

## بررسی عوامل مؤثر بر تحقق شفافیت مالی - حسابداری در صنعت نفت

علیرضا سویدی<sup>۱\*</sup>، آرزو امیدوی فر<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

تاریخ پذیرش ۱۴۰۲/۰۷/۲۶

## چکیده

سلامت اداری و مقابله با فساد، یکی از راهکارهای حفظ حقوق شهروندان در سازمان‌های دولتی است. ارتقاء سطح شفافیت مالی - حسابداری شرکت ملی نفت ایران به‌عنوان یکی از مهم‌ترین شرکت‌های دولتی به‌دلیل حجم گردش مالی محسوب می‌شود. این مطالعه با هدف بررسی عوامل مؤثر بر تحقق شفافیت مالی - حسابداری در صنعت نفت انجام شده است. این پژوهش یک مطالعه کاربردی است که با رویکرد توصیفی - پیمایشی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش، مدیران ارشد شرکت ملی نفت ایران می‌باشند و نمونه منتخب، متشکل از ۱۰۵ نفر با استفاده از فرمول کوکران است. پرسشنامه محقق ساخته در این مطالعه برای جمع‌آوری اطلاعات شامل ۷ بعد و ۳۶ گویه می‌باشد، که بر مبنای طیف لیکرت طراحی شده است. روایی پرسشنامه با استفاده از روش روایی محتوا و واگرا مورد تأیید قرار گرفت. پایایی پرسشنامه با سنجش ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تأیید شد. مدل پیشنهادی این تحقیق بر اساس مرور ادبیات پژوهش طراحی شده است. برای آزمون فرضیات از تکنیک حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار اسمارت پی.ال.اس استفاده شده است. نتایج تحلیل نشان داد که عوامل سازمانی، بین‌المللی‌سازی، عملکرد نهادهای نظارتی، مکانیسم‌های کنترل داخلی، استانداردهای حسابداری و حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی - حسابداری دارد.

کلمات کلیدی: سلامت اداری، شفافیت مالی، حسابداری، نظارت مالی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، مدیریت، دانشجو، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران [d97soveidiaireza@stumail.iaubir.ac.ir](mailto:d97soveidiaireza@stumail.iaubir.ac.ir)  
<sup>۲</sup> کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، رامهرمز، ایران [omidifararezo59@gmail.com](mailto:omidifararezo59@gmail.com)

## ۱- مقدمه

با توجه به رسوایی‌های فساد و سوء مدیریت که بخش دولتی را در سراسر جهان تحت تأثیر قرار داده است، تقاضاها و فشارهای ذینفعان برای دستیابی به شفافیت بیشتر افزایش یافته است (رلا<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). فساد اداری پدیده‌ای پیچیده و چندبعدی است که به دلایل متعددی به وجود می‌آید و آثار متعددی را در پی دارد که در نقش‌ها و جنبه‌های گوناگون خود را نشان می‌دهد. گستردگی و پیچیدگی فساد اداری در دو دهه اخیر به صورت تصاعدی افزایش یافته و این مسئله به خصوص در کشورهای در حال توسعه بیش از سایر کشورها قابل مشاهده است. شواهد نشان می‌دهد که فساد اداری در بخش صنعت یکی از دلایل اصلی عدم پیشرفت کشورهای در حال توسعه است (عبود<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به اهداف فساد اداری که متمرکز بر دستیابی نامشروع به قدرت است، تقریباً در تمامی پرونده‌های فساد اداری، مسئله منابع مالی و کسب نامشروع این منابع به عنوان کانال اصلی فساد دیده می‌شود. از این رو شفافیت مالی به عنوان یکی از شاخص‌های اصلی سلامت سازمانی و یکی از مهم‌ترین عوامل بازدارنده فساد مورد توجه محققان، مدیران سازمان‌ها و همچنین حکومت‌های مختلف قرار گرفته است (آندرونیسیانو<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). نتایج بدست آمده از شواهد تجربی نیز نشان می‌دهد که همواره یک رابطه منفی بین شفافیت مالی و فساد اداری وجود دارد (هوانگ<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ باریک<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

امروزه متخصصان مالی باید اهمیت الزامات شفافیت حسابداری را درک کنند تا بخواهند کسب و کارشان موفق باشد. با گسترش الزام به شفافیت از افراد به مؤسسات، در کنار فشارهای فزاینده بر شرکت‌ها برای پاسخگویی در برابر ذینفعانی مانند سرمایه‌گذاران، کارمندان، تأمین‌کنندگان، دولت‌ها و مشتریان، شفافیت مالی-حسابداری معنای کاملاً جدیدی به خود گرفته است (گولو<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). گزارش‌های مالی پیچیده و غیرشفاف هیچ سرنخی در

1. Rella  
2. Aboud  
3. Androniceanu  
4. Hoang  
5. Barik  
6. Gullo

مورد ریسک‌های واقعی درگیر و مبانی واقعی سازمان مورد نظر ارائه نمی‌دهند. حرکت روبه‌جلو در امور مالی، به این معنی است که گزارش‌های مالی باید شفاف باشد تا سرمایه‌گذاران بتوانند به راحتی جزئیات مالی شرکت خود را درک کنند. از طرف دیگر در سازمان‌های دولتی و صنایع وابسته به آن که کنترل دولت مرکزی بیشتر است، استفاده از رویکرد شفاف‌سازی مالی باعث افزایش اعتماد عمومی کلیه شهروندان نسبت به دولت خواهد شد. در مقابل، ارائه اطلاعات مبهم و حتی گمراه‌کننده باعث ایجاد نوعی بدبینی در جامعه راجع به نظام حکمرانی می‌شود (پرومبسکیو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

امروزه سرمایه‌گذاران انتظار دارند که بتوانند دقیقاً ببینند که یک شرکت چگونه دارایی‌ها، درآمدها و بدهی‌های خود را مدیریت می‌کند و این انتظار شامل کسانی می‌شود که مایلند سرمایه‌گذاری‌های خود را به صورت در لحظه<sup>۲</sup> نظارت کنند و عملکرد شرکت را ارزیابی کنند. در این راستا استفاده از استانداردهای حسابداری یک گام مؤثر جهت افزایش شفافیت و سلامت مالی در نظر گرفته می‌شود. در واقع اقدامات حسابداری به منزله فیلتر اصلی در ارائه صورت‌های مالی شفاف، قابل فهم، فاقد دست‌کاری و قابل اعتماد محسوب می‌شوند. به عبارت دقیق‌تر، شفافیت مالی بیش از هر چیز به وجود یک سیستم حسابداری مطمئن و دقیق بستگی دارد (ویسونو<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

صنعت نفت یکی از صنایع مادر در کشور و از مهم‌ترین منابع ارزآوری دولت محسوب می‌شود. در این راستا افزایش سلامت مالی و ارتقاء سطح شفافیت مالی-حسابداری شرکت ملی نفت ایران به عنوان مهم‌ترین شرکت دولتی به دلیل حجم گردش مالی صنعت نفت و اهمیت آن در تأمین درآمدهای ارزی کشور از جمله اصلاحاتی است که صنعت نفت و گاز کشور بدان نیاز دارد. از طرف دیگر فقدان شفافیت مالی باعث شده است که میزان سرمایه‌گذاری افراد در این صنعت کمتر از سطح مورد انتظار باشد. یکی از مهم‌ترین علل ضعف مالی شرکت ملی نفت ایران فقدان توانمندی در تأمین مالی پروژه‌ها با وجود سابقه

1. Porumbescu

2. Real time

3. Wibisono

طولانی فعالیت در صنعت نفت به شیوه تعامل دولت با شرکت مذکور در قالب بودجه سنوایی برمی‌گردد. در چنین شرایطی، ارتقاء سطح شفافیت مالی در صنعت نفت می‌تواند به منزله گام بلندی برای این صنعت و نهایتاً رشد کل اقتصاد کشور در نظر گرفته شود. در چنین شرایطی لازم است عواملی که در تحقق شفافیت مالی-حسابداری نقش دارند به صورت منسجم مورد بررسی قرار گیرد؛ هرچند که بررسی ادبیات داخل کشور نشان می‌دهد تاکنون تلاش‌های زیادی در این حوزه انجام نشده است. به عبارت دقیق‌تر، با بررسی ادبیات پژوهش مشخص می‌شود که علی‌رغم تأکید مقالات مختلف بر لزوم شفافیت در صنعت نفت، تاکنون تحقیقات زیادی جهت ارزیابی عوامل مؤثر بر شفافیت مالی-حسابداری انجام نشده است. از طرفی دیگر بررسی ادبیات حاکی از آن است که در حالی که بخش بزرگی از مقالات پیشین صرفاً بر پیامدهای شفافیت مالی اشاره کرده‌اند، پیشایندهای شفافیت مالی-حسابداری کمابیش ناشناخته باقی مانده است. همانگونه که در یکی از مطالعات پیشین بیان شده است (آلکایده-مانوز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷)، بیش از آنکه به درک پیامدهای شفافیت نیاز داشته باشیم، به این نیاز داریم که بدانیم چه عواملی شفافیت مالی سازمان را ایجاد می‌کنند. این یک شکاف مهم در ادبیات پژوهش است. از طرف دیگر بخش بزرگی از تحقیقات مربوط به شفافیت/فساد در شرکتهای خصوصی و یا شرکتهای کوچک و متوسط انجام شده است (ایرانمنش و همکاران، ۲۰۲۳؛ آدوماکو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۱)؛ این شرکتهای تفاوت ماهوی با شرکتهای بزرگ دولتی داشته و لذا مکانیسم‌های موجد شفافیت مالی در آنها نیز تفاوت‌های زیادی دارد. بنابراین با در نظر گرفتن این موارد، در پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر تحقق شفافیت مالی-حسابداری در صنعت نفت پرداخته می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

داده‌های مالی و نتایج قابل‌اعتماد و به‌روز شده منظم، جزء ضروری اطلاع‌رسانی، نظارت، گزارش‌دهی و ارزیابی پیشرفت در جهت دستیابی به کار شایسته برای همه و اهداف توسعه پایدار است. یک سازمان مبتنی بر سلامت مالی، از داده‌های باز برای به اشتراک گذاشتن

<sup>۱</sup> Alcaide Muñoz

<sup>۲</sup> Adomako

پیشرفت عملکرد با مؤلفان، شرکا و عموم مردم استفاده می‌کند. سازمان بین‌المللی کار شفافیت را بخشی از فرآیند بزرگ‌تر حکمرانی آگاهانه و یادگیری سازمانی می‌داند. شفافیت، هر سازمانی را به یک شریک قابل اعتماد تبدیل می‌کند و مسئولیت‌پذیری آن را تضمین می‌کند (اورش<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). شفافیت مالی عمل به اشتراک‌گذاری اطلاعات مالی با کارکنان است. در رابطه شفافیت مالی-حسابداری اخیراً از مفهومی به نام مدیریت کتاب باز استفاده می‌شود. برنامه مدیریت کتاب باز در مورد مسئولیت، مالکیت، نتایج و رشد است. همه این چیزها در کنار هم قرار می‌گیرند تا سلامت سازمانی را در سازمان پیش ببرند (فودا<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).

عوامل سازمانی از جمله مهم‌ترین پیشایندهای تحقق شفافیت مالی محسوب می‌شوند. صنایع و سازمان‌های دولتی توسط محققان زیاد به‌عنوان اولین عنصری که می‌تواند بر میزان شفافیت اثرگذار باشد، شناسایی شده است (گرید سانچز<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). در این راستا، با توجه به تقاضاهای فزاینده برای کارایی، پایداری و شفافیت، از نهادهای دولتی با سابقه خواسته می‌شود تا از انتشار اطلاعات به‌عنوان ابزاری برای افزایش دیده شدن اقدامات خود و استراتژی تمایز استفاده کنند. این شرایط همچنین می‌تواند در صنایع مادر با قدمت بالا مصداق داشته باشد که می‌توانند از افشای اطلاعات برای اطمینان از جلب اعتماد سرمایه‌گذاران استفاده کنند (رلا و همکاران، ۲۰۲۲). سازمان‌های دولتی و خصوصی بزرگ‌تر معمولاً در معرض نظارت عمومی بیشتری قرار می‌گیرند و فشار بیشتری از طرف ذینفعان دریافت می‌کنند و بنابراین باید شفافیت بیشتری داشته باشند. علاوه بر این، آنها معمولاً دارای مقدار بیشتری از منابع پولی هستند که باید به جمع‌آوری و انتشار اطلاعات نیز اختصاص دهند. این امر منجر به افزایش تعهد مدیران ارشد چنین سازمان‌هایی به استفاده از استانداردهای حسابداری شود (هاشستتر<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). همچنین پیچیدگی سازمان، از نظر دپارتمان‌ها، تعداد ذینفعان علاقه‌مند به یادگیری در مورد سازمان، فعالیت‌های انجام شده و خدمات ارائه شده توسط سازمان‌های

1. Overesch

2. Fuadah

3. Garde Sanchez

4. Hochstetter

عمومی را افزایش می‌دهد و بنابراین ممکن است نیاز به شفافیت بیشتری داشته باشد. از دیدگاه تجربی، منز روسی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) رابطه بین پیچیدگی و افشای اطلاعات توسط دانشگاه‌ها را مورد بررسی قرار داد و رابطه معنی‌داری پیدا کرد. بر اساس مطالب فوق نخستین فرضیه این تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

H1: عوامل سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

بین‌المللی شدن مؤسسات و سازمان‌های دولتی نیز توسط ادبیات دانشگاهی به‌عنوان عاملی که می‌تواند بر سطح شفافیت تأثیر بگذارد، شناسایی شده است. بین‌المللی شدن یک عنصر مهم فزاینده برای مؤسسات و سازمان‌های عمومی است. بین‌المللی شدن به‌شدت با شهرت مؤسسات و سازمان‌های دولتی مرتبط است، زیرا شهرت بهتر باعث ایجاد مزیت رقابتی می‌شود. آنها باید برای ایجاد مزیت رقابتی در بازار رقابتی فزاینده، تصویر خوبی را حفظ یا توسعه دهند. در این راستا، سازمان‌ها می‌توانند برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی جدید که از وب‌سایت سازمان به‌عنوان منبع اصلی اطلاع از سازمان، فعالیت‌های انجام شده، خدمات ارائه شده و شرایط مالی دانشگاه‌ها استفاده می‌کنند، اطلاعات بیشتری را افشا کنند (منز روسی و همکاران، ۲۰۱۸). یکی از شاخص‌های قابل‌مشاهده جهانی شدن فعالیت‌های صنعتی، حجم فزاینده جریان سرمایه برون‌مرزی است. معاملات فرامرزی در اوراق قرضه و سهام در حال حاضر از ۹۰ تریلیون دلار در سال فراتر رفته است. دارایی‌های بانک‌های خارجی در آسیا در ۲۰ سال گذشته بیش از چهار برابر شده و به حدود ۷۰۰ میلیارد دلار رسیده است. همچنین میران فعالیت شرکت‌های چندملیتی در کشورهای مختلف از دهه ۱۹۹۰ تاکنون به شکل فزاینده‌ای افزایش یافته است (هانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). ژلوس و وی<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) دریافتند که سرمایه‌گذاران بین‌المللی کمتر در کشورهای غیرشفاف سرمایه‌گذاری می‌کنند و فرار سرمایه در این کشورها بیشتر است. کوپلووویچ و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که کشورهایی که شفافیت نظارتی بیشتری دارند، در صورت افزایش بار بدهی، نرخ بهره کمتری به اوراق قرضه دولتی خود پرداخت

1. Manes Rossi

2. Hung

3. Gelos & Wei

می‌کنند. منطق این یافته ساده است: سرمایه‌گذاران درک بهتری از آنچه در حوزه‌های سرمایه‌گذاری یک کشور می‌گذرد در زمانی که شفافیت نظارتی بالاست دارند. از این رو مشخص می‌شود که ورود به بازارهای جهانی یا همان بین‌المللی‌سازی به شکل قابل‌ملاحظه‌ای بر الزام سازمان‌های دولتی به استفاده از استانداردهای حسابداری تأثیر می‌گذارد؛ بنابراین، با توجه به پشتوانه گسترده نظری و تجربی، می‌توان فرضیه زیر را تدوین کرد (رامیرز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

## H2: بین‌المللی‌سازی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

عملکرد نهادهای نظارتی یکی دیگر از عواملی است که بر تمایل سازمان‌های دولتی جهت استفاده از استانداردهای حسابداری و به تبع آن بهبود سلامت و شفافیت مالی تأثیر دارد. نهادهای نظارتی توسط دولت‌ها یا سایر سازمان‌ها برای نظارت بر عملکرد و عادلانه بودن بازارهای مالی و شرکت‌هایی که در فعالیت‌های مالی شرکت می‌کنند، ایجاد می‌شوند. هدف نهادهای نظارتی، پیشگیری و بررسی تقلب، کارآمد و شفاف نگه‌داشتن بازارها و اطمینان از رفتار منصفانه و صادقانه با مشتریان و سایر ذینفعان است (ستیواتی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). شفافیت نظارتی مالی<sup>۳</sup> به در دسترس بودن داده‌های صنعت مالی که توسط ناظران عمومی می‌شود اشاره دارد. شفافیت نظارتی به‌عنوان اقدامی برای افزایش ثبات بازار و مشروعیت دموکراتیک مورد توجه بسیاری از دولت‌ها قرار گرفته است. همانند شفافیت مالی که مربوط به در دسترس بودن داده‌های مالی بخش عمومی است و شفافیت سیاست پولی که مربوط به داده‌هایی است که سیاست‌گذاران پولی برای تعیین نرخ بهره استفاده می‌کنند، مؤسسات مالی بین‌المللی شفافیت نظارتی را ترویج کرده‌اند. پس از بحران آسیای شرقی در اواخر دهه ۱۹۹۰، صندوق بین‌المللی پول (IMF) شفافیت را در آیین‌نامه اقدامات خود در مورد شفافیت در سیاست‌های پولی و مالی در سال ۱۹۹۹ گنجانده و استانداردهای انتشار داده‌ها را برای در دسترس قرار دادن داده‌های مالی از سال ۱۹۹۶۲ معرفی کرد (راز<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). صندوق بین‌المللی پول

<sup>1</sup>. Ramírez

<sup>2</sup>. Setyowati

<sup>3</sup>. Financial regulatory transparency

<sup>4</sup>. Raza

یک برنامه ارزیابی بخش مالی (FSAP) را ایجاد کرده است که بر اساس آن بازیابی داوطلبانه ثبات بخش‌های مالی و توسعه آن بخش‌ها را انجام می‌دهد. «شفافیت» یکی از ملاحظات کلیدی در این برنامه است. در حالی که تأیید انتشار بررسی FSAP صندوق بین‌المللی پول به عهده کشور مورد نظر است، اکثر آنها به صورت آنلاین در دسترس هستند و معمولاً شامل بررسی میزان رعایت استانداردها و کدهای صندوق توسط یک کشور خاص می‌شوند (بگنائو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

بر این اساس فرضیه زیر تدوین شده است:

H3: عملکرد نهادهای نظارتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

میزان پایبندی شرکت به پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و به تبع آن شفافیت مالی تا حد زیادی به مکانیسم‌های کنترل داخلی بستگی دارد. کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و سایر کارکنان یک واحد تجاری انجام می‌شود و برای ارائه اطمینان از قابل‌اعتماد بودن، دقیق و به‌موقع بودن اطلاعات مالی، انطباق با قوانین، مقررات، قراردادهای سیاست‌ها و رویه‌های قابل‌اجرا طراحی شده است (ایندریاسی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). کنترل داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. کنترل داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. حسابرسی داخلی نوعی سیستم کنترلی بوده که مدیران سازمان برای مشخص شدن کیفیت هزینه‌کردها و عملیات‌های مالی و آگاهی از وضعیت مالی شرکت و دارایی‌ها انجام می‌دهند (سوه<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۱). اگرچه کل هیئت‌مدیره مسئولیت امانت‌داری سازمان را بر عهده دارد، کمیته مالی نقش رهبری را در این زمینه ایفا می‌کند و اطمینان حاصل می‌کند که رویه‌های کنترل داخلی مناسب برای همه تراکنش‌های مالی در یک کتابچه راهنما مستند شده و توسط همه کسانی که با امور مالی سازمان

<sup>1</sup>. Begenau

<sup>2</sup>. Indriasih

<sup>3</sup>. Soh



درگیر هستند دنبال می‌شود. این کمیته همچنین در تعیین و به‌روزرسانی امضاکنندگان حساب‌های بانکی و همچنین اطمینان از وجود پوشش بیمه‌ای کافی، رعایت تمام مهلت‌های قانونی و دولتی و واریز مالیات به‌موقع، نقش خواهد داشت (ژانگ<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به شواهد متعدد مبنی بر اثربخشی کنترل داخلی در بهبود سلامت سازمانی و شفافیت مالی، فرضیه زیر توسعه داده شده است:

H4: مکانیسم‌های کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

استانداردهای حسابداری استانداردهای معتبر برای گزارشگری مالی هستند و منبع اصلی اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۲</sup> (GAAP) هستند. استانداردهای حسابداری نحوه شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای معاملات و سایر رویدادها را در صورت‌های مالی مشخص می‌کند. هدف آنها ارائه اطلاعات مالی به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، اعتباردهندگان، مشارکت‌کنندگان و سایرین است که در تصمیم‌گیری درباره تأمین منابع برای واحد تجاری مفید باشد (باریک و همکاران، ۲۰۲۳). استاندارد حسابداری مجموعه‌ای از شیوه‌ها و سیاست‌هایی است که برای سیستم‌بندی حسابداری و سایر عملکردهای حسابداری در بین شرکت‌ها و در طول زمان استفاده می‌شود. استانداردهای حسابداری برای ایجاد یک تصویر مالی کامل از سازمان، از جمله دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و حقوق صاحبان سهام اعمال می‌شود. بانک‌ها، سرمایه‌گذاران و آژانس‌های نظارتی برای اطمینان از مرتبط و دقیق بودن اطلاعات مربوط به یک واحد تجاری، روی استانداردهای حسابداری حساب می‌کنند (هایجا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). اصول پذیرفته شده حسابداری به‌شدت در بین واحدهای دولتی و خصوصی در کشورهای متعهد به سلامت اداری استفاده می‌شود. همچنین سازمان‌ها نهادهای چندملیتی ملزم به استفاده از این استانداردها هستند. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) استانداردهای حسابداری جوامع بین‌المللی را هنگام تهیه صورت‌های مالی ایجاد و تفسیر می‌کند (چو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). در مطالعه رلا و همکاران (۲۰۲۲) در سازمان‌های دولتی ایتالیا نشان داده شد

<sup>1</sup>. Zhang

<sup>2</sup>. generally accepted accounting principles

<sup>3</sup>. Haija

<sup>4</sup>. Cho

که استانداردهای حسابداری نقش مؤثری در شفافیت مالی این سازمان‌ها دارد. به همین ترتیب، ستیوواتی (۲۰۲۳) در بررسی عوامل مختلف دخیل در نظارت بر سلامت مالی سازمان‌های اندونزی به اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری اشاره کرده است. با توجه به ادبیات موجود، فرضیه زیر تدوین شده است:

H5: استانداردهای حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

حاکمیت شرکتی، مجموعه روابطی است بین سهامداران، مدیران و حسابرسان شرکت که متضمن برقراری نظام کنترلی به منظور رعایت حقوق سهامداران جزء و اجرای درست مصوبات مجمع و جلوگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی می‌باشد. این قانون که مبتنی بر نظام پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی استوار است مجموعه‌ای از وظایف و مسئولیت‌هایی است که باید توسط ارکان شرکت صورت گیرد تا موجب پاسخگویی و شفافیت گردد (هانگ، ۲۰۲۲). موضوع راهبری شرکتی از دهه ۱۹۹۰ در کشورهای صنعتی پیشرفته جهان نظیر انگلستان استرالیا و برخی کشورهای اروپایی مطرح شد. سابقه این امر به گزارش معروفی به نام "گزارش کدبری"<sup>۱</sup> برمی‌گردد که در سال ۱۹۹۲ منتشر شد و در این گزارش به برقراری سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی تأکید زیادی شده بود. بعدها در افشای ماجرای انتخابات واترگیت در آمریکا و همچنین اجرای تقلب در بازار سرمایه آمریکا در سال ۲۰۰۱ بابت تصویب قانونی به نام «ساربنز آکسلی» یا همان راهبری شرکتی شد (خرم‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۱). هدف اصلی قانون راهبری شرکتی «شفاف‌سازی و پاسخگویی» سازمانی می‌باشد لذا چنانچه در کشوری به موضوع پاسخگویی و شفافیت توجهی نشود و یا اساساً موضوع حکمرانی خوب مطرح نباشد آئین‌نامه راهبری شرکت‌ها کارساز نخواهد بود چون سازوکار راهبری شرکتی برخورد جدی با تخلفات شرکت‌ها و مدیران آنها می‌باشد که در این مورد در ایران سابقه خاصی وجود ندارد (ملکی و همکاران، ۱۴۰۱).

H6: حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

<sup>1</sup>. Cadbury report

پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود؛ چراکه در این پژوهش چارچوبی ارائه می‌شود که در تمام بخش‌های شرکت ملی نفت ایران قابل استفاده است. پارادایم این پژوهش از نوع پراگماتیسم است؛ زیرا هدف از این پژوهش ارائه چارچوبی برای بهبود سلامت مالی-حسابداری است. پژوهش حاضر دارای رویکرد کمی پیمایشی است. جامعه آماری در این بخش از پژوهش، شامل مدیران ارشد شرکت ملی نفت ایران می‌باشند. با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه موردنیاز محاسبه شد و از طریق روش نمونه‌برداری طبقه‌ای تصادفی، نمونه‌های نهایی انتخاب گردید.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[ \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]} = \frac{\frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2}}{1 + \frac{1}{144} \left[ \frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2} - 1 \right]} \approx 105$$

بنابراین نمونه‌ای به حجم ۱۰۵ نفر انتخاب شده است. طبقات انتخابی شامل واحد مدیریت عملیات، مدیریت منابع انسانی، مدیریت تعمیرات و نگهداری، مدیریت مالی، مدیریت امور حقوقی و مدیریت خدمات بوده است.

در این مطالعه از پرسشنامه محقق ساخته برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. بخش اول شامل سؤالات جمعیت شناختی جهت شناسایی ویژگی‌های دموگرافیک نمونه است. بخش دوم شامل سؤالات تخصصی است. این پرسشنامه دارای هفت بعد و ۳۶ گویه است. جهت ارزیابی روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها از چهار شاخص آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (CR)، ضریب rho و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. جهت آزمون فرضیات از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شده است. در روش PLS ترکیبی از ضریب و آماره t برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده می‌شود.

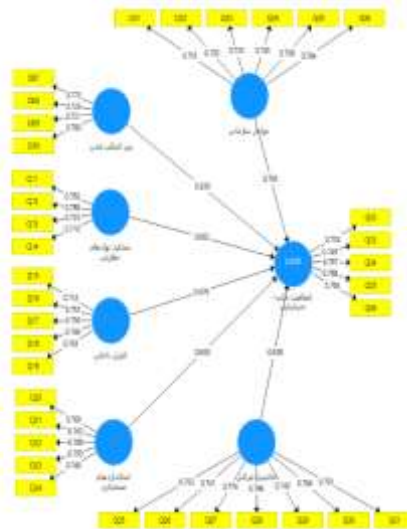
#### ۴- یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه در جدول ۱ بیان شده است. همان‌گونه که در جدول نشان داده شده است مقادیر بدست آمده همگی در ادامه قابل قبول قرار دارند و از این رو می‌توان از پایا و روا بودن ابزار اطمینان حاصل کرد.

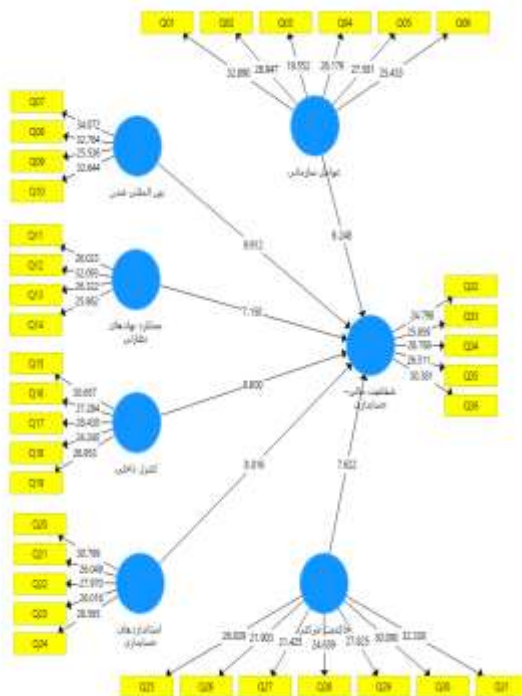
جدول ۱- مقادیر روایی و پایایی پرسشنامه

سازه	آلفای کرونباخ	(CR) پایایی ترکیبی	ضریب rho	AVE
عوامل سازمانی	۰/۸۳۲	۰/۹۴۲	۰/۸۳۳	۰/۵۶۲
بین‌المللی شدن	۰/۷۷۴	۰/۸۷۵	۰/۷۷۲	۰/۵۶۱
عملکرد نهادهای نظارتی	۰/۷۴۴	۰/۹۴۰	۰/۷۴۴	۰/۵۵۷
کنترل داخلی	۰/۸۰۴	۰/۹۱۵	۰/۸۰۵	۰/۵۳۶
استانداردهای حسابداری	۰/۸۱۲	۰/۹۲۰	۰/۸۱۲	۰/۵۲۱
حاکمیت شرکتی	۰/۸۵۵	۰/۸۷۵	۰/۸۵۵	۰/۵۷۲
شفافیت مالی - حسابداری	۰/۷۹۴	۰/۹۴۰	۰/۷۹۴	۰/۵۳۹

میزان روایی همگرا (AVE) برای تمامی سازه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ بدست آمده است. میزان آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز از ۰/۷ بزرگ‌تر است. با عنایت به یافته‌های حاصل از این مقیاس می‌توان به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخت. رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی پژوهش که در شکل ۲ آمده است رابطه متغیرهای اصلی پژوهش ارائه شده است.



شکل ۱ - نتایج اعتبارسنجی (تخمین استاندارد)



شکل ۲ - معناداری الگو (بوت استرپینگ)

H1: عوامل سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر عوامل سازمانی بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار  $0/703$  بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $9/248$  بدست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  عوامل سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

H2: بین‌المللی‌سازی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر بین‌المللی‌سازی بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار  $0/836$  بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $9/912$  بدست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  بین‌المللی‌سازی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

H3: عملکرد نهادهای نظارتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر عملکرد نهادهای نظارتی بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار  $0/603$  بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $7/150$  بدست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  عملکرد نهادهای نظارتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

H4: مکانیسم‌های کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر مکانیسم‌های کنترل داخلی بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار  $0/676$  بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $8/800$  بدست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  مکانیسم‌های کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

H5: استانداردهای حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر استانداردهای حسابداری بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار  $0/663$  بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $8/016$  بدست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  استانداردهای حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

H6: حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

ضریب مسیر تأثیر حاکمیت شرکتی بر شفافیت مالی-حسابداری مقدار ۰/۶۳۸ بدست آمده است. همچنین مقدار آماره  $t$  نیز ۷/۶۲۲ بدست آمده است که از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگتر است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد.

در نهایت برازش مدل بیرونی موردبررسی قرار گرفته است. بخش ساختاری مدل بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به پرسش‌ها و متغیرهای آشکار مدل کاری ندارد و تنها به متغیرهای پنهان و روابط میان آن‌ها توجه می‌کند. در این پژوهش برازش مدل ساختاری با استفاده از شاخص ضریب تعیین ( $R^2$ )، شاخص ( $Q^2$ ) و شاخص GOF استفاده شده است. ضریب تبیین، معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته ضروری در اینجا این است که  $R^2$  تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) مدل محاسبه می‌گردد و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هر چه قدر مقدار  $R^2$  مربوط به سازه‌های درون‌زا یک مدل بیشتر باشد نشان از برازش بهتر مدل است.

مقدار  $R^2$  برای سازه شفافیت مالی-حسابداری ۰/۸۳۸ است. با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

معیار استون-گیزر<sup>۱</sup> یا شاخص  $Q^2$  قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. بلایند فولدینگ یک تکنیک استفاده مجدد از نمونه است. این تکنیک امکان محاسبه شاخص استون-گیزر ( $Q^2$ ) را فراهم می‌کند. با استفاده از این تکنیک دو شاخص روایی بدست می‌آید: روایی متقاطع افزونگی<sup>۲</sup> (CV-Red)، روایی متقاطع اشتراکی<sup>۳</sup> (CV-Com)

جدول ۲- مقادیر روایی متقاطع افزونگی و اشتراکی

متغیر	افزونگی	اشتراکی
عوامل سازمانی	۰/۸۱۱	۰/۶۳۸

1. Stone-Geisser

2. Cross-validated Redundancy

3. Cross-validated Communalilty

۰/۵۹۳	۰/۷۷۳	بین‌المللی شدن
۰/۵۵۳	۰/۸۵۵	عملکرد نهادهای نظارتی
۰/۳۹۳	۰/۷۹۴	کنترل داخلی
۰/۴۹۲	۰/۷۴۴	استانداردهای حسابداری
۰/۵۹۳	۰/۸۳۱	حاکمیت شرکتی
۰/۵۵۳	۰/۸۰۴	شفافیت مالی - حسابداری

اعداد مثبت نشان‌دهنده کیفیت مناسب مدل هستند. همانطور که در جدول - ۲ قابل مشاهده است این مقادیر برای تمامی سازه‌های پژوهش مثبت بدست آمده است. همچنین مقادیر متغیرها عموماً در رنج بزرگ‌تر از ۰/۲۵ بدست آمده است؛ بنابراین قدرت پیش‌بینی سازه‌های پژوهش به صورت متوسط تا قوی برآورد می‌شود.

شاخص GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار GOF توسط تینهااس و همکاران (۲۰۰۴) ابداع گردید و طبق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{Avg(Communalities)} \times R^2$$

وتزیلس و همکاران سه مقدار ۰/۰۱ - ۰/۲۵ - ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده‌اند.

محاسبه معیار GOF:

$$R^2 = 0.833$$

$$GOF = \sqrt{0.549 \times 0.838} = \sqrt{0.460} = 0.678$$

شاخص GOF نیز ۰/۶۷۸ بدست آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در رابطه با عوامل سازمانی می‌توان به سن و قدمت سازمان اشاره کرد. سازمان‌هایی با عمر طولانی ممکن است تجربه بیشتری در مورد جمع‌آوری و ارائه اطلاعات داشته باشند و ممکن



است سیاست‌ها و شیوه‌های تثبیت‌شده‌ای داشته باشند که قادر به ترویج پاسخ سریع به تعهدات افشای پیش‌بینی‌شده توسط مقررات جدید باشند. در رابط با اندازه سازمان نیز اشاره به این نکته الزامی است که سازمان‌های دولتی بزرگ‌تر، جدای از فشار بیشتر و برخورداری از منابع پولی بیشتر، علاقه بیشتری به انتشار اطلاعات نیز دارند تا وجهه و شهرت خود را برای مخاطبان خود حفظ کنند. از نقطه نظر تجربی، ادبیات دانشگاهی بر تأثیر مثبت اندازه سازمان بر سطح شفافیت مالی سازمان‌های دولتی توافق دارند. علاوه بر این، پیچیدگی بیشتر (به‌عنوان یکی ابعاد ساختار سازمانی) می‌تواند تعداد اطلاعات قابل افشای بالقوه سازمان‌های عمومی را افزایش دهد. همچنین باید توجه داشت که پیچیدگی بیشتر با در دسترس بودن بیشتر منابع پولی مرتبط است که می‌تواند توسط سازمان‌های دولتی نیز برای جمع‌آوری و افشاء اطلاعات مالی استفاده شود. این یافته با نتایج رلا و همکاران (۲۰۲۲)، گرید سانچز و همکاران (۲۰۲۱) و فودا و همکاران (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

در تبیین اثرگذاری بین‌المللی برای تعهد سازمان‌های دولتی به پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری (و به تبع آن، افزایش شفافیت حسابداری-مالی) باید به این مسئله توجه کرد که شفافیت یک سازمان در خارج از کشور نقش مؤثری در کسب وجهه و تصویر آن دارد. باید در نظر داشت که در سه دهه گذشته دوره‌ای از تغییرات شگرف در صنایع دیده شده است. مهم‌ترین آنها بین‌المللی شدن صنعت است. خدماتی که زمانی در سیستم‌های مالی به‌شدت تنظیم‌شده، داخلی و پراکنده ارائه می‌شد، به‌طور فزاینده‌ای در یک سیستم باز، رقابتی و جهانی انجام می‌شوند. در چنین شرایطی، لزوم شفافیت مالی برای کسب وجهه بین‌المللی یک سازمان در سطح رقابت جهانی بیش‌ازپیش قابل‌درک است. از طرف دیگر فقدان شفافیت در سازمان‌ها و صنایع دولتی یک کشور باعث کاهش تمایل سرمایه‌گذاران خارجی به سرمایه‌گذاری در چنین سازمان‌هایی می‌شود و همین امر مدیران دولتی را نسبت به استفاده از استانداردهای حسابداری جهت ارتقاء سطح شفافیت مالی ترغیب می‌کند. این یافته با نتایج کوپلووویچ و همکاران (۲۰۱۵) و منز روسی و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

در رابطه با نقش نهادهای نظارتی باید به این مسئله اشاره کرد که بحث شفافیت نظارتی امروزه به‌عنوان یکی از هسته‌های اصلی شفافیت حسابداری-مالی قلمداد می‌شود. هدف

نهادهای نظارتی، پیشگیری و بررسی تقلب، کارآمد و شفاف نگه داشتن بازارها و اطمینان از رفتار منصفانه و صادقانه با مشتریان و سایر ذینفعان است. مؤسسات مالی بین‌المللی شفافیت نظارتی مالی یا انتشار داده‌های صنعت مالی توسط ناظران را ترویج کرده‌اند. شفافیت نظارتی مالی باعث افزایش ثبات بازار و افزایش مشروعیت دموکراتیک می‌شود. در سطح جهانی، شفافیت داده‌های نظارتی مالی افزایش یافته است. با این حال، تنوع قابل توجهی وجود دارد. برخی از کشورها به‌طور قابل توجهی شفاف‌تر شده‌اند، در حالی که برخی دیگر بسیار مبهم‌تر شده‌اند. این تفاوت‌ها تا حد زیادی ناشی از نحوه عملکرد نهادهای نظارتی داخلی و بین‌المللی بر عملکرد مالی سازمان‌های دولتی است. همانطور که پیش‌ازین نیز بیان شد نحوه عملکرد نهادهای نظارتی رابطه مستقیمی با سطح شفافیت مالی دارد. این یافته با نتایج گزارش شده توسط محققان دیگر مطابقت دارد (بگنائو و همکاران، ۲۰۲۲؛ رازا و همکاران، ۲۰۲۳).

یکی از پیش‌نیازهای موفقیت سازمان‌ها به‌ویژه شرکت‌های دولتی در سراسر دنیا، دسترسی مدیران آنها به اطلاعات دقیق، ارائه اطلاعات به هنگام و قابل‌اتکا به استفاده‌کنندگان، استفاده کارا و اثربخش از دارایی‌ها و فرآیندهای شرکت، حفظ و حراست مناسب از دارایی‌های شرکت و رعایت قوانین و مقررات است و اینها همان اهداف استقرار واپایش‌های داخلی در سازمان‌ها است. کنترل داخلی، برای دستیابی به اهداف در طبقه‌بندی‌های مجزا اما هم پوشاننده عملیاتی، گزارشگری و احتیاطی، آمادگی دارد. کنترل غیرمستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیران ارشد از تمامی فعالیت‌های واحد تجاری باعث گردیده است تا مدیریت برای انجام وظایف مباشرتی خود، به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به‌عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد روی آورد. نتیجه بدست آمده راجع به کنترل داخلی با نتایج ژانگ و همکاران (۲۰۲۳) و ایندرياسی (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

از طرف دیگر، نتایج حاکی از آن است که استانداردهای حسابداری تأثیر معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد. استانداردهای حسابداری در تمام سطوح یک تجارت وجود دارند. این استانداردها ابتدا در تهیه گزارش‌های مالی موردتوجه قرار می‌گیرند. علت استفاده از چنین استانداردهایی در تهیه گزارش‌های مالی، هماهنگی و صحت اطلاعات جمع‌آوری شده است. اهمیت استانداردهای حسابداری در این است که این استانداردها، برای پاسخگویی به

نیازهای مالی تهیه شده‌اند. از استانداردهای حسابداری می‌توان برای ارائه یکدست اطلاعات مالی استفاده کرد. استانداردهای GAAP تا حد زیادی در ایالات متحده توسعه یافته است. این در حالی است که از استانداردهای IFRS بیشتر در کشورهای اروپایی استفاده می‌شود. در تأیید یافته‌های پژوهش، پیش‌ازاین نیز رلا و همکاران (۲۰۲۲)، چو و همکاران (۲۰۲۳) و هایجا و همکاران (۲۰۲۱) به اهمیت استانداردهای حسابداری در تحقق شفافیت مالی-حسابداری اشاره کرده‌اند.

از سوی دیگر نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر شفافیت مالی-حسابداری دارد. جهت درک بهتر این مسئله باید به مفهوم «شفافیت» توجه کرد. از کلمه «شفاف» می‌توان برای توصیف صورت‌های مالی با کیفیت بالا استفاده کرد. این اصطلاح به سرعت به بخشی از واژگان اصلی سلامت سازمانی تبدیل شده است. لغت‌نامه‌ها تعاریف زیادی را برای این کلمه ارائه می‌دهند، اما مترادف‌های مرتبط با گزارشگری مالی عبارتند از: «به راحتی قابل درک است»، «بسیار واضح» و «صریح». اطلاعات کمتر به معنای اطمینان کمتر برای سرمایه‌گذاران است. وقتی صورت‌های مالی شفاف نیستند، سرمایه‌گذاران هرگز نمی‌توانند در مورد اصول بنیادی واقعی و ریسک واقعی یک شرکت مطمئن باشند. این در حالی است که پایبندی به اصول حاکمیت شرکتی موجب می‌شود که صورت‌های مالی شفاف با اطلاعات کامل در اختیار کلیه ذینفعان قرار گیرد و از این رو زمینه سلامت مالی فراهم می‌شود. نتایج بدست آمده با یافته‌های هانگ (۲۰۲۲) و ملکی و همکاران (۱۴۰۱) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج بدست آمده و جهت بهبود سلامت و شفافیت مالی-حسابداری در صنعت نفت کشور پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

- ۱- پیاده‌سازی و الزام کلیه واحدهای سازمانی به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- ۲- استخدام حسابرس‌های خارجی جهت افزایش سلامت مالی و اجتناب از تأثیرگذاری احتمالی مدیران سازمان بر فرایند حسابداری
- ۳- برخورد قاطع با مدیران و کارکنان فاسد در سازمان بدون هیچ‌گونه گذشت و اغماض

۴- الگوبرداری از کشورهای که در رتبه‌بندی سالانه سلامت اداری در سطح بین‌المللی، در رتبه‌های بالا قرار دارند.

۵- الزام کلیه واحدهای به ارائه گزارش‌های مالی ماهانه و انتشار آن برای کلیه سهامداران و ذینفعان

## ۶- منابع

خرم‌آبادی، مهدی، لشگرآرا، سهیلا و پورغلامرضا، ندا. (۱۴۰۱). بررسی نقش کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، ۳(۱)، ۹۷-۱۲۵.

ملکی، صدیقه؛ بشیری، هادی. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و تصمیمات مالیاتی در شرکت‌ها پذیرفته‌شده در بورس. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۱۴۴۱-۱۴۵۹.

Aboud, Y. A. A., Abu, M. F., & Hussin, M. N. (2023). Applying of Islamic Economic Principals and Its Impact on Reducing Administrative Corruption in Libyan Islamic Banks. *Journal of Academic Research in Economics and Management and Sciences*, 12(1), 169-187.

Adomako, S., Ahsan, M., Amankwah-Amoah, J., Danso, A., Kesse, K., & Frimpong, K. (2021). Corruption and SME growth: the roles of institutional networking and financial slack. *Journal of Institutional Economics*, 17(4), 607-624.

Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M. P., & López Hernández, A. M. (2017). Transparency in governments: a meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures. *The American Review of Public Administration*, 47(5), 550-573.

Androniceanu, A., Georgescu, I., & Kinnunen, J. (2022). Public administration digitalization and corruption in the EU member states. A comparative and correlative research analysis. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 18(65), 5-22.

Barik, R., & Lenka, S. K. (2023). Does financial inclusion control corruption in upper-middle and lower-middle income countries?. *Asia-Pacific Journal of Regional Science*, 7(1), 69-92.

Begenau, J., & Landvoigt, T. (2022). Financial regulation in a quantitative model of the modern banking system. *The Review of Economic Studies*, 89(4), 1748-1784.

Cho, M., & Krishnan, G. V. (2023). Principles-based accounting standards and audit outcomes: empirical evidence. *Review of Accounting Studies*, 28(1), 164-200.

Cho, M., & Krishnan, G. V. (2023). Principles-based accounting standards and audit outcomes: empirical evidence. *Review of Accounting Studies*, 28(1), 164-200.

Copelovitch, M., Gandrud, C., & Hallerberg, M. (2015). *Financial regulatory transparency: New data and implications for EU policy* (No. 2015/20). Bruegel Policy Contribution.

Fuadah, H., & Setiyawati, H. (2020). The Effect of the implementation of transparency and accounting information systems on the quality of financial reports. *IJO-International Journal of Business Management*, 3(11), 01-12.

Garde Sanchez, R., Rodríguez Bolívar, M. P., & López Hernandez, A. M. (2021). Which are the main factors influencing corporate social responsibility information disclosures on universities' websites. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 18(2), 524-533.

Gelos, R. G., & Wei, S. J. (2005). Transparency and international portfolio holdings. *The Journal of Finance*, 60(6), 2987-3020.

Gullo, V., & Montalbano, P. (2022). Financial transparency and anomalous portfolio investment flows: A gravity analysis. *Journal of International Money and Finance*, 128, 102704.

Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.

Hoang, K., Doan, H. T., Tran, T. T., Nguyen, T. X., & Le, A. Q. (2022). Anti-corruption campaign and firm financial performance: evidence from Vietnam firms. *Evaluation Review*, 46(2), 103-137.

Hochstetter, J., Vásquez, F., Diéguez, M., Bustamante, A., & Arango-López, J. (2023). Transparency and E-Government in Electronic Public Procurement as Sustainable Development. *Sustainability*, 15(5), 4672-4688.

Hung, N. T. (2022). Time–frequency nexus between globalization, financial development, natural resources and carbon emissions in Vietnam. *Economic Change and Restructuring*, 55(4), 2293-2315.

Indriasih Dewi, D. (2022). The role of commitment, competence, internal control system, transparency and accessibility in predicting the accountability of village fund management. *The Indonesian Accounting Review*, 12(1).

Iranmanesh, M., Maroufkhani, P., Asadi, S., Ghobakhloo, M., Dwivedi, Y. K., & Tseng, M. L. (2023). Effects of supply chain transparency, alignment, adaptability, and agility on blockchain adoption in supply chain among SMEs. *Computers & industrial engineering*, 176, 108931.

Manes Rossi, F., Nicolò, G., & Tartaglia Polcini, P. (2018). New trends in intellectual capital reporting: Exploring online intellectual capital disclosure in Italian universities. *Journal of Intellectual Capital*, 19(4), 814-835.

Overesch, M., & Wolff, H. (2021). Financial transparency to the rescue: Effects of public Country-by-Country Reporting in the European Union banking sector on tax Avoidance. *Contemporary accounting research*, 38(3), 1616-1642.

Porumbescu, G., Meijer, A., & Grimmelikhuijsen, S. (2022). *Government Transparency: State of the Art and New Perspectives*. Cambridge University Press.

Ramírez, Y., & Tejada, Á. (2019). Digital transparency and public accountability in Spanish universities in online media. *Journal of Intellectual Capital*, 20(5), 701-732.

Raza, S. A., Khan, K. A., Guesmi, K., & Benkraiem, R. (2023). Uncertainty in the financial regulation policy and the boom of cryptocurrencies. *Finance Research Letters*, 52, 103-116.

Rella, A., Marrone, A., Raimo, N., & Vitolla, F. (2022). The antecedents of transparency of Italian public entities: an empirical analysis in universities and public research institutes. *Administrative Sciences*, 12(1), 29.

Setyowati, A. B. (2023). Governing sustainable finance: insights from Indonesia. *Climate Policy*, 23(1), 108-121.

Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial auditing journal*.

Wibisono, C., Satriawan, B., & Khaddafi, M. (2023). The Effect Of Accountability, Transparency Of Financial Reporting And Quality Of Accounting Information On The Level Of Receiving Zakat Funds With Acestability As A Moderation Variable At Baznas In Batam City. *International Journal of Educational Review, Law And Social Sciences (IJERLAS)*, 3(1), 189-207.

Zhang, H., & Don, S. (2023). Digital transformation and firms' total factor productivity: The role of internal control quality. *Finance Research Letters*, 11(6), 721-730.