

## شناسایی و اولویت بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه‌بنیان

کیومرث داودی<sup>۱</sup>

حسین ایزدی<sup>۲</sup>

سینا خردیار<sup>۳</sup>

### چکیده

با افزایش مطالبه عمومی در مورد پاسخگویی بخش‌های مختلف حاکمیتی و تبیین و تدوین حقوق شهروندی، سازمان‌ها به شاخص‌ها و الگوهایی برای بررسی عملکرد پاسخگویی بخش‌های مختلف خود و به خصوص سطوح مدیریتی نیاز پیدا کرده‌اند. ضعف معیارهای اندازه‌گیری سنتی و تغییر محیط، همراه با مطالبه‌گری عمومی، نیاز به طراحی مجدد سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد را در سازمان‌ها مطرح کرده است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی، کمک نماید و در جهت بهبود پاسخگویی آنها نقش مهمی بازی نماید.

در این پژوهش جامعه آماری شامل کلیه مدیران سازمان‌ها می‌باشند و با استفاده از جدول مورگان، میزان نمونه ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، شامل تکنیک‌های آماری، آمار ناپارامتریک آزمون  $\chi^2$ ، کارل پیرسون و آزمون دقیق فیشر و نیز تکنیک آنتروپی شانون برای محاسبه میزان اهمیت متغیرها می‌باشد.

در این پژوهش اهداف تحقیق عبارت‌اند از رشد و گسترش فرهنگ پاسخگویی مدیران، مطالعه و تعیین عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران و نهایتاً بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی. لذا در پژوهش سعی گردید در جهت تحقق اهداف مذکور، گام برداشته شود. در این مسیر، دو فاز کاملاً مجزا طراحی و اجرا گردید. در فاز اول تحقیق که رویکردی کیفی داشت، دستیابی به مدل مفهومی شناسایی و اولویت بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی هدف قرار گرفت. جهت تحقق این هدف، از متدولوژی کیفی تئوری داده بنیاد کمک گرفته شده و ماحصل آن طراحی مدلی اولیه مبتنی بر مدل پارادایمی بود. اما جهت برازش این مدل، نیاز بود تا از متدولوژی‌های کمی نیز کمک گرفته شود. لذا، در فاز دوم پژوهش، برازش کمی مدل تحقیق و آزمون ۱۰ فرضیه مستخرج از آن، بر اساس روش تحلیل مسیر هدف گذاری گردید که ماحصل و نتیجه این فاز، برازش و تأیید کلی مدل بود.

**کلمات کلیدی:** پاسخگویی، حسابداری بخش عمومی، حاکمیت، مطالبه‌گری عمومی

۱- دانشجوی دکترای تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

نویسنده مسئول. پست الکترونیک: [kuomars\\_d@yahoo.com](mailto:kuomars_d@yahoo.com)

۲. گروه مدیریت، واحد اسلام شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۳. گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

## بیان مسأله تحقیق

همانطور که محبوبی و همکاران (۱۳۹۲) از قول برین و همکاران (۲۰۰۳) آورده اند، پاسخگویی و احساس مسئولیت، الزام و تعهد و نیاز به توجیه کردن اعمال فرد نسبت به دیگران یا نسبت به خود است. در ادبیات واژه های مسئولیت و پاسخگویی، اغلب به صورت مترادف به کار می رود و تعاریفشان اختلاف کمی با هم دارد. پاسخگویی تمایل دارد که به واسطه و نظارت بیرونی دلالت داشته باشد. در حالیکه مسئولیت تا حد زیادتری به اخلاقیات و نظارت درونی دلالت دارد. مفهوم پاسخگویی همراه با تخصصی کردن نقش ها، اهمیت پیدا می کند.

تفکیک وظایف و مشخص شدن نقش ها در برگیرنده این مطلب است که ارزیابی وظایف و کارهای مجزا هم لازم و هم مطلوب به نظر می رسد. متصدی هر شغل به پیامدهای خوب یا بد وابسته به وظیفه خود، از جنبه بیرونی پاسخگو و از جنبه درونی مسئول است. امروزه دامنه مسئولیت به صورت بالقوه ای بیشتر شده است و شامل طیفی از عملیاتی است که به صورت بسیار نزدیکی با تمرین اختیار و آزادی عمل نسبت به صرف انجام وظایف محوله ارتباط دارد و ممکن است فردی باشد و این در حالی است که پیامد مسئولیت باید در صورت نیاز، به سازمان یا گروهی خاص، منعکس شود. در این صورت پاسخگویی جمعی تر از مسئولیت است (لیندویست، ۲۰۰۳). پاسخگویی سازمان ها در برابر چالش های گروهی، در سه جنبه حقوقی، روانشناختی و ساختاری قابل توجه هستند. (کرپانزانو و همکاران، ۲۰۰۴)

با افزایش مطالبه عمومی در مورد پاسخگویی بخش های مختلف حاکمیتی و تبیین و تدوین حقوق شهروندی، سازمان ها به شاخص ها و الگوهایی برای بررسی عملکرد پاسخگویی بخش های مختلف خود و به خصوص سطوح مدیریتی نیاز پیدا کرده اند. ضعف معیارهای اندازه گیری سنتی و تغییر محیط، همراه با مطالبه گری عمومی، نیاز به طراحی مجدد سیستم های اندازه گیری عملکرد را در سازمان ها مطرح کرده است.

موضوع اصلی در تحلیل های سازمانی، عملکرد است. توجه به عملکرد و اهمیت آن در راستای تحقق اهداف، و نیز عواملی که می توانند اثربخشی و کارایی آن را تحت تأثیر قرار دهند، در اغلب سازمان ها، شرکت های دولتی و خصوصی و آموزشی مطرح است (لاندی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). در دو دهه اخیر، عملکرد سازمانی به یکی از موضوعات مورد توجه و جذاب تبدیل شده است و این تمایل هم در زمینه های تحقیقاتی و هم در زمینه های کاربردی، به بروز نوآوری هایی منجر شده است. سازمان ها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابت امروزی، به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند. اصلاح عملکرد فردی و سازمانی، کلید موفقیت در رقابت است (کوندو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). عواملی چون تغییر سریع، کسری بودجه، کوچک شدن و تجدید ساختار، فشارهای اجتماعی برای پاسخگویی بیشتر سازمان ها نسبت به عملکردشان، موجب تأکید بیشتر بر مدیریت عملکرد شده است. به عبارت دیگر، موضوع اصلی در تحلیل های سازمانی، عملکرد

1. Landy

2. Kundu

سازمانی است و سازمان‌ها در جستجوی روش‌هایی برای بهبود عملکردشان هستند. (میلر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)

پاسخگویی در بخش دولتی، مبتنی بر این فرض است که تصمیمات و اقدامات کارگزاران همواره بر امور اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جوامع، به شدت تأثیر می‌گذارد. در جوامع پیچیده امروزی، آراء و نظریات مردم، در تصمیمات و آرای نمایندگان منتخب آنان بروز می‌کند و این نمایندگان مردمند که مدیران و کارگزاران اجرایی دولت بطور مستقیم دخالت ندارند. از سوی دیگر، مدیران سازمان‌های دولتی که بدین گونه تعیین می‌شوند، خود دیگر کارگزاران را منصوب و به آنان اختیارهایی را واگذار می‌کنند و عزل و نصب این مأموران به وسیله مدیران دستگاه حکومتی صورت می‌گیرد. بنابراین پرسش اساسی این است که چگونه می‌توان اطمینان یافت که رفتار و تصمیمات کارگزاران در جهت تأمین منافع مردم است و سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولت در راستای منافع جامعه گام بر می‌دارند؟ (فقیهی، ۱۳۸۰).

نظام حسابداری بخش عمومی کشور دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل: مفاهیم، مفروضات و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب‌ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل‌های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است. اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند. لذا رعایت تمامی این اجزا، برای دستیابی به اهداف فوق‌الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی نمود:

- ۱- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی
- ۲- تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر
- ۳- ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

پاسخگویی یکی از ضرورت‌های کلیدی مدیریت دولتی در شرایط کنونی است و بهترین الگوهای حکمرانی مردم سالار، مادامی که نتوانند کسانی را که قدرت را در اختیار دارند، در برابر شهروندان پاسخگو نمایند، کاملاً ناکارآمد و آسیب‌پذیر تلقی می‌گردند. در حقیقت پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف را به ذهن متبادر می‌سازد و می‌تواند برای بهبود شرایط و اثربخشی مدیریت دولتی مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین سازوکاری مشخص در قالب معرفی عوامل مهم در ارتقاء پاسخگویی مدیران دولتی، با توجه به اهمیت حسابداری عمومی، می‌تواند به این مهم کمک شایانی نماید.

## اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی عمومی، ابزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت است. اهمیت پاسخگویی مالی بخش عمومی به اندازه ای است که از آن به عنوان ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی یاد می‌شود (خسوزا، ۲۰۱۳).

با توجه به تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام آماري های مالی دولت و تکالیف قانونی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی، ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس لازم است گام‌هایی در راستای نزدیک شدن به استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی برداشته شود. به علاوه با توجه به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی در کشور، ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

با توجه به گستردگی وظایف، فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی، کمک نماید و از سویی دیگر در جهت بهبود پاسخگویی آنها نقش مهمی بازی نماید.

## پرسش‌های تحقیق

- ۱- عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی کدامند؟
- ۲- اولویت عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی چگونه است؟

## فرضیه‌های تحقیق

- ۱- عوامل حقوقی و قانونی، بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی مؤثرند.
- ۲- عوامل فرهنگی، بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی مؤثرند.
- ۳- عوامل سیاسی، بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی مؤثرند.
- ۴- عوامل اجتماعی، بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی مؤثرند.
- ۵- عوامل ساختاری، بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی مؤثرند.



## اهداف تحقیق

### آزمایی:

رشد و گسترش فرهنگ پاسخگویی مدیران در جهت تسری اعتماد در بخش‌های مختلف جامعه و در نهایت جامعه‌ای شفاف و پاسخگو.

### علمی:

مطالعه و تعیین عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه‌بنیان.

### کاربردی:

بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی که منجر به پویایی این بخش‌ها و مسئولیت‌پذیری بیشتر دستگاه‌های مختلف دولتی خواهد شد.

## دینفعان تحقیق

جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران عامل، اعضای هیأت مدیره و رؤسا و مدیران دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، مدیران مالی، سازمان برنامه و بودجه کشور، معاون نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور، دستگاه‌های نظارتی (از جمله دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور) می‌باشند. جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل کلیه مدیران سازمان‌های مرتبط از جمله ادارات دولتی و سازمان‌های وابسته می‌باشد. در این پژوهش، نمونه مورد نظر، با توجه به گستردگی جامعه

و تعداد زیاد اعضا و با استفاده از جدول مورگان (تعداد نمونه برای جوامع دارای تعداد اعضای بالای ۱۰ هزار نفر، ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است) ۳۸۴ در نظر گرفته شد.

روش‌هایی که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها به کار رفت شامل تکنیک‌های آماری، آمار ناپارامتریک (در صورتی که نمونه نرمال نباشد)، آزمون  $\chi^2$ ، کارل پیرسون و آزمون دقیق فیشر و نیز تکنیک آنتروپی شانون برای محاسبه میزان اهمیت متغیرها مورد استفاده قرار گرفتند و از نرم‌افزارهای MAXQDA برای تحلیل محتوا در بخش کیفی و نیز SPSS برای تحلیل آماری در بخش کمی و نیز AMOS جهت تدوین معادلات ساختاری به کار گرفته شدند و از تحلیل عاملی (Factor Analysis) نیز برای تحلیل واریانس بین متغیرهای وابسته استفاده گردید.

پژوهش حاضر بر آن است تا با استفاده از متدولوژی تئوری داده بنیان و بعد از آن مدل‌یابی معادلات ساختاری، به مدل شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی دست یابد. از این رو، ساختار پژوهش نیز به تناسب روش شناسی اتخاذ شده، شامل دو بخش مجزا می‌باشد. در بخش اول، تجزیه و تحلیل داده‌ها در فاز کیفی تحقیق که مبتنی بر روش تئوری داده بنیان می‌باشد ارائه می‌گردد و داده‌های پژوهش با استفاده از سه نوع کدگذاری؛ کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. به وسیله کدگذاری باز از طریق مفاهیم، مقوله‌های پژوهش کشف و شناسایی شده اند. سپس در کدگذاری محوری مقوله محوری شناسایی گشته و رابطه این مقوله با مقوله‌های فرعی با استفاده از پارادایم استرواس و کوربین به تصویر کشیده شده است. در نهایت در کدگذاری گزینشی روایتی منسجم با استفاده از مقوله‌های به دست آمده و ویژگی‌ها و ابعاد آنها ارائه شده است. در بخش دوم نیز، اقدامات و تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته در فاز کمی تحقیق با هدف پردازش مدل مفهومی به تفصیل ارائه شده است.

### نتایج حاصل از فاز کیفی تحقیق: طراحی مدل مفهومی اولیه کدگذاری باز

این مرحله از تجزیه و تحلیل، به شناسایی و استخراج مفاهیم اولیه از دل مصاحبه‌ها و نیز بررسی کتابخانه‌ای اختصاص داشت. بر این اساس، بعد از انجام هر مصاحبه، محقق با بررسی چند باره آن، مفاهیم موجود در متن مصاحبه را استخراج و کدگذاری می‌نمود. در مجموع ۱۲ مصاحبه صورت گرفته، ۲۲۴ کد اولیه استخراج گردید که بعد از بررسی و کنار هم قرار دادن آنها و حذف موارد تکراری، ۴۲ مفهوم نهایی شناسایی شد.

### کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی (گزینشی)

در این مرحله، سعی شد تا با توجه عمیق به مفاهیم شناسایی شده و تشخیص وجوه تشابه و افتراق آنها با یکدیگر، دسته‌بندی‌های کلی تری به نام "مقوله‌ها" ایجاد گردد، و مفاهیم هم‌سنخ و هم‌راستا، در این دسته‌های کلی تر جاگذاری شوند. ماحصل این فرایند، شناسایی ۸ مقوله اصلی

بود. در این مرحله از تجزیه و تحلیل، قدم مهم بعدی، جایابی مقوله‌های شناسایی شده بر روی مدل پارادایمی بود. مدل پارادایمی به محقق کمک می‌کند تا بداند مقولات چگونه باید پس و پیش قرار بگیرند. در ادامه، هر یک از ابعاد مدل پارادایمی مورد بحث قرار گرفته و مقوله‌های مرتبط با هر یک معرفی شده‌اند:

**۱. مقوله اصلی (محوری):** ایده، حادثه یا رخدادی است که مفاهیم و مقوله‌ها بر محور آن ایجاد می‌شوند. در این تحقیق و با توجه به اهداف و مقوله‌های شناسایی شده، مقوله "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" به عنوان مقوله اصلی و محوری در نظر گرفته شد.

**۲. شرایط علی:** مجموعه شرایطی است که سبب پیدایش پدیده می‌شود. مقوله‌های مرتبط با این بعد، به قرار زیر تعیین گردید:

- "عوامل حقوقی": این مقوله اشاره به عواملی مانند تدوین منشور حقوق شهروندی، تدوین قانون پاسخگویی عمومی در سازمان‌های دولتی، تدوین قانون آزادی اطلاعات و تدوین سنجه عملکرد دارد.
- "عوامل فرهنگی": این مقوله اشاره به عواملی مانند ترویج فرهنگ قانونمندی، ترویج ارزش‌های مذهبی و اخلاقی در سازمان‌ها و نیز ترویج عقلانیت حرفه‌ای در سازمان‌های دولتی دارد.
- "عوامل سیاسی": این مقوله اشاره به عواملی مانند تعهد حاکمیت به پاسخگویی، تقویت رسانه‌های خبری در جهت پاسخگویی و شفافیت در اطلاع رسانی (پرهیز از سوگیری)، تقویت رابطه دولت با مجلس و پیوستگی قدرت اجرایی و قدرت وضع خط مشی در سازمان‌های دولتی دارد.
- "عوامل اجتماعی": این مقوله اشاره به عواملی مانند راه‌اندازی سامانه‌های نظارت عمومی، ایجاد روابط عمومی تخصصی، اطلاع رسانی در مورد حقوق شهروندی، ایجاد تفکر مردم محوری (مشارکت جویی)، ترویج باور عمومی اطمینان به سازمان‌های دولتی دارد.
- "عوامل ساختاری": این مقوله اشاره به عواملی مانند تقویت حسابداری داخلی، ایجاد سازوکار در جهت تسهیل نظارت‌های بیرونی (سه قوه)، افزایش آموزش و آگاهی و نیز بهترین انتخاب متصدیان امور دارد.

**۳. زمینه‌ها:** نشان دهنده شرایط ویژه‌ای است که پدیده (مقوله اصلی) در آن قرار دارد. در این تحقیق و با توجه به اهداف و مقوله‌های شناسایی شده، مقوله "الزامات زمینه‌ای" به عنوان مقوله زمینه‌ای در نظر گرفته شد. این مقوله اشاره به این موضوع دارد که ساختار مدیریت حسابداری عمومی بر ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری مؤثر خواهد بود.

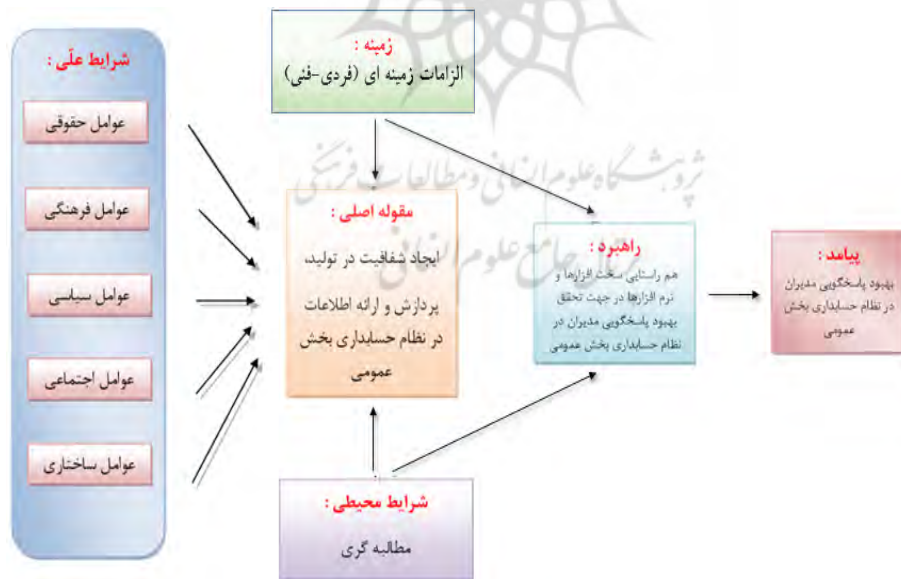
**۴. شرایط محیطی:** زمینه ساختاری گسترده و عوامل بیرونی هستند که می‌توانند مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار دهند. در این تحقیق و با توجه به اهداف و مقوله‌های شناسایی شده، مقوله‌های "مطالبه‌گری" به عنوان مقوله محیطی در نظر گرفته شد. بدین معنا که مطالبه‌گری در

قالب حقوق شهروند، حسابداری تعهدی ارزش افزوده و نظارت سازمان‌های ذیربط می‌تواند یکی از عوامل مؤثر محیطی در این زمینه باشد.

**۵. راهبردها:** در یک زمینه و با شرایط محیطی مشخص، مجموعه مشخصی از راهبردها یا اقدامات، امکان پذیر می‌شود. در واقع راهبردها اقداماتی هستند که می‌توانند مقوله اصلی را به پیامدها تبدیل کنند. در این تحقیق و با توجه به اهداف و مقوله‌های شناسایی شده، مقوله "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" به عنوان مقوله راهبردی در نظر گرفته شد. بدین معنا که باز مهندسی ساختار و فرایندهای سازمانی، بهبود مکانیزم‌های قانونی در ارتباط با افشای بیشتر اطلاعات، تدوین پروتکل‌های امنیتی، تعیین ریسک اخلاقی از طریق افشای بیشتر اطلاعات و راه اندازی نهادهای تخصصی سیاستگذار و داوری می‌توانند ضمن کمک به تسهیل در شفافیت اطلاعات، سبب بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی شود.

**۶. پیامدها:** به تبعات تحقق مقوله محوری در بستر شرایط علی، محیطی و زمینه‌ای و از طریق راهبردهای مشخص اشاره دارد. در این تحقیق و با توجه به اهداف و مقوله‌های شناسایی شده، مقوله "بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" به عنوان مقوله پیامدی در نظر گرفته شد.

گام بعدی، جاگذاری مقوله‌ها در الگوی پارادایمی بود که این کار باعث شناسایی مدل مفهومی پژوهش شد. شاکله اصلی این مدل در شکل زیر قابل مشاهده می‌باشد:



مدل مفهومی تحقیق



### فرضیه‌های تحقیق

بر اساس مدل فوق، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شدند:

۱. "عوامل حقوقی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۲. "عوامل فرهنگی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۳. "عوامل سیاسی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۴. "عوامل اجتماعی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۵. "عوامل ساختاری" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۶. "مطالبه‌گری" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۷. "الزامات زمینه‌ای (فردی-فنی)" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  ۸. "مطالبه‌گری" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد.
  ۹. "الزامات زمینه‌ای" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد.
  ۱۰. "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" بر "بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد.
- در ادامه پژوهش، سعی شد با استفاده از متدولوژی کمی، فرضیه‌ها و مدل تحقیق مورد آزمون قرار گیرند.

### تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌ها

در این فاز، اول قدم تعیین نرمال بودن یا نبودن داده‌ها و متغیرها بود. چرا که در این فاز، باید ابتدا به ساکن مشخص شود که آمار پارامتریک ملاک عمل هستند یا آمار ناپارامتریک. جزئیات اقدامات صورت گرفته در فاز تجزیه و تحلیل‌های استنباطی، در ادامه ارائه شده است:

### بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

یکی از روش‌های بررسی ادعای نرمال بودن توزیع متغیر استفاده از آزمون کولموگروف-

اسمیرنوف است.

نتایج این آزمون نشان می‌دهد سطح معناداری متغیرهای تحقیق، کمتر از  $0/05$  است. لذا فرضیه صفر یعنی نرمال بودن متغیرها رد می‌شود و می‌توان از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد که در ادامه از دو آزمون ناپارامتریک اسپیرمن و پیرسون برای این کار استفاده شده است.

## تحلیل و نتایج فرضیات

### ۱- فرضیه اول

عوامل حقوقی بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی ( $0/942$ ) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از  $0/05$  مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

### ۲- فرضیه دوم

عوامل فرهنگی بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی ( $0/516$ ) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از  $0/05$  مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

### ۳- فرضیه سوم

عوامل سیاسی بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی ( $0/243$ ) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از  $0/05$  مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

### ۴- فرضیه چهارم

عوامل اجتماعی بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی ( $0/187$ ) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از  $0/05$  مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

### ۵- فرضیه پنجم

عوامل ساختاری بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی

(۰/۲۱۴) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

#### ۶- فرضیه ششم

مطالبه‌گری بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون، همبستگی (۰/۳۰۴) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

#### ۷- فرضیه هفتم

"الزامات زمینه‌ای (فردی-فنی)" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی (۰/۳۵۴) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری کمتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

#### ۸- فرضیه هشتم

"مطالبه‌گری" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی (۰/۰۸۶) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت اما بسیار ضعیفی وجود دارد. اما با توجه به میزان Sig یا همان معناداری ۰/۰۹۳ بیشتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار نمی‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

#### ۹- فرضیه نهم

"الزامات زمینه‌ای (فردی-فنی)" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی (۰/۱۱۴) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری ۰/۰۲۶ کمتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

#### ۱۰- فرضیه دهم

"هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" بر "بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های پیرسون و اسپیرمن، ضریب همبستگی

(۰/۱۲۵) نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین با توجه به میزان Sig یا همان معناداری ۰/۰۱۴ کمتر از ۰/۰۵ مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. به همین منوال آزمون اسپیرمن هم فرضیه اول را تأیید می‌کند.

### اولویت‌بندی متغیرها

برای اولویت‌بندی متغیرهای پژوهش شامل متغیرهای عوامل حقوقی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و ساختاری، ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری به همراه الزامات زمینه‌ای و مطالبه‌گری به عنوان متغیر محیطی و نیز هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران تست فریدمن استفاده شد که عامل ساختاری با ۶/۸۰ در اولویت قرار دارد و پس از آن عامل ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری با ۵/۷۹ و به دنبال آنها عوامل حقوقی، فرهنگی، اجتماعی، مطالبه‌گری و الزامات زمینه‌ای، عامل سیاسی و نیز هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی قرار دارند.

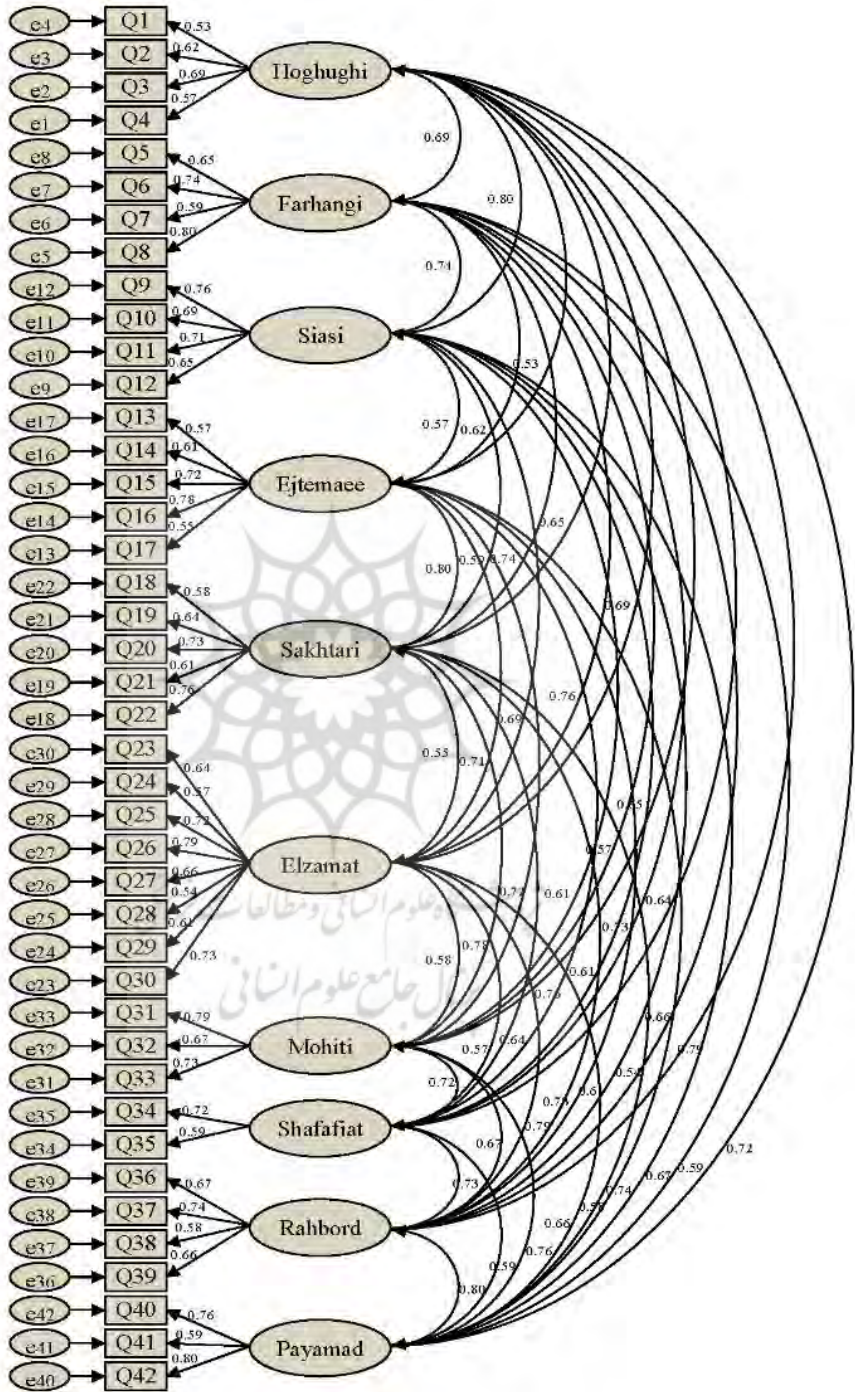
### تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای تحقیق

در انجام تحلیل عاملی باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد یا نه؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردیده است. بر اساس این دو آزمون، داده‌ها زمانی برای تحلیل عاملی مناسب هستند که شاخص KMO بیشتر از (۰/۶) و نزدیک به یک و sig آزمون بارتلت کمتر از (۰/۰۵) باشد. با توجه به نتایج تحقیق مقدار شاخص KMO برابر ۰/۸۴۷ است (بیشتر از ۰/۶)، لذا تعداد نمونه (تعداد پاسخ دهندگان) برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. همچنین مقدار sig آزمون بارتلت، کوچکتر از ۰/۰۵ است، که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است و فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی، رد می‌شود.

در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه‌ها می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی روایی سازه را مورد آزمون قرار دهیم. آزمون برازندگی در تحلیل تأییدی و مسیّر، شاخص RMSEA، یا جذر برآورد واریانس خطای تقریب کمتر از هشت درصد شاخص کمتر از سه و (GFH, CFL, IFI, NNFI) بالاتر از ۹۰ درصد می‌باشد. مقدار (T-Value) ضرایب معنی‌داری هر متغیر نیز بزرگتر از ۲ و کوچکتر از ۲- باشد، مدل از برازش خوبی برخوردار است یا به عبارتی تقریبی معقولی از جامعه برخوردار می‌باشد.

### مدل اندازه‌گیری متغیرهای مستقل

شکل‌های صفحه بعد، مدل ابعاد متغیرهای مستقل در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهند. همانطور که مشخص است، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



### آزمون فرضیات و برازش مدل پژوهش

با استفاده از مدل معادلات ساختاری روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر و نیز گویه‌های سنجش هر متغیر پنهان با متغیر مربوط قابل بررسی است. برای بررسی مدل، نخست از تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آن‌ها استفاده شده است. هر متغیر پژوهش همان متغیر پنهان است. هر گویه‌ی سنجش که همان سؤالات پرسشنامه را تشکیل می‌دهد یک متغیر قابل مشاهده است. مدل اندازه‌گیری (تحلیل عامل تأییدی) ارتباط گویه‌ها یا همان سؤالات پرسشنامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. سپس با استفاده از مدل ساختاری ارتباط عامل‌ها با یکدیگر جهت آزمون فرضیات مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در واقع تا ثابت نشود که نشانگرها یا همان سؤالات پرسشنامه، متغیرهای نهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان روابط را مورد آزمون قرار داد. لذا برای اثبات اینکه مفاهیم به خوبی اندازه‌گیری شده‌اند از مدل اندازه‌گیری یا تحلیل عامل تأییدی استفاده می‌شود. با توجه به این که در این پژوهش از ترکیب دو مدل استفاده شده است، از تحلیل عاملی تأییدی هم به عنوان ابزاری در جهت تأیید روایی سازه و هم به عنوان یکی از مراحل مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. شاخص‌های برازش مدل در این مرحله در جدول زیر آمده است.

شاخص	حد مطلوب	مقدار شاخص در الگوی مورد نظر
شاخص کای دو بر درجه آزادی ( $\chi^2 / df$ )	کمتر از ۳	۳.۳۳۵
شاخص نیکویی برازش (GFI)	۰.۹ و بالاتر	۰.۸۴۰
شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI)	۰.۹ و بالاتر	۰.۶۹۲
ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده (RMR)	نزدیک به صفر	۰.۰۳۲
شاخص برازش هنجار شده (NFI)	۰.۹ و بالاتر	۰.۸۶۰
شاخص برازش افزایشی (IFI)	۰.۹ و بالاتر	۰.۹۷۸
شاخص برازش تطبیقی (CFI)	۰.۹ و بالاتر	۰.۹۷۷
ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RSMEA)	کوچکتر از ۰.۰۸	۰.۰۷۵

در ادامه بعد از حذف دو نشانگر ضعیف و اطمینان از شناسایی پذیر بودن مدل نوبت به ارزیابی برازش مدل و بررسی نتایج جدول Modification Indices تغییرات پیشنهادی برای بهبود برازش مدل را انجام دادیم. البته باید توجه داشت برای اجرای این پیشنهادات برای بهبود برازش مدل باید طبق ادبیات موجود و نظریه باشد. جدول شاخص‌های برازش مدل پس از اجرای پیشنهادات جدول Modification Indices در نرم‌افزار Amos نشان می‌دهد.

شاخص‌های برازش مدل پس از اجرای پیشنهات جدول Modification Indices

شاخص	حد مطلوب	مقدار شاخص در الگوی مورد نظر	نتیجه
CMIN/df	کمتر از ۳	۲,۴۱۱	برازش الگو مناسب است
GFI	۰,۹ و بالاتر	۰,۸۷۹	برازش الگو مناسب است
AGFI	۰,۹ و بالاتر	۰,۸۳۸	برازش الگو مناسب است
RMR	نزدیک به صفر	۰,۰۲۹	برازش الگو مناسب است
NFI	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۰۸	برازش الگو مناسب است
IFI	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۴۴	برازش الگو مناسب است

بهترین حالت زمانی است که RMSEA، CIMIN/DF و دو تا سه شاخص از گروه برازش تطبیقی در محدوده مطلوب باشند پس از ارزیابی مناسب بودن برازش مدل نوبت به بررسی روایی سازه رسید، روایی سازه به این معنی است که در عمل تا چه حد یک سازه که بر اساس نظریه طراحی شده و به درستی مفهوم مورد نظر را اندازه می‌گیرد.

جدول شرایط برقرار پایایی و روایی سازه

پایایی (Reliability)	$CR > 0,7$
روایی همگرایی (Convergent Validity)	بارهای عاملی باید معنی دار باشند. بارهای عاملی استاندارد باید بزرگتر از ۰,۵ و در صورت امکان بزرگتر از ۰,۷ باشند. $CR > AVE$ $AVE > 0,5$
روایی افتراقی (Discriminant Validity)	$MSV > AVE$ $ASV > AVE$

پایایی سازه‌های همانطور که از نامش پیداست معیاری جهت اندازه گیری پایایی است. پایایی سازه‌های به نوعی جایگزینی برای آلفای کرونباخ در تحلیل SEM است. به این صورت که هنگام استفاده از آلفای کرونباخ فرض بر این است که نشانگرهای اندازه‌گیری شده خطای اندازه‌گیری ندارند.

شرایط برقراری پایایی و روایی سازه

حقوقی	Max R(H)	MSV	AVE	CR
فرهنگی	.۷۶۲	.۸۹۶	.۴۵۳	.۵۸۱
سیاسی	.۸۰۴	.۹۳۱	.۲۶۵	.۶۴۶
اجتماعی	.۲۲۳	.۱۹۶	.۹۰۲	.۸۷۷
ساختاری	.۳۹۵	.۲۰۸	.۹۴۵	.۸۰۵
الزامات	.۲۶۶	.۱۷۵	.۳۴۲	.۹۵۹
محیطی	.۱۳۰	.۱۳۰	.۳۵۴	.۷۷۱
شفافیت	.۳۰۷	.۲۳۴	.۴۰۷	.۷۳۰
راهبرد	.۲۵۸	.۳۸۹	.۶۷۳	.۴۵۳
پیامد	.۱۳۳	.۱۸۸	.۲۲۶	.۷۷۱
	.۲۰۸	.۳۹۵	.۲۲۳	.۸۰۱

نتایج بدست آمده را با معیارهای روایی جدول شرایط برقرار پایایی و روایی سازه مقایسه کردیم، تمامی شرایط روایی سازه همگرا و افتراقی برقرار بود.

### بررسی فرضیه‌ها با روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار AMOS

پس از اطمینان از مناسب بودن برازش مدل و ارزیابی پایایی و روایی سازه‌ها، مدل SEM را با پیروی از مدل مفهومی تحقیق حاضر بر اساس آخرین تغییرات رسم کردیم. البته با بهره‌گیری از تکنیک تولید مدل و اعمال شاخص‌های اطلاع‌گزارش شده توسط نرم‌افزار AMOS سطح شاخص‌های به حد قابل قبول در مدل ارتقا پیدا کرد و برازش مدل مناسب بود و سپس از تحلیل مسیر برای تست فرضیه‌ها استفاده شد.

برای آزمون معناداری فرضیه‌ها از دو شاخص جزئی نسبت بحرانی و سطح معناداری استفاده شد. اگر ضریب بحرانی بزرگتر از ۱٫۹۶ رابطه بین دو متغیر با ۹۵٪ اطمینان معنی دار است. برای چک کردن معنی دار بودن روابط می‌توانیم به جای Critical Ratio از P-Value استفاده کنیم. اگر مقدار P-Value آزمون کوچکتر از ۰٫۰۵ باشد رابطه بین دو متغیر معنی دار است و در غیر اینصورت نتوانسته ایم رابطه معنی داری با ۹۵٪ اطمینان پیدا کنیم. که در این جا هم نشان داده می‌شود که "مطالبه‌گری" (عامل محیطی) بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" (راهبرد) تأثیر معنادار ندارد و این فرضیه رد می‌شود.



جدول نتایج فرضیه‌ها

	Estimate	.S.E	.C.R	P
شفافیت >--- عوامل حقوقی	۰,۳۳۲	۰,۰۶۵	۵,۱۳۶	***
شفافیت >--- عوامل فرهنگی	۰,۲۶۳	۰,۰۶۵	۴,۰۲۷	***
شفافیت >--- عوامل سیاسی	۰,۱۱۷	۰,۰۳۶	۳,۲۵۶	۰,۰۰۱
شفافیت >--- عوامل اجتماعی	۰,۳۳۲	۰,۰۶۵	۵,۱۳۶	***
شفافیت >--- عوامل ساختاری	۰,۱۶۴	۰,۰۳۶	۴,۵۵۷	***
شفافیت >--- مطالبه‌گری	۰,۱۲۵	۰,۰۴۶	۲,۷۱۸	۰,۰۰۷
الزامات >--- مطالبه‌گری	۰,۳۹۲	۰,۰۴۷	۸,۳۷۸	***
راهبرد >--- مطالبه‌گری	-۰,۰۵۳	۰,۰۲۹	-۱,۸۳۶	۰,۰۶۶
راهبرد >--- مطالبه‌گری	۰,۳۳۲	۰,۰۶۵	۵,۱۳۶	***
راهبرد >--- مطالبه‌گری	۰,۱۶۴	۰,۰۳۶	۴,۵۵۷	***

همانگونه که مشاهده گردید در این مسیر، دو فاز کاملاً مجزا طراحی و اجرا گردید. در فاز اول تحقیق که رویکردی کیفی داشت، دستیابی به مدل مفهومی شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی هدف قرار گرفت. جهت تحقق این هدف، از متدولوژی کیفی تئوری داده بنیاد کمک گرفته شده و ماحصل آن طراحی مدلی اولیه مبتنی بر مدل پارادایمی بود. اما جهت برازش این مدل، نیاز بود تا از متدولوژی‌های کمی نیز کمک گرفته شود. لذا، در فاز دوم پژوهش، برازش کمی مدل تحقیق و آزمون ۱۰ فرضیه مستخرج از آن بر اساس روش تحلیل مسیر هدف گذاری گردید که ماحصل و نتیجه این فاز، برازش و تأیید کلی مدل بود. در فاز کیفی پژوهش حاضر، سعی شد با انتخاب گروهی از خبرگان حوزه‌های حسابداری و حسابرسی و انجام مصاحبه‌های عمیق با آنان و بکارگیری متدولوژی تئوری داده بنیاد، پله به پله در جهت دستیابی به مدل مفهومی مدیریت گام برداشته شود.

در این مسیر، ۱۲ مصاحبه عمیق صورت گرفت. در خلال مصاحبه‌ها، تا جای ممکن سعی شد به گونه پرسشگری بعمل آید که موجبات سوگیری پاسخ دهنده فراهم نشود. گفتنی است که بعد از هر مصاحبه، پژوهشگر با مرور چندباره متن مصاحبه و کشف مفاهیم اولیه، اقدام به استخراج و کدگذاری آنها می‌نمود. از مصاحبه ۱۰ به بعد، تقریباً هیچ مفهوم جدید و بدیعی از متن مصاحبه‌ها کشف نگردید و محقق به اشباع نظری دست یافت. تا اینجا، ۲۲۴ کد اولیه استخراج شده بودند. بعد از بررسی و کنار هم قرار دادن ۲۲۴ کد اولیه، و حذف مفاهیم تکراری، ۴۲ مفهوم نهایی شناسایی شد.

اما بر اساس مبانی تئوری داده بنیاد، لازم بود تا مفاهیم بر اساس هم‌سنخ بودن، در

دسته‌هایی که مقوله نام داشت جای گیرند. نتیجه این فرایند، شکل گیری ۸ مقوله بود که مبنای مدل مفهومی تحقیق را شکل دادند.

### نتیجه‌گیری و ماحصل فاز کمی پژوهش

مسئولیت، پاسخگویی به ویژه در حوزه پاسخگویی، مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به اندازه کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. مسئولیت، پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده‌های سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده به طور عمده در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافته و در قانون اساسی کشورها نیز مورد تأکید قرار گرفته است. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در ۳ دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است. پاسخگویی دولت به ملت و ایجاد شفافیت مالی، به همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات اقتصادی، از مهمترین اهداف نظام حسابداری دولتی می‌باشد. تجربیات نیم قرن اخیر نشان داده است تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری بر این چارچوب نظری امکانپذیر نمی‌باشد. در چند دهه گذشته مطالعات گسترده‌ای برای تدوین چارچوب نظری مستحکم، تعریف اقسام صورت‌های مالی، تبیین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و در نهایت تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی صورت پذیرفته است.

جهت برآزش مدل مفهومی تحقیق، نیاز بود تا متدولوژی کمتی مناسب طراحی و بکار گرفته شود. در این مسیر، به یک جامعه آماری وسیع نیاز بود. به همین خاطر، سازمان‌های مرتبط با حسابداری و حسابرسی به عنوان جامعه انتخاب شدند و تعداد ۶۰۰ پرسشنامه (هر پرسشنامه شامل ۴۲ پرسش و توضیحات مربوطه به آن) بین نمونه مورد نظر توزیع گردید؛ در نهایت، تعداد ۴۶۳ پرسشنامه همراه با پاسخ برگشت داده شد و پس از بررسی تعداد ۳۸۴ پرسشنامه تکمیل شده و قابل قبول، جهت ادامه مراحل پژوهش انتخاب شد.

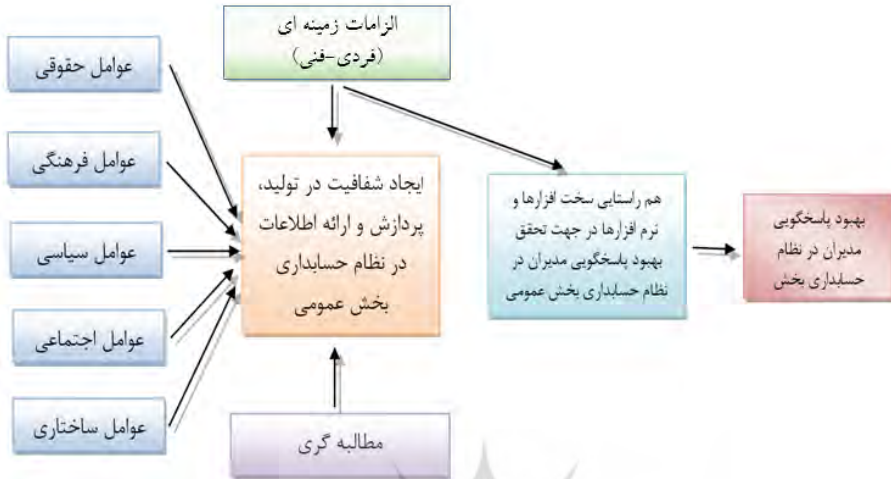
از جمله این اقدامات می‌توان به تجزیه و تحلیل توصیفی (میانگین، انحراف معیار، چولگی، کشیدگی) سؤالات پرسشنامه و متغیرها، آزمون کولموگراف-اسمیرنوف جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها، آزمون کفایت تعداد نمونه، تحلیل عاملی تأییدی تک تک متغیرهای دخیل در مدل پژوهش، محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، بررسی پایایی ترکیبی، بررسی روایی همگرا، و تحلیل مسیر اشاره کرد.

بر این اساس اقدام نهایی این فاز، آزمون ۱۰ فرضیه بر گرفته از مدل با استفاده از آزمون

- پیرسون و اسپیرمن و نیز روش تحلیل مسیر بود که خروجی آن به شرح ذیل می‌باشد:
- "عوامل حقوقی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "عوامل فرهنگی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "عوامل سیاسی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "عوامل اجتماعی" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "عوامل ساختاری" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "مطالبه‌گری" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "الزامات زمینه‌ای (فردی- فنی)" بر "ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری" تأثیر معنادار دارد.
  - "مطالبه‌گری" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد. که این فرضیه ثابت نشد.
  - "الزامات زمینه‌ای" بر "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد.
  - "هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" بر "بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی" تأثیر معنادار دارد.

در نهایت بر این اساس و بعد از حذف تأثیر گذاری مطالبه‌گری هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی، مدل نهایی تحقیق به این صورت استخراج گردید:

مدل نهایی تحقیق



با توجه به مدل نهایی تحقیق و یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که به نظر آزمودنی‌ها، تأثیر عوامل مورد بررسی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ارائه شده توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی می‌باشد همزمان با تحولات در کشورهای پیشرو در این مورد مانند نیوزلند، استرالیا، ایالت متحده و انگلستان، در کشور ایران نیز طی چند سال اخیر اقداماتی صورت پذیرفته است، لیکن تا کنون به نتیجه نهایی و مدل گزارشگری مناسب در بخش عمومی دست نیافته‌اند؛ بنابراین با توجه به سرعت بالای تغییرات جوامع بشری در دنیای کنونی، به دولتمردان پیشنهاد می‌شود تا کوچک سازی بخش دولتی را تحقق بخشند و همچنین از اعضای هیأت تدوین استانداردها انتظار در تسریع تدوین استانداردها می‌رود. انجام مطالعات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش عمومی، نقشه راه به نسبت مناسبی برای تدوین بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری این بخش فراهم می‌کند و مبنای نظری آن را انسجام کافی برخوردار و اجرای آنها را تسهیل می‌کند. البته تحقق این امر، مستلزم زمان و بودجه کافی است؛ باشد که در آینده‌های نه چندان دور به همت اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و تحقیقات متعدد در این زمینه، بخش عمومی کشور نیز شاهد استانداردها و مدل گزارشگری مالی متناسبی گردد.

محدودیت‌های تحقیق

۱. محدودیت زمانی مترتب با موضوع و عدم امکان افزایش تعداد نمونه آماری

۲. محدودیت‌های ذاتی مربوط به استفاده از پرسشنامه  
 ۳. افت نمونه تحقیق با وجود تلاش زیاد محقق

### پیشنهاد‌های اجرایی برگرفته از نتایج تحقیق

- بر اساس نتایج حاصل از فازهای کیفی و کمی پژوهش و در جهت بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی، پیشنهاد‌های زیر قابل ارائه می‌باشد:
۱. تدوین سازوکارهای اجرایی در جهت افزایش پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری عمومی
  ۲. ایجاد سازوکاری برای گزارشگری مالی بر مبنای سطح مسئولیت پاسخگویی
  ۳. ایجاد سازوکاری برای ارائه گزارش‌های مالی جامع میان دوره‌ای و سالانه
  ۴. در نظام حسابداری عمومی، به منشور حقوق شهروندی نگاهی ویژه گردد
  ۵. استفاده از نظام‌های انگیزشی و کنترلی، بازطراحی، بازنگری و شفاف‌سازی فرآیندهای سازمانی موجود
  ۶. طراحی مجدد و اصلاح چارچوب‌های گزارشگری موضوع ماده (۹۶) قانون دیوان محاسبات کشور
  ۷. پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
  ۸. پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های بخش عمومی و تقویت سیستم کنترل‌های داخلی
  ۹. استفاده حداکثری از قوانین و مقررات موجود در بخش افشای اطلاعات و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی
  ۱۰. توسعه فرهنگ نظارت‌پذیری و ارتقای نظارت عامه (امر به معروف سازمانی)

### فهرست منابع و مآخذ:

#### الف) منابع فارسی:

۱. احمدی، کیومرث و الوانی، سید مهدی (۱۳۹۱) «از اخلاق اجتماعی سازمانی تا پاسخ‌گویی اجتماعی سازمانی»، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۱.
۲. احمدی، کیومرث (۱۳۹۱) طراحی مدلی جهت ارزیابی وضعیت پاسخ‌گویی اجتماعی سازمان‌های دولتی ایران، رساله دکتری رشته مدیریت دولتی گرایش مدیریت خط مشی‌گذاری عمومی دانشگاه آزاد اسلامی واحد

۳. قزوین.  
 احمدی، محمد؛ احمدپور، احمد؛ حانمی نژاد، حسین. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر آگاهی شهروندی بر پاسخگویی و عملکرد سازمان زیباسازی برای بهبود منظر شهری، مطالعه موردی منطقه ۶ کلانشهر تهران". آمایش جغرافیایی فضا، ۳(۱۰)، ۱-۲۰.
۴. اصغریور، بهمن، رهنورد، فرج اله، فیروزفر، غلامحسین، منشور شهروندی و شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار موفقیت آمیز آن، فصلنامه علمی - پژوهشی فرایند مدیریت و توسعه، دوره ۲۹، شماره نخست ۱، بهار ۱۳۹۵، ۱۳۹۵.
۵. اکرمی، سید رحمت ا...، مهدی فرد، محمدرضا، ۱۳۹۳، بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت. مجله اقتصادی، فروردین و اردیبهشت ۹۹، صص ۶۱-۷۴.
۶. اصغریور، بهمن، رهنورد، فرج اله، فیروزفر، غلامحسین، منشور شهروندی و شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار موفقیت آمیز آن، فصلنامه علمی - پژوهشی فرایند مدیریت و توسعه، دوره ۲۹، شماره نخست ۱، بهار ۱۳۹۵، ۱۳۹۵.
۷. پیشوایی، مهدی، در حاشیه موضوع حقوق‌های نامتعرف؛ الگوی نظارت بر عملکرد کارگزاران در حکومت امیرمؤمنان علیه السلام، نشریه درسهایی از مکتب اسلام، سال ۵۶، شماره ششم (پیاپی ۶۶۴)، شهریور ۱۳۹۵، ۱۳۹۵.
۸. - ترک زاده، جعفر؛ محمدی، مهدی و علاقه‌بند، الهه. (۱۳۹۵). پیش بینی میزان شیوع رفتار شهروندی سازمانی بر اساس ادراک کارکنان از نوع ساختار سازمانی (مورد مطالعه: شرکت برق منطقه‌ای و توزیع نیروی فارس). مجله مدیریت فرهنگسازمانی، ۱۴ (۱)، ۱۳۶-۱۱۷.
۹. حافظ نیا، محمد، ۱۳۷۷، "مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی"، تهران، انتشارات سمت.
۱۰. خاناباشی، محمد؛ زاهدی، شمس السادات؛ الوانی، سید مهدی. (۱۳۹۰). "پاسخگویی؛ بستری برای تقویت اعتماد عمومی". نظم و امنیت انتظامی، ۴(۲)، ۲۵-۵۰.
۱۱. دانایفرد، حسن، الوانی، مهدی و آذر، عادل (۱۳۹۴). روش- شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکرد جامع. انتشارات صفار.
۱۲. داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۲). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
۱۳. ذاکری، محمد؛ اسدی، اسماعیل؛ لطفی، هادی. (۱۳۹۰). "تبیین الگوی پاسخگویی و نظارت بر نظام اداری در حکومت علوی از منظر رابطه بوروکراسی و دموکراسی". رسالت مدیریت دولتی، ۲ (۴)، ۱-۱۸.
۱۴. سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس. ۱۳۸۵. روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران، انتشارات آگاه.
۱۵. سوری، علی. (۱۳۹۴). "بررسی تطبیقی سنجش سرمایه اجتماعی در ایران". فصلنامه تحقیقات مدل سازی اقتصادی، ۲۰، ۱۰۷-۱۲۹.
۱۶. شریفی رناتی، حسین؛ حاجی پور، مرضیه؛ و مشرف جوادی، محمدحسین (۱۳۹۲). بررسی نقش فناوری اطلاعات در کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقاء اعتماد و درستی. مورد مطالعه: شعب بانک صادرات اصفهان. فصلنامه علمی پژوهشی پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران، (۲۸) شماره ۳، ۶۷۹-۶۵۹.
۱۷. شهبازی، مهدی؛ درویش، حسن؛ زارعی، فرهاد. (۱۳۹۱). "تأثیر پاسخگویی عمومی بر بهبود اعتماد عمومی شهروندان". مدیریت سازمان‌های دولتی، ۱۱(۱)، ۵۳-۶۳.
۱۸. صفاری، مهدی، حق شناس، فریده و هادی نژاد، منیژه، ۱۳۸۴، آمار و احتمالات در مدیریت و اقتصاد، تهران، انتشارات آوای نور.
۱۹. طبیبی، سید جمال الدین، ۱۳۹۲، تدوین پایان نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی، تهران، انتشارات فردوس.
۲۰. فقیهی، ابوالحسن. ۱۳۸۰. نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی "دیدگاه‌های تطبیقی". دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی.
۲۱. فیضی، طاهره؛ زارع، رضا. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه میان تمرکززدایی اداری و حاکمیت عمومی با تأثیر دو متغیر پاسخگویی و اعتماد عمومی (مورد مطالعه: سازمان‌های دولتی استان فارس)". مدیریت سازمان‌های دولتی، ۳(۳)، ۲۶-۷.
۲۲. منامی، مهرداد؛ حسن پور، مهشید. (۱۳۹۳). "بررسی نقش رسانه‌های جمعی در ارتقای سطح پاسخگویی

- سازمان‌های دولتی". فصلنامه مدیریت، ۱۱(۳۴)، ۵۹-۷۲.
۲۳. - مرادی فرد، علی؛ علیجان پور، شایان؛ مصطفی زاده بورا، مصطفی و حاجیان، سعید. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین جوسازمانی و پاسخگویی در بیمارستان‌های نمازی و فقهی شهر شیراز در سال ۱۳۹۳. مجله علمی سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران، ۳۴ (۲)، ۱۵۰-۱۴۳.
۲۴. محبوبی، محمد، طبیبی، سید جمال الدین؛ قهرمانی، فریبا، ۱۳۹۲، ارائه مدل ارزیابی و اعتبارسنجی ابعاد مختلف پاسخگویی در بیمارستان‌های آموزشی کشور، مدیریت سلامت، ۱۶ (۵۱).
۲۵. مقیمی، سیدمحمد؛ فضلی، صفر. (۱۳۹۰). پژوهشنامه مدیریت (جلد ۱۱). تهران: انتشارات راه دان.
۲۶. هاشم زهی، نوروز؛ جاه بین، زهرا. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر پاسخگویی عمومی بر اعتماد شهروندان به عملکرد روابط عمومی قوه قضائیه (مطالعه موردی: افراد بالای ۲۰ سال شهر تهران)". مطالعات علوم اجتماعی ایران، ۲۱(۲)، ۲۴۹-۲۷۸.
۲۷. واعظی، رضا، آزمندیان، محمدصادق (۱۳۹۰) «مدل پاسخ‌گویی سه بعدی»، فصلنامه مطالعات مدیریت انتظامی، سال ۶ شماره ۱.

### (ب) منابع انگلیسی:

- Al-Busaidi, K. A. & Olfman, L. (2017). Knowledge Sharing through Inter-organizational Knowledge Sharing Systems. VINE Journal of Information & Knowledge Management Systems, 47(1), 110-136.
- Alsharo, M. Gregg, D. & Ramirez, R. (2017). Virtual Team Effectiveness: The Role of Knowledge-sharing & Trust. Information & Management, 54(4), 479-490.
- Arpaci, I. (2017). Antecedents & Consequences of Cloud Computing Adoption in Education to Achieve Knowledge Management. Computers in Human Behavior, 70, 382-390.
- Armstrong, M. (2013). Armstrong's Handbook of Human Resource Management Practice. New York, NY: Kogan Page Publishers.
- Aluchna, M. (2010). "Corporate social responsibility of the top ten: examples taken from the Warsaw Stock Exchange", Social responsibility journal, Vol6, No4, Pages: 611-626
- Aras, G & Crowther, D. (2009). "Global Perspectives on Corporate Governance and CSR", Ashgate Publishing, Ltd.
- Ayanda O.J., & Sani, A.D. (2011) An Evaluation of Strategic Human Resource Management (SHRM) Practices in Nigerian Universities: The Impact of Ownership Type and Age. European Journal of Economics, Finance and Administrative Science, s 32, 1-25.
- Bao, J., & Wu, A. (2017). Equality and Equity in Compensation. American Economic Review, 78(2), 44-49.
- Belenzon S, & Tsolmon, U. (2015). Market frictions and the competitive advantage of internal labor markets. Strategic Management Journal, 37, 1280-1303.
- Berrin Erdogan, Raymond T. Sparrowe, Robert C. Liden, Kenneth J. Dunegan(2004). Implications of Organizational exchanges for accountability theory. Human Resource Management Review 14: 19-45.
- Cropanzano R, Chrobot D, Mason ER, Cynthia A.(2004). Accountability for corporate injustice, Human Resource Management Review; 14: 107-133.
- European Commission (2017). Shareholders' rights directive Q&A: MEMO/17/592. (14 March 2017). Brussels: European Commission.
- Korir, I., & Kipkebut, D. (2016). The Effect of Reward Management on Employ-

- ees Commitment in the Universities in Nakuru County-Kenya. *Journal of Human Resource Management*, 4(4), 37-48.
12. Kotnik, P., Sakiç, M.E., Slavec, A., & Guduraš, D. (2017). Executive compensation in Europe: Realized gains from stock-based pay, This project has received funding from the European Union Horizon 2020 Research and Innovation action under grant agreement No 649186
  13. Jesusa M.A. Jorge de J.S.B. Eirado (2013), "Relevance of Accounting information to Public Sector Accountability: A Study of Brazilian Federal Public Universities", *Review of Applied Management Studies*, Vol. 10, PP. 87-98.
  14. - Jimi, J. & Bruno. H. (2012). "Does Social Capital Increase Political Accountability? An Empirical Test for Flemish Municipalities". *Public Choice*, 150(3), 731-744.
  15. Li, Z. & Luo, F. (2011). "Research on the Relationship Among Social Capital, Organizational Learning and Knowledge Transfer Performance". *Journal of software*, 6(9), 1763-1770.
  16. Lima, C& et al (2011), "Corporate social responsibility, firm value and financial performance in Brazil", *Social Responsibility Journal*, Vol 7, Issue 2, Pages: 295 - 309
  17. Mullins, J.L. (2013). *Management and organizational Behavior*, Pearson Education, Harlow
  18. Nannicini, T., Andrea. S., Guido, T. & Ugo, T. (2013). "Social Capital and Political Accountability". *American Economic Journal Economic Policy*, 5(2), 222-250.
  19. Njanja, W., Maina, R., & Njagi, K. (2013). Effect of Reward on Employee Performance: A Case of Kenya Power and Lighting Company Ltd, Nakuru, Kenya. *International Journal of Business and Management*, 8 (21), 41-49.
  20. Nor Zaini, Z., Kuppusamy, S. & Zaherawati, Z. (2015). Diminishing Obligations of Local Government: Effect on Accountability and Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, (211), 255-259.
  21. Oyemomi, O. Liu, S. Neaga, I. Chen, H. & Nakpodia, F. (2018). How Cultural Impact on Knowledge sharing contributes to organizational performance: Using the fsQCA approach. *Journal of Business Research*
  22. Kundu, S. C., Kundu, S. C., Mor, A., & Mor, A. (2017). Workforce diversity and organizational performance: a study of IT industry in India. *Employee Relations*, 39(2), 160-183.
  23. Landy, F., Zedeck, S., & Cleveland, J. (Eds.). (2017). *Performance measurement and theory*. Taylor & Francis.
  24. Lindkvist S. Llewellyn. (2003) *Accountability, responsibility and organization*. *Scand J Mgmt*; 19: 251-273.
  25. Miller, B. A. (2016). *Assessing organizational performance in higher education*. John Wiley & Sons.
  26. Rohini, R. & Mahadevappa, B. (2010). Social Responsibility of Hospitals: An Indian Context". *Social Responsibility Journal*, 6(2), 268-285..
  27. .Safa, N. S. & Von Solms, R. (2016). An Information Security Knowledge Sharing Model in Organizations. *Computers in Human Behavior*, 57, 442-451
  28. Sheikh, Sana-ur-Rehman; Beise-Zee, Ria (2011), "Corporate social responsibility or cause-related marketing? The role of cause specificity of CSR", *Journal of*



- Consumer Marketing, volume 28, number 1, pages: 27-39
29. Schouten, P. (2011). Corporate social responsibility in hospitals focusing on sustainable procurement. The Netherlands, ZonMw, 1-67.
  30. Tseng, S. M. (2017). Investigating the Moderating Effects of Organizational Culture & Leadership Style on IT-adoption & Knowledge Sharing Intention. *Journal of Enterprise Information Management*, 30(4), 583-604.
  31. Trakulmututa, J. & Chaijareonwattana, B. (2013). Factors Affecting the Achievement of Good Governance in HRM: The Empirical Study of Local Governments in Southern Part of Thailand. *International Journal of Business and Social Science*, 4(7), 34-40.
  32. Zhang, X., Liu, S., Chen, X., & Gong, Y. (2017). Social Capital, Motivations, and Knowledge Sharing Intention in Health Q&A Communities. *Management Decision*, 55(7), 1536-1557.
  33. Vohs, K. D., Mead, N. L., & Goode, M. R. (2016). The psychological consequences of money. *Science*, 314, 1154-1156.
  34. Wetzels, M., G. Odekerken-Schröder and C. Van Oppen (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS quarterly*, 177-195.
  35. Whipple, J. M., Wiedmer, R. & Boyer, K. (2015). “A dyadic Investigation of Collaborative Competence, Social Capital and Performance in Buyer Supplier Relationships”. *Journal of Supply Chain Management*, 51(2), 3-21