

Study of the Effect Public Sector Organizations' Accountability in the Relationship between Financial Reporting Quality and their Performance

GholamReza Rezaei¹, Ramin Zeraatgari*², Reza Taghizadeh³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran. rezaac.1990@acc.usb.ac.ir
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran. ramin@acc.usb.ac.ir
3. Assistant Professor. Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, Management and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. rezataghizadeh@yazd.ac.ir

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-04-23 Accepted: 2021-12-22	Achieving optimal performance in all areas is one of the main goals of any organization. Accordingly, drawing on the new public management and agency theory, this paper examines the mediating role of accountability in the relationship between financial reporting quality and the performance of governmental agencies. The research model and hypotheses tested with a data survey of 209 responses obtained from accountants and managers working in the governmental agencies in Sistan and Baluchestan province in the year of 2021. The result obtained from final model of research showed that financial reporting quality and accountability has positive and direct effects on the organizational performance. Also, the financial reporting quality has positive and direct effects on the accountability of governmental agencies. In addition, the results show the mediating effects of accountability variable on the relationship between financial reporting quality and performance. These findings suggest that governmental agencies seeking to improve their performance need to improve financial reporting quality and accountability system.
* Corresponding author: Ramin Zeraatgari Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran ramin@acc.usb.ac.ir	

1-Introduction

Accountability in the workplace is a well-researched organizational

phenomenon that has been recognized as a fundamental component of successful organizations. In recent years, programs that try to increase transparency and accountability have been widely explored as tools to improve access to and quality of public services. The public sector in developing countries (such as our country) is now demanding strong accountability for governmental agencies (Adhikari and Mellemvik, 2011). The delegation of responsibility and the demand for an accounting of the execution of that responsibility, establishes an accountability relationship between an actor (such as an employee) and a forum (such as a manager).

New public management and agency theory are relevant for understanding accountability mechanisms in public sector organizations. The new public management theory is a multi-dimensional concept (Hood, 1995). The Organization for Economic Co-operation and Development's recommendations for financial transparency and increased efficiency in the public sector are in line with new public management theory (Arellano-Gault and Lepore, 2011). Agency theory has thereby become relevant to public-sector reform under the new public management framework (Boston, 2016). Accordingly, the new public management theory and agency theory are the basis of this paper.

Similar to other developing economies, Iran's economy faces problems such as low institutional capacity, lack of transparency, and high levels of corruption. In recent years, corruption in Iran has increased significantly compared to other countries (Rezaei et al., 1394). The aim of the present study is to rectify the preceding limitations. Actually, achieving optimal performance in all areas is one of the main goals of any organization. According to this, drawing on the new public management and agency theory, this paper examines the mediating role of accountability in the relationship between financial reporting quality and the performance of governmental agencies.

2- Research Hypotheses

Based on the theoretical literature and the conducted studies, research hypotheses were developed as follows. The present study has four primary hypotheses.

First hypotheses: financial-reporting quality has a positive impact on governmental agencies' performance.

Second hypotheses: financial-reporting quality has a positive impact on governmental agencies' accountability.

Third hypotheses: governmental agencies' accountability has a positive impact on their performance.

Fourth hypotheses: accountability has a mediating role on the relationship between financial reporting quality and governmental agencies' performance.

3- Methods

The statistical population of this research consists of all accountants and managers with a minimum of three years' work experience in the governmental agencies in Sistan and Baluchestan province. The study used simple random sampling for its statistical population. In spite of the pursuit of the researchers via the HR department of the Sistan and Baluchestan governorate, the exact number of the accountants and managers was not found. However, the approximate number of accountants and managers in different governmental agencies was considered a large statistical population. Using Morgan's table for large populations (from 100,000), the sample size consisted of 384 persons. After removing unsuitable questionnaires, totally 209 (54.4%) questionnaires were completed and used in this study.

In the present study, financial reporting quality was the independent variable. The questionnaire developed by Tran et al. (2021), as a prominent questioner, which consists of 13 questions was utilized. Also, to measure the performance of governmental agencies, a questionnaire developed by the authors based on the face validity, consisting of 31 questions was used. In addition, a scale of 14 items developed by Mack and Ryan (2006) is used to measure accountability, comprising eight items of public accountability and six items of financial accountability. Finally, the environmental uncertainty is used as a control variable for measuring a questionnaire developed by Namazi and Rezaei (1396). Possible answers to questions in this study are categorized on a 5-point scale. Also, the collected data was calculated using Excel software and it was analyzed using SPSS-23 and AMOS-24.

4- Results

The result of research's final model showed that at a confidence level of 95%, financial reporting quality and accountability has a positive and direct effect on the organizational performance. Also, the financial reporting quality has positive and direct effect on the accountability of governmental agencies. In addition, the results show the mediating effects of variable

accountability on the relationship between financial reporting quality and performance.

5- Discussion and Conclusion

The goal of this research is to study the effects of mediating role of accountability in the relationship between financial reporting quality and the performance of governmental agencies in Sistan and Baluchestan province. In general, based on the results of the present study and according to the significant effect of the financial reporting quality and accountability on the performance of governmental agencies, and since the main objective of financial reporting (a component of which is financial reporting), provides useful data to help actual and potential users (such as managers) in their logical decision making, disclosure of information, more quality will lead to the usefulness of decision making and better accountability for users. These findings suggest that governmental agencies seeking to improve their performance need to improve financial reporting quality and accountability system.

Keywords: Financial accountability, Operational accountability, Information quality, Performance.



بررسی آثار پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش عمومی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آن‌ها

دکتر غلامرضا رضایی^۱، دکتر رامین زراعتگری*^۲، دکتر رضا تقی‌زاده^۳

چکیده: دستیابی به عملکرد بهینه و مطلوب در تمامی زمینه‌ها از اهداف اصلی هر سازمانی است. بر این اساس، این مقاله با استفاده از نظریه مدیریت عمومی جدید و نظریه نمایندگی، به مطالعه نقش واسطه‌ای پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی دستگاه‌های دولتی پرداخته است. آزمون الگو و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از داده‌های مربوط به ۲۰۹ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از حسابداران و مدیران دستگاه‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان در سال ۱۳۹۹ انجام شد. نتایج الگوی نهایی پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر عملکرد سازمانی است. همچنین، کیفیت گزارشگری مالی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی است. افزون بر این، نتایج نشان‌دهنده آثار واسطه‌ای متغیر پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که دستگاه‌های دولتی برای بهبود عملکرد خود، باید دنبال بهبود کیفیت گزارشگری مالی و سیستم‌های پاسخ‌گویی بهتر باشند.

کلیدواژه‌ها: پاسخ‌گویی مالی، پاسخ‌گویی عملیاتی، کیفیت اطلاعات، عملکرد.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

rezaac.1990@acc.usb.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول)

ramin@acc.usb.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری و مالی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران.

rezataghizadeh@yazd.ac.ir

پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۳

اصلاحات: ۱۴۰۰/۹/۹

دریافت: ۱۴۰۰/۲/۱۳

۱. مقدمه

بودجه دولت عمدتاً از طریق منابع عمومی کشور که متعلق به همه مردم است، تأمین می‌شود و به همین دلیل دولت برای فعالیت‌های انجام شده خود به عموم مردم پاسخ‌گو خواهد بود. در کشورهای در حال توسعه مردم خواستار پاسخ‌گویی دولت در تمامی سطوح هستند (آدهیکاری و ملمویک^۱، ۲۰۱۱). کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌های فردی و متمایزی هستند که ممکن است بر کنترل و ارزیابی پاسخ‌گویی عمومی بخش دولتی اثرگذار باشد؛ از جمله این ویژگی‌ها می‌توان به ظرفیت‌های نهادی کم، دخالت محدود ذی‌نفعان و فساد نسبتاً زیاد اشاره کرد (کیم^۲، ۲۰۰۹). از دیدگاه راجیب^۳ و همکاران (۲۰۱۹) در صورت دستیابی به حاکمیت مناسب در کشورهای در حال توسعه، نیاز به اصلاح بخش عمومی از ضروری‌ترین عواملی است که باید به آن توجه شود.

برای درک پاسخ‌گویی در سازمان‌های بخش دولتی، توجه به مدیریت عمومی جدید^۴ و نظریه نمایندگی^۵ سودمند است. مدیریت عمومی جدید یک مفهوم چندبعدی است (هوود^۶، ۱۹۹۵). عناصر اصلی شامل شکل‌های مختلف تمرکززدایی مدیریت از عرضه خدمات عمومی (مانند ایجاد نمایندگی‌های خودمختار^۷)، افزایش استفاده از بازارها و رقابت در ارائه خدمات عمومی و تأکید بیشتر بر عملکرد، خروجی‌ها و مشتری‌مداری است (ترن^۸ و همکاران، ۲۰۲۱). توصیه‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۹ در مورد شفافیت مالی و افزایش کارایی در بخش دولتی با نظریه مدیریت عمومی جدید مطابقت دارد (آرلانو-گالت و لپوره^{۱۰}، ۲۰۱۱). یکی از ویژگی‌های مدیریت عمومی جدید، تشکیل سازمان‌های نسبتاً خودمختار در بخش دولتی است که باید نسبت به وظایف و دستاوردهای خود به رده‌های بالاتر پاسخ‌گو باشند (کلیم‌الله^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۲). بر این اساس، می‌توان گفت که نظریه نمایندگی به اصلاح بخش عمومی در چارچوب مدیریت عمومی جدید مرتبط است (بوستون^{۱۲}، ۲۰۱۶). بنابراین، سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی عمومی بدنبال تحمیل مسئولیت‌پذیری به سازمان‌ها در قبال اقدامات‌شان و اطمینان از این که آن‌ها وظایف‌شان را مطابق با مسئولیت‌های تعیین شده انجام می‌دهند، هستند. در زمینه اطلاعات نامتقارن، الزامات کیفیت برای گزارشگری مالی در تأمین نیاز به ارزیابی تصمیم‌گیری در سازمان‌های عمومی و هم‌چنین پاسخ‌گویی آن‌ها در برابر ذی‌نفعان گسترده‌تر مهم است (کرامبیا-کاپاردیس^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۶)؛ در نتیجه، این موضوع

مدیران را برای اداره کارآمدتر سازمان‌های عمومی تحت فشار قرار می‌دهد. از این دیدگاه، به‌نظر می‌رسد کیفیت گزارشگری مالی هم بر عملکرد سازمان‌های دولتی و هم بر پاسخ‌گویی آن‌ها در برابر ذی‌نفعان اثرگذار است. با این حال، مطابق با هیپوژث^{۱۴} (۲۰۱۷) شواهد تجربی اندکی در خصوص ارزیابی استانداردهای حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی در این بخش وجود دارد. افزون بر این، دوبنیک^{۱۵} (۲۰۰۵) بیان می‌کند که برای شناخت دقیق رابطه بین پاسخ-گویی و عملکرد باید پژوهش‌گران مطالعات تجربی بیشتری انجام دهند (کریستنسن و لاگرید^{۱۶}، ۲۰۱۴). بر همین اساس، در مقاله حاضر سعی شد تا ارتباط بین پاسخ‌گویی و عملکرد در ایران به‌عنوان یک کشور در حال توسعه که اخیراً الزامات خاصی را برای گزارشگری مالی در بخش عمومی اجرا کرده است، مشخص شود تا بتوان از این طریق به ادبیات پژوهش و استفاده-کنندگان کمک شایانی کرد.

مشابه با سایر اقتصادهای در حال توسعه، اقتصاد ایران نیز با مشکلاتی هم‌چون ظرفیت-های نهادی کم، نبود شفافیت و سطح بالایی از فساد مواجه است. اخیراً فساد مالی در کشور ایران در مقایسه با سایر کشورها رشد شایان‌توجهی داشته است (رضایی و همکاران، ۱۳۹۴)؛ به‌گونه‌ای که از دیدگاه شفافیت مالی، رتبه کشور ایران از ۸۸ در سال ۲۰۰۵ میلادی به ۱۳۰ در بین تمام کشورهای جهان در سال ۲۰۱۵ میلادی کاهش یافته است (شفافیت بین‌المللی، ۲۰۱۶). بنابراین، انتظار می‌رود که پاسخ‌گویی و شفافیت اطلاعات مالی در دستیابی به اصلاحات مورد نظر برای شهروندان کشور (به‌عنوان ذی‌نفعان بیرونی) که به‌وسیله رهبران سازمان و کارمندان دولت (به‌عنوان ذی‌نفعان درونی) هدایت می‌شود، هم‌چنان قابل توجه باشد. به همین منظور، در ایران طیف وسیعی از اصلاحات مالی عمومی به مرحله اجرا در آمده است که می‌توان مهم‌ترین آن را به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مجموعه دولت و دستگاه-های دولتی معرفی کرد. به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقتصادهای توسعه یافته معمول است (کوبایشی^{۱۷} و همکاران، ۲۰۱۶) و به نظر می‌رسد که به‌کارگیری آن در کشورهای در حال توسعه بتواند پاسخ‌گویی را افزایش دهد (ناکماهاچالاسینت و نارکتا^{۱۸}، ۲۰۱۹). در حال حاضر، ایران مشابه با برخی دیگر از اقتصادهای در حال توسعه در آسیا، هم-چون مالزی، اندونزی، ویتنام و تایلند، صورت‌های مالی بخش عمومی را تحت حسابداری تعهدی تهیه و ارائه می‌کند. سیاست‌گذاران در ایران پیش‌بینی می‌کنند که به دلیل ارائه

اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری، صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی به مسئولان در ارزیابی پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش عمومی کمک می‌کند. با این وجود، مفید بودن صورت‌های مالی برای ارزیابی پاسخ‌گویی و بهبود نتایج عملیاتی هنوز به‌گونه کامل مشخص نیست.

بر این اساس، مطالعه حاضر به دنبال بررسی نقش میانجی‌گری پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های بخش عمومی در ایران است. افزون‌بر این، پژوهش حاضر با تبیین نقش صورت‌های مالی در تعیین پاسخ‌گویی سازمان‌ها به مطالعات موجود کمک می‌کند و ضمن بررسی کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی به‌عنوان سازوکارهای بهبود عملکرد، شواهد تجربی از آثار پاسخ‌گویی بر عملکرد سازمان‌های دولتی را ارائه می‌دهد.

در ادامه مقاله ادبیات مرتبط با موضوع در زمینه کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد سازمانی و پاسخ‌گویی در بخش عمومی بیان شده و فرضیه‌های پژوهش توسعه می‌یابند. در ادامه، داده‌ها و طرح پژوهش (متغیرها، روش آزمون فرضیه‌ها و نمونه مورد مطالعه) بیان می‌شود. سپس، یافته‌های پژوهش مطرح و در آخر بر اساس یافته‌های پژوهش و مبانی نظری ذکر شده، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با طرح محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهشی و کاربردی به پایان می‌رسد.

۲. ادبیات پژوه

۲-۱. کیفیت گزارشگری مالی

گزارشگری اطلاعات و داده‌های مالی و افشای اطلاعات یکی از مهم‌ترین ابزارهای بالقوه برای مدیریت جهت برقراری رابطه بین عملکرد و نظارت به‌وسیله افراد برون‌سازمانی است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۳). در اصل، اطلاعات آگاهی یا دانشی می‌باشد که شناخت استفاده-کنندگان را شکل بخشیده و یا تغییر می‌دهد و سرانجام به تصمیم‌گیری آگاهانه (ارزش پیش-بینی‌کنندگی) و یا به بازنگری در تصمیم‌های گرفته شده پیشین (ارزش بازخورد)، منجر می‌گردد (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶). از منظر نیازهای استفاده‌کنندگان، گزارشگری اطلاعات و داده‌های مالی در گرفتن تصمیم‌های اقتصادی مفید از طریق فراهم

نمودن اطلاعات مربوط برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و کاهش ناتقارنی اطلاعاتی میان مدیران و استفاده‌کنندگان، نقش بسیار مهمی ایفا می‌نماید (آن^{۱۹}، ۲۰۰۹). با بررسی و مطالعه ادبیات حسابداری در حوزه کیفیت اطلاعات مالی می‌توان متوجه شد که قدمت این زمینه پژوهشی به بیش از ۴ دهه برمی‌گردد (محمودآبادی و همکاران، ۱۳۹۲) که نشان از اهمیت بالای آن دارد. پاونال و اسپچیر^{۲۰} (۱۹۹۹) صورت‌های مالی را با کیفیت تلقی می‌کنند، اگر دارای ۳ ویژگی افشای کامل^{۲۱}، شفافیت و قابلیت مقایسه^{۲۲} باشند. شفافیت در صورت‌های مالی، رویدادها، مبادله‌ها، قضاوت‌ها و برآوردهای اساسی انجام شده در صورت‌های مالی و کاربردهای آن‌ها را نمایش می‌دهد. شفافیت، استفاده‌کنندگان را در خصوص مشاهده و درک نتایج و کاربردهای تصمیم‌ها، قضاوت‌ها و برآوردهای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی توانمند می‌سازد. افشای کامل بر فراهم نمودن همه اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت تصمیم‌گیری و در نتیجه کسب اطمینان مبنی بر عدم گمراهی ذی‌نفعان، دلالت می‌کند. سرانجام، قابلیت مقایسه به این معناست که به مبادلات و رویدادهایی که با یکدیگر یکسان هستند، به شیوه‌ای مشابه برخورد می‌شود (حسن^{۲۳} و همکاران، ۲۰۰۸).

بحث شفافیت و کیفیت افشای اطلاعات و داده‌های مالی، هم‌چنین یکی از موضوعات مهم و بااهمیت راهبری شرکتی^{۲۴} محسوب می‌گردد. اطلاعات مالی شفاف را می‌توان به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ملزومات ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران معرفی کرد (رضایی، ۱۳۹۲). هر چه میزان انتشار اطلاعات مالی در جامعه و دستگاه‌ها و سازمان‌ها بیشتر باشد، امکان گرفتن تصمیم‌های آگاهانه و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع، بیشتر خواهد شد. لذا، یکی از مهم‌ترین الزامات رشد و توسعه اقتصادی، دسترسی همه ذی‌نفعان به اطلاعات و داده‌های شفاف و باکیفیت بالا می‌باشد. به این دلیل شفافیت اطلاعاتی را می‌توان پدیده‌ای اجتماعی معرفی کرد که بر روابط اجتماعی متقابل افراد و گروه‌های ذی‌نفع به میزان زیادی تأثیر می‌گذارد (حساس‌یگانه و خیرالهی، ۱۳۸۷). این موضوع در حالی مطرح می‌شود که دولت در تصمیم‌گیری‌های مالی گوناگون در سطح اقتصاد خرد و کلان به اطلاعات و داده‌های مالی نیازمند است. تمامی این تصمیم‌ها، سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی کشور را تعیین می‌کند و لذا اگر تصمیم‌ها آگاهانه و متکی بر اطلاعات و داده‌های شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد کشور با آسیب و خسارات فراوانی مواجه می‌شود

(پورحیدری و اعظمی، ۱۳۸۹). همچنین، هدف اصلی و اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به همین بخش برای تحقق و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در برابر ملت می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران، ۱۳۹۵). در کشور ایران، برای اولین بار استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی تهیه و تدوین شده و از سال ۱۳۹۴ برای کلیه دستگاه‌های اجرایی لازم‌الاجرا می‌باشد؛ گامی مهم که می‌توان آن را در راستای اصلاحات مدیریت عمومی جدید دانست که به بهبود کیفیت گزارش مالی در بخش دولتی کمک شایانی می‌کند.

۲-۲. عملکرد

عملکرد یک مفهوم پیچیده است و از زوایای مختلف قابل مشاهده است (ون دوورن^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۰)؛ در ابتدا نتیجه یک فرآیند تولید است که در آن ورودی‌ها از طریق فعالیت‌ها به خروجی تبدیل می‌شوند و در نهایت به نتایج مختلف منجر خواهند شد. افزون بر این، عملکرد را می‌توان تحقق برخی از ارزش‌های عمومی دانست. به‌طور کلی، عملکرد با سه عامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در ارتباط است (ون‌هلدن و ریچارد، ۲۰۱۳). در کل، سازمان‌های بخش دولتی مسئولیت ارائه خدمات عمومی به شهروندان را بر عهده دارند، در حالی که مجبورند با یک محیط پویا و آشفته و محدودیت‌های بودجه‌ای کنار بیایند (فلیشو^{۲۶} و همکاران، ۲۰۲۱). این باعث شده است که اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت آن در بخش دولتی و عمومی به یکی از برجسته‌ترین و مهم‌ترین مباحث پژوهشی در حسابداری و مدیریت تبدیل شود (ون-هلدن و ریچارد^{۲۷}، ۲۰۱۳). با این که بحث اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت آن هم در بخش دولتی و هم در بخش خصوصی یک مسأله مهم است، اما در بخش دولتی اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت آن بسیار پیچیده‌تر است؛ چرا که عملکرد این بخش بسیاری از عوامل و آثار خارجی را پوشش می‌دهد (ون‌هلدن و ریچارد، ۲۰۱۳).

در بخش دولتی عملکرد یک مفهوم چند بعدی است که باید از جنبه‌های گوناگون به آن توجه کرد؛ بر همین اساس، در پژوهش حاضر سعی بر آن شده است تا عملکرد از جنبه‌های ارزیابی متوازن (فرآیندهای درون‌سازمانی، فراگیری و رشد، جامعه و مالی) به آن توجه شود. ارزیابی فراگیر یا متوازن، در سال‌های اخیر یکی از موضوع‌ها و مباحث داغ و مهم حسابداری

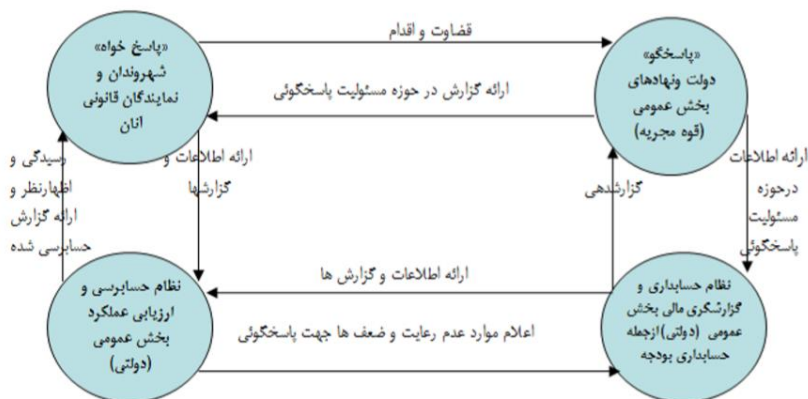
می‌باشد. ارزیابی متوازن به‌عنوان یک نظام اطلاعات مدیریت و ارزیابی عملکرد به‌گونه گسترده-ای در سازمان‌ها و مؤسسات غیرانتفاعی و دولتی در سراسر جهان استفاده می‌گردد (گریگورویدیس^{۲۸} و همکاران، ۲۰۱۲). در سال ۱۹۹۹ میلادی، واپل^{۲۹} و همکاران سودمندی و مناسب بودن نظام ارزیابی متوازن را در سازمان‌ها و مؤسسات پزشکی و خدمات درمانی مورد مطالعه قرار داده و به ارزشمندی آن اشاره نموده‌اند. همان‌گونه که از نام ارزیابی متوازن پیداست، می‌توان متوجه شد که ارزیابی متوازن فنی می‌باشد که چالش‌های متوازن کردن سازه‌های چندگانه برای ارزیابی عملکرد را حل می‌کند.^{۳۰}

۲-۳. پاسخ‌گویی

هدف اصلی و اولیه گزارشگری مالی در سازمان‌ها و مؤسسات بخش عمومی، کمک به این بخش جهت تحقق و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در برابر ملت می‌باشد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸). در قانون اساسی کشور ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه بسیار ویژه و مهمی برخوردار می‌باشد. اشخاصی که بر اساس قانون توسط مردم به‌عنوان وکیل جهت اداره جامعه انتخاب می‌گردند، بایستی در مقابل آنان پاسخ‌گو باشند. علی‌الخصوص مطابق با اصل ۱۲۲ قانون اساسی، رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که بر اساس قانون اساسی و یا قوانین عادی بر عهده دارد، در مقابل ملت، رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول و پاسخگو می‌باشد. در کشورهای مردم‌سالار که مسئولان بر طبق رأی مردم انتخاب می‌گردند و قدرت تبلور اراده مردم می‌باشد، مقام‌های منتخب به‌عنوان پاسخ‌گو، الزام به ادای مسئولیت پاسخ-گویی در خصوص چگونگی مصرف منابع و وضعیت مالی کشور دارند (باباجانی، ۱۳۹۰؛ حسینی عراقی، ۱۳۹۱؛ حبشی، ۱۳۹۲؛ خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸). این مسئولیت پاسخ‌گویی از دو جنبه مالی و عملیاتی قابل بررسی می‌باشد؛ مسئولیت و وظیفه پاسخ‌گویی مالی، سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی را به بیان دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌نماید تا از طریق آن مردم و دستگاه‌های نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌هایی که دولت در دوره فعلی (برای مثال، یک سال مالی یا بودجه‌ای) در جهت تحصیل و مصارف منابع مالی عمومی انجام داده است، مطابق با قوانین و مقررات و در چارچوب تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم گرفته‌اند. مسئولیت و وظیفه پاسخ‌گویی عملیاتی، دولت و مؤسسات بزرگ عمومی را به دادن

گزارش‌هایی وامی‌دارد که از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان دست یافتن به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد نموده و اطلاعاتی در خصوص این که آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی می‌باشد، ارائه نماید (باباجانی، ۱۳۸۰).

می‌توان گفت که پاسخ‌گویی به معنای الزام و تعهد صاحب منصبان (مدیران) بخش دولتی و عمومی در گزارش‌دهی به نهادها و سازمان‌های ذی‌صلاح و مردم در زمینه چگونگی مصرف کردن اعتبارات و منابع و همچنین قبول مسئولیت تصمیم‌ها و ناکامی‌های احتمالی در دست یافتن به اهداف از قبل تعیین شده، می‌باشد. پاسخ‌گویی و شفافیت با همدیگر همبستگی و ارتباط متقابل دارند، به گونه‌ای که شفافیت پیامد وجود پاسخ‌گویی است و شفافیت بدون پاسخ-گویی بی‌معنا می‌باشد. از سوی دیگر، پاسخ‌گویی نیز مستلزم شفافیت و داشتن اطلاعات و داده-های ضروری می‌باشد. تجربه‌های جهانی نیز نشان‌دهنده آن است که نبود شفافیت و پاسخ‌گویی از موانع اساسی و مهم توسعه و رشد کشورها می‌باشد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸). شکل شماره ۱ چرخه مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی را نمایش می‌دهد.

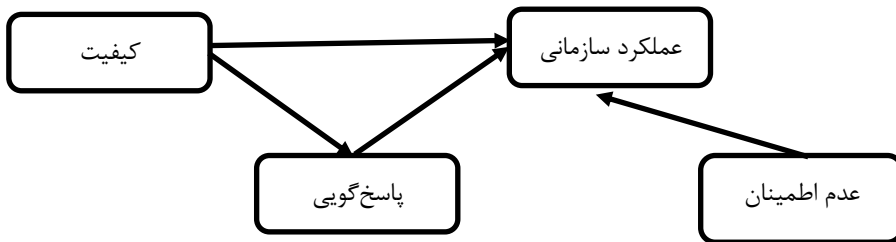


شکل ۱. چرخه مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی (باباجانی، ۱۳۸۸)

همان‌طور که در شکل شماره ۱ مشاهده می‌شود، ارتباط تنگاتنگی بین نظام حسابداری و گزارشگری مالی با مسئولیت پاسخ‌گویی وجود دارد که به نوعی می‌توان همین رابطه را اساس پژوهش حاضر در چارچوب نظریه نمایندگی و نظریه مدیریت عمومی جدید دانست.

۴-۲. توسعه فرضیه‌ها

الگوی مفهومی توسعه فرضیه‌های پژوهش در شکل شماره ۲ نشان داده شده است. در این پژوهش، بر دو نقش نظریه مدیریت عمومی جدید و نظریه نمایندگی در بخش دولتی تمرکز شده است. به بیان دقیق‌تر، مطابق با این دو نظریه انتظار بر آن است که کیفیت گزارشگری مالی بتواند باعث بهبود پاسخ‌گویی و عملکرد دستگاه‌های دولتی شود و پاسخ‌گویی نیز علاوه بر اثرگذاری مستقیم بر عملکرد، قدرت ایفای نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد دستگاه‌های دولتی را خواهد داشت.



شکل ۲. الگوی مفهومی پژوهش

مدیریت عمومی جدید بر مدیریت مبتنی بر عملکرد و کنترل‌های مربوطه تأکید دارد (هوود، ۱۹۹۱). افزون بر این، در مدیریت عمومی جدید حرکت به سمت حسابداری تعهدی با هدف افزایش کیفیت اطلاعات مالی انجام می‌شود (گوثریه^{۳۱}، ۱۹۹۸) که به نوعی برای مدیران در زمان تصمیم‌گیری تخصیص منابع مفید و سودمند باشد (ریک^{۳۲}، ۲۰۰۱). دولت‌ها هنگام تخصیص منابع به اطلاعات حسابداری مهم و قابل اعتماد نیاز دارند تا بتوانند آثار تصمیم‌های خود را در طول زمان در رابطه با استراتژی‌های ارائه خدمات عمومی برآورد کنند (مارتین و اسپانو^{۳۳}، ۲۰۱۵). اطلاعات حسابداری باکیفیت بالا، مربوط، قابل اتکا، قابل فهم، قابل مقایسه، به موقع و تأییدپذیر است (کوهن و کاراتزیماس^{۳۴}، ۲۰۱۷). ولادار^{۳۵} و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که درجه اندازه‌گیری و گزارشگری معیارهای عملکرد باعث بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود، که این به نوبه خود مستقیماً بر نتایج عملیاتی در صورت‌های مالی اثرگذار است. کرول^{۳۶} (۲۰۱۵) و کوبایشی و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند که مدیران بخش عمومی از

اطلاعات حسابداری مالی با کیفیت در جهت حمایت از تصمیم‌های مدیریتی و بهبود عملکرد خود استفاده می‌کنند. اخیراً، نیروانا و هالیا^{۳۷} (۲۰۱۸) شواهدی از تأثیر مثبت کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی در اندونزی ارائه داده‌اند. بنابراین، بر اساس شواهد نظری و تجربی موجود، اولین فرضیه پژوهش حاضر به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی تأثیر مثبت دارد.

اگرچه همیشه اجرای حسابداری تعهدی در کشورهای در حال توسعه موفق نبوده است (آدهیکاری و ملمویک، ۲۰۱۱)، حامیان مدیریت عمومی جدید هم‌چنان به گسترش اصلاحات حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای حسابداری دولتی در سازمان‌های عمومی تأکید دارند (مبولوا^{۳۸} و همکاران، ۲۰۱۹؛ منیف‌سلامی و گافسی^{۳۹}، ۲۰۱۹). هدف از این اصلاحات ایجاد گزارشگری مالی با کیفیت خوب، اطمینان یافتن از مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت فهم، قابلیت مقایسه و تأییدپذیری در صورت‌های است (کوهن و کاراتزیماس، ۲۰۱۷). بدین ترتیب ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی تقویت می‌شود و به استفاده‌کنندگان در ارزیابی پاسخ‌گویی سازمان‌های عمومی کمک می‌کند (ماک و ریان^{۴۰}، ۲۰۰۶). از دیدگاه کرامبیا-کاپاردیس و همکاران (۲۰۱۶) می‌توان با افزایش شفافیت مالی در بخش دولتی کاهش فساد را تضمین کرد. با این حال، شواهد موجود ضد و نقیض است. به‌عنوان نمونه، استکولینی^{۴۱} (۲۰۰۴) نشان داد که در دولت‌های محلی ایتالیا، گزارش‌های سالانه برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی استفاده می‌شود و نقش مهمی در ارتباط با استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی ندارد. با وجود این، ناکماهاچالاسینت و نارکتابتی (۲۰۱۹) در تایلند به‌عنوان یک کشور در حال توسعه نشان دادند که گزارشگری مالی خوب می‌تواند به سازمان‌های عمومی در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی کمک کند. لذا، می‌توان این‌طور انتظار داشت که کیفیت گزارشگری مالی به استفاده‌کنندگان امکان ارزیابی دقیق‌تر پاسخ‌گویی‌شان را دهد (ترن و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی تأثیر مثبت دارد.

در طول سه دهه، تلاش‌های اصلاحات مدیریت عمومی جدید در جهت بهبود عملکرد بخش عمومی از طریق اجرای مؤثر پاسخ‌گویی بوده است (کریستنسن و لاگرید، ۲۰۱۴). افزون بر این، می‌توان گفت که نظریه نمایندگی با چارچوب نظریه مدیریت عمومی جدید ارتباط

نزدیکی پیدا کرده است؛ به بیان دقیق‌تر، علی‌رغم این که ممکن است دستگاه‌های دولتی انگیزه‌های متفاوتی برای شهروندان و کارمندان خود داشته باشد، مدیران دستگاه‌های دولتی مسئول نشان دادن عملکرد سازمان خود مطابق با مسئولیت‌پذیری‌شان هستند (بوستون^{۴۲}، ۲۰۱۶). بنابراین، یک رابطه نمایندگی بین مدیران دستگاه‌های دولتی و شهروندان ایجاد می‌شود. در این راستا، پژوهش‌گران پیشنهاد کرده‌اند که اقدامات پاسخ‌گویی اثربخش منجر به افزایش آگاهی از قوانین، محدود کردن تقلب و فساد، و افزایش مسئولیت‌پذیری دستگاه‌های دولتی می‌شود و با درک این موضوع که اهداف کارایی همیشه به‌طور کامل قابل دستیابی نیستند، همین پاسخ‌گویی به ایجاد اعتماد بین ذی‌نفعان کمک می‌کند (میزراهی و مینچوک^{۴۳}، ۲۰۱۹). در گستره سازمانی، توماس^{۴۴} و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که پاسخ‌گویی به همکاران و مدیریت باعث افزایش اعتماد سرپرستان و مدیران شده و رضایت شغلی را افزایش می‌دهد. اخیراً، مطابق با نظریه مدیریت عمومی جدید، هان^{۴۵} (۲۰۱۹) نشان داد که پاسخ‌گویی سازمانی بر عملکرد نمایندگی‌های دولتی آثار مثبتی داشته است. بر همین اساس، می‌توان فرضیه سوم این پژوهش را به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه سوم: پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی بر عملکرد آن‌ها تأثیر مثبت دارد.

بوستون (۲۰۱۶) بر اساس نظریه نمایندگی در چارچوب مدیریت عمومی جدید نشان داد که هنگام تلاش برای به حداقل رساندن تضاد منافع میان ذی‌نفعان بخش عمومی^{۴۶} کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی ابزارهای مهمی برای نظارت بر عملکرد سیاست‌گذاران عمومی و نهادهای نظارتی است (استکولینی، ۲۰۰۴؛ کریستنسن و لاگرید، ۲۰۱۴). از دیدگاه سیاست‌گذاران عمومی در ویتنام، به‌کارگیری مدیریت عمومی جدید با هدف دستیابی به عملکرد بهتر سازمان‌های عمومی از طریق افزایش پاسخ‌گویی صورت پذیرفته است (ترن، ۲۰۱۴) و این افزایش پاسخ‌گویی خود از طریق تضمین کیفیت صورت‌های مالی منتشر شده به‌وسیله سازمان‌های عمومی محقق شده است (پاتون^{۴۷}، ۱۹۹۲؛ ناکماهاچالاسینت و نارکتاتبی، ۲۰۱۹). پیامد این موضوع آن است که کیفیت بهتر گزارشگری مالی، اثربخشی پاسخ‌گویی بخش عمومی در مورد استفاده از منابع را افزایش داده و این پاسخ‌گویی خوب نیز باعث افزایش اعتماد ذی‌نفعان می‌شود و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌های عمومی را به دنبال خواهد داشت. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که پاسخ‌گویی نقش واسطه‌ای در مسیر کیفیت گزارشگری مالی به

عملکرد سازمانی ایفا کند. در نتیجه، می‌توان فرضیه چهارم را به این شکل مطرح کرد:

فرضیه چهارم: پاسخ‌گویی دارای نقش میانجی‌گری در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد دستگاه‌های دولتی است.

۳. طرح پژوهش

۳-۱. متغیرهای پژوهش

بر اساس الگوی مفهومی پژوهش، کیفیت گزارشگری مالی متغیر مستقل این مطالعه است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه بکار گرفته شده در پژوهش ترن و همکاران (۲۰۲۱) استفاده می‌شود؛ این پرسش‌نامه دربرگیرنده ۱۳ پرسش مبتنی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مربوط به گزارشگری مالی است. متغیر وابسته عملکرد سازمانی است که جهت اندازه‌گیری آن از پرسش‌نامه ساخته شده توسط پژوهش‌گر استفاده شد؛ پرسش‌نامه مذکور دارای ۳۱ پرسش است؛ از این ۳۱ پرسش، ۷ پرسش مربوط به عملکرد از جنبه مالی، ۱۰ پرسش از جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی، ۹ پرسش از جنبه فراگیری و رشد و ۵ پرسش مربوط به جنبه جامعه می‌باشد. متغیری که در الگوی پژوهش به‌عنوان متغیر میانجی‌گر در نظر گرفته شده، پاسخ‌گویی است که برای اندازه‌گیری آن از پرسش‌نامه توسعه‌یافته توسط ماک و ریان (۲۰۰۶) استفاده شد؛ این پرسش‌نامه دارای ۱۴ پرسش، که ۸ مورد آن مربوط به پاسخ‌گویی عمومی و ۶ مورد آن مربوط به پاسخ‌گویی مالی است. افزون‌بر این، در پژوهش حاضر از متغیر عدم اطمینان محیطی (اندروز^۴، ۲۰۰۸) به‌عنوان متغیر کنترلی استفاده شد. اندروز (۲۰۰۸) عدم اطمینان محیطی را به‌عنوان محصول برداشت‌های مدیران سازمان‌ها از پیچیدگی، عدم ثبات و پیش‌بینی‌ناپذیری محیط سازمانی تعریف نموده است. جهت اندازه‌گیری متغیر عدم اطمینان محیطی از پرسش‌نامه توسعه‌یافته توسط نمازی و رضایی (۱۳۹۶)، استفاده شد. لازم به ذکر است که در جریان فرآیند روایی صوری و با توجه به وضعیت کلی سازمان‌های مورد مطالعه، پرسش‌نامه‌های استفاده شده بومی‌سازی شدند. پیوست الف نمونه‌ای از پرسش‌های مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

۲-۳. نمونه و داده‌های پژوهش

داده‌های این پژوهش مبتنی بر پرسش‌نامه است؛ بنابراین، می‌توان این مقاله را از نوع پژوهش‌های پیمایشی معرفی کرد که از جهت هدف در حوزه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این مقاله را کلیه حسابداران و مدیران دستگاه‌های دولتی با حداقل سه سال سابقه کار در استان سیستان و بلوچستان در سال ۱۳۹۹ تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این مقاله تصادفی ساده است و اندازه نمونه با استفاده از نگاره مورگان برای جوامع بزرگ (در حدود ۱۰۰۰۰۰ نفر) تعیین شد^{۴۹}. در نگاره مذکور حداقل حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد. از میان ۳۸۴ پرسش‌نامه توزیع شده، تعداد ۲۵۳ پرسش‌نامه جمع‌آوری که ۲۰۹ پرسش‌نامه قابل استفاده تشخیص داده شد. از این‌رو، نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها در حدود ۵۴/۴٪ بوده است. گفتنی است که در ارزیابی متغیرهای پژوهش از پرسش‌نامه با طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای (بسیار زیاد، زیاد، تا حدی زیاد، متوسط، تا حدی کم، کم و بسیار کم با نمره‌های، به ترتیب، ۷ تا ۱) استفاده شد.

۲-۳. روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

سه نوع روایی ارزیابی با عنوان روایی محتوا، روایی همگرا و روایی واگرا در خصوص تایید روایی ابزار اندازه‌گیری در این مقاله مورد استفاده قرار گرفت. روایی محتوا از طریق اطمینان از سازگاری بین شاخص‌های اندازه‌گیری و ادبیات موجود ایجاد شده و در این روایی با استفاده از نظرات و پیشنهادهای متخصصین، سوال‌های پرسش‌نامه مورد بررسی و اصلاحات قرار گرفت. برای بررسی روایی همگرا نیز از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بهره گرفته شد. مقدار شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) در نگاره شماره ۱ که حاکی از مقادیر بالاتر از ۰/۵ برای کلیه متغیرها است، نشان‌دهنده روایی همگرایی مناسب سازه‌های مورد بررسی می‌باشد.

در این مقاله جهت بررسی و ارزیابی پایایی پرسش‌نامه از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب (CR) بهره گرفته شد. با توجه به نتایج مندرج در نگاره شماره ۱، ضرایب آلفای کرونباخ تمامی متغیرهای استفاده شده در این مقاله بیش‌تر از ۰/۷ می‌باشد. لذا، پرسشنامه‌های بکارگرفته شده از پایایی مناسبی برخوردار می‌باشند؛ هم‌چنین، برای کلیه

سازه‌ها شاخص پایایی مرکب (CR) نیز از ۰/۷۰ بیش‌تر بوده است. لذا، هر کدام از سازه‌های الگو از پایایی مطلوبی در خصوص اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش برخوردار است. لازم به ذکر است که در خصوص انجام تحلیل‌های آماری و آزمون الگوی مقاله از نرم‌افزارهای آماری SPSS نسخه ۲۳ و AMOS نسخه ۲۴ و روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. همچنین در پژوهش حاضر برای بررسی روایی سازه متغیرهای پنهان و کفایت مدل اندازه‌گیری از تحلیل عاملی تأییدی (CFA) بهره گرفته شد. افزون‌بر این، برای بررسی نقش میانجی‌گری متغیرها از آزمون سوبل استفاده می‌شود.

نگاره ۱: شاخص‌های روایی و پایایی سازه‌ها

متغیر	آلفای کرونباخ	AVE	CR
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۸۱	۰/۴۵	۰/۷۶
عملکرد	۰/۹۶	۰/۴۰	۰/۸۴
پاسخ‌گویی	۰/۷۳	۰/۴۵	۰/۷۷
عدم اطمینان محیطی	۰/۸۷	۰/۴۳	۰/۸۱

در خصوص بررسی روایی واگرا نیز از شاخص HTMT استفاده شد؛ این شاخص، یکی از جدیدترین روش‌های بررسی و ارزیابی روایی واگرا است که در سال ۲۰۱۵ ارائه شده است. در صورتی که مقدار آماره محاسبه شده این شاخص کوچک‌تر از ۰/۹ باشد، ابزار اندازه‌گیری از روایی واگرایی مناسبی برخوردار است (هنسلر و همکاران^۵، ۲۰۱۵). نتایج مرتبط با این آزمون در نگاره شماره ۲ ارائه شده است. طبق اطلاعات این نگاره، شاخص HTMT در کلیه موارد کمتر از ۰/۹ است، بنابراین پرسش‌نامه پژوهش از روایی واگرایی مناسبی برخوردار می‌باشد.

نگاره ۲: نتایج روایی واگرا بر اساس شاخص HTMT

نام متغیر	پاسخ‌گویی	عملکرد	عدم اطمینان محیطی
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۶۶۰	۰/۵۹۷	-۰/۰۴۳
پاسخ‌گویی		۰/۷۴۴	-۰/۰۲۱
عملکرد			-۰/۵۶۰

۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش

در بخش اول پرسش‌نامه این مقاله شش پرسش عمومی مربوط به ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان (حسابداران و مدیران دستگاه‌های دولتی) شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، حیطة سازمانی، موقعیت شغلی و تجربه کاری ذکر شده است. یافته‌ها و تحلیل توصیفی این شش پرسش عمومی در نگاره شماره ۳ نشان داده شده است. شواهد به‌دست آمده از تحلیل توصیفی پرسش‌های عمومی پرسش‌نامه حاکی از آن است که از بین ۲۰۹ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۱۵۴ نفر، معادل ۷۳/۷٪ را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان می‌دهد که ۱۴/۴٪ از آن‌ها در بازه سنی کم‌تر از ۳۰ سال قرار دارند؛ ۴۵/۹٪ از آن‌ها در بازه سنی بین ۳۰ تا ۴۰ سال و سن ۲۰/۶٪ از آزمودنی‌ها بین ۴۱ تا ۵۰ سال است و فقط سن ۱۹/۱٪ از آزمودنی‌ها بیشتر از ۵۰ سال است. نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل میزان تحصیلات بیان‌کننده آن است که ۸۸٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی به بالا هستند. آمار مربوط به حیطة سازمانی حاکی از آن است که ۴۹/۸٪ از پاسخ‌دهندگان در ادارات دولتی، ۲۵/۴٪ از پاسخ‌دهندگان در بخش آموزش، ۲۱/۱٪ در بخش سلامت و ۳/۸٪ از آنان در سایر بخش‌ها مشغول فعالیت بوده‌اند. ۱۴/۴٪ از پاسخ‌دهندگان را مدیران سطح ارشد، ۳۱/۱٪ را مدیران سطح میانی و عملیاتی و ۵۴/۵٪ را حسابداران تشکیل می‌دهند. تجربه کاری نشان‌دهنده این است که ۱۰٪ از پاسخ‌دهندگان بین ۳ تا ۵ سال، ۳۵/۴٪ بین ۶ تا ۱۰ سال، ۴۴/۵٪ بین ۱۱ تا ۲۰ سال و ۱۰٪ از پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۲۰ سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند. بر این اساس، پاسخ‌دهندگان شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند.

نگاره ۳: اطلاعات عمومی پرسش‌نامه

ردیف	شرح پرسش	فراوانی	درصد
۱	زن	۵۵	۲۶/۳
	مرد	۱۵۴	۷۳/۷
	جمع	۲۰۹	۱۰۰
۲	کم‌تر از ۳۰ سال	۳۰	۱۴/۴
	بین ۳۰-۴۰ سال	۹۶	۴۵/۹

ردیف	شرح پرسش		فراوانی	درصد
		بین ۴۱-۵۰ سال	۴۳	۲۰/۶
		بالای ۵۰ سال	۴۰	۱۹/۱
		جمع	۲۰۹	۱۰۰
۳	تحصیلات	دیپلم	۸	۳/۸
		فوق دیپلم	۱۷	۸/۱
		کارشناسی	۶۸	۳۲/۵
		کارشناسی ارشد	۸۱	۳۸/۸
		دکترا	۳۵	۱۶/۷
		جمع	۲۰۹	۱۰۰
۴	حیطه سازمانی	ادارات دولتی	۱۰۴	۴۹/۸
		بخش آموزش	۵۳	۲۵/۴
		بخش سلامت	۴۴	۲۱/۱
		سایر بخش‌ها	۸	۳/۸
		جمع	۲۰۹	۱۰۰
۵	موقعیت شغلی	مدیر ارشد	۳۰	۱۴/۴
		مدیران میانی و عملیاتی	۶۵	۳۱/۱
		حسابدار	۱۱۴	۵۴/۵
		جمع	۲۰۹	۱۰۰
۶	تجربه کاری	بین ۳-۵ سال	۲۱	۱۰
		بین ۶-۱۰ سال	۷۴	۳۵/۴
		بین ۱۱-۲۰ سال	۹۳	۴۴/۵
		بالای ۲۰ سال	۲۱	۱۰
		جمع	۲۰۹	۱۰۰

نگاره شماره ۴ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل کمینه، بیشینه، میانگین و انحراف معیار و همچنین نتیجه آزمون «تی یک‌نمونه‌ای» برای بررسی مقایسه میانگین‌ها را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این نگاره، بیشترین میانگین در بین متغیرهای پژوهش مربوط به جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی از عملکرد سازمانی (با میانگین ۵/۱۵۹) و کم‌ترین آن مربوط به متغیر

عدم اطمینان محیطی (با میانگین ۳/۹۳۰) است. سطح معنی‌داری آماره تی در سطح ۰/۰۵٪ نشان از معنی‌دار بودن تفاوت بین میانگین پاسخ افراد و ارزش مورد آزمون (عدد ۴) در همه متغیرهای پژوهش دارد، به جز متغیر عدم اطمینان محیطی. در مورد متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی، پاسخ‌گویی مالی (و ابعاد آن) و عملکرد سازمانی (و ابعاد آن)، آماره‌های میانگین و انحراف معیار مربوط به این متغیرها نشان می‌دهد که میزان این متغیرها بیشتر از حد وسط (عدد ۴) بوده است. با این حال، هنوز تا سطح بالای بیشینه (عدد ۷) فاصله قابل-توجهی دارند. با این وجود، آماره میانگین مربوط به عدم اطمینان محیطی نشان می‌دهد که سطح آن در دستگاه‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان از حد وسط کم‌تر بوده و معنی‌دار نیست.

نگاره ۴: نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	آماره تی (معنی‌داری)	
					ارزش مورد آزمون=۴	
کیفیت گزارشگری مالی	۲/۸۴۶	۶/۳۰۸	۴/۹۱۲	۰/۷۱۷	(۰/۰۰۰۵) ۱۸/۳۷۳	
پاسخ‌گویی	مالی	۲/۸۳۳	۶/۸۳۳	۴/۷۶۰	۰/۸۱۰	(۰/۰۰۰۵) ۱۳/۵۷۲
	عمومی	۱/۷۱۴	۶/۷۱۴	۴/۹۴۳	۰/۹۲۹	(۰/۰۰۰۵) ۱۴/۶۷۷
	نمره کل	۲/۹۴۰	۶/۷۷۴	۴/۸۵۲	۰/۷۰۰	(۰/۰۰۰۵) ۱۷/۵۹۰
عملکرد سازمانی	جنبه مالی	۱	۷	۴/۵۸۹	۰/۹۲۷	(۰/۰۰۰۵) ۹/۱۹۲
	جنبه جامعه	۱/۴۰۰	۶/۸۰۰	۴/۳۳۴	۱/۲۰۰	(۰/۰۰۰۵) ۴/۰۳۲
	جنبه فراگیری و رشد	۱/۴۴۴	۶/۶۶۷	۴/۴۶۸	۱/۱۳۸	(۰/۰۰۰۵) ۵/۹۵۷
	جنبه فرآیندهای درون-سازمانی	۲/۵۰۰	۶/۶۰۰	۵/۱۵۹	۰/۹۸۴	(۰/۰۰۰۵) ۱۷/۰۳۸
	نمره کل	۱/۸۸۶	۶/۷۶۷	۴/۶۳۸	۰/۹۲۶	(۰/۰۰۰۵) ۹/۹۶۰
عدم اطمینان محیطی	۱/۶۶۷	۶/۶۶۷	۳/۹۳۰	۱/۱۱۲	(۰/۳۶۸) -۰/۹۰۱	

یکی از پیش‌فرض‌های اجرای الگوی معادلات ساختاری، نرمال بودن چندمتغیره می‌باشد. در این پژوهش برای بررسی نرمال بودن چندمتغیره از ضریب مردیا استفاده شد. لازم به ذکر است که در صورت نرمال نبودن چندمتغیره، باید از روش خودگردان‌سازی^{۵۱} جهت برآورد

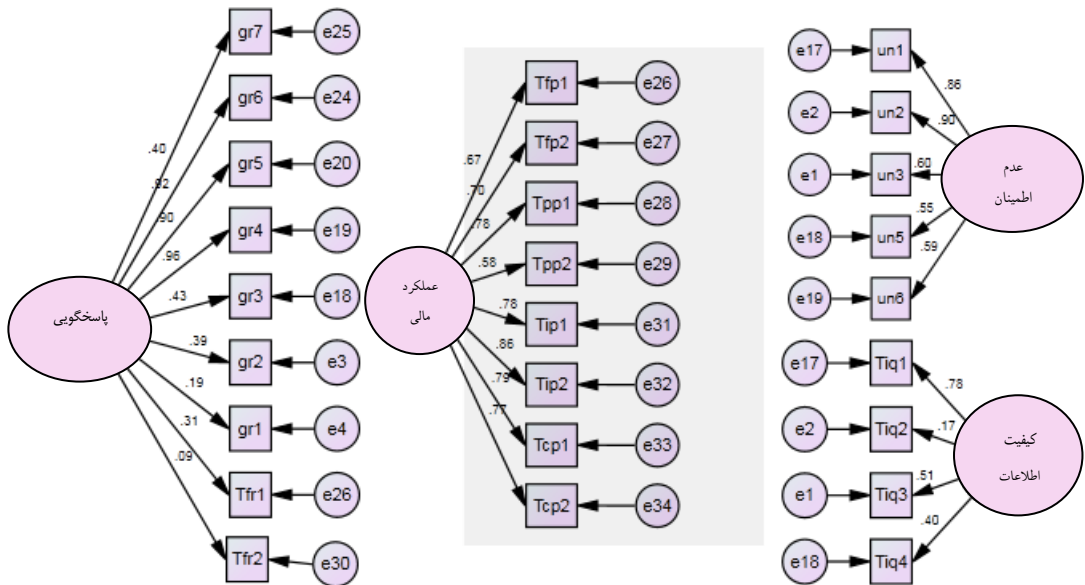
پارامترهای الگوی ساختاری استفاده کرد. نتایج آزمون بررسی نرمال بودن چندمتغیره نشان داد که میزان آماره Z مربوط به ضریب مردیا در این پژوهش برابر با $3/563$ و مقدار معناداری آن برابر با $0/003$ است؛ بنابراین، می‌توان گفت که فرض نرمال بودن چندمتغیره تأیید می‌شود. همچنین، با توجه به این که نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها در حدود $4/54$ ٪ بوده است، جهت بررسی توان آماری و تأیید کفایت حجم نمونه قبل از انجام تحلیل عاملی از آزمون KMO استفاده شد. در صورت بیشتر بودن مقدار KMO از $0/7$ می‌توان تحلیل عاملی انجام داد، اما در صورتی که مقدار KMO از $0/49$ کمتر باشد نمی‌توان تحلیل عاملی انجام داد و در صورتی که مقدار KMO بین $0/5$ تا $0/69$ باشد، می‌توان با انجام اصلاحاتی روی داده‌ها از تحلیل عاملی استفاده کرد. یکی دیگر از آزمون‌های لازم برای اجرای تحلیل عاملی، آزمون بارتلت است؛ در صورتی که مقدار آزمون بارتلت در سطح خطای 5 ٪ معنادار باشد، می‌توان گفت که ارتباط معناداری بین متغیرها وجود داشته و امکان کشف ساختار جدید از داده‌ها ممکن است و در غیر این صورت امکان اجرای تحلیل عاملی وجود ندارد. طبق اطلاعات نگاره شماره ۵، مقدار KMO برای همه متغیرها بیشتر از $0/7$ می‌باشد، بنابراین حجم نمونه از کفایت خوبی برای انجام تحلیل عاملی تأییدی برخوردار است. همچنین، نتیجه آزمون بارتلت در سطح خطای 5 ٪ معنادار است، نشان می‌دهد که بین گویه‌های داخل عامل همبستگی خوبی وجود دارد.

نگاره ۵: نتایج آزمون‌های KMO و بارتلت

متغیر	کیفیت گزارشگری مالی	پاسخ‌گویی	عدم اطمینان محیطی	عملکرد سازمانی
KMO	$0/765$	$0/745$	$0/784$	$0/865$
سطح معناداری آزمون بارتلت	$0/001$	$0/001$	$0/001$	$0/001$
توان آماری و کفایت حجم نمونه	مطلوب	مطلوب	مطلوب	مطلوب

در این بخش نتایج الگوهای اندازه‌گیری و بارهای عاملی مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود. در شکل شماره ۲ نتایج ضرایب استاندارد مربوط به الگوهای اندازه‌گیری

همه متغیرهای پژوهش ارائه شده است.



شکل ۲. الگوهای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش (ضرایب استاندارد)

در نگاره شماره ۶ نیز نتایج مربوط به بارهای عاملی هر یک از متغیرهای پژوهش ارائه شده است. طبق اطلاعات این نگاره و شکل شماره ۲، تمام پرسش‌های متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد سازمانی، پاسخ‌گویی و عدم اطمینان محیطی دارای بارهای عاملی مناسبی هستند. لازم به ذکر است که در این پژوهش به پیروی از هایدوک و لیتاوی^{۵۲} (۲۰۱۲) از روش کپسول کردن جهت ترکیب و کاهش تعداد پرسش‌های مربوط به هر یک از متغیرها استفاده شده است.

نگاره ۶: نتایج بارهای عاملی پرسش‌های مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش

Q9	Q8	Q7	Q6	Q5	Q4	Q3	Q2	Q1	پرسش
۰/۷۸۳	۰/۵۷۷	۰/۷۸۴	۰/۶۹۹	۰/۶۷۰	۰/۴۰۱	۰/۵۱۲	۰/۱۶۹	۰/۷۷۸	بار عاملی استاندارد
Q18	Q17	Q16	Q15	Q14	Q13	Q12	Q11	Q10	پرسش
۰/۹۲۴	۰/۹۰۳	۰/۹۶۳	۰/۴۳۲	۰/۳۸۵	۰/۱۸۵	۰/۷۷۲	۰/۷۸۸	۰/۸۵۸	بار عاملی استاندارد
Q27	Q26	Q25	Q24	Q23	Q22	Q21	Q20	Q19	پرسش
۰/۶۲۹	۰/۵۷۹	۰/۷۲۸	۰/۶۷۵	۰/۸۶۲	۰/۸۲۷	۰/۰۸۹	۰/۳۱۴	۰/۴۰۳	بار عاملی استاندارد
Q1 تا Q4: پرسش‌های متغیر کیفیت گزارشگری مالی؛ Q5 تا Q12: پرسش‌های متغیر عملکرد سازمانی؛ Q13 تا Q21: پرسش‌های متغیر پاسخگویی؛ Q22 تا Q27: پرسش‌های متغیر عدم اطمینان محیطی.									

نگاره شماره ۷ نتایج مرتبط با شاخص‌های ارزیابی الگوهای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش ارائه شده است. مطابق با اطلاعات این نگاره، اکثر شاخص‌ها برای الگوهای اندازه‌گیری هر چهار متغیر در حد مطلوب و بهینه قرار دارند.

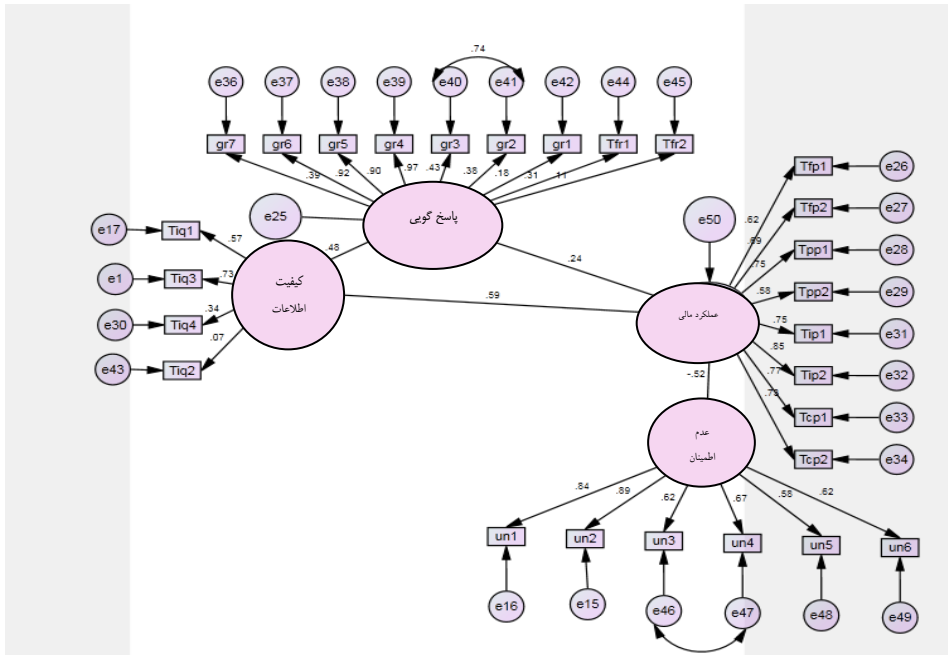
نگاره ۷: شاخص‌های برازش الگوهای اندازه‌گیری پژوهش

شاخص	حد مطلوب	عملکرد سازمانی	پاسخ‌گویی	کیفیت گزارشگری مالی	عدم اطمینان محیطی
X2/df	۳ و کمتر	۲/۶۶	۲/۹۶	۰/۹۷	۲/۰۴
RMR	نزدیک به صفر	۰/۰۴	۰/۱۲	۰/۰۳	۰/۰۵
GFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۶	۰/۹۳	۰/۹۹	۰/۹۸
AGFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۰	۰/۸۶	۰/۹۷	۰/۹۳
NFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۶	۰/۹۵	۰/۹۷	۰/۹۸
RFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۳	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۵
IFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۷	۰/۹۶	۰/۹۹	۰/۹۹

شاخص	حد مطلوب	عملکرد سازمانی	پاسخ‌گویی	کیفیت گزارشگری مالی	عدم اطمینان محیطی
TLI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۵	۰/۹۴	۰/۹۹	۰/۹۷
CFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۷	۰/۹۶	۰/۹۹	۰/۹۹
PRATIO	۰/۵ و بالاتر	۰/۵۰	۰/۵۵	۰/۳۳	۰/۲۷
PNFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۴۸	۰/۵۲	۰/۳۲	۰/۲۶
PCFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۴۸	۰/۵۴	۰/۳۳	۰/۲۶
RMSEA	کوچک‌تر از ۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۰۱	۰/۰۷

الگوی نهایی پژوهش در شکل شماره ۳ ارائه شده است. هم‌چنین، در نگاره شماره ۷ نتایج مرتبط با ضرایب استاندارد نشده، ضرایب استاندارد شده و سطح معناداری هر یک از مسیرهای الگوی نهایی پژوهش ارائه شده است.

طبق اطلاعات مندرج در نگاره ۸ و شکل شماره ۳، کیفیت گزارشگری مالی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر عملکرد سازمانی است. هم‌چنین، ارتباط بین پاسخ‌گویی و عملکرد سازمانی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مثبت و معنادار است. مسیر کیفیت گزارشگری مالی به پاسخ‌گویی نیز حکایت از رابطه مثبت و معنادار این دو متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. افزون‌بر این، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه بین عدم اطمینان محیطی و عملکرد سازمانی در دستگاه‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان منفی و معنادار است. قابل ذکر است که مطابق با اطلاعات نگاره شماره ۸، تقریباً اکثر شاخص‌های ارزیابی الگوی نهایی پژوهش در حد مطلوب و بهینه قرار دارند.



شکل ۳: الگوی نهایی پژوهش در حالت ضرایب استاندارد شده

نگاره ۸: خلاصه نتایج الگوی نهایی پژوهش

مسیر	ضرایب استاندارد نشده	ضرایب استاندارد شده	سطح معناداری
کیفیت گزارشگری مالی به عملکرد سازمانی	۰/۴۴	۰/۵۹	۰/۰۰۱
پاسخ‌گویی به عملکرد سازمانی	۰/۱۵	۰/۲۴	۰/۰۰۰۱
کیفیت گزارشگری مالی به پاسخ‌گویی	۰/۵۶	۰/۴۸	۰/۰۰۰۱
عدم اطمینان محیطی به عملکرد سازمانی	-۰/۲۵	-۰/۵۲	۰/۰۰۰۱
اثر غیرمستقیم کیفیت گزارشگری مالی	۰/۰۹	۰/۱۱	-
اثر کل کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۳	۰/۷۰	-

سطح معناداری		ضرایب استاندارد شده		ضرایب استاندارد نشده		مسیر	
IFI	RFI	NFI	AGFI	GFI	RMR	X2/df	شاخص
۰/۹۱	۰/۸۴	۰/۹	۰/۸۹	۰/۹	۰/۱۵	۲/۷۹	مقدار
-	RMSEA	PCFI	PNFI	PRATIO	CFI	TLI	شاخص
-	۰/۰۹	۰/۶۷	۰/۶۴	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۹	مقدار

با توجه به شواهد مندرج در نگاره شماره ۸ در خصوص فرضیه چهارم پژوهش می‌توان گفت که اثر غیرمستقیم کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد سازمانی از طریق واسطه پاسخگویی برابر با ۰/۱۱ است و متغیر پاسخگویی نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند. همچنین، در خصوص بررسی بیشتر فرضیه چهارم پژوهش برای مطالعه آثار غیرمستقیم کیفیت گزارشگری مالی از طریق پاسخ‌گویی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی از آزمون سوئل نیز استفاده شد. در آزمون سوئل، مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر به دست می‌آید که در صورت بیشتر بودن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن تأثیر واسطه‌ای یک متغیر را تأیید نمود. مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود.

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times s_a^2) + (a^2 \times s_b^2) + (s_a^2 \times s_b^2)}}$$

که در فرمول بالا، a: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای (در این پژوهش، ۰/۵۶)؛ b: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته (در این پژوهش، ۰/۱۵)؛ S_a : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای (در این پژوهش، ۰/۰۶)؛ و S_b : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته (در این پژوهش، ۰/۰۴). پس از جای‌گذاری متغیرها در فرمول فوق، مقدار Z-Value حاصل از آزمون سوئل برابر با ۳/۴۶۲ شد و با توجه به سطح معناداری آن که برابر با ۰/۰۰۰۵ است می‌توان بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر متغیر واسطه‌ای پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد دستگاه‌های دولتی معنادار است.

۵. نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌ها

از دیرباز توجه همه عوامل درگیر در سازمان‌ها به عملکرد و سطح بهینه و مطلوب آن جلب شده است. یکی از عواملی که می‌تواند برای بهبود عملکرد سازمان‌ها اثرگذار و مهم باشد، اطلاعات برای تصمیم‌گیری است. در دستگاه‌های دولتی ارائه اطلاعات باکیفیت هم می‌تواند منجر به بهتر شدن پاسخ‌گویی شود و با بهتر شدن جایگاه پاسخ‌گویی و چرخش بهتر اطلاعات بین افراد و گروه‌های مختلف در سازمان‌های دولتی، می‌توان انتظار عملکرد بهتر از دستگاه‌های دولتی را داشت. بر همین اساس، این مطالعه شواهدی تجربی از آثار مستقیم و غیرمستقیم کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان را ارائه کرده است. نخست، نتایج نشان می‌دهد که ارائه اطلاعات باکیفیت در گزارشگری مالی بخش دولتی برای بهبود عملکرد و پاسخ‌گویی مفید است؛ بنابراین، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش مورد پذیرش واقع می‌شوند. در خصوص شواهد فرضیه اول می‌توان گفت که مطابق با مدیریت عمومی جدید، افزایش کیفیت اطلاعات مالی به مدیران برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع کمک می‌کند و همین موضوع باعث بهبود عملکرد دستگاه‌های دولتی می‌شود. هم‌چنین، همسو با یافته‌های فرضیه دوم از آنجا که گزارشگری مالی با کیفیت خوب همراه با اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل فهم، قابل مقایسه و تأییدپذیر است، می‌تواند باعث بهبود پاسخگویی دستگاه‌های دولتی شود؛ چرا که یکی از مسیرهای مهم پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی، گزارشگری مالی است. بررسی‌های مرتبط با فرضیه سوم پژوهش حکایت از آن دارد که پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی نیز قدرت اثرگذاری مثبت بر عملکرد آن‌ها دارد. به این معنا که با افزایش و بهبود پاسخ‌گویی، عملکرد دستگاه‌های دولتی بهتر خواهد شد و می‌توان گفت که فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود. در توجیه این یافته می‌توان گفت که پاسخ‌گویی بهتر، باعث افزایش آگاهی گروه‌های مختلف (از جمله مدیران و مردم) از قوانین و مقررات شده و به تبع آن از تقلب و فساد جلوگیری می‌کند و بنابراین افزایش مسئولیت‌پذیری مدیران و کارکنان دستگاه‌های دولتی را در پی خواهد داشت؛ در نتیجه، می‌توان انتظار عملکرد بهتری را از دستگاه‌های دولتی داشت. هم‌چنین، نتایج آزمون فرضیه چهارم در خصوص بررسی نقش واسطه‌ای پاسخ‌گویی نشان داد که این متغیر دارای آثار میانجی‌گری در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد دستگاه‌های دولتی است. لذا، فرضیه چهارم پژوهش مورد پذیرش

قرار می‌گیرد. این یافته‌ها را می‌توان این‌طور توجیه کرد که لازمه پاسخ‌گویی سازمان‌ها ارائه اطلاعات است و ارائه اطلاعات بهتر، باکیفیت‌تر و بیشتر منجر به تصمیم‌گیری مناسب‌تری خواهد شد. در نتیجه، با بهبود فرآیند تصمیم‌گیری، عملکرد بهبود خواهد یافت. از نگاه مقایسه تجربی هم می‌توان گفت که شواهد بدست آمده از این مقاله با نتایج پژوهش‌های پیشین، از جمله کرول (۲۰۱۵)، کوبایشی و همکاران (۲۰۱۶)، نیروانا و هالیا (۲۰۱۸)، ناکماهاچالاسینت و نارکتابتی (۲۰۱۹)، هان (۲۰۱۹) و ترن و همکاران (۲۰۲۱) همسو است.

این مطالعه پیامدهای مهمی برای سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی دارد. نخست، دستگاه‌های دولتی باید به اهمیت تهیه و ارائه گزارش‌های مالی باکیفیت پی ببرند. آن‌ها باید به ویژگی‌های کیفی اطلاعات (از جمله قابلیت اتکا، مربوط بودن، قابلیت تأیید، قابلیت مقایسه، به موقع بودن، قابلیت درک) توجه کنند؛ این ویژگی‌ها می‌تواند به مدیریت مؤثرتر امور مالی کمک کند (کوهن و کارتریماس، ۲۰۱۷). دوم، دستگاه‌های دولتی باید سازوکارها، شرایط و زمینه‌های مربوط را برای پاسخ‌گویی طراحی کنند، به طوری که چنین رویه‌هایی برای ارتقا عملکرد بهتر به گونه مؤثر عمل کنند.

مطالعه حاضر به طور حتم دارای محدودیت‌های مرتبط با یک مطالعه مقطعی است که نمی‌تواند شواهدی قطعی در مورد روابط علی ارائه داد. هم‌چنین، بر اساس نظریه مدیریت عمومی جدید، پاسخ‌گویی می‌تواند یک متغیر واسطه‌ای برای رابطه بین عملکرد با سایر عواملی به غیر از کیفیت گزارشگری مالی (مانند فرهنگ عملکردگرا) باشد (وربیتین و اسپیکله^{۵۲}، ۲۰۱۵). فرهنگ سازمانی مفهوم گسترده‌ای است که از ابعاد مختلفی تشکیل شده است (جانگ^{۵۴} و همکاران، ۲۰۰۹). بر این اساس، پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آینده آثار فرهنگ به طور کلی و فرهنگ عملکردگرا باید بر رفتار سازمانی در طی یک دوره زمانی پایدار دیده شود. افزون بر این، این مطالعه از داده‌های نظرسنجی بدست آمده از حسابداران و مدیرانی استفاده کرده است که آن‌ها، خود کم و بیش گزارش عملکرد سازمانی‌شان را ارائه می‌دهند و این می‌تواند یک محدودیت در پاسخ‌های ارائه شده از سوی آن‌ها باشد. بر این اساس، می‌توان انتظار داشت که در پژوهش‌های آینده به جای استفاده از نظرات افرادی که در فرآیند گزارشگری مالی درگیر هستند، از نظرات شرکت‌کنندگان جایگزین در فرآیند گزارشگری مالی، مانند تحلیلگران مالی و نهادهای قانون‌گذار در این زمینه، استفاده کرد.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|-----------------------------|
| 1. Adhikari and Mellemvik | 2. Kim |
| 3. Rajib | 4. New Public Management |
| 5. Agency Theory | 6. Hood |
| 7. Autonomous Agencies | 8. Tran |
| 9. The Organization for Economic Co-operation and Development | |
| 10. Arellano-Gault and Lepore | 11. Kalimullah |
| 12. Boston | 13. Krambia-Kapardis |
| 14. Hepworth | 15. Dubnick |
| 16. Christensen and Lægreid | 17. Kobayashi |
| 18. Nakmahachalasint and Narktabtee | 19. An |
| 20. Pownall and Schipper | 21. Full Disclosure |
| 22. Comparability | 23. Hassan |
| 24. Corporate Governance | 25. Van Dooren |
| 26. Felício | 27. Van Helden and Reichard |
| 28. Grigoroudis | 29. Wachtel |

۳۰. بحث کامل در خصوص این تکنیک خارج از حوصله این مطالعه می‌باشد. در خصوص بررسی

بیشتر تکنیک ارزیابی متوازن به نمازی (۱۳۸۲) و نمازی و رضانی (۱۳۸۲) رجوع شود.

- | | |
|----------------------------|--------------------------------|
| 31. Guthrie | 32. Reck |
| 33. Martin and Spano | 34. Cohen and Karatzimas |
| 35. Veladar | 36. Kroll |
| 37. Nirwana and Haliah | 38. Mbelwa |
| 39. Mnif Sellami and Gafsi | 40. Mack and Ryan |
| 41. Steccolini | 42. Boston |
| 43. Mizrahi and Minchuk | 44. Thoms |
| 45. Han | 46. Public-Sector Stakeholders |
| 47. Patton | 48. Andrews |

۴۹. لازم به ذکر است که علی‌رغم پیگیری‌های مکرر از واحد امور اداری استانداری سیستان و

بلوچستان، متأسفانه آمار دقیقی از تعداد حسابداران و مدیران سطوح مختلف دستگاه‌های دولتی با

حدافل سه سال سابقه کار حاصل نشد؛ بنابراین، در این پژوهش اندازه نمونه بر اساس جوامع نامعین

تعیین شد. گفتنی است که در صورت در دست داشتن آمار دقیقی از تعداد اعضای جامعه آماری، تعداد

نمونه بر اساس نگاره مورگان بسیار کمتر از عدد ۳۸۴ بدست می‌آمد.

- | | |
|------------------------|--------------------------|
| 50. Henseler | 51. Bootstrap |
| 52. Hayduk and Littvay | 53. Verbeeten and Speklé |
| 54. Jung | |

منابع

الف. فارسی

باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). مسئولیت پاسخ‌گویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. حسابدار، ۱۴۶، ۲۲-۲۷.

باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

پورحیدری، امید و اعظمی، زینب. (۱۳۸۹). شناسایی نوع اظهارنظر حسابرسان با استفاده از شبکه‌های عصبی. مجله دانش حسابداری، ۳، ۷۷-۹۷.

حبشی، نعمت. (۱۳۹۲). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

حساس‌یگانه، یحیی و خیرالهی، مرشد. (۱۳۸۷). حاکمیت شرکتی و شفافیت. حسابدار، ۲۰۳، ۷۴-۷۹.

حسینی عراقی، سیدحسین. (۱۳۹۱). حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.

خواجوی، شکرالله، رضایی، غلامرضا و کشاورز مؤیدی، رقیه. (۱۳۹۸). اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به‌عنوان حلقه‌ی انتهایی پاسخ‌گویی. خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۳۷-۵۲.

رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۲). بررسی اثرات بهبود کیفیت داده‌های مالی بر هزینه‌های نمایندگی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

رضایی، غلامرضا، کاظم‌نژاد، مصطفی، زراعت‌گری، رامین و بلوری، امین. (۱۳۹۴). ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو: مطالعه موردی بیمارستان‌های دولتی شیراز. حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۲۶-۴۱.

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). کیفیت افشا و اطلاع‌رسانی مناسب، سایت بورس اوراق بهادار تهران.

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۵). *استانداردهای حسابداری بخش عمومی*، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- محمودآبادی، حمید، رضایی، غلامرضا و گرگانی فیروزجاه، ابوالفضل. (۱۳۹۲). بررسی آثار سرمایه فکری در بهبود کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۵(۲)، ۷۵-۹۹.
- نمازی، محمد. (۱۳۸۲). تکامل ارزیابی متوازن. *پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران*، ۳(۸)، ۱۶۲-۱۸۹.
- نمازی، محمد و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۶). مدل‌بندی نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، ۱۱۳-۱۳۳.
- نمازی، محمد، رضایی، غلامرضا و ممتازیان، علیرضا. (۱۳۹۳). رقابت در بازار محصول و کیفیت اطلاعات حسابداری. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۶(۲)، ۱۳۱-۱۶۶.
- نمازی، محمد و رمضانی، امیررضا. (۱۳۸۲). ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۱۹(۲)، ۲-۲۰.

ب. انگلیسی

- Adhikari, P., & Mellempvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 1(2), 123-143.
- An, Y. H. (2009). The effect of corporate governance on earnings quality: Evidence from Korea's corporate governance reform. *Ph.D Dissertation*, RMIT University.
- Andrews, R. (2008). Perceived environmental uncertainty in public organizations: An empirical exploration. *Public Performance and Management Review*, 32(1), 21-46.
- Arellano-Gault, D. & Lepore, W. (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. *Organization Studies*, 32(8), 1029-1050.
- Babajani, J. (2001). Responsibility for accountability and internal controls in the public sector. *Accountant*, 146, 22-27. (In Persian)

- Babajani, J. (2011). *Government accounting and financial controls*. 8th Edition, Tehran: Allameh Tabatabai University Press. (In Persian)
- Boston, J. (2016). Basic NPM ideas and their development, The Ashgate research companion to new public management. *Routledge*, 33-48.
- Christensen, T. & Lægreid, P. (2014). Performance and accountability—A theoretical discussion and an empirical assessment. *Public Organization Review*, 15(2), 207-225.
- Cohen, S. & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95-113.
- Dubnick, M. (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28(3), 376-417.
- Felício, T., Samagaio, A. & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593-602.
- Government Accounting Standards Development Committee. (2007). *Public Sector Accounting Standards*, Tehran: Audit Organization Publications. (In Persian)
- Grigoroudis, E., Orfanoudaki, E. & Zopounidis, C. (2012). Strategic performance measurement in a healthcare organisation: A multiple criteria approach based on balanced scorecard. *Omega*, 40(1), 104-119.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- Habashi, N. (2013). Study of auditing methods of the Audit Court (Higher Auditing Institutions) of twelve developed and developing countries in comparison with the Islamic Republic of Iran. Master Thesis, Islamic Azad University, South Tehran Branch. (In Persian)
- Han, Y. (2019). The impact of accountability deficit on agency performance: performance-accountability regime. *Public Management Review*, 22(6), 927-948.
- Hasasyeganeh, Y., & Kheirollahi, M. (2009). Corporate governance and transparency. *Accountant*, 203, 74-79. (In Persian)
- Hassan, M.S., Saleh, N.M. & Abd Rahman, M.R.C. (2008). Determinants of financial instruments disclosure quality among listed firms in

- Malaysia. Working paper, Available at SSRN: www.ssrn.com.
- Hayduk, L.A. & Littvay, L. (2012). Should researchers use single indicators, best indicators, or multiple indicators? *BMC Medical Research Methodology*, 12(159), 1-17.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, 115-135.
- Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? *Public Money & Management*, 37(2), 141-148.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organization, & Society*, 20(2-3), 93-109.
- Hosseini Iraqi, H. (2012). *Government Audit*, 1th Edition, Tehran: University of Economic Sciences Publications. (In Persian)
- Jung, T., Scott, T., Davies, H.T., Bower, P., Whalley, D., McNally, R. & Mannion, R. (2009). Instruments for exploring organizational culture: A review of the literature. *Public Administration Review*, 69(6), 1087-1096.
- Kalimullah, N.A., Alam, K.M.A. & Nour, M.A. (2012). New public management: Emergence and principles. *BUP Journal*, 1(1), 1-22.
- Khajavi, S., Rezaee, G., & Kasavarz Moyadee, R. (2019). Effectiveness of independent auditing in public sector as the latest of accountability loop. *Journal of Accounting Knowledge*, 1(3), 77-97. (In Persian)
- Kim, P.S. (2009). Enhancing public accountability for developing countries: Major constraints and strategies. *Australian Journal of Public Administration*, 68(s1), S89-S100.
- Kobayashi, M., Yamamoto, K. & Ishikawa, K. (2016). The usefulness of accrual information in non-mandatory environments: The case of Japanese local government. *Australian Accounting Review*, 26(2), 153-161.
- Krambia-Kapardis, M., Clark, C. & Zopiatis, A. (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 6(3), 232-253.
- Kroll, A. (2015). Explaining the use of performance information by public managers: A planned-behavior approach. *The American Review of*

- Public Administration*, 45(2), 201-215.
- Mack, J. & Ryan, C. (2006). Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 592-612.
- Mahmoodabadi, H., Rezaee, G., & Gorgani Firozjah, A. (2014). Examining the Impact of Intellectual Capital on Improving Financial Reporting Quality of the Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advances*, 5(2), 75-99. (In Persian)
- Martin, J. & Spano, A. (2015). From performance management to strategic local government leadership: lessons from different cultural settings. *Public Money & Management*, 35(4), 303-310.
- Mbelwa, L., Adhikari, P. & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 9(3), 335-365.
- Mizrahi, S., Minchuk, Y. (2019). Accountability and performance management: Citizens' willingness to monitor public officials. *Public Management Review*, 21(3), 334-353.
- Mnif Sellami, Y. & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.
- Nakmahachalasint, O. & Narktabtee, K. (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money & Management*, 39(2), 139-147.
- Namazi, M. (2004). The evolution of balanced scorecard. *Journal of Humanities and Social Sciences, Mazandaran University*, 3(8), 162-189. (In Persian)
- Namazi, M., & Ramazani, A. (2004). The balanced scorecard in management accounting. *Journal of Social Sciences and Humanities, Shiraz University*, 2(19), 2-20. (In Persian)
- Namazi, M., & Rezaee, G. (2018). Modeling Mediating Role of Management Accounting Information System, Motivation, and Organizational Commitment in Strategic Planning and Health Service Managers' Creation of the Budgetary Slack. *Accounting knowledge and*

- Management Audit*, 6(24), 113-133. (In Persian)
- Namazi, M., Rezaee, G., & Momtazian, A. (2015). Product Market Competition and Accounting Information Quality. *Journal of Accounting Advances*, 6(2), 131-166. (In Persian)
- Nirwana, N. & Haliah, H. (2018). Determinant factor of the quality of financial statements and performance of the government by adding contextual factors: Personal factor, system/administrative factor. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 28-40.
- Patton, J.M. (1992). Accountability and governmental financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(3), 165-180.
- Pourheydari, O., & Azami, Z. (2011). Predicting auditor's opinions: A neural networks approach. *Journal of Accounting Knowledge*, 1(3), 77-97. (In Persian)
- Pownall, G., & Schipper, K. (1999). Implications of accounting research for the SEC's consideration of International Accounting Standards for US securities offerings. *Accounting Horizons*, 13(3), 259-280.
- Rajib, S.U., Adhikari, P., Hoque, M. & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the cash basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: An example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 9(1), 28-50.
- Reck, J.L. (2001). The usefulness of financial and nonfinancial performance information in resource allocation decisions. *Journal of Accounting & Public Policy*, 20(1), 45-71.
- Rezaee, G. (2013). Investigating the effects of improving the quality of financial data on the agency costs of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Master Thesis*, Shiraz University. (In Persian)
- Rezaee, G., Kazemnezhad, M., Zeraatgari, R., & Bolouri, A. (2016). Evaluating the Internal Controls System in Non-profit Institutions Based on COSO Framework (A Case Study: Shiraz Public Hospitals). *Journal of Health Accounting*, 4(4), 26-41. (In Persian)
- Securities and Exchange Organization. (2008). Disclosure quality and appropriate information, Tehran Stock Exchange site. (In Persian)
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327-350.
- Thoms, P., Dose, J.J. & Scott, K.S. (2002). Relationships between

- accountability, job satisfaction, and trust. *Human Resource Development Quarterly*, 13(3), 307-323.
- Tran, T.B. (2014). The cycle of transparency, accountability, corruption, and administrative performance: evidence from Vietnam. *Journal of Economics and Development*, 16(3), 32-48.
- Tran, Y.T., Nguyen, N.P. & Hoang, T.C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 89-95.
- Transparency International. (2016). Corruption Perceptions Index. Available at: <https://www.transparency.org/country/#IRN>. [Online] [10 December 2016]
- Van Dooren, W., Bouckaert, G. & Halligan, J. (2010). Performance management in the public sector. London/New York: Routledge.
- Van Helden, G.J. & Reichard, C. (2013). A meta-review of public sector performance management research. *Tékhne*, 11(1), 10-20.
- Veladar, B., Bašić, M. & Kapic, J. (2014). Performance measurement in public sector of transition countries. *Business Systems Research*, 5(2), 72-83.
- Verbeeten, F.H. & Speklé, R.F. (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on new public management. *Organization Studies*, 36(7), 953-978.
- Wachtel, T.L., Hartford, C.E. & Hughes, J.A. (1999). Building a balanced scorecard for a burn center. *Burns*, 25, 431-37.