تأثیر اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (IPSAS) بر انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران با نقش میانجی شفافیت مالی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)

- مصطفی اسماعیلی[۱]
- سارا امیدوار[۲]

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (IPSAS) بر انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران با تأکید بر نقش میانجی شفافیت مالی در دیوان محاسبات کشور است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی- همبستگی بوده و با رویکرد کمی انجام شده است. جامعه آماری شامل مدیران، معاونان مالی، ذیحسابان، حسابرسان و کارشناسان شاغل در دیوان محاسبات کشور است که ۲۱۰ نفر از آنان به روش نمونه‌گیری طبقه‌ای نسبتی انتخاب شدند. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته مشتمل بر چهار سازه اجرای IPSAS، شفافیت مالی، انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران گردآوری شد. روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری تأیید گردید و داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس و نرم‌افزار AMOS تحلیل شد. نتایج نشان داد اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی و پاسخ‌گویی مدیران و تأثیر منفی و معناداری بر انحرافات مالی دارد. همچنین شفافیت مالی به‌طور مستقیم موجب کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران می‌شود. مهم‌تر آن‌که نتایج آزمون میانجی‌گری نشان داد شفافیت مالی نقش میانجی معناداری در رابطه بین اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی و انحرافات مالی و نیز بین اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی و پاسخ‌گویی مدیران ایفا می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد اثربخشی واقعی اجرای IPSAS در بخش عمومی مستلزم ارتقای شفافیت مالی است و می‌تواند شواهد تجربی ارزشمندی برای نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاران در جهت بهبود حکمرانی مالی و سلامت نظام مالی کشور فراهم آورد.

واژگان کلیدی: انحرافات مالی، پاسخ‌گویی مدیران، شفافیت مالی، استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی (IPSAS)، دیوان محاسبات کشور.

[۱] کارشناس ارشد و پژوهشگر حقوق عمومی،تهران، ایران(نویسنده مسئول). رایانامه: mostafa.esmaeili@ut.ac.ir
[۲] کارشناس ارشد مدیریت مالی، تهران، ایران. رایانامه: saraomidvar٤٢@yahoo.com

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر، ارتقای سلامت مالی، کاهش انحرافات مالی و تقویت پاسخ‌گویی مدیران دولتی به یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های نظام‌های حکمرانی در سطح جهانی تبدیل شده است. گسترش دامنه فعالیت‌های دولت، افزایش حجم بودجه‌های عمومی و پیچیده‌تر شدن فرآیندهای مالی، ضرورت استقرار نظام‌های کارآمد گزارش‌گری مالی را بیش از پیش آشکار ساخته است(وینکنت[۱] و همکاران،۲۰۱۹). در چنین شرایطی، نبود اطلاعات مالی شفاف، قابل اتکا و قابل مقایسه، می‌تواند زمینه‌ساز بروز انحرافات مالی، سوءاستفاده از منابع عمومی و تضعیف نظارت نهادهای کنترلی شود. شواهد بین‌المللی نشان می‌دهد که ضعف در نظام گزارش‌گری مالی بخش عمومی، یکی از عوامل اصلی کاهش اعتماد شهروندان به دولت و ناکارآمدی سیاست‌های مالی است (آنگادینی[۲] و همکاران، ۲۰۲۳).

یکی از چالش‌های اساسی نظام‌های مالی دولتی، اتکای تاریخی آن‌ها به حسابداری نقدی و گزارش‌های مالی محدود است که قادر به انعکاس کامل تعهدات، بدهی‌ها و وضعیت واقعی دارایی‌های دولت نیستند. این نوع گزارش‌گری نه‌تنها تصویر دقیقی از عملکرد مالی ارائه نمی‌دهد، بلکه امکان ارزیابی اثربخشی مدیریت منابع عمومی و پاسخ‌گویی مدیران را نیز محدود می‌سازد. در نتیجه، نهادهای نظارتی در شناسایی انحرافات مالی و ارزیابی عملکرد مدیران با دشواری‌های جدی مواجه می‌شوند(فدراسیون بین‌المللی حسابداران[۳]، ۲۰۱۴). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که هرچه کیفیت اطلاعات مالی پایین‌تر باشد، احتمال بروز تخلفات مالی و کاهش پاسخ‌گویی افزایش می‌یابد (کومار[۴]، ۲۰۲۵؛ اعتمادی و عبدلی، ۱۳۹۷؛ چانگونی و پتسرون[۵]، ۲۰۱۹).

در واکنش به این چالش‌ها، استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی[۶] (IPSAS) به‌عنوان چارچوبی بین‌المللی با هدف ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی، افزایش شفافیت و تقویت پاسخ‌گویی در بخش عمومی تدوین شده‌اند (الغیزاوی[۷]، ۲۰۲۵). این استانداردها که عمدتاً مبتنی بر حسابداری تعهدی هستند، امکان شناسایی و اندازه‌گیری دقیق‌تر رویدادهای مالی، تعهدات و منابع اقتصادی دولت را فراهم می‌کنند. اجرای IPSAS می‌تواند منجر به بهبود قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی در طول زمان و بین واحدهای دولتی شده و بستر لازم برای نظارت مؤثرتر و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر را ایجاد کند (مازیکانا[۸]، ۲۰۲۳).

---

۱ Vincent
۲ Angadini
۳ International Federation of Accountants (IFAC)
۴ Kumar
۵ Changoni & Peterson
۶ International Public Sector Accounting Standards
۷ Alghizzawi
۸ Mazikana

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

با این حال، مطالعات اخیر نشان می‌دهد که اثرگذاری اجرای IPSAS بر کاهش انحرافات مالی و ارتقای پاسخ‌گویی مدیران، همواره مستقیم و یکسان نیست. در بسیاری از کشورها، اجرای صوری یا ناقص این استانداردها نتوانسته است به بهبود معنادار در سلامت مالی منجر شود(دوئنیا[۱] و همکاران، ۲۰۱۷؛ کفا یوسف[۲] و همکاران، ۲۰۲۵؛ باباتونده[۳] و همکاران، ۲۰۲۵). این امر نشان می‌دهد که تحقق اهداف IPSAS مستلزم وجود سازوکارهای مکملی است که یکی از مهم‌ترین آن‌ها شفافیت مالی است. شفافیت مالی به معنای دسترسی آزاد، به‌موقع و قابل فهم ذی‌نفعان به اطلاعات مالی دولت است و نقش واسطه‌ای مهمی در تبدیل اطلاعات مالی به ابزار پاسخ‌خواهی و کنترل ایفا می‌کند.

شفافیت مالی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و نهادهای نظارتی، زمینه نظارت دقیق‌تر بر عملکرد مالی را فراهم می‌آورد و احتمال پنهان‌سازی انحرافات مالی را کاهش می‌دهد. مطالعات تجربی نشان داده‌اند که در کشورهایی که اجرای IPSAS با افزایش واقعی شفافیت مالی همراه بوده است، سطح فساد و انحرافات مالی به‌طور معناداری کاهش یافته و پاسخ‌گویی مدیران دولتی تقویت شده است (لان[۴]، ۲۰۱۱؛پراتیوی[۵]، ۲۰۲۴؛ عاریف[۶]، ۲۰۲۴؛ ین[۷] و همکاران، ۲۰۲۱؛ لویورا[۸] و همکاران، ۲۰۱۶، رجبی و همکاران، ۱۴۰۴). از این رو، شفافیت مالی می‌تواند به‌عنوان یک متغیر میانجی کلیدی در رابطه بین اجرای IPSAS و پیامدهای حاکمیتی آن در نظر گرفته شود.

در ایران، با توجه به گستردگی بخش عمومی و حجم بالای منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی، مسئله انحرافات مالی و ضعف پاسخ‌گویی مدیران همواره از چالش‌های اساسی نظام مالی کشور بوده است. گزارش‌های نظارتی نشان می‌دهد که بخشی از این مشکلات ناشی از ضعف در نظام گزارش‌گری مالی، عدم شفافیت اطلاعات و محدودیت در دسترسی نهادهای نظارتی به داده‌های مالی دقیق و به‌موقع است. در این میان، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان عالی‌ترین نهاد نظارتی مالی، مسئولیت خطیر نظارت بر اجرای بودجه و صیانت از بیت‌المال را بر عهده دارد، اما کارآمدی این نظارت به‌شدت به کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی دستگاه‌ها وابسته است.

---

۱ Duenya
۲ Yusuf
۳ Babatunde
۴ Lan
۵ Pratiwi
۶ Arif
۷ Yen
۸ Laura

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

با وجود تلاش‌های صورت‌گرفته در جهت اصلاح نظام حسابداری بخش عمومی و حرکت به سمت استانداردهای نوین، همچنان ابهام‌هایی در خصوص میزان اثربخشی اجرای IPSAS در کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران در بستر نهادی ایران وجود دارد. به‌ویژه مشخص نیست که آیا اجرای این استانداردها توانسته است از طریق ارتقای شفافیت مالی، نقش نظارتی دیوان محاسبات کشور را تقویت نماید یا خیر. بررسی این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که دیوان محاسبات نه‌تنها مصرف‌کننده اطلاعات مالی، بلکه یکی از بازیگران اصلی در فرآیند پاسخ‌خواهی از مدیران دولتی محسوب می‌شود.

مرور ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که در سطح بین‌المللی، مطالعات متعددی به بررسی پیامدهای اجرای IPSAS پرداخته‌اند، اما اغلب آن‌ها یا بر کیفیت گزارش‌گری مالی تمرکز داشته‌اند یا اثرات کلی آن بر پاسخ‌گویی و فساد را بررسی کرده‌اند. در داخل کشور نیز پژوهش‌های اندکی به‌صورت تجربی و با رویکرد مدل‌سازی، نقش شفافیت مالی به‌عنوان متغیر میانجی در رابطه بین اجرای IPSAS و انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران را مورد توجه قرار داده‌اند. این خلأ پژوهشی به‌ویژه در ارتباط با نهادهای نظارتی کلیدی مانند دیوان محاسبات کشور، به‌طور جدی احساس می‌شود.

بر این اساس، مسئله اصلی پژوهش حاضر آن است که اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی (IPSAS) چگونه و تا چه اندازه می‌تواند از طریق ارتقای شفافیت مالی، منجر به کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران در دیوان محاسبات کشور شود؟ پرداختن به این مسئله می‌تواند ضمن توسعه ادبیات حسابداری بخش عمومی و حاکمیت مالی، شواهد تجربی ارزشمندی برای سیاست‌گذاران، نهادهای نظارتی و مدیران دولتی در مسیر اصلاح نظام گزارش‌گری مالی و ارتقای سلامت مالی کشور فراهم آورد.

۲. مبانی مفهومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و شفافیت مالی

شفافیت مالی در بخش عمومی حاصل مجموعه‌ای از سازوکارهای گزارشگری، افشا و قابلیت دسترسی به اطلاعات مالی قابل اتکا و به‌موقع است. شفافیت مالی به‌عنوان یکی از متغیرهای کلیدی حکمرانی مطلوب، نقش مستقیمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران دولتی و نهادهای نظارتی ایفا می‌کند. شفافیت مالی به معنای میزان وضوح، جامعیت و قابلیت فهم اطلاعات مالی برای ذی‌نفعان تعریف می‌شود (پراتیوی و همکاران،۲۰۲۴). پژوهشگران متعددی شفافیت مالی را عامل اساسی در بهبود نظارت، کاهش انحرافات مالی و تقویت پاسخ‌گویی مدیران در بخش عمومی معرفی کرده‌اند (کومار، ۲۰۲۵؛ادیگبا ، جی اف آمنخینان،

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

.(۲۰۱۷

از دیدگاه نظریه نمایندگی، هرچه سطح شفافیت مالی افزایش یابد، امکان پنهان‌سازی اطلاعات و رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران کاهش یافته و زمینه اعمال کنترل مؤثر توسط نهادهای نظارتی، از جمله دیوان محاسبات کشور، فراهم می‌شود. در این چارچوب، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) از طریق استانداردسازی گزارش‌های مالی و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات، نقش مهمی در ارتقای شفافیت مالی ایفا می‌کند. بر این اساس، انتظار می‌رود اجرای مؤثر IPSAS منجر به افزایش سطح شفافیت مالی در دستگاه‌های مشمول نظارت دیوان محاسبات شود. بنابراین، در این پژوهش فرضیه زیر تدوین می‌گردد:

H۱: اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی در دیوان محاسبات کشور دارد.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و انحرافات مالی

انحرافات مالی در بخش عمومی اغلب ناشی از ضعف در نظام‌های حسابداری، گزارشگری و کنترل‌های مالی است و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌تواند نقش مهمی در کاهش این انحرافات ایفا کند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) با تأکید بر مبنای تعهدی، شناسایی جامع دارایی‌ها و بدهی‌ها و الزام به افشای کامل اطلاعات مالی، زمینه بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش قابلیت نظارت را فراهم می‌سازند (کریستیانس و همکاران، ۲۰۲۱). برخی مطالعات اجرای IPSAS را به‌عنوان ابزاری مؤثر برای کاهش گزارشگری نادرست و محدودسازی تخلفات مالی در بخش عمومی معرفی کرده‌اند (مازی و همکاران، ۲۰۲۰؛ چانگوونی و پترسون، ۲۰۱۹).

از منظر نظریه نمایندگی، اجرای IPSAS با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش شفافیت فرآیندهای مالی، امکان پنهان‌سازی انحرافات مالی را کاهش داده و احتمال کشف تخلفات را افزایش می‌دهد. در نتیجه، مدیران انگیزه کمتری برای انجام رفتارهای مغایر با قوانین مالی و بودجه‌ای خواهند داشت. بنابراین، انتظار می‌رود اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی منجر به کاهش انحرافات مالی در دستگاه‌های دولتی تحت نظارت دیوان محاسبات کشور شود. بر این اساس، در این پژوهش فرضیه زیر تدوین می‌گردد:

H۲: اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) تأثیر منفی و معناداری بر انحرافات مالی در دیوان محاسبات کشور دارد.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و پاسخ‌گویی مدیران

پاسخ‌گویی مدیران در بخش عمومی به میزان تعهد مدیران نسبت به ارائه گزارش شفاف، پاسخ‌دهی در قبال تصمیمات مالی و پذیرش مسئولیت عملکرد خود در برابر نهادهای نظارتی و ذی‌نفعان اطلاق می‌شود. یکی از ابزارهای کلیدی برای ارتقای پاسخ‌گویی مدیران، استقرار نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی است. استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) با الزام به افشای کامل اطلاعات مالی، ثبت تعهدات و بدهی‌ها و ارائه صورت‌های مالی قابل اتکا، بستر لازم برای ارزیابی عملکرد مدیران را فراهم می‌کنند(کارتیکو[۱] و همکاران، ۲۰۱۸؛ بیسوگنو[۲] و همکاران، ۲۰۲۲). پژوهش‌های متعددی نشان می‌دهد که اجرای IPSAS موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه ارتقای پاسخ‌گویی مدیران در بخش عمومی می‌شود (جعفری، ۱۴۰۴؛ جمشیدی و همکاران، ۱۴۰۲؛ ساموئل[۳]، ۲۰۱۷؛ آگاروال و گودل، ۲۰۱۴ و مائور[۴] و همکاران، ۲۰۱۹).

بر اساس نظریه پاسخ‌گویی و نظریه نمایندگی، هرچه اطلاعات مالی شفاف‌تر و قابل مقایسه‌تر باشد، امکان ارزیابی عملکرد مدیران افزایش یافته و مدیران ناگزیر به پاسخ‌گویی دقیق‌تر در قبال نحوه استفاده از منابع عمومی خواهند بود. در چنین شرایطی، نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات کشور می‌توانند نظارت مؤثرتری اعمال کرده و مدیران را نسبت به نتایج تصمیمات مالی خود مسئول‌تر سازند. بنابراین، انتظار می‌رود اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای پاسخ‌گویی مدیران در دستگاه‌های دولتی شود. بر این اساس، فرضیه زیر در این پژوهش مطرح می‌گردد:

H۳: اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخ‌گویی مدیران در دیوان محاسبات کشور دارد.

شفافیت مالی و انحرافات مالی

انحرافات مالی در بخش عمومی نتیجه ضعف در نظام‌های گزارشگری، کنترل و نظارت مالی است و معمولاً در قالب گزارشگری نادرست، عدم رعایت قوانین مالی و بودجه‌ای و سوءاستفاده از منابع عمومی بروز می‌یابد. یکی از متغیرهای اساسی که به‌طور مستقیم بر میزان بروز انحرافات مالی تأثیر می‌گذارد، شفافیت مالی است.

---

۱ Kartiko
۲ Bisogno
۳ Samoel
۴ Mauro

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

شفافیت مالی به‌عنوان سطح افشای اطلاعات مالی دقیق، قابل اتکا و قابل فهم، امکان ردیابی جریان منابع و ارزیابی عملکرد مالی را برای نهادهای نظارتی فراهم می‌سازد (روگوشیچ[۱]، ۲۰۲۱). پژوهشگران متعددی شفافیت مالی را عامل کلیدی در پیشگیری از انحرافات مالی و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران معرفی کرده‌اند (عماد حاجت[۲] و همکاران، ۲۰۲۴؛ آگبور[۳]، ۲۰۲۱).

بر اساس نظریه نمایندگی، افزایش شفافیت مالی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و محدود شدن امکان پنهان‌سازی تخلفات مالی می‌شود. در چنین شرایطی، احتمال کشف انحرافات افزایش یافته و انگیزه مدیران برای انجام رفتارهای مغایر با قوانین کاهش می‌یابد. بنابراین، هرچه سطح شفافیت مالی در دستگاه‌های دولتی و نهادهای تحت نظارت دیوان محاسبات کشور بیشتر باشد، میزان انحرافات مالی کاهش خواهد یافت. بر این اساس، در این پژوهش فرضیه زیر تدوین می‌شود:

H٤: شفافیت مالی تأثیر منفی و معناداری بر انحرافات مالی در دیوان محاسبات کشور دارد.

شفافیت مالی و پاسخگویی مدیران

پاسخ‌گویی مدیران در بخش عمومی به میزان تعهد مدیران نسبت به ارائه توضیح، پذیرش مسئولیت و پاسخ‌دهی در قبال تصمیمات و عملکرد مالی خود در برابر نهادهای نظارتی و ذی‌نفعان اطلاق می‌شود. یکی از عوامل اساسی مؤثر بر پاسخ‌گویی مدیران، شفافیت مالی است. شفافیت مالی با فراهم‌سازی اطلاعات مالی دقیق، قابل اتکا و به‌موقع، امکان ارزیابی عملکرد مدیران و قضاوت درباره نحوه مصرف منابع عمومی را فراهم می‌کند (پراتیوی و همکاران،۲۰۲۴). پژوهشگران متعددی شفافیت مالی را به‌عنوان عامل کلیدی در تقویت پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری مدیران در بخش عمومی معرفی کرده‌اند(رجبی و همکاران، ۱۴۰۴؛ پراتیوی و همکاران، ۲۰۲۴؛ عزیزی زاده، ۱۴۰۰؛ ین و همکاران، ۲۰۲۱).

بر اساس نظریه پاسخ‌گویی و نظریه نمایندگی، هرچه سطح شفافیت مالی افزایش یابد، امکان پنهان‌سازی عملکرد ضعیف کاهش یافته و مدیران ناگزیر به پاسخ‌گویی شفاف‌تر در قبال تصمیمات مالی خود خواهند بود. در چنین شرایطی، نهادهای نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور قادر خواهند بود نظارت مؤثرتری بر عملکرد مدیران اعمال کنند. بنابراین، در این پژوهش فرضیه زیر تدوین می‌شود:

H٥: شفافیت مالی تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخ‌گویی مدیران در دیوان محاسبات کشور دارد.

---

[۱] Rogošić
[۲] Hajatt
[۳] Agbor

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

نقش میانجی شفافیت مالی در رابطه بین اجرای IPSAS، انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران

شفافیت مالی به میزان افشای کامل، به‌موقع و قابل اتکای اطلاعات مالی در سازمان‌های بخش عمومی اطلاق می‌شود و به‌عنوان یکی از مهم‌ترین سازوکارهای تحقق حکمرانی مطلوب شناخته می‌شود. اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، ثبت دقیق تعهدات و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، به‌طور مستقیم موجب ارتقای سطح شفافیت مالی می‌گردد (بروسکا و همکاران، ۲۰۱۶؛ کریستیانس، رینیرز و رول، ۲۰۱۳). از سوی دیگر، شفافیت مالی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، امکان اعمال نظارت مؤثرتر توسط نهادهای نظارتی را فراهم ساخته و زمینه کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران را مهیا می‌سازد (الجانه[۱] و همکاران، ۲۰۲۵؛ هیلد[۲]، ۲۰۱۸).

بر اساس نظریه نمایندگی، اجرای IPSAS به‌تنهایی ممکن است برای کنترل رفتار فرصت‌طلبانه مدیران کافی نباشد، مگر آنکه منجر به افزایش واقعی شفافیت مالی شود. در واقع، شفافیت مالی به‌عنوان یک متغیر میانجی، سازوکار انتقال اثر اجرای IPSAS بر پیامدهای رفتاری و کنترلی مدیران محسوب می‌شود. هنگامی که اجرای IPSAS موجب افزایش شفافیت مالی می‌گردد، احتمال کشف تخلفات افزایش یافته و در نتیجه انحرافات مالی کاهش می‌یابد. هم‌زمان، افزایش شفافیت مالی مدیران را در برابر تصمیمات و عملکرد مالی خود پاسخ‌گوتر می‌سازد. بنابراین، انتظار می‌رود شفافیت مالی نقش میانجی معناداری در رابطه بین اجرای IPSAS و انحرافات مالی و نیز بین اجرای IPSAS و پاسخ‌گویی مدیران ایفا کند. بر این اساس، فرضیه‌های زیر در این پژوهش تدوین می‌شود:

H۶: شفافیت مالی نقش میانجی در رابطه بین اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و انحرافات مالی در دیوان محاسبات کشور دارد.

H۷: شفافیت مالی نقش میانجی در رابطه بین اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و پاسخ‌گویی مدیران در دیوان محاسبات کشور دارد.

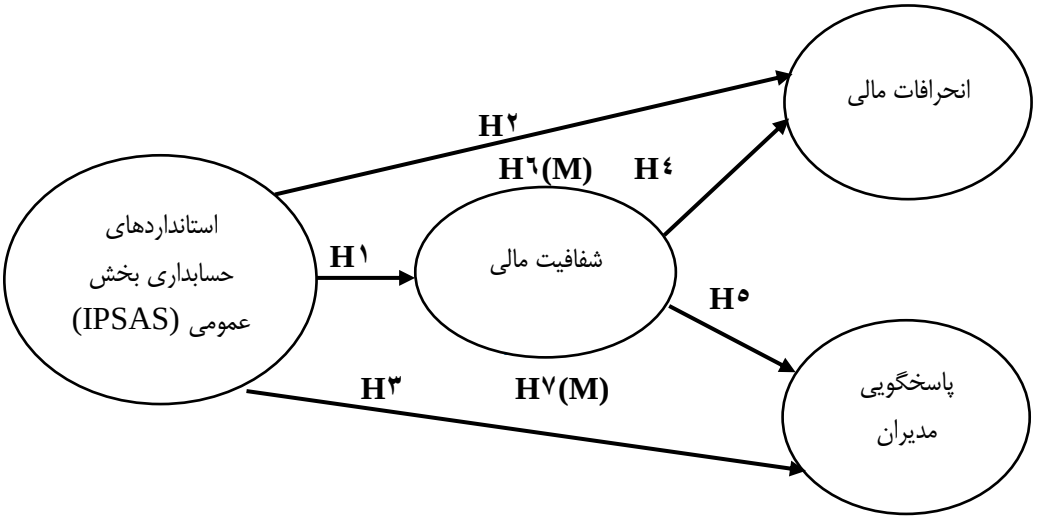
---

[۱] Jannah
[۲] Heald

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

مدل مفهومی تحقیق

مدل مفهومی این پژوهش با اتکا بر نظریه نمایندگی، نظریه ذی‌نفعان و ادبیات حکمرانی مالی بخش عمومی طراحی شده است و به بررسی آثار اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) بر پیامدهای کنترلی و رفتاری در بخش عمومی می‌پردازد. در این مدل، اجرای IPSAS به‌عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است که از طریق بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ثبت دقیق اطلاعات مالی، بر سطح شفافیت مالی سازمان‌های بخش عمومی اثر می‌گذارد. شفافیت مالی نیز به‌عنوان متغیر میانجی، نقش کلیدی در تبیین چگونگی تأثیر IPSAS بر کاهش انحرافات مالی و ارتقای پاسخ‌گویی مدیران ایفا می‌کند. علاوه بر مسیرهای غیرمستقیم، اثرات مستقیم اجرای IPSAS بر انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران نیز در مدل لحاظ شده است تا قدرت تبیینی الگو به‌صورت جامع ارزیابی شود. بدین‌ترتیب، مدل مفهومی پژوهش چارچوبی منسجم برای آزمون تجربی روابط علّی میان متغیرهای ساختاری نظام حسابداری بخش عمومی و پیامدهای نظارتی و پاسخ‌گویی فراهم می‌آورد.



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

۳.روش شناسی

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی–همبستگی است و با رویکرد کمی انجام شده است. استراتژی پژوهش مبتنی بر مطالعه موردی دیوان محاسبات کشور بوده و داده‌ها به‌صورت مقطعی گردآوری شده‌اند. هدف اصلی تحقیق، تبیین روابط علّی میان اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، شفافیت مالی، انحرافات مالی و پاسخ‌گویی مدیران و همچنین بررسی نقش میانجی شفافیت مالی در این روابط است.

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مدیران، معاونین مالی و ذیحسابان اجرایی و حسابرسان و کارشناسان شاغل در دیوان محاسبات کشور است که به‌طور مستقیم با فرایندهای گزارشگری مالی، نظارت و حسابرسی بخش عمومی در ارتباط هستند. به‌منظور انتخاب نمونه، از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای نسبتی استفاده شد تا نمایندگی مناسب از گروه‌های شغلی مختلف مرتبط با حسابداری و نظارت مالی فراهم گردد. در تعیین حجم نمونه، با توجه به استفاده از معادلات ساختاری و توصیه‌های روش‌شناختی، حداقل حجم نمونه مورد نیاز بیش از ۲۰۰ نفر در نظر گرفته شد(هیر و همکاران، ۲۰۱۴). بر این اساس، در مرحله توزیع پرسشنامه‌ها ۲۱۵ پرسشنامه توزیع گردید که پس از جمع‌آوری و حذف پرسشنامه‌های ناقص، در نهایت ۲۱۰ پرسشنامه قابل تحلیل مبنای تحلیل‌های آماری قرار گرفت. این حجم نمونه با توجه به تعداد سازه‌ها، شاخص‌ها و پیچیدگی مدل، برای برآورد پارامترها در نرم‌افزار AMOS کفایت لازم را دارد.

ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه محقق‌ساخته مبتنی بر ادبیات نظری و پژوهش‌های پیشین معتبر بوده است. پرسشنامه شامل چهار سازه اصلی اجرای IPSAS(۶ گویه)، شفافیت مالی(۶ گویه)، انحرافات مالی(۷ گویه) و پاسخ‌گویی مدیران(۷ گویه) بوده و گویه‌ها با استفاده از مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای سنجش شده‌اند. روایی محتوایی ابزار با نظر خبرگان حوزه حسابداری بخش عمومی و حسابرسی تأیید شد و روایی سازه از طریق روایی همگرا و واگرا مورد ارزیابی قرار گرفت. پایایی ابزار نیز با استفاده از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) بررسی و تأیید شد(جدول ۱).

برای تحلیل داده‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) با نرم افزار AMOS استفاده شد. در این راستا، ابتدا مدل اندازه‌گیری به‌منظور بررسی برازش سازه‌ها و سپس مدل ساختاری جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و اثرات مستقیم و غیرمستقیم (میانجی‌گری شفافیت مالی) برآورد گردید. شاخص‌های برازش مدل و ضرایب مسیر برای قضاوت درباره معناداری روابط مورد استفاده قرار گرفتند. کلیه تحلیل‌های آماری با بهره‌گیری از نرم‌افزارهای تخصصی تحلیل معادلات ساختاری انجام شد.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

جدول ۱. پایایی ابزار اندازه گیری

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	وضعیت
اجرای IPSAS	۰/۸۳	۰/۸۶	مطلوب (بزرگ‌تر از ۰/۷۰)
شفافیت مالی	۰/۸۸	۰/۹۱	مطلوب (بزرگ‌تر از ۰/۷۰)
انحرافات مالی	۰/۸۱	۰/۸۴	مطلوب (بزرگ‌تر از ۰/۷۰)
پاسخگویی مدیران	۰/۹۰	۰/۹۲	مطلوب (بزرگ‌تر از ۰/۷۰)

٤. تحلیل یافته‌ها

نتایج آمار توصیفی

نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی ویژگیهای جمعیت شناختی در جدول ۲ بصورت خلاصه طبقه بندی شده است.

جدول ۲. ویژگی های جمعیت شناختی

متغیر		فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۵۲	۷۲/۴
	زن	۵۸	۲۷/۶
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۲	۱۵/۲
	۳۰ تا کمتر از ۴۰ سال	۸۸	۴۱/۹
	۴۰ تا کمتر از ۵۰ سال	۶۶	۳۱/۴
	۵۰ سال +	۲۴	۱۱/۵
میزان تحصیلات	کارشناسی	۷۶	۳۶/۲
	کارشناسی ارشد	۱۰۸	۵۱/۴
	دکتری	۲۶	۱۲/۴
سابقه کار	زیر ۵ سال	۱۸	۸/۶
	۵ الی ۱۰ سال	۴۶	۲۱/۹
	۱۰ الی ۱۵ سال	۸۲	۳۹/۰
	۱۵ الی ۲۰ سال	۳۸	۱۸/۱
	۲۰ سال به بالا	۲۶	۱۲/۴
پست سازمانی	مدیران مالی	۲۸	۳۰/۵
	معاونین مالی	۷۲	۱۳/۳
	ذیحساب	۷۲	۳۴/۳
	سایر	۴۶	۲۱/۹
میزان آشنایی با (IPSAS)	کم	۳۸	۱۸/۱
	متوسط	۹۶	۴۵/۷
	زیاد	۷۶	۳۶/۲
جمع کل		۲۱۰	۱۰۰

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

نتایج مربوط به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که ترکیب نمونه از لحاظ جنسیت، سن، تحصیلات و تجربه کاری با ترکیب واقعی کارکنان مالی و حسابرسی بخش عمومی کشور مطابقت دارد. اکثریت پاسخ‌دهندگان مرد، دارای تحصیلات کارشناسی ارشد، سابقه‌ی کاری بین ۱۰ تا ۱۵ سال و آشنایی نسبتاً بالا با استانداردهای IPSAS می‌باشند. بنابراین داده‌های جمع‌آوری‌شده از لحاظ تنوع و تخصص افراد، برای بررسی روابط میان اجرای استانداردهای گزارشگری مالی عمومی، شفافیت مالی، و پاسخ‌گویی مدیران کاملاً معتبر است.

مدل بیرونی (اندازه گیری) معادلات ساختاری

در ابتدا با بررسی پیش فرض های آماری با استفاده از آزمون های کشیدگی، چولگی، کولموگروف-اسمیرنوف داده های پرت شناسای، سپس با استفاده از آزمون های ماهالانوبیس داده های پرت حذف گردید. همچنین نتایج اندازۀ شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و شاخص فورنر-لاکر برای تمامی مؤلفه ها به ترتیب استفاده شد که بیانگر وجود روایی تشخیصی و روایی واگرای قابل قبول و مطلوب برای تمام سازه‌های پژوهش بود (جدول ۳ و ۴).

جدول۳.بررسی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده(AVE) هر کدام از سازه تحقیق

سازه	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	سطح قابل قبول
اجرای IPSAS	۰/۶۲۷	۰/۵
شفافیت مالی	۰/۶۷۹	۰/۵
انحرافات مالی	۰/۶۱۰	۰/۵
پاسخگویی مدیران	۰/۶۵۰	۰/۵

جدول۴. معیار فورنل-لارکر برای تحلیل روایی واگرا سازه ها

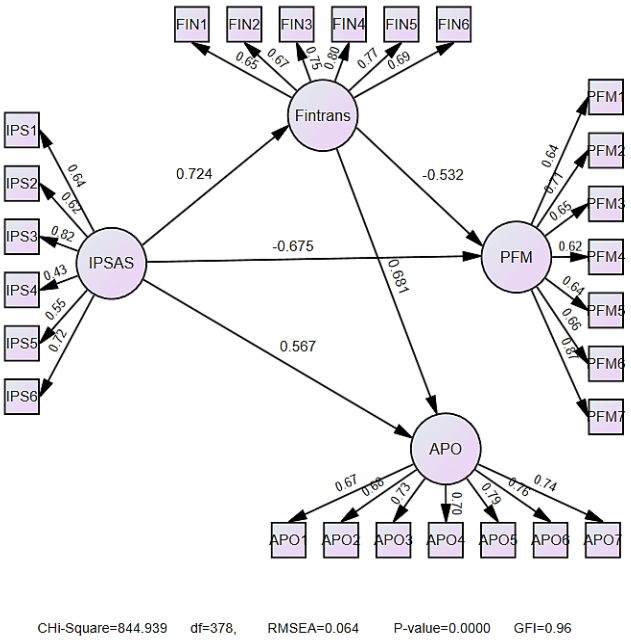
سازه	۱	۲	۳	۴
اجرای IPSAS	۰/۷۹۲			
شفافیت مالی	۰/۶۴۱	۰/۸۲۴		
انحرافات مالی	-۰/۴۳۸	-۰/۵۱۲	۰/۷۸۱	
پاسخگویی مدیران	۰/۵۸۷	۰/۶۶۳	-۰/۴۹۶	۰/۸۰۶

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

بر اساس نتایج جدول (۴)، مقادیر جذر AVE هر سازه (اعداد روی قطر اصلی جدول) از ضرایب همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها بزرگ‌تر است. این موضوع نشان‌دهنده تأیید روایی واگرای سازه‌ها بر اساس معیار فورنل–لارکر می‌باشد.

همچنین مشاهده می‌شود که همبستگی بین انحرافات مالی و سایر سازه‌ها منفی است که با مبانی نظری پژوهش و ماهیت مفهومی متغیرها همخوانی دارد. در مجموع، نتایج حاصل نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری پژوهش از روایی واگرای مطلوب برخوردار است.

مدل ساختاری(درونی)



شکل ۱.مدل برازش شده تحقیق

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

به‌منظور ارزیابی میزان برازش مدل ساختاری تحقیق، از مجموعه‌ای از شاخص‌های برازش مطلق، تطبیقی و مقتصد استفاده شد که نتایج آن در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول۵. شاخص های برازش مدل ساختاری تحقیق

شاخص برازش	علامت اختصاری	مقدار استاندارد	مقدار شاخص در مدل
کای دو درجه آزادی	χ^2/df	کمتر از ۳	۱/۶۹
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۶۴
ریشه میانگین باقی مانده ها	RMR	کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۴
شاخص برازش هنجار نشده	NNFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۹۷
شاخص برازش مقایسه ای یا تطبیقی	CFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۹۶
شاخص برازش فزآینده	IFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۹۷
شاخص نیکویی برازش	GFI	بیشتر از ۰/۸	۰/۹۲
شاخص نیکویی برازش تعدیل شده	AGFI	بیشتر از ۰/۸	۰/۸۸

شاخص کای‌اسکوئر (χ^2) به‌عنوان یکی از شاخص‌های برازش مطلق، میزان اختلاف بین ماتریس کوواریانس مشاهده‌شده و ماتریس برآوردشده توسط مدل را نشان می‌دهد؛ به‌طوری‌که هرچه مقدار این شاخص کمتر باشد، برازش مدل رضایت‌بخش‌تر خواهد بود. همچنین در صورتی که سطح معناداری آزمون χ^2 بزرگ‌تر از ۰/۰۵ باشد، برازش مدل ایده‌آل تلقی می‌شود و اگر این مقدار بین ۰/۰۱ تا ۰/۰۵ قرار گیرد، برازش مدل قابل قبول ارزیابی می‌شود. با توجه به اینکه سطح معناداری کای‌اسکوئر مدل حاضر در بازه ۰/۰۱ تا ۰/۰۵ قرار دارد، می‌توان نتیجه گرفت که برازش مدل از منظر این شاخص در سطح قابل قبولی قرار دارد.

از دیگر شاخص‌های پرکاربرد، شاخص کای‌اسکوئر بهنجار یا نسبی (χ^2/df) است که از تقسیم مقدار کای‌اسکوئر بر درجه آزادی مدل به‌دست می‌آید. معمولاً مقادیر بین ۱ تا ۳ برای این شاخص نشان‌دهنده برازش مناسب مدل هستند. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، مقدار χ^2/df برابر با ۱/۶۹ است که حاکی از برازش مطلوب مدل می‌باشد.

علاوه بر این، مقدار شاخص RMSEA برابر با ۰/۰۶۴ و شاخص RMR برابر با ۰/۰۴ به‌دست آمده است که هر دو کمتر از حد آستانه ۰/۰۸ بوده و نشان‌دهنده خطای برآورد قابل قبول مدل هستند. همچنین شاخص‌های برازش تطبیقی و افزاینده شامل NNFI (۰/۹۷)، CFI (۰/۹۶) و IFI (۰/۹۷) همگی بالاتر از

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

مقدار معیار ۰/۹ قرار دارند که بیانگر برازش مناسب مدل نظری با داده‌های تجربی است. شاخص‌های نیکویی برازش GFI (۰/۹۲) و AGFI (۰/۸۸) نیز از مقادیر قابل قبول برخوردارند.

در مجموع، با توجه به مقادیر به‌دست‌آمده برای شاخص‌های مختلف برازش و انطباق آن‌ها با حدود استاندارد، می‌توان نتیجه گرفت که مدل نظری تحقیق از برازش مطلوب و قابل قبولی برخوردار است؛ بنابراین، در گام بعدی می‌توان به بررسی روابط درون‌مدلی و تحلیل ضرایب مسیر و ضرایب رگرسیونی بین متغیرهای پنهان پرداخت.

با توجه به برازش مناسب مدل اندازه‌گیری، فرضیه‌های پژوهش از طریق بررسی مدل ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. در این راستا، از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس با استفاده از نرم‌افزار AMOS بهره گرفته شد. به‌منظور آزمون فرضیه‌ها، ضرایب مسیر استاندارد، مقادیر آماره t و سطوح معناداری مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است.

برای آزمون فرضیه از شاخص جزئی (P-value) و عدد معناداری استفاده شده است و شرط معنادار بودن یک رابطه این است که مقدار شاخص اول(P-value) برای رابطه مورد نظر کمتر از ۰/۰۵ و یا مقدار شاخص دوم (t-value) از ۱/۹۶± بیشتر باشد.

جدول ۶. خلاصه آزمون فرضیات براساس مدل ساختاری

ردیف	فرض	ضریب مسیر	T	P-value	نتیجه
H۱	اجرای IPSAS ← شفافیت مالی	۰/۷۲۴	۱۱/۳۸	۰/۰۰۰	تائید
H۲	اجرای IPSAS ← انحرافات مالی	-۰/۶۷۵	۶/۱۳	۰/۰۰۰	تائید
H۳	اجرای IPSAS ← پاسخگویی مدیران	۰/۵۶۷	۴/۷۸	۰/۰۰۰	تائید
H۴	شفافیت مالی ← انحرافات مالی	-۰/۵۳۲	۵/۲۶	۰/۰۰۰	تائید
H۵	شفافیت مالی ← پاسخگویی مدیران	۰/۶۸۱	۸/۳۲	۰/۰۰۰	تائید
H۶	اجرای IPSAS ← شفافیت مالی← انحرافات مالی (میانجی)	-۰/۳۸۴	۴/۱۷	۰/۰۰۰	تائید
H۷	اجرای IPSAS ← شفافیت مالی← پاسخگویی مدیران (میانجی)	۰/۴۹۲	۵/۸۶	۰/۰۰۰	تائید

۵. بحث و نتیجه گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی (IPSAS) تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی در دیوان محاسبات کشور دارد. این نتیجه بیانگر آن است که استقرار نظام گزارش‌گری مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی، از طریق افزایش قابلیت مقایسه، به‌موقع بودن و

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

اتکاپذیری اطلاعات مالی، زمینه ارتقای شفافیت مالی را در بخش عمومی فراهم می‌سازد. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین همچون بروسکا و همکاران(۲۰۱۶) و بیسوگنو و همکاران(۲۰۲۲) همخوانی دارد که IPSAS را یکی از مهم‌ترین ابزارهای نهادی برای افزایش شفافیت مالی و بهبود کیفیت گزارش‌های مالی دولتی معرفی کرده‌اند. در همین راستا، برخی پژوهشگران معتقدند «شفافیت مالی زمانی محقق می‌شود که گزارش‌های مالی، نه‌تنها مطابق استانداردها تهیه شوند، بلکه برای ذی‌نفعان قابل فهم و قابل استفاده باشند» (محمدی به نقل از حری، ۱۴۰۰). بنابراین، یافته حاضر نشان می‌دهد که اجرای IPSASدر دیوان محاسبات کشور توانسته است از سطح الزامات شکلی فراتر رفته و به بهبود واقعی شفافیت مالی منجر شود.

نتایج پژوهش همچنین حاکی از آن است که اجرای IPSAS تأثیر منفی و معناداری بر انحرافات مالی دارد. این موضوع نشان می‌دهد که با استانداردسازی فرآیندهای ثبت، اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مالی، امکان بروز تخلفات، گزارشگری نادرست و انحراف از قوانین مالی کاهش می‌یابد. این نتیجه با با یافته‌های پژوهش‌های چانگو و پترسون (۲۰۱۹)، مازی و همکاران (۲۰۲۰) و کریستیانس و همکاران (۲۰۲۱) همسو است که نشان داده‌اند استقرار IPSAS موجب تقویت نظام کنترل داخلی و کاهش فرصت‌های رفتار فرصت‌طلبانه مدیران می‌شود. با این حال، برخی مطالعات به عدم اثربخشی IPSAS در کاهش انحرافات مالی اشاره کرده‌اند(دوئنیا و همکاران، ۲۰۱۷) که تفاوت نتایج را می‌توان ناشی از تفاوت در میزان تعهد نهادی، ظرفیت نظارتی و سطح اجرای واقعی استانداردها دانست. در این پژوهش، نقش فعال دیوان محاسبات کشور به‌عنوان نهاد ناظر، می‌تواند توضیح‌دهنده اثربخشی بیشتر IPSAS در کاهش انحرافات مالی باشد.

از سوی دیگر، یافته‌ها نشان داد که اجرای IPSAS تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخ‌گویی مدیران دارد. این نتیجه بیانگر آن است که شفافیت و استانداردسازی اطلاعات مالی، مدیران را در معرض ارزیابی دقیق‌تر عملکرد قرار داده و سطح پاسخ‌گویی آنان را افزایش می‌دهد. این یافته با نتایج پژوهش‌های آگاروال و گویال (۲۰۱۴)، ساموئل (۲۰۱۷) و بیسوگنو و همکاران (۲۰۲۲) همچنین پژوهش‌های داخلی محمدی (۱۴۰۰) و جعفری (۱۴۰۴) همخوانی دارد. بر اساس نظریه پاسخ‌گویی، هرچه اطلاعات مالی شفاف‌تر و قابل اتکاتر باشد، مدیران ناگزیر به پاسخ‌گویی در قبال تصمیمات مالی خود خواهند بود؛ بنابراین، IPSAS می‌تواند به‌عنوان یک ابزار نهادی برای تقویت پاسخ‌گویی مدیران دولتی تلقی شود.

یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که شفافیت مالی به‌طور مستقیم موجب کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران می‌شود. این نتیجه تأیید می‌کند که شفافیت مالی نه‌تنها یک پیامد فنی

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

گزارش‌گری، بلکه یک سازوکار کنترلی مؤثر در حکمرانی مالی است. این یافته با نتایج پژوهش‌های آگبور(۲۰۲۱)، ین و همکاران (۲۰۲۱)، عماد حاجت و همکاران (۲۰۲۴) و رجبی و همکاران (۱۴۰۴) همسو است. به بیان دیگر، زمانی که اطلاعات مالی به‌صورت شفاف در اختیار نهادهای نظارتی قرار گیرد، امکان پنهان‌سازی تخلفات کاهش یافته و مدیران در قبال عملکرد مالی خود پاسخ‌گوتر خواهند شد. مهم‌ترین یافته پژوهش حاضر، تأیید نقش میانجی شفافیت مالی در رابطه بین اجرای IPSAS و انحرافات مالی و همچنین بین اجرای IPSAS و پاسخ‌گویی مدیران است. این نتیجه نشان می‌دهد که اجرای IPSAS به‌تنهایی تضمین‌کننده بهبود سلامت مالی و ارتقای پاسخ‌گویی مدیران نیست، بلکه اثربخشی واقعی این استانداردها زمانی محقق می‌شود که به افزایش شفافیت مالی منجر گردد. به بیان دیگر، IPSAS بیشتر از آنکه مستقیماً بر رفتار مدیران اثر بگذارد، از طریق بهبود کیفیت، جامعیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی، زمینه کنترل، نظارت و پاسخ‌گویی را فراهم می‌سازد.

از منظر تحلیلی، این یافته بیانگر آن است که استانداردهای گزارش‌گری مالی، ماهیتی ابزاری دارند و اثرگذاری آن‌ها وابسته به نحوه بازتابشان در فرآیندهای اطلاعاتی سازمان است. در صورتی که اجرای IPSAS صرفاً به سطح انطباق شکلی با الزامات استاندارد محدود شود و به افشای شفاف، قابل فهم و به‌موقع اطلاعات مالی منجر نگردد، انتظار کاهش معنادار انحرافات مالی یا افزایش پاسخ‌گویی مدیران واقع‌بینانه نخواهد بود. بنابراین، شفافیت مالی به‌عنوان حلقه واسط، نقش فعال و تعیین‌کننده‌ای در تبدیل الزامات فنی IPSAS به پیامدهای رفتاری و کنترلی ایفا می‌کند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌های لان (۲۰۱۱)، لویورا و همکاران (۲۰۱۶)، هیلد (۲۰۱۸) و الجانِه و همکاران (۲۰۲۵) همخوانی دارد که تأکید کرده‌اند استانداردهای حسابداری بخش عمومی زمانی اثربخش خواهند بود که به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش قابلیت نظارت منجر شوند. در واقع، شفافیت مالی از طریق محدود کردن فضای پنهان‌کاری، کاهش امکان دستکاری اطلاعات و افزایش قابلیت ردیابی تصمیمات مالی، هزینه‌های نمایندگی را کاهش داده و مدیران را به رفتار مسئولانه‌تر سوق می‌دهد.

بر اساس نظریه نمایندگی، رابطه میان مدیران و نهادهای ناظر همواره با عدم تقارن اطلاعاتی همراه است و همین امر زمینه‌ساز بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و انحرافات مالی می‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که شفافیت مالی نقش سازوکار کنترلی مکمل را ایفا کرده و اثر IPSAS را به پیامدهای رفتاری مدیران منتقل می‌کند. به بیان دقیق‌تر، IPSAS زمانی می‌تواند نقش کنترلی مؤثر و پایدار داشته باشد که به تولید اطلاعات مالی شفاف، قابل فهم و قابل استفاده برای نهادهای نظارتی، به‌ویژه دیوان محاسبات کشور، منجر شود. در چنین شرایطی، مدیران نه‌تنها از منظر انطباق با قوانین، بلکه از حیث پاسخ‌گویی

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

حرفه‌ای و اخلاقی نیز تحت نظارت مستمر قرار می‌گیرند. در نهایت، می‌توان نتیجه گرفت که شفافیت مالی نه‌تنها یک متغیر میانجی آماری، بلکه یک سازوکار نهادی کلیدی در حکمرانی مالی بخش عمومی است که بدون آن، اجرای IPSAS به نتایج مورد انتظار در کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران منتهی نخواهد شد. این تحلیل بر ضرورت تمرکز سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی بر «کیفیت اجرای IPSAS» و نه صرفاً «اجرای صوری آن» تأکید دارد.

در مجموع، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اجرای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، از طریق ارتقای شفافیت مالی، نقش معناداری در کاهش انحرافات مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیران ایفا می‌کند. این یافته‌ها علاوه بر غنای ادبیات حسابداری بخش عمومی در بستر نهادی ایران، شواهد تجربی معتبری برای سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی فراهم می‌آورد و بر ضرورت تمرکز هم‌زمان بر اجرای واقعی IPSAS و تقویت سازوکارهای شفافیت مالی تأکید دارد.

لذا با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی به‌ویژه دیوان محاسبات کشور، علاوه بر تأکید بر استقرار رسمی استانداردهای IPSAS، بر کیفیت اجرای آن‌ها و استفاده عملی از اطلاعات مالی استانداردشده در فرآیندهای نظارتی تمرکز کنند. همچنین، برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی برای مدیران و کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرایی با هدف افزایش درک مفهومی از IPSAS و کارکردهای شفافیت مالی می‌تواند اثربخشی این استانداردها را افزایش دهد. از سوی دیگر، پیشنهاد می‌شود سازوکارهای افشای عمومی اطلاعات مالی و گزارش‌های نظارتی تقویت شود تا پاسخ‌گویی مدیران صرفاً محدود به نهادهای نظارتی نبوده و پاسخ‌گویی اجتماعی نیز محقق گردد. در نهایت، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود با بهره‌گیری از داده‌های طولی و مقایسه‌ای، نقش عوامل نهادی و فرهنگی را در اثربخشی اجرای IPSAS و پیامدهای آن بر حکمرانی مالی مورد بررسی قرار دهند.

منابع

اعتمادی، حسین؛ عبدلی، لیلا. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۴(۱۵)، ۲۳–۴۳.

Etemadi, H., & Abdoli, L. (۲۰۱۸). Audit quality and fraud in financial statements. *Danesh-e Hesabdari Mali*, ٤(١٥), ٢٣–٤٣. [In Persian]

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

جمشیدی، طیبه؛ اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ صیادی سومار، علی؛ پرندین، کاوه؛ امرایی، محمدامین. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی. *حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی*، ۴(۳)، ۲۲–۴۴.

Jamshidi, T., Esmaeilikia, G., Sayadi Soumar, A., Parandin, K., & Amraei, M. A. (۲۰۲۳). Examining the effect of public sector accounting standards on the relationship between budget performance and accountability in executive agencies. *Public Sector Accounting and Budgeting*, ٤(٣), ٢٢–٤٤. [In Persian].

رجبی، مصطفی؛ زنگانه، دانیال؛ قاسمی، علی؛ سدنی، رضا؛ تازیکه، رضا. (۱۴۰۴). نقش گزارشگری مالی شفاف در افزایش پاسخ‌گویی مدیران نهادهای عمومی. در مجموعه مقالات پنجمین همایش بین‌المللی علوم سیاسی، مدیریت، اقتصاد و حسابداری. ایران.

Rajabi, M., Zanganeh, D., Ghasemi, A., Sedani, R., & Tazikeh, R. (٢٠٢٥). The role of transparent financial reporting in enhancing public managers' accountability. In *Proceedings of the 5th International Conference on Political Science, Management, Economics and Accounting*. Iran. [In Persian]

Reference

Agboare, E. I. (٢٠٢١). Impact of forensic accounting on financial fraud detection in deposit money banks in Nigeria. *African Journal of Accounting and Financial Research*, ٤(٣), ٧٤–١١٩.https://doi.org/١٠.xxxx/xxxx

Alghizzawi, M. A. (٢٠٢٥). Dataset on the questionnaire-based survey of the readiness of government accountants to implement international public sector accounting standards (IPSAS). *Data in Brief*, ٥٩, ١١١٣٠٢. https://doi.org/١٠,١٠١٦/j.dib.٢٠٢٥,١١١٣٠٢

Anggadni, S. D., Santika, T., Agustin, R. S. P., Dwiparna, M. B. A., & Fifth Author. (٢٠٢٣). Accountability through public sector accounting and the quality of financial reports. *Proceedings of the International Conference on Business, Economics, Social Sciences and Humanities*, ٦, ٤٧٨–٤٨٨. https://doi.org/١٠,٣٤٠١٠/icobest.v٤i.٤١٠

Arif, A. (٢٠٢٤). Pulic sector accountability: Contemporary perspectives and practices. *Journal of Public Administration and Policy Research*, ١٦(١), ٢٥–٤٠.https://doi.org/١٠.xxxx/xxxx

Bbatunde, S. A., Aderibigbe, A. A., & Fadairo, I. O. (٢٠٢٥, November). IPSAS and financial accountability relationship in public finance management. *Unpublished manuscript*.https://www.researchgate.net.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

Bisogno, M., Manes-Rosi, F., & Sicilia, M. (۲۰۲۲). Designing international public sector accounting standards: An analysis of constituents' participation through comment letters. *Financial Accountability & Management*. https://doi.org/۱۰,۱۱۱۱/faam.۱۲۳٤۳

Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (۲۰۱۸). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin America. *Public Administration and Development*, ۳۸(۱), ٤–۱۹. https://doi.org/۱۰,۱۰۰۲/pad.۱۸۱۸

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (۲۰۱۳). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, ۸۷(۱), ۱۵۸–۱۷۷. https://doi.org/۱۰,۱۱۷۷/۰۰۲۰۸۵۲۳۱۹۸۳۷۸۹۹

Duenya, M. I., paa, J. U., & Tsegba, I. N. (۲۰۱۷). Impact of international public sector accounting standards adoption on accountability in public sector financial reporting in Nigeria. *Archives of Business Research*, ٥(۱۰), ٤۱–٥٦. https://doi.org/۱۰,۱٤۷۳۸/abr.٥۱۰,۳٦۹۳

Heald, D. ۲۰۱۸). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. *Financial Accountability & Management*, ۳٤(٤), ۳۱۷–۳۳٥. https://doi.org/۱۰,۱۱۱۱/faam.۱۲۱۷٥

Hajat, E., Alzoubi, M., Al-Othman, L., Wedyan, L., & Hayajneh, O. (۲۰۲٤). The role of forensic accounting in enhancing financial transparency and minimizing fraud in Jordanian institutions. *International Journal of Industrial Engineering & Production Research*, ۳٥(۳), ۱–۱۰. https://doi.org/۱۰,۲۲۰٦۸/ijiepr.۳٥,۳,۲۰۹۲

International Federation of Accountants (IFAC). (۲۰۱٤). *The importance of accrual-based accounting to public sector transparency and accountability*. IFAC.https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/importance-accrual-based-accounting-public-sector

Janah, M., Imran, H., Nirwana, N., & Nirwana, N. (۲۰۲٥). Transparency and accountability in local government financial reporting: A systematic literature review. *Social Sciences Insights Journal*, ۳(۱), ۳۹–٤۷. https://doi.org/۱۰,٦۰۰۳٦/mcdegf٥٦

Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (۲۰۱۸). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *Brazilian Administration Review*, ۱٥(٤), e۱۷۰۱۱۹. https://doi.org/۱۰,۱٥۹۰/۱۸۰۷-۷٦۹۲bar۲۰۱۸۱۷۰۱۱۹

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

Kmar, S. (۲۰۲۵). Exposing financial shenanigans: The role of Indian accounting standards (Ind AS) in enhancing corporate accountability and governance. *BenchCouncil Transactions on Benchmarks, Standards and Evaluations*, ۵(۳), ۱۰۰۲۲۸.

Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (۲۰۱۹). New public management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, ۵۱, ۱۰۰۸۲۵. https://doi.org/۱۰,۱۰۱٦/j.bar.۲۰۱۹,۰۲,۰۰۷

azzi, M., Slack, R., & Tsalavoutas, I. (۲۰۲۰). Country-level corruption and accounting choice: Research and development capitalization under IPSAS. *The British Accounting Review*, ۵۱, ۱۰۰۸۲۱. https://doi.org/۱۰,۱۰۱٦/j.bar.۲۰۱۹,۱۰۰۸۲۱

Ntional Audit Office. (۲۰۰۸). *Making government financial statements more transparent*. UK: NAO.https://www.nao.org.uk

Pratwi, R. I., Haliah, & Kusumawati, A. (۲۰۲٤). The influence of transparency, governance, and financial accountability in managing financial reporting in the public sector. *International Journal of Education and Life Sciences*, ۲(۱۰), ۱۱٦۵–۱۱۸۰.https://doi.org/۱۰.xxxx/xxxx

Rgošić, A. (۲۰۲۱). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, ٤۵(۲), ۲۰۹–۲۲۷. https://doi.org/۱۰,۳۳۲٦/pse.٤۵,۲,۲

amuel Tanjeh, M. (۲۰۱۷). Factors influencing the acceptance of international public sector accounting standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, ۵(۲).https://www.sciedupress.com/afr

Vincent, W., JuChen, P., & Schuckert, M. (۲۰۱۹). Managing customer citizenship behaviour: The moderating roles of employee responsiveness and organizational reassurance. *Tourism Management*.

Yen Thiran, R., Rahman,M. R. A., & Khalid, S. N. A. (۲۰۲۱). Financial disclosure and public accountability in Malaysia's public sector. *International Journal of Public Administration*, ٤٤(۱۲), ۱۰۲۰–۱۰۳۵.

Yusuf, M. S. K., Haliah, H., & Nirwana, N. (۲۰۲۵). The role of accounting standards and transparent budget management in supporting the public sector: A systematic literature review. *Journal of Management, Economic, and Accounting*, ٤(۱), ۱۷۳–۱۸۲. https://jurnalunived.com/index.php/JMEA/article/view/٦۸۱

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]