

طراحی مدل مفهومی سازوکار بازخورد برای بهبود اجرا و عملکرد گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران

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

^۱ دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

^۲ دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران (عهده دار مکاتبات)

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

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۱۲ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۴/۰۶/۱۸

چکیده

گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی به عنوان ابزاری حیاتی برای شفافیت، پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی، نقش تعیین کننده‌ای در مدیریت منابع عمومی ایفا می‌کند. این مطالعه با هدف طراحی مدل مفهومی سازوکار بازخورد برای بهبود عملکرد گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، از روش تحلیل مضمون استفاده کرده است. داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۱۸ خبره در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA ۲۰۲۰ مورد تحلیل قرار گرفتند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که سازوکار بازخورد مؤثر شامل پنج مضمون اصلی است: (۱) جمع‌آوری نظام‌مند بازخورد از ذی‌نفعان، (۲) تحلیل و ارزیابی جامع بازخوردها، (۳) توسعه برنامه‌های بهبود مبتنی بر شواهد، (۴) اجرای تغییرات ساختاری، و (۵) نظارت و ارزیابی مستمر. این مضامین در قالب یک مدل مفهومی پویا ارائه شده‌اند که می‌تواند به عنوان چارچوبی علمی برای بهبود عملکرد گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران مورد استفاده قرار گیرد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که بهبود گزارشگری مالی نیازمند رویکردی سیستماتیک و مشارکتی است که در آن بازخورد ذی‌نفعان، تحلیل داده‌های عملکردی، و فناوری‌های نوین به طور هماهنگ به کار گرفته شوند. مدل پیشنهادی این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران بخش عمومی در طراحی و استقرار سازوکارهای اثربخش بازخورد برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی کمک نماید.

واژه‌های اصلی: سازوکار بازخورد، گزارشگری جامع مالی، بخش عمومی، تحلیل مضمون، بهبود عملکرد، شفافیت مالی

۱- مقدمه

چالشهایی مواجه است که نیازمند سازوکارهای بازخورد قوی می‌باشد [۲۹]. مطالعات پیشین نشان داده اند که سیستم‌های بازخورد مؤثر میتوانند بهبود مستمر در اجرای خط مشی های عمومی را تسهیل کنند [۳۰]. در ایران، با وجود تلاشهای صورت گرفته برای بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی، نقاط ضعفی در اجرای این خط مشی ها مشاهده می‌شود. این مطالعه با هدف پر کردن این شکاف تحقیقاتی، به طراحی مدل سازوکار بازخورد برای بهبود اجرای گزارشگری جامع مالی میپردازد. با استفاده از روش‌شناسی کیفی و تحلیل مضمون، به طراحی مدل مفهومی پرداخته است. سؤال اصلی این پژوهش آن است که: "چگونه می‌توان با طراحی یک سازوکار بازخورد مؤثر، عملکرد گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران را بهبود بخشید؟"

گزارشگری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ارکان اساسی حکمرانی خوب، نقش تعیین‌کننده‌ای در ایجاد شفافیت، پاسخگویی و کارایی در مدیریت منابع عمومی دارد. با این حال، سیستم گزارشگری مالی در ایران با چالش‌های متعددی از جمله عدم دقت در گزارش‌دهی، نبود سازوکارهای مؤثر بازخورد و مقاومت در برابر تغییرات روبرو است. مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که طراحی و استقرار سازوکارهای بازخورد مؤثر می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی منجر شود. با این وجود، در ادبیات موجود، مدل جامعی که به طور خاص برای بخش عمومی ایران طراحی شده باشد، مشاهده نمی‌شود. این خلأ پژوهشی، ضرورت انجام مطالعه حاضر را توجیه می‌کند. گزارشگری مالی جامع در بخش عمومی نقش محوری در شفافیت مالی و پاسخگویی دولت‌ها ایفا می‌کند [۲۵]. با این حال، اجرای مؤثر این خط مشی با

* dr.davoodkia@iau.ac.ir

۲- ادبیات نظری

۲-۱- اجرای خط‌مشی عمومی

مطالعات مربوط به اجرای خط‌مشی عمومی از دهه ۱۹۷۰ با دو رویکرد اصلی «بالا به پایین» و «پایین به بالا» شکل گرفته است. رویکرد بالا به پایین، که ریشه در تحقیقات پرسمن و ویلداوسکی (۱۹۷۳) دارد، بر نقش محوری تصمیم‌گیران سطح بالا، وضوح اهداف خط‌مشی و ساختار سلسله مراتبی در اجرای موفق سیاست‌ها تأکید می‌کند. در مقابل، رویکرد پایین به بالا، مبتنی بر پژوهش‌های لیپسکی (۱۹۸۰)، بر اهمیت مجریان سطح عملیاتی، انعطاف‌پذیری در اجرا و سازگاری خط‌مشی با شرایط محلی تمرکز دارد [۲۴]. در سال‌های اخیر، تلاش‌هایی برای تلفیق این دو رویکرد و ارائه مدل‌های یکپارچه‌تر صورت گرفته است تا تعامل بین سطوح مختلف خط‌مشی‌گذاری و اجرا را بهتر تبیین کند. در ادامه تکامل رویکردهای تلفیقی، نظریه‌پردازانی همچون المور و هیل (۱۹۸۵) بر مفهوم «مدیریت اجرا» تأکید کردند که در آن، موفقیت خط‌مشی نه تنها به طراحی اولیه، بلکه به توانایی مدیریت تعاملات و تطبیق‌های پیوسته در طول فرآیند اجرا بستگی دارد [۲۲]. در این دیدگاه، سازوکارهای ارتباطی و بازخورد، نه به عنوان ابزاری فرعی، بلکه به عنوان شریان‌های اصلی حیات اجرای موفق خط‌مشی شناخته می‌شوند. یک سیستم بازخورد کارآمد می‌تواند شکاف بین ذهنیت طراحان خط‌مشی در سطح کلان و واقعیت‌های میدانی در سطح عملیاتی را پر کرده و بستری برای یادگیری سازمانی و اصلاح خط‌مشی فراهم آورد.

۲-۲- مفهوم گزارشگری جامع مالی

گزارشگری جامع مالی فرآیندی است که در آن اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان‌های بخش عمومی به صورت شفاف و قابل اتکا ارائه می‌شود. این نوع گزارشگری از رویکردهای سنتی فراتر رفته و نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان متنوع را پوشش می‌دهد. گزارشگری جامع مالی، در حقیقت، تحقق عینی اصل «پاسخگویی چندبعدی» در بخش عمومی است. این مفهوم ریشه در نظریه «ذینفعان» دارد که بر این باور استوار است که سازمان‌ها در قبال گروه‌های متعدد و متنوعی (شهروندان، نهادهای نظارتی، سرمایه‌گذاران اجتماعی و نسل‌های آینده) مسئولیت دارند [۲۳]. بنابراین، گزارشگری جامع تنها یک تمرین فنی نیست، بلکه یک ضرورت حکمرانی خوب برای افزایش شفافیت، اعتماد عمومی و مشروعیت سازمان‌های دولتی است. کیفیت این گزارش‌ها مستقیماً بر قضاوت ذی‌نفعان درباره عملکرد دولت و تخصیص بهینه منابع عمومی تأثیر می‌گذارد.

۲-۳- اهمیت سازوکار بازخورد در گزارشگری مالی

سازوکار بازخورد به عنوان حلقه اتصال بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی عمل می‌کند. مطالعات نشان می‌دهد که سازمان‌هایی که از سیستم‌های بازخورد قوی برخوردارند، گزارش‌های مالی با کیفیت‌تری تولید می‌کنند. بازخورد مؤثر می‌تواند به شناسایی

نقاط ضعف سیستم گزارشگری و بهبود مستمر آن کمک کند. سازوکار بازخورد مؤثر، زیرساخت لازم برای تحقق «یادگیری سازمانی دوحلقه‌ای» در سیستم گزارشگری است [۱۹]. در یادگیری تک حلقه‌ای، سازمان‌ها خطاها را تنها در چارچوب اهداف و خط‌مشی‌های موجود اصلاح می‌کنند. اما در یادگیری دوحلقه‌ای که با بازخورد کیفی و تحلیلی محقق می‌شود، خود اهداف، استانداردها و مفروضات اساسی سیستم گزارشگری نیز مورد بازنگری و اصلاح قرار می‌گیرند. بنابراین، یک سیستم بازخورد پویا، سازمان را از وضعیت واکنشی صرف خارج کرده و به سمت بهبود مستمر و پیش‌بینانه سوق می‌دهد. بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که اگرچه تحقیقات متعددی در حوزه گزارشگری مالی انجام شده است، اما تمرکز خاصی بر طراحی مدل بازخورد برای بخش عمومی ایران وجود نداشته است. مطالعه حسنوند و همکاران (۲۰۲۳) بر سفارشی‌سازی خدمات در صنعت بانکداری تمرکز داشت. از سوی دیگر، پژوهش حامدی و همکاران (۲۰۲۲) به مدل پذیرش گزارشگری یکپارچه در دانشگاه‌های ایران پرداختند. این مطالعات اگرچه ارزشمند هستند، اما به نیاز خاص بخش عمومی ایران به سازوکار بازخورد نپرداخته‌اند. در ادبیات نوین حکمرانی مالی، بازخورد به عنوان موتور محرکه بهبود مستمر گزارشگری مالی شناخته می‌شود. مطالعات اخیر نشان می‌دهد که سیستم‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی زمانی اثربخش خواهند بود که از چرخه‌های بازخورد کوتاه‌مدت و فناوریانه بهره ببرند [۲۸]. در این راستا، رویکردهای سنتی جمع‌آوری بازخورد که مبتنی بر نظرسنجی‌های دوره‌ای و دستی هستند، به دلیل تأخیر در شناسایی مشکلات و هزینه‌بر بودن، کارایی لازم را در محیط پویای امروزی ندارند. این در حالی است که سیستم‌های بازخورد دیجیتال با امکان جمع‌آوری، پردازش و تحلیل بلادرنگ داده‌ها، تحولی اساسی در کیفیت گزارشگری مالی ایجاد کرده‌اند. تحولات فناوریانه اخیر، به ویژه در حوزه هوش مصنوعی و کلان‌داده، امکان طراحی سازوکارهای هوشمند بازخورد را فراهم کرده است. بر اساس پژوهش‌های انجام شده، سیستم‌های مبتنی بر پردازش زبان طبیعی قادرند با دقت ۸۵ درصدی، نظرات و انتقادات ذی‌نفعان را طبقه‌بندی و اولویت‌بندی کنند. این فناوری‌ها نه تنها زمان تحلیل بازخوردها را از چند ماه به چند روز کاهش می‌دهند، بلکه با شناسایی الگوهای تکرارنشده، امکان پیش‌بینی چالش‌های آتی گزارشگری مالی را نیز فراهم می‌کنند [۲۲]. چنین قابلیت‌هایی برای بخش عمومی ایران که با چالش‌های ساختاری در گزارشگری مالی مواجه است، می‌تواند راهگشا باشد. با وجود درک اهمیت گزارشگری جامع و نقش محوری بازخورد، مرور نظام‌مند مطالعات پیشین نشان می‌دهد که پژوهش‌های موجود در ایران عمدتاً بر شناسایی موانع استقرار (مانند مطالعات رضایی، ۱۳۹۸ و غلامی و همکاران، ۱۳۹۹) یا تبیین تأثیر عوامل پراکنده بر کیفیت گزارشگری متمرکز بوده‌اند. آنچه در این میان مغفول مانده، ارائه یک مدل عملیاتی و بومی است که بتواند به پرسش‌های کلیدی زیر پاسخ دهد: سازوکار بهینه جمع‌آوری، پردازش و تحلیل بازخورد از ذی‌نفعان متنوع بخش عمومی چگونه باید طراحی شود؟ این سازوکار چگونه می‌تواند در چارچوب حکمرانی مالی ایران نهادینه شده و به بهبود مستمر گزارشگری بینجامد؟

مطالعات به صورت پراکنده به عوامل کلیدی موفقیت در گزارشگری مالی اشاره کرده‌اند، اما خلأ پژوهشی محسوسی در زمینه ارائه یک مدل مفهومی سازوکار بازخورد برای بهبود اجرا و عملکرد گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران وجود دارد. چنین مدلی می‌تواند به درک بهتر تعاملات پیچیده بین عوامل مؤثر کمک کرده و راهنمایی برای خط مشی‌گذاران و مدیران در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی جامع در این بخش باشد. در ادامه خلاصه تحقیقات پیشین در جدول ۱ و ۲ ارائه می‌شود.

این پژوهش با هدف پر کردن این خلأ نظری و کاربردی و با بهره‌گیری از چارچوب‌های نوین اجرای خط‌مشی و فناوری‌های دیجیتال، در پی طراحی چنین مدلی است. مطالعات متعددی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند؛ از جمله این عوامل می‌توان به شفافیت، پاسخگویی، حاکمیت شرکتی، فناوری اطلاعات، و الزامات قانونی اشاره کرد. با این حال، اکثر پژوهش‌های موجود بر بخش خصوصی متمرکز بوده‌اند و تحقیقات محدودی به حوزه گزارشگری مالی در بخش عمومی، به‌ویژه در ایران، اختصاص یافته‌است. علاوه بر این، اگرچه برخی

جدول (۱): خلاصه پیشینه تحقیقات خارجی مرتبط با پژوهش حاضر

ردیف	محققان	سال	هدف تحقیق	روش تحقیق	جامعه / نمونه آماری تحقیق	خلاصه تحقیق / پیشنهادات آتی محقق
۱	دامبیرا و همکاران	۲۰۲۳	پیامدهای اقتصادی افشای صورت های مالی GASB	میدانی گسترده تحلیل مقطعی		محدودیت: اطلاعات متفاوت است و به طور مداوم در تمام ایالت ها گزارش نمی شود، که منجر به نمونه کوچکتر می شود
۲	لو و همکاران	۲۰۲۳	گزارشگری مالی و شیوه های افشا در چین	روش های میدانی مختلف از جمله یک نظرسنجی جامع همراه با پرسشنامه های پیگیری و مصاحبه برای تکمیل مطالعات قبلی	مدیران شرکت های دولتی	در تدوین استانداردهای حسابداری و شیوه های گزارشگری مالی باید عوامل نهادی، محیط افشای اطلاعات، تفاوت های سازمانی خاص در هر کشور، همراه با نقش گروه های ذینفع در نظر گرفته شود.
۳	اسماعیل	۲۰۲۲	بررسی سودمندی اطلاعات مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای پاسخ گویی و حمایت از تصمیم گیری در سازمان های بخش عمومی	یک نظرسنجی پرسشنامه اقتباس شده از کوپر و همکاران (۲۰۱۰) برای بررسی حسابداران	سازمان های بخش عمومی دولت فدرال مالزی	اطلاعات مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی در سه زمینه اتخاذ حسابداری تعهدی و اجرای استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) باعث بهبود کیفیت حسابداری می شود.

۴	بالستروس و بیسوگنو	۲۰۲۰	مانع اصلی توسعه و ترویج حسابداری تعهدی	بررسی نمونه ای از ۳۳ کشور سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) برای دوره ۲۰۱۰-۲۰۱۴	بخش عمومی ۳۳ کشور	دولت هایی که اصلاحات حسابداری بخش عمومی را از طریق اتخاذ سیستم های حسابداری مبتنی بر تعهدی اجرا کرده اند دارای سطح بالاتری از کیفیت حاکمیت هستند. به طور خاص، نتایج آنها حاکی از تأثیر مثبت بر سطح پاسخگویی، اثربخشی دولت، کیفیت مقررات، حاکمیت قانون و کنترل فساد است.
---	--------------------	------	--	--	-------------------	---

جدول (۲): خلاصه پیشینه تحقیقات داخلی مرتبط با پژوهش حاضر

ردیف	محققان	سال	هدف تحقیق	روش تحقیق	جامعه / نمونه آماری تحقیق	یافته های تحقیق	خلاصه تحقیق / پیشنهادات آتی محقق
۱	نورایی و یزدی نژاد	۱۴۰۲	ارائه الگوی رفع چالش ها و تنگناهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد	هدف کاربردی، شیوه تجزیه و تحلیل و ارائه نتایج از نوع تحلیل محتوایی (توصیفی) و از نظر نوع، پژوهش کیفی	اعضای هیئت علمی گروه های حسابداری دانشگاه ها، مدیران مالی و حسابداران دستگاه های اجرایی، حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل و پرسنل دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور	عامل های اثرگذار در سیزده بُعد، شامل چالش ها و محدودیتهای قانونی، فرآیندهای اداری و عملیاتی، پاسخگویی، کارایی و بهره وری سازمانی، آموزش نیروی انسانی، چالش ها سازمانی، صورتهای مالی تلفیقی در دولت، منابع انسانی، سیاسی، استراتژی سازمانی، پذیرش استانداردهای بین المللی، تصمیم گیری استفاده کنندگان و موانع مدیریتی قرار گرفته	بررسی موانع پیاده سازی به تفکیک در صنایع بیمه، بانکها و سایر شرکتهای بورسی/ بررسی و شناخت نارساییهای موجود در نظام حسابداری تعهدی و آثار آن بر ناکارآمدی حسابرسی بخش عمومی

۲	عزیزی	۱۴۰۲	طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد	رویکرد کیفی و با به کارگیری نظر یه داده بنیاد	حسابرسان (مسئقتل و داخلی)، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی	استخراج بیش از ۷۶ مفهوم و بیش از ۲۷ مقوله و ۱۱ عامل	طراحی الگویی جهت رفع چالشها و محدود تی های استانداردهای حسابداری بخش عمومی/ بررسی و شناخت نارسائی های موجود در نظام حسابداری تعهدی و آثار آن بر ناکارآمدی حسابرسی بخش عمومی/ نقش خرده فرهنگ های سازمانی حاکم بر مدیران سازمان های بخش عمومی بر پیاده سازی و استقرار نظام حسابداری تعهدی
۳	پور غفار و همکاران	۱۴۰۱	ارائه الگوی مفهومی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری به هنگام در بخش عمومی ایران	روش کیفی با رویکرد داده بنیاد	خبرگان فعال در زمینه فناوری اطلاعات، بودجه ریزی و مالی در دستگاه های دولتی ایران	۱۳۳ کد اولیه در خصوص بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام شناسایی شد	اجرا و پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام
۴	رحمتی و پورزمانی	۱۴۰۰	عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار	تکنیک دلفی	مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران	در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده اند	استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیاز به درک عمیق، آموزش و مشارکت ذینفعان کلیدی دارد. همچنین تحول ساختاری، قانونی، فناوری و اختصاص منابع کافی، لازمه پیاده سازی موفق آن است

۵	جانی و همکاران	۱۴۰۰	نظارت مالی ذیحسابان دستگاه های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی: بررسی چالشهای مرتبط	از لحاظ هدف کاربردی، از بعد شیوه سنجش متغیرها و گردآوری داده ها جزء پژوهش های توصیفی و پیمایشی است	کل ذیحسابان دستگاه های اجرایی کشور کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی	تأثیر معنادار موانع و چالشهای قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگیهای فردی نظارت مالی ذیحسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی	بررسی مشکلات مدیران دستگاه های اجرایی کشور در اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی /بررسی چالشهای اجرای نظام حسابداری بخش عمومی از منظر کارکنان مالی دستگاههای اجرایی کشور /مطالعه موانع اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی از منظر دستگاه های نظارتی (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی و سازمان حسابرسی) / ارائه مدل مطلوب نظارت مالی ذیحسابان دستگاه های اجرایی کشور
۶	عسگری	۱۴۰۰	تأثیر مبنای تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی	هدف: کاربردی شیوه گردآوری اطلاعات: میدانی تجزیه و تحلیل اطلاعات: همبستگی	کارشناسان بودجه مستقر در دانشگاه و کارکنان و کارشناسان امور مالی دانشگاه خوارزمی	اجرای سامانه حسابداری تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی ایران می توان موجب افزایش شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی شود.	اجرا و پیاده سازی حسابداری تعهدی
۷	رضایی و همکاران	۱۴۰۰	بررسی آثار پاسخگویی سازمان های بخش عمومی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آنها	پژوهش پیمایشی و از جهت هدف در حوزه پژوهشهای کاربردی	حسابداران و مدیران دستگاه های دولتی استان سیستان و بلوچستان	کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر عملکرد سازمانی است. همچنین، کیفیت گزارشگری مالی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر پاسخگویی دستگاه های دولتی است	آثار فرهنگ به طور کلی و فرهنگ عملکردگرا باید بر رفتار سازمانی در طی یک دوره زمانی پایدار دیده شود

۸	بهیمنی نیا و غلام نژاد	۱۴۰۰	بررسی اثر حسابرسی داخلی مؤثر و پایه سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با مطالعه تاکید بر وزارت اقتصاد و امور دارایی	پژوهش کاربردی، توصیفی، همبستگی و پیمایشی است و وزارت امور و اقتصاد و دارایی برای مطالعه موردی انتخاب شده است	متخصصان وزارت امور اقتصاد و دارایی کل کشور	حسابرسی داخلی (با مولفه های؛ برنامه ریزی وظایف حسابرسی داخلی، ارتباط و تأیید، مدیریت منابع، خط مشی ها و رویه های حسابرسی داخلی، هماهنگی، گزارش حسابرس داخلی به مدیریت ارشد، برنامه توسعه و کنترل کیفیت، کیفیت حسابرسی داخلی) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی (با مولفه های؛ قابلیت اتکا، قابل فهم بودن، نحوه ارائه صورتهای مالی) اثر گذار است.	تأثیر عوامل دیگر مانند راه اندازی کمیته حسابرسی داخلی در بخش عمومی، تغییر سبک آموزش کارکنان و تغییر فرآیندهای مالی در سازمان های بخش عمومی بر روی کیفیت گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد.
۹	غلامی و همکاران	۱۳۹۹	تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران	از نظر هدف، کاربردی از نظر نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی- همبستگی است.	افراد متخصص و مرتبط در وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور	از بین ویژگی های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند.	طراحی مکانیزمهای رفع موانع و محدودیت های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران
۱۰	رضایی	۱۳۹۸	بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان	توصیفی و پیمایشی	فارغ التحصیلان مقطع کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته ی حسابداری در دانشگاه های سراسری	مقوله های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارتند از: ساختار بودجه بندی، زیرساخت ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخ گویی حاکم بر جامعه	شکل گیری تشکل حرفه ای با تخصص در زمینه حسابداری بخش عمومی و توجه بیشتر دانشگاه های کشور به حسابداری بخش عمومی، حرکت دولت و سایر بخش های عمومی به حسابداری و بودجه ریزی و افزایش مطالبات شهروندی

۱۱	محمودی و همکاران	۱۳۹۸	ارائه مدل تبیین کننده چالشهای کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان	روش کیفی نظریه پردازی داده بنیاد	اساتید حسابداری دانشگاهها و مدیران اجرایی سازمانهای دولتی	عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، عدم تخصیص منابع مالی به مخارج بخش عمومی، کاهش کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، تشدید کسری بودجه، پراکنده کاری و ناکارآمدی گزارشگری مالی در بخش عمومی، افزایش اتلاف منابع، عدم تحقق مسئولیت پاسخگویی و... میباشد	سطح کیفی اطلاعات در بخش عمومی پس از استقرار حسابداری تعهدی و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۱۲	محمودی و همکاران	۱۳۹۷	تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساختاری (مطالعه موردی: دانشگاه تهران)	کیفی عام و روش مورد پژوهی	کارکنان، رؤسای حسابداری و مدیران مالی دانشگاه تهران	ویژگی های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی های ساختار غیرحمایت گر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایت گر آن، پرکارتر بوده اند.	ارزیابی موانع و مشکلات اجرایی تغییر حسابداری بخش عمومی در سایر دانشگاه های دولتی و ارائه راه حل ها/ ورود به حوزه حسابداری بخش عمومی و شناسایی مشکلات، موانع و نقاط قوت تغییرات این حوزه، گامی در جهت بهبود و ارتقای حسابداری بخش عمومی ایران/
۱۳	غبدیان و همکاران	۱۳۹۶	موانع و مشکلات فردی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.	توصیفی- پیمایشی و از نظر هدف کاربردی	ذیحسابان و مدیران امور مالی دستگاه های اجرایی استان خراسان رضوی	موانع و مشکلات کارکنان، مدیران و سایر فشارهای محیطی تأثیر معنادار بر مولدسازی و مدیریت داراییهای سازمان های دولتی دارند	محدودیت: پیچیدگی رفتار انسانها و ابراز واکنشهای متفاوت/ احتیاط در خصوص تعمیم نتایج به سایر جوامع آماری

به دلیل بستر خاص اقتصادی و سیاسی ایران، چالشهای منحصر به فردی مانند موانع قانونی، کمبود منابع انسانی آموزش دیده و مقاومت سازمانی را شناسایی کرده اند. در مقابل، مطالعات خارجی بیشتر بر هماهنگی با استانداردهای بین المللی (مانند IPSAS) و تأثیرات مثبت آن بر حاکمیت مالی تمرکز دارند. همچنین، تحقیقات داخلی مانند جانی و همکاران (۱۴۰۰) و رضایی (۱۳۹۸) بر نقش ذی نفعان داخلی مانند ذی حسابان مدیران دولتی تأکید می کنند، در حالی که مطالعات خارجی مانند اسماعیل (۲۰۲۲) به ادراکات مدیران در سطح بین المللی می پردازند در نهایت، هر دو گروه به ضرورت آموزش، اصلاح ساختارهای قانونی و توسعه فناوری اطلاعات برای بهبود گزارشگری مالی اشاره کرده اند. علیرغم تأکید گسترده تحقیقات داخلی و خارجی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در بخش عمومی، هیچ یک از مطالعات پیشین به سازوکارهای نظام مند بازخورد در فرآیند گزارشگری مالی بخش عمومی نپرداخته اند.

تحقیقات داخلی و خارجی در حوزه حسابداری بخش عمومی، هر دو بر چالشها و مزایای اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی تأکید دارند، اما با رویکردهای متفاوت. مطالعات خارجی مانند دامبرا و همکاران (۲۰۲۳) و بالستروس و بیسوگنو (۲۰۲۰) بیشتر بر تأثیرات کلان اقتصادی و بهبود پاسخگویی دولت ها تمرکز کرده اند، در حالی که تحقیقات داخلی مانند نورایی و یزدی نژاد (۱۴۰۲) و عزیزی (۱۴۰۲) به موانع اجرایی، ساختاری و فرهنگی در پیاده سازی این استانداردها در ایران پرداخته اند. ابدی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به طراحی مدل گزارش دهی شرکت ها پرداخته اند [۱]. مطالعات خارجی عموماً از داده های بین المللی و روش های کمی استفاده می کنند، در حالی که تحقیقات داخلی بیشتر کیفی هستند و از نظریه پردازی داده بنیاد یا تکنیک دلفی بهره می برند. هر دو گروه تحقیقاتی بر اهمیت بهبود کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت و پاسخگویی تأکید دارند، اما تحقیقات داخلی

مضامین برای افزایش اعتبار پژوهش، از روش‌های (مصاحبه، بررسی اسناد و مشاهده) و بازبینی مشارکت‌کنندگان استفاده شد.

۴- یافته‌های تحقیق

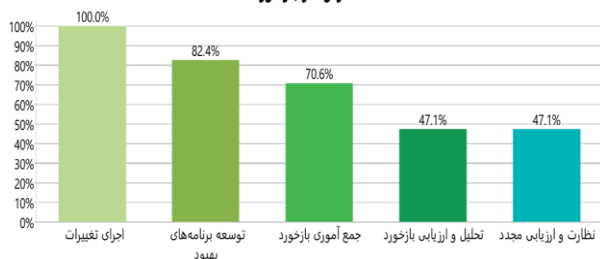
تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها منجر به شناسایی پنج مضمون اصلی و ۱۴ مضمون فرعی شد که مدل مفهومی سازوکار بازخورد برای بهبود گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند. تحلیل داده‌های این پژوهش نشان می‌دهد که استقرار سیستم‌های بازخورد بلادرنگ در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌تواند دستاوردهای قابل توجهی به همراه داشته باشد. نخست آنکه امکان شناسایی و اصلاح خطاهای گزارشگری را پیش از انتشار نهایی فراهم می‌کند. تجربه کشورهای پیشرو نشان داده است که این ویژگی به تنهایی می‌تواند دقت گزارش‌های مالی را تا ۳۵ درصد افزایش دهد. دوم آنکه با کاهش فاصله زمانی میان شناسایی مشکل و اجرای راهکار، کارایی سیستم گزارشگری را به طور چشمگیری بهبود می‌بخشد. سوم آنکه با طراحی پورتال‌های تعاملی، مشارکت فعالانه ذی‌نفعان در فرآیند گزارشگری را تا ۴۰ درصد افزایش می‌دهد. در طراحی مدل پیشنهادی این پژوهش، به سه سطح مختلف بازخورد توجه شده است: سطح عملیاتی (خطاهای فنی گزارشگری)، سطح تاکتیکی (نواقص فرآیندی) و سطح راهبردی (چالش‌های سیاستی). برای هر یک از این سطوح، مکانیسم‌های خاص جمع‌آوری و تحلیل بازخورد پیشنهاد شده است. به عنوان مثال، در سطح عملیاتی از ابزارهای خودکار شناسایی خطا، در سطح تاکتیکی از سیستم‌های هوش مصنوعی برای تحلیل روندها، و در سطح راهبردی از روش‌های دلفی الکترونیک با مشارکت خبرگان استفاده می‌شود. این رویکرد جامع، بهبود همزمان تمام ابعاد گزارشگری مالی را ممکن می‌سازد.

۴-۱- جمع‌آوری بازخورد

این مضمون شامل روش‌های نظام‌مند برای دریافت بازخورد از ذی‌نفعان مختلف است:

- نظر سنجی از ذی‌نفعان: استفاده از پرسشنامه‌های الکترونیکی و حضوری برای جمع‌آوری نظرات
- استفاده از مشاوران و گزارشات نهادهای نظارتی: بهره‌گیری از تجربیات نهادهای بین‌المللی و داخلی
- مصاحبه با مجریان و کارشناسان: دریافت دیدگاه‌های تخصصی از افراد با تجربه عملی

ساز و کار بازخورد



شکل (۱): نمودار آماری مضامین استخراج شده سازوکار بازخورد

این در حالی است که وجود یک چرخه بازخورد مؤثر می‌تواند نقاط ضعف گزارش‌های مالی را شناسایی کند، تعامل بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را افزایش دهد و به بهبود مستمر استانداردهای حسابداری بینجامد. فقدان چنین سازوکاری در پژوهش‌های موجود، شکافی مهم در ادبیات موضوع محسوب می‌شود، چرا که بازخورد نه تنها می‌تواند کارایی تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را ارتقا دهد، بلکه نقش کلیدی در تحقق مسئولیت پاسخگویی عمومی و شفافیت مالی ایفا می‌کند. این پژوهش با پر کردن این خلا، به طراحی چارچوبی برای نظام بازخورد یکپارچه در گزارشگری مالی بخش عمومی می‌پردازد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، کیفی است و با استفاده از روش تحلیل مضمون به عنوان چارچوب روش‌شناختی، به بررسی عمیق چالش‌ها و راهکارهای مرتبط با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌پردازد. تحلیل مضمون به عنوان یک روش کیفی، امکان استخراج الگوها، مفاهیم و ارتباطات پنهان در داده‌های متنی را فراهم می‌کند و به پژوهشگر کمک می‌نماید تا از طریق کدگذاری و طبقه‌بندی داده‌ها، به مضامین اصلی و زیرمضامین دست یابد. این روش به ویژه در تحقیقاتی که به دنبال درک پیچیدگی‌های مفهومی و ارائه مدل‌های نظری هستند، بسیار کارآمد است. داده‌های کیفی از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته جمع‌آوری شدند. سوالات مصاحبه حول محورهای تجربیات عملی در زمینه گزارشگری مالی بخش عمومی، چالش‌های موجود در سیستم گزارشگری فعلی، راهکارهای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، مکانیسم‌های جمع‌آوری و تحلیل بازخورد طراحی شدند. مدت مصاحبه‌ها بین ۴۵ تا ۹۰ دقیقه متغیر بود. برای افزایش اعتبار پژوهش، از روش مثلث‌سازی محقق و بازبینی مشارکت‌کنندگان استفاده شد. جامعه این پژوهش را خبرگان حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تشکیل می‌دهند که شامل سه گروه اصلی اساتید دانشگاهی (به عنوان صاحب‌نظران نظری)، مدیران مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (به عنوان مجریان و تصمیم‌گیران عملیاتی) و حساب‌رسان دولتی (به عنوان ناظران و ارزیابان نظام گزارشگری مالی) هستند. انتخاب این گروه‌ها به دلیل تخصص و تجربه عملی آن‌ها در حوزه حسابداری بخش عمومی است که می‌تواند ابعاد مختلف چالش‌ها، موانع و راهکارهای بهبود گزارشگری مالی را پوشش دهد. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و با رعایت اصل اشباع نظری انجام شده تا اطمینان حاصل شود که داده‌های گردآوری‌شده از غنای کافی برای تحلیل برخوردار هستند. این روش به دلیل ماهیت تخصصی موضوع تحقیق و نیاز به دستیابی به خبرگان دارای دانش و تجربه عمیق در حوزه گزارشگری مالی بخش عمومی انتخاب گردید. تحلیل داده‌ها در این پژوهش با استفاده از نرم افزار MAXQDA ۲۰۲۰ در سه مرحله انجام شد: ۱. کدگذاری باز: شناسایی مفاهیم اولیه از متن مصاحبه‌ها ۲. کدگذاری محوری: ارتباط بین مفاهیم و تشکیل مضامین ۳. کدگذاری انتخابی: تدوین مدل نهایی و روابط بین

۴-۲- تحلیل و ارزیابی بازخورد

استانداردها

این مرحله شامل فرآیندهای تحلیلی برای درک عمیق بازخوردهای جمع‌آوری شده است:
- تحلیل داده‌های عملکردی: استفاده از روش‌های کمی و کیفی برای ارزیابی اطلاعات
- تدوین گزارش‌های شفاف: ارائه نتایج تحلیل به صورت جامع و قابل فهم
- ارزیابی نقاط قوت و ضعف: شناسایی زمینه‌های نیازمند بهبود

۴-۳- اجرای تغییرات

این مرحله شامل پیاده‌سازی راهکارهای بهبود یافته است:
- پیاده‌سازی فناوری‌های نوین: استفاده از سیستم‌های هوشمند برای گزارشگری
- تغییر در رویه‌های گزارشگری: اصلاح فرآیندهای موجود برای افزایش شفافیت
- آموزش نیروی انسانی: ارتقای مهارت‌های کارکنان برای اجرای تغییرات

۴-۵- نظارت و ارزیابی مجدد

این مضمون به پایش مستمر نتایج تغییرات اجرا شده می‌پردازد:
- بازنگری دوره‌ای: ارزیابی منظم عملکرد سیستم گزارشگری
- نظارت مستمر: پایش پیوسته کیفیت گزارش‌های مالی
- ارزیابی اثربخشی: سنجش تأثیر تغییرات اجرا شده

۴-۳- توسعه برنامه‌های بهبود

این مضمون به طراحی راهکارهای عملی برای ارتقای گزارشگری مالی می‌پردازد:
- تعیین اهداف مشخص: تدوین شاخص‌های قابل اندازه‌گیری برای بهبود
- توسعه برنامه‌های اصلاحی: طراحی مداخلات مبتنی بر شواهد
- همکاری با مراکز علمی: استفاده از دانش دانشگاهی برای به‌روزرسانی

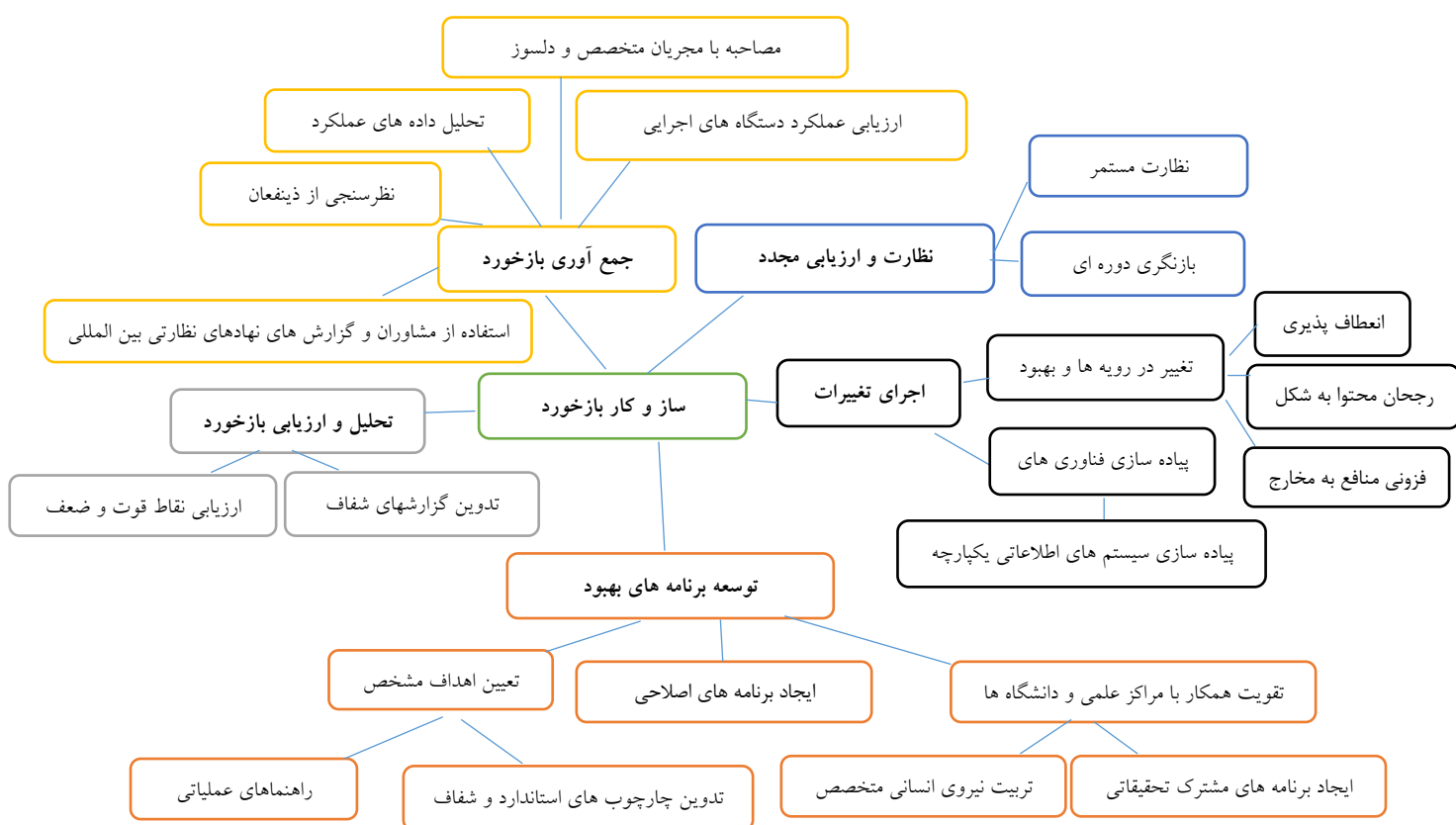
جدول (۳): خلاصه گزارش مضامین استخراج شده سازوکار بازخورد خروجی نرم افزار مکس کیودا

	Documents	Percentage	Percentage (valid)
اجرای تغییرات	۱۷	۹۴,۴۴	۱۰۰,۰۰
توسعه برنامه‌های بهبود	۱۴	۷۷,۷۸	۸۲,۳۵
جمع آموری بازخورد	۱۲	۶۶,۶۷	۷۰,۵۹
تحلیل و ارزیابی بازخورد	۸	۴۴,۴۴	۴۷,۰۶
نظارت و ارزیابی مجدد	۸	۴۴,۴۴	۴۷,۰۶
DOCUMENTS with code(s)	۱۷	۹۴,۴۴	۱۰۰,۰۰
DOCUMENTS without code(s)	۱	۵,۵۶	-
ANALYZED DOCUMENTS	۱۸	۱۰۰,۰۰	-

جدول (۴): مضامین استخراج شده ساز و کار بازخورد برای بهبود گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران

موضوع	مضمون اصلی	مضمون فرعی
ساز و کار بازخورد برای بهبود گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران	جمع آموری بازخورد	نظر سنجی از ذینفعان
		استفاده از مشاوران و گزارشات نهادهای نظارتی بین المللی
		تحلیل داده های عملکرد
		مصاحبه با مجریان متخصص و دلسوز
		ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی
	تحلیل و ارزیابی بازخورد	تدوین گزارش های شفاف

ارزیابی نقاط قوت و ضعف		توسعه برنامه های بهبود
تعیین اهداف مشخص		
ایجاد برنامه های اصلاحی		
تقویت همکاری با مراکز علمی و دانشگاه ها		
پیاده سازی فناوری های جدید		اجرای تغییرات
تغییر در رویه ها و بهبود مستمر		
بازنگری دوره ای		نظارت و ارزیابی مجدد
نظارت مستمر		



شکل (۲): شبکه مضامین استخراج شده سازوکار بازخورد



شکل (۳): مدل مفهومی سازوکار بازخورد برای بهبود عملکرد گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران

۵- نتیجه گیری

یکی از یافته های کلیدی پژوهش، ضرورت حرکت از مدل های سنتی و خطی گزارشگری به سمت یک چرخه بازخورد پویا و مستمر است؛ مدلی که در آن اطلاعات نه تنها ثبت و گزارش می شوند، بلکه در فرایندی بازنگرانه و چندجانبه، بهبود عملکرد را نیز هدایت می کنند. برای تحقق این هدف، پژوهش بر اهمیت سه حوزه کلیدی تأکید دارد: نخست، در بعد فنی، استقرار سامانه های یکپارچه و سازگار با ساختارهای موجود از جمله فناوری هایی مانند SAP و RPA می تواند نقش مهمی در تجمیع و تحلیل داده های مالی ایفا کند. دوم، در بعد انسانی، آموزش و توانمندسازی نیروی انسانی به ویژه در زمینه های مرتبط با فناوری های نوین، تحلیل داده و استانداردهای بین المللی حسابداری، پیش شرط اجرای موفق اصلاحات است. سوم، در بعد سیاست گذاری، تدوین مقررات و استانداردهای مشخص برای بهره برداری از بازخوردهای عملیاتی در تصمیم سازی و بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی ضروری است.

این پژوهش با رویکردی نظام مند به بررسی چالش های موجود در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران پرداخته و راهکارهای عملیاتی و مبتنی بر شواهد برای بهبود آن ارائه داده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که نظام کنونی گزارشگری مالی در ایران با چالش های متعددی در سه بعد ساختاری، فنی و انسانی مواجه است که تحقق اهدافی چون شفافیت، پاسخگویی و کارآمدی را با موانع جدی روبه رو کرده اند. مهم ترین چالش ها شامل پراکندگی سیستم های مالی، ناکارآمدی دستورالعمل های حسابداری، کمبود نیروی انسانی متخصص، تأخیر در نظارت و نبود سازوکارهای مؤثر برای جمع آموری و استفاده از بازخوردها می باشند.

منابع و مأخذ

- [۱] ابدی، محمد. کردستانی، غلامرضا. رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی مدل گزارش‌دهی یکپارچه پایداری شرکتها. پژوهش‌های حسابداری مالی.
- [۲] بهبهانی نیا، پریسا سادات. غلام نژاد سودابه. (۱۴۰۰). اثر حسابرسی داخلی و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: مطالعه موردی وزارت اقتصاد و امور دارایی. دانشگاه الزهراء، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۱۱، شماره ۳، پاییز ۱۴۰۰، صفحات ۳۱-۴۸.
- [۳] پورغفار، جواد. محمدزاده سالطه، حیدر. زینالی، مهدی و مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی. سال هشتم، شماره ۲ (پیاپی ۱۶)، بهار و تابستان (۲۱-۳۶) ۱۴۰۱.
- [۴] جانی، مهدی. پیغه، احمد. فغانی، مهدی. دهقان، محمد حسین، (۱۴۰۰)، نظارت مالی ذیحسابان دستگاه های اجرایی کشور و اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی: بررسی چالشهای مرتبط، نشریه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، سال دوم شماره ۴ (پیاپی ۶ زمستان ۱۴۰۰) - صفحات ۱-۲۳.
- [۵] حامدی، فاطمه. ملاظری، محسن. شعاع کاظمی، مهدی. رحمانی، علی. (۱۴۰۱). مدل پذیرش گزارش دهی یکپارچه در دانشگاه های ایران. پژوهشهای حسابداری و حسابرسی.
- [۶] حسنوند، رضا. اسلامبولچی، امیر. قبادی لموکی، طاهره. صحت، سعید. (۱۴۰۲). طراحی مدل سفارشی سازی خدمات مشتری در صنعت بانکداری با نظریه داده بنیاد. فصلنامه مدیریت پویا و تحلیل کسب وکار.
- [۷] رحمتی، وجیهه. پور زمانی، زهرا. (۱۴۰۰). عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۵۰/ تابستان ۱۴۰۰.
- [۸] رضایی، غلامرضا. زراعتگری، رامین. تقی زاده، رضا. (۱۴۰۰). بررسی آثار پاسخگویی سازمان های بخش عمومی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آنها. مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، (مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین). دوره سیزدهم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، پیاپی ۸۱، صفحه های ۱۵۵-۱۲۳.
- [۹] رضایی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان. بررسی حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۹.
- [۱۰] عزیزی، صدیقه. (۱۴۰۲). طراحی سازوکار های رفع موانع و محدودیت های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی شماره ۱، دوره ۳۰.
- [۱۱] عسگری، منصور. (۱۴۰۰). تأثیر مبنای تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی. فصلنامه مهندسی تصمیم، سال سوم، شماره دهم، پاییز ۱۴۰۰.
- [۱۲] غنبدیان، مرتضی. دهنوی، محمدعلی. قوام سعیدی، محمد. (۱۳۹۶). بررسی موانع و مشکلات سیستم های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولدسازی و مدیریت داراییها در ایران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳(۲) ۱۹۸ - ۲۰۸.
- [۱۳] غلامی، ملک محمد، فخاری. حسین، ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۹). تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. نشریه حسابداری دولتی. (شماره دوره)، ۶۹-۸۴.
- پژوهش همچنین نشان می‌دهد که جمع‌آوری بازخورد از ذی‌نفعان کلیدی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه، دیوان محاسبات کشور، نهادهای نظارتی و دانشگاه‌ها، اقدامی راهبردی برای شناسایی دقیق نقاط ضعف سیستم گزارشگری مالی به شمار می‌رود. بررسی این بازخوردها، حاکی از وجود نارضایتی گسترده نسبت به پیچیدگی مقررات، عدم تطابق با استانداردهای بین‌المللی، و ضعف شفافیت در گزارش‌های مالی است. از این رو، حرکت به سمت تطبیق نظام حسابداری ایران با استانداردهای IPSAS نه تنها یک نیاز فنی، بلکه ضرورتی برای جلب اعتماد عمومی و نهادهای بین‌المللی محسوب می‌شود. در زمینه اجرای اصلاحات نیز پیشنهاد شده است که فرآیند تغییر به صورت تدریجی و آزمایشی، به‌ویژه در نهادهای پیشرو مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی آغاز شود. استقرار سازوکارهای تشویقی برای مشارکت فعال کارکنان و ذی‌نفعان و نهادینه‌سازی فرهنگ بازخوردگیری از دیگر الزامات موفقیت‌آمیز این تغییرات است. همچنین، تشکیل کمیته‌های ویژه با عضویت نهادهای نظارتی و علمی برای نظارت مستمر، ارائه گزارش‌های دوره‌ای به مجلس، و راه‌اندازی سامانه‌های پایش آنلاین عملکرد مالی از جمله راهکارهای پیشنهادی برای تضمین اثربخشی و پایداری این اصلاحات به شمار می‌روند.
- این پژوهش همچنین تأکید می‌کند که نظارت و ارزیابی مستمر، حلقه نهایی و حیاتی چرخه بهبود گزارشگری مالی است. بدون یک چارچوب نظام‌مند برای ارزیابی اثربخشی اقدامات انجام‌شده، امکان اصلاح به‌موقع مسیر و جلوگیری از تکرار خطاهای گذشته وجود نخواهد داشت. به همین منظور، طراحی شاخص‌های کمی و کیفی برای ارزیابی عملکرد سیستم‌های مالی و استفاده از داشبوردهای مدیریتی و سیستم‌های هشدار زود هنگام توصیه می‌شود. همچنین، تشکیل کارگروه‌های تخصصی متشکل از نمایندگان نهادهای کلیدی مانند وزارت اقتصاد، مجلس شورای اسلامی و مراکز دانشگاهی می‌تواند به ایجاد شاخص‌های پایش دینامیک و متناسب با استانداردهای بین‌المللی کمک کند.
- از منظر نظری، این پژوهش با ارائه یک مدل بومی مبتنی بر ویژگی‌های خاص نظام مالی ایران، ادبیات موجود در حوزه گزارشگری مالی بخش عمومی را توسعه داده است. مدل پیشنهادی با تلفیق دیدگاه‌های علمی و اجرایی، و توجه توأمان به ابعاد فنی و انسانی، می‌تواند توسط سازمان‌های مختلف برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، ارزیابی عملکرد و آموزش مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، پژوهش با محدودیت‌هایی نظیر دشواری دسترسی به داده‌های برخی سازمان‌های دولتی و مقاومت در برابر تغییر مواجه بوده است که باید در مطالعات آتی مدنظر قرار گیرند. در پایان، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده به بررسی نقش فناوری‌های نوین مانند بلاکچین و هوش مصنوعی در ارتقای شفافیت مالی در بخش عمومی پرداخته و از طریق مطالعات تطبیقی، تجربیات کشورهای موفق در طراحی و پیاده‌سازی سازوکارهای بازخورد و نظارت مالی مورد تحلیل قرار گیرد.

- [۱۴] کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین (۱۳۹۱). چالش های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۲ (۴۸) ۲۳-۴۴.
- [۱۵] محمدی، علی. محمدزاده ساطقه، حیدر. دیانتی دیلمی، زهرا. و اقدم مزرعه، یعقوب، (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین کننده چالش های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی سال ۱۶، شماره ۶۳، پائیز ۱۳۹۸، صفحات ۲۷ تا ۵۱.
- [۱۶] محمودی نیا، داود. دلالی اصفهانی، رحیم. انجورداد، جکوب. بخشی دستجردی، رسول. (۱۳۹۵). نظریه بازی ها و نقش آن در تعیین سیاست های بهینه در تقابل استراتژیک بین سیاست گذار پولی و مالی (کاربردی از نظریه باز یهای دیفرانسیلی و استاکلیبرگ)، فصلنامه مطالعات اقتصادی کاربردی ایران، دوره ۵، شماره ۱، ۳۴-۱.
- [۱۷] نورانی، حسین. اخلاقی یزدی نژاد، اسماعیل. (۱۴۰۲). ارایه الگوی رفع چالشها و تنگنایهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال نهم، شماره ۲ (پیاپی ۱۸)، بهار و تابستان ۱۴۰۲، ۱۴۱-۱۵۶.
- [۱۸] Accenture. (۲۰۲۳). **AI-powered Financial Reporting in Public Sector**. Digital Government Series.
- [۱۹] Ballesteros, B. C., Bisogno, M. (۲۰۲۰). **Public Sector Accounting Reforms and the Quality of Governance**. Public Money & Management, ۴۱(۲), ۱۰۷-۱۱۷.
- [۲۰] Argyris, C., Schön, D. A. (۱۹۷۸). **Organizational Learning: A Theory of Action Perspective**. Addison-Wesley.
- [۲۱] Deloitte. (۲۰۲۲). **Real-time Feedback Systems for Public Financial Management**. Government Insights.
- [۲۲] Dambra, M., Even-Tov, O.N., James. P. (۲۰۲۳). **The Economic Consequences of GASB Financial Statement Disclosure**. Journal of Accounting and Economics ۷۵ (۲۰۲۳) ۱۰۱-۵۵۵.
- [۲۳] Elmore, R. F., Hill, M. (۱۹۸۵). **Policy Design and the Politics of Implementation**. University of Tennessee Press.
- [۲۴] Freeman, R.E. (۱۹۸۴). **Strategic management: A stakeholder approach**. Pitman Publishing.
- [۲۵] Hill, M., Hupe, P. (۲۰۲۲). **Implementing Public Policy: Governance in Theory and Practice**. Sage.
- [۲۶] IFAC. (۲۰۲۲). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. International Federation of Accountants.
- [۲۷] Ismail, S. (۲۰۲۲). **Perception of the Malaysian Federal Government Accountants of the Usefulness of Financial Information under an Accrual Accounting System: A Preliminary Assessment**. Meditari Accountancy Research, ahead-of-print.
- [۲۸] Lu, H., Shin, J.E., Zhang, M. (۲۰۲۳). **Financial Reporting and Disclosure Practices in China**. Journal of Accounting and Economics ۷۶ (۲۰۲۳) ۱۰۱۵۹.
- [۲۹] Pina, V., Torres, L., Yetano, A. (۲۰۲۰). **The Influence of Stakeholders on the Transparency and Integrity of Public Sector Reporting**. Public Integrity, ۲۲(۱), ۱-۱۷.
- [۳۰] Yang, K., Holzer, M. (۲۰۰۶). **The Performance–Trust Link: Implications for Performance Measurement**. Public Administration Review, ۶۶(۱), ۱۱۴-۱۲۶.