اصول سازماندهی سازمان‌ها مبتنی بر منطق‌های نهادی نظیر منطق بازار (کارایی اقتصادی) و منطق عمومی (سازوکارهای کسب مشروعیت) است که راهنمای آنها به منظور انطباق موفق با انتظارات اجتماعی و فنی است (پروبی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۴). بر این اساس، در نظریه موسوم به همسان‌سازی^{۱۲} که توسط مایر و روان^{۱۳} (۱۹۹۷) توسعه یافت مطرح می‌شود که کسب مشروعیت نهادها را مجبور پذیرش الزامات برون‌سازمانی می‌کند بدین صورت که نهادها به واسطه سازوکارهای هم‌شکلی تقلیدی (پیروی از مسیر سازمان‌های موفق، برای نمونه بکارگیری استانداردهای حسابداری فدراسیون

۱. مستخرج از رساله دکتری

8. Marketization

9. Minimization

10. Institutional Theory

11. Perobelli et al

12. Isomorphism

13. Mayer & Rowan

2. Hammond

3. Arm's-length Bodies

4. New Public Management

5. Rabbi & Sabharwal

6. Maintaining

7. Modernization

کریستنسن^۸ با مبنا قراردادن مدل پیشین، با عنوان مدل تحول در نظام حسابداری بخش عمومی از پنج بعد شامل محرک‌های خارجی تحول، پیش‌برندگان تحول، تهیه‌کنندگان اطلاعات، استفاده‌کنندگان از اطلاعات و محدودیت‌های اجرایی تشکیل شده است (باباجانی، ۱۳۹۱).

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) استدلال می‌کنند از آنجا که پاسخگویی از طریق یک نظام مالی و حسابداری بالغ و خبره میسر است بنابراین، مدل بلوغ می‌تواند از طریق ابعادی همچون اهداف و معیارهای راهبردی مدیریت مالی، کیفیت برنامه‌ریزی مالی و اطلاعات پیش‌بینی، کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت مدیران در امور مالی و منابع انسانی در جهت تقویت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی به کار گرفته شود.

بر اساس نظریه تبادل اجتماعی^۹، افراد در سازمان‌ها به‌صورت داوطلبانه و بر پایه احساس تعهد درونی، در برابر مزایایی که دریافت می‌کنند خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به انتظارات ناشی از هنجارها و قوانین سازمانی می‌دانند و این تعهد اغلب به‌صورت رفتار ملاحظه‌کارانه و تمرکز بر انجام الزامات پاسخگویی به‌جای ارتقای واقعی عملکرد بروز می‌کند (رابی و سبهاروال، ۲۰۲۵).

پاسخگویی عمومی

پاسخگویی بیشتر به‌عنوان یک فرایند رابطه‌ای (شیلمنز^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۴) میان یک عامل و یک مجمع تعریف می‌شود. فرایندی که در آن، عامل موظف است اطلاعات و توضیحاتی را در خصوص عملکرد خود به مجمع ارائه می‌دهد (اورمان و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۵). لی و همکاران^{۱۲} (۲۰۲۴) پاسخگویی را با چهار رویکرد مفهوم‌سازی کرده‌اند: رویکرد نوع‌شناختی که میان سطوح فردی، سازمانی و نهادی تمایز قائل می‌شود، رویکرد ساختاری که پاسخگویی را به‌عنوان متغیری مرکب از شاخص‌های قابل مشاهده در نظر می‌گیرد، رویکرد فرآیندی که آن را فرایندی پویا شامل اطلاع‌رسانی، بحث و بررسی و پیامد می‌داند و رویکرد بُعدی که بر ویژگی‌هایی همچون انتظار، مشروعیت و تخصص تأکید دارد. پاسخگویی عمومی مفهومی پیچیده است که مستلزم برقراری توازن میان هنجارها و مسئولیت‌های گاه متعارض در عرصه‌ای پیچیده از کنترل‌های بیرونی، استانداردهای حرفه‌ای، اولویت‌های شهروندان،

بین‌المللی)، هم‌شکلی اجباری (فشارهای سازمان‌های دیگر مانند بانک جهانی برای اتخاذ استانداردهای بین‌المللی حسابداری) و هم‌شکلی هنجاری (تأثیر اشخاص حرفه‌ای بخش خصوصی بر نهادهای عمومی در پذیرش روش‌ها و رویه‌های یکسان نظیر اصلاحات در حسابداری بخش عمومی) به دنبال کسب قدرت سیاسی و مشروعیت نهادی هستند.

نظریه مباشرت^۱ در تقابل با نظریه نمایندگی که بر کنترل و نظارت استوار است، بر اعتماد و تعهد متقابل بین کارگزار و کارفرما تأکید دارد (شیلمنز و بی‌یورستروم^۲، ۲۰۲۰). نظریه‌ی مباشرت قائل به پاسخگویی متقابل است که بر مبنای آن، پاسخ‌خواه نیز در قابل عملکرد و تصمیمات خود به پاسخ‌گو پاسخ می‌دهد (رابی و سبهاروال، ۲۰۲۵). نظریه‌ی مباشرت تأکید دارد که منافع مباشران می‌تواند با منافع کارفرمایان همسو باشد و این همسویی، تعارض ذاتی فرض‌شده در نظریه نمایندگی را کاهش می‌دهد (شیلمنز، ۲۰۱۳).

بوسویوک^۳ و لاج^۴ (۲۰۱۶)، وفق نظریه‌ی مدیریت شهرت^۵ تشریح می‌کنند که پاسخگویی حول محور مدیریت و پرورش شهرت افراد یا سازمان‌ها نزد مخاطبان مختلف می‌چرخد. طبق این نظریه، بازیگران برای مدیریت ریسک‌های مرتبط با شهرت و ارتقای جایگاه خود، به‌صورت راهبردی در فرآیند ارائه پاسخ مشارکت می‌کنند و همچنین نهاد (بستر)های پاسخگویی نیز باید تصویر و شهرت خود را حفظ کنند.

دیدگاه اقتصاد هزینه‌ی تراکنش^۶ سازمان‌های ترکیبی را ترتیبانی قلمداد می‌کند که به‌عنوان یکی از گزینه‌های عرضه کالا یا خدمات (در مقایسه با تولید داخلی یا بازار) هزینه‌های مرتبط با انجام تراکنش‌های تجاری در یک بازار را تحلیل می‌کند تا ساختار حاکمیتی بهینه را برای بهینه‌سازی این هزینه‌ها شناسایی کند (پروبی و همکاران، ۲۰۲۴).

مدل اصلاح شده‌ی لادر^۷ شامل دو گروه متغیرهای اقتضایی (محرک‌ها و زمینه‌های ساختاری) و سه گروه متغیرهای رفتاری شامل گردانندگان تحول، پیش‌برندگان سیاسی تحول و ذینفعان و دو گروه متغیرهای ابزاری شامل مفهوم تحول و راهبرد اجرایی است که به تشریح فرآیند تحول در سیستم‌های حسابداری، بودجه‌بندی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد به عنوان اجزای تشکیل‌دهنده‌ی نظام پاسخگویی در بخش عمومی می‌پردازد (باباجانی، ۱۳۹۱). مدل مارک

7. Lüder's Modified Contingency Model
8. Mark Christensen
9. Social Exchange Theory
10. Schillemans
11. Overman et al
12. Li et al

1. Stewardship Theory
2. Bjurström
3. Busuioc
4. Lodge
5. Reputation-Based Theory
6. Transaction Cost Economics

هدف سیاست‌زدایی از فرایند تصمیم‌گیری شکل گرفته‌اند و مجموعه‌ای از نهادها را دربرمی‌گیرند که با عناوینی چون سازمان‌های نمایندگی (اژانس‌ها^۴) و سازمان‌های شبه‌مستقل غیردولتی شناخته می‌شوند. افزایش قابل توجه تعداد این نهادها که هم‌زمان به‌عنوان طبقه‌ای نوین در عرصه‌ی سیاست و نیز به‌منزله سازمان‌هایی عمومی، حکومتی و انتصابی شناخته می‌شوند، منجر به شکل‌گیری مباحث گسترده‌ای پیرامون پاسخگویی و دگرگونی در ساختار آن‌ها شده است (تی. پین^۵ و اسکلچر^۶، ۱۹۹۷). این سیاست‌زدایی به ایجاد یک حلقه اضافی در زنجیره پاسخگویی منجر شد (هموند و همکاران، ۲۰۱۹).

مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی در ایران

مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی در ایران با هدف تحقق عدم تمرکز اداری شکل گرفته‌اند و به‌عنوان واحدهای اقتصادی با مالکیت عمومی، اما خارج از حیطه اداره‌ی مستقیم دولت، فعالیت می‌کنند (مولائی و بنده‌علی، ۱۳۹۹). نخستین بار در ماده‌ی (۵) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، ماهیت حقوقی جدیدی با عنوان «مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی» ایجاد شد. فهرست این نهادها در سال ۱۳۷۳ با تصویب قانون «فهرست نهادها و مؤسسه‌های عمومی غیردولتی» به تأیید مجلس شورای اسلامی رسید. سرانجام، قانون‌گذار در ماده‌ی (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶، با افزودن شرط تأمین بیش از ۵۰ درصد از بودجه سالانه از محل منابع غیردولتی، به بازتعریف این واحدها پرداخت. یافته‌های قراخلو (۱۴۰۲) و حسینی‌پوراردکانی (۱۳۹۰) نشان می‌دهد که مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی در ایران را می‌توان در چهار دسته متمایز تقسیم کرد که در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. انواع مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی، قراخلو (۱۴۰۲) و حسینی‌پور اردکانی (۱۳۹۰)

نوع	مبنا	نمونه‌ها
۱	درج شده در قانون «فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی» مصوب ۱۳۷۳	شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه‌ی آنان؛ جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران؛ سازمان تأمین اجتماعی
۲	طبق قانون تأسیس یا اساسنامه	نهاد کلبخه‌های عمومی کشور؛ سازمان بورس و اوراق بهادار؛ دهیاری‌ها

ملاحظات اخلاقی، قوانین دولتی و در نهایت منافع عمومی است (دنهارت و دنهارت^۷، ۲۰۱۵). کاپل^۸ (۲۰۰۵) برای پاسخگویی عمومی، پنج بُعد اصلی شامل شفافیت، تعهد قانونی، کنترل‌پذیری، مسئولیت‌پذیری و واکنش‌پذیری را مطرح کرده است در حالیکه آهرن^۹ و مای^{۱۰} (۲۰۲۵) با رویکردی گسترده‌تر، ابعادی همچون مشروعیت، انطباق، شفافیت، صرفه اقتصادی، اعتماد، برابری و عدالت، کیفیت ارائه خدمات، اثربخشی و تحقق نتایج را به‌عنوان مؤلفه‌های پاسخگویی شناسایی کرده‌اند. مچکووا و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۹) سه شکل اصلی از پاسخگویی عمومی را متمایز کرده‌اند: پاسخگویی عمودی، پاسخگویی افقی، و پاسخگویی مورب. شیلمنز و همکاران (۲۰۲۴) سه سبک اصلی پاسخگویی عمومی را شناسایی کرده‌اند: متمرکز که بر کنترل سلسله‌مراتبی و پاسخگویی عمودی تأکید دارد، سلسله‌مراتبی محدود به تعاملات افقی و مورب و نقش فعال ذی‌نفعان اجتماعی متمرکز است و فراگیر که نوعی توازن میان این دو رویکرد برقرار می‌کند.

محرک‌های پاسخگویی

عوامل پیش‌برنده و تأثیرگذار در محیط گزارشگری نهادها و مؤسسه‌های عمومی غیردولتی است که شرایط لازم و کافی را برای ایفای مسئولیت پاسخگویی درباره ارائه خدمات عمومی و تأمین منافع عمومی فراهم می‌کنند.

نهادهای عمومی نیمه‌مستقل

حکمرانی عمومی غیرمتمرکز بر ایده‌ی تفکیک و واگذاری (یاماموتو^{۱۲}، ۲۰۰۶) امور و متأثر از زمینه‌های قانونی و سنت‌های حکمرانی دولتی و به دلایل اقتصادی و سیاسی (ون ختختن و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۰) به طیف گسترده‌ای از نهادهای پیرامونی^{۱۴}، سازمان‌های فرادولتی^{۱۵}، نهادهای غیراکثریتی^{۱۶} و سازمان‌های شبه‌مستقل غیردولتی^{۱۷} استوار است (فلیندرز^{۱۸}، ۲۰۰۴). سازمان‌های برون‌بخش و سازمان‌های ترکیبی^{۱۹} دو دسته‌بندی اصلی از نهادهایی به‌شمار می‌آیند که حکمرانی عمومی غیرمتمرکز از طریق آن‌ها تحقق می‌یابد. سازمان‌های برون‌بخش مفهومی فراگیر در ادبیات حکمرانی عمومی به‌شمار می‌آیند که با

9. Extra-governmental Organizations

10. Non-majoritarian Institutions

11. Quasi-autonomous Non-Governmental Organizations (QUANGOs)

12. Flinders

13. Hybrid organizations (HOs)

14. Agencies

15. Payne

16. Skelcher

1. Denhardt & Denhardt

2. Koppell

3. Ahearn

4. Mai

5. Mechkova et al

6. Yamamoto

7. Voorn et al

8. Fringe Bodies

و چهار گروه از عوامل اثرگذار بر تحول نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران را معرفی کرد: نهادهای سیاسی و اجرایی (مانند مجلس شورای اسلامی)، نهادهای مدنی (از جمله جامعه حسابداران رسمی)، قوانین و عوامل فرهنگی.

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) به طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر عمومی ایران پرداختند. نتایج، هشت بعد کلیدی شامل رهبری، بودجه‌ریزی مالی، راهبری و نظارت، کارایی، قوانین، گزارشگری مالی، سرمایه انسانی و فناوری اطلاعات را شناسایی کرد که مبنایی برای سنجش بلوغ این واحدها در پنج سطح از «مبتدی» تا «متعالی» فراهم می‌آورد.

میرزائی (۱۳۹۲) نشان داد که عملکرد مالی ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی شهر تهران تأثیری مثبت و معنادار بر ابعاد گوناگون پاسخگویی شامل سازمانی، قانونی، حرفه‌ای و سیاسی دارد.

ذبیح‌اله نژاد (۱۳۹۸) و آبیاریکاشی (۱۳۹۵) نشان دادند که تغییر نظام مالی و پیاده‌سازی مبنای تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش پاسخگویی در این بخش می‌شود. مرادخانی و سعادت (۱۳۹۸) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که تبیین جایگاه حقوقی نهادهای عمومی غیردولتی در نظام حقوق اداری ایران می‌تواند ابزاری مؤثر برای افزایش پاسخگویی و تقویت نظارت بر عملکرد آن‌ها باشد.

آیت‌اله زاده‌شیرازی و نرگسیان (۱۳۹۲) دریافتند که مدیریت مؤثر ارتباط با شهروند، تأثیری مثبت و معنادار بر سه مؤلفه کلیدی حکمرانی شهری — یعنی مشارکت عمومی، پاسخگویی عمومی و شفافیت سازمانی — دارد و مشارکت عمومی نیز در این رابطه نقش میانجی ایفا می‌کند.

پیشینه خارجی

اورمان و همکاران (۲۰۱۵) با بررسی سازمان‌های نمایندگی در شش کشور اروپایی، چهار مسیر اصلی اصلاحات در نظام‌های پاسخگویی سازمان‌های نیمه‌مستقل را به‌عنوان عوامل تعیین‌کننده تفاوت در الگوهای پاسخگویی شناسایی کردند: حفظ، نوسازی، تجاری‌سازی و کمینه‌سازی. نتایج نشان داد که نوع سازمان، حوزه فعالیت و میزان استقلال حقوقی آن با یکی از این

نوع	مبنا	نمونه‌ها
۳	واجد کلیه معیارهای قانونی مندرج در ماده (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری ^۱	صندوق‌های بازنشستگی
۴	واجد کلیه معیارهای قانونی مندرج در ماده (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری	نظام‌های حرفه‌ای نظیر کانون وکلای دادگستری، نظام پزشکی؛ دانشگاه آزاد اسلامی؛ اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران

پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

کلاته و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که در بخش عمومی کلان داده تأثیر مثبت و معناداری بر ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی مرتبط با محتوا و ارائه اطلاعات دارند. همچنین اثر غیرمستقیم کلان داده بر مسئولیت پاسخگویی از طریق ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات معنادار است. اما اثر غیرمستقیم کلان داده بر مسئولیت پاسخگویی از طریق ویژگی‌های کیفی محتوای اطلاعات معنادار نیست. افزون بر آن اثر کل (ترکیبی از اثر مستقیم و غیرمستقیم) کلان داده، تأثیر مثبت و معناداری بر مسئولیت پاسخگویی دارد. از سویی مشاهده شد ویژگی‌های کیفی محتوای اطلاعات رابطه معناداری با مسئولیت پاسخگویی ندارند، لیکن ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات بر مسئولیت پاسخگویی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

ستوده و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که شاخص‌ها و مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخ‌گویی به استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌شود، ولی انجام روش‌های نوین به منظور جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌شود.

پارساپور و شکر خواه (۱۴۰۴) نشان دادند که سیستم‌های ارزیابی عملکرد رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان و پاسخگویی عمومی دارد. پاسخگویی عمومی رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان دارد، همچنین پاسخگویی عمومی به طور کامل رابطه بین سیستم‌های ارزیابی عملکرد و عملکرد سازمانی را میانجی می‌کند.

مطالعه باباجانی (۱۳۹۱) به شناسایی محرک‌های تحول از جمله «افزایش سطح مطالبات شهروندی»، «بروز رسوایی‌های مالی» و «افزایش مستمر کسری بودجه‌های سالانه کشور» انجامید

محل منابع غیردولتی تأمین گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد.

۱. ماده ۳- مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی: واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده یا می‌شود و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از

سلسله‌مراتبی باشند، در خدمت یادگیری سازمانی، هماهنگی بیرونی، مدیریت شهرت و تقویت هنجارهای اخلاقی قرار دارند و از طریق اطلاع‌رسانی، گفت‌وگو و پیگیری پیامدها در فرآیند پاسخگویی نقش ایفا می‌کنند.

ماجتی^۵ و پاپادوپولوس^۶ (۲۰۲۲) با نظرسنجی از مدیران ارشد سازمان‌های نمایندگی عمومی در سوئیس دریافتند که ادراک از پاسخگویی احساس‌شده تابع سه عامل اصلی است: لزوم توضیح تصمیمات به وزارتخانه‌های بالادستی، ادراک از تخصص و مشروعیت نهادهای ناظر.

باخ^۷ و همکاران (۲۰۱۶) با نظرسنجی از مدیران ارشد سازمان‌های نمایندگی در اتریش، آلمان، هلند و سوئیس دریافتند که که ویژگی‌های نهادی و بومی هر کشور نقش پررنگی در شکل‌دهی به پاسخگویی دارند.

شیلمنز (۲۰۱۱) با بررسی سازمان‌های نمایندگی در هلند نشان داد که سازوکارهای پاسخگویی افقی مانند هیئت‌های ذی‌نفعان و کمیسیون‌ها می‌توانند از طریق تبادل بازخورد و یادگیری میان ذی‌نفعان کمبود پاسخگویی را تا حدی جبران کنند، اما جایگزینی مؤثر برای کنترل دموکراتیک سنتی محسوب نمی‌شوند.

ویلمز^۸ (۲۰۱۴) با بررسی مشارکت‌های عمومی-خصوصی در پروژه‌های زیرساخت مدارس فلاندر بلژیک دریافت که وجود فرایندهای چندگانه پاسخگویی موجب بهبود پاسخگویی دموکراتیک می‌شود. این پژوهش بر ضرورت رویکردی چندبعدی به پاسخگویی تأکید کرد.

لیدورف-تیدا^۹ (۲۰۲۳) با تحلیل داده‌های سازمان‌های نمایندگی اتحادیه اروپا نشان داد که توجه رسانه‌ای و اهمیت موضوعات تحت پوشش آژانس‌ها از عوامل اصلی افزایش شدت پاسخ‌خواهی و نظارت هستند.

تران و همکاران (۲۰۲۱) با نظرسنجی از مدیران و حسابداران بخش عمومی ویتنام نشان دادند که گزارشگری مالی باکیفیت از طریق افزایش مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات، پاسخگویی و در نتیجه عملکرد سازمانی را بهبود می‌بخشد.

مسیرها هم‌راستا می‌شود و همین امر، شدت و برای پاسخگویی سازمان‌ها به نهادهای بالادستی را تعیین می‌کند.

پروبل و همکاران (۲۰۲۴) با تمرکز بر سازمان‌های ترکیبی در بخش عمومی دریافتند که بازیگران عمومی محیط خارجی به‌عنوان تنظیم‌گران، از طریق سیاست‌های بازارمحور و نظارت بر این سازمان‌ها، نقش مهمی در تضمین پاسخگویی دموکراتیک دارند در مقابل، نهادهای عمومی با تملک سازمان‌های ترکیبی و طراحی سازوکارهای حاکمیت شرکتی و ارزیابی عملکرد، در پی هم‌راستایی منافع و ارتقای پاسخگویی نهادی هستند.

نتایج مطالعه کوپ^۱ (۲۰۱۴) نشان داد سازمان‌هایی که در معرض مسائل سیاسی برجسته‌تر قرار دارند، به منابع مالی دولتی وابسته‌اند یا از نیروی انسانی بیشتری برخوردارند، گرایش بالاتری به پاسخگویی داوطلبانه نشان می‌دهند امری که بازتابی از منطق مشروعیت‌جویی و واکنش به فشارهای قانونی در نهادهای عمومی نیمه‌مستقل است.

دبوئر^۲ (۲۰۲۳) با بررسی سازمان‌های نمایندگی اتحادیه اروپا نشان داد که نوع مخاطب نقش تعیین‌کننده‌ای در فعال‌سازی سازوکارهای پاسخگویی دارد و رفتارهای پاسخگویی داوطلبانه از ترکیبی از سازوکارهای مکمل و متناسب با منابع و انتظارات مخاطبان شکل می‌گیرد.

شیلمنز و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی نهادهای نیمه‌مستقل در هفت کشور توسعه‌یافته دریافتند که شیوه‌های گزارش‌دهی مؤثر و کاربرد منصفانه پاداش‌ها و مجازات‌ها از مهم‌ترین پیش‌زمینه‌های نهادی تقویت احساس پاسخگویی در مدیران عامل هستند.

گروسی^۳ و توماسون^۴ (۲۰۱۵) در مطالعه‌ی موردی شرکت بندر کپنهاگ-مالمو نشان دادند که تضمین پاسخگویی در سازمان‌های ترکیبی مستلزم بازتاب ارزش‌های عمومی در مأموریت سازمان، هم‌سویی منافع مالکان عمومی و خصوصی و نیز هماهنگی میان مالکان عمومی است.

برومل (۲۰۲۳) با بررسی نهادهای مستقل اداری در هلند دریافت که نهادهای ذی‌نفع می‌توانند به‌عنوان سازوکاری مکمل برای پاسخگویی عمل کنند و این نهادها بیش از آنکه ابزار کنترل

6. Papadopoulos
7. Bach
8. Willems
9. Leidorf-Tidå

1. Koop
2. De Boer
3. Grossi
4. Thomasson
5. Maggetti

گستره اسناد و منابع مورد مطالعه در پژوهش مقاله‌ها و پایان‌نامه‌های داخلی منتشر شده در داخل و خارج ایران در رابطه با مقوله‌های مربوط به پاسخگویی مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران و نیز نهادهای عمومی نیمه‌مستقل خارج از ایران از سال ۱۹۹۷ تا ۲۰۲۴ است. برای انتخاب و ارزیابی یافته‌های علمی، از پروتکل پریزما (موارد ترجیحی برای گزارش مقالات مروری نظام‌مند و فراتحلیل‌ها) استفاده شده است. این پروتکل در چهار گام اجرا می‌شود: ۱- شناسایی، ۲- غربالگری، ۳- ارزیابی مناسب بودن، و ۴- گنجاندن (پروبی و همکاران، ۲۰۲۴). برای جستجوی پژوهش‌های منتشر شده در خارج از ایران از پایگاه داده‌ی وب آو ساینس و برای جستجوی پژوهش‌های منتشر شده در داخل کشور از پایگاه اطلاعات علمی ایران (گنج) و پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی استفاده شد. این فرایند مطابق با مراحل تشریح شده در جدول (۲) و جدول (۳) انجام گرفت. جست‌وجو در پایگاه داده وب آو ساینس بر اساس «موضوع» انجام گرفت، بنابراین نتایج شامل مقالاتی بودند که واژه‌ی جست‌وجو شده در عنوان، چکیده یا کلیدواژه‌های آن‌ها وجود داشت. جست‌وجو در نشریات علمی انگلیسی‌زبان، در دسته موضوعی «اداره امور عمومی» انجام شد. برای جست‌وجو در پایگاه‌های ایرانی از کلیدواژه‌های «مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی» و «پاسخگویی» استفاده شد.

جدول ۲. الگوریتم جست‌وجو و فرایند انتخاب

نتیجه	گام‌ها	موارد اضافه (کسر) شده
N=۲۶۴۴	گام ۱: جست‌جوی اولیه	$(N_1=354, N_2=2215, N_3=75)$
	کلیدواژه‌ها و عبارت جست‌جو	«مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی» و «پاسخگویی»
	برای پژوهش‌های داخلی	TS= (Public Accountability Organizations) or (Arm's-length Bodies) or (Agencies) or (Hybrid Organisations) or (Quango)
	کلیدواژه‌ها و عبارت جست‌جو برای پژوهش‌های خارجی	
N=۲۶۴۸	گام ۲: غربالگری	موارد اضافه شده بر اساس روش گلوله‌ی برفی: ۴
N=۱۱۷	گام ۳: مناسب بودن	موارد حذف شده پس از بررسی چکیده و عنوان: ۲۵۳۱
N=۸۹	گام ۴: گنجاندن	موارد حذف شده پس از بررسی کامل متن: ۲۸

برومل (۲۰۲۳) با نظرسنجی از مدیران اجرایی سازمان‌های نمایندگی عمومی در هلند نشان داد که رسانه‌ای شدن و دغدغه‌های شهرت نقشی اساسی در شکل‌دهی رفتارهای پاسخ‌گو به مدیران ایفا می‌کنند. تاویس^۱ و آنوس^۲ (۲۰۰۶) در مطالعه خود درباره سازمان‌های نمایندگی استونی نشان دادند که پاسخگویی عمومی این نهادها به میزان استقلال راهبردی و عملیاتی، نوع سازوکارهای نظارتی (بوروکراتیک، بازاری و اجتماعی) و وجود نظام‌های ارزیابی عملکرد وابسته است. کوادرادو-بالستروس^۳ و بیسوگنو^۴ (۲۰۲۰) با بررسی ۳۳ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی دریافتند که اجرای اصلاحات حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی موجب بهبود کیفیت حکمرانی، به‌ویژه در زمینه‌های پاسخگویی، اثربخشی دولت، کیفیت مقررات و کنترل فساد می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و بر اساس ماهیت، توصیفی-تحلیلی و از جنبه روش گردآوری داده‌ها، مبتنی بر اسناد و داده‌های ثانویه است. در این پژوهش از رویکرد تحلیل موضوعی برای شناسایی و احصای موانع تحقق پاسخگویی عمومی در مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران استفاده شده است. تحلیل موضوعی روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارش الگوها (تم‌ها) درون داده‌ها است (براون^۵ و کلارک^۶، ۲۰۰۶). براون و کلارک (۲۰۰۶) یک راهنمای شش مرحله‌ای برای انجام تحلیل موضوعی ارائه کردند که شامل مراحل زیر است: «آشنایی با داده‌ها، تولید کدهای اولیه، جست‌وجوی تم‌ها، بازنگری تم‌ها، تعریف و نام‌گذاری تم‌ها و تهیه گزارش» در گام نخست، واژه‌ها و عباراتی جست‌وجو شدند که بر اساس پیشینه‌ی پژوهش، به نحوی با پاسخگویی عمومی و نهادهای عمومی نیمه‌مستقل مرتبط بودند. نگاش^۷ و حسن^۸ (۲۰۲۳) بیان می‌کنند: «فرایند کدگذاری زمانی آغاز می‌شود که پژوهشگر در حال آشنایی با داده‌ها باشد یا زمانی که کدگذاری بر یک نظریه استوار باشد.» برای سازمان‌دهی و مدیریت کدها از نرم‌افزار مکس کیودی‌ای نسخه (۲۰۲۰، MAXQDA) استفاده شد.

7. Negash

8. Hassan

۹. اندیس‌های ۱ تا ۳ به ترتیب مربوط به موارد شناسایی شده در پایگاه‌های وب آو ساینس، پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی و پایگاه اطلاعات علمی ایران (گنج) است.

1. Tavits

2. Annus

3. Cuadrado-Ballesteros

4. Bisogno

5. Braun

6. Clarke

جدول ۳. فراوانی پژوهش‌های بررسی شده

شرح	داخلی	خارجی	جمع
کل مقاله‌های به‌دست آمده پس از جستجوی اولیه	۲۲۹۱	۳۵۳	۲۶۴۴
غربالگری (حذف) بر اساس چکیده و عنوان و موارد اضافه شده بر اساس روش گلوله‌ای برفی	۲۲۴۹	۳۰۶	۲۵۵۵
مقاله‌های منتخب	۴۲	۴۷	۸۹

همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، در مجموع تعداد ۴۵۸

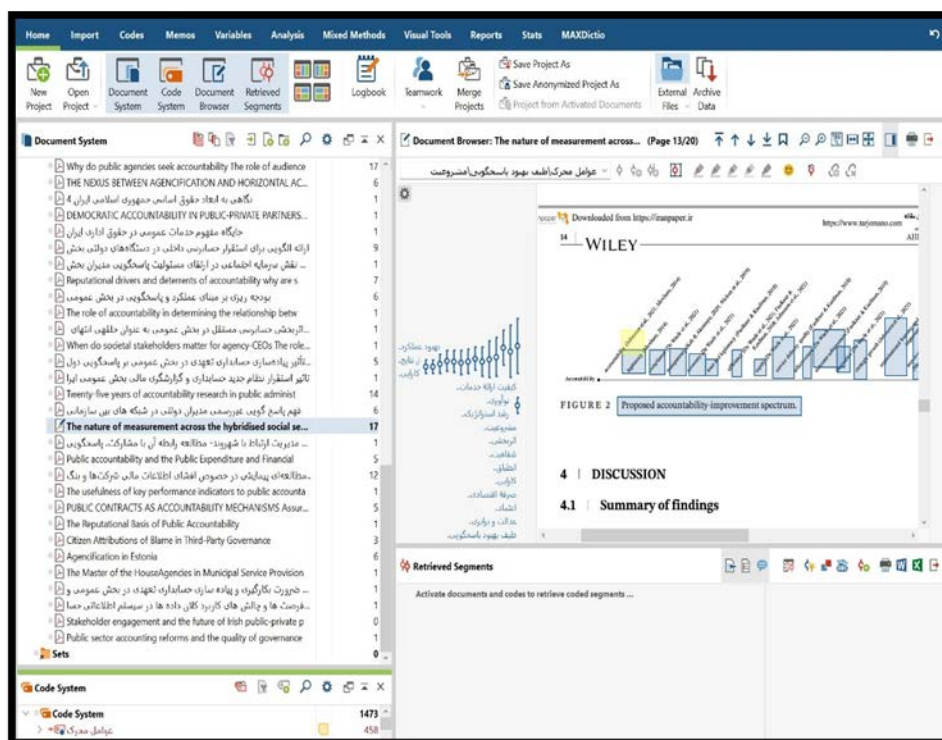
کد از متون منتخب استخراج شد.

پس از استخراج کدها به شرح بالا، کلیه ۴۵۸ کد استخراج شده

به نرم افزار اکسل منتقل شد. در این مرحله با خواندن، بازخوانی،

مقایسه‌ها و قیاس چندباره، موضوعات (مقوله‌ها)، زیرگروه‌ها و

گروه‌های اصلی بدست آمد که در ادامه نشان داده شده است.



شکل ۱. نحوه استخراج کدها از متون منتخب

سطح	محرک‌های پاسخگویی	زیرگروه‌ها
ساختاری	استاندارسازی و شفافیت اطلاعاتی	- سازوکارهای افشا و شفافیت - فرآیندهای مدیریت اطلاعات - چارچوب‌های حاکمیتی نوین - مدیریت منابع مالی و ریسک - اصلاحات حسابداری و حسابرسی - بازمهندسی بودجه‌ریزی - بلوغ نظام مالی - بهبود کیفیت گزارشگری مالی
هنجاری	تقویت فرهنگ سازمانی و اجتماعی پاسخگویی	- پایه‌های نظری و عملی پاسخگویی - سازوکارهای پاسخگویی غیررسمی - ابزارها و پیرامون‌های نوآورانه - زیربنا و اصول نهادی

یافته‌های پژوهش

جدول (۴) نتایج حاصل از این پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج

پژوهش نشان می‌دهد که پاسخگویی عمومی در مؤسسه‌ها و

نهادهای عمومی غیردولتی برآیند تعامل میان سه سطح محرک است:

سطح نهادی، سطح ساختاری، و سطح فرهنگی-هنجاری.

جدول ۴. محرک‌های پاسخگویی عمومی در مؤسسه‌ها و

نهادهای عمومی غیردولتی ایران

سطح	محرک‌های پاسخگویی	زیرگروه‌ها
نهادی	نهادهای حاکمیتی، تخصصی و ذی‌نفعان بیرونی مؤثر بر پاسخگویی	- درگاه‌های ارتباط و مشارکت عمومی - نهادهای حاکمیتی و تخصصی
	انگیزه‌های تحول برآمده از تنگنای کلان مالییه عمومی	- عدم توازن و خطرات مالی
	حاکمیت قانون و رعایت مقررات	- بازنگری و تقویت مقررات - سازوکارهای رسمی رعایت و نظارت

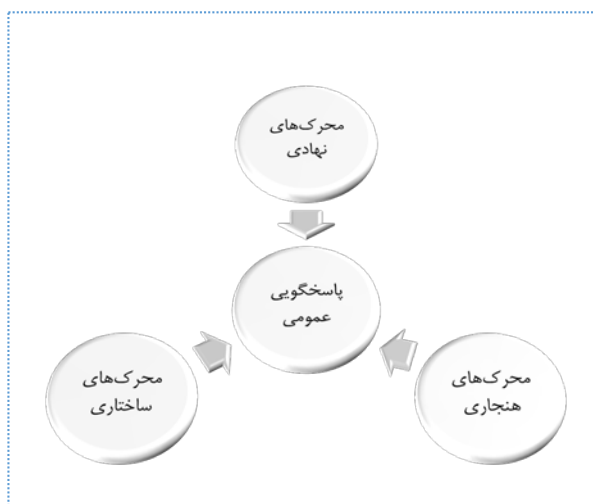
فشارهای هنجاری و انتظارات مخاطبان باعث فعال شدن سازوکارهای درونی و داوطلبانه پاسخگویی شود نه تنها کنترل بیرونی.

استانداردسازی و شفافیت اطلاعاتی با افشای جامع و پیشگیرانه اطلاعات، تسهیل جریان سریع و منظم داده‌ها و دسترسی‌پذیری اطلاعات به‌طور منظم، به‌موقع و قابل اتکا به ارتقای شفافیت، اعتماد عمومی و پاسخگویی می‌انجامد. دیدگاه اقتصاد هزینه تراکنش نیز تبیین کرد که پاسخگویی و سازوکارهای شفافیت کارایی مبادله را بالا می‌برد. یافته‌های رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) که تأثیر مثبت بلوغ نظام گزارشگری و مالی بر ارتقای پاسخگویی را به واسطه شفافیت، دسترسی‌پذیری، نظام‌مندی و استانداردسازی اطلاعات مطرح کرد را می‌توان با منطق نظریه نهادی/هم‌شکلی مایر و روان (۱۹۹۷) و همچنین نظریه مدیریت شهرت بوسویوک و لاج (۲۰۱۶) همراستا دانست که از یک‌سو فشارهای مشروعیت‌بخش بر نهادهای عمومی را افزایش می‌دهد و از سوی دیگر، به حفاظت از تصویر و اعتبار سازمان نزد مخاطبان کمک می‌کند.

یافته‌های پژوهش نشان داد اصلاحات ساختاری در نظام گزارشگری مالی نظیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، حسابرسی عملکرد، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی، بهبود جریان اطلاعات اقتصادی، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و تقویت گزارش‌های عمومی سازمان‌های مستقل منتج به پاسخگویی بهتر می‌شود. یافته‌های ذبیح‌اله نژاد (۱۳۹۸) و آبیاریکاشی (۱۳۹۵) نشان داد که استقرار مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران، شفافیت و قابلیت ارزیابی عملکرد مالی را به‌طور معناداری افزایش داده و از این طریق پاسخگویی را تقویت کرده است. نتایج مطالعه رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) نیز بیانگر آن بود که بلوغ نظام مالی، به‌ویژه در ابعاد فناوری اطلاعات و کیفیت گزارشگری، شرط زیرساختی تحقق پاسخگویی در نهادهای عمومی است. افزون بر آن، تران، نگوین و هوانگ (۲۰۲۱) در سطح تطبیقی بین‌المللی تأیید کردند که بهبود کیفیت اطلاعات مالی، واسطه‌ای مؤثر در تقویت رابطه میان اصلاحات گزارشگری و ارتقای عملکرد پاسخگویی است. منطق و محتوای الگوواره مدیریت عمومی نوین، نظریه نهادی، مدیریت شهرت، مدل‌های بلوغ تبیین کننده یافته‌های مورد اشاره است.

مصادق بارز انگیزه‌های تحول برآمده از تنگناهای کلان مالیه عمومی، کسری بودجه ادامه‌دار است که در نتیجه وابستگی به منابع ناپایدار به یکی از تنگناهای اقتصاد ایران تبدیل شده است. باباجانی (۱۳۹۱) نشان داد که تشدید کسری‌های بودجه

شکل (۲) یافته‌های پژوهش را در قالب مدل مفهومی نشان می‌دهد. این مدل تأثیر محرک‌های محیط گزارشگری را بر پاسخگویی عمومی سازمان‌های عمومی غیردولتی ایران به تصویر می‌کشد.



شکل ۲. مدل مفهومی محرک‌های مؤثر در محیط گزارشگری نهادهای عمومی غیردولتی ایران

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این مطالعه با هدف شناسایی محرک‌های موجود در محیط گزارشگری مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی ایران از طریق تحلیل محتوای یافته‌های پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت گرفت. در ادامه با کارگیری استنتاجات نظریه‌های معتبر، به تبیین عوامل محرک پرداخته می‌شود که طبق یافته‌های این پژوهش، مسئولیت پاسخگویی در قبال ارائه خدمات عمومی و تأمین منافع عمومی را تقویت می‌کند.

نگرش سیستمی در پاسخگویی به واسطه اصول نهادی و هم‌شکلی سازمانی به سازمان مشروعیت می‌بخشد و از طریق نظام مدیریت عملکرد مبتنی بر نوآوری موجب تقویت پاسخگویی می‌شود. پژوهش رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) عنوان نمود که بلوغ نظام مالی و حسابداری، زمانی محقق می‌شود که فناوری اطلاعات، برنامه‌ریزی مالی و نظام گزارشگری در یک چارچوب یکپارچه ترکیب شوند امری که در عمل بازتابی از نگرش سیستمی به پاسخگویی است. به‌طور مشابه، یافته‌های کوادرادو-بالستروس و بیسوگنو (۲۰۲۰) بیانگر آن بود که کشورهایی که اصلاحات حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را اجرا کرده‌اند - به‌مثابه نوعی همسان‌سازی نهادی - سطوح بالاتری از پاسخگویی، اثربخشی و کیفیت حکمرانی را تجربه می‌کنند. در سطح رفتاری نیز دبوئر (۲۰۲۳) نشان داد که پاسخگویی هنگامی تقویت می‌شود که

روبرویی با مخاطره شهرت، به صورت پیشگیرانه به پاسخگویی فعال روی می آورد.

اصلاح سیاست‌های تقنینی، قوانین مالی و شفافیت، سازوکارهای پاسخگویی رسمی نظیر اعمال مجازات و پاداش، حسابرسی داخلی و مستقل موجبات حاکمیت قانون و رعایت مقررات را فراهم می‌کند. میرزائی (۱۳۹۲) نشان داد که «عملکرد مالی ذیحسابان» - که جلوه‌ای از اجرای الزامات قانونی و رعایت مقررات مالی است - به طور معنادار با ارتقای ابعاد سازمانی، حرفه‌ای و قانونی پاسخگویی پیوند داشته است، امری که بیانگر رابطه مستقیم میان پیروی از چارچوب‌های رسمی و تقویت پاسخگویی در دستگاه‌های عمومی ایران است. افزون بر این، مرادخانی و سعادت (۱۳۹۸) استدلال کردند که تبیین جایگاه حقوقی نهادهای عمومی غیردولتی در نظام حقوق اداری شرط لازم برای ارتقای پاسخگویی و تقویت نظارت مؤثر است. گروسی و توماسون (۲۰۱۵) نشان دادند که تضمین پاسخگویی در سازمان‌های ترکیبی از طریق سازوکارهای پاسخگویی رسمی، مستلزم بازتاب ارزش‌های عمومی در مأموریت‌های سازمان‌های ترکیبی است.

ارتباط با شهروندان، مشارکت ذی‌نفعان (طبق مدل لادر)، نهادهای سیاسی و حاکمیتی تحول‌آفرین و نهادهای مدنی تخصصی حوزه حسابداری و مالی از مسیر وضع معیارهایی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، الزامات پاسخگویی را معتبر و نهادینه می‌سازند. مطالعه آیت‌اله‌زاده شیرازی و نرگسیان (۱۳۹۲) نشان داد هنگامی که نهادهای عمومی در معرض مطالبه‌گری فعال شهروندان و نهادهای مدنی قرار می‌گیرند، فشار هنجاری ناشی از مشروعیت اجتماعی به تقویت پاسخگویی می‌انجامد. یافته‌های میرزائی (۱۳۹۲) نیز تأیید کرد که پاسخگویی زمانی تقویت می‌شود که ذیحسابان و نهادهای نظارتی مالی بتوانند از جایگاه اقتدار حرفه‌ای خود برای ایجاد انضباط مالی استفاده کنند. در سطح بین‌المللی، برومل (۲۰۲۳) نشان داد که نهادهای ذی‌نفع و مخاطبان اجتماعی - از طریق فشار هنجاری، شفافیت‌خواهی و ارزیابی اجتماعی - می‌توانند به صورت غیررسمی اما بسیار مؤثر، پاسخگویی را در سازمان‌های عمومی تقویت کنند. همچنین شیلمنز (۲۰۱۱) نشان داد که حضور سازوکارهای مشارکتی همچون هیئت‌های ذی‌نفعان و کمیسیونرها می‌تواند کمبود پاسخگویی سلسله‌مراتبی را جبران کند.

در مجموع مطالعه حاضر به این نتیجه رسید که پاسخگویی پایدار در این واحدها برآیند همزمان محرک‌های نهادی، ساختاری و هنجاری است و هنگامی تحقق می‌یابد که سازوکارهای گزارشگری، الزامات حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی

و افزایش مطالبات عمومی به‌طور مستقیم محرک اصلاح سازوکارهای پاسخگویی مالی در بخش عمومی بوده است. همسو با آن، کوپ (۲۰۱۴) به این نتیجه رسید که هرچه سازمان‌ها بیشتر در معرض فشارهای سیاسی و مالی قرار گیرند، تمایل بیشتری به پاسخگویی داوطلبانه نشان می‌دهند. مدل‌های تحول نهادی (لادر/کریستنسن) به این محرک‌ها اشاره دارند و یافته‌های اخیر را تبیین می‌کند.

تقویت فرهنگ سازمانی و اجتماعی پاسخگویی به واسطه ارتقای بسترهای فرهنگی و هنجاری، روشنگری پایه‌های نظری و عملی خدمت عمومی و پاسخگویی داوطلبانه مبتنی بر اجتناب از تبعات قانونی، اعمال و رفتارهای پاسخگوینه را افزایش می‌دهد. مرادخانی و سعادت (۱۳۹۸) استدلال کردند که روشن بودن جایگاه حقوقی نهادهای عمومی خود به‌منزله مبنایی برای شکل‌دهی رفتار پاسخ‌خواهانه و ایجاد انتظار هنجاری برای پاسخگویی است. همچنین، پژوهش برومل (۲۰۲۳) تأیید کرد که سازوکارهای غیررسمی مشارکت ذی‌نفعان نه تنها به‌عنوان ابزاری برای کنترل، بلکه در قالب «مدیریت شهرت» عمل می‌کنند و از طریق دغدغه حفظ وجهه نهادی، رفتار پاسخ‌گوینه را از سطح واکنشی به سطح پیشگیرانه و هنجاری ارتقا می‌دهند. افزون بر این، نتایج شیلمنز (۲۰۱۱) نیز تبیین کرد که گفت‌وگوی اجتماعی و بازخورد ذی‌نفعان می‌تواند به تقویت پاسخگویی نه به‌عنوان الزام بیرونی بلکه به‌عنوان یک انتظار حرفه‌ای و فرهنگی نهادینه شود. در نهایت، لیدورف-تیدا (۲۰۲۳) مشاهده کرد که افزایش توجه رسانه‌ای به عملکرد سازمان‌های نمایندگی به‌مثابه محرک قوی پاسخگو نگه داشتن عمل می‌کند.

حاکمیت شرکتی و مدیریت سازمانی از مسیرهایی مانند حسابرسی‌های مکرر از جمله حسابرسی عملکرد، مشوق‌های مالی (مبتنی بر سازوکارهای بازارمحور مدیریت عمومی نوین)، کمیته‌های حسابرسی، کاربرد سازوکارهای انتفاعی در نهادهای عمومی و مدیریت منابع مالی و ریسک به حفظ پاسخگویی و تعادل میان منطق بازار و منطق عمومی (بر اساس نظریه نهادی) می‌انجامد. پروبلی و همکاران (۲۰۲۴) تبیین کردند که استقرار سازوکارهای حکمرانی و ترازکردن منافع مالکان عمومی و مدیریتی، سازوکار پاسخگویی را کارا تر ساخت. شیلمنز و همکاران (۲۰۲۱) نیز نشان دادند که ترکیب «نظام پاداش و مجازات» با «گزارش‌دهی مؤثر» احساس پاسخگویی مدیران را به‌طور معناداری ارتقا داد. گروسی و توماسون (۲۰۱۵) نیز بیان کردند که در سازمان‌های ترکیبی، همسویی منافع و طراحی حاکمیت شرکتی کارآمد، پیش‌شرط عملکرد پاسخ‌گوینه بود. همچنین برومل (۲۰۲۳) توضیح داد که مدیران اجرایی در

مشارکت نویسندگان

دباغی، محمد: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش‌نویس مقاله.
معصومی، سید رسول: استاد راهنمای پایان‌نامه، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.
ذبیحی، علی: استاد مشاور پایان‌نامه، مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این پژوهش هیچ کمک مالی خاصی از نهادهای تأمین مالی در بخش‌های عمومی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

سپاسگزاری

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

در یک چارچوب منسجم و هم‌افزا استقرار یابد. گستردگی واحدهای عمومی غیردولتی ایران از نظر کارکردها، اهداف و وظایف ممکن است تعمیم‌پذیری کامل یافته‌های مطالعه را در خصوص آن‌ها با محدودیت روبرو کند و یا موجب شود هر یک از محرک‌های شناسایی شده از اولویت‌های متفاوتی داشته باشند. افزون بر آن پژوهش‌های انجام شده داخل به ندرت به لحاظ تجربی مورد آزمون واقع شده‌اند. همچنین، وضعیت رسمی، قانونی و اجتماعی واحدهای عمومی غیردولتی در ایران ممکن است با سازمان‌های نیمه‌مستقل در سایر کشورها به گونه‌ای متفاوت باشد که امکان کاربرد نظریه‌های مطرح شده را با محدودیت روبرو کند. پژوهش‌های تجربی پیرامون عوامل مؤثر بر پاسخگویی مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی که ویژگی‌های سازمانی گوناگونی دارند و در محیط‌های اداری متفاوتی به فعالیت مشغولند، تعمیم‌پذیری نتایج را ارتقاء می‌بخشد. همچنین، انجام پژوهش‌های تجربی آتی برای استنباط علی عوامل محرک پاسخگویی در بخش عمومی غیردولتی پیشنهاد می‌شود. در نهایت اولویت‌بندی عوامل محرک در قالب یک پژوهش کمی می‌تواند مد نظر قرار گیرد.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

References

- Abiyar Kashi, S. (2016). The usefulness of accrual accounting in enhancing reporting transparency and strengthening public accountability in the five municipal districts of Kashan municipality. Master's thesis, Islamic Azad University, Naragh Branch. (In Persian)
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/b471db672821f948f4f0baf6f535d79e>.
- Ahearn, E.-R; & Mai, C. (2025). The nature of measurement across the hybridised social sector: A systematic review of reviews. *Australian Journal of Public Administration*, 84(2), 210–229.
<https://doi.org/10.1111/1467-8500.12616>
- Ayatollah Zade Shirazi, M. & Nargesian, A. (2013). Study of its Relationship with public Participation, Public Accountability and Transparency in 3's region of city of Tehran. *Journal of Public Administration*, 5(2), 143–168. (In Persian)
<https://doi.org/10.22059/jipa.2013.36747>.
- Babajani, J. (2012). Factors and drivers of change in the public sector's financial and operational accountability system. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 10(37), 1–37. (In Persian)
<https://doi.org/10.22054/qjma.2016.6713>.
- Bach, T; van Thiel, S; Hammerschmid, G; & Steiner, R. (2016). Administrative tradition and management reforms: A comparison of agency chief executive accountability in four Continental Rechtsstaat countries. *Public Management Review*, 19(6), 765–784.
<https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1210205>
- Braun, V; & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101.
<https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Brummel, L. (2023a). Stakeholder involvement as a form of accountability? Perspectives on the accountability function of stakeholder bodies in Dutch public agencies. *Public Policy and Administration*, 40(1), 27–49.
<https://doi.org/10.1177/09520767231203283>
- Brummel, L. (2023b). When do societal stakeholders matter for agency-CEOs? The role of stakeholder arrangements and social media attention. *Public Administration*, 101(4), 1549–1568.
<https://doi.org/10.1111/padm.12899>
- Busuioc, E. M; & Lodge, M. (2016). The Reputational Basis of Public Accountability.
<https://doi.org/10.1111/gove.12161>
- Cuadrado-Ballesteros, B; & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107–117.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- De Boer, T. (2023). Why do public agencies seek accountability? The role of audiences. *Public Administration*, 101(3), 865–883.
<https://doi.org/10.1111/padm.12859>
- Denhardt, J. V; & Denhardt, R. B. (2015). The New Public Service: Serving, Not Steering (4th ed.), Routledge.
<https://doi.org/10.4324/9781315709765>
- Flinders, M. (2004). Distributed Public Governance in Britain. *Public Administration*, 82(4), 883–909.
<https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2004.00423.x>
- Ghamami, S. M. M; Kadkhoda Moradi, K; & Falahian, M. (2018). The Legal nature of associated companies to non-governmental public institutions. *Journal of Islamic Law Research*, 18(2), 73–96. (In Persian).
<https://doi.org/10.30497/law.2018.2143>
- Grossi, G; & Thomasson, A. (2015). Bridging the accountability gap in hybrid organizations: The case of Copenhagen Malmö Port. *International Review of Administrative Sciences*, 81(3), 604–620.
<https://doi.org/10.1177/0020852314548151>
- Hammond, J; Speed, E; Allen, P; McDermott, I; Coleman, A; & Checkland, K. (2019). Autonomy, accountability, and ambiguity in arm's-length meta-governance: The case of NHS England. *Public Management Review*, 21(8), 1148–1169.
<https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1544660>
- Hosseinipour-Ardakani, M. (2011). A perspective on the dimensions of constitutional law of the Islamic Republic of Iran: On the status and jurisdiction of institutions outside the three branches of power – Part one: The status and legal framework governing public non-governmental institutions and entities (No. 11081). *Parliament Research Center*. (In Persian)
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/800155>
- Koop, C. (2014). Theorizing and explaining voluntary accountability. *Public Administration*, 92(3), 565–581.

- <https://doi.org/10.1111/padm.12058>
Koppell, J. G. (2005). Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder." *Public Administration Review*, 65(1), 94–108.
<https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>
- Kalate, M. , pourzamani, Z. and pourbahrami, B. (2025). Investigating the impact of big data on the qualitative characteristics of financial reports and accountability in the public sector. *Governmental Accounting*, 11(2), 43-62.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2025.75052.1819>
- Leidorf-Tidå, B. (2023). Reputational drivers and deterrents of accountability: Why are some EU agencies subject to more intense account-holding than others? *Journal of European Public Policy*, 30(12), 2739–2763.
<https://doi.org/10.1080/13501763.2022.2128856>
- Li, Y; Koppenjan, J; & Wang, H. (2024). Individual, organizational, and institutional accountability: A systematic literature review in public administration. *Public Management Review*, 1–31.
<https://doi.org/10.1080/14719037.2024.2369799>
- Maggetti, M; & Papadopoulos, Y. (2022). Happily unaccountable? Perceptions of accountability by public managers. *Public Policy and Administration*, 38(4), 381–404.
<https://doi.org/10.1177/09520767221074487>
- Mechkova, V; Lührmann, A; & Lindberg, S. I. (2019). The Accountability Sequence: From De-Jure to De-Facto Constraints on Governments. *Studies in Comparative International Development*, 54(1), 40–70.
<https://doi.org/10.1007/s12116-018-9262-5>
- Meyer, J. W; & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Mirzaei, S. al-Din. (2013). Examining the effect of financial performance of treasurers of executive agencies on accountability. Master's thesis, Islamic Azad University of Central Tehran Branch. (In Persian).
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/f519ed54ca79cb3c5c7757d8e28f1534>
- Mohebi, E; Babajani, J; Salimi, J; & Taghavi fard, M. taghi. (2024). Identifying users' objectives and information needs of financial reports of regional electricity companies in Iran. *Governmental Accounting*, 10(1), 93–110. (In Persian)
<https://doi.org/10.30473/gaa.2023.66256.1626>
- Moradkhani, F; & Saadatirad, B. (2023). Legal status of revolutionary institutions in Iran's administrative legal system. *The Quarterly Journal of Judicial Law Views*, 24(88), 103–123. (In Persian)
- Mulaee, A; & Bandeali, F. (2020). Nature research and status of "non-governmental public institutions": Challenges and opportunities. *Majlis and Rahbord*, 27(102), 267–294. (In Persian)
- Negash, M; & Hassan, S. (2023). Rethinking accountability in developing countries: An institutional pillars perspective. *Management Research Review*, 47(4), 643–670.
<https://doi.org/10.1108/MRR-12-2022-0892>
- Overman, S; Van Genugten, M; & Van Thiel, S. (2015). Accountability after atructural disaggregation: Comparing agency accountability arrangements. *Public Administration*, 93(4), 1102–1120.
<https://doi.org/10.1111/padm.12185>
- Payne, T; & Skelcher, C. (1997). Explaining Less Accountability: The Growth of Local Quangos. *Public Administration*, 75(2), 207–225.
<https://doi.org/10.1111/1467-9299.00057>
- Perobelli, E; Cappellaro, G; & Saporito, R. (2024). Public-private hybrid organisations in the public sector: Evidence and future directions from a systematic literature review. *Public Management Review*, 1–28.
<https://doi.org/10.1080/14719037.2024.2365244>
- Parsapoor, M. and shekarkhah, J. (2025). The impact of performance measurement systems on organizational performance considering the mediating role of public accountability. *Governmental Accounting*, 11(2), 1-26.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2025.73918.1795>
- Qarahanlou, M. (2023). Definition and scope of public non-governmental institutions and entities (No. 19343). *Parliament Research Center*.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1785190>

- Rabbi, M. F; & Sabharwal, M. (2025). Understanding Accountability Overload: Concept and Consequences in Public Sector Organizations. *International Journal of Public Administration*, 48(2), 115–133.
<https://doi.org/10.1080/01900692.2024.2316137>
- Rahmani, A; Mollanazari, M; Faal Ghayoumi, A; Mahmoudkhani, M; Behbahaninia, P. S; Parsaei, M; Ghadirian Arani, M. H; & Khadivar, A. (2022). Design of the Financial Management and Accounting Maturity Model for Public Sector Entities. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 287–310. (In Persian)
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2022.337562.1008645>.
- Schillemans, T. (2011). Does Horizontal Accountability Work?: Evaluating Potential Remedies for the Accountability Deficit of Agencies. *Administration & Society*, 43(4), 387–416.
<https://doi.org/10.1177/0095399711412931>
- Schillemans, T. (2013). The public accountability review. A meta-analysis of public accountability research in six academic disciplines.
https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/275784/2013+The+Public+Accountability+Review_Schillemans.pdf?sequence=1
- Schillemans, T; & Bjørstrøm, K. H. (2020). Trust and verification: Balancing agency and stewardship theory in the governance of agencies. *International Public Management Journal*, 23(5), 650–676.
<https://doi.org/10.1080/10967494.2018.1553807>
- Schillemans, T; Overman, S; Fawcett, P; Flinders, M; Fredriksson, M; Laegreid, P; Maggetti, M; Papadopoulos, Y; Rubecksen, K; Rykkja, L. H; Salomonsen, H. H; Smullen, A; & Wood, M. (2021). Understanding Felt Accountability. *Governance*, 34(3), 893–916.
<https://doi.org/10.1111/gove.12547>
- Schillemans, T; Overman, S; Flinders, M; Laegreid, P; Maggetti, M; Papadopoulos, Y; & Wood, M. (2024). Public sector accountability styles in Europe comparing accountability and control of agencies in the Netherlands, Norway, Switzerland and the UK. *Public Policy and Administration*, 39(1), 125–146.
<https://doi.org/10.1177/09520767221098292>
- Sotudeh, R. , Faghani, M. and pifeh, A. (2021). Examination of the Ability of Internal Processes of the Supreme Audit Court to Take Responsibility for Users. *Governmental Accounting*, 7(1), 193–208.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.47065.1284>
- Tavits, M; & Annus, T. (2006). Agencification in Estonia. *Public Administration and Development*, 26(1), 3–14.
<https://doi.org/10.1002/pad.371>
- Tran, Y. T; Nguyen, N. P; & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
- Van Genugten, M; Van Thiel, S; & Voorn, B. (2020). Local governments and their arm's length bodies. *Local Government Studies*, 46(1), 1–21.
<https://doi.org/10.1080/03003930.2019.1667774>
- Yamamoto, K. (2006). Performance of semi-autonomous public bodies: Linkage between autonomy and performance in Japanese agencies. *Public Administration and Development*, 26(1), 35–44.
<https://doi.org/10.1002/pad.369>
- Zabihollahnezhad, V. (2019). The need to use and implement accrual accounting in the public sector and evaluate it at the level of financial accountability and reporting for use in the public sector of Iran. *Police Organizational Development*, 16(68), 97–121. (In Persian).



The Impact of Implementing Governmental Accounting Standards, Internal Control Systems, and Human Resource Competency on the Quality of Financial Reporting in Public Institutions

Afsaneh Jalali¹, Maryam Emami Mibody^{*2}

High lights

- Transparency, reliability, and acceptability of financial reports in public institutions play a fundamental role in improving the level of financial accountability.
- Implementation of government accounting standards, establishment of an effective internal control system, and utilization of competent human resources are considered to be the most important factors in improving the quality of financial reporting.

1. M.Sc. Student., Department of Accounting, Shahi.C., Islamic Azad University, Shahinshahr, Iran.
(190008564@iau.ir)

2. Assistant Prof., Department of Accounting, Shahi.C., Islamic Azad University, Shahinshahr, Iran. ()

Corresponding Author:

Maryam Emamimibody
Email: 1111759154@iau.ir

Receive Date: 12 November 2025
Revise Date: 06 May 2026
Accept Date: 12 May 2026
Publish Date: 12 May 2026

How to Cite:

Jalali, Afsaneh; Emami Mibody, Maryam; (2026). The Impact of Implementing Governmental Accounting Standards, Internal Control Systems, and Human Resource Competency on the Quality of Financial Reporting in Public Institutions, *Governmental Accounting*, 12 (24), 209-236.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The main objective of this research is to examine the role of implementing public sector accounting standards, establishing internal control systems, and the competency of human resources in enhancing the transparency, reliability, and financial accountability of public institutions.

Research Method: This study is applied in nature, employing a descriptive-correlational method with a survey-based approach. The statistical population includes financial and accounting experts from the executive organizations of Shahinshahr and Meymeh County. A purposive sampling method was used to select 100 participants during the second half of 2024 and the first half of 2025. Data were collected through a five-point Likert scale questionnaire, with validity confirmed by experts and reliability validated through Cronbach's alpha coefficient. The data analysis was performed using a multivariate causal model.

Research Findings: This study investigates the impact of three key factors—implementation of public sector accounting standards, internal control systems, and human resource competence—on the quality of financial reporting. The findings demonstrate that all three factors exert a positive and statistically significant effect on enhancing financial reporting quality; however, the magnitude of their influence varies. Each factor contributes from a distinct perspective to improving the transparency, reliability, and usefulness of financial information. The results indicate that the implementation of public sector accounting standards has the strongest effect on the quality of financial reporting. These standards promote consistency, transparency, and comparability of financial information, thereby facilitating informed decision-making by stakeholders and reducing ambiguity and misinterpretation. By establishing clear and uniform accounting principles, the standards enhance the credibility and clarity of financial reports. Internal control systems represent the second most influential factor. Effective internal controls play a critical role in identifying, preventing, and correcting errors and irregularities, which significantly enhances the reliability of financial reports. Well-designed control mechanisms ensure that financial processes are conducted systematically and are subject to continuous monitoring, thereby reducing the risk of material misstatements and strengthening accountability within public sector organizations. Human resource competence also has a significant and positive impact on financial reporting quality. Employees possessing adequate knowledge, skills, and professional experience are better equipped to correctly apply accounting standards and comply with established procedures. Their competence improves the accuracy and precision of financial data processing, which ultimately contributes to higher-quality financial reporting outputs.

Originality and Contribution to Knowledge: In terms of originality and contribution to knowledge, this study addresses an important gap in the literature by simultaneously examining the combined effects of public sector accounting standards, internal controls, and human resource competence on financial reporting quality. The findings underscore the necessity of strengthening these three dimensions in an integrated manner to enhance financial transparency, improve accountability, and support good governance in the public sector.

Keywords: Financial Reporting Quality, Governmental Accounting Standards, Internal Control Systems, Resource Competency.

JEL Classification: K19, G21, M42, M48.



Introduction

Financial reporting in government financial systems serves as a fundamental tool for ensuring accountability, transparency, and informed decision-making. The quality of these reports functions as a critical indicator of the accuracy, reliability, and credibility of financial information, profoundly affecting public trust, fiscal integrity, and the effectiveness of economic policy. High-quality financial reporting enhances resource allocation, strengthens transparency, and improves the efficiency of public governance (Habibi et al., 2022). However, in Iran, the financial reports of many public sector institutions fall short of established standards due to deficiencies in operational processes, non-compliance with accounting regulations, inadequate internal control systems, and insufficiently skilled human resources. These gaps not only compromise report quality but also increase the risk of financial mismanagement, corruption, and reduced institutional credibility (Mohammadi et al., 2010). Regulatory bodies such as the Supreme Audit Court and the Iranian Organization of Auditing have repeatedly highlighted the importance of improving financial reporting quality.

This study focuses on three critical drivers of financial reporting quality: the implementation of governmental accounting standards, the establishment of effective internal control systems, and the enhancement of human resource competency (Yesbarianus Parindingan et al., 2024). Governmental accounting standards provide a structured legal and technical framework for producing reliable, transparent, and comparable financial information. Proper application of these standards ensures consistency across institutions, facilitates accurate performance assessment, and supports evidence-based decision-making. Nonetheless, research in Iran and internationally indicates that poor

oversight, limited professional training, and lack of organizational incentives can hinder full compliance and reduce report reliability (Wulandari & Rahmadani, 2024). Cultivating an organizational culture committed to transparency, effective supervision, and continuous professional development is therefore essential for realizing the benefits of these standards (Sitanggang et al., 2025).

Internal control systems, as a core element of financial reporting, directly influence the reliability of financial information. By identifying, evaluating, and mitigating financial risks, these systems prevent errors, detect fraud, and enhance transparency. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) framework highlights five key components—control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring—which align with agency theory by reducing information asymmetry (Ziorklue et al., 2024). Weaknesses in any component can undermine internal control effectiveness and compromise report quality, particularly in resource-constrained environments lacking ongoing training and financial expertise (Renaldo & Augustine, 2022; Marota & Johari, 2025).

Human resource competency represents another pivotal factor in public sector accounting. According to the resource-based view, skilled personnel constitute a strategic asset for operational quality. Competent accountants possess technical knowledge, analytical skills, and adaptability to evolving regulations, which are critical for accurate reporting and compliance. Agency theory also highlights human competency as a mechanism to reduce information asymmetry and enhance accountability (Nafisah et al., 2023). Empirical studies show that insufficient training, limited professional development, and inadequate incentive structures diminish reporting quality. Therefore, enhancing human resource competency is integral to the

effective implementation of accounting standards and internal controls (Afdila et al., 2023; Muhrodin et al., 2024).

Collectively, the synergy of governmental accounting standards, robust internal controls, and skilled human resources constitutes the foundation for high-quality, transparent, and accountable financial reporting in public sector institutions.

Materials and Methods

This study is applied in terms of its objective and descriptive-correlational in terms of its methodology, conducted using a survey approach. The statistical population consists of financial and accounting professionals working in executive bodies and public institutions in Shahin Shahr and Meymeh County. A purposive sampling method was employed, and due to the limited size of the population, a sample of one hundred experts was selected. The data collection tool was a five-point Likert scale questionnaire specifically designed to measure the research variables. The validity of the instrument was assessed through expert judgment and specialist review, while its

reliability was examined using Cronbach's alpha coefficient and internal consistency analysis. To analyze the data and explore relationships among variables, multivariate analysis based on a structural causal modeling approach was utilized. In this study, the quality of financial reporting was considered as the dependent variable, while the three independent variables included the implementation of governmental accounting principles, the internal control system, and the competency of human resources.

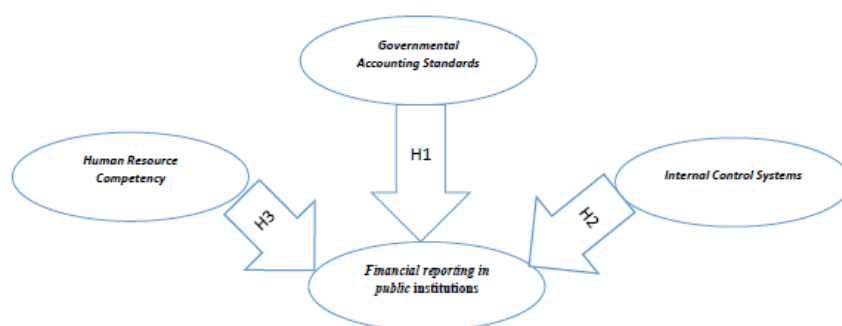
This study investigates three research hypotheses formulated as follows:

Hypothesis 1: The implementation of governmental accounting standards has a significant and positive effect on the quality of financial reporting.

Hypothesis 2: Internal control systems have a significant and positive effect on the quality of financial reporting.

Hypothesis 3: Human resource competency has a significant and positive effect on the quality of financial reporting.

Interpretation of the hypotheses has been analyzed according to the following conceptual model.



Results and Discussion

The conceptual model of the study was assessed to examine the impact of three independent variables—implementation of government accounting standards, internal control systems, and human resource competency—on the quality of financial reporting. The evaluation was conducted in

several stages. Initially, the model's validity was assessed. At the indicator level, convergent validity was measured using factor loadings of the questionnaire items, all of which exceeded 0.4, indicating that the indicators adequately represent the constructs in the research model. At the latent variable level, the Average Variance Extracted (AVE)

for all constructs exceeded 0.5: government accounting standards 0.509, internal control systems 0.570, human resource competency 0.552, and financial reporting quality 0.541. These results demonstrate sufficient convergent validity, confirming that the constructs effectively explain the variance of their respective indicators. For discriminant validity, the Fornell-Larcker criterion was employed. The square roots of AVE values along the main diagonal of the correlation matrix were higher than the corresponding inter-construct correlations, indicating adequate discriminant validity and confirming the distinctiveness of the constructs. In terms of reliability, both Cronbach's alpha and composite reliability were evaluated. All constructs had Cronbach's alpha values above 0.7: financial reporting quality 0.85, government accounting standards 0.82, internal control systems 0.88, and human resource competency 0.80, demonstrating satisfactory reliability of the questionnaire. Composite reliability values for all constructs also exceeded 0.7, further confirming the internal consistency of the measures. The model fit was evaluated using regression coefficients, which indicated that all independent variables had a positive and significant effect on financial reporting quality. The strongest effect was observed for government accounting standards ($\beta = 0.433$), followed by human resource competency ($\beta = 0.385$) and internal control systems ($\beta = 0.363$). The coefficient of determination (R^2) for financial reporting quality was 0.919, and the model's predictive power was 0.672, demonstrating the model's high explanatory and predictive capability. The t-statistics for all paths exceeded the critical value of 1.96, confirming the significance of the relationships: human resource competency 6.950, government accounting standards 6.667, and internal control systems 6.500. These results indicate that all three independent variables have a strong and

statistically significant effect on financial reporting quality. Ultimately, based on the final results, all research hypotheses were supported. The findings demonstrate that the implementation of government accounting standards, the strengthening of internal control systems, and the enhancement of human resource competency directly improve the quality of financial reporting in public institutions, playing a pivotal role in transparency, accuracy, and financial accountability.

Conclusions

Transparency, reliability, and credibility of financial reporting in public institutions play a fundamental role in enhancing financial accountability. The implementation of government accounting standards, the establishment of effective internal control systems, and the utilization of competent human resources are among the most significant factors influencing the quality of financial reporting. Accordingly, the primary objective of the present study is to examine the impact of implementing government accounting standards, the efficiency of internal control systems, and human resource competency on the quality of financial reporting.

This study was conducted in public institutions, including governmental and semi-governmental organizations in ShahinShahr and Meymeh, during the second half of 2024 to the first half of 2025. Data were analyzed using structural equation modeling (SEM) with the Partial Least Squares (PLS) software. The findings indicate that the implementation of government accounting standards has a positive and significant effect on the quality of financial reporting in public institutions. Adherence to these standards enhances transparency, accuracy, and reliability of financial information, enabling regulatory bodies and decision-makers to assess

financial performance more accurately. Theoretically, these results align with the principles of public sector accounting, as government standards provide a coherent framework for recording and presenting financial information, playing a critical role in promoting financial accountability. However, the full realization of these standards' objectives requires efficient information infrastructure, specialized training, and institutionalization of a transparency-oriented culture within organizations. Overall, the findings emphasize that strengthening the implementation of government accounting standards is a key factor in improving financial reporting quality and increasing public trust in the financial performance of public sector entities. These results are consistent with the studies of Anyinaya and Onubiko (2025), Sitanggang et al. (2025), Karttika and Ningsie (2024), Vollandari and Rahmandani (2024), Yini et al. (2024), Hamzeh et al. (2023), Masoumi and Masoumi (2024), and Shokripour (2024).

Furthermore, the results of the second hypothesis indicate that internal control systems play a fundamental role in enhancing financial reporting quality. Strengthening these systems increases the accuracy and reliability of financial information and prevents errors, irregularities, and financial misappropriations. Theoretically, internal control serves as a foundation for financial transparency and a key factor in building trust in governmental organizations, facilitating effective accountability. By providing efficient oversight of financial processes, internal control reduces financial and managerial risks and supports informed decision-making. In other words, the stronger and more effective the internal control structure, the higher the reliability and transparency of financial reports. Consequently, the study highlights the importance of investing in the development of

control infrastructure, training personnel, and promoting a transparency-oriented organizational culture to sustainably enhance financial reporting quality and resource management in the public sector. These findings are consistent with the studies of Jamaluddin and Hakim Motqem (2025), Chery and Tarjo (2024), Zivorklou et al. (2024), Yini et al. (2024), Ronaldo and Agustin (2022), and Eskandari and Abbasi (2024).

Finally, the findings of the third hypothesis reveal that human resource competency has a positive and significant effect on the quality of financial reporting in public institutions. The higher the knowledge, skills, and expertise of financial personnel, the greater the accuracy, reliability, and credibility of financial reports, resulting in more transparent and trustworthy information. Theoretically, skilled and knowledgeable human resources are among the organization's most valuable assets, playing a central role in the production and analysis of financial information. Professional competency facilitates the proper implementation of accounting standards, precise adherence to financial regulations, and enhanced organizational accountability. Therefore, developing human capital through continuous training, attracting specialized personnel, and creating motivational incentives is essential for improving financial reporting. These results emphasize the need to invest in enhancing employee skills and institutionalizing a professional culture, enabling public institutions to produce accurate, transparent, and reliable financial reports. The findings are consistent with the studies of Zivorklou et al. (2024), Karttika and Ningsie (2024), Yini et al. (2024), Sieputri et al. (2024), Mohrudin et al. (2024), Nafiseh et al. (2023), Pospasari and Contadi (2023), Hosseini Sarani et al. (2024), and Mehrinejad and Kazemidoost (2023).

Ethical considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The first author has collaborated in preparing and preparing samples, conducting experiments and collecting data, performing calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article. The second author, the thesis supervisor, was responsible for

designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing.

Conflict of Interest

According to the authors of this article, there is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

«مقاله پژوهشی»

تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای عمومی

افسانه جلالی^۱، مریم امامی میبدی^{۲*}

نکات برجسته

- شفافیت، قابلیت اتکا و مقبولیت گزارشهای مالی در نهادهای عمومی، نقشی بنیادین در ارتقای سطح پاسخگویی مالی ایفا می کند.

- اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، استقرار نظام مؤثر کنترل داخلی و بهره‌مندی از منابع انسانی شایسته، از مهم‌ترین عوامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف اصلی این پژوهش، بررسی نقش اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، استقرار سیستم‌های کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی در ارتقای شفافیت، قابلیت اتکا و پاسخگویی مالی نهادهای عمومی است.

روش پژوهش: این مطالعه از نوع کاربردی و روش آن توصیفی-همبستگی است که با رویکرد پیمایشی انجام شده است. جامعه آماری شامل کارشناسان مالی و حسابداری دستگاه‌های اجرایی شهرستان شاهین‌شهر و میمه بوده و با روش نمونه‌گیری هدفمند، ۱۰۰ نفر در بازه زمانی نیم دوم ۱۴۰۳ و نیمه اول ۱۴۰۴ از آنان انتخاب شده‌اند. داده‌ها از طریق پرسشنامه پنج‌درجه‌ای لیکرت گردآوری شده و روایی آن با نظر متخصصان و پایایی آن با ضریب آلفای کرونباخ تأیید شده است. تحلیل داده‌ها با مدل معادلات علی چندمتغیره انجام گرفت.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان داد اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، کنترل‌های داخلی و شایستگی منابع انسانی هر سه تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارند. در میان آن‌ها، اجرای استانداردهای حسابداری دولتی بیشترین اثر را داشته و موجب افزایش شفافیت و هماهنگی اطلاعات مالی شده است. کنترل‌های داخلی با شناسایی و پیشگیری از خطاها، قابلیت اعتماد به گزارش‌ها را بالا برده و شایستگی منابع انسانی با ارتقای دقت و صحت پردازش اطلاعات، کیفیت گزارشگری را بهبود می‌بخشد.

اصالت و افزوده آن به دانش: این تحقیق با بررسی تأثیر هم‌زمان استانداردهای حسابداری دولتی، کنترل‌های داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی، افزوده‌ای مهم به دانش موجود است و اهمیت تقویت این سه عامل برای ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی تأکید می‌کند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم‌های کنترل داخلی، شایستگی منابع انسانی، کیفیت گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: K19، G21، M42، M48.

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد شاهین‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهین‌شهر، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهین‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهین‌شهر، ایران.

نویسنده مسئول:

مریم امامی میبدی

رایانامه:

1111759154@iau.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۲۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۲۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۲/۲۲

استناد به مقاله:

جلالی، افسانه؛ امامی میبدی، مریم، (۱۴۰۵)، تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای عمومی، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۲۰۹-۲۳۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

می‌گذارند. استانداردهای حسابداری دولتی چارچوبی قانونی و فنی برای ارائه اطلاعات شفاف و معتبر فراهم می‌کنند. سیستم‌های کنترل داخلی با فرآیندهای نظارتی، از تقلب و خطاها جلوگیری می‌کنند. شایستگی منابع انسانی نیز این فرآیندها را تقویت کرده و تضمین می‌کند کارکنان مهارت‌های لازم را داشته باشند. ترکیب مؤثر این عوامل، زمینه‌ساز گزارشگری مالی با کیفیت بالا است (سیافریدی و همکاران^۴، ۲۰۲۳ و مایا و همکاران^۵، ۲۰۲۵).

استانداردهای حسابداری دولتی با هدف ارتقای شفافیت، یکپارچگی و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در بخش عمومی^۶ تدوین شده‌اند و بر اصولی چون مبنای تعهدی، تداوم فعالیت و قابلیت اتکا استوارند (چان^۷، ۲۰۰۳). این استانداردها با ارائه چارچوبی منسجم، زمینه پاسخ‌گویی مالی و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم می‌کنند. با این حال، کیفیت گزارشگری تنها به وجود استانداردها وابسته نیست، بلکه به میزان تعهد سازمان‌ها در اجرای مؤثر آن‌ها بستگی دارد. ضعف نظارت، کمبود آموزش تخصصی و نبود انگیزه‌های سازمانی از عوامل اصلی اجرای ناقص و کاهش دقت اطلاعات مالی در نهادهای عمومی محسوب می‌شود (ولندری و رحمدانی^۸، ۲۰۲۴). بنابراین، استقرار فرهنگ سازمانی متعهد به شفافیت، نظارت مؤثر و ارتقای مستمر شایستگی حرفه‌ای کارکنان، پیش‌نیاز تحقق مزایای این استانداردها است (سیتانگانگ و همکاران^۹، ۲۰۲۵).

سیستم‌های کنترل داخلی به عنوان یکی از ارکان اساسی نظام گزارشگری مالی، جایگاه بنیادی در ادبیات نظری حسابداری دارد. کیفیت اطلاعات مالی به قابلیت اطمینان فرآیندهای کنترلی درون‌سازمانی وابسته است. این سیستم‌ها ریسک‌های مالی را شناسایی، ارزیابی و مدیریت می‌کنند و به کاهش اشتباهات، پیشگیری از تقلب و ارتقای شفافیت منجر می‌شوند. چارچوب کمیته سازمان‌های حمایت‌کننده از کمیسیون تردوی^{۱۰} (۲۰۱۳) پنج مؤلفه اصلی را معرفی می‌کند: محیط کنترل، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و

گزارشگری مالی در نظام مالی دولت‌ها ابزاری اساسی برای تحقق پاسخ‌گویی، شفافیت و تصمیم‌گیری آگاهانه محسوب می‌شود. کیفیت این گزارش‌ها به عنوان شاخصی کلیدی برای ارزیابی صداقت، دقت و اتکاپذیری اطلاعات مالی عمل می‌کند و در سطح کلان بر اعتماد عمومی، سلامت مالی دولت و اثربخشی سیاست‌گذاری‌های اقتصادی تأثیرات عمیقی دارد. گزارش‌های مالی با کیفیت بالا می‌توانند به بهبود تخصیص منابع، افزایش شفافیت و ارتقای کارایی حکمرانی عمومی کمک کنند (حبیب و همکاران^۲، ۲۰۲۲). با این حال، در ایران، گزارش‌های مالی بسیاری از دستگاه‌های اجرایی از استانداردهای مطلوب فاصله دارند. این مشکلات ناشی از عواملی مانند ضعف در فرآیندهای اجرایی، عدم تطابق با استانداردهای حسابداری، نبود سیستم‌های کنترل داخلی مناسب و کمبود منابع انسانی متخصص است. این مسائل نه تنها کیفیت گزارش‌ها را کاهش می‌دهد، بلکه ممکن است به فساد مالی، سوءمدیریت منابع و کاهش اعتبار نهادهای دولتی منجر شود (محمدی و همکاران، ۱۳۸۹). نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی بارها بر این مشکلات تأکید کرده‌اند و لزوم بهبود کیفیت گزارش‌ها را مطرح کرده‌اند. پژوهش حاضر بر بررسی دقیق عوامل کلیدی مانند اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، استقرار سیستم‌های کنترل داخلی مؤثر و ارتقای شایستگی منابع انسانی تمرکز دارد تا با شناسایی راهکارها، به بهبود فرآیندهای مالی دولتی کمک کند (یسباریانوس پاریندینگان و همکاران^۳، ۲۰۲۴). در ادبیات نوین، سه عامل اصلی شامل پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی، تقویت سیستم‌های کنترل داخلی و ارتقای شایستگی منابع انسانی به عنوان محرک‌های حیاتی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی شناخته شده‌اند. این عوامل به طور مستقیم بر دقت، شفافیت و اعتماد به گزارش‌ها تأثیر

۱. مستخرج از رساله کارشناسی ارشد.

7. Chan

8. Wulandari and Rahmadani

9. Sitanggang et al.

10. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO)

2. Habibi et al.

3. Yesbarianus Parindingan et al.

4. Syafriadi et al.

5. Maayah et al.

6. International Public Sector Accounting Standards(IPSAS)

مقایسه و اعتماد ذی نفعان پرداخته‌اند. در ایران، با وجود الزام قانونی به رعایت استانداردهای حسابداری دولتی، هنوز شکاف چشمگیری میان استانداردهای تدوین‌شده و عملکرد اجرایی نهادها مشاهده می‌شود که ناشی از ضعف نظارت، کمبود آموزش تخصصی و نارسایی در فرهنگ پاسخ‌گویی مالی است. از این رو، پژوهش حاضر با تمرکز بر نقش اجرای واقعی استانداردهای حسابداری دولتی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و تبیین ارتباط آن با کنترل‌های داخلی و شایستگی نیروی انسانی، درصدد پر کردن این خلأ علمی است. این پژوهش با رویکردی کاربردی، به دنبال ارائه مدلی است که چگونگی تأثیر پیاده‌سازی اثربخش استانداردهای حسابداری دولتی را بر بهبود شفافیت، اتکاپذیری و اعتماد عمومی نسبت به نظام مالی دولت تبیین کند. بر این اساس هدف اصلی این پژوهش، بررسی فرضیه‌های زیر است که می‌تواند زمینه‌ساز اصلاحات مؤثر در فرآیندهای گزارشگری مالی باشد:

فرضیه اول: اجرای استانداردهای حسابداری دولتی تأثیر معنادار و مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

فرضیه دوم: سیستم‌های کنترل داخلی تأثیر معنادار و مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

فرضیه سوم: شایستگی منابع انسانی تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

پیشینه پژوهش

اجرای استانداردهای حسابداری دولتی و کیفیت گزارشگری مالی

استانداردهای حسابداری دولتی با هدف ارتقای شفافیت، یکپارچگی و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در بخش عمومی تدوین می‌شوند و بر اصولی چون مبنای تعهدی، تداوم فعالیت و قابلیت اتکا استوارند (بروسکا و همکاران^۷، ۲۰۱۶). این استانداردها چارچوبی فراهم می‌کنند تا گزارش‌های مالی تصویری واقعی و منصفانه از وضعیت مالی و عملکرد نهادهای

ارتباطات، و نظارت. این مؤلفه‌ها با اصول نظریه نمایندگی هم‌راستا هستند و عدم تقارن اطلاعات را کاهش می‌دهند (زیورکلوی و همکاران^۱، ۲۰۲۴). پژوهش‌ها نشان می‌دهند ضعف در هر مؤلفه می‌تواند به تضعیف سیستم‌های مالی و ارائه گزارش‌های نادرست منجر شود (رنالدو و آگوستین^۲، ۲۰۲۲). در کشورهای با محدودیت منابع، چالش‌هایی مانند نبود آموزش‌های مستمر و کمبود متخصصان کنترل مالی، ناکارآمدی را افزایش می‌دهد. بنابراین، استقرار مؤثر کنترل داخلی بخشی از حکمرانی مالی مطلوب است (زیورکلوی و همکاران، ۲۰۲۴ و ماروتا و جوهری^۳، ۲۰۲۵).

شایستگی منابع انسانی یکی از ارکان بنیادی در نظام نظری حسابداری بخش عمومی است. از منظر نظریه مبتنی بر منابع، سرمایه انسانی منبع راهبردی برای کیفیت عملیاتی است. در حسابداری دولتی، کارکنان باید دانش تخصصی، مهارت‌های تحلیلی و توان انطباق با تحولات را داشته باشند. نظریه نمایندگی نیز شایستگی را ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و افزایش پاسخ‌گویی می‌داند (نفیسه و همکاران^۴، ۲۰۲۳). مطالعات نشان می‌دهند کمبود نیروی متخصص در نهادهای دولتی، ضعف آموزش ضمن خدمت و نبود ساختارهای تشویقی، کیفیت گزارشگری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (افدیلای و همکاران^۵، ۲۰۲۳). ارتقای شایستگی بخشی جدایی‌ناپذیر از پیاده‌سازی استانداردها و کنترل‌های داخلی است (محرم‌الدین و همکاران^۶، ۲۰۲۴).

نبود پژوهشی در زمینه کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی به‌ویژه در ارتباط با استانداردهای حسابداری دولتی در این است که اگرچه این استانداردها به‌عنوان چارچوبی رسمی برای ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی تدوین شده‌اند، اما ابعاد اجرایی و میزان پابندی واقعی نهادهای عمومی به آن‌ها به‌صورت عمیق و تجربی بررسی نشده است. بسیاری از مطالعات پیشین بیشتر بر تدوین مفهومی و ضرورت استانداردسازی تمرکز داشته‌اند و کمتر به ارزیابی تأثیر اجرای مؤثر استانداردها بر کیفیت واقعی گزارش‌های مالی، قابلیت

5. Afdila et al.

6. Muhrodin et al.

7. Brusca et al

1. Ziorklui et al.

2. Renaldo and Augustine

3. Marota and Johari

4. Nafisah et al.

دولتی ارائه دهند و تصمیم‌گیری آگاهانه را تسهیل کنند. اجرای صحیح آن‌ها باعث هم‌سویی گزارش‌ها با اصول بین‌المللی، افزایش قابلیت مقایسه و بهبود ارزیابی عملکرد مالی می‌شود. در نتیجه، این استانداردها نقش اساسی در تقویت پاسخ‌گویی مالی و اعتماد عمومی در نظام گزارشگری بخش عمومی دارند (ولندری و رحمدانی، ۲۰۲۴). مبنای تعهدی که در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی منظور و سبب می‌شود که تمامی منابع و تعهدات مالی حتی بدون انجام مبادلات نقدی در گزارش‌ها ثبت شوند. این رویکرد منجر به دقت بیشتر در نمایش وضعیت مالی نهادها می‌شود و شفافیت اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد. در تئوری‌های حسابداری دولتی، اصل شفافیت نقش کلیدی دارد و بر ایجاد اعتماد عمومی و تقویت پاسخ‌گویی تأکید می‌کند. این شفافیت نه تنها به تصمیم‌گیری اقتصادی کمک می‌کند بلکه به عنوان ابزاری برای پیشگیری از فساد و سوءاستفاده‌های مالی نیز عمل می‌کند. از سوی دیگر، اصل قابلیت اتکاء در این استانداردها تضمین می‌کند که اطلاعات مالی به‌طور دقیق و معتبر منعکس شوند تا تصمیم‌گیرندگان با اطمینان از این اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه استفاده کنند. به‌طور کلی، اجرای مؤثر استانداردهای حسابداری دولتی موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی، ارتقای شفافیت و افزایش دقت اطلاعات می‌شود که در نهایت زمینه‌ساز تصمیم‌گیری‌های مؤثر و کارآمد در زمینه‌های اقتصادی و مالی خواهد بود (سیتانگانگ و همکاران، ۲۰۲۵).

مدل‌های مدیریتی، سیستم‌های کنترل داخلی به‌عنوان ابزاری برای ارتقاء کیفیت داده‌ها و عملکرد مالی در سازمان‌های دولتی عمل کرده و از انحرافات احتمالی در روند مالی جلوگیری می‌کنند. این سیستم‌ها از پنج مؤلفه اصلی شامل محیط کنترل، ارزیابی ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت تشکیل می‌شوند که هرکدام نقشی اساسی در ایجاد فرآیندهای دقیق و مؤثر دارند (رنالدو و آگوستین، ۲۰۲۲). این سیستم‌ها ارتباط مستقیمی با گزارشگری مالی دارند زیرا با فراهم آوردن یک چارچوب نظارتی و کنترلی مستحکم، موجب می‌شوند که اطلاعات مالی به‌طور دقیق، شفاف و مطابق با اصول حسابداری بین‌المللی در گزارش‌های مالی منعکس شود. در نتیجه، گزارش‌های مالی که تحت این سیستم‌ها تهیه می‌شوند از اعتبار و قابلیت مقایسه بالایی برخوردار خواهند بود. این امر نه تنها به‌عنوان ابزاری برای تحلیل وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی دولت‌ها عمل می‌کند بلکه امکان شفافیت بیشتر و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر را فراهم می‌آورد. در نهایت، سیستم‌های کنترل داخلی با ایجاد یک شبکه نظارتی مؤثر، زمینه‌ساز ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی و تقویت اعتماد عمومی در سازمان‌های دولتی خواهند شد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که ضعف در هریک از این مؤلفه‌ها می‌تواند به تضعیف کارکرد سیستم‌های مالی بینجامد و منجر به ارائه گزارش‌های نادرست یا ناقص شود (زیورکلوی و همکاران، ۲۰۲۴).

شایستگی منابع انسانی و کیفیت گزارشگری مالی

شایستگی منابع انسانی یکی از ارکان اساسی در نظام‌های حسابداری دولتی است که نقش بسیار مهمی در دستیابی به اهداف گزارشگری مالی ایفا می‌کند (مافینی و پو، ۲۰۱۳). در چارچوب مبانی تئوریک منابع انسانی، این شایستگی به‌عنوان یک منبع راهبردی و غیرقابل جایگزین شناخته می‌شود که می‌تواند برتری رقابتی و کیفیت عملیاتی بلندمدت سازمان‌ها را تضمین کند. در حوزه حسابداری دولتی، منابع انسانی مؤثر زمانی تحقق می‌یابد که کارکنان مالی نه تنها دانش تخصصی و مهارت‌های فنی را داشته باشند بلکه توانایی تحلیل اطلاعات، تفسیر استانداردهای حسابداری، اجرای سیستم‌های کنترلی و

نظام کنترل داخلی و کیفیت گزارشگری مالی

سیستم‌های کنترل داخلی در مبانی تئوریک حسابداری و مدیریت به‌عنوان ابزارهایی حیاتی برای تأمین دقت، یکپارچگی و شفافیت اطلاعات مالی شناخته می‌شوند. این سیستم‌ها به‌طور سیستماتیک و منظم به شناسایی، ارزیابی و مدیریت ریسک‌ها پرداخته و هدفشان تضمین عملکرد مؤثر سازمان، صحت گزارشگری مالی و رعایت مقررات است (آگی-منسا، ۲۰۱۶). در چارچوب نظری کنترل داخلی، این فرآیندها به‌عنوان سازوکارهایی برای کاهش اشتباهات، پیشگیری از تقلبات و ارتقای شفافیت اطلاعات در سازمان‌ها عمل می‌کنند. بر اساس

در سازمان‌های دولتی تنها یک نیاز عملیاتی نیست. بلکه بخشی جدایی‌ناپذیر از پیاده‌سازی صحیح استانداردهای حسابداری دولتی و سیستم‌های کنترل داخلی و در نهایت، تضمین کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی در چارچوب حکمرانی مطلوب مالی به شمار می‌رود (محرم‌الدین و همکاران، ۲۰۲۴).

پیشینه تجربی

با توجه به موضوع پژوهش حاضر که بررسی تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، سیستم‌های کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارش‌های مالی است، مرور پیشینه داخلی و خارجی نشان‌دهنده همگرایی چشمگیری در تأکید بر نقش این عوامل کلیدی است.

پیشینه داخلی

هاشمیان و خدابخشی پاریجان (۱۴۰۴)، این پژوهش با هدف بررسی تأثیر پیشرفت فناوری‌های حسابداری بر کیفیت گزارش‌های مالی در بخش دولتی ایران انجام شده و از رویکرد تأییدی و روش توصیفی-همبستگی بهره می‌برد. داده‌ها از طریق پایش میدانی گردآوری شده‌اند. جامعه آماری شامل مدیران مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی با بیش از ده سال سابقه فعالیت در پاییز ۱۴۰۳ است که تعداد آن‌ها ۱۰۰۰ نفر برآورد شد. بر اساس فرمول کوکران، ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج نشان‌دهنده وجود رابطه‌ای مثبت و معنادار بین فناوری‌های نوین حسابداری، به ویژه حسابداری مبتنی بر ابر و هوش مصنوعی، با کیفیت گزارش‌های مالی است. ضریب رگرسیون ۰/۹۸۴ بیانگر اثر بسیار قوی این فناوری‌ها بر ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در بخش دولتی است.

شکیبا و سعودی (۱۴۰۴)، در پژوهش دیگر به تدوین چارچوبی برای شناسایی و ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دانشگاه‌ها پرداخته‌اند. این پژوهش از نوع کاربردی و با روش پیمایشی انجام شده است. برای تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و استنباطی و نرم‌افزار SPSS استفاده شد. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه گردآوری شد، به طوری که ۱۰۰ پرسشنامه میان کارشناسان امور مالی

انطباق با تغییرات قانونی و فناوری‌های نوین را نیز دارا باشند. از منظر تئوری نمایندگی، شایستگی منابع انسانی به عنوان ابزاری مهم برای کاهش عدم تقارن اطلاعات میان «نمایندگان» (کارکنان مالی و مدیران اجرایی) و «اصول» (دولت مرکزی، نهادهای نظارتی و مردم) به شمار می‌رود. کارکنان شایسته می‌توانند با ارائه اطلاعات مالی دقیق و قابل اتکا، فرآیندهای تصمیم‌گیری را بهبود بخشیده و اعتماد عمومی را تقویت کنند (زیورکلوی و همکاران، ۲۰۲۴). در زمینه گزارشگری مالی، شایستگی منابع انسانی در سازمان‌های دولتی به طور مستقیم بر کیفیت اطلاعات مالی تأثیر می‌گذارد. کارکنان مالی ماهر با درک صحیح استانداردهای حسابداری دولتی و توانایی اجرای مؤثر سیستم‌های کنترل داخلی، می‌توانند گزارش‌های مالی دقیق، شفاف و معتبر تهیه کنند. این امر موجب افزایش شفافیت در گزارش‌ها و تقویت پاسخ‌گویی سازمان‌ها به نهادهای نظارتی و مردم می‌شود. با این حال، در کشورهایی که با کمبود منابع انسانی متخصص و ضعف در نظام آموزشی مواجه‌اند، این شایستگی‌ها به طور کامل تحقق نمی‌یابند و کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. طبق مطالعات تجربی، کمبود نیروی انسانی متخصص، ضعف در آموزش‌های ضمن خدمت و عدم وجود ساختارهای تشویقی برای جذب و نگهداری نیروی انسانی ماهر از چالش‌های عمده‌ای است که بر کارآمدی سیستم‌های حسابداری دولتی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی می‌گذارد. بنابراین تقویت شایستگی منابع انسانی نه تنها یک نیاز عملیاتی، بلکه بخش جدایی‌ناپذیر از پیاده‌سازی مؤثر استانداردهای حسابداری دولتی و سیستم‌های کنترل داخلی است که به نوبه خود موجب ارتقای شفافیت و کیفیت گزارش‌های مالی در چارچوب حکمرانی مالی مطلوب می‌شود (نفیسه و همکاران، ۲۰۲۳). در مطالعه افدیلاو همکاران (۲۰۲۳) مشخص شد که در بسیاری از نهادهای دولتی، به ویژه در سطوح منطقه‌ای، کمبود نیروی انسانی متخصص یکی از چالش‌های مزمن است. ضعف در نظام آموزش ضمن خدمت، عدم دسترسی به دوره‌های حرفه‌ای مالی و نبود ساختارهای تشویقی برای جذب و نگهداشت نیروی انسانی ماهر از جمله عواملی هستند که کیفیت گزارشگری مالی را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهند. از این منظر، ارتقای شایستگی منابع انسانی

در ادامه این خط پژوهشی، قنبریان (۱۴۰۴) این پژوهش به بررسی عملکرد مالی شهرداری‌های ایران و نقش استانداردهای حسابداری در بهبود شفافیت مالی و پاسخگویی عمومی پرداخته است. هدف اصلی شناسایی شاخص‌های مؤثر در ارزیابی عملکرد مالی و تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری بر شفافیت و پاسخگویی است. نتایج نشان می‌دهد که استفاده از استانداردهای حسابداری می‌تواند دقت گزارشگری مالی را افزایش داده و به بهبود شفافیت و پاسخگویی عمومی کمک کند. همچنین، استفاده از تکنیک‌های پیشرفته مانند تحلیل پوششی داده‌ها و هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی به بهبود کارایی و تصمیم‌گیری در شهرداری‌ها کمک خواهد کرد.

همچنین مهری‌نژاد و کاظمی‌دوست (۱۴۰۲)، این پژوهش به بررسی تأثیر برنامه‌ریزی منابع سازمانی بر عملکرد مالی شرکت‌ها پرداخته است. هدف از سرمایه‌گذاری برای هر شخص، افزایش یا حفظ سرمایه است و ارزیابی عملکرد مالی اهمیت زیادی دارد. پژوهش بر روی ۱۵۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس تهران در دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ انجام شده است. از روش نمونه‌گیری سیستماتیک و رگرسیون پانل برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که تغییرات در وجوه نقد و دارایی‌های ثابت از منابع سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد شرکت‌ها (شاخص سود عملیاتی و قابلیت سودآوری) دارد.

حسینی سارانی و همکاران (۱۴۰۳)، نیز با رویکرد ترکیبی و الگوسازی ساختاری-تفسیری در حوزه بهداشت و درمان، مدلی جامع برای عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی ارائه دادند که در آن شایستگی مدیران مالی در سطح فردی، حس مشورت‌پذیری کارکنان در سطح گروهی و وابستگی منابع مالی به بودجه اختصاصی در سطح سازمانی به‌عنوان مهم‌ترین شاخص‌ها شناسایی شدند و بر روابط متقابل این مؤلفه‌ها تأکید کردند.

در مطالعه ذوالفقاری (۱۴۰۲)، با روش تمام‌شماری بر کارکنان شهرداری ساوه، تأثیر مثبت شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی و کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد را تأیید کرد، هرچند مشارکت در تهیه بودجه اثری منفی داشت

دانشگاه‌ها و متخصصان حرفه‌ای خارج از دانشگاه توزیع و ۴۰ پرسشنامه قابل تحلیل دریافت شد. نتایج پژوهش نشان داد در پنج مؤلفه چارچوب کوزو شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی، شاخص‌های قابل کاربرد متناسب با دانشگاه‌ها قابل شناسایی است. در نهایت، بر اساس آزمون‌های آماری انجام‌شده، چارچوبی منسجم برای شناسایی و ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دانشگاه‌ها تدوین شد.

کلاته و همکاران (۱۴۰۴)، به بررسی تأثیر کلان داده بر ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی و ایفای مسئولیت پاسخگویی در جامعه‌ای شامل استادان حسابداری و کلان داده و نیز کارکنان سطوح مختلف مشاغل حسابداری و حسابرسی در سازمان‌های بخش عمومی پرداخته است. داده‌ها از طریق پرسشنامه محقق‌ساخته و با استفاده از روش گلوله‌برفی در زمستان ۱۴۰۳ جمع‌آوری (تعداد ۱۷۶ پرسشنامه) و با مدلسازی معادلات ساختاری تحلیل شد. نتایج نشان داد کلان داده تأثیر مثبت و معناداری بر ویژگی‌های کیفی ارائه و محتوای اطلاعات دارد. اثر غیرمستقیم کلان داده بر مسئولیت پاسخگویی از طریق ارائه اطلاعات معنادار و از طریق محتوای اطلاعات نامعنادار بود. همچنین اثر کل (ترکیبی از اثر مستقیم و غیرمستقیم) کلان داده بر مسئولیت پاسخگویی مثبت و معنادار گزارش شد.

پژوهش معصومی و معصومی (۱۴۰۳)، این تحقیق به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی داخلی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی دستگاه‌های دولتی پرداخته است. جامعه آماری شامل کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی است که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه و آزمون تی‌تست تحلیل شدند. نتایج نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی داخلی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارند. مؤلفه‌های خط‌مشی و مدیریت منابع حسابرسی داخلی بیشترین تأثیر را دارند و پیشنهاد تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی به‌عنوان ضرورت مطرح می‌شود.

سیهپوتری و همکاران^۳ (۲۰۲۴)، با نمونه ۹۶ نفره و مدل سازی معادلات ساختاری، تنها شایستگی منابع انسانی را در بهبود کیفیت گزارش های مالی منطقه ای معنادار یافتند و آن را با نظریه های نمایندگی، نهادی و مبتنی بر منابع هم راستا دانستند، که این امر بر نقش حیاتی کارکنان شایسته در کاهش عدم تقارن اطلاعات دلالت دارد.

دو-داری و والاند^۴ (۲۰۲۴) در بررسی ادبیات و اسناد غنا، پتانسیل تغییر بنیادی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی در روش تهیه و ارائه گزارشگری مالی عمومی را برجسته کردند، هرچند کشور در مراحل اولیه اجرا قرار دارد. کارتیکا و نینگسیه^۵ (۲۰۲۴)، با رگرسیون خطی چندگانه بر ۱۰۰ نفر از کارکنان مالی در جمبر ریجنسی، تأثیر مثبت اجرای استانداردها و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارش ها را تأیید کردند، اما سیستم کنترل داخلی را غیر مؤثر دانستند و بر پایش کامل استانداردها و توانمندسازی نیروی انسانی تأکید کردند.

چری و تارجو^۵ (۲۰۲۴)، با نمونه گیری هدفمند بر ۸۹ پاسخ دهنده در دولت محلی بنگالان و تحلیل رگرسیونی، تأثیر مثبت سیستم کنترل داخلی و فناوری اطلاعات بر کیفیت گزارشگری را نشان دادند، در حالی که سیستم حسابداری منطقه ای بی تأثیر بود و سرمایه گذاری در فناوری و کنترل ها را برای بهبود شفافیت ضروری دانستند.

پوسپاساری و کوتنادی (۲۰۲۳)، در مقاله ای مرور محور، تأثیر اجرای استانداردها، شایستگی منابع انسانی و سامانه یکپارچه مالی بر کیفیت صورت های مالی دولتی را مثبت ارزیابی کردند.

در نهایت، حمزه و همکاران^۶ (۲۰۲۳) با بررسی ادبیات و مطالعات موردی، اثرات بلندمدت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی بر اعتماد عمومی و کارایی سیاست گذاری را تأیید کردند و چالش هایی مانند نیاز به آموزش گسترده و تطبیق محلی

و این فرضیه رد شد که این یافته ها بر اهمیت منابع انسانی و کنترل های مالی در بهبود عملکرد سازمانی دلالت دارد.

در نهایت؛ در مورد مبحث کنترلی داخلی اسکندری و عباسی (۱۴۰۳)، این مطالعه به بررسی نقش سیستم های کنترل داخلی بر پایداری عملکرد مالی پرداخته است. پایداری عملکرد مالی با استفاده از معیارهای بازده دارایی ها و بازده حقوق صاحبان سهام اندازه گیری شد. جامعه آماری شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران (۱۳۹۰-۱۴۰۱) و حسابرسیان داخلی در سال ۱۴۰۲ است. نمونه آماری ۱۵۳ شرکت با استفاده از فرمول کوکران و روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شد. تکنیک های اقتصادسنجی و نرم افزار ایویوز برای آزمون فرضیه ها به کار گرفته شد. نتایج نشان داد که سیستم های کنترل داخلی به ویژه محیط کنترل داخلی و ارزیابی ریسک بر پایداری عملکرد مالی تأثیر دارند.

پیشینه خارجی

جمال الدین و حکیم مطلق^۱ (۲۰۲۵)، با تحلیل مسیر بر داده های ۲۰۶ نفر از ۱۰۳ واحد سازمانی، نشان دادند که شایستگی منابع انسانی و کنترل داخلی به ترتیب ۱۲٫۷ درصد و ۷۹٫۷ درصد در پذیرش حسابداری تعهدی نقش دارند و هر دو عامل به طور مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت می گذارند، در حالی که حسابداری تعهدی نقش واسطه ای جزئی ایفا می کند و بر ضرورت نیروی متخصص و کنترل قوی برای گزارش های قابل اعتماد تأکید می کنند.

انیینایا و اونوویبیکو^۲ (۲۰۲۵) در مطالعه ای بر وزارتخانه های دولتی نیجریه با تحلیل رگرسیونی بر ۱۶۴ پاسخ دهنده، تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی بر پاسخگویی، شفافیت، مقایسه پذیری و مرتبط بودن ارزش را تأیید و پیشنهاد کردند که همه وزارتخانه ها این استانداردها را اجرا کنند.

4. Doe-Dartey and Valand

5. Chair and Tarjo

6. Hamza et al.

1. Jamaluddin and Muttaqim

2. Enyinnaya and Onwubiko

3. Syahputri et al.

جدول ۱. ساختار پرسشنامه و نوع متغیرها

ردیف	متغیرها	نوع متغیرها	شماره‌های پرسش	منبع
۱	کیفیت گزارشگری مالی استانداردهای	وابسته	۱۲-۱	ینی و همکاران ^۱ (۲۰۲۴)
۲	حسابداری دولتی	مستقل	۲۲-۱۳	ینی و همکاران (۲۰۲۴)
۳	سیستم کنترل داخلی	مستقل	۳۴-۲۳	ینی و همکاران (۲۰۲۴)
۴	شایستگی منابع انسانی	مستقل	۴۹-۳۵	ینی و همکاران (۲۰۲۴)

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی

ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش به صورت جدول (۲) است.

جدول ۲. ساختار پرسشنامه و نوع متغیرها

جنسیت	فرولانی	سن	فرولانی	مدرک تحصیلی	فرولانی	سابقه کاری	فرولانی
مرد	۶۲	۲۰-۳۰	۳۳	کارشناسی	۴۸	کمتر از ۵ سال	۱۸
		۳۱-۴۰	۴۲	کارشناسی ارشد	۴۱	۵-۱۰	۳۷
		۴۱-۵۰	۳۷			۱۱-۲۰	۳۱
زن	۳۸	بیشتر از ۵۰	۸	دکتری	۱۱	بیش از ۲۰ سال	۱۴

برازش مدل مفهومی پژوهش

برازش مدل مفهومی ابتدا، آزمون‌های همگرایی و بعد از آن پایایی انجام و سپس مدل پژوهش را آزمون و فرضیه‌های پژوهش تفسیر شده است.

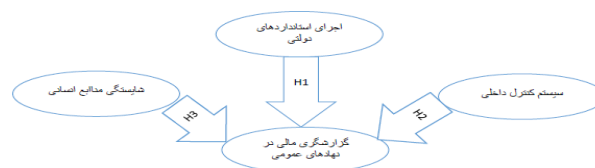
• روایی

روایی همگرا در سطح متغیر آشکار

نمودار مرتبط با بارعاملی پرسش‌های پرسشنامه پژوهش به صورت نمودار (۱) نشان داده شده است. مطابق نتایج نمودار (۱)، نشان می‌دهد که بار عاملی برای تمامی سنج‌ها بالاتر از ۰/۴ است بنابراین وجود این پرسش‌ها در مدل پژوهش منجر به ایجاد شاخص‌های روایی سازه می‌شود و مورد تأیید خواهد بود.

را مطرح کردند. این پیشینه‌ها به طور کلی بر ضرورت یکپارچگی عوامل انسانی، سیستمی و استانداردی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند و چالش‌های مشترک مانند نیاز به آموزش و زیرساخت‌ها را برجسته می‌کنند که این امر پژوهش حاضر را در راستای پر کردن شکاف‌های موجود هدایت می‌کند.

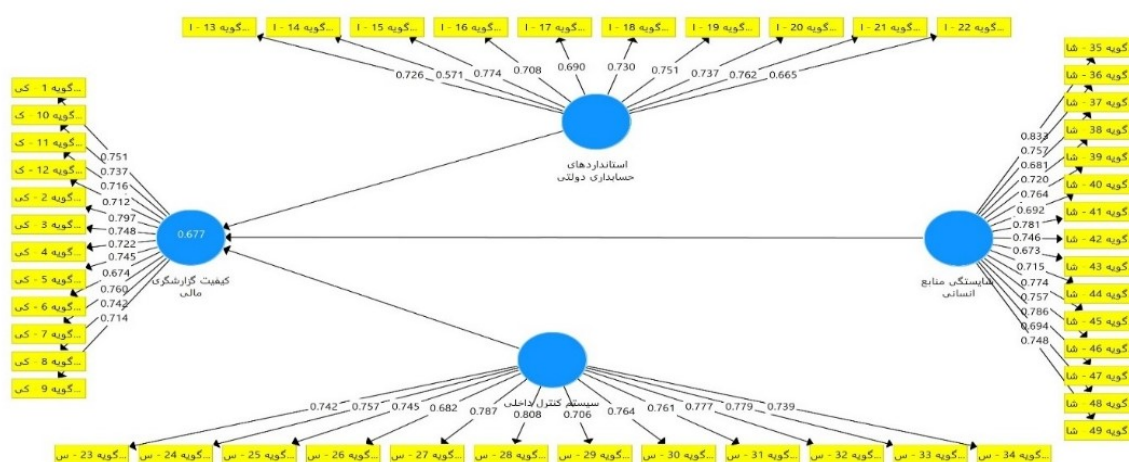
با توجه به توضیحات مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت شکل (۱) بیان شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه با هدف کاربردی و با روش همبستگی به صورت پیمایشی طراحی شده است. جامعه آماری شامل متخصصان مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌ها و نهادهای دولتی و نیمه دولتی شهرستان شاهین‌شهر و میمه در بازه زمانی نیم دوم ۱۴۰۳ و نیمه اول ۱۴۰۴ بوده است. برای بررسی روابط بین متغیرها و آزمون فرضیه‌های، از تحلیل چندمتغیره و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده خواهد شد. نمونه‌گیری به صورت هدفمند انجام شده و حجم نمونه شامل ۱۰۰ نفر از متخصصان مالی، حسابداران و کارشناسان مالی این نهادها است. برای جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای مبتنی بر مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت طراحی شده که در آن متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی) از جنبه‌هایی چون مرتبط بودن، قابل اعتماد بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن ارزیابی می‌شود. متغیرهای مستقل شامل اجرای استانداردهای حسابداری، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی هستند که با ابعاد خاص طراحی شده‌اند. برای ارزیابی روایی پرسشنامه از روایی محتوایی و نظرات استادان استفاده شده و پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سنجیده می‌شود. تحلیل نهایی داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اسمارت‌پی‌ال‌اس و مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام می‌شود تا میزان برازش مدل و روابط میان متغیرها ارزیابی شود.



نمودار ۱. ضرایب بار عاملی

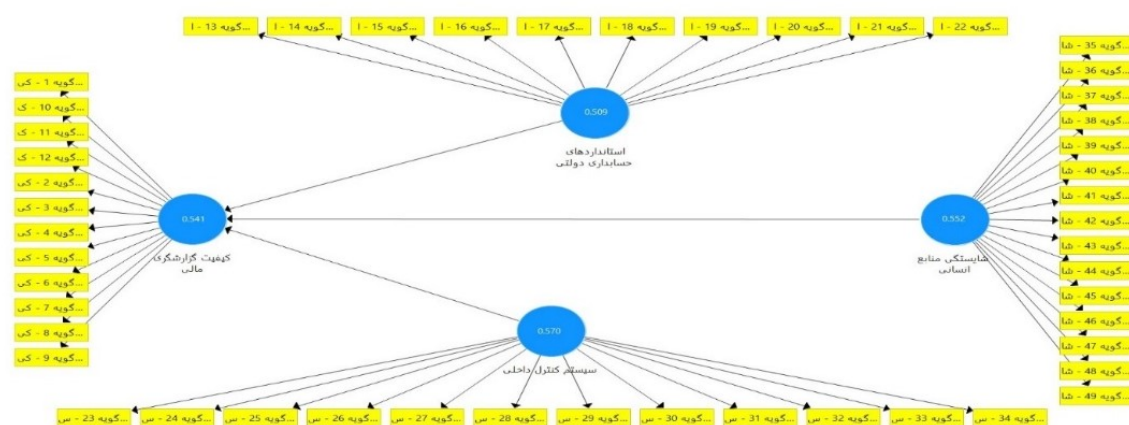
سازه‌ها به طور قابل قبولی قادر به توضیح واریانس متغیرهای خود هستند.

روایی همگرا در سطح متغیر پنهان

مقادیر مربوط به معیار میانگین واریانس استخراج شده^۱ به صورت جدول (۳) نشان داده شده است. با توجه به نتایج جدول (۳) و نمودار (۲)، نشان دهنده میانگین واریانس استخراج شده برای سازه‌های مختلف پژوهش است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۵۰ بوده که بیانگر اعتبار همگرایی مناسب برای سازه‌های پژوهش است. به طور خاص، بیشترین مقدار میانگین واریانس استخراج شده مربوط به «سیستم کنترل داخلی» با مقدار ۰/۵۷۰ و کمترین مقدار مربوط به «استانداردهای حسابداری دولتی» با مقدار ۰/۵۰۹ است. این نشان می‌دهد که تمامی

جدول ۳. روایی همگرایی سازه‌های پژوهش

متغیرها	میانگین واریانس استخراج شده
استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۵۰۹
سیستم کنترل داخلی	۰/۵۷۰
شایستگی منابع انسانی	۰/۵۵۲
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۴۱



نمودار ۲. میانگین واریانس استخراج شده

مقادیر واریانس استخراج شده از تمام مقادیر موجود در سطر و ستون مربوطه بزرگ‌تر است. این وضعیت نشان دهنده همبستگی مطلوب بین شاخص‌ها و سازه‌های مرتبط با آن‌ها

روایی واگرا

بر اساس جدول (۴)، در ارزیابی معیار فورنل-لاکر^۲، مشاهده می‌شود که مقادیر در قطر اصلی ماتریس (ریشه دوم

است که نشان می‌دهد مدل پژوهش از نظر همگرایی دارای اعتبار کافی است.

آلفای کرونباخ

مقادیر آلفای کرونباخ در جدول زیر نشان داده شده است. مطابق نتایج در جدول (۵) و نمودار (۳)، تمامی متغیرهای این پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ برخوردارند که نشان از پایایی مناسب پرسشنامه این پژوهش دارد.

جدول ۵. آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

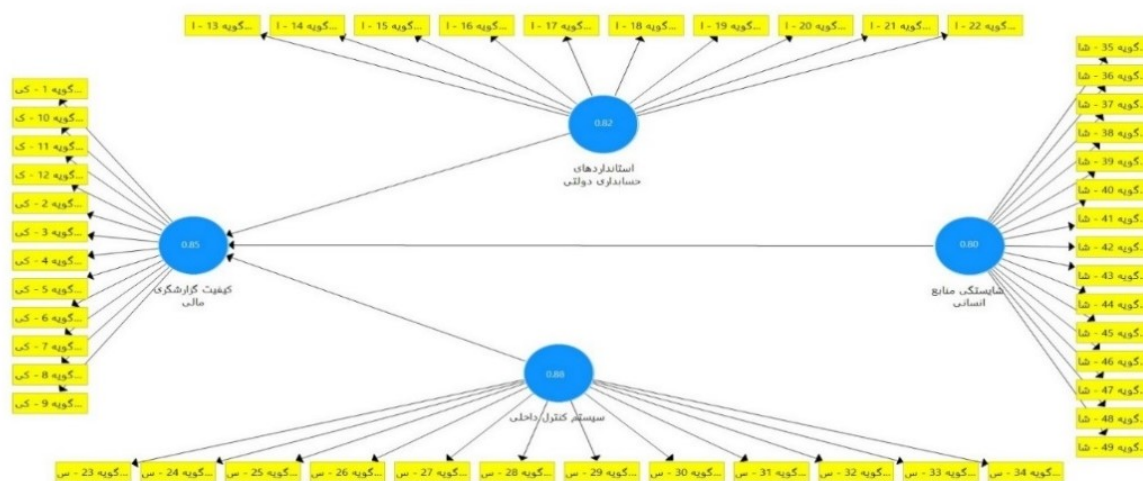
متغیرها	ضریب آلفا کرونباخ
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۸۵
استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۸۲
سیستم کنترل داخلی	۰/۸۸
شایستگی منابع انسانی	۰/۸۰

جدول ۴. معیار فورنل لاکر

متغیرها	استانداردهای حسابداری دولتی	سیستم کنترل داخلی	شایستگی منابع انسانی	کیفیت گزارشگری مالی
استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۷۱۴			
سیستم کنترل داخلی	۰/۱۹۸	۰/۷۵۵		
شایستگی منابع انسانی	۰/۲۶۳	۰/۲۱۳	۰/۷۴۳	
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۶۰۶	۰/۵۳۰	۰/۵۷۷	۰/۷۳۵

• پایایی

برای سنجش پایایی پرسشنامه در این پژوهش از معیارهای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده که در ادامه شرح هر یک از آنها آمده است.



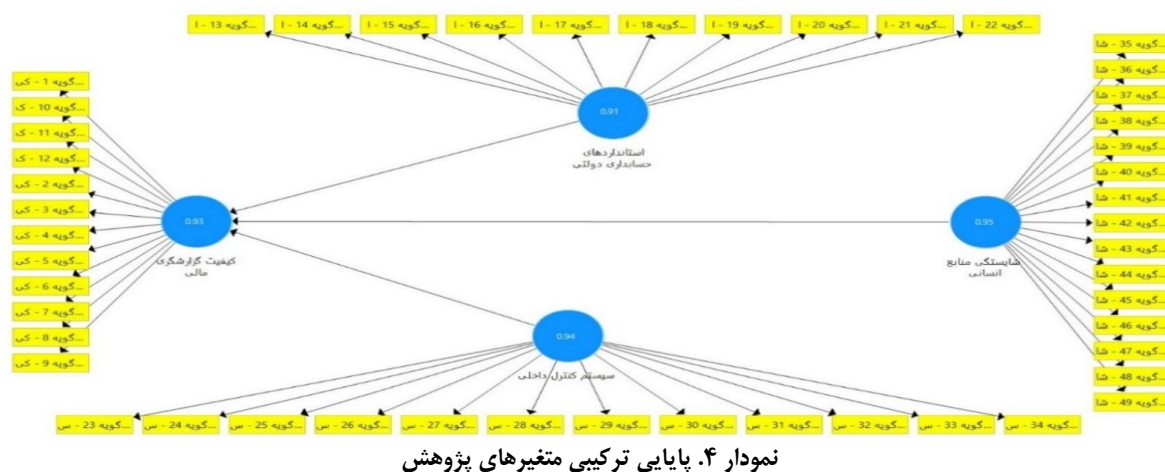
نمودار ۳. آلفای کرونباخ

جدول ۶. پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش

متغیرها	پایایی ترکیبی
استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۹۱
سیستم کنترل داخلی	۰/۹۴
شایستگی منابع انسانی	۰/۹۵
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۹۳

پایایی ترکیبی

مقادیر پایایی ترکیبی به صورت جدول (۶) نشان داده شده است. مطابق نتایج جدول (۶) و نمودار (۴)، تمامی متغیرهای این پژوهش از پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ برخوردارند که نشان از پایایی مناسب پرسشنامه این پژوهش دارد.



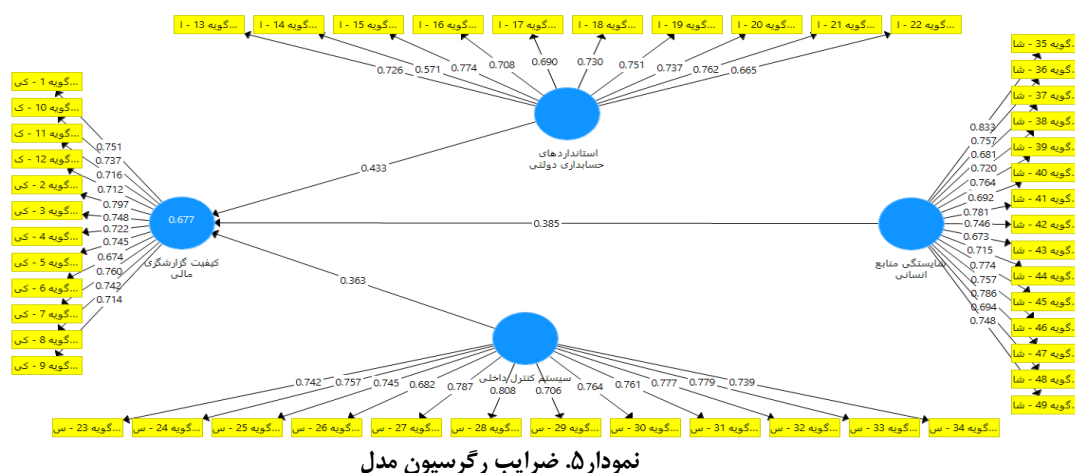
داخلی با ضریب $0/۳۶۳$ نیز تأثیر چشمگیری دارد که نشان می‌دهد کنترل‌های داخلی مؤثر می‌توانند به بهبود فرآیندهای گزارشگری کمک کنند.

ضریب رگرسیون

مطابق نتایج جدول (۷) و نمودار (۵)، ضرایب رگرسیون ارائه شده در جدول نشان‌دهنده تأثیر سه متغیر مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی است. استانداردهای حسابداری دولتی با ضریب رگرسیون $0/۴۳۳$ بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارند، که نشان‌دهنده نقش کلیدی این استانداردها در بهبود دقت و شفافیت گزارش‌های مالی است. شایستگی منابع انسانی با ضریب $0/۳۸۵$ در رتبه بعدی قرار دارد، که بیانگر اهمیت توانمندی‌ها و مهارت‌های کارکنان در ارتقای کیفیت گزارشگری است. سیستم‌های کنترل

جدول ۷. ضرایب رگرسیون مدل

ضرایب رگرسیون	مسیر
$0/۳۸۵$	شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی
$0/۴۳۳$	استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی
$0/۳۶۳$	سیستم‌های کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی



منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی ($۰/۹۵۰$)، «استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی» ($۰/۶۶۷$) و «سیستم‌های کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی» ($۰/۵۰۰$) همگی بالاتر از مقدار بحرانی

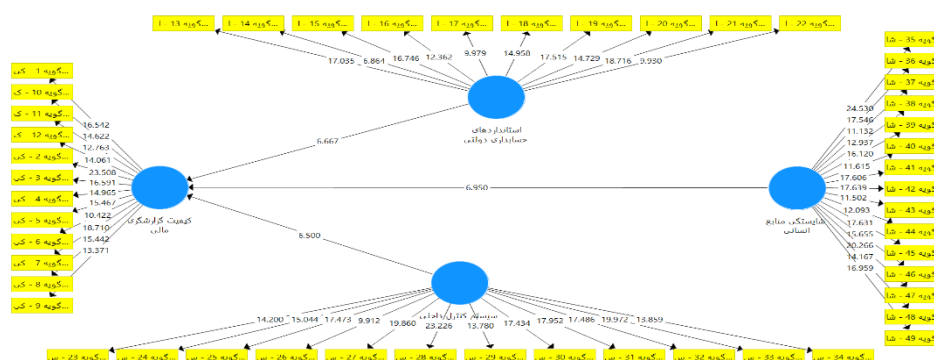
آماره تی^۱

مطابق نتایج جدول (۸) و نمودار (۶)، تمامی روابط مورد بررسی در پژوهش بین متغیرهای مختلف از نظر آماری معنادار هستند. به‌ویژه آماره تی برای مسیرهای شایستگی

جدول ۸. آماره تی متغیرهای پژوهش

اماره تی	مسیر
۶/۹۵۰	شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی
۶/۶۶۷	استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت گزارشگری
۶/۵۰۰	سیستم‌های کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

۱/۹۶ قرار دارند، که نشان‌دهنده تاثیر قوی و معنادار هر کدام از این متغیرها بر کیفیت گزارشگری مالی است. این نتایج تأکید می‌کنند که اجرای صحیح استانداردهای حسابداری، تقویت سیستم‌های کنترل داخلی و ارتقاء شایستگی منابع انسانی به طور مستقیم بر بهبود شفافیت و دقت گزارش‌های مالی در سازمان‌ها اثرگذار است.



نمودار ۶. آماره تی

اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، کارآمدی سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی بر کیفیت گزارشگری مالی است. این مطالعه در نهادهای عمومی، شامل سازمان‌های دولتی و نیمه‌دولتی شهرستان شاهین‌شهر و میمه، طی بازه زمانی نیمه دوم سال ۱۴۰۳ تا نیمه اول سال ۱۴۰۴ انجام شده و تحلیل داده‌ها با بهره‌گیری از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار پی‌ال‌اس صورت گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد اجرای استانداردهای حسابداری دولتی تأثیری مثبت و معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی نهادهای عمومی دارد. رعایت این استانداردها موجب افزایش شفافیت، دقت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی می‌شود و زمینه ارزیابی دقیق‌تر عملکرد مالی توسط نهادهای نظارتی و تصمیم‌گیران را فراهم می‌آورد. از منظر نظری، این نتیجه با مبانی حسابداری بخش عمومی همسو است، زیرا استانداردهای دولتی چارچوبی منسجم برای ثبت و ارائه اطلاعات مالی ایجاد می‌کنند و نقش مهمی در ارتقای پاسخ‌گویی مالی دارند. با این حال، تحقق کامل اهداف این استانداردها مستلزم وجود

با توجه به نتایج جدول‌های (۶)، (۷) و (۸) و نیز نمودارهای (۵) و (۶)، در جدول (۹) نتایج نهایی آزمون فرضیه‌های پژوهش بیان شده است.

جدول ۹. نتایج تحلیل آزمون فرضیه‌ها

متغیر	ضرایب رگرسیون	آماره T	نتیجه
کیفیت گزارشگری مالی → استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۴۳۳	۶/۳۵۲	تایید
کیفیت گزارشگری مالی → سیستم کنترل داخلی	۰/۳۶۳	۶/۷۵۴	تایید
کیفیت گزارشگری مالی → شایستگی منابع انسانی	۰/۳۸۵	۷/۱۸۳	تایید

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

شفافیت، قابلیت اتکا و مقبولیت گزارش‌های مالی در نهادهای عمومی، نقشی بنیادین در ارتقای سطح پاسخ‌گویی مالی ایفا می‌کند. اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، استقرار نظام مؤثر کنترل داخلی و بهره‌مندی از منابع انسانی شایسته، از مهم‌ترین عوامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شوند. بر این اساس، هدف

عمومی دارد. هرچه دانش، مهارت و تخصص کارکنان بخش مالی بیشتر باشد، دقت، صحت و اعتمادپذیری گزارش‌های مالی افزایش می‌یابد و اطلاعات ارائه‌شده شفاف‌تر و قابل‌اتکاتر می‌شود. از منظر نظری، نیروی انسانی متخصص و آگاه یکی از ارزشمندترین دارایی‌های سازمان است که نقشی محوری در تولید و تحلیل اطلاعات مالی ایفا می‌کند. توانمندی حرفه‌ای کارکنان موجب اجرای صحیح استانداردهای حسابداری، رعایت دقیق مقررات مالی و ارتقای پاسخ‌گویی سازمانی می‌شود. بنابراین، توسعه سرمایه انسانی از طریق آموزش‌های مستمر، جذب نیروهای متخصص و ایجاد انگیزه‌های شغلی از الزامات اصلی بهبود گزارشگری مالی است. این نتایج بر ضرورت سرمایه‌گذاری در ارتقای مهارت‌های کارکنان و نهادینه‌سازی فرهنگ حرفه‌ای تأکید دارد تا نهادهای عمومی بتوانند گزارش‌های مالی دقیق، شفاف و قابل اعتماد ارائه دهند. نتایج فرضیه سوم پژوهش با مطالعات زیورکلوی و همکاران (۲۰۲۴)، کارتیکا و نینگسیه (۲۰۲۴)، ینی و همکاران (۲۰۲۴)، سیپورتی و همکاران (۲۰۲۴)، موهرودین و همکاران (۲۰۲۴)، نفیسه و همکاران (۲۰۲۳)، پوسپاساری و کونتادی (۲۰۲۳)، حسینی سارانی و همکاران (۱۴۰۳) و مهری‌نژاد و کاظمی‌دوست (۱۴۰۲) هم‌سو است.

بر اساس نتایج پژوهش، به‌منظور ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای عمومی، اقداماتی مانند اجرای الزامی و یکپارچه استانداردهای حسابداری دولتی، توسعه زیرساخت‌های اطلاعات مالی و استفاده از سامانه‌های نوین گزارشگری پیشنهاد می‌شود. توانمندسازی نیروی انسانی از طریق آموزش‌های تخصصی و ایجاد نظام‌های کنترل داخلی کارآمد نیز از الزامات اساسی است که می‌تواند دقت، شفافیت و پاسخ‌گویی مالی را افزایش دهد. تقویت فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و اخلاق حرفه‌ای، همراه با ارزیابی مستمر عملکرد مالی، نقش مهمی در پیشگیری از تخلفات و ارتقای اعتماد عمومی ایفا می‌کند. همچنین برای گسترش دانش در این حوزه، انجام پژوهش‌هایی درباره تأثیر فناوری اطلاعات،

زیرساخت‌های اطلاعاتی کارآمد، آموزش تخصصی و نهادینه‌سازی فرهنگ شفافیت در سازمان‌ها است. در مجموع، نتایج پژوهش تأکید دارد که تقویت اجرای استانداردهای حسابداری دولتی، عاملی کلیدی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد عمومی نسبت به عملکرد مالی نهادهای بخش عمومی محسوب می‌شود. نتایج فرضیه اول پژوهش با مطالعات اینینایا و اونوویکو (۲۰۲۵)، سیتانگانگ و همکاران (۲۰۲۵)، کارتیکا و نینگسیه (۲۰۲۴)، ولانداری و رحمدانی (۲۰۲۴)، ینی و همکاران (۲۰۲۴)، حمزه و همکاران (۲۰۲۳)، قنبریان (۱۴۰۴) و معصومی و معصومی (۱۴۰۳) هم‌سو است. اما؛ نتایج فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد سیستم کنترل داخلی نقشی اساسی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی نهادهای عمومی دارد. تقویت این سیستم موجب افزایش دقت و صحت اطلاعات مالی شده و از بروز خطاها، تخلفات و سوءاستفاده‌های مالی جلوگیری می‌کند. از منظر نظری، کنترل داخلی به‌عنوان پایه شفافیت مالی و عامل اصلی اعتمادسازی در سازمان‌های دولتی عمل می‌کند و زمینه پاسخ‌گویی مؤثرتر را فراهم می‌سازد. این سیستم با ایجاد نظارت کارآمد بر فرآیندهای مالی، ریسک‌های مالی و مدیریتی را کاهش داده و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌تر را ممکن می‌سازد. به بیان دیگر، هرچه ساختار کنترل داخلی قوی‌تر و کارآمدتر باشد، قابلیت اتکا و شفافیت گزارش‌های مالی نیز بیشتر خواهد بود. در نتیجه، پژوهش بر اهمیت سرمایه‌گذاری در توسعه زیرساخت‌های کنترلی، آموزش نیروی انسانی و ترویج فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت تأکید دارد تا کیفیت گزارشگری مالی و مدیریت منابع در بخش عمومی به شکل پایدار ارتقا یابد. نتایج فرضیه دوم پژوهش با مطالعات جمال‌الدین و حکیم مطلق (۲۰۲۵)، چری و تارجو (۲۰۲۴)، زیورکلوی و همکاران (۲۰۲۴)، ینی و همکاران (۲۰۲۴)، رنالدو و آگوستین (۲۰۲۲) و اسکندری و عباسی (۱۴۰۳) هم‌سو است. در نهایت؛ یافته‌های فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد توانمندی منابع انسانی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی نهادهای

مطالعات تطبیقی در زمینه استانداردهای بین‌المللی و بررسی کیفی موانع اجرایی در دستگاه‌های دولتی پیشنهاد می‌شود. مجموعه این اقدامات می‌تواند به بهبود شفافیت مالی، کارایی نظام اداری و تقویت اعتماد نهادهای نظارتی و جامعه منجر شود.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع‌آوری اطلاعات کمک کرده‌اند، تشکر و قدردانی می‌کنیم.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان است.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول در تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله

References

- Afdila, A; Frinaldi, A; and Magriasti, L. (2023). The influence of human resource competency, utilization of information technology, and organizational commitment to financial management of the regional government of Kota Pariaman. *Cosmogov: Journal of Government Science*, 9(2): 200–215. <https://doi.org/10.24198/cosmogov.v9i2.49413>.
- Agyei-Mensah, B. K. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: Evidence from an emerging market. Corporate Governance. *The International Journal of Business in Society*, 16(1). <https://ssrn.com/abstract=2724963>
- Brusca, I; Gómez, M; and Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin America. *Public Administration and Development*, 36(1): 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Chair, Z. B. M. K; and Tarjo. (2024). The impact of internal control systems, regional financial accounting systems, and information technology utilization on the quality of financial reports in local government. *APSSAI Accounting Review*, 4(2): 143–151.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1): 13–20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary. *Translated by Audit Organization*, Iran. (In Persian)
- Doe-Dartey, R. K; and Valand, J. B. (2024). Investigations of institutional instigations of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adoption in Ghana. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(6): e07305. <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n6-107>.
- Enyinnaya, K; and Onwubiko, C. O. (2025). Impact of International Public Sector Accounting Standards on enhancement of accountability in Nigeria's public sector. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 9(4): 1002–1017. <https://doi.org/RePEc:bcp:journl:v:9:y:2025:issue-4:p:1002-1017>.
- Eskandari, A; and Abbasi, L. (2024). The role of internal control systems in ensuring the sustainability of financial performance. *Accounting and Management Perspectives*, 7(94): 234–253. (In Persian). https://www.jamv.ir/article_208389.html.
- Ghanbaryan, M. (2025). Examining the impact of implementing governmental accounting standards on the financial performance of municipalities. In Proceedings of the 5th International Conference on Political Science, Management, Economics, and Accounting. *Hamedan*, Iran. (In Persian). Retrieved from <https://civilica.com/doc/2380407>.
- Habibi, J; Junaedi, A. T; Sudarno, Rahman, S; and Momin, M. M. (2022). Organizational commitment, job satisfaction, and locus of control on employee turnover intention and performance at PT. *Sekarbumi Alam Lestari*. *Journal of Applied Business and Technology*, 3(2): 177–192. <https://doi.org/10.35145/jabt.v3i2.102>.
- Hamza, L. O. F; Sabir, S; & Aswan, A. (2023). Influence of government accounting information systems, implementation of

- government accounting standards, human resource competence, and internal control systems as moderator variables on the quality of regional government financial reports in the study of Buton Selatan District. *Pancasila International Journal of Applied Social Science*, 1(02): 110–123. <https://doi.org/10.59653/pancasila.v1i02.199>.
- Hashemian, S. S; and Khodabakhshi Parijan, K. (2025). The impact of accounting technology advancement on the quality of financial reporting in Iran's public sector. *Governmental Accounting*, 12(1). (In Persian). <https://doi.org/10.30473/gaa.2026.74007.1799>.
- Hosseini Sarani, M. H; Desineh, M; and Rostami Jaz, H. (2024). A model for identifying factors affecting financial reporting quality in the public sector (Case study: Health and healthcare sector). *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(3): 113–149. (In Persian). <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1073295>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. *International Federation of Accountants (IFAC)*. <https://www.ipsasb.org>
- Jamaluddin, and Muttaqim, H. (2025). The effects of human resource competencies, internal controls, and accrual accounting on financial report quality. *Jurnal Ilmiah Manajemen Kesatuan*, 13(4): 2757–2768. <https://doi.org/10.37641/jimkes.v13i4.3405>.
- Kalateh, M; Pourzamani, Z; and Pourbahrami, B. (2025). Investigating the impact of big data on the qualitative characteristics of financial reports and accountability in the public sector. *Governmental Accounting*, 11(2): 43–62. (In Persian). <https://doi.org/10.30473/gaa.2025.75052.1819>.
- Kartika, V. N; and Ningsih, S. (2024). The influence of internal control systems, implementation of government accounting standards, and human resource competence on financial report quality. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 21(2): 24–38. <https://doi.org/10.14710/jaa.21.2.24-38>.
- Maayah, E. I; Abu Aqoula, B. M. A; and Barhoom, F. N. (2025). The role of IPSAS in enhancing transparency and accountability in the public sector of Jordan: A literature review. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 15(1): 413–424. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v15-i1/24937>.
- Mafini, C; and Poee, D. R. (2013). The relationship between employee satisfaction and organizational performance: Evidence from a South African government department. *SA Journal of Industrial Psychology*, 39(1): 49–58. <https://doi.org/10.4102/sajip.v39i1.1090>.
- Marota, R; and Johari, R. J. (2025). Enhancing governance through IPSAS: Impacts on transparency and accountability in public sector financial reporting. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 9(2): 720–743. <https://doi.org/10.23887/jia.v9i2.86364>.
- Masoumi, A; and Masoumi, M. (2024). The impact of internal auditing implementation and adherence to public sector accounting standards on the quality of financial reporting in government agencies. *8th Symposium on Economic Studies and Management in the Islamic World*, Tehran. (In Persian). <https://civilica.com/doc/2065065>

- Mehrinejad, S; and Kazemi Doost, M. (2023). The impact of enterprise resource planning on the financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 7(26): 885–898. (In Persian). Retrieved from :
<https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2296>.
- Mohammadi, A; Mohammadzadeh Salatheh, H; Deyanti Dilami, Z; and Aghdam Mazraeh, Y. (2019). Providing a model explaining the challenges of financial reporting quality in the public sector: Using a grounded theory approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(63): 27-51. (In Persian).
<https://doi.org/10.22054/qjma.2019.10644>.
- Muhrodin, M; Sudarno, S; Junaedi, A. T; Andi, A; and Putri, N. Y. (2024). The Effect of Motivation, Organizational Culture, Competency on Work Commitment and Performance of SD Teachers in Bengkalis District. *Interconnection: An Economic Perspective Horizon*, 1(4): 198–217.
<https://doi.org/https://doi.org/10.61230/interconnection.v1i4.71>.
- Mulyati, S; Ibrahim, R; and Djalil, M. (2022). The effect of government accounting standard, quality of human resource, effectiveness of internal control system and regional financial accounting system on the quality of regional government financial statement: A study on SKPK Aceh Singkil District, Aceh Province, Indonesia. *International Journal of Business Management and Economic Review*, 4(6): 258-268.
<https://doi.org/10.35409/IJBMER.2021.3338>.
- Nafisah, A. N; Zulaihati, S; and Mardi, M. (2023). The Effect of Adversity Quotient and Family Environment on Entrepreneurial Intention on Faculty of Economics of Jakarta State University. *Reflection: Education and Pedagogical Insights*, 1(3): 89–98.
<https://firstcierapublisher.com/index.php/reflection/article/view/46>.
- Puspasari, L; and Kuntadi, C. (2023). The effect of the implementation of government accounting standards, human resource competencies, and integrated agency-level financial application systems as determinants of the quality of government financial statements. *Journal of Accounting and Finance Management*, 4(1): 1–16.
<https://doi.org/10.38035/jafm.v4i1.185>
- Renaldo, N; and Augustine, Y. (2022). The Effect of Green Supply Chain Management, Green Intellectual Capital, and Green Information System on Environmental Performance and Financial Performance. *Archives of Business Research*, 10(10): 53–77.
<https://doi.org/10.14738/abr.1010.13254>.
- Shakiba, M; and Saeedi, M. (2025). Developing a framework for identifying and assessing internal controls governing financial reporting in universities. *Governmental Accounting*, 12(1). (In Persian).
<https://doi.org/10.30473/gaa.2024.71296.1735>.
- Sitanggang, J. Y. B; Tohang, L. B; Simatupang, Y; and Nasirwan, N. (2025). Hambatan dan inovasi dalam implementasi standar akuntansi pemerintahan terhadap laporan keuangan. *Jurnal Ilmiah Nusantara*, 2(2).
<https://doi.org/10.61722/jinu.v2i2.4188>.

- Syafriadi, E; Sitepu, H. B; Andini, Y. P; Muda, I; and Kesuma, S. A. (2023). The impact of agency theory on organizational behavior: a systematic literature review of the latest research findings. *Brazilian Journal of Development*, 9(12): 31895–31911.
<https://doi.org/10.34117/bjdv9n12-090>.
- Syahputri, Y; Sakti, I; and Sabrina, H. (2024). The effect of human resource competencies on the quality of financial statements. *Accounting and Business Journal*, 6(1): 16.
<https://doi.org/10.54248/abj.v6i1.4759>.
- Wulandari, W; and Rahmadani, I. (2024). The application of government accounting standards in social service financial reports. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(1): 127–134.
<https://doi.org/10.37641/jiakes.v12i1.2453>.
- Yennia, E; Junaedi, A. T; and Wijaya, E. (2024). The impact of government accounting standards implementation, internal control systems, and human resource competence on regional financial report quality. *Journal of Applied Business and Technology*, 5(3): 134–145.
<https://doi.org/10.35145/jabt.v5i3.182>
- Yesbarianus Parindingan, F; Haliah, H; and Nirwana, N. (2024). Evaluation of transparency and accountability of regional government financial reports in the digitalization era. *Journal of Accounting and Finance Management*, 5(5): 1051–1058.
<https://doi.org/10.38035/jafm.v5i5.1066>
- Ziorklui, J. E. K; Ampofo, F. O; Nyonyoh, N; and Antwi, B. O. (2024). Effectiveness of internal controls mechanisms in preventing and detecting fraud. *Finance & Accounting Research Journal*, 6(7): 1259–1274.
<https://doi.org/10.51594/farj.v6i7.1322>.
- Zolfaghari, M. (2023). The impact of human resource competence, internal control system, participation in budget preparation, and accounting control on performance accountability (Case study: Municipality employees). *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 7(25):1875–1888. (In Persian).
<https://www.ensani.ir/fa/article/author/270371>.



Exploring the Thematic Dimensions of the Role of Management Accounting in Supporting Sustainable Supply Chain and Circular Economy Decisions

Fatemeh Soghra Yaghoobi^{*1}, Fatemeh Hashemi Moghadam²

High lights

- The findings indicate that management accounting is not merely a financial recording and reporting system, but rather serves as a knowledge-based and institutional infrastructure capable of establishing a link among economic, environmental, and social objectives, thereby facilitating the transition of organizations toward a circular economy.
- This research highlights the key role of digitalization, the Internet of Things (IoT), blockchain, and integrated dashboards in creating traceability transparency, data reliability, and real-time reporting for sustainable decision-making.

1. Department of Management and Accounting, Technical and Vocational University (TVU), Tehran, Iran.
2. Department of Management and Accounting, Technical and Vocational University (TVU), Tehran, Iran.
(fatemehashemi123456@iran.ir).

Corresponding Author:

Fatemeh Soghra Yaghoobi
Email: fsyaghoobi@tvu.ac.ir

Receive Date: 06 April 2026

Revise Date: 28 May 2026

Accept Date: 21 June 2026

Publish Date: 22 June 2026

How to Cite:

Yaghoobi, Fatemeh Soghra; Hashemi Moghadam, Fatemeh, (2026). Exploring the Thematic Dimensions of the Role of Management Accounting in Supporting Sustainable Supply Chain and Circular Economy Decisions, *Governmental Accounting*, 12 (24), 233-258.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study was conducted to explore the themes of management accounting's role in supporting sustainable supply chain and circular economy decisions. Given environmental complexities, ecological pressures, and the necessity of integrating sustainable development goals into organizational decisions, the need for a systematic explanation of management accounting functions in this area is increasingly felt.

Research Method: This study was designed using a qualitative approach based on the interpretivism paradigm. Data were collected through 21 semi-structured interviews with management accountants, financial managers, and sustainability experts. Purposive and snowball sampling continued until thematic saturation was achieved. Data analysis was performed using thematic analysis and MAXQDA 2020 software.

Research Findings: The findings led to the identification of 8 main themes and 91 sub themes. The main themes include: strategic alignment and decision-making time horizon; valuation and financial measurement of circular elements; decision-support tools, models, and processes; internal controls, incentives, and governance mechanisms; data, digitalization, and traceability transparency; reporting, market transparency, and assurance; organizational culture, competencies, and institutional learning; and policy making, regulations, and inter-organizational coordination.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: The results indicate that management accounting, as a knowledge-based and institutional infrastructure, can establish a link among economic, environmental, and social objectives at the supply chain level and facilitate the transition of organizations toward a circular economy.

Keywords: Management accounting, Sustainable supply chain, Circular economy, Strategic decision-making, Organizational sustainability..

JEL Classification: M41, M48, Q56.



INTRODUCTION

In the contemporary global landscape, organizations are confronted with unprecedented challenges, including the escalating climate crisis, the depletion of natural resources, and the intricate complexities arising from global interconnectedness. These multifaceted pressures have necessitated a profound redefinition of management's role in organizational functioning. Particularly, supply chain management (SCM), recognized as the cornerstone of operational and strategic activities, has transcended its traditional economic objectives. It is now imperative for SCM to address and satisfy the stringent demands of environmental and social sustainabilitya paradigm shift widely acknowledged as sustainable supply chain management (SSCM), which has garnered significant attention within the strategic management literature (Theeraworawit et al., 2022). The integration of the circular economy (CE) concept with SCM has fostered a framework that extends far beyond conventional SCM paradigms. This integrated approach aims to preserve resources, minimize waste generation, and enhance collaboration among supply chain actors. Within this framework, closed-loop systems, value recovery, and design for durability are replacing traditional linear "take-make-dispose" models, thereby illuminating new potentials for achieving sustainable development (Sasikumar & Nair, 2025). Amidst these evolving strategic imperatives, management accounting (MA) stands out as a critical decision-making tool within organizational management. However, existing research indicates a notable deficiency: the role and functions of MA in supporting the complex decisions associated with SSCM and CE have not yet been comprehensively and systematically investigated, particularly from practical and strategic perspectives. This oversight represents a significant gap in both academic research and practical application (Rinaldi et al., 2025). Recent studies exploring the intersection of MA and sustainability reveal a discipline in transition, moving from traditional financial content toward the integration of environmental and social metrics. For instance, research highlights the role of cost accounting and material flow analysis in advancing eco-efficiency processes.

Nevertheless, there remains a pressing need for further research into analytical and data-driven tools that can effectively support decision-making at the supply chain level (Aureli et al., 2025). A primary challenge in this domain is the absence of operational and conceptual frameworks capable of qualitatively describing and explicating MA's role within the context of CE and decision-making for SSCM. This void positions novel research at a critical juncture, where it must not only analyze key themes but also contribute to the development of new theories and conceptual designs that can simultaneously encompass economic, environmental, and social dimensions (Rinaldi et al., 2025).

In light of these challenges and the evolving theoretical landscapes, the present research embarks on a thematic analysis to explore the roles, tools, and key mechanisms of management accounting in supporting decisions for sustainable supply chains and the circular economy. This objective aims to bridge existing theoretical gaps and contribute to the development of a novel conceptual framework in this field. Ultimately, by systematically analyzing the conceptual and practical themes within MA, SSCM, and CE, this study seeks to advance global theorization and provide actionable insights for organizational managers striving toward sustainability. The increasing complexity of competitive environments, coupled with mounting environmental and social pressures on organizations, underscores the critical need for comprehensive performance management approaches. Within this context, understanding how MA can effectively support decision-making for SSCM and the transition towards a CE remains a significant, yet largely unanswered, research question. While extant literature has sporadically addressed the role of accounting tools in sustainability, a systematic, theme-driven conceptual perspective that delineates the specific functions, challenges, and opportunities of MA's role across economic, environmental, and social dimensions has yet to be fully developed. Consequently, research has not yet succeeded in presenting an integrated framework capable of simultaneously incorporating elements such as environmental cost reporting, life cycle

assessment metrics, and managerial decision-support tools within the domains of SSCM and CE. This theoretical and practical lacuna persists despite the urgent need from companies and value chain stakeholders for reliable, timely, and multidimensional information to inform strategic decisions that not only enhance economic efficiency but also optimize environmental and social impacts. Therefore, this research endeavors, through a rigorous thematic analysis, to systematically map the key roles, tools, processes, and barriers of management accounting within such decision-making contexts. By addressing these gaps, it aims to offer an innovative conceptual framework beneficial to both researchers and practitioners. Consequently, the central research question guiding this study is: What is the role of management accounting in supporting decisions for sustainable supply chains and the circular economy, and which key themes, tools, and mechanisms can effectively describe and advance this role?

METHODOLOGY

This research adopts a qualitative approach with an inductive orientation, reflecting the exploratory nature of the research problem and its objective to deeply and contextually investigate the themes surrounding the role of management accounting (MA) in supporting decisions related to sustainable supply chains (SSC) and the circular economy (CE). This methodological choice is particularly suitable for uncovering nuanced insights and developing a rich understanding of complex phenomena where existing literature may be nascent or fragmented. The study population comprised management accountants, financial managers, accounting system consultants, and experts in organizational sustainability actively practicing in South Khorasan Province, Iran. These individuals were selected based on their practical experience in decision-making relevant to supply chains or circular economy approaches within their organizations. Data collection was conducted in the Iranian calendar year 1404 (approximately March 2025 - March 2026). Sampling was performed using a purposive, criterion-based approach. The inclusion criteria for participants were as follows: a

minimum of five years of professional experience in management accounting or corporate financial management; direct involvement in decisions related to environmental cost management, sustainability performance assessment, or CE-related projects; theoretical or practical familiarity with sustainable supply chain concepts; and a willingness to provide analytical and in-depth experiences during the interview process. To ensure the richness of the data and guarantee a diversity of perspectives, efforts were made to include a mix of professional roles. This included industrial management accountants, financial managers from manufacturing companies, sustainability accounting consultants, and faculty members specializing in management accounting. The snowball sampling technique was employed to identify and recruit participants. This process continued until thematic saturation was achieved, signifying that no new codes or themes emerged from subsequent interviews. Data collection was terminated after 21 interviews, as a repetition of concepts was observed, indicating that the range of experiences and perspectives had been adequately captured. The collected data were analyzed using thematic analysis, facilitated by MAXQDA 2020 software. The analysis process adhered to the six-phase framework for thematic analysis proposed by Braun and Clarke (2006): (1) familiarization with the data, (2) generating initial codes, (3) searching for themes, (4) reviewing and refining themes, (5) defining and naming themes, and (6) producing the final report. In the initial phase of open coding, raw concepts were extracted line-by-line from the interview transcripts. Meaningful units related to the informational, controlling, strategic, and analytical roles of MA in supporting SSCM decisions were identified. During the axial coding phase, similar codes were organized into sub-categories, and the relationships between them were analyzed based on conceptual and causal links. In the selective coding phase, core categories and final themes were established, with their internal coherence and external distinctiveness rigorously evaluated. This analytical process was iterative, involving three cycles of analysis to ensure conceptual saturation. To ensure the

rigor and trustworthiness of the research, the four criteria proposed by Lincoln and Guba (1985) were employed: credibility, dependability, confirmability, and transferability. To enhance credibility, preliminary findings were shared with a subset of participants for feedback (member checking), and necessary revisions were incorporated. Dependability was strengthened through transparent documentation of all analysis stages and the recording of the researcher's decision-making pathway. Confirmability was ensured via a peer debriefing process with an independent research colleague, involving a comparison of coding schemes. Transferability was facilitated by providing a rich description of the research context and participant characteristics. To assess inter-coder reliability, Cohen's Kappa statistic (1960) was utilized. Two coders independently coded a portion of the data, yielding a Kappa coefficient of 0.78. According to established interpretive benchmarks, this value indicates a good level of agreement between the coders, thus supporting the reliability of the coding process.

RESULT

This research investigated the pivotal role of management accounting (MA) in bolstering decision-making for sustainable supply chains (SSC) and the circular economy (CE). Employing a qualitative approach, data were gathered via semi-structured interviews with domain experts and analyzed thematically using MAXQDA 2020. The in-depth analysis revealed eight principal themes and ninety-one sub-themes, collectively illustrating a comprehensive and structured understanding of MA's diverse contributions to circular decision-making. These key themes include: (1) Strategic Alignment and Decision-Making Time Horizon, emphasizing the integration of circular goals into long-term strategic planning and adapting MA metrics beyond traditional short-term financial cycles; (2) Financial Valuation and Measurement of Circular Elements, addressing the challenge of valuing secondary materials, reused products, and environmental services using innovative MA techniques; (3) Decision-Support Tools, Models, and Processes, highlighting the need

for advanced analytical tools like life cycle costing and integrated performance systems to guide CE initiatives; (4) Internal Controls, Incentives, and Governance Mechanisms, focusing on how MA can shape corporate culture and operational practices through appropriate controls and incentives that encourage sustainability and resource efficiency; (5) Data, Digitalization, and Traceability Transparency, underscoring the critical role of digital technologies in providing the data necessary for tracking materials and products throughout their lifecycle, enabling accurate accounting and reporting; (6) Reporting, Market Transparency, and Assurance, discussing the increasing demand for reliable external reporting on sustainability performance and the role of MA in providing this information, along with the need for third-party assurance; (7) Organizational Culture, Competencies, and Institutional Learning, recognizing the importance of fostering a sustainability-oriented culture, developing relevant MA skills, and promoting knowledge sharing within organizations; and (8) Policy, Regulation, and Inter-organizational Coordination, acknowledging the influence of external policies and the need for MA to facilitate coordination across supply chain partners to achieve systemic circularity. Together, these themes provide a robust framework for understanding and enhancing MA's capacity to support the transition towards more sustainable and circular business models.

DISCUSSION

The findings of this research unequivocally demonstrate that management accounting (MA) transcends its traditional financial recording and reporting functions to operate as an integrated, strategic information system capable of supporting, guiding, and reinforcing circular decision-making at both tactical and strategic levels. These findings, systematically derived from a thematic analysis of semi-structured interviews, illuminate eight core domains, each offering distinct mechanisms and tools to realize this expanded role. Firstly, Strategic Alignment and Decision-Making Time Horizon acts as the internal policy-setting framework,

managing temporal conflicts through scenario planning, shared value measurement, and phased resource allocation, ensuring that decisions align with long-term circularity objectives. Secondly, Financial Valuation and Measurement of Circular Elements, by adapting methodologies such as life cycle costing, material flow accounting, and recovery quality accounting, enables the translation of physical flows and waste streams into financial values and the capitalization of benefits, thereby providing a quantitative basis for circular investments. Thirdly, Decision-Support Tools, Models, and Processes, encompassing flow simulation, integrated dashboards, and adaptive assessment frameworks, empower decision-makers to quantify scenario outcomes and equitably model cost allocation among various actors within the value chain. Fourthly, Internal Controls, Incentives, and Governance Mechanisms, through the integration of sustainability indicators into reward systems, sustainability-based supply contracts, and internal audit mechanisms, actively steer decision-maker behavior towards adopting circular options. Fifthly, Data, Digitalization, and Traceability Transparency forms the essential infrastructure underpinning all the aforementioned tools; traceability, integration of enterprise systems, and real-time technologies facilitate reliable reporting and value allocation. Sixthly, Reporting, Market Transparency, and Assurance, achieved via adherence to standards, independent data assurance, and regular disclosure, enhances stakeholder trust and market access, crucial for the commercial viability of circular initiatives. Seventhly, Organizational Culture, Competencies, and Institutional Learning sustains the capacity for implementing these changes by promoting new accounting skills, cross-departmental training, and fostering a culture of environmental accountability. Finally, Policy, Regulation, and Inter-organizational Coordination provides the necessary institutional environment for scaling circular solutions by establishing legal frameworks, standardizing metrics, and encouraging secondary markets. This comprehensive set of themes underscores the transformative potential of MA in driving the transition towards a circular economy.

CONCLUSIONS

This research concludes that management accounting is an indispensable strategic enabler for the successful implementation of sustainable supply chains and the circular economy. The identified eight principal themes Strategic Alignment and Decision-Making Time Horizon; Financial Valuation and Measurement of Circular Elements; Decision-Support Tools, Models, and Processes; Internal Controls, Incentives, and Governance Mechanisms; Data, Digitalization, and Traceability Transparency; Reporting, Market Transparency, and Assurance; Organizational Culture, Competencies, and Institutional Learning; and Policy, Regulation, and Inter-organizational Coordination collectively delineate a robust roadmap for integrating circular principles into organizational practice through MA. The study affirms that MA's role extends far beyond traditional financial stewardship, evolving into a dynamic system that informs and directs complex, forward-looking decisions crucial for environmental and economic resilience. The findings highlight the critical need for organizations to adopt and adapt advanced MA tools and techniques, such as life cycle costing and integrated performance measurement, to accurately quantify the financial implications of circular strategies, including waste reduction and resource recovery. Furthermore, establishing strong internal controls, incentive structures aligned with sustainability goals, and transparent data management through digitalization are paramount for driving behavioral change and ensuring the reliability of reporting. The research also underscores the importance of fostering an organizational culture that supports circularity and invests in the development of requisite competencies. Externally, supportive policy frameworks and inter-organizational coordination are vital for creating an enabling environment for scaled circular initiatives. Therefore, embracing this expanded vision of MA is not merely an operational adjustment but a strategic imperative for organizations seeking to thrive in an increasingly resource-constrained and sustainability-focused global economy. Future research could explore the quantitative impact of these MA practices on firm performance in

circular economy contexts and investigate sector-specific adaptations of these themes.

Ethical considerations

All stages of conducting this research and publishing its findings have been carried out in full compliance with the ethical principles of scientific research.

Authors' Contributions

The first author was responsible for research design, supervision of the research process, data analysis, and verification and control of the article's results. The second author contributed to the preparation of the

initial draft, analysis and interpretation of data and findings, revision and reviewing, and finalization of the article.

Conflict of Interest

There is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We extend our sincere gratitude to the esteemed reviewers for dedicating their valuable time to the thorough review of this research.

«مقاله پژوهشی»

واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی

فاطمه صغری یعقوبی^{۱*}، فاطمه هاشمی مقدم^۲

نکات برجسته

- یافته‌ها نشان می‌دهد حسابداری مدیریت نه تنها یک نظام ثبت و گزارش مالی، بلکه به‌عنوان زیرساخت دانشی و نهادی قادر است پیوند میان اهداف اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را برقرار کرده و گذار سازمان‌ها به اقتصاد چرخشی را تسهیل کند.
- این پژوهش نقش کلیدی دیجیتال‌سازی، اینترنت اشیا، بلاک‌چین و داشبوردهای تلفیقی را در ایجاد شفافیت ردیابی، قابلیت اتکای داده‌ها و گزارش‌دهی بلادرنگ برای تصمیم‌گیری پایدار برجسته می‌سازد.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر با هدف واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی انجام شد. با توجه به پیچیدگی‌های محیطی، فشارهای زیست‌محیطی و ضرورت ادغام اهداف توسعه پایدار در تصمیمات سازمانی، نیاز به تبیین نظام‌مند کارکردهای حسابداری مدیریت در این حوزه بیش از پیش احساس می‌شود.

روش شناسی: این مطالعه با رویکرد کیفی و مبتنی بر پارادایم تفسیرگرایی طراحی و داده‌ها از طریق ۲۱ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با حسابداران مدیریت، مدیران مالی و خبرگان پایداری گردآوری شد. نمونه‌گیری به‌صورت هدفمند و گلوله برفی تا رسیدن به اشباع مضمونی ادامه یافت. تحلیل داده‌ها با بهره‌گیری از روش تحلیل تماتیک و نرم‌افزار MAXQDA 2020 انجام گرفت.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها منجر به شناسایی ۸ مضمون اصلی و ۹۱ مضمون فرعی شد. مضامین اصلی شامل: هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری؛ ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری مالی عناصر چرخه‌ای؛ ابزارها، مدل‌ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم؛ کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی؛ داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی؛ گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین؛ فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی؛ و سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج نشان می‌دهد حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان زیرساخت دانشی و نهادی، پیوند میان اهداف اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را در سطح زنجیره تأمین برقرار ساخته و گذار سازمان‌ها به اقتصاد چرخشی را تسهیل کند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، زنجیره تأمین پایدار، اقتصاد چرخشی، تصمیم‌گیری راهبردی، پایداری سازمانی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M48, Q56

۱. گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، تهران، ایران.
۲. گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، تهران، ایران.
(fatemehashemi123456@iran.ir)

نویسنده مسئول:

فاطمه صغری یعقوبی
رایانامه:

fsyaghoobi@tvu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۱۷

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۳/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۳۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۴/۰۱

استناد به مقاله:

یعقوبی، فاطمه صغری؛ هاشمی مقدم، فاطمه (۱۴۰۵)، واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۲۳۳-۲۵۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۵. ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

در عصر حاضر، سازمان‌ها با چالش‌های تازه‌ای همچون تغییرات اقلیمی، ناپایداری منابع، و پیچیدگی‌های جهانی‌سازی مواجه‌اند که موجب بازتعریف نقش مدیریت در عملکرد بنگاه‌ها شده است؛ به‌ویژه مدیریت زنجیره تأمین به‌عنوان هسته اصلی فعالیت‌های عملیاتی و راهبردی سازمان‌ها، اکنون دیگر معطوف به اهداف صرف اقتصادی نیست، بلکه باید پاسخ‌گوی الزامات پایداری زیست‌محیطی و اجتماعی نیز باشد، رویکردی که با مفهوم پایداری زنجیره تأمین شناخته می‌شود و مورد توجه ادبیات راهبردی در مدیریت قرار گرفته است (تیراوورایت^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). ادغام مفهوم اقتصاد چرخشی با مدیریت زنجیره تأمین، چارچوبی فراتر از مدل‌های سنتی مدیریت زنجیره ایجاد کرده است که هدف آن حفظ منابع، کاهش ضایعات و ارتقای همکاری میان بازیگران زنجیره است، در این رویکرد چرخه‌های بسته، بازیابی ارزش و طراحی برای دوام جایگزین الگوهای خطی سنتی می‌شوند که به تبیین پتانسیل‌های جدید برای دستیابی به توسعه پایدار کمک می‌کند (ساسیکومار و نیار^۲، ۲۰۲۵). در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک ابزار کلیدی تصمیم‌سازی در مدیریت سازمانی مطرح است، با این حال ادبیات پژوهشی نشان می‌دهد که هنوز نقش و کارکردهای حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات پیچیده مرتبط با پایداری زنجیره تأمین و اقتصاد چرخشی، به‌خصوص از منظر عملی و استراتژیک، به‌طور جامع و نظام‌مند مورد بررسی قرار نگرفته‌اند، که این امر شکاف مهمی در تحقیقات آکادمیک و کاربردی ایجاد کرده است (رینالدی^۳ و همکاران، ۲۰۲۵). مطالعات اخیر در زمینه حسابداری مدیریت و پایداری نشان می‌دهد که این رشته در گذار از محتوای سنتی مالی به سمت ادغام معیارهای زیست‌محیطی و اجتماعی قرار دارد به‌عنوان مثال، پژوهش‌هایی نقش حسابرسی‌های هزینه‌ای و سنجش جریان مواد در توسعه فرآیندهای اقتصادی-زیست‌محیطی را برجسته می‌کنند، با این حال هنوز نیاز به تحقیقات تکمیلی در زمینه ابزارهای تحلیلی و داده‌محور برای پشتیبانی از تصمیمات

سطح زنجیره تأمین وجود دارد (ائورلی^۴ و همکاران، ۲۰۲۵). یکی از چالش‌های اصلی پژوهش در این حوزه، عدم وجود چارچوب‌های عملیاتی و مفهومی است که بتوانند نقش حسابداری مدیریت را در زمینه اقتصاد چرخشی و تصمیم‌سازی در زنجیره تأمین پایدار به‌صورت کیفی توصیف و تبیین کنند، چنین خلأیی پژوهش‌های نوین را در موقعیتی قرار داده است که ضمن تحلیل مضامین کلیدی، باید به توسعه نظریه و طرح مفهومی جدیدی بپردازند که بتواند به‌طور همزمان ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را در برگیرد (رینالدی و همکاران، ۲۰۲۵). با توجه به این چالش‌ها و توسعه چشم‌اندازهای نظری، پژوهش حاضر با هدف «واکاوی مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی» تلاش می‌کند تا با بهره‌گیری از رویکرد تحلیل مضمون، نقش‌ها، ابزارها، و مکانیسم‌های کلیدی را شناسایی و به‌صورت نظام‌مند تحلیل کند، این هدف به پر کردن شکاف‌های نظری موجود و توسعه چارچوب مفهومی جدید در این حوزه کمک می‌کند. در نهایت، این پژوهش بر اساس تحلیل نظام‌مند مضامین مفهومی و عملی در حسابداری مدیریت، زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی، سعی دارد تا نه تنها به نظریه‌پردازی در سطح جهانی کمک کند، بلکه پاسخ‌های کاربردی برای مدیران سازمانی در مسیر توسعه پایدار ارائه دهد و نقش حسابداری مدیریت را در اتخاذ تصمیمات پیچیده و چندی‌بعدی برجسته سازد. در چنین زمینه‌ای، با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون محیط‌های رقابتی، فشارهای زیست‌محیطی و اجتماعی بر سازمان‌ها، و نیاز به بهره‌گیری از رویکردهای جامع در مدیریت عملکرد، مشخص شدن اینکه چگونه حسابداری مدیریت می‌تواند به‌طور مؤثر از تصمیم‌سازی در زنجیره تأمین پایدار و انتقال به اقتصاد چرخشی حمایت کند، به‌عنوان یک مسئله پژوهشی مهم و بی‌پاسخ باقی مانده است، در حالی که ادبیات موجود به‌طور پراکنده به نقش ابزارهای حسابداری در پایداری پرداخته اما هنوز یک دیدگاه مفهومی نظام‌مند و مبتنی بر تحلیل مضمون که کارکردهای خاص،

3. Rinaldi, L

4. Aureli, S

1. Theeraworawit, M

2. Sasikumar, A; & Nair, M

چالش‌ها و فرصت‌های این نقش را در ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی ترسیم کند، توسعه نیافته است و از این رو مطالعات هنوز نتوانسته‌اند چارچوبی یکپارچه ارائه دهند که بتواند به‌طور همزمان عناصری مانند گزارشگری هزینه‌های محیط‌زیستی، سنجش مؤلفه‌های چرخه حیات، و ابزارهای تصمیم‌یار مدیریتی را در حوزه زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی یکپارچه سازد، این خلا نظری و عملی در حالی وجود دارد که شرکت‌ها و ذینفعان زنجیره ارزش، به شدت به اطلاعات معتبر، به‌موقع و چندبعدی نیاز دارند تا بتوانند تصمیمات راهبردی اتخاذ کنند که نه تنها به بهره‌وری اقتصادی بینجامد، بلکه آثار زیست‌محیطی و اجتماعی را نیز بهینه کند و این پژوهش با بهره‌گیری از تحلیل مضمون قصد دارد تا نقش‌های کلیدی، ابزارها، فرایندها و موانع حسابداری مدیریت در چنین تصمیم‌سازی‌هایی را نظام‌مند کند و ضمن پر کردن شکاف‌های موجود، چارچوب مفهومی نوآورانه‌ای ارائه دهد که برای پژوهشگران و مدیران کاربردی باشد، از این رو، پرسش اصلی این پژوهش این است: نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی چیست و کدام مضامین کلیدی، ابزارها و مکانیسم‌ها می‌توانند این نقش را به‌صورت مؤثر تشریح و توسعه دهند؟

تصمیم‌های راهبردی را افزایش دهد. مطالعات تجربی و مرورهای نظام‌مند اخیر نشان می‌دهند که پذیرش شیوه‌های نوین حسابداری مدیریتی و ادغام داده‌های غیرمالی با داده‌های مالی، موجب ارتقای اثربخشی تصمیم‌گیری و افزایش توان سازمان برای پاسخ به عدم قطعیت‌های محیطی شده است از این رو، پژوهش حاضر این تحول نقش را به‌عنوان پیش‌زمینه‌ای ضروری برای بررسی توانمندی‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات مربوط به پایداری و اقتصاد چرخشی می‌پذیرد و بر ضرورت شناسایی کارکردهای نوین اطلاعاتی تأکید دارد (داهال^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). مفهوم «حسابداری مدیریت پایدار» ضمن حفظ ریشه‌های حسابداری مدیریتی سنتی، یک رویکرد تکمیلی است که هدف آن تولید اطلاعات چندبعدی برای قضاوت‌های اقتصادی-زیست‌محیطی و اجتماعی است، این رویکرد در متون فارسی و بین‌المللی در سال‌های اخیر برجسته شده و شامل مکانیسم‌هایی برای اندازه‌گیری و گزارش‌گری پیامدهای زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی تصمیم‌ها می‌شود، در ایران نیز مطالعات مروری و پژوهش‌های تطبیقی نشان داده‌اند که پیش‌شرط اثرگذاری حسابداری مدیریت پایدار، تغییر در ساختار گزارش‌گری، تقویت توان کارشناسی داخل سازمان و ایجاد پیوند بین سامانه‌های اطلاعاتی مالی و سامانه‌های غیرمالی است زیرا بدون یکپارچگی داده‌ها و چارچوب‌های مفهومی منسجم، اطلاعات تولیدشده نمی‌تواند عدم قطعیت را به‌میزان لازم کاهش دهد و تصمیم‌های راهبردی در حوزه پایداری را تحت‌پوشش قرار دهد. از این دیدگاه، بخش حسابداری مدیریت پایدار نه تنها به‌عنوان یک مجموعه تکنیک، بلکه به‌عنوان یک سازوکار نهادی برای تسهیل تصمیم‌گیری‌های مسئولانه و چندمعیاره باید تحلیل شود (جوهری^۲ و همکاران، ۲۰۲۴).

زنجیره تأمین پایدار و منطق تصمیم‌سازی چندبعدی

زنجیره تأمین پایدار هنگامی که به‌عنوان یک چارچوب تصمیم‌گیری در شرکت‌ها و شبکه‌های تأمین در نظر گرفته می‌شود، باید همزمان سه بُعد اقتصادی، زیست‌محیطی و

چالش‌ها و فرصت‌های این نقش را در ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی ترسیم کند، توسعه نیافته است و از این رو مطالعات هنوز نتوانسته‌اند چارچوبی یکپارچه ارائه دهند که بتواند به‌طور همزمان عناصری مانند گزارشگری هزینه‌های محیط‌زیستی، سنجش مؤلفه‌های چرخه حیات، و ابزارهای تصمیم‌یار مدیریتی را در حوزه زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی یکپارچه سازد، این خلا نظری و عملی در حالی وجود دارد که شرکت‌ها و ذینفعان زنجیره ارزش، به شدت به اطلاعات معتبر، به‌موقع و چندبعدی نیاز دارند تا بتوانند تصمیمات راهبردی اتخاذ کنند که نه تنها به بهره‌وری اقتصادی بینجامد، بلکه آثار زیست‌محیطی و اجتماعی را نیز بهینه کند و این پژوهش با بهره‌گیری از تحلیل مضمون قصد دارد تا نقش‌های کلیدی، ابزارها، فرایندها و موانع حسابداری مدیریت در چنین تصمیم‌سازی‌هایی را نظام‌مند کند و ضمن پر کردن شکاف‌های موجود، چارچوب مفهومی نوآورانه‌ای ارائه دهد که برای پژوهشگران و مدیران کاربردی باشد، از این رو، پرسش اصلی این پژوهش این است: نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی چیست و کدام مضامین کلیدی، ابزارها و مکانیسم‌ها می‌توانند این نقش را به‌صورت مؤثر تشریح و توسعه دهند؟

مبانی نظری

حسابداری مدیریت در بستر تحول تصمیم‌گیری سازمانی

در دهه‌های اخیر، نقش حسابداری مدیریت از یک وظیفه تنها گزارش‌محور و کنترل‌گرایانه که بر ثبت و کنترل هزینه‌ها و تهیه اطلاعات مالی تمرکز داشت، به‌طور پیوسته دگرگون شده و نقشی راهبردی و پشتیبان در تصمیم‌گیری‌های کلان سازمانی یافته است، این گذار به‌ویژه در سازمان‌هایی که با پیچیدگی بازار، فشارهای زیست‌محیطی و رقابت داده‌محور روبرو هستند، نمایان است زیرا حسابداری مدیریت اکنون باید فراتر از تخصیص هزینه‌ها اطلاعاتی فراهم آورد که به برنامه‌ریزی، مدیریت ریسک، انصاف‌بخشی منابع و طراحی استراتژی‌های بلندمدت کمک کند و از این طریق کیفیت و قابلیت اتکای

زیست‌محیطی و هزینه کل، مدیریت موجودی با توجه به بازگشت‌ها و لجستیک معکوس، و تعیین قیمت‌گذاری و قراردادهای با در نظر گرفتن هزینه‌های عمر محصول. ادبیات تصمیم‌پژوهی نشان می‌دهد که برای هر یک از این تصمیم‌ها، صرف ارائه اعداد حسابداری تاریخی کافی نیست و نیاز به سنجش‌های ترکیبی مانند شاخص‌های جریان مواد، هزینه‌های مرتبط با انتهای عمر، و شاخص‌های اجتماعی-اخلاقی است تا تصمیم‌ها قابل دفاع و مقاوم در برابر نقد ذی‌نفعان باشند (کاراکوچ و همکاران، ۲۰۲۳).

اقتصاد چرخشی و تحول مدل‌های تصمیم‌گیری سازمانی

در سطح کلان، گذار از الگوی خطی «استخراج - تولید - مصرف - دفع» به الگوی چرخشی مستلزم بازاندیشی در منطق تصمیم‌گیری سازمان‌ها است؛ این گذار نه تنها به تغییر در فرآیندهای تولید و طراحی محصول نیاز دارد، بلکه ساختارهای تصمیم‌سازی در شرکت‌ها را نیز دگرگون می‌سازد، به‌طوری‌که تصمیم‌هایی که پیش‌تر تنها براساس معیارهای کوتاه‌مدت هزینه و سود گرفته می‌شد، اکنون باید اثرات طول‌عمر محصول، قابلیت بازیافت و بازپس‌گیری ارزش را نیز لحاظ کنند. راهبردهای ترویجی و مجموعه‌اقدامات سیاستی که در سطح بین‌المللی و ملی معرفی شده‌اند، بر لزوم تلفیق دیدگاه سیستمی و میان‌بخشی در تصمیم‌سازی تأکید دارند، این تغییر پارادایم به معنی آن است که مدیران کلان و طراحان استراتژی باید از ابزارها و شاخص‌هایی بهره ببرند که توانایی سنجش، پیش‌بینی و مقایسه گزینه‌های خطی و چرخشی را در طول زمان فراهم کنند، زیرا تنها با چنین اطلاعاتی است که انتخاب‌های سیاستی و سرمایه‌گذاری می‌تواند به‌سوی تحقق کارایی منابع و کاهش ضایعات هدایت شود (ویدن‌هوفر^۳ و همکاران، ۲۰۲۵). از دیدگاهی تصمیم‌محور، گذار به اقتصاد چرخشی الزام می‌کند که تحلیل‌های اقتصادی مرسوم توسعه یابد تا شامل هزینه‌ها و منافع بلندمدت ناشی از نگهداری ارزش و بازیابی مواد شود. به‌عنوان مثال، تصمیم در مورد انتخاب مواد اولیه یا طراحی

اجتماعی را مدنظر قرار دهد و این سه بُعد نه تنها مستقل از یکدیگر نیستند بلکه میان آن‌ها تعارض‌ها و هم‌افزایی‌هایی نیز وجود دارد که تصمیم‌گیران را وادار می‌سازد تا از رویکردهای تک‌معیاره صرف عبور کنند و به قضاوت‌های چندمعیاره روی‌آورند به‌عبارت دیگر، انتخاب یک تأمین‌کننده یا طراحی یک شبکه حمل‌ونقل تنها مسأله کاهش هزینه‌های مستقیم نیست بلکه مستلزم ارزیابی پیامدهای زیست‌محیطی (مانند مصرف منابع و انتشارها) و پیامدهای اجتماعی (مانند شرایط کار و تأثیر بر جوامع محلی) نیز هست. این الزام باعث می‌شود که ساختار تصمیم‌سازی در زنجیره تأمین به‌صورت تمام‌عیار چندبعدی بازطراحی شود تا تضادها و اولویت‌های رقابتی بین معیارها را به‌صورت شفاف نشان دهد و راه‌حلی با پذیرش ذی‌نفعان متعدد ارائه کند (کاراکوچ^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). وقتی تصمیم‌گیران در سازمان با سه‌گانه پایداری روبرو می‌شوند، اولویت‌ها می‌توانند بر اساس زمان‌بندی منافع (کوتاه‌مدت در مقابل بلندمدت)، دامنه (اثرات محلی در مقابل زنجیره‌ای) و شدت ریسک تغییر کنند؛ برای نمونه، تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری در فناوری‌های صرفه‌جویی منابع ممکن است در کوتاه‌مدت هزینه را افزایش دهد ولی در بلندمدت ریسک عرضه و هزینه‌های محیط‌زیستی را کاهش دهد و همین تضاد زمانی نیازمند مدل‌ها و اطلاعاتی است که فراتر از حسابداری سنتی هزینه‌محور باشد، پژوهش‌های مروری بر ارزیابی چرخه‌عمر و تحلیل‌های اقتصادی نشان می‌دهند که ادغام دیدگاه چرخه‌عمر و تحلیل اقتصادی در سطح زنجیره، تصمیم‌گیران را قادر می‌سازد تا اثرات زمانی و انتقال ریسک را به صورت کمی و شفاف بپسندند و در نتیجه سیاست‌گذاری داخلی واحدهای کسب‌وکار را به سمت گزینه‌های با بازده جامع‌تر هدایت کنند (پادیلار-ریورا^۲ و همکاران، ۲۰۲۳). در عرصه عملی، چند دسته تصمیم به‌عنوان «هسته‌های تصمیمی» زنجیره تأمین پایدار شناسایی می‌شوند که هرکدام نیازمند داده‌ها و تحلیل‌های حسابداری ویژه‌ای هستند: انتخاب تأمین‌کننده بر اساس شاخص‌های پایداری، طراحی شبکه از دیدگاه کمینه‌سازی اثرات

ارزیابی تعاملات میان بازیگران زنجیره، ساختار درآمدی جدید، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های جمع‌آوری و مرمت، و مدیریت مخاطرات مرتبط با کیفیت بازگشتی است. از دیدگاه اعتبارسنجی اقتصادی، نهادهای بین‌المللی و راهنماهای مالی، روش‌هایی برای سنجش و گزارش‌گری بازگشت ارزش و دسته‌بندی جریان‌های مواد ثانویه پیشنهاد کرده‌اند که به سازمان‌ها کمک می‌کند تا نوآوری‌های کسب‌وکاری خود را با معیارهای مالی و زیست‌محیطی یکپارچه کنند (کایرچر^۳ و همکاران، ۲۰۲۳).

نقش حسابداری مدیریت در تصمیمات زنجیره تأمین پایدار

یکی از نخستین و اثرگذارترین تصمیم‌های مدیریت زنجیره تأمین که آشکارا ماهیت پایداری زنجیره را تعیین می‌کند، تصمیم درباره «انتخاب تأمین‌کننده» است. این تصمیم زمانی از حالت صرف اقتصادی به تصمیم چندمعیاره تبدیل می‌شود که معیارهای زیست‌محیطی و اجتماعی به‌صورت جدی وارد فرایند ارزیابی شوند. در اینجا حسابداری مدیریت وظیفه‌ای فراتر از ارائه گزارش‌های تاریخی دارد: باید شاخص‌ها و متغیرهای موردنیاز برای وزن‌دهی به معیارهای زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی را فراهم کند، شامل برآورد هزینه کل چرخه عمر تأمین از دیدگاه مالی و زیست‌محیطی، محاسبه هزینه‌های پنهان ناشی از ضایعات یا کیفیت پایین ورودی‌ها و مدل‌سازی اثرات قراردادی بلندمدت بر جریان نقدی و ریسک. در نتیجه، ابزارهای حسابداری که بتوانند شاخص‌های ترکیبی و قابل‌مقایسه به‌صورت مقداری تولید کنند، به تصمیم‌گیران امکان می‌دهد که نه تنها تأمین‌کنندگان کم‌هزینه را انتخاب کنند بلکه تأمین‌کنندگانی را انتخاب کنند که در کل محصول چرخه‌ای و شبکه ایجاد ارزش، به بهینه‌سازی اهداف پایداری کمک کنند (کاراکوچ^۴ و همکاران، ۲۰۲۳). در عمل، بسیاری از شرکت‌ها با داده‌های تکه‌ای روبرو هستند: داده‌های مالی در واحد مالی، داده‌های کیفیت و فنی در واحد تولید و داده‌های

قطعه‌ای که امکان تعمیر و جداسازی را فراهم سازد، باید برآوردی از هزینه‌های چرخه‌عمر، هزینه‌های احتمالی جمع‌آوری و بازیافت و منافع ناشی از دسترسی به مواد ثانویه ارائه دهد، به این معناست که مکانیزم‌های سنجش و پیش‌بینی باید قابلیت ترکیب اطلاعات فیزیکی (جریان مواد و کیفیت بازمانده) با اطلاعات مالی (هزینه کل مالکیت) را داشته باشند تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند گزینه‌های طراحی و تولید را از دیدگاه اقتصادی، بنیادی و زیست‌محیطی مقایسه کنند. در نبود چنین دیدگاهی، سازمان‌ها به‌سرعت در دام تصمیم‌های کوتاه‌مدت خواهند افتاد که ممکن است در بلندمدت منجر به افزایش هزینه‌های محیط‌زیستی و اقتصادی شود (اسلام^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). در سطح عملیاتی و طراحی، سه دسته تصمیم کلیدی پدیدار می‌شود: تصمیم‌های مرتبط با چرخه‌عمر محصول (شامل طراحی برای دوام و قابلیت تعمیر)، تصمیم‌های مرتبط با بازیابی و جمع‌آوری (شامل لجستیک معکوس و سازوکارهای بازیابی) و تصمیم‌های مرتبط با بازطراحی برای استفاده دوباره یا بازتولید. این تصمیم‌ها نیازمند پیش‌بینی‌های دقیق درباره کیفیت و کمیت جریان بازگشتی، هزینه‌های بازیابی و ارزش قابل بازیابی کالا یا مواد هستند و این امر مستلزم به‌کارگیری روش‌های استاندارد برای سنجش و گزارش‌گری است تا قابلیت مقایسه میان گزینه‌ها فراهم آید. مطالعاتی که در مجلات تخصصی منتشر شده‌اند، نشان می‌دهند که بدون داده‌های منظم درباره جریان‌های بازگشتی و سنجه‌های اقتصادی مرتبط با بازیافت، تصمیم‌های بازطراحی و سرمایه‌گذاری در فناوری‌های بازیافت به‌سختی قابل دفاع خواهند بود از این‌رو، تولید و تبادل اطلاعات میان بخش‌های طراحی، تولید و مالی شرط لازم برای اجرای موفق راهبردهای چرخشی است (گیس‌دورفر^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). مدل‌های کسب‌وکار چرخشی شامل واگذاری مالکیت به خدمات، تعمیر و مرمت، بازتولید و بازیافت پیشرفته تصمیم‌سازی سازمانی را از سطح تک‌واحدی به سطح اکوسیستم کسب‌وکار ارتقاء می‌دهند. تصمیم برای گذار به یک مدل کسب‌وکار چرخشی ناگزیر شامل

3. Kirchherr, J

4. Karakoc, O

1. Islam, M. T

2. Geissdoerfer, M

زیست‌محیطی پراکنده در واحدهای کنترل کیفیت یا محیط‌زیست. از دیدگاه تصمیمی، این پراکندگی مانع از ارزیابی منسجم قابلیت پایداری تأمین‌کنندگان می‌شود، حسابداری مدیریت باید به گونه‌ای طراحی شود که این داده‌ها را جمع، استانداردسازی و قابل تحلیل کند. برای مثال با شاخص‌های وزن‌دار که هزینه‌های چرخه‌ای، شاخص‌های انتشار و شاخص‌های شرایط کاری را در یک چارچوب تصمیمی واحد قرار می‌دهد. پژوهش‌های تطبیقی و موردکاوی داخلی نشان می‌دهد که به‌کارگیری چنین چارچوب‌های یکپارچه، همراه با روش‌های چندمعیاره تصمیم‌گیری، نه تنها شایستگی انتخاب تأمین‌کننده را افزایش می‌دهد بلکه امکان مستندسازی دلایل تصمیم و پاسخگویی نسبت به ذی‌نفعان را فراهم می‌آورد. بنابراین، حسابداری مدیریت در این حوزه نقش «حافظه تصمیم» و «یکپارچه‌کننده داده‌ها» را بر عهده دار (حسینی و نیکنام، ۱۴۰۳). تصمیم‌هایی مانند سرمایه‌گذاری در فناوری پاک، تغییر در جنس مواد اولیه، یا اجرای طرح‌های بازیافت نیازمند برآورد صریح منافع و هزینه‌های بلندمدت هستند، روش «محاسبه هزینه چرخه عمر» این امکان را فراهم می‌آورد که هزینه‌های تمام دوره عمر یک محصول یا سرویس (شامل هزینه‌های تولید، نگهداری، جمع‌آوری و پردازش انتهای عمر) به‌صورت یک‌دست منظور شوند و با شاخص‌های زیست‌محیطی ترکیب شوند تا تحلیل‌های هزینه-فایده واقع‌گرایانه‌تری تولید شود. ادغام محاسبه هزینه چرخه عمر با ارزیابی چرخه عمر زیست‌محیطی، به تصمیم‌گیران کمک می‌کند تا عواملی مانند انتقال ریسک زمانی، هزینه‌های نگهداری و ارزش بازیابی شده را در برآوردهای اقتصادی منظور کنند و از گرفتن تصمیم‌های به‌تنهایی کوتاه‌مدت که در بلندمدت آثار منفی زیست‌محیطی و اقتصادی دارند، اجتناب کنند (وو^۱ و همکاران، ۲۰۲۳).

نقش حسابداری مدیریت در تصمیمات اقتصاد چرخشی

گذر از الگوی خطی به الگوی چرخشی تصمیم‌سازی را به‌گونه‌ای بنیادین تغییر می‌دهد وقتی هدف نگهداری ارزش و

بازیابی مواد در طول چرخه محصول قرار می‌گیرد، ارزیابی صرف هزینه‌های تولید کافی نیست و لازم است که هزینه‌های تمام دوره عمر محصول، از طراحی تا انتهای عمر و بازیابی، به‌عنوان یک متغیر محوری وارد تحلیل اقتصادی شود. به‌کارگیری «محاسبه هزینه چرخه عمر» این امکان را فراهم می‌آورد که تصمیم‌گیرندگان، گزینه‌های طراحی، فرآیند و سرمایه‌گذاری را بر مبنای هزینه کل مالکیت و نه تنها هزینه اولیه مقایسه کنند، و از این طریق بتوانند بین گزینه‌های کوتاه‌مدت ارزان و گزینه‌های بلندمدت با برتری چرخه‌ای تمایز قائل شوند؛ در نتیجه، محاسبه هزینه چرخه عمر به‌عنوان یک ابزار حسابداری مدیریتی ضروری است تا ریسک‌های پنهان انتقال هزینه به آینده و نیز مزایای بازچرخش ارزش به صورت کمی قابل مقایسه شوند که گزارش‌های سیاستی و مرورهای سیستمی در سطح اتحادیه و مطالعات انتقال مدل‌های کسب‌وکار چرخشی این ضرورت را تأیید کرده‌اند (ولا^۲ و همکاران، ۲۰۲۶). در سطح عملی، «محاسبه هزینه چرخه عمر» باید به‌عنوان چارچوب عملیاتی برای تحلیل اقتصادی پروژه‌های چرخشی اجرا شود، این چارچوب شامل شناسایی هزینه‌های مرتبط با طراحی، تولید، نگهداری، خدمات پس از فروش، جمع‌آوری و بازیافت و نیز برآورد درآمدها یا صرفه‌های حاصل از بازیابی است. مطالعات میدانی در صنایع ساخت و ساز و تولید نشان داده‌اند که وقتی محاسبه هزینه چرخه عمر با ابزارهای دیجیتال مانند مدل اطلاعاتی ساختمان یا سامانه‌های مدیریت چرخه ماده تلفیق می‌شود، تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری در فناوری‌های بازیافت یا انتخاب مواد با قابلیت بازیافت بالاتر شفاف‌تر می‌گردد؛ بنابراین، قابلیت پیاده‌سازی محاسبه هزینه چرخه عمر در ساختارهای اطلاعاتی سازمانی یکی از شروط کلیدی برای پذیرش راهبردهای چرخشی به‌شمار می‌آید (الجابر^۳ و همکاران، ۲۰۲۳).

پیشینه پژوهش

مجموعه مطالعات داخلی اخیر نشان می‌دهد که ادبیات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی در ایران به‌صورت

اتکا به مدل سازی پیشرفته و تحلیل داده ها، نه تنها رضایت ذی نفعان را افزایش می دهد بلکه چارچوبی تحلیلی برای تصمیم سازی مبتنی بر اطلاعات فراهم می آورد؛ بنابراین، جمع بندی این پیشنهادها بیانگر آن است که در فضای سازمانی ایران، توسعه زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی نیازمند نظام های اطلاعاتی دقیق، تحلیل های مالی و مدیریتی، و رویکردهای یکپارچه تصمیم گیری است که همگی می توانند از طریق ابزارها و تکنیک های حسابداری مدیریت به عنوان زیرساخت دانشی تصمیمات راهبردی پشتیبانی شوند و زمینه ساز ارتقای عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی سازمان ها شوند.

مرور نظام مند پیشنهادها خارجی نیز در پژوهش عمر^۱ و همکاران (۲۰۲۵) نشان می دهد حسابداری مدیریت از کارکرد سنتی کنترل هزینه فراتر رفته و با ادغام شاخص های مالی و غیرمالی، استفاده از زیرساخت های دیجیتال و سنجش ارزش بلندمدت، به ابزاری آینده نگر برای حکمرانی مبتنی بر ذی نفعان، پایش مستمر عملکرد پایداری و افزایش تاب آوری شبکه های تأمین تبدیل شده است؛ همچنین نتایج مطالعه وانگ^۲ و همکاران (۲۰۲۵) بیانگر آن است که اجرای راهبردهای اقتصاد چرخشی از طریق ارتقای همکاری میان اعضای زنجیره، کاهش هزینه ها و بهبود کارایی عملیاتی، هم زمان عملکرد مالی شرکت ها و شرکای زنجیره تأمین را تقویت کرده و مزیت رقابتی پایدار ایجاد می کند؛ افزون بر این، پژوهش دهارمیل شاه^۳ و همکاران (۲۰۲۵) درباره طراحی شبکه های حلقه بسته در زنجیره تأمین ماسک های بهداشتی نشان می دهد مدل های چندهدفه برنامه ریزی خطی مختلط می توانند هم زمان سودآوری، عملکرد زیست محیطی و اجتماعی و کارایی عملیاتی را ارتقا دهند و به کاهش ضایعات و افزایش تاب آوری زنجیره کمک کنند؛ در بعد حسابداری محیط زیستی، یافته های مطالعه اراندا اوسون^۴ و همکاران (۲۰۲۴) بیانگر آن است که ابزارهای حسابداری جریان هزینه مواد و توسعه قابلیت های پویای سازمانی، امکان اندازه گیری دقیق جریان های منابع، تخصیص هزینه های چرخه

فزاینده ای بر نقش سازوکارهای مدیریتی، فناوریانه و انسانی در پشتیبانی از تصمیم گیری های راهبردی تأکید دارد؛ به گونه ای که پژوهش های احسانی و زاهدی (۱۴۰۴) نشان می دهد پایداری و تاب آوری به عنوان مؤلفه های مکمل، از طریق تقویت ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی زنجیره تأمین، عملکرد سازمانی و مزیت رقابتی را ارتقا می دهند و زمینه تصمیم گیری مبتنی بر داده و تحلیل را فراهم می کنند؛ در همین راستا، یافته های آمره و نوروزی (۱۴۰۴) بیانگر آن است که اقتصاد چرخشی با کاهش مصرف منابع و بهینه سازی انرژی، هنگامی که با مدیریت زنجیره تأمین پایدار تلفیق شود، می تواند آثار مالی مثبت و قابل اندازه گیری ایجاد کند و بدین ترتیب اهمیت اطلاعات حسابداری مدیریتی در تحلیل هزینه-فایده و ارزیابی عملکرد را برجسته سازد؛ همچنین، پژوهش خدادادی دیدانی و همکاران (۱۴۰۳) نشان می دهد توسعه منابع انسانی و توانمندسازی کارکنان، با تقویت انگیزش و مشارکت سازمانی، یکی از پیش نیازهای تحقق پایداری زنجیره تأمین و تصمیم گیری های اثربخش مدیریتی است؛ در بعد فناوریانه نیز نتایج مطالعه داودی (۱۴۰۳) حاکی از آن است که بهره گیری از فناوری های نوظهور مانند بلاک چین، با افزایش شفافیت و قابلیت ردیابی اطلاعات، کیفیت داده های مدیریتی و دقت تصمیمات مرتبط با پایداری و اقتصاد چرخشی را ارتقا می دهد؛ از منظر راهبردی، یافته های زرنگاریان (۱۴۰۳) اهمیت الزامات قانونی، استانداردهای زیست محیطی و مدیریت منابع را به عنوان عوامل کلیدی موفقیت در استقرار زنجیره های تأمین پایدار نشان می دهد؛ افزون بر این، نتایج پژوهش رضانیا و موسی زاده (۱۴۰۲) درباره طراحی شبکه های حلقه بسته و تاب آور، بر ضرورت استفاده از مدل های کمی و ابزارهای تصمیم گیری چندمعیاره برای بهینه سازی عملکرد پایدار تأکید دارد؛ و در نهایت، مطالعه مروری امیریان و همکاران (۱۴۰۲) نشان می دهد ادغام پایداری و قابلیت اطمینان در شبکه های زنجیره تأمین، با

بسته و هدایت تصمیمات مدیریتی در جهت کاهش ضایعات و بهینه‌سازی مصرف را فراهم می‌آورد و در نهایت، نتایج پژوهش آردینی و فهلوی^۱ (۲۰۲۴) نشان می‌دهد هم‌افزایی میان حسابداری محیط‌زیستی، مقررات‌گذاری و مدیریت زنجیره تأمین سبز، از طریق ایجاد نظام‌های اندازه‌گیری چندبعدی و شاخص‌های عملکرد پایدار، می‌تواند بهبود عملکرد مالی و عملیاتی و تحقق اهداف اقتصاد چرخشی را تسهیل کند؛ بنابراین جمع‌بندی این مطالعات نشان می‌دهد که در سطح بین‌المللی، حسابداری مدیریت و حسابداری محیط‌زیستی به‌عنوان سازوکارهای کلیدی تحلیل اطلاعات، ارزیابی چندبعدی عملکرد و پشتیبانی از تصمیمات راهبردی، نقشی بنیادین در توسعه زنجیره‌های تأمین پایدار، ارتقای اقتصاد چرخشی و ایجاد ارزش اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در سازمان‌های معاصر ایفا می‌کنند.

پیشینه پژوهشی داخلی و خارجی نشان می‌دهد که توسعه زنجیره‌های تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی نه تنها مستلزم رویکردهای مدیریت راهبردی و فناورانه است، بلکه نیازمند یکپارچگی نظام‌های اطلاعاتی، تحلیل‌های دقیق مالی و مدیریتی و بهره‌گیری از ابزارهای حسابداری مدیریت و محیط‌زیستی به‌عنوان زیرساخت‌های دانشی تصمیم‌گیری است. شواهد داخلی حاکی است که پایداری و تاب‌آوری زنجیره تأمین با تقویت ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی، زمینه تصمیم‌گیری مبتنی بر داده را فراهم می‌آورد و اقتصاد چرخشی، از طریق کاهش مصرف منابع، بهینه‌سازی انرژی و تلفیق با مدیریت زنجیره تأمین پایدار، قابلیت ایجاد اثرات مالی ملموس و پایدار را دارد؛ علاوه بر این، توسعه منابع انسانی و توانمندسازی کارکنان، ارتقای شفافیت و قابلیت ردیابی اطلاعات فناورانه، رعایت الزامات قانونی و استانداردهای زیست‌محیطی و استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری کمی و چندمعیاره، همگی پیش‌نیازهای تحقق تصمیمات مدیریتی مؤثر و ارتقای عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی محسوب می‌شوند. در سطح بین‌المللی، تحولات اخیر نشان می‌دهد که حسابداری

مدیریت از یک ابزار کنترل سنتی فراتر رفته و با ادغام شاخص‌های مالی و غیرمالی، بهره‌گیری از زیرساخت‌های دیجیتال و تمرکز بر ارزش بلندمدت، نقش اساسی در پشتیبانی از حکمرانی مبتنی بر ذی‌نفعان، پایش مستمر عملکرد پایداری و افزایش تاب‌آوری شبکه‌های تأمین ایفا می‌کند؛ همچنین، راهبردهای اقتصاد چرخشی با تقویت همکاری میان اعضای زنجیره، کاهش هزینه‌ها، بهبود کارایی عملیاتی و استفاده از مدل‌های حلقه‌بسته چندهدفه، موجب ارتقای هم‌زمان سودآوری، عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی و کاهش ضایعات می‌شوند، در حالی که حسابداری جریان مواد و حسابداری محیط‌زیستی، امکان تخصیص بهینه هزینه‌ها، اندازه‌گیری دقیق جریان منابع و هدایت تصمیمات مدیریتی را فراهم می‌آورد. جمع‌بندی این پیشینه‌ها اهمیت پژوهش حاضر را برجسته می‌سازد، زیرا نشان می‌دهد در شرایط پیچیده و چندبعدی زنجیره‌های تأمین و اقتصاد چرخشی، حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان ابزار راهبردی و آینده‌نگر، زیرساخت تحلیلی و دانشی لازم برای تصمیم‌گیری‌های کلیدی، بهینه‌سازی عملکرد و خلق ارزش اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را فراهم آورد، امری که پژوهش حاضر با واکاوی مضامین نقش این ابزار در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی قصد دارد به آن پاسخ دهد و خلأ علمی موجود در ادبیات ملی و بین‌المللی را پر کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به ماهیت اکتشافی مسئله و هدف آن که واکاوی عمیق و زمینه‌مند مضامین نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات مرتبط با زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی است، در چارچوب رویکرد کیفی و با جهت‌گیری استقرایی طراحی شده است. انتخاب این رویکرد مبتنی بر این فرض بنیادین است که نقش حسابداری مدیریت در بستر تصمیمات پایداری، پدیده‌ای چندبعدی، زمینه‌مند و وابسته به تجربه زیسته و ادراک حرفه‌ای کنشگران سازمانی

پروژه‌های مرتبط با اقتصاد چرخشی؛ آشنایی نظری یا تجربی با مفاهیم زنجیره تأمین پایدار؛ تمایل به ارائه تجارب تحلیلی و عمیق در فرآیند مصاحبه؛ از جمله معیارهای ورود به پژوهش حاضر بودند.

به منظور افزایش غنای داده‌ها و تضمین تنوع دیدگاه‌ها، تلاش شد ترکیبی از نقش‌های حرفه‌ای مختلف شامل حسابداران مدیریت صنعتی، مدیران مالی شرکت‌های تولیدی، مشاوران حسابداری پایداری و اعضای هیئت علمی متخصص در حوزه حسابداری مدیریت در مطالعه مشارکت داشته باشند. فرآیند نمونه‌گیری به شیوه گلوله برفی تا رسیدن به اشباع مضمونی ادامه یافت؛ به این معنا که پس از انجام ۲۱ مصاحبه، داده‌های جدید منجر به شکل‌گیری کد یا مضمون تازه‌ای نشد و تکرار مفاهیم مشاهده شد، از این‌رو گردآوری داده‌ها متوقف شد. جدول ۱ ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان پژوهش حاضر را نمایش می‌دهد.

است؛ از این‌رو درک آن مستلزم کاوش تفسیری در معانی، تجربیات و برداشت‌های خبرگان حوزه می‌باشد. این مطالعه از منظر فلسفی بر پارادایم تفسیرگرایی استوار است که بر کشف معانی برساخته‌شده توسط مشارکت‌کنندگان و درک تعامل میان دانش حرفه‌ای حسابداری مدیریت و الزامات پایداری تأکید دارد. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران مدیریت، مدیران مالی، مشاوران سیستم‌های حسابداری و خبرگان حوزه پایداری سازمانی فعال در استان خراسان جنوبی بود که دارای تجربه عملی در تصمیمات مرتبط با زنجیره تأمین و یا رویکردهای اقتصاد چرخشی در سازمان‌ها بودند. داده‌ها در سال ۱۴۰۴ گردآوری شد.

نمونه‌گیری به شیوه هدفمند و با رویکرد معیارمحور انجام گرفت. معیارهای ورود به مطالعه عبارت بودند از: حداقل پنج سال سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابداری مدیریت یا مدیریت مالی سازمانی؛ مشارکت مستقیم در تصمیمات مرتبط با مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی، ارزیابی عملکرد پایداری، یا

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی شرکت کنندگان

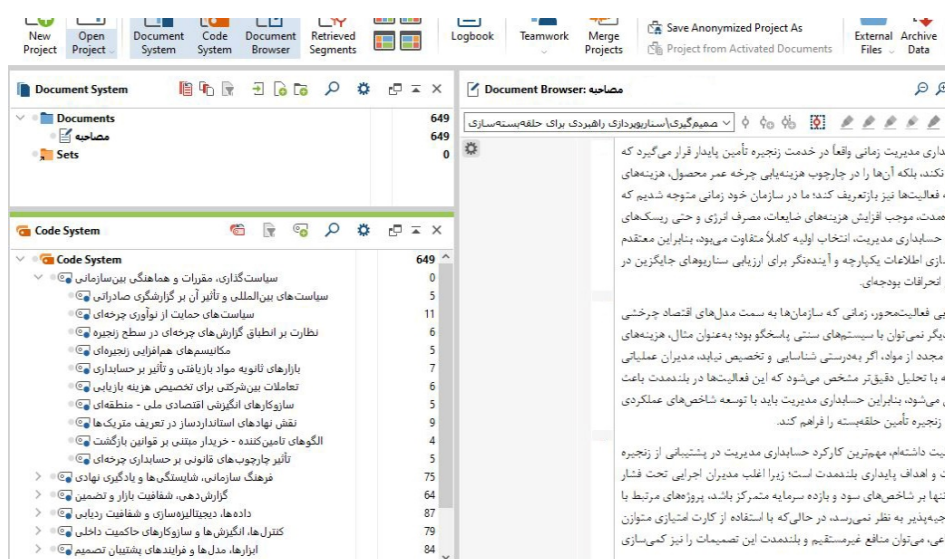
شاخص	جنسیت	سن	تحصیلات	سابقه کاری					
میزان	♀	♂	کارشناسی بالایی	کارشناسی	کارشناسی ارشد و بالاتر	کارشناسی بالایی	کارشناسی بالایی	کارشناسی بالایی	کارشناسی بالایی
تعداد	۱۲	۹	۶	۹	۱۲	۶	۹	۶	۱۰
درصد	۵۷	۴۳	۲۹	۴۲	۵۷	۲۹	۴۲	۲۹	۴۸

حسابداری (مانند سیستم‌های هزینه‌یابی، ارزیابی عملکرد، گزارشگری مدیریتی) در تصمیمات پایداری بررسی شد و در نهایت چالش‌ها، فرصت‌ها و سازوکارهای پشتیبان تصمیمات مرتبط با اقتصاد چرخشی واکاوی گردید. در طول مصاحبه‌ها، از پرسش‌های پیگیری و کاوشگر برای تعمیق پاسخ‌ها، شفاف‌سازی مفاهیم و کشف ابعاد پنهان استفاده شد. مدت زمان هر مصاحبه بین ۴۵ تا ۶۰ دقیقه بود و تمامی مصاحبه‌ها با رضایت مشارکت‌کنندگان یادداشت و سپس به‌طور کامل پیاده‌سازی شد. داده‌ها با بهره‌گیری از روش تحلیل تماتیک و با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA 2020 تحلیل شدند. فرآیند

برای گردآوری داده‌های عمیق و اکتشافی، از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته مبتنی بر پروتکل از پیش طراحی‌شده استفاده شد. طراحی پرسشهای مصاحبه بر اساس مرور نظام‌مند ادبیات نظری حسابداری مدیریت پایداری، مدیریت زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی صورت گرفت و چارچوب اولیه پرسش‌ها پس از مشورت با دو متخصص روش پژوهش کیفی و دو خبره‌ی حسابداری مدیریت مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت. ساختار مصاحبه‌ها به‌صورت کیفی تنظیم شد؛ بدین‌ترتیب که در ابتدا پرسش‌هایی درباره تجربه کلی مشارکت‌کنندگان از کارکردهای حسابداری مدیریت در سازمان مطرح شد، سپس نقش ابزارهای

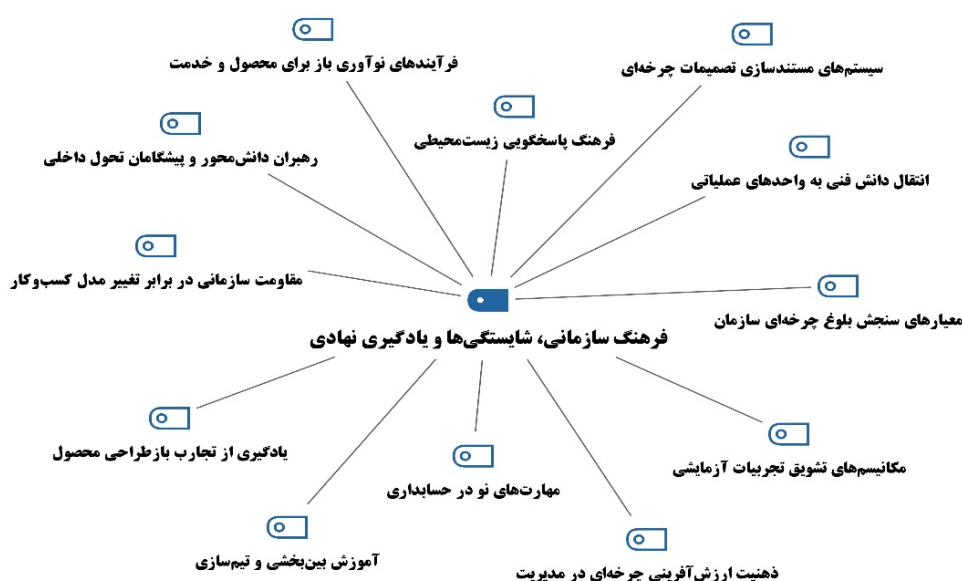
تحلیل مطابق با رویکرد شش مرحله‌ای تحلیل مضمون (براون و کلارک^۱، ۲۰۰۶) شامل: آشنایی عمیق با داده‌ها، تولید کدهای اولیه، جستجوی مضامین، بازبینی و پالایش مضامین، تعریف و نام‌گذاری مضامین، تدوین گزارش نهایی انجام گرفت. در مرحله کدگذاری باز، مفاهیم اولیه به‌صورت خطبه‌خط از متن مصاحبه‌ها استخراج شد و واحدهای معنایی مرتبط با نقش‌های اطلاعاتی، کنترلی، راهبردی و تحلیلی حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات زنجیره تأمین پایدار شناسایی شد. در

مرحله کدگذاری محوری، کدهای هم‌مفهوم در قالب مقوله‌های فرعی سازمان‌دهی شدند و روابط میان آن‌ها بر اساس پیوندهای مفهومی و علی تحلیل شد. در مرحله کدگذاری انتخابی، مقوله‌های اصلی و مضامین نهایی شکل گرفتند و انسجام درونی و تمایز بیرونی آن‌ها مورد ارزیابی دقیق قرار گرفت. فرآیند تحلیل به‌صورت رفت‌وبرگشتی و طی سه چرخه تحلیلی انجام شد تا اشباع مفهومی حاصل شود. شکل ۱ نیز فرایند کدگذاری در نرم افزار MAXQDA 2020 را نمایش می‌دهد.



شکل ۱. فرایند کدگذاری در نرم افزار MAXQDA 2020

شکل ۲ مضمون اصلی «فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی» را در خروجی نرم افزار MAXQDA 2020 نمایش می‌دهد.



شکل ۲. مضمون اصلی فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی در خروجی نرم افزار MAXQDA 2020

قابلیت، به تبیین ساختار درونی و معماری مفهومی یافته‌ها یاری رسانده و تصویری منسجم از سازمان‌یافتگی مضامین پژوهش ارائه می‌دهد. در شکل ۳، ابرکدهای استخراج‌شده از داده‌ها در محیط نرم‌افزار MAXQDA 2020 به نمایش درآمده است.

ابرکدهای پژوهش با بازنمایی فراوانی و میزان برجستگی مفاهیم محوری، به‌مانند یک ابزار بصری تحلیلی کارآمد عمل می‌کنند که امکان شناسایی نظام‌مند الگوها، هم‌پوشانی‌ها و پیوندهای مفهومی نهفته در داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها را فراهم می‌سازد. بهره‌گیری از این



شکل ۳. ابرکدهای پژوهش در محیط نرم‌افزار MAXQDA 2020

اساس دیدگاه (مک‌هاگ^۲، ۲۰۱۲) تنظیم شده است، می‌توان استفاده کرد، این جدول به پژوهشگران کمک می‌کند تا میزان هم‌نظر بودن ارزیاب‌ها را بر اساس ارزش ضریب کاپا تفسیر کنند و نتایج را بر اساس میزان اعتبار توافق بین ارزیاب‌ها ارزیابی کنند.

جدول ۲. تفسیر ضریب کاپا

ضریب کاپا	میزان توافق
کمتر از ۰	توافق ضعیف
۰ تا ۰,۳۰	توافق اندک
۰,۳۱ تا ۰,۴۰	توافق متوسط
۰,۴۱ تا ۰,۶۰	توافق نسبتاً خوب
۰,۶۱ تا ۰,۸۰	توافق خوب
۰,۸۱ تا ۱,۰۰	توافق بسیار خوب

یافته‌های پژوهش

پژوهش حاضر با هدف واکاوی نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیمات مرتبط با زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی انجام شد. داده‌های این مطالعه از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حوزه مورد مطالعه جمع‌آوری شد و

برای تضمین کیفیت پژوهش، از معیارهای چهارگانه لینکلن و گوبا شامل اعتبارپذیری، قابلیت اطمینان، تأییدپذیری و انتقال‌پذیری استفاده شد. به‌منظور افزایش اعتبارپذیری، نتایج اولیه در اختیار تعدادی از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت (بازبینی مشارکت‌کنندگان) و اصلاحات لازم اعمال شد. برای تقویت قابلیت اطمینان، کلیه مراحل تحلیل به‌صورت شفاف مستندسازی و مسیر تصمیم‌گیری پژوهشگر ثبت شد. تأییدپذیری از طریق بازبینی همکار پژوهشی مستقل و مقایسه کدگذاری‌ها تضمین شد. همچنین با ارائه توصیف غنی از زمینه پژوهش و ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان، امکان انتقال‌پذیری یافته‌ها فراهم شد. به‌منظور سنجش پایایی کدگذاری‌ها، از شاخص (کاپای کوهن^۱، ۱۹۶۰) استفاده شد. دو کدگذار به‌صورت مستقل بخشی از داده‌ها را کدگذاری کردند و ضریب کاپای محاسبه‌شده برابر با ۰,۷۸، به‌دست آمد که بر اساس معیارهای تفسیری، بیانگر توافق خوب میان کدگذاران است. به‌طور کلی، ضریب کاپای بالاتر از ۰,۶۰ نشان‌دهنده سطح مطلوبی از همخوانی در فرآیند کدگذاری است، بنابراین مقدار به‌دست‌آمده در این پژوهش، پایایی قابل‌قبول تحلیل‌ها را تأیید می‌کند. برای تفسیر ضریب کاپا، از جدول ۲ که بر

مضمون اصلی اول: هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری

هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری نقش کلیدی در تلفیق اهداف پایداری و اقتصاد چرخشی با استراتژی سازمانی دارد. این فرآیند به مدیران کمک می‌کند تا تعارض میان اهداف کوتاه‌مدت مالی و منافع بلندمدت چرخه‌ای را شناسایی و مدیریت کنند، سازوکارهای هم‌ترازی استراتژیک و سناریوپردازی راهبردی را به کار بگیرند و اهداف غیرمالی را به معیارهای قابل سنجش مالی تبدیل کنند. با ایجاد چرخه‌های بازخورد و اولویت‌بندی منطقی راهکارها، سازمان می‌تواند تصمیمات سرمایه‌گذاری و انتخاب تأمین‌کننده را بهینه کرده و نقش ذی‌نفعان داخلی را در همگرایی راهبردی تقویت کند. شاخص‌های پیش‌آگاهی نیز به شناسایی فرصت‌ها و کاهش ریسک‌های احتمالی کمک می‌کنند. جدول ۳ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

سپس در نرم‌افزار MAXQDA 2020 مورد تحلیل تم قرار گرفت. تحلیل دقیق داده‌ها منجر به شناسایی ۸ مضمون اصلی و ۹۱ مضمون فرعی شد که تصویر جامع و ساختاریافته‌ای از نقش‌های مختلف حسابداری مدیریت در زمینه تصمیم‌گیری چرخه‌ای ارائه می‌کند. این ۸ مضمون اصلی عبارت‌اند از: ۱- هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری، ۲- ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری مالی عناصر چرخه‌ای، ۳- ابزارها، مدل‌ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم، ۴- کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی، ۵- داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی، ۶- گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین، ۷- فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی و ۸- سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی. در ادامه به صورت منسجم و تفصیلی به بیان یافته‌های پژوهش حاضر می‌پردازیم.

جدول ۳. هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
	تعارض افق زمانی	اهداف کوتاه‌مدت مالی، منافع بلندمدت چرخه‌ای، تضاد بین دوره‌های تصمیم‌گیری
	سازوکارهای هم‌ترازی استراتژیک	جلسات بازنگری اهداف، ترجمه اهداف به بودجه، همسویی شاخص‌های ترکیبی عملکرد مالی و غیرمالی با اهداف پایداری
	سناریوپردازی راهبردی برای حلقه‌بسته‌سازی	مدل‌سازی مسیرهای خطی و چرخه‌ای، تحلیل پیامدهای جایگزین، مقایسه ریسک‌ها و فرصت‌ها
هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری	معیارسازی ارزش مشترک	شاخص‌های اقتصادی - زیست‌محیطی، سنجش ارزش مشترک برای ذی‌نفعان، متریک‌های تلفیقی مالی و غیرمالی
	ساختارهای تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک‌های زیست‌محیطی	شناسایی ریسک‌های محیطی، اثر ریسک‌ها بر سرمایه‌گذاری، راهکارهای کاهش ریسک
	معیارهای منعطف سرمایه‌گذاری	تخصیص مرحله‌ای منابع، سرمایه‌گذاری آزمون و خطا، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر
	تبدیل اهداف پایداری به اهداف مالی قابل سنجش	کمی‌سازی منافع غیرمالی، مدل‌سازی مالی اهداف پایداری، شاخص‌های عملکرد مالی - غیرمالی تلفیقی
	سازوکار بازخورد استراتژیک	چرخه‌های بازنگری استراتژی، اصلاح سیاست‌ها بر اساس داده‌ها، مستندسازی تصمیمات اصلاحی
	اولویت‌بندی راهکارهای زنجیره‌ای	انتخاب بین پروژه‌ها با منابع محدود، معیارهای رتبه‌بندی اقدامات، تحلیل هزینه - فایده چندگزینه‌ای
	نقش ذی‌نفعان داخلی در شکل‌دهی راهبرد	تأثیر واحد تولید، نقش بازاریابی، مشارکت واحد مالی در تصمیم‌گیری
	شاخص‌های پیش‌آگاهی برای پایداری	متریک‌های هشدار زودهنگام، پیش‌بینی بحران‌های منابع، سنجش اثر تغییرات محیطی
	هزینه فرصت انتقال به مدل‌های چرخه‌ای	تحلیل هزینه فرصت، مقایسه مدل‌های خطی و چرخه‌ای، تأثیر بر سودآوری بلندمدت

مضمون اصلی دوم: ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری مالی عناصر چرخه‌ای

ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری مالی عناصر چرخه‌ای به سازمان‌ها امکان می‌دهد تا منابع، پسماند و جریان‌های بازگشتی را به صورت کمی و مالی تحلیل کنند و ارزش‌های نوظهور در اقتصاد چرخشی را به صورت شفاف در تصمیمات سرمایه‌گذاری و طراحی محصول منظور کنند. استفاده از ابزارهایی مانند هزینه‌یابی چرخه عمر تطبیقی و حسابداری

جریان مواد، امکان تخصیص دقیق هزینه‌ها به قطعات و مواد بازگردانده شده را فراهم می‌آورد و ارزش پسماند و مواد جانبی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود. مدل‌های «دارایی به عنوان خدمت» و محاسبه هزینه لجستیک معکوس، درآمد و هزینه‌ها را در فرآیندهای اشتراکی و بازگشتی مدیریت می‌کنند، در حالی که بدهی‌های بازتولید و تخصیص هزینه شبکه‌ای، شفافیت مالی بین شرکا را افزایش می‌دهد. تعدیل نرخ تنزیل، حسابداری کیفیت بازاریابی و شناسایی هزینه‌های

پنهان زیست محیطی به سازمان ها کمک می کند تا تصمیمات بلندمدت چرخه ای را بهینه کنند. در نهایت، سنجش ارزش اجتماعی و مکانیزم های قیمت گذاری، ضمن پشتیبانی از اهداف اقتصادی، انگیزش ذی نفعان را برای پیاده سازی حلقه بسته تقویت می کند. جدول ۴ این مضمون اصلی را نمایش می دهد.

جدول ۴. ارزش گذاری و اندازه گیری مالی عناصر چرخه ای

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
ارزش گذاری و اندازه گیری مالی عناصر چرخه ای	هزینه یابی چرخه عمر تطبیقی	اجرای هزینه یابی چرخه عمر برای گزینه های طراحی، اجرای هزینه یابی چرخه عمر برای تامین، اجرای هزینه یابی چرخه عمر برای بازفرآوری
	حسابداری جریان مواد	پیوند جریان مواد به تخصیص هزینه ها، تحلیل جریان مواد، ثبت مالی قطعات بازگردانده شده
	ارزش گذاری پسماند و مواد جانبی	شناسایی ارزش اقتصادی پسماند، پسماند به عنوان دارایی، محاسبه ارزش مواد جانبی
	مدل های دارایی به عنوان خدمت	ثبت درآمد در مدل اشتراکی، ثبت هزینه در مدل اشتراکی، مدیریت لیزینگ و اشتراک
	محاسبه هزینه لجستیک معکوس	جمع آوری قطعات برگشتی، بازفرآوری قطعات، نگهداری قطعات برگشتی
	شناسایی بدهی های بازتولید	تعهدات قانونی، تعهدات عملیاتی، اثر بدهی ها بر ترازنامه
	تخصیص هزینه شبکه ای برای زنجیره های حلقه بسته	روش های تخصیص بین شرکا، هزینه گذاری میان اعضای شبکه، تقسیم هزینه ها به تناسب سهم
	تعدیل نرخ تنزیل برای پروژه های بلندمدت چرخه ای	تغییر فرض های تنزیل، تنزیل منافع بلندمدت، اعمال نرخ های متفاوت برای پروژه ها
	حسابداری کیفیت بازاریابی	سنجش کیفیت قطعات بازگردانده شده، تأثیر کیفیت بر ارزش، شاخص کیفیت بازاریابی
	شناسایی و اندازه گیری هزینه های پنهان زیست محیطی	هزینه برند، جریمه ها، ریسک های تامین
	سنجش ارزش اجتماعی چرخه ای	درج جنبه های اجتماعی در ارزش گذاری، اثر اجتماعی پروژه ها، شاخص ارزش اجتماعی
	مکانیزم قیمت گذاری برای مواد تجدیدپذیر	تعیین قیمت مواد تجدیدپذیر، انگیزش بازیافت، اثر قیمت بر رفتار ذی نفعان
	در بازار داخلی	تخصیص چندمحمولی، تخصیص مشترک الخروج، تفکیک هزینه های برگشتی
	روش های تخصیص هزینه به محصول در وجود جریان بازگشتی	شاخص صرفه جویی خالص، ارزیابی بلندمدت صرفه جویی، محاسبه مزایای اقتصادی چرخه ای
	اندازه گیری صرفه جویی ناشی از حلقه بستن	

مضمون اصلی سوم: ابزارها، مدل ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم

ابزارها، مدل ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم نقش حیاتی در ارتقای توانایی حسابداری مدیریت برای پشتیبانی از تصمیمات چرخه ای دارند. مدل سازی سناریو اقتصادی-محیطی و شبیه سازی جریان مواد و هزینه، امکان پیش بینی پیامدهای تصمیمات طراحی و تخصیص منابع را فراهم می کند، در حالی که تحلیل حساسیت به شناسایی پارامترهای بحرانی کمک می کند. الگوریتم ها و مدل های قرارداد مبتنی بر اشتراک منافع،

تخصیص هزینه و انگیزش بازیگران زنجیره را بهینه می کنند. شاخص های ترکیبی مالی و غیرمالی و داشبوردهای پایداری - مالی، اطلاعات قابل اقدام برای مدیران ارائه می دهند و چارچوب های ارزیابی سرمایه گذاری انطباقی و پروتکل های هزینه یابی عملیاتی، به تصمیم گیری دقیق و استانداردسازی متریک ها کمک می کنند. در نهایت، راهنمای تصمیم گیری برای طراحی بسته بندی قابل بازیافت، پیوند بین معیارهای اقتصادی و عملیاتی را در فرآیند تصمیمی تقویت می کند. جدول ۵ این مضمون اصلی را نمایش می دهد.

جدول ۵. ابزارها، مدل ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
ابزارها، مدل ها و فرایندهای پشتیبان تصمیم	مدل سازی سناریو اقتصادی-محیطی تلفیقی	ترکیب پارامترهای مالی و زیست محیطی، تحلیل سناریو، پیش بینی پیامدها
	شبیه سازی جریان مواد و هزینه	مدل پیش بینی طراحی، ارزیابی هزینه ها، شبیه سازی سناریوهای چرخه ای
	تحلیل حساسیت برای پارامترهای چرخه ای	شناسایی پارامترهای بحرانی، ارزیابی ریسک، حساسیت نسبت به تغییرات
	الگوریتم های تخصیص هزینه میان بازیگران زنجیره	قواعد قراردادی، فرمول های ریاضی، تخصیص عادلانه هزینه ها
	شاخص های ترکیبی مالی و غیرمالی	طراحی شاخص های ترکیبی عملکرد مالی و غیرمالی تلفیقی، شاخص های کنترل عملکرد، سنجش اهداف مالی و پایداری
	داشبوردهای پایداری-مالی برای مدیران	نمایشگر تصمیمی، داشبورد مدیریتی، گزارش های ترکیبی مالی و زیست محیطی
	چارچوب های ارزیابی سرمایه گذاری انطباقی	ارزیابی پروژه های نوآور، تحلیل ریسک و بازده

دستورالعمل عملیاتی، استانداردهای حسابداری، ثبت هزینه‌های تعمیر و بازسازی	پروتکل‌های هزینه‌یابی برای تعمیر و بازسازی
مجموعه متریک عملیاتی و مالی، شاخص‌های استاندارد، معیارهای سنجش عملکرد	استانداردسازی متریک‌ها برای مقایسه تأمین کنندگان
طراحی قراردادهای انگیزشی، تشویق همکاری، تقسیم منافع زنجیره‌ای	مدل‌های قرارداد مبتنی بر اشتراک منافع
قواعد اقتصادی-عملیاتی، معیارهای طراحی سبز، توصیه‌های کاربردی برای بسته‌بندی	راهنمای تصمیم‌گیری برای طراحی بسته‌بندی قابل بازیافت

مضمون اصلی چهارم: کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی

کنترل‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی، پیشران نهادی تحقق اهداف چرخه‌ای در سطح سازمانی هستند و حسابداری مدیریت در طراحی این معماری کنترلی نقش محوری ایفا می‌کند. ادغام شاخص‌های پایداری در نظام پاداش و تعریف معیارهای ارزیابی عملکرد بین‌بخشی، رفتار واحدها را از بهینه‌سازی بخشی به بهینه‌سازی سیستمی سوق می‌دهد. تعیین خطوط مسئولیت برای مواد برگشتی و استقرار

سازوکارهای حسابرسی داخلی، شفافیت عملیاتی و پاسخگویی مالی را تقویت می‌کند. قراردادهای تأمین مبتنی بر پایداری و مدل‌های تقسیم سود و هزینه، هم‌ترازی منافع شرکای زنجیره را ممکن می‌سازند. همچنین، بودجه‌ریزی منعطف و کنترل کیفیت قطعات مرمت‌شده، بستر نهادی لازم برای نوآوری چرخه‌ای را فراهم می‌کند و شاخص‌های اثربخشی سیاست‌های داخلی، امکان پایش مستمر کارآمدی نظام حاکمیت را ایجاد می‌نمایند. جدول ۶ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

جدول ۶. کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی	ادغام شاخص‌های پایداری در نظام پاداش	پیوند پاداش به عملکرد زیست‌محیطی، وزن‌دهی شاخص‌های چرخه‌ای در ارزیابی، انگیزش مالی برای کاهش ضایعات
	معیارهای ارزیابی عملکرد بین‌بخشی	شاخص‌های ترکیبی عملکرد مالی و غیرمالی‌های مشترک بین واحدها، سنجش عملکرد زنجیره‌ای، ارزیابی همکاری بین‌وظیفه‌ای
	خطوط مسئولیت برای مواد برگشتی	تعریف مسئولیت عملیاتی، تخصیص مسئولیت مالی، پاسخگویی در قبال موجودی برگشتی
	سازوکارهای حسابرسی داخلی برای پروژه‌های چرخه‌ای	چک‌لیست کنترل داخلی، ارزیابی انطباق پروژه‌های چرخه‌ای، گزارش حسابرسی پایداری
	قراردادهای تأمین مبتنی بر پایداری	شروط زیست‌محیطی در قرارداد، بندهای جریمه عدم انطباق، مشوق‌های عملکرد سبز
مضمون اصلی پنجم: داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی	مدیریت تضاد منافع در انتخاب تأمین‌کننده	افشای منافع مرتبط، فرآیند داوری مستقل، شفافیت معیارهای انتخاب
	سازوکارهای تقسیم سود و هزینه بین شرکا	مدل تقسیم منافع کاهش ضایعات، اشتراک هزینه نوآوری، توافق‌نامه‌های تسهیم ریسک
	ساختارهای بودجه‌ریزی منعطف برای نوآوری چرخه‌ای	بودجه آزمایشی پروژه‌های چرخه‌ای، بودجه مرحله‌ای، بازنگری پویا در تخصیص منابع
	فرآیندهای کنترل کیفیت برای قطعات مرمت‌شده	استاندارد کیفیت قطعات بازسازی‌شده، آزمون عملکرد پس از تعمیر، ثبت مالی افت کیفیت
	شاخص‌های اثربخشی سیاست‌های داخلی	متریک ارزیابی سیاست پایداری، سنجش میزان تحقق اهداف داخلی، تحلیل شکاف عملکرد حاکمیتی

مضمون اصلی پنجم: داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی

داده‌ها به‌عنوان زیرساخت شناختی و عملیاتی حسابداری چرخه‌ای، امکان کمی‌سازی جریان‌های مواد، هزینه‌ها و ارزش‌های بازیافتی را فراهم می‌کنند. قابلیت ردیابی جریان مواد و یکپارچه‌سازی سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی با داده‌های چرخه‌ای، پیوند میان عملیات فیزیکی و گزارشگری مالی را تقویت می‌کند. کیفیت و قابلیت اتکای داده‌های بازیافتی،

به‌همراه استانداردهای تبادل اطلاعات بین شرکا، بستر اعتماد در تصمیمات زنجیره‌ای را شکل می‌دهد. بهره‌گیری از اینترنت اشیاء، بلاک‌چین و ابزارهای دیجیتال ارزیابی بازآواری، امکان ثبت بلادرنگ و تخصیص شفاف ارزش را مهیا می‌سازد. همچنین، توجه به حریم خصوصی داده، ممیزی دیجیتال و جمع‌آوری اطلاعات زیست‌محیطی و مالی، حسابداری مدیریت را به سمت حکمرانی داده‌محور و شفافیت بین‌سازمانی سوق می‌دهد. جدول ۷ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

جدول ۷. داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
	قابلیت ردیابی جریان مواد	دسترسی به داده‌های مقدار مواد، دسترسی به داده‌های کیفیت مواد، ردیابی مسیر مواد در زنجیره
	یکپارچه‌سازی سامانه برنامه‌ریزی منابع سازمانی با داده‌های چرخه‌ای	اتصال داده‌های عملیاتی به مالی، همگام‌سازی اطلاعات تولید و حسابداری، ثبت خودکار رویدادهای چرخه‌ای
	کیفیت و قابلیت اتکای داده‌های بازیافتی	اعتبارسنجی داده‌های برگشتی، کنترل خطای ثبت اطلاعات، تطبیق داده‌های فیزیکی و مالی
	استانداردهای تبادل داده بین شرکا	فرمت‌های استاندارد اطلاعاتی، پروتکل‌های انتقال داده، سازگاری سیستم‌های اطلاعاتی
	استفاده از اینترنت اشیاء برای ردیابی قطعات	داده‌های بلادرنگ، حسگرهای هوشمند، پایش چرخه عمر محصول
	نشانگرهای قابل سنجش برای شدت منابع	شاخص مصرف انرژی به ازای واحد، شاخص مصرف آب به ازای واحد، شاخص شدت مواد اولیه
داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی	حریم خصوصی و مالکیت داده در زنجیره ابزارهای دیجیتال برای ارزیابی قابلیت بازفرآوری	حقوق مالکیت اطلاعات، محدودیت‌های اشتراک‌گذاری داده، ملاحظات حقوقی گزارشگری
	شفافیت داده‌ای برای بازارها و مشتریان	پایگاه داده مواد، تحلیل قابلیت بازیافت، ارزیابی فرآیند بازفرآوری
	اتوماسیون ثبت هزینه‌های لجستیک معکوس	انتشار اطلاعات چرخه‌ای، گزارش عمومی عملکرد زیست‌محیطی، برچسب‌گذاری شفاف
	نقش بلاک‌چین در تخصیص ارزش بازیافتی	ثبت خودکار هزینه حمل برگشتی، ثبت خودکار هزینه بازفرآوری، کاهش خطای انسانی در ثبت هزینه
	تجمیع داده‌های زیست‌محیطی و مالی برای گزارش‌گیری آنی	قرارداد هوشمند، اثبات مالکیت مواد بازیافتی، شفافیت تراکنش‌های چرخه‌ای
	متریک‌های اعتماد داده و ممیزی دیجیتال	پلتفرم گزارش‌گیری تلفیقی، داشبورد بلادرنگ، یکپارچگی داده‌های مالی و محیطی
		شاخص کیفیت داده، ممیزی دیجیتال فرآیندها، ارزیابی قابلیت اتکای سیستم اطلاعاتی

مضمون اصلی ششم: گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین

افزایش می‌دهد و افشای موفقیت‌ها و اقدامات چرخه‌ای، پیام برند و ارزش بازار را تقویت می‌کند. انتشار داده‌ها بر قیمت‌گذاری و دسترسی به بازار تأثیرگذار است و گزارش‌گری مربوط به لایه‌های پایین‌تر زنجیره تأمین، شفافیت جامع را ایجاد می‌کند. افزون بر این، شاخص‌های انطباق قانونی، مکانیسم‌های گزارش‌دهی تلفیقی مالی - غیرمالی و استراتژی‌های پاسخ به بازخورد ذی‌نفعان، فرآیندهای بازخورد و بهبود مستمر را تضمین می‌کنند. جدول ۸ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

گزارش‌دهی و شفافیت بازار، یکی از ارکان کلیدی تحقق اهداف چرخه‌ای و پایداری در سطح سازمان و زنجیره تأمین است. سازگاری با استانداردهای بین‌المللی پایداری و طراحی استانداردهای خاص گزارش‌گری چرخه، اطمینان از اعتبار و انسجام داده‌ها را ممکن می‌سازد. تضمین مستقل برای داده‌های چرخه‌ای، از طریق حسابرس یا سرچوردیتور، اعتماد ذی‌نفعان را

جدول ۸. گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
	سازگاری با استانداردهای پایداری بین‌المللی	تطابق گزارش با استانداردهای بین‌المللی، رعایت چارچوب‌های جهانی، پیاده‌سازی الزامات گزارش‌گری
	استانداردهای گزارش‌گری مخصوص چرخه	متریک‌های جدید گزارش، استانداردهای اختصاصی چرخه، توسعه قالب‌های گزارش‌گری عملیاتی
	تضمین مستقل برای داده‌های چرخه‌ای پیام برند و افشای موفقیت‌های چرخه‌ای	نقش حسابرس مستقل، سرچوردیتور، اعتبارسنجی داده‌ها، تأیید صحت اطلاعات انتشار دستاوردها، تقویت ارزش نام تجاری، اثر بر تصویر بازار
گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین	اثر انتشار داده‌های چرخه‌ای بر قیمت‌گذاری/دسترسی به بازار	تأثیر شفافیت بر قیمت محصول، اثر بر رقابت‌پذیری، دسترسی به بازارهای جدید
	گزارش‌گری مربوط به زنجیره تأمین تأمین‌کننده	افشای عملکرد لایه‌های پایین زنجیره، شفافیت تأمین‌کنندگان، گزارش‌های جامع زنجیره‌ای
	شاخص‌های انطباق قانونی و شفاف‌سازی مکانیسم‌های گزارش‌دهی ترکیبی مالی - غیرمالی	افشای هزینه‌ها و تعهدات قانونی، پایش تطابق با مقررات، شاخص انطباق قانونی
	استراتژی‌های پاسخ به بازخورد ذی‌نفعان	گزارش تلفیقی عملیاتی و مالی، شاخص‌های عملکرد ترکیبی، ادغام اطلاعات اقتصادی و پایداری
		فرآیندهای بهبود مبتنی بر بازخورد، اصلاح سیاست‌ها، تطبیق عملکرد با انتظارات ذی‌نفعان

مضمون اصلی هفتم: فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی

فرهنگ سازمانی و یادگیری نهادی، ستون فقرات موفقیت اقتصاد چرخشی در سطح سازمان است و حسابداری مدیریت نقش کلیدی در تقویت مهارت‌ها و تغییر رفتار سازمانی ایفا می‌کند. ذهنیت ارزش‌آفرینی چرخه‌ای و فرهنگ پاسخگویی زیست‌محیطی، باورها و رفتارهای کارکنان را در جهت اهداف پایداری شکل می‌دهد، در حالی که مهارت‌های نو در حسابداری و آموزش بین‌بخشی، توانمندی اجرای ابزارهای چرخه‌ای را افزایش می‌دهد.

یادگیری از تجارب بازطراحی محصول و انتقال دانش فنی به واحدهای عملیاتی، ظرفیت سازمان را برای نوآوری و تطبیق با مدل‌های جدید کسب‌وکار ارتقا می‌دهد. رهبران دانش‌محور و پشتیبان تحول داخلی، هدایت تغییر فرهنگی و مهارتی را بر عهده دارند و مکانیسم‌های تشویق تجربیات آزمایشی و فرآیندهای نوآوری باز، فضایی برای آزمون و یادگیری فراهم می‌کنند. در نهایت، معیارهای بلوغ چرخه‌ای و سیستم‌های مستندسازی تصمیمات، امکان پایش و تداوم تحول سازمانی را فراهم می‌آورند. جدول ۹ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

جدول ۹. فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی	ذهنیت ارزش‌آفرینی چرخه‌ای در مدیریت مهارت‌های نو در حسابداری آموزش بین‌بخشی و تیم‌سازی یادگیری از تجارب بازطراحی محصول مقاومت سازمانی در برابر تغییر مدل کسب‌وکار	باورهای راهبردی، نگرش‌های زیست‌محیطی، تمرکز بر ارزش بلندمدت آموزش ارزیابی چرخه عمر، آموزش تحلیل جریان مواد، آموزش حسابداری دیجیتال همکاری مالی و تولید، تعامل طراحی و زنجیره، کار تیمی میان واحدها ثبت دانش محصول، انتشار تجربه‌ها، تحلیل بازخورد طراحی موانع فرهنگی، موانع ساختاری، نگرش‌های محافظه‌کارانه
	رهبران دانش‌محور و پشتیبان تحول داخلی فرآیندهای نوآوری باز برای محصول و خدمت مکانیسم‌های تشویق تجربیات آزمایشی معیارهای سنجش بلوغ چرخه‌ای سازمان انتقال دانش فنی به واحدهای عملیاتی سیستم‌های مستندسازی تصمیمات چرخه‌ای فرهنگ پاسخگویی زیست‌محیطی	هدایت تغییر، حمایت از نوآوری، نقش بازیگران کلیدی تحول مشارکت با بازیگران بیرونی، همکاری بین سازمانی، جذب ایده‌های نو حمایت مالی، پشتیبانی کنترلی، تشویق پروژه‌های پایلوت شاخص مراحل تحول، ارزیابی بلوغ فرآیندها، سنجش آماده‌سازی سازمان تربیت میدانی، آموزش آموزش حین کار، مستندسازی آموزش‌ها ثبت علت‌مندی تصمیمات، نگهداری سوابق راهبردی، مستندسازی شفاف ارزش‌های سازمانی، انتظارات اجتماعی، پایبندی به اهداف پایداری

مضمون اصلی هشتم: سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی

سیاست‌گذاری و مقررات، چارچوب نهادی و بازارمحور تحقق اقتصاد چرخشی را شکل می‌دهند و حسابداری مدیریت نقش واسط بین الزام‌های قانونی و تصمیمات سازمانی را ایفا می‌کند. چارچوب‌های قانونی و استانداردسازی متریک‌ها، الزام‌ها و مشوق‌های لازم را فراهم می‌کنند و الگوهای تامین‌کننده-خریدار مبتنی بر قوانین بازگشت، قراردادهای تعهدآور و مکانیزم‌های همکاری بین‌شرکتی را تقویت می‌کنند. سازوکارهای انگیزشی اقتصادی ملی و منطقه‌ای، رفتار شرکت‌ها را در جهت تخصیص

سرمایه و هزینه‌های بازیابی هدایت می‌کنند و بازارهای ثانویه مواد بازیافتی، نقدینگی و شفافیت قیمت را بهبود می‌بخشند. مکانیسم‌های هم‌افزایی زنجیره‌ای و سیاست‌های حمایت از نوآوری چرخه‌ای، هماهنگی و سرمایه‌گذاری مشترک را تسهیل می‌کنند و نظارت بر انطباق گزارش‌های چرخه‌ای در سطح زنجیره، پایش و تضمین تبعیت قانونی و استاندارد را ممکن می‌سازد. همچنین، سیاست‌های بین‌المللی و تأثیر آن بر گزارش‌گری صادراتی، فضای جهانی و تعاملات فرامرزی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و حسابداری مدیریت را به سمت شفافیت و انطباق بین‌المللی سوق می‌دهند. جدول ۱۰ این مضمون اصلی را نمایش می‌دهد.

جدول ۱۰. سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی	تأثیر چارچوب‌های قانونی بر حسابداری چرخه‌ای الگوهای تامین‌کننده-خریدار مبتنی بر قوانین بازگشت نقش نهادهای استانداردساز در تعریف متریک‌ها سازوکارهای انگیزشی اقتصادی ملی/منطقه‌ای	الزام‌های قانونی، مشوق‌های دولتی، اثر مقررات بر گزارش‌گری قراردادهای تعهدآور، تعهدات قانونی، بازخورد حقوقی تدوین استانداردهای ملی، سازوکار استانداردسازی، تطبیق گزارش‌ها یارانه‌ها، مالیات‌ها، کاهش عوارض و اثر بر تصمیمات شرکت‌ها

مضمون اصلی	مضامین فرعی	کدهای اولیه
تعاملات بین شرکتی برای تخصیص هزینه	توافق‌های همکاری، تقسیم هزینه‌ها، هم‌سویی منافع شرکای زنجیره	
بازاریابی	بازارهای ثانویه مواد بازیافتی و تأثیر بر حسابداری	تقدینی مواد، شفافیت قیمت، دسترسی به بازار ثانویه
مکانیسم‌های هم‌افزایی زنجیره‌ای	مدیریت مشترک دارایی، همکاری شبکه‌ای	
نظارت بر انطباق گزارش‌های چرخه‌ای در سطح زنجیره	نهادهای پیگیری، مجازات تخلفات، پایش گزارش‌ها	
سیاست‌های حمایت از نوآوری چرخه‌ای	برنامه‌های پژوهش و توسعه پایدار، حمایت مالی پروژه‌ها، ایجاد بستر نوآوری	
سیاست‌های بین‌المللی و تأثیر آن بر گزارشگری صادراتی	استانداردهای فرامرزی، الزامات بازارهای جهانی، تطبیق گزارشگری صادراتی	

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت فراتر از کارکرد سنتی ثبت و گزارش مالی، به‌عنوان یک سامانه اطلاعاتی یکپارچه و راهبردی عمل می‌کند که می‌تواند تصمیم‌سازی چرخه‌ای را در سطوح تاکتیکی و راهبردی پشتیبانی، جهت‌دهی و تقویت کند. یافته‌ها که بر پایه تحلیل تمی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته استخراج و سازمان‌دهی شده‌اند، هشت حوزه اصلی را شناسایی می‌کنند که هر یک سازوکارها و ابزارهای مشخصی را برای تحقق این نقش فراهم می‌آورند. به‌طور خلاصه، نخست «هم‌راستایی راهبردی و زمان‌افق تصمیم‌گیری» به‌عنوان چارچوب سیاست‌گذاری داخلی عمل می‌کند که با سناریوپردازی، معیارسازی ارزش مشترک و تخصیص مرحله‌ای منابع تعارض افق‌های زمانی را مدیریت می‌کند؛ دوم «ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری مالی عناصر چرخه‌ای» با اقتباس روش‌هایی مانند هزینه‌یابی چرخه عمر، حسابداری جریان مواد و حسابداری کیفیت بازیابی، امکان تبدیل جریان‌های فیزیکی و پسماند به مقادیر مالی و دارایی‌سازی مزایا را میسر می‌سازد؛ سوم «ابزارها، مدل‌ها و فرایندهای پشتیبانی تصمیم» (شامل شبیه‌سازی جریان‌ها، داشبوردهای تلفیقی و چارچوب‌های ارزیابی انطباقی) به تصمیم‌گیران اجازه می‌دهد پیامدهای سناریوها را کمی کنند و تخصیص هزینه را میان بازیگران به‌طور عادلانه مدل‌سازی کنند؛ چهارم «کنترل‌ها، انگیزش‌ها و سازوکارهای حاکمیت داخلی» از طریق ادغام شاخص‌های پایداری در نظام پاداش، قراردادهای تأمین مبتنی بر پایداری و سازوکارهای حسابرسی داخلی، رفتار تصمیم‌گیران را به سمت اتخاذ گزینه‌های چرخه‌ای سوق می‌دهد؛ پنجم «داده‌ها، دیجیتالیزه‌سازی و شفافیت ردیابی» زیرساخت لازم برای اثربخشی تمام ابزارهای بالا است و با قابلیت ردیابی، یکپارچه‌سازی سامانه‌های سازمانی و فناوری‌های بلادرنگ امکان گزارش‌گیری قابل اتکا و تخصیص ارزش را فراهم می‌آورد؛ ششم «گزارش‌دهی، شفافیت بازار و تضمین» از مسیر تطابق با استانداردها، تضمین مستقل داده‌ها و افشای منظم،

اعتماد ذی‌نفعان و دسترسی به بازارها را ارتقا می‌دهد؛ هفتم اینکه «فرهنگ سازمانی، شایستگی‌ها و یادگیری نهادی» با ارتقای مهارت‌های نو در حسابداری، آموزش بین‌بخشی و ترویج فرهنگ پاسخگویی زیست‌محیطی، ظرفیت اجرای این تغییرات را پایدار می‌سازد؛ و در نهایت «سیاست‌گذاری، مقررات و هماهنگی بین‌سازمانی» با ایجاد چارچوب‌های قانونی، استانداردسازی متریک‌ها و تشویق بازارهای ثانویه، فضای نهادی لازم برای مقیاس‌پذیری راهکارهای چرخه‌ای را تأمین می‌کند.

یافته‌های پژوهش حاضر از دیدگاه مفهومی و تجربی هم‌سویی با مطالعات پیشین دارد؛ به‌گونه‌ای که تأکید بر یکپارچگی ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در تصمیمات زنجیره‌ای با نتایج احسانی و زاهدی (۱۴۰۴) همخوان است که پایداری و تاب‌آوری را مکمل یکدیگر دانسته و آن را مستلزم تقویت زیرساخت‌های تحلیلی معرفی می‌کنند. همچنین برجسته‌شدن نقش ارزیابی‌های مالی، تحلیل هزینه-فایده و سنجش آثار اقتصادی اقتصاد چرخشی در این پژوهش با یافته‌های آمره و نوروزی (۱۴۰۴) همسو است که بر پیامدهای مالی مثبت تلفیق اقتصاد چرخشی و مدیریت زنجیره تأمین پایدار تأکید دارند. در بعد انسانی و فرهنگی نیز نتایج با پژوهش خدادادی دیدانی و همکاران (۱۴۰۳) انطباق دارد که توسعه شایستگی‌ها و توانمندسازی کارکنان را پیش‌نیاز تحقق پایداری می‌دانند. در سطح بین‌المللی نیز یافته‌های این پژوهش با نتایج عمر و همکاران (۲۰۲۵) همسو است که حسابداری مدیریت را ابزاری آینده‌نگر و مبتنی بر شاخص‌های مالی و غیرمالی برای حکمرانی پایداری معرفی می‌کنند، همچنین با پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۲۵) در خصوص تأثیر اقتصاد چرخشی بر بهبود هم‌زمان عملکرد مالی و عملیاتی زنجیره تأمین همخوانی دارد. در بعد مدل‌سازی و طراحی شبکه‌های حلقه‌بسته نیز نتایج با یافته‌های ده‌ارمیل شاه و همکاران (۲۰۲۵) درباره کاربرد مدل‌های چندهدفه در ارتقای سودآوری و عملکرد زیست‌محیطی سازگار است. افزون بر این، توجه به نقش مقررات

زمینه‌های ملی-سازمانی خاص است بنابراین پژوهش‌های آتی می‌توانند با سنجش کمی متریک‌های پیشنهادشده، مطالعات طولی و مقایسه‌ای بین‌کشوری و آزمون تجربی مکانیزم‌های قراردادی و قیمت‌گذاری مواد ثانویه را به انجام برسانند.

ملاحظات اخلاقی

کلیه مراحل انجام این پژوهش و انتشار یافته‌های آن با پایبندی کامل به اصول اخلاقی پژوهش‌های علمی صورت گرفته است.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول، مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل اجرا، تجزیه و تحلیل داده‌ها، بررسی و کنترل نتایج مقاله را عهده‌دار بوده است. نویسنده دوم در تهیه پیش‌نویس اولیه مقاله، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، اصلاح و بازبینی، و نهایی‌سازی مقاله همکاری نموده است.

تعارض منافع

هیچ گونه تعارض منافی وجود ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از داوران محترم بابت اختصاص وقت ارزشمندشان برای داوری پژوهش حاضر تقدیر و تشکر به عمل می‌آید.

و شاخص‌های چندبعدی عملکرد نیز با یافته‌های آردینی و فلهوی (۲۰۲۴) انطباق دارد. در مجموع، این همسویی نشان می‌دهد چارچوب هشت‌گانه استخراج‌شده در پژوهش حاضر نه تنها با ادبیات داخلی و بین‌المللی همخوان است، بلکه با ارائه ساختاری منسجم و تلفیقی، نقش حسابداری مدیریت را به عنوان زیرساخت تحلیلی و نهادی تصمیمات زنجیره تأمین پایدار و اقتصاد چرخشی به صورت بسط یافته تبیین می‌کند.

بر پایه این ساختار مفهومی، پژوهش پیشنهاد می‌کند که برای تبدیل نقش بالقوه حسابداری مدیریت به نقش بالفعل، چهار اقدام کلیدی دنبال شود: ۱- توسعه و استانداردسازی متریک‌های چرخه‌ای و تلفیق آن‌ها در نظام‌های پاداش و بودجه‌ریزی، ۲- پیاده‌سازی ابزارهای دیجیتال و داشبوردهای تلفیقی برای ردیابی و گزارش بلادرنگ، ۳- طراحی مکانیزم‌های قراردادی و مالی مانند تخصیص مرحله‌ای منابع و قراردادهای اشتراک منافع برای هم‌ترازی انگیزه‌ها در زنجیره، و ۴- تقویت ظرفیت نهادی از طریق آموزش تخصصی، تضمین مستقل داده‌ها و تعامل فعال با نهادهای سیاست‌گذار. از منظر نظری، یافته‌ها پیشنهاد می‌کنند که چارچوب‌های مرسوم حسابداری مدیریت باید با ادغام مفاهیم جریان مواد، ارزش اجتماعی و زمان‌افق‌های تنزیل تعدیل شده تا با پیچیدگی‌های اقتصاد چرخشی سازگار شود، از دیدگاه کاربردی نیز نتایج راهنمایی مشخص برای مدیران مالی، مدیران زنجیره تأمین و سیاست‌گذاران فراهم می‌آورد تا با ابزارها و سیاست‌های پیشنهادی موانع انتقال را کاهش دهند.

محدودیت‌های پژوهش

این مطالعه به دلیل ماهیت کیفی و مبتنی بر مصاحبه دارای محدودیت‌هایی همچون وابستگی به دیدگاه خبرگان نمونه و

References

- Ardini, L; & Fahlevi, M. (2024). Circular economy from an environmental accounting perspective: Strengthening firm performance through green supply chain management and import regulation in Indonesia's plastic recycling industry. *Uncertain Supply Chain Manag*, 12, 1633-1646.
<https://doi.org/10.5890-JEAM.2026.03.005>
- Amirian, S; Amiri, M; & Taghavi Fard, M. (2023). Integrating sustainability and reliability in the supply chain: A systematic literature review. *Supply Chain Management Quarterly*, 79, 123-151. (In Persian).
 Doi: 20.1001.1.20089198.1402.25.79.8.2
- AlJaber, A; Alasmari, E; Martinez-Vazquez, P; & Baniotopoulos, C. (2023). Life cycle cost in circular economy of buildings by applying building information modeling (BIM): a state of the art. *Buildings*, 13(7), 1858.
<https://doi.org/10.3390/buildings13071858>
- Aureli, S; Foschi, E; & Paletta, A. (2025). Management accounting for a circular economy: current limits and avenue for a dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 38(9), 291-319.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2022-5766>
- Amereh, T; & Norouzi, M. (2025). Investigating the impact of circular economy on financial performance with the mediating role of sustainable supply chain management. In The 13th National Conference on Environment, Energy, and Natural Resources, Tehran. (In Persian).
<https://civilica.com/doc/2399258/>
- Aranda-Uson, A; Scarpellini, S; & Moneva, J. M. (2024). Dynamic capabilities for a "circular accounting" and material flows in a circular economy. *Resources, Conservation and Recycling*, 209, 107756.
<https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2024.107756>
- Braun, V; & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
<https://doi.org/10.1191/1478088706qp0630a>
- Cohen, J. (1960). A coefficient of agreement for nominal scales. *Educational and psychological measurement*, 20(1), 37-46.
<https://doi.org/10.1177/001316446002000104>
- Davoodi, S. M. (2024). Presenting a supply chain sustainability model using blockchain technology based on an innovative strategy in the food industry. *Technology Development Management*, 44, 81-108. (In Persian).
 Doi: 10.22104/jtdm.2024.6899.3316
- Dahal, R. K; Ghimire, B; Gurung, R; Karki, D; & Joshi, S. P. (2024). Management accounting's role in decision-making and efficacy. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2433165.
<https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2433165>
- Dharmil Shah, J; Khorshidvand, B; Gilani Larimi, N; & Guitouni, A. (2025). Designing a Circular Economy Network for PPE Masks Supply Chain: A Case Study of British Columbia, Canada. arXiv e-prints, arXiv-2510.
<https://doi.org/10.48550/arXiv.2510.18735>
- Ehsani, A; & Zahedi, A. (2025). Investigating the impact of sustainability and resilience on supply chain performance in affiliated companies of Iran's automotive industry. *Supply Chain Management*, 86, 1-17. (In Persian).
 Doi: 20.1001.1.20089198.1404.27.86.1.3
- Geissdoerfer, M; Pieroni, M. P; Pigosso, D. C; & Soufani, K. (2020). Circular business models: A review. *Journal of cleaner production*, 277, 123741.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.123741>
- Hosseini, S. K; & Niknam, M. (2024). Selecting a sustainable supplier based on Industry 4.0 principles within the circular economy framework in the supply chain of Iran's Oil Pipeline and Telecommunication Company. The 6th International Conference on Research Findings in Management, Economics, and Accounting, Tehran, Iran. (In Persian).
<https://civilica.com/doc/2131379/>
- Islam, M. T; Iyer-Raniga, U; & Ali, A. (2024). Circular Business Model Frameworks: A Review. *Highlights of Sustainability*, 3(2), 129-162.
<https://doi.org/10.54175/hsustain3020010>
- Johri, A; Singh, R. K; Alhumoudi, H; & Alakkas, A. (2024). Examining the Influence of Sustainable Management Accounting on Sustainable Corporate Governance: *Empirical Evidence*. *Sustainability*, 16(21), 9605.
<https://doi.org/10.3390/su16219605>
- Kumar, A; Shrivastav, S. K; Shrivastava, A. K; Panigrahi, R. R; Mardani, A; & Cavallaro, F. (2023). Sustainable supply chain management, performance measurement, and management: a review. *Sustainability*, 15(6), 5290.

- <https://doi.org/10.3390/su15065290>
 Khodadadi Didegani, H; Pourshahabi, V; & Sargolzaei, A. (2024). Designing and validating the human resource development model for achieving supply chain sustainability in the shipping industry. *Supply Chain Management*, 83, 1-16. (In Persian).
 Doi: 20.1001.1.20089198.1403.26.83.1.0
- Karakoc, O; Memis, S; & Sennaroglu, B. (2023). A review of sustainable supplier selection with decision-making methods from 2018 to 2022. *Sustainability*, 16(1), 125. <https://doi.org/10.3390/su16010125>
- Kirchherr, J; Yang, N. H. N; Schulze-Spuntrup, F; Heerink, M. J; & Hartley, K. (2023). Conceptualizing the circular economy (revisited): an analysis of 221 definitions. *Resources, conservation and recycling*, 194, 107001. <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2023.107001>
- McHugh, M. L. (2012). Interrater reliability: the kappa statistic. *Biochemia medica*, 22(3), 276-282. <https://doi.org/10.11613/BM.2012.031>
- Omar, h; Dik, r; Shabir Shaharudin, m. (2025). Sustainability accounting in supply chains: A systematic review of managerial accounting's strategic role. *Journal of Tianjin University Science and Technology*, 58(08), 24. https://www.researchgate.net/publication/395034832_SUSTAINABILITY_ACCOUNTING_IN_SUPPLY_CHAINS_A_SYSTEMATIC_REVIEW_OF_MANAGERIAL_ACCOUNTING%27S_STRATEGIC_ROLE
- Padilla-Rivera, A; Hannouf, M; Assefa, G; & Gates, I. (2023). A systematic literature review on current application of life cycle sustainability assessment: A focus on economic dimension and emerging technologies. *Environmental Impact Assessment Review*, 103, 107268. <https://doi.org/10.1016/j.eiar.2023.107268>
- Rinaldi, L; Bonacchi, M; Dalla Via, N; Mazzola, L; & Perego, P. M. (2025). Exploring the role of management accounting in building sustainability and resilience. <https://bia.unibz.it/esploro/outputs/report/Exploring-the-role-of-management-accounting/991007100112501241>
- Rezaeinia, A; & Mousazadeh, M. (2022). Designing a shrimp closed-loop supply chain network with elasticity under uncertainty conditions; presenting a sustainable three-objective model. *Supply Chain Management Quarterly*, 79, 49-66. (In Persian).
 DOR: 20.1001.1.20089198.1402.25.79.4.8
- Sasikumar, A; & Nair, M. (2025). Mapping the research landscape of circular economy in supply chain: a bibliometric analysis in the Indian context. *Discover Sustainability*, 6(1), 1307. <https://doi.org/10.1007/s43621-025-02153-1>
- Theeraworawit, M; Suriyankietkaew, S; & Hallinger, P. (2022). Sustainable supply chain management in a circular economy: a bibliometric review. *Sustainability*, 14(15), 9304. <https://doi.org/10.3390/su14159304>
- Vella, A; Abu-Ghaida, H; Lam, W. C; & Ritzen, M. (2026). Life cycle costing in the circular economy: a state-of-the-art review of current trends in the building construction sector. *Discover Applied Sciences*. <https://doi.org/10.1007/s42452-025-08191-8>
- Wu, M; Sadhukhan, J; Murphy, R; Bharadwaj, U; & Cui, X. (2023). A novel life cycle assessment and life cycle costing framework for carbon fibre-reinforced composite materials in the aviation industry. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 28(5), 566-589. <https://doi.org/10.1007/s11367-023-02164-y>
- Wang, M; Chen, M; Mirzaliev, S; & Hao, W. (2025). The economics of circular supply chains: Transformative implications for businesses and stakeholders. *Journal of Cleaner Production*, 145638. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2025.145638>
- Wiedenhofer, D; Wieland, H; Leipold, S; Aoki-Suzuki, C; Watari, T; Aguilar-Hernandez, G. A; ... & Streeck, J. (2025). The circular economy and climate change: the state of national and global evidence on mitigation potential. *Annual Review of Environment and Resources*, 50. <https://doi.org/10.1146/annurev-environ-111523-102441>
- Zarnegarian, Y. (2024). Identifying critical success factors of sustainable supply chain management actions (Case study: Gachsaran Oil and Gas Exploitation Company). *Geography and Human Relations*, 6(4). (In Persian).
 Doi: 10.22034/gahr.2023.423593.1995



Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran

Maziyar Zarea¹, Mostafa Ghasemi^{*2}, Abdolreza Mohseni³

High lights

- Organizational and environmental factors play a significant role in improving audit quality, with the impact of organizational factors estimated to be greater than environmental factors.
- Improving audit quality requires simultaneous attention to the operational, organizational, and environmental dimensions of non-audit services and discounts.

1. Ph. D. Student, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (zarea2244@chmail.ir)
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (Abdolreza.mohseni@iau.ac.ir)

Corresponding Author:

Mostafa Ghasemi

Email: Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

Receive Date: 20 April 2026

Revise Date: 26 May 2026

Accept Date: 26 May 2026

Publish Date: 29 May 2026

How to Cite:

Zarea, Maziyar; Ghasemi, Mostafa; Mohseni, Abdolreza; (2026). Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran, *Governmental Accounting*, 12 (24), 259-280.

ABSTRACT

Subject and Purpose: This study aims to develop a comprehensive model to enhance the quality of auditing in Iran, focusing on non-audit services and fee discounts.

Research Method: The research employs a mixed-methods approach, integrating both qualitative and quantitative techniques. In the qualitative phase, semi-structured interviews with auditing experts were conducted to identify the key factors influencing audit quality, leading to the formulation of a conceptual framework. Subsequently, quantitative data were collected through a standardized questionnaire administered to 384 professional auditors. The proposed model was analyzed using Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM).

Research Findings: The results of the path analysis revealed that all hypothesized relationships within the model are statistically significant and positive. Among the variables, "Factors related to non-audit services and fee discounts" exhibited the strongest impact, evidenced by high path coefficients and t-statistics significantly exceeding 6. Additionally, "Financial statement review" and "Strategic approaches" demonstrated meaningful effects on the dependent constructs, indicating their critical role in the quality enhancement process. Organizational and environmental factors also played significant roles, with organizational factors showing a greater influence compared to environmental factors. The model's predictive relevance and validity were confirmed through effect size indices (f^2) and Q^2 statistics, indicating the robustness and reliability of the proposed framework. The findings suggest that improving audit quality necessitates a holistic approach that simultaneously considers operational, organizational, and environmental dimensions of non-audit services and fee discounts. Addressing these interconnected factors can lead to more effective quality assurance mechanisms within the auditing profession.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: This research contributes to the literature by offering a data-driven, empirically validated model that can serve as a practical guide for policymakers and professional managers in Iran's auditing sector. By highlighting the critical factors and their interrelationships, the study provides valuable insights into strategic interventions aimed at elevating audit quality standards. The proposed model underscores the importance of integrated efforts across organizational practices, client management, and regulatory environments to foster a culture of quality and integrity in auditing practices. In conclusion, the study emphasizes that enhancing audit quality in Iran requires a comprehensive understanding of the multifaceted influences of non-audit services and fee discounts. The developed model offers a strategic framework for stakeholders to implement targeted improvements, ultimately contributing to the credibility and reliability of financial reporting in the country.

Keywords: Audit Quality, Non-Audit Services, Audit Fee Discounting, Structural Equation Model.

JEL Classification: M42 .H83.



Introduction

Audit quality can be defined in many ways, but is not limited to, the ability of an auditor to detect and report errors, comply with legal and professional requirements, or meet the needs of investors. Although defining and assessing audit quality can be difficult, the need for high-quality audits is recognized worldwide. High-quality audits enhance investor confidence and therefore contribute to the efficiency of financial markets. Efforts have been made to better define and understand audit quality by developing various classifications. Demand-side factors focus on the characteristics of the audit client and the users of the audit report. Contextual or environmental factors can affect financial reporting and audit quality. Contextual factors include changes in accounting law, the state of the general economy, and the industry in which the company operates. (Fernell and Cha, 1994). Fees received and audit report adjustments, due to uncertainty about the continuity of the client's activity, can be considered as strategies to cover audit operational risk (Fernell and Locker, 1981). In line with previous research, results have shown that restatement affects auditors' perception of the inherent risk of a company (Heer et al., 2011). Restatement of previous financial statements may indicate low financial reporting quality of the company and/or low audit quality. A high audit risk indicates that restatement of statements can; Therefore, there is an increase in audit costs for companies that re-present financial statements (Cohen, 1960). Given cognitive and social proximity, former auditors may tend to shift more profitable non-audit services to their former employer and reduce the efforts made in the audit, which can have an adverse effect on audit quality. Based on the above discussion, it can be expected that, given experience and cognitive proximity, experts and experienced individuals of the audit firm are very influential in assessing

the benefits of auditing and non-audit services and being aware of the threat to auditor independence caused by excessive non-audit fee ratios (Mansourian, 2007). Familiarity with the factors affecting audit fees is important for both auditors, their clients, and individuals who follow policy and regulation in the audit profession. By knowing these factors, auditors can price their services appropriately. Audit quality is a topic of concern to various stakeholder groups in the company and is one of the important issues in the field of auditing and capital markets. In an environment affected by the globalization of accounting and auditing standards, identifying the factors and problems affecting the stress of auditing work and trying to eliminate them can be an effective step towards expanding the auditing profession in Iran. Accordingly, the purpose of the present study is to develop a model to improve audit quality based on non-audit services and audit fee discounts in Iran.

Research Methodology

The present research is applied in terms of its purpose, using a qualitative-quantitative (mixed) method and using a data analysis approach based on foundational data and structural equations. In the qualitative part of the research, the population was used from the perspective of experts and specialists who have been directly involved in the subject of the study in the field of auditing in Iran for many years, which ultimately leads to the extraction and identification of variables. These experts must have expertise, experience, and relevant fields of activity. In the quantitative part, financial data from the Iranian capital market were used to fit the model based on the criteria extracted from the qualitative part. In the qualitative part of the research, the sample size was purposefully identified and selected to the point of saturation from experts and

specialists who are directly involved in the Iranian capital market. The use of the data saturation method in qualitative research is considered the gold standard for the end of sampling. 10 audit managers and experts in Iran were selected. In the quantitative part, there is a great emphasis on equal chance random selection to select all members of the research community (managers, senior experts) and the convenience random sampling method was used. In order to determine the sample size, the following Cochran formula was used and 384 professional auditors were selected. In the qualitative part, an interview protocol was used to collect information based on the experts' opinions. In the quantitative part, field studies and questionnaires are used to develop a model to improve the quality of auditing based on non-audit services and audit fee discounts in Iran. To examine the qualitative validity of the research, face validity is used. In qualitative face validity, to obtain the opinions of the target group or respondents, it is better to interview a number of respondents (at least 30 people) to find difficulties in understanding phrases and words, the appropriateness and relevance of the indicators, the possibility of ambiguity and inadequate understanding of phrases, or the presence of deficiencies that may exist in the meanings of words. To ensure the content validity of the questionnaire and its localization, its initial version was distributed to a number of elites and managers of the organization to provide necessary suggestions regarding its content. In the qualitative part, the Kappa index was used to measure the reliability of the designed model. The Cronbach's alpha method was used to assess the quantitative reliability of this research. In order to analyze the audit quality improvement model based on non-audit services and audit fee discounts in Iran, the grounded theory method was used, and the structural equation method was used to analyze the

validity of the proposed model. Also, Maxqda software was used to analyze qualitative data and theorize, and the structural equation approach was used using PLS software to examine the results.

Conclusion

To conduct the qualitative research, first, interviews were conducted with 6 experts, the characteristics of the interviewees are presented in Table (1). In the quantitative part, 213 people, or 55.5% of the sample, were male and 171 people, or 44.5%, were female. 86 people, or 22.4%, were under 30 years old. 115 people, or 29.9%, were between 30 and 40 years old. 130 people, or 33.9%, were between 40 and 50 years old, and 53 people, or 13.8%, were 50 years old and older. 67 people, or 17.4%, of the respondents had an associate degree. 132 people, or 34.4%, of the respondents had a bachelor's degree. 151 people, equivalent to 39.3% of the respondents, have a master's degree, and 34 people, equivalent to 8.9% of the respondents, have a doctoral degree. By reviewing the collected data set, the researcher tries to identify the concepts hidden in the interviews. The purpose of open coding is to decompose the collected qualitative data set into the smallest possible conceptual components. The results of coding the collected qualitative data using the interview tool showed that 63 primary codes were identified from 151 sections of the interviews. According to the results presented in Table (8) of the structural model paths, the effect of different variables on the model components can be explained in a meaningful and positive way. In the first step, the variable "Overview of financial statements based on non-audit services and discounts" had a significant effect on all output constructs of the model. The highest effect of this variable is related to strategies with a path coefficient of 0.203 and a t-statistic of 4.464. This variable also has an effect on other variables such as implementation of agreed methods (0.184), compliance with laws (0.175), technical matters (0.151), positive service outcome (0.160), and auditor report (0.129). In all these paths, the significance level is 0.000 and the t-statistic is greater than the critical value of 1.96; therefore, the aforementioned effects are considered

significant at the 95% confidence level. Next, the effect of organizational factors of non-audit services and fee discounts was also examined. This variable also has a significant effect on all dependent constructs. The highest effect is related to the implementation of consensus methods with a coefficient of 0.213 and compliance with the rules with 0.202, while other paths such as technical matters (0.175), positive outcomes (0.186) and auditor's report (0.149) are at a significant level between 0.017 and 0.020. These results indicate that intra-organizational contexts play a prominent role in advancing professional audit processes. Environmental factors of non-audit services also had a significant effect in all paths, although the intensity of their effect was less than organizational factors. The highest effect is related to the implementation of consensus methods (0.198) and compliance with the rules (0.188), while the effect on auditor's report shows the lowest value (0.139). The significance level in all these relationships is less than 0.05 and the t-statistic also exceeds the critical value; Therefore, it can be said that environmental factors such as economic conditions, regulatory institutions or competitive environment play an important but more limited role than organizational factors in this field. Finally, the variable "Factors related to non-audit services and fee discounts" has the greatest influence in the model and has shown a significant impact on other variables with high path coefficients and t-statistics much larger than 6. For example, the path coefficient of this variable to the implementation of consensus methods is 0.335 and to compliance with laws is 0.319. Other effects such as the impact on positive service outcomes (0.293), technical matters (0.276) and auditor's report (0.235) are also significant at a very high level. These findings indicate that operational factors and direct decision-making in the field of non-audit services play a pivotal role in the structural model of the research and, as a key variable, can be a basis for policymaking and professional management in this field. Overall, all paths in the model were found to be statistically significant and the direction of the effects was positive. These results indicate the coherence and structural validity of the research model and confirm that causal conditions, environmental, organizational, and related

factors all play an effective role in explaining and developing outcomes related to non-audit services and discounts.

Discussion

The present study was conducted with the aim of designing a model to improve audit quality by focusing on non-audit services and fee discounts in Iran. Using a qualitative research method based on grounded theory, a conceptual model was extracted and developed. The data collection tool at this stage was semi-structured interviews with experts in the auditing profession, including managers and partners of auditing firms, university professors, and senior auditors. In the process of analyzing the interviews, open coding was first performed, which resulted in the extraction of 63 initial codes from 151 sections of text data. After refining and integrating them in the axial coding stage, these codes were categorized into 9 main categories. The categories identified as the main components of the audit quality improvement model based on non-audit services and fee discounts include the components of implementing agreed-upon methods of handling financial information, technical matters of non-audit services and discounts, financial statement overview, positive consequences of non-audit services and discounts, compliance with relevant laws and regulations, effective organizational factors, effective environmental factors, factors related to the type of services, and the auditor's report on non-audit services and discounts. These findings are in full accordance with the results of previous domestic and foreign research. Heer et al. (2017) emphasized the role of environmental, organizational, and professional variables in service quality in fee determination modeling. The present research model also shows conceptual overlap with that research by including "organizational factors", "environmental factors", and "auditor's report". Holland (1999) also emphasized that excessive workload or lack of support

mechanisms for additional services can weaken audit quality. Therefore, in the present research model, referring to organizational and environmental factors as key infrastructures for the effective implementation of non-audit services is an appropriate response to the concerns raised in that research. Based on the findings of the analysis of interviews and data from the structural model test, it was determined that the review of financial statements based on non-audit services and discounts was identified as the main causal condition. According to the results of structural equation modeling, the intensity of the effect of this variable on factors related to non-audit services was calculated to be 0.548. Also, the t-statistic value of 12.045 is much larger than the critical value (1.96) at the 95% confidence level; and the significance level of 0.000 also indicates that this relationship is significant with high confidence. The present finding is consistent and complementary with several key studies. In their study in China, Heer et al. (2017) showed that audit efforts and pre-audit interactions with financial statements improve audit outcomes and reduce earnings management. This finding is fully consistent with the argument that pre-final audit review plays a causal role in improving audit quality. In the domestic literature, Azkia et al. (2011) also emphasized the need to identify complementary audit services, including preliminary and review reviews, as part of corrective procedures in their audit quality improvement model, which is theoretically consistent with the causal role of review in the present study. Based on the analysis of interview data and statistical modeling in this study, organizational factors related to non-audit services and fee discounts have been identified as the most important contextual conditions that affect audit quality improvement strategies. This finding shows that the organizational structure, organizational culture, internal processes, and policies related to fee discounts in audit firms

play a decisive role in their strategic orientation to improve audit quality. This finding is consistent with the results of previous research. Studies by Heer et al. (2017) in examining the impact of organizational factors on the quality of audit services showed that organizational culture and management structure play a pivotal role in improving service quality, which is consistent with the emphasis of the present study on organizational factors. In this study, based on interviews, the vast majority of respondents pointed to environmental factors in determining non-audit service fees as interfering conditions. These environmental factors include external conditions of audit firms such as market laws and regulations, industry competition, economic conditions, and legal and social pressures that can play a facilitating or limiting role in implementing the adopted strategies. Based on the statistical results, the intensity of the effect of the intervening conditions (environmental factors of non-audit services and fee discounts) on the strategies was calculated to be 0.219, which indicates a positive and significant effect. Statistically, the results of the analysis showed that the intensity of the effect of the causal conditions (review of financial statements based on non-audit services and discounts) on the strategies was 0.203. The value of the t-statistic is 4.644, which is much larger than the critical value of 1.96 at the 95% confidence level. The study of Mohammadpour (2013) also emphasized the importance of observing laws, regulations and auditing standards in ensuring the quality of non-audit services, which is consistent with the results of this study. In the study of Fornell and Locker (1981), the role of implementing accurate and standard methods in handling financial information was raised as a key strategy in improving audit quality, which is also reflected in the findings of the present study. Outcomes are the results and achievements that result from the successful implementation of strategies, and their

realization indicates the positive impact of improving audit quality. Based on the interviews conducted in this study, interviewees have widely pointed to the positive outcomes of non-audit services, which indicate the desirable effects of improving audit quality in the field of non-audit services and discounting.

Ethical Considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The first author has collaborated in preparing and preparing samples, conducting experiments and collecting data, performing

calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article. The Second and third author, the thesis supervisor, was responsible for designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing.

Conflict of Interest

According to the authors of this article, there is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

«مقاله پژوهشی»

تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران

مازیار زارع^۱، مصطفی قاسمی^{۲*}، عبدالرضا محسنی^۳

نکات برجسته

- عوامل سازمانی و محیطی نقش چشمگیری در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفا میکنند که شدت اثر عوامل سازمانی نسبت به عوامل محیطی بیشتر برآورد شده است.
- ارتقای کیفیت حسابرسی مستلزم توجه همزمان به ابعاد عملیاتی، سازمانی و محیطی خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر با هدف تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران انجام شده است.

روش پژوهش: این پژوهش به صورت تلفیقی از روش‌های کیفی و کمی (آمیخته) بهره برده است. در بخش کیفی، با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حسابرسی، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی استخراج و مدل مفهومی شکل گرفت. در بخش کمی، داده‌ها از طریق پرسشنامه‌ای استاندارد در بین ۲۸۴ نفر از حسابران حرفه‌ای جمع‌آوری شد و مدل پیشنهادی با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) تحلیل شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج تحلیل مسیر نشان داد که تمامی مسیرهای مدل از نظر آماری معنادار و مثبت هستند. متغیر «عوامل مرتبط با خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» بیشترین تأثیر را با ضریب مسیرهای بالا و آماره t بسیار بزرگ‌تر از ۶ بر سایر متغیرها داشته است. همچنین «بررسی اجمالی صورتهای مالی» و «راهنماها» تأثیر معناداری بر سازه‌های وابسته داشتند. عوامل سازمانی و محیطی نیز نقش قابل توجهی در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفا کردند که شدت اثر عوامل سازمانی نسبت به عوامل محیطی بیشتر برآورد شد. شاخص‌های اندازه اثر (f^2) و قدرت پیش‌بینی مدل (Q^2) نشان‌دهنده اعتبار و قابلیت پیش‌بینی مطلوب مدل بودند. یافته‌ها بیانگر آن است که ارتقای کیفیت حسابرسی مستلزم توجه همزمان به ابعاد عملیاتی، سازمانی و محیطی خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات است. این پژوهش با ارائه الگویی جامع و مبتنی بر داده‌های میدانی می‌تواند راهنمایی کاربردی برای سیاست‌گذاران و مدیران حرفه حسابرسی در ایران باشد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این پژوهش با ارائه یک مدل استوار بر داده و از نظر تجربی معتبر که می‌تواند به عنوان یک راهنمای عملی برای سیاست‌گذاران و مدیران حرفه‌ای در بخش حسابرسی ایران عمل کند، به ادبیات موضوع کمک می‌کند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل حیاتی و روابط متقابل آنها، بینش‌های ارزشمندی در مورد مداخلات استراتژیک با هدف ارتقاء استانداردهای کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. مدل پیشنهادی بر اهمیت تلاش‌های یکپارچه در رویه‌های سازمانی، مدیریت مشتری و محیط‌های نظارتی برای پرورش فرهنگ کیفیت و صداقت در رویه‌های حسابرسی تأکید می‌کند. در نتیجه، این مطالعه تأکید می‌کند که افزایش کیفیت حسابرسی در ایران نیازمند درک جامع از تأثیرات چندوجهی خدمات غیرحسابرسی و تخفیف‌های حق الزحمه است. مدل توسعه‌یافته یک چارچوب استراتژیک برای ذینفعان ارائه می‌دهد تا بهبودهای هدفمند را اجرا کنند و در نهایت به اعتبار و قابلیت اطمینان گزارشگری مالی در کشور کمک کنند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، تخفیفات حق الزحمه، مدل ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: H83، M42.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران. (zarea2244@chmail.i)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران. (Abdolreza.mohseni@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

مصطفی قاسمی

رایانامه:

Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۳۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۳/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۳/۰۸

استناد به مقاله:

زارع، مازیار؛ قاسمی، مصطفی؛ محسنی، عبدالرضا، (۱۴۰۵)، تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۲۵۹-۲۸۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



https://gaa.journals.pnu.ac.ir/

مقدمه^۱

کیفیت حسابرسی می‌تواند بسیاری از شیوه‌های توانایی حسابرس برای کشف و گزارش اشتباهات، مطابقت با الزامات قانونی و حرفه‌ای و یا مطابقت با نیازهای سرمایه‌گذاران را تعریف کند، اما محدود به آن‌ها نمی‌شود. هرچند که تعریف و ارزیابی کیفیت حسابرسی ممکن است دشوار باشد، اما نیاز به حسابرسی‌های باکیفیت در سطح جهانی مورد تأیید قرار گرفته است. حسابرسی‌های باکیفیت اعتماد سرمایه‌گذاران را افزایش داده و بنابراین به کارآمدی بازارهای مالی کمک می‌کنند. تلاش‌هایی انجام شده تا کیفیت حسابرسی با ایجاد طبقه‌بندی‌های مختلف، بهتر تعریف و شناخته شود. عوامل بخش تقاضا بر ویژگی‌های مشتری حسابرسی و کاربران گزارش حسابرسی تمرکز دارند. عوامل زمینه‌ای یا محیطی می‌توانند بر گزارش دهی مالی و کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارند. عوامل زمینه‌ای شامل تغییرات قانون حسابداری، وضعیت اقتصاد عمومی و صنعتی است که شرکت در آن فعالیت دارد (فرنل و چا^۲، ۱۹۹۴).

حق‌الزحمه دریافتی و تعدیل گزارش حسابرسی، به دلیل ابهام در تداوم فعالیت صاحب‌کار می‌تواند از جمله راهکارها در راستای پوشش ریسک عملیاتی حسابرسی به حساب آید (فورنل و لاکر^۳، ۱۹۸۱). در راستای پژوهش‌های قبلی، نتایج نشان داده است که ارائه مجدد صورت‌های بر درک حساب‌رسان از ریسک ذاتی یک شرکت تأثیر می‌گذارد (هیر^۴ و همکاران، ۲۰۱۱). ارائه دوباره صورت‌های مالی قبلی ممکن است کیفیت گزارشگری مالی پایین شرکت و یا کیفیت حسابرسی پایین را نشان دهد. یک ریسک حسابرسی بالا، نشان‌دهنده ارائه دوباره صورت‌ها می‌تواند، باشد. بنابراین، افزایش هزینه‌های حسابرسی برای شرکت‌هایی وجود دارد که تجدید ارائه صورت‌های مالی را به همراه دارند (کوهن^۵، ۱۹۶۰). فعالیت‌هایی مانند حسابرسی نیازمند قضاوت هستند که بیشتر تحت تأثیر ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی هستند (حق بین و همکاران، ۱۴۰۱).

ساندرز^۶ و همکاران (۲۰۰۹) پیشنهاد دادند که تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، یک رابطه متقابل بین اوراق قرضه اقتصادی و حفظ اعتبار است. محدودیت‌های اقتصادی به معنای افزایش وابستگی ناشی از درصد بالای درآمد خدمات غیر حسابرسی است که حساب‌رسان را وادار می‌کند که از ابراز نظرات

واقعی خود در حالت عادلانه و عینی برای ترس از دست دادن درآمد خودداری کنند. در نتیجه، آن‌ها استقلال را که در نظر داشتند از دست می‌دهند (لاپان^۷ و همکاران، ۲۰۱۱). درصد بالایی از درآمد، از مشتریان خاص به‌عنوان مجموع درآمد شرکت، وابستگی بیشتر به مشتریان و محدودیت‌های اقتصادی قوی‌تر حاصل می‌شود. به‌منظور حفظ این مشتریان، حساب‌رسان همچنان به ارائه نظرات کامل در مورد گزارش‌های مالی باکیفیت پایین ادامه می‌دهند (فی^۸، ۱۹۸۷). کریزول و میلر^۹ (۲۰۰۰) نیز پیشنهاد دادند که ارائه خدمات غیر حسابرسی، به شروط اعتباری افزوده و استقلال حساب‌رسان را افزایش می‌دهد و بنابراین احتمال نادرست بودن گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد.

مطالعات تجربی در مورد این که آیا ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی یا کیفیت گزارش‌های مالی آسیب می‌رساند یا خیر، نظر قطعی ندارند. کلاین^{۱۰} (۲۰۱۰) فکر نمی‌کردند که حساب‌رسان نظر مطلوب مشتریان مهم را مطرح کنند. هولند^{۱۱} (۱۹۹۹) نتایج کلاین و همکاران (۲۰۱۰) را تعمیم داده و استدلال کردند که پس از کنترل عملکرد شرکت به‌عنوان یک عامل، هیچ ارتباط مثبتی بین خدمات غیر حسابرسی و تعهدات غیرمنتظره وجود ندارد. هیر (۲۰۱۷) نشان دادند که محدودیت اثرات اعتباری روی حساب‌رسان، مدیریت سود را تسهیل نمی‌کند. نتایج ثابت کرد که هیچ ارتباطی بین درصد هزینه‌های غیرمنتظره غیرحسابرسی و میزان محافظه‌کاری حسابداری وجود ندارد. بالین‌حال، نونالی^{۱۲} (۱۹۷۸) رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و مدیریت درآمد را به‌منظور بررسی اینکه آیا خدمات غیرحسابرسی، کیفیت درآمد گزارش دهی مالی را کاهش می‌دهد یا خیر، مشاهده کردند. نتایج نشان داد که ارائه خدمات غیر حسابرسی، محدودیت‌های اقتصادی بین حساب‌رسان و مشتریان را تقویت می‌کند.

با توجه به نزدیکی شناختی و اجتماعی، حساب‌رسان سابق ممکن است تمایل داشته باشند که خدمات غیر حسابرسی سودآورتر را به سمت کارفرمای سابق خود سوق دهند و تلاش‌های صورت گرفته در حسابرسی را کاهش دهند که می‌تواند تأثیر نامطلوبی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد بر اساس بحث بالا، می‌توان انتظار داشت که با توجه به تجربه و نزدیکی شناختی، متخصصان و افراد باتجربه موسسه

۱. مستخرج از رساله دکتری.

7. Lapan

8. Fay

9. Creswell and Miller

10. Kline

11. Hulland

12. Nunnally

2. Fornell and Cha

3. Fornell and Larcker

4. Hair

5. Cohen

6. Saunders

توسعه استراتژی مدیریت دانش به مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند تا مزیت رقابتی در بازار کسب کنند. تخصص در صنعت یک استراتژی مهم مدیریت دانش برای مؤسسات حسابرسی برای دستیابی به توسعه متمایز است. مؤسسات حسابرسی چگونه می‌توانند تخصص‌های صنعتی ایجاد کنند؟ این موضوع برای تحقیقات عملی و نظری بسیار مورد توجه است (کراسول، ۱۳۹۱). مطالعات نظری قبلی نشان می‌دهد که شکل‌گیری تخصص در صنعت حسابرسان باید حداقل دو عامل کلیدی را برآورده کند: اول، مؤسسات حسابرسی باید سهم زیادی از بازار را در یک صنعت خاص اشغال کنند (کراسول، ۱۳۹۱). دوم، حسابرسان باید چندین بار یک نوع شرکت را حسابرسی کنند تا تجربه و دانش را انباشته کنند، در نتیجه روش‌های حسابرسی بالغ‌تر و دانش را برای صنایع خاص شکل دهند (دانایی‌فرد، ۱۳۹۲).

ادبیات، رابطه بین تخصص حسابرسان صنعت و کیفیت حسابرسی را بررسی کرده است. ادبیات قبلی نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی با سهم بازار صنعت بزرگ، درک خود را از مشتریان در صنایع خاص عمیق‌تر کرده‌اند و دانش و مهارت‌های حسابرسی در صنایع خاص را از طریق سرمایه‌گذاری حرفه‌ای و ممیزی‌های مکرر به دست آورده‌اند. این ممکن است مزایای زیادی برای حسابرسان و مشتریان داشته باشد، ازجمله بهبود کیفیت حسابرسی، کیفیت افشای اطلاعات مشتریان، حق الزحمه حسابرسی و کارایی حسابرسی (کراسول، ۱۳۹۱). شرکت‌های حسابرسی با سهم بازار بزرگ‌تر، دانش و تجربه خاص صنعت بیشتری دارند، می‌توانند مشکلات خاص صنعت را با دقت بیشتری شناسایی کنند و دارای مزیت رقابتی متمایز نسبت به سایر شرکت‌ها برای دریافت حق بیمه برای حق الزحمه حسابرسی خواهند بود. درعین حال، مشتریان به دلیل انگیزه آن‌ها برای بهبود کیفیت افشای اطلاعات مالی، مایل به استخدام حسابرسان پردرآمد با تخصص صنعت هستند.

حق الزحمه حسابرسی بین انواع مختلف حسابرسان

در مقایسه با متخصصان بی‌سابقه، متخصصان باتجربه دارای تجربه حسابرسی صنعت بیشتر، کیفیت حسابرسی بالاتر و شهرت بهتر در صنعت هستند و شرکت‌های فهرست شده حاضر به استخدام متخصصان باتجربه صنعت و پرداخت هزینه‌های بالاتر برای بهبود کیفیت هستند. از گزارش‌های مالی و انتقال اطلاعات گزارش‌های مالی قابل اعتماد به بازار.

حسابرسی در سنجش مزایای حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی و آگاهی از تهدید استقلال حسابرسان ناشی از نسبت حق الزحمه غیر حسابرسی بیش‌ازحد، بسیار تأثیرگذار باشند (منصوریان، ۱۳۸۶). آشنایی با عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحب‌کاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. حسابرسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند. کیفیت حسابرسی موضوعی است که موردتوجه گروه‌های مختلف ذینفع در شرکت و یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. در محیطی متأثر از جهانی‌شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی، شناسایی عوامل و مشکلات اثرگذار بر استرس کار حسابرسی و تلاش در جهت رفع آن‌ها می‌تواند گام مؤثری در جهت گسترش حرفه حسابرسی در ایران باشد. بر این اساس هدف از پژوهش حاضر تدوین الگوی برای ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی

دیویدسون و نئو^۱ (۱۹۹۳) در تعریفی جامع، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در کشف و برطرف نمودن تحریف‌های بااهمیت و دست‌کاری‌های انجام‌شده در سود گزارش‌شده عنوان می‌کنند بنابراین توانایی حسابرسان موضوعی مهم در کیفیت حسابرسی است که از دیدگاه‌های مختلفی تفسیر شده و به‌طور گسترده‌ای با عوامل داخلی و خارجی، خصوصیات حسابرسان (همانند تجربه، شایستگی، رعایت اخلاق و ...)، مستقل بودن حسابرسان (استقلال از کارفرما، رقابت در بازار و ...) و محیط قانون‌گذاری (تعویض اجباری، خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی و ...) در ارتباط است. با توجه به چندبعدی بودن کیفیت حسابرسی، مشخص نیست که از بین عوامل ذکرشده کدام‌یک در تعیین توانایی حسابرسان تأثیرگذارتر بوده و بنابراین نمی‌توان کیفیت حسابرسی را به‌طور مستقیم مشاهده و اندازه‌گیری کرد (نقل از کیا و همکاران ۱۳۹۰). کیفیت حسابرسی در بخش عمومی، ابزاری است که حسابرسان برای اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان به منظور اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند.

«غیرمنتظره» هزینه‌ها تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت. درحالی‌که تأثیر کل هزینه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مهم باقی می‌ماند، نشان می‌دهند که بخش «غیرمنتظره» هزینه‌ها تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت.

با پیروی از پیشنهاد محمدپور (۱۳۹۲) چندین مطالعه به بررسی تأثیر هزینه‌های حسابرسی غیرمنتظره یا غیرعادی بر کیفیت حسابرسی و یافتن نتایج ترکیبی می‌پردازند. به‌عنوان مثال، مطالعاتی که از صورت‌های مالی آینده به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی واقعی استفاده می‌کنند، نتایج متناقضی را گزارش می‌دهند. دانایی‌فرد و امامی (۱۳۸۶) کشف می‌کنند که هزینه‌های غیرعادی حسابرسی به‌طور منفی با آن‌ها در ارتباط است. احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. افزون‌براین، ساندرز و همکاران (۲۰۰۹) شواهدی را ارائه می‌دهند که نشان می‌دهند هزینه‌های بالای حسابرسی به‌طور غیرمعمول با احتمال کم‌تر سو تعبیر مالی در ارتباط هستند که یک رابطه مثبت بین هزینه‌های حسابرسی غیرعادی و کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. با این‌حال، کلاین (۲۰۱۰) مشاهده می‌کنند که هزینه‌های غیرعادی حسابرسی به‌طور مثبت هستند. با تجدید ارائه صورت‌های مالی بعدی در ارتباط است. به‌طور جمعی، این مطالعات نمی‌توانند نتیجه‌گیری کنند که آیا کیفیت خدمات حسابرسی ارائه‌شده توسط صورت‌های مالی بعدی به‌طور مثبت یا منفی تحت تأثیر هزینه‌های حسابرسی غیرعادی قرار می‌گیرد. بانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود. از کیا و همکاران (۱۳۹۰) در مطالعه‌ای به بررسی جایگاه مدیریت خطا در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد از بین سه نوع خطای شناسایی‌شده که خطاهای عملیاتی، رعایتی و گزارشگری بوده و به روش تحلیل محتوی از بطن گزارش حسابرسان مستقل استخراج شده، مدیریت خطای رعایتی اثر مثبت و معنی‌داری بر ابعاد گزارشگری مالی داشته است، ابعاد گزارشگری مالی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ شامل دو بعد ارائه و افشا است، بدین معنا که رعایت قوانین و مقررات موجب ارتقا سطح کیفیت هر دو بعد گزارشگری مالی شده است. مدیریت خطاهای عملیاتی و گزارشگری (پاسخگویی) تأثیر مثبت و معنی‌داری بر بعد افشا گزارشگری مالی داشته و در خصوص تأثیر دوجویی

تئوری چرخه حیات برند اشاره می‌کند که ایجاد یک برند یک‌شبه به دست نمی‌آید، بلکه باید فرآیند ایجاد، تثبیت، مرحله تقلید، تمایز و قطبش. به همین ترتیب، ساختن و گسترش شهرت یک متخصص جدید صنعت زمان می‌برد. متخصصان صنعت تازه ارتقا یافته سهم بازار معینی را به خود اختصاص داده‌اند، کیفیت حسابرسی هنوز بهبود نیافته است و شهرت آن‌ها در صنعت هنوز تثبیت نشده است بنابراین حق‌الزحمه حسابرسی را نمی‌توان بلافاصله افزایش داد و فاصله چشمگیر با حق‌الزحمه کارشناسان باتجربه صنعت وجود دارد (نوپانی^۱، ۲۰۱۴).

کیفیت حسابرسی متخصصان باتجربه بالاتر است، بنابراین مشتریان تمایل بیشتری به پرداخت حق بیمه برای حسابرسی متخصصان باتجربه دارند. به‌طور هم‌زمان، متخصصان باتجربه به‌تدریج در طول زمان شهرت پیدا می‌کنند و توسط شرکت‌های بورسی بیشتر شناخته می‌شوند (کراسول، ۱۳۹۱)؛ بنابراین، حق‌الزحمه حسابرسی برای متخصصان باتجربه بیشتر از حسابرسان غیرمتخصص است. با این‌حال، اگرچه متخصصان باتجربه صلاحیت‌های حسابرسی بالاتری نسبت به حسابرسان غیرمتخصص دارند، حسابرسان غیرمتخصص می‌توانند کمبود صلاحیت‌ها را به‌عنوان مثال با افزایش تلاش حسابرسی خود جبران کنند و در نتیجه کیفیت حسابرسی را تضمین کنند و شهرت خود را حفظ کنند. کارشناسان غیر صنعتی که کیفیت حسابرسی را با افزایش ورودی حسابرسی بهبود می‌بخشند، ممکن است به همان اندازه توسط مشتریان شناخته شوند و حق‌الزحمه حسابرسی بالایی دریافت کنند.

ویژگی‌های غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی

از آنجاکه کوهن (۱۹۶۰) بررسی اولیه ارتباط بین هزینه‌های حسابرسان و مدیریت سود مشتری در بازار حسابرسی آمریکا، بدنه گسترده‌ای از حسابداری ادبیات پژوهش بر تأثیر هزینه‌های حسابرسان (هم هزینه‌های حسابرسان و هم هزینه‌های غیرحسابرسی) بر کیفیت حسابرسان تمرکز کرده‌اند (به‌عنوان مثال، فورنل و چا، ۱۹۹۴ و هولند، ۱۹۹۹)، ادبیات پژوهش بر تأثیر هزینه‌های حسابرسان (هم هزینه‌های حسابرسان و هم هزینه‌های غیر حسابرسان) بر کیفیت حسابرسان تمرکز کرده‌اند (به‌عنوان مثال، لاپان و همکاران، ۲۰۱۱). درحالی‌که تأثیر کل هزینه‌های حسابرسان بر کیفیت حسابرسان مهم باقی می‌ماند، هیر و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که بخش

در ایران انتخاب شده‌اند. در بخش کیفی برای جمع‌آوری اطلاعات بر اساس نظر خبرگان از یک پروتکل مصاحبه استفاده شده است. در بخش کمی به منظور تدوین الگویی برای ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، از مطالعات میدانی و پرسش‌نامه استفاده می‌گردد. برای بررسی روایی کیفی پژوهش، از روایی صوری، استفاده می‌شود. در روایی صوری کیفی، برای دریافت نظرات گروه هدف یا همان پاسخ‌دهندگان، بهتر است از طریق مصاحبه با تعدادی از پاسخگویان (بین حداقل ۳۰ نفر) برای یافتن دشواری در درک عبارات و کلمات، تناسب و ارتباط مطلوب شاخص‌ها، احتمال وجود ابهام و برداشت‌های نارسا از عبارات و یا وجود نارسایی‌هایی که ممکن است در معانی کلمات وجود داشته باشد، انجام شده است. برای حصول اطمینان از اعتبار محتوایی پرسشنامه و بومی‌سازی آن، نسخه اولیه آن بین تعدادی از نخبگان و مدیران سازمان توزیع شد تا راجع به محتوای آن، پیشنهادهای لازم را ارائه دهند. در بخش کیفی به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شد. برای ارزیابی پایایی کمی این پژوهش، از روش آلفای کرونباخ استفاده شد.

در بخش کمی تأکید بسیار زیادی بر انتخاب تصادفی شانس برابر برای انتخاب همه اعضای جامعه پژوهش (مدیران، کارشناسان ارشد) وجود دارد و از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس استفاده شده است. به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران زیر استفاده شد و ۳۸۴ نفر از حسابرسان حرفه‌ای انتخاب شدند. به منظور تجزیه و تحلیل مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، از روش نظریه داده بنیاد و برای تجزیه و تحلیل میزان اعتبار مدل پیشنهادی نیز از روش معادلات ساختاری استفاده شد. همچنین از نرم افزار Maxqda جهت تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی و نظریه پردازی استفاده شده و به منظور بررسی نتایج از رویکرد معادلات ساختاری توسط نرم افزار PLS استفاده شده است.

یافته های پژوهش

برای انجام پژوهش در بخش کیفی ابتدا با ۱۰ نفر از خبرگان مصاحبه انجام شد که ویژگی‌هایی مصاحبه‌شوندگان در جدول (۱) ارائه شده است. در بخش کمی ۲۱۳ نفر یعنی ۵۵٫۵٪ نمونه مرد و ۱۷۱ نفر یعنی ۴۴٫۵٪ پاسخ‌دهندگان زن هستند. ۸۶ نفر یعنی ۲۲٫۴٪ افراد کمتر از ۳۰ سال سن دارند.

مدیریت خطا در بعد ارائه، نتایج نشان از آن داشته که مدیریت خطا در واحدهای تجاری با بالا بردن کارایی عملیات بر کمیت سود اثر گذاشته و با بالا بردن اثربخشی موجب ارتقاء سطح کیفیت سود شده است. به طور کلی نتایج نشان داده افزایش سطح مدیریت خطا افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال داشته است. فی^۱ (۱۹۸۷) به بررسی محدودیت‌های قانونی بر پرداخت‌های مدیران، حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت در چین، پرداختند. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۱۴-۲۰۰۷ اجرا شد، نتایج نشان داد محدودیت‌ها در پاداش‌های اجرایی با عملکرد حسابداری شرکت‌ها رابطه منفی دارد این تأثیر منفی این رابطه در شرکت‌هایی با سطح حاکمیت خوب شرکتی، بهبود یافته و در سطح مطلوبی قرار دادند. فورنل و لاکر (۱۹۸۱) در پژوهشی تأثیر کمیته حسابرسی، تخصص مالی، جنسیت را بر مدیریت سود مورد بررسی قرار دادند. دوره زمانی این پژوهش از سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۳ و از رگرسیون چند متغیره جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که وجود کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی و جنسیت، مدیریت سود را کاهش می‌دهد به گونه‌ای افزایش در تعداد نسبت کارشناسان زن مالی در کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود خواهد شد. در حالی که نسبت کارشناسان مالی مرد به طور چشمگیری بر مدیریت سود تأثیر نمی‌گذارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر روش کیفی-کمی (آمیخته) و با استفاده از رویکرد تحلیل داده بنیاد و معادلات ساختاری است.

جامعه در بخش کیفی پژوهش، از نظر خبرگان امر و متخصصانی که سال‌هاست در زمینه حسابرسی در ایران، به طور مستقیم با موضوع مورد بررسی، سروکار دارند، استفاده شده است که در نهایت منجر به استخراج و شناسایی متغیرها می‌شود. این خبرگان دارای تخصص، تجربه و زمینه فعالیت مرتبط باید باشند. در بخش کمی برای برازش مدل بر اساس معیارهای استخراج شده از بخش کیفی، از داده‌های مالی بازار سرمایه ایران استفاده شده است. در بخش کیفی پژوهش، حجم نمونه تا حد اشباع از خبرگان و متخصصانی که در بازار سرمایه ایران، به طور مستقیم، با این موضوع سروکار دارند، به صورت هدفمند، شناسایی و انتخاب شد. استفاده از روش اشباع داده در پژوهش‌های کیفی به عنوان استاندارد طلایی پایان نمونه‌گیری در نظر گرفته می‌شود. ۱۰ نفر از مدیران و خبرگان حسابرسی

۱۱۵ نفر یعنی ۲۹,۹٪ افراد بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. ۱۳۰ نفر یعنی ۳۳,۹٪ افراد بین ۴۰ تا ۵۰ سال سن دارند و ۵۳ نفر یعنی ۱۳,۸٪ درصد افراد نیز ۵۰ سال و بیشتر هستند. ۶۷ نفر معادل ۱۷,۴٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کاردانی دارند.

۱۳۲ نفر معادل ۳۴,۴٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی دارند. ۱۵۱ نفر معادل ۳۹,۳٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی ارشد دارند و ۳۴ نفر معادل ۸,۹٪ از پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات دکتری هستند.

جدول ۱. ویژگی‌های خبرگان مصاحبه‌شونده

ردیف	مدرک تحصیلی	سن	سابقه (سال)	جنسیت
۱	کارشناسی ارشد	۴۴ سال	۱۹ سال	مذکر
۲	دکتری	۴۷ سال	۲۳ سال	مذکر
۳	کارشناسی ارشد	۴۶ سال	۱۸ سال	مذکر
۴	کارشناسی ارشد	۴۶ سال	۲۰ سال	مذکر
۵	کارشناسی ارشد	۴۱ سال	۱۰ سال	مذکر
۶	دکتری	۴۹ سال	۲۲ سال	مذکر
۷	کارشناسی ارشد	۴۴ سال	۱۸ سال	مذکر
۸	دکتری	۴۵ سال	۲۱ سال	مذکر
۹	کارشناسی ارشد	۳۹ سال	۱۷ سال	مذکر
۱۰	دکتری	۴۴ سال	۲۲ سال	مذکر

تعداد ۶۳ کد اولیه از میان ۱۵۱ بخش از مصاحبه‌ها شناسایی شده است.

در کدگذاری محوری، مقوله‌های جدا از هم در چهارچوبی معنادار در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند. در این راستا، تمامی کدهای ایجادشده دوباره بازبینی شده و با متون مقایسه می‌شود تا مطلبی از قلم نیفتد (جدول ۲).

محقق با مرور مجموعه داده‌های گردآوری شده، تلاش می‌کند که مفاهیم مستتر در مصاحبه‌ها را بازشناسد. هدف از کدگذاری باز، تجزیه مجموعه داده‌های کیفی گردآوری شده به کوچک‌ترین اجزای مفهومی ممکن است. نتایج حاصل از کدگذاری باز داده‌های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، نشان داد که

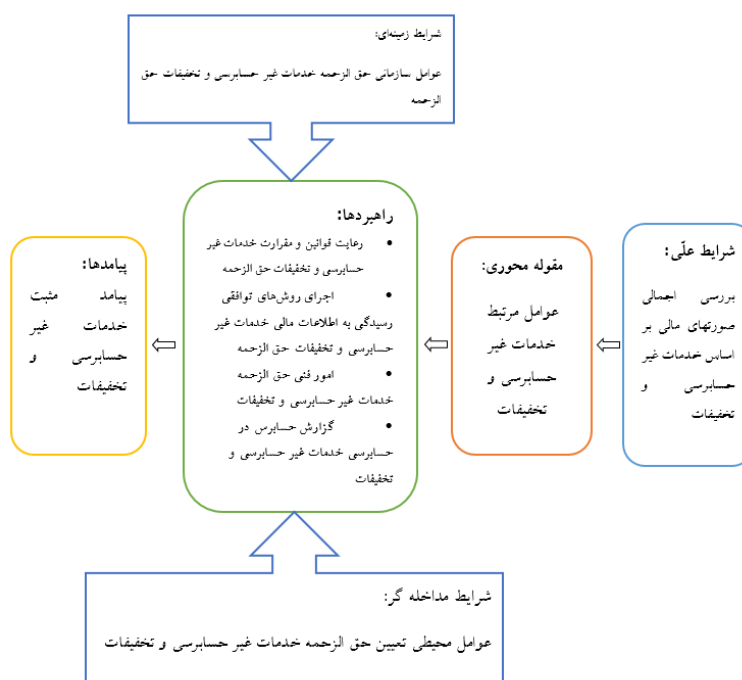
جدول ۲. نتایج کدگذاری محوری

تکرار	کد اولیه	مقولات
۱	تصمیمات نادرست در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۱	سو استفاده در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	دسترسی به گزارش‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	دسترسی منابع در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	امنیت حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۲	اسناد الکترونیک در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سهولت استفاده نرم افزار در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	تطبیق روش حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	تأمین اعتبار در خدمات غیر حسابرسی	بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات
۲	سامانه نظارتی حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سیستم‌های کنترل حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	بستر و زیرساخت‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	استفاده از متخصصان فنی در خدمات غیر حسابرسی	پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۴	ایجاد شناخت در حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی	
۱	دسترسی به موقع و سریع در خدمات غیر حسابرسی	
۱	کاهش کاغذبازی در خدمات غیر حسابرسی	
۲	تأمین هزینه در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	عدالت اجتماعی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات
۲	تحقق قوانین در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	

تکرار	کد اولیه	مقولات
۲	تقسیم مناسب کارها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۳	ارزیابی عملکرد حسابرسان در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	رسیدگی و پیگیری در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	اخلاق حرفه‌ای در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	ارتقای کیفیت پرونده‌های حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	ارزیابی ریسک‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	افزایش دقت گزارش دهی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	صرفه‌جویی زمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	جلوگیری از فساد و انحرافات در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۵	سلامت مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	قانون پول‌شویی در خدمات غیر حسابرسی	عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۳	سلامت مجریان قوانین در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	قوانین اجرایی دستگاه‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	قوانین مدون و جامع در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	اثربخش بودن عملیات مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	محیط سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	شایسته‌سالاری در انتصابات در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	مهارت پرسنل در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	فرهنگ‌سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سلامت پرسنل در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	قوانین خاص سازمانی در خدمات غیر حسابرسی	عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۲	تعهد سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۸	کنترل‌های داخلی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	صاحب‌کاران و ذینفعان	
۱	خروجی سالم دستگاه‌های اجرایی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	ساختار دولت	
۲	عوامل سیاسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سلامت نظام در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	کیفیت دارایی‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	نظارت مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	اصول حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۱	قابلیت مقایسه نتایج خدمات غیر حسابرسی	
۱	تجربه کاری حسابرسان در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	شواهد حسابرسی کافی در خدمات غیر حسابرسی	
۲	قابل فهم بودن گزارش‌ها در خدمات غیر حسابرسی	
۲	برآورد خطر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	تخصیص و ارزیابی خطرهای تحریف بالاهمیت	
۳	رسیدگی و بررسی صورت‌های مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	رعایت دستورالعمل‌ها و قوانین خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سهولت در تجزیه و تحلیل داده‌های دریافتی و تخفیفات	
۲	ارائه اطلاعات جامع خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۲	سامانه‌های ثبت مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	مطابقت با دستورالعمل‌ها خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	سهولت دسترسی به اطلاعات برای تجزیه و تحلیل خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	

مورد فرایند تدوین مدل و مدل نهایی نظرات خود را ارائه دهند که بیشتر آن‌ها مدل به‌دست‌آمده را تأیید کردند و بعضی از آن‌ها نظرات اصلاحی نیز داشتند که در فرایندی رفت و برگشتی اصلاحات اعمال شد و نظر نهایی خبرگان بر تأیید مدل نیز گرفته شد. در انتها مدل نهایی پژوهش به شکل زیر به دست آمد (شکل ۱).

در مرحله کدگذاری انتخابی با توجه به نتایج گام‌های قبلی کدگذاری، مقوله‌ی اصلی انتخاب‌شده و به شکلی نظام‌مند به سایر مقوله‌ها مرتبط شد، ارتباطات اعتبار بخشیده شده و مقوله‌هایی که نیاز به تصفیه و توسعه بیشتر داشتند، بهبود یافتند. در این مرحله یک‌بار دیگر از تعدادی از خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش خواسته شد که در



شکل ۱. مدل پارادایمی طراحی و تبیین مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تحقیقات حق الزحمه

با توجه به تعداد مقوله‌های ایجادشده مشابه و مقوله‌های ایجادشده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است. همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، پژوهشگر ۹ مقوله و فرد دیگر ۸ مقوله ایجاد کرده‌اند که از این تعداد ۷ مقوله مشترک بوده‌اند.

جدول ۳. مقایسه مقولات شناسایی شده توسط پژوهشگر و فرد دیگر

نظر پژوهشگر				
مجموع	بله	خیر	مجموع	
۸	A = 7	B = 1	۸	نظر فرد
۲	C = 2	D = 0	۲	دیگر
۱۰	۹	۱	۱۰	مجموع

(۱)

$$\text{توافقات مشاهده شده} = \frac{A + D}{N} = \frac{7}{10} = 0.7$$

$$\text{توافقات شانسی} = \frac{A + B}{N} \times \frac{A + C}{N} \times \frac{C + D}{N} \times \frac{B + D}{N} \times \frac{8}{10} \times \frac{9}{10} \times \frac{2}{10} \times \frac{1}{10} = 0.014$$

$$K = \frac{\text{توافقات مشاهده شده} - \text{توافقات شانسی}}{1 - \text{توافقات شانسی}} = \frac{0.7 - 0.014}{1 - 0.014} = 0.696$$

همان‌طور دیده می‌شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰.۶۹۶ محاسبه شد که در سطح توافق معتبر قرار گرفته است. آمار توصیفی پرسشنامه در جدول (۴) آورده شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد	دامنه تغییرات	کمینه	بیشینه	میانگین	خطای استاندارد	انحراف معیار
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	۳۸۴	۱,۲۹	۵,۰۰	۳,۴۳۴۹	۳۸۴	۰,۰۴۲۶۷	۰,۸۳۶۰۹
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۱۱	۵,۰۰	۳,۴۶۴۴	۳۸۴	۰,۰۳۷۷۴	۰,۷۳۹۴۸
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۳۸۴	۱,۲۵	۴,۷۵	۳,۲۶۱۷	۳۸۴	۰,۰۴۱۹۹	۰,۸۲۲۸۵
امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۸۴۵۵	۳۸۴	۰,۰۴۳۲۴	۰,۸۴۷۴۱
رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۲,۹۸۸۰	۳۸۴	۰,۰۳۵۴۱	۰,۶۹۳۸۵
گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۴۰	۴,۸۰	۳,۴۱۹۳	۳۸۴	۰,۰۳۷۱۲	۰,۷۲۷۴۹
راهبردها	۳۸۴	۱,۲۶	۴,۶۹	۳,۳۷۸۸	۳۸۴	۰,۰۳۱۸۸	۰,۶۲۴۷۴
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۴۵۸۲	۳۸۴	۰,۰۴۰۸۰	۰,۷۹۹۵۴
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۴۳	۵,۰۰	۳,۴۵۲۷	۳۸۴	۰,۰۳۷۱۴	۰,۷۲۷۸۷
پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۵۳	۴,۸۷	۳,۳۹۹۸	۳۸۴	۰,۰۳۶۹۹	۰,۷۲۴۸۳

همان‌طور که از جدول (۵) مشاهده می‌شود، در تمامی متغیرهای پژوهش، مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰,۷ است. این موضوع چند نکته مهم را نشان می‌دهد. متغیر «پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی» با بالاترین آلفای کرونباخ (۰,۹۵۱) و پایایی ترکیبی (۰,۹۵۷)، بالاترین میزان انسجام درونی را در بین تمامی سازه‌ها دارد. متغیر «امور فنی خدمات غیر حسابرسی» با مقدار آلفای ۰,۷۳۰، در پایین‌ترین حد قابل قبول قرار دارد، اما همچنان در بازه استاندارد و مطلوب است. مقدار CR برای همه متغیرها، حتی بیشتر از مقدار آلفای کرونباخ است که نشان می‌دهد استفاده از CR، تصویری واقع‌بینانه‌تر از کیفیت سنجش هر سازه فراهم می‌سازد. این نتایج بیانگر آن است که پرسشنامه طراحی شده از نظر ثبات و قابلیت تکرارپذیری سنجش، در وضعیت بسیار مناسبی قرار دارد. با توجه به مقادیر به‌دست‌آمده از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی، می‌توان با اطمینان بالا اظهار داشت که مدل اندازه‌گیری پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۶. شاخص‌های روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

متغیر	AVE	CR
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۷۶۹	۰,۹۳۰
امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۶۵۱	۰,۸۴۸
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	۰,۶۶۵	۰,۹۳۱
رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۷۰	۰,۸۶۷
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۶۳۱	۰,۹۳۱
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۳۴	۰,۸۸۷

بر اساس جدول آماری ارائه‌شده، می‌توان تحلیل دقیقی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ارائه داد. در این میان، بالاترین میانگین مربوط به متغیر «امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» با میانگین ۳,۸۴ است که نشان‌دهنده اهمیت زیاد مسائل فنی در اجرای این خدمات از دیدگاه پاسخ‌دهندگان است. تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که نگاه کلی به خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه کمابیش مثبت است، با تمرکز ویژه بر کیفیت فنی و تأثیر عوامل محیطی و سازمانی. با این حال، توجه به مسائل قانونی و شفاف‌سازی مقررات باید در دستور کار نهادهای ناظر و حرفه‌ای قرار گیرد (جدول ۴).

جدول ۵. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی	۰,۸۹۸	۰,۹۳۰
امور فنی خدمات غیر حسابرسی	۰,۷۳۰	۰,۸۴۸
بررسی اجمالی صورت‌های مالی	۰,۹۰۹	۰,۹۳۱
رعایت قوانین و مقررات	۰,۸۰۷	۰,۸۶۷
عوامل سازمانی	۰,۹۱۲	۰,۹۳۱
عوامل محیطی	۰,۸۵۰	۰,۸۸۷
عوامل مرتبط	۰,۸۷۷	۰,۹۰۲
پیامدهای مثبت خدمات	۰,۹۵۱	۰,۹۵۷
گزارش حسابرسان	۰,۷۸۷	۰,۸۵۴

جدول ۷. معیار استون گیسر سازه‌های وابسته (درون‌زا)

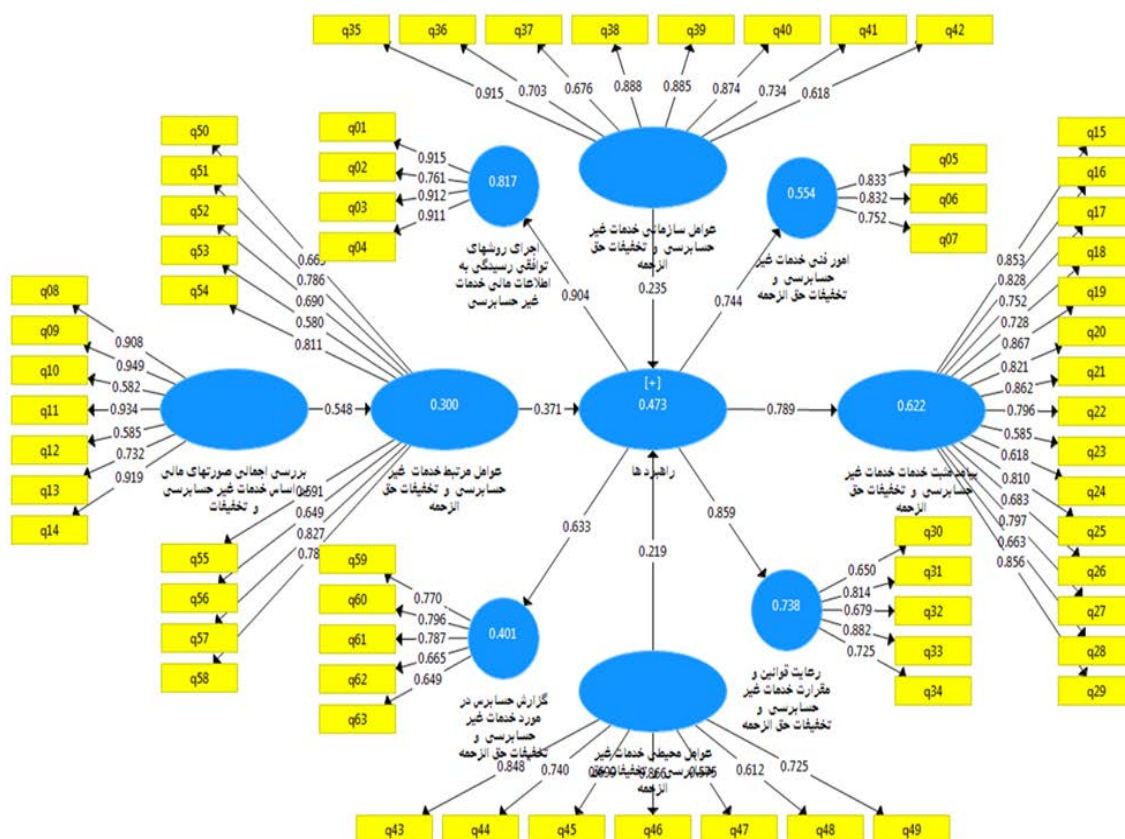
نتیجه	وضعیت	شرط قبول	Q2	متغیرهای وابسته
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۶۲۳	اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۳۵۵	امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	متوسط	$< 0,02$	۰,۳۲۰	راهبردها
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۴۱۶	رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	ضعیف	$< 0,02$	۰,۱۴۷	عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۳۶۵	پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	متوسط	$< 0,02$	۰,۲۱۳	گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه

متغیر	AVE	CR
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۱۰	۰,۹۰۲
پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۹۸	۰,۹۵۷
گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۴۲	۰,۸۵۴

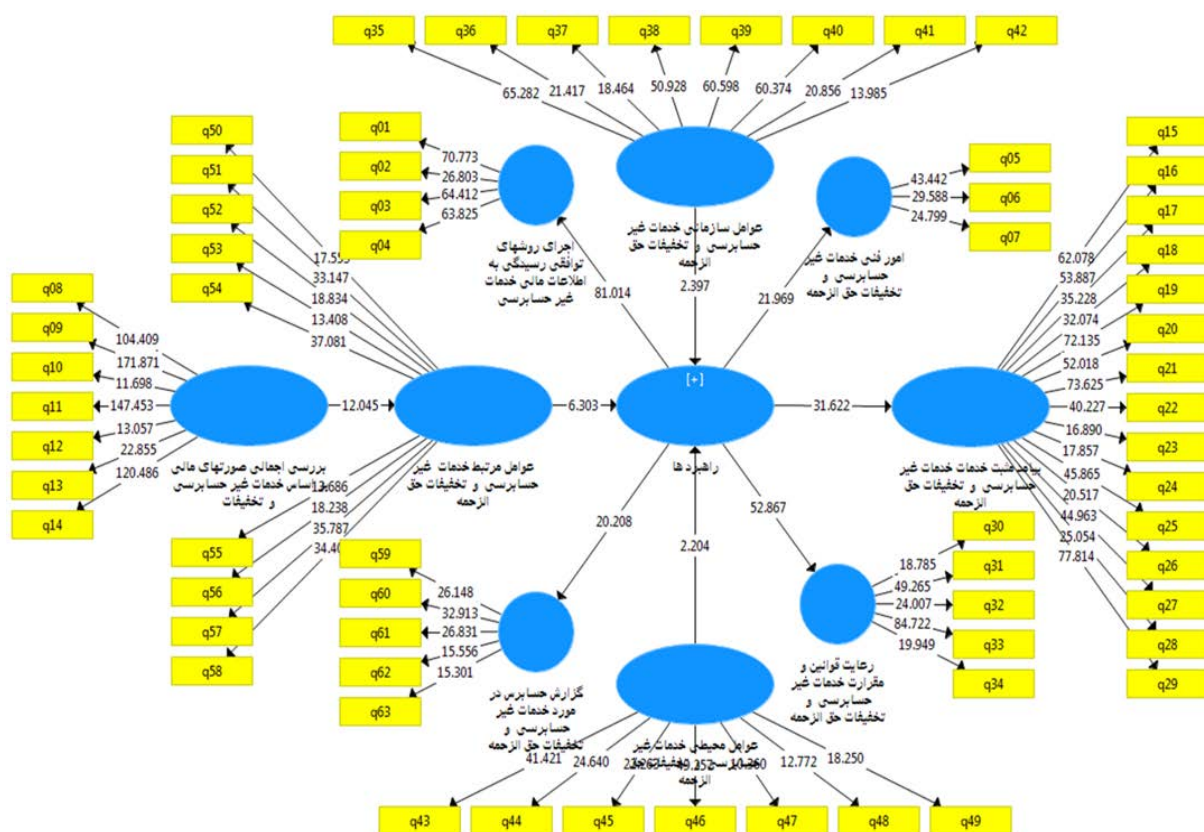
همان‌گونه که در جدول (۶) مشاهده می‌شود، برای تمامی متغیرهای پژوهش، مقدار AVE بالاتر از ۰,۵، مقدار CR بالاتر از ۰,۷ و در تمامی موارد مقدار CR بزرگ‌تر از AVE است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که روایی همگرا برای تمام سازه‌های مدل پژوهش تأیید شده است و ابزار سنجش توانسته است متغیرهای پنهان را به‌درستی و با دقت پوشش دهد.

معیار استون گیسر^۱، تناسب پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. درواقع نشان می‌دهد اگر در یک مدل روابط بین سازه‌ها به‌درستی تعریف‌شده باشد سازه‌ها قادر به تأثیرگذاری کافی بر شاخص‌های همدیگر هستند و این امر موجب می‌شود فرضیه‌ها به‌درستی ارزیابی شدند. از نظر هیر و همکاران (۲۰۱۷) مقادیر ۰,۰۲، ۰,۱۵ و ۰,۳۵ به ترتیب ضعیف، متوسط و قوی برآورد می‌شوند (جدول ۷).

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که شاخص Q2 سازه‌های وابسته مقداری مثبت (بزرگ‌تر از ۰,۰۲) برآورد شده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قدرت مدل در خصوص پیش‌بینی همه متغیرها در سطح قابل قبولی قرار دارد.



شکل ۲. مدل پژوهش با تکنیک حداقل مربعات جزئی



شکل ۳. آماره تی مدل پژوهش با تکنیک بوت استرپینگ

جدول ۸. اثرات کلی مدل

مسیر	اثر کلی	آماره تی	سطح معناداری
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۱۸۴	۴۲۳,۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۵۱	۴,۴۸۸	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← راهبردها	۰,۲۰۳	۴,۴۶۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۵	۴,۴۵۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۶۰	۳۴۸,۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۲۹	۳۱۱,۴	۰,۰۰۰
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۲۱۳	۳۸۸,۲	۰,۰۱۷
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۵	۳۴۷,۲	۰,۰۱۹
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۰۲	۳۷۷,۲	۰,۰۱۸
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۸۶	۳۶۴,۲	۰,۰۱۸
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۴۹	۳۲۷,۲	۰,۰۲۰
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۱۹۸	۲۰۳,۲	۰,۰۲۸
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۶۳	۱۵۸,۲	۰,۰۳۱
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۸۸	۱۹۲,۲	۰,۰۲۹
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۳	۱۷۴,۲	۰,۰۳۰
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۳۹	۲,۱۴	۰,۰۳۳
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۳۳۵	۲۴۲,۶	۰,۰۰۰

مسیر	اثر کلی	آماره تی	سطح معناداری
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۷۶	۳۳۹,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۳۱۹	۳۳۴,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۹۳	۱۹۳,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۳۵	۶,۰۲	۰,۰۰۰

است. برای مثال، ضریب مسیر این متغیر به اجرای روش‌های توافقی برابر با ۰,۳۳۵ و به رعایت قوانین برابر با ۰,۳۱۹ است. اثرات دیگر نظیر تأثیر بر پیامدهای مثبت خدمات (۰,۲۹۳)، امور فنی (۰,۲۷۶) و گزارش حسابرسان (۰,۲۳۵) نیز در سطح بسیار بالایی معنادار هستند. این یافته‌ها بیانگر آن است که عوامل عملیاتی و تصمیم‌گیری مستقیم در زمینه خدمات غیر حسابرسی، نقشی محوری در مدل ساختاری پژوهش ایفا می‌کنند و به‌عنوان متغیر کلیدی، می‌توانند پایه‌ای برای سیاست‌گذاری و مدیریت حرفه‌ای در این حوزه باشند. در مجموع، تمام مسیرهای مدل از نظر آماری معنادار ارزیابی شده‌اند و برای اثرگذاری‌ها نیز مثبت بوده است. این نتایج نشان‌دهنده انسجام و اعتبار ساختاری مدل پژوهش بوده و تأیید می‌کنند که شرایط علی، عوامل محیطی، سازمانی و مرتبط، همگی نقش مؤثری در تبیین و توسعه پیامدهای مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر باهدف طراحی الگویی برای ارتقاء کیفیت حسابرسی با تمرکز بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه در ایران انجام شده است. با بهره‌گیری از روش پژوهش کیفی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، به استخراج و تدوین مدل مفهومی پرداخته شد. ابزار گردآوری داده‌ها در این مرحله، مصاحبه‌های نیمه‌ساخت‌یافته با خبرگان حرفه حسابرسی بوده که شامل مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی، استادان دانشگاه و حسابرسان ارشد است.

در فرآیند تحلیل مصاحبه‌ها، ابتدا کدگذاری باز انجام شد که حاصل آن استخراج ۶۳ کد اولیه از ۱۵۱ بخش از داده‌های متنی بود. این کدها پس از پالایش و تجمیع در مرحله کدگذاری محوری، در قالب ۹ مقوله اصلی دسته‌بندی شدند. مقوله‌های شناسایی شده به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه شامل مؤلفه‌های اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات، بررسی اجمالی صورت‌های مالی، پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات، رعایت قوانین و مقررات مرتبط، عوامل سازمانی مؤثر، عوامل محیطی مؤثر، عوامل مرتبط با نوع خدمات و گزارش حسابرسان درباره خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات

با توجه به نتایج ارائه‌شده در جدول (۸) مسیرهای مدل ساختاری، می‌توان تأثیر متغیرهای مختلف بر اجزای مدل را به‌صورت معنادار و مثبت تبیین کرد. در گام نخست، متغیر «بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات» بر تمامی سازه‌های خروجی مدل تأثیر معناداری داشته است. بالاترین میزان اثر این متغیر مربوط به راهبردها با ضریب مسیر ۰,۲۰۳ و آماره t برابر با ۴,۴۶۴ است. همچنین این متغیر بر سایر متغیرها مانند اجرای روش‌های توافقی (۰,۱۸۴)، رعایت قوانین (۰,۱۷۵)، امور فنی (۰,۱۵۱)، پیامد مثبت خدمات (۰,۱۶۰) و گزارش حسابرسان (۰,۱۲۹) نیز اثرگذار بوده است. در همه این مسیرها، سطح معناداری برابر با ۰,۰۰۰ بوده و آماره t از مقدار بحرانی ۱,۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین تأثیرهای یادشده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار شمرده می‌شوند.

در ادامه، تأثیر عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه نیز مورد بررسی قرار گرفت. این متغیر نیز به‌صورت معنادار بر تمامی سازه‌های وابسته اثر گذاشته است. بالاترین اثر مربوط به اجرای روش‌های توافقی با ضریب ۰,۲۱۳ و رعایت قوانین با ۰,۲۰۲ است، درحالی‌که سایر مسیرها نیز نظیر امور فنی (۰,۱۷۵)، پیامدهای مثبت (۰,۱۸۶) و گزارش حسابرسان (۰,۱۴۹) در سطح معناداری بین ۰,۰۱۷ تا ۰,۰۲۰ قرار دارند. این نتایج نشان می‌دهد که بسترهای درون‌سازمانی نقش پررنگی در پیشبرد فرآیندهای حرفه‌ای حسابرسی دارند. عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی نیز در تمامی مسیرها اثر معنادار داشته‌اند، هرچند شدت اثر آن‌ها نسبت به عوامل سازمانی کمتر بوده است. بالاترین تأثیر مربوط به اجرای روش‌های توافقی (۰,۱۹۸) و رعایت قوانین (۰,۱۸۸) است، درحالی‌که اثر بر گزارش حسابرسان پایین‌ترین مقدار (۰,۱۳۹) را نشان می‌دهد. سطح معناداری در همه این روابط کمتر از ۰,۰۵ بوده و آماره t نیز از مقدار بحرانی فراتر رفته است؛ بنابراین می‌توان گفت عوامل محیطی مانند شرایط اقتصادی، نهادهای نظارتی یا فضای رقابتی، نقش مهمی اما محدودتر از عوامل سازمانی در این زمینه ایفا می‌کنند. در نهایت، متغیر «عوامل مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» بیشترین قدرت تأثیر را در مدل داشته و با ضریب مسیرهای بالا و آماره‌های t بسیار بزرگ‌تر از ۶ تأثیرگذاری معناداری را بر سایر متغیرها نشان داده

تعیین‌کننده‌ای در جهت‌گیری راهبردی آن‌ها برای ارتقای کیفیت حسابرسی دارند. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین هماهنگی دارد. مطالعات هیر و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد که فرهنگ سازمانی و ساختار مدیریتی نقش محوری در بهبود کیفیت خدمات دارند که این نتایج با تأکید پژوهش حاضر بر عوامل سازمانی همخوانی دارد.

در این پژوهش، بر اساس مصاحبه‌ها، اکثریت قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان به عوامل محیطی تعیین حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر اشاره کردند. این عوامل محیطی شامل شرایط بیرونی مؤسسات حسابرسی مانند قوانین و مقررات بازار، رقابت در صنعت، شرایط اقتصادی و فشارهای قانونی و اجتماعی می‌شود که می‌تواند در اجرایی کردن راهبردهای اتخاذ شده نقش تسهیل‌کننده یا محدودکننده داشته باشد. بر اساس نتایج آماری شدت اثر شرایط مداخله‌گر (عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه) بر راهبردها برابر با ۰,۲۱۹، محاسبه شده است که نشان‌دهنده تأثیر مثبت و چشمگیر است.

از نظر آماری، نتایج تحلیل نشان داد شدت اثر شرایط علی (بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات) بر راهبردها برابر با ۰,۲۰۳ است. مقدار آماره t برابر با ۴۶۴۴ است که بسیار بزرگ‌تر از مقدار بحرانی ۱,۹۶ در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. مطالعه محمدپور (۱۳۹۲) نیز بر اهمیت رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای حسابرسی در تضمین کیفیت خدمات غیر حسابرسی تأکید کرده است که با نتایج این پژوهش همخوانی دارد. در پژوهش فورنل و لاکر (۱۹۸۱) نقش اجرای روش‌های دقیق و استاندارد در رسیدگی به اطلاعات مالی به‌عنوان راهبردی کلیدی در بهبود کیفیت حسابرسی مطرح شده که این موضوع نیز در یافته‌های پژوهش حاضر بازتاب یافته است.

پیامدها به نتایج و دستاوردهایی گفته می‌شود که از اجرای موفق راهبردها حاصل می‌شوند و تحقق آن‌ها نشان‌دهنده تأثیر مثبت ارتقای کیفیت حسابرسی است. بر اساس مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش، مصاحبه‌شوندگان به‌طور گسترده به پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی اشاره کرده‌اند که نشان‌دهنده اثرات مطلوب ارتقای کیفیت حسابرسی در زمینه خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه می‌باشد. شدت اثر راهبردها بر پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه برابر با ۰,۷۸۹، محاسبه شده است. این اعداد بیانگر این موضوع است که راهبردهای اتخاذ شده به شکل معناداری موجب افزایش پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی و

هستند. این یافته‌ها در تطابق کامل با نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی پیشین است. هیر و همکاران (۲۰۱۷) در الگوسازی تعیین حق‌الزحمه، بر نقش متغیرهای محیطی، سازمانی و حرفه‌ای در کیفیت خدمات تأکید کردند. مدل پژوهش حاضر نیز با دربرگرفتن «عوامل سازمانی»، «عوامل محیطی» و «گزارش حسابر» نشان از هم‌پوشانی مفهومی با آن پژوهش دارد. همچنین هولند (۱۹۹۹) تأکید کردند که حجم کاری بیش‌ازحد یا نبود سازوکارهای پشتیبان برای خدمات اضافی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را تضعیف کند. بنابراین در مدل پژوهش حاضر، اشاره به عوامل سازمانی و محیطی به‌عنوان زیرساخت‌های کلیدی برای اجرای اثربخش خدمات غیر حسابرسی، پاسخ مناسبی به دغدغه‌های مطرح در آن پژوهش محسوب می‌شود.

بر اساس یافته‌های تحلیل مصاحبه‌ها و داده‌های حاصل از آزمون مدل ساختاری، مشخص شد که بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر مبنای خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات به‌عنوان شرط علی اصلی شناسایی شده است. مطابق با نتایج مدل‌یابی معادلات ساختاری، شدت اثر این متغیر بر عوامل مرتبط با خدمات غیر حسابرسی برابر با ۰,۵۴۸، محاسبه شده است. همچنین مقدار آماره t برابر با ۱۲,۰۴۵، بسیار بزرگ‌تر از مقدار بحرانی (۱,۹۶) در سطح اطمینان ۹۵ درصد است و سطح معناداری ۰,۰۰۰ نیز نشان می‌دهد که این رابطه با اطمینان بالا معنادار است. یافته حاضر با چند مطالعه کلیدی هم‌راستا و هم‌افزا است. هیر و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود در چین نشان دادند که تلاش‌های حسابرسی و تعاملات پیش‌حسابرسی با صورت‌های مالی، موجب ارتقای خروجی‌های حسابرسی و کاهش مدیریت سود می‌شود. این یافته کاملاً هم‌راستا با این استدلال است که بررسی اجمالی پیش از حسابرسی نهایی، نقش علی در بهبود کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند. در ادبیات داخلی، ازکیا و همکاران (۱۳۹۰) نیز در ارائه مدل ارتقای کیفیت حسابرسی، بر لزوم شناسایی خدمات مکمل حسابرسی ازجمله بررسی‌های مقدماتی و اجمالی به‌عنوان بخشی از رویه‌های اصلاحی تأکید کردند که از منظر نظری با نقش علی بررسی اجمالی در پژوهش حاضر همخوان است.

بر اساس تحلیل داده‌های مصاحبه و مدل‌یابی آماری در این تحقیق، عوامل سازمانی مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه به‌عنوان مهم‌ترین شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند که بر راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیرگذارند. این یافته نشان می‌دهد که ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، فرایندهای داخلی و سیاست‌های مربوط به تخفیفات حق‌الزحمه در مؤسسات حسابرسی، نقش

این موضوع باعث شده است که دقت و تعهد آن‌ها در پاسخ‌دهی کاهش یابد و کیفیت داده‌ها تحت تأثیر قرار گیرد.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان است.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول در تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله همکاری کرده است. نویسنده دوم و سوم، استاد راهنمای، مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله را عهده‌دار بوده است.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع‌آوری اطلاعات کمک کرده‌اند، تشکر و قدردانی می‌کنیم.

تخفیفات حق‌الزحمه شده‌اند و ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیر چشمگیری بر بهبود این پیامدها دارد. در مطالعه کوهن (۱۹۶۰) پیامدهای ارتقای کیفیت حسابرسی شامل بهبود قابلیت اتکا به گزارش‌های مالی و افزایش اعتبار سازمان نزد ذی‌نفعان بیان شده است که با نتایج این پژوهش تطابق دارد.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج تقویت نظارت و اجرای دقیق قوانین و مقررات حسابرسی، برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی برای حسابرسان، ایجاد شفافیت در فرآیند تعیین و گزارش تخفیفات حق‌الزحمه، تقویت استقلال حسابرس با محدودسازی تخفیفات نامتناسب، ایجاد سامانه‌های گزارش دهی آنلاین و نظارت بر عملکرد حسابرسان، استفاده از فناوری‌های نوین در فرآیندهای حسابرسی، توجه به عوامل محیطی و سازمانی در تدوین سیاست‌ها، ایجاد فرهنگ سازمانی استوار بر اخلاق حرفه‌ای و پاسخگویی، ارتقای فرهنگ سازمانی با تأکید بر اخلاق حرفه‌ای، شفافیت و پاسخگویی در شرکت‌های حسابرسی، کیفیت خدمات غیر حسابرسی و مدیریت تخفیفات را بهبود می‌بخشد و تشکیل کمیته‌های تخصصی برای بررسی تخفیفات و خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد می‌شود.

یکی از محدودیت‌های پژوهش این است که جامعه آماری این پژوهش محدود به حسابرسان شاغل در ایران بوده است. این محدودیت ممکن است دایره تعمیم نتایج را محدود کند و نتایج پژوهش تنها برای شرایط و ویژگی‌های این جامعه آماری معتبر باشد و نتوان آن را به سایر کشورها یا زمینه‌های مختلف تعمیم داد. برخی از پاسخ‌دهندگان نسبت به کاربرد عملی نتایج مطالعات پژوهشی، دیدگاه مثبتی ندارند و ممکن است باور نداشته باشند که یافته‌های پژوهش در عمل اجرا خواهد شد.

References

- Azkiya, M; Imani Jajarami, H. & Farzizadeh, Miandeh, Z. (2011). *Applied Research Methods: Application of Grounded Theory*. Tehran: Kayhan Publishing Company, 1(2). <https://opac.nlai.ir/opac-prod/bibliographic/703939>
- Bani, M; Faghani makrani, K. & zabihi, A. (2020). The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling. *Governmental Accounting*, 6(1), 81-96. [doi:10.30473/gaa.2020.50727.1340](https://doi.org/10.30473/gaa.2020.50727.1340)
- Cohen, J; (1960). A coefficient of agreement for nominal scales. *Educational and Psychological Measurement*, 20(1), 37-46. <https://doi.org/10.1177/001316446002000104>
- Cresswell, J. (2012). *Qualitative Research and Design: Choosing from Five Approaches: Narrative Research, Phenomenology, Grounded Theory, Ethnography, and Case Study*. Translated by Hassan Danaeifard and Hossein Kazemi. Tehran: Saffar Publications, 2nd edition.
- Creswell, J.W. & Miller, D.L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into Practice*, 39(3), 124-130. https://doi.org/10.1207/S15326985EP3903_2
- Danaeifard, H. (2013). Validity and Reliability in Qualitative Research. In: *Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach*. Tehran: Saffar Publications, 2(8).
- Danaeifard, H. and Emami, S. M. (2007). Qualitative Research Strategies: A Reflection on Data-Based Theorizing. *Management Thought*, 1(2), 69-76. <https://doi.org/10.30497/smt.2007.104>
- Fay, B. (1987). *Critical social science: Liberation and its limits*. Ithaca: Cornell University Press.
- Fornell, C. & Cha, J. (1994). Partial least squares. In: Bagozzi, R.P. (ed.) *Advanced methods of marketing research*. Oxford: Blackwell, 52-78.
- Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>
- Hagbhin, P; Azadi hir, K; pouralilakelayh, M. & samadi Largani, M. (2022). Investigating the effect of gender on the relationship between stress and audit quality. *Governmental Accounting*, 8(2), 101-112. [doi:10.30473/gaa.2022.58900.1478](https://doi.org/10.30473/gaa.2022.58900.1478)
- Hair, J.F; Hult, G.T.M; Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hair, J.F; Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204. [doi:10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199902\)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199902)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7)
- Kline, R.B. (2010). *Principles and practice of structural equation modeling*. 3rd ed. New York: Guilford Press.
- Lapan, S.D; Quartaroli, M.T. & Riemer, F.J. (eds.) (2011). *Qualitative research: An introduction to methods and designs*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Mansoorian, Y. (2007). What is Grounded Theory and What is its Application? Paper presented at the Conference on Challenges of Information Science, University of Isfahan, June 29. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468796819853059>
- Mohammadpour, A. (2013). *The Experience of Modernization: A Study of Change and Development in Huraman Using the Grounded Theory Method*. Tehran: Sociologists Publications. (In Persian)
- Neupane, R. (2014). Relationship between customer satisfaction and business performance. *International Journal of Social Sciences and Management*, 1(2), 57-64. <https://doi.org/10.3126/ijssm.v1i2.9798>
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory*. 2nd ed. New York: McGraw-Hill. <https://www.scirp.org/reference/ReferencePapers?ReferenceID=1867797>

Omidvar, M; Vakili Fred, H. R. & Beizhan, A. (2021). Designing an Interpretive / Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality. *Governmental Accounting*, 7(1), 145-160.
[doi:10.30473/gaa.2021.56433.1434](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.56433.1434)

Saunders, M; Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). Research methods for business students. 5th ed. *Harlow: Pearson Education*.
https://www.researchgate.net/publication/240218229_Research_Methods_for_Business_Students

Contents

Evaluation the Tax Literacy of Iranian Managers	1
Mahdi Fazeli, Azar Moslemi, Mohammadhamed Khanmohammadi, Mahmoud Moeinadin	
Providing a Model for Improving Public Financial Management in Iran	31
Parvin Pourfakhrian, Shahnaz Mashayekh	
A Study of Government Debt-Based Financing Instruments with the Aim of Proposing a Framework for the Development of Public Sector Accounting Standards	57
Younes Mohammadi, Mehrdad Ghanbari, Roohollah Jamshidpour, Mojtaba Chavoshani	
Meta-Analysis of Macroeconomic Variables on the Capital Market with Emphasis on the Role of the Government	79
Mohammad Nikoonesbati, Javad Shekarkhah, Meysam Amiri	
Presenting Models of Factors Affecting Financial Innovations and Stock Price Declines in State-Owned Banks.....	99
Mehdi Hassani, Fatemeh Ahmadi, Lida Azizpour, Rahmatollah Mohammadipour, Karen Fattahi	
Scientometric Analysis of Accountability literature: Current Status, Emerging Trends.....	123
Ghassem Blue, Behrang Parsafard	
Identifying and Ranking the Roles of the Court of Accounts in the Country's Economic Growth and Development	141
Hamed Rahatdahmardeh, Reza Sotudeh, Mahmoudreza Rakhshani	
A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability.....	167
Javad Alipour, Reza Gholami-Jamkarani, Seyyed Abbas Borhani, Zohreh Hajiha	
The Drivers of Accountability in Iranian Public Non-Governmental Entities: An Institutional, Structural and Normative Analysis of the Reporting Environment.....	189
Mohammad Dabbaghi, Seyyed Rasool Masoumi, Ali Zabihi	
The Impact of Implementing Governmental Accounting Standards, Internal Control Systems, and Human Resource Competency on the Quality of Financial Reporting in Public Institutions.....	209
Afsaneh Jalali, Maryam Emamimibody	
Exploring the Thematic Dimensions of the Role of Management Accounting in Supporting Sustainable Supply Chain and Circular Economy Decisions.....	233
Fateme Soghra Yaghoobi, Fateme Hashemi Moghadam	
Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran.....	259
Maziyar Zarea, Mostafa Ghasemi, Abdolreza Mohseni	

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Ali Rahmani, Ph.D.	Professor	Alzahra University, Tehran, Iran	Accounting
2	Reza Rasouli, Ph.D.	Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Governmental Management
3	Seyed Ali Akbar Ahmadi, Ph.D.	Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Governmental Management
4	Seyed Mahmoud Mousavi Shiri, Ph.D.	Associate Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Accounting
5	Gholamreza Kurdistan, Ph.D.	Professor	Imam Khomeini International University, Tehran, Iran	Accounting
6	Sasan Mehrani, Ph.D.	Professor	Tehran University, Tehran, Iran	Accounting
7	Bitam Mashayekhi, Ph.D.	Professor	Tehran University, Tehran, Iran	Accounting
8	Hamid Pourjalali, Ph.D.	Professor	Hawaii USA University, Hawaii, USA	Accounting
9	Hassan Yazdifar, Ph.D.	Professor	Bournemouth University, England	Accounting
10	Zabihollah Rezaei, Ph.D.	Professor	Memphis University, USA	Accounting
11	Jamal Aldin Nazari, Ph.D.	Professor	Simon Fraser University, Burnaby, Canada	Accounting
12	Saeed Homayoun, Ph.D.	Associate Professor	Gävle University, Gävle, Sweden	Accounting
13	GholamReza Zandi Pour Joopari, Ph.D.	Associate Professor	Kuala Lumpur University, Kuala Lumpur, Malaysia	Financial Accounting

Editorial Advisory Board

1	Gharibeh Esmaeli Kia	Elam University, Elam, Iran	Assistant Professor	9	Roya Darabi	South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran	Associate Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran	Professor	10	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher Education, Mashhad, Iran	Assistant Professor
3	Younes Badavar nahandi	Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.	Associate Professor	11	Bitam Mashayekhi	Tehran University, Tehran, Iran	Professor
4	Hossin Jabbari	Firuzkuh Branch, Islamic Azad University, Firuzkuh, Iran	Assistant Professor	12	Alireza Momeni	Payame Noor University, Tehran, Iran	Assistant Professor
5	Zohreh Hajiha	East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran	Assistant Professor	13	Mohammad Nazaripour	Kordestan University, Kordestan, Iran	Assistant Professor
6	Rezvan Hejazi	Alzahra University, Tehran, Iran	Professor	14	Hesam Vaghfi	Payame Noor University, Tehran, Iran	Instructor
7	Amenah Bazrafshan	Mashhad University, Mashhad, Iran	Assistant Professor	15	Arash Tahriri	Tehran University, Tehran, Iran	Assistant Professor
8	Farshid Khirollahi	Razi University of Kermanshah, Kermanshah, Iran	Assistant Professor	16	Fatemeh Ahmadi	Elam University, Elam, Iran	Assistant Professor

Payame Noor University Research Journals' Publication Ethics

This publication ethics is a commitment which draws up some moral limitations and responsibilities of research journals. The text is adapted according to the “Standard Ethics”, approved by the Ministry of Science, Research and Technology, and the publication principles of Committee on Publication Ethics (COPE).

1. Introduction

Authors, Reviewers, editorial boards and editor-in-chiefs ought to know and commit all principles of research ethics and related responsibilities. Article submission, review of reviewers and editor-in-chief's acceptance or rejection, are considered as journals law compliance otherwise the journals have all the rights.

2. Authors Responsibilities

- Authors should present their works in accordance with journal's standards and title.
- Authors should ensure that they have written their original works/researches. Their works/researches should also provide accurate data, underlying other's references.
- Authors are responsible for their works' accuracy.
- Duplicate submission is not accepted. In other words, none of the article's' parts, should not carry on reviewing or publishing elsewhere.

Note 1: Publishing an article is not known as acceptance of its contents by journal.

- Overlapping publication, where the author uses his/her previous findings or published data with changes, is rejected.
- Authors are asked to have authors' permission for an accurate citation. When using one's direct speech, a quotation mark (“ ”) is necessary.
- Corresponding author should ensure that the complete information of all involved authors in the article.
- Corresponding author is responsible for the priorities of co-authors after their approval.

Note 2: Do not write the statement of “Gift Authorship” and do not omit the statement of “Ghost Authorship”.

- Paper submission means that all of the authors have satisfied whole financial and local supports and have introduced them.
- Author(s) is/are responsible for any fault or inaccuracy of the article and in this case, journal's authorities should be informed immediately.
- Author(s) is/are asked to provide and reserve raw data one year after publication, in order to be able to respond journal audiences' questions.

3. Research and Publication Misconduct

Author(s) should avoid the research and publication misconduct. If some cases of research and publication misconduct occur within each steps of submission, review, edition or publication, journals have the right to legal action. The cases are listed as below:

- **Fabrication:** Fabrication is the practice of inventing data or results and reporting them in the research. Both of these misconducts are fraudulent and seriously alter the integrity of research. Therefore, articles must be written based on original data and use of falsified or fabricated data is strongly prohibited.
- **Falsification:** Falsification is the practice of omitting or altering research materials, equipment, data, or processes in such a way that the results of the research are no longer accurately reflected in the research record.
- **Plagiarism:** Plagiarism is the act of taking someone else's writing, conversation, idea, claims or even citations without any acknowledgment or explanation of the work producer or speaker.
- **Wrongful Appropriation:** Wrongful appropriation occurs when author(s) benefits another person's efforts and after a little change and manipulations in the research work, publish it on his/her own definitions.
- **False Attribution:** It represents that a person is the author of a work but she/ he was not involved in the research.

4. Reviewers' Responsibility

Reviewers must consider the followings:

- Qualitative, contextual and scientific study in order to improve articles' quality and content.
- To inform editor-in-chief when accepts or reject the review and introduce an alternative.
- Should not accept the articles which consider the benefits of persons, organizations and companies or personal relationships; also the articles which she/he, own, contributed in its writing or analyze.
- The reviewing must be carried out upon scientific documents and any self, professional, religious and racial opinion is prohibited.
- Accurate review and declaration of the article's strengths and weaknesses through a clear, educational and constructive method.

- Responsibility, accountability, punctuality, interest, ethics adherence and respect to others' right.
- Not to rewrite or correct the article according to his/her personal interest.
- Be sure of accurate citations. Also reminding the cases which haven't been cited in the related published researches.
- Avoid of express the information and details of articles.
- Reviewers should not benefit new data or contents in favor of/against personal researches; even for criticism or discrediting the author(s). The reviewer is not permitted to reveal more details after a reviewed article being published.
- Reviewer is prohibited to deliver an article to another one for reviewing except with permission of editor-in-chief. Reviewer and co-reviewer's identification should be noted in each article's documents.
- Reviewer shouldn't contact with the author(s). Any contact with the authors should be made through the editorial office.
- Trying to report "research and publication misconduct" and submitting the related documents to editor-in-chief.

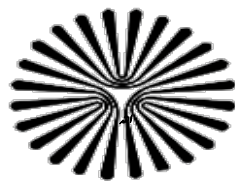
5. Editorial Board Responsibilities

- Journal maintenance and quality improvement are the main aims of editorial board.
- Editorial board should introduce the journal to universities and international communities and publish the articles of other universities and international societies on their priority.
- Editorial board must not have quota and excess of their personal article publishing.
- Editorial board is responsible for selecting the reviewers as well as accepting or rejecting on article after reviewers' comments.
- Editorial board should be well-known experts with several publications. They ought to be responsible, accountable, truth, adhere to professional ethics and contribute to improve journal aims.
- Editorial board is expected to have a database of suitable reviewers for journal and to update the information regularly.
- Editorial board should try to aggregate qualified moral, experienced and well-known reviewers
- Editorial board should welcome deep and reasonable reviews, and prevent superficial and poor reviews, and deal with one-sided and contemptuous reviews.
- Editorial board should record and archive the whole review's documents as scientific documents and to keep confidentially the reviewers' name.
- Editorial board must inform the final result of review to corresponding author immediately.
- Editorial board should keep the article's contents confidentially and do not disclose its information to others.
- Editorial board ought to prevent any conflict of interests due to any personal, commercial, academic and financial relations which may impact on accepting and publishing the presented articles.
- Editor-in-chief should check each type of research and publication misconduct which reviewers report seriously.
- If a research and publication misconduct occurs in an article, editor-in-chief should omit it immediately and inform indexing databases or audiences.
- In the case of being a research and publication misconduct, editorial board is responsible to represent a corrigendum to audiences rapidly.
- Editorial board must benefit of audiences' new ideas in order to improve publication policies, structure and content quality of articles.

References

1. "Standard Ethics", approved by Vice-Presidency for Research & Technology, the Ministry of Science, Research and Technology.
2. Committee on Publication Ethics, COPE Code of Conduct, www.publicationethics.org.

In The Name of God



Payame Noor University

Governmental Accounting



Vol. 12, No. 2 (Series. 24), 2026

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Elnaz Pakkhesal

Professional Manager: Gharibeh Esmaeli Kia

Editor, Designer & Executive Partner: Ali Rezaei

E-mail: gja.journals@pnu.ac.ir

Web: gaa.journals.pnu.ac.ir

Tel: (+9821) 44722757

Address:

Tehran, End of Shahid Hemmat Highway, Shahid Bagheri Complex, After Municipality
Region 22, Payame Noor University of Tehran, Tehran Center West, Building No. 2, Third
Floor, Room No. 5

ISSN: 2423-4613

E-ISSN: 2645-498X

Evaluation the Tax Literacy of Iranian Managers (1-30)

Mahdi Fazeli, Azar Moslemi, Mohammadhamed Khanmohammadi, Mahmoud Moeinadin

Providing a Model for Improving Public Financial Management in Iran (31-56)

Parvin Pourfakhrian, Shahnaz Mashayekh

A Study of Government Debt-Based Financing Instruments with the Aim of Proposing a Framework for the Development of Public Sector Accounting Standards (57-78)

Younes Mohammadi, Mehrdad Ghanbari, Roohollah Jamshidpour, Mojtaba Chavoshani

Meta-Analysis of Macroeconomic Variables on the Capital Market with Emphasis on the Role of the Government (79-98)

Mohammad Nikoonesbati, Javad Shekarkhah, Meysam Amiri

Presenting Models of Factors Affecting Financial Innovations and Stock Price Declines in State-Owned Banks (99-122)

Mehdi Hassani, Fatemeh Ahmadi, Lida Azizpour, Rahmatollah Mohammadipour, Karen Fattahi

Scientometric Analysis of Accountability literature: Current Status, Emerging Trends (123-140)

Ghassem Blue, Behrang Parsafard

Identifying and Ranking the Roles of the Court of Accounts in the Country's Economic Growth and Development (141-166)

Hamed Rahatdahmardeh, Reza Sotudeh, Mahmoudreza Rakhshani

A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability (167-188)

Javad Alipour, Reza Gholami-Jamkarani, Seyyed Abbas Borhani, Zohreh Hajiha

The Drivers of Accountability in Iranian Public Non-Governmental Entities: An Institutional, Structural and Normative Analysis of the Reporting Environment (189-208)

Mohammad Dabbaghi, Seyyed Rasool Masoumi, Ali Zabihi

The Impact of Implementing Governmental Accounting Standards, Internal Control Systems, and Human Resource Competency on the Quality of Financial Reporting in Public Institutions (209-232)

Afsaneh Jalali, Maryam Emamimibody

Exploring the Thematic Dimensions of the Role of Management Accounting in Supporting Sustainable Supply Chain and Circular Economy Decisions (233-258)

Fatemeh Soghra Yaghoobi, Fatemeh Hashemi Moghadam

Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran (259-280)

Maziyar Zarea, Mostafa Ghasemi, Abdolreza Mohseni