

Research Paper

## Explaining the transparency model of financial reporting in the country's public sector based on accrual accounting

Reza Sotudeh<sup>1,\*</sup> , Bahareh Barahooi Pirnia<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Assistant Professor, Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran

<sup>2</sup>Ph.D. Student, Department of Accounting, Technical and Vocational University, Tehran, Iran

Received: 2025/04/04    Revised: 2025/04/30    Accepted: 2025/05/31

### Abstract

Transparency in public sector financial reporting is of critical importance and can have a profound impact on improving governmental financial and managerial processes as well as enhancing public trust. The main objective of the present study is to develop a financial reporting transparency model for the public sector based on accrual accounting. The research employs a mixed-methods approach (qualitative and quantitative) conducted in 2024. In the qualitative phase, using interviews with 17 experts and the grounded theory method, the dimensions, components, and indicators of the public sector financial reporting transparency model were extracted. In the quantitative phase, to validate the indicators, a researcher-designed questionnaire was distributed among 278 participants, including faculty members, public sector accountants, financial managers, and auditors of the Iranian Supreme Audit Court. Cronbach's alpha was used to assess questionnaire reliability, the Kolmogorov–Smirnov test for data normality, and t-tests for indicator validation. According to experts, the model includes seven main dimensions (budgeting, transparency, monitoring and evaluation, objectives, qualitative characteristics of information, resources, and reporting) along with 13 components and 46 indicators.

**Keywords:** Transparency, Public sector, Financial reporting, Accrual accounting.

\* Corresponding author. [sotudeh@meybod.ac.ir](mailto:sotudeh@meybod.ac.ir)

2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.223195>

## تبیین الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی

رضا ستوده<sup>۱\*</sup> ID، بهاره براهویی پیرنیا<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۱۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۲/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۰

### چکیده

شفافیت در گزارشگری مالی بخش عمومی کشور از اهمیت بسزایی برخوردار است و می‌تواند تأثیر عمیقی بر بهبود فرایندهای مالی و مدیریتی دولت و افزایش اعتماد عمومی شهروندان داشته باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی مبتنی بر حسابداری تعهدی است. روش پژوهش به صورت آمیخته (کیفی و کمی) بوده و در سال ۱۴۰۳ صورت گرفته است. در بخش کیفی از طریق روش مصاحبه با ۱۷ نفر از خبرگان به روش نظریه داده بنیاد، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی استخراج گردید و در بخش کمی جهت اعتبار سنجی شاخص‌ها از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخته بین ۲۷۸ نفر از اعضای هیأت علمی، حسابداران بخش عمومی، مدیران مالی و حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور توزیع گردید. از ضریب آلفای کرونباخ جهت سنجش پایایی سؤال‌های پرسش‌نامه، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت نرمال بودن داده‌ها و آزمون تی جهت اعتبار سنجی شاخص‌ها استفاده گردید. در بخش کیفی طبق نظر خبرگان، الگو شامل ۷ بُعد اصلی (بودجه‌ریزی، شفافیت، نظارت و ارزیابی، اهداف، ویژگی کیفی اطلاعات، منابع، گزارشگری) و همچنین ۱۳ مؤلفه و ۴۶ شاخص می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** شفافیت، بخش عمومی، گزارشگری مالی، حسابداری تعهدی.

\* نویسنده مسئول. [sotudeh@meybod.ac.ir](mailto:sotudeh@meybod.ac.ir)

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.223195>

## ۱. مقدمه

گزارشگری مالی و کیفیت آن در شرکت‌های بخش عمومی، یکی از جنبه‌های حیاتی و کلیدی چشم‌انداز اقتصادی هر کشور محسوب می‌شود. این موضوع دارای پیامدهای گسترده‌ای در زمینه شفافیت، مسئولیت‌پذیری و در نهایت، رشد و توسعه اقتصادی است (وسون و همکاران، ۲۰۲۴). در جهان پیچیده و پرتلاطم امروزی، دستیابی به اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، امری حیاتی و فزاینده‌تر از همیشه است. شفافیت در گزارشگری مالی بخش عمومی، نقش کلیدی در جلب اعتماد عمومی و افزایش پاسخگویی دولت‌ها در قبال منابع عمومی و هزینه‌های انجام‌شده ایفا می‌کند. حسابداری تعهدی، به عنوان یک روش نوآورانه و کارآمد، ابزاری قدرتمند در اختیار دولت‌ها قرار می‌دهد تا با دقتی مثال‌زدنی، وضعیت مالی خود را به تصویر کشیده و تصمیمات آگاهانه‌تر و مؤثرتری در زمینه تخصیص منابع و برنامه‌ریزی مالی اتخاذ نمایند. این روش، با ارائه یک چارچوب سیستماتیک و منسجم، فراتر از حسابداری نقدی سنتی، امکان مدیریت مالی پویاتر را برای دولت‌ها فراهم می‌آورد. از منظر حسابداری، بهبود دقت و افزایش کیفیت گزارشگری مالی جهت پاسخگویی مدیران به استفاده‌کنندگان، امری ضروری است (آریا پناه و همکاران، ۱۴۰۱). ویژگی‌های کیفی اساسی که اطلاعات مالی باید دارای آنها باشد تا برای تصمیم‌گیری کاربران مفید و قابل اتکا باشد، عبارتند از مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن. این ویژگی‌ها باید در گزارشگری مالی به طور جد مورد توجه قرار گیرند تا اطلاعات ارائه شده، نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده سازد (کاماروما و همکاران، ۲۰۰۹). همچنین، بهبود شاخص‌های اقتصادی را به همراه دارد (ستوده و خوشرو معینی، ۱۴۰۳). پیاده‌سازی حسابداری تعهدی منجر به بهبود تخصیص منابع اقتصادی در سازمان‌ها می‌گردد.

بودجه، ستون اصلی توسعه، خطمشی و پاسخگویی در هر کشوری است (داونز و همکاران، ۲۰۱۷). بودجه‌ریزی دولتی در سیر تحول تاریخی خود متناسب با نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه، شیوه‌های گوناگونی را تجربه کرده است و متناسب با تغییر نقش دولت‌ها در امور اجتماعی و اقتصادی جامعه، ارتقا یافته و تکمیل‌تر شده است. برای دستیابی به نظام مطلوب مالی و گزارشگری، نظام بودجه‌ریزی باید مورد بررسی قرار گیرد تا متناسب با آن حسابرسی مؤثر و کارآمد صورت گیرد. بدیهی است اجرای یک سیستم بودجه‌ریزی مناسب به صورت کارا و اثربخش، مستلزم وجود یک سیستم نظارت و حسابرسی متناسب با آن است. لذا ضروری است هنگام تغییر روش‌های بودجه‌ریزی، حسابرسی و نظارت بر آن نیز متحول شود (پیفه و همکاران، ۱۴۰۰). به کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی بهینه به جهت تأثیر آن بر ابعاد مختلف اداره جوامع انسانی، امری حائز اهمیت است. در ایران نیز اصلاح نظام بودجه به منظور مرتبط‌سازی مصارف بودجه با عملکرد سازمان، از سال‌ها پیش مورد توجه بوده است. در نتیجه، نهاد برنامه‌ریزی و بودجه کشور، بودجه‌ریزی عملیاتی را جایگزین روش‌های قبلی نمود. با این حال، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد همواره با چالش‌هایی نیز روبه‌رو بوده است (حبیب زاده بایگی و امینی، ۱۴۰۱).

شفافیت در گزارشگری مالی، به ویژه در بخش عمومی، امری حیاتی برای تضمین پاسخگویی، اعتماد عمومی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در زمینه سیاست‌گذاری و مدیریت منابع است. حسابداری تعهدی به عنوان یک چارچوب مفهومی قدرتمند، امکان ثبت و گزارشگری دقیق تراکنش‌های مالی را بر اساس تعهدات و حقوق ایجاد شده فراهم می‌کند. این روش، برخلاف حسابداری نقدی، بر شناسایی درآمد و هزینه در زمان وقوع آن تأکید دارد که منجر به ارائه تصویری واقع‌بینانه‌تر از وضعیت مالی نهادهای عمومی می‌شود. در این مقاله، استدلال می‌شود که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند شفافیت را در چند جنبه کلیدی ارتقا دهد.

شفافیت در گزارشگری مالی بخش عمومی کشور از اهمیت بسزایی برخوردار است و می‌تواند تأثیرات عمیقی بر بهبود فرآیندهای مالی و مدیریتی دولت و افزایش اعتماد عمومی شهروندان داشته باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که شفافیت در گزارشگری مالی بخش عمومی، اعتماد عمومی را جلب می‌کند. وقتی شهروندان از نحوه هزینه‌کرد منابع عمومی و وضعیت مالی دولت آگاه باشند، احساس امنیت و اعتماد بیشتری خواهند کرد. این امر منجر به افزایش مشارکت شهروندان در فرآیند تصمیم‌گیری‌های مالی دولت و بهبود مدیریت ریسک می‌شود. گزارشگری مالی شفاف، دولت‌ها را وادار می‌کند تا در برابر تصمیمات مالی خود پاسخگو باشند. این موضوع باعث بهبود فرآیندهای نظارتی و کاهش فساد مالی می‌شود. همچنین، شهروندان می‌توانند با اطمینان بیشتری عملکرد دولت‌ها را ارزیابی کرده و در صورت لزوم، درخواست اقدامات اصلاحی را مطرح کنند. حسابداری تعهدی با ارائه تصویری دقیق و جامع از وضعیت مالی و تعهدات آتی، به مدیران دولتی کمک می‌کند تا منابع را بهینه‌تر تخصیص داده و تصمیمات مالی بهتری اتخاذ کنند. این روش حسابداری، برنامه‌ریزی مالی و بودجه‌ریزی را بهبود می‌بخشد و دولت را در مدیریت کارآمد منابع یاری می‌رساند. شفافیت در گزارشگری مالی، نقاط قوت و ضعف عملکرد مالی بخش عمومی را آشکار می‌سازد. این اطلاعات ارزشمند، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا کارایی و اثربخشی برنامه‌ها و پروژه‌های خود را بهبود بخشیده و کیفیت خدمات عمومی را ارتقا دهند. همچنین، دسترسی به اطلاعات مالی شفاف و دقیق، تصمیم‌گیری آگاهانه در زمینه سیاست‌گذاری و تخصیص منابع را تسهیل می‌کند. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و شفافیت در گزارشگری مالی، کشور را با استانداردهای بین‌المللی همسو می‌سازد. این همسویی می‌تواند منجر به جذب سرمایه‌گذاری خارجی، بهبود رتبه‌بندی اعتباری کشور و افزایش اعتماد جامعه بین‌المللی شود. همچنین، شفافیت مالی، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا مشکلات مالی و اقتصادی را در مراحل اولیه شناسایی کرده و از بروز بحران‌های مالی پیشگیری کنند. این امر به نفع ثبات اقتصادی و اجتماعی کشور است و به حفظ اعتماد عمومی کمک شایانی می‌کند. در مجموع، این پژوهش با ارائه الگویی شفاف و کاربردی برای گزارشگری مالی بخش عمومی مبتنی بر حسابداری تعهدی، نقش مهمی در افزایش اعتماد عمومی و بهبود مدیریت مالی دولت ایفا خواهد کرد. هدف این پژوهش، تبیین الگوی شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی مبتنی بر حسابداری تعهدی است. پژوهش حاضر، ابعاد، مؤلفه‌ها

و شاخص‌های مختلف الگو را شناسایی کرده و راهکارهایی عملیاتی برای بهبود شفافیت و کارایی گزارشگری مالی ارائه می‌دهد.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

جهت‌گیری پژوهش‌های مرتبط با اصلاحات حسابداری در بخش عمومی طی سه دهه گذشته به طور قابل توجهی دستخوش تحول شده است (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۴). در جوامع مدنی، شهروندان به اطلاعاتی نیاز دارند که درک و نظارت آن‌ها را بر مدیریت منابع عمومی تسهیل کند (کوادرادو بالستروس و بیسگنو، ۲۰۲۱). گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابزارهای قدرتمندی برای افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت‌ها به شهروندان هستند. گزارشگری مالی، فرآیندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی جمع‌آوری، تحلیل و به استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود. این فرایند در بخش عمومی، باید شفاف، جامع و به موقع انجام شود تا شهروندان از نحوه استفاده از منابع عمومی و وضعیت مالی دولت آگاه شوند. صورت‌های مالی، گزارش‌های عملکردی و بودجه‌ای، اجزای اصلی گزارشگری مالی هستند که درک شهروندان از درآمد، هزینه‌ها و دارایی‌های دولت را بهبود می‌بخشند. اطلاعات حسابداری ارائه‌شده توسط مدیران بخش دولتی، شفافیت و پاسخگویی را ممکن ساخته و به شهروندان اجازه می‌دهد تا در فرایند سیاسی مشارکت داشته باشند (یووانوویچ و واشیچک، ۲۰۲۱؛ نیکول و همکاران، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، روشی است که بودجه را بر اساس اهداف و برنامه‌های مشخص تخصیص می‌دهد. این روش، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا منابع را بهینه مدیریت کرده و عملکرد خود را بهبود بخشند. تعریف اهداف قابل اندازه‌گیری، تخصیص منابع بر اساس این اهداف و ارزیابی عملکرد، اجزای کلیدی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هستند. این دو ابزار، مزایای زیادی برای شهروندان و دولت‌ها به همراه دارند. افزایش شفافیت در مدیریت منابع عمومی، بهبود پاسخگویی دولت‌ها، بهینه‌سازی منابع و کاهش هزینه‌ها، و ارتقای کیفیت خدمات عمومی از جمله این مزایا هستند. همچنین، درک عمومی مبنی بر ضرورت افزایش مسئولیت‌پذیری مالی و بهبود پایداری در مدیریت منابع عمومی و هزینه‌های دولتی وجود دارد (روژه و بوتیکا، ۲۰۲۱). در نتیجه، اطلاعات حسابداری تأثیر قابل توجهی بر فرایند سیاسی و مدیریت منابع عمومی از نظر اجتماعی و اقتصادی بر جای می‌گذارد (ایهلایی و همکاران، ۲۰۲۱).

کشورهای در حال توسعه برای بهبود استانداردهای زندگی مردم خود با چالش‌های گوناگونی روبرو هستند. یکی از نیازهای اساسی برای موفقیت در این راه، مدیریت بهینه منابع مالی است. برای دستیابی به این مهم، لازم است سیستم‌های مالی کارا شده و در آنها تحول ایجاد شود. موفقیت در تحول حسابداری بخش عمومی، علاوه بر نیاز به منابع بودجه‌ای، منوط به منابع انسانی، فناوری اطلاعات و حمایت سیاسی و مدیریتی است (چان، ۲۰۰۶).

سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، گامی ضروری در راستای اصلاح فرایند بودجه‌ریزی است (مکناب و میلیس، ۲۰۰۳). سیستم اطلاعاتی حسابداری، ابزاری قدرتمند در دستیابی به اهداف سازمان است (بلفو و تریگو، ۲۰۱۳). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، برنامه‌ای راهبردی است که سازمان را در مسیر دستیابی به اهداف عملیاتی راهنمایی می‌کند (ملکرز و ویلوگی، ۲۰۰۱). اصلاح فرآیند بودجه‌ریزی علاوه بر منابع انسانی و مالی مستلزم سرمایه‌گذاری معنی‌دار در تکنولوژی اطلاعات و سیستم‌های اطلاعات مدیریت است (پورغفار و همکاران، ۱۴۰۱). در سه دهه گذشته تحولات عمده مدیریت عمومی و به‌ویژه استقرار حسابداری تعهدی، مشخصه بخش عمومی بسیاری از کشورها بوده است. نظام مالی بخش عمومی ایران نیز در فرآیند اجرایی شدن این تحولات قرار دارد، با توجه به شواهد موجود، مبنی بر عدم به‌کارگیری کامل و مناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، توجه به مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مهم است. با توجه به الزام سازمان‌های دولتی به اجرای حسابداری تعهدی و حسابرسی عملکرد، بخش عمومی کشور در برابر چالشی اساسی قرار دارد. برای انطباق با این تغییرات حسابداری، ضروری است که سازمان‌های دولتی فرآیندهای داخلی خود را بازنگری و با نیازهای حسابداری تعهدی هماهنگ کنند. همچنین، مدیران و کارکنان بخش عمومی باید در این زمینه آموزش دیده و با فرآیندهای جدید آشنا شوند. توجه به فرآیندهای یادگیری و رشد کارکنان، در کنار تغییرات ساختاری و فرآیندی، اهمیت زیادی در موفقیت این تحول خواهد داشت (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۱.۲. پیشینه پژوهش

صفرزاده و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی به روند تکامل پژوهش‌ها در زمینه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی تدوین شده و به شناسایی مسیرهای بالقوه برای پژوهش‌های آینده پرداختند. این مطالعه با مرور جامع ادبیات پژوهشی به بررسی پیامدهای منفی پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی زمینه‌های پژوهشی آینده می‌پردازد. نمونه مورد بررسی شامل ۱۰۶ مقاله بین‌المللی (۱۹۸۰-۲۰۲۲) از مجلات حوزه حسابداری و مدیریت بخش عمومی و ۷۱ مقاله داخلی (۱۳۶۰-۱۴۰۲) است. یافته‌ها نشان می‌دهد توجه به پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سال‌های اخیر افزایش چشمگیری یافته است. در سطح درون‌سازمانی، مقاومت در برابر تغییر، از جمله ایجاد نفاق سازمانی و ترس از دست‌دادن استقلال و افزایش سازوکارهای کنترلی، پرتکرارترین چالش‌ها بوده است. در سطح برون‌سازمانی نیز کاهش قابلیت اتکا و شفافیت، و تضعیف کنترل و پاسخگویی دموکراتیک، از مهم‌ترین پیامدهای منفی شناسایی شده‌اند. پژوهش‌های داخلی تاکنون عمدتاً بر امکان‌سنجی و موانع اجرای حسابداری تعهدی متمرکز بوده‌اند و بررسی مستقلی از پیامدهای منفی این سیستم انجام نشده است. این مقاله با مرور ادبیات حسابداری تعهدی در بخش عمومی، تحولات، نقدها و دیدگاه‌های مخالف را بررسی کرده و با شناسایی شکاف‌های پژوهشی، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده ارائه می‌دهد. این پژوهش

با تمرکز بر شکاف‌های پژوهشی، به ادبیات اصلاحات حسابداری بخش عمومی افزوده و پیامدهای گسترده آن را برای سیاست‌گذاران، مانند دیوان محاسبات، برجسته می‌کند.

حیدری و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پذیرش و به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ بر کیفیت گزارشگری بانک‌ها پرداختند. روش پژوهش توصیفی-تحلیلی از نوع پیمایشی است که به‌منظور گردآوری و جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه پژوهش از نوع محقق ساخته است. جامعه آماری شامل مدیران ارشد، اعضای هیئت‌مدیره، هیئت عامل و کارشناسان ارشد بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، حسابرسان و اساتید دانشگاه هستند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پذیرش و به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹، عدم تقارن اطلاعاتی بین بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری مختلف را از طریق تأکید بر حسابداری ارزش منصفانه، کاهش می‌دهد. شناسایی و ارائه اطلاعات به‌موقع در خصوص زیان اعتباری مورد انتظار در بانک‌ها از دیگر یافته‌های پژوهش است. علاوه بر آن، ارتقای مسئولیت پاسخگویی بانک‌ها، جلوگیری از فساد در امر تسهیلات، افزایش خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری در بانک‌ها و شناسایی و شفاف‌سازی طبقات مطالبات غیر جاری در بانک‌ها نیز از یافته‌های پژوهش حاضر می‌باشد. افزایش شفافیت و شناسایی به‌موقع زیان اعتباری مورد انتظار نیز از مهم‌ترین مزایای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ می‌باشد. نتایج پژوهش نشان داد که پذیرش و به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹، کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی و بدهی‌ها، کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را در بانک‌ها افزایش می‌دهد.

ستوده و خوشرو (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی در کشور پرداختند. پژوهش به صورت کیفی و جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها و مدیران اجرایی سازمان‌های دولتی و حسابرسان سازمان‌های دولتی هستند. با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و دریافت نظر خبرگان، مفاهیم مربوطه به چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور استخراج گردید. بر اساس نتایج ۱۲ چالش اصلی مؤثر بر گزارشگری مالی بخش عمومی شناسایی شدند. با استفاده از رویکرد تحلیل مؤلفه اصلی این نتیجه حاصل گردید که چالش‌های حوزه سیستم حسابداری، عوامل اقتصادی و نیروی انسانی به ترتیب مهم‌ترین چالش‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری در بخش عمومی کشور هستند. همچنین، نبود سیستم‌های حسابداری مدرن، یکپارچه و منطبق با فرآیند اجرایی فعالیت‌های دولتی مهم‌ترین عامل مؤثر بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی کشور است.

عابدینی چایجان و سلگی (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی اثربخشی نظارت تخصصی بودجه در نظام کنترل و نظارت از دیدگاه مدیران (مدیران کل) پرداختند. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و توسعه‌ای و از نظر

روش ترکیبی از نوع آمیخته اکتشافی است. در بخش کیفی با به‌کارگیری تکنیک مصاحبه عمیق و روش تحلیل مضمون، با استفاده از راهبرد نمونه‌گیری هدفمند و روش نمونه‌گیری نظری. در بخش کمی، داده‌ها با استفاده از پرسشنامه گردآوری شد و تحلیل‌ها از طریق مدلسازی معادلات ساختاری و بررسی برازش مدل انجام گرفت. مؤلفه‌های مدل پژوهش، در سطح جامعه، از اثربخشی برخوردار بوده و تأثیر مثبت و معناداری دارند. بدین ترتیب که مؤلفه‌ها در جامعه مدیران کل شامل (ارزیابی و کنترل، طرح‌ریزی، انگیزش و اجرا، اقدام اصلاحی). همچنین، شاخص‌های جامعه مدیران کل به ترتیب (تعیین نقاط قوت و ضعف عملکرد، بهبود تصمیم‌های مدیریتی) بیشترین تأثیر بر اثربخشی را دارند. از ویژگی‌های بارز یک نظام کارآمد کنترل‌های مدیریتی، برخوردار از قابلیت کنترل‌های حال‌نگر و آینده‌نگر است. این قابلیت‌ها با پیش‌بینی و تشخیص به‌موقع، احتمال وقوع بی‌انضباطی مالی را کاهش می‌دهد. استقرار نظام کنترل‌های داخلی مؤثر، کاهش ریسک وقوع تخلف‌های مالی را به دنبال دارد.

مهدوی و همکاران (۱۴۰۲) در مطالعه‌ای ترکیبی، به ارزیابی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. در بخش کیفی این پژوهش، از طریق غربالگری سیستماتیک، زمینه‌های چالش‌برانگیز شناسایی شدند. سپس طی دو مرحله تحلیل دلفی، پایایی ابعاد شناسایی‌شده مورد بررسی قرار گرفت. بخش کمی پژوهش نیز با استفاده از تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، به ارزیابی این زمینه‌ها در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران پرداخت. نتایج بخش کیفی مطالعه، وجود ۹ زمینه چالش‌برانگیز را نشان داد که طی فرآیند تحلیل دلفی فازی، ۸ معیار به‌عنوان دلایل اصلی شکاف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تأیید شد. در بخش کمی نیز مشخص گردید چالش به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عامل مؤثری در ایجاد شکاف پیاده‌سازی در اداره کل مذکور است. این مطالعه نشان می‌دهد که علی‌رغم تلاش‌های صورت‌گرفته در سالیان گذشته برای بهبود پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی از طریق اصلاحیه‌های مختلف، فقدان پوشش جنبه‌های مختلف استانداردهای تدوین‌شده در مرحله اجرا، چالش‌هایی را در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران ایجاد کرده است.

پورغفار و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به ارائه الگوی مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری به‌هنگام در بخش عمومی ایران پرداختند روش کیفی با رویکرد داده‌بنیاد است، پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ الگوی مفهومی ارائه شده است. بعد از تحلیل داده‌ها، ۱۳۳ کد اولیه در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به -هنگام شناسایی شد، ۳۸ کد در مقوله‌های اصلی شرایط علی، ۳۵ کد در بستر زمینه، ۱۵ کد در بخش شرایط مداخله‌گر، ۴ کد پدیده محوری، ۲۱ کد در راهبردها و ۲۰ کد در پیامدها. کدها در نهایت بر اساس ۲۵ مقوله فرعی دسته‌بندی شدند: معماری سازمانی و برنامه راهبری شرکتی (۱۰ کد)، ساختار تیمی و سازمانی و فرایندگرایی (۱۳ کد)، زیرساخت و فناوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی و سازمان برنامه و بودجه (۱۵ کد)،

الزامات قانونی و نظام حسابداری و حسابرسی (۷ کد)، سیاست‌های مدیریتی و نگرش مدیران و شاخص‌های ارزیابی عملکرد (۱۸ کد)، مدیریت ترازنامه‌ای دولت و بهای تمام شده (۱۰ کد)، منابع انسانی، ادراک مشترک و نظارت و گردآوری اطلاعات (۱۵ کد)، هوشمندی کسب‌وکار (۱۳ کد)، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، نگرش سیستمی و پاسخگویی (۱۲ کد)، اثرات سطح ملی، اقتصادی (۱۲ کد) و بهره‌وری (۸ کد). پیفه و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی پرداختند. جامعه آماری پژوهش را کارشناسان امور مالی و بودجه شرکت‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان تشکیل می‌دهند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است که نتایج حاصل، حاکی از رابطه معنادار بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی است.

محمدی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به تبیین الگوی مطلوب کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی با استفاده از رویکرد زمینه بنیان پرداختند. این پژوهش از لحاظ رویکرد، کیفی و از لحاظ هدف، اکتشافی است که داده‌های آن از طریق مصاحبه از ۲۷ نفر خبره منتخب به روش گلوله برفی در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نمی‌باشد. توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی و تصمیمات مدیریتی به عنوان شرط علی، نظام بودجه‌ریزی و عوامل رفتاری به عنوان عوامل زمینه‌ای، اقتصاد مقاومتی، پایداری مالی و انسجام سازمانی به عنوان شرایط مداخله‌گر در این پژوهش شناخته شده‌اند. پیامد افزایش کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی عبارت است از بهبود کارایی و عملکرد نهادهای عمومی، صرفه‌جویی در هزینه‌های کشور، افزایش سطح مطالبات شهروندی.

وسون و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای دسته‌بندی خطاهایی را بررسی کردند که می‌توانند یکپارچگی گزارشگری مالی در بخش عمومی هند را به چالش بکشند. این خطاها شامل خطاهای حسابداری، اشتباهات قانونی، اشتباهات حساب‌برسان، اشتباهات مدیران و اشتباهات تکراری می‌شوند. این‌گونه اشتباهات، صحت و قابل اتکای گزارش‌های مالی و پیامدهای آن را برای سهام‌داران، از جمله سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان و عموم مردم، به خطر می‌اندازد. هدف این پژوهش، از طریق تحلیل جامع این موضوعات، افزایش درک چالش‌ها و آسیب‌پذیری‌ها در گزارشگری مالی در بخش عمومی هند است. یافته‌ها و نکات ارائه‌شده در این مطالعه، برای تقویت شفافیت و اعتماد به گزارشگری مالی در هند حیاتی هستند و نقش مدیران، حساب‌برسان و کمیته حسابرسی را در ارائه صورت‌های مالی عادلانه و شفاف به استفاده‌کنندگان برجسته می‌کند.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، از نوع کاربردی و در بازه زمانی سال ۱۴۰۳ صورت گرفته است. روش انجام پژوهش آمیخته بوده که به صورت کیفی و کمی انجام گردیده است. در مرحله اول، از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد (به‌عنوان روش اصلی تحقیق در بخش کیفی) استفاده شد تا ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی شناسایی گردد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل حسابداران، حسابداران بخش عمومی، حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران مالی و اعضای هیأت علمی دانشگاه می‌باشد که انتخاب نمونه آماری بر اساس معیارهای زیر صورت گرفته است:

۱. رشته تخصصی: حسابداری، حسابرسی یا مدیریت.

۲. سابقه کاری بیش از پنج سال.

۳. اشتغال در حرفه مرتبط.

۴. انجام پژوهش در زمینه بخش عمومی (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی یا شفافیت گزارشگری مالی).

در پژوهش حاضر، تعداد ۱۷ نفر از حسابداران بخش عمومی، حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران مالی و اعضای هیأت علمی دانشگاه به‌عنوان نمونه آماری به صورت هدفمند انتخاب شدند. این پژوهش با استفاده از روش مصاحبه با خبرگان و اشباع نظری بر اساس نظریه داده بنیاد، به استخراج ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی می‌پردازد. در مرحله دوم که به صورت کمی انجام شده، الگوی تدوین شده در قالب پرسشنامه محقق ساخته بین نمونه آماری توزیع گردید تا اعتبار الگوی استخراج شده سنجیده شود. به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای آن، جامعه مورد بررسی شامل اعضای هیأت علمی، حسابداران بخش عمومی، مدیران مالی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد که با تبادل نظر با اساتید و خبرگان حرفه انتخاب شده‌اند. روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی (در دسترس) بوده و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف حدود ۲۷۸ نفر محاسبه گردید. پرسشنامه مورد استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای با گزینه‌های «بسیار مطلوب» (۵)، «مطلوب» (۴)، «متوسط» (۳)، «نامطلوب» (۲) و «بسیار نامطلوب» (۱) استفاده کرده است. پرسشنامه به صورت حضوری، الکترونیکی و در گروه‌های تخصصی مجازی توزیع شد. روایی آن توسط اساتید دانشگاه، خبرگان حرفه‌ای تأیید شد. برای سنجش پایایی سؤالات، از ضریب آلفای کرونباخ و برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید. برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش، از آزمون تی و نرم افزار SPSS استفاده شده است.

### ۱.۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش در بخش کیفی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناختی در جداول ۱ تا ۵ ارائه شده که نشان می‌دهد اکثریت پاسخ‌گویان مرد (۸۲ درصد) و کمترین درصد را زنان (۱۸ درصد) تشکیل داده‌اند. از لحاظ سطح تحصیلات، بیشترین درصد پاسخ‌گویان، دارای مدرک فوق لیسانس (۶۵ درصد) بوده و کمترین درصد دارندگان دکتری (۳۵ درصد) است. در زمینه رشته تحصیلی، اکثریت پاسخ‌گویان، حسابداری (۵۹ درصد) و کمترین درصد، مربوط به سایر رشته‌ها از جمله مدیریت صنعتی (۵ درصد) است. همچنین، در مورد شغل پاسخ‌گویان، بیشترین درصد مربوط به استاد دانشگاه و مدیر مالی (۲۹ درصد) بوده و کمترین درصد شاغلان حسابرس دیوان محاسبات (۱۸ درصد) هستند. بالاترین درصد پاسخ‌گویان مربوط به کسانی با سابقه کاری ۱۰ تا ۱۵ سال (۷۰ درصد) بوده و کمترین میزان مربوط به افرادی است که بیش از ۱۵ سال سابقه دارند (۱۲ درصد) می‌باشد.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناسی (جنسیت)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۴	۸۲
	زن	۳	۱۸
	کل	۱۷	۱۰۰

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناسی (میزان تحصیلات)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
میزان تحصیلات	فوق لیسانس	۱۱	۶۵
	دکتری	۶	۳۵
	کل	۱۷	۱۰۰

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناسی (رشته تحصیلی)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۰	۵۹
	حسابرسی	۲	۱۲
	مدیریت مالی	۴	۲۴
	سایر	۱	۵
	کل	۱۷	۱۰۰

جدول ۴. اطلاعات جمعیت‌شناسی (شغل)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
شغل	حسابدار بخش عمومی	۴	۲۴
	حسابرس دیوان محاسبات	۳	۱۸
	مدیر مالی	۵	۲۹
	هیأت علمی	۵	۲۹
	کل	۱۷	۱۰۰

جدول ۵. اطلاعات جمعیت‌شناسی (میزان سابقه کار)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
میزان سابقه کار	۶-۱۰	۳	۱۸
	۱۰-۱۵	۱۲	۷۰
	بالای ۱۵	۲	۱۲
	کل	۱۷	۱۰۰

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۱.۴. یافته‌های بخش کیفی

جهت جمع‌آوری داده‌ها از روش نظریه داده‌بنیاد و از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته در بخش کیفی استفاده شده است. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی با استفاده از کدگذاری باز و محوری و گزینشی استفاده شد. در پژوهش حاضر با استفاده از روش مصاحبه با خبرگان و انجام کدگذاری باز و محوری ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی شناسایی و تلخیص گردید.

در ادامه به صورت نمونه بخشی از چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است: شفافیت در گزارشگری مالی، به ویژه در بخش عمومی، اهمیت بسیاری دارد. حسابداری تعهدی که به شناسایی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمل تمرکز دارد، به ما امکان می‌دهد تا تصویری واقعی و درستی از وضعیتی مالی یک سازمان ارائه دهیم. این سیستم، به ما کمک می‌کند تا تعهدات و بدهی‌های آینده را در گزارش‌های مالی خود درج کنیم، و این امر باعث می‌شود تا اطلاعات ارائه شده، قابل اعتماد و قابل اتکا و مربوط باشد. برای غلبه بر چالش‌های سیستم‌های اطلاعاتی، باید به سمت ایجاد سیستم‌های متمرکز و قدرتمند پیش برویم. این سیستم‌ها باید قادر به جمع‌آوری، پردازش و ارائه اطلاعات مالی در قالب‌های استاندارد باشند. همچنین، باید به سمت آموزش و حمایت از کارمندان حرکت کنیم. این

امر می‌تواند از طریق آموزش‌های تخصصی، حمایت‌های مالی و ایجاد فرهنگ شفافیت در سازمان صورت گیرد. شفافیت در گزارشگری مالی، اعتماد مردم و استفاده‌کنندگان را تقویت می‌کند. مردم و استفاده‌کنندگان، از طریق اطلاعات شفاف و قابل اعتماد، می‌توانند تصمیمات بهتری بگیرند. این امر باعث می‌شود تا بخش عمومی، به عنوان یک سازمان قابل اعتماد و شفاف، شناخته شود و این موضوع می‌تواند به بهبود مدیریت و نظارت بر منابع مالی کمک کند. شفافیت در گزارشگری مالی، به ویژه با حسابداری تعهدی، تأثیر مهمی بر نظارت و کنترل دارد. با ارائه اطلاعات شفاف و درستی از تعهدات و بدهی‌های آینده، سازمان‌ها می‌توانند ریسک‌های احتمالی را بهتر پیش‌بینی و مدیریت کنند. این امر همچنین باعث می‌شود تا کنترل‌های داخلی قوی‌تر شوند، زیرا کارمندان و مقامات می‌توانند با اطلاعات شفاف، تصمیمات بهتری بگیرند و ریسک‌های احتمالی را به حداقل برسانند. شفافیت در حسابداری بخش عمومی، نه تنها برای بهبود مدیریت و نظارت بر منابع مالی مهم است، بلکه برای ایجاد اعتماد و شفافیت در جامعه نیز ضروری است. این امر باعث می‌شود تا بخش عمومی، به عنوان یک سازمان قابل اعتماد و شفاف، شناخته شود و این موضوع می‌تواند به بهبود روابط با مردم و استفاده‌کنندگان کمک کند.

مرحله اول: کدگذاری باز (اولیه):

در نظریه‌پردازی داده‌محور، کدگذاری باز فرایندی تحلیلی بوده که در طی آن، مفاهیم شناسایی و بر اساس خصیصه‌ها و ابعادشان بسط داده می‌شوند. مصاحبه‌های انجام‌شده با خبرگان و با استفاده از متون مقالات مرتبط، ابعاد و شاخص‌ها استخراج و مفهوم‌پردازی شده و توسط کدها نام‌گذاری گردیدند.

مرحله دوم: کدگذاری محوری:

اساس طبقه‌بندی در کدگذاری محوری، مطالعه پژوهش‌های پیشین، شناخت کافی و احاطه بر موضوع، تسلط نظری بر موضوع مورد مطالعه و دستیابی به بینشی برای یافتن مشترکات میان شاخص‌ها حول یک محور مشخص است. در این مرحله، وجه اشتراک مفاهیم مشخص شده، دسته‌بندی می‌شوند و در نتیجه، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها ایجاد می‌گردند. در این بخش، محقق به مقوله‌پردازی می‌پردازد. در این مرحله در ارتباط با الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی، ۷ بعد، ۱۳ مؤلفه و ۴۶ شاخص شناسایی گردید.

مرحله سوم: کدگذاری گزینشی (انتخابی):

در پایان جهت نشان‌دادن روابط میان مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به دست آمده، کدگذاری گزینشی انجام گرفت که در جدول ۶ در کدگذاری گزینشی نشان داده شده است.

جدول ۶. ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی  
کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	
بودجه‌ریزی	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	مشخص کردن اهداف و نتایج عملیاتی	
		ارزیابی عملکرد	
		تخصیص بهینه منابع	
شفافیت	شفافیت عملیاتی	بهبود مستمر	
		شفافیت منابع اقتصادی در دسترس	
		شفافیت مصرف بهینه، کارا و اثربخش منابع اقتصادی	
		شفافیت درآمدها و هزینه‌ها	
پاسخگویی	پاسخگویی عملیاتی	شفافیت اطلاعاتی	
		پاسخگویی نسبت به خروجی‌ها	
		پاسخگویی نسبت به شفافیت اطلاعات	
		پاسخگویی نسبت به عملکرد	
نظارت و ارزیابی	نظارت عملیاتی	پاسخگویی نسبت به مصرف کارا، اثربخش و همراه با منابع اقتصادی	
		ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج عملیاتی	
		جمع‌آوری و پایش نتایج عملیاتی	
		معیارهای سنجش عملکرد	
		دستیابی به اهداف عملیاتی	
		پایش مستمر عملکرد سازمانی	
حسابرسی مبتنی بر عملکرد	حسابرسی مبتنی بر عملکرد	بهبود تصمیم‌گیری مدیران	
		برنامه‌ریزی عملیاتی	
		جمع‌آوری شواهد	
		ارزیابی عملکرد	
اهداف	اهداف عملیاتی	گزارش‌دهی، پیگیری و حسابرسی منابع اقتصادی	
		اهداف عملیاتی قابل سنجش	
		استراتژی‌های عملیاتی	
	اهداف سازمانی	اهداف سازمانی	پیاده‌سازی اهداف عملیاتی
			دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت سازمان
		دستیابی به اهداف میان‌مدت سازمان	

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
دستیابی به اهداف بلندمدت مدت سازمان		
دقیق بودن اطلاعات	قابل اتکا بودن	ویژگی کیفی اطلاعات
صحیح بودن اطلاعات		
کامل بودن اطلاعات		
به‌موقع بودن اطلاعات	مربوط بودن	
قابل پیش‌بینی بودن اطلاعات		
قابلیت بازخورد داشتن اطلاعات		
رعایت یکنواختی رویه‌ها	قابل مقایسه بودن	
همسانی رویه‌ها		
صرفه‌جویی منابع اقتصادی	منابع اقتصادی	منابع
کارایی منابع اقتصادی		
اثربخشی منابع اقتصادی		
اولویت‌بندی منابع اقتصادی		
استفاده بهینه از منابع غیرمالی	منابع غیرمالی	
تخصیص بهینه منابع غیرمالی		
گزارشگری میزان دستیابی به اهداف عملیاتی	گزارشگری عملیاتی	گزارشگری
گزارشگری در ارتباط مصرف‌کارا، اثربخش و همراه با منابع اقتصادی		
گزارشگری عملیاتی به مدیران		
گزارشگری عملیاتی به استفاده‌کنندگان		

#### ۲.۴. یافته‌های بخش کمی

روایی پرسشنامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب‌نظران حرفه تأیید شده است. در این پژوهش، برای تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ ابزاری برای سنجش میزان سازگاری درونی گزینه‌های یک پژوهش است و عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی به کار می‌رود که گزینه‌ها یا سؤالات آن‌ها به صورت طیف لیکرت طراحی شده و پاسخ‌ها نیز چندگزینه‌ای هستند. برای انجام یک پژوهش مطلوب، آلفای کرونباخ باید بالای ۷۰ درصد باشد. نتایج حاصل از آزمون آلفای کرونباخ در این مطالعه معادل ۸۱ درصد بوده که نشان‌دهنده پایایی قابل قبول پرسشنامه است. نتایج در جدول ۷ ارائه شده است. همچنین، با توجه به سطح معنی‌داری توزیع داده‌ها نرمال است.

جدول ۷. نتایج آزمون پایایی و نرمال بودن سؤال‌های پژوهش

ردیف	سؤال‌های پژوهش	مقدار آلفای کرونباخ	سطح معنی‌داری
۱	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۹	۰/۵۳۶
۲	شفافیت عملیاتی	۰/۷۷	۰/۲۵۲
۳	پاسخگویی عملیاتی	۰/۸۴	۰/۲۵۹
۴	نظارت عملیاتی	۰/۷۸	۰/۱۹۶
۵	حسابرسی مبتنی بر عملکرد	۰/۸۵	۰/۲۷۴
۶	اهداف عملیاتی	۰/۸۹	۰/۴۳۷
۷	اهداف سازمانی	۰/۷۵	۰/۲۵۶
۸	قابل اتکا بودن	۰/۷۴	۰/۳۲۴
۹	مربوط بودن	۰/۸۶	۰/۵۸۷
۱۰	قابل مقایسه بودن	۰/۷۲	۰/۳۰۷
۱۱	منابع اقتصادی	۰/۸۳	۰/۳۲۴
۱۲	منابع غیرمالی	۰/۸۴	۰/۴۲۸
۱۳	گزارشگری عملیاتی	۰/۸۶	۰/۴۹۵
	جمع	۰/۸۱	-

جدول ۸ آمار توصیفی مربوط به پرسشنامه پژوهش را نشان می‌دهد. تعداد ۲۷۸ پرسشنامه بین نمونه آماری توزیع و اطلاعات آن جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که جامعه آماری مورد مطالعه، کلیه سؤالات پرسشنامه را تأیید کرده‌اند، چرا که میانگین نمرات بزرگ‌تر از ۳ بوده است. همچنین، تمام مقادیر سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده است. این نتایج نشان‌دهنده اعتبار ابعاد و مؤلفه‌های الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی است.

جدول ۸. توصیف متغیرهای مربوط به سؤال‌های پژوهش

سؤال‌های پژوهش	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	آماره تی	اختلاف از میانگین	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۲۷۸	۴/۴۲	۰/۶۱۳	۰/۰۳۴	۱۲/۴۱	۱/۴۲	۲۷۷	۰/۰۰۰
شفافیت عملیاتی	۲۷۸	۴/۳۹	۰/۶۳۸	۰/۰۳۶	۱۱/۳۷	۱/۳۹	۲۷۷	۰/۰۰۰
پاسخگویی عملیاتی	۲۷۸	۴/۶۹	۰/۵۸۴	۰/۰۳۸	۱۳/۲۶	۱/۶۹	۲۷۷	۰/۰۰۰
نظارت عملیاتی	۲۷۸	۴/۲۷	۰/۶۳۶	۰/۰۳۹	۱۲/۲۸	۱/۲۷	۲۷۷	۰/۰۰۰

سؤال‌های پژوهش	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	آماره تی	اختلاف از میانگین	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
حسابرسی مبتنی بر عملکرد	۲۷۸	۴/۶۲	۰/۵۴۴	۰/۰۳۷	۱۲/۱۷	۱/۶۲	۲۷۷	۰/۰۰۰
اهداف عملیاتی	۲۷۸	۴/۳۶	۰/۵۴۰	۰/۰۳۶	۱۲/۶۳	۱/۳۶	۲۷۷	۰/۰۰۰
اهداف سازمانی	۲۷۸	۳/۷۵	۰/۳۸۳	۰/۰۳۹	۱۱/۶۹	۱/۷۵	۲۷۷	۰/۰۰۰
قابل اتکا بودن	۲۷۸	۳/۳۵	۰/۵۳۷	۰/۰۳۴	۱۵/۰۹	۰/۳۵	۲۷۷	۰/۰۰۰
مربوط بودن	۲۷۸	۴/۱۶	۰/۶۰۵	۰/۰۳۷	۱۱/۴۷	۱/۱۶	۲۷۷	۰/۰۰۰
قابل مقایسه بودن	۲۷۸	۳/۵۴	۰/۵۳۳	۰/۰۳۵	۱۲/۴۷	۰/۵۴	۲۷۷	۰/۰۰۰
منابع اقتصادی	۲۷۸	۴/۱۸	۰/۵۷۰	۰/۰۳۴	۱۲/۴۲	۱/۱۸	۲۷۷	۰/۰۰۰
منابع غیرمالی	۲۷۸	۴/۳۲	۰/۶۵۴	۰/۰۳۸	۱۲/۵۸	۱/۳۲	۲۷۷	۰/۰۰۰
گزارشگری عملیاتی	۲۷۸	۴/۶۹	۰/۴۸۰	۰/۰۳۵	۱۲/۱۷	۱/۶۹	۲۷۷	۰/۰۰۰

## ۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی، چارچوبی جامع برای بهبود عملکرد مالی و افزایش اعتماد عمومی ارائه می‌دهد. این الگو شامل ۷ بُعد اصلی (بودجه‌ریزی، شفافیت، نظارت و ارزیابی، اهداف، ویژگی کیفی اطلاعات، منابع، گزارشگری) است. همچنین، دارای ۱۳ مؤلفه (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شفافیت عملیاتی، پاسخگویی عملیاتی، نظارت عملیاتی، حسابرسی مبتنی بر عملکرد، اهداف عملیاتی اهداف سازمانی، قابل اتکا بودن، مربوط بودن، قابل مقایسه بودن، منابع اقتصادی، منابع غیرمالی و گزارشگری عملیاتی) و ۴۶ شاخص می‌باشد.

بُعد بودجه‌ریزی شامل مؤلفه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با شاخص‌های: (۱) مشخص کردن اهداف و نتایج عملیاتی، (۲) ارزیابی عملکرد، (۳) تخصیص بهینه منابع و (۴) بهبود مستمر می‌باشد. این بُعد بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تمرکز دارد. این رویکرد بودجه‌ریزی، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا با تعیین اهداف و نتایج مشخص، عملکرد خود را بهبود بخشیده و منابع را بهینه مدیریت کنند. سازمان‌ها در بخش عمومی باید اهداف و نتایج واضح، قابل اندازه‌گیری و دست‌یافتنی را تعیین کنند که با مأموریت و استراتژی آنها همسو باشد. این مرحله به شفافیت و پاسخگویی سازمان‌ها کمک می‌کند و آنها را ملزم می‌کند تا در برابر استفاده‌کنندگان و شهروندان پاسخگو باشند. سازمان‌ها باید عملکرد خود را در دستیابی به اهداف تعیین شده، مورد ارزیابی استفاده‌کنندگان قرار دهند. معیارهای سنجش عملکرد باید مشخص شده و پیشرفت سازمان به طور منظم اندازه‌گیری و گزارش شود. این ارزیابی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا نقاط قوت و ضعف خود را شناسایی کرده و تصمیم‌های آگاهانه‌تری در مورد تخصیص منابع اتخاذ کنند. بر

اساس نتایج ارزیابی عملکرد، سازمان‌ها باید منابع خود را به برنامه‌ها و فعالیت‌هایی اختصاص دهند که بیشترین تأثیر را بر دستیابی به اهداف دارند. این رویکرد باعث کاهش هدررفت منابع شده و کارایی استفاده از بودجه را افزایش می‌دهد. سازمان‌ها باید فرآیند بودجه‌ریزی و مدیریت منابع خود را به طور مداوم بهبود بخشند. در بخش عمومی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند به بهبود عملکرد و افزایش کارایی سازمان‌های دولتی کمک کند. با مشخص کردن اهداف و ارزیابی عملکرد، سازمان‌های بخش عمومی می‌توانند منابع خود را بهینه مدیریت کنند و در نتیجه، کارایی و اثربخشی خود را افزایش دهند. این رویکرد همچنین باعث افزایش شفافیت و پاسخگویی می‌شود، زیرا سازمان‌ها ملزم به گزارش نتایج عملکرد خود هستند.

بعد شفافیت شامل مؤلفه شفافیت عملیاتی با شاخص‌های: (۱) شفافیت منابع اقتصادی در دسترس، (۲) شفافیت مصرف بهینه، کارا و اثربخش منابع اقتصادی، (۳) شفافیت درآمدها و هزینه‌ها و (۴) شفافیت اطلاعاتی می‌باشد. بعد نظارت و ارزیابی شامل مؤلفه‌های پاسخگویی عملیاتی، نظارت عملیاتی، حسابرسی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. بعد اهداف شامل مؤلفه‌های اهداف عملیاتی و اهداف سازمانی می‌باشد. بعد ویژگی کیفی اطلاعات شامل مؤلفه‌های قابل اتکا بودن، مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات می‌باشد. بعد منابع اطلاعات شامل مؤلفه‌های منابع اقتصادی و منابع غیرمالی می‌باشد. بعد گزارشگری شامل مؤلفه گزارشگری عملیاتی می‌باشد.

توجه به گزارشگری مالی در بخش عمومی باعث: (۱) بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌های بخش عمومی، (۲) افزایش شفافیت و پاسخگویی در برابر ذینفعان و شهروندان، (۳) بهینه سازی منابع و کاهش هزینه‌ها، (۴) بهبود کیفیت خدمات عمومی و افزایش رضایت شهروندان و (۵) افزایش اعتماد عمومی استفاده‌کنندگان به سازمان‌های بخش عمومی می‌گردد. در مجموع، بعد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سازمان‌های بخش عمومی را قادر می‌سازد تا با تمرکز بر نتایج و عملکرد، منابع خود را بهینه مدیریت کنند. این رویکرد نه تنها باعث بهبود عملکرد سازمان‌ها می‌شود، بلکه به افزایش شفافیت، پاسخگویی و در نهایت، اعتماد عمومی نیز کمک می‌کند. نتایج با پژوهش‌های وسون و همکاران (۲۰۲۴)، محمدی و همکاران (۱۳۹۹) و ستوده و خوشرو (۱۴۰۳) هم راستا می‌باشد.

بر اساس نتایج پژوهش، الگوی شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور مبتنی بر حسابداری تعهدی، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر را به بخش عمومی می‌تواند ارائه نماید:

(۱) وجود ساختار سازمانی مشخص، واحد حسابداری مجزا و سیستم کنترل داخلی کارآمد جهت گزارشگری مالی

(۲) وجود قوانین و استانداردهای مشخص برای گزارشگری مالی و نظام نظارت و کنترل

(۳) استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و نرم‌افزارهای حسابداری برای بهبود فرآیند گزارشگری

۴) ارائه گزارش‌های جامع، قابل اتکا، مربوط و باکیفیت، همراه با تحلیل و تفسیر اطلاعات جهت مقایسه اطلاعات

۵) ارائه اطلاعات دقیق، کامل و به‌روز، شامل تمامی جنبه‌های مالی و غیرمالی در گزارشگری مالی  
۶) وجود نظام نظارت و کنترل کارآمد برای اطمینان از صحت و دقت گزارش‌ها و فرآیند گزارشگری مالی  
۷) آموزش کارکنان و ذینفعان در زمینه حسابداری تعهدی و ترویج فرهنگ شفافیت مالی در گزارشگری مالی.

این الگو با ارزیابی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های ذکر شده، چارچوبی کاربردی برای بهبود شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی کشور ارائه می‌دهد و به استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بخش عمومی کمک می‌کند. این الگو به شناسایی به‌موقع درآمد و هزینه‌ها کمک می‌کند که در نتیجه آن، گزارش‌های مالی بهتر منعکس‌کننده عملکرد واقعی نهادهای دولتی در طول دوره مالی خواهند بود. این امر، امکان نظارت دقیق‌تر بر بودجه و جلوگیری از انباشت بدهی‌های پنهان را فراهم می‌کند. علاوه بر این، حسابداری تعهدی با در نظر گرفتن تعهدات آتی، مانند تعهدات بازنشستگی و قراردادهای بلندمدت، به ارائه تصویری جامع‌تر از تعهدات مالی دولت منجر می‌شود.

## منابع

آریاپناه، محمد؛ امری اسرمی، محمد؛ جلالی، فاطمه. (۱۴۰۱). اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۴(۱)، ۳۷-۶۰

پورغفار، جواد؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ زینالی، مهدی؛ مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران. حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۲۱-۳۶  
<https://doi.org/10.30473/gaa.2022.61861.1528>

پیغه، احمد؛ شیردلی، فرشته؛ دهقان زاده، حامد. (۱۴۰۰). بررسی ارتباط بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی (مورد مطالعه استان سیستان و بلوچستان). پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۲(۲)، ۱۰۷-۱۳۵.

حبیب زاده بایگی، سیدجواد؛ امینی، طاهره. (۱۴۰۱). موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۳(۲)، ۶۱-۱۱۰.  
حیدری، امیرمحمد؛ امینی، پیمان؛ نظری پور، محمد؛ اخترشناس، داریوش. (۱۴۰۳). پذیرش و به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ و کیفیت گزارشگری بانک‌ها. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵(۴)، ۷۳-۵۰.

- ستوده، رضا؛ حق‌پرست، عباسعلی؛ هیراد، علیرضا. (۱۴۰۳). الگوی حسابداری مدیریت و اقتصاد مقاومتی جهت توسعه پایدار شرکت‌های تولیدی. فصلنامه حسابداری مدیریت راهبردی، ۱(۱)، ۴۰-۶۴.  
<https://doi.org/10.22034/smajournal.2025.511901.1003>
- ستوده، رضا؛ خوشرو معینی، عارف. (۱۴۰۳). تبیین الگوی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور. حسابداری و شفافیت مالی، ۲(۲)، ۱-۲۶.
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ پیغه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان. حسابداری دولتی، ۱(۱)۷، ۱۹۳-۲۰۸.  
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.47065.1284>
- صفرزاده، محمدحسین؛ غلامی فتیده، اشکان؛ هوشمند کاشانی، سید عباس. (۱۴۰۴). بررسی پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی: مرور روندهای پژوهشی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱(۱)۶، ۱۴۲-۱۷۰.  
<https://doi.org/10.22034/psab.2025.217336>
- عابدینی چایجان، حسین؛ سلگی، محمد. (۱۴۰۲). بررسی اثربخشی نظارت تخصصی بودجه در نظام کنترل و نظارت از دیدگاه مدیران (مدیران کل). پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۴(۴)، ۱۱۷-۱۴۶.
- محمدی، علی؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ دیانتی دیلمی، زهرا؛ اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۹). ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران. حسابداری دولتی، ۲(۲)۶، ۱۶۵-۱۷۴.  
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.51580.1354>
- مهدوی، احمد؛ ذبیحی، علی؛ پورآقاچان، عباسعلی. (۱۴۰۲). ارزیابی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۹)، ۲۴۵-۲۸۲.  
<https://doi.org/10.22054/qjma.2023.75600.2491>
- Belfo, F., & Trigo, A. (2013). Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*, 9(3), 536-546.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity*, 31-42.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- Downes, R., Moretti, D. & Nicol, S. (2017). Budgeting and Performance in the European Union: A Review by the OECD in the Context of EU Budget Focused on Result. *OECD Journal on Budgeting*, 17(1), 9-68A.
- Ehalaiye, D., Botica Redmayne, N., & Laswad, F. (2021). Does accounting information contribute to a better understanding of public assets management? The case of local government infrastructural assets. *Public Money & Management*, 41(2), 88-98.  
<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719669>

- Jovanović, T., & Vašiček, V. (2021). The role and application of accounting and budgeting information in government financial management process—a qualitative study in Slovenia. *Public Money & Management*, 41(2), 99-106. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724405>
- Kamaruzaman, A. J., Mazlifa, M. D., & Maisarah, A. R. (2009). The association between firm characteristics and financial statements transparency: The case of Egypt. *International Journal of Accounting*, 18(2), 211-223.
- McNab, R.M., & Melese, F. (2003). Implementing the GPRA: Examining the Prospects for Performance Budgeting in the Federal Government. *Public Budgeting & Finance*, 23(2), 1-35.
- Melkers, J. E., & Willoughby, K.G. (2001). Budgeters Views of State Performance Budgeting Systems: Distinctions Across Branches. *Public Administration Review*, 61(1), 54-64
- Nicolo, G., Zanellato, G., Manes-Rossi, F., & Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises. *Public Money & Management*, 41(2), 138-147. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719633>
- Roje, G., & Botica Redmayne, N. (2021). On the management and financial reporting for state assets—a comparative analysis between Croatia and New Zealand. *Public Money & Management*, 41(2), 118-126. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1723261>
- Wason, V., Goel, P., & Gupta, S. K. (2024). Quality Of Financial Reporting Of Central Public Sector Enterprises In India: A Case Study Of India Infrastructure Finance Company Limited. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(4), 6710–6719. <https://doi.org/10.53555/kuery.v30i4.2466>