



Examining the factors influencing the implementation of public sector reporting standards on the prevention of financial deviations: Evidence from Mashhad University of Medical Sciences

Younes Masoudi^{1*}, Mohammad Hossein Vadiei², Reza Hesarzadeh³

1. Ph.D. Student in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. younes.masoudi@mail.um.ac.ir.
2. Associate Professor of Accounting Department, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. mhvadeei@um.ac.ir.
3. Professor of Accounting Department, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. Hesarzadeh@um.ac.ir.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 2025-11-26 Revised: 2026-05-28 Accepted: 2026-06-03	Public sector reporting standards are recognized as tools for enhancing transparency, accountability, and strengthening oversight in the public sector. This research aimed to examine the effect of factors influenced by the application of these standards on reducing financial deviations at Mashhad University of Medical Sciences. The present study is applied and of a descriptive-survey type. The statistical population included faculty members, internal and independent auditors, representatives of the audit court, financial managers, and heads of accounting at Mashhad University of Medical Sciences. Data were collected through 184 valid questionnaires and analyzed using structural equation modeling in SmartPLS software. The results showed that the dimensions of acceptance, benefits, functionality, and challenges of public sector reporting standards have a significant and inverse relationship with financial deviations, indicating the deterrent role of effective implementation of these standards. Systematic implementation of the standards leads to improved quality of financial reporting, increased comparability, reduced information asymmetry, and control of opportunistic behaviors, thereby providing a basis for enhancing transparency and public financial accountability.
* Corresponding author: Younes Masoudi Ph.D. Student in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. Email: younes.masoudi@mail.um.ac.ir	

1. Introduction

The financial reporting system in the public sector is essential for ensuring financial accountability, and standardized accounting frameworks enhance transparency, efficiency, and decision-making. Medical universities, due to their complex financial operations, require adherence to such standards. Although Iran's Audit Organization has developed public sector standards since the early 2010s, implementation remains partial, with notable deficiencies in independence, timeliness, and transparency. Public Sector Accounting Standard No. 1 mandates accrual-based reporting, and as medical universities shift from cash to accrual, evaluating their compliance becomes crucial due to its impact on reducing financial deviations and improving accountability. This study focuses on internal challenges, such as weak internal controls, ineffective financial systems, and inadequate behavioral deterrents, and aims to assess the impact of adopting public sector reporting standards on preventing financial deviations, with emphasis on Mashhad University of Medical Sciences.

2. Research Questions or hypothesis

Based on the review of theoretical and empirical background and also relying on the conceptual model designed in this study, a set of causal relationships between components related to public sector financial reporting standards and financial deviations has been extracted and formulated as hypotheses. These hypotheses seek to examine the role of different dimensions of applying public sector financial reporting standards in reducing or increasing financial deviations in public institutions, especially medical universities. In order to test the conceptual validity of the model and measure the significance of the existing relationships between latent and manifest variables, the following hypotheses are evaluated in the form of structural equation modeling:

H1: Factors related to the adoption of public sector financial reporting standards have a significant effect on the amount of financial deviations.

H2: Understanding and enjoying the benefits of public sector financial reporting standards has a significant effect on reducing financial deviations.

H3: The performance capability of public sector financial reporting standards has a significant effect on controlling financial deviations.

H4: Challenges arising from the application of public sector financial reporting standards have a significant impact on the occurrence or intensification of financial deviations.

3. Methods

This research is a field-based descriptive-survey study in terms of its purpose and methodology, which uses structural equation modeling to examine the impact of different dimensions of public sector reporting standards on financial deviations at Mashhad University of Medical Sciences. The statistical population of the study included faculty members, internal and independent auditors, representatives of the Court of Accounts, financial managers, and accounting heads of university financial units in five areas of vice-chancellors, faculties, hospitals, health centers, and research centers, who were selected through census and without sampling. The data collection tool was a structured questionnaire, the section related to reporting standards was derived from the Tesfu model (2012) and included four dimensions of acceptance, benefits, performance capability, and challenges with 42 items. To measure financial deviation indicators, content validity analysis using the Lavish method (CVR) was used with the participation of 15 experts, and the final indicators were categorized into five main dimensions, including poor performance of the financial information system, ineffective internal controls, lack of individual deterrence, inappropriate environmental conditions, and inability to deal with money laundering. Out of a total of 250 distributed questionnaires, 184 valid versions were retrieved and included in the analysis. The data were processed using SPSS (descriptive analysis) and SmartPLS (inferential analysis) software.

4. Results

In the first stage, the measurement model was fitted using PLS, removing items with low factor loadings and confirming high reliability and validity for all variables, including excellent reliability for “financial deviations.” Convergent and divergent validity were satisfactory. In the second stage, structural model fit indices showed strong predictive power ($R^2=0.748$) and good model fit ($Q^2=0.672$). Path analysis confirmed all hypotheses, revealing that “acceptance,” “benefits,” “performance capability,” and “challenges” negatively and significantly affect financial

deviations. Notably, performance capability had the strongest reducing effect, while challenges had the weakest. These results highlight that enhancing the understanding and application of public sector financial reporting standards effectively reduces financial deviations by improving transparency and managerial accountability in public institutions.

5. Discussion and Conclusion

The study's findings demonstrate that applying public sector reporting standards significantly reduces financial deviations by enhancing transparency, accountability, and report reliability, consistent with international research. Benefits such as comparability and reduced managerial opportunism, along with the standards' control mechanisms—especially under accrual accounting—improve financial information quality and decision-making. Implementation challenges indirectly foster greater accuracy and accountability among financial staff. Professional understanding of these standards is crucial for consistent, accurate reporting and increased trust among managers and decision-makers. Thus, targeted training and workshops are essential, particularly in medical universities, to ensure proper application. Future research should combine qualitative and quantitative methods and explore effects in diverse governmental contexts due to limitations like restricted data access and low staff participation.

Keywords: Deviations from financial goals; internal controls; performance capability; public sector reporting; reporting standards.



بررسی عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر

جلوگیری از انحراف‌های مالی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد

یونس مسعودی^۱، محمدحسین ودیعی^۲ و رضا حصارزاده^۳

چکیده: استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به‌عنوان ابزاری برای ارتقای شفافیت، پاسخ‌گویی و تقویت نظارت در بخش عمومی شناخته می‌شود. این پژوهش با هدف بررسی اثر عوامل متأثر از به‌کارگیری این استانداردها بر کاهش انحراف‌های مالی در دانشگاه علوم پزشکی مشهد انجام شد. مطالعه حاضر کاربردی و از نوع توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری شامل اعضای هیئت‌علمی، حسابرسان داخلی و مستقل، نمایندگان دیوان محاسبات، مدیران مالی و رؤسای حسابداری دانشگاه علوم پزشکی مشهد بود. داده‌ها از طریق ۱۸۴ پرسشنامه معتبر گردآوری و با بهره‌گیری از مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار *SmartPLS* تحلیل شد. نتایج نشان داد ابعاد پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی رابطه‌ای معنادار و معکوس با انحراف‌های مالی دارند که بیانگر نقش بازدارنده اجرای اثربخش این استانداردهاست. پیاده‌سازی نظام‌مند استانداردها موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، افزایش مقایسه‌پذیری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کنترل رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌شود و زمینه تقویت شفافیت و پاسخ‌گویی مالی عمومی را فراهم می‌کند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای گزارشگری، انحراف‌ها از اهداف مالی، قابلیت عملکرد، کنترل‌های داخلی، گزارشگری بخش عمومی.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)
younes.masoudi@mail.um.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران
mhvadeei@um.ac.ir

۳. استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران
Hesarzadeh@um.ac.ir

دریافت: ۱۴۰۵/۱/۱۳ اصلاحات نهایی: ۱۴۰۵/۴/۴ پذیرش: ۱۴۰۵/۵/۱۰

۱. مقدمه

هر ساله گزارش‌های متعددی از سوی دیوان محاسبات کشور منتشر می‌شود که حاکی از وقوع انحرافات مالی قابل توجه در نهادهای دولتی است. بخش قابل توجهی از این انحرافات، نه ناشی از نبود قوانین و استانداردهای مالی، بلکه ریشه در ضعف‌های اجرایی، نظارتی و رفتاری در فرآیند به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی دارد. این مسئله در نهادهای آموزشی-درمانی مانند دانشگاه‌های علوم پزشکی، که با منابع عمومی گسترده و خدمات حساس شهروندان سروکار دارند، از حساسیت دوجندانی برخوردار است.

در نظام‌های مالی معاصر، گزارشگری مالی در بخش عمومی یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی، شفافیت، پاسخ‌گویی و کنترل اثربخش منابع عمومی به‌شمار می‌رود. این نقش به ویژه در سازمان‌هایی که با تأمین خدمات حیاتی عمومی مانند دانشگاه‌های علوم پزشکی سروکار دارند، برجسته‌تر می‌شود؛ زیرا هرگونه ناکارآمدی در نظام گزارشگری مالی می‌تواند مستقیماً بر کیفیت خدمات عمومی و اعتماد شهروندان تأثیر بگذارد (محبی و همکاران، ۱۴۰۲).

در ایران، سازمان حسابرسی از دهه ۱۳۷۰ تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی را آغاز کرد و از سال ۱۳۹۴ اجرای آن‌ها را برای نهادهای دولتی الزامی نمود. هدف اصلی این اقدام، هدایت نظام مالی دولت به سوی شفافیت بیشتر، ارتقای پاسخ‌گویی و بهبود کنترل‌های مالی بوده است. با این حال، شواهد پژوهشی حاکی از آن است که اجرای این استانداردها در بسیاری از نهادهای دولتی، به‌ویژه در سازمان‌های آموزشی، با چالش‌های اجرایی و رفتاری مواجه بوده و در مواردی، شفافیت و جامعیت اطلاعات مالی در سطح مطلوبی تحقق نیافته است (حدید و آل سید^۱، ۲۰۲۱ و اکبرزاده و همکاران، ۱۴۰۰).

این وضعیت نشان می‌دهد که صرف وجود استانداردهای گزارشگری مالی برای دستیابی به اهداف مطلوب کافی نیست؛ بلکه عوامل متعددی در فرآیند به‌کارگیری این استانداردها نقش دارند که می‌توانند میزان اثربخشی آن‌ها را در کنترل و کاهش انحرافات مالی تعیین کنند. نظام مالی بخش عمومی ایران همچنان با چالش‌هایی نظیر رانت‌جویی، اختلاس، پول‌شویی و ضعف شفافیت در تخصیص منابع مواجه است. این مسائل نه تنها سلامت مالی نهادهای دولتی را تهدید می‌کنند، بلکه به تضعیف سرمایه اجتماعی و کاهش اعتماد عمومی نیز منجر می‌شوند (نعمان‌السلطانی، ۱۴۰۱).

از منظر نظری، مطابق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی، واحدهای

گزارش‌گر ملزم به تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی هستند. گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در سال‌های اخیر، تحولی اساسی در ساختار مالی نهادهای عمومی، به‌ویژه دانشگاه‌های علوم پزشکی، ایجاد کرده است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). این تحول اگرچه با هدف ارتقای شفافیت، بهبود قابلیت مقایسه و افزایش پاسخ‌گویی صورت گرفته، اما در عمل، بدون توجه نظام‌مند به الزامات اجرایی، رفتاری و کنترلی، می‌تواند با کاهش کارایی مورد انتظار همراه شود. اجرای اثربخش استانداردهای گزارشگری مالی دولتی، مبتنی بر اصولی نظیر تطابق هزینه و درآمد، افشای کامل و قابلیت اتکای اطلاعات، می‌تواند به‌مثابه سازوکاری راهبردی در مهار انحرافات مالی و تقویت نظارت‌پذیری عمل نماید (بزرگ‌اصل، ۱۳۸۳).

مرور نظام‌مند پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که مطالعات انجام‌شده در حوزه استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را می‌توان در دو دسته طبقه‌بندی کرد: ۱. دسته اول، مطالعاتی که به بررسی ابعاد ساختاری، قانونی و کلی گزارشگری (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶ و معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶) پرداخته‌اند. دسته دوم، پژوهش‌هایی که به ارتباط این استانداردها با متغیرهایی مانند رفتار مالی (دوردی‌نژادکر و سعیدی، ۱۳۹۸)، پاسخ‌گویی مدیران (مسعودی و همکاران، ۱۴۰۳) و فساد مالی (وین‌کنت^۲ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ماززی^۳ و همکاران، ۲۰۲۰) توجه داشته‌اند. اما شکاف اصلی در ادبیات موجود این است که مدلی یکپارچه که به‌طور همزمان چهار عامل کلیدی «پذیرش»، «مزایا»، «قابلیت عملکرد» و «چالش‌های» استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را در ارتباط با کاهش انحرافات مالی در بافت نهادهای آموزش عالی حوزه سلامت مورد آزمون تجربی قرار دهد، تاکنون ارائه نشده است. به‌عبارت‌دیگر، مشخص نیست که کدام یک از این عوامل نقش قوی‌تری در بازدارندگی از انحرافات مالی ایفا می‌کنند و آیا الگوی روابط آن‌ها در دانشگاه علوم پزشکی مشهد (به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین نهادهای آموزشی-درمانی کشور) با مبانی نظری موجود همخوانی دارد یا خیر. اهمیت پرداختن به این شکاف پژوهشی از دو جنبه نظری و عملی قابل تبیین است. از جنبه نظری، این پژوهش ادبیات موجود در حوزه استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را با تمرکز بر نقش بازدارندگی آن‌ها در برابر انحرافات مالی توسعه می‌بخشد. از جنبه عملی، یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنایی برای سیاست‌گذاری مالی، اصلاح نظام نظارتی و اولویت‌بندی اقدامات اجرایی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و سایر نهادهای دولتی قرار گیرد. لذا، پژوهش حاضر از سه جهت با آنها متمایز است: اول، متغیر وابسته «کاهش انحرافات مالی» است درحالی‌که مطالعه پیشین مسعودی و همکاران (۱۴۰۳) با همین جامعه آماری، به «پاسخگویی

مدیران» پرداخته بود. انحرافات مالی مفهومی عملیاتی‌تر و عینی‌تر از پاسخگویی است و مستقیماً با کنترل‌های داخلی و پیشگیری از تخلفات مالی ارتباط دارد. دوم، چارچوب نظری پژوهش حاضر مبتنی بر تلفیق نظریه مثلث کلاهبرداری (کرسی، ۱۹۵۳) و نظریه کنترل (هیرشی، ۱۹۶۹) است که در مطالعه پیشین مسعودی و همکاران (۱۴۰۳) به کار گرفته نشده بود. این چارچوب نظری تبیین می‌کند که استانداردها از طریق کاهش فرصت، افزایش احتمال کشف و تقویت کنترل بر انحرافات مالی تأثیر می‌گذارند. سوم، بر خلاف مطالعه مسعودی و همکاران (۱۴۰۳) که چالش‌ها را بی‌تأثیر بر پاسخگویی گزارش کرد، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که چالش‌ها نیز (هرچند با شدت ضعیف) بر کاهش انحرافات مالی تأثیر معنادار دارند. این یافته حاکی از آن است که آگاهی از چالش‌ها می‌تواند حساسیت حرفه‌ای را افزایش داده و به کاهش غیرمستقیم انحرافات منجر شود. همچنین در سطح بین‌المللی، مطالعات پیشین اغلب به بررسی کلی استانداردها پرداخته‌اند، اما پژوهش حاضر با تمرکز بر بافت بومی دانشگاه علوم پزشکی مشهد و با رویکرد کمی (مدل‌سازی معادلات ساختاری) به تحلیل همزمان چهار عامل پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌ها پرداخته است.

براساس این خلأ پژوهشی، سؤال اصلی تحقیق حاضر به صورت زیر فرموله می‌شود: «آیا عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (شامل پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌ها) بر کاهش انحرافات مالی در دانشگاه علوم پزشکی مشهد تأثیر معناداری دارند؟» پاسخ به این سؤال، افزون بر جنبه‌های نظری (توسعه ادبیات گزارشگری بخش عمومی در ایران)، از حیث عملی نیز می‌تواند مبنایی برای سیاست‌گذاری مالی، اصلاح نظام نظارتی، اولویت‌بندی اقدامات اجرایی و بهبود پاسخ‌گویی مدیریتی در نهادهای دولتی، به ویژه در حوزه سلامت، فراهم آورد. نوآوری پژوهش حاضر در آن است که برای نخستین بار، پیوند میان ابعاد چهارگانه به‌کارگیری استانداردها و سازوکارهای کاهش انحرافات مالی در بستر بومی دانشگاه علوم پزشکی مشهد را با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری تبیین می‌کند.

۲. مرور ادبیات نظری و تدوین فرضیه‌ها

۲.۱. مبانی نظری

۲.۱.۱. نظریه‌های پشتیبان رابطه گزارشگری مالی و انحرافات مالی

برای تبیین چرایی و چگونگی تأثیر استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر کاهش

انحرافات مالی، می‌توان از تلفیق سه نظریه کلیدی بهره گرفت: نظریه مثلث کلاهبرداری (کرسی^۴، ۱۹۵۳)، نظریه فرصت و نظریه کنترل. براساس نظریه مثلث کلاهبرداری، وقوع هرگونه انحراف یا تقلب مالی مستلزم وجود سه شرط است: فشار، فرصت و توجیه‌پذیری. در بخش عمومی، فشار ناشی از محدودیت‌های بودجه‌ای، فرصت ناشی از ضعف کنترل‌های داخلی و توجیه‌پذیری ناشی از فرهنگ سازمانی ضعیف می‌تواند زمینه‌ساز انحرافات مالی شود (کرسی، ۱۹۵۳ و آلبرت^۵ و همکاران، ۲۰۱۵). استانداردهای گزارشگری بخش عمومی عمدتاً از طریق حذف یا کاهش فرصت عمل می‌کنند. الزام به افشای کامل، ثبت رویدادها بر مبنای تعهدی، تفکیک وظایف و شفافیت در گزارش‌های مالی، باعث می‌شود که فرصت‌های پنهان‌کاری، دستکاری اطلاعات و سوءاستفاده از منابع به شدت محدود شود. همچنین، افزایش قابلیت مقایسه و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، امکان نظارت مؤثر بر عملکرد مدیران را افزایش داده و از این طریق، احتمال کشف انحرافات را بالا می‌برد (فری^۶، ۲۰۱۵). از سوی دیگر، نظریه کنترل (هیرشی^۷، ۱۹۶۹) تأکید دارد که هرچه پیوند فرد با هنجارهای سازمانی و قوانین قوی‌تر باشد و نظام نظارتی کارآمدتری حاکم باشد، رفتارهای انحرافی کاهش می‌یابد. استانداردهای گزارشگری مالی با ایجاد یک چارچوب هنجاری الزام‌آور، کارکنان مالی و مدیران را ملزم به رعایت رویه‌های یکسان می‌کنند و بدین ترتیب، کنترل بیرونی و درونی را تقویت می‌نمایند.

در نظام‌های مالی بخش عمومی، شهروندان به‌عنوان پرداخت‌کنندگان مالیات، انتظار دارند مقامات دولتی در برابر تصمیمات و اقدامات خود شفاف و پاسخ‌گو باشند. تأمین این انتظار مستلزم تهیه و ارائه گزارش‌های مالی قابل اتکا و به‌موقع است؛ امری که زمینه‌ساز تقویت اعتماد عمومی نسبت به عملکرد دولت خواهد بود (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). از منظر نظریه نمایندگی، جدایی مالکیت از کنترل در بخش عمومی (مالکیت عمومی و مدیریت دولتی) موجب ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود که بستری مناسب برای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و انحرافات مالی فراهم می‌آورد. استانداردهای گزارشگری مالی با کاهش این عدم تقارن، نقش کنترلی ایفا می‌کنند (گانگ و همکاران^۸، ۲۰۰۹ و گاستون و جارنه^۹، ۲۰۲۱).

به‌ویژه در حوزه گزارشگری مالی، تأخیر در ارائه اطلاعات و یا کاستی در کیفیت افشا می‌تواند مشروعیت نهادهای عمومی را خدشه‌دار کرده و منجر به کاهش سرمایه اجتماعی شود (مسعودی و همکاران، ۱۴۰۳). از سوی دیگر، نظریه پاسخگویی عمومی تأکید دارد که نهادهای دولتی در قبال منابع دریافتی از مردم، موظف به ارائه گزارش‌های شفاف و قابل نظارت هستند. کیفیت اطلاعات

مالی به‌عنوان مؤلفه‌ای درون‌زا، تا حد زیادی تحت‌تأثیر گرایش‌های ذهنی مدیران است؛ به‌گونه‌ای که تمایل به مدیریت سود، تورش در پیش‌بینی عملکرد و تصویرسازی مثبت از وضعیت مالی، می‌تواند انحراف‌هایی در نظام گزارشگری پدید آورد (گانگ و همکاران، ۲۰۰۹ و گاستون و جارنه، ۲۰۲۱). در چنین شرایطی، انطباق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌تواند به کاهش این انحراف‌ها کمک کند (کاتو^{۱۰} و همکاران، ۲۰۰۹ و کیم^{۱۱}، ۲۰۲۱).

۲.۱.۲. پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

بررسی‌ها نشان می‌دهد پذیرش استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، متأثر از عواملی همچون حمایت حرفه‌ای، سیاست‌گذاری دولت، بلوغ نهادی و سطح آمادگی ساختارهای مالی است (تسفا^{۱۲}، ۲۰۱۲). به‌طور خاص، مطالعاتی نظیر کوک و والاس^{۱۳} (۱۹۹۰)، آیوها و فابویده^{۱۴} (۲۰۱۱) و مسعودی و همکاران (۱۴۰۳)، نشان داده‌اند که پذیرش این استانداردها نیازمند تجربه عملی، زیرساخت‌های آموزشی و محیط نهادی پشتیبان است. هرچه فرآیند پذیرش استانداردها در سازمان با آگاهی و آمادگی بیشتری همراه باشد، احتمال نهادینه‌شدن آن‌ها در رویه‌های مالی و در نتیجه، کاهش زمینه‌های بروز انحرافات مالی افزایش می‌یابد. بر این اساس، پذیرش استانداردها به‌عنوان اولین گام در مسیر اصلاح نظام گزارشگری مالی، نقش تعیین‌کننده‌ای در کنترل انحرافات مالی ایفا می‌کند.

۲.۱.۳. مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

مزایای استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی در سطح بین‌المللی مشهود است. این استانداردها ضمن تسهیل همگرایی نظام‌های حسابداری، موجب افزایش شفافیت، بهبود مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی، کاهش هزینه‌های افشا و ارتقای کیفیت گزارشگری شده‌اند. همچنین، دسترسی به بازارهای مالی بین‌المللی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از دیگر مزایای این استانداردهاست (پل ولکر^{۱۵}، ۲۰۰۱). در زمینه قابلیت عملکردی این استانداردها نیز شواهد بسیاری وجود دارد. گزارشگری مالی دقیق و مبتنی بر تعهدی، اطلاعات شفاف‌تری درخصوص عملکرد اقتصادی نهادها ارائه داده و امکان تخصیص بهینه منابع را فراهم می‌سازد. به‌علاوه، گزارش‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی نقش مؤثری در مدیریت انتظارات بازار و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارند (بیر^{۱۶}، ۲۰۰۵؛ هیرست^{۱۷} و همکاران، ۲۰۰۸ و نورواتی و وان

هیوسین^{۱۸}، ۲۰۱۰). از منظر کاهش انحرافات مالی، مزایای مذکور به‌طور مستقیم از طریق افزایش شفافیت و کاهش فرصت‌های پنهان‌کاری، بازدارنده عمل می‌کنند.

۲.۱.۴. قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

قابلیت عملکرد استانداردها به میزان کارایی و اثربخشی اجرای آن‌ها در عمل اشاره دارد. صرف وجود استانداردهای مدون بدون توجه به توان اجرایی نهادها، نمی‌تواند ضامن تحقق اهداف مورد انتظار باشد. براساس یافته‌های وین‌کنت و همکاران (۲۰۱۹)، کیفیت اطلاعات حسابداری به انگیزه‌های گزارش‌دهی و نظارتی مدیران و همچنین تقاضای سهام‌داران برای اطلاعات و نظارت وابسته است. بنابراین، به دلیل تفاوت در مشوق‌های گزارشگری و نظام‌های نظارتی داخلی، کشورها در میزان اجرا و عمق کاربرد مفاهیم حسابداری تعهدی با یکدیگر تفاوت دارند. از آنجاکه قابلیت عملکرد بالا به معنای اجرای دقیق‌تر و منسجم‌تر استانداردهاست، می‌توان انتظار داشت که هرچه این قابلیت در سازمانی بیشتر باشد، کنترل‌های داخلی مؤثرتر عمل کرده و انحرافات مالی کاهش یابد.

۲.۱.۵. چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

باوجود مزایای متعدد، اجرای این استانداردها با چالش‌هایی نیز همراه است. پیچیدگی فنی، نیاز به نیروی انسانی متخصص، دشواری در برآورد ارزش منصفانه و هزینه‌های پیاده‌سازی بالا، از جمله موانع مهم در این مسیر هستند (مسعودی و همکاران، ۱۴۰۳). ساندی و گاسپل^{۱۹} (۲۰۲۴) نشان دادند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری بر کلیت گزارشگری مالی نداشته، اما تفاوت‌های معناداری در ابعاد کیفیت گزارشگری مانند ارائه وفادار، قابلیت فهم، به‌موقع بودن، قابلیت تأیید و مقایسه‌پذیری بین دوره‌های قبل و بعد از پذیرش استانداردها مشاهده شد. این یافته نشان می‌دهد که چالش‌های اجرایی می‌توانند از تحقق کامل مزایای استانداردها جلوگیری کنند. بااین‌حال، آگاهی از این چالش‌ها و تلاش برای رفع آن‌ها، خود می‌تواند به ارتقای حساسیت حرفه‌ای و در نتیجه کاهش غیرمستقیم انحرافات مالی منجر شود.

۲.۱.۶. جمع‌بندی مبانی نظری و چارچوب مفهومی

براساس مبانی نظری ارائه‌شده، چهار عامل پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌های

استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، هر یک به نحوی با کاهش انحرافات مالی مرتبط هستند. پذیرش استانداردها زمینه‌ساز نهاده شدن رویه‌های شفاف مالی می‌شود. مزایای آن‌ها با افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، فرصت‌های انحراف را محدود می‌سازد. قابلیت عملکرد بالا به معنای اجرای اثربخش و کنترل‌های داخلی قوی‌تر است. حتی چالش‌های موجود در مسیر اجرا نیز در صورت مدیریت صحیح، می‌توانند از طریق افزایش دقت و حساسیت حرفه‌ای، به کاهش انحرافات کمک کنند. این چهار عامل، اساس مدل مفهومی پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند.

۲.۲. پیشینه پژوهش

۲.۲.۱. پیشینه پژوهش داخلی

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان «فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی» انجام دادند. در این مطالعه، بر مبنای تجزیه و تحلیل ۱۰۷ مشاهده، نتایج استنباط شد که حاکی از آن بود که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به خودی خود، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نمی‌شود و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی در آن کشور بستگی دارد.

معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان «بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه‌ی ارائه‌ی اطلاعات» انجام دادند. این مطالعه با هدف مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور از نظر نحوه‌ی ارائه‌ی اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی صورت گرفت. یافته‌ها بیانگر آن بود که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر ارائه‌ی اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت داشته است.

دوردی‌نژادکر و سعیدی (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان «ادراک استانداردهای گزارشگری بخش عمومی و تأثیر آن بر رفتار مالی» انجام دادند. به منظور استنباط فرضیه‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شد که بین ۲۸۸ نفر از سرمایه‌گذاران در سال ۱۳۹۶ توزیع شد. فرضیه اصلی پژوهش، رابطه میان ادراک استانداردهای حسابداری و رفتار مالی را بررسی کرد. نتایج نشان داد که بین ادراک استانداردهای حسابداری و رفتار مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بادآور نهندی و امانی‌دادگر (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «مروری بر مبانی حسابداری و نظام

گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی با تمرکز بر دانشگاه‌های علوم پزشکی»، تحولات ساختاری نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها را بررسی کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد دانشگاه‌ها در راستای ارتقای شفافیت، پاسخ‌گویی عمومی و کارایی تصمیم‌گیری، به‌تدریج از حسابداری نقدی به تعهدی روی آورده‌اند و با بهره‌گیری از سامانه‌های نوین مالی، کیفیت اطلاعات گزارش‌شده را بهبود بخشیده‌اند. این تغییرات با هدف استقرار استانداردهای تعهدی صورت گرفته است.

مسعودی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخگویی مدیران دولتی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد»، نقش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را در مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران دولتی بررسی کردند. جامعه آماری شامل اعضای هیئت‌علمی، حساب‌رسان، مدیران مالی و رؤسای حسابداری در پنج حوزه مختلف بود و ۱۸۴ پرسش‌نامه تحلیل شد. نتایج با استفاده از مدل معادلات ساختاری نشان داد عوامل پذیرش، مزایا و قابلیت عملکرد استانداردها تأثیر مثبت بر پاسخ‌گویی مدیران دارند، درحالی‌که چالش‌های به‌کارگیری این استانداردها تأثیر معناداری نداشتند.

۲.۲.۲. پیشینه پژوهش خارجی

وین‌کنت و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر حسابداری با کیفیت و عملکرد مالی بالا بر فساد مالی» نشان دادند که صرف پذیرش حسابداری تعهدی توسط کشورها، به‌تنهایی تضمین‌کننده کیفیت بالای عملکرد حسابداری نیست. آنان تأکید کردند که کیفیت اطلاعات حسابداری به انگیزه‌های گزارش‌دهی و نظارتی مدیران و همچنین تقاضای سهام‌داران برای اطلاعات و نظارت وابسته است. بنابراین، به‌دلیل تفاوت در مشوق‌های گزارشگری و نظام‌های نظارتی داخلی، کشورها در میزان اجرا و عمق کاربرد مفاهیم حسابداری تعهدی با یکدیگر تفاوت داشته و این امر بر تأثیر آن بر فساد مالی مؤثر است.

ماززی و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای با عنوان «فساد در سطح کشور و انتخاب حسابداری: سرمایه‌گذاری تحقیق و توسعه براساس استانداردهای گزارشگری بخش عمومی»، شرکت‌های اروپایی را بررسی کردند. نتایج مطالعه حاکی از آن است که بین میزان افشای اطلاعات اجباری و سطح فساد در کشورهای مختلف رابطه معناداری وجود دارد. همچنین شواهد نشان می‌دهد که اجرای سیاست‌های ضد فساد در مناطق مختلف چین با افزایش گزارش‌دهی مسئولیت اجتماعی

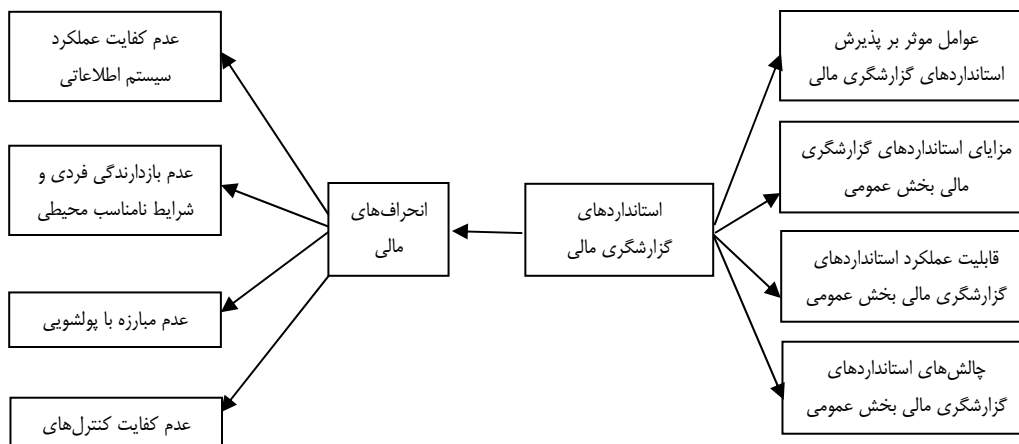
شرکت‌ها همراه بوده است. با این حال، بررسی پیوند میان نظام حسابداری و پدیده فساد، به‌ویژه در حوزه گزارشگری پایداری در کشورهای در حال توسعه، تاکنون کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. افزون بر این، ساختار سازمانی پیچیده و تعدد سطوح مدیریتی در شرکت‌های بزرگ موجب دشوارتر شدن فرآیندهای نظارتی شده و در نتیجه، احتمال بروز رفتارهای فسادآلود در این شرکت‌ها نسبت به شرکت‌های کوچک بیشتر گزارش شده است.

اودریوزولا و اتکسبریا^{۲۰} (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «دموکراسی، فساد و بیکاری: شواهد تجربی از کشورهای در حال توسعه» به بررسی نقش فساد در توسعه اقتصادی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل کشورهای در حال توسعه با تمرکز بر نواحی با اهمیت اقتصادی بالا بود. یافته‌ها نشان داد که فساد یکی از موانع اصلی توسعه است و افشای آن تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد. نتایج حاکی از آن بود که آزادی مطبوعات تأثیر مثبتی بر گزارش‌دهی در زمینه مبارزه با فساد دارد و این رابطه با در نظر گرفتن متغیرهای کنترلی صنعتی، تقویت می‌شود.

ساندی و گاسپل (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «پذیرش استاندارد حسابداری بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی در مؤسسات عالی در ایالت ریورز و بایلسا، نیجریه»، به بررسی اثر اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مؤسسات عالی پرداختند. نتایج نشان داد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری بر کلیت گزارشگری مالی نداشته، اما تفاوت‌های معناداری در ابعاد کیفیت گزارشگری مانند ارائه وفادار، قابلیت فهم، به موقع بودن، قابلیت تأیید و مقایسه‌پذیری بین دوره‌های قبل و بعد از پذیرش استانداردها مشاهده شد.

۲.۳. الگوی پژوهش

الگوی مفهومی پژوهش در تصویر شماره (۱) نمایش داده شده است. این مدل براساس مبانی نظری ارائه شده و با تأکید بر نظریه مثلث کلاهبرداری (کرسی، ۱۹۵۳) و نظریه فرصت و نظریه کنترل (هیرشی، ۱۹۶۹) طراحی گردیده است. در این الگو، چهار عامل اصلی «پذیرش استانداردها»، «مزایای استانداردها»، «قابلیت عملکرد استانداردها» و «چالش‌های استانداردها» به عنوان شاخص‌های متغیر مستقل (استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی) شناسایی شده‌اند که بر متغیر وابسته «کاهش انحرافات مالی» تأثیر می‌گذارند.



تصویر ۱: الگوی مفهومی پژوهش

۲.۴. فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به رهیافت‌های نظری حاکم بر حوزه گزارشگری مالی بخش عمومی، به‌ویژه نظریه نمایندگی، نظریه پاسخ‌گویی عمومی و چارچوب‌های کنترل داخلی، انحراف‌های مالی در نهادهای دولتی عمدتاً ناشی از ضعف در سازوکارهای نظارتی، ناکارآمدی سیستم‌های اطلاعاتی و فقدان بازدارندگی رفتاری مدیران ارزیابی می‌شود. در این چارچوب، استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به‌عنوان ابزارهای نهادی، نقش اساسی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، ارتقای شفافیت و محدودسازی رفتارهای فرصت‌طلبانه ایفا می‌کنند. باتوجه به شواهد نظری و تجربی مرتبط با استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، مطالعات پیشین در شناسایی عوامل اثرگذار بر انحراف‌های مالی با محدودیت‌هایی همراه بوده‌اند (حدید و آل سید، ۲۰۲۱؛ نعمان‌السلطانی، ۱۴۰۱). براساس این شواهد، مدل مفهومی پژوهش طراحی شده است تا روابط میان مؤلفه‌های کلیدی اثرگذار بر انحراف‌های مالی شامل عدم کفایت عملکرد سیستم اطلاعاتی حسابداری، عدم بازدارندگی فردی و شرایط نامناسب محیطی، عدم مبارزه با پولشویی و عدم کفایت کنترل‌های داخلی را بررسی کند. در این مدل، فرض شده است که هر یک از مؤلفه‌ها می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر میزان انحراف‌های مالی تأثیرگذار باشد. براساس این منطق، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر مطرح شده‌اند و هر یک مستقیماً از مدل مفهومی استخراج شده است:

۱. عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌های مالی تأثیر معناداری

دارد.

۲. مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌های مالی تأثیر معناداری دارد.
۳. قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌های مالی تأثیر معناداری دارد.
۴. چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌های مالی تأثیر معناداری دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه از نوع پیمایشی و مطالعه موردی بوده و با تمرکز بر تحلیل معنادار داده‌ها، تأثیر اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را بر کاهش انحراف‌های مالی در دانشگاه علوم پزشکی مشهد، از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری بررسی می‌کند.

جهت سنجش عملیاتی شاخص‌ها و بررسی اثر عوامل منتخب، از پرسشنامه‌ای مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، برگرفته از استانداردهای بین‌المللی (تسفا، ۲۰۱۲)، استفاده شد. پرسشنامه مشتمل بر دو بخش اصلی اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان (شامل جنسیت، تحصیلات، رشته تحصیلی، سابقه کار، سمت سازمانی) و سؤالات تخصصی شامل ۴۲ گویه در قالب چهار زیرمقیاس شامل پذیرش (۱۰ گویه)، مزایا (۱۰ گویه)، قابلیت عملکرد (۱۱ گویه) و چالش‌های استانداردها (۱۱ گویه) بود. تمام گویه‌ها براساس مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت طراحی شدند که پاسخ بالاتر نشان‌دهنده میزان بیشتر پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد یا چالش‌ها از دیدگاه پاسخ‌دهنده بوده است. به‌منظور ارزیابی روایی محتوایی شاخص‌های مربوط به انحراف‌های مالی، ضریب نسبی روایی محتوا مطابق روش لاوشه با مشارکت ۱۵ نفر از خبرگان استفاده شد. گویه‌هایی با ضریب نسبی روایی محتوا کمتر از ۰/۴۹ (حداقل قابل قبول برای ۱۵ خبره) حذف شدند. برای پایایی پرسشنامه، ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه برابر با ۰/۸۷۴ محاسبه شد که نشان‌دهنده پایایی بسیار خوب ابزار است. در این مرحله، فهرستی از شاخص‌های مرتبط با انحراف‌های مالی شامل رشوه‌خواری، پول‌شویی، رانت‌خواری، تقلب، اختلاس، فرار مالیاتی و حساب‌سازی سیستمی، برای ارزیابی روایی محتوایی در اختیار خبرگان قرار گرفت. انتخاب این هفت شاخص از انحرافات مالی، مبتنی بر رویکرد دلفی فازی و نظرخواهی از ۱۵ نفر از خبرگان (اعضای هیئت‌علمی، حساب‌برسان و نمایندگان دیوان محاسبات) بوده است. خبرگان براساس تجارب عملی خود در دانشگاه علوم پزشکی مشهد و با الهام از طبقه‌بندی‌های ارائه‌شده در

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو و نظریه مثلث کلاهبرداری (کرسی، ۱۹۵۳)، این هفت مورد را به‌عنوان شایع‌ترین و مهم‌ترین مصادیق انحرافات مالی در بافت سازمانی مورد مطالعه تأیید کردند. آنان هر شاخص را براساس مقیاس سه‌گزینه‌ای لاوشه شامل «ضروری است»، «مفید است اما ضروری نیست» و «ضروری نیست» ارزیابی کردند تا میزان ضرورت و کارآمدی هر شاخص برای سنجش انحراف‌های مالی تعیین شود.

$$\text{CVR} = \frac{n_E - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در آن N تعداد کل متخصصین (خبرگان) و n_E تعداد متخصصینی که گزینه ضروری را انتخاب کرده‌اند، است.

براساس تعداد متخصصین، حداقل مقدار قابل قبول CVR برای تثبیت موانع گزینشی، بایستی معادل نگاره شماره (۱)، باشد تا به‌عنوان مبنایی در ارزیابی پرسش‌نامه، مورد استفاده قرار گیرند. در غیر این صورت، از آزمون کنار گذاشته خواهند شد (حبیب‌پور گتایی و صفری شال، ۱۳۹۴).

نگاره ۱: حداقل مقدار قابل قبول CVR براساس تعداد متخصصین (خبرگان)

تعداد خبرگان	مقدار CVR	تعداد خبرگان	مقدار CVR	تعداد خبرگان	مقدار CVR	تعداد خبرگان	مقدار CVR
۵	۰/۹۹	۹	۰/۷۸	۱۳	۰/۵۴	۲۵	۰/۳۷
۶	۰/۹۹	۱۰	۰/۶۲	۱۴	۰/۵۱	۳۰	۰/۳۳
۷	۰/۹۹	۱۱	۰/۵۹	۱۵	۰/۴۹	۳۵	۰/۳۱
۸	۰/۷۵	۱۲	۰/۵۶	۲۰	۰/۴۲	۴۰	۰/۲۹

در ادامه، مقادیر ضریب نسبی روایی محتوایی (CVR) برای گزاره‌های گزینشی محاسبه شد. از آنجاکه براساس تعداد متخصصین (تیم خبرگان) که شامل ۱۵ نفره بوده‌اند، حداقل مبنای مقبول ۰/۴۹ در نظر گرفته شد، لذا مقادیر بالاتر استدلالی برای تأیید اعتبار گزاره‌های استخراج‌شده در نظر گرفته شد.

نگاره ۲: مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای عوامل شناسایی شده اولیه

ردیف	گزاره ارزیابی شده	مقدار CVR
۱	عدم کفایت سیستم‌های مالی در بازدارندگی رشوه‌خواری و رانت‌خواری	۰/۶۱
۲	عدم کفایت سیستم‌های مالی در بازدارندگی پول‌شویی	۰/۷۲
۳	عدم کفایت سیستم‌های مالی در بازدارندگی تقلب و کلاهبرداری	۰/۹۰
۴	عدم کفایت سیستم‌های مالی در بازدارندگی اختلاس و تجاوز به اموال	۰/۸۶
۵	عدم کفایت سیستم‌های مالی در بازدارندگی حساب‌سازی و فرار مالیاتی	۰/۶۰
۶	ضعف حاکمیت شرکتی در پشتیبانی از سیستم‌های مالی	۰/۷۹
۷	قابلیت انحراف‌ها و فساد مالی، صرفاً با بهره‌گیری از سیستم‌های مالی	۰/۵۵
۸	عدم یک‌پارچه‌بودن سیستم‌های مالی برای کنترل‌های داخلی	۰/۵۹
۹	عدم تلاش سازمان در اصلاح یا به روزرسانی سیستم‌های مالی	۰/۷۰
۱۰	عدم تدوین قوانین و اعمال مقررات سلیقه‌ای در نظام‌های مبارزه با فساد، به خصوص در هنگام شناسایی متخلفین	۰/۸۳
۱۱	عدم آموزش کارکنان مالی با دانش‌های جدید در حوزه حسابداری و شیوه‌های کشف فساد	۰/۶۴
۱۲	عدم توانایی سیستم‌های مالی در کنترل و مدیریت صحیح موجودی‌ها و تعیین ارزش آن‌ها	۰/۵۵
۱۳	عدم استناد قانونی عملیات و رویدادهای مالی به مجموعه تسجیل شده اسناد حسابداری	۰/۸۰
۱۴	عدم کفایت اطلاعات دفاتر و سوابق فیزیکی در کشف انحراف‌ها مالی	۰/۶۲
۱۵	عدم تسهیل روند کشف تخلفات و عدم مقابله با فساد با کمک گزارش‌های مالی ارائه شده به مدیریت ارشد	۰/۶۶
۱۶	عدم ارائه یک سیستم مالی با کفایت برای کشف تقلب و انحراف مالی	۰/۶۵
۱۷	عدم توانایی سیستم‌های مالی در انجام عملیات جمع‌آوری، مدیریت و ذخیره داده‌های مالی	۰/۸۰
۱۸	عدم کفایت نرم‌افزارهای حسابداری در پردازش داده‌های مالی برای شناسایی و گزارش انحراف‌ها مالی احتمالی	۰/۹۱
۱۹	امکان اعمال انحراف‌ها مالی توسط افراد ذی‌نفع با کمک زیرساخت‌های فن‌آوری اطلاعات، مانند سیستم‌ها و شبکه‌های کامپیوتری	۰/۶۳
۲۰	عدم تفکیک وظایف کارکنان مالی و عدم محدودیت در دسترسی‌های سیستمی و در نتیجه تسهیل شرایط حساب‌سازی	۰/۸۲
۲۱	استفاده از کارکنان غیرموجه با اخلاق غیرحرفه‌ای	۰/۵۹
۲۲	تخطی از رعایت ضوابط و استانداردهای حسابداری	۰/۷۴

ردیف	گزاره ارزیابی‌شده	مقدار CVR
۲۳	عملکرد گستاخانه و بی‌پروای کارکنان مالی در محیط کار	۰/۴۴
۲۴	عملکرد با نشاط کارکنان مالی با شوخی‌های صریح در مورد مدیران	۰/۴۷
۲۵	عملکرد منفعلانه کارکنان مالی	۰/۲۰
۲۶	بیان‌آزاردهنده و زیان‌آور کارکنان مالی	۰/۳۷
۲۷	اظهارات قومی، مذهبی و نژادی کارکنان مالی در محل کار	۰/۴۳
۲۸	مطروء‌ساختن و سرزنش کارکنان مالی در محیط کار	۰/۴۰
۲۹	در اختیار قراردادن امکانات سخت‌افزاری مدرن در حسابداری	۰/۵۸
۳۰	در اختیار قراردادن نرم‌افزارهای رایانه‌ای حسابداری	۰/۶۵
۳۱	جعل رسید هزینه‌های تحمیل‌شده به منظور أخذ وجه بیش‌تر	۰/۳۹
۳۲	اختصاص زمان بیش‌تر به استنباط مالی به جای استناد به مدارک مثبت	۰/۳۷
۳۳	نادیده‌گرفتن و غفلت از دستورالعمل‌های دریافتی اجرایی از سازمان	۰/۴۱
۳۴	عملکرد کاری تعمدی کندتر کارکنان مالی نسبت به سایر کارکنان	۰/۳۸
۳۵	بحث در مورد اطلاعات محرمانه مالی سازمان با افراد نامشروع و غیرمجاز	۰/۲۵
۳۶	استفاده از اموال سازمان بدون کسب اجازه	۰/۴۴
۳۷	عدم‌تسجیل با کفایت مستندات مالی	۰/۳۹
۳۸	گرفتن کار خارج از وظیفه مالی تعریف‌شده، به منظور دریافت حق‌الزحمه اضافه‌کاری	۰/۳۳
۳۹	عدم‌نظارت بر اجرای رعایت دستورالعمل‌های مبارزه با پول‌شویی با هدف پیش‌گیری و کشف	۰/۷۰
۴۰	عدم‌استفاده از امکانات سیستم‌های مالی در محدود کردن، کشف و مبارزه با پول‌شویی	۰/۵۵
۴۱	عدم تخصص کارکنان مالی در کاربرد سیستم‌های نوین مالی برای کشف پول‌شویی	۰/۶۱
۴۲	توانایی سیستم گزارش‌گری مالی در ایجاد ممانعت برای عملیات پول‌شویی	۰/۷۳

در گام بعدی، گزاره‌هایی که مورد تأیید قرار گرفتند، براساس مفاهیم نظری و تحلیل‌های انجام‌شده، در یکی از ابعاد مربوط به عدم کفایت عملکرد سیستم اطلاعاتی حسابداری، ضعف کنترل‌های داخلی، فقدان بازدارندگی فردی، شرایط محیطی نامناسب و عدم مقابله مؤثر با پدیده پول‌شویی طبقه‌بندی شدند. جامعه آماری این پژوهش شامل اعضای هیئت‌علمی، حساب‌رسان داخلی و مستقل، نمایندگان دیوان محاسبات در سازمان، مدیران مالی و رؤسای حسابداری واحدهای مالی دانشگاه علوم‌پزشکی مشهد بوده که در پنج حوزه معاونت‌ها، شبکه‌های بهداشت، مراکز تحقیقاتی، بیمارستان‌ها و دانشکده‌ها فعالیت دارند. باتوجه‌به گستردگی ساختار دانشگاه

علوم پزشکی مشهد، پراکندگی جغرافیایی واحدها و تعدد کارکنان و ذی‌نفعان مرتبط با حوزه مالی، برآورد دقیق تعداد اعضای جامعه آماری امکان‌پذیر نبود. از این‌رو، جامعه آماری در زمره جوامع نامحدود در نظر گرفته شد و به دلیل محدودیت‌های اجرایی، عدم همکاری کامل برخی پاسخ‌گویان و دشواری دسترسی هم‌زمان به تمامی افراد جامعه، از سرشماری صرف‌نظر گردید. در نتیجه، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعیین و فرآیند گردآوری داده‌ها به صورت در دسترس انجام شد. پرسش‌نامه‌ها بین اعضای جامعه توزیع شد و پس از گردآوری و حذف موارد ناقص یا مخدوش، تعداد ۱۸۴ نسخه مورد تحلیل قرار گرفت. داده‌های به دست آمده با استفاده از شاخص‌های طراحی‌شده، در دو سطح آمار توصیفی و آمار استنباطی تحلیل شد. برای تحلیل توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی از نرم‌افزار SPSS و برای تحلیل استنباطی و آزمون فرضیه‌ها، از نرم‌افزار SmartPLS و روش مدل‌یابی معادلات ساختاری بهره گرفته شد.

۴. یافته‌های پژوهش

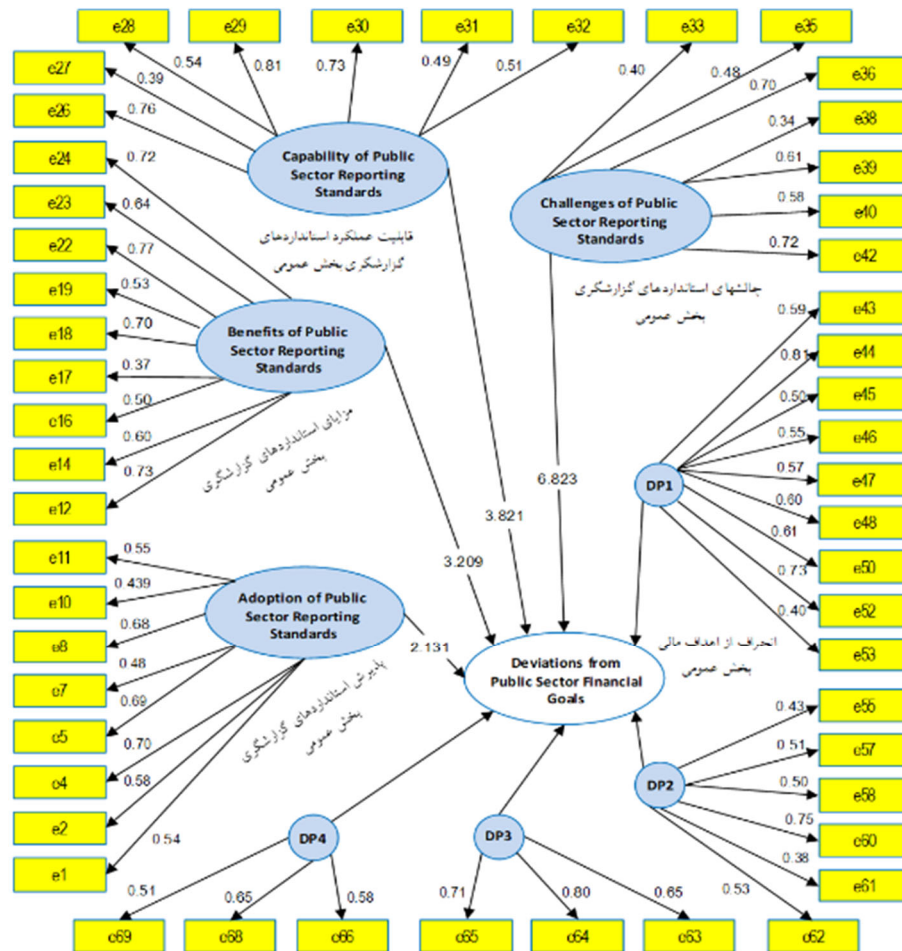
۴.۱. آمار توصیفی

برای بررسی و توصیف اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌ها، در ابتدای پرسشنامه، سؤالاتی به منظور جمع‌آوری اطلاعات جمعیت‌شناختی گنجانده شد. نتایج نشان داد که ۱۹/۵۷٪ از آزمودنی‌ها زن و ۷۸/۸۰٪ مرد بوده‌اند و ۱/۶۳٪ پاسخ ندادند. از نظر تحصیلات، ۵۱/۶۳٪ دارای مدرک کارشناسی، ۲۹/۳۵٪ کارشناسی‌ارشد و ۱۶/۸۵٪ دکتری بودند و ۲/۱۷٪ بدون پاسخ بودند. در زمینه رشته تحصیلی، ۶۹/۵۷٪ در حسابداری، ۱۶/۳۰٪ در مدیریت مالی، ۳/۸۰٪ در اقتصاد و ۸/۱۵٪ در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند و ۲/۱۸٪ پاسخ ندادند. از لحاظ سابقه کاری، ۲۸/۸۰٪ دارای ۵ سال یا کمتر، ۲۷/۱۷٪ بین ۶ تا ۱۰ سال، ۲۶/۰۸٪ بین ۱۱ تا ۱۵ سال و ۱۶/۸۵٪ دارای ۱۶ سال یا بیشتر تجربه کاری و ۱/۰۹٪ نیز بدون پاسخ بودند. در نهایت، درخصوص سمت سازمانی، ۱۲/۵۰٪ عضو هیئت‌علمی، ۲۸/۲۶٪ حسابرس داخلی، ۲۳/۳۷٪ حسابرس مستقل، ۲۱/۲۰٪ مدیر مالی و ۱۱/۴۱٪ نماینده دیوان محاسبات بوده‌اند و ۳/۲۶٪ نیز پاسخ ندادند.

۷.۲. آمار استنباطی

برای تحلیل فرضیه‌های پژوهش، از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش PLS بهره گرفته شد. پیش از آزمون فرضیه‌ها، لازم بود که مدل اندازه‌گیری مربوط به هر یک از متغیرها مورد برازش و ارزیابی قرار گیرد. در این مرحله، تمرکز بر بررسی کفایت بارهای عاملی گویه‌ها بود. به‌طور

معمول، بارهای عاملی با مقدار استاندارد شده بیش از $0/3$ قابل قبول تلقی می‌شوند (حبیب‌پور گتایی و صفری شال، ۱۳۹۴). در تصویر شماره (۲)، مدل نهایی اندازه‌گیری و بارهای عاملی پس از حذف گویه‌های ضعیف نمایش داده شده است.



تصویر ۲: مدل برازش داده در حالت بارهای عاملی مناسب متغیرها

مطابق تصویر شماره (۲)، گویه‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از $0/3$ بودند، به دلیل کفایت نداشتن، از فرآیند تحلیل حذف شدند و تنها گویه‌هایی که دارای بار عاملی مناسب بودند، در مدل باقی ماندند. در گام دوم تحلیل، پایایی و روایی متغیرها و همچنین شاخص‌های برازش مدل مورد

ارزیابی قرار گرفت. در این ارزیابی، چنانچه شاخص‌های برازش هر سازه در سطح مطلوبی قرار داشته باشد، نشان‌دهنده آن است که سازه مذکور به‌خوبی توسط گویه‌های طراحی‌شده قابل اندازه‌گیری است. یکی از روش‌های ارزیابی پایایی، ضریب آلفای کرونباخ (CR) است. چنانچه ضریب CR بزرگ‌تر مساوی ۰/۷ یا نزدیک ۰/۷ محاسبه شود، پایایی آن مقیاس مناسب، اگر بزرگ‌تر و یا مساوی ۰/۸ باشد، پایایی خیلی خوب و اگر بزرگ‌تر و یا مساوی ۰/۹ باشد، می‌توان گفت که پایایی مقیاس عالی است (حبیب‌پور گتایی و صفری شال، ۱۳۹۴).

نگاره ۳: نتایج پایایی متغیرها

نتیجه	CR	متغیر
بالاتر از ۰/۷؛ سازه از نظر پایایی مرکب خوب است.	۰/۷۱۴	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۷۳۲	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
بالاتر از ۰/۸؛ سازه از نظر پایایی مرکب خیلی خوب است.	۰/۸۲۱	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۸۱۸	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
بالاتر از ۰/۹؛ سازه از نظر پایایی مرکب عالی است.	۰/۹۲۰	انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی

همان‌طور که در نگاره شماره (۳)، مشاهده می‌شود، ضریب CR برای متغیر انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی در حد عالی، برای متغیرهای عوامل پذیرش و مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در حد خوب و برای متغیرهای قابلیت عملکرد و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در حد خیلی خوب است.

در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، انتخاب گویه‌ها براساس بار عاملی استاندارد صورت می‌گیرد و پایایی متغیرها نیز عمدتاً از طریق بارهای عاملی سنجیده می‌شود. همچنین برای ارزیابی روایی هم‌گرا هر سازه، از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) استفاده می‌شود که نشان‌دهنده میزان واریانس مشترک میان سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار AVE باید حداقل برابر ۰/۵ (و در برخی منابع ۰/۴) باشد تا بتوان روایی هم‌گرای مطلوب را تأیید کرد.

نگاره ۴: روایی هم‌گرایی سازه‌ها

نتیجه	AVE	متغیر
روایی معتبری دارد. یعنی؛ سازه مورد نظر بالاتر از ۰/۵	۰/۵۷۲	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۷۵۵	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۶۱۳	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۷۳۷	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۸۱۶	انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی

باتوجه به نگاره شماره (۴)، مشاهده می‌شود که AVE برای کلیه متغیرها در حد مطلوب بوده‌است.

روایی واگرا با استفاده از روش فورنل و لارکر مورد ارزیابی قرار گرفت. مطابق نگاره شماره (۵)، روایی واگرا زمانی در سطح قابل قبول است که مقدار AVE هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی آن سازه با سایر سازه‌ها باشد. در ماتریس فورنل و لارکر، جذر مقدار AVE متغیرها در قطر اصلی ماتریس همبستگی قرار می‌گیرد. همان‌طور که در نگاره شماره (۵) مشاهده می‌شود، مقدار جذر AVE در قطر اصلی از مقادیر همبستگی میان سازه‌ها که در خانه‌های زیرین ماتریس قرار دارند بیشتر است؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که هر سازه تعامل قوی‌تری با شاخص‌های خود نسبت به سازه‌های دیگر دارد و روایی واگرایی سازه‌ها در حد مطلوب است.

نگاره ۵: روایی واگرایی سازه‌ها

متغیر	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی
عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	۰/۵۲				
مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	۰/۴۱	۰/۳۸			
قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	۰/۳۵	۰/۳۵	۰/۷۸		
چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	۰/۲۲	۰/۲۰	۰/۵۱	۰/۶۱	
انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی	۰/۳۰	۰/۱۶	-۰/۰۶	۰/۱۳	۱/۰۰

این نتیجه، حاکی از روایی و اگرایی مناسب و برازش خوب مدل‌های اندازه‌گیری است. شاخص R^2 میزان تأثیر متغیرهای برون‌زا بر متغیرهای درون‌زای مدل را اندازه‌گیری می‌کند و تنها برای متغیرهای وابسته محاسبه می‌شود. براساس معیارهای رایج، اگر مقدار R^2 برابر یا بالاتر از ۰/۱۹ باشد، توان پیش‌بینی متغیر مستقل ضعیف است؛ اگر برابر یا بالاتر از ۰/۳۳ باشد، توان پیش‌بینی متوسط و اگر برابر یا بالاتر از ۰/۶۷ باشد، توان پیش‌بینی قوی تلقی می‌شود. بر این اساس، متغیرها در این مطالعه، همان‌گونه که در نگاره شماره (۶) نشان داده شده، به‌عنوان متغیرهای درون‌زا شناسایی شدند.

نگاره ۶: وضعیت متغیرهای وابسته با معیار شاخص R^2

متغیر	ضریب R^2	نتیجه
انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی	۰/۷۴۸	قابلیت متغیرهای مستقل در پیش‌بینی انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی قوی است.

معیار Q^2 ، که با عنوان آزمون ارتباط پیش‌بین یا CV-REV نیز شناخته می‌شود، توسط استون و گیرز معرفی شده و نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی مدل است. براساس این معیار، اگر مقدار Q^2 برای سازه درون‌زا بیشتر از ۰/۰۲ باشد، قدرت پیش‌بینی سازه ضعیف تلقی می‌شود؛ اگر بیش از ۰/۱۵ باشد، قدرت پیش‌بینی متوسط است و چنانچه بزرگ‌تر از ۰/۳۵ باشد، قدرت پیش‌بینی سازه برون‌زا قوی ارزیابی می‌شود.

نگاره ۷: وضعیت متغیرهای وابسته با معیار Q^2

متغیر	SSO	SSE	Q^2	نتیجه
انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی	۶۰۴/۲۱۰	۶۵۱/۷۱۹	۰/۶۷۲	بیش‌تر از ۰/۳۵ یعنی؛ قدرت پیش‌بینی سازه قوی است.

نتایج نگاره شماره (۷)، نشان‌دهنده آن است که قدرت پیش‌بینی سازه‌های مربوط به متغیرهای مستقل، قوی بوده است.

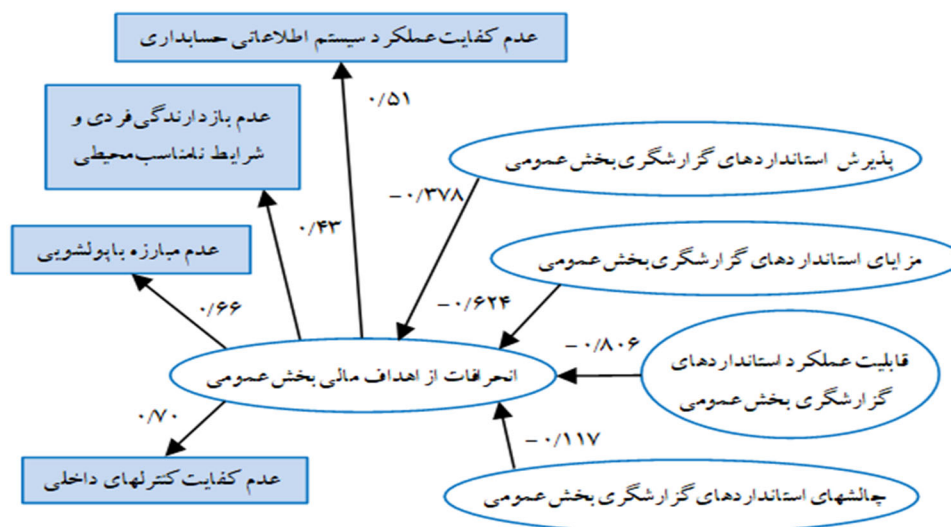
معیار Community که توسط استون و گیرز معرفی شده است، میزان تغییرپذیری شاخص‌ها

را توسط سازه مربوط به خود اندازه‌گیری می‌کند و کیفیت مدل اندازه‌گیری را ارزیابی می‌نماید. این معیار از میانگین مقادیر مربع شده بارهای عاملی بین شاخص و سازه مرتبط حاصل می‌شود. بر این اساس، اگر مقدار Community برای یک سازه درون‌زا بیش از ۰/۰۲ باشد، قدرت پیش‌بینی سازه ضعیف است؛ اگر بیش از ۰/۱۵ باشد، قدرت پیش‌بینی متوسط و اگر بزرگ‌تر از ۰/۳۵ باشد، نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی قوی سازه برون‌زای مرتبط است.

نگاره ۸: میزان تغییرپذیری شاخص‌ها توسط سازه با معیار Communaity

نتیجه	Communaity	متغیر
متوسط	۰/۲۵۸	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۲۶۶	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۳۱۹	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
قوی	۰/۴۷۲	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۵۶۰	انحراف‌ها از اهداف مالی بخش عمومی

برای آزمون فرضیه‌ها، از روش معادلات ساختاری با رویکرد PLS بهره گرفته شد. از آنجاکه مدل دارای کیفیت مطلوبی بود، مدل معادلات ساختاری برازش یافته و سپس میزان معناداری آن و نیز تأثیر هر یک از سازه‌ها بر متغیر وابسته مورد تحلیل قرار گرفت. بر همین اساس، پس از برازش مدل، بررسی شد که روابط موجود میان سازه‌ها و متغیر وابسته تا چه حد معنادار بوده و قدرت تبیین مدل در چه سطحی قرار دارد. مدل نهایی برازش‌یافته در تصویر شماره (۳) ارائه شده است.



تصویر ۳: مدل برازش داده معادلات ساختاری متغیرها

در ادامه تحلیل، از روش بوت‌استرپ برای محاسبه آماره T استفاده شد. با استناد به مقادیر حاصل‌شده که در تصویر شماره (۳) نمایش داده شده‌اند، امکان تصمیم‌گیری درخصوص معناداری یا عدم معناداری روابط میان سازه‌ها فراهم گردید. بر این اساس، اگر مقدار آماره T بیشتر از $۱/۹۶$ یا کمتر از $-۱/۹۶$ باشد، رابطه میان سازه‌ها با سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار تلقی می‌شود و فرضیه مربوطه مورد تأیید قرار خواهد گرفت.

نگاره ۹: وضعیت روابط بین سازه‌ها با الگوی بوت‌استرپ

شماره فرضیه	مشخصه متغیر	آماره T	نتیجه رابطه بین سازه
اول	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحرافات از اهداف مالی	۲/۱۳۱	کوچک‌تر از $۱/۹۶$ - یا بزرگ‌تر از $۱/۹۶$ ؛ وجود رابطه معنادار بین سازه‌ها
دوم	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحرافات از اهداف مالی	۳/۲۰۹	
سوم	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحرافات از اهداف مالی	۳/۸۲۱	
چهارم	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحرافات از اهداف مالی	۶/۸۲۳	

پس از برازش مدل با آزمون معنی‌داری ضریب رگرسیونی برآوردشده، وجود یا عدم وجود رابطه معنی‌دار در اثر هر یک از عوامل استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌ها از اهداف مالی، بررسی شد.

نگاره ۱۰: برازش مدل معادلات ساختاری اثر عوامل بر انحراف‌ها از اهداف مالی

مقدار احتمال	آماره آزمون	انحراف استاندارد	ضریب	مشخصه متغیر
۰/۰۰۰	۲/۱۳۱	۰/۰۱۳	-۰/۳۷۸	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحراف‌ها از اهداف مالی
۰/۰۰۱	۳/۲۰۹	۰/۰۸۲	-۰/۶۲۴	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحراف‌ها از اهداف مالی
۰/۰۱۱	۳/۸۲۱	۰/۰۰۷	-۰/۸۰۶	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحراف‌ها از اهداف مالی
۰/۰۰۰	۶/۸۲۳	۰/۰۳۵	-۰/۱۱۷	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← انحراف‌ها از اهداف مالی

درخصوص تأثیر عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌ها از اهداف مالی، باتوجه‌به این‌که مقدار احتمال حاصل کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر مبنی بر عدم معناداری این تأثیر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر کاهش انحراف‌های مالی مؤثرند. همچنین، باتوجه‌به ضریب برآوردشده -۰/۳۷۸، این رابطه از نوع معکوس و با شدتی نسبتاً ضعیف ارزیابی می‌شود؛ بدین معنا که پذیرش این استانداردها، موجب کاهش انحراف‌های مالی خواهد شد (تأیید فرضیه اول).

در رابطه با تأثیر مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحراف‌ها از اهداف مالی، باتوجه‌به آن‌که مقدار احتمال به‌دست‌آمده کمتر از ۰/۰۵ است، فرضیه صفر مبنی بر بی‌تأثیر بودن این متغیر رد می‌شود. بنابراین، می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد اظهار داشت که مزایای ناشی از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر کاهش انحراف‌های مالی مؤثر است. همچنین، ضریب برآوردشده این متغیر برابر با -۰/۶۲۴ بوده که حاکی از وجود رابطه‌ای معنادار و

معکوس با شدت نسبتاً قوی است (تأیید فرضیه دوم پژوهش).

درخصوص تأثیر قابلیت عملکرد استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی بر انحراف‌ها از اهداف مالی، باتوجه‌به این‌که مقدار احتمال به‌دست‌آمده کمتر از ۰/۰۵ است، فرضیه صفر آزمون معناداری ضریب این متغیر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که قابلیت عملکرد استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی تأثیری معنادار بر کاهش انحراف‌های مالی دارد. همچنین، ضریب این متغیر برابر با ۰/۸۰۶- برآورد شده که نشان‌دهنده رابطه‌ای معکوس و معنادار با شدت قوی میان متغیر مذکور و انحراف‌های مالی است (تأیید فرضیه سوم پژوهش).

درخصوص تأثیر چالش‌های مرتبط با استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی بر انحراف‌ها از اهداف مالی، باتوجه‌به آن‌که مقدار احتمال به‌دست‌آمده کمتر از ۰/۰۵ است، فرضیه صفر مبنی بر بی‌تأثیر بودن این متغیر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که چالش‌های مرتبط با اجرای این استانداردها، تأثیری معنادار بر انحراف‌های مالی دارند. همچنین، ضریب برآوردشده این متغیر برابر با ۰/۱۱۷- بوده که حاکی از وجود رابطه‌ای معکوس با شدت ضعیف است (تأیید فرضیه چهارم پژوهش).

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

۵.۱. بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد استقرار و به‌کارگیری استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی در دانشگاه علوم‌پزشکی مشهد می‌تواند نقش مؤثری در کاهش انحراف‌ها از اهداف مالی ایفا کند. نتایج حاکی از آن است که چهار بُعد اصلی این استانداردها شامل پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌ها، همگی رابطه‌ای معنادار و معکوس با انحراف‌های مالی دارند. این امر بیانگر آن است که هرچه میزان انطباق عملی با الزامات گزارش‌گری بخش عمومی افزایش یابد، سطح شفافیت مالی ارتقا یافته و فضای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه محدودتر می‌شود.

در بعد پذیرش استانداردها، نتایج همسو با تسفا (۲۰۱۲) و ماززی و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که نهادهای پذیرنده این استانداردها در فرآیندهای مالی، موجب افزایش انسجام اطلاعات و بهبود پاسخ‌گویی مدیران می‌شود. همچنین، مزایای ناشی از اجرای این استانداردها، به‌ویژه در حوزه مقایسه‌پذیری و قابلیت اتکای اطلاعات مالی، به مدیران امکان می‌دهد ارزیابی دقیق‌تری از عملکرد مالی انجام دهند و تصمیمات مبتنی بر شواهد اتخاذ کنند. این موضوع در بخش عمومی، که

مدیریت منابع با منافع عمومی پیوند مستقیم دارد، از اهمیت دوچندان برخوردار است. از سوی دیگر، قابلیت عملکرد استانداردها به‌عنوان شاخصی از میزان کارآمدی اجرایی آن‌ها، نشان داد که کیفیت اجرای استانداردها به‌مراتب مهم‌تر از صرف پذیرش صوری آن‌هاست. چنانچه استانداردها به شکل صحیح در رویه‌های عملیاتی پیاده‌سازی شوند، ساختار کنترل داخلی تقویت شده و انحراف‌های مالی به‌طور معناداری کاهش می‌یابد. افزون بر آن، یافته‌ها نشان می‌دهد حتی چالش‌های مرتبط با اجرای استانداردها، از طریق افزایش حساسیت و دقت حرفه‌ای حسابداران و مدیران مالی، می‌تواند به ارتقای شفافیت و بهبود کیفیت گزارشگری منجر شود.

در مجموع، نتایج این پژوهش تأکید می‌کند که استقرار مؤثر استانداردهای گزارشگری بخش عمومی نه صرفاً یک الزام فنی، بلکه ابزاری راهبردی برای ارتقای حکمرانی مالی، تقویت پاسخ‌گویی و کاهش انحراف‌ها در نهادهای عمومی است. این یافته‌ها می‌تواند مبنایی عملی برای سیاست‌گذاران مالی و مدیران بخش عمومی در راستای بازطراحی نظام گزارشگری، توسعه برنامه‌های آموزشی تخصصی و بهبود فرآیندهای نظارتی در سازمان‌های دولتی، به‌ویژه در حوزه سلامت، فراهم آورد.

در نهایت، ارتقای سطح دانش حرفه‌ای حسابداران و مدیران مالی نسبت به استانداردهای گزارشگری، زمینه‌ساز افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، اعتماد ذی‌نفعان و کارایی تصمیم‌گیری‌های مالی خواهد بود؛ امری که نقش تعیین‌کننده‌ای در بهبود عملکرد مالی و صیانت از منابع عمومی ایفا می‌کند.

۵.۲. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

باتوجه به یافته‌های پژوهش مبنی بر تأثیر معنادار و معکوس چهار عامل پذیرش، مزایا، قابلیت عملکرد و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر انحرافات مالی، و با تأکید بر این که قابلیت عملکرد استانداردها قوی‌ترین اثر را بر کاهش انحرافات مالی داشته است، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌گردد: الف) به دانشگاه علوم پزشکی مشهد توصیه می‌شود یک سیستم ارزیابی داخلی از میزان اجرای صحیح استانداردها با شاخص‌هایی نظیر درصد تطابق گزارش‌های ماهانه با استاندارد شماره ۱ طراحی نماید؛ ب) باتوجه به ضریب تأثیر مزایا، انتشار گزارش‌های مالی شش‌ماهه دانشگاه در وب‌سایت عمومی به منظور افزایش شفافیت پیشنهاد می‌گردد؛ ج) باوجود ضریب ضعیف‌تر چالش‌ها، تشکیل کارگروه حل چالش‌های اجرایی استانداردها با حضور حسابرس داخلی،

مدیر مالی و نماینده دیوان محاسبات توصیه می‌شود؛ د) در سطح سیاست‌گذاری ملی، بازنگری در آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۰ استاندارد شماره ۱ و طراحی سازوکارهای تشویقی و تنبیهی توسط سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌گردد.

در حوزه پژوهشی، نتایج نشان داد که ساختار گزارشگری مالی دانشگاه علوم پزشکی از منظر نحوه ارائه اطلاعات، ظرفیت هم‌سویی بالایی با چارچوب مفهومی گزارشگری بخش عمومی دارد. از این‌رو، انجام مطالعات مشابه در سایر سازمان‌های دولتی پس از استقرار کامل حسابداری تعهدی و اجرای یکپارچه استانداردها، می‌تواند به تعمیم‌پذیری نتایج کمک نماید. همچنین، پژوهش‌های آینده می‌توانند به بررسی تطبیقی صورت‌های مالی با استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی، نقش حسابرسی مستقل در ارتقای کیفیت اطلاعات مالی و تحلیل مقایسه‌ای اثر استانداردها در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه بپردازند. تکرار این مطالعه با استفاده از داده‌های واقعی صورت‌های مالی نیز می‌تواند شواهد عینی‌تری درخصوص کارایی استانداردها ارائه دهد. همچنین دامنه انحرافات مالی محدود به موارد مذکور در این پژوهش نیست و پژوهشگران در مطالعات آتی می‌توانند سایر مصادیق از جمله مغایرت‌های سیستمی، مشکلات ثبت دارایی‌ها و عدم تطابق با استانداردهای گزارشگری را نیز بررسی کنند.

ملاحظات ساختاری و اجرایی پژوهش، محدودیت‌هایی را در مسیر جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها ایجاد کرد. از جمله، محرمانه تلقی شدن صورت‌های مالی دانشگاه علوم پزشکی مشهود، امکان بهره‌گیری از داده‌های واقعی مالی را منتفی ساخت و پژوهش ناگزیر به استفاده از ابزار پرسش‌نامه شد. علاوه‌براین، به دلیل پراکندگی جغرافیایی واحدها و عدم امکان دسترسی کامل به تمامی کارکنان مالی، تخمین دقیق حجم جامعه آماری ممکن نبود. بر همین اساس، نمونه‌گیری بر مبنای فرمول کوکران انجام شد و باوجود توزیع گسترده پرسش‌نامه‌ها، در نهایت ۱۸۴ پرسش‌نامه معتبر در تحلیل نهایی مورد استفاده قرار گرفت.

یادداشت

- | | |
|----------------------|------------|
| 1. Hadid & Al-Sayedb | 2. Vincent |
| 3. Mazzi | 4. Cressey |
| 5. Albrecht | 6. Free |
| 7. Hirschi | 8. Gong |
| 9. Gastón & Jarne | 10. Kato |
| 11. Kim | 12. Tesfa |

- | | |
|---------------------|----------------------------|
| 13. Cooke & Wallace | 14. Iyoha & Faboyede |
| 15. Paul Volker | 16. Beyer |
| 17. Hirts | 18. Nurwati & Wan-Hussin |
| 19. Sunday & Gospel | 20. Odriozola & Etxeberria |

منابع

الف. فارسی

- اکبرزاده، الناز؛ زینالی، مهدی؛ علی‌نژادساروکلائی، مهدی و برادران حسن‌زاده، رسول. (۱۴۰۰). رابطه‌ی خودشیفتگی مدیران و لحن خوش‌بینانه‌ی گزارشگری مالی: نقش تعدیلی مدیریت سود. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸ (۷۲): ۱۶۹-۱۹۲.
- اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر و احمدیان، وحید. (۱۳۹۶). فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶ (۳۴): ۴۷-۸۷.
- بادآورن‌پندی، یونس و امانی‌دادگر، بابک. (۱۴۰۰). مروری بر مبانی حسابداری و نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی؛ با تأکید بر دانشگاه‌های علوم پزشکی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳۵: ۱۷-۳۶.
- بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۳). مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری دولت یا بخش خصوصی. *نشریه‌ی حسابرس*، ۱۹: ۴۲-۴۰.
- حبیب‌پورگتابی، کرم و صفری‌شمالی، رضا. (۱۳۹۴). *راهنمای جامع استفاده از SPSS در تحقیقات پیمایشی (تحلیل داده‌های کمی)*. انتشارات لویه.
- دوردی‌نژادکر، آی‌تک و سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). ادراک استانداردهای گزارشگری بخش عمومی و تأثیر آن بر رفتار مالی. *تصمیم‌گیری و تحقیق در عملیات*، ۴ (۱): ۱۵-۲۸.
- محبی، احسان، باباجانی، جعفر، سلیمی، جواد و تقوی‌فرد، محمدتقی. (۱۴۰۲). شناسایی اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران. *حسابداری دولتی*، ۱۰ (۱): ۹۳-۱۱۰.
- مسعودی، یونس، ودیعی، محمدحسین و حصارزاده، رضا. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخگویی مدیران دولتی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۹ (۱۷): ۴۸۰-۴۴۷.

معینیان، داوود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۳-۱۰۴.

نعمان‌السلطانی، هدیل محمد. (۱۴۰۱). نقش سیستم حسابداری در شناسایی انحرافات و کاهش فساد مالی در شرکت‌های عراقی. پایان‌نامه‌ی کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده‌ی علوم اداری و اقتصادی.

ب. انگلیسی

- Akbarzadeh, E., Zinali, M., Ali Nejad Sarukolai, M. & Baradaran Hasan Zadeh, R. (1400). The relationship between managers' narcissism and the optimistic tone of financial reporting: the moderating role of earnings management. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 18(72): 169-192. [In Persian]
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., Albrecht, C. O., & Zimbelman, M. F. (2015). *Fraud examination* (5th ed.). Cengage Learning.
- Badavar Nehandi, Y. & Amani Dadgar, B. (1400). An overview of the basics of accounting and the financial reporting system of universities and higher education institutions; With an emphasis on universities of medical sciences. *Accounting and Auditing Studies*, 35: 17-36. [In Persian]
- Beyer, A. (2005). *Capital market prices, management forecasts and earnings management*. Job Market Paper, Northwestern University.
- Bozorg Asl, M. (2004). Responsibility for developing government or private sector accounting standards. *Auditor's Journal*, 19: 40-42. [In Persian]
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. The Free Press.
- Dordi Nejad Kar, A. & Saeedi, P. (2018). Perception of public sector reporting standards and its impact on financial behavior. *Journal of Decision Making and Research in Operations*, 4(1): 15-28. [In Persian]
- Etemadi, H., Sepasi, S. and Ahmadian, V. (2016). Meta-analysis of the effects of adopting international financial reporting standards on the quality of financial reporting. *Experimental Accounting Research*, 6(34): 47-87. [In Persian]
- Free, C. (2015). Broadening the fraud triangle: Instrumental climate and fraud. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 41-56.
- Gastón, S.C. & Jarne Jarne, J.I. (2021). An international comparison of incentives for earnings management in order to meet analysts' forecasts.

- Spanish Accounting Review*, 24(1): 75-89.
- Gong, G., Yue Li, L. & Xie, H. (2009). The association between management earning forecast errors and accruals. *Accounting Review*, 84(2): 497-530.
- HabibPour Gotabi, K. & Safari Shomali, R. (2015). *A comprehensive guide to using SPSS in survey research (quantitative data analysis)*. Loya Publications. [In Persian]
- Hadid, W. & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50: 1-17.
- Hirschi, T. (1969). *Causes of delinquency*. University of California Press.
- Hirts, E., Koonce, L. & Vankataraman, S. (2008). Management earnings forecasts: a review and framework. *Accounting Horizons*, 22(3): 315-338.
- Kato, K., Skinner, D.J. & Kunimura, M. (2009). Management forecasts in Japan: An empirical study of forecasts that are effectively mandated. *The Accounting Review*, 84(5): 1575-1606.
- Kim, J. (2021). Earnings attributes that contribute to analyst forecasting errors: Empirical evidence from Korea. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(8): 647-658.
- La Rosa, E. (2019). The impact of self-efficacy for voice behavior, supervisor, responsiveness and quality leader-member exchange on employee organizational commitment. *Leadership Studies*, 5(8): 1-24.
- Masoudi, Y., Vadieli, M. & Hesarzadeh, R. (2024). Investigating the effect of factors affected the application of public sector reporting standards on the accountability of government managers: Evidence from Mashhad University of Medical Sciences. *Value and Behavioral Accounting*, 9(17), 447-480. [In Persian]
- Mazzi, M., Slack, R., Tsalavoutas, I. & Tsofigkas, F. (2020). Country-level corruption and accounting choice: Research & development capitalization under IPSAS. *The British Accounting Review*, 51(5): 65-73.
- Moeiniyan, D. & pourzamani, Z. (2017). Financial reporting quality based on public sector accounting standards for information Presentation. *Governmental Accounting*, 3(2), 93-104. [In Persian]
- Mohebi, E., Babajani, J., Salimi, J. & Taghavi fard, M. T. (2024). Identifying users' objectives and information needs of financial reports of regional electricity companies in Iran. *Governmental Accounting*, 10(1), 93-110. [In Persian]
- Noman A. S. & Hadeel M. (2023). *The role of the accounting system in identifying deviations and reducing financial corruption in Iraqi*

- companies*. Master's thesis in accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Faculty of Administrative and Economic Sciences. [In Persian]
- Nurwati, A. A. Z. & Wan Hussin, W. N. (2010). Corporate governance and earnings forecasts accuracy. *Asian Review of Accounting*, 18(1): 50-67.
- Odriozola, A. M. & Etxeberria, Á. I. (2021). Determinants of corporate anti-corruption disclosure: The case of the emerging economics. *Sustainability*, 13(6), 34-62.
- Sunday, Z. & Gospel, Ch. (2024). Public sector accounting standard adoption and quality of financial reporting in higher institutions in rivers and Bayelsa States, Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 12(3), 1-39.
- Tesfu, F. F. (2012). *The adoption of international financial reporting standards (IPSAS) in Ethiopia: Benefits and key challenges*. A Thesis Submitted to The Department of Accounting and Finance, College of Business and Economics. Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Masters of Science in Accounting and Finance. Addis Ababa University. Addis Ababa, Ethiopia.
- Vincent, W, JuChen, P. & Schuckert, M. (2019). Managing customer citizenship behaviour: The moderating roles of employee responsiveness and organizational reassurance. *Tourism Management*, 59: 23-35.