



بررسی سطح کیفی اطلاعات پس از پیاده‌سازی استانداردها و استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس چرخه تأمین گزارشگری مالی

دکتر صدیقه عزیزی*^۱، حسین جوکار^۲

چکیده: برداشت‌ها از کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی در میان ذینفعان متفاوت است و پژوهش‌های پیشین در حوزه حسابداری بخش عمومی نیز صرفاً شاخص‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی را از دیدگاه افراد درون حرفه حسابداری شناسایی کرده‌اند و در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی و قضاوت آن‌ها در این خصوص بینش محدودی ارائه گردیده است؛ بنابراین هدف اصلی این پژوهش بررسی سطح کیفی اطلاعات پس از پیاده‌سازی استانداردها و استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس چرخه تأمین گزارشگری مالی است. پژوهش حاضر با استفاده از روش تحقیق آمیخته در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، مدیران اجرایی و کارمندان بخش عمومی و در بخش کمی ۱۴۶ نفر از ذینفعان حوزه‌های تأمین زنجیره گزارشگری مالی است. مدل کیفی پژوهش بر مبنای روش نظریه داده‌بنیان طراحی و نتایج نشان‌دهنده استخراج بالغ بر ۹۲ مفهوم، همراه با احصاء بالغ بر ۲۵ مقوله و ۱۳ عامل فرهنگی، افزایش بهره‌وری سازمانی، مسئولیت پاسخ‌گویی، قانونی، آموزش نیروی انسانی متخصص، سیاسی، شرایط محیطی، اقتصادی، ذینفعان، اطلاعات حسابداری، سازمانی و مدیریت است. در ادامه با توجه به اهمیت موضوع، شاخص‌های شناسایی شده در قالب دو پرسشنامه قرار داده شده و با استفاده از فن تحلیل اهمیت/عملکرد به تعیین میزان اهمیت و عملکرد هر یک از عوامل پرداخته شده است. نتایج تحلیل ماتریس اهمیت/عملکرد نشان داد کلیه متغیرهای تحلیلی، در ناحیه اول ماتریس اهمیت/عملکرد؛ یعنی ناحیه ضعف قرار گرفته‌اند و هیچ عاملی در نواحی قابل قبول، بی‌تفاوتی و اتلاف قرار نگرفته است. به بیانی دیگر، میزان رضایت پاسخ‌دهندگان از این عوامل کم است و عملکرد آن‌ها را مطلوب نمی‌دانند؛ اما این عوامل از دید آن‌ها بااهمیت است.

کلید واژه‌ها: کیفیت اطلاعات حسابداری، پیاده‌سازی استانداردها، استقرار حسابداری تعهدی.

s_azizi23@yahoo.com

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بافت، بافت، ایران (نویسنده مسئول)

absa.jokar1388@gmail.com

۲. دانشجو دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

پذیرش: ۱۴۰۱/۷/۶

اصلاحات نهایی: ۱۴۰۱/۴/۴

دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۷

۱. مقدمه

تا پیش از دهه ۱۹۸۳ میلادی بیشتر کشورها برای گزارشگری بخش عمومی مبنای نقدی را مورد استفاده قرار می‌دادند. استفاده گسترده از مبنای نقدی در سطح جهانی، نگرانی‌هایی وسیعی را در زمینه عملکرد دولت‌ها ایجاد کرد. وجود چنین نگرانی‌های وسیعی، زمینه را برای ایجاد تغییرات فزاینده در حسابداری و گزارشگری مالی بخش دولتی پدید آورد و نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته ایجاد شدند (توکلی، ۱۳۹۳). در همین راستا، اغلب کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، سیستم‌های حسابداری را از نقدی به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده ارتقاء بخشیدند. در ایران نیز همسو با سایر کشورها اقدامات اولیه برای اجرای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی صورت گرفت و با تلاش معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و همکاری سایر نهادهای نظارتی ذی‌ربط، دستورالعمل نظام حسابداری تعهدی تهیه، تصویب و از سال ۱۳۹۴ قابل اجرا شد. استقرار نظام حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، علاوه بر کمک به ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی، موجب ارتقا سطح کیفی اطلاعات می‌شود. ارائه اطلاعات مالی با کیفیت بالا از این جهت بااهمیت است که با بهبود تصمیم‌گیری گروه‌های مختلف آornندگان سرمایه و سایر ذینفعان می‌تواند منجر به کارایی کلی بازار گردد. در حالی که عدم اعتماد به کیفیت گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی و به خصوص شرکت‌های بزرگ بورسی مانعی برای رشد سرمایه‌گذاری‌ها و توسعه بازار است؛ زیرا سرمایه‌گذاران ریسک سرمایه‌گذاری را بالا ارزیابی می‌کنند و لذا اعتماد و انگیزه کمتری برای سرمایه‌گذاری خواهند داشت. اگر چه رهنمود جدید ارائه شده از طرف سازمان حسابرسی در مقایسه با رهنمود قبلی، از قابلیت‌های فنی قابل ملاحظه‌ای برخوردار است؛ اما افزایش رسوایی‌های حسابداری در بخش عمومی، ضعف در کیفیت گزارشگری مالی را بیشتر نشان داده است. افزایش شمار فسادها و تقلب‌ها که با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در هم آمیخته است، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت گزارش‌های مالی بخش عمومی به همراه داشته است؛ لذا بایستی اطمینان حاصل کرد که گزارشگری مالی با استانداردهای بخش عمومی مطابق بوده یا نیاز به اصلاحات اساسی دارد که مهم‌ترین موضوع برای این امر تطابق گزارش‌های مالی با ویژگی‌های کیفی مد نظر در استانداردهای بخش عمومی است. در همین راستا، می‌توان با روش‌های سیستماتیک ارزیابی و پایش، میزان موفقیت اجرای طرح مذکور را سنجیده و راهکارهایی در خصوص حل مشکلات ارائه کرد. از سوی دیگر، از آنجایی که محصول نهایی گزارشگری مالی، مورد

استفاده سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تدوین‌کنندگان استانداردها، دولت‌ها و به طور اعم جامعه هست؛ لذا برداشت از کیفیت گزارش‌های مالی بخش عمومی در میان ذینفعان متفاوت است. پژوهش‌های انجام شده در حوزه گزارشگری مالی بخش عمومی تاکنون صرفاً شاخص‌های زنجیره تامین بر مبنای زنجیره تامین گزارشگری مالی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی کرده‌اند و در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی و قضاوت آن‌ها در این خصوص بینش محدودی ارائه شده است؛ لذا با توجه به شرایط محیطی حرفه زنجیره تامین در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی تاثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده است. همچنین پژوهش‌های مذکور یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان مختلف ارائه نکرده‌اند؛ بنابراین استفاده از حوزه‌های زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت گزارشگری که حاصل چرخه گزارشگری مالی است را فراهم می‌کند؛ از این‌رو در این پژوهش تلاش شده با استفاده از مدل زنجیره‌ای پایش و ارزیابی، مراحل عملیاتی اجرای نظام حسابداری تعهدی مورد سنجش قرار گرفته و میزان موفقیت نظام مذکور از دیدگاه کلیه ذینفعان چرخه تأمین گزارشگری مالی بررسی شود؛ لذا سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که سطح کیفی اطلاعات در بخش عمومی پس از پیاده‌سازی استانداردها و استقرار حسابداری تعهدی براساس چرخه تأمین گزارشگری مالی چگونه است؟

۲. مبانی نظری

در دو دهه گذشته، متناسب با تغییر و تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی و افزایش مطالبات در خصوص پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولت‌مردان کشورهایی که دارای نظام سیاسی مردم‌سالار هستند، به چاره‌جویی درباره یافتن ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی پرداخته‌اند و کوشش‌هایی در این زمینه به عمل آورده‌اند. تحولات مذکور در قالب اصلاحاتی در زمینه نقش دولت و تأثیر آن در مدیریت بخش عمومی، ارتباط بین مصرف منابع و سطح کارایی عملیات، نمود یافته است؛ اما به جرات می‌توان ادعا کرد که نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به تعهدی است (باباجانی، ۱۳۸۵).

در ایران نیز طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاح نظام مالی کشور انجام شده است

که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۳۹۴ است. در نظام نوین گزارشگری مالی استفاده از مبنای تعهدی و تاکید بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، مورد توجه اساسی قرار گرفته است. (معینیان و پور زمانی، ۱۳۹۶)؛ اما گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است؛ زیرا این تغییر بر کل مجموعه بخش عمومی تأثیر می‌گذارد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۳).

حسابداری تعهدی، با افزایش گستره اطلاعات، بالقوه مایهٔ افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات می‌شود. برخی از پژوهشگران این حوزه، بر این باورند که حسابداری تعهدی منجر به افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات داخلی و خارجی می‌شود (بکسال^۲، ۱۹۹۸؛ دنیس^۳، ۱۹۹۳؛ ونگ^۴، ۱۹۹۸؛ مهدوی و کاظم نژاد، ۱۳۹۲). افشای اطلاعات در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و مهم‌تر از آن روابط درونی بین این عناصر، یکی از اجزای ضرور برای افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات است (رضایی فرح‌آبادی و رحمانی، ۱۳۹۳)؛ لذا به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌تواند منجر به گزارشگری اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت بالا برای تصمیم‌گیری شود.

کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷؛ برنندت^۵ و همکاران، ۲۰۱۰). در حوزه گزارشگری مالی عمومی ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا گزارشگری با کیفیت عمومی، نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرآیند تعادل اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت می‌شود (تالبرینکا و ساکو^۶، ۲۰۰۷). مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد (ثقفی و همکاران، ۱۳۹۰).

در نظام‌های مردم‌سالار گزارش‌های مالی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به‌عنوان پاسخ‌گویی عمومی ایفا می‌کند؛ زیرا به‌عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخ‌گویی و نیز برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸). در همین راستا، افزایش اتکا به گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی توسط ذینفعان متعدد نظام راهبری شرکتی، نیاز به درک کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.

پژوهش‌های پیشین (مانند برتون^۷ و همکاران، ۲۰۱۲؛ دسای^۸ و همکاران، ۲۰۱۰) بیان می‌کنند هنگامی که ذینفعان کیفیت گزارشگری مالی را در سطح پایینی ارزیابی کنند به گزارش‌ها و اطلاعات ارائه شده توسط آن واحد اتکا نکرده و یا کمتر اتکا می‌کنند؛ لذا دانستن قضاوت گروه‌های ذینفع مختلف در خصوص کیفیت گزارشگری مالی و مؤلفه‌های کیفیت بالا توسط آن‌ها، اهمیت اساسی دارد. براساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، ذینفعان گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی را می‌توان به چهار حوزه کلیدی شامل "دستگاه‌های اجرایی" به‌عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، "قانون‌گذاران مراجع حرفه‌ای و ناظران" به‌عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری مالی، "حسابرسان" به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و "استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی" طبقه‌بندی کرد (شولین^۹ و همکاران، ۲۰۱۶).

زنجیره تأمین گزارشگری مالی به افراد و فرآیندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند. همه اجزا در این زنجیره باید دارای کیفیت بالا و ارتباط نزدیک باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی منجر شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداری^{۱۰}، ۲۰۰۹). حوزه کلیدی زنجیره تأمین گزارشگری شامل راهبری شرکت، فرآیند گزارشگری مالی، حسابرسی گزارش‌های مالی و سودمندی گزارش‌های مالی است.

راهبری شرکت: راهبری شرکت شالوده گزارشگری مالی باکیفیت است (ناظمی اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹). حاکمیت شرکتی عملاً به بنیاد گزارشگری مالی با کیفیت بالا نیاز دارد. بر همین اساس، موضوعی بسیار سخت و غیرممکن است که پیش‌بینی و برآورد شود که یک گزارشگری مالی مطلوب از یک ساختار حاکمیت شرکتی نامطلوب بروز پیدا کند؛ بنابراین نقش حاکمیت شرکتی به‌طور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب‌تر است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۸).

فرآیند گزارشگری مالی: فرآیند گزارشگری مالی از جمله بهبود نظام کنترل داخلی و فناوری، قوانین و استانداردهای حاکم بر فرآیند گزارشگری مالی، تهیه و تصویب گزارش‌های مالی دومین حوزه کلیدی زنجیره تأمین گزارشگری است. تصویب و تدوین استانداردهای گزارشگری مالی به صورت مناسب برای سازمان‌ها و نهادهای کوچک و متوسط و همچنین سایر نهادهای مربوط از جمله نهادهای انتفاعی و غیرانتفاعی در بخش دولتی و خصوصی و ایجاد همگرایی بیشتر با استانداردهای حسابداری منجر به درک بهتر اجرای حسابرسی مالی می‌شود (رحمانی، ۱۳۸۷).

حسابرسی گزارش‌های مالی: انجام حسابرسی با کیفیت بالا می‌تواند باعث افزایش سطح

اعتماد عمومی، ایجاد اعتماد به نفس ذینفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد؛ از این رو به‌عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد حسابرسی گزارش‌های مالی است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۸).

سودمند بودن گزارش‌های مالی: هدف نهایی اطلاعات گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری راجع به واحد تجاری است. سودمندی گزارش‌های مالی بدون شک به‌عنوان مهم‌ترین عنصر گزارش‌های مالی است و عملاً دارای ویژگی‌های مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن و برآورد نمودن نیازهای استفاده‌کنندگان به‌عنوان عناصر و هسته اصلی کل و زنجیره تأمین گزارشگری مالی است (شولین و همکاران، ۲۰۱۶).

۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع آمیخته است. در این روش پژوهشگر عناصر رویکردهای کمی و کیفی را به منظور آشکار ساختن موانع موجود و درک عمیق پدیده‌ها، با یکدیگر ترکیب می‌کند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۸).

در بخش کیفی پژوهش ابتدا شاخص‌ها از طریق مصاحبه و با استفاده از روش نظریه داده‌بنیان^{۱۱} شناسایی می‌شوند. در این بخش هدف شناسایی مولفه‌های مرتبط با کیفیت اطلاعات مالی بخش دولتی و استخراج مقوله‌های مربوطه است. در بخش کمی پژوهش، روابط بین مقوله‌ها و شاخص‌های به‌دست آمده از بخش کیفی توسط فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد^{۱۲} تحلیل می‌شود. در حقیقت جهت اولویت‌بندی مولفه‌های کیفیت اطلاعات مالی بخش دولتی از فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد استفاده می‌شود.

همان‌گونه که بیان شد از آنجا که پژوهش حاضر یک پژوهش آمیخته است؛ لذا برای این پژوهش دو نوع جامعه آماری در نظر گرفته شده که در ادامه هر یک به تفصیل شرح داده شده است.

الف) در بخش کیفی، با استفاده از فن نظریه داده‌بنیان مؤلفه‌ها و مقوله‌های موثر بر کیفیت اطلاعات مالی بخش دولتی شناسایی می‌شوند. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل حسابرسان (مستقل و داخلی)، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی است که دارای تخصص، تجربه کار و مشاوره در ناحیه موضوع پژوهش هستند. به این ترتیب، براساس اصل کفایت

نظری، ۲۴ نفر از اعضاء جامعه به‌عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از این‌رو در پژوهش حاضر ۲۴ مصاحبه انجام شد.

ب) جامعه آماری پژوهش در بخش کمی براساس ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است. بر مبنای حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، ذینفعان گزارشگری مالی در بخش عمومی را می‌توان به چهار حوزه کلیدی شامل دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران به‌عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری مالی، حساب‌برسان به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی طبقه‌بندی کرد. روش نمونه‌گیری در این بخش با توجه به ماهیت پژوهش روش قضاوتی و هدفمند است که بر این اساس در حوزه‌های دستگاه‌های اجرایی، اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، قانون‌گذاران و استفاده‌کنندگان به ترتیب ۴۲، ۲۹، ۱۹ و ۵۶ خبره انتخاب شده است. در راستای جمع‌آوری نظرات پاسخ‌دهندگان در فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد از دو پرسشنامه‌های استفاده شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

در بخش کیفی، با استفاده از فن نظریه داده‌بنیان مؤلفه‌ها و مقوله‌های موثر بر کیفیت اطلاعات مالی بخش دولتی شناسایی می‌شوند. در فن نظریه داده‌بنیان پس از گردآوری داده‌های مصاحبه‌ای و متنی، تحلیل و کدگذاری در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفته است. نتایج نهایی تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای فن نظریه داده‌بنیان در نگاره ۱ گزارش شده است.

نگاره ۱. یافته‌های تحلیل محتوا در مرحله کدگذاری انتخابی

کدهای باز	کدهای محوری	کدگذاری انتخابی
مفاهیم	مقوله‌ها	عوامل
فرهنگ قانون‌گریزی	فرهنگ قانون‌گریزی و منفعت‌طلبی	عوامل فرهنگی
ارجحیت سلیقه و منفعت شخصی		
فرهنگ فردی و اجتماعی شفافیت‌گریز و قانون‌گریز		
فرهنگ عمومی	فرهنگ	
زیر ساخت‌ها در بخش عمومی	زیر ساخت‌ها	زیر ساخت‌ها و

کدهای انتخابی	کدهای محوری	کدهای باز
فناوری	فناوری	کمبود امکانات فنی
		سرمایه‌گذاری در سیستم‌های فناوری تغییرات فناوری
افزایش بهره‌وری سازمانی	جلوگیری از فساد و کاهش تخلفات اداری	مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی
		مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی
		شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی
		کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی
افزایش کارایی	افزایش کارایی	ارتقاء کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی
		ارتقاء کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی
مسئولیت پاسخ‌گویی	مالی	رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی
		رفع ضعف‌های پاسخ‌گویی در بودجه
		یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی
		رفع تاخیر در تصویب بودجه سالانه
		شفافیت در پاسخ‌گویی دولت
	عملیاتی	داشتن یک سیستم حسابرسی و ارزیابی عملکرد کارا
		پاسخ‌گویی در بخش دولتی
		پاسخ‌گویی به درخواست شهروندان
		نقدسازنده در مقامات عالی رتبه
		اعتماد دوطرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه
قانونی	قانونی	ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار
		ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی
عوامل قانونی	چالش‌های قانونی و ضمانت قوانین	چالش قوانین مالیاتی
		قوانین دست و پاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری نبود قوانین سختگیرانه
		نظارت و کنترل بر دستگاه‌های اجرایی
بهبود نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها	بهبود نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها	امکان ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی
		کاهش فساد و تخلفات در بخش عمومی
بهبود قوانین و مقررات	بهبود قوانین و مقررات	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار
		عدم سازگاری قوانین و مقررات با استانداردها

کدهای باز	کدهای محوری	کدگذاری انتخابی
ضعف در اجرای قانون آزادسازی اطلاعات		
عدم تسلط کافی قانون‌گذاران بر تئوری‌های حسابداری		
سطح ضمانت اجرایی ضیف قوانین و استانداردها		
دانش سازمانی	آموزش در بخش عمومی	آموزش نیروی انسانی
نیازسنجی آموزش		
تحقیق و توسعه		
پایین بودن سطح آموزش نیروی انسانی		
دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی	آموزش در دانشگاه‌ها	
نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری	عدم قطعیت سیاسی	عوامل سیاسی
نااطمینانی در حوزه مسائل سیاسی		
سیاست‌های دولتی	رفتار سیاست‌مداران	
تغییر رفتار سیاست‌مداران		
کشش بازار	بازار	شرایط محیطی
تغییرات در بازار		
سطح و میزان سهم بازار رقبا	رقابت و رقبا	
شدت و قوت محیط رقابتی		
جهت‌گیری رقبا		
تعداد رقبا		
کوچک بودن اقتصاد کشور	اقتصاد دولتی	عوامل اقتصادی
دولتی و شبه‌دولتی بودن اقتصاد		
مدیریت اقتصادی	شاخص‌های کلان اقتصاد	
ساختار مالکیت شرکت‌ها		
شرایط عمومی اقتصاد جامعه		
مشخص نبودن نرخ تنزیل		
نوسان‌های نرخ ارز		
بی‌ثباتی اقتصادی		
اقتصاد متکی به نفت		
نوسانات و تغییرات اقتصادی کشور		
متغیرهای اقتصادی		
خواسته ذینفعان	ذینفعان	ذینفعان

کدهای باز	کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	
دانش سرمایه‌گذاران			
تفاوت و تغییر در الگوهای ارتباطی			
ضعف در پیاده‌سازی سیستم حسابداری	سیستم حسابداری	اطلاعات حسابداری	
سیستم حسابداری			
نداشتن سیستم اطلاعاتی جامع			
دسترسی به اطلاعات			
نظارت بر کنترل ضعیف			
کنترل داخلی			
کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی			
ارائه اطلاعات مالی قابل فهم			
ارائه گزارشگری مالی شفاف			
بهای تمام شده به‌عنوان محور گزارشگری			
وجود یک مرجع یا متولی ارزش‌گذاری	نظام ارزشیابی کارا		
شفافیت در ارزیابی ارزش‌گذاری			
کارشناسان و ارزیابان مستقل			
کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی			
تفاوت دیدگاه‌ها به اطلاعات حسابداری	نبود نگاه همه‌جانبه و سیستمی		
عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذینفع			
تضاد دیدگاه‌های ذینفعان			
وجود سلامت اداری	سازمانی	عوامل سازمانی	
ساختار سازمانی			
ارتباطات سازمانی			
انسجام و انعطاف‌پذیری ساختاری			
سبک مدیریتی	بهبود فرآیند مدیریتی	مدیریت	
مدیریت اقتصادی			
تغییرات مدیریت محیطی			
انتخاب مدیران توانا			
انتخاب و انتصاب مدیران شایسته			

۱-۴. نتایج تحلیل بخش کمی

با توجه به اینکه مدل استخراجی ارائه شده در نگاره ۱ براساس استعلام نظرهای متخصصان، استادان دانشگاه و مدیران دولتی تدوین گردیده و دربرگیرنده ابعادی از تصمیم‌گیری‌های مرتبط با ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی دستگاه‌های دولتی است؛ بنابراین لازم بود تا این ابعاد از دید ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی نیز مورد بررسی قرار گیرد و روابط درون مدل مشخص شود. بر این اساس با استفاده از پرسشنامه تهیه شده، روابط میان متغیرها مورد سؤال قرار گرفت. جهت تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از پرسشنامه‌ها از آزمون‌های روایی و پایایی پرسشنامه؛ تحلیل عامل تأییدی؛ آزمون مقایسه میانگین t یک گروهی؛ آزمون مقایسه میانگین t زوجی؛ فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد برای ترسیم ماتریس تحلیل اهمیت/عملکرد در محیط نرم‌افزارهای لیزرل ۱۳ و اس‌پی‌اس ۱۴ و اکسل ۱۵ استفاده شده است.

روایی و پایایی پرسشنامه: در اولین گام برای سنجش روابط لازم است روایی و پایایی پرسشنامه طراحی شده بررسی شود. روشی که در این پژوهش برای سنجش پایایی پرسشنامه‌ها استفاده شده است، روش آلفای کرونباخ است؛ از این رو تعداد ۱۶ پرسشنامه به‌عنوان نمونه آماری اولیه توزیع شده است. نتایج آزمون آلفای کرونباخ برای پرسشنامه‌های مذکور در بعد اهمیت و در بعد عملکرد حاکی از آن است که ضریب آلفای کرونباخ برای هر پرسشنامه از ۰/۷ بیشتر است که این نتیجه نشان‌دهنده پایایی بالای متغیرها و پرسشنامه‌های توزیع شده است.

تحلیل عاملی تأییدی: پیش از آزمون تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد، باید سؤالات استفاده رفته در پرسشنامه از نظر مناسب بودن شاخص‌ها مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرند؛ از این رو در این بخش با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، صحت سنجش سازه‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحلیل عاملی تأییدی در نگاره ۲ ارائه شده است. نتایج تحلیل عاملی تأییدی با توجه به مقادیر بار عاملی بزرگتر از ۰/۳ و آماره t نشان می‌دهد تمامی سؤال‌ها روایی لازم برای سنجش متغیرهای پژوهش را دارند، معیار تأیید یا رد یک سؤال برای سنجش یک متغیر اعداد معنی‌داری است.

نگاره ۲. نتایج بارهای عاملی استاندارد و اعداد معنی‌داری

اهمیت		عملکرد		مفاهیم	مقوله‌ها
آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی		
۴/۵۵	۰/۳۶	۲/۴۱	۰/۳۷	فرهنگ قانون‌گریزی	فرهنگ قانون‌گریزی و منفعت‌طلبی
۴/۳۶	۰/۴۸	۲/۵۰	۰/۴۶	ارجحیت سلیقه و منفعت شخصی	
۲/۰۷	۰/۷۰	۶/۹۹	۰/۳۲	فرهنگ فردی و اجتماعی شفافیت‌گریز و قانون‌گریز	
۴/۱۶	۰/۴۵	۳/۰۸	۰/۷۱	فرهنگ عمومی	فرهنگ
۵/۴۵	۰/۳۵	۲/۱۳	۰/۶۴	زیر ساخت‌ها در بخش عمومی	زیر ساخت‌ها
۲/۱۷	۰/۹۴	۳/۸۴	۰/۵۸	کمبود امکانات فنی	
۴/۰۰	۰/۶۲	۳/۶۳	۰/۵۴	سرمایه‌گذاری در سیستم‌های فناوری	فناوری
۹/۳۰	۰/۳۶	۳/۶۷	۰/۳۵	تغییرات فناوری	
۲/۸۱	۰/۷۲	۵/۸۴	۰/۴۹	مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی	جلوگیری از فساد و تخلفات
۳/۹۴	۰/۷۷	۴/۴۳	۰/۶۸	مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی	
۶/۰۲	۰/۳۳	۲/۹۴	۰/۵۲	شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی	
۲/۵۸	۰/۵۴	۲/۱۵	۰/۴۳	کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی	
۲/۰۳	۰/۳۱	۶/۲۱	۰/۳۶	ارتقاء کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی	افزایش کارایی
۲/۹۶	۰/۵۰	۵/۳۷	۰/۸۱	ارتقاء کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی	
۲/۸۰	۰/۷۳	۴/۶۶	۰/۷۲	رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی	مالی
۳/۸۷	۰/۶۵	۳/۹۳	۰/۶۴	رفع ضعف‌های پاسخ‌گویی در بودجه	
۹/۱۲	۰/۶۷	۲/۸۷	۰/۵۳	یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی	
۴/۷۱	۰/۳۸	۶/۴۶	۰/۴۶	رفع تاخیر در تصویب بودجه سالانه	عملیاتی
۳/۵۰	۰/۸۰	۴/۳۱	۰/۵۲	شفافیت در پاسخ‌گویی دولت	
۳/۷۳	۰/۶۳	۶/۵۸	۰/۳۴	داشتن یک سیستم حسابرسی و ارزیابی عملکرد کارا	
۳/۶۵	۰/۴۸	۷/۵۸	۰/۶۰	پاسخ‌گویی در بخش دولتی	
۳/۲۱	۰/۸۱	۴/۲۵	۰/۳۱	پاسخ‌گویی به درخواست شهروندان	
۹/۹۸	۰/۴۵	۸/۶۶	۰/۵۹	نقدسازنده در مقامات عالی رتبه	

اهمیت		عملکرد		مفاهیم	مقوله‌ها
آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی		
۲/۸۰	۰/۴۹	۴/۹۳	۰/۴۱	اعتماد دوطرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه	قانونی
۴۱/۱۳	۰/۵۷	۳/۶۵	۰/۶۶	ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار	
۳/۱۳	۰/۶۲	۲/۸۲	۰/۵۱	ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی	
۵/۱۱	۰/۳۷	۵/۶۰	۰/۷۱	چالش قوانین مالیاتی	چالش‌ها و ضمانت قوانین
۹/۹۵	۰/۴۸	۱۱/۴۲	۰/۵۱	قوانین دست و پاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری	
۴/۸۹	۰/۸۲	۶/۷۴	۰/۴۳	نبود قوانین سختگیرانه	
۲/۴۰	۰/۸۸	۵/۰۲	۰/۶۷	نظارت و کنترل بر دستگاه‌های اجرایی	بهبود نظارت
۴/۳۲	۰/۴۷	۵/۱۱	۰/۳۴	امکان ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی	و ارزیابی
۲/۰۸	۰/۳۵	۶/۶۴	۰/۳۰	کاهش فساد و تخلفات در بخش عمومی	دستگاه‌ها
۲/۳۰	۰/۴۱	۳/۱۲	۰/۸۱	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار	بهبود قوانین و مقررات
۸/۵۱	۰/۶۴	۶/۳۴	۰/۳۲	عدم سازگاری قوانین و مقررات با استانداردها	
۴/۱۶	۰/۴۴	۷/۶۹	۰/۴۱	ضعف در اجرای قانون آزادسازی اطلاعات	
۲/۳۳	۰/۶۰	۲/۶۲	۰/۵۱	عدم تسلط کافی قانون‌گذاران بر تئوری‌های حسابداری	و مقررات
۳/۵۵	۰/۳۶	۴/۸۳	۰/۳۲	سطح ضمانت اجرایی ضیف قوانین و استانداردها	آموزش در بخش عمومی
۷/۵۹	۰/۶۴	۲/۲۱	۰/۶۷	دانش سازمانی	
۸/۳۱	۰/۵۵	۵/۶۴	۰/۴۰	نیاز سنجی آموزش	
۴/۱۳	۰/۴۱	۲/۵۰	۰/۸۲	تحقیق و توسعه	
۳/۳۸	۰/۳۶	۹/۰۷	۰/۳۴	پایین بودن سطح آموزش نیروی انسانی	آموزش دانشگاه
۴/۰۱	۰/۵۸	۹/۴۸	۰/۵۲	دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی	
۹/۵۳	۰/۶۴	۹/۴۰	۰/۴۷	نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری	عدم قطعیت سیاسی
۳/۸۰	۰/۷۶	۶/۰۴	۰/۴۳	نااطمینانی در حوزه مسائل سیاسی	رفتار سیاستمداران
۱۴/۲۶	۰/۶۸	۳/۱۳	۰/۴۶	سیاست‌های دولتی	
۴/۷۰	۰/۵۵	۳/۶۸	۰/۴۱	تغییر رفتار سیاستمداران	
۲/۵۸	۰/۳۴	۳/۱۸	۰/۵۸	کشش بازار	بازار

مقوله‌ها	مفاهیم	عملکرد		اهمیت	
		بار عاملی	آماره t	بار عاملی	آماره t
رقابت و رقبا	تغییرات در بازار	۰/۴۱	۵/۱۵	۰/۴۲	۸/۰۳
	سطح و میزان سهم بازار رقبا	۰/۳۲	۲/۲۴	۰/۳۵	۲/۹۶
	شدت و قوت محیط رقابتی	۰/۳۶	۲/۰۱	۰/۵۷	۲/۸۰
	جهت‌گیری رقبا	۰/۵۵	۳/۷۰	۰/۳۶	۳/۸۷
	تعداد رقبا	۰/۳۴	۲/۱۶	۰/۵۸	۱۰/۱۲
اقتصاد دولتی	کوچک بودن اقتصاد کشور	۰/۱۸۳	۵/۷۰	۰/۹۶	۱/۱۱
	دولتی و شبه‌دولتی بودن اقتصاد	۰/۳۶	۶/۸۴	۰/۶۱	۰/۰۵
	مدیریت اقتصادی	۰/۴۵	۲/۶۴	۰/۵۱	۷/۱۷
	ساختار مالکیت شرکت‌ها	۰/۶۳	۳/۴۳	۰/۶۱	۲/۰۰۸
شاخص‌های کلان اقتصاد	شرایط عمومی اقتصاد جامعه	۰/۵۵	۱/۰۸	۰/۶۴	۴/۵۱
	مشخص نبودن نرخ تنزیل	۰/۴۱	۳/۱۰	۰/۴۶	۵/۱۵
	نوسان‌های نرخ ارز	۰/۴۲	۴/۷۶	۰/۷۸	۲/۰۷
	بی‌ثباتی اقتصادی	۰/۳۶	۶/۶۸	۰/۴۰	۴/۵۰
	اقتصاد متکی به نفت	۰/۶۴	۲/۵۴	۰/۶۲	۹/۵۰
	نوسانات و تغییرات اقتصادی کشور	۰/۵۸	۲/۰۵	۰/۸۴	۲/۵۱
	متغیرهای اقتصادی	۰/۳۳	۷/۱۷	۰/۳۵	۳/۱۴
دینفعان	خواستۀ دینفعان	۰/۳۶	۲/۰۸	۰/۴۷	۴/۳۸
	دانش سرمایه‌گذاران	۰/۵۴	۲/۳۹	۰/۸۳	۱۶/۵۷
	تفاوت و تغییر در الگوهای ارتباطی	۰/۳۳	۲/۲۰	۰/۹۳	۲/۶۴
سیستم حسابداری	ضعف در پیاده‌سازی سیستم حسابداری	۰/۴۲	۴/۴۲	۰/۴۲	۱۲/۵۷
	سیستم حسابداری	۰/۳۸	۲/۱۸	۰/۵۴	۴/۳۱
	نداشتن سیستم اطلاعاتی جامع	۰/۳۱	۲/۴۰	۰/۸۴	۳/۲۸
	دسترسی به اطلاعات	۰/۵۴	۳/۰۱	۰/۸۲	۴/۴۱
	نظارت بر کنترل ضعیف	۰/۵۹	۴/۲۶	۰/۳۴	۵/۳۶
	کنترل داخلی	۰/۶۱	۳/۵۵	۰/۴۳	۲/۶۲
	کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی	۰/۷۷	۲/۸۲	۰/۳۲	۳/۴۷
	ارائه اطلاعات مالی فابل فهم	۰/۴۱	۴/۲۶	۰/۴۵	۲/۶۶
	ارائه گزارشگری مالی شفاف	۰/۳۹	۳/۸۶	۰/۶۶	۳/۲۴
	بهای تمام شده به‌عنوان محور گزارشگری	۰/۷۴	۷/۵۹	۰/۴۳	۳/۱۰

اهمیت		عملکرد		مفاهیم	مقوله‌ها
آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی		
۶/۶۶	۰/۷۶	۸/۸۱	۰/۳۹	وجود یک مرجع یا متولی ارزش‌گذاری	کارا
۲۸/۲۸	۰/۴۴	۴/۶۳	۰/۴۱	شفافیت در ارزیابی ارزش‌گذاری	
۹/۶۵	۰/۳۱	۳/۴۸	۰/۳۷	کارشناسان و ارزیابان مستقل	
۴/۳۶	۰/۳۳	۴/۰۱	۰/۴۶	کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی	
۱۴/۰۷	۰/۴۱	۵/۴۲	۰/۵۲	تفاوت دیدگاه‌ها به اطلاعات حسابداری	نیبود نگاه همه‌جانبه و سیستمی
۴/۸۶	۰/۶۲	۶/۸۰	۰/۵۰	عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذینفع	
۲/۲۷	۰/۸۸	۲/۲۶	۰/۴۲	تضاد دیدگاه‌های ذینفعان	سازمانی
۸/۷۷	۰/۵۴	۵/۴۵	۰/۵۹	وجود سلامت اداری	
۴/۲۶	۰/۳۶	۴/۶۳	۰/۵۶	ساختار سازمانی	
۳/۰۹	۰/۳۹	۲/۳۲	۰/۳۸	ارتباطات سازمانی	
۵۲/۶۰	۰/۶۴	۶/۸۸	۰/۳۶	انسجام و انعطاف‌پذیری ساختاری	مدیریت
۴/۴۵	۰/۵۱	۵/۷۴	۰/۵۹	سبک مدیریتی	
۲۱/۴۹	۰/۶۳	۲/۶۳	۰/۵۵	مدیریت اقتصادی	
۴/۵۲	۰/۴۶	۹/۲۸	۰/۳۰	تغییرات مدیریت محیطی	
۲/۹۶	۰/۶۳	۸/۴۶	۰/۷۹	انتخاب مدیران توانا	
۲/۸۸	۰/۵۱	۶/۸۱	۰/۴۹	انتخاب و انتصاب مدیران شایسته	

آزمون مقایسه میانگین زوجی - آزمون میانگین یک جامعه گروهی: پس از تأیید

مناسب بودن سؤال‌های مورد استفاده در مدل به بررسی وضعیت عوامل اصلی مورد مطالعه در نمونه آماری پرداخته شده است. برای بررسی وضعیت موجود عوامل اصلی مورد مطالعه از آزمون میانگین یک جامعه گروهی و آزمون مقایسه میانگین زوجی استفاده و نتایج آن در نگاره ۳ گزارش شده است. نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی در نگاره ۳ نشان می‌دهد که با احتمال خطای صفر درصد، در هر ۲۵ عامل اصلی مورد بررسی، وضعیت موجود (عملکرد) به صورت معناداری پایین‌تر از وضعیت مطلوب (اهمیت) قرار دارد.

نگاره ۳. نتایج آزمون مقایسه میانگین وضعیت موجود و مطلوب عوامل اصلی

عوامل اصلی	میانگین وضعیت موجود (عملکرد)	آماره t میانگین وضعیت مطلوب (اهمیت)	میانگین وضعیت موجود	اختلاف میانگین زوجی نظری	وضعیت عامل اصلی کیفیت اطلاعات
عوامل فرهنگی	۲/۳۵۹	۳/۹۶۴	۳/۲۵۲	-۱/۶۰۵	نامناسب
افزایش بهره‌وری	۲/۴۷۴	۴/۰۲۷	۵/۴۱۰	-۱/۵۵۳	نامناسب
مسئولیت پاسخ‌گویی	۲/۸۰۲	۳/۶۲۸	۳/۸۰۲	-۰/۸۲۶	نامناسب
عوامل قانونی	۲/۶۵۲	۳/۷۲۱	۴/۱۵۲	-۱/۰۶۹	نامناسب
آموزش نیروی متخصص	۲/۸۱۷	۳/۹۲۵	۳/۳۸۷	-۱/۱۰۸	نامناسب
عوامل سیاسی	۲/۷۴۶	۳/۶۳۲	۳/۲۲۸	-۰/۸۸۶	نامناسب
شرایط محیطی	۲/۵۲۸	۴/۲۷۸	۶/۱۹۳	-۱/۷۵۰	نامناسب
عوامل اقتصادی	۲/۸۰۶	۳/۵۸۶	۴/۷۷۲	-۰/۷۸۰	نامناسب
ذینفعان	۲/۵۵۷	۴/۲۸۲	۶/۷۹۳	-۱/۷۲۵	نامناسب
اطلاعات حسابداری	۲/۹۵۹	۳/۹۴۳	۵/۱۲۵	-۰/۹۸۴	نامناسب
عوامل سازمانی	۲/۶۳۶	۳/۳۵۸	۳/۴۱۷	-۰/۷۲۲	نامناسب
مدیریت	۲/۴۲۳	۴/۲۷۵	۳/۵۶۴	-۱/۸۵۲	نامناسب

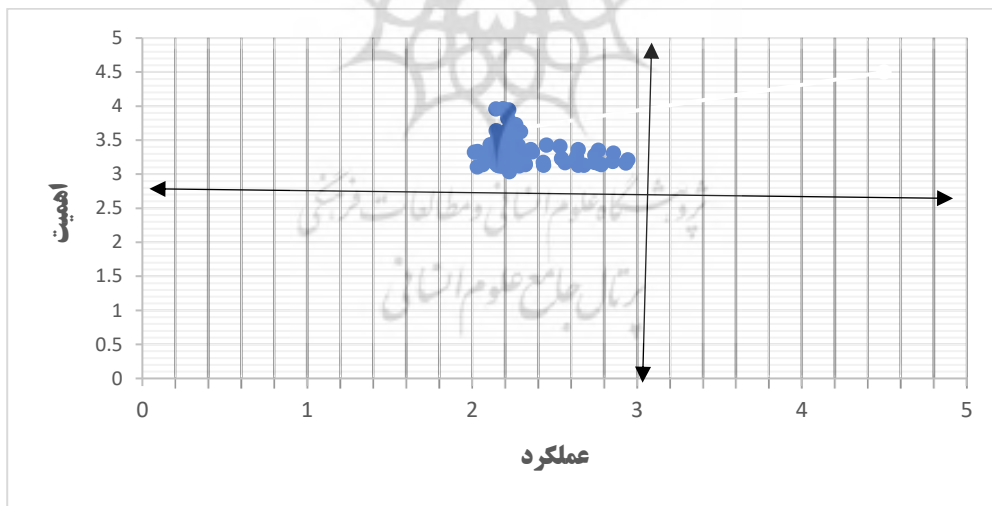
در این بخش نتایج فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد ارائه شده است. گام اول در تحلیل داده‌ها با استفاده از فن تحلیل اهمیت/عملکرد؛ یکپارچه‌سازی داده‌ها از طریق میانگین هندسی است تا نمره اهمیت/عملکرد هر یک از متغیرها، به دست آید. در این زمینه ساعتی (۱۹۹۸) پیشنهاد می‌کند که استفاده از میانگین هندسی برای بیان نظر جمعی چندین تصمیم‌گیرنده راه‌حل مؤثرتری است. بدین ترتیب ارزش نهایی اهمیت و ارزش نهایی عملکرد هر یک از متغیرها که حاصل نظر جمعی است به دست می‌آید.

در ادامه جهت تعیین خانه‌های ماتریس اهمیت/عملکرد، باید ارزش آستانه اهمیت و عملکرد محاسبه شود. جهت تعیین ارزش آستانه از میانگین حسابی استفاده می‌شود.

پس از محاسبه مقدار ارزش آستانه اهمیت و عملکرد، در این مرحله می‌توان موقعیت نسبی هر یک از متغیرها را بر روی ماتریس اهمیت/عملکرد مشخص کرد. از آنجا که در این پژوهش، به

منظور اندازه‌گیری متغیرها، از مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت استفاده شده؛ لذا مرکز مقیاس عدد (۳) خواهد بود؛ بنابراین در هر یک از محورهای x (سطح عملکرد) و y (درجه اهمیت) عدد سه محل تقسیم محور به دو نیمه، جهت تعیین مختصات نقطه تقاطع است. نتایج موقعیت هر یک از متغیرهای کیفیت اطلاعات حسابداری بر روی ماتریس اهمیت/عملکرد در شکل (۱) ترسیم شده است.

با توجه به اینکه دامنه توزیع میانگین‌های مربوط به محور x بین $۱/۵$ و $۲/۹$ و دامنه توزیع میانگین‌های مربوط به محور y بین $۳/۰$ و $۴/۵$ و است؛ لذا در ماتریس *IPA* تقریباً تمام شاخص‌ها در ربع اول قرار می‌گیرد. به بیانی دیگر، نتایج شکل (۱) نشان می‌دهد کلیه متغیرها تحلیلی در ناحیه تمرکز بر آن قرار گرفته‌اند و هیچ‌گونه عاملی در نواحی حفظ عملکرد، اولویت کم و حذف در حد ممکن قرار نگرفته است. بدین معنی که کلیه متغیرها از نظر عملکردی (رضایت پاسخ‌دهندگان) نمره پایینی گرفته‌اند؛ اما این متغیرها از نظر پاسخ‌دهندگان با اهمیت بوده‌اند. چنین حالتی بیانگر آن است که بررسی سطح کیفی اطلاعات بخش عمومی از نظر این متغیرها نیازمند اقدامات اصلاحی فوری است و از این لحاظ در اولویت بالایی قرار دارند.



شکل ۲. نتایج ماتریس تحلیل اهمیت/عملکرد

در گام نهایی، تحلیل اهمیت/عملکرد برای تعیین اولویت، جهت بهبود وزن هر یک از متغیرهای

کیفی محاسبه می‌شود. براساس نظر وو و همکاران (۲۰۰۵) شکاف بین ارزش اهمیت و عملکرد متغیر i ام ضربدر ارزش اهمیت آن می‌تواند وزن متغیر کیفی i ام را نشان دهد. وزن متغیر i ام با (OW_j) نشان داده می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲). پس از نرمال‌سازی کردن وزن متغیرها، متغیرهایی که دارای SW_j بالاتری هستند در اولویت بالاتری جهت بهبود قرار می‌گیرند. نتایج حاصل از وزن‌دهی و الویت‌بندی متغیرها در نگاره ۴ ارائه شده است. نتایج ترتیب و الویت‌بندی متغیرها در نگاره ۴ نشان‌دهنده اهمیت بالا متغیر کمبود امکانات فنی در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی است. به بیانی دیگر، عامل کمبود امکانات فنی دارای بیشترین و متغیر تضاد دیدگاه‌های ذینفعان دارای کمترین اهمیت در میان عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی هستند.

نگاره ۴. نتایج حاصل از وزن‌دهی و الویت‌بندی متغیرها

رتبه	وزن SW_j	وزن OW_j	شکاف اهمیت/عملکرد	متغیر
۳۵	۰/۰۱۱	۳/۴۸۰	۱/۰۷۴	فرهنگ قانون‌گریزی
۱۲	۰/۰۱۳	۴/۳۳۷	۱/۲۵۵	ارجحیت سلیقه و منفعت شخصی
۹	۰/۰۱۵	۴/۸۵۱	۱/۳۷۵	فرهنگ فردی و اجتماعی
۳۴	۰/۰۱۲	۳/۸۳۲	۱/۱۳۹	فرهنگ عمومی
۲۷	۰/۰۱۲	۳/۹۰۹	۱/۱۴۲	زیر ساخت‌ها در بخش عمومی
۱	۰/۰۲۲	۷/۰۴۷	۱/۷۷۸	کمبود امکانات فنی
۵۸	۰/۰۰۹	۲/۹۹۴	۰/۸۷۸	سرمایه‌گذاری در سیستم‌های فناوری
۱۳	۰/۰۱۳	۴/۳۶۸	۱/۲۷۷	تغییرات فناوری
۲۸	۰/۰۱۲	۴/۰۱۰	۱/۱۸۸	مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های
۵۹	۰/۰۰۹	۲/۹۰۸	۰/۹۳۱	مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های
۳۶	۰/۰۱۱	۳/۵۰۸	۱/۰۵۰	شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی
۱۰	۰/۰۱۵	۴/۸۲۴	۱/۳۳۱	کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی
۲۹	۰/۰۱۲	۳/۹۲۶	۱/۱۸۱	ارتقاء کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی
۱۴	۰/۰۱۳	۴/۲۸۲	۱/۲۳۲	ارتقاء کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی
۵	۰/۰۱۷	۵/۴۸۰	۱/۴۶۸	رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی

رتبه	وزن SW_j	وزن OW_j	شکاف اهمیت/عملکرد	متغیر
۳۷	۰/۰۱۱	۳/۷۰۲	۱/۱۱۰	رفع ضعف‌های پاسخ‌گویی در بودجه
۶۸	۰/۰۰۸	۲/۸۳۳	۰/۹۰۱	یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی
۳۸	۰/۰۱۱	۳/۶۱۸	۱/۰۸۲	رفع تاخیر در تصویب بودجه سالانه
۳۹	۰/۰۱۱	۳/۶۴۲	۱/۰۸۶	شفافیت در پاسخ‌گویی دولت
۴۱	۰/۰۱۱	۳/۶۶۵	۱/۰۸۹	داشتن یک سیستم حساسی و ارزیابی عملکرد
۴۶	۰/۰۱۰	۳/۳۵۱	۱/۰۷۸	پاسخ‌گویی در بخش دولتی
۴۵	۰/۰۱۰	۳/۳۳۵	۱/۰۴۳	پاسخ‌گویی به درخواست شهروندان
۴۰	۰/۰۱۱	۳/۶۹۶	۱/۱۱۲	نقدسازنده در مقامات عالی رتبه
۴۷	۰/۰۱۰	۳/۳۴۳	۱/۰۴۸	اعتماد دوطرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه
۶۰	۰/۰۰۹	۲/۸۷۹	۰/۹۰۴	ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار
۳۰	۰/۰۱۲	۳/۸۷۰	۱/۱۴۰	ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده
۶۹	۰/۰۰۸	۲/۶۲۵	۰/۸۴۰	چالش قوانین مالیاتی
۳۱	۰/۰۱۲	۳/۹۲۷	۱/۱۸۵	قوانین دست و پاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری
۳	۰/۰۲۱	۶/۸۱۲	۱/۷۲۶	نبود قوانین سختگیرانه
۷۰	۰/۰۰۸	۲/۵۸۴	۰/۸۲۲	نظارت و کنترل بر دستگاه‌های اجرایی
۳۲	۰/۰۱۲	۴/۰۲۰	۱/۱۹۱	امکان ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی
۶۱	۰/۰۰۹	۳/۱۴۰	۰/۹۹۲	کاهش فساد و تخلفات در بخش عمومی
۴۸	۰/۰۱۰	۳/۱۷۱	۱/۰۲۲	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار
۴۲	۰/۰۱۱	۳/۵۵۱	۱/۰۹۱	عدم سازگاری قوانین و مقررات با استانداردها
۳۳	۰/۰۱۲	۴/۰۶۹	۱/۲۱۳	ضعف در اجرای قانون آزادسازی اطلاعات
۴۹	۰/۰۱۰	۳/۲۱۴	۱/۰۱۲	عدم تسلط کافی قانون‌گذاران بر تئوری‌ها
۶۲	۰/۰۰۹	۳/۱۲۹	۰/۹۹۲	سطح ضمانت اجرایی ضیف قوانین و استانداردها
۱۵	۰/۰۱۳	۴/۳۰۱	۱/۲۵۸	دانش سازمانی
۶۴	۰/۰۰۹	۲/۹۳۰	۰/۹۳۹	نیاز سنجی آموزش
۶۳	۰/۰۰۹	۳/۱۴۶	۰/۹۹۱	تحقیق و توسعه
۱۶	۰/۰۱۳	۴/۱۶۷	۱/۲۳۴	پایین بودن سطح آموزش نیروی انسانی

رتبه	وزن SW_j	وزن OW_j	شکاف اهمیت/عملکرد	متغیر
۱۸	۰/۰۱۳	۴.۲۵۳	۱/۲۶۱	دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی
۱۷	۰/۰۱۳	۴.۱۶۳	۱/۲۲۷	نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری
۱۹	۰/۰۱۳	۴.۱۷۳	۱/۲۴۱	نااطمینانی در حوزه مسائل سیاسی
۲۰	۰/۰۱۳	۴.۲۱۳	۱/۲۵۰	سیاست‌های دولتی
۲۲	۰/۰۱۳	۴.۲۳۰	۱/۲۵۳	تغییر رفتار سیاستمداران
۲۱	۰/۰۱۳	۴.۲۵۲	۱/۲۶۰	کشش بازار
۴۳	۰/۰۱۱	۳.۶۴۸	۱/۰۸۴	تغییرات در بازار
۷۸	۰/۰۰۶	۲.۱۹۳	۰/۷۰۰	سطح و میزان سهم بازار رقبا
۵۰	۰/۰۱۰	۳.۳۹۴	۱/۰۹۹	شدت و قوت محیط رقابتی
۵۱	۰/۰۱۰	۳.۳۵۰	۱/۰۵۲	جهت‌گیری رقبا
۴۴	۰/۰۱۱	۳.۷۳۹	۱/۱۱۱	تعداد رقبا
۷	۰.۰۱۶	۵.۱۱۵	۱/۴۰۶	کوچک بودن اقتصاد کشور
۵۲	۰/۰۱۰	۳.۲۲۸	۱.۰۲۳	دولتی و شبه‌دولتی بودن اقتصاد
۷۱	۰/۰۰۸	۲.۶۶۳	۰.۸۴۲	مدیریت اقتصادی
۶۶	۰/۰۰۹	۲.۹۸۷	۰.۹۵۷	ساختار مالکیت شرکت‌ها
۶۵	۰/۰۰۹	۲.۸۵۴	۰.۸۹۹	شرایط عمومی اقتصاد جامعه
۶۷	۰/۰۰۹	۳.۰۶۶	۰.۹۷۹	مشخص نبودن نرخ تنزیل
۷۴	۰/۰۰۷	۲.۴۷۸	۰.۸۱۵	نوسان‌های نرخ ارز
۷۲	۰/۰۰۸	۲.۷۱۳	۰.۸۶۳	بی‌ثباتی اقتصادی
۸۲	۰.۰۰۵	۱.۶۴۱	۰.۵۱۹	اقتصاد متکی به نفت
۸۴	۰/۰۰۴	۱.۴۲۱	۰.۴۵۴	نوسانات و تغییرات اقتصادی کشور
۷۵	۰/۰۰۷	۲.۴۲۶	۰.۷۲۱	متغیرهای اقتصادی
۸۹	۰/۰۰۳	۱.۱۳۴	۰.۳۶۱	خواسته‌ی ذینفعان
۹۱	۰/۰۰۲	۰.۷۳۷	۰.۲۳۳	دانش سرمایه‌گذاران
۸۵	۰/۰۰۴	۱.۵۳۲	۰.۴۸۹	تفاوت و تغییر در الگوهای ارتباطی
۷۹	۰/۰۰۶	۱.۹۳۵	۰.۶۱۰	ضعف در پیاده‌سازی سیستم حسابداری
۸۶	۰/۰۰۴	۱.۳۶۷	۰.۴۳۱	سیستم حسابداری
۵۳	۰/۰۱۰	۳.۲۴۴	۱.۰۰۸	نداشتن سیستم اطلاعاتی جامع
۸۷	۰/۰۰۴	۱.۲۶۵	۰.۴۰۰	دسترسی به اطلاعات

رتبه	وزن SW_j	وزن OW_j	شکاف اهمیت/عملکرد	متغیر
۸۰	۰/۰۰۶	۲۰۰۲۰	۰/۰۶۲۱	نظارت بر کنترل ضعیف
۷۶	۰/۰۰۷	۲۰۳۵۵	۰/۰۷۴۲	کنترل داخلی
۸۳	۰/۰۰۵	۱۰۷۶۱	۰/۰۵۳۷	کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی
۷۳	۰/۰۰۸	۲۰۷۵۵	۰/۰۸۷۱	ارائه اطلاعات مالی قابل فهم
۴	۰/۰۱۹	۶۰۱۵۸	۱/۰۶۱۰	ارائه گزارشگری مالی شفاف
۷۷	۰/۰۰۷	۲۰۲۳۰	۰/۰۶۹۰	بهای تمام شده به‌عنوان محور گزارشگری
۱۱	۰/۰۱۴	۴۰۵۴۵	۱/۰۳۲۴	وجود یک مرجع یا متولی ارزش‌گذاری
۹۰	۰/۰۰۳	۱۰۰۶۸	۰/۰۳۳۵	شفافیت در ارزیابی ارزش‌گذاری
۵۴	۰/۰۱۰	۳۰۴۴۸	۱۰۰۳۸	کارشناسان و ارزیابان مستقل
۲۳	۰/۰۱۳	۴۰۱۸۸	۱/۰۲۲۰	کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی
۸۱	۰/۰۰۶	۱۰۹۷۹	۰/۰۵۹۰	تفاوت دیدگاه‌ها به اطلاعات حسابداری
۵۵	۰/۰۱۰	۳۰۳۶۲	۰/۰۹۸۰	عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذینفع
۹۲	۰/۰۰۲	۰/۰۸۶۱	۰/۰۲۶۸	تضاد دیدگاه‌های ذینفعان
۵۶	۰/۰۱۰	۳۰۲۱۷	۰/۰۹۶۶	وجود سلامت اداری
۸۸	۰/۰۰۴	۱۰۵۱۴	۰/۰۴۵۷	ساختار سازمانی
۲۴	۰/۰۱۳	۴۰۳۳۸	۱/۰۳۰۱	ارتباطات سازمانی
۵۷	۰/۰۱۰	۳/۳۸۷	۱/۰۷۸	انسجام و انعطاف‌پذیری ساختاری
۳۴	۰/۰۱۲	۳/۷۸۵	۱/۱۶۲	سبک مدیریتی
۲	۰/۰۲۲	۷/۲۰۴	۱/۸۱۸	مدیریت اقتصادی
۶	۰/۰۱۷	۵/۴۴۴	۱/۴۹۵	تغییرات مدیریت محیطی
۲۵	۰/۰۱۳	۴/۳۷۶	۱/۳۱۵	انتخاب مدیران توانا
۸	۰/۰۱۶	۵/۲۰۴	۱/۴۲۹	انتخاب و انتصاب مدیران شایسته

۵. نتیجه‌گیری

در این پژوهش تلاش شده ابتدا با شناسایی و استخراج مولفه‌های اثرگذار بر سطح کیفی اطلاعات در بخش عمومی و ارائه الگویی در این زمینه، گامی موثر در راستای شناسایی عوامل موثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی برداشته شود. یافته‌های پژوهش با استفاده از فن نظریه داده‌بنیان نشان داد عوامل فرهنگی، افزایش بهره‌وری سازمانی، مسئولیت پاسخ‌گویی، قانونی،

آموزش نیروی انسانی متخصص، سیاسی، شرایط محیطی، اقتصادی، ذینفعان، اطلاعات حسابداری، سازمانی و مدیریت به‌عنوان عوامل اصلی اثرگذار در کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی هستند. این عوامل شامل ۲۶ مؤلفه و ۹۲ شاخص است. در ادامه با توجه به اهمیت موضوع، با استفاده از فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد به تعیین میزان اهمیت و عملکرد هر یک از عوامل پرداخته شده است. نتایج میزان اهمیت عوامل با استفاده از فن تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد نشان داد کلیه متغیرها تحلیلی در ناحیه اول ماتریس اهمیت/عملکرد قرار گرفته‌اند و هیچ‌گونه عاملی در نواحی حفظ عملکرد، اولویت کم و حذف در حد ممکن قرار نگرفته است. بدین معنی که کلیه متغیرها از نظر عملکردی (رضایت پاسخ‌دهندگان) نمره پایینی گرفته‌اند؛ اما این متغیرها از نظر آن‌ها با اهمیت بوده‌اند. چنین حالتی بیانگر آن است که بررسی سطح کیفی اطلاعات بخش عمومی از نظر این متغیرها نیازمند اقدامات اصلاحی فوری است و از این لحاظ در اولویت بالایی قرار دارند. به بیانی دیگر، تجزیه و تحلیل اهمیت/عملکرد عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی نشان می‌دهد از نظر اهمیت و عملکرد عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی در ناحیه تمرکز بر آن قرار گرفته‌اند؛ بدین معنی که پاسخ‌دهندگان رضایت کمی از این ویژگی‌ها دارند و عملکرد آن‌ها را مطلوب نمی‌دانند؛ اما این عوامل از دید آن‌ها با اهمیت است. قرار گرفتن کلیه عوامل در ناحیه تمرکز بر آن گویای این مطلب است که چنین عواملی نیازمند اقدامات اصلاحی فوری است و از این لحاظ در اولویت بالایی قرار دارند؛ بنابراین مدیران و برنامه‌ریزان به منظور افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی و همچنین افزایش کاربرد و کسب پیامدهای مثبت ناشی از آن، باید تلاش و کوشش بیشتری برای بهبود وضعیت این عوامل انجام داده و وضعیت فعلی را به سمت رسیدن به وضعیت مطلوب تغییر دهند؛ زیرا یافته‌ها حاکی از آن است که وضعیت چنین عواملی مطلوب نیست و مستلزم توجه حیاتی است. همچنین نتایج ترتیب و الویت‌بندی متغیرها نشان داد متغیرهای کمبود امکانات فنی، مدیریت اقتصادی، نبود قوانین سختگیرانه، ارائه گزارشگری مالی شفاف و رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی به ترتیب دارای بیشترین و متغیر تضاد دیدگاه‌های ذینفعان دارای کمترین وزن‌های به‌دست‌آمده هستند. این نتیجه نشان‌دهنده اهمیت بالا متغیر کمبود امکانات فنی در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی است. به بیانی دیگر، عامل کمبود امکانات فنی دارای بیشترین و متغیر تضاد دیدگاه‌های ذینفعان دارای کمترین اهمیت در میان عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی هستند.

با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود قوانین لازم‌الاجرا در خصوص استقرار سیستم کنترل‌های داخلی و کمیته حسابرسی اثربخش و نیز پیاده‌سازی سازوکارهای راهبری شرکتی وضع کنند و در صورت تخطی، مجازات‌های لازم را برای شرکت‌ها اعمال کنند. توصیه می‌گردد دوره‌های آموزشی و سمینارهایی با موضوع ارتقای کیفیت گزارشگری مالی با لحاظ کردن شرط حضور اجباری مدیران بخش دولتی برگزار کنند. با توجه به اهمیت موضوع به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود جهت دستیابی به نتایج بیشتر به بررسی سایر روش‌ها پرداخته و از روش‌هایی مانند معادلات ساختاری جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده کنند. هر پژوهشی در فرآیند انجام با محدودیت‌هایی مواجهه است، پراکندگی اعضای جامعه آماری و در نتیجه، مشکلات مربوط به مصاحبه‌ها بین آن‌ها و محدودیت‌های ذاتی مصاحبه‌ها از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر است.

یادداشت‌ها

1. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)
2. Boxall
3. Dennis
4. Wong
5. Brandt
6. Talebrinka and Sacco
7. Burton
8. Desai
9. Shulin
10. International Federation of Accountants (IFAC)
11. Grounded Theory
12. Importance-Performance Analysis (IPA)
13. LISREL
14. SPSS
15. Excel

منابع

الف. فارسی

- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴)، ۲۱-۴۲.
- آذر، عادل؛ خسروانی، فرزانه؛ جلالی، رضا. (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم. تهران، سازمان مدیریت صنعتی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ دوم. تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.

- توکلی، محمد. (۱۳۹۳). *ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران*. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی.
- ثقفی، علی؛ بولو، قاسم؛ محمدیان، محمد. (۱۳۹۱). کیفیت اطلاعات حسابداری، سرمایه‌گذاری بیش از حد و جریان نقد آزاد. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۳(۲)، ۳۷-۶۳.
- رحمانی، علی. (۱۳۸۷). استقرار نظام راهبری شرکتی: تجربه بورس اوراق بهادار تهران. *همایش راهبری شرکتی، تهران*.
- رضایی فرح‌آبادی، ملیحه؛ رحمانی، زین‌العابدین. (۱۳۹۳). بررسی رابطه‌ی بین اثربخشی استفاده از فرآیند مدیریت دانش با کارافرینی سازمانی در بخش خدمات عمومی. *تحقیقات بازاریابی نوین*، ۴(۳)، ۲۱۱-۲۳۰.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی. *مجله حسابداری*، ۲۵(۲۰۹)، ۵۸-۶۵.
- کرمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی پوریان، یوسف؛ حاجیها، زهره. (۱۳۹۸). طراحی الگوی کیفیت حسابداری بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۱)، ۴۵-۶۸.
- محمدی، علی؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ دیانتی دیلمی، زهرا؛ اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد داده‌بنیان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۳)، ۲۷-۵۱.
- معینیان، داوود؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۳-۱۰۴.
- مهدوی، غلامحسین؛ کاظم نژاد، مصطفی. (۱۳۹۲). بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر *پیشرفت‌های حسابداری*، ۵(۱)، ۱۹۱-۲۱۷.
- ناظمی اردکانی، مهدی؛ کاشف، علی. (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تامین گزارشگری مالی. *مجله حسابرس*، ۵۰(۲)، ۹۶-۹۷.

ب. انگلیسی

- Amirazad, M., Baradaran Hassanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Modeling the factors affecting financial reporting quality using grounded theory in Iran. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4),

- 21-42. (In Persian).
- Azar, A., Khosravani, F., & Jalali, R. (2012). *Research in Soft Operations*. Tehran, Industrial Management Organization. (In Persian).
- Babajani, J. (2006). *Accounting and government financial controls*. Second Edition, Tehran, Allameh Tabatabai University. (In Persian).
- Brandt, M., Brav, A., Graham, J., & Kumar, A. (2010). The idiosyncratic volatility puzzle: time trend or speculative episodes? *Review of Financial Studies*, 23 (2), 863–899.
- Burton, G. F. S. A. Emett, C. A. Simon, & Wood. D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2), 151166-.
- Boxall, P. (1998). *The Revolution in Government Accounting*. Australian CPA, April, p.18-20.
- Dennis, J. (1993). *Financial Reporting by the Government in Canada*. CMA Magazine, November, p. 29.
- Desai, V. R., Roberts, W., & Srivastava. R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 537-575.
- Karami, A., Gholami Jamkarani, R., Taghipouryan, Y., Hajiha, Z. (2019). Presentation the audit quality model is based on the financial reporting supply chain. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(31), 45-68. (In Persian).
- Kurdistan, Gh., & Nasiri, M. (2009). Efficiency of financial reporting and improving the level of accountability in the public sector. *Journal of the Accountant*, 25(209), 58-65. (In Persian).
- International Federation of Accountants, (IFAC). (2009). *Developments in the Financial Reporting Supply Chain - Results from a Global Study among IFAC Member Bodies*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/developments-in-the-financi.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2013). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>
- Mahdavi, G., & Kazemnejad, M. (2013). Extended abstract investigating the necessity and usefulness of establishing conceptual framework based on accounting standards for municipalities. *Journal of Accounting Advances*, 5(1), 191-217. (In Persian).
- Moeinian, D., & Pourzamani, Z. (2017). Assess the quality of financial

- reporting based on public sector accounting standards in terms of how information is provided. *Government Accounting*, 3 (2), 93-104. (In Persian).
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Salteh, H., Dianati Deilami, Z., & Aghdam Mazraeh, Y. (2019). Presentation of challenges detail model quality of financial reporting in the public sector: Based on grounded theory approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(63), 27-51. (In Persian).
- Nazemi Ardakani, M., & Kashif, A. (2009). Improve the financial reporting supply chain. *Journal of the Auditor*, 50(2), 96-97. (In Persian).
- Rahmani, A. (2008). Establishment of corporate governance system: experience of Tehran Stock Exchange. *Corporate Governance Conference*, Tehran. (In Persian).
- Rezaie, M., & Rahmani, Z. (2014). Survey the relationship between effectiveness of process of knowledge management with organizational entrepreneurship of public Servant in Golestan Province. *New Marketing Research Journal*, 4(3), 211-230. (In Persian).
- Sagafi, A., Blue, G., & Mohamadian, M. (2012). The association between accounting information quality, overinvestment and free cash flow. *Journal of Accounting Advances*, 3(2), 37-63. (In Persian).
- Shulin, L., & Zhu. R. Y. (2016). An evaluation model for financial reporting supply chain using DEMATEL-ANP. *9th International Conference on Digital Enterprise Technology*, 516- 519.
- Talebrinka, O. J., & Sacco, J. F. (2007) Rationalization of financial statement fraud government: An Austrian perspective. *Critical perspectives on accounting*, 4 (18), 489-507
- Tawakli, M. (2014). *Presenting a contingency model for environmental factors affecting the development of accounting in Iran*, M.Sc. Thesis. Allameh Tabatabai University. (In Persian).
- Wong, S. (1998). *Full Speed Ahead – How to Move Forward Full Accrual Accounting for Capital Assets*. CMA Magazine, October, pp. 18 - 22.