

ارائه الگوی مضامین گزاره‌های نارسایی‌های عملکرد مالی: مطالعه موردی شرکت پالایش نفت آبادان

یوسف بغلانیانی

گروه مدیریت، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران
y.baghlaniani84@gmail.com

اله کرم صالحی

گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران (نویسنده مسئول)
A.k.salehi@iaumis.ac.ir

علی محمودی راد

گروه ریاضی کاربردی، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران
alimahmoodirad@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۰۸ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۲۰

چکیده

سیستم کنترل مالی یک سازمان بخشی از فعالیت کنترلی مدیریت محسوب می‌شود که شامل دستورالعمل‌ها، آئین نامه‌ها، قوانین، مقررات و روش‌هایی است که به منظور حصول اطمینان از حفاظت منابع، اموال و دارایی‌ها و بکارگیری مناسب و صحیح آنها، صحت و قابلیت اتکاء اسناد و مدارک مالی، گزارشگری صحیح و به موقع وضعیت مالی و کشف انحرافات احتمالی است که نیازمند واکاوی محتوایی در شناخت عملکردهای مالی شرکت‌ها می‌باشد. هدف این پژوهش ارائه الگوی مضامین گزاره‌های نارسایی‌های عملکرد مالی در شرکت پالایش نفت آبادان براساس فراتحلیل و تحلیل تفسیری/ساختاری جامع می‌باشد. در این پژوهش که مبتنی بر روش شناسی ترکیبی است، ابتدا ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاه در حوزه مدیریت مالی در بخش فراتحلیل و دلفی مشارکت داشتند تا مولفه‌ها و گزاره‌های پژوهش را از میان ۷۸ پژوهش مشابه شناسایی و سپس به منظور رسیدن به کفایت نظری مولفه و گزاره‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی استفاده شد. در بخش کمی با مشارکت ۲۰ نفر از مدیران در سطوح مختلف شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی آبادان و با استفاده از پرسشنامه‌های ماتریسی تلاش شد تا گزاره‌های شناسایی شده در طیفی از تاثیرگذارترین گزاره‌ها تا کم‌اثربترین گزاره‌ها لایه‌بندی شوند. نتایج در بخش تحلیل کیفی از وجود ۳ مولفه اصلی در قالب ۲۰ گزاره نهایی مبتنی بر کفایت نظری حکایت دارد و در بخش کمی مشخص شد ۴ گزاره ی، نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات؛ عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده؛ عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم و عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها همگی به عنوان گزاره‌های مولفه‌ی پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک تاثیرگذارترین علل نارسایی عملکردهای مالی در شرکت پالایش نفت آبادان تعیین شدند. نتایج این پژوهش نشان از وجود نارسایی عمده در سطح استراتژی‌های شرکت دارد که لزوم توجه به آن در شرایط اقتصادی و تحریمی امروز می‌تواند به عنوان یک راه کار اثربخش برای توسعه پایدار شرکت محسوب شود.

واژه‌های کلیدی: مضامین گزاره‌ای، نارسایی عملکردهای مالی، فرا تحلیل، لایه‌بندی گزاره‌ای.

۱- مقدمه

امروزه کاربرد مباحث مدیریت مالی از دو منظر جایگاه ویژه‌ای را در ارتقاء کارایی سازمان به خود اختصاص داده است. از یک طرف اتخاذ تصمیمات استراتژیک به عنوان وظیفه اصلی مدیران مالی، دارای اهمیت فراوانی است که به این دلیل می‌توان نقش مباحث مدیریت مالی را باتوجه به اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک در بخش عملکردی و حاکمیتی و مدیریت سرمایه در گردش قابل توجه ارزیابی نمود (مالکی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۴۲). از طرف دیگر، با رشد نهادها و سیستم‌های مالی در آغاز قرن حاضر و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی در کشورها با هدف دستیابی به توسعه پایدار، نیاز به ایجاد زیرساخت‌های پویا و مدیریت مالی اثربخش جهت فرآیندهای مالی به عنوان یک عامل مهم در این راستا، حائز اهمیت فراوان قرار گرفته است (کلار و همکاران، ۲۰۰۷). از آنجاکه سیستم‌های مالی به خصوص سیستم‌های مالی شرکت‌های دولتی و نیمه دولتی در کشورهای در حال توسعه تحت تاثیر فشار فزاینده‌ای برای بهبود کارایی و اثربخشی می‌باشند، چراکه از یک طرف تحت تاثیر نظارت‌های محدود کننده در جهت تامین مالی و جذب سرمایه‌گذارهای خارجی به دلیل وجود انحصارات دولتی هستند و از طرف دیگر تحت تاثیر محدودیت‌های متوازن شونده با چشم‌اندازها و استراتژی‌های دولت به عنوان یک مبنا درآمدی برای آن‌ها می‌باشند که وجود این محدودیت‌ها، عملکردهای مالی را دچار نارسایی‌های جدی می‌نماید (لاچ و همکاران، ۲۰۱۸). در واقع طراحی یک سیستم مالی در این دسته از شرکت‌ها به دلیل تغییرات بنیادی در نظام اقتصادی کشورها، به خصوص کشورهای در حال توسعه همچون تحریم‌ها، عدم توسعه تکنولوژی‌ها، فقدان سرمایه‌گذاری عظیم مالی و... باعث می‌شود تا این شرکت‌ها دچار نقصان در چرخه فرآیندهای پویایی مالی گردند (حبیب زاده بایگی و دارابی، ۱۳۹۵). در واقع یک سیستم مالی پویا برای تصمیم‌گیری و ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری خود نیازمند عملکردهای بهینه سیستم‌های اقتصادی در ابعاد کلان می‌باشد، تا براساس آن سنجش مناسبی از عملکردهای خود برای اتخاذ تصمیم‌های راهبردی، داشته باشد (آسکف و علی، ۲۰۱۷). نکته قابل توجه این است که سنجش عملکرد مالی و واکاوی در نارسایی‌های مالی ضمن ارتقای سطح اثربخشی تصمیم‌گیری‌ها می‌تواند باعث همسوسازی برنامه‌ها با استراتژی‌های مالی گردد و به ارتقای سطح سلامت مالی کمک نماید. به عبارت دیگر، واکاوی در سیستم‌های عملکرد مالی با هدف شناخت نارسایی‌ها براساس شاخص‌های متعدد مالی، ابزار مهمی برای ارزیابی و هدایت

راهبردها، پروژه‌ها و تصمیم‌های راهبردی این شرکت‌ها می‌باشد (مصلح‌شیرازی و همکاران، ۱۳۹۸). با جستجو در پژوهش‌های مشابه انجام شده در می‌یابیم که بیشتر پژوهش‌های انجام شده در زمینه شناخت نارسایی‌های عملکرد مالی و توسعه سلامت مالی اثربخش، متکی به تحلیل‌های روند خطی نظیر رگرسیون با اتکا به علل پیش‌فرض و مشخص بودن واکاوی در ساختارها و لایه‌های مالی این دست از شرکت‌ها بوده است که باتوجه به تغییر استراتژی‌ها و وجود مشکلات اقتصادی که تاثیر عديده‌ای بر عملکردهای این شرکت‌ها دارد، نتوانسته اند نقش کاربردی این پژوهش‌ها را به خوبی در دنیای واقعی جاری نمایند. به علاوه از آنجاکه بررسی آسیب شناسانه مالی شرکت‌ها دارای ابعادی چندگانه و ماهیتی پویا و وابسته به زمان دارد، ارزیابی از طریق اتکا به روندهایی همچون رگرسیون نمی‌تواند به ارتقای سطح پویایی این عملکردها کمک نماید. لذا این پژوهش از بعد تئوریک تلاش دارد تا با واکاوی محتوایی در مباحث تئوریک و نظری، در گام اول اقدام به شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با نارسایی‌های عملکردهای مالی شرکت پالایش نفت آبادان نماید و در گام دوم با مشارکت مدیران سطوح مختلف شرکت از طریق تحلیل تفسیری/ساختاری اقدام به اولویت بندی این نارسایی‌ها جهت شناخت بهتر و ایجاد مبنایی استراتژیک برای توسعه عملکردهای مالی پویای شرکت نماید. از طرف دیگر از منظر کاربردی این پژوهش تلاش دارد باتوجه به اینکه نظام مالی مناسب موجب طرح‌های ادواری، بهبود هماهنگی و ارتباط می‌گردد و چارچوبی مناسبی برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکردهای مالی فراهم آورد و فعالیت‌های مالی شرکت پالایش نفت آبادان را همسو با اهداف استراتژیک این شرکت مبین سازد. از طرف دیگر آسیب شناسی مالی شرکت پالایش نفت آبادان (پالایشگاه آبادان) می‌تواند موجب بهبودی تصمیم‌های مدیران و در نتیجه بهبود عملکرد شرکت گردد. در نهایت باید گفت، در شرایطی که ایران از سوی کشورهای قدرتمند جهانی مانند آمریکا از نظر دادوستد بین المللی مورد تحریم ظالمانه قرار گرفته است، آسیب شناسی مالی شرکت پالایش نفت آبادان می‌تواند باعث ارائه راه کارهای مناسبی در چارچوب اقتصاد مقاومتی برای تقویت بنیه مالی شرکت گردد. لذا هدف این پژوهش واکاوی محتوایی از طریق فراتحلیل به منظور شناسایی نارسایی عملکردهای مالی شرکت پالایش نفت آبادان و لایه‌بندی آن به منظور تعیین طیفی از تاثیرگذارترین این عوامل تا کم‌اثرترین آن براساس تحلیل تفسیری/ساختاری جامع می‌باشد.

مبانی نظری

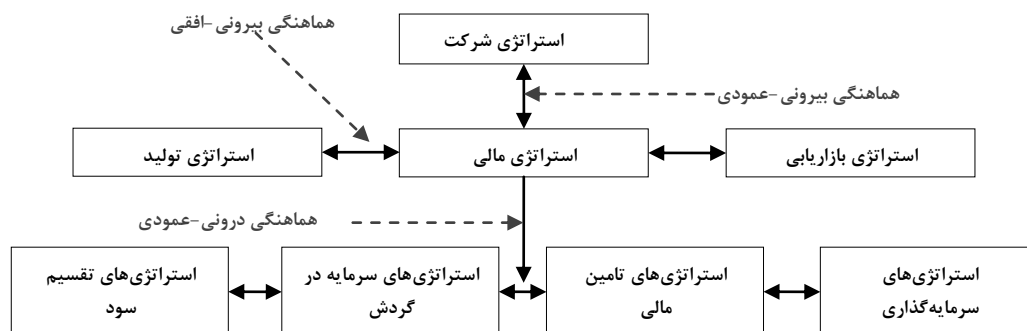
نقش استراتژی‌ها در تقویت عملکردهای مالی

جهانی شدن نه تنها به تجارت و حرفه‌ها، بلکه به روش‌ها و به عبارت دیگر به استراتژی‌های تجاری نیز تسری یافته است و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا نمود. شناسایی فرآیند شکل‌گیری استراتژی در شرکت‌ها، یکی از بخش‌های مهم شناخت عمیق شرکت و یکی از گام‌های آغازین اجرای اقدامات تجویزی در حوزه‌ی تدوین استراتژی است، چراکه هرگونه اقدامی در این حوزه باید باتوجه به وضعیت موجود سازمان و مؤلفه‌های گوناگون شکل دهنده‌ی سازمان اجرا شود (کاپا و همکاران^۴، ۲۰۱۹). شناسایی شکل‌گیری استراتژی، مدیران را قادر می‌سازد تا با تقویت آمادگی ساختاری‌های خود، برای توسعه‌ی عملکردهای خود همچون عملکردهای مالی برنامه ریزی منسجمی را طرح ریزی نمایند و اقدامات تجویزی را به کار گیرند. به عبارت دیگر، با شناختی صحیح از نقاط قوت، ضعف، تهدیدها و فرصت‌های موجود، برنامه‌های مدیریتی، مدیریت استراتژیک، تحول، بهبود، مدیریت عملکرد و غیره سازمان خود را طراحی، اجرا و ارزیابی کنند (وادستورم^۵، ۲۰۱۹). استراتژی شرکت به مسائلی چون مأموریت، دامنه‌ی فعالیت‌ها و جهت‌گیری‌های آتی یک شرکت می‌پردازد. استراتژی کارکردی بر روی محصول بازاری خاص متمرکز شده است و در نهایت استراتژی تجاری اشاره دارد بر اینکه شرکت‌ها چگونه در صنعت یا بازاری خاص به رقابت می‌پردازند و با این موضوع سروکار دارد که یک کسب و کار (واحد تجاری) چگونه به مزیت رقابتی دست می‌یابد. استراتژی علاوه بر پاسخگویی به شرایط محیطی، باید با استراتژی‌های سطوح دیگر و نیز با نقاط قوت و شایستگی‌های رقابتی واحد تجاری مربوطه و با سطح شرکت به عنوان یک مجموعه واحد هماهنگ باشد؛ در غیر این صورت نمی‌تواند به اهداف خود دست یابد (مومنی و میرزایی، ۱۳۹۷). از طرف دیگر باید توجه

داشت، امروزه تقویت عملکردهای مالی از طریق استراتژی‌های منسجم و ایجاد یکپارچگی در آن، نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی شرکت‌ها دارند و بدون شک، کیفیت تصمیم‌ها به صحت و دقت استراتژی‌های تدوین شده بستگی دارد. در واقع از آنجائیکه، صورت‌های مالی مهمترین منبع اشخاص برون سازمانی به ویژه سرمایه‌گذاران در دستیابی به اطلاعات مورد نیاز است، استراتژی‌ها و تعیین رویه‌های مالی می‌تواند در افزایش سطح پویایی عملکردهای مالی شرکت‌ها تاثیرگذار باشد (لین و همکاران^۶، ۲۰۱۹).

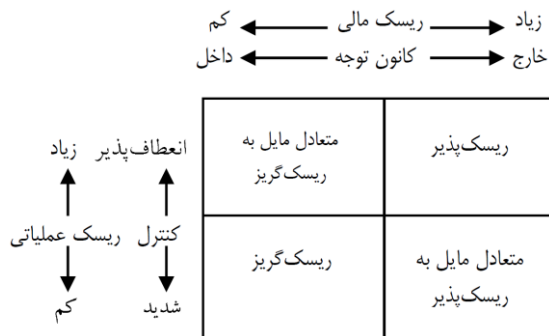
لزوم بکارگیری استراتژی‌های مالی در جهت پویایی عملکردهای شرکت‌ها

بکارگیری استراتژی‌های مالی شرکت‌ها به معنای سازگاری و تناسب‌سازی اهداف و سیاست‌های و برنامه‌های شرکت‌ها با جهتی خاص است. تناسب استراتژی‌های مالی شرکت‌ها می‌تواند هم در سطح عملیاتی و هم در سطح استراتژیک و هم بین این دو سطح برقرار شود. منظور از تناسب در سطح استراتژیک شرکت‌ها، همخوانی و انطباق استراتژی‌های سطوح پایین‌تر شرکت و استراتژی‌های کارکردی با استراتژی‌های کلان شرکت می‌باشد (جاخوتیا^۷، ۲۰۰۳). این هماهنگی جنبه‌های متفاوت دیگری را نیز در بر می‌گیرد که به اصطلاح تناسب درونی و بیرونی نامیده می‌شود. هر یک از سیستم‌های موجود در سطوح استراتژی شرکت‌ها هم با زیر سیستم‌های خودش (هماهنگی درونی) و هم با سطوح بالادستی و سیستم‌های هم‌تراز خودش (هماهنگی بیرونی) باید هماهنگ باشد تا باعث ایجاد هم‌افزایی برای رسیدن به هدف‌های شرکت‌ها شود (پتیت^۸، ۲۰۰۷). شکل (۱) هماهنگی و تناسب استراتژیک شرکت‌ها را از منظر هماهنگی بیرونی و درونی نشان می‌دهد.



شکل (۱) سطوح هماهنگی در مدیریت استراتژیک مالی

جانمایی کرد. بر این اساس علاوه بر دو بعد کانون توجه و میزان کنترل، از دو شاخص درجه اهرم عملیاتی، که شاخص محاسبه ریسک عملیاتی در شرکتها است و درجه اهرم مالی که نشان دهنده ریسک مالی در هر سازمان است، برای گونه‌شناسی و جانمایی در استراتژی‌های عملکرد مالی استفاده می‌شود. شکل (۲) مدل غالب استراتژی‌های عملکرد مالی شرکتها را نشان می‌دهد (اعرابی و رزمجوئی، ۱۳۹۰).



شکل (۲) گونه‌شناسی استراتژی‌های مالی براساس نقاط مرجع استراتژیک

مطالعه متون موجود در حوزه استراتژی مالی و مدیریت مالی نشان می‌دهد که بیشتر صاحب‌نظران در این حوزه استراتژی‌های عملکرد مالی را مجموعه تصمیم‌گیری‌های اتخاذ شده در حوزه تامین مالی، سرمایه‌گذاری (بودجه‌بندی سرمایه‌ای) و تقسیم سود می‌دانند. اما برخی دیگر از محققان همچون نیزام و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۹)؛ یانگ و ژانگ^{۱۴} (۲۰۱۹)؛ اسلیمان و آنکلیو^{۱۵} (۲۰۱۸)؛ مسری و عبدالله^{۱۶} (۲۰۱۸) و هاهن^{۱۷} (۲۰۱۸) استراتژی‌های عملکردی مالی را مجموعه تصمیم‌گیری‌های استراتژیک عملکردی، حاکمیتی، گردش سرمایه و تامین مالی در نظر می‌گیرند.

ضرورت ارزیابی نارسایی عملکردهای مالی شرکت

برای مدیران و شرکتها به دلیل افزایش سطح شفافیت‌ها و پاسخگویی، ارزیابی نارسایی‌های سیستم مالی یک ضرورت است. در واقع ارزیابی نه تنها در انتخاب استراتژی و ساختاری مالی به مدیریت و شرکت کمک می‌کند، بلکه نشان می‌دهد چگونه استراتژی‌ها و ساختار مالی بر ارزش بازار و شفافیت گزارشگری به ذینفعان تاثیرگذار است (حبیب‌زاده بایگی و دارابی، ۱۳۹۵). عملکرد بنگاه اقتصادی برای اعتباردهندگان نیز جهت تصمیم‌گیری در مورد میزان و نرخ اعطای اعتبار دارای بار اطلاعاتی است. از این رو ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی جهت اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه و تعیین میزان دستیابی به

در دو دهه گذشته چارچوب‌های زیادی ارائه شده است تا با آن‌ها بتوان گونه‌های آرمانی استراتژی‌های سازمانی را ارائه داد و هماهنگی آن‌ها را تبیین نمود. با واکاوی در چارچوب‌های استراتژیک مالی در می‌یابیم که جدیدترین آن‌ها در سال ۱۹۹۶ توسط فیگن باوم و همکارانش^۱ تحت عنوان نقاط مرجع استراتژیک^۱ مطرح شد. که این موضوع فقدان تئوریک و مفاهیم مرتبط با شناخت نارسایی‌های مالی را می‌تواند افزایش دهد. این چارچوب بیان می‌کند که شرکتها برای ارزیابی سنجش عملکردهای مالی خود می‌توانند از نقاط مرجع استراتژیک استفاده کنند. براساس دیدگاه بامبرگر و فیگن باوم^{۱۱} (۱۹۹۶) نقاط مرجع استراتژیک عبارتند از اهداف یا شاخص‌های مرجعی که مدیران برای ارزیابی گزینه‌ها استفاده می‌کنند تا تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را اتخاذ نمایند و اولویت‌های سازمانی یا سیستمی را به اطلاع ذینفعان کلیدی خود برسانند. براساس تحقیق فیگن باوم و همکاران (۱۹۹۶) درک گزینه‌های نقاط مرجع استراتژیک شرکت، روشی است برای رسیدن به هماهنگی استراتژیک. نقاط مرجع استراتژیک، نقاطی برای هماهنگی هستند که اگر همه عناصر و سیستم‌های شرکت، خود را با آن هماهنگ نمایند، یک هماهنگی همه جانبه به وجود می‌آید (اعرابی و رزمجوئی، ۱۳۹۰).

بسط چارچوب استراتژیک عملکردهای مالی شرکتها

استراتژی‌های عملکرد مالی، چارچوبی است که به تصمیم‌گیری‌های مالی شرکتها تحت شرایط متفاوت همچون عدم تعادل اقتصادی، فقدان منابع و جذب سرمایه‌گذاری‌های خارجی و ... کمک می‌نماید و باعث افزایش سطح پویایی مالی شرکتها می‌شود (کلارک و همکاران^{۱۲}، ۱۹۹۰). باتوجه به اینکه ریسک و بازده، دو معیار اصلی تعیین‌کننده در تمامی تصمیم‌گیری‌های مالی در هر شرکت است، مبنای اصلی برای طبقه‌بندی و بسط چارچوب استراتژیک عملکردهای مالی شرکتها قلمداد می‌شوند. اما از آنجاییکه که تعیین حد مشخصی از بازده کار دشواری است، به منظور بسط این چارچوب از ریسک به عنوان مبنا استفاده شده است. گرچه در حالت کلی فرض می‌شود که سرمایه‌گذاران اعم از حقیقی و حقوقی یا ریسک‌گریزند و یا ریسک‌پذیر، اما می‌توان درجات مختلفی از ریسک‌گریزی و یا ریسک‌پذیری را مشخص کرد. در حقیقت اگر شرکت‌های ریسک‌پذیر را در یک طرف طیف و شرکت‌های ریسک‌گریز را در طرف دیگر آن قرار داد، همه شرکتها را باتوجه رویکردشان به ریسک (و در نتیجه براساس استراتژی‌های عملکردی مالی آن‌ها) می‌توان در این طیف

اهداف تعیین شده از اهمیت خاصی برخوردار است (میچلس و همکاران^{۱۸}، ۱۹۹۹). بی تردید یکی از بهترین راه‌های تحلیل تاثیر مالکیت دولت بر عملکرد شرکت، مقایسه عملکرد بنگاه‌های دولتی با شرکت‌های خصوصی است. کیفیت اطلاعات مالی که عاملی برای سنجش و ارزیابی پویایی و یا نارسایی‌های مالی می‌باشد، نقش مهم و حائز اهمیتی در شناسایی عوارض ناشی از این نارسایی‌های مالی خواهد داشت. در واقع کیفیت اطلاعات عملکردهای مالی تحت تاثیر عوامل متعددی است که اکثرا ناشی از تقاضا برای چنین اطلاعاتی جهت استفاده در قراردادهای پیمانی و نیز انگیزه و فرصت مدیران جهت مدیریت ارقام گزارش شده است. هم بررسی میزان تقاضا برای کیفیت اطلاعات مالی برای اهداف پیمانی و هم انگیزه مدیران به تعدیل سود گزارش شده، جزء عوامل خردی هستند که عدم بازنگری در آن‌ها می‌تواند به افزایش سطح عدم شفافیت‌های مالی منجر گردد (آل کاسر و سویلثو^{۱۹}، ۲۰۱۴). اما در سطح کلان وجود کنترل‌های استراتژیک و عملیاتی به عنوان دو عامل مکمل بسیار حائز اهمیت است. کنترل‌های استراتژیک مجموع نظارت‌های کلانی را از جانب شرکت‌ها در بر می‌گیرد که ضمن بیان فلسفه تشکیل ماهیت شرکت‌ها، چشم‌انداز و ماموریت‌های مرتبط به آن را بیان می‌کند. در این راستا تفاوت تشکیل شرکت‌ها با مسئولیت محدود یا نامحدودی و گشودن مالکیت برای عموم از جمله عوامل شناختی محسوب می‌شود که به شفافیت بیشتر عملکردی شرکت‌ها کمک می‌نماید. به عنوان مثال شناخت تشکیل شرکت با مسئولیت محدود و گشودن مالکیت شرکت برای عموم بر روش اداره شرکت نسبت به سایر ماهیت‌های دیگر تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد. از طرف دیگر، کنترل‌های عملیاتی از جمله کنترل دارایی‌ها و هزینه‌ها می‌تواند سطح عملکردی شرکت‌ها را در تصمیم‌گیری توسعه بخشد، چراکه اگر دارایی‌های اضافی در عملیات به کار گرفته شوند، هزینه‌های عملیاتی افزایش خواهند یافت و این موضوع می‌تواند باعث کاهش پویایی عملکردهای مالی شرکت‌ها شود. به عنوان مثال بازده دارایی‌ها با کنترل هزینه‌ها، سود خالص و حجم فروش موجب می‌شود مدیران در به کارگیری دارایی‌های عملیاتی به دقت برنامه‌ریزی نمایند (جان‌افزایی و نیکبخت، ۱۳۹۴).

اهداف کنترل‌های مالی در بخش عملکردهای شرکت‌ها مفهوم کنترل‌های مالی در سازمان‌های دولتی، باید در چارچوب ویژه شخصیتی این سازمان‌ها درک شود. این

- دستیابی به اهداف متصور زیر طراحی و اجرا می‌شود:
- اجرای منظم و دقیق، اخلاقی، اقتصادی توأم با کارآیی و اثربخشی عملیات سازمان
- ایفای مسئولیت پاسخگویی سازمان
- رعایت کلیه قوانین و مقررات لازم الاجرا
- محافظت از منابع در مقابل زیان، آسیب و سوءاستفاده

اهداف کنترل‌های مالی در بخش عمومی از نظر شکل کلی تفاوت چندانی با اهداف کنترل داخلی در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی ندارد. این اهداف به سه طبقه کلی بدین شرح، تقسیم می‌شوند:

- ۱) اهداف عملیاتی: به استفاده اثربخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می‌شود. همچنین، اهداف عملیاتی به نوع فعالیت‌های دولت نیز ارتباط پیدا می‌کند.
- ۲) اهداف گزاره‌نگری مالی: مقامات دولتی به عنوان پاسخگو با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا نموده و حقوق شهروندی صاحبان حق را تأمین می‌نمایند. اطلاعاتی که از طریق گزاره‌نگری مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد.
- ۳) اهداف رعایتی: تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و بالاخص دولتی، بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. کلیه فعالیت‌های دولت، باید براساس قوانین و مقررات انجام شود و مقامات منتخب و منصوب این قبیل سازمان‌ها، در اجرای صحیح قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی دارند (باباجانی، ۱۳۹۱).

پیشینه پژوهش

سیف‌زاده و رووی (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «نقش کنترل‌های شرکت و سطوح استراتژی در عملکرد شرکت‌ها» انجام دادند. این پژوهش که در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲ انجام شد، ۱۸۸۲ نفر از شرکت‌های تابعه سطوح استراتژیک، عملیاتی و مدیریتی در قالب ۱۴۲ شرکت ایرانی براساس پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفتند. روش تحلیل پژوهش حداقل مربعات جزئی (PLS) بود. نتایج نشان داد، عدم اطمینان کنترلی مکانیزم‌های ساختاری شرکت‌ها با استراتژی‌های تجاری باعث افزایش سطح نارسایی‌های مالی همچون تخصیص منابع شده است. همچنین مشخص شد، در حالی که تناسب بین کنترل‌ها و استراتژی برای دستیابی به عملکرد مالی در واحدهای تجاری که رهبری محصول را دنبال می‌کنند، بسیار مهم است، کنترل‌های استراتژیک نقش برجسته‌تری نسبت به کنترل‌های مالی در دستیابی به عملکرد بالاتر مالی یا سهم بازار برای همه واحدهای تجاری دارند. دونگ و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان رویکرد QUALIFLEX برای شبیه‌سازی کسینوسی^{۲۰} (نوعی معیار شباهت در فواصل هندسی است) مبتنی بر اصطلاحات زبانی فازی تردید برای ارزیابی عملکرد مالی انجام شد. در این پژوهش ابتدا برای شبیه‌سازی براساس تحلیل فازی، معیارهای ارزیابی عملکرد از میان ۳۳ پژوهش مشابه تعیین و سپس بر مبنای مدل سازی فازی اقدام به تدوین ماتریس‌های تحلیلی برای انتخاب تاثیرگذارترین معیارهای ارزیابی عملکرد صورت پذیرفت. نتایج نشان داد معیارهایی همچون ترکیب هیئت‌مدیره و نظارت‌های اثربخش به عنوان مولفه‌های اصلی ارزیابی عملکرد هستند که براساس فواصل زمانی می‌تواند به شبیه‌سازی سنج‌های ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها کمک نماید و در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی موثر باشند. آبور^{۲۱} (۲۰۱۷) در پژوهشی اقدام شناسایی و تعیین اولویت‌های ارزیابی عملکرد مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری نمود. در این پژوهش که ۱۴ شاخص به منظور ارزیابی عملکردهای مالی تعیین شد، از طریق تحلیل تاپسیس تلاش گردید تا مهمترین این عوامل براساس این تحلیل مشخص شوند. نتایج نشان داد، شاخص‌هایی نظیر نرخ تنزیل و ارزش فعلی خالص از جمله مهمترین و تاثیرگذارترین شاخص‌های مربوط به ارزیابی عملکردهای مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری می‌باشد. مصلح‌شیرازی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان الگوسازی عملکرد سیستم مالی با استفاده از رویکرد پویایی شناسی سیستمی انجام دادند. این پژوهش با استفاده از رویکرد پویایی‌شناسی سیستمی و به‌کارگیری نرم‌افزار Vensim DSS

در یک افق ۱۵ ساله، عملکرد سیستم مالی شرکت تولیدکننده شن و ماسه‌ای (سهامی خاص) را الگوسازی و شبیه‌سازی می‌کند. نتایج پژوهش نشان داد پروژه افزایش ظرفیت تولیدی مقرون به صرفه است. سناریوهای جسورانه و میانه‌روی مدیریت حساب‌های دریافتی و پرداختی در وضعیت فعلی و سناریوهای محافظه‌کار و میانه‌رو در وضعیت افزایش ظرفیت تولیدی، به روند افزایشی متغیرهای سیستم مالی منجر می‌شود. کارشناسان مالی می‌توانند از الگوی مدنظر به‌عنوان ابزاری برای حمایت و پشتیبانی از برنامه‌های توسعه شرکت و مدیریت عملکرد سیستم مالی استفاده کنند. مومنی و میرزایی (۱۳۹۷)

پژوهشی تحت عنوان مطالعه تأثیرگذاری استراتژی کسب و کار بر مدیریت سود واقعی و اثرگذاری رقابت در بازار بر این رابطه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری این پژوهش انتخاب شده‌اند که باتوجه به شرایط نمونه‌گیری، تعداد ۸۴ شرکت به عنوان شرکت‌های نمونه انتخاب و داده‌های مورد نیاز، از صورت‌های مالی شرکت‌های مذکور استخراج و بر پایه‌ی این اطلاعات، فرضیات مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته شد. روش آماری مورد استفاده در پژوهش حاضر روش پانل دیتا است. در پژوهش حاضر، مدیریت سود واقعی به عنوان متغیر وابسته، استراتژی رهبری هزینه، استراتژی تمایز و رقابت در بازار به عنوان متغیرهای مستقل و بازده دارایی، اهرم، اندازه‌ی شرکت و رشد به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است. نتایج تجزیه و تحلیل با استفاده از روش داده‌های تلفیقی نشان می‌دهد که استراتژی رهبری هزینه بر مدیریت سود واقعی تأثیر مثبت دارد. همچنین استراتژی تمایز بر مدیریت سود واقعی تأثیر منفی دارد. علاوه بر در فرضیه‌ی سوم این واقعیت نشان داده شده که طی سال‌های مورد بررسی، وجود رقابت در بازار باعث ایجاد رابطه‌ی مثبت بین استراتژی رهبری هزینه و مدیریت سود واقعی نخواهد شد و در فرضیه‌ی آخر نیز این موضوع نشان داده شد که وجود رقابت در بازار باعث ایجاد رابطه‌ی معنادار بین استراتژی تمایز و مدیریت سود واقعی نخواهد شد. حبیب‌زاده بایگی و دارایی (۱۳۹۵) پژوهشی تحت عنوان نقش مالکیت بر معیارهای مالی و اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از مدل رگرسیون فازی انجام دادند. بدین این منظور نمونه آماری شامل ۱۵۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ در نظر گرفته شد و از رگرسیون فازی جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده گردید. در این پژوهش بازده دارایی به عنوان معیار عملکرد مالی و ارزش

افزوده اقتصادی به عنوان معیار کمی نمودن عملکرد اقتصادی در نظر گرفته شده است. علاوه بر این، اندازه شرکت و اهرم مالی شرکت به عنوان متغیر کنترل در مدل آماری منظور شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین مالکیت دولتی با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت است. از سوی دیگر نتایج آزمون نشان می‌دهد بین اندازه شرکت با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت رابطه معنادار و مستقیم و بین اهرم مالی با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت رابطه معنادار و معکوس وجود دارد.

نفوذ و تاثیرگذاری در شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی آبادان تبیین می‌شوند. براین اساس دو سوال زیر موردنظر می‌باشد:

- ۱) سوال پژوهش در بخش کیفی) پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی کدامند؟
- ۲) سوال پژوهش در بخش کمی) تاثیرگذارترین گزاره نارسایی عملکردهای مالی شناسایی شده در شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی آبادان کدامند؟

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش است، یکی بخش کیفی و دیگری بخش کمی. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۴ نفر از متخصصان مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی پارادایم‌های محتوایی و گزاره‌ها مشارکت دارند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (صادقی‌فسائی و ناصری‌راد، ۱۳۹۱). اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۰ نفر از مدیران در سطوح مختلف شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی آبادان بودند که باتوجه به الزام تحلیل‌های ساختاری-تفسیری فراگیر، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. چراکه هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در سطح عملکردهای مالی شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی آبادان می‌باشد. در واقع از آنجاییکه روش تفسیری-ساختاری فراگیر یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت^{۲۴} (۲۰۱۱)؛ مالون^{۲۵} (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس باتوجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

روش پژوهش

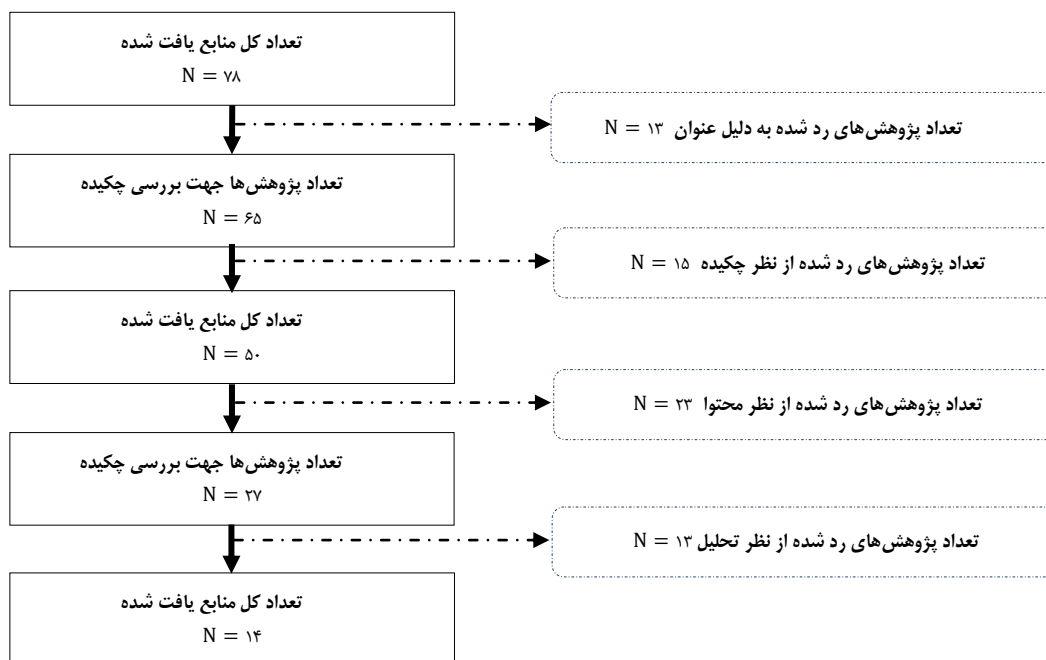
در سال‌های اخیر با رشد پژوهش‌ها در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره‌ی پژوهش‌های انجام شده در یک موضوع خاص را به شیوه‌ای نظاممند و علمی فرا روی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روز افزونی یافته است (ازکیا و توکلی، ۱۳۸۵). یکی از روش‌هایی که به منظور بررسی، ترکیب و مفهوم‌سازی محتوای علمی معرفی و مورد توجه قرار گرفته است، رویکرد پژوهشی فراتحلیل می‌باشد. فراتحلیل یکی از ابعاد فرامطالعه است که به بررسی واکاوانه در مبانی نظری با استناد به نظرات تخصصی اعضای پانل می‌پردازد (آترید-استیرلینگ^{۲۲}، ۲۰۰۱). در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و شاخص‌های می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل ۷ گانه سندلوسکی و باروس (آندریل و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۹) باشد که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گیرد. سپس در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر، تاثیرگذارترین شاخص‌های شناسایی شده در قالب یک مدل سلسله مراتبی تعیین می‌گردد. براین اساس، رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است؛ بدین منظور به‌طور خلاصه باید بیان نمود، ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک تحقیق براساس فراتحلیل، ابتدا پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی شناسایی و براساس تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مورد تایید یا حذف قرار می‌گیرند و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری فراگیر، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگوی اولویت‌بندی و از منظر میزان

یافته‌ها

یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی همچون جهاد دانشگاهی (SID) در ایران؛ پایگاه نشریات کشور (MYGIRYN) ایران؛ مرکز پژوهش‌های علوم رایانه‌ای اسلامی (NOORSOFR) ایران؛ مرجع بین‌المللی مقالات روز دنیا (Scienedirect)؛ مرجع امرالد

(EmerYldinsight) و مرجع (OnlineLierYry)، طبق فرآیند مشخص زیر، تعداد کل پژوهش‌های معتبر و قابل اتکا در این پژوهش مشخص گردیدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد.



شکل (۳) فرآیند تعیین پژوهش‌ها و مقالات مناسب جهت شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها

نمودند، حذف می‌شوند. حال باتوجه به پژوهش‌های تایید شده و براساس روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج پارادایم‌های محتوایی مبتنی بر گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی براساس پژوهش‌های تایید شده می‌شود. بر این اساس از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تایید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تایید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «✓» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ✓ در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

همانطور که مشاهده می‌شود، تعداد ۱۴ پژوهش مورد تایید محتوایی قرار گرفتند که در گام بعدی می‌بایست، براساس رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مولفه‌ها و شاخص‌های مرتبط به موضوع پژوهش نمود. براساس این روش ابتدا ۱۴ پژوهش تایید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی^{۳۱} شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۴ نفر از اعضای پانل پژوهش مجدداً برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برازش قرار می‌گیرند.

همانطور که مشاهده می‌شود، سه پژوهش پین و همکاران (۲۰۱۶)؛ دینگ و همکاران (۲۰۱۱) و حبیب‌زاده بایگی و دارابی (۱۳۹۵) از مجموع ۱۴ پژوهش تایید شده، در این ارزیابی به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را از اعضای پانل دریافت

جدول (۱) ارزیابی انتقادی پژوهش‌های شناسایی شده

معیارهای ارزیابی انتقادی/پژوهش‌ها	دونگ و همکاران ^{۲۸} (۲۰۱۹)	سفیدزاده و رووی ^{۲۹} (۲۰۱۹)	شارما و همکاران ^{۳۰} (۲۰۱۸)	بکمن و چداج ^{۳۱} (۲۰۱۷)	بزن و همکاران ^{۳۲} (۲۰۱۶)	وانگ ^{۳۳} (۲۰۱۶)	کرلینگ و بادامی ^{۳۴} (۲۰۱۶)	یالسنین و همکاران ^{۳۵} (۲۰۱۴)	دینگ و همکاران ^{۳۶} (۲۰۱۱)	کورام و همکاران ^{۳۷} (۲۰۱۱)	مصلح شیرازی و همکاران (۱۳۹۸)	شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶)	حبیب‌زاده بایگی و دارابی (۱۳۹۵)	جان‌افزایی و نیکبخت (۱۳۹۴)
هدف پژوهش	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
منطق روش پژوهش	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
طرح پژوهش	۳	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
روش نمونه‌گیری	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
نحوه جمع‌آوری داده‌ها	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
تعمیم یافته‌ها	۳	۴	۴	۴	۱	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
رویکردهای اخلاقی	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
نحوه تحلیل آماری	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
قابلیت تئوریک	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۴
ارزش پژوهش	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۴
جمع	۳۵	۳۷	۳۵	۳۲	۲۳	۲۷	۳۳	۳۲	۲۲	۲۴	۲۶	۳۹	۲۰	۳۸

جدول (۲) تعیین پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی

محققان	پارادایم نارسایی مالی در سطح مدیریتی	پارادایم نارسایی در سطح استراتژیک	پارادایم نارسایی مالی در سطح ساختاری	پارادایم نارسایی مالی در سطح بازار	پارادایم نارسایی در سطح عملیاتی	پارادایم نارسایی مالی در سطح گزارشگری	پارادایم نارسایی در سطح قوانین
دونگ و همکاران (۲۰۱۹)	-	✓	-	-	✓	-	-
سفیدزاده و رووی (۲۰۱۹)	-	✓	-	-	-	-	✓
شارما و همکاران (۲۰۱۸)	-	✓	-	-	✓	✓	-
بکمن و چداج (۲۰۱۷)	-	-	-	-	✓	-	✓
وانگ (۲۰۱۶)	-	-	✓	-	✓	-	✓
کرلینگ و بادامی (۲۰۱۶)	-	✓	-	-	✓	✓	-
یالسنین و همکاران (۲۰۱۴)	-	✓	-	-	✓	-	✓
کورام و همکاران (۲۰۱۱)	✓	-	-	✓	-	-	✓
مصلح شیرازی و همکاران (۱۳۹۸)	-	✓	-	-	✓	-	✓
شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶)	-	-	✓	✓	-	-	-
جان‌افزایی و نیکبخت (۱۳۹۴)	✓	✓	-	✓	-	✓	-
جمع	۳	۷	۳	۳	۷	۴	۶

پژوهش‌های تایید شده را کسب نمودند، به عنوان مولفه‌های مربوط به مولفه فرعی پژوهش انتخاب شدند و مجموعاً ۳ مولفه پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک؛ پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح عملیاتی؛ پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین انتخاب شدند که طبق جدول (۳) در قالب چک لیست امتیازی تدوین شدند و گزاره‌های مربوط به آن‌ها مشخص گردیدند.

نکته: به منظور یکدستی در فهم بیشتر، محققان مفاهیم مربوط به نارسایی‌های عملکرد مالی را در پژوهش‌ها به چند بعد کلان برحسب محتوای پژوهش‌ها در قالب پارادایم دسته بندی و سپس امتیاز بندی فراوانی نمودند. باتوجه به اینکه ۱۱ پژوهش در این بخش براساس کلیه مولفه‌های پژوهش‌های تایید شده بررسی شدند و برحسب فراوانی امتیازهای کسب شده، پژوهش‌هایی که بیش از نصف

جدول (۳) پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی

مولفه‌ها	شاخص‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
بارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک	عدم تخصیص بهینه منابع							
	عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده							
	عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها							
	عدم انسجام در تصمیم‌های مالی نسبت به افزایش پیچیدگی‌های تجاری و اقتصادی							
	عدم تناسب رشد و توسعه بخش مالی با اندازه و سطح رقابتی شرکت							
	نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات							
	فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت							
	عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم							
	فقدان برنامه‌ریزی بلندمدت در شرکت							
	عدم وجود پیش‌بینی احتمالات تغییرات اقتصادی در راهبردهای مالی آتی							
بارادایم‌های نارسایی مالی در سطح عملیاتی	عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی همچون سناریو و شبیه‌سازی در تدوین استراتژی‌های مالی							
	فقدان مکانیزم‌های کنترل داخلی پویا به منظور تهیه داده‌های مالی مشخص							
	بالا بودن هزینه‌ها							
	اتلاف منابع مالی در بخش‌های غیر مولد							
	عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی							
	منطقی نبود عملیات واقعی با بودجه‌بندی عملیاتی شرکت							
	فقدان رویه‌های ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری							
	محدود بودن منابع مالی							
	ناتوانی در پرداخت تعهدات شرکت							
	عدم امکان تعیین رویدادها و فعالیت‌های با اهمیت در الگوی کنونی صورت‌های مالی برای ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری‌ها							
بارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین	نبود گزارش‌های اثربخش همراه صورت‌های مالی مبنی بر ایجاد شفافیت بیشتر							
	فقدان انسجام و پیوستگی رویه‌های مالی با استراتژی‌های مصوب							
	نبود زمینه لازم برای واگذاری به بخش خصوصی							
	عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک							
	بالا بودن بهره‌های بانکی مربوط به تامین منابع مالی							
	نبود سازوکارهای کنترلی در عملکردهای مالی شرکت‌ها							
	نبود متخصصان مالی و مالیاتی خارج از شرکت در هیئت مدیره							
	عدم نظارت کافی در تدوین رویه‌های یکپارچه بودجه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها							
	عدم امکان رقابت شرکت در صنعت							
	وجود بازار انحصاری و تعیین قیمت توسط دولت							
عدم وجود بازنگری در آیین‌نامه‌های مربوط به ایجاد محدودیت مالی براساس عملکردهای شرکت								
تامین تجهیزات و قطعات مورد نیاز از خارج از کشور و بالا بودن هزینه‌های ارزی								

هر شاخصی که امتیاز لازم را بر حسب مقیاس ۷ گزینه‌ای لیکرت (ابزار سنجش تحلیل دلفی) کسب نکند، حذف می‌شود و بر این اساس پایایی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

تحلیل دلفی

در این بخش به منظور تایید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفاده از مشارکت متخصصان (اعضای پانل) بر اساس دو مقیاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل فراترکیب که در جدول (۴) آورده شده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول (۴) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

در این مرحله به منظور کنترل کیفیت از روایی و پایایی و تحلیل دلفی (در بخش تجزیه و تحلیل یافته) استفاده می‌شود. به منظور تایید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از هر ۱۰ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی خواسته شد، تا امتیازهای خود را برای هر یک از مولفه‌های فرعی اعلام نمایند. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت باتوجه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۶۲ (حداقل مقدار نسبت روایی محتوایی برای ده نفر اعضای پانل) است، اعتبار محتوایی مولفه‌های تحقیق تایید گردید. از نظر پایایی نیز همانطور که در بخش تحلیل دلفی مشخص می‌شود از دو معیار میانگین و ضریب توافق طبق نظر اعضای پانل در بخش کیفی استفاده می‌شود و

جدول (۴) تحلیل دور اول دلفی

مولفه‌ها	ضریب توافق	تایید/حذف	شاخص‌ها	میانگین	ضریب توافق	تایید/حذف
			عدم تخصیص بهینه منابع	۶/۱۰	۰/۹۵	تایید
			عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده	۶	۰/۹۳	تایید
			عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها	۵/۲۵	۰/۷۰	تایید
			عدم انسجام در تصمیم‌های مالی نسبت به افزایش پیچیدگی‌های تجاری و اقتصادی	۴	۰/۴۰	حذف
			عدم تناسب رشد و توسعه بخش مالی با اندازه و سطح رقابتی شرکت	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف
			نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات	۵	۰/۶۰	تایید
	۰/۷۵	تایید	فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت	۵/۲۰	۰/۶۵	تایید
			عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم	۶	۰/۹۰	تایید
			فقدان برنامه‌ریزی بلندمدت در شرکت	۴	۰/۴۰	حذف
			عدم وجود پیش‌بینی احتمالات تغییرات اقتصادی در راهبردهای مالی آتی	۵	۰/۶۰	تایید
			عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی مثل سناریو و شبیه‌سازی در تدوین استراتژی‌های مالی	۵	۰/۶۰	تایید
			فقدان مکانیزم‌های کنترل داخلی پویا به منظور تهیه داده‌های مالی مشخص	۳	۰/۲۵	حذف
			بالا بودن هزینه‌ها	۴	۰/۴۰	حذف
			اتلاف منابع مالی در بخش‌های غیر مولد	۵	۰/۶۰	تایید
			عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی	۶	۰/۹۰	تایید
			منطبق نبود عملیات واقعی با بودجه‌بندی عملیاتی شرکت	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
			فقدان رویه‌های ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری	۶	۰/۶۰	تایید
	۰/۷۷	تایید	محدود بودن منابع مالی	۳	۰/۲۵	حذف
			ناتوانی در پرداخت تعهدات شرکت	۵/۲۵	۰/۷۰	تایید
			عدم امکان تعیین رویدادها و فعالیت‌های با اهمیت در الگوی کنونی صورت‌های مالی برای ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری‌ها	۴	۰/۴۰	حذف
			نبود گزارش‌های اثربخش همراه صورت‌های مالی مبنی بر ایجاد شفافیت بیشتر	۳/۵۰	۰/۲۹	حذف

پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک

پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح عملیاتی

مولفه‌ها	ضریب توافقی	تایید/حذف	شاخص‌ها	میانگین	ضریب توافقی	تایید/حذف
			فقدان انسجام و پیوستگی رویه‌های مالی با استراتژی‌های مصوب	۵/۲۰	۰/۶۶	تایید
			نبود زمینه لازم برای واگذاری به بخش خصوصی	۶	۰/۹۰	تایید
			عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک	۶/۱۰	۰/۹۵	تایید
			بالا بودن بهره‌های بانکی مربوط به تامین منابع مالی	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
			نبود سازوکارهای کنترلی در عملکردهای مالی شرکت‌ها	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
			نبود متخصصان مالی و مالیاتی خارج از شرکت در هیئت مدیره	۶	۰/۹۰	تایید
	۰/۸۰	تایید	عدم نظارت کافی در تدوین رویه‌های یکپارچه بودجه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها	۳	۰/۲۵	حذف
			عدم امکان رقابت شرکت در صنعت	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
			وجود بازار انحصاری و تعیین قیمت توسط دولت	۴/۵۰	۰/۴۵	حذف
			عدم وجود بازنگری در آیین نامه‌های ایجاد محدودیت مالی براساس عملکردهای شرکت	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف
			تامین تجهیزات و قطعات مورد نیاز از خارج از کشور و بالا بودن هزینه‌های ارزی	۲	۰/۱۵	حذف

پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین

باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافقی در چک لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافقی باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تایید شود و میانگین باتوجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ در آن استاندارد می‌باشد، می‌توان بیان کرد هر سه مولفه اصلی پژوهش تایید شدند و ۱۲ گزاره زیر به دلیل اینکه براساس ضریب توافقی کمتر از ۰/۵ را کسب کردند و میانگینی کمتر از ۵ داشتند حذف شدند.

باتوجه به مشخص شدن گزاره‌های حذف شده برای رسیدن به کفایت نظری اقدام به انجام دور دوم تحلیل دلفی طبق جدول (۶) می‌شود

باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافقی در چک لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافقی باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تایید شود و میانگین باتوجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ در آن استاندارد می‌باشد، می‌توان بیان کرد هر سه مولفه اصلی پژوهش تایید شدند و ۱۲ گزاره زیر به

جدول (۵) گزاره‌های حذف شده

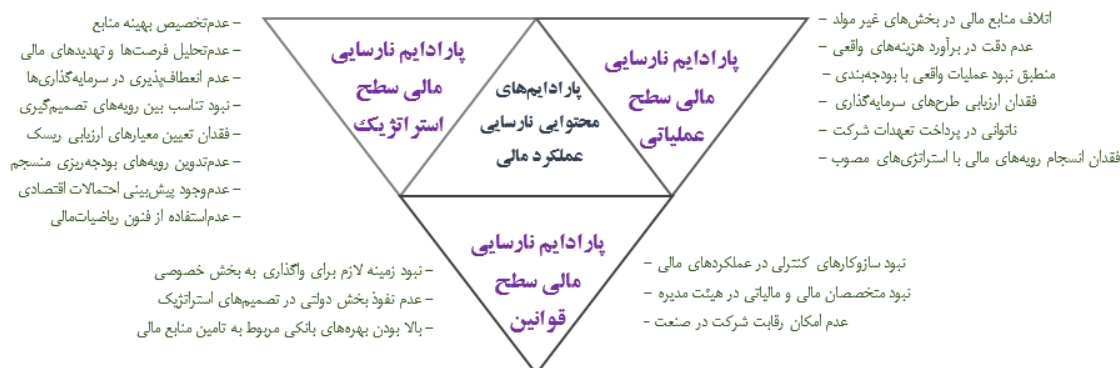
مولفه‌های مرتبط به آن	گزاره‌های حذف شده
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک	عدم انسجام در تصمیم‌های مالی نسبت به افزایش پیچیدگی‌های تجاری و اقتصادی
	عدم تناسب رشد و توسعه بخش مالی با اندازه و سطح رقابتی شرکت
	فقدان برنامه‌ریزی بلندمدت در شرکت
	فقدان مکانیزم‌های کنترل داخلی پویا به منظور تهیه داده‌های مالی مشخص
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح عملیاتی	بالا بودن هزینه‌ها
	محدود بودن منابع مالی
	عدم امکان تعیین رویدادها و فعالیت‌های با اهمیت در الگوی کنونی صورت‌های مالی برای ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری‌ها
	نبود گزارش‌های اثربخش همراه صورت‌های مالی مبنی بر ایجاد شفافیت بیشتر
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین	عدم نظارت کافی در تدوین رویه‌های یکپارچه بودجه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها
	وجود بازار انحصاری و تعیین قیمت توسط دولت
	عدم وجود بازنگری در آیین نامه‌های ایجاد محدودیت مالی براساس عملکردهای شرکت
	تامین تجهیزات و قطعات مورد نیاز از خارج از کشور و بالا بودن هزینه‌های ارزی

جدول (۶) تحلیل دور دوم دلفی پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی

مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	میانگین ضریب توافق	تایید/حذف
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک	عدم تخصیص بهینه منابع	۶	۰/۹۰
	عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده	۵/۵۰	۰/۸۸
	عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها	۵/۵۰	۰/۸۵
	نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات	۶	۰/۹۰
	فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت	۵/۱۰	۰/۶۵
	عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم	۶	۰/۹۰
	عدم وجود پیش‌بینی احتمالات تغییرات اقتصادی در راهبردهای مالی آتی	۵/۲۵	۰/۷۰
	عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی مثل سناریو و شبیه‌سازی در تدوین استراتژی‌های مالی	۶	۰/۹۰
	اتلاف منابع مالی در بخش‌های غیر مولد	۶	۰/۹۰
	عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی	۵/۵۰	۰/۸۸
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح عملیاتی	منطبق نبود عملیات واقعی با بودجه‌بندی عملیاتی شرکت	۵/۲۵	۰/۷۰
	فقدان رویه‌های ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری	۶/۲۰	۰/۹۵
	ناتوانی در پرداخت تعهدات شرکت	۵/۲۵	۰/۷۰
	فقدان انسجام و پیوستگی رویه‌های مالی با استراتژی‌های مصوب	۵/۲۰	۰/۶۶
	نبود زمینه لازم برای واگذاری به بخش خصوصی	۵/۱۰	۰/۶۵
پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین	عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک	۶	۰/۹۰
	بالا بودن بهره‌های بانکی مربوط به تامین منابع مالی	۵/۵۰	۰/۸۸
	نبود سازوکارهای کنترلی در عملکردهای مالی شرکت‌ها	۵/۲۰	۰/۷۰
	نبود متخصصان مالی و مالیاتی خارج از شرکت در هیئت مدیره	۶	۰/۹۰
	عدم امکان رقابت شرکت در صنعت	۵	۰/۶۰

می‌باشد. براساس مؤلفه‌ها و شاخص‌های تعیین شده، مدل مفهومی پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

همانطور که مشاهده می‌شود تمامی گزاره‌ها در دوم تحلیل دلفی تایید شدند که نشان دهنده‌ی نقطه کفایت نظری پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی



شکل (۴) چارچوب مستخرج از فراتحلیل و دلفی

Y10	عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی
Y11	منطبق نبود عملیات واقعی با بودجه‌بندی عملیاتی شرکت
Y12	فقدان رویه‌های ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری
Y13	ناتوانی در پرداخت تعهدات شرکت
Y14	فقدان انسجام و پیوستگی رویه‌های مالی با استراتژی‌های مصوب
Y15	نبود زمینه لازم برای واگذاری به بخش خصوصی
Y16	عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک
Y17	بالا بودن بهره‌های بانکی مربوط به تامین منابع مالی
Y18	نبود سازوکارهای کنترلی در عملکردهای مالی شرکت‌ها
Y19	نبود متخصصان مالی و مالیاتی خارج از شرکت در هیئت مدیره
Y20	عدم امکان رقابت شرکت در صنعت

همانطور که در جدول (۷) مشاهده می‌فرمایید، شاخص‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهار نظر نمایند.

یافته‌های تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر

پس از تأیید دلفی به منظور تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر (TISM) پژوهش وارد بخش سوم پژوهش می‌شود. در این بخش اعضای پانل مشارکت نمودند و امتیازهای تعریف شده در قسمت توضیحات را به پرسشنامه‌های ماتریسی دادند. از آنجا که TISM نمونه بسط یافته ISM است، روش تقویت شده برای TISM به عنوان یک روش جامع‌تر می‌تواند لایه‌های ارتباط تعاملی بین شاخص‌های پژوهش را تعیین نماید. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص‌های تأیید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند.

جدول (۷) کدگذاری اختصاری گزاره‌های تأیید شده

اختصار	شاخص
Y1	عدم تخصیص بهینه منابع
Y2	عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده
Y3	عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها
Y4	نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات
Y5	فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت
Y6	عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم
Y7	عدم وجود پیش‌بینی احتمالات تغییرات اقتصادی در راهبردهای مالی آتی
Y8	عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی مثل سناریو و شبیه‌سازی در تدوین استراتژی‌های مالی
Y9	اتلاف منابع مالی در بخش‌های غیر مولد

جدول (۸) مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

شرح چگونگی تأثیر	Yes/No	شماره مقایسه زوجی
Y1 □ □ عدم تخصیص بهینه منابع		
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y1 - Y2 ۱
عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No □	Y2 - Y1 ۲
عدم تخصیص بهینه منابع عاملی برای عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No □	Y1 - Y3 ۳
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y3 - Y1 ۴
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y1 - Y4 ۵
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y4 - Y1 ۶
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y1 - Y5 ۷
فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No □	Y5 - Y1 ۸
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y1 - Y6 ۹
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y6 - Y1 ۱۰
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y1 - Y7 ۱۱
	Yes □ No <input checked="" type="checkbox"/>	Y7 - Y1 ۱۲

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No	شرح چگونگی تاثیر
۱۳	Y1 – Y8	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۴	Y8 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع
۱۵	Y1 – Y9	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۶	Y9 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۷	Y1 – Y10	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۸	Y10 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع
۱۹	Y1 – Y11	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۰	Y11 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۱	Y1 – Y12	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۲	Y12 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	فقدان ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع
۲۳	Y1 – Y13	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۴	Y13 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۵	Y1 – Y14	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۶	Y14 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	فقدان انسجام و پیوستگی رویه‌های مالی با استراتژی‌های مصوب با عدم تخصیص بهینه منابع
۲۷	Y1 – Y15	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۸	Y15 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۹	Y1 – Y16	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۰	Y16 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۱	Y1 – Y17	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۲	Y17 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۳	Y1 – Y18	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۴	Y18 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	نبود سازوکارهای کنترلی در عملکردهای مالی شرکت‌ها دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع
۳۵	Y1 – Y19	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۶	Y19 – Y1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	نبود متخصصان مالی و مالیاتی در هیئت مدیره دلیلی برای عدم تخصیص بهینه منابع
۳۷	Y1 – Y20	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۸	Y20 – Y1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	

نکته: با توجه به محدودیت صفحات مقاله، تنها گزیده‌ای از مقایسه‌های زوجی در این بخش قرار گرفت

تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

در ادامه در این مرحله اقدام به تشکیل امتیازها براساس تعامل شاخص‌های مقایسه شده جهت تشکیل ماتریس دستیابی متعامل می‌شود.

همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱* با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی گزاره‌ای نارسایی عملکردهای مالی در جدول (۱۱) ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی^{۳۹} به صورت «۱» یا «۰» وارد می‌شوند که در جدول (۱۱) ارائه شده‌اند. طبق جدول (۹) خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه «N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود

جدول (۹) ماتریس دستیابی

	Y20	Y19	Y18	Y17	Y16	Y15	Y14	Y13	Y12	Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y6	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1
Y1	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
Y2	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
Y3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱
Y4	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
Y5	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
Y6	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰
Y7	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰
Y8	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱
Y9	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y10	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y11	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y12	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y13	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y14	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱
Y15	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
Y16	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰
Y17	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y18	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y19	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
Y20	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

جدول (۱۰) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

	Y20	Y19	Y18	Y17	Y16	Y15	Y14	Y13	Y12	Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y6	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1
Y1	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
Y2	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
Y3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱
Y4	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱*	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
Y5	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱*
Y6	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱*	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰
Y7	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱
Y8	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱
Y9	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y10	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y11	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y12	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y13	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y14	۱	۱	۱*	۱*	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱
Y15	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
Y16	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰
Y17	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y18	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
Y19	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
Y20	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

جدول (۱۱) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

معیارها	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12	Y13	Y14	Y15	Y16	Y17	Y18	Y19	Y20
قدرت نفوذ	۱۱	۱۳	۱۵	۱۷	۱۴	۱۳	۸	۱۱	۴	۱۳	۶	۵	۵	۱۰	۵	۹	۹	۶	۳	۶
قدرت وابستگی	۱۷	۳	۵	۳	۷	۷	۴	۹	۱۰	۸	۸	۱۲	۱۰	۱۴	۷	۳	۱۶	۱۳	۱۶	۱۰

خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در مدل تفسیری-ساختاری^{۴۰} (TISM) به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین نارسایی‌های عملکرد مالی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین سطح گزاره‌های نارسایی عملکرد مالی، آن شاخص را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی شاخص‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه

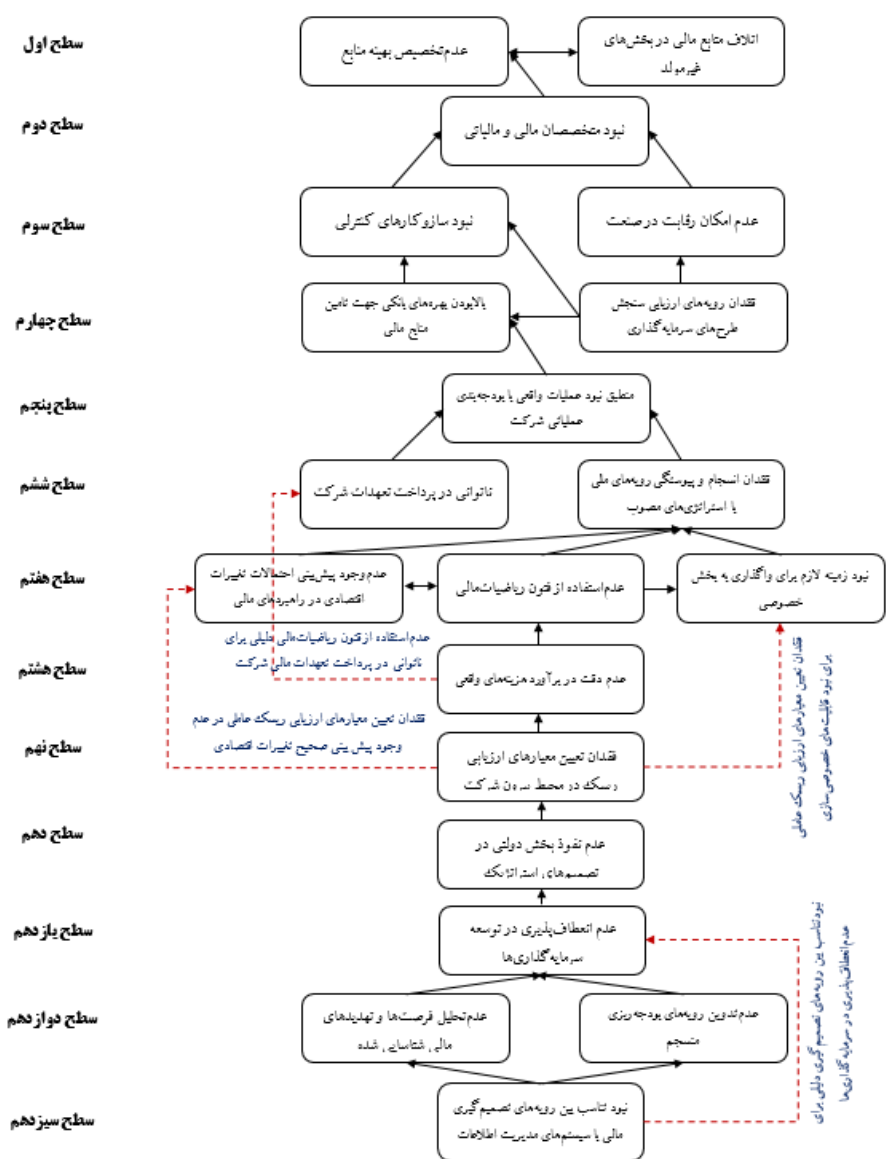
جدول (۱۲) مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار
اول	۱.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۱.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۲۰	Y1
دوازدهم	۲.۴.۲۰	۲.۴.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۸.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	Y2
یازدهم	۳.۸	۲.۳.۴.۶.۸	۱.۳.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	Y3
سیزدهم	۲.۴.۸	۲.۴.۸	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۸.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	Y4
نهم	۵.۷.۱۴	۲.۴.۵.۶.۷.۱۴.۱۶	۱.۵.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۸.۱۹.۲۰	Y5
دوازدهم	۱.۶.۷.۸.۱۴.۱۹	۱.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۹	۱.۳.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	Y6
هفتم	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸.۱۴.۱۷.۱۹	Y7
هفتم	۳.۴.۶.۷.۸.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۵	۱.۳.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	Y8
اول	۱.۹.۱۷.۲۰	۱.۳.۴.۵.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۷.۲۰	۱.۹.۱۷.۲۰	Y9
هشتم	۱.۱۰.۱۶.۱۷	۱.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۶.۱۷	۱.۹.۱۱.۱۷.۱۸.۱۹	Y10
پنجم	۱.۱۱	۱.۳.۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶	۱.۱۲.۱۷.۱۸.۱۹	Y11
چهارم	۱.۱۲.۱۷.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۲۰	۱.۱۲.۱۷.۱۸.۱۹	Y12
ششم	۱.۱۳.۱۷.۱۸	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳.۱۷.۱۸	۱.۱۲.۱۷.۱۸.۲۰	Y13
ششم	۱.۵.۶.۱۴.۱۷.۱۸	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸	۱.۱۲.۱۳.۱۷.۱۸	Y14
هفتم	۸.۱۵	۳.۴.۵.۶.۸.۱۵.۱۶	۱.۵.۶.۱۱.۱۲.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	Y15
دهم	۱۰.۱۶	۳.۱۰.۱۶	۸.۱۱.۱۴.۱۵.۱۹	Y16
چهارم	۱.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸	۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	Y17

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار
سوم	۱،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱،۹،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸،۱۹	Y18
دوم	۶،۱۹	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	۱،۶،۱۹	Y19
سوم	۱،۲،۹،۱۲،۲۰	۱،۲،۳،۴،۵،۹،۱۰،۱۲،۱۴،۲۰	۱،۲،۹،۱۲،۱۹،۲۰	Y20

تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات (Y4) به عنوان گزاره مولفه پارادایم‌های نارسائی مالی در سطح استراتژیک می‌باشد. لذا با توجه به تحلیل‌های انجام شده شکل (۵) مدل سطح بندی شده گزاره‌ها از تاثیرگذارترین تا کم‌اثرترین را نشان می‌دهد.

همانطور که در جدول (۱۴) مشاهده می‌شود، اولین و کم‌اثرترین گزاره‌های نارسائی عملکردهای مالی مربوط به گزاره عدم تخصیص بهینه منابع (Y1) و عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده (Y2) به عنوان گزاره‌های مولفه پارادایم‌های نارسائی مالی در سطح استراتژیک می‌باشد. اما تاثیرگذارترین گزاره‌های نارسائی عملکردهای مالی، گزاره نبود



شکل (۵) طراحی مدل سطح بندی شده گزاره‌های نارسائی عملکردهای مالی

بحث و نتیجه‌گیری

سیستم کنترل مالی یک سازمان بخشی از فعالیت کنترلی مدیریت محسوب می‌شود که شامل دستورالعمل‌ها، آئین‌نامه‌ها، قوانین، مقررات و روش‌هایی است که به منظور حصول اطمینان از حفاظت منابع، اموال و دارایی‌ها و بکارگیری مناسب و صحیح آنها، صحت و قابلیت اتکاء اسناد و مدارک مالی و گزارشگری صحیح و به موقع وضعیت مالی و کشف انحرافات احتمالی، توسط سازمان‌ها بکار گرفته می‌شود. یک سامانه کنترل مالی مؤثر باید قبل از آنکه انحرافات منجر به زیان شوند، قابلیت پیشگیری یا کشف انحراف را داشته باشد یا حداقل بتواند میزان زیان را کاهش دهد. مهمترین بخش نظام کنترل مالی یک سازمان، سیستم کنترل‌های داخلی آن است (جبرئیلی‌فرد، ۱۳۹۷). هدف این پژوهش ارائه الگوی مضامین گزاره‌ای نارسایی‌های عملکرد مالی شرکت پالایش نفت آبادان از طریق فراتحلیل با مشارکت ۱۴ نفر از متخصصان مدیریت مالی عضو هیئت علمی دانشگاه بود در بخش کیفی بود. در این پژوهش براساس واکاوی پارادایمیک محتوایی از میان ۷۸ پژوهش مشابه، تعداد ۱۴ پژوهش باتمركز بر پژوهش‌های روز داخلی و خارجی انتخاب و مورد ارزیابی انتقادی به منظور شناسایی گزاره‌های مرتبط با نارسایی عملکردهای مالی، قرار گرفت. در ارزیابی انتقادی که با مشارکت خبرگان دانشگاهی در حوزه مدیریت مالی انجام گرفت تلاش شده تا با رویکردی متفاوت از پژوهش‌های این عرصه اقدام به شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌های پژوهش گردد. براساس نتایج این بخش سه مولفه اصلی در قالب ۳۲ گزاره انتخاب و به منظور بررسی دقیق‌تر و چابک‌تر نمودن مفاهیم گزاره‌های شناسایی شده و تایید پایایی پژوهش، مجدداً از طریق تحلیل دلفی طی دو مرحله گزاره‌ها و مولفه‌ها مورد بررسی دقیق براساس چک لیست‌های تدوین شده، قرار گرفتند. نتایج تحلیل دلفی با هدف رسیدن به کفایت نظری، حذف ۱۲ گزاره، از میان ۳۲ گزاره شناسایی شده اولیه براساس فراتحلیل را تایید نمود و طی دو مرحله مجموع گزاره‌های شناسایی شده به ۲۰ گزاره تقلیل یافت که نشان دهنده کفایت نظری گزاره‌های و مولفه‌های پارادایمیک نارسایی عملکردهای مالی بود. سپس در بخش سوم پژوهش با هدف تحلیل گزاره‌های شناسایی شده و لایه‌بندی نمودن آن‌ها در قالب طیفی از تاثیرگذارترین تا کم‌اثرترین گزاره‌های نارسایی عملکرد مالی شرکت پالایش نفت آبادان شناسایی شده صورت پذیرفت. همانطور که در مدل مشخص گردید، لایه‌های گزاره‌ای نارسایی عملکرد مالی ۱۳ سطحی می‌باشد که در پایین‌ترین آن یعنی در سطح سیزدهم، نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات به

عنوان گزاره پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک قرار دارد. همچنین قرار گرفتن دو گزاره عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده و عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم در سطح دوازدهم و یک گزاره عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها در سطح یازدهم همگی به عنوان گزاره‌های پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک نشان از وجود ضعف‌های استراتژیک در ایجاد نارسایی‌های استراتژیک دارد. در واقع قرار گرفتن این گزاره در لایه‌های پایین و تاثیرگذار در ایجاد نارسایی در عملکرد مالی شرکت پالایش نفت آبادان نشان دهنده این موضوع است که شرکت چه به لحاظ تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری با سیستم‌های اطلاعاتی به عنوان یک مبنای استراتژیک تحلیل داده‌ها و چه به لحاظ عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی در محیط بیرون قابلیت‌های استراتژیک لازم را نداشته و این موضوع بیشترین تاثیرگذاری را بر عدم انسجام در فرآیندهای بودجه‌ریزی را منجر شده است، چراکه عدم تحلیل محیطی و اطلاعاتی مناسب از وضعیت بیرونی شرکت همچون اقتصاد، تغییر قوانین، محدودیت‌های مالی و محدودیت‌های بین‌المللی و عدم آینده‌نگری برحسب مقتضیات استراتژیک باعث خواهد شد تا شرکت در حیطه کلانی همچون معیارهای استراتژیک دچار نارسایی گردد و باعث شود تا انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها عملاً پویایی خود را از دست دهد و بیشتر سرمایه‌گذاری‌ها با هدف کوتاه‌مدت و بدون پشتوانه آینده‌نگرانه با هدف توسعه چشم‌اندازهای سرمایه‌گذاری صورت پذیرد. واکاوی در سطح دهم نشان می‌دهد، عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک به عنوان پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح قوانین نشان دهنده عدم تناسب مناسب بین چشم‌اندازهای کلان دولت و سایر سازمان‌ها و نهادهای مربوطه قانون گذاری با تصمیم‌های استراتژیک می‌باشد که وجود ضعف‌های حقوقی در عملکردهای مالی و تبعات حقوقی آتی را ممکن است برای شرکت به همراه داشته باشد. در سطح نهم مشخص شد، فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت مجدداً به عنوان پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک، نشان از وجود معضلات کلان در سطح شرکت در رابطه با عملکردهای مالی می‌باشد. در واقع شرکت معیارها و مولفه‌های دقیقی در سنجش فرصت‌ها و تهدیدهای احتمالی و در نتیجه ارزیابی ریسک ندارد و این موضوع شرکت را در سطح کلان دچار معضلات عدیده‌ای می‌کند. ضرورت تعیین علل و مولفه‌های ایجاد کننده ریسک و تعیین ضریب اهمیتی برای آن‌ها به قدری دارای اهمیت است که واکاوی در سطح هشتم نیز فقدان فنون ریاضیات مالی را به منظور

کاهش هزینه‌هایی همچون سربار و ... صورت می‌پذیرد. براساس نتایج بدست آمده می‌توان اینطور استنباط نمود، مهمترین پارادایم ایجاد کننده نارسایی در شرکت شرکت پالایش نفت آبادان سطوح استراتژیک و سپس قوانین و در نهایت حیطه‌های عملیاتی شرکت در بخش مالی می‌باشد. مباحث استراتژیک حیطه‌های کلانی از عملکردهای شرکت‌ها را در بر می‌گیرد که بررسی دقیق و شناخت مأموریت و فلسفه وجودی عملکردها می‌تواند در تدوین چشم‌اندازهای آتی و سپس استراتژی‌های مالی موثر باشد و باعث گردد تا پویایی عملکردهای مالی شرکت در آینده به سمت توسعه محوری و پایداری حرکت کند و همسو با چشم‌انداز ۱۴۰۴ باعث تقویت زیرساخت‌های مالی و اقتصادی شرکت‌های تحت نظارت دولت گردد. نتایج به دست آمده از لایه‌بندی‌های گزاره‌های نارسایی مالی را می‌تواند در جدول زیر با مطالعات پیشین تطبیق داد:

سناریوسازی‌های آتی در قالب پارادایم‌های نارسایی مالی در سطح استراتژیک گوشزد می‌کند و آن را صرفاً پیامدی منفی از گزاره سطح قبل تعریف می‌نماید. در واقع شرکت هیچگونه سناریوسازی یا شبیه‌سازی مالی برای چشم‌اندازهای مالی خود ندارد و این موضوع باعث شده است تا سطح ریسک‌های مالی شرکت در کنار سایر مسائل و مشکلات اقتصادی، تحریم و ... دوچندان شود. اما بررسی‌ها در کم اثرترین حالت نشان داد، عدم تخصیص بهینه منابع و اتلاف منابع مالی در بخش‌های غیر مولد کم اثرترین گزاره‌های ایجاد کننده نارسایی مالی در شرکت پالایش نفت آبادان می‌باشد که شاید سیاست‌ها و استراتژی‌های اخیر دولت و ابلاغ آن در قالب دستورالعمل و چشم‌اندازهای صرف جویی باعث شده است تا منابع با حساسیت بیشتری چه در بخش مالی و چه در سایر بخش‌ها توزیع گردد و نظارت‌های دقیق‌تری بر منابع برای افزایش اثربخشی عملکردهای مالی هم در سرمایه‌گذاری‌ها و هم در

جدول (۱۳) نتایج حاصل از پژوهش و تطبیق با پژوهش‌های دیگر

مصلح شیرازی و همکاران (۱۳۹۸)	کورام و همکاران (۲۰۱۱)	وانگ (۲۰۱۶)	بگمن و چداج (۲۰۱۷)	شارما و همکاران (۲۰۱۸)	سفیدزاده و رووی (۲۰۱۹)	دونگ و همکاران (۲۰۱۹)	گزاره‌ها	پارادایم‌های محتوایی
✓	x	-	-	x	✓	✓	نبود تناسب بین رویه‌های تصمیم‌گیری مالی با سیستم‌های مدیریت اطلاعات	
✓	✓	-	-	x	✓	✓	عدم تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای مالی شناسایی شده	پارادایم‌های نارسایی
✓	x	-	-	✓	✓	x	عدم تدوین رویه‌های بودجه‌ریزی منسجم	مالی استراتژیک
x	✓	-	-	✓	✓	✓	عدم انعطاف‌پذیری در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها	
-	-	✓	✓	-	✓	-	عدم نفوذ بخش دولتی در تصمیم‌های استراتژیک	پارادایم‌های نارسایی مالی قوانین
✓	✓	-	-	✓	x	✓	فقدان تعیین معیارهای ارزیابی ریسک در محیط بیرون شرکت	پارادایم‌های نارسایی
x	✓	-	-	✓	✓	x	عدم استفاده از فنون ریاضیات مالی مثل سناریو و شبیه‌سازی در تدوین استراتژی‌های مالی	مالی استراتژیک
✓	-	✓	✓	x	-	✓	عدم دقت در برآورد هزینه‌های واقعی	پارادایم‌های نارسایی مالی عملیاتی

مشاهده می‌شود با اتکا به جدول (۲) و (۳) یعنی پارادایم‌های محتوایی گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی، پژوهش‌هایی که در تعیین پارادایم محتوایی نقش داشتند و گزاره‌ها از آن استخراج گردید، مجدداً براساس نتایج نهایی مورد تطبیق قرار گرفتند که مشخص شد، مولفه‌ها برحسب مفاهیم دارای تطبیق

باتوجه به ماهیت پژوهش که تعیین تاثیرگذارترین گزاره‌های نارسایی عملکردهای مالی بود، در جدول فوق ۶ سطح آخر شکل (۵) به دلیل اینکه تاثیر زیادی بر ایجاد نارسایی عملکردهای مالی شرکت بود با پژوهش‌های تایید شده در بخش فراترکیب مورد مقایسه قرار گرفت. همانطور که

* جان‌افزایی، نصراله، نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۹۴). بررسی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده در شرکت‌های دولتی ایران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴(۴): ۱-۱۳.

* حبیب زاده بایگی، سیدجواد، دارابی، رویا. (۱۳۹۵). نقش مالکیت دولتی بر معیارهای مالی و اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از مدل رگرسیون فازی، دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی، ۳(۱): ۹-۲۰.

* شمس‌زاده، باقر، زلّقی، حسن، امینیان، حامد. (۱۳۹۶). آسیب شناسی الگوی کنونی تهیه صورت‌های مالی و ارائه مدل گزارشگری مالی بر مبنای فعالیت، فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۶): ۱۲۷-۱۶۰.

* صادقی فسائی، سهیلا، نصری‌راد، محسن. (۱۳۹۱). عناصر بنیادین پژوهش کیفی در علوم اجتماعی: هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی، روش‌شناسی و روش، مجله مطالعات اجتماعی ایران، ۵(۲): ۷۸-۹۸.

* مصلح‌شیرازی، علینقی، ملکی، بهاره، خلیفه، مجتبی، رضانی مقدم، امیر. (۱۳۹۷). الگوسازی عملکرد سیستم مالی با استفاده از رویکرد پویایی‌شناسی سیستمی (شرکت تولیدکننده شن و ماسه)، مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱(۶): ۵۱-۷۲. doi: 10.22108/amf.2017.21331

* Abor, J. Y. (2017). Evaluating Capital Investment Decision, Capital Budgeting. In *Entrepreneurial Finance for MSMEs*. Springer International Publishing.

* Al-Kassar, T, A., Soilean, J, S. (2014). Financial Performance Evaluation and Bankruptcy Prediction (Failure), *Arab Economics and Business Journal*, 9(2): 147-155.

* Andrel, J, A., Keith, S, W., Leiby, B, E. (2009). Meta-analysis: A Brief Introduction, *Clinical and Translational Science*, 2(5): 374-378.

* Assagaf, A., Ali, H. (2017). Determinants of Financial Performance of State-owned Enterprises with Government Subsidy as Moderator, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(4): 330-342.

* Attri, R., Dev, n., & Sharma, v. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, 2(2), 6.

* Attridge-Stirling, J. (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. *Qualitative research*, 1(3), 385-405.

* Bamberger, P., Fiegenbaum, A. (1996). The role of strategic reference points in explaining the nature and consequences of human resource strategy. *Academy of Management Review*, 21(4), 926-958.

* Beckmann, J., Czudaj, R. (2017). Exchange rate expectations since the financial crisis: Performance evaluation and the role of monetary policy and safe haven, *Journal of International Money and Finance*,

با پژوهش‌های مورد نظر می‌باشد. خط تیره در جدول فوق نشان می‌دهد پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با گزاره مورد توجه تحلیلی انجام نداده اند و علامت x نشان می‌دهد علیرغم اینکه در مورد گزاره‌های مثلا استراتژیک پژوهش کرده اند اما به گزاره مورد نظر توجهی نداشتند. این فرآیند تطبیق به ایجاد رویکردهای منسجم‌تر و قابل توجه‌تر در پژوهش‌های آتی کمک می‌کند. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، شرکت پالایش نفت آبادان با بررسی همه جانبه فرصت‌ها و تهدیدهای موجود و تحلیل آن با هدف افزایش سطح اثربخشی ارزیابی ریسک شرکت تلاش نماید در تدوین استراتژی‌های مالی تغییرات اقتصادی را تاحدی پیش بینی نماید که این موضوع با استفاده از فنون ریاضیات مالی همچون شبیه‌سازی و تدوین سناریو می‌تواند به بودجه‌ریزی واقعی شرکت جهت توسعه کارکردهای سرمایه‌گذاری شرکت حتی در شرایط تحریمی کمک نماید و با اتخاذ تصمیم‌های مالی متناسب با تغییرات محیطی و استراتژی‌های مالی براساس پویایی سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت به افزایش اثربخشی سطوح عملیاتی شرکت کمک نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود شرکت با ایجاد رویه‌های ارزیابی سنجش طرح‌های سرمایه‌گذاری ضمن برآورد دقیق هزینه‌ها و تناسب‌سازی با استراتژی‌ها و بودجه‌های مشخص شده، اولاً مانع از اتلاف منابع در بخش‌های غیرمولد گردد و ثانیاً به افزایش اثربخشی طرح‌های آتی شرکت همسو با استراتژی‌های مصوب کمک نماید. در نهایت پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای مالی شرکت پالایش نفت آبادان به توسعه زیرساخت‌های فنی و مدیریت شرکت کمک نمایند و با ایجاد سازوکارهای نظارتی به تناسب‌سازی آیین‌نامه‌ها و قوانین شرکت با چشم‌اندازهای آتی دولت کمک کنند.

فهرست منابع

* ازکیا، مصطفی، توکلی، محمود. (۱۳۸۵). فراتحلیل مطالعات رضایت شغلی در سازمان‌های آموزشی، فصلنامه علوم اجتماعی، ۲۷(۲): ۱-۲۶.

* اعرابی، سیدمحمد، رزمجوئی، محرم. (۱۳۹۰). استراتژی‌های مالی و بازده سهام شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات مدیریت راهبردی، ۸(۴): ۱۱۴۱-۱۶۶.

* باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، ماهنامه حسابداری، ۱۷(۴۷): ۱۳-۲۲. تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.

- Management, <https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2019.01.002>
- * Pan, Y., Huang, Y., Qi, E. (2016). Chinese manufacturing industry development strategy from the financial perspective, *Grey Systems: Theory and Application*, 6(2): 203-215. <https://doi.org/10.1108/GS-02-2016-0003>
- * Pettit, J. (2007). *Strategic Corporate Finance*. John Wiley & Sons, Inc.
- * Ramesh, A., Banwet, D.K., Shankar, R. (2010). "Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration", *Journal of Modelling in Management*, 5(2): 176-193.
- * Seifzadeh, P. and Rowe, W. (2019). The role of corporate controls and business-level strategy in business unit performance, *Journal of Strategy and Management*, 12(3): 364-381. <https://doi.org/10.1108/JSMA-10-2018-0114>
- * Sharma, A., Md Jadi, D., Ward, D. (2018). Evaluating financial performance of insurance companies using rating transition matrices, *The Journal of Economic Asymmetries*, 18(4): 81-102. <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2018.e00102>
- * Singh, M. D., & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, 3(2), 10.
- * Slimane, F. B., Angulo, L. P. (2018). Strategic change and corporate governance: Evidence from the stock exchange industry, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.10.045>
- * Wang, Y. J. (2014). The evaluation of financial performance for Taiwan container shipping companies by fuzzy TOPSIS, *Applied Soft Computing*, 22(3): 28-35. <https://doi.org/10.1016/j.asoc.2014.03.021>
- * Yalcin, N., Bayraktaroglu, A., Kahraman, C. (2012). Application of fuzzy multi-criteria decision making methods for financial performance evaluation of Turkish manufacturing industries, *Expert Systems with Applications*, 39(1): 350-364. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2011.07.024>
- * Yang, X., Zhang, H., (2019). Extreme absolute strength of stocks and performance of momentum strategies, *Journal of Financial Markets*, <https://doi.org/10.1016/j.finmar.2019.01.001>
- 74(5): 283-300. <https://doi.org/10.1016/j.jimonfin.2017.02.021>
- * Clarke, G., Roger, W., Brent, D., Robert, H., Nadauld, D., Stephen, B. (1990). *Strategic Financial Management*. Richard D.Irwin, Inc.
- * Claver, E., Lopez, M. D., Molina, J. F., Tari, J. J. (2007). Environmental management and firm performance: A case study, *Journal of Environmental Management*, 84(4): 606-619
- * Coram, P. J., Mock, Th. J., Monroe, G. S. (2011). Financial analysts' evaluation of enhanced disclosure of non-financial performance indicators, *The British Accounting Review*, 43(2): 87-101. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.02.001>
- * Ding, Sh., Beaulied, Ph. (2011). The Role of Financial Incentives in Balanced Scorecard-Based Performance Evaluations: Correcting Mood Congruency Biases, *Journal of Accounting Research*, 49(5): 1223-247. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00421.x>
- * Dong, J. Y., Chen, Y., Wan, Sh, P. (2019). A cosine similarity based QUALIFLEX approach with hesitant fuzzy linguistic term sets for financial performance evaluation, *Applied Soft Computing*, 69(2): 316-329. <https://doi.org/10.1016/j.asoc.2019.04.053>
- * Fiengenbaum, A., Hart, S., Schendel, D. (1996). Strategic Reference Point Theory, *Strategic Management Journal*, 17(3): 219-235.
- * Hahn, K. (2018). Innovation in times of financialization: Do future-oriented innovation strategies suffer? Examples from German industry, *Research Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.respol.2018.10.016>
- * Jakhotiya, G. P. (2003). *Strategic Financial Management*. Vikas Publishing House PVT Ltd.
- * Krelling, Ch., Badami, M. G. (2016). Operational and financial performance of Delhi's natural gas-fueled public bus transit fleet: A critical evaluation, *Transport Policy*, 47(5): 178-188. <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2016.02.001>
- * Loch, M., Marcon, R., Da Silva, A. L. P., Xavier, W. G. (2018). Government's impact on the financial performance of electric service providers as both regulatory and shareholder, *Utilities Policy*, 55(3): 142-150
- * Malone, D. W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, 63(3), 397-404.
- * Masri, H., Abdulla, Y. (2018). A multiple objective stochastic programming model for working capital management, *Technological Forecasting and Social Change*, 131(11): 141-146
- * Michaelas, N. , Chittenden, F. & Poutziouris, P. (1999). "Financial policy and capital structure choice in UK SMEs: Empirical evidence from company panel data". *Small Business Economics*, 2(12), 113-1.
- * Nizam, E., Ng, A., Dewamdaru, G., Nagayev, R., Abdulrahman, M. (2019). The Impact of Social and Environmental Sustainability on Financial Performance: A Global Analysis of the Banking Sector, *Journal of Multinational Financial*

یادداشت‌ها

¹ Claver et al

² Loch et al

³ Assagaf & Ali

⁴ Cappa et al

⁵ Wadström

⁶ Lin et al

⁷ Jakhotiya

⁸ Pettit

⁹ Fiengenbaum et al

¹⁰ Strategic Reference Points(SRPs)

¹¹ Bamberger & Fiengenbaum

¹² Clarke et al

¹³ Nizam et al

- ¹⁴ Yang & Zhang
- ¹⁵ Slimane & Angulo
- ¹⁶ Masri & Abdulla
- ¹⁷ Hahn
- ¹⁸ Michaelas et al
- ¹⁹ Al Kassar & Soilean
- ²⁰ Cosine Similarity
- ²¹ Abor
- ²² Attride-Stirling
- ²³ Andrel et al
- ²⁴ Singh & Kant
- ²⁵ Malone
- ²⁶ Ramesh et al
- ²⁷ Attri et al
- ²⁸ Dong et al
- ²⁹ Seifzadeh & Rowe
- ³⁰ Sharma et al
- ³¹ Beckmann & Czudaj
- ³² Pan et al
- ³³ Wang
- ³⁴ Krelling & Badami
- ³⁵ Yalcin et al
- ³⁶ Ding et al
- ³⁷ Coram et al