

Analysis of Financial Transparency Barriers in the Iran's Administration System: Application of Problem Tree Analysis

- Jalil Delkhah^۱
- Behrooz Khodarahmi^۲

Abstract

This research aims to identify and analyze barriers to financial transparency in Iran's administration system and propose practical solutions for its enhancement. This qualitative study employs thematic analysis as its research strategy. Data were collected through expert interviews, document analysis, and focus group sessions, and analyzed using the problem tree analysis. The research results indicate that financial transparency barriers can be categorized into three levels: direct barriers (such as weak information systems and lack of integrated standards), intermediate barriers (such as conflicts of interest and weak oversight), and root barriers (such as confidentiality culture and weak legislation). The consequences of these barriers include diminished public trust, expansion of corruption, inefficient resource allocation, and increased public expenditure. Achieving financial transparency requires a comprehensive and integrated approach that simultaneously addresses technical, organizational, legal, and cultural dimensions. A proposed five-year program with three phases - preparation, implementation, and consolidation - can pave the way toward financial transparency. The findings of this research can assist policymakers and senior managers in designing and implementing programs to enhance financial transparency.

Keywords: Financial Transparency, Problem Tree analysis, Iranian Administration System, Good Governance, Administrative Corruption, Public Finance, Accountability, Conflict of Interest.

^۱ Assistant Professor, Management Studies and Technology Development Center, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. Corresponding Author. Email: J.delkhah@modares.ac.ir

^۲ Assistant Professor, Management Studies and Technology Development Center, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. Email: Bkhoda@modares.ac.ir

تحلیل موانع شفافیت مالی در نظام زمامداری امور کشور کاربرد مدل درخت مسأله/راه‌حل

■ جلیل دلخواه^۱
■ بهروز خدارحمی^۲

چکیده

این پژوهش با هدف شناسایی و تحلیل موانع شفافیت مالی در نظام زمامداری ایران و ارائه راهکارهای عملی برای ارتقای آن و با رویکرد کیفی با استفاده از راهبرد تحلیل مضمون انجام شده است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌ها با خبرگان، تحلیل اسناد و برگزاری جلسات گروه کانونی گردآوری شده و با استفاده از مدل درخت مسأله/راه‌حل مورد تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که موانع شفافیت مالی در سه سطح قابل دسته‌بندی هستند: موانع مستقیم (مانند ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و نبود استانداردهای یکپارچه)، موانع میانی (مانند تعارض منافع و ضعف نظارت) و موانع ریشه‌ای (مانند فرهنگ محرم‌انگی و ضعف قوانین). پیامدهای این موانع شامل کاهش اعتماد عمومی، گسترش فساد، ناکارآمدی در تخصیص منابع و افزایش هزینه‌های عمومی است. دستیابی به شفافیت مالی نیازمند رویکردی جامع و یکپارچه است که همزمان به ابعاد فنی، سازمانی، قانونی و فرهنگی توجه کند. برنامه پیشنهادی پنج ساله ارائه شده با سه مرحله آماده‌سازی، استقرار و تثبیت می‌تواند مسیر حرکت به سمت شفافیت مالی را هموار سازد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به خط‌مشی‌گذاران و مدیران ارشد در طراحی و اجرای برنامه‌های ارتقای شفافیت مالی کمک کند.

کلیدواژه‌ها: پاسخگویی، تعارض منافع، حکمرانی خوب، نظام زمامداری ایران، شفافیت مالی، فساد زمامداری، مالیه عمومی، مدل درخت مسأله

^۱ استادیار، مرکز مطالعات مدیریت و توسعه فناوری دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه: J.delkhah@modares.ac.ir

^۲ استادیار، مرکز مطالعات مدیریت و توسعه فناوری دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. رایانامه: Bkhoda@modares.ac.ir

۱. مقدمه

۲۴۱

شفافیت مالی به عنوان یکی از ارکان اصلی حکمرانی خوب، نقش محوری در کارآمدی نظام‌های زمامداری^۱ و مالی دارد. منظور از شفافیت مالی، دسترسی آزاد، به موقع و برابر شهروندان و ذینفعان به اطلاعات مالی دقیق، قابل اتکا و قابل مقایسه است. این شفافیت شامل افشای کامل اطلاعات مربوط به بودجه، درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعهدات مالی می‌شود. صندوق بین‌المللی پول در راهنمای شفافیت مالی خود (۲۰۰۷)، شفافیت را عنصر کلیدی در مالیه عمومی می‌داند که منجر به ارتقای پاسخگویی و اعتماد عمومی می‌شود.

بررسی وضعیت شفافیت مالی در ایران بر اساس شاخص‌های بین‌المللی نشان از وضعیت نامطلوب در این حوزه دارد. در شاخص بودجه باز^۲ سال ۲۰۱۷، که توسط "مشارکت بین‌المللی بودجه"^۳ منتشر می‌شود، ایران با کسب نمره ۲۹ از ۱۰۰، در رتبه ۸۴ از میان ۱۱۷ کشور قرار گرفته است. این شاخص که بر اساس ۱۴۵ مولفه کلیدی محاسبه می‌شود، (آی.بی.پی.^۴، ۲۰۱۷) بیانگر چالش‌های موجود در حوزه‌های شفافیت فرآیند بودجه‌ریزی، مشارکت عمومی در تدوین بودجه، و نظارت و پاسخگویی است. علیرغم انتشار جزئیات بودجه سالانه، دسترسی به گزارش‌های میان‌دوره‌ای عملکرد بودجه و گزارش‌های تفریغ بودجه که امکان مقایسه عملکرد با بودجه مصوب را فراهم می‌کند، محدود است. علاوه بر این، در گزارش "شفافیت بین‌المللی" سال ۲۰۲۳، ایران از نظر شاخص ادراک فساد که ارتباط مستقیمی با شفافیت مالی دارد، رتبه ۱۴۹ از ۱۸۰ کشور را کسب کرده است (شفافیت بین‌المللی^۵، ۲۰۲۳).

برای تحلیل نظام‌مند موانع شفافیت مالی در ایران، این پژوهش از مدل درخت مسئله^۶ استفاده می‌کند. این مدل که در دانش موجود حوزه توسعه و برنامه‌ریزی جایگاه ویژه‌ای دارد، امکان تحلیل سلسله مراتبی علل و پیامدهای یک مسئله را فراهم می‌کند. مزیت اصلی این رویکرد، امکان تبدیل درخت مسئله به درخت راه‌حل و ارائه راهکارهای متناظر با هر سطح از علل است. بانک جهانی در راهنمای تحلیل مسائل عمومی خود (۲۰۰۷)، این مدل را به عنوان یکی از ابزارها و چارچوب‌های کارآمد تحلیل مسائل پیچیده معرفی می‌کند. هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و تحلیل موانع شفافیت مالی در نظام زمامداری ایران و ارائه راهکارهای عملی برای ارتقای آن است. در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به سؤالات زیر است:

۱- علل مستقیم، میانی و ریشه‌ای عدم شفافیت مالی در ایران کدامند؟

۲- پیامدهای عدم شفافیت مالی در نظام زمامداری ایران چه می‌باشند؟

^۱ Administration

^۲ Open Budget Survey Index (Obi)

^۳ International Budget Partnership

^۴ IBP

^۵ Transparency International

^۶ Problem Tree Analysis

۳- چه راهکارهایی برای ارتقای شفافیت مالی در سطوح مختلف می‌توان ارائه کرد؟

۲. مبانی نظری و پیشینه

مفهوم‌شناسی شفافیت مالی:

مفهوم شفافیت مالی در طی دهه‌های گذشته تحول قابل توجهی داشته است. نقطه عطف در مفهوم‌پردازی شفافیت مالی را می‌توان در مطالعه کوپیتس و کریگ (۱۹۹۸) در صندوق بین‌المللی پول یافت. آنها شفافیت مالی را «آشکار بودن ساختار و کارکردهای بخش عمومی، خط‌مشی‌های مالی، حساب‌های بخش عمومی و پیش‌بینی‌های مالی دولت» تعریف کردند. عناصر کلیدی شفافیت مالی از دیدگاه کوپیتس و کریگ عبارتند از:

- دسترسی گسترده و برابر به اطلاعات مالی
- به موقع بودن و به روز بودن اطلاعات
- جامعیت و پوشش کامل داده‌های مالی
- قابلیت اتکا و صحت اطلاعات

صندوق بین‌المللی پول (۲۰۱۸) در دستورالعمل شفافیت مالی خود، چارچوب جامع‌تری ارائه کرده که شامل این ابعاد می‌شود:

۱. گزارشگری مالی: اعم از گزارش‌های مالی استاندارد؛ صورت‌های مالی تلفیقی؛ گزارش‌های عملکرد بودجه‌ای
۲. پیش‌بینی و بودجه‌ریزی
۳. مدیریت ریسک‌های مالی
۴. چارچوب نهادی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

تجارب جهانی در زمینه شفافیت مالی:

سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (۲۰۰۲) در گزارش «بهین تجارت شفافیت بودجه‌ای»، تجارب کشورهای موفق را در سه حوزه تحلیل کرده است:

اقدامات قانونی و نهادی

تجربه نیوزیلند در تدوین «قانون مسئولیت مالی»^۱ الگویی پیشرو در شفافیت مالی محسوب می‌شود (اسکات، ۱۹۹۵). این قانون الزاماتی شامل انتشار منظم گزارش‌های مالی، افشای ریسک‌های مالی، ارائه چشم‌انداز بلندمدت و مسئولیت‌پذیری در قبال انحرافات را تعیین کرده است.

^۱ Fiscal Responsibility Act

تجربه سیستم‌های اطلاعاتی مالی

در زمینه سیستم‌های اطلاعات مالی، تجربه کشورها نشان می‌دهد که چندین ویژگی برای دستیابی به موفقیت ضروری است. یکپارچگی داده‌ها در سطح ملی باعث می‌شود اطلاعات مالی از منابع مختلف به صورت منسجم گردآوری شود. سیستم باید تمامی چرخه‌های مالی را پوشش دهد تا هیچ بخشی از فرایندهای مالی خارج از محدوده نظارت قرار نگیرد. دسترسی‌پذیری برای ذینفعان به معنای فراهم کردن امکان استفاده از اطلاعات برای تمامی افراد و نهادهای مرتبط با رعایت سطوح دسترسی است. قابلیت ردیابی تراکنش‌ها امکان پیگیری جریان وجوه و معاملات مالی را فراهم می‌کند و به شفافیت بیشتر منجر می‌شود.

تجربه نظارت و کنترل مالی

پژوهش پاور (۲۰۰۳) درباره نظام‌های نظارت مالی، سه لایه نظارتی را شناسایی می‌کند:

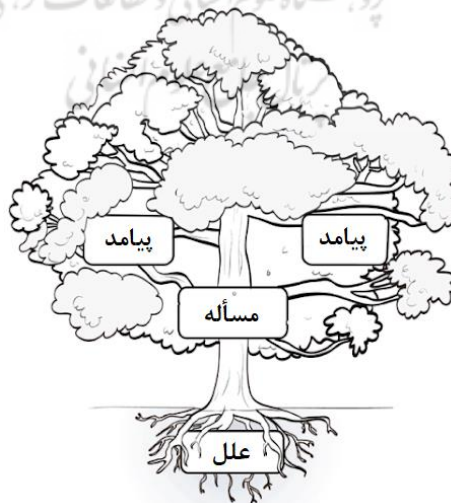
لایه اول - نظارت درون‌سازمانی. شامل کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی مدیریتی.

لایه دوم - نظارت برون‌سازمانی. شامل نهادهای عالی حسابرسی مانند دیوان‌های محاسبات، کمیته‌های پارلمانی و نظارت وزارت دارایی.

لایه سوم - نظارت عمومی. شامل نهادهای مدنی، رسانه‌ها و پژوهشگران مستقل.

مدل درخت مسأله:

مدل درخت مسأله که ریشه در روش‌های مشارکتی ارزیابی دارد، توسط سازمان‌های توسعه‌ای برای تحلیل مسائل پیچیده اجتماعی مورد استفاده قرار گرفته است. وسلی (۲۰۰۸)، این مدل را به عنوان ابزاری قدرتمند برای تحلیل نظام‌مند مشکلات معرفی می‌کند. مدل درخت مسأله شامل سه بخش اصلی به شرح شکل ذیل است:



شکل (۱): مدل درخت مسأله

- مسأله محوری: که در تنه درخت قرار می‌گیرد
 - علل در سه سطح:
 - علل مستقیم (سطح اول)
 - علل میانی (سطح دوم)
 - علل ریشه‌ای (سطح سوم)
 - پیامدها: که در شاخه‌های درخت نمایش داده می‌شوند. (وسلی، ۲۰۰۸)
- «انجمن آلمانی همکاری‌های فنی» (۲۰۰۷) در پژوهش خود مزایای مدل درخت مسأله را شامل امکان تفکیک علل سطحی از عمیق، شناسایی روابط علی پیچیده، قابلیت تبدیل به برنامه عمل و عملیاتی شدن، و مشارکتی بودن فرآیند تحلیل برشمرده است.

مرور مطالعات پیشین:

مطالعات مربوط به شفافیت مالی در بخش عمومی را می‌توان در سه دسته اصلی طبقه‌بندی کرد. ابتدا، مطالعات نظری که به مفهوم‌پردازی و تبیین چارچوب‌های تحلیلی پرداخته‌اند. هاپوود (۱۹۸۸) در مطالعه بنیادین خود درباره حسابداری بخش عمومی، نقش شفافیت را در پاسخگویی و مالیه عمومی تشریح کرده است. او استدلال می‌کند که شفافیت مالی صرفاً یک مفهوم تخصصی صرف نیست، بلکه بستری اجتماعی-سیاسی دارد که باید در تحلیل‌ها مورد توجه قرار گیرد.

دسته دوم، مطالعات تجربی هستند که به بررسی تأثیر شفافیت مالی بر متغیرهای مختلف پرداخته‌اند. به طور مثال در این زمینه، پژوهش حمید (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین سطح شفافیت مالی و شاخص‌های کارایی تخصیص منابع عمومی، سطح فساد زمامداری و مالی، اعتماد عمومی به دولت، و کیفیت خدمات عمومی وجود دارد.

دسته سوم مطالعات، پژوهش‌های موردی هستند که تجربه کشورها را بررسی کرده‌اند. پولیت و بوکارت (۲۰۰۴) در مطالعه تطبیقی خود، موانع شفافیت مالی در کشورهای مختلف را تحلیل کرده‌اند. آنها به این نتیجه رسیده‌اند که موفقیت در ارتقای شفافیت مالی نیازمند تعامل سه عامل اساسی است:

۱. تعهد سیاسی در سطوح عالی حاکمیت

۲. ظرفیت‌های فنی و سازمانی کافی

۳. پاسخ‌خواهی و مطالبه‌گری مؤثر جامعه مدنی

مطالعات داخلی در این حوزه عمدتاً بر موانع قانونی و ساختاری متمرکز بوده‌اند. باباجانی (۱۳۸۹) در پژوهش خود درباره نظام حسابداری بخش عمومی ایران، چالش‌هایی شامل ضعف در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ضعف سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، محدودیت‌های قانونی در دسترسی به اطلاعات، و فقدان الزامات کافی برای گزارشگری مالی را شناسایی کرده است.

۳. روش‌شناسی پژوهش

رویکرد کیفی و تحلیلی:

این پژوهش با رویکرد کیفی و با استفاده از راهبرد تحلیل مضمون انجام شده است. کرسول (۲۰۱۴) در کتاب خود درباره روش‌های پژوهش کیفی، این رویکرد را برای مطالعه پدیده‌های پیچیده اجتماعی که نیازمند درک عمیق هستند، مناسب می‌داند. مطالعه موانع شفافیت مالی به دلیل پیچیدگی‌های زمامداری، ساختاری و رفتاری، نیازمند رویکردی کیفی است که بتواند لایه‌های مختلف مسأله را واکاوی کند. دلایل اصلی انتخاب رویکرد کیفی برای این پژوهش عبارتند از:

- پیچیدگی و چندوجهی بودن موضوع شفافیت مالی
- نیاز به درک عمیق زمینه‌های فرهنگی و سازمانی
- ضرورت بررسی تعاملات بین عوامل مختلف
- اهمیت تحلیل ادراک ذینفعان مختلف

روش گردآوری داده‌ها:

برای گردآوری داده‌ها از سه روش اصلی استفاده شد:

مصاحبه‌های عمیق. مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با سه گروه از خبرگان شامل مدیران ارشد نهادهای نظارتی، کارشناسان مالی و بودجه‌ای و صاحب‌نظران دانشگاهی انجام شده است.

تحلیل اسناد. با استفاده از روش تحلیل اسناد مایرینگ (۲۰۰۰)، منابع متعددی شامل قوانین و مقررات مرتبط، گزارش‌های نظارتی و حسابرسی، مطالعات و پژوهش‌های پیشین و اسناد خط‌مشی‌ای و برنامه‌ای بررسی شده‌اند.

گروه‌های کانونی. با استفاده از روش‌شناسی مورگان (۱۹۹۷)، دو جلسه گروه کانونی برگزار شد که در هر جلسه تعدادی از متخصصان حضور داشتند. موضوعات اصلی مورد بحث در این جلسات شامل شناسایی موانع اصلی شفافیت مالی، اولویت‌بندی مسائل و بررسی راهکارهای پیشنهادی بود.

نحوه تحلیل با مدل درخت مسأله/راه‌حل:

فرآیند تحلیل داده‌ها در چهار مرحله اصلی انجام شده است:

مرحله کدگذاری اولیه. براساس رویکرد براون و کلارک (۲۰۰۶)، ابتدا داده‌های خام از مصاحبه‌ها، اسناد و گروه‌های کانونی کدگذاری شدند. بدین منظور در ابتدا کدهای اولیه استخراج شدند، سپس برخی از آنها با یکدیگر ادغام شدند و مضمون‌های اولیه دسته‌بندی شدند. همچنین روایی کدگذاری توسط هر دو نویسنده مقاله بررسی شد.

شناسایی روابط علی. در این مرحله با استفاده از تکنیک تحلیل علی ماکسول (۲۰۰۴):

- روابط بین مفاهیم شناسایی شد
- جهت روابط علی مشخص گردید
- قدرت روابط تعیین شد

ساخت درخت مسأله. در این مرحله، یافته‌ها در قالب مدل درخت مسأله شامل شناسایی مسأله محوری، طبقه‌بندی علل در سه سطح، و شناسایی و تحلیل پیامدها سازماندهی شدند.

اعتباریابی نتایج. برای اطمینان از اعتبار یافته‌ها، اقداماتی مانند چندسویه‌سازی داده‌ها^۱، بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان و ارزیابی توسط خبرگان انجام شد.

۴. تحلیل یافته‌ها: درخت مسأله

تحلیل داده‌های گردآوری شده از مصاحبه‌ها، اسناد و گروه‌های کانونی منجر به شکل‌گیری درخت مسأله با سه بخش اصلی شد. در این بخش، هر یک از این اجزا به تفصیل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

پیامدها:

کاهش اعتماد عمومی و سرمایه اجتماعی. ورتی (۲۰۱۰) در مطالعات گسترده خود درباره سرمایه اجتماعی، نشان داده است که شفافیت مالی و اعتماد عمومی رابطه‌ای دوسویه و تقویت‌کننده دارند. عدم شفافیت مالی می‌تواند به سرعت اعتماد عمومی را تخریب کند و این کاهش اعتماد، خود مانعی برای اجرای برنامه‌های شفاف‌سازی می‌شود. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که این چرخه معیوب در ایران شکل گرفته است. مصاحبه‌شوندگان به طور مکرر به کاهش اعتماد مردم به گزارش‌های مالی دولتی اشاره کرده‌اند و این بی‌اعتمادی به تضعیف مشارکت عمومی در فرایندهای انتخاباتی و فرایندهای نظارتی منجر شده است.

گسترش فساد زمامداری و مالی. کلیتگارد (۱۹۸۸) در کتاب تأثیرگذار خود با عنوان "کنترل فساد"، رابطه مستقیمی بین عدم شفافیت و گسترش فساد ترسیم می‌کند. او معتقد است فساد در شرایط انحصار و اختیار، به علاوه عدم شفافیت و پاسخگویی رشد می‌کند. یافته‌های این پژوهش این نظریه را در بافت ایران تأیید می‌کند. تحلیل اسناد و مدارک نظارتی نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر نه تنها موارد تخلفات مالی افزایش یافته، بلکه روش‌های فساد نیز پیچیده‌تر شده‌اند. این پیچیدگی همراه با عدم شفافیت، کشف و پیگیری تخلفات را دشوارتر کرده است.

^۱ Triangulation

مشارکت‌کنندگان در گروه‌های قانونی به این نکته اشاره داشتند که عدم شفافیت مالی به ایجاد "مناطق خاکستری" در مدیریت مالی منجر شده است. این مناطق خاکستری، فضایی برای توجیه تخلفات و سوءاستفاده‌های مالی فراهم می‌کنند. یکی از مدیران ارشد نظارتی در مصاحبه خود اظهار داشت: "وقتی مرز بین درست و نادرست مبهم باشد، توجیه تخلف آسان‌تر می‌شود."

ناکارآمدی در تخصیص منابع عمومی. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که عدم شفافیت مالی به شکل‌گیری الگوهای ناکارآمد در تخصیص منابع عمومی منجر شده است. این ناکارآمدی در سه سطح قابل مشاهده است: تخصیص نامتوازن بودجه بین بخش‌های مختلف، عدم اولویت‌بندی مناسب هزینه‌ها، و هدررفت منابع عمومی در فرآیندهای اجرایی.

نمونه بارز این ناکارآمدی را می‌توان در تجربه ناموفق کشور در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مشاهده کرد. علی‌رغم تأکید قانون برنامه پنجم توسعه و قانون برنامه ششم توسعه بر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، عدم شفافیت در هزینه‌ها و خروجی‌های دستگاه‌های اجرایی مانع اصلی تحقق این هدف بوده است. **کاهش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی.** گلوس و وی (۲۰۰۵) استدلال می‌کنند که عدم شفافیت مالی به افزایش ریسک سرمایه‌گذاری منجر می‌شود. در بافت ایران، علی‌رغم اینکه موانع اصلی سرمایه‌گذاری خارجی را باید در محدودیت‌های بین‌المللی، تحریم‌ها و ریسک‌های ژئوپلیتیک جستجو کرد، تحلیل مصاحبه‌ها با فعالان اقتصادی نشان می‌دهد که عدم دسترسی به اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا نیز به عنوان یک عامل تشدیدکننده، فضای سرمایه‌گذاری را پیچیده‌تر کرده است. تحلیل اسناد و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که حتی سرمایه‌گذاران داخلی که با محیط کسب و کار ایران آشنایی دارند، در کنار چالش‌های اصلی مانند نوسانات نرخ ارز، تورم و بی‌ثباتی قوانین، فقدان اطلاعات مالی شفاف را به عنوان عاملی که ریسک سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد، ذکر می‌کنند.

افزایش هزینه‌های عمومی. براساس نظریه هزینه مبادله نورث (۱۹۹۰)، عدم شفافیت منجر به افزایش هزینه‌های بخش عمومی می‌شود. در این پژوهش، تحلیل داده‌ها نشان داد که عدم شفافیت مالی در ایران از سه مسیر به افزایش هزینه‌های عمومی منجر شده است:

- اول، افزایش هزینه‌های عملیاتی دستگاه‌ها. بررسی اسناد و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که عدم شفافیت منجر به موازی‌کاری و دوباره‌کاری در دستگاه‌های اجرایی شده است. یکی از مدیران میانی در مصاحبه خود عنوان کرد: "گاهی یک فرآیند ساده به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات، در چندین دستگاه به موازات هم و مکرراً انجام می‌شود."
- دوم، افزایش هزینه‌های نظارت و کنترل. نهادهای نظارتی برای انجام وظایف خود، به منابع و زمان بیشتری نیاز دارند. یکی از حسابرسان دیوان محاسبات توضیح می‌دهد: "وقتی اطلاعات شفاف نیست، برای هر بررسی ساده باید فرآیند طولانی و پرهزینه‌ای را طی کنیم."

- سوم، اتلاف منابع عمومی به دلیل تصمیم‌گیری‌های نادرست. نبود اطلاعات شفاف منجر به تخصیص نامناسب منابع و هدررفت بودجه عمومی می‌شود. تحلیل گزارش‌های تفریغ بودجه نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از انحرافات بودجه‌ای ناشی از تصمیمات نادرست به دلیل فقدان اطلاعات شفاف است.

مسئله محوری: تحلیل عمیق وضعیت عدم شفافیت مالی در ایران:

براساس تحلیل داده‌های پژوهش، مسئله محوری در نظام مالی ایران را می‌توان "فقدان نظام جامع و یکپارچه شفافیت مالی" تعریف کرد. این تعریف از مسئله محوری که در جلسات گروه کانونی به اجماع خبرگان رسید، دارای چند بعد کلیدی به شرح زیر است که نیازمند واکاوی عمیق‌تری هستند:

عدم یکپارچگی سیستم‌های اطلاعات مالی. پاول و دیماجیو (۱۹۹۱) در نظریه نهادی خود استدلال می‌کنند که ساختارهای سازمانی موازی و ناهم‌هنگ می‌توانند به عدم شفافیت نظام‌مند منجر شوند. در ایران، تحلیل اسناد، مدارک و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که سیستم‌های اطلاعات مالی به صورت جزیره‌ای عمل می‌کنند. یکی از مدیران ارشد وزارت اقتصاد در مصاحبه خود توضیح می‌دهد: "ما در حال حاضر تعداد زیادی سیستم اطلاعات مالی داریم که هر کدام زبان و منطق خود را دارند. خیلی از این سیستم‌ها نه تنها با یکدیگر تبادل داده ندارند، بلکه گاه اطلاعات متناقضی نیز تولید می‌کنند."

این عدم یکپارچگی تأثیر مستقیمی بر کیفیت نظارت مالی دارد. یکی از مدیران دیوان محاسبات تأکید می‌کند: "نظارت واقعی و مؤثر تنها زمانی شکل می‌گیرد که داده‌های مالی یکپارچه و قابل راستی‌آزمایی باشند. در شرایط فعلی، نبود یکپارچگی داده‌ها باعث شده نتوانیم تصویر جامع و مطلوبی از جریان‌های مالی داشته باشیم و این مسئله عملاً نظارت کارآمد را غیرممکن می‌سازد."

ضعف در استانداردهای گزارشگری مالی. مطالعات هاپوود (۱۹۹۶) نشان می‌دهد که استانداردهای گزارشگری نقش محوری در شفافیت مالی دارند. تحلیل وضعیت ایران نشان می‌دهد که علیرغم تلاش‌های صورت گرفته برای استانداردسازی، همچنان چالش‌های جدی در این زمینه وجود دارد. به عنوان مثال، بررسی گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی نشان داد که:

- کمتر از ۵۰ درصد دستگاه‌ها از استانداردهای حسابداری بخش عمومی به طور کامل پیروی می‌کنند
- در تفسیر و اجرای استانداردها، رویه‌های متفاوت و گاه متناقضی مشاهده می‌شود
- برخی دستگاه‌ها همچنان از نظام حسابداری نقدی استفاده می‌کنند، در حالی که طبق قانون برنامه ششم توسعه، باید تا پایان سال اول برنامه به حسابداری تعهدی تغییر رویه می‌دادند

یکی از حساب‌رسان دیوان محاسبات در این باره توضیح می‌دهد: "مشکل فقط نبود استاندارد نیست؛ مشکل اصلی در نحوه اجرا و تفسیر استانداردهاست. ما گاهی شاهد هستیم که دو دستگاه مشابه، از یک استاندارد واحد، دو برداشت کاملاً متفاوت دارند."

محدودیت دسترسی به اطلاعات. استیگلیتز (۲۰۰۰) در مطالعات خود نشان داده که دسترسی به اطلاعات، حق بنیادین شهروندان در یک جامعه دموکراتیک است. تحلیل وضعیت دسترسی به اطلاعات مالی در ایران نشان می‌دهد که علیرغم تصویب «قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات»، همچنان موانع جدی در این زمینه وجود دارد. یکی از نمایندگان سازمان‌های مردم‌نهاد در مصاحبه خود می‌گوید: "حتی در مواردی که قانون صراحتاً بر انتشار اطلاعات تأکید دارد، فرآیندهای اداری و بوروکراتیک چنان پیچیده هستند که عملاً دسترسی به اطلاعات را ناممکن می‌کند."

علل:

تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که علل عدم شفافیت مالی در ایران را می‌توان در سه سطح مختلف طبقه‌بندی کرد:

علل مستقیم:

ضعف سیستم‌های اطلاعاتی. دوروتینسکی و همکاران (۲۰۱۱) در مطالعه خود درباره سیستم‌های اطلاعات مالی دولتی نشان می‌دهند که یکپارچگی سیستم‌ها نقش کلیدی در شفافیت مالی دارد. تحلیل وضعیت ایران نشان می‌دهد که ضعف سیستم‌های اطلاعاتی در چند سطح قابل مشاهده است: در سطح فنی، مسائل و مشکلات زیرساختی و نرم‌افزاری وجود دارد. یکی از متخصصان فناوری اطلاعات در مصاحبه خود توضیح می‌دهد: "سیستم‌های موجود قابلیت کمی در تبادل داده دارند. هر دستگاه برای خود یک جزیره مستقل است و حتی فرمت‌های داده‌ای یکسانی هم استفاده نمی‌کنند." در سطح سازمانی، فقدان پروتکل‌های استاندارد برای تبادل اطلاعات مشهود است. بررسی اسناد نشان می‌دهد که تلاش‌های متعددی برای استانداردسازی صورت گرفته، اما به دلیل نبود الزامات قانونی و اجرایی، این تلاش‌ها به نتیجه نرسیده است.

نبود استانداردهای یکپارچه. مطالعات چان و همکاران (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نقش محوری در شفافیت دارند. تحلیل وضعیت ایران در این زمینه نشان می‌دهد: استانداردهای موجود جامعیت کافی ندارند. یکی از خبرگان حسابداری دولتی در مصاحبه خود می‌گوید: "ما هنوز در بسیاری از حوزه‌ها استاندارد نداریم. مثلاً در مورد دارایی‌های نامشهود یا تعهدات بلندمدت دولت، استانداردهای ما کامل نیست." اجرای استانداردها یکنواخت نیست. بررسی گزارش‌های مالی نشان می‌دهد که دستگاه‌های مختلف تفسیرهای متفاوتی از استانداردها دارند. این موضوع مقایسه‌پذیری اطلاعات را دشوار می‌کند.

علل میانی:

تعارض منافع. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (۲۰۰۵) درباره تعارض منافع در بخش عمومی، نشان می‌دهد که تعارض منافع یکی از موانع اصلی شفافیت است. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر دو نوع تعارض منافع اصلی را در ایران شناسایی کرده است:

تعارض منافع ساختاری: مصاحبه با خبرگان نشان داد که در برخی موارد، همان نهادهایی که مسئول نظارت هستند، برخی مدیرانش ذینفع فرآیندهای مالی هستند. یکی از مدیران سابق دیوان محاسبات توضیح می‌دهد: "وقتی یک نهاد هم تصمیم‌گیرنده است، هم مجری و هم ناظر، طبیعتاً تمایلی به شفافیت کامل نخواهد داشت."

تعارض منافع سازمانی: تحلیل پرونده‌های نظارتی نشان می‌دهد که در مواردی، سازمان‌ها به دلیل حفظ منافع سازمانی خود از افشای کامل اطلاعات خودداری می‌کنند. این موضوع به ویژه در مورد معاملات بین سازمانی و تخصیص منابع مشهود است. یکی از ریشه‌های اصلی این مشکل، فقدان تجانس اهداف در سطح کلان نظام زمامداری است. یکی از مدیران ارشد در مصاحبه خود توضیح می‌دهد: "وقتی اهداف سازمان‌ها در سطح کلان همسو نیست، هر سازمان ترجیح می‌دهد اطلاعاتی را افشا کند که صرفاً منافع سازمانی خود را تأمین کند، حتی اگر این رویکرد با منافع کلان کشور در تضاد باشد."

ضعف نظارت. پاور (۲۰۰۳) در مقاله خود با عنوان "ارزیابی انفجار حسابرسی"، بر اهمیت نظارت مؤثر در تحقق شفافیت تأکید می‌کند. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که ضعف نظارت در ایران چند بعد دارد:

ضعف در ابزارهای نظارتی: بررسی اسناد نشان می‌دهد که نهادهای نظارتی از ابزارهای پیشرفته و به روز برای نظارت برخوردار نیستند. یکی از حسابرسان ارشد می‌گوید: "ما هنوز از روش‌های سنتی برای بررسی اسناد استفاده می‌کنیم، در حالی که دنیا به سمت نظارت هوشمند و مبتنی بر داده حرکت کرده است."

ناهماهنگی نظارتی: براساس یافته‌های پژوهش، نهادهای نظارتی مختلف (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی، ذیحسابان) هماهنگی مطلوبی ندارند. این موضوع هم به موازی‌کاری منجر شده و هم باعث می‌شود در برخی از حوزه‌ها نظارت موثری انجام نگیرد.

علل ریشه‌ای:

فرهنگ محرم‌انگی و عدم شفافیت. آمارتیا سن (۱۹۹۹) در کتاب تأثیرگذار خود با عنوان "توسعه به مثابه آزادی"، بر نقش کلیدی فرهنگ سازمانی و نهادی در شفافیت تأکید می‌کند. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر

نشان می‌دهد که فرهنگ محرمانگی در نظام زمامداری ایران ریشه دوانده است. این فرهنگ در چند سطح قابل مشاهده است:

در سطح مدیریتی، نوعی مقاومت نهادینه شده در برابر شفافیت وجود دارد. یکی از مدیران ارشد خزانه‌داری کل در مصاحبه خود می‌گوید: "متأسفانه در سازمان‌های ما، پنهان‌کاری به یک ارزش تبدیل شده است. مدیران تصور می‌کنند هر چه اطلاعات کمتری منتشر کنند، مدیر بهتری هستند."

در سطح کارکنان، ترس از افشای اطلاعات به یک رفتار سازمانی تبدیل شده است. مشاهدات میدانی و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که کارکنان حتی در مواردی که منع قانونی برای ارائه اطلاعات وجود ندارد، از ترس عواقب احتمالی، ترجیح می‌دهند اطلاعات را منتشر نکنند.

در سطح سیستمی، تحلیل‌ها نشان می‌دهد که شفافیت نیازمند یک رویکرد همه‌جانبه و همزمان است. یکی از صاحب‌نظران در مصاحبه خود تأکید می‌کند: "شفافیت امری داوطلبانه و خودجوش نیست و نیازمند مشوق‌های سازمانی و نهادی است. مهم‌تر آنکه، باید به صورت همزمان در کل سیستم اجرا شود. تجربه نشان داده که شفافیت موردی و جزیره‌ای نتیجه‌بخش نیست؛ نمی‌توان انتظار داشت یک یا دو سازمان شفاف باشند در حالی که سایرین در محرمانگی به سر می‌برند. این رویکرد باید از بالاترین سطوح مدیریتی آغاز شود و به صورت هماهنگ در کل سیستم جاری گردد."

ضعف قوانین و مقررات. رز-اکرم‌ن (۲۰۱۶) در پژوهش جامع خود درباره فساد و حکمرانی، نشان می‌دهد که چارچوب قانونی ضعیف می‌تواند به طور نظام‌مند مانع شفافیت شود. بررسی قوانین و مقررات مالی در ایران نشان از چند ضعف اساسی دارد:

نخست، پراکندگی و تعارض در قوانین مشهود است. در حال حاضر تعداد زیادی قانون و مقرره مرتبط با شفافیت مالی وجود دارد که در مواردی با یکدیگر تعارض دارند. یکی از حقوقدانان متخصص در مالیه عمومی توضیح می‌دهد: "قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، قانون مدیریت خدمات کشوری و ده‌ها قانون دیگر هر کدام تکالیف متفاوتی مرتبط با شفافیت تعیین کرده‌اند."

دوم، ضمانت اجرای قوانین موجود ضعیف است. بررسی پرونده‌های نظارتی نشان می‌دهد که در بسیاری موارد، عدم رعایت الزامات شفافیت با مجازات جدی مواجه نمی‌شود. در واقع، همچنان در نظام زمامداری ایران پنهان‌کاری صرفه اقتصادی دارد. یکی از مدیران نظارتی در مصاحبه خود می‌گوید: "نه تنها مجازات‌های قانونی بازدارنده نیستند، بلکه در برخی موارد، شفافیت به جای تشویق با تنبیه مواجه می‌شود. به عنوان مثال، برخی شرکت‌ها پس از افشای اطلاعات در سامانه کدال با واکنش‌های منفی روبرو شده‌اند."

سوم، نکته مهمی که در این میان مغفول مانده، رابطه متقابل شفافیت و پاسخگویی است. یکی از صاحب‌نظران تأکید می‌کند: "شفافیت بدون فرهنگ پاسخگویی معنا ندارد. مدیران و کارکنان باید هم در مورد اقدامات و فعل‌ها و هم در مورد ترک فعل‌های خود پاسخگو باشند. تا زمانی که این فرهنگ پاسخگویی نهادینه نشود، شفافیت صرفاً به یک الزام صوری تبدیل خواهد شد."

۵. ارائه راهکارها: درخت راه‌حل

دستاوردهای مورد انتظار:

افزایش اعتماد و مشارکت عمومی: کلیتگارد (۱۹۸۸) در مطالعه خود نشان می‌دهد که شفافیت مالی یکی از مهم‌ترین عوامل در بازسازی اعتماد عمومی است. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که در صورت افزایش شفافیت مالی در ایران، می‌توان انتظار تغییرات مثبت زیر را داشت:

- اول، سطح اعتماد عمومی به نهادهای دولتی افزایش خواهد یافت. یکی از مدیران ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی در مصاحبه خود می‌گوید: "تجربه نشان داده هر جا ما صادقانه اطلاعات را منتشر کردیم، حتی اگر عملکرد خوبی نداشتیم، مردم به ما اعتماد بیشتری پیدا کردند. آنها می‌دانند که حداقل ما چیزی را پنهان نمی‌کنیم."
- دوم، مشارکت شهروندان در نظارت عمومی تقویت خواهد شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در حال حاضر، شهروندان و سازمان‌های مردم‌نهاد به دلیل ضعف در دسترسی به اطلاعات، نمی‌توانند نقش نظارتی مؤثری ایفا کنند. بررسی وضع موجود نظارت مالی در ایران نشان می‌دهد که از میان سه سطح نظارتی (نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج و نظارت پس از خرج)، دو سطح نخست عملاً برای شهروندان غیرممکن است و سطح سوم نیز تنها به صورت تصادفی و با تأخیر زمانی قابل توجه امکان‌پذیر است. یکی از فعالان مدنی در این باره می‌گوید: "ما حتی نمی‌دانیم قرار است چه هزینه‌هایی انجام شود، چه برسد به اینکه بخواهیم بر آن نظارت کنیم. وقتی هم که هزینه‌ها انجام شد، اطلاعات آن چنان دیر منتشر می‌شود که عملاً امکان پیگیری از بین می‌رود." با افزایش شفافیت و دسترسی به موقع به اطلاعات مالی، امکان نظارت نظام‌مند و مؤثر شهروندی در هر سه سطح فراهم خواهد شد.
- سوم، سطح گفتگوی سازنده بین دولت و جامعه ارتقا خواهد یافت. یکی از فعالان جامعه مدنی در این باره می‌گوید: "وقتی اطلاعات شفاف باشد، ما می‌توانیم به جای متهم کردن یکدیگر، درباره راه‌حل‌ها گفتگو کنیم."

کاهش فساد و ارتقای سلامت زمامداری. رز-اکرم (۲۰۱۶) در پژوهش خود نشان می‌دهد که شفافیت مالی می‌تواند به طور نظام‌مند فساد را کاهش دهد. بر اساس مدل مثلث تقلب که کرسی (۱۹۵۳) مطرح کرده است، تخلف و فساد مالی زمانی رخ می‌دهد که سه عنصر "فرصت، انگیزه و توجیه" همزمان وجود داشته

باشند. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که شفافیت مالی می‌تواند هر سه ضلع این مثلث را تضعیف کند:

- **اول، کاهش فرصت‌های فساد:** وقتی تمام تراکنش‌ها و تصمیمات مالی قابل ردیابی باشند، فرصت‌های سوء استفاده کاهش می‌یابد. یکی از بازرسان سازمان بازرسی کل کشور توضیح می‌دهد: "بسیاری از تخلفات در سایه عدم شفافیت رخ می‌دهد. وقتی همه چیز شفاف باشد، امکان و فرصت تخلف کاهش می‌یابد."
 - **دوم، کاهش انگیزه تخلف:** شفافیت با افزایش ریسک کشف تخلف، هزینه-فایده فساد را تغییر می‌دهد. مطالعه پرونده‌های فساد نشان می‌دهد که در سیستم‌های شفاف، متخلفان زودتر شناسایی و با پیامدهای جدی‌تری مواجه می‌شوند.
 - **سوم، تضعیف توجیهات فساد:** شفافیت امکان توجیه تخلفات را کاهش می‌دهد. یکی از مدیران نظارتی توضیح می‌دهد: "وقتی همه اطلاعات در دسترس است، دیگر نمی‌توان با توجیهاتی مانند 'همه همین کار را می‌کنند' یا 'کسی متوجه نمی‌شود' تخلف را توجیه کرد."
- بهبود تخصیص منابع.** فولشر (۲۰۰۲) بیان می‌کند که شفافیت مالی منجر به تخصیص کارا تر منابع عمومی می‌شود. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که بهبود تخصیص منابع در ایران از چند مسیر قابل تحقق است:

- **اول، بهبود در اولویت‌بندی هزینه‌ها.** وقتی اطلاعات مالی به صورت شفاف در دسترس باشد، می‌توان تصمیمات تخصیص منابع را بر اساس شواهد گرفت. یکی از مدیران سازمان برنامه و بودجه توضیح می‌دهد: "در حال حاضر بسیاری از تصمیمات بودجه‌ای به جای اینکه مبتنی بر عملکرد و شاخص‌های عینی باشد، در یک فرایند مبتنی بر چانه‌زنی و بر اساس فشارهای سیاسی یا اطلاعات ناقص گرفته می‌شود. در این فرایند چانه‌زنی، معمولاً دستگاه‌هایی که قدرت چانه‌زنی بیشتری دارند، منابع بیشتری دریافت می‌کنند، نه لزوماً دستگاه‌هایی که عملکرد بهتری داشته‌اند. شفافیت به ما کمک می‌کند از این ساختار و فرایند چانه‌زنی فاصله گرفته و به سمت تصمیمات علمی‌تر و مبتنی بر عملکرد حرکت کنیم."
- **دوم، کاهش هزینه‌های غیرضروری.** تجربه کشورهای موفق نشان می‌دهد که وقتی هزینه‌ها در معرض دید عموم قرار می‌گیرد، مدیران در مصرف منابع عمومی محتاط‌تر می‌شوند. تحلیل اسناد پژوهش حاضر نشان می‌دهد که در دستگاه‌هایی که گزارش‌های مالی خود را منظم منتشر می‌کنند، هزینه‌های غیرضروری به طور معناداری کمتر است. با این حال، چالش اصلی در نظام زمامداری ایران، مسئله "ریخت‌وپاش‌های قانونمند" است. یکی از مدیران ارشد دیوان محاسبات توضیح می‌دهد: "مشکل اصلی ما هزینه‌های غیرقانونی نیست، بلکه هزینه‌های قانونی اما غیرضروری است. به عنوان مثال، استخدام‌های مازاد بر نیاز، خرید تجهیزات غیرضروری، یا حفظ ساختارهای

موازی و ناکارآمد، همگی با مجوز قانونی انجام می‌شوند اما در واقع نوعی اتلاف منابع عمومی هستند. شفافیت می‌تواند با آشکار کردن این ناکارآمدی‌ها، فشار افکار عمومی برای اصلاح این رویه‌ها و هزینه‌ها را افزایش دهد."

- **سوم، ارتقای بهداشت مالی در تخصیص منابع.** تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که یکی از چالش‌های اصلی نظام زمامداری کشور، فقدان بهداشت مالی در تخصیص منابع بین بخشی است. مدیر کل بودجه یکی از وزارتخانه‌ها توضیح می‌دهد: "در شرایط فعلی، به دلیل عدم شفافیت، برخی بخش‌ها با وجود عملکرد ضعیف همواره بودجه بیشتری دریافت می‌کنند، در حالی که بخش‌های کارآمد با کمبود منابع مواجهند. این فقدان بهداشت مالی نه تنها باعث هدررفت منابع می‌شود، بلکه انگیزه‌های نادرستی در سیستم ایجاد می‌کند. شفافیت می‌تواند با آشکار کردن این عدم توازن‌ها، زمینه را برای اصلاح نظام تخصیص منابع و استقرار بهداشت مالی فراهم کند."
- **چهارم، کاهش دوباره کاری‌ها و موازی کاری‌ها.** شفافیت مالی کمک می‌کند تا مشخص شود کدام دستگاه‌ها و واحدها فعالیت‌های موازی انجام می‌دهند و با اصلاح این وضعیت می‌توان از هدررفت منابع جلوگیری کرد.

افزایش سرمایه‌گذاری. استیگلitz (۲۰۰۰) در پژوهش خود نشان می‌دهد که شفافیت مالی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، نقش مهمی در جذب سرمایه‌گذاری دارد. در این میان، توجه به ماهیت فرآیندی شفافیت اهمیت ویژه‌ای دارد. شفافیت صرفاً به معنای انتشار اطلاعات نیست، بلکه یک فرآیند مستمر و نظام‌مند است که از مرحله تصمیم‌گیری آغاز شده، در مرحله اجرا تداوم می‌یابد و تا مرحله نظارت و ارزیابی ادامه پیدا می‌کند. این رویکرد فرآیندی به شفافیت، امکان ارزیابی مستمر و نظام‌مند عملکرد مالی را فراهم می‌آورد و از این طریق، اعتمادپذیری نظام مالی را افزایش می‌دهد. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که با استقرار شفافیت فرآیندی در نظام زمامداری کشور، می‌توان انتظار بهبود در چند حوزه را داشت:

- **اول، افزایش سرمایه‌گذاری داخلی.** مصاحبه‌های صورت گرفته با فعالان بخش خصوصی نشان می‌دهد که عدم دسترسی به اطلاعات مالی شفاف، یکی از موانع تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری است. یکی از اعضای اتاق بازرگانی توضیح می‌دهد: "وقتی نمی‌توانیم تصویر روشنی از وضعیت مالی یک بخش داشته باشیم، ترجیح می‌دهیم سرمایه خود را به بخش‌های کم‌ریسک‌تر ببریم."
- **دوم، جذب سرمایه‌گذاری خارجی.** بررسی گزارش‌های بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول نشان می‌دهد که در کنار محدودیت‌های ناشی از تحریم‌های بین‌المللی، عدم شفافیت مالی در نظام زمامداری کشور نیز یکی از موانع جدی برای سرمایه‌گذاری خارجی است. در واقع، تحریم‌ها و محدودیت‌های بین‌المللی در سال‌های اخیر به نوعی فرهنگ "پوشیده‌کاری" در نظام زمامداری کشور دامن زده‌اند و این امر خود به عنوان مانعی مضاعف در مسیر جذب سرمایه‌گذاری خارجی عمل می‌کند. حتی برای آن دسته از سرمایه‌گذاران خارجی که امکان قانونی فعالیت در ایران را

دارند، فقدان شفافیت مالی در نظام زمامداری باعث می‌شود نتوانند ارزیابی دقیقی از ریسک‌های سرمایه‌گذاری و فرصت‌های موجود داشته باشند.

- **سوم، بهبود فضای کسب و کار.** براساس مطالعات ویشوانات و کافمن (۲۰۰۱)، شفافیت مالی یکی از عوامل کلیدی در بهبود محیط کسب و کار است. تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که شفافیت می‌تواند هزینه‌های مبادله را کاهش دهد، امکان برنامه‌ریزی بلندمدت را افزایش دهد، و رقابت سالم را تقویت کند.

کاهش هزینه‌های عمومی. ویلیامسون (۲۰۰۰) در مقاله خود نشان می‌دهد که شفافیت مالی از طریق کاهش هزینه‌های مبادله و بهبود نظارت، به کاهش هزینه‌های عمومی منجر می‌شود. تحلیل داده‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که این کاهش هزینه در چند سطح قابل تحقق است:

- الف: کاهش هزینه‌های عملیاتی.** مصاحبه با مدیران مالی نشان می‌دهد که عدم شفافیت منجر به افزایش هزینه‌های عملیاتی می‌شود. این افزایش از چند مسیر اتفاق می‌افتد:
- هزینه‌های جستجوی اطلاعات
- هزینه‌های تأیید و اعتبارسنجی داده‌ها
- هزینه‌های ناشی از دوباره‌کاری

یکی از مدیران خزانه‌داری کل توضیح می‌دهد: "گاهی یک فرآیند ساده پرداخت، به دلیل عدم شفافیت اطلاعات، هفته‌ها طول می‌کشد و هزینه‌های زیادی تحمیل می‌کند."

ب: کاهش هزینه‌های نظارتی. تحلیل اسناد نظارتی نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از هزینه‌های نظارت، صرف جمع‌آوری و راستی‌آزمایی اطلاعات می‌شود. نورث (۱۹۹۰) در مطالعات خود نشان داده که شفافیت می‌تواند این هزینه‌ها را به طور معناداری کاهش دهد.

ج: کاهش هزینه‌های ناشی از فساد. بررسی پرونده‌های تخلف مالی نشان می‌دهد که عدم شفافیت هزینه‌های پنهان قابل توجهی به نظام زمامداری تحمیل می‌کند. این هزینه‌ها شامل منابع از دست رفته در اثر تخلفات، هزینه‌های پیگیری و رسیدگی به تخلفات، و هزینه‌های جبران خسارات می‌باشد.

هدف محوری و چشم‌انداز ارتقای شفافیت مالی:

براساس تحلیل داده‌های پژوهش و مبتنی بر نظریه نهادگرایی نورث (۱۹۹۰)، هدف محوری در ارتقای شفافیت مالی را می‌توان "استقرار نظام یکپارچه و جامع شفافیت مالی در بخش عمومی" تعریف کرد. هود (۱۹۹۱) در مطالعه خود درباره مدیریت دولتی نوین، چارچوبی برای ترسیم چشم‌انداز شفافیت ارائه می‌کند. براساس این چارچوب و تحلیل داده‌های پژوهش، چشم‌انداز مطلوب شفافیت مالی در ایران شامل این ویژگی‌هاست:

- **یکپارچگی اطلاعاتی.** مصاحبه با خبرگان نشان می‌دهد که در چشم‌انداز مطلوب، باید:
- تمام سیستم‌های اطلاعات مالی به یکدیگر متصل باشند

- داده‌ها با فرمت استاندارد تبادل شوند
 - امکان ردیابی و رهگیری تمام تراکنش‌ها وجود داشته باشد
- دسترسی فراگیر.** یکی از مدیران ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی توضیح می‌دهد: "در چشم‌انداز مطلوب، هر شهروند باید بتواند به راحتی به اطلاعات مالی دسترسی داشته باشد. این دسترسی باید آسان و سریع، بدون تبعیض و رایگان یا با هزینه اندک باشد"
- پاسخگویی مؤثر.** براساس یافته‌ها، نظام شفافیت باید به پاسخگویی مؤثر منجر شود. این امر مستلزم وجود ساز کارهای بازخورد، پیگیری مطالبات عمومی، و اصلاح انحرافات است.

راهکارها:

راهکارهای فوری. پولیت (۲۰۰۴) در مطالعه خود درباره اصلاحات در بخش عمومی نشان می‌دهد که موفقیت برنامه‌های اصلاحی نیازمند برخی اقدامات فوری و نتیجه‌بخش است. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که در ایران دو اقدام فوری ضرورت دارد:

استقرار سامانه یکپارچه مالی. داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که ایجاد سامانه یکپارچه مالی باید در اولویت قرار گیرد. یکی از متخصصان فناوری اطلاعات توضیح می‌دهد: "برای طراحی این سامانه باید از تجربه کشورهای موفق استفاده کرد و زیرساخت‌های فنی لازم را فراهم نمود همچنین پروتکل‌های تبادل داده را استاندارد کرد"

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که این سامانه باید:

- ✚ امکان ثبت و ردیابی تمام تراکنش‌های مالی را فراهم کند
- ✚ با سیستم‌های موجود سازگار باشد
- ✚ امنیت داده‌ها را تضمین کند

استانداردسازی گزارشگری مالی. هاپوود (۲۰۰۰) در مطالعات خود تأکید می‌کند که استانداردسازی گزارشگری پیش‌نیاز شفافیت است. در این راستا، اقدامات زیر ضروری است:

اول، تدوین استانداردهای گزارشگری که شامل تعیین اقلام ضروری گزارش‌ها، تعریف فرمت‌های استاندارد، و تعیین دوره‌های زمانی گزارشگری است.

دوم، آموزش و توانمندسازی کارکنان که شامل برگزاری دوره‌های آموزشی، تهیه دستورالعمل‌های اجرایی، و ارائه پشتیبانی فنی است.

راهکارهای میان‌مدت:

- **مدیریت تعارض منافع**
- برمبنای مطالعات دال (۲۰۰۸)، مدیریت تعارض منافع نیازمند رویکردی نظام‌مند است. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که در ایران این امر مستلزم:

شناسایی موقعیت‌های تعارض منافع: تعارض منافع در بخش دولتی ماهیتی متمایز از بخش خصوصی دارد. در بخش خصوصی، تعارض منافع عمدتاً حول محور منافع سهامداران و مدیران شکل می‌گیرد، اما در بخش دولتی، این پدیده پیچیدگی بیشتری دارد زیرا با منافع عمومی و بیت‌المال سروکار دارد. در بخش دولتی، تعارض منافع در سه سطح قابل شناسایی است:

- تعارض‌های ساختاری: که در ساختار نظام زمامداری نهفته است، مانند وضعیتی که یک نهاد هم وظیفه خطمشی‌گذاری دارد و هم نظارت
 - تعارض‌های موقعیتی: که در موقعیت‌های خاص بروز می‌کند، مانند زمانی که مدیر یک دستگاه دولتی همزمان در هیئت مدیره شرکت‌های طرف قرارداد حضور دارد
 - تعارض‌های ادراکی: که از برداشت‌های متفاوت از منافع عمومی ناشی می‌شود، مانند تفسیرهای مختلف از مصلحت عمومی در تخصیص منابع
- این پیچیدگی در بخش دولتی مستلزم سازوکارهای شناسایی و مدیریت ویژه‌ای است که متناسب با ماهیت خدمت عمومی باشد.
- طراحی سازکارهای پیشگیری.** شامل ایجاد سیستم‌های افشای منافع، تدوین دستورالعمل‌های رفتاری، طراحی سازکارهای جبرانی.

• تقویت نظارت

پاور (۱۹۹۹) در مطالعه خود نشان می‌دهد که نظارت مؤثر نیازمند رویکردی چندوجهی است. براساس یافته‌های پژوهش، تقویت نظارت در ایران باید شامل:

اول، تقویت نظارت درونی. شامل ارتقای سیستم‌های کنترل داخلی، تقویت واحدهای حسابرسی داخلی و آموزش مدیران و کارکنان.

دوم، بهبود نظارت بیرونی. شامل تقویت استقلال نهادهای نظارتی، تجهیز به فناوری‌های نوین و هوشمند نظارتی و ایجاد هماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی

راهکارهای بنیادی:

الف. اصلاح فرهنگ سازمانی. شاین (۱۹۹۲) در کتاب کلاسیک خود با عنوان «فرهنگ سازمانی و رهبری» چارچوبی برای تغییر فرهنگی ارائه می‌کند. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که اصلاح فرهنگ محرمانگی در نظام زمامداری ایران نیازمند:

اول، تغییر در باورهای بنیادین، شامل:

تغییر نگرش نسبت به مالکیت اطلاعات و حکمرانی داده

اصلاح رویکرد به پاسخگویی عمومی

تقویت فرهنگ خدمت‌رسانی



یکی از صاحب‌نظران مدیریت دولتی در مصاحبه خود می‌گوید: "تا زمانی که مدیران اطلاعات را ملک شخصی خود بدانند، هیچ قانون و فناوری نمی‌تواند شفافیت را محقق کند."

دوم، اصلاح رفتارهای سازمانی، شامل:

+ تشویق رفتارهای شفاف

+ تقویت روحیه پاسخگویی

+ ترویج فرهنگ نقدپذیری

ب. **قانون‌گذاری مؤثر.** مطالعات رز-اکرم (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که موفقیت در شفافیت مالی نیازمند چارچوب قانونی جامع است. تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که در ایران نیاز است:

اول، بازنگری و اصلاح قوانین موجود، از جمله:

+ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد (۱۳۹۰) که علی‌رغم جامعیت نسبی، در اجرا با

چالش‌های جدی مواجه است

+ قانون شفافیت قوای سه‌گانه، دستگاه‌های اجرایی و سایر نهادها (۱۴۰۰) که نیازمند تقویت

ضمانت‌های اجرایی است

+ قانون حمایت از گزارشگران فساد که باید در جهت حمایت مؤثرتر از افشاگران تقویت شود

این اصلاحات باید در جهت رفع تعارضات قانونی موجود، پر کردن خلأهای قانونی و تقویت ضمانت اجراها صورت گیرد.

دوم، تدوین قوانین جدید و مکمل:

+ قانون جامع شفافیت مالی که بتواند چارچوب یکپارچه‌ای برای تمام جنبه‌های شفافیت مالی ایجاد

کند

+ قانون مدیریت تعارض منافع که به صورت تخصصی به این موضوع بپردازد

۶. بحث و نتیجه‌گیری

جمع‌بندی یافته‌ها:

این پژوهش با استفاده از مدل درخت مسأله و با تحلیل عمیق داده‌های گردآوری شده، نشان داد که موانع شفافیت مالی در ایران در سه سطح قابل تحلیل است:

موانع ساختاری. نورث (۱۹۹۰) در نظریه نهادی خود استدلال می‌کند که ساختارهای رسمی و غیررسمی، تعیین‌کننده عملکرد نهادها هستند. تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که مهم‌ترین موانع ساختاری شفافیت مالی در ایران عبارتند از:

اول، **ضعف سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه.** مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که فقدان یک سیستم جامع و یکپارچه منجر به:

پراکندگی اطلاعات

ناسازگاری داده‌ها

دشواری در ردیابی تراکنش‌ها شده است.

دوم، نبود استانداردهای جامع گزارشگری. یکی از مدیران ارشد دیوان محاسبات توضیح می‌دهد: "ما در حال حاضر با انواع مختلفی از گزارش‌ها روبرو هستیم که هر کدام منطق خود را دارند و مقایسه آنها تقریباً غیرممکن است."

سوم، تعارضات نهادی و قانونی. بررسی اسناد نشان می‌دهد که وجود قوانین متعارض و وظایف موازی سازمانی، مانع جدی در مسیر شفافیت است.

موانع رفتاری. کریستنسن و کورنلیسن (۲۰۱۵) در مطالعه کلاسیک خود درباره تغییرات سازمانی، بر اهمیت عوامل رفتاری و فرهنگی تأکید می‌کنند. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که:

فرهنگ محرمانگی در سازمان‌ها ریشه دوانده است

مقاومت در برابر تغییر به صورت نظام‌مند وجود دارد

مطالبه‌گری عمومی ضعیف است

موانع محیطی. بررسی داده‌های پژوهش حاضر با استفاده از چارچوب تحلیل محیطی پیرس و راینسون (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که عوامل محیطی متعددی بر شفافیت مالی تأثیر منفی می‌گذارند: الف) محدودیت‌های فناورانه:

زیرساخت‌های ناکافی فناوری اطلاعات

هزینه‌های بالای پیاده‌سازی سیستم‌های جدید

محدودیت در دسترسی به فناوری‌های روز

ب) چالش‌های سیاسی-اقتصادی:

بی‌ثباتی در خط‌مشی‌های اقتصادی

تغییرات مکرر مدیریتی

محدودیت‌های بودجه‌ای

تحلیل روابط علی:

براساس نظریه سیستم‌های پیچیده استیسی (۲۰۱۱)، روابط علی در مسائل پیچیده سازمانی غالباً چندوجهی و بازگشتی هستند. تحلیل داده‌های این پژوهش نشان می‌دهد که موانع شفافیت مالی در ایران در یک چرخه معیوب یکدیگر را تقویت می‌کنند:

چرخه معیوب ساختاری-رفتاری:

ضعف سیستم‌ها ← تقویت فرهنگ محرمانگی

فرهنگ محرمانگی ← مقاومت در برابر اصلاح سیستم‌ها

✚ مقاومت ← تداوم ضعف سیستم‌ها

چرخه معیوب نظارتی-اجرایی:

✚ ضعف نظارت ← افزایش تخلفات

✚ افزایش تخلفات ← پیچیده‌تر شدن پنهان‌کاری

✚ پیچیدگی پنهان‌کاری ← دشوارتر شدن نظارت

نقشه راه پیشنهادی برای اصلاحات:

براساس نظریه تغییر سازمانی کاتر (۱۹۹۵)، اصلاحات موفق نیازمند یک نقشه راه مرحله‌ای و واقع‌بینانه است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نقشه راه ارتقای شفافیت مالی در ایران باید شامل مراحل زیر باشد:

مرحله آماده‌سازی (سال اول):

الف) ایجاد اجماع و تعهد، از طریق برگزاری جلسات توجیهی با مدیران ارشد، جلب حمایت نهادهای نظارتی و ایجاد ائتلاف برای تغییر.

ب) تدوین چارچوب قانونی، از طریق بازنگری قوانین موجود، شناسایی خلأهای قانونی و تدوین پیش‌نویس قوانین لازم.

مرحله استقرار (سال دوم و سوم):

الف) زیرساخت‌های فنی، از طریق طراحی معماری سیستم یکپارچه، استانداردسازی فرآیندها و استقرار سامانه‌های پایه.

ب) توانمندسازی نیروی انسانی، از طریق آموزش کارکنان، اصلاح فرآیندهای کاری و تقویت مهارت‌های فنی.

مرحله تثبیت (سال چهارم و پنجم):

واترمن و همکاران (۱۹۸۰) در مطالعه خود نشان می‌دهند که تثبیت تغییرات نیازمند:

✚ پایش مستمر نتایج

✚ اصلاح انحرافات

✚ تقویت دستاوردها است.

پیشنهادهای برای مطالعات آتی:

پژوهش‌های آتی می‌توانند در مسیرهای زیر توسعه یابند:

✚ بررسی تطبیقی تجارب کشورهای موفق

✚ مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی پیشرو

تحلیل هزینه-فایده اصلاحات

بررسی نقش فناوری‌های نوین

پژوهش‌های آتی می‌توانند در مسیرهای بررسی تطبیقی تجارب کشورهای موفق، مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی پیشرو، تحلیل هزینه-فایده اصلاحات، و بررسی نقش فناوری‌های نوین توسعه یابند.

جمع‌بندی نهایی:

در این پژوهش با استفاده از مدل درخت مسأله، موانع شفافیت مالی در نظام زمامداری ایران مورد تحلیل عمیق قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که موانع موجود در سه سطح مستقیم، میانی و ریشه‌ای قابل دسته‌بندی هستند و راه‌حل‌ها نیز باید متناظر با همین سطوح طراحی شوند. همچنین، مشخص شد که دستیابی به شفافیت مالی نیازمند رویکردی جامع و یکپارچه است که همزمان به ابعاد فنی، سازمانی، قانونی و فرهنگی توجه کند. برنامه پیشنهادی پنج ساله با سه مرحله آماده‌سازی، استقرار و تثبیت می‌تواند مسیر حرکت به سمت شفافیت مالی را هموار سازد. اهمیت این پژوهش در این است که برای نخستین بار، مدل درخت مسأله را برای تحلیل موانع شفافیت مالی در ایران به کار گرفته و توانسته تصویری جامع از مسائل و راه‌حل‌ها ارائه دهد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فرآوری آن. نشریه حسابرس، ۱۲(۴۹)، ۸۳-۶۸.

References

۲. Braun, V., & Clarke, V. (۲۰۰۶). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(۲), ۷۷-۱۰۱. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp0630a>
۳. Chan, J. L., Jones, R. H., & Lüder, K. G. (۲۰۰۵). Modeling governmental accounting innovations: An assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 11, ۱-۱۹.
۴. Christensen, L. T., & Cornelissen, J. (۲۰۱۵). Organizational transparency as myth and metaphor. *European Journal of Social Theory*, 18(۲), ۱۳۲-۱۴۹. <https://doi.org/10.1177/1368431014555256>
۵. Cressey, D. R. (۱۹۵۳). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. Free Press.
۶. Creswell, J. W. (۲۰۱۴). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (۴th ed.). Sage Publications.
- ۷.
۸. Dahl, R. A. (۲۰۰۸). *Democracy and its critics*. Yale University Press.
۹. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (۱۹۸۳). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(۲), ۱۴۷-۱۶۰.
۱۰. Dorotinsky, W. L., Watkins, J. A., & Dener, C. (۲۰۱۱). *Financial management information systems: 25 years of World Bank experience on what works and what doesn't*. World Bank Publications.
۱۱. Fölscher, A. (۲۰۰۲). Budget transparency and participation: Five African case studies. IDASA.
۱۲. Gelos, R. G., & Wei, S. J. (۲۰۰۵). Transparency and international portfolio holdings. *The Journal of Finance*, 60(۶), ۲۹۸۷-۳۰۲۰. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2005.00823.x>
۱۳. GTZ (Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit). (۲۰۰۷). Problem tree analysis. In *Methods and instruments for project planning and implementation* (pp. ۶۷-۷۷). GTZ.
۱۴. Hameed, F. (۲۰۰۵). Fiscal transparency and economic outcomes (IMF Working Paper No. WP/۰۵/۲۲۵). International Monetary Fund. <https://doi.org/10.50۸۹/۹۷۸۱۴۵۱۸۶۲۴۴۷,۰۰۱>
۱۵. Heald, D. (۲۰۰۶). Transparency as an instrumental value. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency: The key to better governance?* (pp. ۵۸-۷۳). Oxford University Press. <https://doi.org/10.5۸۷۱/bacad/۹۷۸۰۱۹۷۲۶۳۸۳۹,۰۰۳,۰۰۴>

۱۶. Hood, C. (۱۹۹۱). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(۱), ۳-۱۹. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
۱۷. Hopwood, A. (۱۹۸۸). Accounting and the pursuit of efficiency. In *Accounting from the outside (RLE Accounting)* (pp. ۲۳۷-۲۵۷). Routledge.
۱۸. Hopwood, A. G. (۱۹۹۶). Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 21(۶), ۵۸۹-۵۹۰. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(96\)81805-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(96)81805-8)
۱۹. Hopwood, A. G. (۲۰۰۰). Understanding financial accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 25(۸), ۷۶۳-۷۶۶. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00211-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00211-0)
۲۰. International Budget Partnership. (۲۰۱۷). *Open budget survey 2017*. Author.
۲۱. International Monetary Fund. (۲۰۰۷). *Manual on fiscal transparency*. Author.
۲۲. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. (۲۰۱۸). *Fiscal transparency handbook*. Author. https://doi.org/10.5089/9781484331809_069
۲۳. Kingdon, J. W. (۱۹۹۵). *Agendas, alternatives, and public policies* (۲nd ed.). HarperCollins.
۲۴. Klitgaard, R. (۱۹۸۸). *Controlling corruption*. University of California Press.
۲۵. Kopits, G., & Craig, J. D. (۱۹۹۸). *Transparency in government operations*. International Monetary Fund. https://doi.org/10.5089/9781505706978_084
۲۶. Kotter, J. P. (۱۹۹۵). Leading change: Why transformation efforts fail. *Harvard Business Review*, 73(۲), ۵۹-۶۷.
۲۷. March, J. G., & Olsen, J. P. (۱۹۸۹). *Rediscovering institutions: The organizational basis of politics*. Free Press.
۲۸. Maxwell, J. A. (۲۰۰۴). Using qualitative methods for causal explanation. *Field Methods*, 16(۳), ۲۴۳-۲۶۴. <https://doi.org/10.1177/10520822X04266831>
۲۹. Mayring, P. (۲۰۰۰). Qualitative content analysis. *Forum: Qualitative Social Research*, 1(۲), Article ۲۰.
۳۰. Morgan, D. L. (۱۹۹۷). *Focus groups as qualitative research* (۲nd ed.). Sage Publications.
۳۱. North, D. C. (۱۹۹۰). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press.
۳۲. OECD. (۲۰۰۲). Best practices for budget transparency. *OECD Journal on Budgeting*, 1(۳), ۷-۱۴. <https://doi.org/10.1787/budget-v1-3-en>
۳۳. OECD. (۲۰۰۵). *Managing conflict of interest in the public sector: A toolkit*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264018242-en>
۳۴. Pierce, J. A., & Robinson, R. B. (۲۰۱۸). *Strategic management: Planning for domestic & global competition* (۱۰th ed.). McGraw-Hill Education.
۳۵. Pollitt, C., & Bouckaert, G. (۲۰۰۴). *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford University Press.

۳۶. Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (۱۹۹۱). *The new institutionalism in organizational analysis*. University of Chicago Press.
۳۷. Power, M. (۱۹۹۹). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
۳۸. Power, M. (۲۰۰۳). Evaluating the audit explosion. *Law & Policy*, 25(۳), ۱۸۵-۲۰۲. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2003.00147.x>
۳۹. Rose-Ackerman, S. (۲۰۱۶). *Corruption and government: Causes, consequences, and reform* (۲nd ed.). Cambridge University Press.
۴۰. Schein, E. H. (۱۹۹۲). *Organizational culture and leadership* (۲nd ed.). Jossey-Bass.
۴۱. Scott, G. (۱۹۹۵). New Zealand's fiscal responsibility act. *Agenda: A Journal of Policy Analysis and Reform*, 2(۱), ۳-۱۶. <http://www.jstor.org/stable/43198702>
۴۲. Sen, A. (۱۹۹۹). *Development as freedom*. Oxford University Press.
۴۳. Stacey, R. D. (۲۰۱۱). *Strategic management and organisational dynamics: The challenge of complexity* (۱th ed.). Pearson.
۴۴. Stiglitz, J. E. (۲۰۰۰). The contributions of the economics of information to twentieth century economics. *The Quarterly Journal of Economics*, 115(۴), ۱۴۴۱-۱۴۷۸. <https://doi.org/10.1162/0.330030.0000.10>
۴۵. Transparency International. (۲۰۲۳). *Corruption perceptions index 2023*. Author.
۴۶. Veselý, A. (۲۰۰۸). Problem tree: A problem structuring heuristic. *Central European Journal of Public Policy*, 2, ۶۸-۸۰.
۴۷. Vishwanath, T., & Kaufmann, D. (۲۰۰۱). Toward transparency: New approaches and their application to financial markets. *The World Bank Research Observer*, 16(۱), ۴۱-۵۷. <https://doi.org/10.1093/wbro/16.1.41>
۴۸. Waterman Jr, R. H., Peters, T. J., & Phillips, J. R. (۱۹۸۰). Structure is not organization. *Business Horizons*, 23(۳), ۱۴-۲۶.
۴۹. Williamson, O. E. (۲۰۰۰). The new institutional economics: Taking stock, looking ahead. *Journal of Economic Literature*, 38(۳), ۵۹۵-۶۱۳. <http://www.jstor.org/stable/2560421>
۵۰. World Bank. (۲۰۰۷). *Tools for institutional, political, and social analysis of policy reform: A sourcebook for development practitioners*. Author. <http://hdl.handle.net/10986/6602>
۵۱. Worthy, B. (۲۰۱۰). More open but not more trusted? The effect of the Freedom of Information Act ۲۰۰۰ on the United Kingdom central government. *Governance*, 23(۴), ۵۶۱-۵۸۲. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2010.01498.x>