

رهبری و گنجایش پاسخگویی حسابداری عمومی از طریق کیفیت گزارشگری مالی: آزمون نظریه اقتضایی و نهادی بر اساس رفتار ایزومورفیک

وحید اسکو

گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و علوم ورزشی، دانشگاه گنبدکاووس، گنبدکاووس، ایران.
vahidoskou@gonbad.ac.ir

فرهاد عزیزی

گروه حسابداری، واحد شهرقدس، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرقدس، ایران. نویسنده مسئول.
f.azizi@iau.ac.ir

مسعود سلطانلو

کارشناسی ارشد حسابداری، پردیس البرز دانشگاه تهران، البرز، ایران.
soltanmassoud9@gmail.com

سید محمد محسنی سهی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، تهران، ایران.
mohsenisohi@saipacorp.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۰۶

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، رهبری و گنجایش پاسخگویی حسابداری عمومی از طریق کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های پالایشی ایران است. پژوهش حاضر از منظر دیدگاه ماهیت و روش، توصیفی و از نوع همبستگی است که شامل ۳۱۱ نفر از مدیران و کارکنان بخش مالی شرکت نفت ایران در استان تهران در سال ۱۴۰۳ می‌باشد. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته با توجه به متن مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر اساس طیف پنج رتبه‌ای لیکرت صورت پذیرفت. تجزیه و تحلیل داده‌ها، نشان‌دهنده بکارگیری نظریه نهادی در سطح سازمان‌های پالایشی ایران است. بر اساس این نظریه، نتایج یافته‌ها بیانگر آن است که رهبری و گنجایش پاسخگویی حسابداری عمومی از طریق کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌ها امکان‌پذیر است. پژوهش حاضر از دو نظریه اقتضایی و نهادی پیروی می‌کند که بر اساس نظریه اقتضایی، سیستم مناسبی برای حسابداری و گزارشگری مالی در سطح جهان وجود ندارد و در نظریه نهادی، سازمان‌ها به فشارهای محیطی پیرامون خود همواره واکنش نشان خواهند داد. لذا نتایج بر اساس رفتار ایزومورفیک مورد تحلیل قرار گرفت که انتظارات اجتماعی را در جهت پاسخ‌گویی مدیران را برای افراد جامعه برآورده می‌نماید. این رویکرد باعث تعادل بین فشارهای نهادی و توسعه پایداری و اجرای یکپارچه و منسجم در فرآیند گزارشگری مالی شرکت‌ها خواهد شد. **واژه‌های کلیدی:** پاسخگویی حسابداری عمومی، کیفیت گزارشگری مالی، نظریه اقتضایی و نهادی.

۱- مقدمه

بخش عمومی هستند (وقفی و همکاران، ۱۴۰۲). با این حال، وضعیت آن‌ها در مقایسه با کشورهای توسعه یافته هنوز ضعیف است، زیرا اکثر کشورهای در حال توسعه آسیایی هنوز با ضعف‌های سیاسی و اجتماعی-اقتصادی دست و پنجه نرم می‌کنند (علی سرایی و همکاران، ۱۴۰۲). به همین دلیل، هدف حسابداری و گزارشگری مالی استقرار یک سیستم اطلاع در مورد عملکرد و نتایج برنامه‌های خود بوده و کسانی که حق پاسخ‌خواهی داشته و بر اساس این حق می‌توانند چگونگی مسئولیت پاسخگویی طرف مقابل را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند. به این ترتیب، شفافیت اطلاعات مالی و پاسخ‌گویی برای سهامداران مختلف بسیار مهم است (حسینی سارانی و همکاران، ۱۴۰۲).

استکولینی^۹ (۲۰۰۴) دریافت که گزارشگری مالی شکلی از شفافیت برای حمایت از الزامات پاسخگویی برای فعالیت‌های مدیریت منابع عمومی برای دولت است. علاوه بر این، ایوانی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۲) بر این استدلال هستند که گزارشگری مالی خروجی سیستم‌های حسابداری است و برای ارائه اطلاعات به گروه‌های کاربر هنگام تصمیم‌گیری‌های مالی بسیار مفید است. بنابراین، ون هلدن و اودا^{۱۱} (۲۰۱۶) دریافتند که سازمان‌های عمومی در اقتصادهای نوظهور به طور فزاینده‌ای شروع به استفاده از ابزارهای حسابداری برای تصمیم‌گیری، کنترل و ارزیابی پاسخگویی در پاسخ به فشارهای سازمان‌های بین‌المللی می‌کنند.

با این حال، بسیاری از محققان علاقه‌مند هستند که آیا اطلاعات ارائه شده توسط سازمان‌های عمومی به کاربران دارای تضمین کیفیت برای پاسخگویی کافی است یا خیر (کوی و دیکسون^{۱۲}، ۲۰۰۴؛ کوی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۱). نتایج پژوهش تولی و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۲) نشان داد که بسیاری از موارد در گزارش‌های حسابداری برای افشای اطلاعات ضروری تشخیص داده شده است. با این وجود، مقامات دولت به اندازه کافی این اطلاعات را افشا نمی‌کنند و پاسخگویی عمومی مناسب را اجرا نمی‌کنند (محبی و همکاران، ۱۴۰۲). بنابراین، گزارشگری مالی واحدهای عمومی باید الزامات کیفیت را برآورده کند (لیسبوا و همکاران^{۱۵}، ۲۰۲۵؛ کوهن و کاراتزیماس^{۱۶}، ۲۰۱۷). در حال حاضر، بسیاری از کشورهای جهان از استانداردهای حسابداری

در جوامعی که دولت‌ها بر اساس رای مستقیم مردم انتخاب می‌شوند و قدرت ناشی از اراده مردم است، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین سازمان‌های بخش دولتی نقش اساسی در هر اقتصاد ایفا می‌کنند و معمولاً نقش ناکارآمدی دارند (ٹی-تران و همکاران^۱، ۲۰۲۱). لذا، معرفی شیوه‌های جدید برای بهبود عملکرد بخش عمومی به سمت خدمات عمومی نیز بهتر وجود دارد (نوهو-نورادن و آپوهامی^۲، ۲۰۱۶). در دهه‌های اخیر، اصلاحات اداری در کشورهای سراسر جهان تحت چارچوب مدیریت عمومی جدید^۳ برای بهبود عملکرد بخش عمومی اجرا شده است (چن و هوانگ^۴، ۲۰۲۵؛ روسی و همکاران^۵، ۲۰۱۹). مدیریت عمومی جدید، نهادهای عمومی را تشویق می‌کند تا از منابع به طور موثر و کارآمد استفاده کنند و مدل سنتی بوروکراتیک را برای اجرای بسیاری از شیوه‌های بخش خصوصی جایگزین می‌کند. علاوه بر این، سلامی و گافسی^۶ (۲۰۱۹) بر این باورند که فشارهای ناشی از جهانی شدن بازار به تجارت خارجی، کشورها را بر آن داشته است تا بهترین شیوه‌های حسابداری را به عنوان استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^۷ یا مبنای تعهدی حسابداری اعمال کنند.

با توجه به مطالب فوق، شمار قابل ملاحظه‌ای از پژوهشگران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده پافشاری می‌کنند که حسابداری و گزارشگری مالی نقش مهم و اساسی در ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی داشته و برخی از آنان معتقدند که چارچوب نظری حسابداری در بخش عمومی و از جمله دولت، باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین گردد (محققی و همکاران، ۱۴۰۱). چارچوب نظری حسابداری مبتنی بر پاسخگویی بر رابطه بین تهیه‌کنندگان اطلاعات در جایگاه پاسخگویان و استفاده‌کنندگان در جایگاه پاسخ‌خواهان تاکید دارد. شواهد تجربی اخیر نشان می‌دهد که اجرای پاسخگویی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه هنوز به استانداردهای عمومی نرسیده است و عمدتاً بر رعایت مقررات رایج تمرکز دارد (سید و همکاران^۸، ۲۰۱۵؛ کیراسونتانپونگ و همکاران^۸، ۲۰۱۹). یکی از سناریوهای موجود این است که بسیاری از کشورهای آسیایی به دنبال ارتقای پاسخگویی به عنوان بخشی از اصلاحات

⁹ Steccolini

¹⁰ Eivani et al

¹¹ Van Helden and Ouda

¹² Coy and Dixon

¹³ Coy et al

¹⁴ Tooley et al

¹⁵ Lisboa et al

¹⁶ Cohen and Karatzimas

¹ Thi Tran et al

² Nuhu Nuraddeen and Appuhami

³ New Public Management

⁴ Chen and Huang

⁵ Rossi et al

⁶ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

⁷ Said et al

⁸ Keerasuntonpong et al

صورت‌های مالی خود را مطابق با آنچه تعیین شده است، تضمین نمایند. مطابق با نظریه اقتضایی، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بر این فرض استوار است که هیچ سیستم حسابداری مناسبی در سطح جهان وجود ندارد که به‌طور یکسان برای کلیه سازمان‌ها در همه موقعیت‌ها قابلیت اجرا داشته باشد (بوآهین و ماماتزاکیس^۲، ۲۰۲۵). سازمان‌ها باید از شیوه‌های حسابداری جدید برای یافتن همسویی بهتر بین قوانین حسابداری و عوامل زمینه‌ای سازمان استفاده کنند. در حال حاضر، کیفیت اطلاعات حسابداری در زمینه اصلاحات حسابداری بخش عمومی تحت تاثیر بسیاری از عوامل سازمانی از جمله ظرفیت حسابدار است. حسابداران برای انجام موفقیت‌آمیز کار خود به شایستگی‌های خاص (مانند دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مثبت) نیاز دارند که آن‌ها را قادر می‌سازد گزارش‌های حسابداری تضمینی با کیفیت بالا ارائه کنند که پاسخگویی واحد تجاری را در قبال ذی‌نفعان بهبود بخشد (عزمی و محمد، ۲۰۱۴). علاوه بر این، نظریه نهادی توسعه یافته توسط دی ماجیو و پاول (۱۹۸۳) بر این استدلال هستند که سازمان‌ها همواره به فشارهای محیط نهادی که در آن وجود دارد واکنش نشان می‌دهد. به‌طور خاص، ایزومورفیک نهادی^۴ برای بخش عمومی اجتناب‌ناپذیر است (سولو-گامباری و همکاران، ۲۰۱۸). به‌طور خاص، فشارهای نهادی عمدتاً توسط کمک‌کنندگان بین‌المللی ایجاد می‌شود که به‌عنوان تضمینی برای حمایت مالی خود، صورت‌های مالی با کیفیت بالا را مطالبه می‌کنند (سلامی و گافسی، ۲۰۱۹). علاوه بر این، فشار نهادی توسط ذی‌نفعان یک کشور مانند شهروندان، حامیان مالی داخلی یا پارلمان ایجاد می‌شود. از آنجایی که منابع بخش عمومی عمدتاً توسط بودجه دولتی تأمین می‌شود، نیاز به ارائه صورت‌های مالی با کیفیت برای برآوردن الزامات اطلاعاتی که امکان ارزیابی پاسخگویی بخش عمومی را فراهم می‌کند بیشتر از سایر سازمان‌ها ضروری است.

بنابراین، پاسخ‌گویی یک ضرورت اجباری برای سازمان‌های عمومی است که از طریق صورت‌های مالی بیان می‌شود (مک و رایان، ۲۰۰۶). تحت فشار اجباری، یک رهبر مجبور می‌شود در هنگام هدایت کارکنان به انجام وظایف محوله از سوی دولت، نقش رهبری خود را در راستای پاسخ‌گویی و رعایت قانون انجام دهد. همچنین، در زمینه بخش عمومی که در آن حاکمیت حسابداری به سمت استفاده از مبنای تعهدی تغییر می‌کنند،

بین‌المللی بخش عمومی یا مبنای تعهدی حسابداری برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌کنند (سلامی و گافسی، ۲۰۱۹). در همین راستا، مطالعات اخیر نشان داد که مسائل مربوط به رهبری و ظرفیت حسابداری یکی از موانع استفاده از حسابداری تعهدی در کشورهای در حال توسعه است (میپیلوا و همکاران^۱، ۲۰۱۹؛ ناکماهاچالسینت و نارتکتابتی^۲، ۲۰۱۹).

بنابراین، ظرفیت رهبری و حسابداری برای اصلاحات مالی عمومی برای موفقیت در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در سازمان‌های دولتی از اهمیت بالایی برخوردار است. لذا، این پژوهش با سه هدف انجام خواهد شد: اول، بررسی اثرات رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های دولتی پس از اعمال یک مبنای تعهدی کامل. دوم، ارزیابی تاثیر ظرفیت رهبری و حسابداری بر مسئولیت‌پذیری سازمان‌های عمومی. و سوم، بررسی تاثیر مستقیم کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی واحدهای دولتی. با این حال در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری بخش عمومی برای تحقیق در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام پژوهش حاضر می‌باشد. لذا، پژوهش حاضر درصدد است که تاثیر رهبری و گنجایش پاسخگویی حسابداری از طریق کیفیت گزارشگری مالی در سازمان پالیسی را مورد بررسی قرار دهد. یافته‌های پژوهش ضمن آن که موجب توسعه ادبیات نظری در حوزه رهبری و پاسخگویی در بخش عمومی به عنوان یک عامل سیاسی- اجتماعی می‌شود، می‌تواند موجب درک بهتر عموم و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در امر تصمیم‌گیری آنان راهگشا باشد.

مبانی نظری پژوهش

برای ایجاد اطلاعات مالی مفید، گزارش‌های مالی باید توسط کارکنان با مهارت‌های لازم در زمینه مدیریت مالی و حسابداری تهیه شود. دانش تخصصی حسابداری برای اطمینان از کیفیت اولیه صورت‌های مالی ضروری است. علاوه بر این دانش مسائل بین‌المللی برای حسابداران بسیار مهم است. منابع لازم برای انجام فعالیت‌های سازمان‌های بخش عمومی، عمدتاً توسط دولت تأمین می‌شود، بنابراین باید از شفافیت گزارش‌های مالی آن‌ها اطمینان حاصل کنند. همچنین این سازمان‌ها باید کیفیت

انتظارات اجتماعی به منظور پاسخگویی مسئولانه مدیران را برای جامعه برآورده می‌کند. استفاده از این رویکرد باعث تعادل بین فشارهای نهادی و توسعه پایداری و اجرای یکپارچه و منسجم در فرآیند گزارشگری مالی شرکت‌ها خواهد شد.

¹ Mbelwa et al

² Nakmahachalasint and Narktabtee

³ Boahen and Mamatzakis

^۴ ایزومورفیک نهادی به عنوان یک استاندارد منجم جهت توسعه پایداری سازمان در عرصه‌های رقابتی، برنامه‌ریزی و عملکردهای زیست‌محیطی است که

فشار اجباری به شدت بر سازمان‌های دولتی برای ارائه صورت‌های مالی با کیفیت اعمال می‌شود. رهبران اجباراً باید مسئولیت اقدامات خود را بر عهده بگیرند تا ثابت کنند که بر اساس مسئولیت‌های محوله، عمل کرده‌اند. 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. 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.

بر اساس دیدگاه پالم و همکاران (۲۰۰۴)، ظرفیت حسابداری به توانایی حسابداران در انجام مشاغل یا وظایف بر اساس دانش و مهارت اشاره دارد و با نگرش کاری مورد نیاز شغل پشتیبانی می‌شود. ظرفیت حسابداری می‌تواند یکی از حیاتی‌ترین عوامل موثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری باشد. برای ایجاد اطلاعات مالی مفید، گزارشگری مالی باید توسط کارکنان واجد شرایط در زمینه مدیریت مالی و حسابداری تهیه شود. دانش تخصصی برای حسابداری برای اطمینان از کیفیت اولیه صورت‌های مالی ضروری است. علاوه بر این، آگاهی از مسائل جهانی مانند استانداردهای حسابداری عمومی بین‌المللی و سایر مقررات قانونی برای حسابداران بسیار مهم است (محمد و لاشین، ۲۰۰۳). با توسعه علم و فناوری، انقلاب صنعتی به پیشرفت خود ادامه می‌دهد که حرفه حسابداری را تحت فشار زیادی قرار می‌دهد. در این زمینه، حسابداران که مایل به ایجاد گزارش‌های مالی با کیفیت خوب با ویژگی‌های پیشرفته هستند، نیازمند دانش و مهارت‌های مناسب فناوری اطلاعات برای سرعت بخشیدن به پردازش کار و ارائه اطلاعات حسابداری به موقع و قابل فهم برای کاربران هستند.

علاوه بر این، طبق نظریه اقتضایی، فرآیند اعمال یک نظام حسابداری جدید تحت تأثیر تعدادی از عوامل سازمانی قرار می‌گیرد. همچنین، ظرفیت حسابداری یک عنصر مهم در سازمان است که باید تقویت شود تا امکان اجرای موفقیت‌آمیز نوآوری برای بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری فراهم شود. بن و همکاران (۲۰۱۹) با استفاده از نظریه اقتضایی دریافتند که ظرفیت حسابداران تأثیر مثبتی بر اجرای صورت‌های مالی تحت قوانین جدید حسابداری در سازمان‌های خدمات عمومی و اداری دارد. در زمینه سازمان‌های بخش عمومی، فعالیت‌های سازمان‌ها عمدتاً از بودجه دولت تأمین می‌شود، بنابراین آن‌ها باید از شفافیت مالی اطمینان حاصل کنند. (نوهو نورالدین و آپوهامی،

۲۰۱۶) مطابق با نظریه نهادی بیان کردند که رهبران سازمان‌های عمومی تحت فشار اجباری، مجبور می‌شوند هنگام هدایت کارکنان به انجام وظایفی که دولت ارائه می‌کند، رهبری خود را از طریق پیروی از قانون و مسئولیت‌پذیری نشان دهند. نظریه نهادی را می‌توان برای توضیح اینکه چرا سازمان‌های عمومی نیاز به اطمینان از مسئولیت‌پذیری در قبال ذی‌نفعان دارند استفاده کرد (لیندکوئیست و هاس، ۲۰۱۷). تحت فشار اجباری، رهبران باید مسئولیت اعمال خود را بپذیرند تا ثابت کنند که طبق مسئولیت‌های تعیین شده خود عمل می‌کنند. برای افزایش پاسخگویی در سازمان‌های عمومی، دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه به خصوص کشور ایران، مقررات بیشتری را در مورد کنترل و نظارت بر فعالیت‌های سازمان‌های عمومی صادر می‌کنند. لذا بر پایه استدلال‌های فوق، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: ظرفیت حسابداری تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

فرضیه دوم: رهبری تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

فرضیه سوم: رهبری تأثیر مثبتی بر مسئولیت‌پذیری دارد.

فرضیه چهارم: ظرفیت حسابداری تأثیر مثبتی بر پاسخگویی دارد.

فرضیه پنجم: کیفیت گزارشگری مالی بر مسئولیت‌پذیری تأثیر مثبت دارد.

پیشینه پژوهش

مسعودی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخگویی مدیران دولتی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد پرداختند. نتایج نشان می‌دهد از عوامل متأثر از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، عوامل پذیرش، مزایا و قابلیت عملکرد، بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، تأثیر مثبت دارد؛ اما، چالش‌های به‌کارگیری آن استانداردها بر پاسخ‌گویی مدیران دولتی، بی‌معنی است. این پژوهش به سازمان‌های دولتی، مانند دانشگاه علوم پزشکی مشهد، کمک می‌کند که از مزایا و معایب به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی مطلع شوند و براساس آن درمورد به‌کارگیری یا عدم به‌کارگیری این استانداردها تصمیم‌گیری کنند. جمشیدی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی با استفاده از ۱۶۸ نفر از

چریستینسن و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی تاملاتی در خصوص حسابداری و گزارشگری تعهدی بخش عمومی پرداختند و یافته‌های آن‌ها نشان دادند که انتقال حسابداری و گزارشگری تجاری به بخش عمومی، پیامدهای گسترده‌تری برای تغییر حسابداری در مقیاس بزرگ‌تر دارد و نیازمند هوشیاری است که انتقال به حوزه‌های جدید فناوری حسابداری که خود دستخوش تغییر مداوم است، ممکن است مشکل‌سازتر و چالش‌برانگیزتر باشد. دیسانایاکی و دیلاپارتاس (۲۰۲۴) در پژوهش خود تحت عنوان نقش انجمن‌های حرفه‌ای در انتقال حسابداری بخش عمومی در سریلانکا به این نتیجه دست یافتند که موسسه حسابداران رسمی سریلانکا به دلیل توانایی فنی برتر خود به بازیگر اصلی در انتشار استانداردهای حسابداری بخش عمومی تبدیل شده است و این انجمن با اجرای نفوذ رابطه‌ای ایجاد شده از طریق دانش حرفه‌ای و ارتباط با دولت و حسابداران بخش عمومی، شیوه‌ای از تفکر در مورد حسابداری تعهدی را پرورش می‌دهد. لیبراتو و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی محدودیت‌ها و محرک‌ها در اجرای اصلاحات حسابداری عمومی با استفاده از ۹۰ مقاله طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان‌دهنده است که بین محدودیت‌ها و محرک‌ها در اجرای استانداردهای حسابداری بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه تفاوت‌هایی وجود دارد. از نظر محدودیت‌ها، عامل اصلی در کشورهای توسعه‌یافته فقدان آموزش است، در حالی که در کشورهای در حال توسعه محدودیت منابع مالی است. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که در کشورهای توسعه‌یافته، عواملی که بیشترین تشویق را برای اجرای استانداردهای حسابداری دارند، نوسازی و بهبود حسابداری هستند، در حالی که در کشورهای در حال توسعه، تشویق عمدتاً از فشارهای خارجی و داخلی ناشی می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر دیدگاه ماهیت و روش، توصیفی و از نوع همبستگی است که می‌توان آن را در دسته پژوهش‌های پیمایشی قرار داد. جامعه آماری این مطالعه، مدیران مالی و کارکنان بخش مالی شرکت نفت ایران در استان تهران است. روش نمونه‌گیری استفاده شده در این مطالعه تصادفی ساده است و از آن‌جا که اطلاع دقیقی از اندازه جامعه در دست نبود، اندازه نمونه با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامعین تعیین شد. در فرمول یاد شده حداقل حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد. در خصوص دستیابی به پایایی برتر برای مطالعه و بر اساس نرخ بازگشت پایین پرسش‌نامه‌ها گزارش شده از مطالعات اولیه و پژوهش‌های پیشین، تعداد ۴۵۰ پرسش‌نامه در بین مدیران مالی

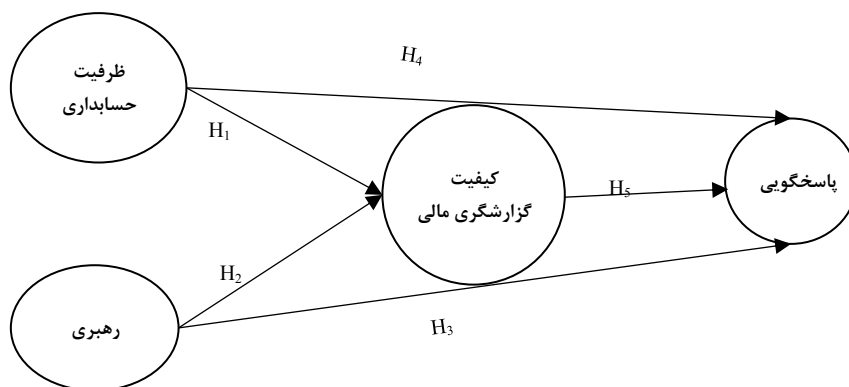
کارشناسان و مدیران میانی دیوان محاسبات در کل کشور پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد همچنین استانداردهای بخش عمومی رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی را تعدیل می‌کند. خیرالهی و قربانی (۱۴۰۲) در پژوهش خود تحت عنوان نقش مسئولیت پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی با استفاده از ۱۴۰ نفر از شهروندان کشور به عنوان ذی‌نفعان خارجی و رهبران سازمان و کارمندان دولت (به عنوان ذی‌نفعان داخلی) پرداختند و نتایج نشان‌دهنده این مطلب است که کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد و پاسخگویی تأثیر معنادار و مثبتی دارد. همچنین پاسخگویی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش میانجی دارد. رحیمی و ایمان‌پور (۱۳۹۷) در پژوهش خود تحت عنوان بررسی نقش پاسخگویی و تأثیر آن بر مدیریت توسعه پایدار به این نتیجه دست یافتند که پایداری در توسعه نوعی عدالت توزیعی است که بین نسل‌ها وجود دارد و از بین الگوهای پاسخگویی، الگوی پاسخگویی فراپارادایمی، نوعی نگرش در پارادایم جدید مدیریت به وجود آورده که به جای مدیریت حاکمیت به حاکمیت مدیریت می‌پردازند و دولت‌ها در جایگاه، هدایتگر و ناظر، عمل می‌کنند. اسدی و جعفری‌پور (۱۳۹۴) به بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای پرداختند. نتایج یافته‌ها نشان می‌دهد که جهت تعیین پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی، تأثیر این استانداردها بر چهار عامل شامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارتقای خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی و همچنین بهبود فرایند مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی دولتی است.

هیلینگ (۲۰۲۵) در پژوهشی به بررسی تحول دیجیتال و حسابداری دارایی‌های نامشهود در بخش عمومی پرداختند. یافته‌های وی نشان داد که حسابداری برای توسعه نیازمند چابک بودن نرم‌افزار، رایانش ابری و همچنین سیستم‌های هوش مصنوعی است. کائور و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهشی به نقش حسابداری و گزارشگری در دستیابی به اهداف توسعه پایدار در بخش‌های دولتی پرداختند. نتایج نشان داد که شیوه‌های حسابداری و گزارشگری توسعه پایدار در بخش‌های دولتی و غیرانتفاعی هنوز در مراحل ابتدایی خود هستند. موانع سیاسی و سازمانی قابل توجهی مانع دستیابی به توسعه پایداری می‌شود.

است. طیف مورد استفاده در این پرسشنامه، طیف پنج رتبه‌ای لیکرت است که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم به ترتیب با رتبه‌های ۱، ۲، ۳، ۴، ۵ است. افزون بر گزاره‌های خبری مذکور، پرسشنامه حاوی سوال‌هایی است که با هدف استخراج ویژگی‌هایی چون جنسیت، سن، وضعیت تاهل، سطح تحصیلات، تطابق رشته شغلی و مدرک تحصیلی، سمت و سابقه خدمتی طرح‌ریزی شده است. هدف از طرح این سوال‌ها، بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان و اثر آن بر نگرش مدیران مالی و کارکنان بخش امور مالی، نسبت به شیوه‌های بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت نفت کشور است. در نهایت، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار اکسل نسخه ۲۰۲۳ و برای انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس نسخه چهارم استفاده شده است. در این پژوهش، برای بررسی نوع رابطه بین متغیرها و ارائه مدل پیش‌بینی، از روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است.

الگوی مفهومی و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

با توجه به مبانی نظری پژوهش، الگوی مفهومی پژوهش حاضر در شکل شماره ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

(تران و همکاران، ۲۰۲۱)

۴۰ سال را دارند. در ارتباط با میزان تجربه‌کاری افراد نیز حدود ۸۵ درصد از مدیران مالی کمتر از ۲۰ سال سابقه دارند.

یافته‌های پژوهش

جمعیت‌شناسی پژوهش

به منظور آشنایی با خصوصیات نمونه‌آماری، اطلاعات جمعیت‌شناسی پژوهش در جدول شماره (۱) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که تعداد اعضای مرد در سازمان مربوطه، بیشتر از تعداد اعضای زن است. با توجه به سن مدیران و کارکنان نیز می‌توان گفت که بیشتر افراد نمونه مورد بررسی بین ۳۱ تا

جدول ۱. جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	گروه	فراوانی	درصد	متغیر	گروه	فراوانی	درصد
تعداد (تعداد)	مرد	۹۶	۶۵	عنوان سمت (تعداد)	مدیر مالی	۳۲	۲۲
	زن	۵۲	۳۵		رئیس حسابداری	۱۰۰	۶۸
	کمتر از ۳۰	۰	۰		کارشناس حسابداری	۱۱	۷
سال (سال)	۳۱ تا ۴۰	۹۳	۶۳	سابقه در سمت (سال)	سایر	۵	۳
	۴۱ تا ۵۰	۳۷	۲۵		۱ تا ۵	۰	۰
	۵۱ تا ۶۰	۱۸	۱۲		۶ تا ۲۰	۸۵	۵۷
تعداد (تعداد)	کارشناسی و پایین تر	۳۰	۵۰	فعالیت (تعداد)	بیشتر از ۲۰	۶۳	۴۳
	کارشناسی ارشد	۲۵	۴۲		حوزه تهران	۱۴۸	۱۰۰
	دکتری	۵	۸		حوزه شهرستان	۰	۰

روایی و پایایی

پیش از تجزیه و تحلیل داده‌ها در قالب مدل پژوهش، لازم است اشاره‌هایی به ارزیابی پرسشنامه پژوهش در دستور کار قرار گیرد. همان‌گونه که در بخش روش پژوهش اشاره شد، ارزیابی پایایی پرسشنامه با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ و شاخص پایایی ترکیبی به انجام رسید. برای تایید پایایی پرسشنامه، مقدار ضریب آلفای کرونباخ و مقدار شاخص پایایی ترکیبی باید از ۰/۷ بیشتر باشد. جدول (۲)، روایی و اگر ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه

را جهت ارزیابی قابلیت اطمینان آن نشان می‌دهد. همان‌طور که در بخش متغیرها اشاره گردید برای بررسی روایی و اگر از شاخص نسبت همبستگی هتروترویت-تک صفت بهره گرفته شد. این شاخص یکی از جدیدترین روش‌های بررسی و ارزیابی روایی و اگر است که در سال ۲۰۱۵ میلادی ارائه شده است. جدول شماره (۲) نشان می‌دهد که کلیه متغیرهای پژوهش از مقدار ۰/۹ کمتر می‌باشد که حاکی از آن است که پرسش‌نامه‌ها از روایی و اگرایی مناسبی برخوردار هستند.

جدول ۲. روایی و اگر بر اساس شاخص HTMT

متغیر	نماد متغیر	ظرفیت حسابداری	رهبری	کیفیت گزارشگری مالی	مسئولیت پذیری
رهبری	leadership	۰/۶۵۷	---	۰/۳۵۱	۰/۴۴۵
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۰/۵۱۴	۰/۳۴۶	---	۰/۶۱۰
ظرفیت حسابداری	AC	---	۰/۴۷۶	۰/۵۸۵	۰/۵۸۱
مسئولیت پذیری	Responsibility	۰/۵۱۲	۰/۷۰۹	۰/۷۱۴	---

برازش مدل

در مدل‌سازی معادلات ساختاری به کمک روش حداقل مربعات جزئی برخلاف روش کوارینانس محور شاخصی برای سنجش کل مدل وجود ندارد، ولی از شاخصی به نام GOF^1 برای سنجش عملکرد کلی مدل استفاده می‌شود. این شاخص بین صفر و یک بوده و مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده‌اند. این شاخص به صورت جذر میانگین ضریب تعیین و مقادیر اشتراکی به صورت دستی محاسبه می‌شود. شاخص نکویی برازش این مدل ۰/۳۱۷ به دست آمده است که از برازش قوی مدل حکایت دارد.

مطابق با نتایج جدول شماره (۳) مقدار به دست آمده برای معیار شاخص نکویی برازش برابر ۰/۳۱۷ است که برازش قابل قبول مدل پژوهش را نشان می‌دهد. از این آزمون پس از برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش در جهت برای برازش بخش کلی متغیرهای مدل استفاده شده است.

آزمون فرضیه‌ها

همان‌طور که در شکل شماره (۱) قابل مشاهده است، ضرایب بارهای عاملی (ضریب مسیر) مدل حاکی از روابط مثبت بین متغیرها است. همچنین در شکل شماره (۲) ارتباط معناداری

شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین است.

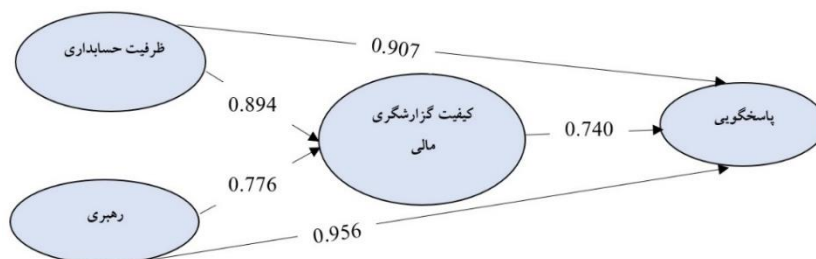
^۱ شاخص نکویی برازش (Goodness of Fit)، به عنوان یک معیار کلی از تناسب مدل برای مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی توسعه یافته است. این

گنجایش پاسخگویی حسابداری عمومی در سازمان‌های پالایشگاهی می‌تواند از طریق کیفیت گزارشگری مالی گسترش یابد.

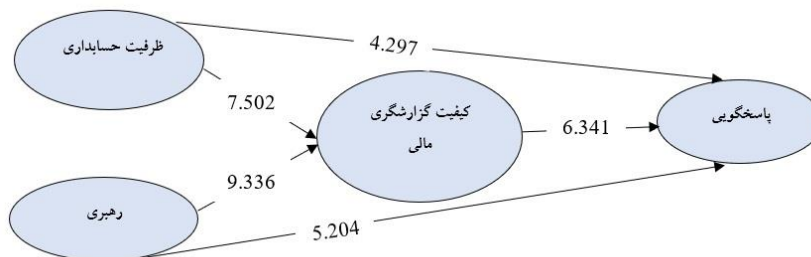
بین متغیرها با توجه به سطح معناداری آماره که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد مورد پذیرش کلیه فرضیه‌های پژوهش است. بنابراین می‌توان اینگونه مورد استدلال قرار داد که رهبری و

جدول ۳. معیار برازش کلی مدل

متغیرها	ضریب تعیین R ²	مقدار اشتراکی Community	GOF
رهبری	۰/۳۳۴	۰/۵۸۱	
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۱۷۶	۰/۴۲۵	
ظرفیت حسابداری	۰/۲۹۸	۰/۱۸۹	
مسئولیت‌پذیری	---	۰/۴۱۸	
میانگین	۰/۲۶۹	۰/۴۰۳	۰/۳۱۷



شکل ۱. مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر



شکل ۲. مدل پژوهش در حالت معناداری

رهبری بر مسئولیت‌پذیری با توجه به آماره تی تاثیر معناداری دارد که بر اساس ضریب مثبت می‌توان اظهار کرد که رابطه بین رهبری و مسئولیت‌پذیری مثبت و معنادار است. در رابطه با فرضیه چهارم می‌توان بیان کرد که ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی تاثیر مثبت و معناداری دارد که نتایج بدست آمده حاکی از تایید فرضیه چهارم است. در نهایت بر اساس نتیجه بدست آمده از آماره تی می‌توان بیان کرد که کیفیت گزارشگری مالی بر مسئولیت‌پذیری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که تایید فرضیه پنجم پژوهش است.

خلاصه نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش

با توجه به جدول (۶) نتایج نشان می‌دهد که با توجه به مقدار آماره تی که بیشتر از ۱/۹۶ است فرضیه اول پژوهش مبنی بر تاثیر ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی است که بر اساس ضریب بدست آمده به میزان (۰/۸۹۴) اثر مثبت و معناداری دارد. مطابق با فرضیه دوم، رهبری بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیرگذار است چراکه میزان آماره تی بدست آمده ۹/۳۳۶ است و بیشتر از میزان خطای آماری است و بر اساس ضریب بدست آمده (۰/۷۷۶) اثر مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین در ارتباط با فرضیه سوم

جدول ۶. خلاصه نتایج حاصل از تحلیل مدل و بررسی فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ها	عنوان فرضیه	ضریب مسیر	مقدار T	نتیجه	جهت فرضیه
H ₁	ظرفیت حسابداری ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۸۹۴	۷/۵۰۲	پذیرش	+
H ₂	رهبری ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۷۷۶	۹/۳۳۶	پذیرش	+
H ₃	رهبری ← مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۶	۵/۲۰۴	پذیرش	+
H ₄	ظرفیت حسابداری ← پاسخگویی	۰/۹۰۷	۴/۲۹۷	پذیرش	+
H ₅	کیفیت گزارشگری مالی ← مسئولیت‌پذیری	۰/۷۴۰	۶/۳۴۱	پذیرش	+

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

هدف از پژوهش حاضر ارائه مفاهیم نظری خاص در ارتباط با تعاملات بین ظرفیت حسابداری، رهبری، کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی در کشور در حال توسعه همانند ایران است. بر همین اساس، سازمان‌ها دولتی با کمک کارکنان در رعایت قوانین حسابداری و پاسخگویی، می‌توانند به ارائه اطلاعات مالی با کیفیت و پاسخگویی مناسب به ذی‌نفعان دست پیدا کنند. این انطباق برای سازمان‌های دولتی ضروری است تا بهتر بتواند مدیریت شوند و مسائلی همچون تقلب، ناکارآمدی و فساد را محدود کرد. نتایج پژوهش حاضر را می‌توان از چند نظریه مورد بررسی قرار داد که یکی از آن‌ها نظریه رفتار ایزومورفیک است که به بررسی پدیده و رفتارها و فرآیندهای محیطی در سازمان‌های مختلف مشابه می‌پردازد. بنابراین، شرکت‌ها ممکن است استراتژی خود را بر اساس رفتار ایزومورفیک انتخاب کنند. مطابق با این نظریه، سازمان‌ها سه نوع فشار محیطی را خارج از سازمان از جمله فشارهای نهادی (نظریه نهادی) و فشارهای هنجاری (نظریه اقتضایی) متحمل می‌شوند. باین‌حال، استفاده از نظریه نهادی برای کشف ایزومورفیسم در سازمان‌های دولتی می‌تواند جایگزین مناسبی برای اتخاذ استراتژی‌های مدیران باشد. یکی از ابزارهای مهم برای نظریه نهادی جهت تبیین هم‌شکلی سازمانی، مکانیسم مشروعیت است که رفتار سازمان برای انطباق با محیط سازمانی برای بقا به عنوان پیگیری مشروعیت در نظر گرفته می‌شود. بر اساس نظریه نهادی که ریشه ایزومورفیسم سازمانی در محیط نهادی و هم‌شکلی نهفته است، قوانین نهادی می‌توانند منابع را شناسایی و ثبات را برای سازمان‌ها ایجاد کنند و در نتیجه به ارائه اطلاعات با کیفیت و پاسخگویی مناسب برای ذی‌نفعان در سازمان‌های دولتی شود. نتایج حاصل شده نشان‌دهنده این مطلب است که میزان کیفیت اطلاعات حسابداری مالی در سازمان امور مالیاتی کشور منطقه‌های استان تهران به طور قابل توجهی توسط عوامل مدل از جمله دانش حسابداران ارشد، در دسترس بودن، عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری، سطح استقلال مالی، عملکرد شبکه‌های ارتباطی و عملکرد دستگاه‌های نرم‌افزاری است.

بنابراین، یافته‌های پژوهش را می‌توان اینگونه مورد استدلال قرار داد که این عوامل به اندازه کافی تجهیز شده‌اند و به طور قابل توجهی افزایش یافته‌اند، چراکه مدیران به عنوان یک رهبر در سازمان نقش کلیدی در ارائه اطلاعات حسابداری با کیفیت دارد. استخدام حسابداران ارشد نیز مطابق فرآیند، مقررات، شفافیت و صلاحیت‌های فردی است. بنابراین به نظر می‌رسد که این عوامل باعث کاهش وابستگی به رهبری می‌شود. حمایت مدیران مستقیماً نمی‌تواند بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیرگذار باشد. نتایج بدست آمده با پژوهش‌های فیترباس (۲۰۱۶) و سیایفولا (۲۰۱۴) همسو نمی‌باشد. به‌طورنمونه، فیترباس (۲۰۱۶) معتقد است که تعهد مدیران بر پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعات حسابداری بیمارستان‌های استان ریوا اثرگذار است و اجرای سیستم اطلاعات حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی تأثیرگذار است.

باین‌وجود، حمایت مدیران اثر غیرمستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی می‌گذارد. این نتیجه با تأثیر مستقیم حمایت مدیران بر چهار عامل از جمله دانش حسابداران ارشد، در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری، در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی قابل مشاهده است. دو مورد از چهار متغیر مذکور، یعنی دانش حسابداران ارشد و در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری، متغیرهای کاملاً واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری مالی و حمایت مدیران هستند. از این نتیجه می‌توان تأیید کرد که حمایت رهبری هنوز نقش مهمی در تأثیرگذاری بر موفقیت هنگام توسعه و پیاده‌سازی سیستم اطلاعات حسابداری برای ارائه اطلاعات حسابداری مالی با کیفیت دارد. به‌طورخاص، این نتیجه با شرایط فعلی سازمان‌های عمومی در کشور ایران، که به طور فزاینده‌ای توسط دولت برای بهبود استقلال مالی ترویج می‌شوند، سازگاری دارد. هنگام ارتقای سطح استقلال مالی در سازمان، به مدیران در راستای اجرای عملیات امور مالی مسئولیت بیشتری داده می‌شود. بنابراین، مدیران به طور مستقیم بر کار حسابداران دخالت نمی‌کند و از طریق حمایت فعالانه رهبری خود در جهت

این مطالعه خلاء تحقیقاتی فعلی در بخش عمومی را کاهش داده است و در نظر گرفته شده است تا علاقه محققان آینده را در کشف استقلال مالی که احتمالاً بر سیستم حسابداری، کیفیت اطلاعات حسابداری، پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی تأثیر می‌گذارد، برانگیزد.

منابع

اسدی، ابومسلم و جعفری پور، میثم. (۱۳۹۴). بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای. حسابداری دولتی، ۱۱(۲)، ۷۱-۸۲.

جمشیدی، طیبیه؛ اسماعیلی کیا، غریبه؛ صیادی سومار، علی؛ پرندین، کاوه و امرایی، محمدامین. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۴(۳)، ۲۲-۴۴.

حسینی سارانی، محمد هادی؛ دسینه، مهدی و رستمی جاز، حمید. (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و شبکه‌سازی مدیران مالی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی عملکرد مالی سازمان‌های بهداشت و درمان. حساب‌داری دولتی، ۱۱(۱)، ۱۸۱-۱۹۲.

خیرالهی، فرشید و قربانی، اعظم. (۱۴۰۲). نقش مسئولیت پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۶(۸۱)، ۱۲۹-۱۴۵.

رحیمی، غلامرضا و ایمان پور، قربانعلی. (۱۳۹۷). بررسی نقش پاسخگویی و تأثیر آن بر مدیریت توسعه پایدار. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴، ۱۲۳-۱۱۵.

علی سرابی، امیر؛ دارائی، محمدرضا و برخوردار، ناصر. (۱۴۰۲). ارائه الگوی مقایسه‌ای: ارتقا کیفیت محیط اطلاعات مالی داخلی شرکت‌های دولتی و غیر دولتی براساس ویژگی‌های مدیریتی (مدل شبکه عصبی مصنوعی با روش رگرسیون). حسابداری دولتی، ۱۰(۱)، ۵۱-۷۲.

محبی، احسان؛ باباجانی، جعفر؛ سلیمی، جواد و تقوی فرد، محمد تقی. (۱۴۰۲). شناسایی اهداف و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای در ایران. حسابداری دولتی، ۱۰(۱)، ۹۳-۱۱۰.

بهبود سیستم حسابداری کمک قابل توجهی می‌کند که این امر می‌تواند از طریق استخدام نیروی انسانی حسابداری با دانش و تخصص کافی به همراه بودجه مناسب برای زیرساخت‌های حسابداری باشد. نتایج پژوهش فیتزیوس (۲۰۱۶) و کومالا (۲۰۱۲) همسو با فرضیه‌های پژوهش حاضر است. یافته‌های آن‌ها به نقش مدیران جهت بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی و پشتیبانی از منابع انسانی و مادی برای سازماندهی اجرای سیستم‌های اطلاعات حسابداری تأکید می‌کند. با این حال، استقلال مالی سازمان‌های عمومی در کشور ایران بسیار پایین است. تعداد سازمان‌های دولتی که می‌توانند با هزینه و سرمایه‌گذاری کامل به استقلال مالی برسند محدود است. بر اساس آمار منتشر شده بخشنامه بودجه سال ۱۴۰۳ سازمان برنامه و بودجه نشان می‌دهد که تعداد سازمان‌های دولتی که برای فعالیت به بودجه دولت وابسته هستند به میزان قابل توجهی می‌باشد. این امر منجر به عدم قدرت رهبری سازمانی برای تصمیم‌گیری در زمینه سرمایه‌گذاری و توسعه زیرساخت‌های حسابداری مطابق با نیازهای واحدهای خود می‌شود.

پژوهش حاضر را می‌توان از دو منظر مورد توجه محققان و مدیران دانست. اول، از نظر مدیریت سازمانی، نتایج مطالعه مبنایی برای سازمان‌های دولتی و دولت است تا سیاست‌هایی را برای ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری در بخش سازمان امور مالیاتی کشور تدوین کنند. رهبری سازمان‌های عمومی باید بر سرمایه‌گذاری در تجهیزات با کیفیت بالاتر تمرکز کنند. تجهیزات باید مرتباً بررسی و ارتقاء داده شوند تا از پایداری، تداوم و ایمنی کار حسابداری اطمینان حاصل شود. استخدام و انتصاب حسابداران ارشد باید بر اساس ظرفیت حرفه‌ای و ظرفیت مدیریتی آن‌ها باشد تا اطمینان حاصل شود که این پست در اختیار یک فرد توانمند و متخصص قرار خواهد گرفت. این عوامل توسط سطح استقلال مالی سازمان‌های دولتی کنترل می‌شوند. برای بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی، سازمان‌های دولتی پیشنهاد می‌شود که در بهبود استقلال مالی خود فعال‌تر عمل کنند. دولت همچنین باید سیاست‌هایی برای تشویق و حمایت فعال سازمان‌های عمومی برای افزایش استقلال مالی خود داشته باشد. از منظر پژوهش‌گران، کشف روابط بین این عوامل در این پژوهش به طور قابل توجهی به ادبیات نظری محدود در مورد عوامل کلیدی که کیفیت اطلاعات حسابداری را تعیین می‌کنند، به ویژه در زمینه بخش عمومی کمک شایانی می‌کند. علاوه بر این، نقش استقلال مالی در کیفیت اطلاعات حسابداری از طریق عوامل مرتبط با سیستم حسابداری که در تحقیقات پیشین مورد توجه محققان قرار نگرفته را مورد بررسی قرار داده است. از این رو،

- Coy, D. and Dixon, K. (2004), "The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports", *The British Accounting Review*, Vol. 36 No. 1, pp. 79-106.
- Coy, D., Fischer, M. and Gordon, T. (2001), "Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 1, pp. 1-31.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48 No. 2, pp. 147-160.
- Dissanayake, T. and Dellaportas, S. (2024), "The role of the professional association in the translation of accrual accounting in the Sri Lankan public sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 37 No. 1, pp. 59-84.
- Eivani, F., Nazari, K. and Emami, M. (2012), "Public accountability and government financial reporting", *African Journal of Business Management*, Vol. 6 No. 29, pp. 8475-8482.
- Heiling, J. (2025), "Digital transformation and the accounting for intangible assets in the public sector", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2024-0177>
- Kaur, A., Argento, D., Sharma, U. and Soobaroyen, T. (2025), "“Everything, everywhere, all at once”: the role of accounting and reporting in achieving sustainable development goals", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 37 No. 2, pp. 137-155.
- Keerasuntonpong, P., Manowan, P. and Shutibhinyo, W. (2019), "Reforming government public accountability: the case of Thailand", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 8 (14) 365-391.
- Liberato, M.I., Choban de Sousa Paiva, I. and Serrasqueiro, R. (2024), "Constraints and stimuli in the implementation of public accounting reform: systematic literature review and future research agenda", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 20 No. 3, pp. 560-592.
- Lindquist, E.A. and Huse, I. (2017), "Accountability and monitoring government in the digital era: promise, realism and research for digital-era governance", *Canadian Public Administration*, Vol. 60 No. 4, pp. 627-656
- Lisboa, I., Costa, M. and Reis, C. (2025), "Financial reporting quality impact on the firms' capital structure", *Review of Accounting and Finance*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
<https://doi.org/10.1108/RAF-07-2024-0290>
- Mack, J. and Ryan, C. (2006), "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 592-612
- Mbelwa, L., Adhikari, P. and Shahadat, K. (2019), "Investigation of the institutional and decision-
- محقق، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ غلامی جمکرانی، رضا و رحیمیان، نظام الدین. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی. حسابداری دولتی، ۱۹(۱)، ۲۶-۱.
- مسعودی یونس، ودیعی محمدحسین، حصارزاده رضا. (۱۴۰۳). بررسی تاثیر عوامل متأثر از به کارگیری استانداردهای گزارشگری بخش عمومی بر مسئولیت پاسخگویی مدیران دولتی: شواهدی از دانشگاه علوم پزشکی مشهد. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۹ (۱۷)، ۴۸-۴۴۷.
- وقفی، سید حسام؛ کامران راد، صدیقه؛ حسینی، سیداحسان و نادعلی‌زاده قناد، مژگان. (۱۴۰۲). شناسایی موانع استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی بر اساس تکنیک دیمتل (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی مشهد و واحدهای تابعه). حسابداری دولتی، ۱۰(۱)، ۲۴۶-۲۲۵.
- Azmi, A.H. and 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*, Vol. 164, pp. 106-111.
- Azmi, A.H. and 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*, Vol. 164, pp. 106-111
- Boahen, E.O. and Mamatzakis, E.C. (2025), "The moderating role of firms' litigation environment on the association between gender diversity and financial reporting quality", *International Journal of Managerial Finance*, Vol. 21 No. 2, pp. 546-583.
<https://doi.org/10.1108/IJMF-10-2023-0533>.
- Chen, S. and Huang, Y. (2025), "Financial reporting quality and corporate hedging policy: preliminary evidence", *China Accounting and Finance Review*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
<https://doi.org/10.1108/CAFR-09-2024-0156>
- Christensen, M., Cohen, S., Ellwood, S., Newberry, S. and Potter, B. (2024), "Reflections on public sector accrual accounting and reporting: a post-operative transplant view", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2023-0195>
- Cohen, S. and Karatzimas, S. (2017), "Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: moving from cash to modified cash", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 95-113

- Van Helden, J. and Ouda, H. (2016), "Public sector accounting in emerging economies", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 40, pp. 1-7.
- Yen, T.T., Nhu, L.T.B. and Thao, N.T.P. (2019), "Measuring the impact of factors on the implementation of financial statements under the new accounting regime at the public service and administration units in Vietnam", *Journal of Science and Technology*, Vol. 37A, pp. 3-18.
- usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 9 No. 3, pp. 335-365
- Mohamed, E.K. and Lashine, S.H. (2003), "Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment", *Managerial Finance*, Vol. 29 No. 7, pp. 3-16
- Nakmahachalasint, O. and Narktabtee, K. (2019), "Implementation of accrual accounting in Thailand's Central government", *Public Money & Management*, Vol. 39 No. 2, pp. 139-147
- Nuhu Nuraddeen, A. and 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, pp. 67-98.
- Nuhu Nuraddeen, A. and 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, pp. 67-98.
- Palmer, K.N., Ziegenfuss, D.E. and Pinsker, R.E. (2004), "International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: evidence from recent competency studies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 7, pp. 889-896.
- Rossi, F.M., Caperchione, E., Cohen, S. and 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, pp. 235-246.
- Said, J., Alam, M.M. and Aziz, M. (2015), "Public accountability system: empirical assessment of public sector of Malaysia", *Asian Journal of Scientific Research*, Vol. 8 No. 2, pp. 225-236.
- Sellami, M.Y. and Gafsi, Y. (2019), "Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards", *International Journal of Public Administration*, Vol. 42 No. 2, pp. 119-131.
- Steccolini, I. (2004), "Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20 No. 3, pp. 327-350
- Sulu-Gambari, W., Stafford, A. and Stapleton, P. (2018), "Public accountability reform in a Nigerian ministry", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 15 No. 4, pp. 485-509.
- Tooley, S., Hooks, J. and Basnan, N. (2012), "Performance reporting: assessing the annual reports of Malaysian local authorities", *International Journal of Public Administration*, Vol. 35 No. 13, pp. 853-863.
- Tran, Y.T., Nguyen, N.P. and 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*, Vol. 15 No. 3, pp. 484-502



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 17/ No. 66/ Summer 2027

Leadership and the Capacity of Public Accounting Accountability through Financial Reporting Quality: Testing Contingency and Institutional Theory Based on Isomorphic Behavior

Vahid Oskou

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities and Physical Gonbad Kavoos, Golestan, Iran

Farhad Azizi

Department of Accounting, Shahr-e-Quds Branch, Islamic Azad University, Shahr-e-Quds, Iran.

Corresponding Author

Massoud Soltanloo

Master of Accounting, Alborz Campus, University of Tehran, Alborz, Iran

Seyed Mohammad Mohseni Sohi

Master of Science in Accounting, Islamic Azad University, Research Sciences Branch, Tehran, Iran

Abstract

The primary objective of this research is to examine leadership and the capacity of public accounting accountability through financial reporting quality in Iranian refining organizations. This study is descriptive-correlational in terms of its nature and methodology, involving 311 managers and financial department staff of the National Iranian Oil Company in Tehran Province in 2024. The research data were collected using a researcher-developed questionnaire based on the theoretical concepts of Iranian public sector financial reporting, employing a five-point Likert scale. Data analysis indicates the application of institutional theory at the level of Iranian refining organizations. According to this theory, the findings suggest that leadership and the capacity of public accounting accountability can be achieved through financial reporting quality. This study follows both contingency and institutional theories. Based on contingency theory, there is no universally appropriate system for accounting and financial reporting worldwide. According to institutional theory, organizations constantly react to environmental pressures surrounding them. Consequently, the results were analyzed based on isomorphic behavior, which fulfills social expectations regarding managerial accountability to the public. This approach will foster a balance between institutional pressures, sustainability development, and the integrated and coherent implementation of the financial reporting process in companies.

Keywords: Public Accounting Accountability, Financial Reporting Quality, Contingency and Institutional Theory

