

Research Paper

Financial accountability model of public sector financial managers

Reza Sotudeh^{1,*} , Abbasali Haghparast², Alireza Hirad³

¹Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran

²Assistant Professor, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

³Assistant Professor, Department of Accounting, Khash Branch, Islamic Azad University, Khash, Iran

Received: 2025/02/06 Revised: 2025/03/08 Accepted: 2025/04/19

Abstract

The purpose of the present study is to explain the financial accountability model for financial managers in the public sector. In terms of methodology, the research is exploratory and with regard to data collection, it has been conducted based on content analysis and interview methods. The statistical population consists of 12 individuals including accountants and financial managers in the public sector as well as faculty members, and the time period of the research is the year 2024. According to the content analysis method, 25 indicators related to the financial accountability model of managers were identified. Through expert interviews and theoretical saturation, 4 dimensions, 10 components, and 31 indicators related to the financial accountability model of financial managers in the public sector were identified. These dimensions are as follows: 1. Budget Transparency and Control Dimension, including the components of budget transparency and budget control; 2. Financial Monitoring and Oversight Dimension, consisting of resource monitoring and expenditure oversight; 3. Performance and Organizational Culture Dimension, including performance management, organizational culture, and technology utilization; 4. Compliance and Risk Management Dimension, encompassing adherence to laws and regulations, risk management, and corruption prevention.

Keywords: Financial accountability, Public sector, Financial managers, Experts, Content analysis.

* Corresponding author. Sotudeh@meybod.ac.ir


2717-3135 © Author(s)

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

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.219284>

الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور

رضا ستوده^{۱*} , عباسعلی حق پرست^۲، علیرضا هیراد^۳

^۱ گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران
^۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران
^۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد خاش، دانشگاه آزاد اسلامی، خاش، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۱۸ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۳۰

چکیده

هدف از انجام پژوهش حاضر، تبیین الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور می باشد. پژوهش حاضر از لحاظ روش، اکتشافی و از حیث گردآوری داده‌ها بر اساس روش تحلیل محتوا و مصاحبه انجام شده است. جامعه آماری ۱۲ نفر از حسابداران و مدیران مالی بخش عمومی و اعضای هیأت علمی بوده و دوره زمانی پژوهش سال ۱۴۰۳ می باشد. طبق روش تحلیل محتوا، ۲۵ شاخص در ارتباط با الگوی پاسخگویی مالی مدیران شناسایی گردید که از طریق مصاحبه با خبرگان و اشباع نظری^۴ بعد، ۱۰ مؤلفه و ۳۱ شاخص در ارتباط با الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور شناسایی گردید که این ابعاد عبارتند از: (۱) بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای با مؤلفه‌های شفافیت بودجه و کنترل بودجه، (۲) بُعد نظارت و پایش مالی با مؤلفه‌های پایش منابع و نظارت بر مصارف، (۳) بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی با مؤلفه‌های مدیریت عملکرد، فرهنگ سازمانی و استفاده از فناوری و (۴) بُعد انطباق و مدیریت ریسک با مؤلفه‌های رعایت قوانین و مقررات، مدیریت ریسک و پیشگیری از فساد. **واژگان کلیدی:** پاسخگویی مالی، بخش عمومی، مدیران مالی، خبرگان، تحلیل محتوا.

* نویسنده مسئول. Sotudeh@meybod.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.219284>

۱. مقدمه

مسئولیت پاسخگویی به تعهد سازمان‌ها و مدیران بخش عمومی در امر تصمیم‌گیری در ارتباط با منابع عمومی و سایر مسئولیت‌های اجتماعی آنها مطابق با تئوری نمایندگی اشاره دارد. تلاش برای بهبود پاسخگویی عمومی و حرکت به سوی حکمرانی خوب خواسته تمام شهروندان است. از ابزارهایی که می‌تواند به بهبود پاسخگویی عمومی کمک کند اجرای حسابرسی و نظارت و محتوای مناسب گزارش‌های مربوطه در دستگاه‌های اجرایی کشور است (نخبه فلاح و همکاران، ۱۴۰۰). با افزایش مطالبه عمومی در مورد پاسخگویی بخش‌های مختلف حاکمیتی و تبیین و تدوین حقوق شهروندی، سازمان‌ها به شاخص‌ها و الگوهای برای بررسی عملکرد پاسخگویی بخش‌های مختلف خود و به خصوص سطوح مدیریتی نیاز پیدا کرده‌اند. ضعف معیارهای اندازه‌گیری سنتی و تغییر محیط، همراه با مطالبه‌گری عمومی، نیاز به طراحی مجدد سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد را در سازمان‌ها مطرح کرده است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی، کمک نماید و در جهت بهبود پاسخگویی آنها نقش مهمی بازی نماید (داودی و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین، پاسخگویی نقش حیاتی و مهمی در سازمان‌ها ایفا می‌نماید، نقشی که اگر به صورت صحیح در قبال ذینفعان صورت گیرد، تداوم فعالیت سازمان‌ها را تضمین می‌نماید (مورگان و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، پاسخگویی مهم‌ترین محرک سازمان بوده و به پویایی سازمان منتج می‌شود (الکسووسکا و همکاران، ۲۰۲۱). در عصر حاضر، که شفافیت و پاسخگویی به ارکان اساسی حکمرانی مطلوب تبدیل شده‌اند، بخش عمومی بیش از پیش نیازمند سازوکارهایی است که عملکرد مالی مدیران را در قبال ذینفعان متعدد از شهروندان و نهادهای نظارتی گرفته تا سازمان‌های بین‌المللی را تضمین نماید. پاسخگویی مالی، به عنوان سنگ بنای مدیریت مالی کارآمد در بخش عمومی، نه تنها ابزاری برای سنجش میزان دستیابی به اهداف و مصرف بهینه منابع است، بلکه بستری برای جلب اعتماد عمومی، ارتقای مشروعیت حاکمیت و تقویت بنیان‌های توسعه پایدار فراهم می‌آورد. با این وجود، علی‌رغم اهمیت روزافزون پاسخگویی مالی، فقدان یک الگوی جامع که بتواند ابعاد مختلف این مفهوم را در بستر نظام اداری و مالی ایران تبیین نماید، به وضوح احساس می‌شود. این خلاء، زمینه‌ساز بروز چالش‌هایی در مسیر استقرار نظام پاسخگویی مالی اثربخش در بخش عمومی کشور شده است؛ چالش‌هایی نظیر عدم شفافیت کافی در گزارشگری مالی، ضعف سازوکارهای نظارتی، و فقدان رویه‌های مشخص برای پاسخگو کردن مدیران در قبال عملکرد مالی آنها.

هدف از انجام پژوهش، پاسخ به سؤال‌های زیر می‌باشد:

۱- الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور دارای چه ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌هایی می‌باشد؟

۲- رتبه‌بندی ابعاد پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور از نظر خبرگان به چه صورت می‌باشد؟

۲. مبانی نظری

پاسخگویی یکی از چالش‌هایی است که امروزه دولت‌ها با آن مواجه هستند. دولت‌ها بایستی نسبت به خط‌مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن این سیستم مناسب است. سازمان‌های دولتی به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و می‌بایست در برابر آنها پاسخگو باشند. افزایش شفافیت در گزارش‌های مربوط به اوراق قرضه و بدهی‌های احتمالی، ویژگی‌های بنیادی یک چارچوب گزارش مالی برای بخش عمومی است. در مقابل، برخی دولت‌ها با توجه به عملیات‌های محاسباتی ضعیف، در اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره برداشت و استفاده از منابع کمیاب و حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی ناتوانند. فعالیت‌هایی که سبب ایجاد گزارش جامع و مستند از عملکرد و وضعیت یک دولت می‌شود، ارزیابی می‌شوند (حجازی و نیکخواه، ۱۳۹۹).

پاسخگویی مالی در بخش عمومی به مسئولیت نهادها و مقامات دولتی برای مدیریت شفاف، کارآمد و مطابق قوانین و مقررات تعیین شده وجوه عمومی اشاره دارد. همچنین، شامل حصول اطمینان از استفاده صحیح از پول مالیات‌دهندگان، منابع مالی و اتخاذ تصمیمات مالی به صورت اخلاقی و مسئولیت‌پذیری در قبال استفاده‌کنندگان است. بنابراین، مسئولیت پاسخگویی مالی بر رعایت قوانین، مقررات و محدودیت‌های حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی تأکید دارد. پاسخگویی مالی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌نماید تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه‌ای حاوی اطلاعات قابل اتکا و همراه با دلایل منطقی، شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی را متقاعد کنند که عملیات و فعالیت‌های انجام شده در یک دوره مالی و تصمیم‌های اتخاذ شده درباره تحصیل و مصرف منابع عمومی در آن دوره، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با مصوبات نمایندگان قانونی شهروندان بوده است (باباجانی، ۱۳۸۹). مفهوم پاسخگویی در ارائه اطلاعات سیاسی و مستندات خط‌مشی رو به افزایش است، زیرا این مفهوم تصویری از شفافیت و اعتماد را به استفاده‌کنندگان و عموم منتقل می‌نماید (بونز، ۲۰۰۶). پاسخگویی به معنای تعهد و توانایی ارائه توضیحات، گزارش‌ها و اطلاعات در مورد اقدامات، تصمیمات و عملکرد فرد یا سازمان به افراد یا نهادهای دیگر است. در مفهوم پاسخگویی مالی، این مفهوم به تعهد و توانایی ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح، شفاف و قابل اعتماد در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی سازمان‌ها به افرادی چون سهامداران، مدیران، مدیران عالی، نظارت‌گران، مراجع قانونی و سایر نهادها می‌پردازد. پاسخگویی مالی بر پایه اطلاعات مالی دقیق و صحیح، رفع ابهامات مالی، ارتقاء شفافیت، کاهش ریسک‌های مالی، جلوگیری از فساد و تقلب مالی، افزایش اعتماد عمومی و تسهیل فرآیندهای نظارتی و تصمیم‌گیری‌های مالی تأثیر می‌گذارد. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده

صحیح و مناسب از منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی می‌گردد. برای تحقق این هدف ضروری است تا شاخص‌های مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور شناسایی شود (حاجی حسینی و همکاران، ۱۴۰۳). نظارت مالی در راستای پاسخگویی مدیران بخش عمومی انجام می‌گردد. بر اساس ماهیت جامعه، پاسخگویی به پاسخگویی‌های سیاسی، قانونی، اداری، حرفه‌ای و اجتماعی طبقه‌بندی می‌گردد (بونز، ۲۰۰۷). پاسخگویی مالی به معنای تعهد و توانایی سازمان‌ها یا افراد در ارائه اطلاعات مالی دقیق، شفاف و قابل اعتماد در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی خود به افراد و نهادهای مختلف است. این اطلاعات شامل گزارش‌ها، صورت‌های مالی، ترازنامه، سود و زیان، جریان وجوه نقد و سایر اطلاعات مالی مربوط به سازمان یا فرد می‌شود. پاسخگویی مالی از اهمیت بسیاری برخوردار است زیرا افزایش شفافیت، کاهش ریسک‌های مالی، افزایش اعتماد عمومی و تسهیل فرآیندهای نظارتی و تصمیم‌گیری‌های مالی را تسهیل می‌کند. مؤلفه‌های پاسخگویی مالی شامل: (۱) گزارشگری مالی، ارائه گزارش‌ها و اطلاعات مالی دقیق و صحیح درباره وضعیت مالی سازمان، (۲) شفافیت، اطلاع‌رسانی مناسب و شفاف به افراد و نهادهای مختلف درباره عملکرد و عملیات مالی سازمان، (۳) قابل فهم بودن اطلاعات مالی، اطلاعات مالی باید منطقی، قابل فهم و قابل تفسیر برای افراد غیرتخصصی باشد، (۴) صداقت، اطلاعات باید صادقانه و بدون تزلزل ارائه شود، بدون پنهان‌کاری یا ارائه اطلاعات تقلبی، (۵) دقت، اطلاعات باید دقیق و بدون خطا باشد تا تصمیم‌گیری‌های مالی بر اساس آن‌ها انجام شود، (۶) زمان‌بندی، ارائه اطلاعات به‌موقع و در زمان مناسب برای افراد مخاطب بسیار حائز اهمیت است، (۷) به‌موقع بودن اطلاعات، اطلاعات مالی به‌روز و متناسب با شرایط فعلی سازمان باید ارائه شود و (۸) قابل تأیید بودن اطلاعات، ارائه گزارش‌هایی که توسط مراجع قانونی مستقل تأیید شده باشند و اعتبار داشته باشند را شامل می‌شود. مؤلفه‌های فوق برای ایجاد یک سیستم پاسخگویی مالی قوی و مؤثر ضروری هستند تا اطمینان از شفافیت و اعتماد عمومی درباره وضعیت مالی سازمان فراهم شود. همچنین پاسخگویی بر اساس ماهیت، به پاسخگویی‌های شرکتی، سلسله‌مراتبی، جمعی و انفرادی طبقه‌بندی می‌گردد (بونز، ۲۰۰۷). بنابراین، شفافیت در بودجه یکی از مؤلفه‌های اساسی حاکمیت خوب است که به افزایش پاسخگویی و مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌های مالی دولت کمک می‌کند. شفافیت بودجه نه تنها به ارتقای اعتماد عمومی و کاهش فساد منجر می‌شود، بلکه می‌تواند به بهبود پایداری مالی دولت نیز کمک کند (ترابی، ۱۴۰۳).

۱.۲. پیشینه پژوهش

ملاحسینی و رجب دری (۱۴۰۳)، در پژوهشی به واکاوی رابطه پاسخگویی مالی و فرهنگ نتیجه‌گرا با عملکرد سازمانی در مدیران مالی بخش عمومی پرداختند. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است و جامعه آن را حسابداران و مدیران مالی شاغل در سازمان‌های بخش عمومی در سطح کشور تشکیل می‌دهد. برای این منظور با کسب نظر ۱۷۹ نفر از جامعه مورد نظر در سطح کشور به روش تصادفی ساده در سال

۱۴۰۲، موضوع بررسی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین فرهنگ نتیجه‌گرا و پاسخگویی مالی نیز رابطه مثبت و معناداری مشاهده شد. افزون بر آن، پاسخگویی مالی نیز با عملکرد سازمانی رابطه مثبت و معناداری دارد. در نهایت نیز پاسخگویی مالی، نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی دارد. یافته کلی این پژوهش بیانگر توجه بیشتر به مقوله فرهنگ سازمانی و پاسخگویی مالی در محیط بخش عمومی است و لازم است توجه بیشتری به آن صورت گیرد تا بتوان در راستای افزایش بهره‌وری، محیط بهتری را خلق کرد.

ترابی (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی بین شفافیت بودجه و پایداری مالی با استفاده از داده‌های بین‌المللی پرداخت. این پژوهش در محیط اقتصادی کشورهای منتخب آسیا و اروپا انجام شد که در آن متغیر وابسته شاخص بودجه باز می‌باشد که توسط سازمان مشارکت بودجه بین‌المللی منتشر شده و متغیرهای توضیحی نیز شاخص‌های مختلف پایداری مالی بودند. برای نیل به اهداف پژوهش، اطلاعات کشورهای منتخب آسیا (۱۵ مشاهده) و اروپا (۱۵ مشاهده) طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۲۲ از طریق رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که شاخص بودجه باز که بیانگر شفافیت بودجه در سطح کشورها است، سطح پایداری مالی در هر دو محیط اقتصادی آسیا و اروپا را به طور معناداری افزایش می‌دهد. همچنین، نتایج حاصل از آزمون فیشر نشان داد که بین رابطه شاخص بودجه باز و پایداری مالی در هر دو محیط اقتصادی تفاوت معناداری وجود دارد و تأثیر شاخص بودجه باز و پایداری مالی در اروپا قوی‌تر از آسیا می‌باشد. بر اساس این یافته‌ها و با توجه به اهمیت شفافیت در بودجه پیشنهاد می‌شود که اقدامات بیشتری در زمینه اصلاحات سیاست‌های مالی و ایجاد مکانیسم‌های مناسب برای نظارت مردمی بر فعالیت‌های مالی انجام گیرد. این اقدامات می‌توانند بهبود چشمگیری در پایداری مالی داشته باشند و به کشورها کمک کنند تا به شکل پایدارتری به مدیریت مالی و اقتصادی بپردازند.

خیرالهی و قربانی (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی نقش پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی پرداختند. روش پژوهش از نوع توصیفی و پیمایشی و از نظر هدف، از نوع کاربردی است. اطلاعات لازم برای پژوهش، از طریق مطالعه مبانی نظری و پرسشنامه‌ای به حجم ۱۴۰ نفر به‌دست آمده است که به شیوه تصادفی در میان حسابداران مؤسسات و دستگاه‌های اجرایی دولتی در سطح کشور در سال ۱۴۰۰ توزیع شد و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی بر عملکرد و پاسخگویی تأثیر معنادار و مثبتی دارد؛ پاسخگویی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و همچنین پاسخگویی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد نقش میانجی دارد.

فتحه و کرمی (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی و همچنین تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی در سازمان بهزیستی پرداختند. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و در طبقه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری شامل ۱۷۵ نفر از مدیران و کارکنان امور مالی بهزیستی استان‌های بوشهر، ایلام، فارس، هرمزگان و کهگیلویه و بویراحمد هست. برای آزمون پنج فرضیه پژوهش، ۱۲۲ پرسشنامه با مقیاس لیکرت پنج سطحی تکمیل و از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری از نوع تحلیل عاملی تأییدی با رویکرد حداقل مربعات جزئی و ضریب همبستگی و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ظرفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تأثیری ندارد، رهبری بر کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی تأثیر مثبت می‌گذارد و کیفیت گزارشگری مالی منجر به افزایش پاسخگویی خواهد شد. نتایج این پژوهش، اثبات‌کننده اهمیت رهبری در اصلاحات حسابداری سازمان است. همچنین نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی، زمینه ارزیابی دقیق پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی را فراهم می‌کند.

شفیع پور و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی پاسخگویی مالی در مجلس شورای اسلامی پرداختند. برداشت متفاوت گروه‌های مختلف اجتماعی شامل نمایندگان مجلس، مسئولان دولت، و نخبگان جامعه از پاسخ‌گویی مالی این سؤال را به وجود می‌آورد که معنای پاسخ‌گویی مالی چیست و چگونه معنا می‌شود. با رویکردی پساساختارگرایانه، پاسخ‌گویی مالی را یک برساخت اجتماعی در نظر گرفته و متن مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی پیرامون تصویب لایحه بودجه کل کشور در گفتمان‌های دولت و مجلس شورای اسلامی مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش در شش پارادایم سیاسی، اقتصادی، و اجتماعی ایران بعد از انقلاب طبقه‌بندی گردید. یافته‌های پژوهش حاکی از تأثیر روابط قدرت و استفاده از عناصر هژمونیک‌شده در منظومه گفتمانی شکل‌گرفته در گفتمان‌های دولت و مجلس است. در هر پارادایم، گفتمان‌های مسلط با توجه به بافت زمینه‌ای و موقعیتی شکل‌گرفته و با برجسته‌کردن خود و به‌حاشیه‌راندن گفتمان رقیب موفق به تثبیت موقت دال مرکزی خود و مفضل‌بندی جدیدی از نظام معنایی برساخت پاسخ‌گویی مالی شدند.

نخبه فلاح و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی عمومی پرداختند. هدف این پژوهش که در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده، تعیین اطلاعات قابل‌ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از نظر خبرگان است. براین اساس، پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و سپس اطلاعات قابل‌ارائه در گزارش‌های مذکور برای بهبود پاسخگویی بر اساس نظر خبرگان گردآوری شد. در این مورد ۳۱ مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان حسابرسی عملکرد انجام شد و داده‌های حاصل شده از مصاحبه با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر اساس یافته‌های پژوهش سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها به عنوان تم‌های اصلی

شناسایی شده و تم‌های فرعی زیر مجموعه آنها طبقه‌بندی گردید. گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه اساسی (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) را شامل شود. با یک نگرش سیستمی، انتظار می‌رود با بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد، شاهد ارتقای جایگاه این نوع حسابرسی به عنوان خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن، بهبود کارکرد نظام پاسخگویی در بخش عمومی باشیم. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

ستوده و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخگویی مالی به استفاده‌کنندگان پرداختند. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن را حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه که در بخش دولتی فعالیت می‌نمایند، تشکیل می‌دهد. نمونه پژوهش بر اساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر، و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش پرسشنامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته، که تأیید روایی و پایایی آن با کسب نظر استادان و صاحب نظران مختلف تعیین شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخگویی مالی انجام شده شامل رعایت قوانین و مقررات مالی، استقلال، گزارش تفریح بودجه، نظارت عمومی، حسابرسی، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌ها، حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی بر دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان، مطلوب ارزیابی می‌گردد.

داودی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان پرداختند. در این پژوهش جامعه آماری شامل کلیه مدیران سازمان‌ها می‌باشند و با استفاده از جدول مورگان، میزان نمونه ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، شامل تکنیک‌های آماری، آمار نا پارامتریک آزمون χ^2 ، کارل پیرسون و آزمون دقیق فیشر و نیز تکنیک آنتروپی شانون برای محاسبه میزان اهمیت متغیرها می‌باشد. در این پژوهش اهداف پژوهش عبارت‌اند از: رشد و گسترش فرهنگ پاسخگویی مدیران، مطالعه و تعیین عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران و در نهایت بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی. لذا در پژوهش سعی گردید در جهت تحقق اهداف مذکور، گام برداشته شود. در این مسیر، دو فاز کاملاً مجزا طراحی و اجرا گردید. در فاز اول پژوهش که رویکردی کیفی داشت، دستیابی به مدل مفهومی شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی هدف قرار گرفت. جهت تحقق این هدف، از متدولوژی کیفی تئوری داده بنیاد کمک گرفته شده و ماحصل آن طراحی مدلی اولیه مبتنی بر مدل پارادایمی بود. اما جهت برازش این مدل، نیاز بود تا از متدولوژی‌های کمی نیز کمک گرفته شود. لذا، در فاز دوم پژوهش، برازش کمی مدل پژوهش و آزمون ۱۰ فرضیه مستخرج

از آن، بر اساس روش تحلیل مسیر هدف‌گذاری گردید که ماحصل و نتیجه این فاز، برآزش و تأیید کلی مدل بود.

الاد و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی دریافتند کنترل بودجه‌ای بر پاسخگویی مالی تأثیر معناداری دارد. آدیمی و اولاراواجو (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کنترل داخلی بر پاسخگویی مالی در کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که محیط کنترلی و نظارتی بر پاسخگویی رابطه معنادار و مثبتی دارد. دوی و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی دریافتند که کنترل داخلی و نظارت بر پاسخگویی مالی اثر مثبت دارند. اوری و اویاه (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی اثر نظارت مالی بر پاسخگویی در بخش عمومی کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که نظارت مالی بر پاسخگویی عمومی رابطه مثبت و معنادار دارد.

۳. روش پژوهش

این پژوهش با هدف تبیین و رتبه‌بندی شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور، از روش پژوهش آمیخته بهره می‌گیرد. این روش، ترکیبی از رویکردهای کمی و کیفی است که امکان درک عمیق‌تر و جامع‌تری از پدیده مورد مطالعه را فراهم می‌آورد (کریسول و کروک، ۲۰۱۷). در این پژوهش، از دو روش کیفی تحلیل محتوا و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان استفاده شده است. با استفاده از روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی، مفاهیم و مقوله‌های مرتبط استخراج و شاخص‌های اولیه شناسایی گردیده‌اند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته به منظور تکمیل و غنی‌سازی شاخص‌های شناسایی شده در مرحله تحلیل محتوا و کشف ابعاد جدید احتمالی، با خبرگان حوزه پاسخگویی مالی و بخش عمومی انجام شد. خبرگان شامل ۱۲ نفر از حسابداران بخش عمومی، مدیران مالی بخش عمومی و اعضای هیأت علمی که در حوزه بخش عمومی و پاسخگویی انجام داده‌اند، می‌باشند. انتخاب خبرگان بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای تخصص، تجربه و پژوهش‌های انجام شده در حوزه پاسخگویی و بخش عمومی صورت گرفته است. تعداد مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافته است که در آن مصاحبه‌های جدید اطلاعات جدیدی به داده‌ها اضافه نمی‌کنند (گلاروس و استراوس، ۱۹۶۷). سؤال‌های مصاحبه بر اساس شاخص‌های اولیه شناسایی شده در مرحله تحلیل محتوا طراحی شده و با توجه به پاسخ‌های خبرگان، تکمیل و اصلاح گردیده‌اند.

۴. یافته‌های پژوهش

۱.۴. یافته‌های بخش کیفی

یافته‌های روش تحلیل محتوا

با توجه به اطلاعات جدول ۱ که به روش تحلیل محتوا بر اساس مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش در ارتباط با شناسایی شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور انجام گرفته است،

بیست و پنج شاخص شناسایی گردید. شاخص‌ها به ترتیب عبارتند از: (۱) نظارت بر عملکرد، (۲) نظارت بر مصارف منابع مالی قبل از خرج، (۳) نظارت بر مصارف منابع مالی حین خرج، (۴) نظارت بر مصارف منابع مالی بعد از خرج، (۵) پایش منابع مالی، (۶) بررسی و کنترل منابع مالی، (۷) ارزیابی منابع مالی، (۸) شناسایی دقیق فعالیت‌های مالی، (۹) شناسایی ریسک‌های مالی، (۱۰) رعایت قوانین و مقررات مالی، (۱۱) بررسی و اطمینان از صحت و صداقت اطلاعات مالی، (۱۲) بررسی عدم تجاوز هزینه‌های دولت از اعتبارات مصوب صورت، (۱۳) شفافیت و اطلاع‌رسانی، (۱۴) پیشگیری از فساد، (۱۵) بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی، (۱۶) استقرار رویه‌های کنترل‌های داخلی و زیرساخت‌های نظارت مالی، (۱۷) نظارت بر تحصیل منابع و درآمدها، (۱۸) حصول اطمینان از تحصیل و مصرف منابع برای تحقق اهداف مصوب، (۱۹) نظارت مالی ذی‌حسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی، (۲۰) استقلال، (۲۱) کنترل بودجه‌ای، (۲۲) نظارت مالی، (۲۳) شفافیت بودجه، (۲۴) عملکرد سازمانی و (۲۵) فرهنگ سازمانی.

جدول ۱. شناسایی شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور

ردیف	شاخص	منبع
۱	نظارت مالی	حاجی حسینی و همکاران (۱۴۰۳)
۲	شفافیت بودجه	ترابی (۱۴۰۳)
۳	نظارت بر عملکرد	ابراهیمیان و سالمی (۱۴۰۰) باباجانی و همکاران (۱۴۰۱)
۴	نظارت بر مصارف منابع مالی قبل از خرج	باباجانی (۱۳۸۲)
۵	نظارت بر مصارف منابع مالی حین خرج	رستمی و حسینی پور (۱۳۸۸) باباجانی (۱۳۸۲)
۶	نظارت بر مصارف منابع مالی بعد از خرج	باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) باباجانی (۱۳۸۲)
۷	پایش منابع مالی	باباجانی (۱۳۸۲)
۸	بررسی و کنترل منابع مالی	باباجانی (۱۳۸۲)
۹	ارزیابی منابع مالی	باباجانی (۱۳۸۲)
۱۰	شناسایی دقیق فعالیت‌های مالی	رستمی و حسینی پور (۱۳۸۸)
۱۱	شناسایی ریسک‌های مالی	رستمی و حسینی پور (۱۳۸۸)
۱۲	رعایت قوانین و مقررات مالی	رستمی و حسینی پور (۱۳۸۸)
۱۳	بررسی و اطمینان از صحت و صداقت اطلاعات مالی	رستمی و حسینی پور (۱۳۸۸)
۱۴	بررسی عدم تجاوز هزینه‌های دولت از اعتبارات مصوب صورت	فرج وند (۱۳۸۴)

منبع	شاخص	ردیف
باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) نوری دوآبی و صدری نیا (۱۳۸۷)	شفافیت و اطلاع‌رسانی	۱۵
نوری دوآبی و صدری نیا (۱۳۸۷)	پیشگیری از فساد	۱۶
اردشیری و همکاران (۱۴۰۱)	بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی	۱۷
آدیمی و اولاراواجو (۲۰۱۹) باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) دوی و همکاران (۲۰۱۹)	استقرار رویه‌های کنترل‌های داخلی و زیرساخت‌های نظارت مالی	۱۸
باباجانی و همکاران (۱۴۰۱)	نظارت بر تحصیل منابع و درآمدها	۱۹
باباجانی و همکاران (۱۴۰۱)	حصول اطمینان از تحصیل و مصرف منابع برای تحقق اهداف مصوب	۲۰
جانی و همکاران (۱۴۰۰)	نظارت مالی ذی‌حسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی	۲۱
ستوده و همکاران (۱۳۹۹)	استقلال	۲۲
آلاد و همکاران (۲۰۲۰)	کنترل بودجه‌ای	۲۳
ملاحسینی و رجب دری (۱۴۰۳)	علمکرد سازمانی	۲۴
ملاحسینی و رجب دری (۱۴۰۳)	فرهنگ سازمانی	۲۵

خبرگان پژوهش

با توجه به اطلاعات جدول ۲ خبرگان شامل ۱۲ نفر از حسابداران بخش عمومی، مدیران مالی بخش عمومی و اعضای هیأت علمی در حوزه بخش عمومی و پاسخگویی می‌باشند. انتخاب خبرگان بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای تخصص، تجربه و پژوهش‌های انجام شده در حوزه پاسخگویی و بخش عمومی صورت گرفته است.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان

ردیف	شغل	رشته تحصیلی	سابقه کار	زمان مصاحبه
۱	حسابدار بخش عمومی	حسابداری بخش عمومی	۸	۴۰ دقیقه
۲	مدیر مالی	حسابداری	۱۸	۴۵ دقیقه
۳	مدیر مالی	حسابداری	۲۲	۳۰ دقیقه
۴	هیأت علمی	حسابداری	۱۴	۴۵ دقیقه
۵	حسابدار بخش عمومی	مدیریت دولتی	۹	۴۰ دقیقه
۶	مدیر مالی	حسابداری	۲۷	۴۵ دقیقه
۷	هیأت علمی	مدیریت دولتی	۱۶	۳۰ دقیقه
۸	هیأت علمی	مدیریت مالی	۱۱	۳۵ دقیقه
۹	هیأت علمی	حسابداری	۱۸	۳۵ دقیقه
۱۰	هیأت علمی	حسابداری	۱۹	۳۰ دقیقه
۱۱	مدیر مالی	حسابداری	۲۶	۳۰ دقیقه
۱۲	مدیر مالی	حسابداری	۱۷	۳۰ دقیقه

یافته‌های مصاحبه با خبرگان

با توجه به اطلاعات جدول ۳ که از مصاحبه با خبرگان صورت گرفت، در ارتباط با شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور انجام گرفته است، ۴ بُعد، ۱۰ مؤلفه و ۳۱ شاخص در ارتباط با الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور شناسایی گردید.

جدول ۳. ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای	شفافیت بودجه	در دسترس عموم قرار دادن اسناد بودجه
		وضوح و جامعیت اطلاعات بودجه
		انتشار به موقع بودجه
		مشارکت در تدوین بودجه
کنترل بودجه	کنترل بودجه	پایبندی به حدود بودجه مصوب
		پایش منظم اجرای بودجه
		اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی
		نظارت مستقل بر بودجه
		نظارت بر وصول درآمدها

شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
ردیابی منابع مالی	پایش منابع	بُعد نظارت و پایش مالی
ارزیابی منابع مالی		
بررسی و کنترل منابع مالی		
نظارت بر مصارف منابع مالی قبل از خرج	نظارت بر مصارف	
نظارت بر مصارف منابع مالی حین خرج		
نظارت بر مصارف منابع مالی بعد از خرج		
حصول اطمینان از تحصیل و مصرف منابع برای تحقق اهداف مصوب		
رعایت قوانین و مقررات مالی	رعایت قوانین و مقررات	بُعد انطباق و مدیریت ریسک
نظارت مالی ذی‌حسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی		
شناسایی ریسک‌های مالی	مدیریت ریسک	
اجرای راهبردهای کاهش ریسک		
ارزیابی‌های منظم ریسک		
وجود و اجرای سیاست‌های ضد فساد	پیشگیری از فساد	
سازوکارهای گزارش‌دهی و رسیدگی به فساد		
همسویی مدیریت مالی با اهداف سازمانی	مدیریت عملکرد	بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی
استفاده از شاخص‌های عملکرد برای سنجش کارایی و اثربخشی مالی		
ترویج رفتار اخلاقی مالی	فرهنگ سازمانی	
شفافیت در سازمان		
تعهد به بهبود مستمر در مدیریت مالی		
بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی	استفاده از فناوری	
استفاده از تحلیل داده‌ها برای نظارت مالی		
نظارت بر عملکرد		

۲.۴. یافته‌های بخش کمی

یافته‌های آزمون فریدمن

بر اساس نتایج آزمون فریدمن که در جدول ۴ نشان داده شده است، به ترتیب رتبه‌بندی ابعاد الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور عبارت است از (۱) بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای در

رتبه اول، ۲) بُعد نظارت و پایش مالی در رتبه دوم، ۳) بُعد انطباق و مدیریت ریسک در رتبه سوم، و ۴) بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی در رتبه چهارم قرار گرفت.

جدول ۴. نتایج آزمون فریدمن جهت رتبه‌بندی ابعاد الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی

رتبه	آماره میانگین	ابعاد	ردیف
۱	۴/۸۶	بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای	۱
۲	۴/۶۴	بُعد نظارت و پایش مالی	۲
۳	۴/۶۱	بُعد انطباق و مدیریت ریسک	۳
۴	۳/۸۵	بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی	۴

۵. بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور بود. بر اساس روش تحلیل محتوا ۲۵ شاخص شناسایی گردید. طبق نظر خبرگان ۴ بُعد، ۱۰ مؤلفه و ۳۱ شاخص در ارتباط با الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور شناسایی گردید. بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای با مؤلفه‌های شفافیت بودجه و کنترل بودجه، ۲) بُعد نظارت و پایش مالی با مؤلفه‌های پایش منابع و نظارت بر مصارف، ۳) بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی با مؤلفه‌های مدیریت عملکرد، فرهنگ سازمانی و استفاده از فناوری و ۴) بُعد انطباق و مدیریت ریسک با مؤلفه‌های رعایت قوانین و مقررات، مدیریت ریسک و پیشگیری از فساد می‌باشد. نتایج پژوهش با مطالعات ملاحظه‌شده و رجب‌دری (۱۴۰۳) و خیرالهی و قربانی (۱۴۰۳) هم‌راستا می‌باشد. با پیاده‌سازی الگوی پیشنهادی پژوهش، تبیین دقیق ابعاد پاسخگویی مالی، زمینه‌ساز افزایش شفافیت در عملکرد مالی مدیران و کاهش زمینه‌های فساد و سوءاستفاده‌های مالی می‌گردد. همچنین، این الگو با مشخص کردن مسئولیت‌ها و انتظارات از مدیران مالی، سازوکارهای لازم برای پاسخگو کردن آنان در قبال عملکردشان را فراهم می‌آورد. با ارائه اطلاعات دقیق و قابل اتکا، این الگو می‌تواند به تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌تر در زمینه تخصیص منابع و مدیریت مالی در بخش عمومی کمک کند. شفافیت و پاسخگویی مالی، اعتماد عمومی به دولت و نهادهای عمومی را افزایش داده و زمینه‌ساز مشارکت بیشتر شهروندان در امور کشور می‌شود. بنابراین، پاسخگویی مالی به عنوان یکی از پیش‌نیازهای حکمرانی خوب، نقش مهمی در تحقق اهداف توسعه پایدار ایفا می‌کند.

پیشنهادهای کاربردی

جهت کمک به مدیران مالی برای بهبود پاسخگویی مالی پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱- جهت بُعد شفافیت و کنترل بودجه‌ای، ایجاد سامانه‌های جامع و یکپارچه اطلاعات بودجه‌ای، انتشار عمومی گزارش‌های بودجه‌ای به زبان ساده و قابل فهم برای عموم و تقویت سازوکارهای نظارت بر بودجه،
۲- جهت بُعد نظارت و پایش مالی، تقویت نهادهای نظارتی مستقل، استفاده از فناوری‌های نوین برای پایش مستمر و برخط منابع مالی و تدوین شاخص‌های عملکردی مشخص برای ارزیابی اثربخشی نظارت مالی،

۳- جهت بُعد عملکرد و فرهنگ سازمانی، ایجاد نظام ارزیابی عملکرد مدیران مالی مبتنی بر شاخص‌های پاسخگویی مالی، ترویج فرهنگ پاسخگویی و شفافیت در سازمان‌های دولتی و آموزش مدیران و کارکنان در زمینه پاسخگویی مالی، و

۴- جهت بُعد انطباق و مدیریت ریسک، تقویت قوانین و مقررات مربوط به پاسخگویی مالی، ایجاد سامانه‌های شناسایی و مدیریت ریسک‌های مالی و برخورد قاطع با تخلفات مالی و فساد.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

- ۱- شناسایی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی در بخش عمومی ایران،
- ۲- طراحی و اعتبارسنجی ابزار اندازه‌گیری پاسخگویی مالی مدیران مالی در بخش عمومی ایران، و
- ۳- مطالعه تطبیقی الگوهای پاسخگویی مالی مدیران مالی در بخش عمومی ایران و کشورهای توسعه یافته.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- ترابی، علی اصغر. (۱۴۰۳). شفافیت در بودجه و پایداری مالی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، (۴)۵، ۱۱۱-۱۳۸.
- حاجی حسینی، داود؛ حسنی، محمد؛ پور زمانی، زهرا؛ متین فرد، مهرا. (۱۴۰۳). بررسی عوامل مؤثر بر نظارت مالی بر بودجه بخش عمومی کشور: رویکرد معادلات ساختاری. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، (۱)۶، ۵۲-۸۵.
- حجازی، رضوان؛ نیکخواه، میلاد. (۱۳۹۹). تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، (۲)۱، ۳۷-۴۹.
- خیرالهی، فرشید؛ قربانی، اعظم. (۱۴۰۲). نقش مسئولیت پاسخگویی در تعیین رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های عمومی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، (۸۱)۶، ۱۲۹-۱۴۵.

داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین؛ خردیار، سینا. (۱۳۹۸). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۷)، ۱۴۱-۱۶۵.

ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ پیفه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخگویی مالی به استفاده‌کنندگان. دانش حسابرسی، ۲۰(۸۰)، ۵۹-۸۴.

شفیع پور، سید مجتبی؛ رجب‌لو، قنبرعلی؛ مهرانی، کاوه. (۱۴۰۰). بر ساخت پاسخ‌گویی مالی در گفتمان‌های دولت و مجلس شورای اسلامی. پژوهش‌نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی، ۲۱(۳)، ۱۹۳-۲۱۱.

شهرکی پور، حسن؛ بنی‌سی، پری‌ناز. (۱۳۸۵). نقش سازمان بازرسی کل کشور در نظارت کارآمد. فصلنامه علمی-تخصصی نظارت ارزیابی بررسی (ناب)، ۲، ۷۰-۷۱.

عزیززاده، فرامرز. (۱۴۰۰). تبیین موانع و راهکارهای افزایش شفافیت مالی و تحقق مسئولیت پاسخگویی نظام مالی حسابداری از طریق اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. کنفرانس ملی پژوهش‌های سازمان و مدیریت.

فتحی، محمدحسین؛ کریمی، روح‌الله. (۱۴۰۲). تأثیر رهبری و ظرفیت حسابداری بر پاسخگویی از طریق کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۳)، ۶۳-۹۲.

فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۴). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه. تبریز: انتشارات فروزش.

محمدی، یونس؛ عباسی، یونس؛ کریمی، محمدرضا. (۱۳۹۲). نظارت مالی نوین و ارتقای پاسخگویی دولت. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان.

ملاحسینی، سلیمان؛ رجب‌دری، حسین. (۱۴۰۳). تأثیر پاسخگویی مالی و فرهنگ نتیجه‌گرا بر عملکرد سازمانی (مورد مطالعه: مدیران مالی بخش عمومی). پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه، ۵(۲)، ۱۵۵-۱۷۷.

نخبه‌فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۴۰۰). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی؛ تأکید بر محتوای گزارش. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۴)، ۸۰-۱۱۸.

نوری دوآبی، پیام؛ صدری‌نیا، محمد. (۱۳۹۷). نقش گزارشگری و نظارت مالی در پیشبرد اهداف اقتصاد مقاومتی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۲)، ۱۳۹-۱۶۲.

Adeyemi, F.K., & Olarewaju, O.M. (2019). Internal Control System and Financial Accountability: An Investigation of Nigerian South-Western Public Sector. ACTA Universitatis Danubius: Oeconomica, 15(1), 134-150.

Alade, M.E., Owabumoye, M.O., & Olowookere, J.K. (2020). Budgetary control mechanism and financial accountability in Ondo State Public Sector. Accounting and Taxation Review, 4(2), 134-147.

- Aleksovska, M., Schillemans, T., & Grimmelikhuijsen, S. (2021). Management of Multiple Accountabilities through Setting Priorities: Evidence from a Cross-National Conjoint Experiment. *Public Administration Review*, 82(1), 132-146.
- Avery, B.P., & Obah, O.D. (2018). The Impact of Financial Control on Accountability in the Public Sector in Nigeria. *IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF)*, 9(6), 36-57.
- Bovens, M. (2006). Analysing and Assessing Public Accountability: A Conceptual Framework. *European Governance Papers*, No. C-06-01.
- Bovens, M.A.P. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468.
- Creswell, J. W., & Clark, V. L. P. (2017). *Designing and conducting mixed methods research*. Sage publications.
- Demirel, D. (2014). Accountability and the Changing Function of the Control. *Journal of Administrative Sciences*, 12(24), 75-100.
- Dewi, N.F., Ferdous Azam, S.M., & Yusoff, S.Kh. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373-1384.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Aldine.
- Morgan, N. A., Jayachandran, S., Hlland, J., Kumar, B., Katsikeas, C., & Somosi, A. (2022). Marketing Performance Assessment and Accountability: Process and Outcomes. *International Journal of Research in Marketing*, 39(2), 462-481.
- Mulgan, R. (2000). Accountability: An Ever-Expanding Concept?. *Public Administration*, 78(3), 555-573.
- Reginato, E. (2008). Local Government Accountability in European Continental and Anglo Saxon Countries: an International Comparison. In S. Jorge (Ed.), *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 19-51.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. Thousand Oaks: Sage Publications.