

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

دکتر فرشید خیرالهی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول).

azam13701022@gmail.com

اعظم قربانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

f.kheirollahi@razi.ac.ir

چکیده

نظام حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مردم و از سوی دیگر به عنوان ابزاری برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب که از طریق شهروندان صورت می گیرد، عمل می کند. پاسخگویی و شفافیت اطلاعات مالی در دستیابی به اصلاحات مورد نیاز برای شهروندان کشور (به عنوان ذینفعان خارجی) که توسط رهبران سازمان و کارمندان دولت (به عنوان ذینفعان داخلی) هدایت می شود، قابل توجه است. هدف از این پژوهش بررسی نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان های عمومی است. روش تحقیق از نوع توصیفی و پیمایشی و از نظر هدف، از نوع کاربردی است. اطلاعات لازم برای تحقیق، از طریق مطالعه مبانی نظری و پرسشنامه ای به حجم ۱۴۰ نفر به دست آمده است که به شیوه تصادفی در میان حسابداران مؤسسات و دستگاه های اجرایی دولتی در سطح کشور در سال ۱۴۰۰ توزیع شد و برای تجزیه و تحلیل داده ها از مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از تکنیک PLS استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد و پاسخگویی تأثیر معنادار و مثبتی دارد؛ پاسخگویی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی دار دارد و همچنین پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش میانجی دارد.

واژگان کلیدی: پاسخگویی، کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد، سازمان های عمومی.

مقدمه

مبانی نظری حسابداری دولتی بر نظام های حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تأکید دارد. نظام حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو ابزار ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مردم و از سوی دیگر به عنوان ابزاری برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب که از طریق شهروندان صورت می گیرد، عمل می کند. با ظهور مفهوم مسئولیت پاسخگویی در ادبیات حسابداری دولتی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در کشورهای پیشرفته دچار تحولات بنیادی شده است به نحویکه مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری دولتی در این قبیل کشورها کوشیده اند توجه خویش را به تدوین استانداردهایی معطوف نمایند که مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی باشد. پاسخگویی اجتماعی سازمان ها دولتی یکی از الزامات حاکمیت عمومی در کشور است. این نوع پاسخگویی برای واکنش به گروه های اجتماعی صورت می گیرد به همین دلیل نظام حسابداری و گزارشگری مالی در یک کشور نقش بسیار مهمی در ایفای نقش و مسئولیت پاسخگویی از طرف دولت و همچنین ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان دارد (محسنی نیا و باباجانی، ۱۳۹۹).

گزارش‌های مالی باکیفیت به‌عنوان گزارش‌هایی که کامل، بی‌طرفانه و عاری از خطا هستند و اطلاعات مفیدی را برای پیش‌بینی موقعیت اقتصادی و عملکرد شرکت ارائه می‌دهند تعریف می‌شود (گینور و همکاران^۱، ۲۰۱۶). از طرفی عملکرد یکی از مهم‌ترین سازه‌های مورد بحث در پژوهش‌های مدیریتی است و بدون شک مهم‌ترین معیار سنجش موفقیت محسوب می‌شود. به عبارتی موفقیت سازمان‌ها را می‌توان در آیین عملکرد مشاهده نمود. در این رابطه تحقیقات نشان داده‌اند که کیفیت گزارشگری مالی خوب می‌تواند به سازمان‌های عمومی کمک کند تا پاسخگویی خود را ارتقا دهند و از طرفی سطح بالاتری از پاسخگویی بر عملکرد سازمان‌های عمومی تأثیر مثبت خواهد گذاشت.

بودجه سازمان‌های عمومی^۲ عمدتاً از طریق بودجه دولت تأمین می‌شود و به همین دلیل، در مورد فعالیت‌های خود در برابر مردم پاسخگو هستند. بخش دولتی در کشورهای در حال توسعه، هم در سطح مرکزی و هم در سطح محلی مواجه با پاسخگویی نسبت به نهادهای عمومی، است (آدیکاری و ملمویک^۳، ۲۰۱۱). کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌های خاص و متمایز هستند که به دلیل ظرفیت پایین نهادی، مشارکت محدود ذینفعان و فساد نسبتاً زیاد ممکن است بر کنترل و ارزیابی مسئولیت‌پذیری عمومی در بخش دولتی تأثیر بگذارد. در این رابطه رجب و همکاران^۴ (۲۰۱۹) معتقدند که برای دستیابی به حکمرانی خوب، در کشورهای در حال توسعه نیاز به اصلاح بخش دولتی است. نظریات مدیریت عمومی جدید^۵ و تئوری نمایندگی^۶ برای درک سازوکارهای پاسخگویی در سازمان‌های بخش دولتی مهم هستند. نظریه مدیریت عمومی جدید یک مفهوم چندبعدی است و عناصر اصلی آن شامل اشکال مختلف عدم تمرکز مدیریت خدمات عمومی (به‌عنوان مثال، ایجاد نهادهای مستقل و تفریح بودجه^۷ و کنترل مالی)، افزایش استفاده از بازارها و رقابت در ارائه خدمات عمومی (به‌عنوان مثال، قرارداد و سایر انواع مکانیسم‌های بازار) و تأکید بیشتر بر عملکرد، خروجی‌ها و مشتری‌مداری است. در این رابطه توصیه‌های سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در مورد شفافیت مالی و افزایش کارایی در بخش دولتی با تئوری مدیریت عمومی جدید مطابقت دارد (تران و همکاران^۸، ۲۰۲۱).

نتایج تحقیقات نشان داده‌اند سطح بالاتری از پاسخگویی بر عملکرد سازمان‌های عمومی تأثیر مثبت خواهد گذاشت. با این حال، این رابطه به‌طور گسترده‌ای در مدیریت دولتی مورد مطالعه قرار نگرفته است (هان و هونگ^۹، ۲۰۱۹)؛ بررسی رابطه بین پاسخگویی و عملکرد بسیار سطحی مورد بررسی قرار گرفته است و محققان برای روشن شدن این رابطه نیاز به انجام مطالعات تجربی بیشتری دارند (کریستنسن و لوگرید^{۱۰}، ۲۰۱۴). بر این اساس انگیزه مطالعات تجربی در رابطه با نهادهای عمومی کشورهای در حال توسعه فهم بهتر این رابطه است. با توجه به فقدان مطالعات در این زمینه، این تحقیق با بررسی نقش صورت‌های مالی در تعیین مسئولیت‌پذیری سازمان، به مطالعات موجود در این زمینه کمک می‌کند و ضمن بررسی کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی به‌عنوان مکانیسم‌های بهبود عملکرد، شواهد تجربی از تأثیرات پاسخگویی بر عملکرد ارائه می‌دهد و از این نظر می‌تواند مورد استفاده محققان و علاقه‌مندان این حوزه قرار گیرد. در تحقیقات قبلی مباحث مرتبط با گزارش مالی و عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. تحقیقاتی که مربوط به مفاهیم مانند کیفیت گزارشگری مالی و به‌ویژه موضوع عملکرد و پاسخگویی انجام گرفته است، عمده توجه بر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس بوده است؛ و در آن‌ها پیوند کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد مالی و بازار شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفته است که تأکید

¹ Gaynor

² Public organizations

³ Adhikari and Mellemevik

⁴ Rajib et al

⁵ New Public Management (NPM)

⁶ agency theory

⁷ devolution of budgets

⁸ Tran et al

⁹ Han and hung

¹⁰ Christensen and Lægred,

بر متغیرهای مالی مانند بازده دارایی‌ها و بازده سهام بوده است. در مورد پاسخگویی نیز تحقیقات انجام گرفته در این زمینه عمدتاً مفاهیمی مانند افشای ریسک و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را در نظر داشته‌اند. این تحقیق نخستین مطالعه‌ای می‌باشد که در آن در ارتباط با کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تأکید بر سازمان‌های دولتی می‌باشد و از این حیث دارای نوآوری می‌باشد. بر این اساس و با توجه به اهمیت مقوله مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های دولتی، در این تحقیق این مسئله مورد بررسی قرار خواهد گرفت که آیا کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد و پاسخگویی تأثیر دارد؟ آیا پاسخگویی بر عملکرد تأثیر دارد؟ و در نهایت این موضوع مورد بررسی قرار خواهد گرفت که آیا پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد در سازمان‌های دولتی تأثیرگذار است یا خیر؟

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پاسخگویی توجیه مطابقت عملکردها و توافقات به عمل آمده بین دولت و مردم در یک دوره زمانی مشخص است که نشان‌دهنده این است که دولت در استفاده از منابع عمومی، استانداردهای مورد نظر را رعایت کرده است. پاسخگویی از چالش‌هایی است که دولت‌ها امروزه با آن مواجه هستند. امروزه دولت‌ها بایستی پاسخگویی نسبت به خطمشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان‌های دولتی، به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و باید در برابر آن‌ها پاسخگو باشند. رابطه بین دولت و شهروندان، سیستم پاسخگویی را شکل می‌دهد که به موجب آن، سازمان‌های دولتی وظایف مربوط را انجام می‌دهند و شهروندان اجازه می‌دهند که این وظایف انجام شوند، مشروط بر اینکه وکیل از حد خود تجاوز نکند و پاسخگو باشد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶). مسئولیت پاسخگویی^۱ وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند؛ اما پاسخگویی بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکان‌پذیر نمی‌نماید. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به‌عنوان پاسخگو و مردم و نمایندگان ایشان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار کند و به پاسخ‌خواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می‌گیرد به نحوی مناسب و در جهت هدف‌های مصوب نمایندگان ایشان مصرف می‌کند. به نظر می‌رسد سیستمی که چنین ویژگی داشته باشد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی است. نظام حسابداری اگر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت نماید (کردستانی و نصیری نیا، ۱۳۸۸)؛ افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. با همه این تفسیرها، کیفیت گزارشگری مالی مفهومی چندبعدی است و تعریفی وجود ندارد که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند. (طرح‌خورانی و همکاران، ۱۴۰۰).

منظور از عملکرد مالی درجه نائل شدن سازمان یا شرکت به اهداف مالی در راستای افزایش ثروت آن‌هاست که از طریق شاخص‌های مالی و حسابداری اندازه‌گیری می‌شود (میر فلاح و همکاران، ۱۳۹۸). نسبت‌های مالی، از متداول‌ترین و رایج‌ترین روش‌های تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی و اندازه‌گیری عملکرد مالی است. نسبت‌های مالی در حقیقت ارتباط دو یا چند عنصر اصلی و یا فرعی مدل حسابداری را با یکدیگر می‌سنجد. به عبارت دیگر نسبت مالی عبارت است از کسری که در صورت آن دو یا چند متغیر مالی نظیر دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها، سود و همین‌طور در مخرج کسر عناصری نظیر دارایی‌ها، بدهی‌ها و ... ثبت می‌شود و ارتباط آن‌ها را به صورت وزن، رتبه، درصد و جز این‌ها مشخص می‌سازد.

¹ accountability

کیفیت گزارشگری، توان صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به‌طور خاص، پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران تعریف شده است. (بولو و همکاران، ۱۳۹۶). در این رابطه کیفیت بالاتر عبارت است از فراهم آوردن اطلاعات بیشتر راجع به ویژگی‌های عملکرد مالی واحد تجاری که به تصمیم معینی از یک تصمیم‌گیرنده معین، مربوط است. بر اساس چارچوب مفهومی، گزارش‌های مالی باکیفیت به‌عنوان گزارش‌هایی که کامل، بی‌طرفانه و عاری از خطا هستند و اطلاعات مفیدی را برای پیش‌بینی موقعیت اقتصادی و عملکرد شرکت ارائه می‌دهند تعریف می‌شود (گینور و همکاران^۱، ۲۰۱۶). در مجموع کیفیت گزارش‌گری مالی به محدوده‌ای اشاره دارد که در آن، گزارش‌های مالی شرکت، وضعیت اقتصادی و عملکرد آن را در طی یک دوره زمانی اندازه‌گیری و به‌صورت صادقانه ارائه می‌کند.

مبانی نظری حسابداری دولتی بر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تأکید دارد. همچنین مقرر می‌دارد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو ابزار ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مردم و از سوی دیگر به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب که از طریق شهروندان صورت می‌گیرد، عمل می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۲) بر پایه مبانی نظری جدید حسابداری دولتی، نظام حسابداری می‌تواند یک جریان صحیح اطلاعات بین مقامات دولتی به‌عنوان پاسخگو و شهروندان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار سازد. در واقع، می‌توان گفت نظام حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای پایه‌ای انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی است و به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

رابطه میان کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد و پاسخگویی تحت تأثیر دو تئوری عمده به نام تئوری نمایندگی و تئوری مدیریت دولتی نوین قرار دارد. تئوری نمایندگی البته عمدتاً در شرکت‌های بورسی در حسابداری مورد بحث قرار گرفته است؛ همچنین تئوری مدیریت دولتی نوین نیز، خود از آنجاکه تأکید بر پاسخگویی مدیران و جریان آزاد اطلاعات دارد، در پیوند با پاسخگویی و تئوری نمایندگی می‌باشد.

مدیریت عمومی جدید بر مدیریت مبتنی بر عملکرد و کنترل‌های مرتبط تأکید دارد. علاوه بر این، حرکت به سمت حسابداری تعهدی باهدف افزایش کیفیت اطلاعات مالی مورد توجه قرار گرفته است تا برای مدیران هنگام تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع مفید باشد (تران، ۲۰۲۱). هنگامی که دولت‌ها منابع را تخصیص می‌دهند، به اطلاعات حسابداری معنادار و قابل اعتماد نیاز دارند تا تأثیرات تصمیمات خود را در طول زمان در رابطه با استراتژی‌های خود برای ارائه خدمات عمومی پیش‌بینی کنند (مارتین و اسپانو^۲، ۲۰۱۵). اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت بالا مرتبط، قابل اعتماد، قابل درک، قابل مقایسه، به‌موقع و قابل تأیید است (کوهن و کاراتزیماس^۳، ۲۰۱۷). ولادار و همکاران^۴ (۲۰۱۴) دریافتند که درجه اندازه‌گیری و گزارش دهی شاخص‌های عملکرد، کیفیت اطلاعات حسابداری مالی را بهبود می‌بخشد که به‌نوبه خود مستقیماً بر نتایج عملیاتی در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. کروول^۵ (۲۰۱۵) و کوبایاشی و همکاران^۶ (۲۰۱۶) همچنین نشان دادند که مدیران بخش دولتی از اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت بالا باهدف حمایت از تصمیمات مدیریتی و بهبود عملکرد خود استفاده می‌کنند. نیروانا و هالیه^۷ (۲۰۱۸) و تران و همکاران (۲۰۲۱) نیز شواهدی از تأثیر مثبت کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد سازمان‌های دولتی محلی ارائه کرده‌اند.

¹ Gaynor & et al

² Martin and Spano

³ Cohen and Karatzimas

⁴ Veladar et al

⁵ Kroll

⁶ Kobayashi et al

⁷ Nirwana and Haliah

اگرچه اجرای حسابداری تعهدی همیشه در کشورهای در حال توسعه موفقیت آمیز نبوده است؛ اما جنبش مدیریت دولتی نوین به ترویج اعمال اصلاحات حسابداری تعهدی، مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۱ در سازمان‌های عمومی ادامه می‌دهد (ام بلوا و همکاران^۲، ۲۰۱۹ و منیف سلامی و گفسی^۳، ۲۰۱۹).

هدف از اصلاحات گزارشگری مالی باکیفیت، حصول اطمینان از ارتباط، قابلیت اطمینان، درک، مقایسه پذیری، به موقع بودن و راستی آزمایی در صورت‌های مالی است (کوهن و کاراتزیماس^۴، ۲۰۱۷). در نتیجه ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی تقویت می‌شوند و به کاربران کمک می‌کنند تا مسئولیت‌پذیری سازمان‌های عمومی را ارزیابی کنند (مک و رایان^۵، ۲۰۰۶). اگرچه شفافیت مالی عمومی با کاهش فساد همراه است؛ با این حال، این شواهد همیشه قطعی نیستند (کرامبیا کاپرادیس و همکاران^۶، ۲۰۱۶). به عنوان مثال، استکولینی^۷ (۲۰۰۴) دریافت که در دولت‌های محلی ایتالیا، گزارش‌های سالانه برای پاسخگویی به کاربران داخلی استفاده می‌شود اما نقش مهمی در ارتباطات با کاربران خارجی ندارد. با این وجود، در زمینه یک کشور در حال توسعه مانند تایلند، نارکتابتی و ناکماچالیسنت^۸ (۲۰۱۹) دریافتند که گزارش مالی مناسب می‌تواند به سازمان‌های عمومی کمک کند تا پاسخگو باشند؛ بنابراین انتظار بر آن است که کیفیت گزارشگری مالی به کاربران اجازه دهد تا سطوح پاسخگویی را با دقت بیشتری ارزیابی کنند.

در طی سه دهه گذشته، تلاش‌های مدیریت دولتی نوین باهدف بهبود عملکرد بخش عمومی، از طریق اجرای مؤثر مسئولیت‌پذیری انجام شده است (کریستنسن و لاگرید^۹، ۲۰۱۴). تئوری نمایندگی علاوه بر این، به چارچوب مدیریت دولتی نوین مرتبط است تا جایی که رهبران یک سازمان عمومی مسئول نشان دادن این هستند که سازمان مطابق با مسئولیت‌های خود عمل می‌کند و توجه داشته باشند که سازمان ممکن است انگیزه‌های متفاوتی برای شهروندان و کارکنان خود داشته باشد (بوستون^{۱۰}، ۲۰۱۶). در این راستا، محققان پیشنهاد کرده‌اند که پاسخگویی مؤثر، برای افزایش آگاهی از رعایت قانون، محدود کردن تقلب و فساد و افزایش مسئولیت‌های سازمان‌های دولتی و در نهایت به ایجاد اعتماد در بین ذینفعان کمک می‌کند. (میزراهی و مینچوک^{۱۱}، ۲۰۱۹). در زمینه سازمان، تامز^{۱۲} و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که پاسخگویی به همکاران و مدیریت ارتباط مثبتی با اعتماد به سرپرستان و مدیران دارد و رضایت شغلی را افزایش می‌دهد. اخیراً، به دنبال تئوری مدیریت دولتی نوین، هان^{۱۳} (۲۰۱۹) دریافتند که مسئولیت‌پذیری نهادی تأثیر مثبتی بر عملکرد نهاد های دولت جورج بوش داشته است.

مطابق با نظریه نمایندگی در چارچوب مدیریت دولتی نوین، بوستون (۲۰۱۶) دریافت زمانی که به دنبال به حداقل رساندن تضاد منافع در بین سهامداران بخش عمومی باشیم، کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی ابزارهای مهمی برای کاربر برای نظارت بر عملکرد سیاست‌گذاران و مسئولان بخش عمومی می‌باشد. از دیدگاه سیاست‌گذاران در ویتنام، استفاده از مدیریت دولتی نوین باهدف دستیابی به عملکرد بهبود یافته سازمان‌های عمومی از طریق افزایش مسئولیت‌پذیری، با مسئولیت‌پذیری که از طریق تضمین کیفیت صورت‌های مالی منتشر شده توسط سازمان عمومی به دست می‌آید، ایجاد می‌شود.

¹ International Public Sector Accounting Standards

² Mbelwa et al

³ Mnif Sellami and Gafsi

⁴ Cohen and Karatzimas

⁵ Mack and Ryan

⁶ Krambia-Kapardis et al

⁷ Steccolini

⁸ Nakmahachalasint and Narktabtee

⁹ Christensen and Lægred,

¹⁰ Boston

¹¹ Mizrahi and Minchuk

¹² Thoms

¹³ Han

(ناکماهاچالسینت و نرکتابتی، ۲۰۱۹). مفهوم این امر این است که کیفیت بیشتر گزارشگری مالی، اثربخشی پاسخگویی بخش عمومی را در مورد استفاده از منابع عمومی افزایش می‌دهد و اجرای پاسخگویی مناسب باعث افزایش اعتماد ذینفعان و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌های عمومی می‌شود. مطالعات تران و همکاران (۲۰۲۱) نیز نشان داد پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد مؤثر است. در نتیجه انتظار بر آن است که پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی نقش میانجی داشته باشد.

پیشینه پژوهش

تران و همکاران (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی با بهره‌گیری از تئوری مدیریت عمومی و تئوری نمایندگی^۱، با مطالعه جامعه آماری شامل ۱۷۷ حسابدار و مدیران بخش دولتی ویتنام نشان می‌دهند که کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبتی بر عملکرد و پاسخگویی دارد؛ پاسخگویی تأثیر مثبتی بر عملکرد دارد و در نهایت پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش واسطه‌ای دارد.

سویکنز و همکاران^۲ (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان تأثیر پاسخگویی مبتنی بر عملکرد بر نحوه درک مدیران سازمانی از عملکرد سازمانی (با استفاده از بینش از برنامه‌ریزی منطقی) با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر روی داده‌های نظرسنجی از میان ۲۹۷ مدیر در فنلاند نشان دادند که استفاده از ابزار مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد در توضیح چگونگی تأثیر پاسخگویی مبتنی بر عملکرد بر عملکرد ذهنی نقش اساسی دارد.

گارسیا لاکاله و تورس^۳ (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان شیوه‌های گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی (افشای) آنلاین در نهادهای دولتی اسپانیا، چگونگی ارتباط ویژگی‌های اصلی حاکمیت با کمیت و کیفیت اطلاعات افشاشده و به‌طور خاص، چگونگی ارتباط هیئت حاکمه، عملکرد مالی و ویژگی‌های سازمانی با شفافیت آنلاین و کیفیت گزارشگری مالی و همچنین ارتباط این دو بعد پاسخگویی را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها با بهره‌گیری از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری، نشان دادند اندازه و حضور بیشتر اعضای مستقل در هیئت حاکمه از عوامل تبیین‌کننده کیفیت گزارش‌های مالی هستند؛ و همچنین کیفیت اطلاعات مالی تحت تأثیر فشارهایی است که الزامات یورو استات - محدودیت کسری - بر نهادهای بخش دولتی وارد می‌کند که منجر به استفاده از روش‌های هموارسازی سود می‌شود، به‌علاوه آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شیوه‌های افشای آنلاین تحت تأثیر ویژگی‌های نهاد حاکم نیست، بلکه توسط اندازه نهادها و نتایج مالی آن‌ها توضیح داده می‌شود و هرچه کیفیت گزارشگری مالی بهتر باشد، سطح افشای آنلاین نیز بالاتر خواهد بود.

آگونگ^۴ (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی عملکرد دولت‌های منطقه‌ای با گردآوری اطلاعات از نمونه آماری شامل ۴۰ بخش و به شیوه پرسشنامه‌ای و با استفاده از مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که کیفیت مناسب گزارشگری مالی پاسخگویی عملکرد دولت‌های منطقه‌ای در اندونزی را بهبود می‌بخشد.

عزلتی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی و آثار آن‌ها (با تأکید بر انطباق نظریه‌های علامت‌دهی و مشروعیت) نشان دادند افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی، ریسک پیشرو، هزینه حقوق صاحبان سهام و هزینه بدهی و موجب تقویت نقد شوندگی سهام شرکت و ارزش بازار شرکت می‌گردند.

¹ agency theory

² Suykens

³ Garcia-Lacalle and Torres

⁴ Agung

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت نشان دادند همبستگی مثبتی بین ارزش شرکت و امتیاز گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. همچنین، نتیجه آزمون‌ها نشان می‌دهد که در نظر گرفتن همزمان اطلاعات مالی گزارش‌های سالانه و اطلاعات مسئولیت اجتماعی، نسبت به توجه صرف به اطلاعات مالی، به نحو بهتری تغییرات ارزش سهام را توضیح می‌دهد.

دوستی (۱۳۹۹) در بررسی نقش حسابداری دولتی در توسعه‌سازمانی نشان دادند حسابداری تعهدی با ارائه صورت‌های مالی و گزارش‌های میان‌دوره‌ای و با گردآوری داده‌ها و پردازش آن‌ها و همچنین تهیه اطلاعات بیشتر و بهتر نسبت به حسابداری نقدی به مدیران میانی و عالی در برنامه‌ریزی، کنترل، تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی و همچنین بهره‌وری و در نتیجه توسعه سازمانی کمک کند. 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 کشور، ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است. رهنورد و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان تدوین چارچوبی برای پاسخگویی اجتماعی سازمان‌های دولتی ایران مبتنی بر روش کیفی داده بنیاد نشان می‌دهند که الزامات بین‌المللی، نوع مأموریت سازمان، فرهنگ سازمانی، الزامات قانونی، وجهه سازمانی و بلوغ فکری جامعه از عوامل مؤثر بر استقرار پاسخگویی اجتماعی در سازمان‌های دولتی است. در ضمن، استقرار پاسخگویی اجتماعی در سازمان‌های دولتی موجب پیامدهایی مانند افزایش اعتماد عمومی، رضایت عمومی و رشد و تعالی جامعه است.

فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق از چهار فرضیه به شرح زیر استفاده می‌شود:

فرضیه اول: بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه دوم: بین کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت پاسخگویی رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه سوم: بین مسئولیت پاسخگویی و عملکرد رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه چهارم: مسئولیت پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند.

روش تحقیق

پژوهش حاضر با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود. همچنین از نظر روش این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها، از طریق پرسشنامه انجام می‌شود. از آنجایی که پژوهش حاضر در یک محیط واقعی یعنی حسابداران و مدیران مالی شرکت‌ها انجام خواهد شد، جزو پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود.

جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل حسابداران مؤسسات و دستگاه‌های اجرایی دولتی در سطح کشور هست و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده از روش مدل یابی معادلات ساختاری استفاده خواهد شد. با توجه به موارد فوق، جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که با اعمال قاعده حذف سیستماتیک در نهایت ۱۱۴ شرکت به عنوان نمونه برگزیده شده است.

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها متغیر مستقل

کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند. کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان اطلاعات اتکاپذیر، مربوط و به‌موقع بودن معرفی شده است. بر اساس این، هرچه ویژگی‌های قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن ارتقا یابند، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد (محسنی نیا و باباجانی، ۱۳۹۹). مطابق با این تحقیق، برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از ۱۳ ویژگی کیفی اطلاعات مربوط به گزارشگری مالی از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۱ (۲۰۱۳)، شامل هشت ویژگی کیفی اساسی و پنج ویژگی کیفی افزایشی استفاده شده است.

متغیر وابسته

عملکرد

عملکرد واژه‌ای است که مفهوم فعالیت برای انجام کار و نتیجه آن فعالیت را یکجا در بردارد. در حقیقت عملکرد نتیجه عمل است. لذا به رفتارهای بالفعل و قابل مشاهده و اندازه‌گیری عملکرد گفته می‌شود (باقری و همکاران، ۱۳۹۷). برای سنجش عملکرد سازمان، بر اساس تحقیق وربتن و اسپکله^۲ (۲۰۱۵) از ۷ سؤال استفاده شده است.

متغیر میانجی

متغیر میانجی در این تحقیق، پاسخگویی می‌باشند. برای اندازه‌گیری پاسخگویی تحقیق مک و رایان^۳ (۲۰۰۶) شامل ۱۴ سؤال (هشت سؤال در مورد پاسخگویی عمومی و شش سؤال در مورد پاسخگویی مالی) استفاده شده است

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی در این تحقیق اندازه و عمر سازمان هستند

تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی

در این بخش پس از گردآوری داده‌ها و اطلاعات با استفاده از آمار توصیفی که شامل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مانند درصد فراوانی و جدول می‌باشد به توصیف نمونه پرداخته می‌شود.

اطلاعات به‌دست‌آمده از پرسشنامه، فراوانی‌ها را بر اساس اندازه سازمان مطابق جدول ۱ نشان می‌دهد.

جدول (۱): توزیع فراوانی تعداد کارکنان (اندازه سازمان)

درصد	فراوانی	اندازه سازمان
۳۰/۷۰	۳۵	زیر ۵۰ نفر

^۱ IPSASB

^۲ Verbeeten and Spekklé

^۳ Mack and Ryan

۴۵/۶۱	۵۲	بین ۵۰ تا ۱۰۰ نفر
۲۳/۶۸	۲۷	بیش از ۱۰۰ نفر
۱۰۰	۱۱۴	مجموع

یافته‌های حاصل از پژوهش در توزیع تعداد کارکنان در جامعه مورد پژوهش نشان می‌دهد که از ۱۱۴ مورد مطالعه، (۳۰.۷۰) درصد زیر ۵۰ نفر کارمند، (۴۵.۶۱) بین ۵۰ تا ۱۰۰ نفر و در حدود (۲۳.۶۸) درصد دارای بیش از ۱۰۰ نفر پرسنل بوده‌اند. اطلاعات به دست آمده از پرسشنامه، فراوانی‌ها را بر اساس عمر سازمان مطابق جدول ۲ نشان می‌دهد.

جدول (۲): توزیع فراوانی عمر سازمان

درصد	فراوانی	عمر سازمان
۷/۰۱	۸	کمتر از ۲۰ سال
۳۲/۴۵	۳۷	۲۰ تا ۴۰ سال
۶۰/۵۲	۶۹	بیش از ۴۰ سال
۱۰۰	۱۱۴	جمع کل

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از ۱۱۴ مورد مطالعه، (۷.۰۱) درصد از سازمان‌ها دارای عمر کمتر از ۲۰ سال، (۳۲.۴۵) مورد دارای عمر بین ۲۰ تا ۴۰ سال و در حدود ۶۰ درصد دارای عمر بیشتر از ۴۰ سال بوده‌اند.

جدول (۳): توزیع فراوانی تحصیلات پاسخ‌دهنده‌ها

درصد	فراوانی	تحصیلات
۳۶/۸۴	۴۲	کارشناسی
۵۱/۷۵	۵۹	کارشناسی ارشد
۱۱/۸۵	۱۳	دکترا
۱۰۰	۱۱۴	جمع کل

یافته‌های حاصل از پژوهش در توزیع فراوانی تحصیلات در جامعه مورد پژوهش نشان می‌دهد که از ۱۱۴ پاسخ‌دهنده ۴۲ نفر دارای تحصیلات کارشناسی، ۵۹ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۳ نفر دارای تحصیلات دکترا می‌باشند.

توصیف متغیرهای تحقیق

جدول (۴): توصیف متغیرهای تحقیق با استفاده از شاخص‌های توصیفی

شاخص				متغیر
کشیدگی	کجی	انحراف معیار	میانگین	
۱/۲۵۱	-۰/۶۵۴	۰/۵۱۲	۴/۱۱	کیفیت گزارشگری مالی
۰/۹۸۷	-۰/۷۸۱	۰/۷۰۱	۳/۶۳	مسئولیت پاسخگویی
۰/۲۳۶	-۰/۵۵۱	۰/۶۱۱	۴/۰۲	عملکرد سازمان

برحسب مقادیر جدول بالا؛

(۱) میانگین تمامی متغیرهای پژوهش در نمونه آماری پژوهش بالاتر از میانگین فرضی (۳) است به عبارت دیگر نمونه آماری متغیرهای پژوهش را بالاتر از حد متوسط ارزیابی کرده‌اند.

(۲) با توجه به مقدار شاخص انحراف معیار پراکندگی داده‌ها از شاخص میانگین در حد معمول یا به عبارتی متوسط برآورد می‌شود.

^۱ - مبنای محاسبه میانگین فرضی یا حد متوسط، طیف سنجش این متغیر در پژوهش حاضر است (۱ تا ۵)

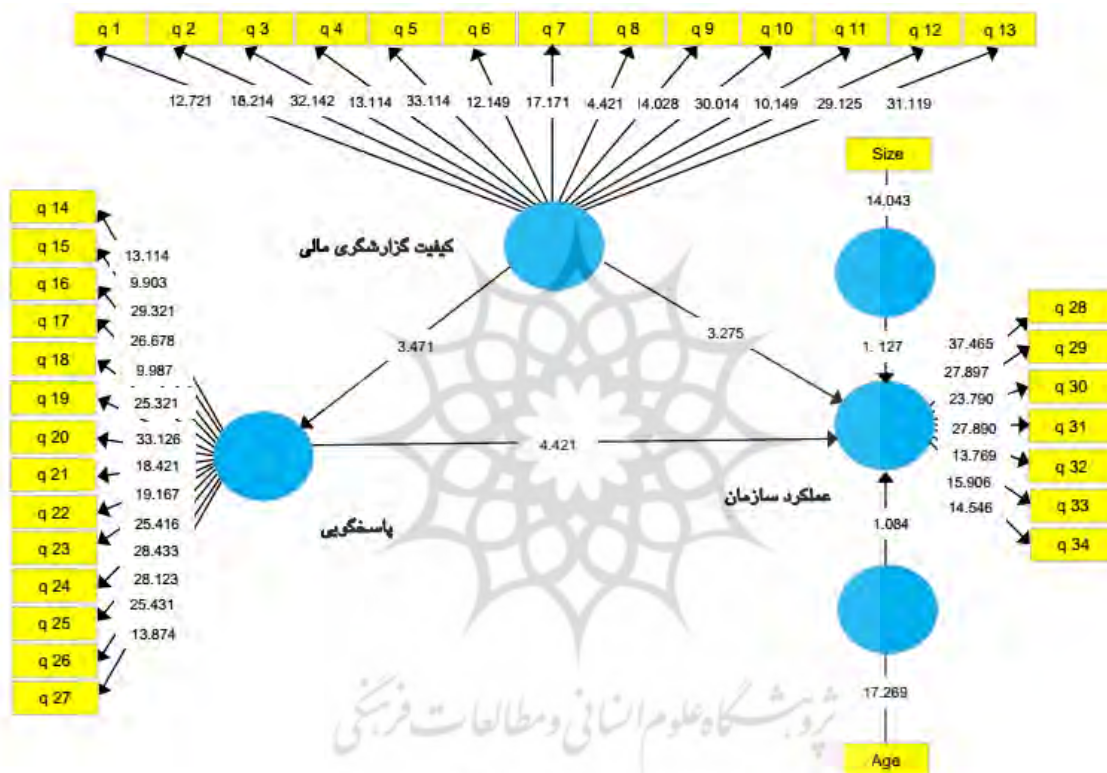
۳) مقدار منفی شاخص کجی بیانگر تمایل نمره‌های متغیرهای پژوهش به سمت مقادیر بالاتر از میانگین می‌باشد

مدل سازی معادلات ساختاری^۱

تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق در فرضیه‌های باقیمانده با استفاده از مدل سازی معادله ساختاری رویکرد واریانس محور انجام گردید در مرحله اول، مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی) از طریق تحلیل‌های روایی و پایایی و تحلیل عاملی تأییدی بررسی می‌شود و در مرحله دوم، مدل ساختاری (مدل درونی) با برآورد مسیر بین متغیرها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)

شکل (۱): مدل معادلات ساختاری تحقیق در حالت معناداری



با توجه به شکل بالا، تمامی ضرایب معناداری t از $1/96$ بیشتر هستند که این امر معنادار بودن تمامی سؤالات و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان $0/95$ تأیید می‌شود. همچنین شکل ۲ و جدول ۴ تا ۵ بارهای عاملی (λ) را برای هر یک از معرف‌ها (متغیرهای آشکار) نشان داده شده است. اگر بار عاملی کمتر $0/3$ باشد ضعیف است و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین $0/3$ تا $0/6$ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از $0/6$ باشد بسیار مطلوب است (کلین^۲، ۲۰۱۴). بنا بر نتایج به دست آمده مقدار بارهای عاملی متغیرهای آشکار از نقطه برش $0/3$ و مقدار آماره تی آن‌ها نیز از نقطه برش $1/96$ بزرگ‌تر بود ($P < 0/05$).

¹ Structural Equation Modeling

² Kline

جهت تأیید روایی ابزار اندازه‌گیری از سه نوع روایی، روایی محتوا (روایی محتوا از طریق نظرسنجی از خبرگان مورد تأیید قرار گرفت)، روایی همگرا^۱ (که با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده^۲ سنجیده می‌شود) و روایی واگرا^۳ (با استفاده از روش فورنل و لارکر سنجیده شده است) استفاده شده است. به منظور تعیین پایایی پرسشنامه نیز از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب استفاده شد.

جدول (۵): ضرایب پایایی و روایی مدل

متغیرها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۷۶۹	۰/۸۴۸	۰/۶۷۹
مسئولیت پاسخگویی	۰/۷۴۰	۰/۸۲۷	۰/۵۶۳
عملکرد سازمان	۰/۸۱۲	۰/۹۰۱	۰/۵۳۹

با توجه به مقادیر گزارش شده در جدول زیر نشان از تأیید پایایی و روایی همگرای متغیرهای تحقیق دارد. روایی واگرا میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده پذیرهای موجود در مدل را می‌سنجد که با شاخص HTMT مورد بررسی قرار گرفت.

جدول (۶): ماتریس جدول روایی واگرا به روش HTMT

متغیر	کیفیت گزارشگری مالی	پاسخگویی	عملکرد سازمان
کیفیت گزارشگری مالی	-		
مسئولیت پاسخگویی	۰/۶۰۹	-	
عملکرد سازمان	۰/۴۲۳	۰/۵۴۹	-

مطابق با ماتریس بالا، مقادیر شاخص HTMT تمامی سازه‌ها با همدیگر کمتر از ۰/۹ می‌باشد که این امر روایی واگرای مناسب و برازش خوب مدل اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.

مدل ساختاری (مدل درونی)

پس از تأیید قابلیت اعتماد مدل بیرونی، گام بعدی ارزیابی نتایج مدل ساختاری است که این امر شامل بررسی قابلیت‌های پیش‌بینی مدل و روابط بین سازه‌هاست که با استفاده از یک رویکرد نظام‌مند در قالب گام‌هایی بر اساس پیشنهاد هیر و همکاران^۴ (۲۰۲۱) انجام می‌گیرد. مقادیر ضریب تعیین مربوط به عملکرد و پاسخگویی به ترتیب برابر است با ۰/۲۷۳، ۰/۲۵۴ که اثر متوسط متغیرهای برون‌زا بر این متغیرها را نشان می‌دهد و نشان از برازش مناسب مدل ساختاری مدل است. مقادیر Q2 به دست آمده برای عملکرد ۰/۰۵۷ و برای پاسخگویی ۰/۰۸۸، است که نشان از کیفیت مناسب مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن دارد.

جدول (۷): شاخص‌های ارزیابی مدل ساختاری

متغیرها	ضریب تعیین	Q2
عملکرد	۰/۲۷۳	۰/۰۵۷
مسئولیت پاسخگویی	۰/۲۵۴	۰/۰۸۸

¹ Convergent Validity

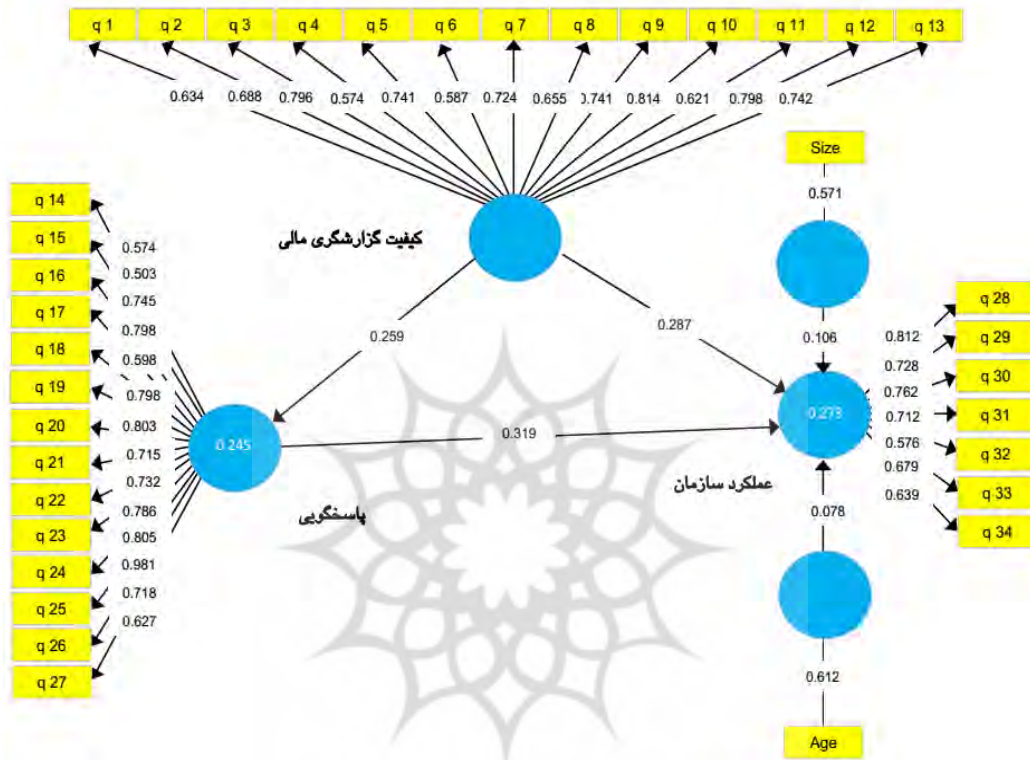
² Average Variance Extracted (AVE)

³ Divergent Validity

⁴ Hair et al

شاخص دیگری که مورد بررسی قرار گرفت، شاخصی بنام اندازه اثر f2 (اندازه اثر کوهن^۱) بود. این شاخص توان تبیین کنندگی مدل را مورد بررسی قرار می‌دهد. طبق نظر کوهن (۱۹۸۸) مقادیر در نظر گرفته شده ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب اندازه‌های اثر ضعیف، متوسط و قوی یک سازه برسازه‌ی دیگر است. نتایج بررسی شاخص f2 در جدول ۱۱ گزارش شده است. گام بعدی ارزیابی ضرایب مسیر و معناداری روابط بین متغیرها در مدل ساختاری است. نتایج مدل معادله ساختاری فرض‌های تدوین شده این پژوهش را حمایت کرد. شکل ۲ مدل معادله ساختاری تحقیق را در حالت استاندارد نشان می‌دهد و جدول شماره ۱۱ مجموع اثرات بین متغیرهای پنهان تحقیق را نشان می‌دهد.

شکل (۲): مدل معادلات ساختاری تحقیق در حالت استاندارد



جدول (۸): نتایج بررسی اثرات مستقیم بین متغیرهای تحقیق

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه	f2
کیفیت گزارشگری	عملکرد سازمان	۰/۲۷۸	۳/۲۷۵	۰/۰۰۱	تأیید	۰/۰۶۶
کیفیت گزارشگری	پاسخگویی	۰/۲۵۹	۳/۴۷۱	۰/۰۰۱	تأیید	۰/۰۷۲
مسئولیت پاسخگویی	عملکرد سازمان	۰/۳۱۹	۴/۴۲۱	۰/۰۰۱	تأیید	۰/۰۸۱

بررسی فرضیه‌های پژوهش

فرضیه ۱: بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد رابطه معنادار وجود دارد.

مطابق با جدول شماره ۸ و شکل‌های ۱ و ۲ می‌توان گفت که میزان اثر متغیر کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد برابر با ۰/۲۷۸ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۳/۲۷۵ می‌باشد و این مقدار بیشتر از ۱/۹۶ است. همچنین سطح معناداری به دست آمده برای این مسیر ۰/۰۰۱ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا فرضیه

¹ Effect Size Cohen

اول تحقیق تأیید می‌شود. به عبارتی کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد سازمان افزایش می‌یابد.

فرضیه (۲): بین کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت پاسخگویی رابطه معنادار وجود دارد. مطابق با جدول شماره ۸ و شکل‌های ۱ و ۲ می‌توان گفت که میزان اثر متغیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی برابر با ۰/۲۵۹ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۳/۴۷۱ می‌باشد و این مقدار بیشتر از ۱/۹۶ است. همچنین سطح معناداری به دست آمده برای این مسیر ۰/۰۰۱ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود. به عبارتی کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، پاسخگویی افزایش می‌یابد.

فرضیه ۳: بین مسئولیت پاسخگویی و عملکرد رابطه معنادار وجود دارد. مطابق با جدول شماره ۸ و شکل‌های ۱ و ۲ می‌توان گفت که میزان اثر متغیر پاسخگویی بر عملکرد برابر با ۰/۳۱۹ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۴/۴۲۱ می‌باشد و این مقدار بیشتر از ۱/۹۶ است. همچنین سطح معناداری به دست آمده برای این مسیر ۰/۰۰۱ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود. به عبارتی پاسخگویی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و با بهبود پاسخگویی، عملکرد سازمان افزایش می‌یابد.

فرضیه ۴: مسئولیت پاسخگویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند. همچنین با توجه به فرضیه چهارم برای آزمون تأثیر یک متغیر میانجی، یک آزمون پرکاربرد به نام آزمون سوبل نیز وجود دارد که برای معناداری تأثیر میانجی یک متغیر در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. در آزمون سوبل، یک مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید نمود:

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

که در آن:

a: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی.

b: مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته.

Sa: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر مستقل و میانجی.

Sb: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر میانجی و وابسته.

نتایج به دست آمده نشان داد که مقدار Z-Value برابر با ۲/۲۸۹ می‌باشد که با توجه به اینکه این مقدار بالاتر از ۱/۹۶ است لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت پاسخگویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری و عملکرد سازمان نقش میانجی‌گری دارد. همچنین نتایج نشان داد متغیرهای عمر سازمان و اندازه سازمان بر عملکرد تأثیر گذار نیستند.

خلاصه و نتیجه‌گیری

در راستای تبیین فرضیه اول مبنی بر تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد نتایج نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد تأثیر معنادار و مثبتی دارد در صورتیکه اطلاعات مربوط به وقایع اقتصادی گذشته، به صورت دقیق و فارغ از نظر موسسه یا زمان و بدون در نظر داشتن جنبه‌های مادی، به شیوه‌ای صادقانه و قابل اتکا در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد

و دارای قابلیت اتکا و استفاده باشند، منجر به افزایش اعتبار سازمان و دسترسی به اهداف و کارایی عملیاتی بیشتر می‌شود. این نتیجه هم‌راستا با یافته‌های ولادار و همکاران (۲۰۱۴)، کرول (۲۰۱۵)، کوبایاشی و همکاران (۲۰۱۶)، نیروانا و هالیه (۲۰۱۸)، آگونگ (۲۰۲۰) و تران و همکاران (۲۰۲۱) است.

نتیجه فرضیه دوم نشان داد کیفیت گزارشگری مالی بر مسئولیت پاسخگویی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. از این نتیجه می‌توان تفسیر کرد که گزارش مالی مناسب و ارائه اطلاعات به‌موقع و قابل‌اتکا برای عموم می‌تواند به سازمان‌های عمومی کمک کند تا پاسخگو باشند و عملیات خود را در راستای اهداف عموم انجام دهند و بتوانند با عمل به تعهدات خود در آینده در برابر ذینفعان پاسخگو باشند. این نتیجه هم‌راستا با نتایج ناکماچالیسن (۲۰۱۹) و تران و همکاران (۲۰۲۱)، یلفانی و همکاران (۱۳۹۶) و در تضاد با یافته‌های استکولینی (۲۰۰۴) است.

نتیجه فرضیه سوم نشان داد مسئولیت پاسخگویی بر عملکرد تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این نتیجه می‌توان تفسیر کرد که افزایش پاسخگویی سازمان به عموم مردم و استفاده‌کنندگان و پایبندی آن ارائه گزارش‌های قابل‌مقایسه با دیگر نهادها و عمل به موارد تصریح‌شده در بودجه، می‌تواند منجر به بهبود عملکرد سازمان در درازمدت و دست یافتن آن به اهداف خود می‌شود. چراکه افزایش شفافیت می‌تواند موجب اعتماد استفاده‌کنندگان و افزایش کارایی سازمان شود. این نتیجه مطابق با نتایج تحقیقات هان (۲۰۱۹)، نوسا موکتیاجی و همکاران (۲۰۲۰) و تران و همکاران (۲۰۲۱) و دوستی (۱۳۹۹) و بهمنی (۱۳۹۶) می‌باشد.

نتیجه فرضیه چهارم نشان داد مسئولیت پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش واسطه‌ای دارد، این نتیجه بیانگر آن است که کیفیت بیشتر گزارشگری مالی، اثربخشی پاسخگویی بخش عمومی را در مورد استفاده از منابع عمومی افزایش می‌دهد و اجرای پاسخگویی مناسب باعث افزایش اعتماد ذینفعان و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌های عمومی می‌شود. این یافته‌ها مطابق با نتایج بوستون (۲۰۱۶) و تران و همکاران (۲۰۲۱) است.

پیشنهاد‌های مبنی بر مبنای یافته‌های پژوهش

- با توجه به نتیجه فرضیه اول مبنی بر تأثیر مثبت و معنی‌دار کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد پیشنهاد می‌شود سازمان‌های آماری مورد مطالعه، اطلاعات خود را به شیوه‌ای قابل‌اتکا، قابل‌درک، به‌موقع و بدون اغراض منفعت طلبانه برای عموم منتشر نمایند؛ چراکه دستیابی و اعتماد به اطلاعات ارائه‌شده می‌تواند منجر به افزایش کارایی سازمان در بلندمدت و دستیابی به اهداف آن می‌شود.
- با توجه به نتیجه فرضیه دوم مبنی بر تأثیر مثبت و معنی‌دار کیفیت گزارشگری مالی بر مسئولیت پاسخگویی پیشنهاد می‌شود، سازمان‌های مورد مطالعه و همچنین دیگر سازمان‌ها، با توجه کارکنان و حسابداران خود در بخش‌های مربوطه و از طریق اختصاص مزایا و یا در نظر گرفتن تنبیهات در صورت لزوم، اطلاعات خود به‌خصوص در مورد بودجه تعیین شده را به شیوه‌های منظم، صادقانه و همگانی منتشر نمایند، چراکه موجب می‌شود، مسئولیت سازمان و پاسخگویی آن در برابر ذینفعان به‌عنوان یک قاعده تبدیل شود و نسل‌های آتی نیز از مزایای آن استفاده کنند.
- با توجه به نتیجه فرضیه سوم مبنی بر تأثیر مثبت و معنی‌دار مسئولیت پاسخگویی بر عملکرد پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها شفافیت و ارائه اطلاعات مربوط به اقدامات خود را به‌عنوان یک قاعده در دستور کار قرار دهند، چراکه در درازمدت می‌تواند منجر به بهبود عملکرد سازمان و اتکا به گزارش‌های آن از طرف استفاده‌کنندگان شود
- با توجه به نتیجه فرضیه چهارم مبنی بر نقش میانجی پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد پیشنهاد می‌شود، سازمان‌های مربوطه به‌طور هم‌زمان افشای اطلاعات قابل‌اتکا و صادقانه و همچنین پاسخگو بودن در

- برابر نحوه مصارف بودجه خود و چگونگی هزینه آن را موردتوجه قرار دهند؛ چراکه می‌تواند منجر به ارتقای کارایی سازمان و اعتماد به آن از طرف استفاده‌کنندگان شود.
- به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی سازمان‌های دولتی نیز پیشنهاد می‌شود شیوه گزارش دهی و همچنین پاسخگو بودن و مسئولیت‌پذیری سازمان‌ها را موردتوجه قرار دهند؛ چراکه می‌تواند بیانگر بهبود عملکرد سازمان‌ها در درازمدت و دستیابی به اهداف آن باشد.
 - به نهادهای ناظر به گزارش دهی سازمان‌های دولتی مانند مؤسسات حسابرسی، مراجع قانون‌گذار، نهادهای ناظر و ... نیز پیشنهاد می‌شود بر نحوه گزارش دهی و پاسخگویی سازمان‌ها نظارت داشته باشند و آن‌ها را ملزم به افشای اطلاعات خود در بازه‌های زمانی مشخص نمایند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

- پیشنهاد می‌شود نقش تبدیلگر سابقه و تحصیلات حسابداران بر رابطه میان کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی و عملکرد موردبررسی قرار گیرد
- پیشنهاد می‌شود نقش سیستم‌های اطلاعاتی بر رابطه میان پاسخگویی و عملکرد سازمانی مورد بررسی قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌شود در یک تحقیق داده بنیاد، مدل عوامل مؤثر بر پاسخگویی در سازمان‌های دولتی موردبررسی قرار گیرد

منابع

- ✓ محسنی نیا، سعید، باباجانی، جعفر، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴، صص ۱۹-۳۸.
- ✓ اصفهانی، صدیقه، رجبی فرجاد، حاجیه، علی نقی، فاطمه، (۱۳۹۸)، تأثیر فرهنگ نوآوری حمایت‌کننده و عملکرد نوآوری سازمان امنیت مجموعه‌های اطلاعاتی، مطالعات حفاظت و امنیت انتظامی، سال ۱۳، شماره ۴۹، صص ۱۰۴-۱۲۸.
- ✓ ناصری، احمد، کمالیان، امیررضا، فلاطون زاده، بهزاد، (۱۳۹۶)، ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی، مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان، دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۶، صص ۱۸۹-۲۱۶.
- ✓ کردستانی، غلامرضا، نصیری، محمود، (۱۳۸۸)، کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، نشریه حسابداری، سال ۲۵، شماره ۲۰۸ و ۲۰۹، صص ۵۸-۶۴.
- ✓ طرخورانی، علی، محمدی، موسی، عسگری، میثم، (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر قیمت‌گذاری اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال ۴، شماره ۳۸، صص ۶۹-۸۴.
- ✓ میر فلاح دموچالی، رضوانه، ابراهیم پور ازبری، مصطفی، مرادی، محمود، (۱۳۹۸)، تأثیر قابلیت‌های فناوری اطلاعات بر عملکرد شرکت: نقش میانجی‌گری قابلیت مدیریت فرایند کسب‌وکار و قابلیت یکپارچگی زنجیره تأمین، فصلنامه توسعه تکنولوژی صنعتی، شماره ۳۵، صص ۴۹-۶۲.

- ✓ بولو، قاسم، حساس یگانه، یحیی، رهنمای رودپشتی، فریدون، چهار محالی، شهرام، (۱۳۹۶)، الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹، شماره ۳۳، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- ✓ باباجانی، جعفر، (۱۳۷۸)، ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، مجله بیمه آسیا، شماره ۱۳، صص ۷۵-۷۷.
- ✓ عزلتی، فاطمه، نوری فرد، یداله، امام موردی، قدرت اله، (۱۴۰۰)، افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی و آثار آن‌ها (با تأکید بر انطباق تئوریهایی علامت‌دهی و مشروعیت)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱۰، شماره ۳۸، صص ۶۷-۸۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، سهرابی، حسینعلی، غواصی کناری، محمد، (۱۳۹۹)، ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت، پژوهش‌های مالی حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صص ۱-۲۰.
- ✓ دوستی، ناهید، (۱۳۹۹)، نقش حسابداری دولتی در توسعه‌سازمانی، ششمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری.
- ✓ رهنورد، فرج اله، جوکار، علی، طاهر پور، حبیب اله، رسولی، مهدی، (۱۳۹۸)، تدوین چارچوبی برای پاسخگویی اجتماعی سازمان‌های دولتی ایران، فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۷، شماره ۲، صص ۱۱۵-۱۳۴.
- ✓ محسنی نیا، سعید، باباجانی، جعفر، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴، صص ۱۹-۳۸.
- ✓ باقری، سید محمد، لطیفی، صدیقه، محسنی، شکوفه، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر بازار گرایبی بر عملکرد سازمانی در چارچوب مزیت رقابتی در شرکت‌های صنعتی کوچک و متوسط (مطالعه موردی: مجموعه‌ای از شهرک‌های صنعتی استان مازندران)، کاوش‌های مدیریت بازرگانی، سال ۱۰، شماره ۱۹، صص ۱۶۹-۱۸۷.
- ✓ داوری، علی، رضازاده، آرش، (۱۳۹۷)، مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.

- ✓ Adhikari, P., Mellempik, F., (2011). The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government. *J. Account. Emerg. Econ.* 1 (2), 123-143
- ✓ Agung, Mulyo (2020) The Effect of Financial Reporting Quality on Regional Governments' Performance Accountability, *International Conference on Economics, Business and Economic Education 2019 Volume (2020).*
- ✓ Boston, J., (2016). Basic NPM ideas and their development, *The Ashgate research companion to new public management.* Routledge, 33-48. Christensen, T., Lægheid, P., 2014. Performance and accountability—A theoretical discussion and an empirical assessment. *Publ. Organiz. Rev.* 15 (2), 207- 225.
- ✓ Christensen, T., Lægheid, P., (2014). Performance and accountability—A theoretical discussion and an empirical assessment. *Publ. Organiz. Rev.* 15 (2), 207- 225.
- ✓ Cohen, S., Karatzimas, S., (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Res.* 25 (1), 95-113.
- ✓ Gaio, C., and C. Raposo (2011). "Earnings Quality and Firm Valuation: International Evidence", *Accounting and Finance*, Vol. 51, 467-499
- ✓ Gaynor LI, Kelton AN Mercer MO, Yohn TE(2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 35: 1-22

- ✓ Garcia-Lacalle, J.; Torres, L. Financial Reporting Quality and Online Disclosure Practices in Spanish Governmental Agencies. *Sustainability* (2021), 13, 2437. <https://doi.org/10.3390/su13052437>.
- ✓ Tran, Yen Thi., Nguyen Phong Nguyen a, Trang Cam Hoang (2020) The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam, *J. Account. Public Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
- ✓ Han, Y., H., S (2019) The Impact of Accountability on Organizational Performance in the U.S. Federal Government: The Moderating Role of Autonomy, *Review of Public Personnel Administration* 39(1):3-23
- ✓ Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2021). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage publications.
- ✓ Kroll, A., (2015). Explaining the use of performance information by public managers: A planned-behavior approach. *Am. Rev. Publ. Admin.* 45 (2), 201–215.
- ✓ Kobayashi, M., Yamamoto, K., Ishikawa, K., (2016). The usefulness of accrual information in Non-mandatory Environments: The case of Japanese local government. *Aust. Account. Rev.* 26 (2), 153–161.
- ✓ Krambia-Kapardis, M., Clark, C., Zopiatis, A., (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *J. Account. Emerg. Econ.* 6 (3), 232–253.
- ✓ Martin, J., Spano, A., (2015). From performance management to strategic local government leadership: lessons from different cultural settings. *Publ. Money Manage.* 35 (4), 303–310
- ✓ Mbelwa, L., Adhikari, P., Shahadat, K., (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *J. Account. Emerg. Econ.* 9 (3), 335–365.
- ✓ Mizrahi, S., Minchuk, Y., (2019). Accountability and performance management: Citizens' willingness to monitor public officials. *Publ. Manage. Rev.* 21 (3), 334–353
- ✓ Nirwana, H., (2018). Determinant factor of the quality of financial statements and performance of the government by adding contextual factors: Personal factor, system/administrative factor. *Asian J. Account. Res.* 3 (1), 28–40.
- ✓ Suykens, B., Meyfrootd, K., Desmidt, S (2021) Does performance-based accountability impact how non-profit directors perceive organizational performance? Insights from rational planning, <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.1900349>
- ✓ Thoms, P., Dose, J.J., Scott, K.S., (2002). Relationships between accountability, job satisfaction, and trust. *Hum. Resour. Develop. Quart.* 13 (3), 307–323.
- ✓ Veladar, B., Bašić, M., Kapic, J., (2014). Performance measurement in public sector of transition countries. *Busin. Syst. Res.* 5 (2), 72–83.
- ✓ Verbeeten, F.H., Speklé, R.F., (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on new public management. *Organiz. Stud.* 36 (7), 953–978.