



فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار

دوره شانزده، شماره شصت و دو، بهار ۱۴۰۴

نوع مقاله: علمی پژوهشی

صفحات: ۱-۲۳

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی

مریم بهمنی^۱

جواد رشیدی پور^۲

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۷/۰۹ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۱۱/۱۰

چکیده

پژوهش حاضر با تکیه بر نظریه مدیریت دولتی و نظریه نمایندگی جدید، نقش میانجی مسئولیت‌پذیری را در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی، مورد بررسی قرار داده است. مدل تحقیق و فرضیه‌ها در قالب یک طرح پیمایشی و مبتنی بر نظرسنجی کتبی از ۱۹۶ نفر از حسابداران و مدیران شاغل در بخش دولتی در ایران مورد آزمایش قرار گرفت. تجزیه و تحلیل یافته‌ها نشان داد که پاسخگویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد دارد. این یافته‌ها، پیامدهای مهمی برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی خود با سیستم‌های طراحی شده و پاسخگویی هستند، دارد. بر این اساس، سیاست‌گذاران، نهادهای قانون‌گذاری و ارکان نظارتی در بخش عمومی به دنبال تحمیل مسئولیت به سازمان‌ها در قبال اقداماتشان بوده و در راستای ایجاد اطمینان خاطر در این زمینه هستند که سازمان‌ها بر اساس مسئولیت‌های محوله عمل می‌کنند. در همین راستا، پژوهش حاضر نیز به دنبال بررسی نقش میانجی پاسخگویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی در قلمرو تحت بررسی است.

کلمات کلیدی

کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد، پاسخگویی، بخش عمومی، سازمان.

۱- استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، کاشان، ایران. (نویسنده مسئول) bahmani_1353@yahoo.com

۲- استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، کاشان، ایران. javadrashidpoor@gmail.com

مقدمه

سازمان‌های دولتی عمدتاً از طریق بودجه دولتی تأمین شده و به همین دلیل در قبال فعالیت‌های خود، در برابر مردم "پاسخگو" هستند. بررسی ادبیات تحقیق بر پایه شواهد تجربی به دست آمده از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه اکنون خواهان پاسخگویی قوی برای نهادهای عمومی، هم در سطوح مرکزی و هم در سطح محلی است (ادهکاری و ملمویک، ۲۰۱۱). کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌های فردی و متمایز بوده که ممکن است بر کنترل و ارزیابی مسئولیت‌پذیری عمومی در بخش عمومی، به ویژه ظرفیت نهادی پایین، مشارکت محدود سهامداران و سطوح نسبتاً بالای فساد تأثیر بگذارد (کیم، ۲۰۰۹). راجب و همکاران (۲۰۱۹) در همین راستا تصریح کرده‌اند که برای دستیابی به نظام راهبردی خوب، در کشورهای در حال توسعه نیاز به اصلاحات بخش عمومی وجود دارد.

مدیریت عمومی جدید^۱ و نظریه نمایندگی^۲ برای درک مکانیسم‌های پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی مرتبط هستند. نظریه مدیریت عمومی جدید یک مفهوم چند بعدی است (هود، ۱۹۹۵). عناصر اصلی نظریه مزبور شامل اشکال مختلف مدیریت غیرمتمرکز عرضه خدمات عمومی (به عنوان مثال: ایجاد موسسات مستقل و واگذاری بودجه و کنترل مالی)، افزایش استفاده از بازارها و رقابت در ارائه خدمات عمومی (مثلاً قراردادهای خارجی و دیگر مکانیزم‌های بازار) و افزایش تأکید بر عملکرد، خروجی‌ها و مشتری‌گرایی، می‌باشند.

توصیه‌های سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۳ در زمینه شفافیت مالی و افزایش کارایی در بخش عمومی با نظریه مدیریت عمومی جدید (NPM) مطابقت دارد (آرلانو-گالت و لپور، ۲۰۱۱). یکی از ویژگی‌های مدیریت عمومی جدید، تشکیل سازمان‌های نسبتاً خودمختار در بخش عمومی است. چنین سازمان‌هایی باید پاسخگویی نسبتاً زیادی در قبال وظایف و دستاوردهای خود، تا بالاترین سطوح گزارش‌دهی داشته باشند (کلیم‌الله و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین، نظریه نمایندگی به اصلاحات بخش عمومی تحت چارچوب مدیریت عمومی جدید مرتبط شده است (بوستون، ۲۰۱۶).

بر این اساس، سیاست‌گذاران، نهادهای قانون‌گذاری و ارکان نظارتی در بخش عمومی به دنبال تحمیل مسئولیت به سازمان‌ها در قبال اقداماتشان بوده و در راستای ایجاد اطمینان خاطر در این زمینه هستند که سازمان‌ها بر اساس مسئولیت‌های محوله عمل می‌کنند. در زمینه اطلاعات نامتقارن، الزامات کیفیت برای گزارشگری مالی خدمات انجام شده نیاز به ارزیابی تصمیم‌گیری در سازمان‌های عمومی و همچنین پاسخگویی این سازمان‌ها به ذی‌نفعان متنوع و پرشمار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

بوده و در نتیجه فشار بر مدیران برای اداره سازمان‌های دولتی به شیوه‌ای کارآمدتر، نسبت به گذشته بیشتر شده است (کرامبیا-کاپاردیس و همکاران، ۲۰۱۶).

بر این اساس، به نظر می‌رسد کیفیت گزارشگری مالی هم بر عملکرد سازمان‌های عمومی و هم بر سطح مسئولیت‌پذیری آن‌ها در برابر ذی‌نفعان گسترده‌تر تأثیر می‌گذارد. با این حال، هیپورث (۲۰۱۷) بر اساس یافته‌های پژوهش خود تصریح داشته است که شواهد تجربی اندکی برای ارزیابی هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی وجود دارد (IPSASB، ۲۰۱۳). علاوه بر این، دوبنیک (۲۰۰۵) بر پایه یافته‌های پژوهش خود استدلال کرده است که رابطه بین پاسخگویی و عملکرد بیشتر سطحی بوده تا اینکه واقعی باشد. بنابراین، تجزیه و تحلیل نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که محققان نیاز به انجام مطالعات تجربی بیشتری برای روشن شدن نوع این رابطه دارند (کریستنسن و لاگرید، ۲۰۱۴). بر این اساس، انجام مطالعات تجربی در زمینه بررسی نقش پاسخگویی در گزارشگری بخش عمومی و آموزش کشورهای در حال توسعه، در راستای تایید نقش پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری و عملکرد بخش عمومی وجود دارد.

تران و همکاران (۲۰۲۲) به انجام مطالعه‌ای در زمینه بررسی نقش پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری و عملکرد بخش عمومی در مشور ویتنام پرداختند. این کشور در حال گذار از یک اقتصاد برنامه‌ریزی شده متمرکز به یک اقتصاد بازار سوسیالیستی است (دوآن و نگویان، ۲۰۱۳). همانند سایر اقتصادهای در حال توسعه، ویتنام مشکلاتی مانند ظرفیت نهادی پایین، فقدان شفافیت و سطوح بالای فساد را حفظ کرده است. بنابراین انتظار می‌رود پاسخگویی و شفافیت اطلاعات مالی در دستیابی به اصلاحات مورد نیاز برای شهروندان کشور (به عنوان ذی‌نفعان برون سازمانی) است که توسط رهبران سازمان و کارکنان دولت (به عنوان ذی‌نفعان درون سازمانی) هدایت می‌شود، مهم باقی بماند (تران، ۲۰۱۴).

طی سال‌های اخیر، ویتنام طیف وسیعی از اصلاحات مالی عمومی را به اجرا درآورده که به ویژه اجرای برنامه‌هایی در راستای پیاده‌سازی رژیم‌های حسابداری مدرن بر اساس مبانی تعهدی کامل بوده و از این جهت استفاده از حسابداری تعهدی در اقتصادهای در حال توسعه یافته، افزایش یافته (کوبایاشی و همکاران، ۲۰۱۶) و به نظر می‌رسد مسئولیت‌پذیری در اقتصادهای در حال توسعه رو به افزایش یافته است (نکماهاچالاسینت و نارکتباتی، ۲۰۱۹).

در سال‌های اخیر، سازمان‌های عمومی کشورهای در حال توسعه ای چون ویتنام یا دیگر کشورهای در حال توسعه شرق آسیا، سعی کرده‌اند تا صورت‌های مالی بخش عمومی را تحت حسابداری تعهدی تهیه کنند. سیاست‌گذاران در ویتنام پیش‌بینی می‌کنند که به دلیل ارائه اطلاعات

فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار / دوره ۱۶ / شماره ۶۲ / بهار ۱۴۰۴

مفید برای تصمیم‌گیری، صورت‌های مالی مطابق با مقررات جدید به مقامات در ارزیابی پاسخگویی سازمان‌های عمومی کمک کند. با این وجود، میزان مفید بودن صورت‌های مالی ایجاد شده تحت رژیم‌های حسابداری جدید برای ارزیابی پاسخگویی و بهبود نتایج عملیاتی هم‌چنان نامشخص است (تران، نگویان و هنگ، ۲۰۲۲).

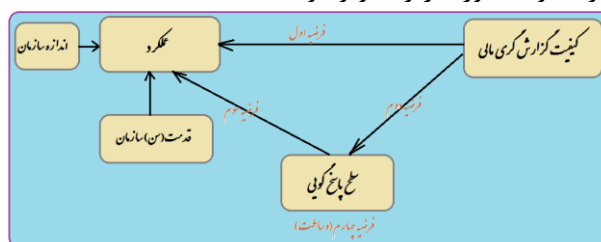
در همین راستا، پژوهش حاضر نیز به دنبال بررسی نقش میانجی پاسخگویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی در قلمرو تحت بررسی است. علاوه بر این، پژوهش حاضر با روشن کردن نقش صورت‌های مالی در تعیین مسئولیت‌پذیری سازمان‌های تحت بررسی، به گسترش ادبیات تحقیق کمک کرده و شواهد تجربی جدیدی از اثرات پاسخگویی بر عملکرد ارائه کرده و در عین حال ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت‌پذیری را نیز مورد بررسی قرار داده و مکانیسم‌هایی برای بهبود عملکرد در قلمرو تحقیق را مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

روش‌شناسی تحقیق

در این بخش به مدل مفهومی تحقیق، نمونه و نمونه‌گیری، تعریف و اندازه‌گیری متغیرها و روابط بین آن‌ها در تناظر با فرضیه‌های تحقیق پرداخته شده است.

مدل مفهومی

متغیرهای تحقیق و روابط بین آن‌ها که در تناظر با فرضیه‌های چهارگانه تحقیق تبیین گردیده‌اند، به صورت نمودار شماره ۱ و به صورت زیر تصویر گردیده است:



نمودار ۱- مدل مفهومی تحقیق (منبع: تران و همکاران، ۲۰۲۲)

نمونه و نمونه‌گیری

در این پژوهش از حسابداران و مدیران سازمان‌های دولتی با حداقل سه سال سابقه کار در قلمرو تحقیق، نظرسنجی شده است. در ابتدا طی نمونه پایلوت جهت اعتبارسنجی ابزار نظرسنجی از ده حسابدار ارشد در سازمان‌های عمومی بهره‌گیری شده و بر پایه این اعتبارسنجی در راستای افزایش وضوح سؤالات، در پرسشنامه اولیه تجدید نظر شد. سپس ۳۶۰ پرسشنامه نهایی شده از طریق پست

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

الکترونیک یا به صورت حضوری ارسال و در فاصله بین ماه‌های تیر تا شهریور ۱۴۰۲ توزیع و گردآوری شد. پس از حذف پاسخ‌های ناقص، ۳۵۰ پرسشنامه معتبر با نرخ بازگشت ۹۷ درصد جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار گرفته است.

پاسخ‌دهندگان شامل مدیران ارشد و خرد (۴۳ درصد)، روسای بخش حسابداری (۱۸ درصد) و حسابداران (۳۹ درصد) بوده‌اند. از بین حسابداران مورد مطالعه ۶۹ درصد از حسابداران عمومی سازمان‌های دولتی در قلمرو تحقیق بوده‌اند. انتخاب این حسابداران از آن جهت بوده است که در قلمرو تحقیق، حسابداران عمومی نقشی معادل معاون رئیس بخش حسابداری دارند. همه پاسخ‌دهندگان حداقل تجربه احراز مسئولیت‌های مدیریتی در قبال گزارش‌های مالی داشته و به خوبی از مدیریت عملکرد در سازمان خود به خوبی مطلع بودند.

اندازه‌گیری متغیرها

در این پژوهش، کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای ۱۳ ویژگی کیفی اطلاعات در مورد گزارشگری مالی از منظر *IPSASB* (۲۰۱۳) مورد ارزیابی قرار گرفته که شامل هشت ویژگی کیفی اساسی و پنج ویژگی کیفی تقویت‌کننده می‌باشند. در راستای اندازه‌گیری سطح پاسخگویی از الگوی ۱۴ گویه ای که توسط مک و رایان (۲۰۰۶) بهره‌گیری شده که شامل هشت آیتم پاسخگویی عمومی و شش آیتم پاسخگویی مالی است. در نهایت برای اندازه‌گیری عملکرد سازمان‌های عمومی، از الگوی هفت گویه‌ای که توسط وربیتین و اسپیکل (۲۰۱۵) استفاده شده است. در این پرسشنامه جهت اندازه‌گیری متغیرها از پاسخ‌های بسته ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت بهره گرفته شده است. علاوه بر این، برای عملکرد سازمان‌های عمومی از متغیرهای کنترلی مشتمل بر اندازه سازمان (گومز و همکاران، ۲۰۱۷) و سن سازمان (گلیسون و مارتین، ۱۹۸۰) استفاده شده است. بر پایه آن چه که عنوان شد، اندازه‌گیری متغیرها به صورت جدول شماره ۱ خلاصه گردیده است:

جدول ۱- تعریف و اندازه‌گیری متغیرها

ردیف	شرح	نماد	تعریف و اندازه‌گیری (گزینه‌ها: کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم، کاملاً موافقم)
۱	کیفیت گزارشگری مالی	FQ_1	اطلاعات گزارش مالی روی داده‌های اقتصادی گذشته را تبیین می‌نماید.
۲		FQ_2	اطلاعات گزارش مالی به کاربران کمک می‌کند تا بر اساس اطلاعات مربوط به نتایج روی داده‌های گذشته، حال و آینده را پیش‌بینی کنند.
۳		FQ_3	اطلاعات گزارش مالی به طور کامل وقایع رخ داده در سازمان تحت بررسی را بیان می‌نمایند.
۴		FQ_4	اطلاعات گزارش مالی وقایع رخ داده در سازمان تحت بررسی را بدون توجه به نظر موسس و

فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار / دوره ۱۶ / شماره ۶۲ / بهار ۱۴۰۴

				به طور عینی توصیف می کند.
۵			FQ_5	اطلاعات مربوط به گزارش مالی روی داده های رخ داده در سازمان تحت بررسی را بدون خطا در جنبه های بااهمیت توصیف می کند
۶			FQ_6	اطلاعات مربوط به گزارش مالی ماهیت روی داده های رخ داده در سازمان تحت بررسی را توصیف می کند
۷			FQ_7	اطلاعات مربوط به گزارش مالی به طور صادقانه وقایع رخ داده در سازمان تحت بررسی را توصیف می کند
۸			FQ_8	اطلاعات گزارش مالی روی داده های اقتصادی گذشته را نشان می دهد.
۹			EQ_1	اطلاعات مربوط به گزارش مالی به موقع در اختیار کاربر قرار می گیرد
۱۰			EQ_2	اطلاعات ارائه شده در گزارش مالی برای کاربر قابل درک است
۱۱			EQ_3	اطلاعات مربوط به گزارش مالی از به کارگیری یک نواخت رویه های حسابداری ایجاد می شود
۱۲		بهبود ویژگی های کیفی	EQ_4	اطلاعات گزارش مالی را می توان برای مقایسه با صورت های مالی سال قبل در واحد مورد استفاده قرار داد
۱۳			EQ_5	از اطلاعات گزارش مالی سازمان تحت بررسی می توان برای مقایسه با گزارش مالی سایر سازمان های دارای سیستم حسابداری مشابه این استفاده کرد
۱۴	سطح پاسخگویی		PA_1	سازمان تحت بررسی به نفع جامعه عمل کرده است.
۱۵			PA_2	سازمان تحت بررسی عملیات خود را به طور موثر انجام داده است.
۱۶			PA_3	سازمان تحت بررسی عملیات خود را به نحو احسن انجام داده است.
۱۷		پاسخگویی عمومی	PA_4	در سازمان تحت بررسی تصمیم گیری در مورد استفاده از منابع همان طور که برنامه ریزی شده، صورت گرفته است.
۱۸			PA_5	ارزیابی تأثیر عملیات جاری سازمان تحت بررسی بر منافع نسل های آینده صورت گرفته است.
۱۹			PA_6	از منابع پولی عمومی سازمان تحت بررسی به درستی استفاده شده است.
۲۰			PA_7	ارزیابی تأثیر عملیات جاری سازمان تحت بررسی بر تأمین مالی آینده، صورت گرفته است.
۲۱			PA_8	کیفیت و کمیت تأمین مالی در سازمان تحت بررسی، ارائه شده است.
۲۲			FA_1	برای تعیین توان مالی
۲۳			FA_2	تعیین اینکه آیا سازمان می تواند تعهدات کوتاه مدت خود را برآورده کند یا خیر
۲۴		پاسخگویی مالی	FA_3	تعیین اینکه آیا سازمان می تواند تعهدات بلندمدت خود را برآورده کند یا خیر
۲۵			FA_4	تعیین اینکه آیا سازمان به بودجه پایبند بوده است یا خیر
۲۶			FA_5	تعیین اینکه آیا سازمان به اهداف خود رسیده است یا خیر
۲۷			FA_6	برای مقایسه نتایج با سایر سازمان های مشابه
۲۸	عملکرد		PER_1	سطح یا مقدار کار تولید شده
۲۹	(ضعیف، زیر متوسط،)		PER_2	کیفیت یا دقت کار تولید شده

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

متوسط، بالای متوسط،	PER ₃	تعداد نوآوری‌ها یا ایده‌های جدید توسط سازمان تحت بررسی	۳۰
قوی)	PER ₄	شهرت "عالی کاری"	۳۱
	PER	دستیابی به اهداف تولید یا خدمات سازمان تحت بررسی	۳۲
	PER ₆	کارایی عملیات سازمان تحت بررسی	۳۳
	PER ₇	روحیه پرسنل سازمان تحت بررسی	۳۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مبانی نظری

مدیریت عمومی جدید بر مدیریت مبتنی بر عملکرد و کنترل‌های مرتبط تاکید دارد (هود، ۱۹۹۱). علاوه بر این، حرکت به سمت حسابداری تعهدی در مدیریت عمومی جدید با هدف افزایش کیفیت اطلاعات مالی بوده (گاتریه، ۱۹۹۸) تا برای مدیران هنگام تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع مفید باشد (رک، ۲۰۰۱). دولت‌ها به هنگام تخصیص منابع، به اطلاعات حسابداری معنادار و قابل اعتماد نیاز داشته تا بر مبنای این اطلاعات، اثرات تصمیمات خود را در طول زمان در رابطه با استراتژی‌های خود برای ارائه خدمات عمومی پیش‌بینی کنند (مارتین و اسپانو، ۲۰۱۵).

شواهد تجربی به دست آمده از برخی از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری مالی با کیفیت بالا در ارتباط بوده، قابل اعتماد، قابل درک، قابل مقایسه، به موقع و قابل تایید است (کوهن و کاراتزیماس، ۲۰۱۷). در همین راستا، ولادار و همکاران (۲۰۱۴) طی پژوهشی بر مبنای تجزیه و تحلیل داده‌های عملکردی در بوسنی و هرزگوین به عنوان یک اقتصاد توسعه یافته نشان داد که درجه اندازه‌گیری و گزارش‌دهی شاخص‌های عملکرد، کیفیت اطلاعات حسابداری مالی را بهبود بخشیده و به نوبه خود مستقیماً بر نتایج عملیاتی در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

کرول (۲۰۱۵) و کوباشی و همکاران (۲۰۱۶) نیز طی پژوهش‌های مشابهی بر پایه تجزیه و تحلیل شواهد تجربی به دست آمده از تحقیق خود نشان دادند که مدیران بخش دولتی از اطلاعات حسابداری مالی با کیفیت بالا، در راستای حمایت از تصمیمات مدیریتی و بهبود عملکرد خود استفاده می‌کنند. اخیراً، نیروانا و هالیاه (۲۰۱۸) طی پژوهش خود شواهدی از تأثیر مثبت کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد سازمان‌های دولتی محلی در اندونزی ارائه کرده‌اند. بنابراین، با توجه به مبانی نظری و شواهد تجربی ارائه شده، اولین فرضیه تحقیق به صورت زیر بیان گردیده است:

فرضیه اول: کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد سازمان‌های تحت بررسی، تأثیر مثبت دارد.

بررسی ادبیات تحقیق بر پایه شواهد تجربی به دست آمده از برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد، اگرچه

اجرای حسابداری تعهدی همیشه در کشورهای در حال توسعه موفقیت آمیز نبوده است (ملمویک و آدهیکاری، ۲۰۱۱)، جنبش مدیریت عمومی جدید به ترویج اعمال اصلاحات حسابداری در راستای اجرای سیستم گزارشگری تعهدی مبتنی بر *IPSAS* در سازمان های عمومی ادامه می دهد (امبالاوا و همکاران، ۲۰۱۹؛ منیف سلامی و گافسی، ۲۰۱۹). هدف از این اصلاحات ایجاد گزارشگری مالی با کیفیت، حصول اطمینان از مربوط و مفید بودن اطلاعات گزارش شده، قابلیت اطمینان، قابلیت درک، مقایسه پذیری، به موقع بودن و امکان راستی آزمایی در صورت های مالی است (کوهن و کاراتزیماس، ۲۰۱۷).

ویژگی های کیفی صورت های مالی در بهبود نتیجه عملکردی سازمان های تحت بررسی عینیت یافته و به کاربران کمک می کنند تا سطح پاسخگویی سازمان های عمومی را ارزیابی کرده (مک و رایان، ۲۰۰۶)، در حالی که از شفافیت مالی عمومی و در نتیجه کاهش امکان فساد، اطمینان حاصل کرده (کارامبیا-کاپاردیس و همکاران، ۲۰۱۶) با این حال شواهد تجربی در این زمینه قطعی نبوده و بعضاً متناقض هستند.

به عنوان مثال، استکولینی (۲۰۰۴) طی پژوهشی بر پایه شواهد تجربی به دست آمده از تحقیق خود نشان داد که در دولت های محلی ایتالیا، گزارش های سالانه برای پاسخگویی به کاربران داخلی استفاده شده و هیچ نقش مهمی در ارتباطات با کاربران خارجی ندارد. با این وجود، نکماهاچالاسینت و نارکتابتی (۲۰۱۹) طی پژوهشی که در تایلند به عنوان یک اقتصاد توسعه یافته انجام دادند، بر پایه یافته های تحقیق نشان دادند که گزارش مالی خوب می تواند به سازمان های عمومی کمک کند تا در قبال ذی نفعان پاسخگو باشند. بنابراین در این پژوهش انتظار می رود که کیفیت گزارشگری مالی به کاربران اجازه دهد تا سطوح پاسخگویی خود را با دقت بیشتری ارزیابی قرار دهند. بر پایه این پیش فرض و مبتنی بر مبنای نظری و شواهد تجربی ارائه شده، دومین فرضیه تحقیق به صورت زیر عنوان گردیده است:

فرضیه دوم: کیفیت گزارشگری مالی بر سطح پاسخگویی سازمان های تحت بررسی، تأثیر مثبت

دارد.

طی سه دهه، تلاش های اصلاحی مدیریت عمومی جدید با هدف بهبود عملکرد بخش عمومی از طریق اجرای مؤثر مسئولیت پذیری انجام شده است (کریستنسن و لاگرید، ۲۰۱۴). علاوه بر این، نظریه نمایندگی به چارچوب مدیریت عمومی جدید مرتبط است. بر این اساس، رهبران یک سازمان عمومی مسئول اثبات این واقعیت هستند که نشان دهند سازمان ذی ربط مطابق با مسئولیت های خود عمل می کند. بر این اساس، باید توجه داشته باشند که سازمان مزبور ممکن است انگیزه های متفاوتی برای

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

شهروندان، کارکنان و سازمان داشته باشد(بوستون، ۲۰۱۶).

در این راستا، محققان پیشنهاد کرده‌اند که پاسخگویی مؤثر برای افزایش آگاهی از قانونی بودن، محدود کردن تقلب و فساد و افزایش مسئولیت‌های سازمان‌های دولتی، با هدف درک بهتر است. به ویژه زمانی که اهداف کارآمدی همیشه نمی‌توانند به طور کامل محقق شوند، پاسخگویی از اهمیت بیشتری برخوردار است. در نهایت، انتظار می‌رود که پاسخگویی به ایجاد اعتماد در میان ذی‌نفعان کمک کند(میزراهی و مینچوک، ۲۰۱۹).

تامز و همکاران(۲۰۰۲) طی پژوهشی به بررسی تأثیرات پاسخگویی درون سازمانی پرداخته و نشان دادند که پاسخگویی به همکاران و مدیریت، ارتباط مثبتی با اعتماد به سرپرستان و مدیران داشته و در عین حال سطح رضایت شغلی را در بین کارکنان افزایش می‌دهد. اخیراً، هان(۲۰۱۹) طی پژوهشی با پیروی از نظریه مدیریت عمومی جدید نشان داد که مسئولیت‌پذیری نهادی تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمانی دولت بوش داشته است. بنابراین، بر پایه این پیش‌فرض و مبتنی بر مبنای نظری و شواهد تجربی ارائه شده، سومین فرضیه تحقیق به صورت زیر عنوان گردیده است:

فرضیه سوم: سطح پاسخگویی بر عملکرد سازمان‌های تحت بررسی، تأثیر مثبت دارد.

بوستون(۲۰۱۶) طی پژوهشی مطابق با نظریه نمایندگی در چارچوب مدیریت عمومی جدید، بر پایه نتایج به دست آمده از تحقیق خود نشان داد زمانی که به دنبال به حداقل رساندن تضاد منافع در بین ذی‌نفعان بخش عمومی است، کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی ابزارهای مهمی برای کاربران در راستای نظارت بر عملکرد سیاست‌گذاران، نهادهای قانونی و ارکان نظارتی در بخش عمومی است(کریستنسن و لاگرید، ۲۰۱۴؛ استکولینی، ۲۰۰۴).

از دیدگاه سیاست‌گذاران در ویتنام، استفاده از مدیریت عمومی جدید(NPM) با انگیزه بهبود در سطح دستیابی به اهداف است. چرا که فرض بر این است که عملکرد سازمان‌های عمومی از طریق افزایش سطح مسئولیت‌پذیری(تران، ۲۰۱۴) و در واقع افزایش میزان پاسخگویی که از طریق تضمین کیفیت صورت‌های مالی منتشر شده توسط سازمان عمومی به دست می‌آید، بهبود می‌یابد(پاتون، ۱۹۹۲؛ نکماهاچالاسینت و نارکتابتی، ۲۰۱۹).

بر پایه شواهد تجربی و استدلال منطقی عنوان شده، فرض بر این است که کیفیت بیشتر گزارشگری مالی، اثربخشی پاسخگویی بخش عمومی را در مورد استفاده از منابع عمومی افزایش داده(فرضیه دوم) و اجرای پاسخگویی خوب باعث افزایش سطح اعتماد ذی‌نفعان و در نتیجه بهبود

فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار / دوره ۱۶ / شماره ۶۲ / بهار ۱۴۰۴

عملکرد سازمان‌های عمومی می‌شود (فرضیه سوم). علاوه بر این، انتظار می‌رود که پاسخگویی، رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی در سازمان‌های تحت بررسی را به عنوان یک متغیر میانجی، میانجی نماید. را که منجر به فرضیه زیر می‌شود، میانجی کند. بنابراین، بر پایه این پیش فرض و مبتنی بر مبنای نظری و شواهد تجربی ارائه شده، چهارمین فرضیه تحقیق به صورت زیر عنوان گردیده است:

فرضیه چهارم: سطح پاسخگویی به عنوان یک متغیر میانجی، رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های تحت بررسی، را میانجی می‌کند.

یافته‌های تحقیق

در این بخش از تحلیل یافته‌ها به ارزیابی ارزیابی تاثیر پاسخگویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان بر پایه معادلات ساختاری، پرداخته شده است.

آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

در آمار استنباطی یکی از معروف‌ترین آزمون‌های اصلی، بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی است. برای آزمون نرمال بودن روش‌ها و آزمون‌های مختلفی مورد استفاده قرار می‌گیرد. از جمله این روش‌ها استفاده از شکل توزیع یا به عبارت دیگر محاسبه کجی و چولگی متغیرهای تحقیق و مقایسه آن‌ها با ضرایب چولگی و کشیدگی توزیع نرمال می‌باشد. بر اساس مبانی آماری اگر کجی و چولگی داده‌ها بین اعداد ۲ و -۲ باشد می‌توان توزیع متغیرها را نرمال دانست. علاوه بر این، برخی آزمون‌های آماری نیز برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها وجود دارد. علی‌رغم این که انجام معادلات ساختاری با روش حداقل مربعات جزئی به برقراری پیش‌فرض خاصی نیاز ندارد ولی در عین حال در این قسمت از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای تعیین نرمال بودن توزیع داده‌ها استفاده شده است. بر پایه خروجی‌های نرم افزار آماری، نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها در ارتباط با هر یک از متغیرها به صورت جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

ردیف	عامل	نماد	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۱/۸۴۳	۰/۰۰۲	رد H_0
۲	سطح پاسخگویی	RL	۲/۴۱۵	۰/۰۰۰	رد H_0
۳	عملکرد	Performance	۱/۹۲۹	۰/۰۰۱	رد H_0

منبع: یافته‌های پژوهش

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

یافته‌های تحقیق در آزمون ناپارامتریک کولموگروف-سمیرونوف در ارتباط با نرمال بودن متغیرها به شرح خلاصه در جدول ۲ نشان داد که آماره Z آزمون کولموگروف-سمیرونوف به ازای هر متغیر به ترتیب برابر $1/843$ ، $2/415$ ، $1/929$ ، بدست آمده است. سطح معنی‌داری متناظر با آماره کولموگروف-سمیرونوف به ازای هر متغیر به ترتیب برابر $0/002$ ، $0/000$ ، $0/001$ ، محاسبه گردیده است. با توجه به اینکه سطوح معنی‌دار محاسبه شده به ازای کلیه متغیرها کمتر از ۵ درصد به دست آمده است، فرض صفر رد و فرض یک پذیرفته شده است. بنابراین در سطح ۹۵ درصد اطمینان نمی‌توان فرض نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی در تحقیق را پذیرفت.

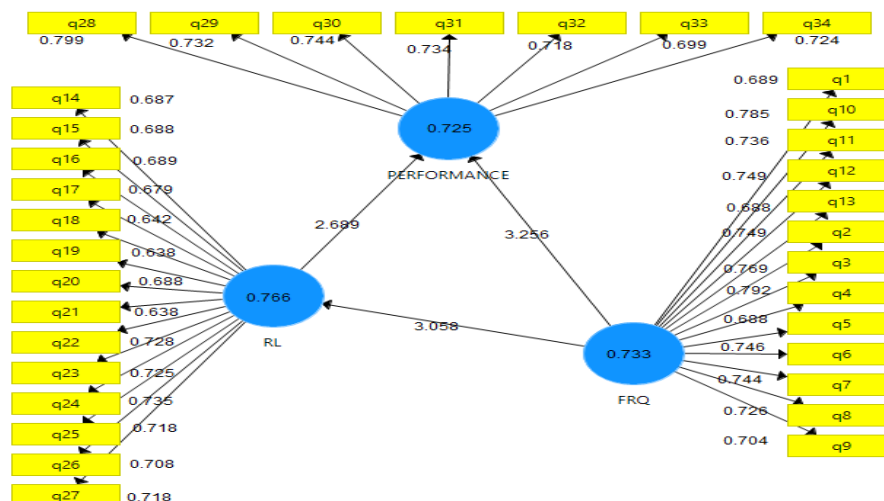
پایایی پرسشنامه

ملاک پایایی درباره این که شیوه یا ابزار جمع‌آوری داده‌ها تا چه حد داده‌های دقیق موثقی را استخراج می‌کند و یا شیوه یا ابزار جمع‌آوری تا چه حد درست و با ثبات است و نتایج همسان بدست می‌دهد، اطلاعاتی را فراهم می‌کند. پایایی یک از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سر و کار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی بدست می‌دهد. یک آزمون زمانی دارای پایایی بالایی است که نمره‌های مشاهده شده و نمره‌های واقعی آن دارای همبستگی بالایی باشند. به این معنا که چنانچه نمره‌های مشاهده شده و واقعی هر یک از آزمودنی‌ها در آزمون موجود باشد مجذور همبستگی بین این نمره‌ها ضریب پایایی آزمون نامیده می‌شود. در این پژوهش برای تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرش‌ها، قضاوت‌ها، عقاید و سایر مقولاتی که اندازه‌گیری آن‌ها آسان نیست به کار می‌رود، در واقع در این جا بررسی می‌شود تا چه حد برداشت پاسخ‌دهندگان از سوالات یکسان بوده است. اساس ضریب آلفای کرونباخ بر پایه طیف‌ها یا مقیاس‌ها است. در واقع با محاسبه آلفای کرونباخ همسانی گویه‌ها سنجیده می‌شود. ضریب آلفای کرونباخ معمولاً زمانی به کار برده می‌شود که سوالات آزمون دو جوابی نباشد، بلکه درجه مخالفت یا موافقت مشخص گردد. در هر تحقیقی که بر اساس پرسشنامه تنظیم می‌شود باید ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردد تا اطمینان حاصل شود که سوالات یک سوپیه نیستند. این کار وقتی پیش نمونه یا پیش آزمون گرفته می‌شود انجام می‌گیرد. چون فرمول آلفای کرونباخ مبتنی بر واریانس است بنابراین طبق خواص واریانس، به هر ترتیبی نمره داده شود مقدار آن تغییر پیدا نمی‌کند. ضریبی که بر پایه این روش بدست می‌آید در واقع شاخص هماهنگی درونی پرسش‌ها یعنی میزان تداخل همه پرسش‌ها از لحاظ سنجش یک ویژگی مشترک است.

هر چه این معیار به عدد یک نزدیکتر باشد نشان‌دهنده پایایی بالا و هر چه این مقدار به صفر نزدیکتر باشد نشان دهنده عدم پایایی پرسشنامه یا تحقیق می‌باشد. در صورتی یک پرسشنامه پایاست که مقدار آلفای کرونباخ بزرگتر از مقدار ۰/۷ باشد و هر چه این مقدار به عدد ۱ نزدیکتر باشد، پرسشنامه از پایایی بالاتری برخوردار است. در این تحقیق جهت برآورد پایایی از روش آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردید که مقدار نهایی بدست آمده این ضریب بر ای متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی، سطح پاسخگویی و عملکرد به ترتیب برابر با ۰/۷۱۹، ۰/۷۵۶ و ۰/۷۴۵ بوده است. بر این اساس، از آن جهت که ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده به ازای کلیه عوامل بیش از ۰/۷ و حد قابل قبول پایایی نتایج نظر سنجی به دست آمده است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار می‌باشد.

معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی

در تناظر با فرضیات تحقیق در این قسمت از تحلیل یافته‌ها از برازش مدل ارتباط بین متغیرها بر پایه "معادلات ساختاری" به اتکای خروجی "نرم‌افزار آماری Smart-PLS" استفاده شده است. برای مشخص کردن این نکته که آیا یک ضریب مسیر معنی‌دار است یا خیر، از آماره t به شرح نمودار ۲ استفاده شده است. در هر مورد ضرایب مسیر محاسبه شده است. اگر مقدار آماره بالاتر از ۱/۹۶ باشد در سطح ۰/۰۵ و اگر مقادیر بیش از ۲/۵۸ باشد در سطح ۰/۰۱ معنادار هستند.



نمودار ۲- مدل ساختاری به همراه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس‌های تبیین شده
(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

روایی همگرایی معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی به کار گرفته می‌شود. معیار AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیانی دیگر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نمایش می‌دهد، هر چه این همبستگی بیشتر باشد میزان برازش نیز بیشتر خواهد بود. فورنل و لاکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده برای سنجش روایی همگرا را معرفی و سپس اظهار داشتند که در مورد AVE مقدار بحرانی عدد ۰/۵ می‌باشد. بدین معنی که میانگین واریانس استخراج شده بالای ۰/۵ به معنای روایی همگرای قابل قبول خواهد بود. البته محققین دیگر نظیر مگنر و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ را حد بحرانی معیار AVE معرفی کرده‌اند. نتایج برای متغیرهای مکنون مدل پژوهش به شرح جدول ۳ می‌باشد.

جدول ۳- مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

ردیف	عامل	مقدار میانگین واریانس استخراج شده	تایید/ رد
۱	کیفیت گزارشگری مالی	۰/۴۸	تایید
۲	سطح پاسخگویی	۰/۳۸	تایید
۳	عملکرد	۰/۴۳	تایید

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج جدول ۳ مشخص گردید که تمام سازه‌های مورد مطالعه در این پژوهش دارای میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بالاتر از ۰/۴ هستند بنابراین میان متغیرهای مکنون مدل پژوهش روایی همگرا وجود داشته و فرض وجود داشتن همخطی چندگانه رد شده است.

علاوه بر این، در ادامه به شاخص نیکویی برازش مدل (GOF) پرداخته شده است. این شاخص سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری شده را نشان داده و بر مبنای آن می‌توان پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی تحقیق خود، برازش را نیز کنترل نمود. این شاخص با استفاده از فرمول شماره ۱ محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{communality}} \times \sqrt{R^2} \quad (۱)$$

که در آن communality و $\overline{R^2}$ میانگین communality و R^2 خواهد بود. مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای معیار GOF معرفی شده است. مقدار GOF محاسبه شده مدل تحقیق ۰/۴۴ محاسبه شده و می‌توان نتیجه گرفت که مدل آزمون شده در نمونه مورد بررسی برازش مناسبی دارد.

آزمون فرضیه‌ها

در این بخش از گزارش، با استفاده از نتایج برازش مدل نهایی با روش معادلات ساختاری به بررسی رد یا پذیرش فرضیات پژوهش پرداخته شده است. خروجی مدل سازی معادلات ساختاری نمودار مسیر را در حالت معناداری نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری و ساختاری را با استفاده از آماره t ، آزمون می‌کند. در جدول شماره ۴، ضرایب مسیر، ضرایب معناداری و ضرایب تعیین مسیرهای مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج تأیید یا عدم تأیید آنها براساس خروجی مدلیابی معادلات ساختاری ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج اجرای مدل‌یابی معادلات ساختاری

ردیف	مسیر	ضریب	t-value	نتیجه	ضریب تعیین
۱	کیفیت گزارشگری مالی ← عملکرد	۰/۳۶۵	۳/۲۵۶	تایید	۰/۵۶۹
۲	کیفیت گزارشگری مالی ← سطح پاسخگویی شخصی	۰/۳۱۸	۳/۰۵۸	تایید	۰/۴۰۸
۳	سطح پاسخگویی شخصی ← عملکرد	۰/۳۹۸	۲/۶۸۹	تایید	۰/۴۴۶

منبع: یافته‌های پژوهش

با دقت در جدول شماره ۴ می‌توان نتایج زیر را در ارتباط با فرضیات پژوهش استنباط نمود:

(۱) کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد تاثیر مثبت و معنادار دارد.

با توجه به نتیجه مدل‌سازی به روش معادلات ساختاری و با دقت به مسیر اول، ضریب بدست آمده برای این مسیر برابر ۰/۳۶۵ بوده است. مثبت بودن این ضرایب بیانگر تاثیر مثبت بین این متغیرها بوده است. آماره t متناظر نیز برابر با ۳/۲۵۶ می‌باشد. با توجه به این که مقدار قدر مطلق این آماره بزرگتر از ۱/۹۶ بوده بنابراین می‌توان معناداری این مسیر را پذیرفت. بنابراین بعنوان جمع‌بندی فرضیه اول مبتنی بر معنادار بودن تاثیر مثبت کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد سازمان، پذیرفته می‌شود.

(۲) کیفیت گزارشگری مالی بر سطح پاسخگویی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

با توجه به نتیجه مدل‌سازی به روش معادلات ساختاری و با دقت به مسیر دوم، ضریب بدست آمده برای این مسیر برابر ۰/۳۱۸ بوده است. مثبت بودن این ضرایب بیانگر تاثیر مثبت بین این متغیرها بوده است. آماره t متناظر نیز برابر با ۳/۰۵۸ می‌باشد. با توجه به این که مقدار قدر مطلق این آماره بزرگتر از ۱/۹۶ بوده بنابراین می‌توان معناداری این مسیر را پذیرفت. بنابراین بعنوان جمع‌بندی فرضیه دوم مبتنی بر معنادار بودن تاثیر مثبت کیفیت گزارشگری مالی بر سطح پاسخگویی سازمان، پذیرفته می‌شود.

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

۳) سطح پاسخگویی شخصی بر عملکرد تاثیر مثبت و معنادار دارد.

با توجه به نتیجه مدل سازی به روش معادلات ساختاری و با دقت به مسیر سوم، ضریب بدست آمده برای این مسیر برابر ۰/۳۹۸ بوده است. مثبت بودن این ضریب بیانگر تاثیر مثبت بین این متغیرها بوده است. آماره t متناظر نیز برابر با ۲/۶۸۹ می باشد. با توجه به این که مقدار قدر مطلق این آماره بزرگتر از ۱/۹۶ بوده بنابراین می توان معناداری این مسیر را پذیرفت. بنابراین بعنوان جمع بندی فرضیه سوم مبتنی بر معنادار بودن تاثیر مثبت سطح پاسخگویی بر عملکرد سازمان، پذیرفته می شود.

اثر متغیر میانجی جهت گیری زیست محیطی

در پژوهش حاضر از روش سوبل برای تحلیل متغیر میانجی استفاده گردیده در این روش برای تحلیل متغیر واسطه ای از فرمول شماره ۲ استفاده می گردد:

$$z - value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times s_a^2) + (a^2 \times s_b^2) + (s_a^2 \times s_b^2)}} \quad (2)$$

در این فرمول:

a: مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و متغیر واسطه ای

b: مقدار ضریب مسیر بین متغیر واسطه ای و متغیر وابسته

c: مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و متغیر وابسته

s_a: خطای استاندارد مسیر بین متغیر مستقل و متغیر واسطه ای

s_b: خطای استاندارد مسیر بین متغیر واسطه ای و متغیر وابسته

اگر مقدار z-value بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، بدین معنی است که مسیر a.b با ۹۵ درصد اطمینان معنادار بوده و نقش واسطه ای تایید می شود. در این قسمت برای تاثیر میزان نقش واسطه ای سطح پاسخگویی میان کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد از آزمون سوبل فرمول شماره ۳ استفاده شده است:

$$c: 0.426 \quad a: 0.302 \quad b: 0.258 \quad s_a: 0.08 \quad s_b: 0.05 \quad (3)$$

$$z - value = \frac{0.302 \times 0.258}{\sqrt{(0.258^2 \times 0.08^2) + (0.302^2 \times 0.05^2) + (0.08^2 \times 0.05^2)}} \\ z - value = \frac{0.0779}{0.0259} = 3.01$$

$$VAF = \frac{(a \times b)}{(a \times b) + c} = \frac{(0.349 \times 0.245)}{(0.349 \times 0.245) + 0.426} = 0.26$$

مقدار z-value بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، بدین معنی است که مسیر a.b با ۹۵ درصد اطمینان معنادار بوده و نقش واسطه‌ای تایید می‌شود. بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی با نقش واسطه‌ای سطح پاسخگویی بر عملکرد سازمان تاثیر دارد، از این رو فرضیه چهارم تایید می‌گردد. علاوه بر این برای بررسی بیشتر متغیر میانجی به ارزیابی VAF پرداخته شده است. محاسبات مربوطه نشان داد که مقدار VAF برای مدل پژوهش ۰/۲۶ بوده و با توجه به قرارگیری این مقدار در بازه ۰/۲ تا ۰/۸ می‌توان نتیجه گرفت که میزان میانجی‌گری جزئی بوده است.

بعنوان جمع‌بندی نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش معادلات ساختاری، طبق نتایج ضریب مسیر و آماره t، این فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۹٪ تایید شده است (آماره t خارج از بازه ی ۲/۵۸- تا ۲/۵۸+ قرار گرفته و ضریب مسیر مثبت است).

نتیجه‌گیری

مدیریت عمومی جدید و نظریه نمایندگی برای درک مکانیسم‌های پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی مرتبط هستند. نظریه مدیریت عمومی جدید یک مفهوم چند بعدی است (هود، ۱۹۹۵). عناصر اصلی نظریه مزبور شامل اشکال مختلف مدیریت غیرمتمرکز عرضه خدمات عمومی (به عنوان مثال: ایجاد موسسات مستقل و واگذاری بودجه و کنترل مالی)، افزایش استفاده از بازارها و رقابت در ارائه خدمات عمومی (مثلاً قراردادهای خارجی و دیگر مکانیزم‌های بازار) و افزایش تأکید بر عملکرد، خروجی‌ها و مشتری‌گرایی، می‌باشند.

توصیه‌های سازمان همکاری اقتصادی و توسعه ۵ در زمینه شفافیت مالی و افزایش کارایی در بخش عمومی با نظریه مدیریت عمومی جدید (NPM) مطابقت دارد (آرلانو-گالت و لپور، ۲۰۱۱). یکی از ویژگی‌های مدیریت عمومی جدید، تشکیل سازمان‌های نسبتاً خودمختار در بخش عمومی است. چنین سازمان‌هایی باید پاسخگویی نسبتاً زیادی در قبال وظایف و دستاوردهای خود، تا بالاترین سطوح گزارش‌دهی داشته باشند (کلیم‌الله و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین، نظریه نمایندگی به اصلاحات بخش عمومی تحت چارچوب مدیریت عمومی جدید مرتبط شده است (بوستون، ۲۰۱۶).

بر این اساس، سیاست‌گذاران، نهادهای قانون‌گذاری و ارکان نظارتی در بخش عمومی به دنبال تحمیل مسئولیت به سازمان‌ها در قبال اقداماتشان بوده و در راستای ایجاد اطمینان خاطر در این زمینه هستند که سازمان‌ها بر اساس مسئولیت‌های محوله عمل می‌کنند. در زمینه اطلاعات نامتقارن، الزامات کیفیت برای گزارشگری مالی خدمات انجام شده نیاز به ارزیابی تصمیم‌گیری در سازمان‌های عمومی و هم چنین پاسخگویی این سازمان‌ها به ذی نفعان متنوع و پرشمار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار

نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی.../ بهمنی، رشیدی پور

بوده و در نتیجه فشار بر مدیران برای اداره سازمان‌های دولتی به شیوه ای کارآمدتر، نسبت به گذشته بیشتر شده است (کرامبیا-کاپاردیس و همکاران، ۲۰۱۶). مبتنی بر مسایل مورد نیاز جامعه در دنیای امروز، تحقیق حاضر به عنوان تحقیقی کاربردی به اجرا در آمده است. در این تحقیق روابط بین متغیرها مبتنی بر نظر سنجی کتبی و به کارگیری معادلات ساختاری مورد ارزیابی قرار گرفته است. روش کلی تحقیق به جهت تکیه بر پشتوانه نظری و مقصود بهبود عملکرد سازمان از جهت هدف کاربردی، از جهت استنتاج استقرایی، به سبب استفاده از نظرسنجی کتبی جهت اندازه‌گیری متغیرها برخوردار از طرح تحقیق پیمایشی و نهایتاً به جهت سنجش گویه‌ها با طیفی کمی و نیز به کارگیری روش کمی معادلات ساختاری در تعیین ارتباط بین عوامل دارای ماهیتی کمی و غیر قضاوتی بوده است. از بین حسابداران ۳۵۰ نفر در بازه زمانی تیر تا شهریور ۱۴۰۲ از طریق پرسشنامه حضوری، نظر سنجی کتبی به انجام رسیده و لذا ماهیت داده‌ها از نوع مقطعی بوده است. پس از توصیف نمونه و نتایج نظر سنجی، پایایی نتایج مبتنی بر آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته بیش از ۰/۷ بودن آلفای متناظر با کلیه پرسش‌ها حاکی از معتبر بودن نتایج نظرسنجی بود.

در ادامه بر مبنای تحلیل عاملی تاییدی، مناسبت عوامل مورد ارزیابی در مدل مورد پذیرش قرار گرفته و سنجش سایر معیارهای اعتباری نشان داد که مدل برازش شده در تعیین ارتباط بین متغیرها بر اساس استفاده از معادلات ساختاری از اعتبار لازم برخوردار بوده است. در نهایت نیز با استفاده از مدل سازی با استفاده از روش معادلات ساختاری کلیه رد یا پذیرش فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی قرار گرفت.

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. 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، به‌موقع بودن، قابلیت درک) توجه کنند؛ این ویژگی‌ها می‌تواند به مدیریت مؤثرتر امور مالی کمک کند. دوم، دستگاه‌های دولتی باید سازوکارها، شرایط و زمینه‌های مربوط را برای پاسخ‌گویی طراحی کنند، به‌طوری که چنین رویه‌هایی برای ارتقا عملکرد بهتر به‌گونه مؤثر عمل کنند.

- 1) Adhikari, Pawan., Mellemvik, Frode., (2011). The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 123–143.
- 2) Arellano-Gault, David., Lepore, Walter., (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. *Organization Studies*. 32(8), 1029–1050.
- 3) Boston, Janathan., (2016). Basic NPM ideas and their development, *The Ashgate research companion to new public management*. Routledge, 33–48.
- 4) Christensen, Tom., Lægreid, Per., (2014). Performance and accountability—A theoretical discussion and an empirical assessment. *Public Organization Review*. 15(2), 207–225.
- 5) Cohen, Sandra., Karatzimas, Sotirios., (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*. 25(1), 95–113.
- 6) Doan Ngoc Phi Anh., Duc-Tho Nguyen., (2013). Accounting in a developing transitional economy: The case of Vietnam. *Asian Review of Accounting*. 21(1), 74–95.
- 7) Dubnick, Melvin., (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*. 28(3), 376–417.
- 8) Glisson, Charles A., Martin, Patricia Yancey., (1980). Productivity and efficiency in human service organizations as related to structure, size, and age. *Academy of Management Journal*. 23(1), 21–37.
- 9) Gomes, Patrícia., Mendes, Silvia M., Carvalho, João., (2017). Impact of PMS on organizational performance and moderating effects of context. *Int. International Journal of Productivity and Performance Management*. 66(4), 517–538.
- 10) Guthrie, James., (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*. 14(1), 1–19.
- 11) Hair, Joseph.F., Hult, G. Tomas M., Ringle, Christian M., Sarstedt, Marko., (2017). “A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)”. Sage Publications, The United States of America.

- 12) Han, Yousueng., (2020). The impact of accountability deficit on agency performance: performance-accountability regime. *Publ. Manage. Rev. Public Management Review*. 22(6), 927-948.
- 13) Hepworth, Noel., (2017). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? *Public Money & Management*. 37 (2), 141–148.
- 14) Hood, Christopher., (1991). A public management for all seasons?. *Public Administration*. 69(1), 3–19.
- 15) Hood, Christopher., (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*. 20(2–3), 93–109.
- 16) IPSASB, (2013). The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. International Public Sector Accounting Standards Board, the International Federation of Accountants.
- 17) Jung, Tobias., Scott, Tim., Davies, Huw.T.O., Bower, Peter., Whalley, Diane., McNally, Rosalind., Mannion, Russell., (2009). Instruments for exploring organizational culture: A review of the literature. *Public Administration Review*. 69 (6), 1087–1096.
- 18) Kalimullah, Nazmul Ahsan., Alam, Kabir M. Ashraf., Nour, M. M. Ashaduzzaman., (2012). New public management: Emergence and principles. *Bup Journal*. 1(1), 1–22.
- 19) Kim, Pan.Suk., (2009). Enhancing public accountability for developing countries: Major constraints and strategies. *Australian Journal of Public Administration*. 68(1), 89–100.
- 20) Kobayashi, Mary., Yamamoto, Kiyoshi., Ishikawa, Keiko., (2016). The usefulness of accrual information in Non-mandatory Environments: The case of Japanese local government. *Australian Account Review*. 26(2), 153–161.
- 21) Krambia-Kapardis, Maria., Clark, Colin., Zopiatis, Anastasios., (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 6(3), 232–253.
- 22) Kroll, Alexander., (2015). Explaining the use of performance information by public managers: A planned-behavior approach. *The American Review of Public Administration*. 45(2), 201–215.
- 23) Lassou, Philippe Jacques Codjo., (2017). State of government accounting in Ghana and Benin: A “tentative” account. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 7(4), 486–506.

- 24) Mack, Janet., Ryan, Christine., (2006). Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 19(4), 592–612.
- 25) Martin, Joun., Spano, Alessandra., (2015). From performance management to strategic local government leadership: lessons from different cultural settings. *Public Money & Management* . 35(4), 303–310.
- 26) Mbelwa, Latifa Hamisi., Adhikari, Pawan., Shahadat, Khandakar., (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 Economies*. 9(3), 335–365.
- 27) Mizrahi, Shlomo., Minchuk, Yizhaq., (2019). Accountability and performance management: Citizens' willingness to monitor public officials. *Public Management Review*. 21(3), 334–353.
- 28) Mnif Sellami, Yosra., Gafsi, Yosra., (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*. 42(2), 119–131.
- 29) Nakmahachalasint, Oraphan., Narktabtee, Kanogporn., (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money & Management*. 39(2), 139–147.
- 30) Nirwana, Haliah., (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.
- 31) Patton, James.M., (1992). Accountability and governmental financial reporting. *Financial Accountability & Management*. 8(3), 165–180.
- 32) Podsakoff, Philip M., MacKenzie, Scott B., Lee, Jeong-Yeon., Podsakoff, Nathan P., (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*. 88(5), 879–903.
- 33) Rajib, Salah.Uddin., Adhikari, Pawan., Hoque, Mahfuzul., Akter, Mahmuda., (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 Economies*. 9(1), 28–50.

34) Reck, Jacqueline.L., (2001). The usefulness of financial and nonfinancial performance information in resource allocation decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*. 20(1), 45–71.

35) Steccolini, Ileana., (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*. 20(3), 327–350.

36) Thoms, Peg., Dose, Jennifer.J., Scott, Kimberly.S., (2002). Relationships between accountability, job satisfaction, and trust. *Human Resource Development Quarterly*. 13(3), 307–323.

37) Tran, Thi Bich., (2014). The cycle of transparency, accountability, corruption, and administrative performance: evidence from Vietnam. *Journal of Economics and Development*. 16(3), 32–48.

38) Tran, Yen. Thi., Nguyen, Nguyen Phong., & Hoang, Trang Cam. (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), 106801.

39) Veladar, Benina., Bašić , Meliha., Kapic´ , Jadranka., (2014). Performance measurement in public sector of transition countries. *Business Systems Research*. 5(2), 72–83.

40) Verbeeten, Frank H. M., Speklé, Roland F., (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on new public management. *Organization Studies*. 36(7), 953–978.

یادداشت‌ها

1 New Public Management (NPM)

2 Agency theory

3 The Organization for Economic Co-operation and Development

4 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

5 The Organization for Economic Co-operation and Development

The Role of Accountability in Determining the Relationship between Financial Reporting Quality and Public Organizations Performance

Maryam Bahmani¹

Javad Rashidipoor²

Receipt: 30/09/2024

Acceptance: 29/01/2025

Abstract

This research, based on public management theory and new agency theory, investigates the mediating role of accountability in the relationship between financial reporting quality and the performance of government organizations. The research model and hypotheses were tested through a survey conducted with 196 accountants and managers working in the public sector in Iran. The analysis of the findings indicated that accountability serves as a mediator between financial reporting quality and performance. These results carry significant implications for government organizations seeking to enhance their financial reporting quality and organizational performance through effective systems and accountability measures. In this context, policymakers and regulatory bodies in the public sector are focused on enforcing accountability for organizations regarding their actions. They aim to ensure that these organizations operate according to their assigned responsibilities. By doing so, they hope to create a more transparent and responsible public sector. This study also seeks to delve into the mediating role of accountability in the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations, ultimately contributing to a better understanding of how accountability influences performance outcomes in the public sector. The findings may provide insights for improving practices in financial reporting and organizational effectiveness.

Keywords

Financial reporting quality, performance, accountability, public sector, organization.

1- Assistant Professor, Department of Accounting, National University of Skills (NUS), Kashan, Iran. (Corresponding Author) bahmani_1353@yahoo.com

2- Assistant Professor, Department of Accounting, National University of Skills (NUS), Kashan, Iran. javadrashidipoor@gmail.com