

Investigating the Factors Affected the Application of Public Sector Reporting Standards on the Accountability of Government Managers: Evidence from Mashhad University of Medical Sciences

Younes Masoudi

*MSc. of accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Iran
(younes.masoudi@mail.um.ac.ir)*

Mohammad Hossein Vadie*

Associate Professor of Accounting Department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Corresponding Author) , mhvadeei@um.ac.ir

Reza Hesarzadeh

Professor of accounting department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Hesarzadeh@um.ac.ir)

Abstract

The existence of valid criteria to ensure the desired quality of financial reporting is one of the most important foundations of the public sector accountability system, and accounting standards form the core of those criteria. Fulfilling the responsibility of financial accountability requires the application of an accounting system with financial monitoring and reporting for public purposes. The subject of the research is to investigate the role of public sector reporting standards in fulfilling the accountability responsibility of government managers. This research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of type. The statistical population of the research was academic faculty members, internal and independent auditors, representatives of the audit bureau in the organization, financial managers and accounting heads of the financial units of Mashhad University of Medical Sciences in five areas: vice-chancellors, health networks, research centers, hospitals and faculties. The received questionnaires, after removing the incomplete and distorted versions, were 148 versions, which were analyzed using structural equation method and Smart PLS software. Non-probability sampling method was available. The results of data analysis reflect the

effect of factors affected by the application of public sector reporting standards on the accountability of government managers, with different relationships and intensity. Therefore, the results show that among the factors affected by the application of public sector reporting standards, acceptance factors, benefits and performance capabilities have a positive effect on the accountability of government managers; However, the challenges of applying those standards on the accountability of government managers are meaningless. This research helps government organizations, such as Mashhad University of Medical Sciences, to learn about the advantages and disadvantages of using public sector reporting standards and to decide whether or not to use these standards.

Keywords: Reporting Standards, Organizational Accountability, Performance Capability, Financial Managers, Accountability.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

بررسی عوامل متأثر از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخگویی مدیران دولتی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد

یونس مسعودی^۱ محمدحسین ودیعی*^۲ رضا حصارزاده^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۲۰

چکیده

وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارشگری مالی از مهم‌ترین پایه‌های نظام پاسخ‌گویی بخش عمومی است که استانداردهای حسابداری، هسته اصلی آن ضوابط را تشکیل می‌دهد. ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی، مستلزم اعمال یک سیستم حسابداری با نظارت مالی و گزارشگری برای مقاصد عمومی است. موضوع پژوهش، بررسی نقش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران دولتی است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر نوع، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش، اعضای هیئت علمی، حساب‌برسان داخلی و مستقل، نمایندگان دیوان محاسبات در سازمان، مدیران مالی و رؤسای حسابداری واحدهای مالی دانشگاه علوم پزشکی مشهد در پنج حوزه معاونت‌ها، شبکه‌های بهداشت، مراکز تحقیقاتی، بیمارستان‌ها و دانشکده‌ها بوده است. پرسش‌نامه‌های دریافتی، پس از حذف نسخ ناقص و مخدوش، به تعداد ۱۸۴ نسخه بوده که با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شده است. روش نمونه-گیری، غیراحتمالی در دسترس بود. نتایج تحلیل داده‌ها، اثر عوامل متأثر از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، با رابطه و شدت متفاوت منعکس می‌کند. لذا نتایج نشان می‌دهد از عوامل متأثر از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، عوامل پذیرش، مزایا و قابلیت عملکرد، بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تاثیر مثبت دارد؛ اما، چالش‌های به-کارگیری آن استانداردها بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، بی‌معنی است. این پژوهش به سازمان‌های دولتی، مانند دانشگاه علوم پزشکی مشهد، کمک می‌کند که از مزایا و معایب به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی مطلع شوند و براساس آن درمورد به کارگیری یا عدم به کارگیری این استانداردها تصمیم‌گیری کنند.

واژگان کلیدی: استانداردهای گزارشگری، پاسخگویی سازمانی، قابلیت عملکرد، مدیران مالی، مسئولیت پاسخ‌گویی.

^۱ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران. رایانامه: younes.masoudi@mail.um.ac.ir

^۲ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. رایانامه: mhvadeei@um.ac.ir

^۳ استاد گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. رایانامه: Hesarzadeh@um.ac.ir

۱- مقدمه

در جوامع دارای نظام‌های سیاسی مردم‌سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌نمایند، لیکن حق پاسخ‌خواهی^۱ و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. مردم‌سالاری ایجاب می‌کند که دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آن‌ها تفویض کرده‌اند، پاسخ‌گو^۲ باشند. نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ به دلیل لازم‌الاجرا شدن استانداردهای گزارشگری بخش عمومی دچار تحول اساسی شده است و مقرر گردیده که نظام جدید مبتنی بر استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، ظرف سه سال اجرایی و گزارشگری مالی بخش عمومی بر طبق این نظام انجام شده و به شهروندان و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی ارائه گردد. هدف این پژوهش، ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت پاسخ‌گویی نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران است. بررسی نقش و جایگاه مسئولیت پاسخ‌گویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، به ویژه در دوره ابتدایی تدوین استانداردهای حسابداری و شرایط آزمون و خطا، می‌تواند به ساده‌سازی، یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی کمک کرده و چالش‌ها و نقاط ضعف را شناسایی و اصلاح کند.

امروزه، بحث پاسخ‌گویی و شفافیت در بخش عمومی بیش از پیش مورد توجه قرار دارد و میزان اعتماد مردم به دولت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پاسخ‌گویی، مبنای مشروعیت برای تصمیماتی است که از جانب جمع گرفته می‌شود و یک تصمیم زمانی مشروع خواهد بود که از نظر عقلانی، دلایلی از یک منظر خاص برای آن قابل ارائه باشد (جنسن، ۲۰۰۰؛ صبحی و همکاران، ۱۳۹۷). شرایط عدم رقابتی و جو کاری بخش دولتی و به طور خلاصه فضای متداول حاکم در سازمان‌های دولتی کشورهای موفق جهان، افراد را به این جهت سوق داده که دارای یک نظام پاسخ‌گویی مشخص باشند و به صورت دقیق و در بازه‌های زمانی مشخص، پاسخ‌گوی مراجعه‌کنندگان خود باشند. این امر، موجب بهبود عملکرد سازمان و ایجاد حس اعتماد در ارباب رجوع و هم‌چنین، کمک به بقای سازمان خواهد شد؛ چراکه پاسخ‌گویی، مسأله بسیار مهم و چالشی در سازمان‌ها است. یک سازمان، مادامی که کارکنان خود را پاسخ‌گو کند، می‌تواند به جلب اعتماد عمومی منجر شود (وان کنت، جیوچن و اسچیوچرت، ۲۰۱۹).

اعتماد، یک عنصر مهم برای جلب و جذب اعتماد متقابل است و طرفین را به این امر تشویق می‌کند. حتی بسیاری از عالمان، اعتماد را موجب همکاری و تعاون می‌دانند؛ فقط با حضور عنصر اعتماد است که مشکلات طرفین با وجود بسیاری از تفاوت‌ها حل خواهد شد (بوزاک و کیوپلوسر،

^۱ accounty^۲ accountable

۲۰۱۹). بدیهی است که پاسخ‌گویی منظم در یک سیستم می‌تواند حس اعتماد شهروندان را نسبت به یکدیگر حفظ کرده و در طول زمان، افزایش دهد (نقل از فلدمن، ۲۰۱۹). اما، شواهد نشان می‌دهد که در ایران کاهش اعتماد شهروندان به دستگاه‌های اجرایی، امروزه به یک بحران تبدیل شده و گزارش‌های زیادی با موضوع کاهش اعتماد مردم به دولت به وجود آمده‌است که این امر، به یک مسأله جدی در کشور تبدیل شده است (کاظمی‌پور و گودرزی، ۱۴۰۱). اعتماد به سیستم‌های دولتی، لازمه هر کشور است؛ با این استدلال که تصمیمات جدی و دشوار دولتی به منظور پیاده‌سازی صحیح، نیاز به کمک و رفتار صحیح شهروندان دارد (لوپز، ۲۰۱۸).

مسئولیت پاسخ‌گویی، دولت‌ها را ملزم می‌کند تا برای مواردی مانند تهیه و افزایش منابع مالی، اهدافی که این منابع مالی، برای تحقق آن‌ها مصرف می‌شوند و همچنین، چگونگی مصرف منابع مالی، دلایل منطقی ارائه نمایند (حدید و آل‌سید، ۲۰۲۱). با توجه به این‌که ادای این مسئولیت در جوامع به صورت اظهارات علنی صورت می‌گیرد؛ لذا، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی است که به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخ‌گویی را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد (باباجانی و معیری، ۱۳۹۷). بر اساس مشاهدات، تجربه‌های پیشین (صادقی ۱۴۰۲)، باباجانی و معیری (۱۳۹۷)، اعرابی (۱۳۸۰)، علیخانی (۱۳۷۶) و...، و مباحث مطرح شده توسط صاحب‌نظران و مسئولان اجرایی کشور، به نظر می‌رسد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، ویژگی‌های کامل یک نظام گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی را ندارد. از دیر باز، نقش مسئولیت پاسخ‌گویی به عنوان یکی از مسئولیت‌های اساسی دولت‌ها مورد پذیرش قرار گرفته است؛ از این روی، فراهم‌آوردن شرایط و چگونگی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در دولت‌ها، اهمیت ویژه‌ای دارد (زارعی و غلامی، ۱۳۹۰).

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

امروزه، با گسترش فرهنگ پاسخ‌گویی، مسئولان در مقام پاسخ‌گو و شهروندان در مقام پاسخ‌خواه، خواستار اطلاعات بیش‌تری نظیر نتایج، اثربخشی، کارایی و بهای تمام شده فعالیت‌های مندرج در بودجه دولت می‌باشند. همچنین، سنگ بنای نظام حسابداری در بخش دولتی و غیردولتی بر مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی قرار دارد. بر اساس این مفهوم، دولت‌ها باید در برابر شهروندان، پاسخ‌گو باشند و بتوانند فرآیند جمع‌آوری منابع مالی و نحوه مصرف این منابع را به گونه‌ای مناسب توجیه کنند (کیم، ۲۰۱۶). مطابق بند ۱۵۶ بیانیه‌ی مفهومی شماره یک هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، مسئولیت پاسخ‌گویی به عنوان سنگ بنای گزارشگری مالی مورد پذیرش قرار گرفته‌است. مسئولیت پاسخ‌گویی، دولت را ملزم می‌کند تا در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهند و در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن، دلایلی منطقی ارائه کنند (برگرفته از کرافت و همکاران، ۲۰۱۴).

به دلیل فشار اقتصادی جهانی، دولت‌های سراسر دنیا در جست‌وجوی ارائه مدل کارتری از خدمات عمومی هستند. اصول مدیریت نوین عمومی توسط دولت‌ها استفاده شده تا به نوسازی نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی کمک نماید (کرافت و همکاران، ۲۰۱۴). هنرهای مدیریتی مبتنی بر حسابداری به عنوان جریان حیاتی، مدیریت عمومی نوین و مجموعه کلیدی از فن‌آوری‌ها برای پشتیبانی از تحولات در مدیریت بخش عمومی و کنترل آن در نظر گرفته می‌شود (فتفارین و جودی، ۲۰۱۲). محرک‌های متعدد و تقریباً مشابه، عامل وقوع تحولات نظام پاسخ‌گویی در کشورهای مختلف بوده‌است. یکی از چالش‌های تحولات این است که رویه‌ها و فعالیت‌های بخش خصوصی، بدون بررسی عمیق اهداف و ویژگی‌های آن در بخش عمومی، نسخه‌برداری و معرفی شده است (کریستنسن، ۲۰۰۲). بر اساس دیدگاه‌های کریستنسن (۲۰۰۲)^۱، معرفی غیرنقادانه روش‌های حسابداری بخش خصوصی و فقدان واضح چارچوب مفهومی حسابداری دولتی، بیش از حل مشکلات منجر به ایجاد آن‌ها شده است. به هر حال، گذار از گزارشگری نقدی به گزارشگری تعهدی، پیشرفت قابل توجهی در گزارشگری مالی بخش عمومی تلقی می‌شود. محققین، این تغییر در پارادایم را به عنوان حسابداری نوین توصیف کرده و آن را با حرکت بخش عمومی به سمت مدیریت‌گرایی ارتباط داده‌اند (گراسی و تاگیسون، ۲۰۰۷).

بر اساس مطالب گفته شده و تحقیق انجام شده توسط تسفا (۲۰۱۲) عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به شرح زیر می‌باشد:

- عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی: پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۲ تحت تأثیر عوامل متعددی از جمله پشتیبانی حرفه‌ای، تجربه شرکت‌ها و فشارهای نهادی است. مطالعه‌ای توسط آیوها و فابویده (۲۰۱۱) نشان داد که تجربه حرفه‌ای و خوداجرایی شرکت‌ها در پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مهم است. کوک و والاس (۱۹۹۰) نیز عوامل داخلی و خارجی موثر بر انتخاب سیستم‌های حسابداری را برشمردند. این عوامل شامل رشد اقتصادی، سطح تورم، نظام حقوقی، و توسعه بازارهای مالی است. در نهایت، برای بررسی پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی توسط شرکت‌های اتیوپیایی، عواملی نظیر خط‌مشی دولت، نهادهای حرفه‌ای، اندازه شرکت، بازار سرمایه و سطح آموزشی مورد توجه قرار گرفت. با این تفاسیر جهت سنجش این متغیر در پرسشنامه از عوامل عنوان شده راجع به استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در ایران استفاده شد.

^۱ Christensen

^۲ International financial reporting standards (IFRS)

- مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی: تلاش‌ها برای کاهش تفاوت‌های حسابداری بین کشورها بیش از چهار دهه است که ادامه دارد تا مشکلات تنوع حسابداری جهانی را کاهش دهد و هدف نهایی آن است که همه شرکت‌ها از یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی پیروی کنند. با رشد بازارهای بین‌المللی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری، مزایای استانداردهای یکنواخت جهانی بیشتر آشکار شده است. پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به دلیل مزایای گسترده‌ای مانند افزایش شفافیت، دسترسی بهتر به بازارهای سرمایه و مقایسه‌پذیری حساب‌های تلفیقی، تبدیل به یک روند جهانی شده است. این استانداردها هزینه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را کاهش داده و ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها و انتقال کارکنان حسابداری را آسان‌تر می‌کنند.
- قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی: برای پاسخ به نیازهای بازارهای سرمایه بین‌المللی، شرکت‌ها باید اطلاعات دقیق و مفیدی به سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه ارائه کنند تا تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری را تسهیل کنند. پل ولکر^۱، رئیس هیئت امنای بنیاد کمیته بین‌المللی حسابداری^۲، در سال ۲۰۰۱ تأکید کرد که برای عملکرد صحیح بازارها و تخصیص مؤثر سرمایه، سرمایه‌گذاران به شفافیت و اطمینان از انعکاس دقیق عملکرد اقتصادی در اطلاعات مالی نیاز دارند. مقایسه‌پذیری بین شرکت‌ها برای تصمیم‌گیری منطقی سرمایه‌گذاری ضروری است، و در جهانی که به سرعت جهانی می‌شود، منطقی است که معاملات اقتصادی مشابه در حوزه‌های قضایی مختلف به یک روش محاسبه شوند.
- چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی: حرفه‌ای‌های حسابداری در سراسر جهان مزایای متعددی برای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برشمرده‌اند، اما این فرآیند با چالش‌های زیادی نیز همراه است. آیوها و فابویده (۲۰۱۱) به مشکلات اخلاقی و حفظ کارکنان واجد شرایط در نیجریه اشاره کرده‌اند و وانگ (۲۰۰۴) آموزش را به عنوان چالشی مهم در پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی دانسته است. کشورهای مختلف با چالش‌های مشترک و همچنین خاص خود در همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مواجه‌اند. شرکت‌های فهرست‌شده در اتحادیه اروپا نیز با مشکلاتی نظیر اندازه‌گیری ارزش منصفانه و هزینه‌های افزایش‌یافته مواجه‌اند. بر همین اساس مطالعه جرماکوویچ و همکاران (۲۰۰۷) نشان داد که ۳۰ شرکت بزرگ و پیشرو آلمانی که در بررسی فرانکفورت معامله می‌شوند^۳، پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی

^۱ Paul Volker

^۲ International Accounting Committee Foundation (IACF)

^۳ DAX-۳۰

بین‌المللی را مفید می‌دانند اما از پیچیدگی، هزینه بالا و افزایش نوسانات سود شکایت دارند. با این تفاسیر جهت سنجش این متغیر در پرسشنامه از عوامل عنوان شده راجعه استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در ایران استفاده شد.

پاسخ‌گویی از دیدگاه صاحب‌نظران به اشکال گوناگون تعریف شده است. این مفهوم در سازمان‌ها اهمیت بسیاری دارد؛ چراکه دلیل اصلی بقای یک سازمان و ارتباط دو سویه با مردم و شهروندان وابسته به آن است که یک سازمان بتواند نظام پاسخ‌گویی مناسبی را برپا سازد (له‌روسا، ۲۰۱۹). هیوز^۱ در سال ۱۹۹۹، اظهار می‌دارد که ارتباط مؤثر میان مردم و دولت، همان سیستم پاسخ‌گویی است. وات^۲ در سال ۲۰۰۵، معتقد بود که پاسخ‌گویی، قسمتی از فرآیند نمایندگی است. سرتو^۳ در سال ۲۰۱۱ نیز، معتقد است که پاسخ‌گویی، تعهد یک فرد در برابر مسئولیتی است که پذیرفته و بر وی محول شده است. به طور کلی، می‌توان گفت که پاسخ‌گویی میزان تعهد یک فرد از سازمان نسبت به انجام مسئولیت‌های خود است که بر مبنای مطالعه جنسن در سال ۲۰۰۱، انواع گوناگونی دارد:

- پاسخ‌گویی عمومی^۴: مدیران و کارکنان در قبال شهروندان و نمایندگان مردم پاسخ‌گو هستند.
 - پاسخ‌گویی عملکردی^۵: این نوع پاسخ‌گویی در قالب سازمان بوده و رویکرد آن پاسخ به مدیر بالادستی است.
 - پاسخ‌گویی مالی^۶: پاسخ در مقابل بودجه و وجوهی که مدیران در قبال طرح یا پروژه‌ها دریافت می‌کنند.
 - پاسخ‌گویی دموکراتیک^۷: پاسخ‌گویی به مردم که میزان اعتماد آنها را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.
 - پاسخ‌گویی قانونی^۸: پاسخ‌گویی به نهادهای قضایی کشور (جنسن، ۲۰۰۱؛ کیم، ۲۰۲۱).
- مبنای عملیاتی کردن متغیر پاسخ‌گویی در پژوهش پیش‌رو پژوهش رومزک^۹ در سال ۲۰۰۰ می‌باشد که از پاسخ‌گویی قانونی، سازمانی، سیاسی و حرفه‌ای بهره برده است. پاسخ‌گویی

^۱ Hughes

^۲ Watt

^۳ Sarto

^۴ Public Accountability

^۵ Functional Accountability

^۶ Financial Accountability

^۷ Democratic Accountability

^۸ Legal Accountability

^۹ Roomezak

سازمانی^۱ به مسئولیتی اشاره دارد که سازمان‌ها در قبال عملکرد، تصمیمات، و اقدامات خود نسبت به افراد یا نهادهای دیگر می‌پذیرند. پاسخ‌گویی سیاسی^۲ به مسئولیتی اشاره دارد که نمایندگان و افرادی که در حکومت یا نظام سیاسی فعالیت می‌کنند، نسبت به انتظارات و نیازهای مردم و جوامعی که آن‌ها را انتخاب کرده‌اند، مسئولیت می‌پذیرند. پاسخ‌گویی حرفه‌ای^۳ به مسئولیتی اشاره دارد که افراد یا سازمان‌ها در حوزه حرفه‌ای خود به آن موظفند.

طبق نظریه پاسخ‌گویی^۴ هر فرد با توجه به مسئولیتی که به او واگذار می‌شود، باید پاسخ‌گو باشد. به منظور ایجاد حس اعتماد دوطرفه، لازم است تا دستگاه‌های اجرایی، توانایی ارائه گزارشات مناسب را داشته‌باشند. در یک گزارش پاسخ‌گویی، بایستی گزارش مربوط به اطلاعات و مسائل مالی، غیرمالی و کیفیت هر یک از این موارد به طور دقیق درج شود. تقاضای روزافزون تشکل‌ها، شهروندان و گروه‌های ذی‌نفع، سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی را مؤلف به ارائه این گزارشات کرده‌است (بلانک و همکاران، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۲۱). در واقع، هر دولتی نیازمند نظام پاسخ‌گویی دقیق است تا رضایت عموم مردم و جامعه را در بر داشته باشد. هر جامعه دموکراتیک باید در بطن خود این سیستم را پیاده‌سازی کند؛ لازمه دموکراسی، سیستم پاسخ‌گویی دقیق است. سازمان‌های دولتی توسط مردم ایجاد می‌شود و باید برای مردم بوده و در برابر آن پاسخ‌گو باشند (اودریوزولا و اتکسبریا، ۲۰۲۱). در این میان موانعی نیز، بر سر راه پاسخ‌گویی قرار می‌گیرد؛ اولین مورد آن، یک دموکراسی نامنعطف^۵ است که به یک ابزار سلطه تبدیل می‌شود و به جای پاسخ‌گویی، به میل خود عمل کرده و برای اجرای مقررات، کم‌ترین توجه را به پاسخ‌گویی دارد و هزینه‌هایی مانند زمان و پول را به شهروندان تحمیل می‌کند. یک سازمان باید کارکنان خود را پاسخ‌گو کرده و از سطح پاسخ‌گویی فردی، پاسخ‌گویی سازمانی را بهبود بخشد (هوک و مونم، ۲۰۱۶؛ کسکک و همکاران، ۲۰۱۷).

فتحه و کرمی (۱۴۰۲)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر پاسخ‌گویی از طریق کیفیت گزارشگری مالی»، به بررسی تأثیر رهبری، ظرفیت حسابداری، و کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخ‌گویی در سازمان‌های بخش عمومی با استفاده از روش تحلیل عاملی می‌پردازد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ظرفیت حسابداری تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی ندارد، اما رهبری تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی دارد. همچنین، کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبتی بر پاسخ‌گویی دارد. این پژوهش

^۱ Organizational Accountability

^۲ Political Accountability

^۳ Professional Accountability

^۴ Accountability Theory

^۵ Inflexible Democracy

به اهمیت رهبری در اصلاحات حسابداری سازمانی اشاره می‌کند و نیز بیان می‌کند که کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند زمینه‌ای برای ارزیابی دقیق پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی فراهم کند.

زارع و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان «ارائه الگوی پاسخگویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی-اجتماعی»، یک مدل جامع برای پاسخگویی در حسابداری از منظر اسلام ارائه کرده‌اند که از رویکرد تئوری ساخت‌یابی استفاده کرده است. با استفاده از روش‌های همبستگی مبتنی بر تحلیل عاملی تاییدی و مدل سازی معادله‌های ساختاری، اثرات شش حوزه مختلف پاسخگویی بر پاسخگویی در نظام حسابداری بررسی شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کمی در قالب مدل معادلات ساختاری نشان داد که اثرات ۶ حوزه شامل رویکرد پاسخگویی، سطوح پاسخگویی، ابعاد پاسخگویی، ارکان پاسخگو، اصول پاسخگویی، تقویت پاسخگویی بر پاسخگویی نظام حسابداری معنادار بوده اند.

آقائی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد(شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه»، به تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد می‌پردازد. نتایج آن نشان می‌دهد که با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، شاخص‌های فساد ادراک شده از جمله کنترل فساد و پاسخگویی کاهش یافته و نقش حسابداری در کنترل فساد تقویت می‌شود. این پژوهش بر ضرورت ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی تأکید می‌کند تا افرادی که دارای نفوذ و قدرت اقتصادی هستند، کمتر در معرض رفتارهای ناپسند و فساد قرار بگیرند. در نتیجه، پیشنهاد می‌شود که سازمان‌های بورس اوراق بهادار و مسئولان قانون‌گذار برای ایجاد شفافیت و ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی، اقدامات لازم را انجام دهند.

بادآور نهندي و امانی‌دادگر (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان «مروری بر مبانی حسابداری و نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی؛ با تأکید بر دانشگاه‌های علوم پزشکی» انجام دادند. در این مطالعه مروری جامع بر تاریخچه، قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط، مبانی حسابداری گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، به ویژه دانشگاه‌های علوم پزشکی انجام شد. نتایج مبین آن بود که با گذشت زمان، نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ارتقاء یافته و دانشگاه‌ها برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در جهت ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری بهینه مدیران و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال عموم، همواره به دنبال کاربرد سیستم‌های نوین مالی بوده‌اند و در این زمینه، اقدامات و تلاش‌هایی جهت تغییر رویکرد گزارشگری به سیستم تعهدی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است.

ذبیح‌اله نژاد (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان «ضرورت به‌کارگیری و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخ‌گویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش

عمومی ایران» انجام دادند. نتایج پژوهش، نشان داد که بخش عمومی از شرایط لازم برای به-کارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی برخوردار است؛ به همین دلیل، تغییر نظام مالی و پیاده‌سازی مبنای تعهدی در بخش عمومی بر ارتقاء و اجرای صحیح و مطلوب برنامه‌های مورد نظر در تمام مراحل اجرایی، تأثیر بنیادی بسیاری داشته‌است و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی در بخش عمومی می‌شود. لذا، ایشان اظهارداشتند که با توجه به ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی به نظر می‌رسد که در این بخش می‌تواند برای ایجاد تحول در عرصه حسابداری با استفاده از علم و دانش حسابداری و مالی پیش قدم باشد.

اسماعیلی‌کیا و سلیمانی (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان «حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ابزاری مناسب جهت افزایش پاسخ‌گویی و نظارت مالی دولت» انجام دادند. ایشان در این مطالعه، اظهارداشتند که حسابداری با الگوی بازرگانی برای دولت‌ها ابداع نشده و برای تأمین کنترل‌های قانونی ضروری یا ایفای تعهدات پاسخ‌گویی عمومی دولت مناسب نیستند؛ این نکات با استفاده از شواهد حاصل از تجربه نیوزلند، تبیین و تشریح شدند، با این هدف که پیش از گسترش بیش‌تر این تحولات در سایر دولت‌ها و به طور ویژه در کشور ایران، مفاهیم قانونی و سیاسی مرتبط با آن مورد توجه قرار گرفته باشد.

باباجانی و معیری (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان «تحولات مالی و حسابداری بخش عمومی و تبیین عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ایران» انجام دادند. نتایج پژوهش، نشان داد که غالباً تحولات در قالب یک سری از عوامل و محرک‌ها قابل تبیین است و کشورهایی که تحولات را تجربه نموده‌اند، معمولاً از این مدل‌ها پیروی می‌کنند. ایشان در این مطالعه تلاش کردند که ادبیات موضوع مربوط به این‌گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و مدل‌های مشهور لادر و کریستنسن در خصوص چگونگی فرآیند این تحولات تبیین و در پایان عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ایران ارائه کنند.

جامعی و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان «ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امورمالیاتی» انجام دادند. نتایج نشان داد که میان مسئولیت پاسخ‌گویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی، انتشار حقایق مربوط، ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسئولیت پاسخ‌گویی، رعایت حقوق شهروندان، ارائه اطلاعات قابل فهم برای ایشان و تهیه گزارشات مربوطه با سطح اطمینان ۹۵ درصدی، رابطه معناداری وجود دارد. لذا، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، سبب می‌شود تا وظیفه پاسخ‌گویی به نحوی شایسته صورت گیرد.

شیلمنز و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی تحت عنوان "سبک‌های پاسخگویی بخش عمومی در اروپا با مقایسه پاسخگویی و کنترل آژانس‌ها در هلند، نروژ، سوئیس و بریتانیا"، با بررسی و مقایسه سبک‌های پاسخگویی در مدیریت دولتی در چند کشور اروپایی مختلف، تأثیرات سیاسی و اداری ملی بر این سبک‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. از طریق تحلیل مقایسه‌ای و مطالعه موردی، نشان داده شده است که تفاوت‌ها در سبک‌های پاسخگویی به ویژگی‌های سیاسی-اداری و تاریخی هر کشور برمی‌گردد. به‌عنوان مثال، سبک پاسخگویی نروژی به عنوان "متمرکز و راحت" توصیف می‌شود، در حالی که سبک پاسخگویی هلندی به عنوان "گسترده و غیررسمی" شناخته می‌شود. به‌طور کلی، این مقاله تأثیری معتبر و نظری دارد و به فهم بهتری از سبک‌های مسئولیت‌پذیری در مدیریت دولتی اروپا کمک می‌کند.

یکشنبه و انجیل (۲۰۲۴) در پژوهشی تحت عنوان "پذیرش استاندارد حسابداری بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی در موسسات عالی در ایالت ریورز و بایلسا، نیجریه"، به بررسی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و کیفیت گزارشگری مالی مؤسسات عالی در ایالت‌های ریورز و بایلسا، نیجریه پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن است که پذیرش قبل و بعد از IPSAS تأثیر معنی‌داری در گزارشگری مالی مربوطه نداشته است. اما تفاوت‌های معناداری در جوانب مختلفی از کیفیت گزارشگری مالی، از جمله ارائه وفادار، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل تأیید بودن و قابل مقایسه بین دوره‌های پذیرش قبل و بعد از IPSAS در مؤسسات عالی مشاهده شده است.

مین و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان "بازیگران ایجاد پاسخگویی در سازمان‌های ترکیبی: مورد یک شرکت شهرداری سوئد"، به طور مفصل به واکاوی نقش راس استراتژیک در سازمان‌های ترکیبی و نحوه‌ی ایجاد مسئولیت‌پذیری در مقابل تنش‌های متعدد، از جمله مناطق‌های نهادی متعدد و تنش بین منطق خصوصی و عمومی، می‌پردازد. همچنین، این مقاله با بررسی فرآیندهای مذاکره و هماهنگی، به تحلیل پاسخگویی سازمان‌های ترکیبی به چالش‌های مسئولیت‌پذیری می‌پردازد. این تحلیل نشان می‌دهد که راس استراتژیک، از طریق فرآیندهای اضافی مذاکره، تخصیص منابع، مصالحه و هماهنگی منافع، و ایجاد ساختارهای تیمی، به ایجاد مسئولیت‌پذیری کمک می‌کند. یافته‌های این مقاله نشان می‌دهد که راس استراتژیک از طریق فرآیندهای فراخوانی اصول، اقدامات مختلفی را برای ایجاد پاسخگویی در برابر چالش‌های مسئولیت‌پذیری انجام می‌دهد.

اسلاپنیچار و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی که با عنوان "یک مدل مسیر به پنج خط پاسخگویی در حاکمیت امنیت سایبری"، انجام داده‌اند، پیکربندی‌های حاکمیت امنیت سایبری را در برابر پنج خط پاسخگویی (LoA^۵) مورد بررسی قرار داده‌اند. این پنج خط پاسخگویی

شامل مدل سه خطی می‌شود که توسط پاسخگویی مدیریت اجرایی و هیئت مدیره گسترش یافته است. در این مطالعه، پذیرش پنج خط پاسخگویی (LoA^۵) به چهار نوع شناسایی می‌شود: پذیرش بدون، ظاهری، تلویحی، و صراحتاً. نوع پذیرش این پنج خط تحت تأثیر اثر متقابل نیروهای نهادی و نیاز سازمان‌ها به کارایی و اثربخشی قرار می‌گیرد. این مطالعه یک مدل مسیر برای پذیرش LoA ۵ توسط سازمان‌ها ارائه می‌دهد و نشان می‌دهد که سازمان‌هایی که این پنج خط را با تفکیک واضح بین خطوط اتخاذ می‌کنند، مشمول مقررات احتیاطی هستند، در حالی که انگیزه‌های کارآمدی و نیروهای تقلیدی سازمان‌ها را به دنبال سیاست و انعطاف‌پذیری سوق می‌دهند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

مطابق نظر تسفا (۲۰۱۲) و اسلاپنیچار و همکاران (۲۰۲۳)، یکی از عوامل متأثر از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، پذیرش این استانداردها می‌باشد، لذا در گام اول قبل از بررسی مزایا و معایب به کارگیری این استانداردها به بررسی اثر عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی می‌پردازیم:

فرضیه اول: عوامل موثر پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (سیاست دولت، اندازه شرکت و سطح آموزش) بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تأثیر معناداری دارد.

مطابق نظر تسفا (۲۰۱۲)، کرافت و همکاران (۲۰۱۴) و شیلمنز و همکاران (۲۰۲۴)، یکی از عوامل متأثر از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، مزایای این استانداردها می‌باشد، لذا در گام دوم پس از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به بررسی مزایای این استانداردها می‌پردازیم:

فرضیه دوم: مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (مزایای واحد، سرمایه‌گذاران و مدیریت) بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تأثیر معناداری دارد.

مطابق نظر تسفا (۲۰۱۲)، وان کنت، جیوچن و اسپوچرت (۲۰۱۹)، یکی از عوامل متأثر از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، قابلیت عملکرد این استانداردها می‌باشد، لذا در گام سوم پس از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به بررسی قابلیت عملکرد این استانداردها می‌پردازیم:

فرضیه سوم: قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تأثیر معناداری دارد.

مطابق نظر کریستنسن (۲۰۰۲) و تسفا (۲۰۱۲) یکی از عوامل متأثر از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، چالش‌های این استانداردها می‌باشد، لذا در گام چهارم پس از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به بررسی چالش‌های این استانداردها می‌پردازیم:

فرضیه چهارم: چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تأثیر معناداری دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر تقسیم‌بندی بر مبنای هدف، از نوع توصیفی-هم‌بستگی است. از آن‌جا که پژوهش در یک جامعه‌ی واقعی و پویا انجام گرفته و محقق در شرایط واقعی حضور یافته این پژوهش از نوع پژوهش‌های میدانی می‌باشد. مطالعه حاضر، تحقیقی پیمایشی و بررسی موردی محسوب می‌گردد که شامل مشاهده پدیده‌ها، به منظور معنادادن به جنبه‌های مختلف اطلاعات جمع‌آوری شده، تعریف می‌شود در این پژوهش بررسی فرضیه‌ها با استفاده از مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS صورت گرفته است. به منظور عملیاتی کردن، سنجش شاخص‌ها و تأثیر عوامل انتخابی از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است که به قرار ذیل است:

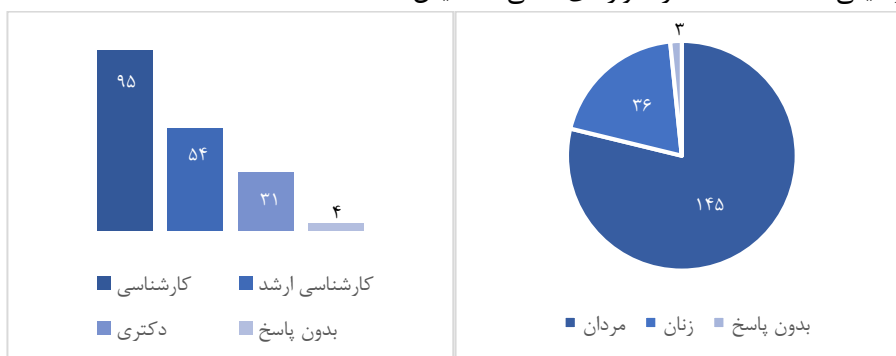
- پرسش‌نامه سنجش عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی ایران برگرفته از استانداردهای گزارشگری بین‌المللی (IPSAS) (تسفا، ۲۰۱۲)، با چهار زیرمقیاس پذیرش استانداردها، مزایای استانداردها، قابلیت عملکرد استانداردها و چالش‌های استانداردها در ۴۲ گویه؛
- پرسش‌نامه نظام پاسخ‌گویی رومزک (۲۰۰۰)، برای سنجش میزان پذیرش مسئولیت پاسخ-گویی مدیران دولتی، با گرایش پاسخ‌گویی سازمانی (۴۳ تا ۴۹)، قانونی (۵۰ تا ۵۵)، حرفه‌ای (۵۶ تا ۶۲) و سیاسی (۶۳ تا ۶۶) در ۲۴ گویه.

جامعه آماری پژوهش، اعضای هیئت علمی (اعضای هیأت علمی پاسخ دهنده بخش بسیار کمی از جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دهند که شامل مدیران اجرایی مرتبط بوده اند که محقق ناگزیر به گزینش آن‌ها در میان پاسخگویان بوده است که تمامیت را پوشش داده باشد)، حسابرسان داخلی و مستقل، نمایندگان دیوان محاسبات در سازمان، مدیران مالی (در تحقیق حاضر به دلیل اینکه سعی شده است پاسخ‌دهندگان از بین افراد خبره باشند تا پاسخ‌ها معتبرتر و قابل اتکاتر باشد، مدیران نیز در جامعه آماری لحاظ شده‌اند) و رؤسای حسابداری واحدهای مالی دانشگاه علوم پزشکی مشهد در پنج حوزه معاونت‌ها، شبکه‌های بهداشت، مراکز تحقیقاتی، بیمارستان‌ها و دانشکده‌ها در سال ۱۴۰۲ بود که پرسشنامه‌ها به صورت حضوری در اختیار آن‌ها قرار گرفت و جمع‌آوری شد. با توجه به مشروط شدن جامعه، نمونه‌گیری نداشته و کل جامعه محدود شده در دسترس، مطالعه شدند. در ادامه، پرسش‌نامه‌ها توزیع شدند که پس از بازدریافت و حذف نسخ ناقص و مخدوش، تعداد ۱۸۴ نسخه در تجزیه و تحلیل شرکت داده شدند. لذا، برای

تحلیل آمار استنباطی از نرم‌افزار SMART PLS و روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد.

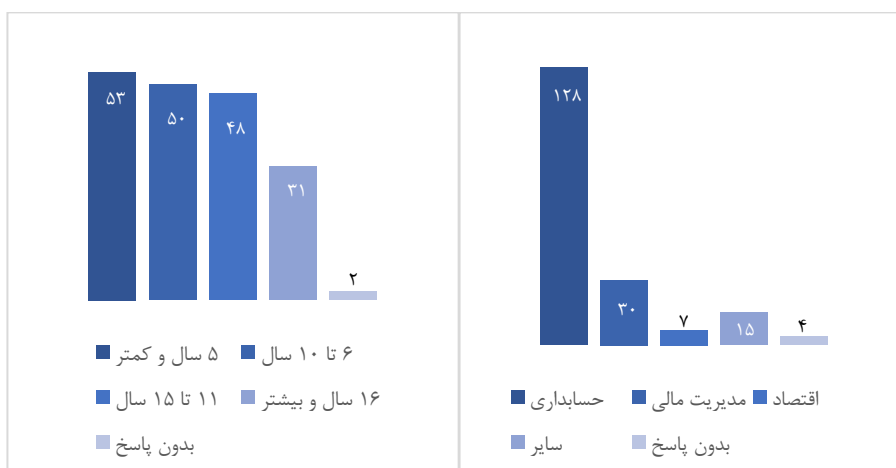
۵- یافته‌های پژوهش

برای بررسی و توصیف مشخصات عمومی و پایه‌ای آزمودنی‌ها، از شاخص‌ها و نمودارهای آمار توصیفی استفاده شد که در نمودارهای ۱ الی ۶ نمایش داده شده‌اند.



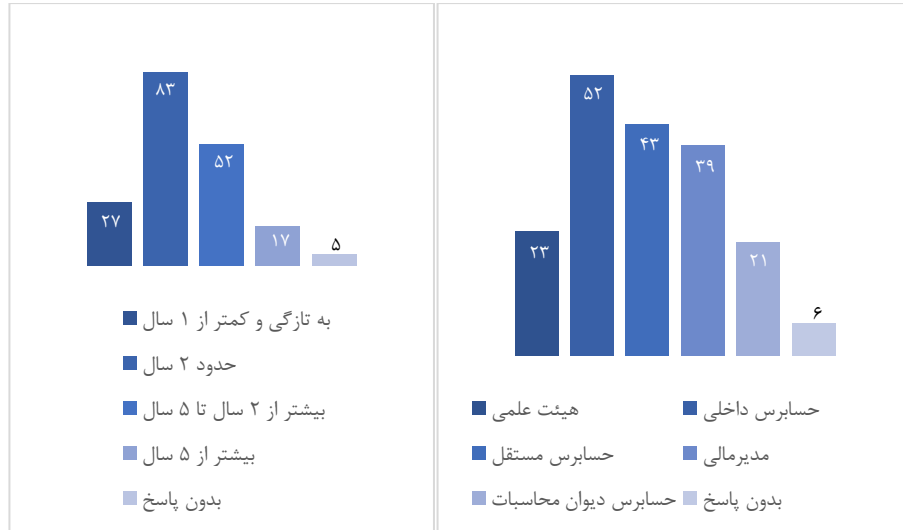
نمودار ۲: توزیع فراوانی تحصیلات آزمودنی‌ها

نمودار ۱: توزیع فراوانی جنسیت آزمودنی‌ها



نمودار ۳: توزیع فراوانی رشته‌ی تحصیلی آزمودنی‌ها

نمودار ۴: توزیع فراوانی مدت تجربه‌ی کاری آزمودنی‌ها



نمودار ۶: توزیع فراوانی مدت پذیرش و استفاده واحد سازمانی از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ایران آزمودنی‌ها

نمودار ۵: توزیع فراوانی سمت سازمانی آزمودنی‌ها

مطابق اطلاعات جدول شماره ۱، در پژوهش حاضر، استانداردهای گزارشگری بخش عمومی با عوامل چهارگانه‌ی پذیرش (در ۱۱ گویه)، مزایا (در ۱۴ گویه)، قابلیت عملکرد (در ۷ گویه) و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی (در ۱۰ گویه)، مورد نظر در ارزیابی بوده‌است. این شاخص‌ها بر روی طیف پنج درجه‌ای لیکرت و نمره‌گذاری یک تا پنج تنظیم شدند. برای محاسبه‌ی نمره کل این عوامل، از میانگین استفاده‌شد. لذا، دامنه‌ی نمرات در بازه‌ی یک تا پنج تعریف شد. با مقایسه میانگین‌ها با مقدار میانی ۳ مشاهده‌شد که عامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، به طور محسوسی بالاتر از حد نمره‌ی میانی، عوامل قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، کمی بالاتر از حد نمره‌ی میانی و عامل مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، کمی پایین‌تر از حد نمره‌ی میانی بوده است. لذا، سطح استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در واحدهای مالی دانشگاه علوم پزشکی در وضعیت نسبتاً مناسبی نتیجه شد که تا حد ایده‌آل، تلاش مضاعفی را می‌طلبد.

جدول ۱: آمار توصیفی عوامل استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

بیشترین امتیاز	کمترین امتیاز	خطای معیار	میانگین	عوامل
۵۵/۰۰	۱۱/۰۰	۰/۰۳۱	۴/۲۰۱	پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
۷۰/۰۰	۱۴/۱۲	۰/۰۰۷	۲/۹۱۸	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
۳۵/۰۰	۷/۰۰	۰/۰۰۵	۳/۲۲۵	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
۵۰/۰۰	۱۰/۱۲	۰/۰۱۹	۳/۱۰۷	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی

مطابق اطلاعات جدول شماره ۲، در پژوهش حاضر، پاسخ‌گویی مدیران با عوامل چهارگانه‌ی پاسخ‌گویی سازمانی (در ۷ گویه)، پاسخ‌گویی قانونی (در ۶ گویه)، پاسخ‌گویی حرفه‌ای (در ۷ گویه) و پاسخ‌گویی سیاسی (در ۴ گویه)، مورد نظر در ارزیابی بوده‌است. این شاخص‌ها بر روی طیف پنج درجه‌ای لیکرت و نمره‌گذاری یک تا پنج تنظیم شدند. برای محاسبه‌ی نمره‌ی کل این عوامل از میانگین استفاده‌شد. لذا، دامنه‌ی نمرات در بازه‌ی یک تا پنج تعریف شد. با مقایسه‌ی میانگین‌ها با مقدار میانی ۳ مشاهده‌شد که عامل پاسخ‌گویی قانونی بسیار بالاتر از حد نمره‌ی میانی، عامل پاسخ‌گویی سازمانی در حد نمره‌ی میانی و عوامل پاسخ‌گویی حرفه‌ای و پاسخ‌گویی سیاسی، کمی کم‌تر از حد نمره‌ی میانی بوده‌است. لذا، وضعیت پاسخ‌گویی مدیران واحدهای مالی دانشگاه علوم پزشکی، در وضعیت نسبتاً مناسبی نتیجه شده‌است.

جدول ۲: آمار توصیفی عوامل پاسخ‌گویی مدیران

بیشترین امتیاز	کمترین امتیاز	خطای معیار	میانگین	عوامل
۳۵/۰۰	۷/۰۰	۰/۰۱۳	۳/۱۰۴	پاسخ‌گویی سازمانی
۳۰/۰۰	۶/۱۲	۰/۰۰۵	۴/۳۱۷	پاسخ‌گویی قانونی
۳۵/۰۰	۷/۰۰	۰/۰۲۲	۲/۷۸۱	پاسخ‌گویی حرفه‌ای
۲۰/۰۰	۴/۰۰	۰/۰۱۵	۲/۶۰۷	پاسخ‌گویی سیاسی

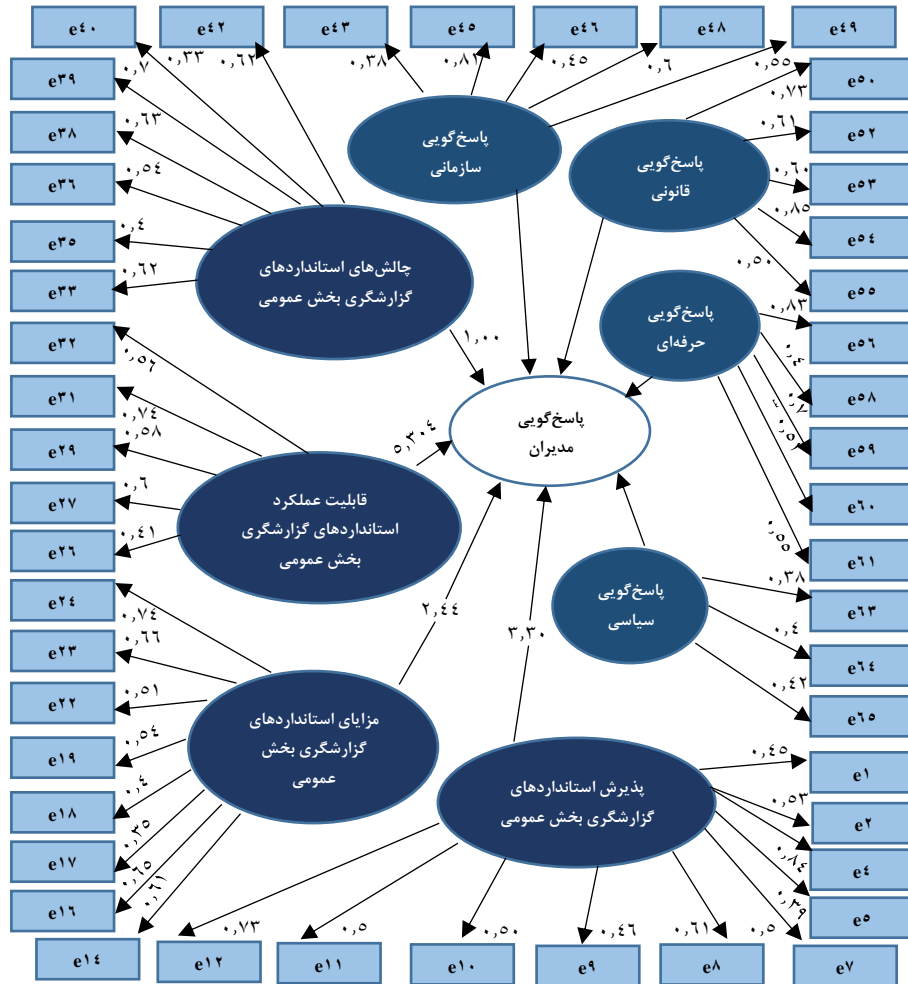
جهت بررسی فرضیه‌ها، از معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شد. اما، برای آزمون فرضیه‌ها، پیش از برازش مدل، لازم است تا مدل اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای مورد نظر، برازش داده شده و مورد بررسی قرار گیرد. در برازش مدل‌های اندازه‌گیری، هدف، بررسی مناسب بودن بارهای عاملی گویه‌ها می‌باشد. اصولاً بارهای عاملی که مقدار برآورد استاندارد شده آن‌ها بیش از ۰/۳ باشد، مناسب است (حبیب‌پور گتایی و صفری شال، ۱۳۹۴). جدول ۳ بارهای عاملی استاندارد شده گویه‌های شاخص‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۳: بارهای عاملی استاندارد شده گویه‌های شاخص‌ها

پاسخ‌گویی مدیران			استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی					
بار عاملی	گویه	ابعاد	بار عاملی	گویه	ابعاد	بار عاملی	گویه	ابعاد
۰/۸۰	e۴۳	پاسخ‌گویی سازمانی	۰/۷۲	e۲۶	قابلیت گزارش‌گری بخش عمومی عملکرد استانداردهای	۰/۵۴	e۱	پذیرش استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی
۰/۲۱	e۴۴		۰/۶۰	e۲۷		۰/۵۴	e۲	
۰/۵۳	e۴۵		۰/۲۸	e۲۸		۰/۲۵	e۳	
۰/۵۰	e۴۶		۰/۶۳	e۲۹		۰/۸۸	e۴	
۰/۲۹	e۴۷		۰/۲۳	e۳۰		۰/۶۰	e۵	
۰/۵۳	e۴۸		۰/۴۱	e۳۱		۰/۱۹	e۶	
۰/۶۴	e۴۹		۰/۵۷	e۳۲		۰/۴۳	e۷	
۰/۶۴	e۵۰	پاسخ‌گویی قانونی	۰/۶۲	e۳۳	چالش‌های استانداردهای عمومی	۰/۷۷	e۸	مزایای استانداردهای گزارش‌گری بخش عمومی
۰/۲۷	e۵۱		۰/۲۷	e۳۴		۰/۲۵	e۹	
۰/۴۳	e۵۲		۰/۷۰	e۳۵		۰/۵۴	e۱۰	
۰/۵۵	e۵۳		۰/۶۶	e۳۶		۰/۶۰	e۱۱	
۰/۵۴	e۵۴		۰/۲۷	e۳۷		۰/۵۱	e۱۲	
۰/۵۲	e۵۵		۰/۴۱	e۳۸		۰/۱۹	e۱۳	
۰/۵۶	e۵۶		۰/۶۱	e۳۹		۰/۷۹	e۱۴	
۰/۲۵	e۵۷	پاسخ‌گویی حرفه‌ای	۰/۴۴	e۴۰	گزارش‌گری بخش عمومی	۰/۲۷	e۱۵	
۰/۵۱	e۵۸		۰/۲۸	e۴۱		۰/۷۷	e۱۶	
۰/۳۹	e۵۹		۰/۵۶	e۴۲		۰/۴۱	e۱۷	
۰/۸۵	e۶۰		-	-		۰/۵۷	e۱۸	
۰/۴۳	e۶۱		-	-		۰/۶۴	e۱۹	
۰/۲۶	e۶۲		-	-		۰/۲۰	e۲۰	
۰/۴۹	e۶۳		-	-		۰/۲۴	e۲۱	
۰/۷۵	e۶۴	پاسخ‌گویی سیاسی	-	-	-	۰/۴۵	e۲۲	
۰/۶۹	e۶۵		-	-	-	۰/۵۸	e۲۳	
۰/۲۴	e۶۶		-	-	-	۰/۵۵	e۲۴	
-	-		-	-	-	۰/۲۶	e۲۵	

در ادامه، گویه‌هایی که بارهای عاملی آن‌ها کمتر از ۰/۳ بوده‌است، شامل عدم‌توانایی در اندازه‌گیری متغیرها لحاظ شده و از روند تحلیل خارج شدند. با این مکانیزم گویه‌هایی با بارهای عاملی نامناسب، به صورت مرحله به مرحله از روند تحلیل خارج می‌شوند که این روند تا زمانی که تمامی گویه‌ها از بارعاملی مناسب برخوردار شوند، ادامه پیدا می‌کند.

شکل ۱، مدل اندازه‌گیری شاخص‌ها و بارهای عاملی آن‌ها را پس از حذف گویه‌های با بارهای عاملی نامناسب، نمایش داده است.



شکل ۱: مدل برازش داده در حالت بارهای عاملی مناسب متغیرها

در دومین بخش از تحلیل، پایایی و روایی متغیرها و شاخص‌های برازش مدل بررسی شد. با این مکانیزم که اگر شاخص‌های برازش مربوط به هر سازه در حد مطلوبی باشد، به این معنی بوده‌است که سازه مورد نظر، قابلیت برازش به وسیله گویه‌های طراحی شده را به خوبی داشته‌است. یکی از روش‌های سنجش پایایی ضریب CR است که برای محاسبه آن ابتدا باید بارهای عاملی

استاندارد شده هر گویه و خطای استاندارد شده را سنجید و سپس، با فرمول زیر مقدار ضریب آن را محاسبه نمود.

$$CR = \frac{(\sum \lambda)^2}{(\sum \lambda)^2 + (\sum \delta)}$$

که در آن رابطه، λ نشان‌دهنده بار عاملی استاندارد شده گویه‌های پرسش‌نامه و δ نماد خطای استاندارد است. چنان‌چه ضریب CR بزرگ‌تر مساوی و یا نزدیک ۰/۷ محاسبه گردد، پایایی آن مقیاس مناسب، اگر بزرگ‌تر و یا مساوی ۰/۸ باشد، پایایی خیلی خوب و اگر بزرگ‌تر و یا مساوی ۰/۹ باشد، می‌توان گفت که پایایی مقیاس عالی است (حبیب‌پور گتایی و صفری شال، ۱۳۹۴). نتایج پایایی متغیرها از طریق ضریب CR، در جدول ۴، آمده است.

همان‌طور که در جدول ۴، مشاهده می‌شود، ضریب CR برای متغیر پاسخ‌گویی مدیران دولتی در حد عالی، برای متغیرهای عوامل پذیرش و مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در حد خوب و برای متغیرهای قابلیت عملکرد و چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در حد خیلی خوب است. اما، از آن‌جا که در روش معادلات ساختاری، گویه‌ها با بارعاملی استاندارد انتخاب می‌شوند و پایایی مرکب متغیرها نیز، به وسیله بارهای عاملی به دست می‌آید، روش پایایی مرکب، نسبت به آلفای کرونباخ برای به محاسبه پایایی متغیرها در روش معادلات ساختاری مناسب‌تر است. در ادامه، برای بررسی روایی هم‌گرای هر سازه، از شاخص AVE استفاده شد که نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود است. مقدار آن بایستی بیش از ۰/۵ (و یا ۰/۴) باشد تا بتوان اظهارکرد که سازه از نظر روایی معتبر است. ضریب AVE از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$AVE = \frac{\sum \lambda^2}{n}$$

که در آن λ نشان‌دهنده بارعاملی استاندارد شده گویه‌ها و n نماد تعداد گویه‌های مربوط به هر سازه است.

جدول ۴: نتایج پایایی متغیرها

نتیجه	Cr	متغیر
بالاتر از ۰/۷ یعنی؛ سازه از نظر پایایی مرکب خوب است.	۰/۷۱۴	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۷۳۲	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
بالاتر از ۰/۸ یعنی سازه از نظر پایایی مرکب خیلی خوب است.	۰/۸۲۱	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۸۱۸	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
بالاتر از ۰/۹ یعنی؛ سازه از نظر پایایی مرکب عالی است.	۰/۸۸۱	پاسخ‌گویی مدیران دولتی

جدول ۵، روایی هم‌گرایی سازه‌ها را نشان داده‌است. با توجه به جدول ۵، مشاهده می‌شود که AVE برای کلیه متغیرها در حد مطلوب بوده‌است. در ادامه، روایی واگرایی با روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، آزمون شد. مطابق جدول ۵، روایی واگرا، وقتی در سطح قابل قبولی است که میزان AVE برای هر سازه، بیش‌تر از واریانس اشتراکی بین آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. در ماتریس فورنل و لارکر، مقدار جذر AVE متغیرها در قطر اصلی ماتریس هم‌بستگی متغیرها وارد می‌شود.

جدول ۵: روایی هم‌گرایی سازه‌ها

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

مطابق جدول ۶، مقدار جذر متغیرها در قطر اصلی ماتریس برقرار است و از مقدار هم‌بستگی میان آن‌ها در خانه‌های زیرین ترتیب داده شده‌اند، بیش‌تر است. لذا، می‌توان گفت که سازه‌ها در درون مدل، تعامل بیش‌تری با شاخص‌های خود داشته‌اند تا با سازه‌های دیگر؛ یعنی، روایی واگرایی سازه‌ها در حد مطلوب است. نتیجه جدول ۶، حاکی از روایی واگرایی مناسب و برازش خوب مدل‌های اندازه‌گیری است.

جدول ۶: روایی واگرایی سازه‌ها

متغیر	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری	مزایای استانداردهای گزارشگری	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری	چالش‌های استانداردهای گزارشگری	پاسخ‌گویی مدیران دولتی
عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری	۰/۵۷				
مزایای استانداردهای گزارشگری	۰/۳۸	۰/۳۸			
قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری	۰/۳۲	۰/۳۵	۰/۷۸		
چالش‌های استانداردهای گزارشگری	۰/۲۷	۰/۲۰	۰/۵۱	۰/۶۱	
پاسخ‌گویی مدیران دولتی	۰/۳۱	۰/۱۹	-۰/۰۷	۰/۱۶	۱/۰۰

اما، شاخص R^2 میزان تأثیری که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد را اندازه می‌گیرد. به این ترتیب که مقدار R^2 ، تنها برای متغیرهای وابسته یا درون‌زای مدل محاسبه می‌شود.

اگر ضریب R^2 ، بیش تر یا مساوی ۰/۱۹ باشد، قابلیت متغیر مستقل در پیش بینی متغیر وابسته ضعیف، اگر بیش تر و یا مساوی ۰/۳۳ باشد، قابلیت متغیر متوسط و اگر بزرگ تر و یا مساوی ۰/۶۷ باشد، قابلیت متغیر قوی است. لذا، متغیرها، مطابق جدول ۷ درونزا بوده اند.

جدول ۷: وضعیت متغیرهای وابسته با معیار شاخص R^2

نتیجه	R^2	متغیر
پاسخ گویی مدیران دولتی	۰/۷۴۸	قابلیت متغیرهای مستقل در پیش بینی پاسخ گویی مدیران دولتی قوی است.

معیار Q_2 که به آن آزمون ارتباط پیش بین یا $CV REV$ گفته می شود، توسط استون و گیرز، معرفی شده که قدرت پیش بینی مدل را مشخص می کند؛ با این مکانیزم که اگر Q_2 در مورد سازه درونزا، بیش تر از ۰/۰۲ باشد، قدرت پیش بینی آن سازه ضعیف، اگر بیش تر از ۰/۱۵ باشد، قدرت پیش بینی آن سازه متوسط و اگر بزرگ تر از ۰/۳۵ باشد، قدرت پیش بینی سازه برونزا قوی است. جدول ۸، وضعیت متغیر وابسته را با معیار Q_2 نشان می دهد. نتایج جدول ۸، نشان دهنده آن است که قدرت پیش بینی سازه های مربوط به متغیرهای مستقل، قوی بوده است.

جدول ۸: وضعیت متغیرهای وابسته با معیار Q_2

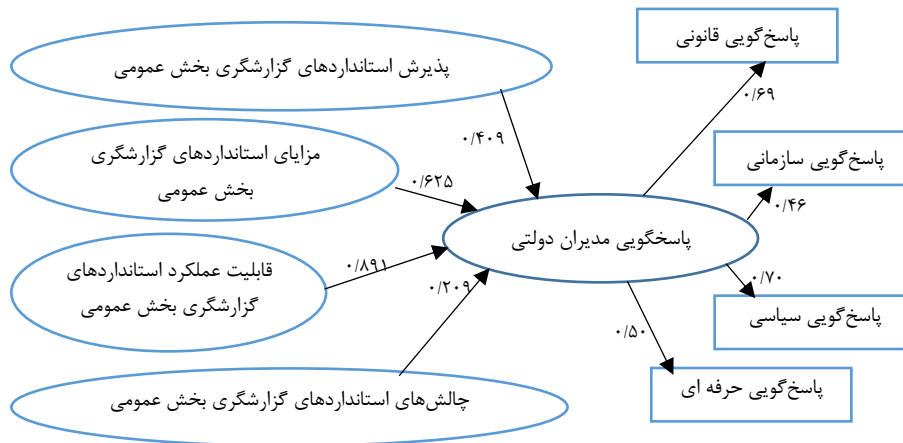
نتیجه	Q_2	SSE	SSO	متغیر
پاسخ گویی مدیران دولتی	۰/۵۶۱	۶۶۷/۵۸۳	۶۷۵/۰۰۰	بیش تر از ۰/۳۵ یعنی؛ قدرت پیش بینی سازه قوی است.

معیار Communaity توسط استون و گیرز، معرفی شده است که میزان تغییر پذیری شاخص ها را توسط سازه مربوط به خود، اندازه می گیرد، به عبارتی، کیفیت مدل اندازه گیری را مورد ارزیابی قرار می دهد. این معیار، از طریق میانگین مقادیر مرتبه دوم، رابطه بین شاخص و سازه مربوطه که همان بار عاملی است، بدست می آید. با این مکانیزم که اگر معیار Communaity در مورد یک سازه درونزا بیش تر از ۰/۰۲ باشد، قدرت پیش بینی آن سازه ضعیف، اگر بیش تر از ۰/۱۵ باشد، قدرت پیش بینی آن سازه، متوسط و اگر بزرگ تر از ۰/۳۵ باشد، نشان دهنده قدرت قوی پیش بینی سازه برونزای مربوطه است. جدول ۹، میزان تغییر پذیری شاخص با سازه مربوطه را با معیار Communaity نشان می دهد.

جدول ۹: میزان تغییر پذیری شاخص ها توسط سازه با معیار Communaity

نتیجه	Communaity	متغیر
متوسط	۰/۲۵۸	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۲۶۶	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
	۰/۳۱۹	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
قوی	۰/۴۷۲	چالش های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
متوسط	۰/۳۱۹	پاسخ گویی مدیران دولتی

در این بخش، با توجه به این که مدل معادلات ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار بوده، مدل معادلات ساختاری برازش داده شده، معناداری و هم‌چنین، میزان اثر هر سازه بر متغیر وابسته بررسی شد. لذا، مدل معادلات ساختاری به صورت شکل ۲ برازش داده شد.



شکل ۲: مدل برازش داده معادلات ساختاری متغیرها

در ادامه، با استفاده از الگوی بوت استارپ به محاسبه آماره T پرداخته شد. با توجه به مقادیر برآورد شده که در شکل ۲ از نظر گذشت، می‌توان در مورد پذیرش یا عدم‌پذیرش معناداری روابط بین سازه‌ها، تصمیم‌گیری کرد. لذا، چنانچه آماره برآورد شده، بزرگ‌تر از $1/96$ و یا کوچک‌تر از $-1/96$ باشد، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها با اطمینان ۹۵ درصد بوده‌است. جدول ۱۰، وضعیت روابط بین سازه‌ها را برای فرضیه‌ها نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: وضعیت رد یا تایید فرضیه‌ها و روابط بین سازه‌ها با الگوی بوت استارپ

شماره فرضیه	مشخصه متغیر	آماره T	رد یا تایید فرضیه
اول	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی	۳/۳۰۱	تایید
دوم	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی	۲/۴۴۲	تایید
سوم	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی	۵/۳۰۴	تایید
چهارم	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی	۱/۰۰۹	رد

پس از برازش مدل با آزمون معنی‌داری ضریب رگرسیونی برآورد شده، وجود یا عدم وجود رابطه معنی‌دار در اثر هر یک از عوامل استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، بررسی شد. نتایج برازش مدل معادلات ساختاری در جدول ۱۱ آمده‌است. در مورد اثربخشی عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، با توجه به این‌که آماره مقدار احتمال کوچک‌تر از $0/05$ است، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معناداری ضریب متغیر عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود لذا می‌توان گفت؛ فرضیه اولی که بیان می‌دارد عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، مؤثر است، تایید می‌شود. هم‌چنین، با توجه به این‌که ضریب این متغیر $0/409$ برآورد شده که مقداری مثبت است، نتیجه می‌شود که عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، مسبب بهبود پاسخ‌گویی مدیران دولتی شده است. به عبارتی، به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، اثری معنادار با ارتباطی مستقیم (و شدتی با طیف متوسط) دارد.

در مورد اثربخشی مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، با توجه به این‌که p مقدار کوچک‌تر از $0/05$ است، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معناداری ضریب متغیر مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود لذا می‌توان گفت؛ فرضیه دوم که بیان می‌دارد مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، مؤثر است، تایید می‌شود. هم‌چنین، با توجه به این‌که ضریب این متغیر $0/625$ برآورد شده که مقداری مثبت است، نتیجه می‌شود که مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، مسبب بهبود پاسخ‌گویی مدیران دولتی شده است. به عبارتی، مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران، اثری معنادار با ارتباطی مستقیم (و شدتی با طیف نسبتاً قوی) دارد.

در مورد اثربخشی قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، با توجه به این‌که آماره مقدار احتمال کوچک‌تر از $0/05$ است، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معناداری ضریب متغیر قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود لذا می‌توان گفت؛ فرضیه سوم که بیان می‌دارد قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، مؤثر است، تایید می‌شود. هم‌چنین، با توجه به این‌که ضریب این متغیر $0/891$ برآورد شده که مقداری مثبت است، نتیجه می‌شود که قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، مسبب بهبود پاسخ‌گویی مدیران دولتی شده است. به عبارتی دیگر، قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری

بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، اثری معنادار با ارتباطی مستقیم (و شدتی با طیف قوی) دارد.

در مورد اثربخشی چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، با توجه به این که آماره مقدار احتمال بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معناداری ضریب متغیر چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، تأیید می‌شود و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت؛ فرضیه چهارم که بیان می‌دارد چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، مؤثر است، رد می‌شود. به عبارتی، چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، اثر معناداری ندارد.

جدول ۱۱: برازش مدل معادلات ساختاری اثر عوامل استانداردهای گزارشگری مالی بخش

عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی

مقدار احتمال	آماره آزمون	انحراف استاندارد	ضریب	مشخصه متغیر
۰/۰۰۱	۳/۳۰۱	۰/۰۱۵	۰/۴۰۹	عوامل پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی
۰/۰۰۰	۲/۴۴۲	۰/۰۵۳	۰/۶۲۵	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی
۰/۰۰۱	۵/۳۰۴	۰/۰۱۸	۰/۸۹۱	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی
۰/۰۶۵	۱/۰۰۹	۰/۰۰۹	۰/۲۰۹	چالش‌های استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ← پاسخ‌گویی مدیران دولتی

۶- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با جمع‌آوری ۱۸۴ پرسشنامه از بین جامعه مورد بحث، به تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده پرداخت و با توجه به آن، اقدام به نتیجه‌گیری لازم کرده است. بر اساس نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش که اثر پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران، معنادار نتیجه شد، می‌توان این استنباط را هم‌راستا با مطالعه‌ی دوردی‌نژاد کر و سعیدی (۱۳۹۸) دانست که ایشان در پژوهشی با عنوان «ادراک استانداردهای گزارشگری بخش عمومی و تأثیر آن بر رفتار مالی» نتیجه گرفتند که بین ادراک استانداردهای حسابداری و رفتار مالی، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. اما، این نتایج با استنباط مطالعه اسماعیلی‌کیا و

سلیمانی (۱۳۹۷) مغایر است که ایشان در پژوهشی با عنوان «حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ابزاری مناسب جهت افزایش پاسخ‌گویی و نظارت مالی دولت» اظهارداشتند که حسابداری با الگوی بازرگانی برای دولت‌ها ابداع نشده و برای تأمین کنترل‌های قانونی ضروری یا ایفای تعهدات پاسخ‌گویی عمومی دولت مناسب نیستند؛ این نکات با استفاده از شواهد حاصل از تجربه نیوزلند، تبیین و تشریح شدند، با این هدف که پیش از گسترش بیش‌تر این تحولات در سایر دولت‌ها و به‌طور ویژه در کشور ایران، مفاهیم قانونی و سیاسی مرتبط با آن مورد توجه قرار گرفته باشد.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم پژوهش که اثر مزایا و قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی مدیران، معنادار، و اثر چالش‌های آن استانداردها بر پاسخ‌گویی مدیران بی‌معنا نتیجه شد، می‌توان این استنباط را هم‌راستا با مطالعه ذبیح‌اله نژاد (۱۳۹۹) دانست که ایشان در پژوهشی با عنوان «ضرورت به‌کارگیری و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخ‌گویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش عمومی ایران» نتیجه گرفتند که بخش عمومی از شرایط لازم برای به‌کارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی برخوردار است؛ لذا، تغییر نظام مالی و پیاده‌سازی مبنای تعهدی در بخش عمومی بر ارتقاء و اجرای صحیح و مطلوب برنامه‌های مورد نظر در تمام مراحل اجرایی، تأثیر بنیادی بسیاری داشته‌است و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی در بخش عمومی می‌شود.

انجام این پژوهش با محدودیت‌های ذیل مواجه بوده است

- ۱- روش نمونه‌گیری "در دسترس" بوده است که از روش‌های غیرآماري نمونه‌گیری محسوب می‌شود، لذا لازم است تا در تعمیم نتایج بیش‌تر دقت شود.
- ۲- پراکندگی واحدهای مورد مطالعه در استان خراسان رضوی که تفاوت در عواملی نظیر؛ ماهیت خدمات، اوضاع اقلیمی، موقعیت جغرافیایی، مذهب، نظام حاکم بر جامعه (در سطح خرد و کلان) بر فرهنگ و اخلاق جامعه در نتیجه بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، اثرات متفاوتی دارد؛ سنجش این تفاوت با ابزار موجود پژوهش حاضر، میسر نبود.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از تمامی مدیران و همکاران گرامی در سازمان مرکزی بهداشت و درمان دانشگاه علوم پزشکی مشهد و واحدهای تابعه آن در استان خراسان رضوی که با صبر و حوصله ایشان را در انجام پژوهش، یاری رساندند، کمال تشکر و قدردانی را دارند. ضمناً، ملاحظه‌های اخلاقی هم‌چون اصل اخلاقی امانت‌داری علمی، حق معنوی مؤلفین آثار و رازداری رعایت شده و معیارهای کمیته‌ی اخلاق دانشگاه علوم پزشکی مشهد، مدنظر قرار گرفته است.

۱۰- پیوست‌ها

اندیشمند گرامی،

پرسشنامه‌ای که پیش‌روی شماست به منظور بررسی «بررسی عوامل متأثر از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران دولتی» طراحی شده است. مجموعه‌ی شاخص‌هایی که در گروه عوامل پژوهش پیش‌رو، طبقه‌بندی می‌شوند، نیاز به توجه بیشتر و بهره‌گیری دقیق‌تر نظرات مشاورین و صاحب‌نظران را دارد که پژوهش حاضر، این رسالت را متقبل شده است. لذا، اعتبار پژوهش، بستگی به پاسخ‌های شما منتخبین محترم دارد. یادآوری می‌شود که نظرات شما کاملاً محرمانه تلقی شده و صرفاً جهت تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. پیشاپیش به خاطر سهمی که در انجام هرچه بهتر این پژوهش ایفاء می‌کنید، کمال تشکر را دارم.

راهنمای تکمیل ۱: لطفاً در مورد پذیرش و قبول کردن استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ایران، پاسخ را با علامت ✓ تعیین فرمایید.

ردیف	ابعاد	گویه‌ها	به شدت موافقم (SA)	موافقم (A)	بی‌نظر (N)	مخالفم (D)	کاملاً مخالفم (SD)
پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی	۱	با نظر مدیریت این واحد سازمانی، تعویض شرایط به استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی ضروری نبوده و به حفظ شرایط موجود وابسته است.					
	۲	کارکنان مالی متخصص که به صورت علمی و عملی، توانایی اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی را دارا باشند، در این واحد سازمانی وجود ندارند.					
	۳	پایگاه‌های داده‌ی مناسب برای استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در این واحد سازمانی، وجود ندارد.					
	۴	اطلاعات ریز و دقیق جهت استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در این واحد سازمانی، وجود ندارد.					
	۵	هزینه‌های بالای استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی در مقایسه‌ی با روش‌های سنتی باعث عدم‌پذیرش آن‌ها از جانب مدیریت این واحد سازمانی است.					
	۶	استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، امکان پیش‌بینی وضعیت نقدی آتی را فراهم می‌کند.					
	۷	استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، برای ارزیابی وضعیت درآمد و هزینه‌ی این واحد سازمانی مفید است.					
	۸	اطلاعات مالی گزارش شده در وضعیت استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، امکان پیش‌بینی فعالیت‌های آتی را فراهم می‌کند.					

				استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، امکان شناسایی و ارزیابی فرصت‌ها و تهدیدهای مختلف را فراهم می‌کند.	۹	مزایای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، امکان پیش‌بینی عملکرد آتی این واحد سازمانی را فراهم می‌کند.	۱۰		
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، امکان برآوردهای آتی مورد نظر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را میسر می‌سازد.	۱۱		
			به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی باعث بهبود کارایی گزارشگری مالی می‌شود.	۱۲		
			صورت‌های مالی تهیه شده با استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، قابل اعتماد و قابل مقایسه هستند.	۱۳		
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، تسهیل گزارش‌های مالی را فراهم می‌کند.	۱۴		
			به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث بهبود اثربخشی گزارشگری مالی می‌شود.	۱۵		
			به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی را تحقق می‌بخشد.	۱۶		
			به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث افزایش کارایی گزارشگری مالی می‌شود.	۱۷		
			صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، معتبر و قابل مقایسه هستند.	۱۸		
			به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث افزایش اثربخشی گزارشگری مالی می‌شود.	۱۹		
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث تسهیل امور مالی خارجی می‌شود.	۲۰		
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، شفافیت بیش‌تر گزارش‌های مالی را فراهم می‌کند.	۲۱		
			استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث افزایش کارایی حسابرسی داخلی می‌شود.	۲۲		
			استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث کاهش هزینه‌ی سرمایه می‌شود.	۲۳		
			استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، اطلاعات بهتری را برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را فراهم می‌کند.	۲۴		
			سرمایه‌گذاران، در وضعیت استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، اعتماد بیش‌تری نسبت به اطلاعات ارائه شده دارند.	۲۵		

				اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، توانسته است به وضع یک سیستم کنترل داخلی مفیدتر در بلندمدت، کمک شایانی کند.	۲۶	قابلیت عملکرد استانداردهای گزارشگری عمومی
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، در مدیریت هزینه ها و بهبود کیفیت خدمات، به این واحد سازمانی کمک می کند.	۲۷	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به شناسایی مخارج غیرضروری و دستیابی به عملکردی با کمترین هزینه و بالاترین کارایی، واحد سازمانی را یاری می کند.	۲۸	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، باعث جمع آوری اطلاعات جامع و مناسب درباره ی واحد سازمانی می شود.	۲۹	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی منجر به افزایش منافع این واحد سازمانی در بلندمدت می گردد.	۳۰	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی به پیش برد برنامه هایی که برای آینده طراحی شده اند، کمک می کنند.	۳۱	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، یک روش تفکر بوده و ابزاری برای پیش برد کار ارائه می کند که به این واحد سازمانی در دستیابی به اهداف یاری می رساند.	۳۲	
				به کارگیری و اجرای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، پرهزینه است.	۳۳	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، پیچیدگی گزارشگری مالی را افزایش می دهد.	۳۴	
				دستورالعمل اجرایی استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، کم است.	۳۵	
				استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، سبب افزایش بی ثباتی درآمدها می شود.	۳۶	چالش های به کارگیری استانداردهای گزارشگری عمومی
				ماهیت محاسبه ی مالیات بر اساس استانداردهای قبلی، یک چالش برای پذیرش استانداردهای گزارشگری بخش عمومی است.	۳۷	
				عدم دسترسی مرتبط کاری متخصصان، یک چالش اساسی در استانداردهای گزارشگری بخش عمومی است.	۳۸	
				نیاز به آموزش، یک چالش اساسی برای استانداردهای گزارشگری بخش عمومی است.	۳۹	
				فقدان دستورالعمل های مناسب از سوی سازمان های نظارتی، یک چالش برای به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی است.	۴۰	
				سیستم فن آوری اطلاعات در استانداردهای گزارشگری بخش عمومی سخت تر است.	۴۱	
				حسابداری ارزش منصفانه با استفاده از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، ابهام دارد.	۴۲	

راهنمای تکمیل ۲: لطفاً با توجه به کیفیت پاسخ‌گویی مدیران این واحد سازمانی، پاسخ مناسب را با علامت ✓ تعیین فرمایید.

ردیف	ابعاد	گویه‌های پاسخ‌گویی مدیران	به شدت موافقم (SA)	موافقم (A)	بی‌نظر (N)	مخالفم (D)	کاملاً مخالفم (SD)
۴۳	تربیت و تعهد	پاسخ‌گویی سازمانی به مراجعه‌کنندگان برای دریافت خدمات این واحد سازمانی، به صورت مناسب و بهینه صورت می‌گیرد.					
۴۴		به وعده‌ها و تعهدات مدیران و کارکنان این واحد سازمانی، به موقع عمل می‌شود.					
۴۵		رفتار کارکنان این واحد سازمانی با مراجعه‌کنندگان، محترمانه است.					
۴۶		در این واحد سازمانی، از پارتی‌بازی و رشوه‌خواری، جلوگیری می‌شود.					
۴۷		تعهد به ارزش‌های انسانی و اسلامی در رفتار کارکنان این واحد سازمانی، مشهود است.					
۴۸		مدیران و کارکنان این واحد سازمانی، همواره در دسترس هستند.					
۴۹		در این واحد سازمانی، از نامه پراکنی و تشریفات زائد به منظور جلب رضایت بیش‌تر مراجعه‌کنندگان، جلوگیری می‌شود.					
۵۰		در این واحد سازمانی، اجرای قوانین و مقررات به صورت صحیح انجام می‌شود.					
۵۱		در این واحد سازمانی، قوانین جدید به صورت به‌هنگام و به‌موقع اطلاع‌رسانی شده و در دسترس قرار می‌گیرد.					
۵۲	تربیت و تعهد	رفع خلاءها و مشکلات قانونی در خصوص مسائل مراجعه‌کنندگان این واحد سازمانی به راحتی انجام می‌شود.					
۵۳		در این واحد سازمانی، میزان بودجه‌ی سالانه‌ی سازمان به مراجعه‌کنندگان، اطلاع‌رسانی می‌شود.					
۵۴		در این واحد سازمانی، از اجرای قوانین پیچیده و نامشخص، جلوگیری می‌شود.					
۵۵		در این واحد سازمانی، کنترل و نظارت از طرف مراجع قانونی بخش عمومی، به صورت بهینه و مستمر صورت می‌گیرد.					
۵۶		در این واحد سازمانی، مراجعه‌کنندگان در شرایط نیاز، به صورت مطلوب و بهینه ارشاد می‌شوند.					
۵۷		در این واحد سازمانی، خدمات تعریف شده به طور مناسب و بهینه ارائه می‌شوند.					

				در این واحد سازمانی، تعداد کارکنان با میزان نیاز کاری سازمان، تناسب دارد.	۵۸
				در این واحد سازمانی، عملکردهای محقق شده، سیاستها و برنامه‌های پیش‌روی به اطلاع مراجعه‌کنندگان می‌رسد.	۵۹
				در این واحد سازمانی، خدمات به صورت عادلانه ارائه می‌شود.	۶۰
				این واحد سازمانی به حد مطلوبی، موفق به تسهیل و کاهش زمان عملیات اداری شده است.	۶۱
				در این واحد سازمانی، وعده‌های مدیران برای مراجعه‌کنندگان، معتبر قلمداد می‌شود.	۶۲
				عموم مراجعه‌کنندگان با اظهارنظرات شخصی می‌توانند در تصمیم‌گیری‌های این واحد سازمانی، مشارکت کنند.	۶۳
				کارکنان این واحد سازمانی بر مبنای بازخورد های دریافتی از مراجعه‌کنندگان، می‌توانند به صورت غیرمستقیم در انتخاب مدیران این واحد سازمانی، مشارکت کنند.	۶۴
				این واحد سازمانی، تا حد مطلوبی موفق به کاهش بوروکراسی و تبعیض اداری شده است.	۶۵
				در این واحد سازمانی، میان برنامه‌های اجرایی و انتظارات سیاسی بخش عمومی، همخوانی و هماهنگی وجود دارد.	۶۶

فهرست منابع

- آقائی، محمدعلی، رضازاده، جواد و بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد(شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۲)، صص: ۹۸-۱۲۵.
- اسماعیلی‌کیا، غریبه و سلیمانی، حمید. (۱۳۹۷)، حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ابزاری مناسب جهت افزایش پاسخ‌گویی و نظارت مالی دولت. فصل‌نامه مطالعات حسابداری، شماره ۵۸.
- باباجانی، جعفر و معیری، مرتضی. (۱۳۹۷)، تحولات مالی و حسابداری بخش عمومی و تبیین عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ایران. فصل‌نامه مطالعات حسابداری، شماره ۶۳، صص: ۳۵-۴۹.
- بادآور نهنندی، یونس و امانی‌دادگر، بابک. (۱۴۰۰)، مروری بر مبانی حسابداری و نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی؛ با تأکید بر دانشگاه‌های علوم پزشکی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۵، صص: ۱۷-۳۶.

- جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم و رضایی‌یمین، فائزه. (۱۳۹۵)، ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی. حسابداری دولتی، سال دوم، شماره ۲، پیاپی ۴، صص: ۶۹-۸۰.
- حبیب‌پور گتایی، کرم و صفری شمالی، رضا. (۱۳۹۵)، راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی (تحلیل داده‌های کمی). انتشارات لویه.
- ذبیح‌اله‌نژاد، وحید. (۱۳۹۹)، ضرورت کاربرد و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخ‌گویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش عمومی ایران. توسعه سازمانی پلیس، شماره ۶۸، صص: ۹۷-۱۲۱.
- زارع، ایمان، مرادی، محمد، غلامی جمکرانی، رضا، بابایی فرد، اسدالله و جهانگیرنیا، حسین. (۱۴۰۱). ارائه الگوی پاسخگویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی-اجتماعی. حسابداری دولتی، ۸(۲)، صص: ۳۷-۵۸.
- زارعی، بتول و غلامی، رضا. (۱۳۹۰)، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابرس، شماره ۵۵، صص: ۱-۱۸.
- صبحی، الهه؛ مسعود، غلامحسین؛ عمادزاده، محمدکاظم و شکرچی‌زاده، احمدرضا. (۱۳۹۷). نقش نظام اداری در ارتقای نظام پاسخ‌گویی (مورد مطالعه: ادارات کل استان تهران)، فصل‌نامه حقوق اداری، ۶ (۱۷)، ۱-۲۸.
- فتحه، محمد حسین و کرمی، روح‌الله. (۱۴۰۲). تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی از طریق کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۳)، صص: ۶۳-۹۲.
- کاظمی‌پور، عبدالمحمد و گودرزی، محسن. (۱۴۰۱). فراز و فرود اعتماد در ایران طی نیم قرن اخیر: نگاهی به روندها، علل و پیامدها، دوفصل‌نامه‌ی مسائل اجتماعی ایران، ۱۳ (۱)، ۱۸۱-۲۰۸.
- Blanc, R.; A, Islam, M.; D, Patten; M.C., Branco. ۲۰۱۷. Corporate anti-corruption disclosure an examination of the impact of media exposure and country-level press freedom. *Account. Audit. Account. J.*, ۳۰: ۱۷۴۶-۱۷۷۰.
- Bozic, B; V, Kuppelwieser. ۲۰۱۹. Customer trust recovery: An alternative explanation, *Journal of Retailing and Consumer Services*, vol. ۴۹: ۲۰۸-۲۱۸.
- Chen, W; T, Ching-Tsorn; J, Tahnk. ۲۰۲۱. Implementing Triple Entry Accounting System with π Account on Block-chain Protocol., *Implementing Triple Entry Accounting System with π Account on Block-chain Protocol.*, ۱۰, ۳۹۶۶/۱۶۰۷۹۲۶۴۲۰۲۱۰۳۲۲۰۲۰۲۳

- Christensen, M. ۲۰۰۲. Accrual accounting in the public sector: the case of new South Wales government. *Accounting history*: ۹۳-۱۲۴.
- Feldman, A. ۲۰۱۹. Restoring public trust in scientific research by reducing conflicts of interest, *The Journal of clinical investigation*, vol. ۴: ۲۵-۴۸.
- Fornell, C. & D. Larcker. (۱۹۸۱) "Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error." *Journal of Marketing Research*, ۱۸(۱): ۳۹-۵۰.
- Grossi, G.; T, Tagesson. ۲۰۰۷. Consolidated financial reports in local government: a comparative analysis of IPSASB and SCMA, Kristianstad University College, Working Paper Series: ۱-۱۷.
- Hadid. W.; M, Al-Sayedb. ۲۰۲۱. Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, Volume ۵۰, March ۲۰۲۱, ۱۰۰۷۲۵., <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Houque, M.N.; M.M, Monem. ۲۰۱۶. IPSAS Adoption, extent of disclosure and perceived corruption: A cross-country study. *Int. J. Account.* ۵۱: ۳۶۳-۳۷۸.
- Jensen, H. ۲۰۰۰. Optimal Degrees of Transparency in Monetary Policy Making, Manuscript, University of Copenhagen.
- Kim, J. ۲۰۲۱. Earnings Attributes that Contribute to Analyst Forecasting Errors: Empirical Evidence from Korea. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, ۸(۸): ۶۴۷-۰۶۵۸.
- Kim, J.B. ۲۰۱۶. Accounting flexibility and managers' forecast behavior prior to seasoned equity offerings. *Review of Accounting Studies*, ۲۱(۴): ۱۳۶۱-۱۴۰۰.
- Kraft, A.; B. Soo Lee; K. Lopatta. ۲۰۱۴. Management Earnings Forecasts, insider Trading and Information Asymmetry. *Journal of Corporate Finance*, ۲۶(۱): ۹۶-۱۲۳.
- La Rosa, E. ۲۰۱۹. The impact of self-efficacy for voice behavior, supervisor, responsiveness and quality leader-member exchange on employee organizational commitment, *Leadership Studies*, vol. ۵, No. ۸: ۱-۲۴.
- Lopez, L. ۲۰۱۸. How transparency improves public accountability: The extractive industries transparency initiative in Mexico, *Public Relations Review*, vol. ۴۴, No. ۲: ۲۵۶-۲۶۴.
- Odrizola, Aldaz M.; A. Etxeberria. ۲۰۲۱. Determinants of Corporate Anti-Corruption Disclosure: The Case of the Emerging Economics. *Sustainability* ۲۰۲۱, ۱۳, ۳۴۶۲. <https://doi.org/10.3390/su13063462>

- Phetphrairin U; O. Judy. ۲۰۱۲. Thai public universities: modernisation of accounting practices, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. ۸ No. ۳: ۴۰۳-۴۳۰.
- Tesfu, F. F. ۲۰۱۲. The Adoption of International Financial Reporting Standards (IPSAS) in Ethiopia: Benefits and Key Challenges. A Thesis Submitted to The Department of Accounting and Finance, College of Business and Economics. Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Masters of Science in Accounting and Finance. Addis Ababa University. Addis Ababa, Ethiopia.
- Vincent, W; P. JuChen; M. Schuckert. ۲۰۱۹. Managing customer citizenship behaviour: The moderating roles of employee responsiveness and organizational reassurance, *Tourism*.
- J. Maine; T. Uman; & E. Florin-Samuelsson. ۲۰۲۳. Actors constructing accountability in hybrid organisations: The case of a Swedish municipal corporation. *The British Accounting Review*.
- S. Slapničar; M. Axelsen; I. Bongiovanni & D. Stockdale. (۲۰۲۳). A pathway model to five lines of accountability in cybersecurity governance. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. ۵۱.
- Th. Schillemanshttps, S. Overman, M. Flinders, P. Laegreid, M. Maggetti, Y. Papadopoulos & M. Wood. (۲۰۲۴). Public sector accountability styles in Europe comparing accountability and control of agencies in the Netherlands, Norway, Switzerland and the UK. *Public Policy and Administration*, Vol. ۳۹, Issue ۱, ۱۲۵-۱۴۶.
- Z. Sunday & Ch. Gospel. (۲۰۲۴). Public Sector Accounting Standard Adoption and Quality of Financial Reporting in Higher Institutions in Rivers and Bayelsa States, Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, ۱۲ (۳), ۱-۳۹.