



تأثیر پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی بر بهبود اعتماد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های حسابداران رسمی

وحید قلی پور

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

شکراله خواجه‌جوی^۱

استاد حسابداری، دانشکده تجارت و بازرگانی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

هاشم ولی پور

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

(تاریخ دریافت: ۱۸ تیر ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۰ آبان ۱۴۰۰)

این پژوهش به دنبال ارزیابی ادراکات و انتظارات گروه‌های ذینفع از پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی و تأثیر آن بر میزان اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های منتشره توسط این نهاد عمومی 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 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 این است که افزایش سطح پاسخگویی بیرونی موجب بهبود اعتماد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های حسابداران رسمی می‌شود. **واژه‌های کلیدی:** حسابداران رسمی، پاسخگویی بیرونی، مدل سروکوال، جامعه علمی.

مقدمه

پاسخگویی عمومی از دیدگاه تئوری دموکراسی محور دارای اهمیت زیادی است. پاسخگویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آن‌ها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان پاسخگو سازد. [۱۴] به همین ترتیب بوونس^۱، ۲۰۱۰، معتقد است که پاسخگویی به‌طور فزاینده‌ای در اسناد و گفتمان سیاسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا آن ناقل تصویری از شفافیت و اعتماد است. [۱۸] راندا و تانگکه^۲، ۲۰۱۵، نیز معتقدند که پاسخگویی به همراه شفافیت و انصاف، سه ویژگی حاکمیت خوب در یک سازمان هستند. [۲۶] نیلی پور و همکارانش در این خصوص می‌گویند که هراندازه ویژگی مثبت مانند حاکمیت قانون، پاسخ‌گویی و اثربخشی دولت در یک جامعه بیشتر و فساد کمتر باشد توسعه اقتصادی مناسب‌تر خواهد بود. [۱۵] پاسخگویی امروزه یکی از ضرورت‌های کلیدی مدیریت دولتی در شرایط کنونی است و بهترین الگوهای حکمرانی مردم‌سالار، مادامی‌که نتوانند کسانی را که قدرت انتخاب دارند، در برابر شهروندان پاسخگو نمایند، کاملاً ناکارآمد و آسیب‌پذیر تلقی می‌گردند. در حقیقت پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف را به ذهن متبادر می‌سازد و می‌تواند برای بهبود شرایط و اثربخشی مدیریت دولتی، با توجه به اهمیت حسابداری عمومی، می‌تواند به این مهم کمک شایانی نماید. [۶] این مسئولیت موضوع حساسیت‌برانگیز و عامل اساسی بقای هر سازمانی محسوب می‌شود. شرکت‌های سرآمد به‌عنوان شرکت‌هایی پاسخگو، برای شفافیت و پاسخگویی به ذینفعان خود در قبال عملکردشان متعهدند. [۱۲] همچنین یوها و اویرینده^۳، ۲۰۱۰ 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. [۲۲] از آنجایی که کیفیت حسابرسی دارای ابعاد متفاوتی است و به‌طور ذاتی غیرقابل مشاهده است مشخصه حسابرسی خاصی وجود ندارد که به‌عنوان شاخصی برای آن در نظر گرفته شود. [۱۶]

علی‌رغم اهمیت پاسخگویی در جامعه و نقش حسابداری در آن، تحقیق قابل قبولی در این حوزه وجود ندارد؛ بنابراین با توجه به نقش پررنگ گزارش‌های حسابرسی در تصمیم‌گیری و توجه گروه‌های بسیاری از ذینفعان با دیدگاه و تمایلات خاص خود، به این گزارش‌ها و همچنین خلأ تحقیقاتی که در حوزه نگرش ذینفعان به این گزارش‌ها وجود دارد 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؟

¹ Bovens

² Randa & Tangke

³ Iyoha & Oyerinde

سؤالی که این پژوهش در پی یافتن پاسخ آن است این است که آیا افزایش سطح پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی، منجر به بهبود و افزایش اعتماد عمومی و افزایش کارایی گزارش‌های جامعه حسابداران می‌گردد؟

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

راهایو و یودی^۱ معتقدند که اگر دولت به درستی حاکمیت را اجرا کند، عملکرد بهبود می‌یابد. عوامل بسیاری برای ارزیابی عملکرد دولت استفاده می‌شود که یکی از آن‌ها حاکمیت خوب است و آن محقق نخواهد شد مگر با پاسخگویی عمومی. [۲۷] پاسخگویی سازوکار تضمین تأمین منافع عموم و روشی برای نظارت بر دیوان‌سالاری‌هاست؛ زیرا پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آن‌ها همواره تأثیر شدیدی بر جوامع می‌گذارد، لذا پاسخگویی در صورت تحقق، عاملی برای کنترل قدرت، تضمین استفاده صحیح از منافع عمومی و ابزاری برای بهبود خدمات عمومی خواهد بود. [۱۳] لذا الوانی و دانایی‌فرد (۱۳۸۰)، معتقدند 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. پس پاسخگویی آمادگی برای بازخواست شدن است. بازخواست شدن و مورد سؤال قرار گرفتن درباره مسئولیت محول شده، مقدمه پاسخگویی است. [۱] 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. [۱۹] پس می‌توان گفت که پاسخگویی در بخش عمومی؛ از نظر شفافیت، واکنش نشان دادن و جواب دهی، برای تضمین اعتماد عمومی به دولت و کاهش شکاف بین شهروندان و نمایندگان آن‌ها و حکمرانان و مردم است. همچنین شاید پاسخگویی را بتوانیم به‌عنوان استاندارد کیفی لحاظ نماییم زیرا قادر است به سازمان‌های بخش عمومی مشروعیت دهد یا سازمان‌های بخش عمومی را در مسیر مناسب حفظ نماید. [۲۱] دانشمندان علوم اداری برای اصلاح نظام اداری و کارآمد ساختن آن روش‌های مختلفی را پیشنهاد کرده‌اند. از جمله مهم‌ترین این روش‌ها، طراحی و اجرای یک نظام پاسخگویی کارآمد است و رضایت ذینفعان مهم‌ترین هدف پاسخگویی و رسیدگی به شکایت آنان یکی از بخش‌های اصلی هر پاسخگویی است. [۵] پس می‌توان مسئولیت پاسخگویی را مرکز ثقل و سنگ زیربنای تمام گزارش‌های مالی قابل استخراج از نظام گزارشگری مالی دولت دانست و آن را ابزاری در جهت وادار کردن دولت‌ها که در مقابل شهروندان خود پاسخگو باشند و برای افزایش منافع مالی عمومی و اهدافی که این منابع برای تحقق آن‌ها مصرف می‌کنند دلایل منطقی بیاورند. [۲]

^۱ Rahayu & yudi

تبیین مدل پاسخ‌گویی

برای بررسی و سنجش میزان شکاف پاسخ‌گویی بین انتظارات و ادراکات ذینفعان مدل‌هایی مانند مدل روزمک^۱ ارائه شده که فتاحی و واثق (۱۳۸۶)، به بررسی آن پرداختند و بیان کردند که این مدل بر اساس چهار نوع پاسخگویی سلسله‌مراتبی، قانونی، حرفه‌ای و سیاسی مشخص شده است. اگر سازمان دولتی توسط نهادها و سازمان‌ها و یا گروه‌های ذی‌نفع خارج سازمان کنترل شود، منبع کنترل بیرونی است و اگر پاسخگویی درون سازمان وجود داشته باشد، منبع کنترل درونی خواهد بود. همچنین اگر سازمان دولتی یا مدیران و متخصصان به موجب قوانین و مقررات ملزم به پاسخگویی باشند، شدت کنترل زیاد و در غیر این صورت کم است. [۱۱] در ادامه شوارتز^۲ پاسخگویی اقتصادی را پیشنهاد می‌کند، یعنی استفاده هر یک از انواع پاسخگویی یا ترکیبی از آن‌ها بسته به موقعیت موجب موفقیت خواهد شد. [۷] البته دانایی فرد ضمن تأیید رابطه پاسخگویی و اعتماد عمومی، انواع پاسخگویی را به پاسخگویی اخلاقی، قانونی، مالی، عملکردی و دموکراتیک طبقه‌بندی نموده است. [۷] 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. لذا محقق برای دستیابی به راهبردهای کاهش شکاف پاسخگویی به بررسی ابعاد مختلف آن از نظر ذینفعان نمود. البته می‌توان با فشار مستمر از سوی جامعه، بازار کار و سایر ذینفعان برای مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی و بهبود اعتماد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های منتشره، حسابداران رسمی را به بازاندیشی در ساختار، رسالت، اهداف کارکردها و فرایندهای خود وادار ساخت؛ بنابراین اگر پاسخگویی حسابداران رسمی به نیازهای جامعه خواسته ذینفعان است، باید در این زمینه اقدامات لازم صورت پذیرد بنابراین، به نظر می‌رسد که در موضوع وجود نداشتن یا حداقل ضعف پاسخگویی حسابداران رسمی در کشور ایران و ضرورت بهبود و ارتقای آن در بین مدیران کلان یک اتفاق نظر وجود دارد، لازم است مسئله پاسخگویی حسابداران رسمی در ایران به روش علمی تجزیه و تحلیل و راهکارهای اثربخش، برای ارتقای آن استخراج و به کار گرفته شود.

مدل سروکوال

سروکوال^۳ یکی از مدل‌هایی است که از طریق تحلیل شکاف بین انتظار و ادراک مشتری سعی در سنجش میزان کیفیت خدمات دارد. این مدل کیفیت خدمات ارائه شده را از پنج بعد مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این پنج بعد شامل ۱- ملموسات: ظاهر تجهیزات و وسایل و ابزار فیزیکی موجود در محل کار و کارکنان.

^۱ Rozmek

^۲ Schwartez

^۳ Sevqual

۲- اعتماد: توانایی سازمان خدمت دهنده در عمل، به وعده‌های خود به‌طور دقیق و مستمر. ۳- پاسخگویی: تمایل و اشتیاق سازمان برای کمک به مشتریان و ارائه به‌موقع خدمات. ۴- تضمین: دانش و مهارت و شایستگی کارکنان و سازمان در القای حس اعتماد و اطمینان مشتری. ۵- دلسوزی: نزدیکی و همدلی با مشتری و توجه ویژه و فردی به وی و تلاش در جهت درک نیازهای مشتری. [۲۰] هدف غایی این مدل، رهنمون ساختن سازمان به‌سوی تعالی عملکرد است امروزه کیفیت خدمات می‌تواند به یک سازمان جهت متمایز کردن خود از دیگر سازمان‌ها و دستیابی به مزیت رقابتی پایدار کمک کند. [۱۷]

پیشینه پژوهش

فاضلی نژاد و شفیعی سردشت (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان «آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون» انجام دادند نتیجه اجمالی به‌دست‌آمده نشان داد که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد. [۱۰] توکلی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه مودیان بزرگ و سایر ذینفعان» را با استفاده از مدل سروکوال موردبررسی قرار دادند که نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که از نظر گروه‌های اعضای هیئت‌علمی و مدیران مالی نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی بیرونی و اخلاقی سازمان امور مالیاتی وجود دارد. [۳] عرب مازیار یزدی و مرادی (۱۳۹۹)، در مقاله‌ای با عنوان «فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی» به این نتیجه رسیدند که کاربرد کلان داده‌ها در سیستم‌های اطلاعات حسابداری بخش عمومی، با تقویت فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی، حسابداری مدیریت و گزارشگری عملکرد، قابلیت ایفای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت و بخش عمومی را می‌تواند به میزان درخور ملاحظه‌ای ارتقا بخشد. [۹] طالب نیا و همکاران (۱۳۹۸)، به پژوهشی با عنوان «پیش‌بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه‌ای» پرداختند. نتایج حاصله گویای این واقعیت است که با افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای، سطح پاسخگویی افزایش می‌یابد در نتیجه پیشنهاد می‌گردد که برای افزایش سطح پاسخگویی که مقوله بااهمیتی است، به اخلاق حرفه‌ای توجه ویژه‌ای گردد. [۸] خواجهی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان «اثر بخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به‌عنوان حلقه انتهایی پاسخگویی» به این نتیجه رسیدند که بر اساس یافته‌ها مدیران نهادهای بخش عمومی باید با دقت نظر بیشتری به حسابرسی توجه نمایند. [۴] لئوناردو و ایناسیو^۱ (۲۰۱۹)، در پژوهشی «تأثیر حسابرسی مستقل بر نحوه پاسخگویی صندوق مشترک موسسه ملی آمار موزامبیک» را سنجیدند. نتایج نشان داد که حسابرسی مستقل در بخش عمومی تبدیل به ابزاری برای افزایش کارایی و اثربخشی در مدیریت شده است و به‌عنوان مکانیسم لازم برای اطمینان از پاسخگویی به کار گرفته شده است. [۲۴] کیم و چپسن^۲

¹ Leonardo and Inacio

² Kim and Jeppesen

(۲۰۱۹)، پژوهشی با موضوع «نقش حسابرسی در مبارزه با فساد» انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که حسابرسان باید با بخش‌های دولتی باهم همکاری کرده و تبادل اطلاعات کنند و تکنیک‌های حسابرسی باید برای کشف فساد به کار گرفته شوند و حرفه حسابرسی با افزایش سطح پاسخگویی عمومی مؤثرتر و مفیدتر می‌تواند عمل نماید. [۲۳] هندمن و مکونویل^۱ (۲۰۱۸) در پژوهش خود تحت عنوان «اعتماد و پاسخگویی در سازمان‌های خیریه انگلیس» به این نتیجه رسیدند که پاسخگویی ابزاری مهم در توسعه، نگهداری و بازگرداندن اعتماد به مؤسسات خیریه می‌باشد. این مقاله مکانیزم‌های عمومی و خصوصی پاسخگویی را به‌عنوان مهره مؤثری در ایجاد اعتماد با گروه‌های ذینفع قلمداد می‌کند و آن را بسیار حیاتی می‌داند. [۲۵] ترا و ماتوس^۲ (۲۰۱۷)، تحقیقی با عنوان «پاسخگویی حسابداران رسمی برزیل در زمینه تدوین معیاری برای سنجش رقابت در بخش عمومی» انجام دادند. 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 ایجادشده توسط شرکت‌های همسایه را کاهش دهد و با کاهش اهمیت اطلاعات آن‌ها، رقابت بین این شرکت‌ها نیز کاهش یابد. [۲۸]

جامعه و نمونه آماری، تدوین فرضیه‌ها

این پژوهش بر پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی، یعنی پاسخگویی به ذینفعان بیرونی کلیدی تمرکز دارد، لذا لازم است تصویر روشنی از این ذینفعان بیان شود. منظور از ذینفعان بیرونی، افراد و نهادهایی هستند که منافع، علایق و وابستگی‌هایی با گزارش‌های منتشره توسط حسابداران رسمی دارند. با توجه به مبانی نظری و تحلیل دیدگاه‌های مختلف می‌توان ذینفعان بیرونی را در سه دسته بازار کار، جامعه علمی و دولت تقسیم کرد؛ و برای سنجش کارایی گزارش‌ها، جامعه علمی به این دلیل از ذینفعان کلیدی محسوب می‌گردد که می‌تواند همواره با تعاملات علمی و نظرات سازنده به دلیل غنای علمی و تسلط به موضوع، سازوکاری پویا برای بهبود پاسخگویی و گزارشگری مناسب‌تر ایجاد نماید؛ و با رفع نواقص و ایرادات گره‌گشای نقاط ضعف گزارشگری حسابرسان باشد. مدیران مالی شرکت‌های بزرگ و کارشناسان دولتی نیز به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نهادهای استفاده‌کننده از این گزارش‌ها نیز می‌توانند با توجه به دانش و تجربه فراوان در حوزه مالی نقش تأثیرگذاری در بهبود فرایند گزارش‌های حسابرسان داشته باشند تا گزارش‌های مناسب و کاربردی‌تری توسط آنان فراهم آید.

لذا جامعه آماری این پژوهش 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

¹ Hyndman and McConville

² Terra and Mattos

در فرایند تولید، انتقال و انتشار علم است. منظور از بازار کار، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده 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 فرضیه زیر تدوین شده است.

فرضیه: افزایش سطح پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی موجب بهبود اعتماد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های حسابداران رسمی می‌گردد.

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

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 به منظور جمع‌آوری داده‌ها شامل مصاحبه، مطالعات کتابخانه‌ای و روش میدانی (پرسشنامه) است.

برای بررسی فرضیه از مدل‌های خطی چند متغیره (تحلیل کوواریانس چند متغیره) استفاده می‌کنیم. برای محاسبه حجم نمونه در تمامی روش‌های آماری استفاده شده، از نرم‌افزار تخصصی Gpower نسخه ۳.۱ استفاده گردید. حجم نمونه مناسب برای آزمون تی زوجی، از رابطه $n = \frac{(Z_{1-\alpha/2} - Z_{1-\beta})^2}{d^2}$ محاسبه می‌شود که α سطح معناداری یا همان احتمال خطای نوع یک، $1 - \beta$ توان آزمون و $d = \mu_2 - \mu_1 / \sigma$ 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 محاسبه شده یعنی ۱۱۰ به عنوان 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 ۲۰۱۳ استفاده گردید.

یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه: برای انجام آزمون فرضیه از مدل‌های خطی چند متغیره استفاده می‌شود. قبل از ارائه نتایج مدل، فرض نرمال بودن باقیمانده‌های مدل مورد آزمون قرار می‌گیرد. برای آزمون نرمال بودن از روش کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شد که نتایج آن در جدول ۱ آمده است. همچنین آماره Z کلموگروف-اسمیرنوف برای کارایی گزارش‌های حسابرسی $۰/۸۳$ ($p=۰.۴۹۵>۰.۰۱$) در سطح اسمی $۰/۰۱$ معنادار نیست بنابراین فرض نرمال بودن باقیمانده‌های مدل برای کارایی گزارش‌های حسابرسی تأیید می‌گردد.

جدول ۱- نتایج آزمون نرمال بودن باقیمانده‌های مدل اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های

حسابرسی بر حسب پاسخگویی بیرونی

متغیر	آماره Z کلموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری	تعداد مشاهدات
اعتماد عمومی	۰/۸۳	۰/۴۹۵	۱۴۱
کارایی گزارش‌های حسابرسی	۱/۱۷	۰/۱۲۹	۱۴۱

فرض همگنی واریانس‌های خطای متغیرهای وابسته نیز توسط روش لیونز انجام شد که نتایج آن در جدول ۲ آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود فرض همگنی واریانس‌های خطا برای اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی به دلیل $p>۰.۰۱$ تأیید می‌گردد.

جدول ۲- نتایج آزمون لیونز برای همگنی واریانس‌های خطای مدل اعتماد عمومی و کارایی

گزارش‌های حسابرسی بر حسب پاسخگویی بیرونی

متغیر	آماره F	درجات آزادی	سطح معناداری
اعتماد عمومی	۱/۳۳	۱۳۸ و ۲	۰/۲۶۷
کارایی گزارش‌های حسابرسی	۲/۷۵	۱۳۸ و ۲	۰/۱۰۷

با توجه به برقرار بودن فرض‌های مدل می‌توانیم از نتایج مدل‌های خطی چند متغیره استفاده کنیم. مقدار لامبدای ویلکس $۰/۴۷$ ($F(۲,۱۳۶)=۷۶.۶۹, p<۰.۰۱$) نشان می‌دهد متغیر پاسخگویی بیرونی به‌طور هم‌زمان در سطح اسمی $۰/۰۱$ دارای تأثیر معنادار بر میزان اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی

است. مجذور اتای جزئی ۰/۵۳ به دست آمد و بدین معناست که ۵۳ درصد واریانس اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی توسط پاسخگویی بیرونی قابل تبیین است. همچنین همان‌طور که انتظار می‌رفت عامل گروه‌های شرکت‌کننده با مقدار لامبدای ویلکس ۰/۵۸ ($F(4,272)=21.44, p<0.01$) به‌طور هم‌زمان در سطح اسمی ۰/۰۱ دارای تأثیر معنادار بر میزان اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی است. در ادامه به‌طور جداگانه به بررسی تأثیر سطح پاسخگویی بیرونی بر میزان اعتماد عمومی و کارایی پرداخته می‌شود.

در جدول ۳ اطلاعات توصیفی شامل میانگین، انحراف استاندارد و ضرایب همبستگی مربوط به متغیرهای مطرح‌شده در پرسشنامه فرضیه برای بررسی اثر سطح پاسخ‌گویی بیرونی و ابعاد آن بر اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی آمده است

جدول ۳ - شاخص‌های آماری سطح پاسخ‌گویی بیرونی و ابعاد آن به همراه اعتماد عمومی و

کارایی گزارش‌های حسابداری

	متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب همبستگی									
				۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸		
۱	پاسخگویی اخلاقی	۴۱/۵۹	۷/۰۱										
۲	پاسخگویی مالی	۱۴/۸۳	۳/۱۳	۰/۶۳									
۳	پاسخگویی عملکردی	۲۱/۰۶	۳/۹۷	۰/۷۵	۰/۷۹								
۴	پاسخگویی دموکراتیک	۱۹/۳۰	۳/۵۸	۰/۸۰	۰/۴۳	۰/۵۷							
۵	پاسخگویی سیاسی	۱۸/۱۶	۳/۷۸	۰/۷۸	۰/۴۸	۰/۵۵	۰/۸۵						
۶	پاسخگویی بیرونی	۱۱۴/۹۵	۱۸/۶۹	۰/۹۵	۰/۷۵	۰/۸۵	۰/۸۶	۰/۸۵					
۷	اعتماد عمومی	۱۶/۴۳	۲/۳۹	۰/۶۵	۰/۵۰	۰/۵۳	۰/۷۱	۰/۷۲	۰/۷۲				
۸	کارایی گزارش‌های حسابرسی	۱۸/۸۰	۳/۹۴	۰/۶۵	۰/۳۹	۰/۴۷	۰/۷۳	۰/۶۸	۰/۷۸	۰/۷۴			

بر اساس مقادیر ضریب همبستگی، اعتماد عمومی با پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن همبستگی مثبت و بالایی دارد که تمامی آن‌ها در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار هستند. پاسخگویی دموکراتیک، سیاسی و بیرونی بیشترین شدت همبستگی را با اعتماد عمومی دارند. کارایی گزارش‌های حسابرسی با پاسخگویی

بیرونی و ابعاد آن نیز همبستگی مثبت و بالایی دارد که تمامی آن‌ها در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار هستند. پاسخگویی دموکراتیک، سیاسی و بیرونی بیشترین شدت همبستگی را با کارایی گزارش‌های حسابرسی دارند. نکته مهمی که در مدل بندی اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی برحسب ابعاد پاسخگویی بیرونی حائز اهمیت است وجود همبستگی‌های بالا بین برخی از ابعاد است. به‌طور مثال ضریب همبستگی بین پاسخگویی سیاسی و دموکراتیک ۰/۸۵ است که همبستگی بسیار بالایی را نشان می‌دهد. علی‌رغم اینکه تمامی ابعاد با اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری دارند اما در مدل بندی هم‌زمان آن‌ها با اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی، اثر برخی از آن‌ها به دلیل همین همبستگی‌های بالا معنادار نخواهد شد. در بررسی آمار توصیفی متغیرهای اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی، میانگین اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی توسط کارشناسان دولتی به ترتیب ۱۸/۴۸ و ۲۱/۸۷ به دست آمد که نسبت به دو گروه دیگر اختلاف زیادی را نشان می‌دهد. تغییر در میانگین اعتماد عمومی و کارایی در گروه‌های شرکت‌کننده می‌تواند در مدل بندی فرضیه مؤثر باشد بنابراین عامل گروه‌های شرکت‌کننده در مدل بندی لحاظ خواهد شد.

نتایج تحلیل مدل خطی اعتماد عمومی برحسب سطح پاسخگویی بیرونی [$F(1,137)=10.52, p<0.01$] نشان می‌دهد که رابطه خطی متغیر پیش‌بین (پاسخگویی بیرونی) و متغیر وابسته (اعتماد عمومی) معنادار است. برآورد ضرایب رگرسیونی در جدول ۳ آمده است. مقدار ضریب رگرسیونی پاسخگویی بیرونی برای پیش‌بینی میزان اعتماد عمومی ۰/۰۷ با مقدار آماره تی ۱۰/۲۷ ($p<0.01$) است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است؛ بنابراین سطح پاسخگویی بیرونی پیش‌بینی کننده مثبت میزان اعتماد عمومی است. به‌عبارت‌دیگر افزایش سطح پاسخگویی بیرونی موجب افزایش اعتماد عمومی خواهد شد. مجدداً جزئی این مدل برابر با ۰/۴۳ است، این بدان معنی است که حدود ۴۳ درصد تغییرات اعتماد عمومی توسط پاسخگویی بیرونی قابل تبیین است. نتایج تحلیل مدل خطی کارایی گزارش‌های حسابرسی برحسب سطح پاسخگویی بیرونی [$F(1,137)=10.12, p<0.01$] نشان می‌دهد که رابطه خطی متغیر پیش‌بینی (پاسخگویی بیرونی) و متغیر وابسته (کارایی گزارش‌های حسابرسی) معنادار است. برآورد ضرایب رگرسیونی در جدول ۴ آمده است. مقدار ضریب رگرسیونی پاسخگویی بیرونی برای پیش‌بینی میزان کارایی گزارش‌های حسابرسی ۰/۱۳ با مقدار آماره تی ۱۰/۲۰ ($p<0.01$) است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است؛ بنابراین سطح پاسخگویی بیرونی پیش‌بینی کننده مثبت میزان کارایی گزارش‌های حسابرسی است. به‌عبارت‌دیگر افزایش سطح پاسخگویی بیرونی موجب افزایش کارایی گزارش‌های حسابرسی خواهد شد. ضریب اتای جزئی این مدل برابر با ۰/۴۳ است، این بدان معنی است که حدود ۴۳ درصد تغییرات کارایی گزارش‌های حسابرسی توسط پاسخگویی بیرونی قابل تبیین است. با توجه به مطالب گفته‌شده، فرضیه تأیید می‌گردد.

جدول ۴- بر آورد ضرایب رگرسیونی حاصل از مدل رگرسیونی چند متغیره اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی سطح پاسخگویی بیرونی

متغیر وابسته	متغیر پیش‌بین	ضریب رگرسیونی	t	ضریب اتای جزئی	سطح معناداری
اعتماد عمومی	پاسخگویی بیرونی	۰/۰۷	۱۰/۲۷	۰/۴۳	۰/۰۰۰
کارایی گزارش‌های حسابرسی		۰/۱۳	۱۰/۲۰	۰/۴۳	۰/۰۰۰

در ادامه به بررسی جزئی‌تر فرضیه افزایش سطح ابعاد پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی موجب بهبود اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی می‌گردد، می‌پردازیم. برای انجام آزمون نیز از مدل‌های خطی چند متغیره استفاده می‌شود. ابتدا، فرض نرمال بودن باقیمانده‌های مدل مورد آزمون قرار می‌گیرد که نتایج آن در جدول ۵- آمده است.

جدول ۵- نتایج آزمون نرمال بودن باقیمانده‌های مدل اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی بر حسب ابعاد پاسخگویی بیرونی

متغیر	آماره Z کلموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری	تعداد مشاهدات
اعتماد عمومی	۰/۸۱	۰/۵۳۶	۱۴۱
کارایی گزارش‌های حسابرسی	۰/۹۹	۰/۲۷۶	۱۴۱

فرض همگنی واریانس‌های خطای متغیرهای وابسته نیز انجام شد که نتایج آن در جدول ۶ آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود فرض همگنی واریانس‌های خطا برای اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی به دلیل $p > 0.01$ تأیید می‌گردد.

جدول ۶- نتایج آزمون لیونز برای همگنی واریانس‌های خطای مدل اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی ابعاد پاسخگویی بیرونی

متغیر	آماره F	درجات آزادی	سطح معناداری
اعتماد عمومی	۱/۳۵	۱۳۸ و ۲	۰/۲۶۲
کارایی گزارش‌های حسابرسی	۲/۶۱	۱۳۸ و ۲	۰/۰۷۷

جدول ۷ تحت عنوان آزمون اثرات بین گروهی به‌طور جداگانه به بررسی تأثیر ابعاد پاسخگویی بیرونی بر میزان اعتماد عمومی و کارایی می‌پردازد. با توجه به مطالبی که در بخش آمار توصیفی گفته شد و نتایجی که در این قسمت حاصل شد، مشخص شد که همبستگی بالای برخی ابعاد باهم منجر به معناداری تمامی ابعاد نشد. مطمئناً هر بعد به‌طور جداگانه اثر معناداری بر اعتماد عمومی و کارایی گزارش‌های حسابرسی

خواهد داشت. در این گونه موارد به احتمال زیاد متغیرهای پاسخگویی عملکردی و دموکراتیک برای سایر متغیرها نقش واسطه را ایفا می کنند.

جدول ۷- آزمون اثرات بین گروهی حاصل از مدل خطی چند متغیره اعتماد عمومی و کارایی

گزارش های حسابرسی ابعاد پاسخگویی بیرونی

متغیر وابسته	منبع تغییرات	مجموع توان دوم	درجه آزادی	میانگین توان دوم	مقدار F	سطح معناداری
اعتماد عمومی	گروه های شرکت کننده	۹۰/۸۴	۲	۴۵/۴۲	۲۴/۸۴	۰/۰۰۰
	پاسخگویی اخلاقی	۱/۵۹	۱	۱/۵۹	۰/۸۷	۰/۳۵۳
	پاسخگویی مالی	۱/۷۱	۱	۱/۷۱	۰/۹۳	۰/۳۳۶
	پاسخگویی عملکردی	۱۵/۰۵	۱	۱۵/۰۵	۸/۲۳	۰/۰۰۵
	پاسخگویی دموکراتیک	۱۳/۳۳	۱	۱۳/۳۳	۷/۲۹	۰/۰۰۸
	پاسخگویی سیاسی	۰/۱۶	۱	۰/۱۶	۰/۰۹	۰/۷۷۰
	خطا	۲۴۳/۲۰	۱۳۳			
کارایی گزارش های حسابرسی	گروه های شرکت کننده	۱۵۶/۷۲	۲	۷۸/۳۶	۱۲/۸۰	۰/۰۰۰
	پاسخگویی اخلاقی	۱۶/۴۸	۱	۱۶/۴۸	۲/۷۰	۰/۱۰۳
	پاسخگویی مالی	۴/۲۷	۱	۴/۲۷	۰/۷۰	۰/۴۰۵
	پاسخگویی عملکردی	۳۳/۱۶	۱	۳۳/۱۶	۵/۴۱	۰/۰۲۱
	پاسخگویی دموکراتیک	۳۴/۴۷	۱	۳۴/۴۷	۵/۶۳	۰/۰۱۹
	پاسخگویی سیاسی	۱۷/۷۸	۱	۱۷/۷۸	۲/۹۰	۰/۰۹۱
	خطا	۸۱۴/۵۱	۱۳۳	۶/۱۲		

بحث و نتیجه گیری

نتایج آزمون فرضیه: نتایج نشان می دهد که با توجه به اینکه میانگین اعتماد عمومی و کارایی گزارش های حسابرسی در گروه های مختلف ذینفعان متفاوت است بنابراین این تغییر در میانگین می تواند در مدل بندی فرضیه مؤثر باشد بنابراین عامل گروه های ذینفعان در مدل بندی لحاظ شده است.

نتایج آزمون مدل خطی چند متغیره بیانگر این است متغیر پاسخگویی بیرونی و گروه های ذینفعان دارای تأثیر معنادار بر میزان اعتماد عمومی و کارایی گزارش حسابرسی به طور هم زمان هستند. بررسی نتایج فرضیه در سطح ابعاد فرضیه نیز نشان می دهد که نتایج آزمون مدل خطی چند متغیره به تفکیک ابعاد پاسخگویی بیرونی (اخلاقی، مالی، عملکردی، دموکراتیک و سیاسی) نیز بیانگر این است که فقط متغیرهای گروه های ذینفعان، پاسخگویی عملکردی و پاسخگویی دموکراتیک بر میزان اعتماد عمومی و کارایی گزارش حسابرسی به طور هم زمان تأثیر معنی دار دارند.

نتایج آزمون اثرات بین گروهی حاصل از مدل خطی چند متغیره نیز بیانگر این است که سطح پاسخگویی بیرونی با اعتماد عمومی و کارایی گزارش حسابرسی دارای رابطه مثبت و معنی دار است؛ به عبارت دیگر افزایش سطح پاسخگویی بیرونی هم موجب افزایش اعتماد عمومی و همچنین کارایی گزارش حسابرسی خواهد شد. نتایج آزمون اثرات بین گروهی حاصل از مدل خطی چند متغیره به تفکیک ابعاد پاسخگویی بیرونی نیز بیانگر این است که فقط متغیرهای گروه‌های ذینفعان، پاسخگویی عملکردی و پاسخگویی دموکراتیک بر میزان اعتماد عمومی تأثیر معنی دار دارند این در حالی است که فقط متغیر گروه‌های ذینفعان بر میزان کارایی گزارش حسابرسی تأثیر معنی دار دارد.

نتایج رگرسیون چند متغیره نیز همسو با نتایج آزمون اثرات بین گروهی حاصل از مدل خطی چند متغیره به تفکیک ابعاد پاسخگویی بیرونی است. البته در این آزمون متغیر گروه‌های ذینفعان از مدل حذف شده است.

و نتایج به دست آمده از این پژوهش، با نتایج پژوهش‌های؛ فاضلی نژاد و شفیعی سردشت (۱۴۰۰)، توکلی و همکاران (۱۳۹۹)، طالب نیا و همکاران (۱۳۹۸)، خواجهی و همکاران (۱۳۹۸)، لئوناردو و ایناسیو^۱ (۲۰۱۹)، کیم و جیسن^۲ (۲۰۱۹)، هندمن و مکونویل^۳ (۲۰۱۸)، هم سو می‌باشد.

پیشنهادها

نتایج پژوهش نشان داد که 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 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 هیئت‌علمی 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.

فهرست منابع

۱. الوانی، سید مهدی؛ دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۰). مدیریت دولتی و اعتماد عمومی، *مجله دانش مدیریت*، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۵۵، ص ۵ تا ۲۷.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۳). *گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی*، مجموعه مقالات، انتشارات ترمه، ۱۳۹۳

¹ Leonardo and Inacio

² Kim and Jeppesen

³ Hyndman and McConville

۳. توکلی، محمد؛ خواجوی، شکراله؛ ولی پور، هاشم. (۱۳۹۹). "ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه مودیان بزرگ و سایر ذینفعان با استفاده از مدل سروکوال"، **مجله حسابداری دولتی**، شماره ۱۳، ص ۲۹ تا ۴۶
۴. خواجوی، شکراله؛ رضایی، غلامرضا؛ کشاورزمویدی، رقیه. (۱۳۹۸). "اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به عنوان حلقه‌ی انتهایی پاسخگویی"، **مجله خط‌مشی گذاری عمومی در مدیریت**، شماره ۳۳، ص ۳۷ تا ۵۲
۵. خواجوی، شکراله؛ منصوری، شعله. (۱۳۹۱). "انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی"، **مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۲، ص ۳۳ تا ۴۵
۶. داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین؛ خریدار، سینا. (۱۳۹۸). "شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان"، **مجله دانش حسابرسی**، شماره ۷۷، ص ۱۴۱ تا ۱۶۵
۷. دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۸). "اعتماد عمومی نسبت به سازمان‌های دولتی"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
۸. طالب نیا، قدرت اله؛ رجب دری، حسین؛ خانی ذلان، امیررضا. (۱۳۹۸). "پیش بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه ای"، **مجله اخلاق در علوم و فناوری**، سال چهاردهم، شماره ۱ علمی پژوهشی، ص ۱۰۳ تا ۱۰۷
۹. عرب مازار یزدی، محمد؛ مرادی، امیر. (۱۳۹۹). "فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان‌داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی"، **مجله دانش حسابرسی**، شماره ۷۹، ص ۹۵ تا ۱۲۲
۱۰. فاضلی نژاد، جواد؛ شفیعی سر دشت، جعفر. (۱۴۰۰). "آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون"، **مجله حقوق عمومی**، شماره ۳۳، ص ۳۳ تا ۵۶
۱۱. فتاحی، مهدی؛ واتقی، بهاره. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در سازمان‌های دولتی: ارائه چارچوبی تحلیلی برای پاسخگویی عمومی"، **فصلنامه مدیریت و توسعه**، سال هشتم، شماره ۳۲، ص ۸۴ تا ۱۰۲
۱۲. قدردان، احسان؛ مقدم، عبدالکریم؛ سلطانیان، چیمین؛ شاهمرادی؛ شهین. (۱۳۹۷). "ایفای نقش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی با تاکید بر نقش سرمایه فکری"، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۵، بهار ۱۳۹۹، ص ۷۱ تا ۸۸
۱۳. قلی پور، رحمت‌الله. (۱۳۸۷). "نقش دولت در حکمرانی خوب: تحلیل و امکان‌سنجی در ایران"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
۱۴. معدنی، جواد؛ زرنندی، سعید؛ عبدالهی، محمد رضا. (۱۳۹۷). "تحلیل تاثیر پاسخگویی عمومی بر خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی"، **نشریه خط مشی گذاری عمومی در مدیریت**، شماره ۳۰، ص ۲۱ تا ۴۱
۱۵. نیلی پور طباطبایی، سید اکبر؛ خزایی، سعید؛ فتاحی اردکانی، حبیب‌الله. (۱۳۹۷). "شناخت وظایف حاکمیتی دولت و اهمیت آن در تنظیم برنامه‌های راهبردی و نظارت بر عملکرد دستگاه‌ها (بررسی چالش‌ها، راهکارها، تلاش‌های صورت گرفته در این خصوص)"، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۴۵، بهار ۱۳۹۹، ص ۴۱ تا ۵۴

۱۶. وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت اله؛ علوی، سید محمد. (۱۳۹۸). "عوامل موثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران"، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۸، زمستان ۱۳۹۹، ص ۲۱ تا ۴۴

17. Andaleeb, SS. (1998). "Do warranties influence perceptions of service quality? **Journal of Retailing and Customer Services**, 2: 87-91
18. Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. **West European Politics**, 33 (5), 946-967.
19. Burke, Joseph C. (2004): Achieving Accountability in Higher Education: Balancing Public, **Academic and Market Demands; Jossey Bass**
20. Caruana, A. Ewing, MT. (2000). "Assessment of the three column format SERVQUAL: An experimental approach". **Journal of Business Research**, 49: 57 - 65.
21. Copell, L. (2005) program accountability as a emergent property: the role of stakeholders in a program's field. **public administration review**, 65(1), 85-93
22. 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.
23. Kim, k. & Jeppesen, T. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. **The british accounting review** accepted data 5 june 2019
24. Leonardo, Cumbe. & Inacio, Helena. (2019). The impact of audit on the accountability of the common fund of the Mozambique National institute of statistics, **Managerial Auditing Journal**, 9 August 2019
25. Noel, Hyndman, Danielle, McConville. (2018). Trust and accountability in UK charities: Exploring the virtuous circle. **The british accounting review**-volume 50, Issue 2, February 2018, pages 277-237
26. 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.
27. Sir rahayu, Yudi. & Rahayu, I. (2020) Internal auditors role indicators and their support of good governance, **cogent business & management**, 7:1, 1751020
28. Terra, R. & Mattos, E. (2017). Accountability and yardstick competition in the public provision of education. **Journal of Urban Economics**, 99, 15-30.



The Effect of Certified Public Accountants' External Accountability on Improving Public Trust and Better Performance of Certified Public Accountants' Reports

Vahid Gholi Pour

Ph.D. Student, Department of Accounting, Yasooj Branch, Islamic Azad University, Yasooj, Iran.

Shokrollah Khajavi¹©

Professor of Accounting, Faculty of Commerce and Trade, University of Tehran, Tehran, Iran.

Hashem Vali Pour

Associate Professor, Department of Accounting, Firoabad Branch, Islamic Azad University, Firoabad, Iran

(Received: July 9, 2021; Accepted: November 1, 2021)

The present study seeks to assess stakeholders' perceptions and expectations of external accountability of certified public accountants (CPA) and its impact on the level of public trust and efficiency of reports published by this public institution. The statistical population of this study is a group of key external stakeholders that includes the government, the labor market, and the scientific community. The sample also includes 44 faculty members, 51 financial managers, and 46 government experts. The model used in the present study is the SERVQUAL model, which tries to measure the quality of services by analyzing the gap between customer expectation and perception. Also, the data collection tools in this research are three methods of interview, library studies, and questionnaire. The results show that increasing the level of external accountability improves public trust and better performance of CPAs.

Keywords: Certified Public Accountants, external accountability, SERVQUAL

¹ skhajavi@ut.ac.ir© (Corresponding Author)