


Designing a model to promote transparency and accountability in financial reporting based on oversight and stakeholder participation in governance

Marziye Sam Daliri 

PhD student, Department of Public Administration, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Davood Kia Kojouri *

Associate Professor, Department of Public Administration, Cha.C., Islamic Azad University, chalous, Iran.

Seyyed Mahdi Alvani 

Professor, Department of Public Administration, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran.

Amir Mohamadzade 

Associate Professor, Department of accounting and finance, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Abstract

Context and Purpose: This study was conducted with the aim of designing a comprehensive model to promote transparency and accountability in public sector financial reporting in Iran and in response to the country's current economic challenges that necessitate optimal management of public resources and increasing social trust.

Methodology: This study was conducted qualitatively and with a content analysis approach. Data were collected through 18 in-depth semi-structured interviews with experts in the field of public sector accounting. Sampling was purposive and continued until theoretical saturation was reached. Data were analyzed using open, axial, and selective coding.

Findings: The main achievement of the research is the design of an integrated conceptual model consisting of 5 main themes (accountability and responsibility, information transparency, establishing effective communication channels, identifying stakeholders' information needs, and increasing public awareness) and 8 sub-themes. The findings show that promoting transparency and financial accountability requires simultaneous and balanced attention to all these dimensions.

Conclusion: The main and innovative result of the research is the presentation of a comprehensive model that can provide a basis for policymaking and actions of executive managers to improve the public sector financial reporting system and achieve desirable financial governance through strengthening social oversight.

Keywords: financial reporting, transparency, accountability, stakeholder engagement, financial governance, social oversight

* Corresponding Author: dr.davoodkia@iaau.ac.ir

How to Cite: Sam Daliri, M., Kia Kojouri, D., Alvani, S. M. & Mohamadzade, A. (2026). Designing a model to promote transparency and accountability in financial reporting based on oversight and stakeholder participation in governance. *Journal of Comparative Public Administration*, 3 (4), 4-25. [Doi: 10.22098/cpa.2025.18207.1101](https://doi.org/10.22098/cpa.2025.18207.1101) .



Extended Abstract

Designing a model to promote transparency and accountability in financial reporting based on oversight and stakeholder participation in governance

Abstract

This study aims to design a comprehensive model to promote transparency and accountability in public sector financial reporting in Iran. In the current situation where the Iranian economy is facing numerous challenges, financial transparency can serve as an effective tool for optimal management of public resources and increasing social trust.

The present study is methodologically qualitative and conducted with a content analysis approach. Data were collected through in-depth semi-structured interviews with 18 experts in the field of public sector accounting and financial reporting, who were selected using purposive sampling until theoretical saturation was reached.

Data analysis using open, axial, and selective coding methods led to the extraction of 5 main themes (*accountability and responsibility, information transparency, establishing effective communication channels, identifying stakeholders' information needs, and increasing public awareness*) and 8 subthemes (*preparing and publishing transparent reports, strengthening cooperation with the media, internal control system, strengthening audit systems, developing digital platforms, stakeholders' information needs, strengthening demand, holding public meetings, and forming advisory committees*), which were organized into an integrated conceptual model. The findings indicate that improving transparency and financial accountability requires simultaneous and balanced attention to all these dimensions. The proposed model can provide a basis for policymakers and executives to improve the public sector financial reporting system.

1. Introduction

Financial transparency in Iran, especially given the oil economy and sanctions, is essential for accountability and public trust. Studies show that lack of financial transparency leads to reduced resource allocation efficiency, corruption, and reduced trust in government institutions. The Iranian public sector faces structural challenges such as fragmented reporting systems, inconsistent accounting standards, and weak oversight mechanisms. These problems, coupled with current economic constraints, highlight the need for comprehensive reforms in the financial reporting system. This research seeks to design an indigenous model for improving transparency and accountability in public sector financial reporting, with a special emphasis on the oversight and participatory role of various stakeholders. The ultimate goal is to provide solutions to strengthen accountability and reduce corruption within the context of Iran's specific economic and political conditions.

2. Literature Review

The concept of financial transparency has been examined multidimensionally in academic literature. Theoretically, financial transparency encompasses three distinct levels: input transparency (financial resources), process transparency (resource allocation and expenditure), and output transparency (results and outcomes). Each level requires specific mechanisms to achieve genuine transparency. Public accountability theory further emphasizes that government institutions must be accountable for all stages of public resource management.

Internationally, numerous successful experiences in establishing transparent financial systems have been documented. In contrast, developing countries typically face structural, cultural, and technical obstacles including inadequate IT infrastructure, lack of accountability culture within bureaucracies, and resistance to information disclosure among officials.

In Iran, while some steps have been taken toward greater financial transparency, studies show these efforts have often been uncoordinated and inconsistent. Previous research has predominantly focused on technical aspects of financial reporting while neglecting institutional and cultural dimensions. This study adopts a holistic approach to examine all factors affecting financial transparency within an integrated model.

3. Research Methodology

This qualitative study utilizes thematic analysis to examine financial transparency issues. Participants included three stakeholder groups: government financial managers, academic accounting specialists, and public sector auditors, ensuring diverse perspectives. Data collection involved 60-90 minute semi-structured interviews, with questions validated through expert consultation and pilot testing. Analysis progressed through three coding phases: open (476 initial codes), axial (identifying connections), and selective (model development). Methodological rigor was ensured via triangulation (multiple data sources, methods, and analysts) and member checking with participants to validate findings.

4. Results

The in-depth qualitative analysis identified five main themes and eight sub-themes. The "Accountability and Responsibility" theme revealed cultural resistance to transparency in some organizations, with participants noting that financial information is often treated as confidential. One senior auditor remarked, "In some agencies, financial data is considered organizational secrets, with managers reluctant to disclose information." This theme highlights the need for incentive mechanisms to foster accountability culture.

The "Information Transparency" theme uncovered two major challenges: weak internal control systems and ineffective audit processes. Many participants noted the absence of advanced monitoring systems and underutilization of technologies like AI in financial oversight. A Court of Audit member stated, "Our audits are typically ex-post and periodic, lacking real-time detection capabilities." These findings underscore the necessity for regulatory system reforms and adoption of new technologies.

The "Stakeholder Participation" theme demonstrated that current reporting systems inadequately address diverse stakeholder information needs. Participants emphasized distinguishing between legal, regulatory, and public information requirements. One academic noted, "Existing financial reports primarily serve regulatory bodies, remaining incomprehensible to the general public." This suggests the need for multi-tiered reporting systems catering to all stakeholders.

5. Discussion

This study proposes a multi-dimensional model for enhancing financial transparency through simultaneous technical, institutional, and socio-cultural reforms. Technologically, blockchain integration and real-time reporting platforms can significantly improve data accuracy. Institutionally, establishing strong transparency laws, independent regulators, and a National Financial Transparency Institution is crucial. Organizationally, creating financial accountability units and staff training programs helps institutionalize transparency. Socially, financial literacy initiatives, media engagement, and civil society support are essential. However, the study's reliance on expert opinions



Journal of Comparative Public Administration | 2026 | Volume 3 | Issue 4

without public input limits its perspective, suggesting future research should incorporate citizen views and cross-national comparisons to strengthen findings.

6. Conclusion

The comprehensive model demonstrates that sustainable financial transparency requires integrated reforms across all governance levels. Technical innovations must be supported by robust legal frameworks and cultural shifts toward openness. While the study identifies effective strategies - from blockchain implementation to public education programs - its exclusion of public perspectives highlights a critical research gap. Future studies should examine citizen perceptions, conduct international comparisons, and assess emerging technologies' impact. Ultimately, successful implementation depends on political commitment, stakeholder collaboration, and systemic transformation to achieve meaningful transparency in public financial management.

Keywords: financial reporting, transparency, accountability, stakeholder engagement, financial governance, social oversight.

Complex, structural equation modeling.

طراحی مدل ارتقای شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بر پایه نظارت و مشارکت ذینفعان در حکمرانی

مرضیه سام دلیری ^{ID}

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

داود کیا کجوری ^{ID*}

دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

سید مهدی الوانی ^{ID}

استاد، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

امیر محمد زاده ^{ID}

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۶/۱۳

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۹/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۵

نوع مقاله: پژوهشی

صص: ۴-۲۵

چکیده

زمینه و هدف: این پژوهش با هدف طراحی مدلی جامع برای ارتقای شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران و در پاسخ به چالش‌های اقتصادی کنونی کشور که مدیریت بهینه منابع عمومی و افزایش اعتماد اجتماعی را ضروری ساخته است، انجام شده است.

روش‌شناسی: این مطالعه از نظر روش، کیفی و با رویکرد تحلیل مضمون انجام شده است. داده‌ها از طریق ۱۸ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته عمیق با خبرگان حوزه حسابداری بخش عمومی گردآوری شد. نمونه‌گیری به روش هدفمند و تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. داده‌ها با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند.

یافته‌ها: دستاورد اصلی پژوهش، طراحی یک مدل مفهومی یکپارچه متشکل از ۵ مضمون اصلی (پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری، شفافیت اطلاعات، ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر، شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان و افزایش آگاهی عمومی) و ۸ مضمون فرعی است. یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی، مستلزم توجه همزمان و متوازن به تمام این ابعاد است.

* نویسنده مسئول: dr.davoodkia@iau.ac.ir

نحوه ارجاع دهی: سام دلیری، مرضیه، کیا کجوری، داود، الوانی، سید مهدی، و محمدزاده، امیر. (۱۴۰۴). طراحی مدل ارتقای شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بر پایه نظارت و مشارکت ذینفعان در حکمرانی. *مدیریت دولتی تطبیقی*، ۳ (۴)، ۴-۲۵.

[Doi:10.22098/cpa.2025.18207.1101](https://doi.org/10.22098/cpa.2025.18207.1101)

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه محقق اردبیلی است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)



نتیجه‌گیری: نتیجه اصلی و نوآورانه تحقیق، ارائه مدلی جامع است که می‌تواند مبنایی برای خط‌مشی‌گذاری و اقدامات مدیران اجرایی به منظور بهبود نظام گزارشگری مالی بخش عمومی و تحقق حکمرانی مالی مطلوب از طریق تقویت نظارت اجتماعی فراهم آورد.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری مالی، شفافیت، پاسخگویی، مشارکت ذینفعان، حکمرانی مالی، نظارت اجتماعی

مقدمه

گزارشگری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ارکان اصلی حکمرانی خوب شناخته می‌شود (OECD, 2021). در دو دهه اخیر، اهمیت شفافیت و پاسخگویی مالی در سراسر جهان به شدت مورد توجه قرار گرفته است (Heald, 2018). این توجه فزاینده ناشی از افزایش مطالبات عمومی برای پاسخگویی بیشتر دولت‌ها و مبارزه با فساد مالی است (Pina et al, 2020). بحران‌های مالی متعدد در سطح جهانی نشان داده است که فقدان شفافیت مالی می‌تواند پیامدهای ویرانگری برای اقتصاد کشورها داشته باشد.

در ایران نیز با توجه به چالش‌های اقتصادی اخیر و ضرورت بهینه‌سازی مصرف منابع عمومی، موضوع شفافیت مالی از حساسیت ویژه‌ای برخوردار شده است (رضایی و همکاران، ۱۳۹۹). آمارهای رسمی نشان می‌دهد که بخش عمومی در ایران سهم قابل توجهی از اقتصاد کشور را در اختیار دارد و کیفیت مدیریت مالی آن تأثیر مستقیمی بر رفاه عمومی دارد. با این حال، مطالعات نشان می‌دهد که سیستم گزارشگری مالی بخش عمومی ایران هنوز با استانداردهای بین‌المللی فاصله دارد.

مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که شفافیت مالی آثار مثبت متعددی دارد؛ از جمله کاهش فساد مالی، افزایش اعتماد عمومی به دولت، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و ارتقای کارایی تخصیص منابع عمومی (Bovens, 2007; Oulasvirta, 2014). فرآیندهای حکمرانی منجر شود و مشروعیت نظام سیاسی را افزایش دهد.

با این حال، تحقیقات انجام شده در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که دستیابی به شفافیت واقعی مالی با چالش‌های متعددی روبرو است (Islam, 2020). این چالش‌ها شامل ضعف سیستم‌های اطلاعاتی، محدودیت دسترسی به داده‌های مالی، نبود فرهنگ پاسخگویی در برخی دستگاه‌های اجرایی و کمبود آگاهی عمومی درباره حقوق مالی شهروندان می‌شود (محمدی و حسینی، ۱۴۰۰). در بسیاری از موارد، حتی زمانی که اطلاعات مالی منتشر می‌شود، به دلیل پیچیدگی و فنی بودن، برای عموم مردم قابل فهم نیست.

خط‌مشی‌های عمومی شرح مفصلی از فعالیت‌های نظام‌های اداری، قضایی و تقنینی کشورهاست که آثار و پیامدهای کوتاه‌مدت و بلندمدتی را در پی دارد. قلمرو شمول این خط‌مشی‌ها متفاوت است و ممکن است ذی‌نفعان این حوزه محدود به همسایگان یک حوزه آبخیز باشند یا اینکه نظام پرداخت یارانه‌ای باشد که همه افراد جامعه را متأثر از خود می‌سازد. طبیعتاً ذینفعان یک تصمیم یا اقدام، بر اساس نظر خود نسبت به آن واکنشی را از خود نشان می‌دهند. این بازخوردها ممکن است اشکال مختلفی در طیف گسترده‌ای از اعمال؛ از اظهار نظر صرف تا اقدامات عملی خارج عرف، از موافقت شدید تا مخالفت شدید و یا حتی تقابل گروه‌های مردمی یا مردم و دولت به خود بگیرد. فرصت مشارکت مردم در سازمان‌های دولتی و مساله خط‌مشی‌گذاری عمومی، می‌تواند به نوعی دموکراتیزه شدن بنیادی منجر می‌گردد و شهروندان را از حالت بی‌تفاوتی نسبت به دولت خارج ساخته و آن‌ها را متعهد به

سرنوشت خود در جامعه می‌سازد. اگر اجازه دهیم شهروندان دستی در حکومت داشته باشند، به آن‌ها فرصت بالنده شدن داده‌ایم و نیروی عظیمی را برای پیشبرد اهداف دولتی بسیج نموده‌ایم (الوانی، ۱۳۸۱: ۶).

در ایران، اگرچه در سال‌های اخیر گام‌هایی در جهت افزایش شفافیت مالی برداشته شده است، اما بررسی‌ها نشان می‌دهد که این تلاش‌ها اغلب پراکنده و ناهماهنگ بوده‌اند. به عنوان مثال، برخی دستگاه‌های اجرایی اطلاعات مالی محدودی را منتشر می‌کنند، اما مکانیسمی برای نظارت عمومی بر این اطلاعات وجود ندارد. از سوی دیگر، قوانین موجود اغلب کلی هستند و ضمانت اجرایی کافی ندارند.

بررسی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که بیشتر مطالعات انجام شده در ایران یا بر جنبه‌های فنی گزارشگری مالی متمرکز بوده‌اند یا به ابعاد اجتماعی آن به صورت مجزا پرداخته‌اند. برخی مطالعات صرفاً به بررسی استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته‌اند، در حالی که برخی دیگر تنها به موانع فرهنگی شفافیت مالی اشاره کرده‌اند. خلأ پژوهشی در زمینه ارائه مدلی جامع که همزمان به ابعاد فنی، نهادی و فرهنگی-اجتماعی شفافیت مالی بپردازد، به وضوح احساس می‌شود.

این پژوهش با هدف پر کردن این خلأ پژوهشی و با تمرکز بر نقش نظارتی و مشارکتی ذینفعان طراحی شده است. سؤال اصلی تحقیق این است: "چگونه می‌توان با بهره‌گیری از نظارت و مشارکت ذینفعان، مدلی برای ارتقای شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران طراحی کرد؟" در این راستا، سؤالات فرعی زیر نیز مورد بررسی قرار می‌گیرند: مهم‌ترین موانع شفافیت مالی در بخش عمومی ایران کدامند؟ ذینفعان کلیدی در فرآیند گزارشگری مالی بخش عمومی چه نقش‌هایی می‌توانند ایفا کنند؟ چگونه می‌توان تعامل مؤثری بین نهادهای عمومی و ذینفعان برقرار کرد؟

پاسخ به این سؤالات می‌تواند گامی مهم در جهت بهبود نظام مالی عمومی کشور باشد. این پژوهش از نظر نظری به توسعه ادبیات شفافیت مالی در ایران کمک می‌کند و از نظر عملی، راهکارهای اجرایی برای خط‌مشی‌گذاران و مدیران اجرایی ارائه می‌دهد. همچنین، می‌تواند به افزایش آگاهی عمومی درباره اهمیت شفافیت مالی و حقوق شهروندی در این زمینه کمک کند.

روش تحقیق این مطالعه کیفی و با رویکرد تحلیل مضمون است که امکان بررسی عمیق موضوع را فراهم می‌آورد. در بخش بعدی، مبانی نظری و پیشینه پژوهش به تفصیل مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس روش تحقیق تشریح شده و یافته‌های مطالعه ارائه می‌شود. در نهایت، نتایج بحث شده و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده ارائه می‌گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

شفافیت مالی در بخش عمومی: مفاهیم و ابعاد

شفافیت مالی به معنی دسترسی آزاد، به موقع و قابل فهم شهروندان به اطلاعات مالی دولت است (Heald, 2018). این مفهوم شامل سه بعد اصلی می‌شود: شفافیت درآمدها (منابع مالی دولت)، شفافیت هزینه‌ها (چگونگی مصرف منابع) و شفافیت نتایج (دستاوردهای حاصل از هزینه‌ها). نظریه پردازان معتقدند شفافیت مالی یکی از ارکان اصلی حکمرانی خوب محسوب می‌شود و بدون آن، پاسخگویی واقعی محقق نمی‌شود (OECD, 2021).

بر اساس نظریه پاسخگویی عمومی^۱، نهادهای دولتی موظفند در قبال عملکرد مالی خود به شهروندان پاسخگو باشند (Bovens, 2007). این پاسخگویی می‌تواند از طریق مکانیسم‌های مختلفی مانند گزارش‌های مالی، جلسات عمومی و نظارت نهادهای مستقل تحقق یابد. در این چارچوب، شفافیت مالی شرط لازم برای پاسخگویی مؤثر است، اما شرط کافی نیست. به عبارت دیگر، علاوه بر انتشار اطلاعات، باید مکانیسم‌هایی برای پیگیری و اقدام در مورد تخلفات احتمالی نیز وجود داشته باشد.

مطالعات نشان می‌دهد که شفافیت مالی آثار مثبت متعددی در سطوح مختلف دارد. در سطح کلان، شفافیت مالی منجر به کاهش فساد، افزایش سرمایه‌گذاری خارجی و بهبود رتبه اعتباری کشور می‌شود (Pina et al., 2020). تحقیقات نشان داده‌اند که بین شفافیت مالی و شاخص‌های فساد همبستگی معکوس وجود دارد. در سطح خرد نیز شفافیت مالی باعث افزایش اعتماد عمومی به دولت، بهبود مشارکت شهروندی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های محلی می‌گردد (Oulasvirta, 2014). وقتی شهروندان به اطلاعات مالی دسترسی داشته باشند، می‌توانند نظارت مؤثرتری بر عملکرد دولت داشته باشند.

پاسخگویی مالی: از نظریه تا عمل

پاسخگویی مالی به معنای الزام نهادهای عمومی به توضیح و توجیه عملکرد مالی خود در برابر شهروندان است (Bovens, 2007). این مفهوم دو بعد متمایز دارد: بعد عمودی (رابطه بین دولت و شهروندان) و بعد افقی (رابطه بین نهادهای نظارتی و دستگاه‌های اجرایی) (Heald, 2018). پاسخگویی عمودی معمولاً از طریق انتخابات، رسانه‌ها و نهادهای جامعه مدنی تحقق می‌یابد، در حالی که پاسخگویی افقی بیشتر متکی بر نهادهای رسمی مانند دیوان محاسبات و سازمان‌های بازرسی است.

مطالعات نشان می‌دهد که پاسخگویی مالی مؤثر مستلزم وجود چهار شرط اساسی است: (۱) استانداردهای شفاف گزارشگری که مشخص کند چه اطلاعاتی باید منتشر شود، (۲) سیستم‌های نظارتی مستقل که بتوانند عملکرد مالی دولت را ارزیابی کنند، (۳) مکانیسم‌های اجرایی که ضمانت اجرایی برای تخلفات مالی ایجاد کنند، و (۴) مشارکت فعال ذینفعان که نقش نظارتی ایفا نمایند (OECD, 2021). در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، ضعف در این چهار حوزه اصلی‌ترین چالش پاسخگویی مالی محسوب می‌شود (Islam, 2020).

تجارب بین‌المللی: درس‌هایی برای ایران

بررسی تجارب بین‌المللی نشان می‌دهد که کشورهای پیشرفته از طریق ترکیبی از راهکارهای فنی، نهادی و فرهنگی موفق به ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی شده‌اند (Pina et al., 2020). در بعد فنی، توسعه پلتفرم‌های دیجیتال گزارشگری مالی یکی از مؤثرترین راهکارها بوده است. به عنوان مثال، کشور استونی با ایجاد سامانه یکپارچه اطلاعات مالی دولت، دسترسی شهروندان به اطلاعات مالی را به شدت افزایش داده است (Oulasvirta, 2014). در بعد نهادی، تقویت استقلال و اختیارات نهادهای نظارتی مانند دیوان‌های محاسبات نقش کلیدی داشته است. در کشورهایی مانند کره جنوبی و برزیل، دیوان محاسبات اختیارات گسترده‌ای در نظارت بر عملکرد مالی دولت

^۱ Public Accountability

دارد و گزارش‌های آن به صورت عمومی منتشر می‌شود (OECD, 2021). در بعد فرهنگی نیز افزایش آگاهی مالی شهروندان و تقویت فرهنگ پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی از عوامل موفقیت بوده‌اند (Heald, 2018). کشورهایمانند سوئد و نروژ برنامه‌های آموزشی گسترده‌ای برای ارتقای سواد مالی شهروندان اجرا کرده‌اند. بر اساس مطالعات تطبیقی انجام‌شده در این پژوهش و با استناد به منابع معتبر بین‌المللی (OECD, 2021; Pina et al., 2020)، تجربه کشورهای پیشرو در حوزه شفافیت مالی حاکی از آن است که موفقیت در اجرای نظام گزارشگری مالی شفاف، مستلزم توجه همزمان به سه رکن اساسی فنی، نهادی و فرهنگی-اجتماعی است. به عنوان مثال، ترکیه با ایجاد سامانه یکپارچه شفافیت دولتی و مالزی با تقویت اختیارات و استقلال دیوان محاسبات ملی، گام‌های بلندی در جهت ارتقای پاسخگویی مالی برداشته‌اند. این تجارب نشان می‌دهد که توسعه پلتفرم‌های دیجیتال، بدون تقویت نهادهای نظارتی مستقل و بدون فرهنگ‌سازی برای مشارکت فعال ذینفعان، به تنهایی نمی‌تواند به شفافیت پایدار منجر شود. یافته‌های مطالعه حاضر نیز که با تحلیل مضامین مصاحبه‌های خبرگان ایرانی به دست آمده، همسو با این تجارب بین‌المللی، بر ضرورت رویکردی یکپارچه و همه‌جانبه تأکید می‌کند که در آن ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر و شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان، در کنار تقویت سیستم‌های کنترل داخلی و حسابرسی، زمینه‌ساز تحقق حکمرانی مالی مطلوب می‌شود (سام دلیری، ۱۴۰۴؛ ابراهیمی کیاسری و همکاران، ۱۴۰۴).

مرور مطالعات انجام شده در ایران

در ایران، مطالعات محدودی درباره شفافیت و پاسخگویی مالی انجام شده است. رضایی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی نشان دادند که ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و نبود فرهنگ پاسخگویی از موانع اصلی شفافیت مالی در ایران هستند. این مطالعه که بر اساس بررسی اسناد و مصاحبه با کارشناسان انجام شده بود، به این نتیجه رسید که بسیاری از دستگاه‌های اجرایی هنوز به شفافیت مالی به عنوان یک تهدید نگاه می‌کنند.

محمدی و حسینی (۱۴۰۰) نیز در مطالعه‌ای با بررسی نقش دیوان محاسبات در ارتقای شفافیت مالی دولت، بر لزوم تقویت نقش نظارتی دیوان محاسبات و توسعه مشارکت شهروندی تأکید کرده‌اند. این پژوهش نشان داد که اگرچه دیوان محاسبات از نظر قانونی اختیارات گسترده‌ای دارد، اما در عمل با محدودیت‌هایی در دسترسی به اطلاعات و اجرای تصمیمات خود روبرو است.

مطالعه دیگری توسط نوروزی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی موانع اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران پرداخته است. این پژوهش که بیشتر بر جنبه‌های فنی گزارشگری مالی متمرکز بود، نشان داد که ضعف در سیستم‌های اطلاعاتی، کمبود نیروی انسانی متخصص و مقاومت مدیران در برابر تغییر از مهم‌ترین چالش‌های پیش رو هستند.

ابراهیمی کیاسری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی عوامل مؤثر بر مشارکت عمومی شهروندان در خط‌مشی‌های آموزشی ایران را ارزیابی کردند و عوامل سازمان اجرایی، اطلاعات و قدرت قانونی را به‌عنوان قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌ها شناسایی نمودند؛ این عوامل در خوشه فوری اقدام قرار گرفتند، در حالی که عوامل اجتماعی در

خوشه قابل نظارت و عدالت ادراک شده در خوشه اولویت سوم واقع شد، که نشان دهنده ضرورت تمرکز کوتاه مدت بر تقویت ساختارهای سازمانی و اطلاع رسانی برای افزایش مشارکت عمومی است. همچنین ابراهیمی کیاسری و همکاران (۱۴۰۴) در مطالعه ای دیگر یکی از چالش های کلیدی سیاست گذاری آموزشی ایران در دو دهه اخیر، ضعف مشارکت ذی نفعان مانند معلمان، والدین و دانش آموزان در فرآیند تصمیم گیری است که منجر به شکاف میان تدوین سیاست ها و اجرای عملی آن ها شده؛ این پژوهش با بهره گیری از چارچوب هایی چون مثلث سیاست گذاری والت و ژیلسون و تحلیل نهادی و توسعه (IAD)، پیشنهاد نهادینه سازی شوراهای مشورتی ملی و استانی با حضور نمایندگان منتخب را می دهد تا دیدگاه های بدنه اجرایی و جامعه در مراحل سیاست گذاری ادغام شود و اثربخشی و مقبولیت تصمیمات افزایش یابد. با این حال، خلأ پژوهشی در زمینه ارائه مدل جامع مبتنی بر مشارکت ذینفعان به وضوح احساس می شود. بیشتر مطالعات موجود یا به بررسی بخشی از موضوع پرداخته اند یا فاقد چارچوب نظری قوی هستند. این پژوهش با ترکیب روش های کیفی و تحلیل جامع داده ها، تلاش می کند تا این خلأ را پر کند.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع مطالعات کیفی و با رویکرد تحلیل مضمون انجام شده است. روش کیفی به پژوهشگر این امکان را می دهد تا به عمق تجارب و دیدگاه های مشارکت کنندگان دست یابد و از محدودیت های روش های کمی در بررسی پدیده های پیچیده اجتماعی بپرهیزد (Braun & Clarke, 2006). تحلیل مضمون نیز به عنوان یکی از روش های تحلیل داده های کیفی، امکان کشف الگوها، مفاهیم و روابط پنهان در داده ها را فراهم می آورد (Nowell et al., 2017).

در این مطالعه، از نسخه بازنگری شده روش تحلیل مضمون براون و کلارک (۲۰۰۶) استفاده شده است که شامل شش مرحله است: (۱) آشنایی با داده ها، (۲) تولید کدهای اولیه، (۳) جستجوی مضامین، (۴) بازبینی مضامین، (۵) تعریف و نامگذاری مضامین، و (۶) تولید گزارش. این رویکرد انعطاف پذیر بوده و به پژوهشگر اجازه می دهد تا با توجه به ماهیت داده ها، روش تحلیل را تطبیق دهد.

جامعه آماری این پژوهش، خبرگان حوزه گزارشگری مالی بخش عمومی بودند که حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت تخصصی در این حوزه داشتند. معیارهای انتخاب مشارکت کنندگان شامل: (۱) سابقه مدیریتی یا مشاورتی در حوزه مالی بخش عمومی، (۲) انتشار مقالات یا کتاب های تخصصی در این زمینه، و (۳) شناخته شدن به عنوان صاحب نظر در این حوزه بود.

نمونه گیری به روش هدفمند و با تکنیک گلوله برفی انجام شد. در مجموع ۱۸ نفر شامل مدیران مالی با سابقه در دستگاه های اجرایی (۶ نفر)، کارشناسان ارشد دیوان محاسبات (۴ نفر)، اعضای هیئت علمی دانشگاه های معتبر (۵ نفر) و حسابرسان دولتی (۳ نفر) در این مطالعه مشارکت داشتند. تنوع مشارکت کنندگان از نظر سابقه و تخصص، غنای داده ها را تضمین کرد. نمونه گیری تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت، به نحوی که پس از مصاحبه هجدهم، داده های جدیدی حاصل نشد.

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته عمیق بود که امکان انعطاف در پرسش‌ها و پیگیری پاسخ‌های جالب توجه را فراهم می‌ساخت. راهنمای مصاحبه پس از مطالعه ادبیات موضوع و مشورت با سه خبره طراحی شد و در یک مطالعه مقدماتی با ۳ مصاحبه آزمایشی اعتبارسنجی گردید.

پرسش‌های مصاحبه حول محورهای اصلی؛ تجارب شخصی از چالش‌های شفافیت مالی در ایران، عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، نقش و جایگاه ذینفعان مختلف در نظارت مالی و راهکارهای بهبود وضعیت موجود طراحی شده بود.

هر مصاحبه بین ۶۰ تا ۹۰ دقیقه به طول انجامید و با رضایت مصاحبه‌شوندگان ضبط شد. مصاحبه‌ها در محیطی آرام و به دور از حواس‌پرتی انجام شد و مشارکت‌کنندگان این امکان را داشتند که در هر مرحله از پژوهش انصراف دهند. برای رعایت اصول اخلاقی، از نام مستعار برای مشارکت‌کنندگان استفاده شد و اطلاعات شناسایی‌کننده حذف گردید.

تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شد. (Nowell et al., 2017) در مرحله کدگذاری باز، تمام مصاحبه‌ها به دقت بررسی و ۴۷۶ کد اولیه استخراج شد. این مرحله با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA نسخه ۲۰۲۰ انجام گرفت که امکان سازماندهی نظام‌مند داده‌های کیفی را فراهم می‌آورد.

در مرحله کدگذاری محوری، روابط بین کدها شناسایی و ۵ مضمون اصلی و ۸ مضمون فرعی شکل گرفت. این مرحله شامل مقایسه مستمر کدها، یافتن ارتباطات بین آنها و دسته‌بندی آنها در مضامین گسترده‌تر بود. برای افزایش اعتبار تحلیل، از دو پژوهشگر مستقل خواسته شد تا بخشی از داده‌ها را کدگذاری کنند و نتایج با یکدیگر مقایسه شد.

نهایتاً در مرحله کدگذاری انتخابی، مضامین نهایی انتخاب و مدل مفهومی طراحی شد. در این مرحله، روابط بین مضامین مختلف ترسیم شد و چارچوب نهایی پژوهش شکل گرفت. برای اطمینان از صحت تحلیل، یافته‌های اولیه با پنج نفر از مشارکت‌کنندگان به اشتراک گذاشته شد و نظرات آنها در بازبینی نهایی اعمال گردید.

برای افزایش اعتبار پژوهش، از روش سه‌سوسازی^۱ استفاده شد. (Creswell & Miller, 2000) این روش شامل استفاده از چندین منبع داده (مصاحبه با گروه‌های مختلف خبرگان)، چندین روش جمع‌آوری داده (مصاحبه و بررسی اسناد) و چندین تحلیل‌گر بود. همچنین، برای ارزیابی پایداری یافته‌ها، از بازبینی نتایج توسط پنج نفر از مشارکت‌کنندگان بهره گرفته شد.

برای افزایش قابلیت انتقال^۲، توصیف دقیقی از زمینه پژوهش، ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان و فرآیند تحقیق ارائه شده است. به این ترتیب، خوانندگان می‌توانند قضاوت کنند که آیا یافته‌ها قابل تعمیم به زمینه‌های دیگر هستند یا خیر. همچنین، فرآیند تحقیق به طور دقیق مستندسازی شد تا امکان بازبینی توسط سایر محققان فراهم باشد. محدودیت‌های روش شناختی پژوهش شامل تمرکز بر دیدگاه خبرگان و عدم بررسی مستقیم دیدگاه عموم مردم، و همچنین محدود بودن نمونه‌گیری به ایران است که تعمیم‌پذیری نتایج را محدود می‌سازد. با این حال، غنای داده‌های کیفی و تنوع مشارکت‌کنندگان تا حدی این محدودیت‌ها را جبران می‌کند.

¹ Triangulation

² Transferability

یافته‌های پژوهش

تحلیل داده‌های کیفی منجر به استخراج ۵ مضمون اصلی و ۸ مضمون فرعی شد که در ذیل به تفصیل مورد بحث قرار می‌گیرند.

جدول ۱. خلاصه گزارش مضامین استخراج شده، منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

نمونه مضامین استخراج شده		
موضوع	مضمون اصلی	مضمون فرعی
توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی	پاسخگویی و مسئولیت پذیری	تهیه و انتشار گزارش های شفاف
		تقویت همکاری با رسانه‌ها
	شفافیت اطلاعات	سیستم کنترل داخلی
		تقویت سیستم های حساسی
نظارت و مشارکت ذینفعان	ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر	توسعه پلتفرم‌های دیجیتال
	شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان (بدون مضمون فرعی - ادغام شده است)
	افزایش آگاهی عمومی	تقویت مطالبه گری
		برگزاری جلسات عمومی
		تشکیل کمیته‌های مشورتی

۱- پاسخگویی و مسئولیت پذیری

تهیه و انتشار گزارش های شفاف: فقدان فرهنگ پاسخگویی در برخی دستگاه‌ها مورد اشاره قرار گرفت. یک حسابرس دولتی اشاره کرد: "در برخی موارد، مسئولان حتی به سؤالات ساده مالی پاسخ نمی‌دهند" (مصاحبه ۱۷). ایجاد سیستم‌های تشویقی برای مدیران پاسخگو پیشنهاد شد. یکی دیگر از خبرگان گفت: "الزام به انتشار گزارش‌های مالی دقیق و به‌موقع برای عموم، به افزایش اعتماد عمومی و پاسخگویی دولت کمک می‌کند" (مصاحبه ۹). تعامل سازنده با رسانه‌ها: رسانه‌ها به عنوان پل ارتباطی بین دولت و مردم شناسایی شدند. یکی از خبرگان گفت: "رسانه‌ها می‌توانند اطلاعات پیچیده مالی را به زبان ساده منتقل کنند" (مصاحبه ۱۶). همچنین مصاحبه شونده دیگری گفت: "برگزاری جلسات منظم با رسانه‌ها پیشنهاد شد. ایجاد روابط نزدیک‌تر با رسانه‌ها برای پوشش بهتر مسائل مربوط به گزارشگری مالی و عملکرد نهادهای عمومی، به‌ویژه در زمینه شفافیت و پاسخگویی" (مصاحبه ۴).

۲- شفافیت اطلاعات

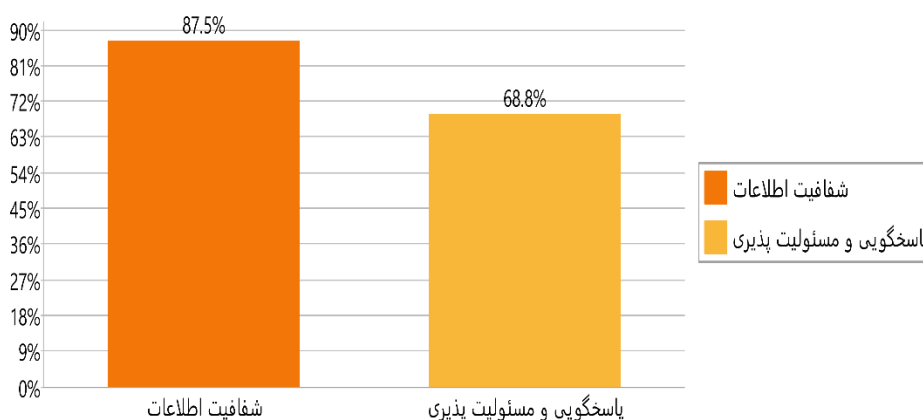
مقاومت فرهنگی در برابر شفافیت به عنوان یک مانع اساسی شناسایی شد. یک حسابرس دولتی اشاره کرد: "بسیاری از مدیران هنوز شفافیت را تهدید می‌دانند، نه فرصت" (مصاحبه ۱۸). اجرای برنامه‌های آموزشی برای تغییر این نگرش پیشنهاد شد. عدم شفافیت در چگونگی اتخاذ تصمیمات مالی یکی دیگر از چالش‌های شناسایی شده بود.

یک مدیر مالی سابق گفت: "در بسیاری از موارد، مردم نمی‌دانند تصمیمات مالی بر چه اساسی گرفته می‌شوند" (مصاحبه ۶). پیشنهاد شد صورتجلسات جلسات تصمیم‌گیری مالی نیز منتشر شود. سیستم‌های کنترل داخلی پیشرفته: تقویت سیستم‌های کنترل داخلی به عنوان یکی از ارکان شفافیت مالی شناسایی شد. یک حسابرس ارشد توضیح داد: "کنترل‌های داخلی مؤثر می‌توانند بسیاری از تخلفات مالی را در مرحله وقوع شناسایی و جلوگیری کنند" (مصاحبه ۶). استفاده از فناوری‌های جدید مانند هوش مصنوعی برای نظارت مستمر بر تراکنش‌های مالی پیشنهاد شد. حسابرسی مستقل و کارآمد: تقویت سیستم حسابرسی به عنوان یکی از ارکان پاسخگویی مالی شناسایی شد. یک حسابرس مستقل گفت: "حسابرسی مؤثر باید همیشه همراه با انتشار عمومی نتایج باشد" (مصاحبه ۱۱). افزایش استقلال حسابرسان و تنوع بخشی به روش‌های حسابرسی پیشنهاد شد. مشارکت‌کنندگان بر لزوم استقلال بیشتر دیوان محاسبات و سازمان‌های بازرسی تأکید داشتند. یک عضو سابق دیوان محاسبات گفت: "در بسیاری از موارد، ما با مقاومت دستگاه‌ها در ارائه اطلاعات مواجه می‌شویم. نیاز به پشتوانه قانونی قوی‌تر داریم" (مصاحبه ۸). پیشنهاد شد اختیارات نظارتی این نهادها افزایش یابد.

جدول ۲. مضامین استخراج شده خروجی نرم افزار مکس کیودا، منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۸۷/۵۰	۷۷/۷۸	۱۴	شفافیت اطلاعات
۶۸/۷۵	۶۱/۱۱	۱۱	پاسخگویی و مسئولیت پذیری
۱۰۰	۸۸/۸۹	۱۶	اسناد دارای کدها
-	۱۱/۱۱	۲	اسناد بدون کد
-	۱۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده

توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی



شکل ۱. مضامین استخراج شده خروجی نرم افزار مکس کیودا، منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

۳- ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر

مشارکت‌کنندگان بر ضرورت توسعه سامانه‌های دوسویه ارتباطی تأکید داشتند. یک مدیر مالی گفت: "مردم باید بتوانند سؤالات و نظرات خود را مطرح کنند و پاسخ بگیرند" (مصاحبه ۶) و ایجاد دفاتر پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد شد.

توسعه پلتفرم‌های دیجیتال گزارشگری مالی: مشارکت‌کنندگان بر ضرورت ایجاد سامانه‌های یکپارچه برای انتشار اطلاعات مالی تأکید داشتند. به گفته یکی از خبرگان: "سیستم فعلی پراکنده و غیریکپارچه است. ما نیاز به پلتفرمی داریم که تمام اطلاعات مالی دولت را در یکجا جمع کند و امکان جستجو و تحلیل را فراهم نماید" (مصاحبه ۷). ویژگی‌های کلیدی چنین پلتفرمی شامل کاربرپسند بودن، امکان تعامل دوسویه و ارائه اطلاعات به زبان ساده است.

۴- شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان

مشارکت‌کنندگان تأکید بر شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان داشتند. به گفته مصاحبه‌کننده شماره ۵ "ابتدا شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را انجام دهیم". همچنین یکی دیگر از خبرگان گفت: "نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعات عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به عنوان نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش مالی با رویکرد دستوری بیان گردد" (مصاحبه ۹).

۵- ارتقای سواد مالی شهروندان

کمبود آگاهی عمومی درباره مسائل مالی یکی دیگر از چالش‌ها بود. یک فعال جامعه مدنی گفت: "بسیاری از شهروندان نمی‌دانند چه حقوقی در زمینه اطلاعات مالی دارند" (مصاحبه ۱۵). گنجاندن آموزش مالی در برنامه‌های درسی مدارس پیشنهاد شد.

تقویت مطالبه‌گری: مشارکت‌کنندگان بر اینکه ایجاد مطالبه از سوی ذینفعان باید برای سنجش اثربخشی دستگاه‌های اجرایی باید ایجاد شود، تأکید داشتند. یکی از خبرگان گفت: "باید دیدگاه ذینفعان (نمایندگان مجلس، وزرا، مدیران دستگاه‌های اجرایی، دستگاه‌های نظارتی مثل بازرسی، دیوان محاسبات و...) به دیدگاه ذینفعان بخش خصوصی تبدیل شود" (مصاحبه ۳). همچنین یکی دیگر از خبرگان گفت: "ایجاد فضایی که در آن کارکنان و ذینفعان تشویق شوند تا بازخوردهای خود را به اشتراک بگذارند و نظرات خود را بیان کنند" (مصاحبه ۴).

برگزاری جلسات عمومی: مصاحبه‌شوندگان همچنین برگزاری جلسات عمومی را برای افزایش آگاهی و نظارت شهروندان مفید دانستند. یکی از خبرگان گفت: "برگزاری جلسات عمومی برای توضیح عملکرد مالی و پاسخ به سؤالات مردم نیز می‌تواند به افزایش شفافیت کمک کند." (مصاحبه ۴). یکی دیگر از خبرگان تأکید داشت: "برگزاری جلسات عمومی و دریافت بازخورد از شهروندان می‌تواند به بهبود کیفیت گزارش‌های مالی کمک کند" (مصاحبه ۱۶).

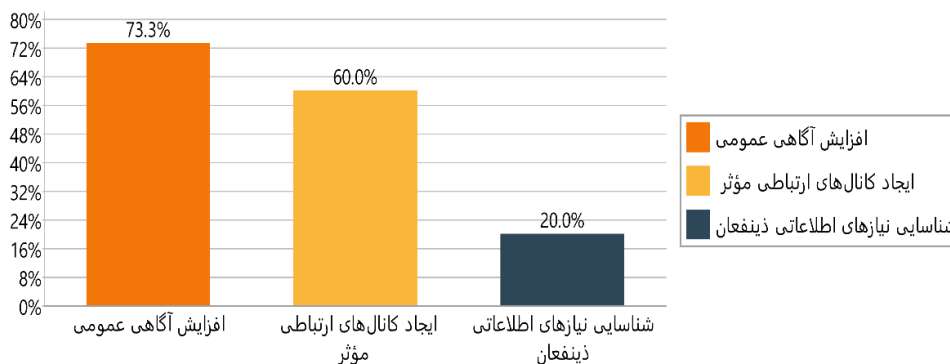
تشکیل کمیته‌های مشورتی: مشارکت‌کنندگان بر ضرورت ایجاد کمیته‌های مشورتی بین دستگاه‌های نظارتی و نمایندگان ذینفعان تأکید داشتند. به گفته یکی از خبرگان "تشکیل کمیته‌های مشترک بین دستگاه‌های نظارتی و مردم باید انجام شود" (مصاحبه ۴). همچنین مصاحبه‌شونده دیگر گفت: "ایجاد کمیته‌های مشترک با حضور نمایندگان ذینفعان ضرورت دارد" (مصاحبه ۸).

فصلنامه مدیریت دولتی تطبیقی | ۱۴۰۴ | دوره ۳ | شماره ۴

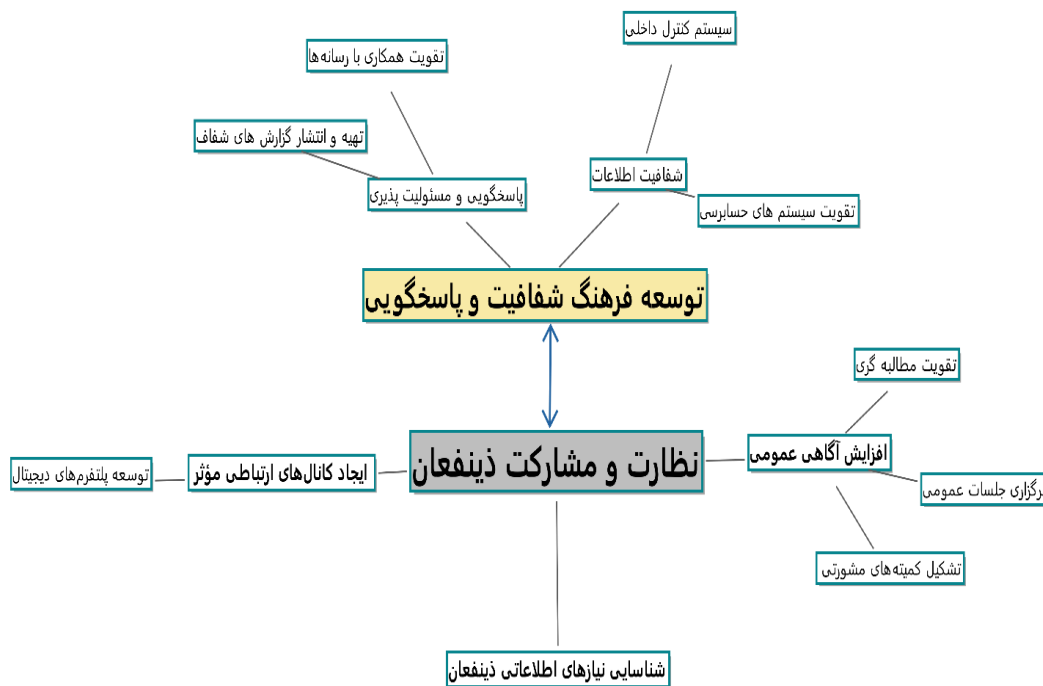
جدول ۳. مضامین استخراج شده خروجی نرم افزار مکس کیودا، منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

درصد (معتبر)	درصد	اسناد	
۷۳/۳۳	۶۱/۱۱	۱۱	افزایش آگاهی عمومی
۶۰	۵۰	۹	ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر
۲۰	۱۶/۶۷	۳	شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان
۱۰۰	۸۳/۳۳	۱۵	اسناد دارای کدها
-	۱۶/۶۷	۳	اسناد بدون کد
-	۱۰۰	۱۸	اسناد تحلیل شده

نظارت و مشارکت ذینفعان



شکل ۲. مضامین استخراج شده خروجی نرم افزار مکس کیودا، منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)



شکل ۳. شبکه مضامین

نقشه راه اجرایی مدل با اولویت‌بندی اقدامات پیشنهادی بر اساس مدل ISM و تحلیل MICMAC تدوین شده است؛ به‌گونه‌ای که عوامل مستقل (حمایت‌های قانونی، نظارت ذی‌نفعان) در فاز کوتاه‌مدت (۱-۰ سال) با تمرکز بر تدوین قانون جامع شفافیت مالی، تقویت استقلال نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات و ایجاد نهاد ملی شفافیت مالی، و توسعه سازوکارهای نظارت مؤثر ذی‌نفعان قرار گرفتند تا زیرساخت‌های بنیادین برای کاهش فساد و افزایش اعتماد عمومی ایجاد شود. در فاز میان‌مدت (۳-۱ سال)، عوامل پیوندی (منابع، ارتباطات سازمانی، فرهنگ شفافیت) اولویت یافتند و اقداماتی مانند استقرار سامانه یکپارچه گزارشگری مالی، تقویت ارتباطات بین‌سازمانی و دسترسی رسانه‌ها، و تأمین منابع پایدار و پلتفرم‌های دیجیتال تعاملی پیشنهاد شد تا مقاومت سازمانی کاهش یابد و اثرات سینرژیک تقویت گردد. در نهایت، فاز بلندمدت (۳+ سال) بر عوامل وابسته (عوامل انگیزشی، ابزار تشویقی و تنبیهی، آموزش و توانمندسازی، تمایل مجریان) متمرکز است و شامل اجرای برنامه‌های آموزشی گسترده، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، و ترویج فرهنگ پاسخگویی با سازوکارهای تشویقی می‌شود تا تغییرات فرهنگی پایدار و یادگیری مستمر تضمین گردد. این ساختار سلسله‌مراتبی با ترکیب یافته‌های کیفی مصاحبه‌ها و ماتریس‌های SSIM و MICMAC، و با در نظر گرفتن اهمیت-فوریت اقدامات (تأییدشده توسط خبرگان) طراحی شده تا اجرای مدل از سطوح زیرساختی به سمت دستاوردهای پایدار پیش رود (سام دلیری، ۱۴۰۴).

این مدل نشان می‌دهد که چگونه تعامل بین این عوامل می‌تواند به شفافیت و پاسخگویی مالی منجر شود.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف طراحی مدلی جامع برای ارتقای شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران انجام شده است. در شرایط کنونی که اقتصاد ایران با چالش‌های متعددی مانند تحریم‌ها، تورم بالا و کاهش درآمدهای نفتی مواجه است، شفافیت مالی می‌تواند به عنوان ابزاری مؤثر برای مدیریت بهینه منابع عمومی و افزایش اعتماد اجتماعی عمل کند. مطالعه حاضر از نظر روش‌شناسی، کیفی و با رویکرد تحلیل مضمون اجرا شده است که امکان کشف لایه‌های پنهان موضوع را فراهم می‌آورد.

داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق با ۱۸ نفر از خبرگان حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی جمع‌آوری شد. مشارکت‌کنندگان شامل مدیران کل مالی دستگاه‌های اجرایی با حداقل ۱۰ سال سابقه مدیریت، اعضای ارشد دیوان محاسبات با تجربه در حسابرسی عملکرد، اساتید دانشگاه صاحب نظر در حسابداری بخش عمومی و مشاوران ارشد حسابرسی دولتی بودند که با روش نمونه‌گیری هدفمند و تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند.

تحلیل داده‌ها با استفاده از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی منجر به استخراج ۵ مضمون اصلی و ۸ مضمون فرعی گردیدند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی مستلزم توجه همزمان و متوازن به تمام این ابعاد است. به ویژه، تعامل سازنده بین این عوامل می‌تواند اثرات سینرژیک ایجاد کند که بسیار فراتر از مجموع اثرات جداگانه هر یک از آنهاست.

مدل پیشنهادی بر نقش محوری مشارکت ذینفعان در تمام مراحل گزارشگری مالی تأکید دارد و نشان می‌دهد که چگونه می‌توان از ظرفیت‌های جامعه مدنی، رسانه‌ها، دانشگاه‌ها و بخش خصوصی برای بهبود حکمرانی مالی

بهره برد. این مدل از چند جهت نوآورانه است: نخست آنکه به جای تمرکز بر یک بعد خاص، به ابعاد چندگانه شفافیت مالی می‌پردازد؛ دوم آنکه روابط پویا بین این ابعاد را ترسیم می‌کند و سوم آنکه راهکارهای عملیاتی برای اجرا در شرایط خاص ایران ارائه می‌دهد.

بر اساس یافته‌های این پژوهش و مدل نهایی، نقش هر یک از ذینفعان کلیدی در اجرا و موفقیت مدل شفافیت و پاسخگویی مالی به شرح جدول (۵) و توضیحات ذیل آن می‌باشد. این تقسیم‌بندی مبتنی بر تخصص، موقعیت و ظرفیت هر نهاد یا گروه در پنج مضمون اصلی مدل طراحی شده است.

جدول ۵. نقش‌های تفکیکی ذینفعان در مدل منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

بخش خصوصی	شهروندان/جامعه مدنی	دانشگاه‌ها	رسانه‌ها	نهادهای نظارتی	مضمون اصلی
ارائه بازخورد عملکرد	مطالبه‌گری از طریق شکایات	آموزش مدیران	ساده‌سازی گزارش‌ها	حسابرسی مستقل و انتشار گزارش	پاسخگویی
سرمایه‌گذاری بر اساس شفافیت	دسترسی به داده‌ها	پژوهش و پیشنهاد استاندارد	افشای تخلفات	نظارت بر کنترل داخلی	شفافیت اطلاعات
دانشوردهای تحلیلی	اپلیکیشن‌های شهروندی	وبینارهای آموزشی	پلتفرم‌های خبری تعاملی	ایجاد پورتال داخلی	کانال‌های ارتباطی
مشاوره تخصصی	پیمایش آنلاین	تحقیقات نیازسنجی	نظرسنجی رسانه‌ای	تدوین استانداردهای گزارشگری	نیازهای اطلاعاتی
برنامه‌های مسئولیت اجتماعی	کارگاه‌های محلی	دوره‌های دانشگاهی	کمپین‌های رسانه‌ای	آموزش داخلی	آگاهی عمومی

- نهادهای نظارتی: نقش این نهادها عمدتاً در بعد قانونمندی و ضمانت اجرایی مدل تعریف می‌شود. آنها با استفاده از اختیارات قانونی خود، زیرساخت نظارتی مدل را ایجاد و از آن حفاظت می‌کنند.
- رسانه‌ها: عملکرد رسانه‌ها در بعد افشاسازی و اطلاع‌رسانی متمرکز است. آنها با ایفای نقش «سگ نگهبان»، پل ارتباطی بین دولت و مردم بوده و با انتشار اطلاعات، زمینه پاسخگویی را فراهم می‌کنند.
- دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی: نقش این نهادها، تولید دانش، آموزش و مشاوره است. آنها پشتوانه علمی مدل را تأمین کرده و با تربیت نیروی انسانی متخصص، پایداری بلندمدت آن را تضمین می‌کنند.
- شهروندان و جامعه مدنی: این گروه، نقش نظارت مردمی و مطالبه‌گری را بر عهده دارند. آنها ذینفع نهایی سیستم هستند و مشارکت فعال آنان موتور محرک شفافیت و پاسخگویی است.
- بخش خصوصی و بنگاه‌های اقتصادی: نقش این بخش، عمدتاً در حوزه تقاضا برای شفافیت و ارائه فناوری است. آنها به عنوان شرکای دولت، هم از محیط شفاف منتفع می‌شوند و هم با ارائه راهکارهای فنی، اجرای مدل را تسهیل می‌کنند.

این تقسیم‌بندی نقش‌ها نشان می‌دهد که تحقق حکمرانی مالی مطلوب، مستلزم همکاری و تعامل هماهنگ تمام این ذینفعان در یک اکوسیستم یکپارچه است و هیچ‌یک از این بازیگران به تنهایی نمی‌توانند موفقیت مدل را تضمین نمایند (سام دلیری، ۱۴۰۴).

شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPIs) ارائه‌شده در جدول ۶ بر اساس چارچوب حکمرانی مالی (OECD (2021) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری بخش عمومی (IPSAS) طراحی شده‌اند و امکان پایش کمی و کیفی پیشرفت مدل را فراهم می‌کنند. این شاخص‌ها با توجه به شرایط بومی ایران و نظرات خبرگان مصاحبه‌شونده تطبیق داده شده‌اند تا قابلیت اجرایی بالایی داشته باشند. پایش سالانه این شاخص‌ها انجام و نتایج آن به صورت عمومی منتشر گردد.

جدول ۶. شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPIs) برای ارزیابی مدل. منبع: (سام دلیری، ۱۴۰۴)

هدف (تا ۵ سال)	روش سنجش	شاخص پیشنهادی	مضمون اصلی
۹۵٪	بررسی سامانه یکپارچه	درصد گزارش‌های منتشرشده به‌موقع	پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری
از ۴۵ به ۷۰	گزارش بین‌المللی	امتیاز شفافیت در شاخص OBI (Open Budget Index)	شفافیت اطلاعات
۱۰۰,۰۰۰ در سال	لاگ سامانه	تعداد تعاملات شهروندی در پلتفرم (سؤال/پاسخ)	ایجاد کانال‌های ارتباطی
۸۵٪	نظرسنجی ذینفعان	درصد تطابق گزارش‌ها با نیازهای شناسایی‌شده	شناسایی نیازهای ذینفعان
از ۳۵٪ به ۶۵٪	پیمایش ملی	نرخ سواد مالی شهروندان (سنجش با آزمون استاندارد)	افزایش آگاهی عمومی

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که افزایش شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی بخش عمومی، مستلزم حرکت به سوی یک مدل مشارکتی با نقش فعال ذینفعان است. این یافته با نتایج پژوهش‌های بین‌المللی مانند مطالعه بوونز (۲۰۰۷) و OECD (2021) همسو است که بر اهمیت حکمرانی باز در مدیریت مالی عمومی تأکید دارند. با این حال، مدل پیشنهادی این پژوهش با توجه به شرایط خاص ایران توسعه یافته و بنابراین از بومی‌سازی لازم برخوردار است.

در مقایسه با مطالعات پیشین در ایران (رضایی و همکاران، ۱۳۹۹؛ محمدی و حسینی، ۱۴۰۰)، مدل پیشنهادی این پژوهش از چند جهت نوآورانه است. نخست آنکه به جای تمرکز بر یک بعد خاص، به ابعاد چندگانه شفافیت مالی پرداخته است. این رویکرد جامع‌نگر با مطالعه Pina et al. (2020) همخوانی دارد که نشان داده‌اند موفق‌ترین کشورها در زمینه شفافیت مالی آنهایی بوده‌اند که به تمام ابعاد موضوع توجه کرده‌اند.

دوم آنکه نقش ذینفعان مختلف را در تمام مراحل گزارشگری مالی مورد توجه قرار داده است. این یافته با مطالعه Islam (2020) همسو است که نشان داده است در کشورهای در حال توسعه، مشارکت ذینفعان محلی می‌تواند به افزایش اثربخشی نظارت مالی کمک کند. در مدل پیشنهادی، نه تنها نقش نهادهای رسمی نظارتی، بلکه نقش رسانه‌ها، دانشگاه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد نیز مورد توجه قرار گرفته است.

تأکید این پژوهش بر لزوم تغییر نگرش هم در میان مسئولان و هم در میان شهروندان، نکته جدیدی است که در تحقیقات قبلی کمتر به آن پرداخته شده بود. همانگونه که یکی از مشارکت‌کنندگان اشاره کرد، تا زمانی که مسئولان اطلاعات مالی را ملک شخصی خود بدانند و شهروندان نیز نسبت به حقوق مالی خود آگاه نباشند، شفافیت واقعی محقق نخواهد شد. این یافته با مطالعه Heald (2018) همخوانی دارد که نشان می‌دهد شفافیت مالی نیازمند تغییر در فرهنگ سازمانی و اجتماعی است.

پیامدهای نظری و عملی

این پژوهش از چند جهت دارای پیامدهای نظری و عملی است. از نظر نظری، به توسعه چارچوب‌های تئوریک در زمینه شفافیت مالی کمک می‌کند. مدل پیشنهادی نشان می‌دهد که چگونه می‌توان نظریه پاسخگویی عمومی را در عمل پیاده‌سازی کرد. همچنین، این مطالعه به ادبیات حکمرانی خوب از منظر مالی اضافه می‌کند و نشان می‌دهد که شفافیت مالی چگونه می‌تواند به بهبود حکمرانی منجر شود.

از نظر عملی، یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنای خط‌مشی‌گذاری در حوزه مالی عمومی قرار گیرد. به ویژه، می‌تواند به قانون‌گذاران کمک کند تا قوانین جامع‌تری در زمینه دسترسی به اطلاعات مالی تدوین کنند. همچنین، دستگاه‌های اجرایی می‌توانند از این مدل برای بهبود سیستم‌های گزارشگری داخلی خود استفاده نمایند. علاوه بر این، جامعه مدنی و رسانه‌ها می‌توانند با آگاهی از حقوق خود، نقش فعال‌تری در نظارت بر امور مالی عمومی ایفا کنند. دانشگاه‌ها نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش در طراحی برنامه‌های آموزشی خود استفاده کنند.

محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش‌های آینده

این پژوهش با محدودیت‌هایی روبرو بوده است که باید در تفسیر نتایج مورد توجه قرار گیرد. نخست آنکه این مطالعه صرفاً بر دیدگاه خبرگان متمرکز بوده و دیدگاه عموم مردم را بررسی نکرده است. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، نظرات شهروندان عادی نیز مورد بررسی قرار گیرد.

دوم آنکه نمونه‌گیری محدود به ایران بوده است. انجام مطالعات تطبیقی بین کشورهای مختلف می‌تواند به درک بهتر عوامل مؤثر بر شفافیت مالی کمک کند. به ویژه، مقایسه ایران با کشورهایی که شرایط مشابهی دارند اما در زمینه شفافیت مالی موفق‌تر بوده‌اند می‌تواند آموزنده باشد.

سوم آنکه این مطالعه به صورت مقطعی انجام شده است. مطالعات طولی می‌توانند نشان دهند که چگونه تغییر در عوامل مختلف بر شفافیت مالی تأثیر می‌گذارد. به عنوان مثال، می‌توان تأثیر اجرای یک پلتفرم دیجیتال جدید را بر میزان شفافیت مالی در طول زمان بررسی کرد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده به موضوعات زیر پرداخته شود:

۱. مطالعه تطبیقی سیستم‌های گزارشگری مالی در کشورهای موفق
۲. سنجش میزان آگاهی شهروندان از حقوق مالی خود
۳. تحلیل موانع فرهنگی شفافیت مالی در دستگاه‌های اجرایی
۴. بررسی نقش فناوری‌های نوین مانند بلاکچین در افزایش شفافیت مالی

پیشنهاد‌های خط‌مشی‌گذاری و اجرایی

پیشنهاد‌های کلان خط‌مشی‌گذاری

۱. تدوین قانون جامع شفافیت مالی: پیشنهاد می‌شود قانونی جامع با تأکید بر دسترسی آزاد به اطلاعات مالی، ضمانت‌های اجرایی قوی و سازوکارهای نظارتی مؤثر تدوین شود. این قانون باید مشخص کند که هر نهاد عمومی موظف است چه اطلاعاتی را در چه بازه‌های زمانی و با چه سطح از جزئیات منتشر کند.
۲. تقویت استقلال نهادهای نظارتی: پیشنهاد می‌شود استقلال مالی و اداری دیوان محاسبات و سایر نهادهای نظارتی افزایش یابد. همچنین، اختیارات این نهادها برای دسترسی به اطلاعات و پیگیری تخلفات مالی باید گسترش یابد.
۳. ایجاد نهاد ملی شفافیت مالی: تشکیل نهادی مستقل با مأموریت نظارت بر اجرای قانون شفافیت مالی و ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در این زمینه پیشنهاد می‌شود. این نهاد می‌تواند گزارش‌های دوره‌ای از وضعیت شفافیت مالی در کشور منتشر کند.

پیشنهاد‌های اجرایی برای دستگاه‌های دولتی

۱. استقرار سامانه یکپارچه گزارشگری مالی: هر دستگاه اجرایی موظف شود اطلاعات مالی خود را در سامانه‌ای یکپارچه و با فرمتی استاندارد منتشر کند. این سامانه باید امکان جستجو، تحلیل و مقایسه اطلاعات را فراهم نماید.
۲. تشکیل واحد پاسخگویی مالی: پیشنهاد می‌شود در هر دستگاه اجرایی، واحدی مستقل با مأموریت پاسخگویی به سؤالات و درخواست‌های مالی شهروندان ایجاد شود. این واحد باید در بازه‌های زمانی مشخص به سؤالات پاسخ دهد.
۳. اجرای برنامه‌های آموزشی برای کارکنان: برگزاری دوره‌های آموزشی درباره اهمیت شفافیت مالی، روش‌های گزارشگری و پاسخگویی به شهروندان برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود.

پیشنهاد‌هایی برای تقویت مشارکت جامعه مدنی

۱. حمایت از سازمان‌های نظارتی مردمی: پیشنهاد می‌شود با ارائه کمک‌های مالی و فنی، از شکل‌گیری و فعالیت سازمان‌های مردمی که در زمینه نظارت بر امور مالی عمومی فعالیت می‌کنند، حمایت شود.
۲. برگزاری جلسات عمومی گزارشگری مالی: دستگاه‌های اجرایی موظف شوند در بازه‌های زمانی مشخص (مثلاً فصلی) جلسات عمومی برای گزارش عملکرد مالی و پاسخ به سؤالات شهروندان برگزار کنند.
۳. تسهیل دسترسی رسانه‌ها به اطلاعات مالی: پیشنهاد می‌شود سازوکارهایی برای دسترسی سریع و آسان رسانه‌ها به اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی ایجاد شود. همچنین می‌توان دوره‌های آموزشی ویژه روزنامه‌نگاران برای تحلیل اطلاعات مالی برگزار کرد.

پیشنهاد‌های آموزشی و فرهنگی

۱. گنجاندن آموزش مالی در برنامه‌های درسی: پیشنهاد می‌شود مفاهیم اولیه مالی عمومی و حقوق شهروندی در زمینه اطلاعات مالی در برنامه‌های درسی مدارس و دانشگاه‌ها گنجانده شود.

۲. اجرای کمپین‌های آگاهی‌بخشی عمومی: طراحی و اجرای کمپین‌های رسانه‌ای برای آگاهی‌بخشی به شهروندان درباره اهمیت شفافیت مالی و حقوق آنها در این زمینه پیشنهاد می‌شود.

۳. تشویق فرهنگ پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی: پیشنهاد می‌شود سازوکارهای تشویقی برای مدیران و دستگاه‌هایی که در زمینه شفافیت مالی عملکرد خوبی دارند، طراحی شود. این می‌تواند شامل اعطای نشان‌های افتخار یا مزایای مالی باشد.

پیشنهاد‌های فناورانه

۱. توسعه پلتفرم‌های دیجیتال پیشرفته: پیشنهاد می‌شود پلتفرم‌های گزارشگری مالی با قابلیت‌هایی مانند نمایش تعاملی داده‌ها، امکان مقایسه بین دستگاه‌ها و دوره‌های زمانی مختلف و ارائه تحلیل‌های خودکار توسعه یابد.

۲. استفاده از فناوری بلاکچین: به کارگیری فناوری بلاکچین برای ثبت شفاف و غیرقابل دستکاری تراکنش‌های مالی عمومی پیشنهاد می‌شود. این فناوری می‌تواند سطح جدیدی از شفافیت را ایجاد کند.

۳. توسعه ابزارهای تحلیل داده: پیشنهاد می‌شود ابزارهایی برای تحلیل خودکار گزارش‌های مالی و شناسایی موارد غیرعادی توسعه یابد. این ابزارها می‌توانند به نهادهای نظارتی و جامعه مدنی کمک کنند.

تعارض منافع

هیچ تضادی در منافع در مورد انتشار این مطالعه وجود ندارد، همه نویسندگان، نسخه نهایی ارسال شده را مشاهده و تایید کرده‌اند. نویسندگان تضمین می‌کنند که مقاله، اثر اصلی آنها بوده، قبلاً چاپ نشده و در حال حاضر تحت انتشار نمی‌باشد.

سپاسگزاری

نویسندگان از متخصصان مصاحبه شده به خاطر بینش‌های ارزشمندشان و داوران محترم به جهت راهنمایی و نظراتشان که در بهبود این مطالعه موثر واقع شد نهایت سپاسگزاری را دارند.

منابع و مأخذ

ابراهیمی کیاسری، حمیدرضا، الوانی، سید مهدی، و معمارزاده طهران، غلامرضا. (۱۴۰۲). *ارزیابی ترکیبی از عوامل مؤثر بر مشارکت شهروندان در خط‌مشی‌های نظام آموزشی و پرورشی ایران*. مدیریت دولتی، ۱۵(۲)، ۲۳۰-۲۵۷. doi: 10.22059/jipa.2023.351493.3247

ابراهیمی کیاسری، حمیدرضا، معمارزاده طهران، غلامرضا، سام دلیری، مرضیه و محسنی کیاسری، مصطفی (۱۴۰۴). *بازکاوی انتقادی دو دهه سیاست‌گذاری آموزش و پرورش ایران تا افق ۱۴۰۴: رهیافتی در چارچوب‌های نظریات سیاست‌گذاری عمومی*. مدیریت دولتی تطبیقی 10.22098/cpa.2025.18416.1116

الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۱). *راهکارهای مشارکت عامه مردم در خط‌مشی‌گذاری عمومی*. مجله مجتمع آموزش عالی قم، ۵-۱۷.

رضایی، محمد. کریمی، فرشاد، و نوروزی، حسین. (۱۳۹۹). *موانع شفافیت مالی در بخش عمومی ایران*. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۴)، ۱-۲۲.

سام دلیری، مرضیه. (۱۴۰۴). طراحی مدل اجرای خط‌مشی گزارشگری جامع مالی در بخش عمومی ایران، (رساله دکتری). دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، دانشکده مدیریت و حسابداری، قزوین، ایران. استادان راهنما: داود کیا کجوری و سید مهدی الوانی؛ استاد مشاور: امیر محمدزاده.

محمدی، علی، و حسینی، سید حسن. (۱۴۰۰). بررسی نقش دیوان محاسبات در ارتقای شفافیت مالی دولت. مجله دانش حسابداری، ۲(۱۲)، ۴۵-۶۷.

نوروزی، حسین، رضایی، محمد، و کریمی، فرشاد. (۱۳۹۸). موانع اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۳)، ۸۹-۱۱۲.

References

- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing public accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Creswell, J. W., & Miller, D. L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into Practice*, 39(3), 124-130. https://doi.org/10.1207/s15430421tip3903_2
- Heald, D. (2018). Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 84(2), 381-404. <https://doi.org/10.1177/0020852316684331>
- Islam, M. S. (2020). Transparency and accountability in public financial management: A case of developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(3), 443-466. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0019>
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International Journal of Qualitative Methods*, 16(1), 1-13. <https://doi.org/10.1177/1609406917733847>
- OECD. (2021). *Government at a glance 2021*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/1c258f55-en>
- Oulasvirta, L. (2014). Public financial reporting in the EU Member States: Empirical analysis of harmonization measures. *Accounting in Europe*, 11(2), 207-233. <https://doi.org/10.1080/17449480.2014.946014>
- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2020). Digitalization and public sector transparency: Comparing cross-country evidence. *Government Information Quarterly*, 37(4), 101514. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2020.101514>

References [In Persian]

- Ebrahimi Kiasari, H., Alvani, S. M., & Memarzadeh Tehran, G. (2023). A Combined Evaluation of Factors Affecting Citizens' Participation in the Educational and Training Policies of Iran. *Public Management*, 15(2), 230-257. doi:10.22059/jipa.2023.351493.3247 [In Persian]
- Ebrahimi Kiasari, H., Memarzadeh Tehran, G., Sam Daliri, M., & Mohseni Kiasari, M. (2025). A Critical Re-analysis of Two Decades of Iran's Education Policy-Making up to the Horizon of 1404: An Approach in the Frameworks of Public Policy Theories. *Comparative Public Administration*. doi:10.22098/cpa.2025.18416.1116 [In Persian]
- Alvani, S. M. (2002). Strategies for Public Participation in Public Policymaking. *Journal of Qom Higher Education Complex*, 5-17. [In Persian]
- Rezaei, M., Karimi, F., & Norouzi, H. (2020). Barriers to Financial Transparency in the Public Sector of Iran. *Financial Accounting Research*, 12(4), 1-22. [In Persian]
- Sam Daliri, M. (2025). Designing a Model for Implementing Comprehensive Financial Reporting Policy in the Public Sector of Iran (Doctoral dissertation). Islamic Azad University, Qazvin Branch, Faculty of Management and Accounting, Qazvin, Iran. Supervisors: Davoud Kia Kojoori & Seyed Mehdi Alvani; Advisor: Amir Mohammadzadeh. [In Persian]
- Mohammadi, A., & Hosseini, S. H. (2021). Investigating the Role of the Court of Audit in Promoting Government Financial Transparency. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 45-67. [In Persian]
- Norouzi, H., Rezaei, M., & Karimi, F. (2019). Barriers to Implementing Accrual Accounting in the Public Sector of Iran. *Financial Accounting Research*, 11(3), 89-112. [In Persian]