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

■ وحید قلی‌پور[۱]
■ شکراله خواجوی[۲]
■ هاشم ولی‌پور[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۹/۶
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲

چکیده:

ایـن پژوهش به دنبال ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونـی (ادراکات و انتظارات بین وضعیت موجـود و مطلوب) حسابداران رسمی از دیدگـاه سه گروه از استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها اسـت. جامعه آماری این پژوهش گروهی از ذینفعان بیرونی کلیدی هستند که شامل دولت، بـازار کار و جامعه علمی اسـت. تعداد نمونه نیز شامل ۴۴ نفر اعضـای هیات علمی،۵۱ نفر مدیـران مالی و ۴۶ نفر کارشناسان دولتی هستند. مدل مورداستفاده در پژوهش حاضر مدل سروکـوال است که از طریـق تحلیل شکاف بین انتظـار و ادراک مشتری سعی در سنجش میـزان کیفیت خدمـات دارد؛ همچنین ابزارهای جمـع‌آوری داده در این پژوهش سه روش مصاحبـه، مطالعـات کتابخانه‌ای و پرسشنامه است. نتایج پژوهـش بیانگر این است که همه گروهـای ذینفع در نظـر گرفته‌شده در این پژوهش (اعضای هیـأت علمی، مدیران علمی و کارشناسـان) از حسابـداری و حسابداران رسمی انتظار بیشتـری نسبت به وضعیت موجود دارنـد. نتایج همچنیـن بیانگر این است که در رابطه با پاسخگویـی بیرونی، مالی، اخلاقی و عملکـردی، اعضای هیأت علمی به‌تنهایی بیشترین شکاف را بین ادراکات و انتظارات خود از پاسخگویـی حسابداران رسمی دارند. این در حالـی است که در رابطه با پاسخگویی سیاسی و دموکراتیـک، اعضای هیأت علمی در کنـار 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

۱- مقدمه

پاسخگویـی امروزه یکی از چالش‌هایی اسـت که دولت‌ها و سازمان‌های دولتی و غیردولتی با آن مواجه هستند و بایستی نسبت به سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند (الوانی، ۱۳۸۴). از دلایـل عمده و مهم پاسخگویی سازمان‌ها و نهادها این است که ذینفعان حق‌دارند 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 تانگکـه، ۲۰۱۵، نیـز معتقدند که پاسخگویی به همراه شفافیـت و انصاف، سه ویژگی حاکمیت خوب در یک سازمان هستند (راندا و تانگکه، ۲۰۱۵).

بـه بیان سـاده، مسئولیـت پاسخگویی وظیفه‌ای است کـه در اجـرای آن اشخاص دلایل و توضیحـات قانع‌کننده‌ای بـرای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشـته‌انـد، فراهم می‌آورند و گزارش‌هـای لازم را ارائه می‌کننـد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸). ایده مرکزی پاسخگویی به این صـورت تعریف می‌شود: هنگامی‌که قدرت تصمیم‌گیری از مالک (به‌عنوان‌مثال شهروندان) به یک نماینـده (به‌عنوان‌مثال دولـت) منتقل می‌شود، در چنین فضایی به‌منظـور به کنترل تصمیمات نماینـده و در صورت لزوم اعمال محدودیت‌ها و نهایتاً حـذف نماینده از قدرت، به یک مکانیسم نیاز است (لیندبرگ، ۲۰۰۹).

امـا هرگاه پاسخگویی موردمطالعه قرار می‌گیـرد در ادامه مشخص می‌شود که آن برای افراد مختلـف تداعی‌کننده چیزهـای مختلف است به‌طوری‌که بخش عمـده‌ای از آئین‌نامه‌های علمی در رابطـه با پاسخگویی تعریـف منحصر به خود را ارائه کرده‌اند (بوونـس، ۲۰۱۰). به‌عنوان‌مثال سینکلیـر، ۱۹۹۵، پاسخگویی را به‌صـورت رفتار فردی یا سازمانی‌ای تعریـف 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 بیـن 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 ارتبـاط هستند (راندا و تانگکـه، ۲۰۱۵). علاوه بر این مطالب، پاسخگویی موضوعی است که فهم آن می‌تواند با کسب تجربه تغییر کند (گیبن، ۲۰۱۲).

لـذا نظام حسابـداری یکـی از ابزارهایی است که بـه پاسخگویی در جامعـه کمک می‌کند به‌گونـه‌ای که باباجانی و دهقـان، ۱۳۸۴، نشان دادند که پاسخ‌گویـان و پاسخ خواهان هردو در مـورد نقـش بااهمیت نظام حسابـداری و گزارشگری مالی واجد ویژگی‌هـای کلیدی موردتوافق عمومی متخصصان به‌عنـوان یکی از ابزارهای اصلی در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق‌نظـر دارند (باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴). همچنین کیمبرو، ۲۰۰۲، در این رابطه بیان می‌کند کـه صورت‌های مالی اطلاعاتی را در رابطه معاملات اقتصـادی 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 اویرینده، ۲۰۱۰).

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

با توجه به مطالب ذکرشده در بالا در رابطه با پاسخگویی، برداشت‌های متفاوت از آن و نقش حرفه حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی و همچنین با توجه کمبود پژوهش قابل‌قبول در ایـن زمینه علی‌رغم اهمیت آن، این پژوهش به دنبـال بررسی نگرش ذینفعان نسبت به وضعیت پاسخگویـی در حسابداری اسـت. 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 مطلـوب و موجـود) 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 بـا در نظر گرفتـن معیارها و متغیرهای خاصی صورت گرفته اسـت. ادوارد و هولم پاسخگویی را بـه دو بخش کلی تقسیم کرده‌انـد:۱- پاسخگویی درونی یا وظیفـه‌ای. ۲- پاسخگویی بیرونی یا استراتژیک (ادوارد و هولـم،۱۹۹۶). پاسخگویی درونی یا وظیفه‌ای مربوط به درون سازمان است کـه بر اساس آن کارکنان و مدیران در برابـر اقدامات و مسئولیت‌هایشان به مدیران سطوح بالاتر پاسخ می‌دهند؛ اما پاسخگویی بیرونی یا استراتژیک مربوط به بیرون سازمان و در ارتباط با میزان اهـداف تحقق‌یافته سازمان توسط مدیران ارشد برای نهادهای جامعه مدنی، رسانه‌ها و شهروندان هسـت (جوردن و توجیـل، ۲۰۰۰؛ کالدور،۲۰۰۳). تقسیم‌بنـدی دقیق‌تری توسط ینسن صورت گرفتـه اسـت. او پاسخگویی را بـه ۱- پاسخگوی اخلاقی؛ ۲- پاسخ‌گویـی قانونی؛ ۳- پاسخگوی عملکرد؛ ۴- پاسخگویی مالی؛ و ۵-پاسخگویی دموکراتیک تقسیم کرده است (ینسن،۲۰۰۰).

تعریف انواع پاسخگویی مدنظر ینسن (۲۰۰۰) به‌صورت 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 انتظارها.

پاسخگویـی دموکراتیک: ارزش قائل بودن به ارزش‌ها و فراینده‌ـای دموکراتیک (دانایی‌فرد، ۱۳۸۸).

با توجه به جامعیت و نگاه هم‌زمان آن به پاسخگویی داخلی و خارجی (منبع کنترل درونی و بیرونـی)، این دسته‌بندی توسط محقق مبنای عمل قرارگرفته است؛ زیرا در خصوص حسابداران رسمـی در ایران با توجه به پذیرش نقش‌ها، کارکردهـا و مسئولیت‌های محوله، این نهاد بایستی مطالعـات جامعی انجام داد وبیان 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 نمایندگـی انجام می‌شود. تئوری نمایندگی (جنسن و مک کلینگ، ۱۹۷۶)، بر چگونگی مدیریت نماینـده توسط مالک به منظـور پاسخگویی در رابطه با دستیابی به اهداف مالک، تمرکز می‌کند. جنبـه اصلـی این مدل این است که مدیر باید نسبت به مالک صداقت داشته باشد. همان‌گونه که مشخص است این مدل از پاسخگویی دارای دو قسمت مهم است: مالک و مدیر. لاغلین (۱۹۹۶) نیز مدل پاسخگویی را به‌صورت شکل ۱ نمایش داد (راندا و تانگکه، ۲۰۱۵).

شکل ۱- مدل پاسخگویی



دانایی‌فـرد (۱۳۸۲) نیـز معتقد است کـه پاسخگویی عبارت اسـت از وظیفه‌ای که اشخاص در اجـرای آن برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهـده آن‌ها محول شده است، دلایل و توضیحات قانع‌کننـده‌ای به‌صورت گزارش ارائـه می‌کنند...بنابراین،مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه مشخص زیـر را دربر می‌گیرد؛ اول الـزام به انجام دادن وظیفه مشخص موسوم به مسئولیت و دوم الزام به توضیـح و تشریح چگونگی انجـام مسئولیت از طریق ارائه گزارش‌هـای لازم که مبتنی بر دلایل منطقـی و قابل‌اتکاست، موسوم به پاسخگویی (کاظمی و کرباسی یزدی). همان‌گونه که مشخص اسـت وظیفـه دوم در ایفای مسئولیت پاسخگویی طبق تعریف دانایی‌فـرد (۱۳۸۲)، همان "ارائه اطلاعات در مورد اقدامات، فعالیت‌ها و..." در شکل مفهومی لاغلین (۱۹۹۶) است.

از طـرف دیگر بنا به موارد مطروحـه در بالا مشخص می‌شود که پاسخگویی بدون بهره‌گیری از یـک سیستم اطلاعاتی مناسـب، امکان‌پذیر نیست. سیستمی که درواقع یک جریان منصفانه و صحیـح اطلاعاتی را بین پاسخگو و پاسخ‌خـواه برقرار کند و به مالک یا رئیس به‌عنوان پاسخ‌خواه ایـن اطمینـان را بدهد که مدیر یا نماینده به‌عنوان پاسخگو منابعـی را که در اختیار می‌گیرد به نحـوی مناسب و در جهـت هدف‌های مصوب نمایندگان ایشان مصـرف می‌کند. به نظر می‌رسد سیستمی کـه چنین ویژگی را داشته باشد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی است (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

پاسخ‌گـو و پاسخ‌خواه است و حسابدار به‌عنوان طرف سـوم 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 ایـن دو است و حسابداری تنها مختص پاسخ‌خواه به‌عنـوان دریافت‌کننده اطلاعات و یا پاسخ‌گو به‌عنـوان عرضه‌کننـده اطلاعات نیست بلکه از حقوق هر دو دفـاع می‌کند (خواجوی و منصوری، ۱۳۹۱؛ محمدمهدی غمامی ومحمدرضا قاسمی،۱۳۹۷).

مطالب بیان‌شده در این قسمت به‌صورت روشن جایگاه و اهمیت وجود یک سیستم اطلاعاتی مناسـب را در ایفـای مسئولیت پاسخگویی را مشخص ساخـت. همان‌گونه که گفته شد سیستم حسابـداری سیستمـی است که می‌تواند نقش سیستم اطلاعاتی موردنیـاز برای ایفای مسئولیت پاسخگویـی را بازی کند. بر این اساس بهبـود کیفیت خدمات حسابداری می‌تواند تضمینی برای بهبـود پاسخگویـی در جامعه شود. ازایـن‌رو این پژوهش به دنبال بررسـی این موضوع است که ازنظر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالـی، یک سیستم حسابداری مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویـی چگونه بایـد باشد. همچنیـن از دیدگاه همیـن استفاده‌کنندگـان وضعیت موجود حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی چگونه است. درنهایت می‌توان با مشخص کردن شکاف بیـن این دو (وضعیت مطلوب و وضعیـت موجود) پیشنهادهایی را بـرای بهبود وضعیت موجود حسابداری به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی ارائه داد.

۲-۳- مدل سروکوال

اندازه‌گیـری 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 کیفیـت خدمات، با شاخص‌های کیفـی و غیرملموس انجام می‌شود. تعاریف پیچیده‌ای از کیفیت خدمـات ارائه‌شده ولی به زبان ساده کیفیت خدمات را می‌تـوان این‌طور تعریف کرد: فاصله بین انتظـاری که مشتری از خدمـات دارد و برداشت (ادراکی) که پـس از دریافت خدمات، از میزان بـرآورده شدن انتظاراتش به او دست می‌دهد. مدل سروکوال[1] در سال ۱۹۸۵ توسط پاراسورامان و همکارانـش برای سنجش ادراک مشتری از کیفیت خدمات یـک سازمان خدماتی در پنج بعد ارائه‌شده 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
- عوامـل ملمـوس: شامل وسایـل فیزیکـی، تجهیـزات، ظاهر کارکنـان و وسایـل ارتباطی

1. Sevqual

(بروکز[1]، ۲۰۰۰).

مدل سروکـوال بر اساس پرسشنامه اندازه‌گیری می‌شود. پرسشنامه سروکوال، ابتدا انتظارات مشتـری از یک خدمت را مشخـص می‌کند و در مرحله بعد، میـزان رضایت‌مندی او از خدمات دریافتـی را در هر یـک از پنج سرفصل بـالا، اندازه‌گیری می‌نماید. البته ایـن پرسشنامه توسط محققان برای خدمات مختلف نظیر بانک، بیمه یا خدمات درمانی، سفارشی‌سازی شده و در ایران نیـز مقالات و پایان‌نامه‌هایی درزمینه به‌کارگیری ایـن تکنیک در بخش خدمات، منتشر گردیده اسـت. مدل سروکوال را بایـد نقطه عطفی در اندازه‌گیری کیفیت خدمات و یکی از پیش‌گام‌ترین روش‌هـای موجود دانست. مدل سروکوال مبتنی بـر اندازه‌گیری شکاف موجود بین خواسته‌های مشتریـان و خدمـات ارائه‌شده بـه آن‌ها است. در اینجا شکـاف مشتریان تفـاوت بین انتظارات مشتریـان و برداشت مشتریان است. انتظار مشتری چیزی اسـت که مشتری با توجه به امکانات موجود و با توجه به زمینه‌های فرهنگی، خانوادگی، جمعیت‌شناسی، تبلیغاتی، تجربه با محصولات یـا خدمـات مشابه و اطلاعاتی که بـه او داده‌شده به وجود آمده. درحالی‌کـه 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 سرکوال در حسابداری و حسابرسی می‌توان به پژوهش تقی نتاج ملکشاه و بلوردی (۱۳۹۶) اشاره کرد.

استفـاده از مدل سروکـوال جهت اندازه‌گیری کیفیت خدمات بسیـار مؤثر است و این روش بـه سازمـان نشان می‌دهد که آن‌ها در چـه زمینه‌ای دچار مشکل هستنـد، اساساً مشتریان چه انتظاراتـی دارند، کارکنان در مورد قوانین و دستورالعمل جه مقدار آگاه‌اند، آیا امکانات لازم برای بـرآورده 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.

منظـور از شکاف کیفیـت خدمت، اختلاف بین انتظار مشتـری از وضع مطلوب و ادراک وی از وضـع موجود است. گام اساسی برای جبران این شکـاف، شناخت ادراکات و انتظارات مشتری از کیفیـت خدمت و تعیین میـزان شکاف است. درک و اندازه‌گیری ادراکات و انتظارات مشتریان یـک جزء ضروری است کـه می‌تواند به‌منظور ارتقـای کیفیت سازمان‌هـای ارائه‌دهنده خدمت مورداستفـاده قرار گیرد بـا این رویکرد برخی مدل‌ها به‌ویژه در حـوزه خدمات مطرح‌شده‌اند که کیفیت را به‌عنوان فاصله بین ادراکات و انتظارت مشتریان تعریف و اندازه‌گیری می‌نمایند. ازجمله مهم‌ترین این الگوها، مدل سروکوال هست که امروزه به یکی از رایج‌ترین ابزارهای بهبود کیفیت تبدیل گشته است. (کاروانا[2]، 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 بهینه کاوی

1. Brooks
2. Caravan

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

استفاده کرد، می‌توان از این روش‌ها برای مقایسه تصورات و انتظارات گروه‌های مختلف مشتریان سـود جست (به‌ویژه در بخـش عمومی)، می‌توان فاصله تصورات و انتظـارات مشتریان داخلی را کاهش داد (مثلاً بخش‌های داخلی سازمان)، می‌توان از نتایج آن در اولویت‌بندی نیازهای مشتری در برخی از روش‌های کیفیت نظیر گسترش عملکرد کیفیت سود جست (عندلیب[1]، ۱۹۹۸).

هـدف غایی سروکـوال رهنمون ساختن سازمان به‌سوی تعالی عملکـرد است امروزه کیفیت خدمـات می‌تواند به یک سازمان جهت متمایز کردن خود از دیگر سازمان‌ها و دستیابی به مزیت رقابتـی پایدار کمـک کند. با بررسی‌های انجام‌گرفته توسط محقق در حوزه حسابداری و مالی در کشور پژوهشی با استفاده از این مدل صورت نگرفته، هرچند که در حوزه‌های دیگر پژوهش‌هایی انجام‌گرفتـه است. در این پژوهش با استفاده از مدل سروکـوال و با استفاده از پرسشنامه محقق ساختـه به بررسی میزان شکاف (اختلاف) بین ادراکات و انتظارات بین وضعیت موجود و مطلوب گزارش‌های حسابداران رسمی ازنظر سه گروه عمده ذینفعان پرداخته شد.

۲-۴- پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

ناصـری و همکـاران (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنـوان «ارزیابی نقش دیـوان محاسبات در ایفای مسئولیـت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی» در استان سیستان و بلوچستان انجام دادند. نتایـج پژوهش بیانگر آن بود که نقش قانونی و مشـاوره‌ای دیوان محاسبات استان در ارتقا ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی استان و همچنین در کاهش موارد واخواهی ارجاعی به دادسرای دیوان محاسبات کشور، تأثیر بسزا و مطلوبی را دارا است.

خجسته و شفائی‌زاده (۱۳۹۶)، در مقاله‌ای با عنوان «حسابرسی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویـی در سطـح اتحادیه اروپا» به ایـن نتیجه رسیدند که مسئولیـت پاسخگویی در نقطه رجحان وبرتری قرار دارد، چراکه به‌عنوان یک فرآیند دیده می‌شود. این فرآیند در مقابل پول، به دلایلی نظیر ابعاد حاکمیت مناسب، کارایی مدیریت و کسب نتایج، مسئولیت پاسخگویی بیشتری را مطالبه می‌کند. اگر حسابرسان درصدد ارتباط با انتظارات شهروندان باشد، بایستی وارد بحث و گفتگو در خصوص ارزش‌های موردنظر آن‌ها شوند.

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

باباجانـی و دهقان (۱۳۸۴)، در پژوهشی تحت عنوان «نقـش حسابداری و گزارشگری مالی دولتـی در ایفـا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویـان و پاسخ خواهان» به بررسی

1. Andaleeb

نقش حسابداری در ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی پرداختند. درنهایت نتایج حاصل از اجـرای تحقیق نشـان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین دیدگـاه پاسخ‌گویان و پاسخ خواهان در مـورد نقش بااهمیت نظام حسابداری و گزارشگـری مالی واجد ویژگی‌های کلیدی موردتوافق عمومی متخصصان به‌عنـوان یکی از ابزارهای اصلی در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی وجود ندارد. همچنین نتایج نشان داد که پاسخ خواهان اعتقاددارند، نظام حسابداری و گزارشگری مالـی مورد عمل دولت در مقایسه با نظام حسابداری مورد انتظار از قابلیت‌های لازم برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی برخوردار نیست.

پیشینه خارجی

ترا و ماتـوس[1] (۲۰۱۷)، تحقیقی با عنـوان «پاسخگویی حسابداران رسمـی برزیل درزمینه تدوین معیاری برای سنجش رقابت در بخش عمومی» انجام دادند. پژوهش آن‌ها به‌منظور بررسی تغییـرات صنعتی ناشـی از افزایش رقابت بیـن شرکت‌های بخش عمومـی و همچنین تأثیر آن روی سطـح افشای اطلاعات این شرکت‌ها که ناشـی از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، انجام‌شده بود. نتایج نشان داد که افشاهای ناشی از استانداردهای گزارشگری بخش عمومی جدید باعـث شده که سطح رقابت بیـن شرکت‌های بخش عمومی تا حـد ۵۲% کاهش یابد. درنتیجه افشـای 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.

کرلند[2] (۲۰۱۷)، تحقیقـی با موضوع پاسخگویی تدوین‌کنندگـان استانداردهای گزارشگری مالـی نسبت بـه شرکت‌های تجاری عمومی انجام داد. هدف اصلـی تحقیق بررسی این مورد بود که آیا تدوین‌کنندگان استانداردهـای 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 به‌خوبی پوشش داده نشده است.

وو و همکـاران[3] (۲۰۱۶)، مطالعه‌ای با موضوع «پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی با توجه بـه زیرساخت‌های شراکت بخش عمومی با بخـش خصوصی» انجام دادند. شراکت بخش عمومی و بخـش خصوصی به‌طور گسترده‌ای بـرای انجام پروژه‌های زیرساختی انجـام می‌شود و در این شراکـت بخش عمومی (دولت) با شرکت یا شرکت‌های مرتبط با پروژه خاص در بخش خصوصی قـرارداد می‌بندد تا پروژه را به انجـام برسانند. به‌هرحال در برخی موارد این پروژه‌های شراکتی با عملکـرد ضعیف یا شکست در دستیابی به اهداف خود مواجـه شدند. یکی از دلایل این شکست یـا عملکرد ضعیف نبود استانداردهای گزارشگـری مالی مناسب برای این‌گونه شراکت‌های خاص بوده است. این نشان‌دهنده ضعـف پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی تلقی می‌شود. همچنین

1. Terra and Mattos
2. Kurland
3. Wu et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

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

ولکـووا[1] (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان «شفافیت در انجمن حسابـداران رسمی روسیه: اعتماد واقعـی یا نمایشی؟» انجام داد. هدف پژوهش او پیدا کـردن ایده‌ها و روش‌هایی برای شفافیت و پاسخگویـی بیشتـر در انجمن حسابداران رسمی روسیه با توجه به گزارش‌های ده سال اخیر بود. او بـه 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[2] (۲۰۱۵)، در دومین کنفرانس بین‌المللی تجارت و علوم اجتماعی، تحقیقی بـا موضـوع کاهش تعهدات نهادهای محلـی حسابداران رسمی و تأثیر آن بـر روی پاسخگویی و اعتمـاد عمومی انجـام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اعتمـاد ملی به حکومت مرکزی با توجه به سطح پایین پاسخگویی نهادهای محلی حسابداران رسمی تا حدی سقوط کرده است.

عبدعزیـز و همکاران[3] (۲۰۱۵)، در مقاله‌ای با موضوع تقویت پاسخگویی بخش‌های عمومی از طریـق سیستم یکپارچه، سیستم کنترل داخلی و امور کنترل و هدایت به بررسی نظارت عمومی دولـت از طریـق استانداردها و قوانین مالی پرداختند. در ایـن زمینه انجمن حسابداران رسمی و دیگـر نهادهای دخیل در تدوین استانداردهای حسابداری یا نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان مستقـل که بر اجرای مناسـب استانداردهای حسابداری نظارت می‌کننـد، بازوهای اجرایی برای تدویـن استانداردهای مناسب جهت برقراری سیستـم کنترل داخلی مؤثر هستند. مطالعه ایشان شامل توصیه‌هایی درزمینه 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

جامعـه آماری این پژوهش گروهی از ذینفعان بیرونی کلیـدی هستند که شامل دولت، بازار کـار و جامعـه علمی است. منظور از دولـت نهادهای حکومتی، دیوان محاسبـات، ذی‌حسابان و کارشناسـان وزارت امـور اقتصاد و دارایی است که به نمایندگـی از حکومت به شکل مستقیم یا غیرمستقیم مسئولیت تدویـن 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 فراینـد تولید، انتقال و انتشار علم است. منظور از بازار کار، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده

1. Volkova
2. Abidin, et al.
3. Abdaziz et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

در بورس اوراق بهادار تهران است. تعداد نمونه شامل ۴۴ نفر اعضای هیات علمی، ۵۱ نفر مدیران مالـی 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.
- **فرضیـه فرعی اول:** بین انتظـارات و ادراکات پاسخگویی اخلاقـی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- **فرضیـه فرعـی دوم:** بین انتظـارات و ادراکـات پاسخگویی مالی حسابـداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- **فرضیه فرعی سـوم:** بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.
- **فرضیـه فرعی چهارم:** بین انتظـارات و ادراکات پاسخگویی دموکراتیـک حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود.
- **فرضیـه فرعی پنجم:** بین انتظارات و ادراکـات 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 ادراک از عملکـرد پاسخگویی از روش مدل سرکـوال استفاده‌شده است. در این مدل با استفاده سؤالات زوجـی در پنج بعد شکـاف پاسخگویی مورد ارزیابـی قرار می‌گیرد. پنج بعـد پاسخگویی شامل اخلاقـی، مالی، عملکـردی، دموکراتیک و سیاسـی است که در پرسشنامـه محقق ساخته مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۴- روش پژوهش، گردآوری و تجزیه‌وتحلیل داده‌ها

در مـورد روش جمع‌آوری اطلاعات این پژوهش می‌توان گفـت در مبانی نظری آن، از روش کتابخانـه‌ای (چاپـی) و الکترونیکـی استفاده‌شده و در مراحـل بعدی، از پرسشنامـه استاندارد محقق ساختـه نظرات بازار کار، کارشناسان دولتی و جامعه علمی جمع‌آوری‌شده است. ابزارهای مورداستفـاده به‌منظـور جمـع‌آوری داده‌ها به شرح زیـر هست. الف - مصاحبـه: جهت طراحی پرسشنامـه مورداستفـاده در مدل سروکـوال و تأیید روایی آن و برای مطابقـت هر چه بیشتر با اهـداف پژوهش حاضر از نظرات و راهنمایی‌های اساتید دانشگاه استفاده‌شده است. ب- مطالعات کتابخانـه‌ای: به‌منظـور مطالعـه مبانی نظری و پیشینـه تحقیق و همچنیـن بهره‌مندی از بانک اطلاعاتـی و مطالعات مـوردی از روش مطالعات کتابخانه‌ای استفاده‌شده است. بدین ترتیب که با مراجعه به کتب و مجلات علمی فارسی و لاتین، مقالات مورد تأیید، آرشیو سازمان‌ها و... اطلاعات موردنظر جمـع‌آوری گردید. ج- روش میدانی (پرسشنامه): بـرای اندازه‌گیری انتظارات و ادارک

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

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

بـرای تحلیـل داده‌ها با توجه بـه فرضیه‌های تحقیـق از آزمون میانگیـن دو جامعه وابسته (آزمـون تـی زوجی) و تحلیل واریانـس یک‌طرفه استفاده‌شده است. بـرای محاسبه حجم نمونه در تمامـی روش‌های آماری استفاده‌شـده، از نرم‌افزار تخصصـی Gpower نسخه ۳,۱ استفاده گردیـد. حجم نمونه مناسـب برای آزمون تی زوجـی، از رابطه $n = \left(Z_{1-\alpha/2} - Z_{1-\beta}\right)^2 / d^2$ محاسبـه می‌شود که α سطح معناداری یا همان احتمال خطای نوع یک، $1-\beta$ توان آزمون و $d = ¼_2 - ¼_1 / \tilde{A}$ اسـت که انـدازه اثر نام دارد. با استفاده از نرم‌افزار Gpower به ازای مقادیر $d = 0.3$، $\alpha = 0.05$ و $1-\beta = 0.90$ حجم نمونـه $n = 97$ محاسبه گردید. حجم نمونه مناسـب در تحلیل واریانس یک‌طرفـه، به ازای مقادیر استاندارد $f = 0.4$ (انـدازه اثر: حداکثر اختـلاف بیـن میانگین‌ها)، $k = 3$ (تعـداد گروه‌هـا)، $\alpha = 0.05$ و $1-\beta = 0.90$ معادل $n = 85$ گردیـد. حجم نمونه مناسب در پژوهش بلوک‌هـای تصادفی، به ازای مقادیر استاندارد $f = 0.4$ (انـدازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)، $k = 3$ (تعداد گروه‌ها)، $\alpha = 0.05$ و $1-\beta = 0.90$ معـادل $n = 93$ گردید. حجم نمونه مناسـب در مدل‌های خطی چند متغیره (تحلیـل کوواریانـس چند متغیره)، با استفـاده از نرم‌افزار Gpower بـه ازای مقادیر استاندارد $f = 0.4$ (اندازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)، $k = 3$ (تعداد گروه‌ها)، $m = 5$ (تعداد متغیرهـای پیش‌بیـن)، $\alpha = 0.05$ و $1-\beta = 0.90$ معادل $n = 110$ گردید. بـا توجه به مقادیر حجم نمونـه در روش‌های مختلف، بالاترین حجم نمونه محاسبه‌شده یعنی ۱۱۰ به‌عنوان حجـم نمونه لازم در این پژوهـش انتخاب گردید. با توجه به دسترسی بیشتر به افراد و همچنین بـرای بالاتـر رفتن دقت نتایج حجم نهایی نمونه بیشتر از حجم نمونه لازم انتخاب گردید. در این پژوهـش 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: هیات علمی	مدیر مالی	کارشناس دولتی	کل
مرد	فراوانی	۴۲	۴۸	۴۱	۱۳۱
	درصد	۹۵/۵	۹۴/۱	۸۹/۱	۹۲/۹
زن	فراوانی	۲	۳	۵	۱۰
	درصد	۴/۵	۵/۹	۱۰/۹	۷/۱
کل	فراوانی	۴۴	۵۱	۴۶	۱۴۱
	درصد	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰
تحصیلات					
دکتری	فراوانی	۴۴	۶	۸	۵۸
	درصد	۱۰۰/۰	۱۱/۸	۱۷/۴	۴۱/۱
کارشناسی ارشد	فراوانی	۰	۳۹	۳۳	۷۲
	درصد	۰/۰	۷۶/۵	۷۱/۷	۵۱/۱
کارشناسی	فراوانی	۰	۶	۵	۱۱
	درصد	۰/۰	۱۱/۸	۱۰/۹	۷/۸
کل	فراوانی	۴۴	۵۱	۴۶	۱۴۱
	درصد	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰

در جـدول ۲ اطلاعات توصیفـی شامل میانگین و انحـراف استاندارد مربـوط به متغیرهای مطرح‌شـده در پرسشنامه پاسخگویی بیرونـی به تفکیک گروه و نوع ارزیابی و همچنین برای کل افـراد نمونه آمده است. همان‌طـور که مشاهده می‌شود اختلاف زیادی بیـن میانگین ادراکات و انتظـارات 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 اسـت. همان‌طور کـه انتظار می‌رود در گروه‌های مختلف و همچنیـن در حالت کلی برای تمامی متغیرهـا میـزان پراکندگی انتظارات نسبت به میزان پراکندگـی ادراکات کمتر است که نشان از همگنی پاسخ‌های افراد در بخش انتظارات است.

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

مربوط به هر مقیاس نمره مربوط به آن مشخص می‌شود.

جدول ۲ - شاخص‌های آماری پرسشنامه پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

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

آزمـون فرضیه اصلی: بین ادراکات و انتظـارات پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی شکاف معنـاداری وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جـدول ۳ اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت کل ذینفعان ۲۸/۲۱- و مقدار آماره تی ۲۷/۸۵- ($p<0.01$) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنـادار است و فرضیـه اصلی اول تائید می‌گردد. این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیـز موردبررسـی قرار گرفت که نتایـج بیانگر این است با توجه صفر بـودن معنی‌داری آماره تی

(p<۰,۰۱) کـه در تمام زیرگروه‌ها، بنابرایـن فرضیه اصلی اول تحقیق برای تک‌تک زیرگروه‌های ذینفـع به‌صورت جداگانه نیز تأیید می‌شود. میزان شکـاف پاسخگویی بیرونی حسابداران رسمی ازنظـر سـه گروه به روش تحلیـل واریانس یک‌طرفه مـورد مقایسه قرار گرفت. بـر اساس نتایج به‌دست‌آمـده از جـدول ۴، میزان این شکـاف در سه گـروه ($F=39.73, p<0.01$) در سطح احتمـال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به‌طوری‌که ازنظر اعضای هیات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمـون فرضیه فرعـی اول: همان‌طور که مشاهده می‌شود شکاف معنـاداری بین ادراکات و انتظـارات پاسخگویی اخلاقی حسابـداران رسمی وجود دارد. نتایج نشـان می‌دهد در جدول ۳، اختـلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۶/۵۷- و مقدار آماره تی ۱۵/۵۶- ($p<0.01$) است که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی اول تائید می‌گردد.

ایـن فرضیـه در زیرگروه‌ها نیز موردبررسی قرار گرفت و در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بیـن میانگیـن ادراکات و انتظـارت ۹/۲۱- و مقدار آمـاره تی ۱۱/۶۱- و در گـروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۶/۷۳- و مقدار آماره تی ۱۲/۱۳- و در گروه کارشناسان دولتی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۳/۸۹- و مقدار آماره تی ۵/۸۶- به دست آمد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین ازنظر اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

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

آزمـون فرضیـه فرعی دوم: بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جـدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکـات و انتظـارت ۴/۴۶- و مقدار آماره تی ۱۸/۸۰- است کـه در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی دوم تائید می‌گردد. این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز موردبررسی قـرار گرفت نتایـج نشان داد که در گروه اعضـای هیات علمی اختلاف بیـن میانگین ادراکات و انتظـارت ۷/۵۹- و مقـدار آماره تی ۴۱/۰۷- هست. در گروه مدیـران مالی اختلاف بین میانگین ادراکـات و انتظارت ۲/۰۸- و مقدار آماره تـی ۷/۴۳- است و در گروه کارشناسان دولتی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۴/۱۱- و مقدار آماره تی ۱۷/۰۳- شد که همگی در سطح احتمال ۰/۰۱ معنـادار است و بنابراین ازنظر اعضـای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

میـــزان شکاف پاسخگویی مالی حسابداران رسمی ازنظر ســـه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفـــه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در ســـه گروه ($F=130.23, p<0.01$) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفـــاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکـــن در جدول ۳، عدم وجـــود گروه‌های همگن را نتیجه داد به‌طوری‌کـــه ازنظر اعضای هیات علمـــی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تـــری 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 انتظارت ۷/۳۲- و مقدار آماره تی ۳۰/۹۴- ($p<0.01$) است که در سطح احتمـــال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیـــه فرعی دوم تائید می‌گردد. نتایج در زیرگروه‌ها به این شرح است: در گروه اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۹/۵۲- و مقدار آماره تـــی ۴۳/۹۱- ($p<0.01$) بـــه دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین ازنظر اعضـــای هیات علمی بین ادراکات و انتظـــارات پاسخگویی عملکردی حسابـــداران رسمی شکاف معنـــاداری وجـــود دارد. در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگیـــن ادراکات و انتظارت ۵/۰۶- و مقـــدار آماره تـــی ۱۳/۶۸- ($p<0.01$) به دست آمد که در سطح احتمـــال ۰/۰۱ معنادار است و بنابرایـــن ازنظر مدیران مالی بیـــن ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکـــردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه کارشناسان اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۷/۷۲- و مقـــدار آماره تـــی ۲۵/۷۹- ($p<0.01$) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین ازنظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میزان شکاف پاسخگویی عملکردی حسابداران رسمی ازنظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفـــه مورد مقایســـه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جـــدول ۴، میزان این شکاف در سه گـــروه ($F=53.32, p<0.01$) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکـــن در جدول ۳، عدم وجـــود گروه‌های همگن را نتیجه داد به‌طوری‌کـــه ازنظر اعضای هیات علمـــی، نسبت به دو گـــروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویـــی عملکردی حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمـــون فرضیه فرعـــی چهارم: بین ادراکـــات و انتظارات پاسخگویـــی دموکراتیک حسابداران رسمـــی شکـــاف معناداری وجـــود دارد. بر اساس نتایـــج به‌دست‌آمده در جـــدول ۳، اختلاف بین میانگیـــن ادراکـــات و انتظارت ۴/۸۰- و مقدار آماره تـــی ۲۰/۲۴- ($p<0.01$) است که در سطح احتمـــال ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی دوم تائید می‌گردد. این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعـــه نیز موردبررسی قرار گرفت که نتایـــج آن به شرح زیر است: در گروه اعضای هیات علمی اختـــلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۵/۶۴- و مقدار آماره تی ۱۷/۲۴، در گروه مدیران مالی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت 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 ازنظر اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میـزان شکـاف پاسخگویی دموکراتیـک حسابداران رسمی ازنظر سه گـروه به روش تحلیل واریانـس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفـت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این شکـاف در سه گروه ($F=57.41, p<0.01$) در سطح احتمال ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمـون دانکن در جدول ۳ نشان می‌دهـد گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی در سطح احتمـال ۰/۰۱ همگـن هستند و ازنظر آنـان، نسبت به گروه کارشناسـان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی دموکراتیک حسابداران رسمی وجود دارد.

آزمـون فرضیه فرعی پنجم: ما شاهد اختلاف معناداری بیـن ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی هستیم. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکـات و انتظارت ۵/۹۰- و مقـدار آماره تی ۲۲/۶۷- ($p<0.01$) اسـت که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است بنابراین فرضیه فرعی دوم تائید می‌گردد. در ادامه این فرضیه را در زیرگروه‌ها موردبررسی قرار می‌دهیم، اعضای هیات علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارت ۶/۵۰- و مقـدار آماره تـی ۲۳/۱۶- ($p<0.01$) به دست آمد که در سطح احتمـال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین ازنظر اعضای هیات علمی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکـاف معنـاداری وجود دارد. در گروه مدیـران مالی اختلاف بین میانگیـن ادراکات و انتظارت ۶/۰۰- و مقـدار آماره تـی ۲۱/۲۱- ($p<0.01$) به دست آمد که در سطح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابراین ازنظر 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 مقـدار آمـاره تی ۷/۸۰- ($p<0.01$) به دست آمد که در سطـح احتمال ۰/۰۱ معنادار است و بنابرایـن ازنظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی شکاف معناداری وجود دارد.

میـزان شکاف پاسخگویی سیاسی حسابداران رسمی ازنظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفـه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده 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 جـدول ۳ نشان می‌دهد گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی در سطح احتمال ۰/۰۱ همگن هستند و ازنظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی سیاسی حسابـداران رسمی وجود دارد. در جدول ۳ از آزمون تـی زوجی برای مقایسه شکاف پاسخگویی استفاده‌شده است و از آزمون دانکن برای شناسایی گروه‌هایی که دارای شکاف پاسخگویی یکسان هستند استفاده‌شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

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*	-۱۷/۲۴	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 یک‌طرفه برای مقایسه گروه‌های تحت مطالعه ازنظر شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

متغیر	منبع تغییرات	مجموع توان دوم	درجه آزادی	میانگین توان دوم	مقدار آماره F	سطح معنی‌داری
پاسخگویی اخلاقی	درون‌گروهی	۶۳۶/۷۰	۲	۳۱۸/۳۵	۱۵/۲۲	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۲۸۸۵/۷۷	۱۳۸	۲۰/۹۱		
پاسخگویی مالی	درون‌گروهی	۷۲۶/۲۶	۲	۳۶۳/۱۳	۱۳۰/۲۳	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۳۸۴/۷۸	۱۳۸	۲/۷۹		
پاسخگویی عملکردی	درون‌گروهی	۴۸۱/۵۱	۲	۲۴۰/۷۶	۵۳/۳۲	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۲۳/۱۳	۱۳۸	۴/۵۱		
پاسخگویی دموکراتیک	درون‌گروهی	۵۰۴/۲۹	۲	۲۵۲/۱۵	۵۷/۴۱	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۰۶/۱۴	۱۳۸	۴/۳۹		
پاسخگویی سیاسی	درون‌گروهی	۳۸۸/۶۵	۲	۱۹۴/۳۳	۴۴/۳۷	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۶۰۴/۳۳	۱۳۸	۴/۳۸		
پاسخگویی بیرونی	درون‌گروهی	۷۴۰۰/۴۸	۲	۳۷۰۰/۲۴	۳۹/۷۳	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۱۲۸۵۱/۱۳	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 حق‌دارند 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[1]، ۲۰۰۵). در رابطه با نقش حسابداری در پاسخگویی روبرتس[2]، 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 قابل‌دیدن است (یوها و اویرینده[3]، 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. ازاین‌رو در این پژوهش موضوع ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی جامعه حسابداران رسمی از دیدگاه استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها با استفاده از مدل سروکوال موردبررسی قرارگرفته 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

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 اســت که بــه نمایندگی از حکومت به شکــل مستقیم یا غیرمستقیم مسئولیــت تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، برنامه‌ها و قوانین و مقررات را بر عهده‌دارند. منظور از جامعه علمی اعضای هیــات علمی هستند که فعالیت اصلی آنان مشارکــت 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. مدل مورداستفاده در پژوهش حاضر مدل سروکوال است که از طریق تحلیل شکاف بین انتظار و ادراک مشتــری سعی در سنجش میزان کیفیت خدمات دارد؛ همچنین ابزارهای جمع‌آوری داده در این پژوهش سه روش مصاحبه، مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه است.

نتایــج پژوهــش بیانگر این است که همه زیرگروه‌های ذینفع هــم در حالت جداگانه و هم در حالــت 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 هیچ‌کدام از ابعاد موردمطالعه نتوانسته بود رضایت ذینفعــان را جلــب 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 ازنظــر سه گروه موردمطالعه عدم وجود گروه‌های همگــن را نتیجه داد به‌طوری‌که ازنظر اعضای هیــات علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی‌های مذکور در حسابداران رسمــی وجــود دارد؛ بنابراین می‌توان ادعا نمود که در حال حاضــر میزان پاسخگویی حسابداران رسمــی فاصله زیادی بــا نظرگاه‌های مطلوب جامعه علمی دارد و دلیــل اصلی آن نیز عدم توجه شایسته به دیدگاه‌ها و پژوهش‌های انجام‌شده در دانشگاه‌ها و عدم استفاده از پتانسیل‌های موجود در محیط‌هــای علمی کشــور هست. میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیــک و سیاسی حسابداران رسمــی ازنظر گروه‌های اعضای هیات علمی و مدیران مالی همگن هستند و ازنظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان دولتی، شکاف عمیق‌تری در انواع پاسخگویی‌های حسابداران رسمی وجود دارد.

بهبود اعتمــاد عمومی و کارایی بهتر گزارش‌های حسابرسی موردنظر 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 فقــدان الزامات قانونــی پاسخگویی حسابداران رسمی به ذینفعــان و همسو نبودن گزارش‌ها با انتظارات ذینفعان در ارتقای ظرفیت پاسخگویی گزارش‌های حسابرسان اشاره کرد؛ زیرا اطلاعات منــدرج در گزارش حسابرســی پاسخگوی انتظــارات استفاده‌کنندگان از ایــن گزارش‌ها نیست. ضــروری است که تمهیداتی را به‌منظور جلب اعتماد کلیه ذینفعان و توجه به نظر جامعه علمی و استفاده از توانمندی‌ها و پتانسیل موجود در دانشگاه‌ها جهت بهبود گزارش‌های بیندیشند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

لازم به ذکر است برخی از محدودیت‌های این پژوهش که ممکن است نتایج پژوهش ر 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 هریک از افراد نمونه نسبت به صورت‌های مالی؛ و

پ- احتمـال عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهـی در کل جامعه؛ این ممکن است بیانگـر این نتیجه مستتر باشد که حسابداری نسبت به سایر زمینه‌های جامعه در وضعیت بهتری ازنظر پاسخگویی قرار دارد.

بنابراین با توجه به این محدودیت‌ها، به‌کارگیری نتایج پژوهش باید احتیاط همراه باشد.

۶-۱- پیشنهادها

نتایـج پژوهش نشان داد که رضایت از کیفیت خدمـات حسابداران رسمی در همه گروه‌های ذینفـع در سطح پایین و نامطلوبـی قرار دارد برای بهبود پاسخگویـی بیرونی حسابداران رسمی پیشنهادها زیر را می‌توان ارائه کرد:

استقلال حسابداران رسمی و عدم دخالت و تصدی‌گری دولت (پذیرش نقش نظارتی) موجب تقویـت نظام سیاست‌گذاری پاسخگویـی بیشتر و بهتر و انجام تکالیف مناسب‌تر آن می‌شود، زیرا استقـلال حسابداران رسمی خود زمینه‌سـاز 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 بیرونـی در نحوه گزارش دهی مناسـب و کاربردی جامعه برای ذینفعان می‌توان از شکاف موجود کاسـت یعنی حسابداران رسمی از توانایی‌های فکری و خرد جمعی کلی ذینفعان استفاده کند تا گزارش‌های مناسب و کاربردی فراهم نماید.

بـا تعاملات علمی و استفـاده از نظرات صاحب‌نظـران در حوزه دانشگاه و ارتبـاط با اساتید برجسـته حسابداری و حسابرسی و با ایجـاد واحدهای تحقیقاتی با حضـور اعضای هیئت‌علمی می‌تـوان سازوکاری پویا در دانشگاه و جامعه برای بهبود پاسخ‌گویی و گزارشگری مناسب‌تر ایجاد کرد.

بامطالعـه پاسخگویـی عمومی در حوزه حسابرسـی سایر کشورها و یادگیـری 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 جهـت 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 همچنیـن نیاز به وضع قوانینـی در جهت پاسخگو بودن بیشتر حسابداران رسمی به ذینفعان

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

شدیداً احساس می‌شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. الوانـی، سید مهدی. (۱۳۸۴). سازمان‌هـای غیردولتی و چالش‌های پاسخگویـی، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۴۹، ص ۲۵-۳۸

۲. امیـری، مقصود؛ یزدانـی، حمیدرضا؛ اکرم نصرتیان، نسیم. (۱۳۸۷). سنجـش 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 پاسخگویـی از منظر پاسخگویـان و پاسخ خواهان، مطالعات تجربی حسابـداری مالی، جلد ۳، شماره ۱۲، ص ۱-۲۶.

۴. تقـی نتاج ملکشـاه، غلامحسین؛ بلوردی، فاطمـه. (۱۳۹۶). ارزیابی ادراکات و انتظـارات متقاضیان از کیفیت خدمـات حسابرسی با استفاده از مدل سروکوال، دانش حسابـداری 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 امور مالیاتی استان کرمانشاه، دو فصلنامه حسابداری دولتی، شماره ۴(پیاپی ۵)، بهار و تابستان ۹۵، ص ۶۹ تا ۸۰

۶. خجسـته، علیرضـا؛ شفائی 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. خواجـوی، شکـر اله؛ منصـوری، شعله. (۱۳۹۱). انصاف و جایگـاه آن در نظام پاسخگویـی مالی، مجله علمی ترویجی مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲، تابستان ۹۱، ص ۳۳ تا ۴۵

۸. دانایی‌فـرد، حسن. (۱۳۸۲). اعتماد عمومی نسبت به سازمان‌هـای دولتی، رساله دوره دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۹. دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۸). پاسخگویی در سازمان‌های دولتی، فصلنامه مدیریت و توسعه، شماره ۱۶، ص ۷۱.

۱۰. محمدمهـدی غمامی، محمدرضـا قاسمی . (۱۳۹۷). نقاط شروع مبارزه با فساد با تاکید بر رویکرد نشانگانی؛ با بررسـی موردی وضعیـت 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. ناصـری، احمد؛ کمالیان، امیـن رضا؛ افلاطون زاده، بهـزاد.(۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیـوان محاسبات در ایفای مسئولیـت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مطالعه مـوردی 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]

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 aprogram 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 onference 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.1.6]