

## ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی جامعه حسابداران رسمی از دیدگاه استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها با استفاده از مدل سروکوال

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۹/۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲

وحید قلی‌پور<sup>۱</sup>

شکراله خواجه‌جو<sup>۲</sup>

هاشم ولی‌پور<sup>۳</sup>

### چکیده:

این پژوهش به دنبال ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی (ادراکات و انتظارات بین وضعیت موجود و مطلوب) حسابداران رسمی از دیدگاه سه گروه از استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها است. جامعه آماری این پژوهش گروهی از ذینفعان بیرونی کلیدی هستند که شامل دولت، بازار کار و جامعه علمی است. تعداد نمونه نیز شامل ۴۴ نفر اعضای هیات علمی، ۵۱ نفر مدیران مالی و ۴۶ نفر کارشناسان دولتی هستند. مدل مورداستفاده در پژوهش حاضر مدل سروکوال است که از طریق تحلیل شکاف بین انتظار و ادراک مشتری سعی در سنجش میزان کیفیت خدمات دارد؛ همچنین ابزارهای جمع‌آوری داده در این پژوهش سه روش مصاحبه، مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه است. نتایج پژوهش بیانگر این است که همه گروه‌های ذینفع در نظر گرفته‌شده در این پژوهش (اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان) از حسابداری و حسابداران رسمی انتظار بیشتری نسبت به وضعیت موجود دارند. نتایج همچنین بیانگر این است که در رابطه با پاسخگویی بیرونی، مالی، اخلاقی و عملکردی، اعضای هیات علمی به‌تنهایی بیشترین شکاف را بین ادراکات و انتظارات خود از پاسخگویی حسابداران رسمی دارند. این در حالی است که در رابطه با پاسخگویی سیاسی و دموکراتیک، اعضای هیات علمی در کنار مدیران مالی بیشترین شکاف را بین ادراکات و انتظارات خود از پاسخگویی حسابداران رسمی دارند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداران رسمی، پاسخگویی بیرونی، مدل سروکوال، جامعه علمی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران.

۲. عضو هیات علمی و استاد حسابداری دانشگاه شیراز (نویسنده مسئول)، ایمیل: shkhajavi@gmail.com.

۳. عضو هیات علمی و دانشیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزآباد، ایران.

## ۱- مقدمه

پاسخگویی امروزه یکی از چالش‌هایی است که دولت‌ها و سازمان‌های دولتی و غیردولتی با آن مواجه هستند و بایستی نسبت به سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند (الوانی، ۱۳۸۴). از دلایل عمده و مهم پاسخگویی سازمان‌ها و نهادها این است که ذینفعان حق دارند که از نتایج فعالیت‌های سازمان‌ها مطلع شوند و همچنین نظام پاسخگویی می‌تواند اطلاعات عملکرد سازمان‌ها را برای ذینفعان فراهم ساخته و منجر به بهبود عملکرد آن شوند (بورکه، ۲۰۰۴). راندا و تانگکه، ۲۰۱۵، نیز معتقدند که پاسخگویی به همراه شفافیت و انصاف، سه ویژگی حاکمیت خوب در یک سازمان هستند (راندا و تانگکه، ۲۰۱۵).

به بیان ساده، مسئولیت پاسخگویی 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 (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸). ایده مرکزی پاسخگویی به این صورت تعریف می‌شود: هنگامی که قدرت تصمیم‌گیری از مالک (به‌عنوان مثال شهروندان) به یک نماینده (به‌عنوان مثال دولت) منتقل می‌شود، در چنین فضایی به‌منظور به کنترل تصمیمات نماینده و در صورت لزوم اعمال محدودیت‌ها و نهایتاً حذف نماینده از قدرت، به یک مکانیسم نیاز است (لیندبرگ، ۲۰۰۹).

اما هرگاه پاسخگویی مورد مطالعه قرار می‌گیرد در ادامه مشخص می‌شود که آن برای افراد مختلف تداعی‌کننده چیزهای مختلف است به طوری که بخش عمده‌ای از آئین‌نامه‌های علمی در رابطه با پاسخگویی تعریف منحصر به خود را ارائه کرده‌اند (بوونس، ۲۰۱۰). به‌عنوان مثال سینکلیر، ۱۹۹۵، پاسخگویی را به‌صورت رفتار فردی یا سازمانی‌ای تعریف می‌کند که در آن شخص یا سازمان با ارائه دلیل برای اینکه چرا یک فعالیت باید انجام شود، اقدامات خود را توضیح می‌دهد. از طرف دیگر گری و همکاران، ۲۰۰۶، پاسخگویی را به‌صورت حقوق جامعه که از روابط بین سازمان و مردم ناشی می‌شود تعریف می‌کند. در یک مفهوم گسترده‌تر، پاسخگویی فقط به فرد یا سازمان محدود نمی‌شود، بلکه عبارت است از حقوق عموم مردمی که با فرد یا سازمان در ارتباط هستند (راندا و تانگکه، ۲۰۱۵). علاوه بر این مطالب، پاسخگویی موضوعی است که فهم آن می‌تواند با کسب تجربه تغییر کند (گین، ۲۰۱۲).

لذا نظام حسابداری یکی از ابزارهایی است که به پاسخگویی در جامعه کمک می‌کند به‌گونه‌ای که باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴، نشان دادند که پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان هر دو در مورد نقش بااهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی واجد ویژگی‌های کلیدی مورد توافق عمومی متخصصان به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند (باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴). همچنین کیمبرو، ۲۰۰۲، در این رابطه بیان می‌کند که صورت‌های مالی اطلاعاتی را در رابطه معاملات اقتصادی ارائه می‌کند و حسابرس حرفه‌ای به‌صورت یک مکانیسم نظارتی عمل می‌کند تا دقت این اطلاعات را ارزیابی کند، بنابراین پتانسیل بسیار بالایی برای پاسخگویی و تشخیص فساد فراهم می‌آورد (یوها و اوپرینده، ۲۰۱۰).

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا در رابطه با پاسخگویی، برداشت‌های متفاوت از آن و نقش حرفه حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی و همچنین با توجه کمبود پژوهش قابل قبول در این زمینه علی‌رغم اهمیت آن، این پژوهش به دنبال بررسی نگرش ذینفعان نسبت به وضعیت پاسخگویی در حسابداری است. بدین منظور این پژوهش در پی آن است که از طریق مطالعه و تحلیل دیدگاه ذینفعان شامل دولت، بازار کار و جامعه علمی به مقوله پاسخگویی بیرونی (وضعیت مطلوب و موجود) حسابداران رسمی بپردازد و نشان دهد که آیا بین انتظارات ذینفعان و میزان پاسخگویی حسابداران رسمی به آن شکاف (اختلافات) معناداری وجود دارد؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- مدل‌های پاسخ‌گویی

تقسیم‌بندی‌های متعددی درباره پاسخگویی صورت گرفته است که هر یک از این دسته‌بندی‌ها با در نظر گرفتن معیارها و متغیرهای خاصی صورت گرفته است. ادوارد و هولم پاسخگویی را به دو بخش کلی تقسیم کرده‌اند: ۱- پاسخگویی درونی یا وظیفه‌ای. ۲- پاسخگویی بیرونی یا استراتژیک (ادوارد و هولم، ۱۹۹۶). پاسخگویی درونی یا وظیفه‌ای مربوط به درون سازمان است که بر اساس آن کارکنان و مدیران در برابر اقدامات و مسئولیت‌هایشان به مدیران سطوح بالاتر پاسخ می‌دهند؛ اما پاسخگویی بیرونی یا استراتژیک مربوط به بیرون سازمان و در ارتباط با میزان اهداف تحقق‌یافته سازمان توسط مدیران ارشد برای نهادهای جامعه مدنی، رسانه‌ها و شهروندان هست (جوردن و توجیل، ۲۰۰۰؛ کالدور، ۲۰۰۳). تقسیم‌بندی دقیق‌تری توسط ینسن صورت گرفته است. او پاسخگویی را به ۱- پاسخگویی اخلاقی؛ ۲- پاسخ‌گویی قانونی؛ ۳- پاسخگویی عملکردی؛ ۴- پاسخگویی مالی؛ و ۵- پاسخگویی دموکراتیک تقسیم کرده است (ینسن، ۲۰۰۰).

تعریف انواع پاسخگویی مدنظر ینسن (۲۰۰۰) به صورت زیر است:

پاسخگویی قانونی: تا چه حد متصدیان امور عمومی از قوانین تبعیت می‌کنند.

پاسخگویی اخلاقی: میزان انطباق عملکرد کارگزاران عمومی با موازین اخلاقی جامعه.

پاسخگویی مالی: مصرف منابع پولی عمومی به اثربخش‌ترین روش.

پاسخگویی عملکردی: میزان تحقق اهداف موردنظر سیاستمداران منتخب و برآوردن انتظاراتها.

پاسخگویی دموکراتیک: ارزش قائل بودن به ارزش‌ها و فرایندهای دموکراتیک (دانایی فرد،

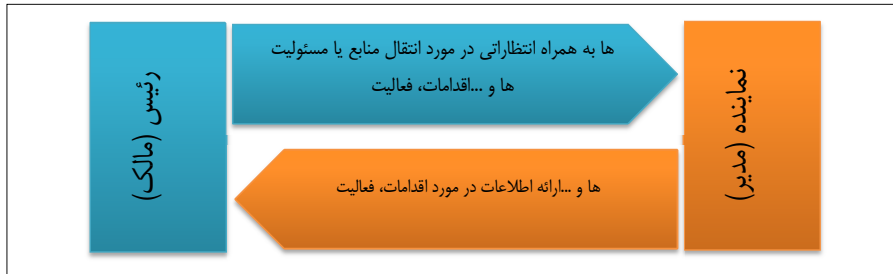
۱۳۸۸).

با توجه به جامعیت و نگاه هم‌زمان آن به پاسخگویی داخلی و خارجی (منبع کنترل درونی و بیرونی)، این دسته‌بندی توسط محقق مبنای عمل قرار گرفته است؛ زیرا در خصوص حسابداران رسمی در ایران با توجه به پذیرش نقش‌ها، کارکردها و مسئولیت‌های محوله، این نهاد بایستی مطالعات جامعی انجام داد و بیان نمود چگونه حسابداران رسمی به ازای منابع، اختیارات، نفوذ و مشروعیتی که از سوی ذینفعان بیرونی کسب می‌کند، می‌تواند پاسخگو باشد و نیازها، خواسته‌ها و انتظارات متفاوت و بعضاً متضاد آنان برآورده سازد.

## ۲-۲- حسابداری و پاسخگویی

قاعده پاسخگویی در حسابداری یک مفهوم تئوریک است که از طریق تئوری ذینفعان و تئوری نمایندگی انجام می‌شود. تئوری نمایندگی (جنسن و مک کلینگ، ۱۹۷۶)، بر چگونگی مدیریت نماینده توسط مالک به منظور پاسخگویی در رابطه با دستیابی به اهداف مالک، تمرکز می‌کند. جنبه اصلی این مدل این است که مدیر باید نسبت به مالک صداقت داشته باشد. همان گونه که مشخص است این مدل از پاسخگویی دارای دو قسمت مهم است: مالک و مدیر. لاغلین (۱۹۹۶) نیز مدل پاسخگویی را به صورت شکل ۱ نمایش داد (راندا و تانگکه، ۲۰۱۵).

شکل ۱- مدل پاسخگویی



دانایی فرد (۱۳۸۲) نیز معتقد است که پاسخگویی عبارت است از وظیفه‌ای که اشخاص در اجرای آن برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آن‌ها محول شده است، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای به صورت گزارش ارائه می‌کنند... بنابراین، مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه مشخص زیر را دربر می‌گیرد؛ اول الزام به انجام دادن وظیفه مشخص موسوم به مسئولیت و دوم الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسئولیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم که مبتنی بر دلایل منطقی و قابل‌اتکاست، موسوم به پاسخگویی (کاظمی و کرباسی یزدی). همان گونه که مشخص است وظیفه دوم در ایفای مسئولیت پاسخگویی طبق تعریف دانایی فرد (۱۳۸۲)، همان "ارائه اطلاعات در مورد اقدامات، فعالیت‌ها و..." در شکل مفهومی لاغلین (۱۹۹۶) است.

از طرف دیگر بنا به موارد مطروحه در بالا مشخص می‌شود که پاسخگویی بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکان‌پذیر نیست. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین پاسخگو و پاسخ‌خواه برقرار کند و به مالک یا رئیس به عنوان پاسخ‌خواه این اطمینان را بدهد که مدیر یا نماینده به عنوان پاسخگو 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 را داشته باشد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی است (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

بنابراین در یک الگوی پاسخگویی سه عامل پاسخ‌گو، پاسخ‌خواه و حسابدار نقش دارند. در این الگو، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم معقول، منصفانه و عادلانه از جریان اطلاعات میان

پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه است و حسابدار به‌عنوان طرف سوم این رابطه (تهیه اطلاعات با عینیت و اثبات) وارد این جریان می‌شود. بر اساس ارتباط پاسخگویی، پاسخ‌گو باید اطلاعات خاص را جهت پاسخ‌خواه فراهم کند و حسابداری به‌عنوان سیستم اطلاعاتی، ابزار به جریان افتادن اطلاعات بین این دو است و حسابداری تنها مختص پاسخ‌خواه به‌عنوان دریافت‌کننده اطلاعات و یا پاسخ‌گو به‌عنوان عرضه‌کننده اطلاعات نیست بلکه از حقوق هر دو دفاع می‌کند (خواجوی و منصوری، ۱۳۹۱)؛ محمد مهدی غمامی و محمدرضا قاسمی، (۱۳۹۷).

مطالب بیان شده در این قسمت به‌صورت روشن جایگاه و اهمیت وجود یک سیستم اطلاعاتی مناسب را در ایفای مسئولیت پاسخگویی را مشخص ساخت. همان‌گونه که گفته شد سیستم حسابداری سیستمی است که می‌تواند نقش سیستم اطلاعاتی موردنیاز برای ایفای مسئولیت پاسخگویی را بازی کند. بر این اساس بهبود کیفیت خدمات حسابداری می‌تواند تضمینی برای بهبود پاسخگویی در جامعه شود. از این‌رو این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع است که از نظر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، یک سیستم حسابداری مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی چگونه باید باشد. همچنین از دیدگاه همین استفاده‌کنندگان وضعیت موجود حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی چگونه است. در نهایت می‌توان با مشخص کردن شکاف بین این دو (وضعیت مطلوب و وضعیت موجود) پیشنهادهایی را برای بهبود وضعیت موجود حسابداری به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی ارائه داد.

### ۲-۳- مدل سروکوال

اندازه‌گیری کیفیت خدمات، بسیار پیچیده‌تر از اندازه‌گیری کیفیت کالا است زیرا در کنترل کیفیت کالا، شما با پارامترهای فیزیکی مانند ابعاد، وزن، رنگ و... سروکار دارید ولی اندازه‌گیری کیفیت خدمات، با شاخص‌های کیفی و غیر ملموس انجام می‌شود. تعاریف پیچیده‌ای از کیفیت خدمات ارائه شده ولی به زبان ساده کیفیت خدمات را می‌توان این‌طور تعریف کرد: فاصله بین انتظاری که مشتری از خدمات دارد و برداشت (ادراکی) که پس از دریافت خدمات، از میزان برآورده شدن انتظاراتش به او دست می‌دهد. مدل سروکوال<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۵ توسط پاراسورامان و همکارانش برای سنجش ادراک مشتری از کیفیت خدمات یک سازمان خدماتی در پنج بعد ارائه شده است.

- قابلیت اطمینان: توانایی انجام خدمات تعهد شده با دقت کامل و به‌صورت مطمئن
- پاسخ‌گویی: علاقه‌مندی در کمک به مشتری و ارائه خدمات فوری
- تضمین: دانش و نزاکت کارکنان و توانایی آنان در القای اعتماد به‌درستی خدمات
- همدلی: توجه اختصاصی به هر مشتری با توجه به خلق‌وخو و شخصیت او
- عوامل ملموس: شامل وسایل فیزیکی، تجهیزات، ظاهر کارکنان و وسایل ارتباطی

1. Sevqual



(بروکز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰).

مدل سروکوال بر اساس پرسشنامه اندازه‌گیری می‌شود. پرسشنامه سروکوال، ابتدا انتظارات مشتری از یک خدمت را مشخص می‌کند و در مرحله بعد، میزان رضایت‌مندی او از خدمات دریافتی را در هر یک از پنج سرفصل بالا، اندازه‌گیری می‌نماید. البته این پرسشنامه توسط محققان برای خدمات مختلف نظیر بانک، بیمه یا خدمات درمانی، سفارشی‌سازی شده و در ایران نیز مقالات و پایان‌نامه‌هایی در زمینه به‌کارگیری این تکنیک در بخش خدمات، منتشر گردیده است. مدل سروکوال را باید نقطه عطفی در اندازه‌گیری کیفیت خدمات و یکی از پیش‌گام‌ترین روش‌های موجود دانست. مدل سروکوال مبتنی بر اندازه‌گیری شکاف موجود بین خواسته‌های مشتریان و خدمات ارائه‌شده به آن‌ها است. در اینجا شکاف مشتریان تفاوت بین انتظارات مشتریان و برداشت مشتریان است. انتظار مشتری چیزی است که مشتری با توجه به امکانات موجود و با توجه به زمینه‌های فرهنگی، خانوادگی، جمعیت‌شناسی، تبلیغاتی، تجربه با محصولات یا خدمات مشابه و اطلاعاتی که به او داده شده به وجود آمده. در حالی که برداشت (ادراکات) مشتری کاملاً انتزاعی بوده و در تعامل مشتری با محصول و یا خدمات به وجود می‌آید (امیری و همکاران، ۱۳۸۷). در خصوص کاربرد مدل سروکوال در حسابداری و حسابرسی می‌توان به پژوهش تقی نتاج ملک‌شاه و بلوردی (۱۳۹۶) اشاره کرد.

استفاده از مدل سروکوال جهت اندازه‌گیری کیفیت خدمات بسیار مؤثر است و این روش به سازمان نشان می‌دهد که آن‌ها در چه زمینه‌های دچار مشکل هستند، اساساً مشتریان چه انتظاراتی دارند، کارکنان در مورد قوانین و دستورالعمل چه مقدار آگاه‌اند، آیا امکانات لازم برای برآورده کردن نیازهای مشتری در اختیار است، آموزش‌های لازم ارائه‌شده است و از همه مهم‌تر اینکه مدل سروکوال فاصله تا نقطه مطلوب را به مدیران نشان می‌دهد.

منظور از شکاف کیفیت خدمت، اختلاف بین انتظار مشتری از وضع مطلوب و ادراک وی از وضع موجود است. گام اساسی برای جبران این شکاف، شناخت ادراکات و انتظارات مشتری از کیفیت خدمت و تعیین میزان شکاف است. درک و اندازه‌گیری ادراکات و انتظارات مشتریان یک جزء ضروری است که می‌تواند به منظور ارتقای کیفیت سازمان‌های ارائه‌دهنده خدمت مورد استفاده قرار گیرد با این رویکرد برخی مدل‌ها به‌ویژه در حوزه خدمات مطرح‌شده‌اند که کیفیت را به‌عنوان فاصله بین ادراکات و انتظارات مشتریان تعریف و اندازه‌گیری می‌نمایند. از جمله مهم‌ترین این الگوها، مدل سروکوال هست که امروزه به یکی از رایج‌ترین ابزارهای بهبود کیفیت تبدیل گشته است. (کاروانا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

### مزایای مدل سروکوال:

می‌توان کیفیت را با توجه به دیدگاه‌های مشتری بهبود بخشید، می‌توان تصورات و انتظارات مشتری را فراتر از زمان و اختلاف بین آن‌ها را دنبال کرد، می‌توان از این روش‌ها برای بهینه‌کاو

1. Brooks

2. Caravan

استفاده کرد، می توان از این روش ها برای مقایسه تصورات و انتظارات گروه های مختلف مشتریان سود جست (به ویژه در بخش عمومی)، می توان فاصله تصورات و انتظارات مشتریان داخلی را کاهش داد (مثلاً بخش های داخلی سازمان)، می توان از نتایج آن در اولویت بندی نیازهای مشتری در برخی از روش های کیفیت نظیر گسترش عملکرد کیفیت سود جست (عندلیب<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸).

هدف غایی سروکوال رهنمون ساختن سازمان به سوی تعالی عملکرد است امروزه کیفیت خدمات می تواند به یک سازمان جهت متمایز کردن خود از دیگر سازمان ها و دستیابی به مزیت رقابتی پایدار کمک کند. با بررسی های انجام گرفته توسط محقق در حوزه حسابداری و مالی در کشور پژوهشی با استفاده از این مدل صورت نگرفته، هر چند که در حوزه های دیگر پژوهش هایی انجام گرفته است. در این پژوهش با استفاده از مدل سروکوال و با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته به بررسی میزان شکاف (اختلاف) بین ادراکات و انتظارات بین وضعیت موجود و مطلوب گزارش های حسابداران رسمی از نظر سه گروه عمده ذینفعان پرداخته شد.

## ۴-۲- پیشینه پژوهش

### پیشینه داخلی

ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان «ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه های اجرایی» در استان سیستان و بلوچستان انجام دادند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که نقش قانونی و مشاوره ای دیوان محاسبات استان در ارتقا ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه های اجرایی استان و همچنین در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور، تأثیر بسزا و مطلوبی را دارا است.

خجسته و شفائی زاده (۱۳۹۶)، در مقاله ای با عنوان «حسابرسی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی در سطح اتحادیه اروپا» به این نتیجه رسیدند که مسئولیت پاسخگویی در نقطه رجحان و برتری قرار دارد، چراکه به عنوان یک فرآیند دیده می شود. این فرآیند در مقابل پول، به دلایلی نظیر ابعاد حاکمیت مناسب، کارایی مدیریت و کسب نتایج، مسئولیت پاسخگویی بیشتری را مطالبه می کند. اگر حسابرسان درصدد ارتباط با انتظارات شهروندان باشد، بایستی وارد بحث و گفتگو در خصوص ارزش های مورد نظر آن ها شوند.

جامعی، ابراهیمی و رضایی یمین (۱۳۹۵)، در پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه» به بررسی مسئولیت پاسخگویی در سازمان امور مالیاتی کرمانشاه پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با نقش مهمی که در سازمان های دولتی بر عهده دارد، سبب می شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

باباجانی و دهقان (۱۳۸۴)، در پژوهشی تحت عنوان «نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویی و پاسخ خواهان» به بررسی

1. Andaleeb



نقش حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی پرداختند. در نهایت نتایج حاصل از اجرای تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان در مورد نقش بااهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی واجد ویژگی‌های کلیدی مورد توافق عمومی متخصصان به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی وجود ندارد. همچنین نتایج نشان داد که پاسخ‌خواهان اعتقاد دارند، نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت در مقایسه با نظام حسابداری مورد انتظار از قابلیت‌های لازم برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی برخوردار نیست.

### پیشینه خارجی

ترا و ماتوس<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)، تحقیقی با عنوان «پاسخگویی حسابداران رسمی برزیل در زمینه تدوین معیاری برای سنجش رقابت در بخش عمومی» انجام دادند. پژوهش آن‌ها به منظور بررسی تغییرات صنعتی ناشی از افزایش رقابت بین شرکت‌های بخش عمومی و همچنین تأثیر آن روی سطح افشای اطلاعات این شرکت‌ها که ناشی از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، انجام شده بود. نتایج نشان داد که افشاهای ناشی از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی جدید باعث شده که سطح رقابت بین شرکت‌های بخش عمومی تا حد ۵۲٪ کاهش یابد. در نتیجه افشای عمومی اطلاعات می‌تواند میزان اهمیت اطلاعات ایجاد شده توسط شرکت‌های همسایه را کاهش دهد و با کاهش اهمیت اطلاعات آن‌ها، رقابت بین این شرکت‌ها نیز کاهش یابد.

کرلند<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، تحقیقی با موضوع پاسخگویی تدوین‌کنندگان استانداردهای گزارشگری مالی نسبت به شرکت‌های تجاری عمومی انجام داد. هدف اصلی تحقیق بررسی این مورد بود که آیا تدوین‌کنندگان استانداردهای گزارشگری مالی نسبت به تدوین استانداردهای خاص این شرکت‌های تجاری عمومی مسئولیتی دارند یا خیر؟ نتیجه تحقیق نشان داد که چالش‌های فعلی پیش روی استانداردهای گزارشگری مالی برای این شرکت‌ها عبارت‌اند از اندازه‌گیری سود و نحوه گزارش آن. این چالش‌ها تاکنون توسط استانداردهای گزارشگری مالی خاص شرکت‌های عمومی تجاری به خوبی پوشش داده نشده است.

وو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)، مطالعه‌ای با موضوع «پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی با توجه به زیرساخت‌های شراکت بخش عمومی با بخش خصوصی» انجام دادند. شراکت بخش عمومی و بخش خصوصی به‌طور گسترده‌ای برای انجام پروژه‌های زیرساختی انجام می‌شود و در این شراکت بخش عمومی (دولت) با شرکت یا شرکت‌های مرتبط با پروژه خاص در بخش خصوصی قرارداد می‌بندد تا پروژه را به انجام برسانند. به‌هرحال در برخی موارد این پروژه‌های شراکتی با عملکرد ضعیف یا شکست در دستیابی به اهداف خود مواجه شدند. یکی از دلایل این شکست یا عملکرد ضعیف نبود استانداردهای گزارشگری مالی مناسب برای این گونه شراکت‌های خاص بوده است. این نشان‌دهنده ضعف پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی تلقی می‌شود. همچنین

1. Terra and Mattos

2. Kurland

3. Wu et al



نبود تحقیقات تجربی کافی در این زمینه از دیگر دلایل نبود استانداردهای گزارشگری مالی مناسب است. وو و همکارانش با ارائه چارچوب مفهومی مرتبط با این‌گونه شراکت‌ها، مبنایی برای پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی چین و تدوین استانداردهای گزارشگری مالی مناسب در این زمینه فراهم کرده‌اند.

ولکوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان «شفافیت در انجمن حسابداران رسمی روسیه: اعتماد واقعی یا نمایشی؟» انجام داد. هدف پژوهش او پیدا کردن ایده‌ها و روش‌هایی برای شفافیت و پاسخگویی بیشتر در انجمن حسابداران رسمی روسیه با توجه به گزارش‌های ده سال اخیر بود. او به این نتیجه رسید که ارزیابی اتفاقات رخدادها در گزارش‌های پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی روسیه اگر به‌جای تأکید بر ارائه تصویر آن رخدادها، روی عملکرد واقعی آن‌ها و ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی این رخدادها تمرکز کند، باعث تقویت شفافیت گزارش‌های پاسخگویی انجمن خواهد شد.

عبدین و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵)، در دومین کنفرانس بین‌المللی تجارت و علوم اجتماعی، تحقیقی با موضوع کاهش تعهدات نهادهای محلی حسابداران رسمی و تأثیر آن بر روی پاسخگویی و اعتماد عمومی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اعتماد ملی به حکومت مرکزی با توجه به سطح پایین پاسخگویی نهادهای محلی حسابداران رسمی تا حدی سقوط کرده است.

عبدعزیز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)، در مقاله‌ای با موضوع تقویت پاسخگویی بخش‌های عمومی از طریق سیستم یکپارچه، سیستم کنترل داخلی و امور کنترل و هدایت به بررسی نظارت عمومی دولت از طریق استانداردها و قوانین مالی پرداختند. در این زمینه انجمن حسابداران رسمی و دیگر نهادهای دخیل در تدوین استانداردهای حسابداری یا نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان مستقل که بر اجرای مناسب استانداردهای حسابداری نظارت می‌کنند، بازوهای اجرایی برای تدوین استانداردهای مناسب جهت برقراری سیستم کنترل داخلی مؤثر هستند. مطالعه ایشان شامل توصیه‌هایی در زمینه الزامات تدوین استانداردهای حسابرسی جهت برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب و جلوگیری از تقلب و سوءاستفاده است.

### ۳- جامعه و نمونه آماری، تدوین فرضیه‌ها و مدل مفهومی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش گروهی از ذینفعان بیرونی کلیدی هستند که شامل دولت، بازار کار و جامعه علمی است. منظور از دولت نهادهای حکومتی، دیوان محاسبات، ذی‌حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی است که به نمایندگی از حکومت به شکل مستقیم یا غیرمستقیم مسئولیت تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، برنامه‌ها و قوانین و مقررات را بر عهده‌دارند. منظور از جامعه علمی اعضای هیات علمی هستند که فعالیت اصلی آنان مشارکت در فرایند تولید، انتقال و انتشار علم است. منظور از بازار کار، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده

1. Volkova

2. Abidin, et al.

3. Abdaziz et al

در بورس اوراق بهادار تهران است. تعداد نمونه شامل ۴۴ نفر اعضای هیات علمی، ۵۱ نفر مدیران مالی و ۴۶ نفر کارشناسان دولتی هستند. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش فرضیه‌های زیر تدوین شده‌اند.

- فرضیه اصلی: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- فرضیه فرعی اول: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- فرضیه فرعی دوم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی مالی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- فرضیه فرعی سوم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- فرضیه فرعی چهارم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی دموکراتیک حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- فرضیه فرعی پنجم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

قلمرو موضوعی پژوهش شامل شناخت ادراکات و ارزیابی‌های بازار کار، دولت و جامعه علمی از نحوه پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی است. در این پژوهش به‌منظور ارزیابی تفاوت ادراکات از عملکرد پاسخگویی از روش مدل سرکوال استفاده شده است. در این مدل با استفاده سؤالات زوجی در پنج بعد شکاف پاسخگویی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. پنج بعد پاسخگویی شامل اخلاقی، مالی، عملکردی، دموکراتیک و سیاسی است که در پرسشنامه محقق ساخته مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

#### ۴- روش پژوهش، گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

در مورد روش جمع‌آوری اطلاعات این پژوهش می‌توان گفت در مبانی نظری آن، از روش کتابخانه‌ای (چاپی) و الکترونیکی استفاده شده و در مراحل بعدی، از پرسشنامه استاندارد محقق ساخته نظرات بازار کار، کارشناسان دولتی و جامعه علمی جمع‌آوری شده است. ابزارهای مورد استفاده به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها به شرح زیر هست. الف - مصاحبه: جهت طراحی پرسشنامه مورد استفاده در مدل سروکوال و تأیید روایی آن و برای مطابقت هر چه بیشتر با اهداف پژوهش حاضر از نظرات و راهنمایی‌های اساتید دانشگاه استفاده شده است. ب- مطالعات کتابخانه‌ای: به‌منظور مطالعه مبانی نظری و پیشینه تحقیق و همچنین بهره‌مندی از بانک اطلاعاتی و مطالعات موردی از روش مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. بدین ترتیب که با مراجعه به کتب و مجلات علمی فارسی و لاتین، مقالات مورد تأیید، آرشیو سازمان‌ها و... اطلاعات مورد نظر جمع‌آوری گردید. ج- روش میدانی (پرسشنامه): برای اندازه‌گیری انتظارات و ادراک

ذینفعان و در نهایت سنجش شکاف پاسخگویی ارائه‌شده از روش میدانی و ابزار پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد.

برای تحلیل داده‌ها با توجه به فرضیه‌های تحقیق از آزمون میانگین دو جامعه وابسته (آزمون تی زوجی) و تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. برای محاسبه حجم نمونه در تمامی روش‌های آماری استفاده‌شده، از نرم‌افزار تخصصی Gpower نسخه ۳٫۱ استفاده گردید. حجم نمونه مناسب برای آزمون تی زوجی، از رابطه  $n = \left( Z_{1-\alpha/2} - Z_{1-\beta} \right)^2 / d^2$  محاسبه می‌شود که  $\alpha$  سطح معناداری یا همان احتمال خطای نوع یک،  $1 - \beta$  توان آزمون و  $d = 1/4 - 1/\tilde{A}$  است که اندازه اثر نام دارد. با استفاده از نرم‌افزار Gpower به ازای مقادیر  $d = 0.3$ ،  $\alpha = 0.05$  و  $1 - \beta = 0.90$  حجم نمونه  $n = 97$  محاسبه گردید. حجم نمونه مناسب در تحلیل واریانس یک‌طرفه، به ازای مقادیر استاندارد  $f = 0.4$  (اندازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)،  $k = 3$  (تعداد گروه‌ها)،  $\alpha = 0.05$  و  $1 - \beta = 0.90$  معادل  $n = 85$  گردید. حجم نمونه مناسب در پژوهش بلوک‌های تصادفی، به ازای مقادیر استاندارد  $f = 0.4$  (اندازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)،  $k = 3$  (تعداد گروه‌ها)،  $\alpha = 0.05$  و  $1 - \beta = 0.90$  معادل  $n = 93$  گردید. حجم نمونه مناسب در مدل‌های خطی چند متغیره (تحلیل کوواریانس چند متغیره)، با استفاده از نرم‌افزار Gpower به ازای مقادیر استاندارد  $f = 0.4$  (اندازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)،  $k = 3$  (تعداد گروه‌ها)،  $m = 5$  (تعداد متغیرهای پیش‌بین)،  $\alpha = 0.05$  و  $1 - \beta = 0.90$  معادل  $n = 110$  گردید. با توجه به مقادیر حجم نمونه در روش‌های مختلف، بالاترین حجم نمونه محاسبه‌شده یعنی ۱۱۰ به‌عنوان حجم نمونه لازم در این پژوهش انتخاب گردید. با توجه به دسترسی بیشتر به افراد و همچنین برای بالاتر رفتن دقت نتایج حجم نهایی نمونه بیشتر از حجم نمونه لازم انتخاب گردید. در این پژوهش ۱۴۱ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب (شامل ۴۴ نفر اعضای هیات علمی، ۵۱ نفر مدیران مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار و ۴۶ نفر کارشناسان دولتی) و پرسشنامه‌ها بین آن‌ها توزیع گردید. از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۲، LISREL نسخه ۸٫۷، EXCEL 2013 استفاده گردید.

## ۵- یافته‌های پژوهش

### اطلاعات توصیفی نمونه آماری

اطلاعات توصیفی مربوط به مشخصات دموگرافیک افراد تحت مطالعه در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱ - آمار توصیفی مشخصات دموگرافیک افراد

جنسیت	سمت شغلی			کل
	کارشناس دولتی	مدیر مالی	هیات علمی	
مرد	۴۱	۴۸	۴۲	۱۳۱
	۸۹/۱	۹۴/۱	۹۵/۵	۹۲/۹
زن	۵	۳	۲	۱۰
	۱۰/۹	۵/۹	۴/۵	۷/۱
کل	۴۶	۵۱	۴۴	۱۴۱
	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰
تحصیلات				
دکتری	۸	۶	۴۴	۵۸
	۱۷/۴	۱۱/۸	۱۰۰/۰	۴۱/۱
کارشناسی ارشد	۳۳	۳۹	۰	۷۲
	۷۱/۷	۷۶/۵	۰/۰	۵۱/۱
کارشناسی	۵	۶	۰	۱۱
	۱۰/۹	۱۱/۸	۰/۰	۷/۸
کل	۴۶	۵۱	۴۴	۱۴۱
	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰

در جدول ۲ اطلاعات توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد مربوط به متغیرهای مطرح‌شده در پرسشنامه پاسخگویی بیرونی به تفکیک گروه و نوع ارزیابی و همچنین برای کل افراد نمونه آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود اختلاف زیادی بین میانگین ادراکات و انتظارات در گروه‌های مختلف و همچنین در حالت کلی وجود دارد. برای تمامی متغیرها، میزان اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات در گروه اعضا هیات علمی نسبت به دو گروه دیگر بیشتر است. همان‌طور که انتظار می‌رود در گروه‌های مختلف و همچنین در حالت کلی برای تمامی متغیرها میزان پراکندگی انتظارات نسبت به میزان پراکندگی ادراکات کمتر است که نشان از همگنی پاسخ‌های افراد در بخش انتظارات است.

جدول ۳ آزمون معنی‌داری تی زوجی برای مقایسه شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن را در حالت کلی و همچنین به تفکیک گروه‌های تحت مطالعه نشان می‌دهد. در این جدول ضرایب همبستگی بین ادراکات و انتظارات نیز آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود همبستگی بالایی بین ادراکات و انتظارات افراد در گروه‌ها و حالت کلی وجود دارد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار می‌باشند. بالا بودن ضرایب همبستگی منجر به افزایش مقادیر آماره تی و در نتیجه توان آزمون تی زوجی را افزایش می‌دهد. اکنون بر اساس نتایج جدول به آزمون فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی مربوط به آن می‌پردازیم. در جدول ۲ از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است که پایین‌ترین سطح ۱ و بالاترین سطح ۵ نمره‌گذاری شده است و از مجموع نمره سوالات

مربوط به هر مقیاس نمره مربوط به آن مشخص می‌شود.

جدول ۲ - شاخص‌های آماری پرسشنامه پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

ارزیابی						گروه	متغیر
انتظارات			ادراکات				
تعداد	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	انحراف استاندارد	میانگین		
۴۴	۳/۳۱	۴۷/۸۲	۴۴	۷/۴۸	۳۸/۶۱	اعضا هیات علمی	پاسخگویی اخلاقی
۵۱	۲/۲۸	۴۸/۳۹	۵۱	۵/۴۸	۴۱/۶۷	مدیران مالی	
۴۶	۲/۹۱	۴۸/۲۴	۴۶	۷/۰۴	۴۴/۳۵	کارشناسان	
۱۴۱	۲/۸۳	۴۸/۱۶	۱۴۱	۷/۰۱	۴۱/۵۹	کل	
۴۴	۱/۳۶	۱۹/۳۴	۴۴	۱/۷۴	۱۱/۷۵	اعضا هیات علمی	پاسخگویی مالی
۵۱	۰/۸۹	۱۹/۲۵	۵۱	۲/۵۰	۱۷/۱۸	مدیران مالی	
۴۶	۰/۹۸	۱۹/۲۸	۴۶	۲/۲۱	۱۵/۱۷	کارشناسان	
۱۴۱	۱/۰۸	۱۹/۲۹	۱۴۱	۳/۱۳	۱۴/۸۳	کل	
۴۴	۲/۶۵	۲۸/۴۵	۴۴	۳/۳۵	۱۸/۹۳	اعضا هیات علمی	پاسخگویی عملکردی
۵۱	۲/۰۳	۲۸/۱۸	۵۱	۳/۹۵	۲۳/۱۲	مدیران مالی	
۴۶	۲/۱۸	۲۸/۵۲	۴۶	۳/۴۴	۲۰/۸۰	کارشناسان	
۱۴۱	۲/۲۷	۲۸/۳۸	۱۴۱	۳/۹۷	۲۱/۰۶	کل	
۴۴	۱/۸۵	۲۴/۰۰	۴۴	۳/۴۰	۱۸/۳۶	اعضا هیات علمی	پاسخگویی دموکراتیک
۵۱	۱/۴۶	۲۴/۲۴	۵۱	۲/۴۲	۱۷/۷۵	مدیران مالی	
۴۶	۱/۲۲	۲۴/۰۷	۴۶	۳/۴۲	۲۱/۹۳	کارشناسان	
۱۴۱	۱/۵۲	۲۴/۱۱	۱۴۱	۳/۵۸	۱۹/۳۰	کل	
۴۴	۱/۷۵	۲۲/۷۰	۴۴	۲/۸۶	۱۶/۲۰	اعضا هیات علمی	پاسخگویی سیاسی
۵۱	۱/۳۴	۲۲/۸۲	۵۱	۲/۴۶	۱۶/۸۲	مدیران مالی	
۴۶	۱/۴۶	۲۴/۲۴	۴۶	۳/۵۵	۲۱/۵۲	کارشناسان	
۱۴۱	۱/۶۶	۲۳/۲۵	۱۴۱	۳/۷۸	۱۸/۱۶	کل	
۴۴	۱۰/۰۷	۱۴۲/۲۳	۴۴	۱۷/۱۷	۱۰۳/۸۶	اعضا هیات علمی	پاسخگویی بیرونی
۵۱	۶/۷۲	۱۴۲/۸۸	۵۱	۱۵/۲۰	۱۱۶/۵۳	مدیران مالی	
۴۶	۷/۹۲	۱۴۴/۳۷	۴۶	۱۸/۵۷	۱۲۳/۸۰	کارشناسان	
۱۴۱	۸/۲۶	۱۴۳/۱۶	۱۴۱	۱۸/۶۷	۱۱۴/۹۵	کل	

آزمون فرضیه اصلی: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳ اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات کل ذینفعان ۲۸/۲۱- و مقدار آماره تی ۲۷/۸۵- ( $p < 0.01$ ) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه اصلی اول تأیید می‌گردد. این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج بیانگر این است با توجه صفر بودن معنی‌داری آماره تی



( $p > 0.01$ ) که در تمام زیرگروه‌ها، بنابراین فرضیه اصلی اول تحقیق برای تک‌تک زیرگروه‌های ذینفع به‌صورت جداگانه نیز تأیید می‌شود. میزان شکاف پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه ( $F=39.73, p<0.01$ ) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به‌طوری‌که از نظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی حسابداران رسمی وجود دارد.

**آزمون فرضیه فرعی اول:** همان‌طور که مشاهده می‌شود شکاف معناداری بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۶/۵۷- و مقدار آماره تی ۱۵/۵۶- ( $p<0.01$ ) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی اول تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌ها نیز مورد بررسی قرار گرفت و در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۹/۲۱- و مقدار آماره تی ۱۱/۶۱- و در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۶/۷۳- و مقدار آماره تی ۱۲/۱۳- و در گروه کارشناسان دولتی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۳/۸۹- و مقدار آماره تی ۵/۸۶- به دست آمد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه ( $F=15.22, p<0.01$ ) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به‌طوری‌که از نظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه، دیگر شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی وجود دارد.

**آزمون فرضیه فرعی دوم:** بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۴/۴۶- و مقدار آماره تی ۱۸/۸۰- است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد. این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت نتایج نشان داد که در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۷/۵۹- و مقدار آماره تی ۴۱/۰۷- هست. در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۲/۰۸- و مقدار آماره تی ۷/۴۳- است و در گروه کارشناسان دولتی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۴/۱۱- و مقدار آماره تی ۱۷/۰۳- شد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی مالی حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه (F=130.23, p<0.01) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق تری در پاسخگویی مالی حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمون فرضیه فرعی سوم: در این فرضیه نیز ما شاهد شکاف معناداری بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی هستیم. بررسی‌ها نشان می‌دهد که در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۷/۳۲- و مقدار آماره تی ۳۰/۹۴- (p<0.01) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد. نتایج در زیر گروه‌ها به این شرح است: در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۹/۵۲- و مقدار آماره تی ۴۳/۹۱- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیات علمی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۵/۰۶- و مقدار آماره تی ۱۳/۶۸- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر مدیران مالی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه کارشناسان اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۷/۷۲- و مقدار آماره تی ۲۵/۷۹- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه (F=53.32, p<0.01) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق تری در پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمون فرضیه فرعی چهارم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی دموکراتیک حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۴/۸۰- و مقدار آماره تی ۲۰/۲۴- (p<0.01) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد. این فرضیه در زیر گروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن به شرح زیر است: در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۵/۶۴- و مقدار آماره تی ۱۷/۲۴، در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۶/۴۹- و مقدار آماره تی ۳۰/۸۷- و در گروه کارشناسان



دولتی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۲/۱۳- و مقدار آماره تی ۵/۶۸- به دست آمد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیک حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه (F=57.41, p<0.01) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳ نشان می‌دهد گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی در سطح احتمال ۰/۰۱ همگن هستند و از نظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی دموکراتیک حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمون فرضیه فرعی پنجم: ما شاهد اختلاف معناداری بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی هستیم. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۵/۹۰- و مقدار آماره تی ۲۲/۶۷- (p<0.01) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است بنابراین فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد. در ادامه این فرضیه را در زیر گروه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهیم، اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۶/۵۰- و مقدار آماره تی ۲۳/۱۶- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیات علمی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۶/۰۰- و مقدار آماره تی ۲۱/۲۱- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر مدیران مالی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه کارشناسان اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۲/۷۲- و مقدار آماره تی ۷/۸۰- (p<0.01) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین از نظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه (F=44.37, p<0.01) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳ نشان می‌دهد گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی در سطح احتمال ۰/۰۱ همگن هستند و از نظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی وجود دارد. در جدول ۳ از آزمون تی زوجی برای مقایسه شکاف پاسخگویی استفاده شده است و از آزمون دانکن برای شناسایی گروه‌هایی که دارای شکاف پاسخگویی یکسان هستند استفاده شده است.

جدول ۳ - آزمون معنی‌داری تی زوجی و دانکن برای مقایسه شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

متغیر	گروه	ضریب همبستگی	سطح معنی‌داری ضریب همبستگی	اختلاف میانگین بین ادراکات و انتظارات	مقدار آماره تی	سطح معنی‌داری (p)
پاسخگویی اخلاقی	اعضا هیات علمی	۰/۷۹۳	۰/۰۰۰	-۹/۲۱	-۱۱/۶۱	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۷۸۱	۰/۰۰۰	-۶/۷۳	-۱۲/۱۳	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۹۲۳	۰/۰۰۰	-۳/۸۹	-۵/۸۶	۰/۰۰۰
	کل	۰/۸۰۶	۰/۰۰۰	-۶/۵۷	-۱۵/۵۶	۰/۰۰۰
پاسخگویی مالی	اعضا هیات علمی	۰/۷۱۳	۰/۰۰۰	-۷/۵۹	-۴۱/۰۷	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۶۸۸	۰/۰۰۰	-۲/۰۸	-۷/۴۳	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۷۳۴	۰/۰۰۰	-۴/۱۱	-۱۷/۰۳	۰/۰۰۰
	کل	۰/۴۴۵	۰/۰۰۰	-۴/۴۶	-۱۸/۸۰	۰/۰۰۰
پاسخگویی عملکردی	اعضا هیات علمی	۰/۹۱۱	۰/۰۰۰	-۹/۵۲	-۴۳/۹۱	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۷۹۵	۰/۰۰۰	-۵/۰۶	-۱۳/۶۸	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۸۳۱	۰/۰۰۰	-۷/۷۲	-۲۵/۷۹	۰/۰۰۰
	کل	۰/۷۲۴	۰/۰۰۰	-۷/۳۲	-۳۰/۹۴	۰/۰۰۰
پاسخگویی دموکراتیک	اعضا هیات علمی	۰/۸۱۶	۰/۰۰۰	-۵/۶۴*	-۱۷/۳۴	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۸۱۲	۰/۰۰۰	-۶/۴۹*	-۳۰/۸۷	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۸۰۶	۰/۰۰۰	-۲/۱۳	-۵/۶۸	۰/۰۰۰
	کل	۰/۶۶۳	۰/۰۰۰	-۴/۸۰	-۲۰/۲۴	۰/۰۰۰
پاسخگویی سیاسی	اعضا هیات علمی	۰/۷۷۷	۰/۰۰۰	-۶/۵۰*	-۲۳/۱۶	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۵۷۳	۰/۰۰۰	-۶/۰۰*	-۲۱/۲۱	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۸۸۲	۰/۰۰۰	-۲/۷۲	-۷/۸۰	۰/۰۰۰
	کل	۰/۷۹۴	۰/۰۰۰	-۵/۰۹	-۲۲/۶۷	۰/۰۰۰
پاسخگویی بیرونی	اعضا هیات علمی	۰/۹۴۸	۰/۰۰۰	-۳۸/۳۶	-۳۰/۷۶	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۹۳۲	۰/۰۰۰	-۲۶/۳۵	-۲۰/۳۳	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۹۶۱	۰/۰۰۰	-۲۰/۵۷	-۱۲/۴۸	۰/۰۰۰
	کل	۰/۸۸۴	۰/۰۰۰	-۲۸/۲۱	-۲۷/۸۵	۰/۰۰۰

\* گروه‌های همگن با استفاده از آزمون دانکن در سطح احتمال ۰/۰۱

جدول ۴ - تحلیل واریانس یک طرفه برای مقایسه گروه‌های تحت مطالعه از نظر شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

متغیر	منبع تغییرات	مجموع توان دوم	درجه آزادی	میانگین توان دوم	مقدار آماره F	سطح معنی‌داری
پاسخگویی اخلاقی	درون گروهی	۶۳۶/۷۰	۲	۳۱۸/۳۵	۱۵/۲۲	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۲۸۸۵/۷۷	۱۳۸	۲۰/۹۱		
پاسخگویی مالی	درون گروهی	۷۲۶/۲۶	۲	۳۶۳/۱۳	۱۳۰/۲۳	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۳۸۴/۷۸	۱۳۸	۲/۷۹		
پاسخگویی عملکردی	درون گروهی	۴۸۱/۵۱	۲	۲۴۰/۷۶	۵۳/۳۲	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۲۳/۱۳	۱۳۸	۴/۵۱		
پاسخگویی دموکراتیک	درون گروهی	۵۰۴/۲۹	۲	۲۵۲/۱۵	۵۷/۴۱	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۰۶/۱۴	۱۳۸	۴/۳۹		
پاسخگویی سیاسی	درون گروهی	۳۸۸/۶۵	۲	۱۹۴/۳۳	۴۴/۳۷	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۰۴/۳۳	۱۳۸	۴/۳۸		
پاسخگویی بیرونی	درون گروهی	۷۴۰/۴۸	۲	۳۷۰/۲۴	۳۹/۷۳	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۱۲۸۵/۱۱۳	۱۳۸	۹۳/۱۲		

### ۶- نتیجه‌گیری

پاسخگویی یکی از چالش‌های مهمی است که امروزه تمام نهادهای عمومی با آن مواجه‌اند، هر نهاد عمومی اثربخش، نیازمند یک نظام مؤثر پاسخگویی است. پاسخگویی یکی از راه‌های ایجاد اعتماد عمومی است. از دلایل عمده و مهم پاسخگویی سازمان‌ها و نهادها این است که ذینفعان حق دارند که از نتایج فعالیت‌های سازمان‌ها مطلع شوند و همچنین نظام پاسخگویی می‌تواند اطلاعات عملکرد سازمان‌ها را برای ذینفعان فراهم ساخته و منجر به بهبود عملکرد آن شوند. در پاسخگویی از رابطه میان صاحب‌منصبان و کسانی سخن گفته می‌شود که می‌توانند خواهان پاسخگویی باشند (کوهن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). در رابطه با نقش حسابداری در پاسخگویی روبرتس<sup>۲</sup>، ۱۹۹۱، بیان می‌کند که اطلاعات حسابداری نقشی کلیدی در سلسله‌مراتب پاسخگویی ایفا می‌کنند. او معتقد است در سلسله‌مراتب پاسخگویی اطلاعات حسابداری به‌صورت یک آینه عمل می‌کند که در آن تولیدکنندگان و اقداماتشان قابل دیدن است (یوها و اویرینده<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰)؛ اما همان‌گونه که در بخش مقدمه اشاره شد، در بررسی پاسخگویی این نتیجه حاصل می‌شود که این موضوع برای هر فرد معنی متفاوتی می‌دهد. از این‌رو در این پژوهش موضوع ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی جامعه حسابداران رسمی از دیدگاه استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها با استفاده از مدل سروکوال مورد بررسی قرار گرفته شده است. این پژوهش، راهنما و سندی برای کمک به سازمان حسابرسی برای بهبود و ارتقا سطح کیفیت خدمات حسابرسی به شمار می‌رود. جامعه آماری این پژوهش

1. Cohen  
2. Roberts  
3. Yoah and Eirinhad

گروهی از ذینفعان بیرونی کلیدی هستند که شامل دولت، بازار کار و جامعه علمی است. منظور از دولت نهادهای حکومتی، دیوان محاسبات، ذی حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی است که به نمایندگی از حکومت به شکل مستقیم یا غیرمستقیم مسئولیت تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، برنامه‌ها و قوانین و مقررات را بر عهده دارند. منظور از جامعه علمی اعضای هیات علمی هستند که فعالیت اصلی آنان مشارکت در فرایند تولید، انتقال و انتشار علم است. منظور از بازار کار، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. تعداد نمونه شامل ۴۴ نفر اعضای هیات علمی، ۵۱ نفر مدیران مالی و ۴۶ نفر کارشناسان دولتی هستند. مدل مورد استفاده در پژوهش حاضر مدل سروکوال است که از طریق تحلیل شکاف بین انتظار و ادراک مشتری سعی در سنجش میزان کیفیت خدمات دارد؛ همچنین ابزارهای جمع‌آوری داده در این پژوهش سه روش مصاحبه، مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه است.

نتایج پژوهش بیانگر این است که همه زیرگروه‌های ذینفع هم در حالت جداگانه و هم در حالت کلی سطح انتظار بالاتری نسبت به پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی دارند این شکاف در مورد تمام ۵ زیرمجموعه پاسخگویی بیرونی (اخلاقی، عملکردی، مالی، دموکراتیک و سیاسی) نیز صادق است؛ بنابراین سازمان حسابرسی در هیچ کدام از ابعاد مورد مطالعه نتوانسته بود رضایت ذینفعان را جلب کند در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشت؛ این بدین معنی است که در همه ابعاد سطح انتظار ذینفعان بیش‌تر از خدماتی است که سازمان حسابرسی ارائه کرده است.

از طرف دیگر میزان شکاف پاسخگویی بیرونی، اخلاقی، مالی و عملکردی حسابداران رسمی از نظر سه گروه مورد مطالعه عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی‌های مذکور در حسابداران رسمی وجود دارد؛ بنابراین می‌توان ادعا نمود که در حال حاضر میزان پاسخگویی حسابداران رسمی فاصله زیادی با نظرگاه‌های مطلوب جامعه علمی دارد و دلیل اصلی آن نیز عدم توجه شایسته به دیدگاه‌ها و پژوهش‌های انجام شده در دانشگاه‌ها و عدم استفاده از پتانسیل‌های موجود در محیط‌های علمی کشور است. میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیک و سیاسی حسابداران رسمی از نظر گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی همگن هستند و از نظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان دولتی، شکاف عمیق‌تری در انواع پاسخگویی‌های حسابداران رسمی وجود دارد. بهبود اعتماد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های حسابرسی مورد نظر ذینفعان می‌تواند جمله راهکارهای مؤثر برای کم کردن شکاف پاسخگویی دانست. در رابطه با دلایل این شکاف پاسخگویی می‌توان به عدم پاسخگویی کافی حسابداران رسمی به ذینفعان کلیدی، ضعف سیستم پاسخگویی و فقدان الزامات قانونی پاسخگویی حسابداران رسمی به ذینفعان و همسو نبودن گزارش‌ها با انتظارات ذینفعان در ارتقای ظرفیت پاسخگویی گزارش‌های حساب‌برسان اشاره کرد؛ زیرا اطلاعات مندرج در گزارش حسابرسی پاسخگویی انتظارات استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها نیست. ضروری است که تمهیداتی را به منظور جلب اعتماد کلیه ذینفعان و توجه به نظر جامعه علمی و استفاده از توانمندی‌ها و پتانسیل موجود در دانشگاه‌ها جهت بهبود گزارش‌های بیندیشند.

لازم به ذکر است برخی از محدودیت‌های این پژوهش که ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار بدهد به شرح زیر است:

- الف- عدم درک برابر هر یک از افراد نمونه پژوهش نسبت به سؤالات پرسشنامه؛
  - ب- احتمال بررسی و پاسخ سطحی به سؤالات پرسشنامه؛
  - پ- درک متفاوت هر یک از افراد نمونه نسبت به صورت‌های مالی؛ و
  - پ- احتمال عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در کل جامعه؛ این ممکن است بیانگر این نتیجه مستتر باشد که حسابداری نسبت به سایر زمینه‌های جامعه در وضعیت بهتری از نظر پاسخگویی قرار دارد.
- بنابراین با توجه به این محدودیت‌ها، به‌کارگیری نتایج پژوهش باید احتیاط همراه باشد.

#### ۶-۱- پیشنهادها

نتایج پژوهش نشان داد که رضایت از کیفیت خدمات حسابداران رسمی در همه گروه‌های ذینفع در سطح پایین و نامطلوبی قرار دارد برای بهبود پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی پیشنهادها زیر را می‌توان ارائه کرد:

استقلال حسابداران رسمی و عدم دخالت و تصدی‌گری دولت (پذیرش نقش نظارتی) موجب تقویت نظام سیاست‌گذاری پاسخگویی بیشتر و بهتر و انجام تکالیف مناسب‌تر آن می‌شود، زیرا استقلال حسابداران رسمی خود زمینه‌ساز مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی بیشتر در بین اعضای جامعه خواهد بود.

با مشارکت بیشتر جامعه علمی و مدیران مالی قوی و کارشناسان خبره دولتی و سایر ذینفعان بیرونی در نحوه گزارش دهی مناسب و کاربردی جامعه برای ذینفعان می‌توان از شکاف موجود کاست یعنی حسابداران رسمی از توانایی‌های فکری و خرد جمعی کلی ذینفعان استفاده کند تا گزارش‌های مناسب و کاربردی فراهم نماید.

با تعاملات علمی و استفاده از نظرات صاحب‌نظران در حوزه دانشگاه و ارتباط با اساتید برجسته حسابداری و حسابرسی و با ایجاد واحدهای تحقیقاتی با حضور اعضای هیئت علمی می‌توان سازوکاری پویا در دانشگاه و جامعه برای بهبود پاسخ‌گویی و گزارشگری مناسب‌تر ایجاد کرد.

بامطالعه پاسخگویی عمومی در حوزه حسابرسی سایر کشورها و یادگیری از آنان و یا با همکاری‌های بین‌المللی با کشورهای پیشرو و استفاده از راهکارهای کاربردی آنان اقدام به انتقال دانش آن‌ها و استفاده بهینه از راهکارهایشان با توجه به فرهنگ بومی کشور نمود.

در جهت بهبود و ارتقای کیفیت خدمات گزارش دهی، کارگاه‌های آموزشی برای حسابداران رسمی جهت افزایش مهارت‌های فنی و ارتباطی آنان برگزار شود.

با نگاه پاسخگو محوری از نظرات ذینفعان در برنامه‌ریزی‌های نحوه حسابرسی‌ها استفاده گردد همچنین نیاز به وضع قوانینی در جهت پاسخگو بودن بیشتر حسابداران رسمی به ذینفعان

شدیداً احساس می‌شود.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۴). سازمان‌های غیردولتی و چالش‌های پاسخگویی، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۴۹، ص ۲۵-۳۸
۲. امیری، مقصود؛ یزدانی، حمیدرضا؛ اکرم نصرتیان، نسیم. (۱۳۸۷). سنجش کیفیت خدمات داخلی و سطح بازاریابی درونی شرکت گاز تهران بزرگ، دانش مدیریت، شماره ۲۱، ص ۱۸-۳
۳. باباجانی، جعفر؛ دهقان، حسین. (۱۳۸۴). نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان، مطالعات تجربی حسابداری مالی، جلد ۳، شماره ۱۲، ص ۲۶-۱
۴. تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین؛ بلوردی، فاطمه. (۱۳۹۶). ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با استفاده از مدل سروکوال، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، جلد ۶، شماره ۲۴، ص ۱۶۷-۱۷۶
۵. جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم؛ رضایی یمین، فائزه. (۱۳۹۵). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سازمان امور مالیاتی در سازمان استان کرمانشاه، دو فصلنامه حسابداری دولتی، شماره ۴ (پیاپی ۵)، بهار و تابستان ۹۵، ص ۶۹ تا ۸۰
۶. خجسته، علیرضا؛ شفانی زاده، بهروز. (۱۳۹۶). حسابرسی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی در سطح اتحادیه اروپا، مجله حسابدار رسمی، شماره ۳۷، بهار ۱۳۹۶، ص ۴۹ تا ۵۲
۷. خواجوی، شکراله؛ منصور، شعله. (۱۳۹۱). انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی، مجله علمی ترویجی مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲، تابستان ۹۱، ص ۳۳ تا ۴۵
۸. دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۲). اعتماد عمومی نسبت به سازمان‌های دولتی، رساله دوره دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
۹. دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۸). پاسخگویی در سازمان‌های دولتی، فصلنامه مدیریت و توسعه، شماره ۱۶، ص ۷۱.
۱۰. محمدمهدی غمami، محمدرضا قاسمی. (۱۳۹۷). نقاط شروع مبارزه با فساد با تاکید بر رویکرد نشانگانی؛ با بررسی موردی وضعیت نظام حقوقی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، زمستان ۹۶، ص ۱۵۱ تا ۱۷۲
۱۱. کردستانی، غلام رضا؛ نصیری، محمود. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، مجله حسابدار، شماره ۲۰۸ و ۲۰۹، تیر و مرداد ۱۳۸۸، ص ۵۸ تا ۶۵
۱۲. ناصری، احمد؛ کمالیان، امین رضا؛ افلاطون زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان، مجله دانش حسابرسی، شماره ۶۶، بهار ۱۳۹۶، ص ۱۸۹ تا ۲۱۶

### ب- منابع خارجی

- 1-Abidin, N. Z. Z. Singaravello, K. & Zakaria, Z. (2015). Diminishing Obligations of Local Government: Effect on Accountability and Public Trust. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 255-259.
- 2-Aziz, M. A. A. Ab Rahman, H. Alam, M. M. & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169.
- 3-Andaleeb, SS. (1998). "Do warranties influence perceptions of service quality? *Journal of Retailing and Customer Services*, 2: 87 – 91
- 4-Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a



- Mechanism. *West European Politics*, 33 (5), 946–967.
- 5-Burke, Joseph C. (2004): *Achieving Accountability in Higher Education: Balancing Public, Academic and Market Demands*; Jossey Bass
- 6-Brooks, R. F. Lings, I. N. Botschen, M. A. (2000). "Internal marketing and customer driven wavefronts". *Service Industries Journal*, 4: 49 – 67
- 7-Caruana, A. Ewing, MT. (2000). "Assessment of the three column format SERVQUAL: An experimental approach". *Journal of Business Research*, 49: 57 - 65.
- 8-Copell, L (2005) program accountability as an emergent property: the role of stakeholders in a program's field. *public administration review*, 65(1), 85-93
- 9-Edward, M. & Hulme, D. (1996). *Beyond the magic bullet: NGO performance & accountability In The post cold war world*. Earth Scan, London. European Governance Papers No. C-06-01.
- 10-Gibbon, J. (2012). *Understandings of Accountability: An Auto ethnographic Account Using Metaphor*. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3). 201-212.
- 11-Iyoha, F. O. & Oyerinde, D. (2010). *Accounting Infrastructure and Accountability in the Management of Public Expenditure in Developing Countries: A Focus on Nigeria*. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 361-373.
- 12-Jensen, L. (2000). *Image of accountability in Danish public sector reform*, Discussion Paper For IPMM conference At Macquari School Management.
- 13-Jordan, L. & Tujil, P. (2000). *Political responsibility in transnational NGO advocacy*. *World Development*, 28(12), 2051-2065.
- 14-Kaldor, M. (2003). *Civil society & accountability*. *Journal Of Human Development*, 4(1).
- 15-kurland, N. B. (2017). *Accountability and the public benefit corporation*. *Business Horizons*.
- 16-Lindberg, S. I. (2009). *Accountability: The Core Concept and Its Subtypes*. Working Paper, Available at SSRN: <http://gsdrc.org/document-library/accountability-the-core-concept-and-its-subtypes>.
- 17-Randa, F. & Tangke, P. (2015). *Developing Accountability Model of Local Government Organization: From Managerial Accountability to Public Accountability (Naturalistic Study on Local Government Tana Toraja)*. *Social and Behavioral Sciences (procedia)*, 211, 665-672.
- 18-Terra, R. & Mattos, E. (2017). *Accountability and yardstick competition in the public provision of education*. *Journal of Urban Economics*, 99, 15-30.
- 19-Volkova, O. N. (2016). *Transparency in the Russian academic community: trust or "society of the performance"?* *Rector of the University*, (8), 40-48
- 20-Wu, J. Liu, J. Jin, X. & Sing, M. C. (2016). *Government accountability within infrastructure public-private partnerships*. *International Journal of Project Management*, 34(8), 1471-1478.