

## مولفه‌های تأثیرگذار و پذیرش حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران

لیلا زمانی \*

### چکیده

حسابداری عملکرد به عنوان ابزاری برای ارتقای حکمرانی، پاسخگویی و شفافیت در بخش دولتی شناخته می‌شود. با وجود اهمیت آن، پذیرش و اجرای اثربخش حسابداری عملکرد در ایران با چالش‌هایی روبرو است. هدف این مقاله، شناسایی و سنجش مولفه‌های اثرگذار بر ارتقای پذیرش حسابداری عملکرد در بخش دولتی ایران است. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با روش توصیفی-پیمایشی اجرا شده است. داده‌ها از طریق پرسشنامه‌های استاندارد جمع‌آوری و با استفاده از روشهای آماری و نرم افزار SPSS تحلیل شدند. جامعه آماری شامل حسابرسان، مدیران و معاونین دیوان محاسبات کشور بوده و حجم نمونه ۳۲۶ نفر تعیین شد. نتایج پژوهش براساس تحلیل رگرسیون خطی چندمتغیره نشان داد که افزایش منابع مالی، ارتقای صلاحیت حسابرسان و حمایت مدیریت به طور مستقیم و مثبت بر کیفیت و اثربخشی حسابداری عملکرد تأثیرگذار هستند. یافته‌ها نشان می‌دهد که با فراهم کردن منابع مالی کافی، ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و ایجاد محیط حمایتی برای انجام حسابداری عملکرد، می‌توان به بهبود حکمرانی و ارتقای پاسخگویی و شفافیت در بخش دولتی ایران کمک کرد. پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران و مدیران بخش دولتی منابع مالی کافی به حسابداری عملکرد اختصاص دهند. همچنین، ارتقای حمایت مدیریتی، آموزش حسابرسان، جذب حسابرسان حرفه‌ای و متخصص باید در اولویت قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** کفایت منابع مالی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرس، حمایت مدیریت،

پذیرش حسابداری عملکرد، بخش دولتی.

\* استادیار، گروه حسابداری و حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۱۱

نویسنده مسئول: l.zamani56@gmail.com

DOI: 10.22034/arfr.2025.530181.2159

## مقدمه

حسابرسی عملکرد (PA) در بخش دولتی از اوایل دهه ۱۹۷۰ در برخی از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)<sup>۲</sup> شناخته شده است. در اوایل دهه ۱۹۹۰، همراه با پیشرفت اصلاحات حکمرانی عمومی، حسابرسی عملکرد به طور گسترده‌تری مورد استفاده قرار گرفت (پارکر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹ و ماتئی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱)، و چندین کشور، مانند ایالات متحده، بریتانیا، کانادا، استرالیا و هلند، با موفقیت حسابرسی عملکرد را اجرا کرده‌اند (پولیت و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۹). با این حال، فرآیند الگوی توسعه حسابرسی عملکرد هر کشور متفاوت است. مطالعات و بررسی‌های متعددی در جهان برای بررسی شکل‌گیری و توسعه حسابرسی عملکرد، به منظور درک نظریه و ماهیت آن انجام شده است. در کشورهای توسعه یافته، مانند بریتانیا (پولیت و همکاران، ۱۹۹۹؛ کوردری و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰)، استرالیا و ایالات متحده (فلشر و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۲؛ کوردری و همکاران، ۲۰۲۰)، کانادا (چندرون و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۱؛ فلشر و همکاران، ۲۰۰۲ و کوردری و همکاران، ۲۰۲۰)، نیوزلند (جاکوبز<sup>۹</sup>، ۱۹۹۸؛ پالو<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳؛ کوردری و همکاران، ۲۰۲۰)، هلند، سوئد، فرانسه، فنلاند (پولیت و همکاران، ۱۹۹۹ و کوردری و همکاران، ۲۰۲۰)، اسکاتلند (لیسلی و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰ و کوردری و همکاران، ۲۰۲۰)، ژاپن (یاماموتو و واتانابه<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۹ و کوردری و همکاران، ۲۰۲۰) و... مطالعات بسیاری در این خصوص انجام شده است. گرچه، مطالعات محدودی با این موضوع در کشورهای نوظهور، مانند چین (فن<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲)، بنگلادش (فردوسی، ۲۰۱۲)، مالزی (داوود، ۲۰۰۷)<sup>۱۵</sup>، اندونزی (آندریانتو و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۱) و ایران (خلیلی و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲) وجود دارد. موضوعات مورد بررسی در حسابرسی عملکرد در چهار گروه می‌توان طبقه‌بندی نمود: (۱) ماهیت حسابرسی عملکرد؛ (۲) تأثیر عوامل اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، از جمله مدیریت دولتی، بر شکل‌گیری و توسعه حسابرسی عملکرد در عمل؛ (۳) توسعه جنبه‌های فنی حسابرسی در دیوان محاسبات (SAI)<sup>۱۸</sup>؛ و (۴) اینکه چگونه توانایی و چشم‌انداز توسعه دیوان محاسبات بر شکل‌گیری و توسعه حسابرسی عملکرد، تأثیر می‌گذارد.

به گفته لونسدیل و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۱)، حسابرسی عملکرد دو نقش اساسی کمک به سازمان برای بهبود عملکرد خود و افزایش پاسخگویی و شفافیت دارد. با این حال، پارکر و

همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌کنند که حسابرسی عملکرد یک رویه استاندارد نیست، بلکه قابل تغییر، واجتماعی با سازوکارهای همیشه در حال تکامل است، که تحت تأثیر ذینفعان مختلف قرار دارد. به‌طورمشابه ترمبلی و مالش<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۵)، در بررسی مطالعات قبلی اظهار داشته‌اند که ما اطلاعات بسیار کمی در مورد حسابرسی عملکرد داریم و تحقیقات مرتبط با این نوع حسابرسی هنوز نسبتاً پراکنده است، به ویژه در اقتصادهای نوظهور، دیوان محاسبات در سراسر جهان تصدیق می‌کنند که توسعه حسابرسی عملکرد در بخش دولتی برای برآورده کردن انتظارات عمومی ضروری است و می‌تواند منجر به ارزش افزوده قابل توجهی در مقایسه با حسابرسی‌های سنتی شود (کوردری و همکاران، ۲۰۲۰). چندین دیوان محاسبات نیز حسابرسی عملکرد را به کار گرفته‌اند، اما همه کشورها به ویژه اقتصادهای نوظهور نتوانسته‌اند آن را با موفقیت پیاده کنند و توسعه دهند. از جمله دلایل اساسی آن، کمبود روش شناسی برای حمایت از توسعه و کاربرد روش‌ها و تکنیک‌های حسابرسی در حسابرسی عملکرد است (نات<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۱).

از طریق بررسی شیوه‌های حسابرسی عملکرد در بسیاری از کشورها در سراسر جهان، موسسات عالی حسابرسی، اصول و رهنمودهایی را براساس مدل راهنمای سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) تدوین کرده‌اند. با این حال، تحقیق تریودی<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که روش شناسی حسابرسی عملکرد پیشنهادی توسط سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی، زیاد دقیق نیست و فقط به عنوان "معیاری" برای موسسات عالی حسابرسی برای اجرای حسابرسی عملکرد در نظر گرفته می‌شود. روش شناسی مورد استفاده در حسابرسی عملکرد، کم و بیش تحت تأثیر تصمیمات سیاسی است، به عنوان نمونه، کدام موضوعات و به چه هدفی یا حسابرسی به درخواست چه کسی حسابرسی شوند. فقدان چارچوب نظری منسجم همچنان می‌تواند تردیدهایی را در موسسات عالی حسابرسی ایجاد کند که اغلب از روش شناسی‌های مختلفی در فعالیتهای خود استفاده می‌کنند (لیو<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۱). از سوی دیگر، مطالعات کیفی بسیار محدودی به بررسی شکل‌گیری و توسعه حسابرسی عملکرد می‌پردازند (ماتئی و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۲۱). بنابراین، هنوز شکاف نظری در برآورده کردن نیازهای در حال تحول حسابرسی‌های بخش دولتی در کشورهای نوظهور وجود دارد.

حدود نیم قرن از مطرح شدن مفهوم حسابرسی عملکرد در کشورهای پیشرو

می‌گذرد. در ایران نیز با تصویب قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه اقتصادی کشور حسابرسی عملکرد، وارد مرحله‌ی جدیدی گردید. به موجب ماده‌ی ۲۱۸ این قانون کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها از سوی دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلف هستند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیأت مدیره شرکت‌ها، مسئولیت اجرای این بند را بر عهده دارند (قنبریان، ۱۳۹۰). به این ترتیب، با توجه به اهمیت و نقش حسابرسی عملکرد بر فعالیت شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی، در مطالعه حاضر به شناسایی و بررسی مولفه‌های اصلی اثرگذار بر ارتقای حسابرسی عملکرد پرداخته شده است. از این رو، این پژوهش به بررسی تأثیر سه عامل کلیدی منابع مالی، حمایت مدیریت، و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان بر پذیرش و اثربخشی حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران می‌پردازد. در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مورد بررسی قرار گرفته، سپس روش شناسایی تحقیق تشریح و به دنبال آن یافته‌های پژوهش در دو بخش توصیفی-تحلیلی ارائه و در نهایت به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

## مبانی نظری و پیشینه

### تعریف حسابرسی عملکرد

تعاریف متعددی از حسابرسی عملکرد (PA) در مقررات مؤسسات عالی حسابرسی (SAIs) و مطالعات دانشگاهی ارائه شده است. در تحقیقات دانشگاهی (فوروبو<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۱ و پولیت و همکاران، ۱۹۹۹)، حسابرسی عملکرد معمولاً به عنوان "ارزیابی مستقل از صرفه‌جویی و کارایی عملیات واحدهای تحت حسابرسی و اثربخشی برنامه‌ها در بخش عمومی" تعریف می‌شود (پارکر و همکاران، ۲۰۱۹). پولیت و همکاران، (۱۹۹۹) مفاهیمی مانند اصول اداری صحیح، مدیریت خوب و رفع کاستی‌ها را در تعریف حسابرسی عملکرد گنجانده‌اند. این مفاهیم مکمل، به عنوان معیارهای عملکردی عمل می‌کنند که اطلاعاتی

برای بهبود عملکرد و یک «معیارپایه مناسب» در ارزیابی فراهم می‌آورند. اگرچه حسابرسی عملکرد، نوع خاصی از کار در چارچوب مؤسسات عالی حسابرسی است و بر اساس اصول و روش‌های کلی به جای استانداردهای نسبتاً ثابت مانند حسابرسی‌های سنتی انجام می‌شود، اما مؤسسات عالی حسابرسی آن را به عنوان نوعی از حسابرسی در نظر می‌گیرند. مشروعیت در نظر گرفتن حسابرسی عملکرد به عنوان یک نوع حسابرسی، از طریق عامل «پاسخگویی» حاصل می‌شود. این عامل یکی از عناصر اصلی تعیین‌کننده اجرای یک حسابرسی است. سیکا<sup>۲۶</sup>، (۱۹۸۹) اولین اصل حسابرسی را این‌گونه توصیف می‌کند. «شرط اساسی فعالیت‌های حسابرسی، وجود رابطه پاسخگویی بین طرفین یا پاسخگویی در حوزه عمومی است.» به گفته کلز و هاج<sup>۲۷</sup>، (۲۰۱۰)، تعاریف حسابرسی عملکرد، هنوز مبهم و به طور کامل عناصر تشکیل‌دهنده حسابرسی عملکرد تعریف نشده‌اند. در عمل، مؤسسات عالی حسابرسی نیز مقررات و دستورالعمل‌های یکسانی در مورد حسابرسی عملکرد صادر نمی‌کنند یا فرم‌های ارزیابی مورد استفاده در حسابرسی عملکرد، از روش‌شناسی حسابرسی پیروی نمی‌کنند (پولیت و همکاران، ۱۹۹۹). به عنوان نمونه، حساب‌رسان در مؤسسه عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) فرانسه، به عنوان قضات، در مورد انطباق نتایج مدیریت تصمیم‌گیری می‌کنند؛ در سوئد، حساب‌رسان به عنوان مشاوران مدیریت عمل می‌کنند؛ در فنلاند، حساب‌رسان به عنوان محققان، دانش و اطلاعات جدید تولید می‌کنند؛ در بریتانیا، نقش حساب‌رسان شبیه حسابدار رسمی است که به مجلس در مورد منطقی بودن هزینه‌های بودجه گزارش می‌دهد. بر این اساس، برخی مطالعات نشان داده‌اند که حسابرسی عملکرد مأموریت دومی نیز دارد که بهبود عملکرد، یا به عبارتی بهبود توانایی یادگیری است. با این حال، به گفته راثودلا و همکاران<sup>۲۸</sup>، (۲۰۱۶)، این دو هدف ممکن است با هم در تضاد باشند و دستیابی همزمان به افزایش پاسخگویی و بهبود عملکرد در عمل حسابرسی چالش‌برانگیز است. به گفته لانسدیل و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۱)، مؤسسات حسابرسی عالی بهبود پاسخگویی را نسبت به کارایی عملیاتی در اولویت قرار می‌دهند.

نتایج مطالعات و بررسی شیوه‌های حسابرسی مؤسسات عالی حسابرسی انجام شده، نشان می‌دهد که، اولاً، حسابرسی عملکرد، نوعی حسابرسی است که برای مدیریت و استفاده کارآمد و مؤثر از منابع عمومی ضروری است. ثانیاً، حسابرسی عملکرد به بهبود کارایی عملیاتی کمک و پاسخگویی را تقویت می‌کند. همچنین حسابرسی عملکرد، برای تطبیق

با تغییرات در اصلاحات حکمرانی عمومی و الگوهای جدید حکمرانی عمومی ظهور کرده است. از سوی دیگر، اقتصاد نوین با تغییرات در اصلاحات اداره عمومی، به دنبال دستیابی به اهدافی مانند صرفه‌جویی اقتصادی، کارایی، اثربخشی و توسعه پایدار است که در راستای مولفه‌های اصلی حسابرسی عملکرد است. در نهایت به گفته بارزلی<sup>۳۰</sup>، (۱۹۹۷)، الگوی مدیریت و حکمرانی عمومی جدید به طور معقولی در عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی، از جمله حسابرسی عملکرد، اعمال شده است، زیرا حسابرسی عملکرد به عنوان یک عامل مهم در اعمال پاسخگویی و کنترل توصیف شده است که نگاه حسابرسی را فراتر از انطباق مالی و درستکاری به حوزه‌های صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی گسترش می‌دهد. حسابرسی عملکرد نوعی حسابرسی است که توسط مدیران براساس نتایج بدست آمده از این نوع حسابرسی پیشنهادات اصلاحی ارائه می‌گردد. بنابراین، حسابرسی عملکرد فرآیند سیستماتیک بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیر و گزارش نتایج به همراه توصیه‌ها به افراد واجد شرایط و ذینفعان برای بهبود عملیات است (فاتی و همکاران، ۲۰۱۵).

### مولفه‌های حسابرسی عملکرد

بر اساس تعریف سازمان بین‌المللی دیوان عالی محاسبات (این‌توسای)، حسابرسی عملکرد به عنوان حسابرسی سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تعریف می‌شود. تعریف این‌توسای<sup>۳۱</sup> از حسابرسی عملکرد گسترده است. زیرا مفاهیم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی گسترده هستند و راههای زیادی برای دستیابی به آن هدف وجود دارد. علاوه بر این، اگرچه حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت از نظر مفهومی متمایز هستند، اما موارد بسیاری وجود دارد که حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت در یک پروژه حسابرسی واحد با هم ترکیب می‌شوند (گاتری و پارکر<sup>۳۲</sup>، ۱۹۹۹؛ پولیت<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۳). حسابرسی عملکرد بر اساس این‌توسای (۲۰۱۹)، اینگونه تعریف می‌شود: «حسابرسی که به طور مستقل و عینی وظایف، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا سازمان‌های دولتی را از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بررسی می‌کند و منجر به بهبود می‌شود». این‌توسای تصریح می‌کند که هدف از حسابرسی عملکرد، افزایش کارایی و اثربخشی و صرفه‌های اقتصادی بخش دولتی و بهبود حکمرانی خوب و پاسخگویی و شفافیت دولت است. علاوه بر این، هدف از حسابرسی عملکرد، پیشنهاد اقدامات بهبود و ارائه اطلاعات، تجزیه و تحلیل و

بینش جدید است. دامنه حسابرسی همچنین شامل پیشنهاد شرایط برای تأمین امنیت کارایی، اثربخشی و صرفه‌های اقتصادی است.

### انواع حسابرسی عمومی

این‌توسای (۲۰۱۹)، حسابرسی‌های عمومی را به سه نوع حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد تقسیم می‌کند. حسابرسی مالی، به بررسی کفایت گزارش‌های مالی بر اساس استانداردهای گزارش دهی برای جلوگیری از تقلب و خطا می‌پردازد. حسابرسی رعایت، اجرای فعالیت‌ها را بر پایه قوانین، مقررات و سیاست‌ها ارزیابی می‌کند. حسابرسی عملکرد نیز با هدف بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و افزایش پاسخگویی انجام می‌شود. این سه نوع حسابرسی از نظر هدف، معیارها و فعالیت‌ها با یکدیگر تفاوت دارند. این تمایزات بین حسابرسی عملکرد و سایر انواع حسابرسی عمومی در جدول ۱ درج شده است.

جدول ۱. تفاوت‌های بین حسابرسی عملکرد و سایر انواع حسابرسی عمومی

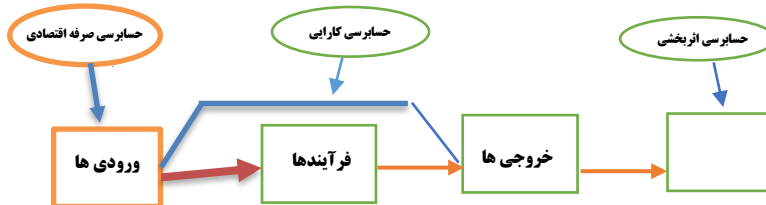
حسابرسی عملکرد	حسابرسی رعایت	حسابرسی مالی
بهبود سه E و پاسخگویی	بررسی نقض معیارها در فعالیت دولتی	تأیید گزارش مالی
أصول صرفه اقتصاد، کارایی و اثربخشی	قانون، آیین‌نامه‌ها، مقررات، مصوبات بودجه، سیاست‌ها، کدهای تعیین شده، شرایط قواعد گزارشگری مالی توافق شده یا اصول کلی در بخش دولتی	
بررسی، تحلیل	ارزیابی در برابر معیارهای حسابرسی	تصدیق

منبع: هان، سانگ یون<sup>۳۴</sup> (۲۰۲۱)

### انواع حسابرسی عملکرد

هنگامی که حسابرسی بر سه مولفه (E) صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی<sup>۳۵</sup> فعالیت‌های دولتی متمرکز است، اندازه‌گیری و ارزیابی ورودی‌ها، خروجی‌ها و نتایج، شکل اصلی حسابرسی عملکرد است. حسابرسی صرفه اقتصادی، بر این تمرکز دارد که آیا حداقل منابع برای دستیابی به اهداف معین اختصاص داده شده است. تمرکز حسابرسی کارایی، بر بررسی اینکه آیا فرآیند تبدیل ورودی‌ها به خروجی‌ها کارآمد است. در نهایت تمرکز حسابرسی

اثربخشی، بر بررسی آیا اهداف برنامه‌ها و سیاست‌ها محقق شده است. شکل ۱ زنجیره ارزش سه مولفه (E) در حسابرسی عملکرد را نشان می‌دهد.



شکل ۱. سه مولفه (E) مربوط به زنجیره ارزش - منبع: گرونلوند<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۱)

پولیت و همکاران<sup>۳۷</sup>، (۱۹۹۹)، بیان داشته‌اند که کمی‌سازی یا اندازه‌گیری ورودی‌ها، خروجی‌ها و نتایج، نقش مهمی را در حسابرسی ایفا می‌کند. بنابراین، فعالیت‌های حسابرسی، بر کسب، تجزیه و تحلیل و ارزیابی داده‌های مربوط به شاخص‌های ورودی، خروجی و نتیجه متمرکز است. معیارهای حسابرسی عملکرد به این سه مولفه محدود نمی‌شوند و شامل سایر معیارهای مانند رویه مدیریت خوب، حکمرانی خوب، کیفیت خدمات و دستیابی به هدف می‌شوند. گندرون و همکاران<sup>۳۸</sup>، (۲۰۰۱)، از طریق تجزیه و تحلیل تاریخی حسابرسی‌های عملکرد در بریتانیا، دریافته‌اند که حسابرسان عمدتاً از روش‌های مقایسه با بهترین شیوه‌ها یا یافتن شکاف بین اهداف و وضعیت فعلی برای حسابرسی‌های کارایی محور استفاده می‌کنند در بسیاری از موارد، حسابرسان به دلیل کمبود داده، برای کمی‌سازی نمی‌توانند از تحلیل کمی استفاده کنند. گرونلوند و همکاران (۲۰۱۱)، علاوه بر حسابرسی سه مولفه‌ای (سه E)، چهار نوع حسابرسی عملکرد توسعه یافته را شامل حسابرسی سیستم، حسابرسی مدیریت، حسابرسی هدف و حسابرسی سیاست پیشنهاد می‌کنند. حسابرسی‌های سیستم بر این تمرکز دارند که آیا سیستمی برای مدیریت یا پشتیبانی صحیح از این فعالیت‌ها وجود دارد یا خیر، در حالی که حسابرسی‌های عملکرد سنتی بر خود فعالیت‌های موسسه، متمرکز هستند. حسابرسی مدیریت بر این تاکید دارد که آیا سازمان‌های دولتی اطلاعات را به طور کافی گزارش می‌دهند، بطور کلی حسابرسی مدیریت، بررسی اطلاعات و ارتباطات است (باورمن و همکاران<sup>۳۹</sup>، ۱۹۹۶). حسابرسی هدف بر این تمرکز دارد که آیا هدف‌گذاری سیاست یا پروژه دولتی روشن است و هیچ نقش متضادی بین سیاست‌ها، پروژه‌ها یا نهادهای مختلف

وجود ندارد. این نوع حسابرسی می‌تواند مفید باشد زیرا ارزیابی عملکرد پروژه‌های دولتی به خودی خود آسان نیست. در بسیاری از موارد، اهداف پروژه دولتی مبهم است و یک رابطه علی نامشخص یا پیچیده است و محدود کردن ارزیابی عملکرد به دامنه هر یک از نهادها را دشوار می‌کند. حسابرسی سیاست بر حسابرسی این موضوع تمرکز دارد که آیا یک پروژه تعیین شده از نظر سیاسی، از منظر مالی مناسب است یا خیر. علاوه بر این، حسابرسی‌های سیاست بر حسابرسی این موضوع تأکید دارند که آیا پروژه‌های خاص به نتایج مالی مورد نظر دست یافته‌اند یا خیر و اینکه آیا موسسه اجرایی، پروژه‌های سیاستی در مقیاس بزرگ را به طور مناسب مدیریت می‌کند (گرونلوند و همکاران، ۲۰۱۱). قدمت حسابرسی عملکرد در ایران به سال ۱۳۸۸ برمی‌گردد، زمانی که دیوان محاسبات کشور (SAC)، دستورالعملی برای حسابرسی عملکرد تدوین کرد. تمرکز و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش‌های دولتی و خصوصی در سال‌های اخیر تغییر کرده است. از آنجایی که صورت‌های مالی به تنهایی نیازهای اطلاعاتی مدیریتی را برآورده نمی‌کنند، مدیران بخش‌های دولتی و خصوصی به دنبال اطلاعات بیشتری برای ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت عملیاتی هستند.

#### نظریه‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد

پس از تعریف حسابرسی عملکرد، تشریح مؤلفه‌ها و تبیین اهمیت، نقش و جایگاه آن در فرآیند حسابرسی، معرفی سه نظریه نمایندگی، ذی‌نفعان و انفجاری حسابرسی ضروری است؛ زیرا ترکیب این نظریه‌ها، بنیانی منطقی و علمی برای توجیه ضرورت و اهمیت حسابرسی عملکرد در نهادهای عمومی فراهم می‌آورد. نظریه نمایندگی به بعد کنترلی، نظریه ذینفعان به بعد پاسخ‌گویی اجتماعی، و نظریه انفجار حسابرسی به الزامات نهادی و فشارهای بیرونی اشاره دارند که همگی نیاز به گسترش حسابرسی عملکرد را تقویت می‌کنند. با توجه به این مهم در ذیل هر یک از این نظریه‌ها با تأکید بر ارتباط، اهمیت و نقش حسابرسی عملکرد در بخش عمومی تشریح شده‌اند.

#### نظریه نمایندگی<sup>۴۰</sup>

نظریه نمایندگی، مبتنی بر این فرض است که مدیران (کارگزاران) به دلیل وجود عدم تقارن اطلاعاتی و تعارض منافع شخصی، انگیزه لازم برای عمل در راستای منافع مالکان را ندارند. در نتیجه، مالکان برای کاهش دامنه رفتارهای فرصت‌طلبانه، سازوکارهایی را جهت هم‌راستا کردن منافع مدیران و مالک طراحی می‌کنند. در نهادهای عمومی، این مشکل با

شدت بیشتری بروز می‌کند زیرا شهروندان به‌عنوان مالکان منابع عمومی، امکان نظارت مستقیم بر عملکرد مدیران را ندارند. براین اساس، اطلاعات نامتقارن و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ی مدیران، نیازمند طراحی سازوکارهای کنترلی مانند حسابرسی عملکرد است تا هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد (کریشنان و ویسواناتان<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۳؛ چوا و کریسمن<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۶).

مطالعات جدیدتر تأکید می‌کنند که حمایت مدیریت ارشد، استقلال حسابرسی داخلی و کفایت منابع مالی، تأثیر مستقیمی بر کاهش این تضاد منافع دارد (یلماز و ارن<sup>۴۳</sup>، ۲۰۲۴). همچنین، یافته‌های المطری و عمران<sup>۴۴</sup>، (۲۰۲۵) نشان می‌دهد که نقش نظارتی حسابرسی داخلی به‌ویژه در نهادهای دولتی، رابطه معناداری با سطح رضایت ذینفعان و پاسخ‌گویی سازمانی دارد. در نهادهای عمومی، جدایی مدیریت از مالکیت، اساس شکل‌گیری نظریه نمایندگی را تشکیل می‌دهد. در این ساختار، مالکان اداره امور سازمان را به مدیران (کارگزاران) تفویض می‌نمایند. این جدایی موجب بروز تضاد منافع می‌شود، زیرا مالکان امکان نظارت مستقیم و مؤثر بر فعالیت‌های مدیران را ندارند. در نتیجه، نیاز به طراحی سامانه‌های اطلاعاتی و کنترل‌های داخلی به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی ایجاد می‌شود (کریشنان و ویسواناتان، ۲۰۱۳). فرض بنیادین نظریه نمایندگی آن است که افراد به‌طور ذاتی در پی حداکثرسازی منافع شخصی خود هستند، حتی اگر این امر با اهداف سازمانی در تضاد باشد (چوا و کریسمن، ۲۰۰۶). در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی، مدیران معمولاً نسبت به مالکان از اطلاعات بیشتری در خصوص اداره مؤثر سازمان برخوردارند و ممکن است این قدرت را برای منافع شخصی خود، و نه در راستای منافع سهامداران، به کار گیرند (شاپیرو<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۵). دای و استیپل‌هورست<sup>۴۶</sup> (۱۹۹۸) معتقدند در نهادهای عمومی، وظایف حسابرسی داخلی (IAF) توسط مدیران طوری طراحی می‌شوند که تمرکز اصلی آن‌ها بر حسابرسی مالی و رعایت باشد، در حالی که حسابرسی عملکرد (PA) نادیده گرفته می‌شود که نقشی حیاتی در ارزیابی صرفه‌جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات دارد. این نظریه بیان می‌دارد که مدیریت باید از طریق ایجاد سازوکارهای حمایتی و کنترل‌های مناسب، از حسابرسی عملکرد حمایت کرده و به این ترتیب تخصیص و مصرف منابع با تأکید بر اصل ارزش برای پول (VFM)<sup>۴۷</sup> صورت گیرد.

نظریه ذینفعان<sup>۴۸</sup>

فریمن<sup>۴۹</sup> (۱۹۸۴)، ذینفعان را «هر گروه یا فردی که می‌تواند بر دستیابی به اهداف سازمان تأثیر بگذارد یا از آن تأثیر بپذیرد» تعریف می‌کند. این نظریه بر شناسایی و در نظر گرفتن منافع کلیه ذینفعان در یک نهاد تمرکز دارد. براساس این تعریف، ذینفعان به اشخاص یا گروه‌هایی اطلاق می‌شود که دارای ادعای قانونی نسبت به سازمان هستند یا به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در فرآیندهای سازمان نقش دارند (زولکیفلی<sup>۵۰</sup>، ۲۰۰۹). این نظریه ایجاب می‌کند که بنگاه‌ها، همواره در تلاش باشند تا بین منافع ذینفعان مختلف تعادل برقرار کنند و رضایتمندی نسبی همه آن‌ها را تأمین نمایند (آبرامز<sup>۵۱</sup>، ۱۹۵۱). ذینفعان بسیاری خواهان آن هستند که در بخش عمومی، نهادها و سازمانهای دولتی (مانند دانشگاه‌های دولتی و...) بر مبنای اصول صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی اداره شوند تا از طریق ارائه خدمات دارای ارزش برای پول و تولید نتایج با کیفیت، عملکردی (آموزشی و...) مطلوب حاصل شود. عملکرد این نهادها براساس توانایی آن‌ها در ایجاد ارزش افزوده برای ذینفعان ارزیابی می‌شود. از این رو، نظریه ذینفعان در این پژوهش به‌منظور تبیین ضرورت به کارگیری حسابرسی عملکرد برای تحقق بهینه اهداف و مأموریت‌های بخش عمومی، نهادها و سازمانها دولتی و ارتقاء منافع ذینفعان به کار گرفته شده است. بنابراین، استقرار PA نقشی کلیدی در استفاده بهینه، صرفه‌اقتصادی و اثربخش از منابع عمومی دارد و موجب ارتقای منافع برای تمامی ذینفعان خواهد شد. حسابرسی عملکرد از این منظر، ابزاری برای سنجش اثربخشی، کارایی و پاسخ‌گویی در برابر نیازهای ذینفعان است. پژوهش موانگی<sup>۵۲</sup>، (۲۰۲۳)، در دانشگاه‌های شرق آفریقا نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی عملکرد موجب ارتقای شفافیت، اعتماد ذینفعان و تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد شده است. همچنین، المطری و عمران، (۲۰۲۵) تأکید کرده‌اند که کیفیت گزارش‌های وظایف حسابرسی داخلی، در ارتقای ارتباط بین مدیریت و ذینفعان حیاتی است.

نظریه انفجار حسابرسی<sup>۵۳</sup>

نظریه انفجار حسابرسی، پاور<sup>۵۴</sup> (۲۰۰۵) بر رویکردی انتقادی نسبت به حسابرسی و رویه‌های حسابداری، تأکید دارد و نقش بافت‌های اجتماعی در درک فرآیندهای حسابرسی را پررنگ می‌داند. پسی و همکاران<sup>۵۵</sup> (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که رشد حسابرسی با دیگر فعالیت‌های کنترلی، در چارچوب اصلاحات مدیریت دولتی نوین<sup>۵۶</sup> (NPM) مرتبط است.

افزایش تقاضا برای پاسخ‌گویی مدیریتی، به‌ویژه در نتیجه فشارهای وارده از سوی حسابداران و مشاوران، همچنین اصلاحات مدیریت دولتی نوین، موجب رشد نهادهای نظارتی رسمی و افزایش نیاز به خدمات حسابرسی در بخش عمومی شده است (چزوه<sup>۵۷</sup>، ۲۰۱۳). این نظریه خواستار آن است که کنترل‌ها از تکیه صرف بر رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی فاصله گرفته و با رویکردی مبتنی بر اصول ارزش برای پول (VFM)، از اصلاحات NPM پشتیبانی شود؛ اصلاحاتی که بر پاسخ‌گویی، کارآمدی، اثربخشی، ارتقای کیفیت خدمات بخش عمومی و تمرکز بر نیازهای ذینفعان، تأکید دارد (پسی و همکاران، ۲۰۱۲). همانطور که بیان شد نظریه «انفجار حسابرسی» به رشد فزاینده نقش حسابرسی در بخش عمومی، به‌ویژه در پی اصلاحات مدیریت نوین دولتی اشاره می‌کند و در این شرایط، حسابرسی تنها به صورت‌های مالی محدود نمی‌شود بلکه باید اصول صرفه‌جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی را نیز پوشش دهد. همچنین نتایج مطالعات پسی و همکاران (۲۰۱۲) و چزوه، (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که اجرای رویکردهای نوین حسابرسی، چون حسابرسی عملکرد، بخشی از پاسخ به تقاضاهای جدید برای شفافیت، پاسخ‌گویی و مدیریت مبتنی بر نتایج در بخش دولتی است. در این راستا، گزارش موسسه دیلیوت<sup>۵۸</sup> ۲۰۲۵ بیان می‌کند که فشارهای اجتماعی، شفاف‌سازی هزینه کرد عمومی و افزایش نظارت مجلس، محرک‌های اصلی گسترش حسابرسی عملکرد در نهادهای دولتی هستند. به همین دلیل، این نظریه در این مطالعه به کار گرفته شده است تا اهمیت اصول صرفه‌جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی را برای ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی روشن سازد که اساس حسابرسی عملکرد در بخش عمومی هستند.

### پیشینه

سامیف و علیکوا<sup>۵۹</sup> (۲۰۲۵)، باهدف بهبود اثربخشی حسابرسی راهبردی دولتی، به بررسی توسعه و اجرای سازوکارهای نوین حسابرسی عملکرد پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد، از طریق شناسایی حوزه‌های صرفه‌جویی اقتصادی، افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی و ادغام با برنامه‌ریزی راهبردی بهبود یافته و می‌تواند به تخصیص عقلانی‌تر منابع و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر کمک کند. این مطالعه بر اهمیت بهبود مستمر سازوکارهای حسابرسی عملکرد، به‌ویژه در شرایط محدودیت منابع و ناپایداری

اقتصادی، تأکید دارد و پیشنهاد می‌کند که پژوهش‌های آتی با در نظر گرفتن چالش‌ها و فرصت‌های نوظهور، از فناوری‌های پیشرفته و استانداردهای بین‌المللی بهره‌گیرند. فتاحی و همکاران<sup>۶۰</sup> (۲۰۲۵) در پژوهشی با هدف ارائه یک الگوی تحلیلی، تأثیر حسابرسی عملکرد مبتنی بر اثربخشی را بر ارتقای سطح پاسخ‌گویی سازمان‌های اجرایی در ایران بررسی کرده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل مسیر و معادلات ساختاری نشان می‌دهد که اثربخشی حسابرسی عملکرد به صورت مستقیم و غیرمستقیم تأثیر چشمگیری بر ابعاد مختلف پاسخ‌گویی از جمله پاسخ‌گویی سازمانی، قانونی، حرفه‌ای، سیاسی، مالی، اخلاقی و فرهنگی دارد و بیش از ۵۰ درصد از تغییرات در سطح پاسخ‌گویی را تبیین می‌کند. این یافته‌ها حاکی از آن است که اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد می‌تواند مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی در سازمان‌های دولتی را ارتقا دهد.

دیونسیجو و همکاران<sup>۶۱</sup> (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای به بررسی حسابرسی عملکرد و نحوه افشای اطلاعات در نهادهای عالی حسابرسی پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که نهاد حسابرسی اسلوونی به دلیل گزارش‌دهی جامع در زمینه اهداف توسعه پایدار، عملکردی متمایز دارد. همچنین، نهادهای عالی حسابرسی مقدونیه و کرواسی نیز در این حوزه عملکرد قابل توجهی از خود نشان داده‌اند، در حالی که مونته‌نگرو پایین‌ترین سطح افشای اطلاعات و انجام حسابرسی‌های مرتبط را دارد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین عضویت در اتحادیه اروپا و میزان افشای اطلاعات مرتبط با توسعه پایدار در گزارش‌های سالانه و سطح حسابرسی عملکرد وجود ندارد.

وانیاما و تابیتا<sup>۶۲</sup> (۲۰۲۳) در بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش حسابرسی عملکرد در دانشگاه‌های دولتی اوگاندا به این نتیجه رسیدند که کفایت منابع مالی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و حمایت مدیریت، تأثیری مثبت و معنادار بر پذیرش این نوع حسابرسی دارند. عبدالعباس و همکاران<sup>۶۳</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «فعالسازی عناصر گزارش حسابرسی عملکرد» به بررسی نقش مؤلفه‌های صرفه‌جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی در ارزیابی عملکرد سازمان‌های نظارتی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که اعطای تعطیلات طولانی‌مدت به حسابرسان، باعث کاهش صرفه‌جویی اقتصادی شده و ائتلاف منابع را به همراه داشته است. همچنین، عملکرد اداره مرکزی نظارت مالی در پاسخ به شکایات مربوط به سرویس افشاگر کاهش یافته و اثربخشی در تخصیص‌های بودجه‌ای نیز در مؤسسات دولتی کاهش یافته است.

سیناگا و همکاران<sup>۶۴</sup> (۲۰۲۳) با مرور ادبیات موضوع، چارچوبی برای حسابرسی عملکرد مبتنی بر ریسک ارائه کرده‌اند. این چارچوب بر ارتباط بین مدیریت ریسک و ارزیابی آن توسط حسابرسان داخلی تمرکز دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرسی رعایت در شرکت‌های دولتی اندونزی غالب است و دیوان حسابرسی این کشور در اجرای حسابرسی عملکرد با چالش‌هایی بسیاری مواجه است؛ در نتیجه، استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌عنوان راه‌حل پیشنهاد شده است. آدلایا و تیارا (۲۰۲۲)<sup>۶۵</sup> به تحلیل عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان در مؤسسات حسابرسی دولتی شهر میدان پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که رضایت شغلی، انضباط کاری، استقلال و میزان حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد حسابرسان دارد، در حالی که تجربه کاری و جنسیت تأثیر معناداری نشان نداده‌اند. پارکر و همکاران<sup>۶۶</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با محوریت مدیریت دولتی نوین و نقش حسابرسی عملکرد در بخش عمومی استرالیا، بیان کرده‌اند که حوزه‌های قضایی حسابرسی و ذینفعان آن نقش مهمی در روند اصلاحات نوین مدیریت عمومی ایفا کرده‌اند و حسابرسی عملکرد را به‌عنوان یکی از ابزارهای کلیدی در این فرآیند معرفی کرده‌اند. رادلا و همکاران<sup>۶۷</sup> (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای با عنوان تأثیر حسابرسی عملکرد بر سازمان‌های بخش عمومی (مورد کشور استونی)، گزارش داده‌اند که حتی اگر حسابرسی عملکرد منجر به تغییرات سیاستی یا اجرایی خاصی نشود، حسابرسی شونده‌گان آن را مفید می‌دانند. همچنین، تنها درصد اندکی از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که این نوع حسابرسی برای پاسخ‌گویی نهادها در قبال عملکردشان مورد استفاده قرار گرفته است. در عین حال، کیفیت گزارش حسابرسی و تخصص حسابرسان بر سودمندی درک‌شده از حسابرسی تأثیرگذار بوده است.

علاوه بر پژوهش‌های خارجی، در داخل کشور نیز مطالعات متعددی در حوزه حسابرسی عملکرد انجام شده است. خجسته و همکاران (۱۴۰۳) با رویکردی ترکیبی (کیفی و کمی)، الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد را ارائه نموده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در بُعد «سیاسی و مدیریتی»، مؤلفه «به‌کارگیری و مدیریت مناسب سیستم‌های اطلاعاتی» و شاخص «به‌کارگیری مدیران و کارکنان بر اساس احراز شرایط قانونی»، بیشترین تأثیر را بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد دارند. عبدی‌پور و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که هر دو متغیر تأثیر بسزایی بر

کارایی فرآیند حسابرسی عملکرد دارند. سرخابی و همکاران (۱۴۰۱) با رویکرد نظریه‌پردازی داده‌بنیان، الگویی برای ارتقای کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی تدوین نموده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که عواملی همچون تعداد و نوع حساب‌برسان، انتظارات قانونی، راهبردهای حرفه‌ای، پیگیری فساد و سوءاستفاده مالی، ارتقای شفافیت و کارآمدی سیستم‌های حسابرسی عمومی، در کیفیت حسابرسی عملکرد مؤثرند. مهربان‌پور و علی‌پورلندی (۱۴۰۱) با بهره‌گیری از رویکرد ترکیبی (مصاحبه با خبرگان به روش گلوله برفی و دلفی فازی مثلثی)، الگوی حسابرسی عملکرد را برای سازمان‌های بخش عمومی ایران طراحی کرده‌اند. این الگو شامل مؤلفه‌هایی نظیر تأمین پاسخگویی، تهدیدات ناشی از ناکارآمدی، ویژگی‌های محیطی، سودمندی ادراک‌شده، تضاد نقش‌ها، پیامدهای ناخواسته ارزیابی و انتقادات وارده به حسابرسی عملکرد است. پژوهش بر لزوم توجه به شرایط خاص محیطی و نهادی در بخش عمومی ایران تأکید دارد. براتی و همکاران (۱۴۰۱) الگویی برای حسابرسی عملکرد در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی طراحی کرده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که عوامل مؤثری همچون شناسایی مقیاس‌های ارزیابی، تأمین نیروی انسانی متخصص، فرهنگ‌سازی، توسعه زیرساخت‌ها و بهبود عملکرد، نقش قابل توجهی در تدوین الگوی مناسب داشته‌اند. شیرینی و اسماعیل‌زاده (۱۴۰۰) با رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و با در نظر گرفتن شرایط بومی، الگویی برای کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران ارائه کرده‌اند. این الگو با رویکرد سیستمی و با بهره‌گیری از دیدگاه خبرگان، تصویری جامع از کیفیت حسابرسی عملکردی در نظام بخش عمومی ایران ارائه می‌دهد. یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) نشان داده‌اند که ارزیابی اثربخشی، بخشی از فرآیند حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات است. همچنین، نتایج حاکی از آن است که اجرای بهینه حسابرسی عملکرد مستلزم مشارکت حساب‌برسان بخش عمومی و بهره‌گیری از تخصص‌های متنوع در تیم‌های حسابرسی است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) وضعیت موجود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران را ارزیابی کرده و راهکارهایی برای بهبود آن ارائه داده‌اند. این پژوهش با استفاده از نظرات خبرگان، شاخص‌ها و مؤلفه‌های الگوی حسابرسی عملکرد را شناسایی و تفاوت میان وضعیت موجود و مطلوب را مشخص کرده است. نتایج نشان می‌دهد که با وجود اهمیت بالای شاخص‌ها، وضعیت اجرایی بسیاری از آن‌ها در سطح «قابل قبول» یا «ضعیف» قرار دارد. مهدوی و محمدیان

(۱۳۹۶) چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی را در سه سطح حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختار نهادی مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج این پژوهش، که مبتنی بر پرسش‌نامه و تحلیل دیدگاه چهار گروه ذینفع (حسابرسان دیوان، مدیران اجرایی، حسابداران رسمی و اساتید دانشگاه) است، بیانگر وجود چالش‌های متنوع و نیاز به راهبردهای جامع هماهنگ‌کننده است. حیدری (۱۳۹۶) با بررسی رابطه بین حسابرسی عملکرد و مسئولیت اجتماعی، نشان داده است که سه مؤلفه کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی، تأثیر معناداری بر ارتقای مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها دارند. زارعی و فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵) الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که تحقق حسابرسی عملکرد در بخش عمومی نیازمند اصلاحات اساسی از جمله تدوین قوانین بودجه مستقل، استقرار نظام نظارتی نتیجه‌محور، گسترش اختیارات قانونی مقامات عمومی و ایجاد ظرفیت‌های حقوقی در قوانین و مقررات مالی است. همچنین، ابلاغ اعتبارات به صورت کمک و منظور کردن آن در هزینه قطعی، نه تنها به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد کمک نمی‌کند، بلکه باعث بروز بی‌انضباطی مالی و افزایش فساد می‌شود.

علیرغم اهمیت فزاینده حسابرسی عملکرد (PA) در ارتقای کارایی و پاسخگویی بخش عمومی، تحقیقات انجام‌شده در این حوزه، به‌ویژه در بخش دولتی، همچنان محدود است. بخش عمده‌ای از مطالعات پیشین به‌طور کلی به اثربخشی حسابرسی داخلی<sup>۶۸</sup> (IA) پرداخته‌اند، در حالی که نقش وظایف حسابرسی داخلی<sup>۶۹</sup> در اجرای حسابرسی عملکرد، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. افزون بر این، بیشتر پژوهش‌های موجود، چالش‌های نهادهای عالی حسابرسی<sup>۷۰</sup> (SAI) را در سطح جهانی بررسی کرده‌اند؛ یافته‌هایی که به دلیل تفاوت‌های نهادی و ساختاری، قابلیت تعمیم به واحدهای حسابرسی عملکرد در کشورهای خاصی نظیر ایران را ندارند. پژوهش‌های اندکی که در ایران انجام شده‌اند نیز عمدتاً بر مسائل و موانع موجود در سطح وزارتخانه‌ها و دیوان محاسبات تمرکز داشته و نقش و کارکرد حسابرسی عملکرد در ادارات دولتی کمتر مورد تحلیل قرار گرفته است. همچنین، خلأ نظری محسوسی در تبیین جامع حسابرسی عملکرد و عوامل بنیادین مؤثر بر آن وجود دارد که پرداختن به آن ضروری به نظر می‌رسد. پژوهش حاضر با تمرکز بر بستر نهادی ایران، به بررسی تأثیر سه عامل کلیدی شامل کفایت منابع مالی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و

حمایت مدیریت بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی عملکرد در بخش دولتی می‌پردازد. هدف این مطالعه، کمک به تصمیم‌سازی مؤثرتر برای سیاست‌گذاران و مدیران بخش عمومی از طریق شناسایی عوامل مؤثر بر ارتقای حسابرسی عملکرد است. با توجه به اهداف تحقیق، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده، سه فرضیه اصلی در این مطالعه تدوین شده که به کمک مدل‌های رگرسیونی مورد آزمون قرار خواهند گرفت تا نوع، نقش و میزان تأثیر هر یک از این عوامل بر بهبود و پذیرش حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران مشخص گردد.

فرضیه اول: کفایت منابع مالی، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دارد.

فرضیه دوم: صلاحیت حرفه‌ای حسابرس، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دارد.

فرضیه سوم: حمایت مدیریت ارشد، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دارد.

### روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده‌ها، در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. مبانی نظری تحقیق نیز با استفاده از روش کتابخانه‌ای و از طریق مطالعه کتب و مقالات معتبر علمی-تخصصی مرتبط ملی و بین‌المللی گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حسابرسان، حسابرسان ارشد، مدیران و معاونان دیوان محاسبات کشور (حدود ۱۸۷۹ نفر) بوده است. برای تعیین حجم نمونه، از جدول مورگان استفاده شد و در نهایت ۳۲۰ نفر به عنوان نمونه آماری بصورت تصادفی انتخاب شدند. با در نظر گرفتن نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها در پژوهش‌های مشابه، حجم نمونه به میزان ۳۰ درصد بیش از مقدار محاسبه شده (یعنی ۴۱۵ نفر) در نظر گرفته شد. پس از حذف پرسشنامه‌های ناقص، مخدوش و متناقض در نهایت ۳۲۶ پرسشنامه معتبر براساس جدول ۲، مبنای تحلیل‌های آماری قرار گرفت.

## جدول ۲. مراحل تعیین و انتخاب نمونه آماری

حجم نمونه	مراحل تعیین حجم نمونه
۱۸۷۹	جامعه آماری پژوهش (حسابرسان، حسابرسان ارشد، مدیران و معاونان دیوان محاسبات کشور)
۳۲۰	(۱) تعیین نمونه براساس جدول مورگان، با توجه به محدود بودن جامعه آماری پژوهش (۱۸۷۹ نفر)
۴۱۵	(۲) مطابق نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها در محیط پژوهش افزایش ۳۰ درصدی حجم نمونه مرحله اول
۳۷۰	(۳) تعداد پرسشنامه‌های دریافتی از کل ۴۱۵ پرسشنامه توزیع شده مرحله دوم
-۲۳	(۴) حذف تعداد پرسشنامه‌های پاسخ ناقص در فرآیند بررسی
-۱۵	(۵) حذف تعداد پرسشنامه‌های پاسخ مخدوش یا نامعتبر در فرآیند بررسی
-۶	(۶) حذف پرسشنامه‌های پاسخ متناقض یا جانبدارانه در فرآیند بررسی
۳۲۶	(۷) تعداد پرسشنامه‌های که در فرآیند پژوهش مورد استفاده قرار گرفته‌اند

برای گردآوری داده‌های پژوهش، از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد. پرسش‌نامه مورد استفاده در دو بخش تدوین شد. بخش نخست به شناسایی و ثبت مشخصات فردی، سوابق کاری و میزان تحصیلات اعضای نمونه آماری (شامل حسابرسان، حسابرسان ارشد، مدیران و معاونان دیوان محاسبات کشور) اختصاص یافته است. بخش دوم پرسش‌نامه، با هدف سنجش متغیرهای مدل رگرسیونی پژوهش، شامل حسابرسی عملکرد، کفایت منابع مالی، صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و حمایت مدیریتی، طراحی شد که در تدوین آن از پرسش‌نامه‌های استاندارد رادلا و همکاران (۲۰۱۶) و وانیاما و تاییتا (۲۰۲۳) بهره گرفته شده است. متغیر وابسته «حسابرسی عملکرد» با شش گویه اندازه‌گیری شد و نمره‌گذاری آن بر اساس مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت از «بسیار ضعیف» ۱ تا «عالی» ۵ انجام شده است. متغیر «کفایت منابع مالی» نیز با شش گویه سنجیده شد؛ برای اندازه‌گیری «صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان»، از پرسش‌نامه‌ای متشکل از نه گویه استفاده شد؛ و در نهایت، متغیر مستقل «حمایت مدیریتی» با شش گویه مورد ارزیابی قرار گرفت. نمره‌گذاری این سه متغیر نیز بر اساس مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت، از «بسیار کم» ۱ تا «بسیار زیاد» ۵ صورت گرفته است.

### روایی و پایایی ابزار سنجش

در پژوهش حاضر به دلیل استاندارد بودن پرسشنامه بکار گرفته شده روایی آنها به طور طبیعی مورد تأیید قرار می‌گیرد. با این وجود، اظهار نظر و تأیید ۷ نفر از متخصصان و خبرگان رشته‌های حسابداری و آمار نیز اخذ گردید. برای برآورد پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۳ درج شده است. از آنجا که ضریب آلفای کرونباخ برای هر یک از متغیرهای تحقیق بالای ۰/۷۰ است، لذا می‌توان اذعان داشت که هر یک از متغیرها و در نهایت ابزار پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است.

جدول ۳. پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه

متغیرهای پژوهش	تعداد گویه‌ها (سئوالات)	ضریب آلفای کرونباخ
کفایت منابع مالی	۶	۰/۸۴۵
صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان	۹	۰/۷۸۵
حمایت مدیریتی	۶	۰/۸۷۹
حسابرسی عملکرد	۶	۰/۸۹۳

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از مدل رگرسیون خطی چندگانه به صورت زیر استفاده شده است.  

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$
 که در آن:  $Y$  میزان پذیرش حسابرسی عملکرد؛  $X_1$ : کفایت منابع مالی؛  $X_2$ : صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان؛  $X_3$ : حمایت مدیریت؛  $\varepsilon$ : جمله خطا (انحراف تصادفی از مدل).

### یافته‌ها-آمار توصیفی

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی

جدول ۴. ویژگی‌های جمعیت شناختی

متغیر	جنسیت		سطح تحصیلات		سن			تجربه کاری	
	مرد	زن	لیسانس و پایین‌تر	فوق لیسانس و بالاتر	زیر ۳۰ سال	بین ۳۰ الی ۴۵ سال	بیشتر از ۴۵ سال	زیر ۱۰ سال	بین ۱۰ الی ۲۰ سال
تعداد	۲۳۷	۸۹	۱۱۵	۲۱۱	۵۳	۱۵۷	۱۱۶	۴۷	۱۴۳
درصد	۷۲/۷	۲۷/۳	۳۵/۲	۶۴/۸	۱۶/۳	۴۸/۲	۳۵/۵	۱۴/۴	۴۳/۹

بر اساس نتایج حاصل از جدول ۴ که به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان اختصاص دارد، ۷۲/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان مرد و ۲۷/۳ درصد زن بوده‌اند. از نظر سطح تحصیلات، ۳۵/۲ درصد دارای مدرک تحصیلی حداکثر کارشناسی و ۶۴/۸ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد یا بالاتر بوده‌اند. در خصوص توزیع سنی، ۱۶/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان در بازه سنی ۱۵ تا ۳۰ سال، ۴۸/۲ درصد در بازه ۳۰ تا ۴۵ سال، و ۳۵/۵ درصد بالاتر از ۴۵ سال سن داشته‌اند. همچنین، از نظر سابقه کاری، ۱۴/۴ درصد کمتر از ۱۰ سال، ۴۳/۹ درصد بین ۱۰ تا ۲۰ سال، و ۴۱/۷ درصد دارای سابقه کاری بیش از ۲۰ سال بوده‌اند.

### ویژگی‌های متغیرها

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حسابرسی عملکرد	۳/۹۰	۲/۵۴	۵/۰۰	۰/۴۸۰۵	-۰/۵۹۰	۰/۱۴۵
منابع مالی	۳/۷۷	۲/۱۷	۴/۸۳	۰/۵۵۶۳	-۰/۶۶۱	۰/۴۰۵
صلاحیت حرفه‌ای حسابرس	۳/۷۱	۱/۳۳	۵/۰۰	۰/۸۳۲۲	۰/۳۸۴	۰/۵۴۳
حمایت مدیریت	۳/۹۰	۲/۰۰	۵/۰۰	۰/۷۹۶۷	-۰/۳۷۳	-۰/۵۴۴

بر اساس آمار و نتایج به دست آمده، مندرج در جدول شماره ۵ مربوط به توصیف اولیه متغیرها، میانگین متغیرهای حسابرسی عملکرد، منابع مالی، صلاحیت حسابرس و حمایت مدیریت به ترتیب ۳/۹، ۳/۸، ۳/۷ و ۳/۹ می‌باشد. علاوه بر این، یافته‌های مربوط به چولگی و کشیدگی متغیرها نشان می‌دهد که داده‌ها نرمال می‌باشند. اما به منظور بررسی دقیق‌تر نرمال بودن داده‌ها در ادامه از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده خواهد شد. بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که آمار توصیفی برای اجرای آزمون‌های استنباطی، مطلوب و مناسب هستند.

### آمار استنباطی

در این بخش، یافته‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه شده است. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، ابتدا از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به منظور تایید نرمال بودن توزیع تجربی مقادیر هر یک از متغیرها استفاده شده است. نتایج آزمون به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول ۶. نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری
صلاحیت حسابرس	۰/۹۲۰	۰/۳۶۶	حسابرسی عملکرد	۱/۱۶۱	۰/۱۳۵
حمایت مدیریت	۰/۷۳۲	۰/۶۵۷	منابع مالی	۱/۱۸۵	۰/۱۲۰

با توجه به سطح معناداری به دست آمده مشاهده می‌شود که مقادیر سطح معناداری، بزرگ تر از ۰/۰۵ برآورد شده‌اند که نشان از تایید فرض صفر در این آزمون دارد. بنابراین می‌توان پذیرفت که توزیع مقادیر هریک از متغیرهای پژوهش در سطح خطای ۰/۰۵ نرمال بوده است. با توجه به تایید نرمال بودن متغیرها می‌توان از رگرسیون خطی به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش بهره گرفت که در این قسمت نتیجه تحلیل آماری و آزمون فرضیه‌ها گزارش می‌شود.

تخمین مدل رگرسیونی

در این بخش، فرضیه‌های تبیین شده در پژوهش، با استفاده از نتایج استخراج شده از بکارگیری و اجرای مدل رگرسیونی ۱ در محیط نرم افزار اسپاس اس نسخه ۲۵، مورد آزمون و تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. مدل مورد استفاده در این پژوهش مدل رگرسیون خطی چندمتغیره برگرفته از تحقیق وانایما و تایتا<sup>۷۱</sup> (۲۰۲۳) بصورت زیر معرفی و انتخاب شده است:

$$PeAu=C+b_1FiRe+b_2AuCo+b_3MaSu+e_i \quad \text{مدل (۱)}$$

متغیر وابسته: حسابرسی عملکرد  $PeAu$ ؛ ضریب ثابت:  $C$ ؛ متغیرهای مستقل: منابع مالی  $(FiRe)$ ؛ صلاحیت حرفه‌ای حسابرس  $(AuCo)$  و حمایت مدیریت  $(MaSu)$  و جمله خطا  $e_i$

جدول ۷. نتایج تخمین مدل رگرسیونی

متغیر وابسته: $PeAu = C + b_1FiRe + b_2AuCo + b_3MaSu + e_i$ عملکرد--					
متغیر	ضریب $\beta$	انحراف استاندارد	آماره تی	معناداری	تورم واریانس
ضریب ثابت: C	۰/۵۲۱	۰/۱۰۴	۴/۹۹۰	۰/۰۰۰	-
منابع مالی: $FiRe$	۰/۸۸۸	۰/۰۲۸	۲۳/۰۷۱	۰/۰۰۲	۱/۰۵۶
صلاحیت حسابرس: $AuCo$	۰/۴۱۳	۰/۰۵۳	۷/۸۱۶	۰/۰۱۰	۱/۱۸۱
حمایت مدیریت: $MaSu$	۰/۷۵۰	۰/۰۲۱	۳۶/۱۳۷	۰/۰۰۰	۱/۶۲۵
ضریب همبستگی	۰/۹۰۶	آماره F		۱۰۲۸/۵	
ضریب تعیین	۰/۸۲۱	معناداری		/۰۰۰	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۲۰	دوربین-واتسون		۱/۹۱۷	

نتایج این آزمون در جدول ۷ درج گردیده است. در این پژوهش، برای بررسی خودهمبستگی از آزمون دوربین-واتسون استفاده شده است. همان طور که مشاهده می شود مقدار به دست آمده برای آزمون دوربین-واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ است که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در مدل دارد. ضریب آماره دوربین واتسون برآورد شده ۱/۹۱۷، بیانگر عدم وجود همبستگی پیاپی در جزء اخلاص است، و با توجه به مقدار سطح معناداری بدست آمده برای آماره F به میزان (۰/۰۰۰۰) می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده در کل معنادار است.

بر اساس ضریب تعیین تعدیل شده مدل، حدود ۸۲ درصد از تغییرات در متغیر وابسته (حسابرسی عملکرد)، توسط متغیرهای مستقل (منابع مالی، صلاحیت حسابرس و حمایت مدیریت) و سایر متغیرها، توضیح داده شده است. از سوی دیگر، وجود همخطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل موجب تورش ضرایب آن و بی اعتباری آزمون معناداری ضرایب خواهد شد. یکی از شیوه‌های بررسی همخطی، محاسبه آماره تورم واریانس  $VIF$  (۷) است. چنانچه این آماره از عدد ۱۰ کوچک تر باشد، همخطی شدید وجود ندارد. با توجه به ستون آخر جدول شماره ۷ مقدار  $VIF$  برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۱۰ ( $VIF > 10$ ) محاسبه شده است؛ بنابراین بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد، و مدل برازش شده از اعتبار لازم برخوردار است. علاوه بر این، بر اساس شاخص‌های

نیکویی برآزش مدل مشاهده می شود که سطح معناداری آماره F تحلیل واریانس کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده و نشان از معناداری مدل رگرسیونی مورد تخمین دارد.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

بر اساس ضرائب بتای برآوردی متغیرهای مستقل از مدل رگرسیون معرفی شده و ارقام مندرج در جدول ۷ فرضیه‌ها پژوهش مورد آزمون قرار گرفته اند، ضریب برآوردی متغیر کیفیت منابع مالی حدود ۰/۸۹ مثبت و قدر مطلق آزمون تی (۳۲/۰۷۱) بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و میزان  $P\text{-Value}=۰/۰۰۲$  به دست آمده کمتر از سطح معناداری ۵ درصد است. از این رو می توان بیان کرد کیفیت منابع مالی بر حسابرسی عملکرد تاثیر مثبت و معناداری دارد. علامت مثبت بیانگر این است که افزایش منابع مالی باعث بهبود در حسابرسی عملکرد می گردد. در نتیجه فرضیه پژوهش مبنی بر افزایش منابع مالی منجر به افزایش و بهبود حسابرسی عملکرد می گردد، در سطح خطای ۵ درصد تایید می شود. ضریب ۰/۸۸۸ منابع مالی نشان می دهد که به ازای افزایش یک واحد در منابع مالی ۰/۸۸۸ واحد حسابرسی عملکرد بهبود می یابد. (تایید فرضیه اول پژوهش).

ضریب برآوردی متغیر مستقل صلاحیت حرفه ای حسابرس حدود ۰/۴۱۳ مثبت و قدر مطلق آزمون تی (۷/۸۱۶) بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و میزان  $P\text{-Value}=۰/۰۱۰$  به دست آمده کمتر از سطح معناداری ۵ درصد است. از این رو می توان بیان کرد صلاحیت حسابرس بر حسابرسی عملکرد تاثیر معناداری دارد و علامت مثبت ضریب متغیر صلاحیت حسابرس بیانگر وجود تاثیر مثبت صلاحیت حسابرس بر حسابرسی عملکرد، به عبارت روشن تر افزایش صلاحیت حسابرس باعث بهبود در حسابرسی عملکرد می گردد. در نتیجه فرضیه ی پژوهش مبنی بر افزایش صلاحیت حسابرس منجر به بهبود حسابرسی عملکرد می گردد در سطح خطای ۵ درصد تایید می شود. ضریب ۰/۴۱۳ صلاحیت حسابرس نشان می دهد که به ازای افزایش یک واحد در صلاحیت های حسابرس ۰/۴۱۳ واحد حسابرسی عملکرد بهبود خواهد یافت. (تایید فرضیه دوم پژوهش).

ضریب برآوردی متغیر مستقل حمایت مدیریت حدود ۰/۷۵۰ مثبت و قدر مطلق آزمون تی (۳۶/۱۳۷) بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و میزان  $P\text{-Value}=۰/۰۰۰$  به دست آمده کمتر از سطح معناداری ۵ درصد است. از این رو می توان بیان کرد حمایت مدیریت بر حسابرسی عملکرد تاثیر مثبت و معناداری دارد علامت مثبت بیانگر رابطه مستقیم حمایت مدیریت و

بهبود در حسابرسی عملکرد است. در نتیجه فرضیه پژوهش مبنی بر افزایش حمایت مدیریت منجر به بهبود حسابرسی عملکرد می‌گردد، در سطح خطای حتی کمتر از ۱ درصد تایید می‌شود. ضریب  $0/750$  صلاحیت حسابرس نشان می‌دهد که به ازای افزایش یک واحد در صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرس  $0/750$  واحد حسابرسی عملکرد بهبود خواهد یافت. (تایید فرضیه سوم پژوهش).

### بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و سنجش مولفه‌های کلیدی مؤثر بر پذیرش و ارتقای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران انجام پذیرفت. اهمیت این موضوع از آنجا ناشی می‌شود که علی‌رغم اذعان به نقش حیاتی حسابرسی عملکرد در بهبود حکمرانی، پاسخگویی و شفافیت، پیاده‌سازی اثربخش آن در ایران همچنان با چالش‌های قابل توجهی روبروست. یافته‌های این تحقیق، که با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از ۳۲۶ نفر از حسابرسان، مدیران و معاونین دیوان محاسبات کشور به دست آمده، نشان داد که سه عامل اصلی: کفایت منابع مالی (ضریب بتا:  $0/888$ )، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان (ضریب بتا:  $0/413$ ) و حمایت مدیریت (ضریب بتا:  $0/750$ ) تأثیر مستقیم، مثبت و معناداری بر بهبود کیفیت و اثربخشی حسابرسی عملکرد دارند. ضریب تعیین تعدیل شده (حدود ۸۲ درصد) نیز بیانگر قدرت تبیین بالای توضیح دهندگی متغیرهای تاثیرگذار و مستقل بر متغیر وابسته (حسابرسی عملکرد) پژوهش است. در ادامه، به تحلیل و تفسیر عمیق‌تر این یافته‌ها، مقایسه آن‌ها با ادبیات پیشین، تبیین محدودیت‌ها و ارائه پیشنهادها کاربردی و آتی پرداخته شده است.

یافته‌های پژوهش نشان داد که کفایت منابع مالی، مهمترین عامل تأثیرگذار بر پذیرش و ارتقای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران است. این نتیجه با بخش قابل توجهی از ادبیات پژوهش همخوانی دارد (برای مثال، وانیاما و تایتا، ۲۰۲۳؛ عبدالعباس و همکاران، ۲۰۲۳؛ شیری و اسماعیل‌زاده، ۱۴۰۰). حسابرسی عملکرد، به‌ویژه در مراحل اولیه پیاده‌سازی و نهادینه‌سازی، فعالیتی منابع‌بر است. این منابع شامل بودجه کافی برای استخدام و حفظ نیروی انسانی متخصص، برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر برای ارتقای دانش و مهارت حسابرسان، تهیه نرم‌افزارها و سخت‌افزارهای تخصصی، تأمین هزینه‌های مربوط به

جمع آوری داده‌ها و مستندات و ایجاد یک ساختار پشتیبانی مناسب است. ضریب بتای بالای این متغیر (۰/۸۸۸) نشان‌دهنده حساسیت شدید موفقیت و بهبود حسابرسی عملکرد به تخصیص منابع در بخش حسابرسی ایران است. در شرایطی که بخش دولتی ایران با محدودیت‌های بودجه‌ای ناشی از شرایط اقتصادی و تحریم‌ها مواجه است، کمبود منابع می‌تواند به طور جدی توانایی دیوان محاسبات و سایر نهادهای حسابرسی را برای انجام حسابرسی‌های عملکرد با کیفیت، جامع و به موقع تضعیف کند. این کمبود می‌تواند منجر به کاهش تعداد حسابرسی‌های انجام شده، سطحی‌نگری در بررسی‌ها، عدم استفاده از روش‌های نوین در حسابرسی شود. مطالعه آدلینا و تیارا (۲۰۲۲) نیز بر اهمیت منابع مالی در عملکرد حسابرسان تاکید کرده است. همچنین، پژوهش‌های انجام شده در سایر کشورهای در حال توسعه نیز موانع مالی را به عنوان یکی از چالش‌های اصلی در پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد شناسایی کرده‌اند (برای مثال، فردوسی، ۲۰۱۲، در بنگلادش). در چارچوب نظریه نمایندگی، تأمین منابع کافی برای حسابرسان (کارگزاران) می‌تواند به آنها قدرت و استقلال بیشتری برای نظارت بر عملکرد مدیران دولتی (کارگزاران دیگر) و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به نفع مردم (کارفرمایان اصلی) بدهد.

دومین عامل تاثیرگذار مورد آزمون قرار گرفته، حمایت مدیریت ارشد سازمان‌های تحت حسابرسی و همچنین مدیریت خود نهاد حسابرسی‌کننده (دیوان محاسبات) است. ضریب نسبتا بالای بتای این متغیر (۰/۷۵۰) نشان می‌دهد که اراده و تعهد مدیران ارشد در بهبود حسابرسی عملکرد نقش اساسی دارد. این حمایت می‌تواند مقاومت‌های احتمالی در برابر تغییر و بهبود را کاهش داده و زمینه را برای پذیرش یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی فراهم آورد. این یافته با نتایج مطالعات پیشین از جمله وانایاما و تابتا (۲۰۲۳)، رادلا و همکاران (۲۰۱۶) و همچنین مطالعات داخلی نظیر مهربان‌پور و علی‌پورلندی (۱۴۰۱) که بر نقش عوامل محیطی و مدیریتی تاکید دارند، سازگار است. حمایت مدیریت به اشکال مختلفی می‌تواند تجلی یابد: ایجاد فرهنگ سازمانی پاسخگو و شفاف که از حسابرسی عملکرد استقبال می‌کند، تخصیص منابع لازم (همانطور که در بخش قبل بحث شد)، الزام مدیران میانی و کارکنان به همکاری کامل با حسابرسان، فراهم کردن دسترسی به موقع و کامل به اطلاعات و مستندات و مهم‌تر از همه، تعهد به پیگیری و اجرای توصیه‌های ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد است. بدون حمایت مدیریت ارشد،

حسابرسی عملکرد ممکن است به یک فعالیت تشریفاتی و کم‌اثر تبدیل شود. در این راستا از منظر نظریه ذینفعان، مدیریت ارشدی که از حسابرسی عملکرد حمایت می‌کند، در واقع به نیازهای ذینفعان مختلف (شهروندان، مجلس، نهادهای نظارتی) برای بهبود عملکرد و پاسخگویی بهتر، پاسخ مثبت می‌دهد.

حسابرسی عملکرد فراتر از بررسی صرف انطباق با قوانین و مقررات (حسابرسی رعایت) یا صحت صورت‌های مالی (حسابرسی مالی) است. این نوع حسابرسی نیازمند ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (۳Es) برنامه‌ها و فعالیت‌های دولتی است. چنین ارزیابی‌هایی مستلزم مهارت‌های چندوجهی-توانایی تعریف شاخص‌های عملکرد مناسب، جمع‌آوری و تحلیل داده‌های کمی و کیفی، شناسایی علل ریشه‌ای مشکلات عملکردی و ارائه توصیه‌های عملی و قابل اجرا- و حساب‌برسان با صلاحیت حرفه‌ای (شامل دانش فنی، مهارت‌های تحلیلی، توانایی ارتباطی و درک عمیق از محیط عملیاتی بخش دولتی) است. یافته‌های این مطالعه نیز نشان می‌دهد که یک همبستگی مثبت قوی بین صلاحیت حرفه‌ای حساب‌برس و پذیرش حسابرسی عملکرد وجود دارد. ضریب بتای ۰/۴۱۳، هرچند کمتر از دو عامل دیگر، اما همچنان نشان‌دهنده اهمیت قابل توجه این مولفه در پذیرش حسابرسی عملکرد است. این نتیجه نیز با یافته‌های پژوهش سرخابی و همکاران (۱۴۰۱)، یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹)، وانیاما و تایتا (۲۰۲۳) و رادلا و همکاران (۲۰۱۶) همسو است. حساب‌برسان فاقد صلاحیت کافی ممکن است در تشخیص مسائل کلیدی عملکردی ناتوان باشند، تحلیل‌های سطحی ارائه دهند، یا توصیه‌هایی غیرعملی پیشنهاد کنند که در نهایت منجر به بی‌اعتمادی به فرآیند حسابرسی عملکرد و کاهش پذیرش آن می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی مانند اینتوسای در استانداردهای خود (مانند ISSAI3000<sup>73</sup>) بر اهمیت صلاحیت حساب‌برسان عملکرد و لزوم آموزش مستمر آنها تأکید فراوان دارند (اینتوسای، ۲۰۱۹). یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در ایران، مشابه بسیاری از کشورهای دیگر، سرمایه‌گذاری در توسعه سرمایه انسانی در حوزه حسابرسی عملکرد، یک ضرورت است. این امر می‌تواند شامل بازنگری در برنامه‌های درسی دانشگاهی مرتبط، ارائه دوره‌های تخصصی توسط دیوان محاسبات و سایر نهادهای آموزشی و ایجاد سازوکارهایی برای تبادل دانش و تجربه بین حساب‌برسان باشد. نظریه انفجار حسابرسی نیز به طور ضمنی بر اهمیت صلاحیت حساب‌برسان تأکید دارد، زیرا با

گسترش دامنه حسابرسی عملکرد به حوزه‌های جدید مخصوصاً در عصر دیجیتال و رشد فناوری‌های نوظهور و توسعه شتابان هوش مصنوعی، نیاز به تخصص‌های نوین و پیچیده‌تر نیز افزایش می‌یابد.

بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی عملکرد یک فرآیند پیچیده است که در یک دوره طولانی گسترش می‌یابد. لذا نیاز به برنامه ریزی، طراحی و اجرای حسابرسی دقیق دارد که منابع زیاد و کارکنان شایسته را می‌طلبد و این موارد نیازمند حمایت مدیریتی بسیار زیاد برای پذیرش است. مدیریت سازمان باید از پذیرش حسابرسی عملکرد حمایت کند و منابع مالی کافی برای تسهیل حسابرسی عملکرد را فراهم کند تا فعالیت‌های خود را فراتر از انطباق و حسابرسی صورت‌های مالی گسترش دهد. این امر به ارتقای شفافیت و پاسخگویی و اطمینان از ارزش پولی در تمام عملیات سازمان کمک خواهد کرد. این یافته‌ها سازگار با نتایج مطالعات وانیاما و تایتا (۲۰۲۳) و رادلا و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. با توجه به تأثیر معنادار سه عامل کلیدی، پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران و مجلس با بازنگری در بودجه و اصلاح قوانین، تخصیص منابع مالی کافی و الزام به همکاری را تضمین کنند. دیوان محاسبات و نهادهای نظارتی با تدوین برنامه‌های جامع آموزشی و سرمایه‌گذاری در فناوری، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را به طور مستمر ارتقا دهند. مدیران دستگاه‌های اجرایی نیز با ایجاد سازوکارهای ارتباطی، همکاری کامل و تشکیل کارگروه برای اجرای توصیه‌ها، حمایت عملیاتی از فرآیند حسابرسی عملکرد را نهادینه سازند. این اقدامات یکپارچه، به بهبود پذیرش و ارتقای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران منجر خواهد شد. محدودیت‌های این پژوهش شامل محدود بودن جامعه آماری این پژوهش به حسابرسان، مدیران و معاونین دیوان محاسبات کشور، ماهیت مقطعی این پژوهش، امکان بررسی روابط علی و معلولی قطعی را محدود می‌کند و بیشتر به همبستگی‌ها اشاره دارد. یافته‌های این پژوهش منعکس‌کننده شرایط و دیدگاه‌های موجود در بازه زمانی انجام تحقیق و در بستر خاص بخش دولتی ایران است. تغییرات احتمالی در سیاست‌ها، قوانین، شرایط اقتصادی یا فرهنگی در آینده می‌تواند بر اهمیت و نحوه تأثیرگذاری این عوامل مؤثر باشد. با توجه به محدودیت‌ها، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی بر مطالعات طولی برای بررسی تغییرات تأثیر عوامل در گذر زمان و مطالعات کیفی برای درک عمیق‌تر چالش‌ها و سازوکارها تمرکز کنند. همچنین، بررسی نقش سایر عوامل

بالقوه مانند فرهنگ سازمانی و فناوری‌های نوین، ارزیابی تأثیر واقعی حسابرسی عملکرد بر بهبود شاخص‌های عملکردی در بخش دولتی ایران، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

### یادداشتها

- |   |  |
|---|--|
| 1.Performance auditing (PA)                                 | 2.Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) |
| 3.Parker et al.   | 4.Mattei et al.  |
| 5.Pollitt et al.  | 6.Pollitt et al. & Cordery et al.                              |
| 7.Flesher et al. & Cordery et al.                           | 8.Gendron et al.   |
| 9.Jacobs K  | 10.Pallot& Cordery et al.                                      |
| 11.Lapsley et al.& Cordery et al.                           | 12.Yamamoto & Watanabe   |
| 13.Fan  | 14.Ferdousi  |
| 15.Daud   | 16.Andrianto et al.  |
| 17.Khalili et al.   | 18.Supreme Audit Institutions (SAIs)                           |
| 19.Lapsley et al & Cordery et al                            | 20.Tremblay & Malsch   |
| 21.Nath   | 22.Trivedi   |
| 23.Leeuw  | 24.Mattei et al.   |
| 25.Furubo   | 26.Sikka   |
| 27.Kells & Hodge  | 28.Raudla et al.   |
| 29.Lonsdale et al.  | 30.Barzelay  |
| 31.International Organization of Supreme Audit Institutions | 32.Guthrie & Parker  |
| 33.Pollitt  | 34.Sangyeon  |
| 35.Economy, Efficiency, Effectiveness(3E)                   | 36.Grönlund, et al.  |
| 37.Pollitt et al.   | 38.Gendron et al.  |
| 39.Bowerman et al.  | 40.Agency Theory   |
| 41.Krishnan & Visvanathan                                   | 42.Chua & Chrisman   |
| 43.Yilmaz & Eren  | 44.Al-Matari & Omran   |
| 45.Shapiro  | 46.Dye & Staplehurst   |
| 47.Value For Money(VFM)                                     | 48.Stakeholders Theory   |
| 49.Freeman  | 50.Zulkifli  |
| 51.Abraham  | 52.Mwangi  |
| 53.Theory of Audit Explosion                                | 54.Power   |
| 55.Peci et al.  | 56.New Management(NPM)   |

- |   |                               |
|---|-------------------------------|
| 57.Chezue   | 58.Deloitte                   |
| 59.Semiyeva & Alibekova   | 60.Fatahi et al.              |
| 61.Dionisijev et al.  | 62.Wanyama & Tabitha          |
| 63.Abdulabass et al.  | 64.Sinaga et al..             |
| 65.Adelia & Tiara   | 66.Parker et al.              |
| 67.Raudla, et al.   | 68.Internal Audit             |
| 69.Internal Audit Functions                                     | 70.Supreme Audit Institutions |
| 71.Wanyama & Tabitha  | 72.Variance Inflation Factor  |
| 73.The International Standards of<br>Supreme Audit Institutions |                               |

### منابع

- باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ و ایمان زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۱)، ۱-۲۶. doi: ۱۰.۲۲۰۵۴/qjma.۲۰۱۹.۴۲۳۲۰.۲۰۰۳
- براتی، روشنگر، محمدی ملقرنی، عطا اله و نوروش، ایرج. (۱۴۰۱). ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ایران). دانش حسابداری مالی، ۹(۱)، ۱۳۳-۱۵۹. doi: ۱۰.۳۰۴۷۹/jfak.۲۰۲۱.۱۵۵۵۸.۲۸۷۲
- شیری بهرام، علی اسماعیل زاده، (۱۴۰۰). ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران با رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان، نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۴۰۹-۴۲۵. magiran.com/p۴۲۵-۴۰۹
- حیدری، عبدالله (۱۳۹۶)، بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر مسئولیت‌های اجتماعی سازمان‌ها، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت، ۱(۲): ۵۱-۷۲.
- خجسته، علیرضا، رهنمای رودپشتی، فریدون، زمانی مقدم، افسانه و طالب نیا، قدرت اله. (۱۴۰۳). چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۴)، ۱۸۷-۲۰۴.
- زارعی، محمدحسین، و فاضلی نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۳)، ۲۶۹-۲۸۸. SID. /fa۵۱۶۵۷۵https://sid.ir/paper/
- سرخابی، نیر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ نونهال نهر، علی اکبر؛ عبدی، رسول (۱۴۰۱)، ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با رویکرد نظریه

پردازای زمینه بنیان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، زمستان ۱۴۰۱، شماره ۵۶، از صفحه ۱۳۳ تا ۱۵۲.

عبدی پور، سجاد؛ شاه ویسی، فرهاد؛ خیراللهی، فرشید؛ طاهرآبادی، علی اصغر (۱۴۰۲)، اثر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۱): ۱-۱۸.

مهدوی، غلامحسین، و محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۶)، ۲۷-۴۷. SID. /fa۱۹۸۲۴۵https://sid.ir/paper/

مهربان پور، محمدرضا و علی پور لندی، حسین. (۱۴۰۱). ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی. حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۱۸۳-۲۲۲. doi: ۲۲۲.۳۰۴۷۳.۱۰۳۰۴۷۳/gaa.۱۰۳۰۴۷۳.۲۰۲۲.۶۲۹۷۹.۱۵۴۶

یزدانشناس، محمد؛ ایمانی، حمیدرضا (۱۳۹۹)، بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابداری سلامت، سال ۹، شماره ۱، پایب ۲۳، بهار و تابستان، صص. ۱۵۹

Abdipour, S., Shahveysi, F., Kheyrollahi, F., & Taherabadi, A. A. (2023). The effect of organizational commitment and leadership style on the effectiveness of performance auditing. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(1), 1–18. [in Persian].

Abdulabass, A. A., Hassan, M. A., & El-Toby, B. H. M. (2023). Activating the elements of performance audit report (economic-efficiency-effectiveness) in measuring the performance of external control agencies. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), e01292. https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.1292

Abraham, F. W. (1951). Management's responsibilities in a complex world. *Harvard Business Review*.

Adelia, F., & Tiara, S. (2022). Analysis of factors affecting auditor performance at the public accounting office of Medan City. *Jurnal Mantik*, 6(2), 2015–2026.

Al-Matari, Y. A., & Omran, A. A. (2025). The mediating role of internal audit in stakeholder satisfaction in public institutions.

- International Journal of Auditing*, 29(1), 44–63.  
<https://doi.org/10.1111/ijau.12345>
- Andrianto, N., Sudjali, I. P., & Karunia, R. L. (2021). Assessing the development of performance audit methodology in the supreme audit institution: The case of Indonesia. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 7(1), 19–37. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v7i1.554>
- Babajani, J., Barzideh, F., & Imanzadeh, P. (2019). Study of performance auditing in Iran's public sector and strategies for improvement. *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(61), 1–26.  
<https://doi.org/10.22054/qjma.2019.42320.2003> [in Persian]
- Barati, R., Mohammadi Malgarni, A., & Noroush, I. (2022). A model for performance auditing: Case of Iran's Ministry of Health. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 133–159.  
<https://doi.org/10.30479/jfak.2021.15558.2872> [in Persian].
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235–260. <https://doi.org/10.1111/0952-1895.411997041>
- Bowerman, M., Humphrey, C., & Owen, D. (2003). Struggling for supremacy: The case of UK public audit institutions. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(12), 1–22.
- Chezue, G. (2013). Public sector audit reforms and accountability: The case of audit explosion. *African Journal of Accounting*, 4(2), 88–102.
- Chua, J. H., & Chrisman, J. J. (2006). Agency theory and the family business. *Journal of Business Venturing*, 21(1), 103–126.
- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2020). Public sector audit. *Routledge*.  
<https://doi.org/10.4324/780429201639>
- Daud, Z. M. (2007). *The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia* (Ph.D thesis). University of Stirling, United Kingdom.
- Deloitte. (2025). *Internal audit: Hot topics 2025*.  
<https://www2.deloitte.com>
- Dionisijev, I., & Bozhinovska Lazarevska, Z. (2024). Enhancing sustainable progress: An analysis of supreme audit institutions' performance audits and information disclosure practices. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Dye, K.M. and Staplehurst, R. (1998). Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption. *The World Bank* 1818 H Street, N.W. Washington, D.C. 20433,

U.S.

- Fan, H. (2012). Government performance auditing demand research based on the neo-institutional economics. *China Finance Review International*, 2(2), 100–120. <https://doi.org/10.1108/20441391211215806>
- Fatahi, C., Evazzadeh Fath, F., & Valipour, H. (2025). Designing a model to analyze the effects performance audit of effectiveness to improve accountability of executive agencies. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(6), 113–131.
- Ferdousi, N. (2012). *Challenges of performance audit in the implementation phase: Bangladesh perspective* (Master's thesis). North South University, Dhaka, Bangladesh.
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002). The roots of operational (value-for-money) auditing in English-speaking nations. *Accounting and Business Research*, 32(2), 93–104. <https://doi.org/10.1080/00014788.2002.9728959>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Furubo, J.-E. (2011). Performance auditing: Audit or misnomer? In *Performance auditing* (pp. 17–36). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9780857931801.00007>
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability: State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278–300. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005518>
- Grönlund, A., Svärdesten, F., & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107–121.
- Guthrie, J. E., & Parker, L. D. (1999). A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector: A malleable masque. *Abacus*, 35(3), 302–332. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00048>
- Heidari, A. (2017). The role of performance audit in organizational social responsibility. *New Research Approaches in Management Sciences*, 1(2), 51–72. [in Persian].
- INTOSAI. (2019). *Performance audit standard (ISSAI 3100)*.
- Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: Competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, 30(4), 343–359. <https://doi.org/10.1006/bare.1998.0077>
- Kells, S., & Hodge, G. (کل). Redefining the performance auditing

- space. *Asia Pacific Journal of Public Administration*, 32(1), 63–88.  
<https://doi.org/10.1080/23276665.2010.10779367>
- Khalili, A., Tehrani, R., Karami, G., & Jandaghi, G. (2012). Prioritizing the factors influencing the development of operational audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(1), 659–674.
- Khoshjasteh, A., Rahnamaye Roudposhti, F., Zamani Moghaddam, A., & Talebnia, G. (2025). Conceptual framework for management performance auditing. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(54), 187–204. [in Persian]
- Krishnan, J., & Visvanathan, G. (2013). Agency theory and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(2), 185–205.
- Lapsley, I., & Pong, C. K. M. (2000). Modernization versus problematization: Value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, 9(4), 541–557.  
<https://doi.org/10.1080/713764876>
- Leeuw, F. L. (2011). On the effects, lack of effects and perverse effects of performance audit. In *Performance auditing* (pp. 188–208). Edward Elgar Publishing.  
<https://doi.org/10.4337/9780857931801.00018>
- Lonsdale, J., & Bechberger, E. (2011). Learning in an accountability setting. In *Performance auditing* (pp. 231–248). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9780857931801.00020>
- Mahdavi, G., & Mohammadian, M. (2017). Challenges in implementing performance audits in executive bodies. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9(36), 27–47.  
<https://sid.ir/paper/198245/fa> [in Persian].
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94–134.  
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- Mehrabanpour, M. R., & Alipour Lendi, H. (2022). A fuzzy approach to performance audit modeling in Iran's public sector. *Governmental Accounting*, 9(1), 183–222.  
<https://doi.org/10.30473/gaa.2022.62979.1546> [in Persian].
- Mwangi, L. W. (2023). Stakeholder satisfaction through performance auditing in East Africa. *African Public Audit Journal*, 5(1), 51–67.
- Nath, N. D. (2011). *Public sector performance auditing and accountability: A Fijian case study* (Ph.D thesis). University of Waikato, Hamilton, New Zealand.
- Pallot, J. (2003). A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. *Critical Perspectives on*

- Accounting*, 14(1-2), 133-155.  
<https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0518>
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 280-306.  
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Peci, I., Demi, A., & Vokri, H. (2012). The audit explosion in the Western Balkans: A comparative study. *Public Administration Review*, 72(3), 436-448.
- Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 157-170.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or compliance?* Oxford University Press.
- Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law & Policy*, 25(3), 185-202. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2003.00147.x>
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217-233.
- Sangyeon, H. (2021). *Impact of SAIs performance audit and influence factors in Korea* (Doctoral dissertation). Seoul National University Graduate School.
- Semiyeva, L., & Alibekova, B. (2025). Improving the performance audit mechanism to enhance the importance of strategic government audit. *Faculty of Mediterranean Business Studies Tivat*, 21(2), 297.
- Shapiro, S. P. (2005). Agency Theory. *Annual Review of Sociology*, Vol. 31, pp. 263-84.
- Shiri, B., & Esmaeilzadeh, A. (2021). A proposed model for operational audit quality in the public sector using grounded theory. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 409-425. <https://www.magiran.com/p2349814> .[in Persian].
- Sikka, P. (1989). Philosophy and principles of auditing: An introduction. *British Accounting Review*, 21(2), 200-202. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(89\)90203-5](https://doi.org/10.1016/0890-8389(89)90203-5)
- Sinaga, R. I. H., Azchsani, N. A., Fahmi, I., & Wijaya, C. (2023). Literature review: Risk-based performance audit framework. *Journal of Namibian Studies: History Politics Culture*, 33, 2318-2340.
- Sorkhabi, N., Mohammadzadeh Saltah, H., Nounahal Nahr, A. A., & Abdi, R. (2022). A grounded theory model for performance audit

- quality in Iran's public sector. *Accounting and Auditing Research*, 56, 133–152. [in Persian].
- Tremblay, M. S., & Malsch, B. (2015). A review of performance audit literature. *International Research Society for Public Management Conference*, Smith School of Business at Queen's University, Kingston, Canada.
- Trivedi, P. (2016). Auditing the auditors: Evaluating the methodology of performance audits. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2871102>
- Wanyama, J. E., & Tabitha, N. (2023). Factors affecting the adoption of performance audit in public universities in Uganda. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 8(9).
- Yamamoto, K., & Watanabe, M. (1989). Performance auditing in the central government of Japan. *Financial Accountability & Management*, 5(4), 199–217.
- Yazdanshenas, M., & Imani, H. R. (2020). Views of performance auditing among Supreme Audit Court auditors. *Health Accounting Journal*, 9(1), 159–174. [in Persian]
- Zarei, M. H., & Fazlinezhad, J. (2016). Legal requirements for implementing performance audits in the Supreme Audit Court. *Audit Knowledge*, 16(63), 269–288. <https://sid.ir/paper/516575/fa> [in Persian]