

## The Effect of Financial Accountability and Result-Oriented Culture on Organizational Performance (Case Study: Public Sector Financial Managers)

Soleyman Mollahosseini<sup>1</sup> | Hossein Rajabdorri<sup>2</sup>

### Abstract

Results-oriented culture is an important issue that has major effects in the organization and can cause financial accountability and organizational performance, especially in public sector organizations. The purpose of this research is to study the effect of financial accountability and result-oriented culture on organizational performance in public sector financial managers. This research is practical in terms of its purpose, whose community consists of accountants working in public sector organizations at the country level. For this purpose, by obtaining the opinions of 179 people from the target community in the country by simple random method in 2023, this issue was investigated. To check the findings of the study in four hypotheses, it was tested by partial least squares technique and structural equations in Smart-PLS software. The research findings showed that there is a positive and significant relationship between results-oriented culture and organizational performance. Also, a positive and significant relationship was observed between result-oriented culture and financial accountability. In addition, financial accountability has a positive and significant relationship with organizational performance. Finally, financial accountability plays a mediating role in the relationship between result-oriented culture and organizational performance. The general finding of this research shows more attention to the category of organizational culture and financial accountability in the public sector environment, and it is necessary to pay more attention to it in order to create a better environment in order to increase productivity.

**Keywords:** Public Sector, Financial Accountability, Organizational Performance, Results-Oriented Culture

2

Vol. 4  
Summer 2023

Research Paper

Received:  
14 January 2024  
Revised:  
6 February 2024  
Accepted:  
6 May 2024  
Published:  
26 June 2024  
P.P: 155-177

ISSN: 2717-1809  
E-ISSN: 2717-199x



DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.2.6.5

1. Corresponding Author: Msc. Student of Accounting, Islamic Azad University, Bandar Lengeh Branch, Bandar Lengeh, Iran. smollahosseini6188@gmail.com

2. Vice-Chancellor for Management Development and Resources, Fasa University of Medical Sciences, Fasa, Iran.

This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution Non-Commercial (CC-BY-NC) license.



## تأثیر پاسخگویی مالی و فرهنگ نتیجه‌گرا بر عملکرد سازمانی (مورد مطالعه: مدیران مالی بخش عمومی)

سلیمان ملاحسینی<sup>۱</sup> | حسین رجب‌دردی<sup>۲</sup>

### چکیده

فرهنگ نتیجه‌گرا موضوع مهمی است که دارای آثار عمده‌ای در سازمان است و می‌تواند موجب پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی شود. هدف مطالعه حاضر، واکاوی رابطه پاسخگویی مالی و فرهنگ نتیجه‌گرا با عملکرد سازمانی در مدیران مالی بخش عمومی است. 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 مورد مطالعه در چهار فرضیه، توسط رویکرد حداقل مربعات جزئی و معادلات ساختاری در نرم‌افزار Smart-PLS آزمون 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.

کلیدواژه‌ها: بخش عمومی، پاسخگویی مالی، عملکرد سازمانی، فرهنگ نتیجه‌گرا

### مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۱۰/۲۴

تاریخ بازنگری:

۱۴۰۲/۱۱/۱۷

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۳/۰۲/۱۷

تاریخ انتشار:

۱۴۰۳/۰۴/۰۶

صص: ۱۷۷-۱۵۵

شابا چاپی: ۲۷۱۷-۱۸۰۹  
الکترونیکی: x: ۲۷۱۷-۱۹۹



DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.2.6.5

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بندرلنگه، بندرلنگه، ایران.

۲. نویسنده مسئول: دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس، بندرعباس، ایران.

Hosrado@gmail.com

## مقدمه و بیان مسئله

وظیفه اصلی دولت و سایر نهادهای عمومی، ارائه خدمات برای حفظ، بهبود و ارتقای رفاه شهروندان است (آنتوی، آنالویی و نانا-آگیکوم<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). «مدیریت عملکرد کارا»<sup>۲</sup> مؤلفه حیاتی برای دستیابی به منابع عمومی پایدار و با ثبات و جلب اعتماد عمومی درباره استفاده درست از درآمدهای دولت به شمار می‌آید (راس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). دولت و سایر سازمان‌های بخش عمومی در قبال افراد و مراکزی که منابع را در اختیار آنان قرار می‌دهند، مسئولیت دارند و برای استفاده از آن منابع جهت خدمت‌رسانی در دوره گزارش‌دهی و بازه‌های طولانی‌تر آتی به آن‌ها وابسته‌اند (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). پاتون<sup>۵</sup> (۱۹۹۲) اطلاعات حسابداری را ابزار لازم در فرایند دستیابی به مسئولیت‌پذیری سازمان‌های بخش عمومی می‌داند. مک کویت و لاوتون<sup>۶</sup> (۱۹۹۴) نیز معتقد هستند یکی از جنبه‌های مسئولیت‌پذیری دولتی و عمومی، مسئولیت‌پذیری مالی است که سازمان‌های بخش عمومی را ملزم به ارائه گزارش‌های مالی می‌کند. بخش عمومی نیز به ویژه برای ارزیابی مسئولیت‌پذیری و تصمیم‌گیری طرفین ذینفع مانند مالیات‌دهنده‌ها، دریافت‌کنندگان خدمات، کارکنان، ناظران، دولت و مجلس، صورت‌وضعیت‌های مالی ارائه‌کننده (رومزک و دابنیک<sup>۷</sup>، ۱۹۸۷؛ مک و ریان<sup>۸</sup>، ۲۰۰۷). از دیگر مواردی که می‌تواند فرایند ذکر شده را تحت تأثیر قرار دهد، فرهنگ سازمانی و به طور دقیق‌تر فرهنگ نتیجه‌گرا است. فرهنگ نتیجه‌گرا شرط لازم برای افزایش عملکرد سازمانی است (سجادی، اثنی‌عشری و شاکری، ۱۴۰۲). این متغیر می‌تواند با پاسخگویی نیز به صورت میانجی رابطه داشته باشد. در نتیجه، هدف پژوهش حاضر، واکاوی رابطه «پاسخگویی مالی»<sup>۹</sup> و فرهنگ نتیجه‌گرا با عملکرد سازمانی در مدیران مالی بخش عمومی است.

1. Antwi, Analoui and Nana-Agyekum
2. Effective Performance Management
3. Ross
4. IPSASB
5. Patton
6. McKevitt and Lawton
7. Romzek and Dubnick
8. Mack and Ryan
9. Financial Accountability

با ظهور و توسعه مدیریت عمومی نوین، هدف از مسئولیت پذیری و پاسخگویی به سمت جامعه عمومی یعنی سازگاری و رعایت قوانین، مقررات و روال پاسخگویی برای کسب نتایج مالی بهتر رفت (دانلیوی و هود<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴؛ هود، ۱۹۹۵). در این راستا، رویکردها به پاسخگویی و مسئولیت پذیری در مدیریت عمومی نوین تبدیل شده است (روبینسون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). در مدیریت عمومی نوین، موضوع پاسخگویی اهمیت زیادی دارد، زیرا بحث مصالح و منافع عمومی مطرح است. تغییر الگوی اداره و ظهور شیوه‌های نوین حکومت‌داری، مسئله پاسخگویی را با شدت بیشتری دنبال کرده است. در واقع، بر اساس الگوی جدید مدیریت گرای، دولت و سازمان‌های عمومی در معرض آزمون‌های جدی‌تری از پاسخگویی و پرسش مسئولیت قرار دارند (اسچیلمانس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). اگرچه تفاوت‌هایی در چگونگی اجرای مدیریت عمومی نوین در کشورها وجود داشته است، اما تمرکز بر نتایج، تفویض اختیار، افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان خدمات بخش عمومی و استفاده از رویکردهای بخش تجاری از جمله هدف‌های مشترک این تحولات بوده است (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲). در نتیجه، با توجه به ضرورت توجه به پاسخگویی، هیلیر<sup>۴</sup> (۱۹۹۶) معتقد است سازمان‌های بخش عمومی باید در قبال نتایج مسئولیت پذیر و پاسخگو باشند. مسئولیت‌پذیری در قبال نتایج نیز یکی از وظایف سازمان‌های نتیجه‌گرا محسوب می‌شود و سازمان‌هایی که فرهنگ نتیجه‌گرا دارند، سازمان‌هایی با «عملکرد بهتر، پاسخگوتر و شفافیت بالاتر» تلقی می‌شوند (اودا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵: ۵۰). در ایران به چند دلیل لزوم توجه به فرهنگ نتیجه‌گرا احساس می‌شود. (۱) فرهنگ نتیجه‌گرا تأکید خاصی بر مزیت رقابتی در بازار دارد، در نتیجه سازمان‌هایی که این فرهنگ را می‌پذیرند با رقیبان خود آماده رقابت می‌شوند. (۲) فرهنگ نتیجه‌گرا بر تمرکز برون‌سازمانی و ثبات تأکید دارد و هسته اصلی این فرهنگ بر رقابت و دستیابی به اهداف مطلوب تولید است. (۳) یکی دیگر از مهم‌ترین اهداف فرهنگ نتیجه‌گرا، بهره‌وری و کارایی است که به صورت رقابتی، موجب ایجاد نتایج خلاقانه و رفع نیازهای

1. Dunleavy and Hood
2. Robinson
3. Schillemans
4. Hillier
5. Ouda

سازمان خواهد شد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۲). با عنایت به مطالب ذکر شده، این پژوهش با تأکید بر پاسخگویی و عملکرد سازمانی انجام می‌گیرد.

تغییرهای صورت گرفته در بخش عمومی در سال‌های اخیر، دال بر تأکید بر «پاسخگویی مالی» در بخش عمومی است (ازامیل و ویلموت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۳). در سال‌های گذشته، پاسخگویی مالی به مسئله‌ای مهم تبدیل شده و به موجب آن، سیستم اطلاعات حسابداری بازطراحی شده است تا بهتر بتوان نتایج مالی بهبود یافته سازمان‌ها را مشاهده نمود (پارکر و گولد<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). از نظر پرمچاند<sup>۳</sup> (۱۹۹۹)، ابزار اصلی پاسخگویی مالی عبارت است از بودجه‌های دولتی و داده‌های عمومی موجود درباره تأمین مالی دولتی، گزارش‌های سالانه و سایر گزارش‌های عمومی که موسسه‌های مستقل مانند حساب‌برسان تهیه می‌کنند. به همین ترتیب، صورت حساب‌های مالی نقش اساسی در ارزیابی پاسخگویی و ارائه اطلاعات مفید به ذینفعان حین تصمیم‌گیری دارد (پاتون، ۱۹۹۲)؛ بنابراین، استفاده از حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در بیشتر کشورهای دنیا به جایگاه مقبولی رسیده است (انگ، لین و نیوادی و فیگوئیدیو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹)، زیرا کیفیت صورت‌های مالی را بهتر می‌کند و به همین دلیل، پاسخگویی مالی بیشتر می‌شود (بارث<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). بر اساس دیدگاه مدیریت عمومی نوین، سازمان‌های بخش عمومی که به دنبال افزایش پاسخگویی مالی هستند، لازم است تغییر اساسی و قابل توجهی در تفکر مدیریتی خود داشته باشند؛ یعنی سازمان‌های بخش عمومی باید فرهنگ خود را تغییر دهند تا شبیه فرهنگ مدیریت عمومی نوین شود (نیتزل، سایکلیا و استکولینی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). فرهنگ سازمانی به‌عنوان مؤلفه حیاتی اثرگذار بر تغییر سازمان‌ها، مدرن‌سازی مدیریت دولتی و ارائه خدمات عمومی و دولتی محسوب می‌شود (چیا و کوه<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷). فرهنگ سازمانی نظام استانداردها و باورهای مشترک اعضای سازمان‌ها است که شیوه کار آن‌ها را شکل می‌دهد (وربکه، ولبرینگ و هسلز<sup>۸</sup>، ۱۹۹۸). از نظر «سازمان همکاری و توسعه اقتصادی»<sup>۹</sup>، نخستین گام برای رسیدن به نتایج بهتر در سازمان‌های

1. Ezzamel and Willmott
2. Parker and Gould
3. Premchand
4. Eng, Lin and Neiva De Figueiredo
5. Barth
6. Nitzl, Sicilia and Steccolini
7. Chia and Koh
8. Verbeke, Volgering and Hessels
9. OECD

بخش عمومی، ایجاد فرهنگ نتیجه گرا است (کتلار، مانینگ و تورکیسچ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). تأثیر مستقیم فرهنگ نتیجه گرا بر عملکرد سازمان های بخش عمومی در سطح بین المللی در پژوهش هایی مانند وربتین و اسپیکل<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) ریزی، آنونزیتا و فری<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) نیتزول و همکاران (۲۰۱۹) و تران، نگوین و نگوین<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) بررسی شده است. با توجه به مطالب پیش گفته مسئله اصلی این پژوهش را می توان به صورت سوال های زیر در نظر گرفت. ۱- آیا بین فرهنگ نتیجه گرا و عملکرد مالی رابطه معناداری وجود دارد؟ ۲- آیا بین فرهنگ نتیجه گرا و پاسخگویی مالی رابطه معناداری وجود دارد؟ ۳- آیا بین پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی رابطه معناداری وجود دارد؟ ۴- آیا پاسخگویی مالی، نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه گرا و عملکرد سازمانی دارد؟ همچنین، در صورتی که روابط ذکر شده معنادار است، شدت و جهت آن چگونه است. هدف پژوهش حاضر، پاسخ به پرسش های ذکر شده و بررسی تجربی سؤال های پژوهش است تا بتوان بر اساس یافته ها برنامه ریزی بهتری داشت.

در زمینه دانش افزایی پژوهش حاضر نیز قابل ذکر است که این پژوهش می تواند بینش های ارزشمندی را در مورد عوامل و انگیزه هایی که باعث بهبود عملکرد سازمانی می شود، ارائه دهد. این اطلاعات می تواند برنامه های بهبود عملکرد سازمانی با هدف افزایش بهره وری را روشن تر کند. همچنین، این پژوهش می تواند دیدگاه گسترده تری در مورد پاسخگویی و فرهنگ نتیجه گرا ارائه دهد.

در ادامه ابتدا مبانی نظری و فرضیه های پژوهش و پس از آن به ترتیب، پیشینه پژوهش، روش شناسی پژوهش، یافته های پژوهش و نتیجه گیری و پیشنهادها ارائه می شود.

## مبانی نظری پژوهش

از زمان ظهور مدیریت عمومی نوین، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به شدت از اصلاحات مرتبط به این موضوع حمایت کرده است. به ویژه از اواخر دهه ۱۹۸۰ به بعد، این سازمان مجموعه نشست هایی را برگزار کرده است تا کارشناسان ارشد و نمایندگان دولتی کشورهای عضو را گرد

1. Ketelaar, Manning and Turkisch  
2. Verbeeten and Spekle  
3. Rizzi, Annunziata and Frey  
4. Tran, Nguyen and Nguyen

هم آورد و وارد اصلاحات حاکمیت داخلی خود کند (تران و همکاران، ۲۰۲۲). هدف این نشست‌ها به اشتراک گذاشتن تجربه‌ها و معرفی بهترین شیوه‌ها بود تا کشورهای عضو بتوانند برنامه‌های اصلاحی خود را اجرا و کامل کنند (کتلار و همکاران، ۲۰۰۷). افزون بر این، ایالات متحده همراه با سایر اعضای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از جمله استرالیا، نیوزیلند و انگلستان از سامانه‌های مدیریت عملکرد به عنوان ابزاری برای تقویت فرهنگ نتیجه‌گرا استفاده کرده‌اند (دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). موضوع شفافیت مالی و کارایی بخش عمومی در مدیریت عمومی نوین از دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، سه مطلب زیر دارای اهمیت است (آرلانو- گولت و لپور<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ وربتین و اسپیکل<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). ۱- سازمان‌های بخش عمومی که می‌خواهند نتایج کاری خود را ارتقا دهند، باید فرهنگ سازمانی خود را تغییر دهند. همچنین، باید فرهنگ نتیجه‌گرای جدیدی جایگزین فرهنگ‌های محافظه‌کارانه سنتی شود که صرفاً به دنبال رعایت قوانین و مقررات است. ضمن اینکه، اعضای سازمان‌ها باید بر پیامدها متمرکز شوند؛ ۲- کارکنان بخش عمومی باید نسبت به نتایج مسئولیت‌پذیر باشند و به نتایج بیشتر توجه کنند و ۳- سازمان‌های بخش عمومی باید توانمندی کارکنان را ارتقا دهند تا در رسیدن به نتایج، اقدام‌های درستی انجام دهند. گلین و پرکینز<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) عنوان می‌کنند که ظهور مدیریت عمومی نوین بر پاسخگویی مدیریت یا پاسخگویی مالی تأکید دارد؛ بنابراین، مدیریت عمومی نوین بر اهمیت فرهنگ نتیجه‌گرا برای موفقیت اقدام‌های اصلاح مالی و حسابداری تأکید می‌کند تا پاسخگویی مالی و عملکرد بخش عمومی را تقویت کند (نیتزل و همکاران، ۲۰۱۹).

### رابطه فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی

فرهنگ نتیجه‌گرا یکی از مؤلفه‌های سازمانی برجسته و نام‌آشنای مدیریت عمومی نوین به شمار می‌آید که نقش اصلی را در ارائه فعالیت‌های سازمانی بهتر و کمک به دستیابی به نتایج پیش‌بینی شده ایفا می‌کند (راماچاندران، چونگ و اسماعیل<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). سازمان‌هایی که فرهنگ نتیجه‌گرا دارند بر اقدام‌ها و نتایج متمرکز می‌شوند و انتظارات آن‌ها از عملکرد در سطح بالایی

1. U.S. General Accounting Office  
2. Arellano-Gault and Lepore  
3. Glynn and Perkins  
4. Ramachandran, Chong and Ismail

قرار دارد (شریدان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲). این سازمان‌ها، جلب شیوه‌های حسابداری جدید، تدوین الزام برای بهبود جریان کار، عملکرد و رقابت‌پذیری بهتری دارند (بیرد و هاریسون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). اعضای این سازمان‌ها متعهدتر و مصمم‌تر هستند تا مطمئن شوند که فعالیت‌های سازمان به عملکرد و نتایج مورد انتظار دست پیدا می‌کند. وربتین و اسپیکل (۲۰۱۵) عنوان می‌کنند سازمان‌های موفق بخش عمومی، فرهنگ‌های نتیجه‌گرایی دارند که باعث ایجاد انگیزه در کارکنان می‌شود تا بهتر کار کنند و باعث بهبود عملکرد سازمان شوند. پیش از این هم پژوهش‌هایی مانند گرنیت، مارلو و پاندی<sup>۳</sup> (۲۰۰۸)، وربتین و اسپیکل (۲۰۱۵) و ریزی و همکاران (۲۰۱۸) درباره رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد بخش عمومی انجام شده است. اگرچه شواهد تجربی دال بر وجود این رابطه همچنان در سطح بین‌المللی نیز محدود است (نیتزل و همکاران، ۲۰۱۹) و در کشور نیز چندان به آن توجه نشده است، اما پژوهش‌های بین‌المللی صورت گرفته نشان می‌دهد که فرهنگ نتیجه‌گرا تأثیر مستقیم و مثبتی بر عملکرد سازمانی دارد یا از طریق سایر متغیرها، تأثیر غیرمستقیم نیز دارد. از نظر یسیل و کایا<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) نه تنها فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمان تأثیر می‌گذارد، بلکه انواع مختلف فرهنگ سازمانی از جمله نتیجه‌گرا نیز بر عملکرد سازمان تأثیرگذار است. اوگوننا و هریس<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) دریافته‌اند فرهنگ‌های رقابتی و نوآورانه‌ای مانند فرهنگ نتیجه‌گرا، تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمانی دارد. فیکیت و بوچکی<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) خاطر نشان می‌کنند فرهنگ بازار که به‌عنوان مکانی نتیجه‌گرا تلقی می‌شود، بر پیامدهای عملکرد مالی تأثیر می‌گذارد (کامرون و کوئین<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶؛ کامرون، ۲۰۰۸). کامرون و فریمن<sup>۸</sup> (۱۹۹۱) نیز اذعان می‌کنند که فرهنگ نتیجه‌گرا، شاخص عملکرد سازمانی است؛ یعنی کارایی و اثربخشی سازمانی را نشان می‌دهد.

با عنایت به مطالب بیان‌شده، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر است.

**فرضیه اول:** بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی، رابطه مثبت وجود دارد.

1. Sheridan
2. Baird and Harrison
3. Garnett, Marlowe and Pandey
4. Yesil and Kaya
5. Ogbonna and Haris
6. Fekete and Bocskei
7. Cameron and Quinn
8. Cameron and Freeman



## رابطه فرهنگ نتیجه‌گرا و پاسخگویی مالی

با ظهور مدیریت عمومی نوین، می‌توان ظهور حسابداری تعهدی در بخش عمومی با استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت مدرن را به‌عنوان بخشی از اصلاحات مالی دولت‌ها تبیین نمود (بوری<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷؛ چیا و کوه، ۲۰۰۷) تا اطلاعات مناسبی در اختیار کاربران گذاشته شود که پاسخگویی مالی و عمومی را به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی بهبود بخشد (مک و ریان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). سازمان‌های بخش عمومی باید خود را با این روندهای اصلاحی سازگار کنند. یوهانسون و سیوربو<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) عنوان می‌کنند فرهنگ سازمانی در ایجاد تغییراتی که مستقیم یا غیرمستقیم بر رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارد، نقش حیاتی ایفا می‌کند. افزون بر این، بر اساس مدیریت عمومی نوین، فرهنگ نتیجه‌گرا باعث می‌شود سازمان‌های بخش عمومی راحت‌تر با شیوه‌های جدید حسابداری وفق پیدا کنند (بیرد و هاریسون، ۲۰۰۷).

پاسخگویی مالی شکلی از مسئولیت‌پذیری است که به‌موجب آن، سازمان‌های بخش عمومی باید از بودجه دولت به بهترین نحو ممکن با کمترین اسراف استفاده کنند. در این سازمان‌ها خبری از اتلاف و نشت منابع یا فساد مالی نیست (پریمچاند، ۱۹۹۹). افزون بر این، مدیران در سازمان‌های دولتی که فرهنگ نتیجه‌گرا دارند، به‌شدت نسبت به تحقق اهداف تعیین شده متعهد هستند و در قبال نتایج کاری خود مسئولیت دارند (وربتین و اسپیکل، ۲۰۱۵). از آنجا که مدیران ارشد میل به مسئولیت‌پذیری دارند، این امر باعث می‌شود که پاسخگویی مالی آنان افزایش پیدا کند. از نظر دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۰۲)، «تعهد مدیریتی بلندمدت و پیگیری» برای ارتقای پاسخگویی مالی ضروری است. در نتیجه، فرهنگ نتیجه‌گرا همراه با مدیریت عمومی نوین، موجب تقویت کیفیت اطلاعات حسابداری از طریق بهبود پاسخگویی می‌شود (تران و همکاران، ۲۰۲۲).

**فرضیه دوم:** بین فرهنگ نتیجه‌گرا و پاسخگویی مالی، رابطه مثبت وجود دارد.

## رابطه پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی

سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی صرف‌نظر از اهداف خود، در یک جغرافیای ملی یا بین‌المللی فعالیت می‌کنند و مسئول پاسخگویی به مشتریان و ذینفعان خود هستند (هاشمی و چاوشی، ۱۴۰۲).

1. Bowrey  
2. Mack and Ryan  
3. Johansson and Siverbo

دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی درباره شفافیت مالی و کارایی در بخش عمومی نیز از مدیریت عمومی نوین شکل می گیرد که در آن، کارکنان باید در قبال نتایج کاری مسئول باشند و تشویق شوند تا به عواقب کار خود توجه کنند (آرلانو- گولت و لپور، ۲۰۱۱؛ وربتین و اسپیکل، ۲۰۱۵). متمرک<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) اشاره می کند که حسابداری تعهدی، شیوه ای از پاسخگویی و مسئولیت پذیری در مراکز دولتی مدرن است. دیگتون- اسمیت<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) بر افشای صحیح و به موقع تمام اطلاعات مالی به عنوان راهی برای اعتبار بخشیدن به سیاست های اقتصادی تأکید دارد که باعث ترویج رشد اقتصادی می شود. افزون بر این، کریستنسن و لاگرید<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) تأکید می کنند که عملکرد سازمانی بهتر، از اجرای درست پاسخگویی نشات می گیرد. همچنین، پولیت و بوکارت<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) معتقد هستند ارزیابی پاسخگویی بخش عمومی، اغلب بر نتایج مالی متمرکز می شود. فرایندهای پاسخگویی مالی مؤثر نیز باعث افزایش آگاهی، مشروعیت، محدود شدن فساد و کلاه برداری و مسئولیت پذیری بیشتر مراکز دولتی می شود. این فرایندها درک و برداشت شهروندان از تحقق اهداف عملکردی را بهتر می کند و در نهایت، باعث اعتمادسازی میان ذینفعان می شود (بنیتو و باستیدا<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹؛ هالاچمی و هولزر<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰؛ لیندکوئیست و هوسه<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷). افزون بر آن، اعتماد ذینفعان به سازمان ها اجازه می دهد تا منابع مالی بیشتری برای توسعه و بهبود عملکرد خود جمع آوری کنند (ناویمی پور، میلانی و حسین زاده<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸). به گونه کلی، سازمان هایی که در آن مدیران ارشد پاسخگویی خود را ارتقا می دهند و مسئول نتایج مالی خود هستند، عملکرد سازمانی بهتری دارند. در نتیجه، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است.

**فرضیه سوم:** بین پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی، رابطه مثبت وجود دارد.

1. Messmer
2. Deighton-Smith
3. Christensen and Lagreid
4. Pollitt and Bouckaert
5. Benito and Bastida
6. Halachmi and Holzer
7. Lindquist and Huse
8. Navimipour, Milani and Hossenzadeh

## نقش میانجی پاسخگویی مالی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی

پژوهش درباره رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد سازمانی به انواع گسترده‌ای از عوامل میانجی نیز مرتبط است (تسنگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰؛ ژنگ، یانگ و مک‌لین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). از نظر بیرد، هاریسون و ریو<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) در مدیریت عمومی نوین، فرهنگ‌های سازمانی که به سمت نتیجه و پیامدها گرایش دارد، تأثیر مثبتی بر شیوه‌های مدیریتی در هر سه سطح تحلیل فعالیت، تحلیل هزینه-فعالیت و هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت دارد. به عبارت دیگر، فرهنگ نتیجه‌گرا به سازمان‌های بخش عمومی کمک می‌کند تا به سرعت با شیوه‌های حسابداری جدید خو بگیرند.

مدیریت عمومی نوین بر تقویت پاسخگویی مالی سازمان تأکید دارد که توسط مدیران نشان داده می‌شود (ازامل و ویلموت، ۱۹۹۳)؛ بنابراین مسئولیت‌ها باید دقیق تعیین شود، هدف به صورت واضح عنوان شود و تأکید بر نتایج و کارایی پیامدها باشد. بر اساس این نظریه، مراکز دولتی که به دنبال نتایج بهتری هستند باید سراغ فرهنگ نتیجه‌گرایی بروند که سازمان‌ها را ترغیب می‌کند تا پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری خود در قبال نتایج به دست آمده را ارتقا دهند (نیتزل و همکاران، ۲۰۱۹). وقتی سازمان‌های بخش عمومی به دنبال نتایج بهینه هستند، باید تلاش بیشتری برای تحقق اهداف داشته باشند (بارث، ۲۰۱۵). طبق اعلام دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۰۲)، سازمان‌های دولتی با فرهنگ نتیجه‌گرا با اشاعه پاسخگویی، به مزایای عملکردی چشمگیری دست یافته‌اند؛ بنابراین، پاسخگویی مالی نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی نهادهای دولتی دارد (تران و همکاران، ۲۰۲۲). با توجه به مطالب بیان شده پیشین، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر است.

**فرضیه چهارم:** پاسخگویی مالی، نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد

سازمانی دارد.

1. Tseng  
2. Zheng, Yang and McLean  
3. Baird, Harrison and Reeve

## پیشینه پژوهش

بررسی پیشینه در میان پژوهشگران خارجی نشان داد که برای نمونه، اوگبونا و هریس (۲۰۰۰) دریافتند که فرهنگ های رقابتی و نوآورانه ای مانند فرهنگ نتیجه گرا، تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمانی می گذارد. یافته های فیکیت و بوچکی (۲۰۱۱) نیز نشان داد که فرهنگ بازار بر پیامدهای عملکرد مالی تأثیر می گذارد. یسیل و کایا (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که نه تنها فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمان تأثیر می گذارد، بلکه انواع مختلف فرهنگ های سازمانی نیز بر نتایج عملکردی تأثیر مثبت می گذارند. وربتین و اسپیکل (۲۰۱۵) نیز در پژوهشی به این نتیجه رسید که سازمان های بخش عمومی، فرهنگ های نتیجه گرا دارند که به مدیران فشار می آورد و باعث ایجاد انگیزه در کارکنان می شود تا بهتر کار کنند و در مقابل باعث بهبود عملکرد سازمان شوند. یافته های حدید و السید<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) نیز نشان داد که فرهنگ نتیجه گرا تأثیر مثبت غیرمستقیم و قابل توجهی بر کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. همچنین، تران و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی نقش فرهنگ نتیجه گرا با عملکرد سازمانی و نقش میانجی پاسخگویی مالی پرداختند. یافته ها نشان داد که فرهنگ نتیجه گرا بر عملکرد سازمانی و پاسخگویی مالی تأثیر مثبت دارد. پاسخگویی مالی نیز نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه گرا و عملکرد سازمانی دارد. یافته های گالابوزی و سنداگی<sup>۲</sup> (۲۰۲۴) نیز نشان داد که پاسخگویی باعث بهبود عملکرد سازمانی می شود.

اگرچه پژوهش های گسترده ای در این حوزه در کشور مورد مطالعه قرار نگرفته و بیشتر این پژوهش ها نیز به گونه عمده در کشورهای توسعه یافته صورت گرفته است، اما بررسی پیشینه پژوهش در میان پژوهشگران داخلی نیز نشان داد که برای نمونه، محمدی و سهرابی (۱۳۹۶) در پژوهشی دریافتند که فرهنگ یادگیری سازمانی نقش بسزایی در فراهم کردن بستر مناسب برای توانمندسازی کارکنان از طریق انتقال دانش ضمنی دارد. از این رو پیشنهاد می شود همواره سازمان ها به دنبال دستیابی به فرهنگ و جوی مطلوب و حمایت کننده از یادگیری باشند. مرتضی نیا و وجودی نوبخت (۱۳۹۹) در راستای ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مدیران مالی بخش عمومی با

1. Hadid and Al-Sayed  
2. Galabuzi and Sendagi

شناسایی ۸۲ سنجه در قالب ۵ مؤلفه دریافتند که این عوامل شامل «ویژگی‌های اخلاقی/شخصیتی»، «مهارت‌های مدیریتی»، «مهارت‌های انسانی»، «مهارت‌های جهادی و شایسته‌سالاری» و «معیارهای مالی» است. در این رابطه مهارت‌های مدیریتی مهم‌ترین و ویژگی اخلاقی/شخصیتی کم‌اهمیت‌ترین مؤلفه شناسایی شدند. همچنین، رضایی، زراعتگری و تقی‌زاده (۱۴۰۰) در پژوهش خود مشاهده کردند که گزارشگری مالی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی است. افزون بر این، نتایج نشان‌دهنده آثار واسطه‌ای متغیر پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد است. یافته‌های فتحه و کرمی (۱۴۰۲) نشان داد 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. گیلانی‌نیا، ربیعی و فتوحی (۱۴۰۲) نیز دریافتند که به‌کارگیری سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری یکپارچه در سازمان‌های دولتی منجر به ارتقا مؤلفه‌های کیفیت اطلاعات، کیفیت خدمات، کیفیت آموزش، افزایش شفافیت، بهبود استراتژی و تسریع انجام وظایف می‌شود که افزایش این متغیرها بهبود عملکرد سازمانی و کاهش تخلفات سازمانی را در پی دارد. کویانی و فخرحسینی (۱۴۰۲) نیز در پژوهش خود دریافتند که افشای شمولیت مالی بر عملکرد بانک‌های تأثیر مثبت و معناداری دارد و رقابت بازار می‌تواند نقش تعدیلی در رابطه این دو متغیر ایفا کند. همچنین نتایج نشان داد که مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای شمولیت مالی و عملکرد بانک تأثیر معناداری ندارد.

بررسی پیشینه پژوهش نشان داد اگرچه پژوهش‌های مفید و مؤثری در این حوزه انجام شده و به یافته‌های ارزشمندی نیز دست یافته است، اما تاکنون پژوهشی که به بررسی رابطه فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی با نقش میانجی پاسخگویی مالی در بخش عمومی در ایران پرداخته باشد، مشاهده نشد که از این رو نیازمند آزمون تجربی است تا بتوان بر اساس یافته‌ها برنامه‌ریزی بهتری داشت.

## روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی - پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از رویکرد معادلات ساختاری در نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۳,۲,۱ استفاده شد.

برای بررسی موضوع از پرسشنامه‌های تران و همکاران (۲۰۲۲) استفاده شد که عملکرد سازمانی شامل ۷ سؤال، پاسخگویی مالی ۶ سؤال و فرهنگ نتیجه‌گرا شامل ۴ سؤال است. در پرسشنامه‌های ذکر شده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «کاملاً مخالف»، «مخالف»، «نه موافق و نه مخالف»، «موافق» و «کاملاً موافق» برای پاسخگویی استفاده شد. ترجمه، بومی‌سازی و استفاده از پرسشنامه‌ها پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تأیید استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف (دو دانشیار حسابداری) بوده است، بدین معنا که اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه‌ها تأیید شد. بررسی پایایی پرسشنامه‌های پژوهش از طریق ضریب آلفای کرونباخ در نرم‌افزار SPSS نیز نشان داد که همه موارد در سطح بالاتر از ۷۰ درصد قرار دارد و در نتیجه، پایایی آن‌ها تأیید شد.

جامعه پژوهش موردنظر پژوهش حاضر، کلیه حسابداران و مدیران مالی شاغل در بخش عمومی در سطح کشور است. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد ذکر شده با پراکنندگی‌های مختلف، سخت و تا حدودی غیرممکن است و آمار رسمی از آنان نیز وجود ندارد، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد؛ بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه شماره ۲ استفاده شد.  $\delta$  انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای حاصل از رابطه شماره ۱ برابر با ۰/۶۶۷ است. همچنین،  $Z$  در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ و دقت برآورد که در مخرج کسر دوم قرار دارد، به میزان ۰/۱ است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۶).

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

رابطه ۱

$$n = \frac{z^2 \alpha / \delta^2}{\varepsilon^2} = \frac{(1/96)^2 (0/667)^2}{(0/1)^2} = 170$$

رابطه ۲

جمع‌آوری نظرها نیز به شیوه مجازی و حضوری در سال ۱۴۰۲ صورت گرفت. در شیوه حضوری ۴۷ پرسشنامه جمع‌آوری شد. در شیوه مجازی نیز از ظرفیت فضای مجازی و گروه‌های مختلف استفاده شد و درخواست شد تا آن را تکمیل و در صورت امکان به سایر افراد واجد شرایط نیز ارسال نمایند که پس از سه مرحله ارسال درخواست، ۱۳۲ پرسشنامه و در مجموع ۱۷۹ پرسشنامه تکمیل شد. به منظور کنترل این موضوع که آیا یافته‌های پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو مرحله (مراحل حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون T مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی شرکت‌های دیگر نیز، یافته‌های به‌دست‌آمده تغییری نمی‌کرد.

## یافته‌های پژوهش

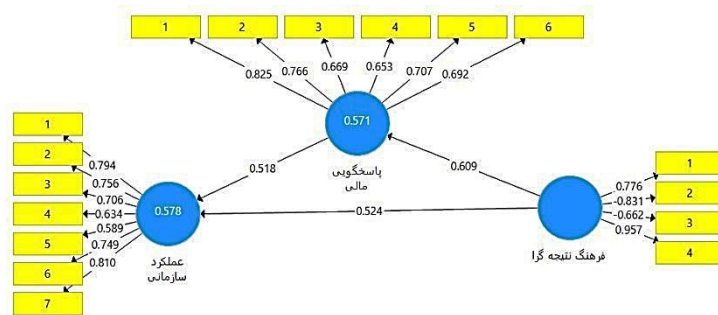
بررسی یافته‌ها نشان داد که ۱۱۹ نفر از پاسخ‌دهندگان مرد و ۶۰ نفر از آنان زن بوده‌اند. میانگین سن آن‌ها نیز ۴۰/۲۳ با انحراف معیار ۱۳/۱۵ است. میانگین سابقه کار آنان نیز ۱۴/۸۴ سال با انحراف معیار ۱۱/۵۴ بود. جدول ۱ نیز جزئیات اطلاعات پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. از پاسخ‌دهندگان ۶ نفر دارای مدرک دکتری، ۵۸ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۹۱ نفر دارای مدرک کارشناسی و ۲۴ نفر دارای مدرک کاردانی بوده‌اند. این اطلاعات نشان می‌دهد که جامعه آماری این مطالعه از ویژگی مناسبی برخوردار بوده و واجد شرایط بوده‌اند. در نتیجه، یافته‌ها تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی‌های کیفی لازم از جمله در زمینه روایی داخلی پژوهش است.

در ادامه، هریک از فرضیه‌های پژوهش با استفاده از فن حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جدول ۱ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

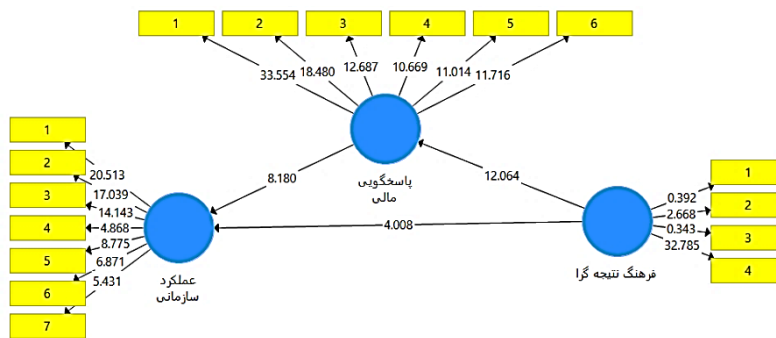
جدول ۱. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	واریانس استخراج	پایایی مرکب
فرهنگ نتیجه‌گرا	۰/۷۸۲	۰/۶۶۲	۰/۸۸۵
پاسخگویی مالی	۰/۸۳۵	۰/۵۲۰	۰/۸۶۶
عملکرد سازمانی	۰/۷۴۹	۰/۵۲۴	۰/۸۸۴

از آنجاکه آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ است؛ بنابراین، از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ است؛ بنابراین، روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار پایایی مرکب نیز در حد مطلوب و بالاتر از ۰/۷ است. رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با فن حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در ادامه، شکل ۱ و ۲ یافته‌های مربوط را نشان می‌دهد.



شکل ۱. روش حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش



شکل ۲. آماره t-value الگوی کلی پژوهش با روش بوت استرپ



شکل ۱ نشان داد که  $R^2$  پژوهش به میزان ۰/۵۷۸ است. نتیجه کلی این بخش به این صورت خواهد بود که فرهنگ نتیجه‌گرا از طریق پاسخگویی مالی، ۵۷ درصد در عملکرد سازمانی مؤثر است. بر اساس شکل ۲ نیز رابطه‌های مورد بررسی مثبت و معنادار است. به نحوی که کلیه فرضیه‌های پژوهش را نمی‌توان رد کرد. جدول ۲ نیز بررسی جزئی این موضوع را نشان می‌دهد.

جدول ۲. خلاصه یافته‌های پژوهش

ردیف	فرضیه	جهت و معناداری
۱	رابطه فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی	مثبت و معنادار
۲	رابطه فرهنگ نتیجه‌گرا و پاسخگویی مالی	مثبت و معنادار
۳	رابطه پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی	مثبت و معنادار
۴	نقش میانجی پاسخگویی مالی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی	مثبت و معنادار

لازم به ذکر است که اثر متغیر میانجی همسو با ادبیات متغیرهای میانجی بارون و کنی<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) مورد تأیید قرار گرفته است.

در رویکرد «کمترین مربعات جزئی<sup>۲</sup>» برای بررسی روایی تشخیصی که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است از معیار «فرونل و لارکر<sup>۳</sup>» (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. جدول ۳ این ماتریس را نشان می‌دهد.

جدول ۳. ماتریس فرونل و لارکر (۱۹۸۱) متغیرهای پژوهش

متغیرها	فرهنگ نتیجه‌گرا	پاسخگویی مالی	عملکرد سازمانی
فرهنگ نتیجه‌گرا	۰/۸۱۳۶	***	***
پاسخگویی مالی	۰/۶۷۹۳	۰/۷۲۱۱	***
عملکرد سازمانی	۰/۶۴۱۹	۰/۷۰۸۶	۰/۷۲۳۸

همان گونه که مشخص است، مقادیر موجود بر روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه شده دارای اعتبار تشخیصی مناسب است.

1. Baron and Kenny  
2. SEM-PLS  
3. Fornell and Larcker

برای بررسی برازش کلی الگوی پژوهش که هر دو بخش الگوی اندازه گیری و ساختاری را کنترل می کند، از معیار نیکویی برازش استفاده می شود. ورتلس، ادکرکن - اسپرودر و ون اوپن<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی نیکویی برازش معرفی می کنند. رابطه ۳ شیوه محاسبه این شاخص را نشان می دهد.

$$\text{GoF} = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad \text{رابطه ۳}$$

که در آن:

**Communalities**: میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول و  $R^2$ : ضریب تعیین الگو است.

جدول ۳ یافته های مرتبط به این بخش را نشان می دهد.

جدول ۳. محاسبه نیکویی برازش الگوی ساختاری

متغیر	$R^2$	میانگین مقادیر اشتراکی
عملکرد سازمانی	۰/۵۷۸۹	۰/۵۵۴۸

$$\text{GoF} = ۰/۵۶۶۷$$

مقدار ۰/۵۶۶۷ برای GoF نشان از برازش کلی الگو در سطح قوی دارد.

## نتیجه گیری و پیشنهادها

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه فرهنگ نتیجه گرا و عملکرد سازمانی با نقش میانجی پاسخگویی مالی در بخش عمومی بود که با کسب نظر ۱۷۹ نفر از حسابداران و مدیران مالی شاغل در بخش عمومی کشور در سال ۱۴۰۲ که به روش تصادفی ساده انتخاب شدند، در چهار فرضیه بررسی شد.

در فرضیه اول مشاهده شد که بین فرهنگ نتیجه گرا و عملکرد سازمانی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که شدت آن ۵۲ درصد است. سازمان هایی که فرهنگ نتیجه گرا دارند بر اقدام ها و نتایج متمرکز می شوند و انتظارات آنها از عملکرد در سطح بالایی قرار دارد. اعضای این مدل سازمان ها متعهدتر و مصمم تر هستند تا مطمئن شوند که فعالیت های سازمان به عملکرد و

1. Wetzels, Odekerken-Schroder and Van Oppen

نتایج مورد انتظار دست پیدا می‌کند. سازمان‌های موفق بخش عمومی، فرهنگ‌های نتیجه‌گرایی دارند که باعث ایجاد انگیزه در کارکنان می‌شود تا بهتر کار کنند و باعث بهبود عملکرد سازمان شوند. همچنین، فرهنگ نتیجه‌گرا، شاخص عملکرد سازمانی است؛ یعنی کارایی و اثربخشی سازمانی را نشان می‌دهد. یافته‌های این بخش همسو با محمدی و سهرابی (۱۳۹۶)، اوگونو و هریس (۲۰۰۰)، فیکیت و بوچکی (۲۰۱۱)، وربتین و اسپیکل (۲۰۱۵) و تران و همکاران (۲۰۲۲) است.

در فرضیه دوم پژوهش مشاهده شد که بین فرهنگ نتیجه‌گرا و پاسخگویی مالی، رابطه مثبت و معناداری در سطح ۶۰ درصد وجود دارد. مدیران در سازمان‌های دولتی که فرهنگ نتیجه‌گرا دارند به شدت نسبت به تحقق اهداف تعیین شده متعهد هستند و در قبال نتایج کاری خود مسئولیت دارند. از آنجا که مدیران ارشد میل به مسئولیت‌پذیری دارند، این امر باعث می‌شود که پاسخگویی مالی آنان افزایش پیدا کند. یافته‌های این بخش همسو با سجادی و همکاران (۱۴۰۲)، فیکیت و بوچکی (۲۰۱۱) و تران و همکاران (۲۰۲۲) است.

فرضیه سوم پژوهش نشان داد که بین پاسخگویی مالی و عملکرد سازمانی، رابطه مثبت و معناداری در سطح ۵۱ وجود دارد. افشای صحیح و به موقع تمام اطلاعات مالی مربوط به عنوان راهی برای ایجاد اعتبار برای سیاست‌های اقتصادی تأکید دارد که باعث ترویج رشد اقتصادی می‌شود. همچنین، عملکرد سازمانی بهتر، از اجرای درست پاسخگویی نشأت می‌گیرد. فرایندهای پاسخگویی مالی مؤثر باعث افزایش آگاهی مشروعیت، محدود شدن فساد و کلاه‌برداری و مسئولیت‌پذیری بیشتر مراکز دولتی می‌شود. این فرایندها درک و برداشت شهروندان از عدم تحقق اهداف عملکردی را بهتر می‌کند و در نهایت، باعث اعتمادسازی میان ذینفعان می‌شود. یافته‌های این بخش نیز همسو با تران و همکاران (۲۰۲۲) است.

در فرضیه چهارم پژوهش نیز مشاهده شد که پاسخگویی مالی، نقش میانجی در رابطه بین فرهنگ نتیجه‌گرا و عملکرد سازمانی دارد. بر این اساس، سازمان‌های دولتی با فرهنگ نتیجه‌گرا با اشاعه پاسخگویی، به مزایای عملکردی چشم‌گیری می‌یابند. این یافته‌ها نیز همسو با تران و همکاران (۲۰۲۰) است.

بر اساس، یافته های پژوهش، ضروری است که مدیران بخش عمومی توجه به فرهنگ نتیجه گرا و پاسخگویی مالی را برای افزایش عملکرد سازمانی مورد توجه بیش از پیش قرار دهند. افزون بر آن، افزایش آگاهی مدیران و برنامه ریزان برای شناخت عوامل مؤثر بر افزایش کارایی سازمانی و رابطه تعاملی اجزای آن با یکدیگر نیز پیشنهاد دیگری است که باید برای آن به ویژه در بخش عمومی، برنامه ریزی و آموزش لازم صورت گیرد.

این پژوهش با محدودیت هایی نیز همراه بوده است که شامل محدودیت های ذاتی پرسشنامه و ناآشنایی برخی از پاسخ دهندگان با مفاهیم مورد بررسی است که باید در تعمیم یافته ها مورد توجه قرار گیرد.

برای پژوهش های آتی نیز موارد زیر پیشنهاد می شود:

- رابطه جامعه ستیزی با عملکرد سازمانی با نقش میانجی گزارش دهی داخلی تخلف های مالی؛
- رابطه بیش اعتمادی با عملکرد سازمانی با نقش تعدیلگر عشق به پول و
- رابطه گزارش دهی داخلی تخلف های مالی با عملکرد سازمانی با نقش میانجی اخلاق حرفه ای.

## فهرست منابع

- Antwi, K., Analoui, F., & Nana-Agyekum, D. (2008). Public sector reform in Sub-Saharan Africa: What can be learnt from the civil service performance improvement programme in Ghana? **Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice**, 28 (4), 253–264.
- Arellano-Gault, D., & Lepore, W. (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. **Organization Studies**, 32 (8), 1029–1050.
- Babajani, J., Azar, A., & Moayeri, M. (2011). Factors and drivers of the reforms in Iran's public sector financial and operational accountability system. **Empirical Studies in Financial Accounting**, 9 (33), 1-37. (In Persian)
- Baird, K. M., & Harrison, G. L. (2017). The association between organizational culture and the use of management initiatives in the public sector. **Financial Accountability & Management**, 33 (3), 311–329.
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2007). Success of activity management practices: The influence of organizational and cultural factors. **Accounting & Finance**, 47 (1), 47–67.
- Baron, R. M., and D. A. Kenny. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. **Journal of Personality and Social Psychology**, 51 (6): 1173.
- Barth, M. E. (2015). Financial accounting research, practice, and financial accountability. **Abacus**, 51 (4), 499–510.
- Benito, B., & Bastida, F. (2009). Budget transparency, fiscal performance, and political turnout: An international approach. **Public Administration Review**, 69 (3), 403–417.
- Bowrey, G. (2007). Have recent financial reforms improved financial accountability in the Australian commonwealth public sector? **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, 1 (3), 34–48.
- Cameron, K. S. (2008). **A Process for Changing Organizational Culture**. In T. G. Cummings (Ed.), *Handbook of organizational development* (pp. 429–445). Sage Publishing.
- Cameron, K. S., & Freeman, S. J. (1991). Cultural congruence, strength, and type: Relationships to effectiveness. **Research in Organizational Change and Development**, 5, 23–58.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2006). *Diagnosing and Changing Organizational Culture Based on the Competing Values Framework*. Jossey Bass.
- Chia, Y. M., & Koh, H. C. (2007). Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: A Singapore study. **Financial Accountability & Management**, 23 (2), 189–213.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2015). Performance and accountability—A theoretical discussion and an empirical assessment. **Public Organization Review**, 15 (2), 207–225.
- Dunleavy, P., & Hood, C. (1994). From old public administration to new public management. **Public Money & Management**, 14 (3), 9–16.
- Eng, L. L., Lin, J., & Neiva De Figueiredo, J. (2019). International financial reporting standards adoption and information quality: Evidence from Brazil. **Journal of International Financial Management & Accounting**, 30 (1), 5–29.
- Ezzamel, M., & Willmott, H. (1993). Corporate governance and financial accountability: Recent reforms in the UK public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 6 (3), 0–0.

- Fathey, M. H., & Karami, R. A. (2023). Effects of leadership and accounting capacity on accountability through the quality of financial reporting. **Journal of Accounting and Social Interests**, 13 (3), 35- 54. (In Persian)
- Fekete, H., & Bocskei, E. (2011). Cultural waves in company performance. **Research Journal of Economics, Business and ICT**, 3, 38-42.
- Fornell, C., and Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable and measuring error. **Journal of High Technology Management Research**, 39-50.
- Galabuzi, P., & Sendagi, M. (2024). The relationship between financial accountability and performance of wakiso district local government. A cross-sectional research design. **SJ Business Research Africa**, 1 (1): 1-11.
- Garnett, J. L., Marlowe, J., & Pandey, S. K. (2008). Penetrating the performance predicament: Communication as a mediator or moderator of organizational culture's impact on public organizational performance. **Public Administration Review**, 68 (2), 266-281.
- General Statistics Office. (2018). **Statistical Yearbook 2017**. Statistical Publishing House.
- Gilaniniay, B., Rabiee, K., & Fotouhi, H. (2023). Developing a model of integrated accounting information systems in Iranian government organizations in order to improve performance and reduce organizational violations. **Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge**, 12 (46), 201-216. (In Persian)
- Glynn, J. J., & Perkins, D. (1997). Control and accountability in the NHS market: A practical proposition or logical impossibility? **International Journal of Public Sector Management**, 10 (1/2), 62-75.
- Hadid, W. & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. **Management Accounting Research**, 50, 100725.
- Halachmi, A., & Holzer, M. (2010). Citizen participation and performance measurement: Operationalizing democracy through better accountability. **Public Administration Quarterly**, 34 (3), 378-399.
- Hashemi, A., & Chavoshi, S. K. (2023). The impact of risk tolerance, capital adequacy, corporate governance on the performance of Tse's banks. **Scientific Journal of Budget and Finance Strategic Research**, 4 (4), 93-116. (In Persian)
- Hillier, D. (1996). From cash to accrual: The Canadian experience [Occasional Paper 3 in Perspectives on Accrual Accounting]. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/no-3-perspectives-on-acc.pdf>
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, 20 (2-3), 93-109.
- IPSASB. (2018). **Handbook of international Public Sector Accounting Pronouncements** (Vol. 1). International Federation of Accountants.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden. **Financial Accountability & Management**, 25 (2), 197-224.
- kaviani, M., & Fakhrhosseini, F. (2023). The effect of financial inclusion disclosure on bank performance: The moderating role of market competition and ownership structure. **Scientific Journal of Budget and Finance Strategic Research**, 4 (3), 107-131. (In Persian)
- Ketelaar, A., Manning, N., & Turkisch, E. (2007). Performancebased arrangements for senior civil servants OECD and other country experiences. **OECD Working Papers on Public Governance**, 5, 1-79.

- Lindquist, E. A., & Huse, I. (2017). Accountability and monitoring government in the digital era: Promise, realism and research for digital-era governance. **Canadian Public Administration**, **60** (4), 627–656.
- Mack, J., & Ryan, C. (2007). Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence? **International Journal of Public Sector Management**, **20** (2), 134–146.
- McKevitt, D., & Lawton, A. (1994). *Public Sector Management: Theory, Critique and Practice*. Sage.
- Messmer, M. (1999). Culture wars. **Journal of Accountancy**, **188** (6), 53–56.
- Mohammadi, M., & Sohrabi, T. (2018). The impact of organizational learning culture on empowerment: Mediated by tacit knowledge sharing. **Public Administration Perspective**, **8** (4), 155–173. (In Persian)
- Momeni, M., Faal Qayyumi, A. (2010). **Statistical Analysis Using SPSS**. Second edition. Tehran: Ketabno. (In Persian)
- Mortazaniya, H., & Vojudi Nobakht, A. (2020). Providing a performance evaluation model for public sector financial managers. **Scientific Journal of Budget and Finance Strategic Research**, **1** (1), 147-174. (In Persian)
- Navimipour, N. J., Milani, F. S., & Hossenzadeh, M. (2018). A model for examining the role of effective factors on the performance of organizations. **Technology in Society**, **55**, 166–174.
- Nitzl, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2019). Exploring the links between different performance information uses, NPM 12 Y. THI YEN ET AL. cultural orientation, and organizational performance in the public sector. **Public Management Review**, **21** (5), 686–710.
- Ogbonna, E., & Harris, L.C. (2000). Leadership style, organizational culture and performance: Empirical evidence from UK companies. **The International Journal of Human Resource Management**, **11** (4), 766–788.
- Ouda, H. A. G. (2015). Results-based systems are the path towards results-oriented. **International Journal on Governmental Financial Management**, **15** (1), 46–69.
- Parker, L., & Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: Critiquing new directions. **Accounting Forum**, **23** (2), 109–135.
- Patton, J. M. (1992). Accountability and governmental financial reporting. **Financial Accountability & Management**, **8** (3), 165–180.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis into the Age of Austerity*. Oxford University Press.
- Premchand, A. (1999). **Public Financial Accountability**. In S. Schviavo-Campo (Ed.), *Governance, corruption and public financial management* (pp. 145–192). Asian Development Bank.
- Ramachandran, S. D., Chong, S. C., & Ismail, H. (2011). Organisational culture: An exploratory study comparing faculties' perspectives within public and private universities in Malaysia. **The International Journal of Educational Management**, **25** (6), 615–634.
- Rezaee, Gh., Zeraatgari, R., & Taghizadeh, R. (2021). Examining the effects of accountability of public sector organizations on the relationship between the quality of financial reporting and their performance. **Accounting Advances**, **13** (2), 123-155. (In Persian)
- Rizzi, F., Annunziata, E., & Frey, M. (2018). The relationship between organizational culture and energy performance: A municipal energy manager level study. **Business Strategy and the Environment**, **27** (6), 694–711.
- Robinson, M. (2015). *From old Public Administration to the New Public Service: Implications for Public Sector Reform in Developing Countries*. UNDP Global Centre for Public Service Excellence.

- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the challenger tragedy. **Public Administration Review**, **47** (3), 227–238.
- Ross, L. (2011). **Public Sector Performance: A Global Perspective**. Chartered Institute of Management Accountants.
- Sajjadi, H., Asna-ashari, H., Shakeri, A. (2023). Result-oriented culture and strategic management accounting techniques. **Advances in Accounting**, **15** (1), 175-208. (In Persian)
- Schillemans, T. (2008). Accountability in the shadow of hierarchy: The horizontal accountability of agencies. **Public Organization Review**, **8** (2): 94-175.
- Sheridan, J. E. (1992). Organizational culture and employee retention. **Academy of Management Journal**, **35** (5), 1036–1056.
- Tran, Y., Nguyen, P., and Nguyen, L. (2022). Results oriented culture and organizational performance: The mediating role of financial accountability in public sector organizations in Vietnam. **International Journal of Public Administration**, **45** (3), 257-272.
- Tseng, S.-M. (2010). The correlation between organizational culture and knowledge conversion on corporate performance. **Journal of Knowledge Management**, **14** (2), 269–284.
- U.S. General Accounting Office. (2002, August). Results-oriented cultures: Insights for U.S. Agencies from other countries' performance management initiatives (Report to Congressional Subcommittee, GAO-02-862).
- Verbeeten, F. H., & Speklé, R. F. (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on new public management. **Organization Studies**, **36** (7), 953–978.
- Verbeke, W., Volgering, M., & Hessels, M. (1998). Exploring the conceptual expansion within the field of organizational behaviour: Organizational climate and organizational culture. **Journal of Management Studies**, **35** (3), 303–329.
- Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G. and Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. **MIS Quarterly**, **33** (1), 177.
- Yesil, S., & Kaya, A. (2013). The effect of organizational culture on firm financial performance: Evidence from a developing country. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, **81**, 428–437.