

## Effects of Leadership and Accounting Capacity on Accountability through the Quality of Financial Reporting<sup>1</sup>

Mohammad Hosein Fatheh<sup>2</sup>, Rooh Allah Karami<sup>3</sup>

Received: 2022/06/19

Accepted: 2023/01/03

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** One of the main ways to prove the improvement of the performance of the public sector is through financial statements and increasing the quality of financial reporting, which should lead to the improvement of accountability. Using institutional and contingency theory, this article examines the effect of leadership and accounting capacity on the quality of financial reporting and accountability, as well as the impact of financial reporting quality on accountability in the welfare organization.

**Method:** In terms of purpose, this research is applied and is placed in the category of descriptive-survey researches. The statistical population of the study includes 175 managers and employees of welfare organization finance in Bushehr, Ilam, Fars, Hormozgan, Kohgiluyeh and Boyer-Ahmad provinces. To test the five research hypotheses, 122 questionnaires with a five-level Likert scale were completed and the structural equation modeling method of confirmatory factor analysis with partial least squares approach and correlation coefficient and Smart PLS software was used.

**Findings:** Findings show that accounting capacity has no effect on financial reporting quality and accountability, leadership has a positive effect on financial reporting quality and accountability and the quality of financial reporting will lead to increased accountability.

**Conclusion:** The results of this study prove the importance of leadership in organizational accounting reforms. It also shows that financial reporting quality provides an accurate assessment of the accountability of public sector organizations.

**Enhancing knowledge:** Studies show that the present study does not have a similar sample in Iran in terms of the subject, goal, and method of measuring the leadership and accounting capacity variables. The results of this research reveal a new insight regarding the importance of leadership and the impact of the quality of financial reporting on accountability in public sector organizations.

**Keywords:** Leadership, Accounting Capacity, Accountability, Financial Reporting Quality, Public Sector.

**JEL Classification:** M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.40407.1702

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (Mh\_fatheh@pnu.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (rkarami60.k@gmail.com).



## تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی از طریق کیفیت گزارشگری مالی<sup>۱</sup>

محمدحسین فتحه<sup>۲</sup>، روح الله کرمی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۳

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** یکی از راه‌های اصلی اثبات بهبود عملکرد بخش عمومی از طریق صورت‌های مالی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد که باید منجر به ارتقاء پاسخگویی گردد. این مقاله با استفاده از نظریه نهادی و اقتضایی، به بررسی تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی و همچنین تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی در سازمان بهزیستی می‌پردازد.

**روش:** این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و در طبقه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری شامل ۱۷۵ نفر از مدیران و کارکنان امور مالی بهزیستی استان‌های بوشهر، ایلام، فارس، هرمزگان و کهگیلویه و بویراحمد می‌باشد. برای آزمون پنج فرضیه پژوهش، ۱۲۲ پرسشنامه با مقیاس لیکرت پنج‌سطحی تکمیل و از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری از نوع تحلیل عاملی تاییدی با رویکرد حداقل مربعات جزئی و ضریب همبستگی و نرم افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تأثیری ندارد، رهبری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تأثیر مثبت می‌گذارد و کیفیت گزارشگری مالی منجر به افزایش پاسخگویی خواهد شد.

**نتیجه‌گیری:** نتایج این پژوهش، اثبات‌کننده اهمیت رهبری در اصلاحات حسابداری سازمان است. همچنین نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی، زمینه ارزیابی دقیق پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی را فراهم می‌کند.

**دانش‌افزایی:** بررسی‌های انجام‌شده نشان می‌دهد پژوهش حاضر از لحاظ موضوع، هدف و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای رهبری و ظرفیت حسابداری، نمونه مشابهی در ایران ندارد. نتایج این پژوهش، بینش جدیدی را در خصوص اهمیت رهبری و تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی، آشکار می‌سازد.

**واژه‌های کلیدی:** رهبری، ظرفیت حسابداری، پاسخگویی، کیفیت گزارشگری مالی، بخش عمومی.

طبقه بندی موضوعی: M41

10.22051/JAASCI.2023.40407.1702 : DOI ۱

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (Mh\_fathey@pnu.ac.ir)

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (rkarami60.k@gmail.com)

## مقدمه

سازمان‌های بخش عمومی نقش اساسی در هر اقتصادی ایفا می‌کنند، اما اغلب دارای رفتاری یکنواخت، فاقد نبوغ و ابتکار بوده به طوری که از لحاظ عملیاتی، ناکارآمد هستند (آنتوی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸: ۲۵۵). به همین دلیل، درخواست‌هایی برای معرفی شیوه‌های جدید جهت بهبود عملکرد بخش عمومی از لحاظ ارائه خدمات، وجود دارد (نوها نورالدین و آپوهامی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶: ۶۹). در دهه‌های اخیر، اصلاحات اداری در کشورهای جهان، تحت چارچوب جدید مدیریت عمومی<sup>۳</sup> برای بهبود عملکرد بخش عمومی اجرا شده است (روسی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹: ۲۳۶). این چارچوب، نهادهای عمومی را تشویق می‌کند تا از منابع به طور موثر و کارآمد استفاده کنند و روش عمل بخش خصوصی را جایگزین مدل دولتی بوروکراتیک سنتی نمایند (هود<sup>۵</sup>، ۱۹۹۱: ۵). علاوه بر این، فشارهای ناشی از جهانی شدن بازار و تجارت آزاد جهانی باعث شده تا کشورها از بهترین شیوه‌های حسابداری به عنوان مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۶</sup> و مبنای حسابداری تعهدی استفاده کنند (سلامی و گفسی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹: ۱۲۱). به دنبال این روند، نظام حسابداری تعهدی در ایران نیز از ابتدای سال ۱۳۹۴ با هدف ایجاد انضباط مالی، بهبود پاسخگویی و ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، آغاز به کار کرد. طبق بند (د) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۳۹۴، وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی، اولین گام در اصلاح حسابداری بخش عمومی کشور محسوب شده که موجب بهبود نظارت و ارزیابی عملکرد خواهد شد. سازمان بهزیستی نیز به عنوان یک ارگان دولتی در راستای اجرای این قانون، از سال ۱۳۹۴ صورت‌های مالی خود را بر مبنای حسابداری تعهدی ارائه می‌نماید.

1. Antwi et al.

2. Nuhu Nuraddeen and Appuhami

3. New Public Management (NPM)

4. Rossi et al.

5. Hood

6. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

7. Sellami and Gafsi

بسیاری از کشورهای آسیایی به دنبال ارتقاء پاسخگویی به عنوان بخشی از اصلاحات بخش عمومی هستند. با این حال، وضعیت آن‌ها هنوز در مقایسه با کشورهای توسعه یافته ضعیف است، زیرا اکثر کشورهای در حال توسعه آسیایی هنوز با ضعف‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی دست و پنجه نرم می‌کنند (کیم<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹: ۹۰). در راستای حمایت از الزامات پاسخگویی مدیریت منابع عمومی، گزارشگری مالی به عنوان ابزار شفافیت برای دولت عمل می‌کند (استکولینی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴: ۳۳۰). سیستم اجرایی گزارشگری مالی، یکی از عناصر بالقوه مهم در چارچوب نهادی یک کشور است. هدف اجرای گزارشگری مالی، حمایت از سرمایه‌گذاران و ارتقای اعتماد بازار با حصول اطمینان از مطابقت صورت‌های مالی با مقررات گزارشگری مالی قابل اجرا از جمله استانداردهای حسابداری است (آنینا فلورو و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰: ۱۶۷). علاوه بر این، گزارشگری مالی به عنوان خروجی سیستم‌های حسابداری بوده و نقش انتقال‌دهنده اطلاعات به گروه‌های ذینفع جهت تصمیم‌گیری مالی مفید را دارد (ایوانی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲: ۸۴۷۶). در همین راستا سازمان‌های بخش عمومی (اقتصادهای نوظهور) در پاسخ به فشارهای سازمان‌های بین‌المللی، به طور فزاینده‌ای از ابزارهای حسابداری برای تصمیم‌گیری، کنترل و ارزیابی پاسخگویی استفاده می‌کنند (ون هلدن و اودا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶: ۱).

در حال حاضر، بسیاری از کشورهای جهان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و مبنای حسابداری تعهدی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌کنند (سلامی و گفسی، ۲۰۱۹: ۱۲۱). مطالعات اخیر نشان می‌دهد که رهبری سازمان و ظرفیت حسابداری از جمله موانع استفاده از حسابداری تعهدی در کشورهای در حال توسعه می‌باشند (امبلوا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹: ۳۳۸؛ ناکماهاچالاسینت و نارکتابتی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹: ۱۴۰). با توجه به مطالب بیان‌شده، این مطالعه با سه هدف در سازمان بهزیستی انجام شده است. اول، بررسی تأثیر رهبری سازمان و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی پس از اجرای حسابداری تعهدی؛ دوم، ارزیابی تأثیر رهبری سازمان و ظرفیت

- 
1. Kim
  2. Steccolini
  3. Annita Florou et al.
  4. Eivani et al.
  5. Van Helden and Ouda
  6. Mbelwa et al.
  7. Nakmahachalasint and Narktabtee

حسابداری بر پاسخگویی؛ و سوم، بررسی تأثیر مستقیم کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی. در نهایت سوال‌های پژوهش به صورت زیر طرح گردید:

۱. آیا ظرفیت حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد؟

۲. آیا رهبری سازمان، منجر به ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی می‌شود؟

۳. آیا رهبری سازمان بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد؟

۴. آیا ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد؟

۵. آیا کیفیت گزارشگری مالی، منجر به افزایش پاسخگویی خواهد شد؟

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

**رهبری سازمان:** رهبری یک مفهوم گسترده و فراگیر است که دارای مجموعه‌ای از تعاریف علمی می‌باشد (کروسبی و برایسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸: ۱۲۶۷). به طور مشخص رهبر سازمان در رهبری پیروی از قوانین، حسابداران را تشویق می‌کند تا از اصول و سیستم‌های حسابداری تابع مقررات جاری و در جهت ایجاد صورت‌های مالی با کیفیت، پیروی کنند (تران و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱: ۴۸۷). در رهبری پاسخگویی، رهبران تمایل دارند تا کارکنان را تشویق کنند که تصمیمات و اقدامات خود را برای ذینفعان توضیح دهند (تامرز و نایز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶: ۴۳۵). با این حال، برای توجیه و توضیح اقدامات سازمان برای ذینفعان، رهبران باید حسابداران را تشویق به ارائه صورت‌های مالی با کیفیت بالا نمایند (تران و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۸۷).

**ظرفیت حسابداری:** ظرفیت حسابداری به توانایی حسابداران در انجام کارها یا وظایف بر اساس دانش و مهارت اشاره دارد و با دیدگاه و نگرش کاری موردنیاز هر شغل، پشتیبانی و تقویت می‌شود (پالمر و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴: ۸۹۰). ظرفیت حسابداری می‌تواند یکی از مهم‌ترین عوامل موثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری باشد (خو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳: ۴۶۲).

1. Crosby and Bryson
2. Tran et al.
3. Tummers and Knies
4. Palmer et al.
5. Xu et al.

**پاسخگویی:** پاسخگویی به عنوان فرآیند حسابرسی الزامات، تعهدات مالی و خروجی‌های ملموس مورد درخواست استفاده‌کنندگان است. این امر نه تنها در جهت بهبود عملکرد مالی سازمان‌هاست بلکه افزایش منافع سازمان را نیز در نظر دارد (کلارک<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲: ۱۹۳). پاسخگویی عمومی از نشانه‌های اداره مدرن و دموکراتیک کشور می‌باشد. اگر افراد دارای قدرت در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌های خود به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری در حد شعار باقی خواهد ماند، بنابراین پاسخگویی عمومی به عنوان یک اصل، مکمل مدیریت دولتی در یک حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بوونس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰: ۹۴۹).

**کیفیت گزارشگری مالی:** کیفیت گزارشگری مالی به عنوان شکل خاصی از کیفیت اطلاعات در نظر گرفته می‌شود (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۳: ۲). هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup>، مجموعه‌ای از استانداردهای بین‌المللی حسابداری عمومی را برای راهنمایی دولت‌ها و سایر سازمان‌های بخش عمومی در سراسر جهان برای تهیه صورت‌های مالی و در جهت اطمینان از ویژگی‌های کیفی مانند مربوط بودن، قابلیت اطمینان، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابلیت مقایسه و قابلیت تایید صادر کرده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۳: ۲۷). علاوه بر این، فدراسیون بین‌المللی حسابداران، گزارشگری مالی تضمین‌کننده کیفیت را به عنوان ابزاری برای افزایش پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی به کار گرفته است (برگر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸: ۱۴).

در مورد سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، نظریه اقتضایی<sup>۵</sup> بر این فرض استوار است که هیچ سیستم بین‌المللی حسابداری مناسبی وجود ندارد که در همه شرایط و به طور یکسان برای همه سازمان‌ها قابل اجرا باشد (لودر<sup>۶</sup>، ۱۹۹۲: ۹۹). سازمان‌ها باید شیوه‌های جدید حسابداری را به کار گیرند که بین قوانین حسابداری و عوامل زمینه‌ای سازمان، همسویی بهتری داشته باشند (وودز<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹: ۷۰). در حال حاضر کیفیت اطلاعات

1. Clark  
2. Bovens  
3. IPSASB of the International Federation of Accountants (IFAC)  
4. Berger  
5. Contingency Theory

(یک تئوری سازمانی است که ادعا می‌کند بهترین روش برای مدیریت، رهبری یا تصمیم‌گیری سازمانی یا شرکت وجود ندارد)

6. Luder  
7. Woods

حسابداری در زمینه اصلاحات حسابداری بخش عمومی تحت تأثیر بسیاری از عوامل سازمانی (از جمله ظرفیت حسابداری) قرار دارد (خو و همکاران، ۲۰۰۳: ۴۶۲). حسابداران برای انجام موفقیت آمیز کار خود، به شایستگی های خاصی (مانند دانش، مهارت ها و نگرش های مثبت) نیاز دارند که به آن ها امکان می دهد گزارش های حسابداری تضمینی با کیفیت بالا که پاسخگویی واحد را در برابر ذینفعان بهبود بخشد ارائه دهند (عز می و محمد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴: ۱۰۷). علاوه بر این، نظریه نهادی<sup>۲</sup> توسعه یافته، روشن می کند که چگونه سازمان به فشارهای محیطی نهادی که در آن وجود دارد واکنش نشان می دهد (دی ماجیو و پاول<sup>۳</sup>، ۱۹۸۳: ۱۴۸). به طور خاص، فشار قهری برای بخش دولتی اجتناب ناپذیر است (سولو گمبری و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸: ۴۸۸). این فشارهای قهری عمدتاً ناشی از موسسات بین المللی است که صورت های مالی با کیفیت بالا را به عنوان تضمینی برای حمایت مالی خود درخواست می کنند (سلامی و گفسی، ۲۰۱۹: ۱۲۳). همچنین این فشارها توسط ذینفعانی همانند شهروندان، دستگاه های نظارتی و به طور کلی جامعه هدف به سازمان وارد می شود. از آن جا که منابع بخش عمومی عمدتاً از بودجه دولتی تأمین می شود، نیاز به ارائه صورت های مالی با کیفیت به گونه ای که اطلاعات لازم جهت ارزیابی پاسخگویی را فراهم کند، ضروری تر است (سولو گمبری و همکاران، ۲۰۱۸: ۴۹۱). بنابراین پاسخگویی یک ضرورت اجباری برای سازمان های بخش عمومی است که این امر از طریق صورت های مالی انجام می شود (مک و رایان<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶: ۵۹۴). یکی از منابع سازمان بهزیستی برای حمایت از جامعه هدف تحت پوشش خود، استفاده از مشارکت های مردمی و حمایت خیرین می باشد که مهم ترین عامل در جلب این کمک ها اعتمادسازی است. این اعتماد در سایه افزایش پاسخگویی و ارائه گزارش های مختلف در قالب صورت های مالی حاصل می شود.

### تأثیر ظرفیت حسابداری و رهبری سازمان بر کیفیت گزارشگری مالی

برای ایجاد اطلاعات مالی مفید، گزارش های مالی می بایست توسط کارکنان با مهارت های لازم در زمینه مدیریت مالی و حسابداری تهیه شود. دانش تخصصی حسابداری برای اطمینان از کیفیت

1. Azmi and Mohamed

2. Institutional Theory

(تئوری نهادی نوین بیان می دارد که سازمان ها بر اساس پذیرش فشارهای نهادی به طور اجتماعی مشروعیت، منابع و بقا کسب می کنند)

3. DiMaggio and Powell

4. Sulu-Gambari et al.

5. Mack and Ryan

اولیه صورت‌های مالی ضروری است. علاوه بر این، دانش مسائل بین‌المللی (مانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری عمومی و سایر مقررات قانونی) برای حسابداران بسیار مهم است (محمد و لاشین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۵). با توسعه علم و فناوری، انقلاب صنعتی چهارم در مسیر پیشرفت خود، حرفه حسابداری را نیز تحت تأثیر زیادی قرار داد. در این زمینه، حسابداران جهت ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت بالا و ویژگی‌های پیشرفته و همچنین تسریع در پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری به موقع و قابل فهم برای استفاده‌کنندگان، به دانش و مهارت‌های مناسب فناوری اطلاعات نیاز دارند (پالمر و همکاران، ۲۰۰۴: ۸۹۱). علاوه بر این، با توجه به نظریه اقتضایی، فرایند اعمال یک سیستم حسابداری جدید، تحت تأثیر تعدادی از عوامل سازمانی است (خو و همکاران، ۲۰۰۳: ۴۶۲؛ لودر، ۱۹۹۲: ۱۰۱). ظرفیت حسابداری، یکی از این عوامل مهم در سازمان است که برای اجرای موفقیت‌آمیز نوآوری در جهت بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، می‌بایست تقویت گردد (آنسی‌پسینا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸: ۳۲۳). با توجه به مطالعات و مبانی نظری، فرضیه اول به صورت زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه اول:** ظرفیت حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.

منابع لازم برای انجام فعالیت‌های سازمان‌های بخش عمومی، عمدتاً توسط دولت تامین می‌شود، بنابراین باید از شفافیت گزارش‌های مالی آن‌ها اطمینان حاصل کنند. همچنین این سازمان‌ها باید کیفیت صورت‌های مالی خود را مطابق آنچه تعیین شده است، تضمین نمایند (تران و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۸۷). بر اساس نظریه نهادی دی‌ماجیو و پاول (۱۹۸۳: ۱۴۹)، رهبران سازمان‌های بخش عمومی در هنگام هدایت کارکنان برای انجام وظایف محوله از سوی دولت، تحت فشار مجبور می‌شوند از طریق رعایت قانون و پاسخگویی، رهبری خود را نشان دهند (نوها نورالدین و آپوهامی، ۲۰۱۶: ۷۰؛ تامرز و نایز، ۲۰۱۶: ۴۳۷). بنابراین عملکرد کارکنان در یک سازمان تا حد زیادی تحت تأثیر رهبری سازمان است (جیوتی و دیو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵: ۸۰؛ فرناندز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸: ۱۷۸) و از آن‌جا که کیفیت صورت‌های مالی نشان‌دهنده نتایج کار حسابداران است، بنابراین در نهایت تحت تأثیر رهبری

1. Mohamed and Lashine

2. Anessi\_Pessina et al.

3. Jyoti and Dev

4. Fernandez



در سازمان می‌باشد (تران و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۸۸). علاوه بر این، رهبران نقش مهمی در فرآیند اصلاح حسابداری که در سازمان انجام می‌شود، ایفا می‌کنند (ون در ووت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶: ۸۴۴). بر همین اساس، این مطالعه فرضیه زیر را پیشنهاد می‌کند:

**فرضیه دوم:** رهبری سازمان، منجر به ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

### تأثیر رهبری سازمان و ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی

از نظریه‌های نهادی می‌توان برای توضیح چرایی ضرورت پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی به ذینفعان استفاده کرد (لیندکوئیست و هاس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷: ۶۳۰). رهبران اجبارا باید مسئولیت اقدامات خود را بر عهده بگیرند تا ثابت کنند که بر اساس مسئولیت‌های محوله، عمل کرده‌اند (کورتنباخ و روبرتز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴: ۲۲۰؛ جنسن و مک‌کلینگ<sup>۴</sup>، ۱۹۷۶: ۳۱۰). دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه برای افزایش پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی، مقررات بیشتری را در خصوص کنترل و نظارت بر فعالیت‌ها اعمال می‌کنند. رعایت قوانین و مقررات دولتی، یک الزام کلیدی برای اداره بخش عمومی است، زیرا اجرای قانون یک ضرورت برای سازمان‌های بخش عمومی می‌باشد (تران و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۸۸). بنابراین، رهبران سازمان‌های عمومی هنگام هدایت کارکنان برای انجام وظایف محوله تعیین شده از سوی دولت، باید مهارت‌های رهبری خود را در رعایت قانون و پاسخگویی نشان دهند (کروسبی و برایسون، ۲۰۱۸: ۱۲۶۸؛ تامرز و نایز، ۲۰۱۶: ۴۳۷). نتایج تحقیقات علم و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۸: ۹۵۷) نشان داد که رهبران سازمان، تأثیر مثبتی بر پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی در مالزی دارند. به عقیده توماس<sup>۶</sup> (۲۰۱۸: ۶۴۱) رهبری بر پاسخگویی تأثیر می‌گذارد. به‌ویژه، رهبری پیروی از قوانین و رهبری پاسخگویی تأثیر مثبتی بر پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی دارند. بر این اساس، این مطالعه فرضیه زیر را حدس می‌زند:

**فرضیه سوم:** رهبری سازمان بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد.

- 
1. Van der Voet et al.
  2. Lindquist and Huse
  3. Kurtenbach and Roberts
  4. Jensen and Meckling
  5. Alam et al.
  6. Thomas

بر اساس نظریه اقتضایی (لودر، ۱۹۹۲: ۱۰۱)، موفقیت کاربرد روش‌های جدید حسابداری، به‌ویژه استفاده از سیستم حسابداری تعهدی، به سازگاری آن با ویژگی‌های محیطی سازمان بستگی دارد. حسابداران به عنوان بخش مهمی از منابع انسانی در نظر گرفته می‌شوند، زیرا به طور مستقیم در اجرای مقررات قانونی در انجام کار حسابداری و ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان نقش دارند. بنابراین، پاسخگویی در سازمان قطعاً به عناصر آن از جمله ظرفیت حسابداران بستگی دارد (احیارالدین و اکبر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶: ۲). علاوه بر این، بر اساس نظریه نهادی (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳: ۱۵۱)، حسابداران موظفند مستقیماً توضیح دهند و مسائل مربوط به کار خود را بر عهده داشته باشند. این تعهدات شامل پاسخگویی حسابداران در مورد نحوه ارائه اطلاعات مالی واقعی و عادلانه و ارائه توضیحات منطقی به ذینفعان خارج از سازمان در مورد نحوه ثبت و ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی است. بنابراین، حسابداران باید از ظرفیت عالی برای انجام موفقیت‌آمیز کار خود و تعهدات پاسخگویی برخوردار باشند (هوک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱: ۳۰۶). علاوه بر این، مهارت‌های کاری حسابداران در زمینه ارتباطات و حل مشکلات نیز برای توضیح مسائل مربوط به حسابداری مفید است (محمد و لاشین، ۲۰۰۳: ۵). سرانجام، ارزش‌های اخلاقی حسابداری، مانند اعتماد به نفس، صداقت و عینی بودن برای پشتیبانی از حسابداران در انجام حرفه بسیار مهم است (پالمر و همکاران، ۲۰۰۴: ۸۹۱). بر این اساس، این مطالعه فرضیه زیر را ارائه می‌کند:

**فرضیه چهارم:** ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد.

### تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی

طبق نظریه نهادی (اسکات و مایر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴: ۸۹)، تحت فشارهای ایجادشده توسط موسسات مالی بین‌المللی، کشورها باید از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی و همچنین بهبود شفافیت مالی در سازمان‌های بخش عمومی استفاده کنند (هایندمن و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸: ۱۳۷۵). این الزام تضمینی برای حمایت‌های مالی کافی دولت از سازمان‌های

1. Ahyaruddin and Akbar  
2. Hoque  
3. Scott and Meyer  
4. Hyndman et al.

بخش عمومی است (تران و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۸۹). هدف گزارشگری مالی، کمک به سهامداران و سایر ذینفعان است تا با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین افراد درون و برون سازمانی، تصمیمات سودمندی را اتخاذ کنند (حسینی و خوئینی، ۱۳۹۶: ۳۳). منابع سازمان‌های بخش عمومی در وهله اول توسط دولت تأمین می‌شود. در مراحل بعد این منابع توسط مردم فراهم می‌گردد (مانند مشارکت خیرین در سازمان بهزیستی) که در هر دو حالت پاسخگویی برای این سازمان‌ها ضروری است و از طریق گزارشگری مالی برآورده می‌شود (سولوگمیری و همکاران، ۲۰۱۸: ۴۹۱). بر این اساس، اثربخشی پاسخگویی یک سازمان از طریق کیفیت گزارشگری مالی بیان می‌شود (پاتون<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲: ۱۶۸). افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه خود بوده است (کیانی و آقایی، ۱۳۹۵: ۱۴۴). دولت قصد دارد کیفیت صورت‌های مالی خود را برای افزایش پاسخگویی عمومی بهبود بخشد (استکولینی، ۲۰۰۴: ۳۳۲) که از جمله راهکارهای آن، پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی است. سازمان‌های بخش عمومی اطلاعات مالی را جمع‌آوری و افشا کرده تا ضمن اطمینان‌بخشی از کیفیت آن‌ها، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بتوانند پاسخگویی آن‌ها را به طور دقیق ارزیابی کنند (وایز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰: ۸۴). بنابراین، هرچه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد، ارزیابی پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی برای استفاده‌کنندگان موثرتر خواهد بود (آفیا و ازواری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵: ۸۱۳). به طور خلاصه، کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یک عامل اساسی تعیین‌کننده اثربخشی پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی، در نظر گرفته می‌شود (مک و رایان، ۲۰۰۶: ۵۹۵). بر اساس استدلال‌های فوق، این مطالعه فرضیه زیر را ارائه می‌کند:

**فرضیه پنجم:** کیفیت گزارشگری مالی، منجر به افزایش پاسخگویی خواهد شد.

در ادامه برخی از شواهد تجربی در ارتباط با موضوع پژوهش بیان شده است. شایان ذکر است که ارتباط بین متغیرهای رهبری، ظرفیت حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تاکنون در ایران مورد مطالعه قرار نگرفته که این موضوع از نوآوری‌های پژوهش می‌باشد.

---

1. Patton  
2. Wise  
3. Afiah and Azwari

امینی مهر و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود ولی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. موسوی شیر و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداختند. نتایج نشان داد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بر مبنای حسابداری تعهدی و گزارش‌های مالی بر مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، تفاوت معناداری وجود دارد. تران و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی تأثیرات رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی در ویتنام پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت می‌گذارد و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبتی بر پاسخگویی دارد. یافته‌های تحقیق بارتون<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) حاکی از این است که حسابداری تعهدی باعث مدیریت کارایی منابع می‌شود. وی تأکید می‌کند دولت‌ها برای اعمال سیاست‌های مالی کوتاه‌مدت و مدیریت وجوه نقد به اطلاعات جریان‌های نقدی (مبنای نقدی) و برای مدیریت بهینه منابع به اطلاعات حسابداری تعهدی نیازمند هستند. مک‌فی<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) بیان می‌دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود.

## روش‌شناسی

### جامعه و نمونه

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و در طبقه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری شامل ۱۷۵ نفر از مدیران و کارکنان امور مالی بهزیستی استان‌های بوشهر، ایلام، فارس،

1. Barton  
2. Mcphee

هرمزگان و کهگیلویه و بویراحمد می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد و تعداد نمونه بر اساس سطح خطای ۵ درصد، ۱۲۰ نفر تعیین گردید. جهت گردآوری داده‌ها، اقدام به توزیع پرسشنامه از طریق شبکه‌های الکترونیکی گردید که از مجموع ۱۷۵ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۱۲۲ پرسشنامه تکمیل و برای انجام آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت.

N: حجم جامعه

p: آماره p: درصد توزیع صفت در جامعه

q: آماره q: درصد افراد فاقد صفت در جامعه

d: مقدار d: تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در

جامعه فرمول کوکران

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[ \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]}$$

### روش پژوهش و گردآوری داده‌ها

مدل تحقیق شامل چهار مفهوم اصلی با ۴۸ متغیر و در پرسشنامه پیمایشی با مقیاس لیکرت پنج سطحی گنجانده شد که از خیلی کم تا خیلی زیاد ارزش گذاری شده است. مقیاس ظرفیت حسابداری بر اساس تحقیقات پالمر و همکاران (۲۰۰۴) و محمد و لاشین (۲۰۰۳) با ۱۲ متغیر اقتباس شد. مقیاس رهبری، دارای ۱۰ مورد که شامل دو بعد است: رهبری پیروی از قوانین و رهبری پاسخگویی که از تامرز و نایز (۲۰۱۶) اتخاذ شد. کیفیت گزارشگری مالی به ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی اشاره دارد که اطلاعات را برای کاربران، مفید می‌سازد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۳: ۲۸). به طور کلی، کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان به دو مولفه اصلی ویژگی‌های کیفی اساسی (شامل مربوط بودن، قابلیت اطمینان و قابلیت تایید) و ویژگی‌های کیفی افزاینده (از جمله قابل فهم بودن، به موقع بودن و قابلیت مقایسه)

تقسيم كرد (كوهن و كاراتزيماس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷: ۹۹). اين پژوهش، از مقياس كيفيت گزارشگري مالي بر اساس هيات استانداردهاي بين المللي حسابداري بخش عمومي (۲۰۱۳ و ۲۰۱۸) استفاده كرد. بر اين اساس، كيفيت گزارشگري مالي يك ساختار مرتبه دوم است كه شامل دو جزء مرتبه اول ويژگي هاي كيفي اساسي (با هشت متغير) و ويژگي هاي كيفي افزاينده (با پنج متغير) مي باشد. در نهايت، مقياس پاسخگويي در اين پژوهش از مك و رايمان (۲۰۰۶) گرفته شده است. پاسخگويي، مفهوم مطالعه سطح دوم از دو مقياس درجه اول است: پاسخگويي عمومي و پاسخگويي مالي كه آن ها را به ترتيب با هفت و شش متغير اندازه گيري مي كند.

## يافته هاي پژوهش

### آمار توصيفي

در اين بخش به توصيف متغيرهاي جمعيت شناختي و متغيرهاي اصلي پژوهش با استفاده از تكنيك هاي موجود در آمار توصيفي، پرداخته مي شود. به منظور شناخت بهتر ماهيت جامعه اي كه در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته و آشنائي بيشتري با متغيرهاي پژوهش، قبل از تجزيه و تحليل داده هاي آماري، لازم است اين داده ها توصيف شود. در اين مطالعه ۱۲۲ نفر شركت داشته اند. مطابق با جدول ۱ حدود ۵۸ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۴۲ درصد زن مي باشند، بنا بر اين وضعيت جنسيت در اين نمونه آماري، متعادل است. بيش از ۹۰ درصد پاسخ دهندگان داراي مدرك تحصيلي كارشناسي و بالاتر مي باشند كه نشان دهنده توانائي پاسخ دهندگان در پاسخ به سوالات است. از لحاظ منطقه جغرافيايي، بيشترين فراواني مربوط به استان بوشهر كه حدودا ۳۸ درصد از وزن كل را شامل مي شود و پس از آن استان فارس و ايلام بوده كه به ترتيب حدود ۲۰ و ۱۷ درصد از وزن كل را به خود اختصاص داده اند. بيشترين فراواني پاسخ دهندگان از لحاظ موقعيت شغلي، حسابدار با ۵۴ نفر (حدودا ۴۴ درصد) و كمترين ميزان مربوط به حسابدار مسئول با ۱۶ نفر (حدودا ۱۳ درصد) است. سابقه شغلي حدود ۷۰ درصد از پاسخ دهندگان بالاتر از ۱۰ سال بود كه قابليت اتكاي داده ها را بالا مي برد.

## آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی<sup>۱</sup> و ضریب همبستگی<sup>۲</sup> استفاده شده است. قبل از هر اقدام می‌بایست آزمون نرمال بودن برای داده‌های جمع‌آوری شده را انجام داد تا در بررسی فرضیات از آزمون مناسب استفاده نمود. توزیع نرمال بدین معناست که توزیع متغیرها در دو طرف میانگین یکسان باشد به طوری که نمودار توزیع شکل زنگوله‌ای داشته باشد. اگر توزیع متغیرها نرمال نباشد، توزیع از حالت زنگوله‌ای خارج خواهد شد و به سمت چپ و یا راست میانگین متمایل می‌شود. زمانی که توزیع متغیرها نرمال است، جهت آزمون فرضیات از آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌شود و در غیر این صورت، آزمون‌های ناپارامتریک مورد استفاده قرار می‌گیرد. جهت بررسی نرمال بودن از ضرایب چولگی و کشیدگی<sup>۳</sup> استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۲ مشخص است، چولگی و کشیدگی چهار متغیر مورد مطالعه در بازه امن و قابل قبول (+۲ و -۲) قرار گرفته که نشان از نرمال بودن توزیع داده‌هاست.

جدول ۱. آمار توصیفی پاسخ دهندگان

ردیف	پرسش	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	مرد	۵۸/۲
		زن	۴۱/۸
		کل	۱۰۰/۰
۲	تحصیلات	دیپلم و کمتر	۵/۷
		فوق دیپلم	۴/۱
		کارشناسی	۵۰/۸

1. Partial Least Squares(pls)
2. Correlation coefficient
3. Skewness and kurtosis

ردیف	پرسش	فراوانی	درصد فراوانی
	کارشناسی ارشد	۴۵	۳۶/۹
	دکترا	۳	۲/۵
	کل	۱۲۲	۱۰۰/۰
۳	استان محل خدمت	۴۶	۳۷/۷
	ایلام	۲۱	۱۷/۲
	فارس	۲۴	۱۹/۷
	هرمزگان	۱۹	۱۵/۶
	کهگیلویه و بویراحمد	۱۲	۹/۸
	کل	۱۲۲	۱۰۰/۰
۴	موقعیت شغلی	۱۹	۱۵/۶
	حسابدار مسئول	۱۶	۱۳/۱
	حسابدار	۵۴	۴۴/۳
	سایر	۳۳	۲۷/۰
	کل	۱۲۲	۱۰۰/۰
۵	سابقه شغلی	۸	۶/۵
	کمتر از ۳ سال	۶	۴/۹
	۳ تا ۵ سال	۲۳	۱۸/۹
	۶ تا ۱۰ سال	۸۵	۶۹/۷
	بالاتر از ۱۰ سال	۱۲۲	۱۰۰/۰



## جدول ۲. نتایج نرمال بودن متغیرهای موجود در پژوهش

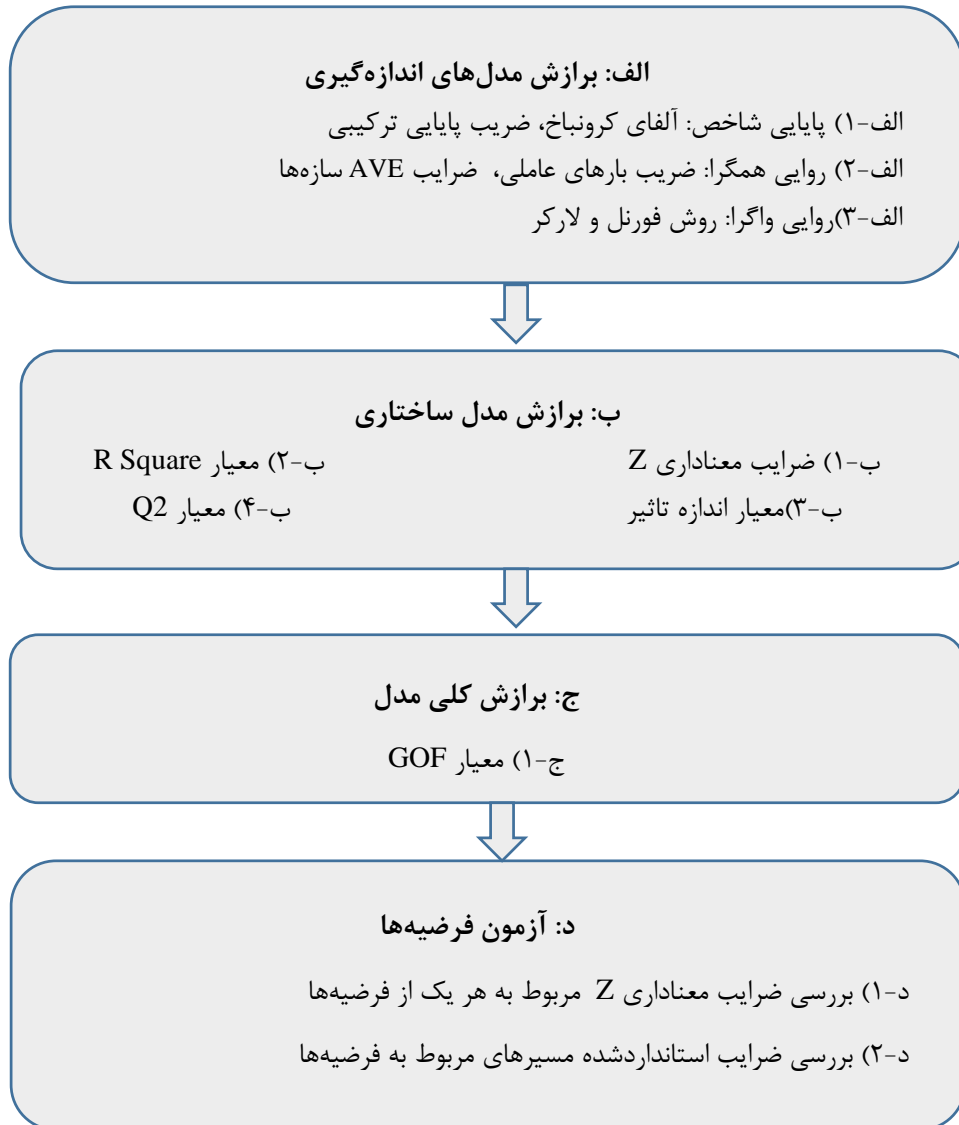
کشیدگی		چولگی		سازه‌های پژوهش
آماره	سطح خطا	آماره	سطح خطا	
۰/۴۳۵	-۱/۱۹۸	۰/۲۱۹	-۰/۰۰۲	ظرفیت حسابداری
۰/۴۳۵	-۱/۱۷۵	۰/۲۱۹	-۰/۰۱۰	رهبری پیر و قانون
۰/۴۳۵	-۱/۱۸۲	۰/۲۱۹	-۰/۰۱۵	رهبری پاسخگویی
۰/۴۳۵	-۱/۱۹۷	۰/۲۱۹	-۰/۰۰۹	ویژگی های کیفی اساسی
۰/۴۳۵	-۱/۱۸۸	۰/۲۱۹	-۰/۰۱۰	ویژگی های کیفی افزاینده
۰/۴۳۵	-۱/۱۹۸	۰/۲۱۹	-۰/۰۰۲	پاسخگویی عمومی
۰/۴۳۵	-۱/۲۰۴	۰/۲۱۹	-۰/۰۰۷	پاسخگویی مالی

## ضریب همبستگی پیوسون

آماره‌ای است که برای اندازه‌گیری قدرت یا درجه یک رابطه خطی بین دو متغیر به کار می‌رود. این ضریب به گونه‌ای تعریف شده است که مقادیری بین ۱- و ۱+ را می‌گیرد. هر چه مقدار همبستگی بدون توجه به علامت آن بزرگ‌تر باشد، روابط بین دو متغیر قوی‌تر است. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون در تمامی موارد نشان می‌دهد بین همه متغیرهای موجود، رابطه معناداری وجود دارد، به گونه‌ای که تغییر در یکی از آن‌ها موجب تغییر در سایر متغیرها خواهد شد.

## بررسی مدل نظری پژوهش با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری

برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری به وسیله نرم افزار پی ال اس استفاده شده است. مدل‌یابی معادلات ساختاری، یک تکنیک تحلیل چندمتغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چندمتغیری و به بیان دقیق‌تر بسط مدل خطی کلی است که به پژوهش‌گر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به گونه همزمان مورد آزمون قرار دهد. به‌طور کلی روش معادلات ساختاری از طریق مجموعه‌ای از معادلات شبیه به رگرسیون چندگانه، ساختار روابط درونی متغیرها را آشکار می‌کند. لذا برای پاسخ به پرسش‌های این تحقیق، از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار پی ال اس استفاده شده است. معادلات ساختاری در سه مرحله اجرا شده که هر کدام از مراحل دارای چندین معیار و شاخص می‌باشد که این مراحل در شکل ۱ آمده است.



شکل ۱. مراحل تحلیل داده‌ها با استفاده از روش PLS

### تحلیل مدل اندازه‌گیری

مدل اندازه‌گیری، مدلی است که در آن روابط بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و مکنون مورد توجه قرار گرفته و اندازه‌گیری می‌شود. برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، از معیارهای زیر استفاده شده است:

- ۱- آزمون پایایی<sup>۱</sup> (آلفای کرونباخ<sup>۲</sup> و ضریب پایایی ترکیبی<sup>۳</sup>)
  - ۲- روایی<sup>۴</sup> همگرا (معناداری بارهای عاملی، همگن بودن، میانگین واریانس استخراجی<sup>۵</sup> و مقایسه پایایی ترکیبی با میانگین واریانس استخراجی)
  - ۳- روایی واگرا (آزمون فورنل و لارکر<sup>۶</sup>) (۱۹۸۷)
- با توجه به تعریف آلفای کرونباخ، هر قدر همبستگی مثبت بین سوالات بیشتر شود، میزان آلفای کرونباخ بیشتر خواهد شد و بالعکس، هر قدر واریانس میانگین سوالات بیشتر شود آلفای کرونباخ کاهش پیدا خواهد کرد. بدیهی است هر قدر شاخص آلفای کرونباخ به عدد یک نزدیک‌تر باشد، همبستگی درونی بین سوالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. کرونباخ ضریب پایایی ۰/۴۵ را کم، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را زیاد پیشنهاد کرده است. از آنجا که این شاخص بسیار سخت‌گیرانه بوده، برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش پی ال اس از معیار مدرن‌تری به نام پایایی ترکیبی استفاده می‌شود که مقدار مطلوب آن در تحقیقات اکتشافی بین ۰/۶ تا ۰/۷ است در حالی که در تحقیقات پیشرفته‌تر بین ۰/۷ تا ۰/۹ می‌باشد. همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، با توجه به حدود گفته‌شده برای هر دو معیار، مقدار ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی سازه‌های پژوهش مورد قبول می‌باشند.

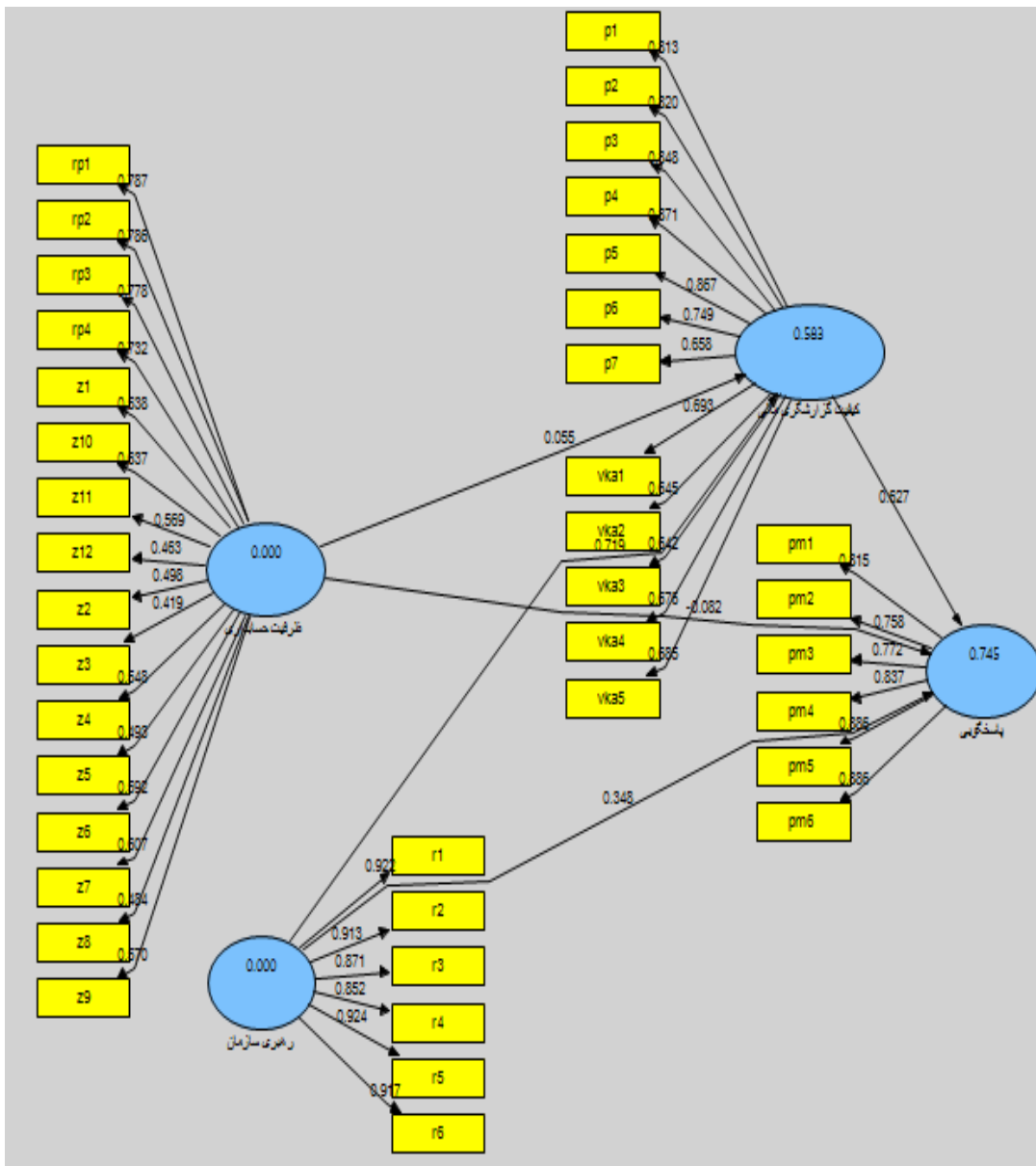
جهت روایی سازه از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده گردید. در مدل اصلی تحلیل عاملی تاییدی ارائه‌شده، روابط میان متغیرهای آشکار (گویه‌ها) با متغیرهای پنهان و ضرائب استاندارد

- 
1. Reliability
  2. Cronbach alpha
  3. Composite Reliability (CR)
  4. Validity
  5. Average variance extracted (AVE)
  6. Fornel and Larker

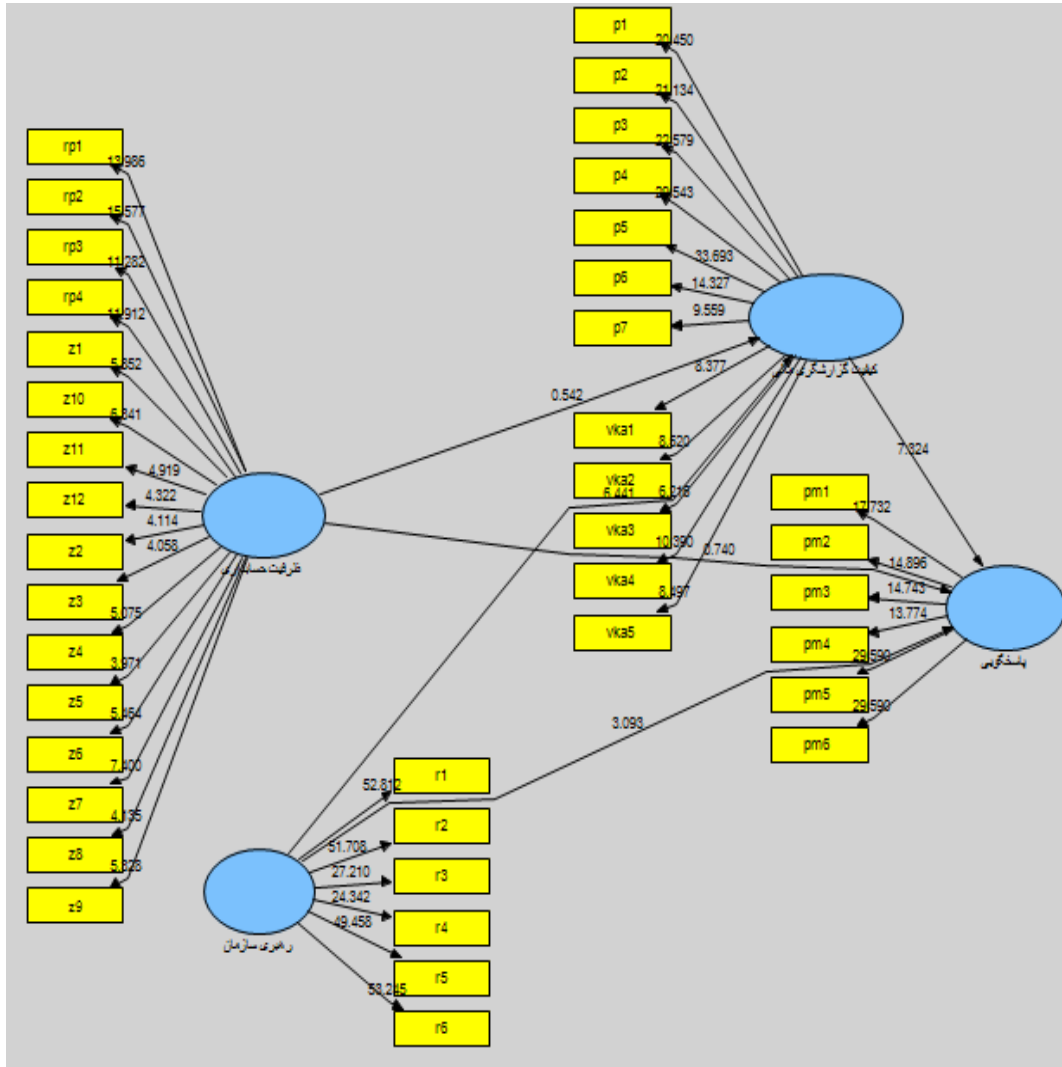
(بارهای عاملی) هر یک از گویه‌ها ارائه شده است. نتایج تحلیل عاملی تاییدی نشان می‌دهد که سازه‌های مورد استفاده از جهت روایی، دارای اعتبار بالایی هستند و بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار بوده و در اندازه‌گیری سازه‌های موردنظر، سهم معنی‌داری دارند.

جدول ۳. ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرها

پاسخگویی مالی	پاسخگویی عمومی	ویژگی کیفی افزاینده	ویژگی کیفی اساسی	رهبری پاسخگویی	رهبری پیرو قانون	ظرفیت حسابداری	سازه‌های پژوهش	
۰/۳۳۲	۰/۲۷۲	۰/۳۳۸	۰/۳۶۸	۰/۴۱۱	۰/۳۸۷	۱	ضریب همبستگی	ظرفیت حسابداری
۰/۰۰۰	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۰/۵۸۷	۰/۶۶۹	۰/۶۳۱	۰/۷۰۴	۰/۸۴۹	۱	۰/۳۸۷	ضریب همبستگی	رهبری پیرو قانون
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۰/۶۹۰	۰/۷۴۴	۰/۶۳۳	۰/۷۸۲	۱	۰/۸۴۹	۰/۴۱۱	ضریب همبستگی	رهبری پاسخگویی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۰/۶۹۰	۰/۶۸۷	۰/۷۶۵	۱	۰/۷۸۲	۰/۷۰۴	۰/۳۶۸	ضریب همبستگی	ویژگی کیفی اساسی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۰/۶۶۹	۰/۶۶۳	۱	۰/۷۶۵	۰/۶۳۳	۰/۶۳۱	۰/۳۳۸	ضریب همبستگی	ویژگی کیفی افزاینده
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۰/۸۲۰	۱	۰/۶۶۳	۰/۶۸۷	۰/۷۴۴	۰/۶۶۹	۰/۲۷۲	ضریب همبستگی	پاسخگویی عمومی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۲	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	
۱	۰/۸۲۰	۰/۶۶۹	۰/۶۹۰	۰/۶۹۰	۰/۵۸۷	۰/۳۳۲	ضریب همبستگی	پاسخگویی مالی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح خطا	
۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	تعداد	



شکل ۲. مدل مفهومی با ضرایب استاندارد شده بار عاملی و ضرایب مسیر (ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری)



شکل ۳. مدل پژوهش با ضرایب  $t$ -Values (ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری)

شکل ۲ و ۳ به ترتیب مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد شده بارهای عاملی و ضرایب مسیر و مدل مفهومی پژوهش در حالت ضرایب معناداری تی را نشان می‌دهد.

## جدول ۴. نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

سازه‌های پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha >0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0/7)
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۹۲۸۷۴۷	۰/۹۳۹۲۳۱
پاسخگویی	۰/۹۰۶۷۹۱	۰/۹۵۸۳۶۵
رهبری	۰/۹۵۳۰۲۹	۰/۹۶۲۴۶۷
ظرفیت حسابداری	۰/۸۹۶۴۳۵	۰/۸۹۹۰۰۹

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش از تحقیق به بررسی فرضیات تحقیق پرداخته شده است. تصمیم‌گیری در خصوص تایید یا رد فرضیات بر اساس مقدار آماره تی و سطح معناداری صورت خواهد گرفت. بررسی ضریب اثر ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی، نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۰۵۵ برآورد شده است. با توجه به این که مقدار عدد معناداری برابر با ۰/۴۹۸ و از ۱/۹۶ کمتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۵۸۳) بیشتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نیست؛ یعنی ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری ندارد.

بررسی ضریب اثر رهبری سازمان بر کیفیت گزارشگری مالی، نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۷۱۹ برآورد شده است. با توجه به این که مقدار عدد معناداری برابر با ۵/۹۴۴ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۰۰) کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است، یعنی رهبری سازمان بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

بررسی ضریب اثر رهبری سازمان بر پاسخگویی، نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۳۴۸ برآورد شده است. با توجه به این که مقدار عدد معناداری برابر با ۳/۴۲۱ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۰۰) کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی رهبری سازمان بر پاسخگویی تأثیر معناداری دارد.

تأثیر متغیر ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی با ضریب مسیر  $0/082$  - و مقدار آماره تی  $0/849$  مورد قبول واقع نشد. می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای  $0/05$  معنادار نیست، یعنی ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی تأثیر معناداری ندارد.

بررسی ضریب اثر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی، نشان می دهد که این ضریب مسیر به میزان  $0/627$  برآورد شده است. با توجه به این که مقدار عدد معناداری برابر با  $8/474$  و از  $1/96$  بیشتر می باشد و سطح معناداری ( $0/00$ ) کمتر از  $0/05$  به دست آمده، می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای  $0/05$  معنادار است، یعنی کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی تأثیر مثبت و معناداری دارد. یافته های تحقیق مربوط به فرضیه ها در جدول ۵ آمده است.

جدول ۵. نتایج تحلیل فرضیه ها

فرضیه ها	متغیر مستقل ← متغیر وابسته	ضریب مسیر	عدد معناداری (آماره تی)	سطح معناداری	نتیجه
اول	ظرفیت حسابداری ← کیفیت گزارشگری مالی	$0/055$	$0/498$	$0/583$	رد
دوم	رهبری سازمان ← کیفیت گزارشگری مالی	$0/719$	$5/944$	$0/000$	تایید
سوم	رهبری سازمان ← پاسخگویی	$0/348$	$3/421$	$0/000$	تایید
چهارم	ظرفیت حسابداری ← پاسخگویی	$-0/082$	$0/849$	$0/745$	رد
پنجم	کیفیت گزارشگری مالی ← پاسخگویی	$0/627$	$8/474$	$0/000$	تایید

## بحث و نتیجه گیری

سازمان های بخش عمومی برای بهبود عملکرد خود و استفاده بهینه از منابع و همچنین پاسخگویی به ذینفعان، نهادهای ناظر و سازمان های بین المللی شیوه های مختلفی را به کار می گیرند. یکی از این شیوه ها استفاده از مبنای حسابداری تعهدی است که در ایران و به دنبال آن در سازمان بهزیستی از سال ۱۳۹۴ با هدف ایجاد انضباط مالی، بهبود پاسخگویی و ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی، آغاز شده است. یکی از راه های اصلی اثبات بهبود عملکرد بخش عمومی از طریق صورت های مالی و



افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد که باید منجر به ارتقاء پاسخگویی گردد. عوامل مختلفی می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تاثیر بگذارد که در این پژوهش به بررسی تاثیرات رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق پاسخگویی پرداخته شده است. به بیانی دیگر در این پژوهش، ارتباط بین رهبری، ظرفیت حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در سازمان بهزیستی مورد مطالعه قرار گرفته است. یافته‌های تحقیق، نشان می‌دهد که ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی (بر اساس داده‌های جمع‌آوری شده) تاثیر معناداری ندارد که با یافته پژوهش‌های تران و همکاران (۲۰۲۱)، خو و همکاران (۲۰۰۳) و محمد و لاشین (۲۰۰۳) تطابق ندارد. یکی از دلایل آن می‌تواند محدودیت کلی تحقیقات پیمایشی و استفاده از ابزار پرسشنامه باشد. هرچند روایی و پایایی پرسشنامه بررسی شد اما ممکن است پاسخ‌های افراد در خصوص ظرفیت حسابداری، تحت تاثیر عوامل مختلف از اتکاپذیری بالایی برخوردار نباشد. از دیگر دلایل عدم تطابق یافته‌ها با یافته‌های قبلی، می‌توان به کمبود نیروی انسانی با تحصیلات مالی ناشی از بازنشستگی نیروها و کمبود سهمیه استخدامی در سازمان بهزیستی که منجر به استفاده از نیروها با تحصیلات غیرمرتبط در حوزه مالی گردیده است، اشاره کرد. برای رفع این محدودیت‌ها، می‌توان از روش‌های دیگر سنجش توانایی کارکنان مانند فرم ارزیابی عملکرد و همچنین اصلاح تشکیلات سازمانی و جذب و به‌کارگیری نیروهای مرتبط در حوزه مالی استفاده کرد. همچنین باید به این نکته توجه داشت که ظرفیت حسابداری یک سازمان، در گذر زمان شکل گرفته و اثر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در بازه بلندمدت، نتایج قابل‌اتکاتری را روشن می‌سازد. همچنین یافته‌های تحقیق، نشان می‌دهد که رهبری سازمان بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تاثیر مثبت دارد که مطابق با یافته پژوهش‌های تران و همکاران (۲۰۲۱)، علم و همکاران (۲۰۱۸) و توماس (۲۰۱۸) است. این یافته‌ها نشان‌دهنده اهمیت رهبری در اصلاحات اساسی در سازمان می‌باشد. رهبران نقشی حیاتی در فرآیند اصلاح حسابداری که در سازمان‌های عمومی رخ می‌دهد، ایفا می‌کنند (واندرووت و همکاران، ۲۰۱۶: ۸۴۴). سرانجام نتایج تحقیق، نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی تاثیر مثبت دارد که مطابق با یافته پژوهش‌های تران و همکاران (۲۰۲۱)، مک و رایان (۲۰۰۶)، استکولینی (۲۰۰۴) و پاتون (۱۹۹۲) است. سازمان‌های بخش

عمومی باید اطلاعات مالی مربوط، معتبر، قابل تأیید، قابل فهم، قابل مقایسه و به موقع را افشا کنند تا استفاده کنندگان صورت‌های مالی بتوانند پاسخگویی آن‌ها را به طور دقیق ارزیابی نمایند (وایز، ۲۰۱۰: ۸۴).

### محدودیت‌ها، پیشنهادات و جهت‌گیری‌های آتی

محدودیت اصلی پژوهش به تحقیقات پیمایشی و استفاده از ابزار پرسشنامه برمی‌گردد جایی که هرچند روایی و پایایی پرسشنامه بررسی شد اما ممکن است پاسخ‌های افراد در خصوص متغیرها، تحت تاثیر عوامل مختلف از اتکاپذیری بالایی برخوردار نباشد. ضمناً در این پژوهش، روابط متغیرها در یک مقطع مشخص مورد بررسی قرار گرفت در حالی که ظرفیت حسابداری و رهبری سازمان، در گذر زمان شکل گرفته و اثر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در بازه بلندمدت، نتایج قابل‌اتکاتری را روشن می‌سازد. همچنین این پژوهش تنها دو جنبه اساسی رهبری - پیروی از قوانین و رهبری پاسخگویی - را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی مورد بررسی قرار داد. بنابراین، مطالعات آینده می‌تواند به بررسی سایر ارزش‌های رهبری پیشنهادشده توسط تامرز و نایز (۲۰۱۶) - یعنی رهبری وفاداری سیاسی و رهبری حاکمیت شبکه‌ای - بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در سازمان‌های عمومی بپردازد.

## منابع

- امینی مهر، اکبر؛ حجازی، رضوان؛ شهیم پر مهر، ضیال‌الدین. (۱۳۹۴). بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران)، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۲): ۵۵-۶۶.
- حسینی، سید علی؛ خوئینی، مهین. (۱۳۹۶). شبکه‌های اجتماعی؛ بازار سرمایه و گزارشگری مالی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۷(۴): ۲۳-۳۸. doi:10.22051/IJAR.2017.15300.1294
- کیانی، آیدین؛ آقایی، محمد علی. (۱۳۹۵). ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرآیند چرخه حیات شرکتها، *پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی*، ۵(۲): ۱۴۳-۱۷۲.
- موسوی شیری، محمود؛ صادقی، محمدحسین؛ فاتح، حسین. (۱۳۹۳). بررسی ویژگیهای مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاههای علوم پزشکی کشور، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱): ۳۱-۴۰.
- مهرانی، کاوه؛ بیک بشرویه، سلمان؛ شهیدی، زهره. (۱۳۹۳). رابطه ساز و کارهای راهبری شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۱): ۱-۱۹. doi: 10.22051/IJAR.2014.487

## References

- Afiah, N. N; & Azwari, P. C. (2015). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: a research in district, city, and provincial government in South Sumatera, *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211, 811-818.
- Ahyaruddin, M; & Akbar, R. (2016). The relationship between the use of a performance measurement system, organizational factors, accountability, and the performance of public sector organizations, *Journal of Indonesian Economy and Business*, 31(1), 1-22.
- Alam, M. M; Said, J; & Abd Aziz, M. A. (2018). Role of integrity system, internal control system and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia, *Social Responsibility Journal*, 15(7), 955-976.
- Aminimehr, A; Hejazi, R; & Shahim pormehr, Z. (2015). Investigation Basis of Accrual Accounting Usefulness in Reporting Transparency and Improving Responsibility in the Universities Affiliatet to Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study: Kharazmi University), *Journal of Governmental Accounting*, 1(2), 55-66. (In Persian).

- Anessi-Pessina, E; Nasi, G; & Steccolini, I. (2008). Accounting reforms: determinants of local government's choices, *Financial Accountability & Management*, 24(3), 321-342.
- Antwi, K; Analoui, F; & Nana-Agyekum, D. (2008). Public sector reform in sub-Saharan Africa: what can be learnt from the civil service performance improvement programme in Ghana?, *Public Administration and Development*, 28 (4). 253-264.
- Azmi, A. H; & Mohamed, N. (2014). Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: the case of Ministry of Education (MOE), *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 164, 106-111.
- Barton, A. (2007). Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments, *Australian Accounting Review*, 17(41), 38-50.
- Berger, T. M.-M. (2018). IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards, *John Wiley & Sons*.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability a virtue and as a Mechanism, *West European politics*, 33(5). 946-967.
- Clark, J. (1992). Policy influence, lobbying and advocacy. In Edwards, M. & Holme, D. (eds). Making a Difference NGOs and Development in a Changing World, *Earthscan Publications Limited*, London, 191-202.
- Cohen, S; & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: moving from cash to modified cash, *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95-113.
- Crosby, B.C; & Bryson, J.M. (2018). Why leadership of public leadership research matters: and what to do about it, *Public Management Review*, 20(9), 1265-1286.
- DiMaggio, P.J; & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Eivani, F; Nazari, K; & Emami, M. (2012). Public accountability and government financial reporting, *African Journal of Business Management*, 6(29), 8475-8482.
- Fernandez, S. (2008). Examining the effects of leadership behavior on employee perceptions of performance and job satisfaction, *Public Performance & Management Review*, 32(2), 175-205.
- Florou, A; Morricone, S; & F.pope, P. (2020). Proactive Financial Reporting Enforcement: Audit Fees and Financial Reporting Quality Effects, *The Accounting Review*, 95(2), 167-197. <https://doi.org/10.2308/accr-52497>
- Hood, C. (1991). A publicmanagement for all seasons?, *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hoque, Z. (2001). Public sector reform – implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective, *International Journal of Public Sector Management*, 14(4), 304-326.

- Hosseini, S; & Khoeini, M. (2017). Social Media; Capital Market & Financial Reporting, *Journal of Accounting and Social Interests*, 7(4), 23-38. doi:10.22051/IJAR.2017.15300.1294. (In Persian).
- Hyndman, N; Liguori, M; Meyer, R.E; Polzer, T; Rota, S; Seiwald, J; & Steccolini, I. (2018). Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria, *Public Management Review*, 20(9), 1374-1399.
- IPSASB (2013). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, *International Federation of Accountants*.
- IPSASB (2018a). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, *International Federation of Accountants*, New York, NY.
- Jensen, M.C; & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jyoti, J; & Dev, M. (2015). The impact of transformational leadership on employee creativity: the role of learning orientation, *Journal of Asia Business Studies*, 9(1), 78-98.
- Kiani, A; & Aghaei, M. (2017). Evaluating the Effect of Financial Reporting Quality Measurement Proxies on Future Growth through Firms' Life Cycle Stages, *Applied Research in Financial Reporting*, 5(2), 143-172. (In Persian).
- Kim, P.S. (2009). Enhancing public accountability for developing countries: major constraints and strategies, *Australian Journal of Public Administration*, 68(s1), S89-S100.
- Kurtenbach, J.M; & Roberts, R.W. (1994). Public sector research in accounting: a review and synthesis, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 6(2), 216-253.
- Lindquist, E. A; & Huse, I. (2017). Accountability and monitoring government in the digital era: promise, realism and research for digital-era governance, *Canadian Public Administration*, 60(4), 627-656.
- Luder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment, *Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc, 99-127.
- Mack, J; & Ryan, C. (2006). Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 592-612.
- Mbelwa, L; Adhikari, P; & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 335-365.
- McPhee, I. (2006). Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability, *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference*, 17 August, Available at:

- [http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial\\_management\\_in\\_the\\_public\\_sector2.pdf](http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial_management_in_the_public_sector2.pdf). [Online] [25 January 2014].
- Mehrani, K; Beik Boshroyeh, S; & Shahidi, Z. (2014). The Relation Between Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Tehran Stock Exchange, *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(1), 1-19. doi:10.22051/IJAR.2014.487. (In Persian).
- Mohamed, E.K; & Lashine, S.H. (2003). Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment, *Managerial Finance*, 29(7), 3-16.
- Mosavi Shiri, M; Sadeghee, M; & Fateh, H. (2014). A Comparative Study of the Qualitative Features of Financial Reports on Accrual Accounting Basis and Cash Accounting Basis in Medical Science Universities, *Journal of Governmental Accounting*, 1(1), 31-40. (In Persian).
- Nakmahachalasint, O; & Narktabtee, K. (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's Central government, *Public Money & Management*, 39(2), 139-147.
- Nuhu Nuraddeen, A; & Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance, in Baird, K. (Ed.) *Advances in Management Accounting*, Emerald Group Publishing, 67-98.
- Palmer, K.N; Ziegenfuss, D.E; & Pinsker, R.E. (2004). International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: evidence from recent competency studies, *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 889-896.
- Patton, J. M. (1992). Accountability and governmental financial reporting, *Financial Accountability & Management*, 8(3), 165-180.
- Rossi, F.M; Caperchione, E; Cohen, S; & Brusca, I. (2019). Financial management and public sector accounting in an age of reforms: developments and changes in public sector financial management, *Public Administration in Europe*, Springer, 235-246.
- Scott, W.R; & Meyer, J. W. (1994). Institutional Environments and Organizations: Structural Complexity and Individualism, *Sage*.
- Sellami, M.Y; & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards, *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments, *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327-350.
- Sulu-Gambari, W; Stafford, A; & Stapleton, P. (2018). Public accountability reform in a Nigerian ministry, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 485-509.
- Thomas, D. (2018), Leadership and accountability, *American Anthropologist*, 120(4), 641-646.
- Tran, Y. T; Nguyen, N. P; & Hoang, T. C. (2021). Effects of leadership and accounting capacity on accountability through the quality of financial reporting by public

- organisations in Vietnam, *Journal of Asia Business Studies*, 15(3), 484-502. <https://doi.org/10.1108/JABS-02-2020-0077>
- Tummers, L; & Knies, E. (2016). Measuring public leadership: developing scales for four key public leadership roles, *Public Administration*, 94(2), 433-451.
- Van der Voet, J; Kuipers, B.S; & Groeneveld, S. (2016). Implementing change in public organizations: the relationship between leadership and affective commitment to change in a public sector context, *Public Management Review*, 18(6), 842-865.
- Van Helden, J; & Ouda, H. (2016). Public sector accounting in emerging economies, *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 1-7.
- Wise, V. (2010). Theory and accountability: the case of government consolidated financial reporting, *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 82-97.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council, *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.
- Xu, H; Horn Nord, J; Daryl Nord, G; & Lin, B. (2003). Key issues of accounting information quality management: Australian case studies, *Industrial Management & Data Systems*, 103(7), 461-470.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.