



## ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان

نیر سرخابی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

دکتر حیدر محمدزاده سالته<sup>۱</sup>

دانشیار حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

دکتر علی اکبر نونهال نهر

استادیار حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران.

دکتر رسول عبدی

استادیار حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

(تاریخ دریافت: ۱ بهمن ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۷ آبان ۱۴۰۰)

هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی عملکرد، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور می‌باشد. حسابرسی عملکرد به عنوان حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع شناخته شده است. عنایت به اینکه اقتصاد کشورمان یک اقتصاد دولتی است و از طرفی حسابرسی عملکرد برای مدیریت بهینه منابع بخش عمومی ضروری دارد، بنابراین تدوین الگویی جامع و استاندارد برای انجام تمامی فرایندهای ممکن حسابرسی عملکرد، ضروری و حیاتی خواهد بود. با این حال الگویی از حسابرسی عملکرد با استفاده از رویکرد زمینه بنیان با هدف ارائه الگو کلی و عملی در این مقاله تشریح شده است. به این منظور در سال ۱۳۹۹ با اخذ نظرات ۲۳ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی عملکرد که در این حوزه دارای تجربه اجرایی و پژوهشی؛ از طریق مصاحبه‌های عمیق، به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی عملکرد پرداخته شد و داده‌ها به کمک روش‌های گدگذاری با استفاده از مکس کیودا مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و سرانجام یافته‌های پژوهش شامل مقوله‌های اصلی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج و بصورت "الگوی یکپارچه کیفیت حسابرسی عملکرد در ایران"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردها و پیامدهای دستیابی به آن به منظور رهنمود در سیاستگذاری در بخش عمومی ارائه گردید.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی عملکرد، بخش عمومی ایران، رویکرد زمینه بنیان.

<sup>1</sup> salteh2008@gmail.com

## مقدمه

طی چند دهه گذشته، با بزرگ شدن و پیچیده تر شدن دولت‌ها، حسابداری بخش عمومی نیز رشد و توسعه یافت تا اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار دهد. این تحولات طی سال‌های اخیر به واسطه بروز تغییرات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی از جمله گرایش به نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد (یا مدیریت مبتنی بر نتایج)، شتاب بیشتری یافته است [۸].

پس از جنگ جهانی دوم، سازمان‌های دولتی به ابزارهای مهم نظام‌های حکومتی جهت توسعه اقتصادی و دستیابی به اهداف خاص اجتماعی تبدیل شدند. در حال حاضر، موسسات و نهادهای دولتی، در فرایند توسعه بسیاری از کشورها، بویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی به این نیازها، ادامه فعالیت و اثر بخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم‌های نظارتی باشند [۶]. یکی از این سیستم‌های نظارتی حسابرسی عملکرد می‌باشد. حسابرسی عملکرد گسترده از حسابرسی مالی است، زیرا حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها، رویه‌ها و ابزارها در صدد شناسایی ضعف آنها برآمده و برای رفع مشکلات مزبور راه‌حلهایی عملی به مدیریت دستگاه‌های دولتی ارائه می‌کند [۱۸]. با توجه به مطالب پیش گفته و نظر به این که بخش عمومی به عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف می‌شود، منشأ وجود حسابرسی عملیاتی، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است [۲۰]. حسابرسی عملکرد حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از آن جهت ضرورت دارد که می‌تواند صداقت و اعتمادسازی دستگاه‌های دولتی را بهبود بخشد. یعنی، حسابرسی عملکرد برای دستگاه‌های دولتی موجب ایجاد اعتماد عمومی در مورد عملکرد دولت و استحکام رابطه بین دولت و شهروندان شده و کارایی و کارآمدی آن را در راستای هدف‌ها مشخص می‌کند. سازمانها برای حفظ عملکرد مطلوبیت و بهبود جایگاه رقابتی خود در جامعه باید به مسئولیت اجتماعی‌شان توجه کرده تا جامعه دامننه فعالیت‌های آنها را محدود نکند و از مشروعیت در جامعه برخوردار باشند [۱۲]. محدودیت منابع و امکانات، لزوم صرفه جویی و پرهیز از اسراف و ریخت و پاش و توجه به مولفه‌های حسابرسی عملکرد در تمام سطوح مدیریتی اجتناب‌ناپذیر است [۳] دستیابی به منابع کمیاب سرمایه یکی از نگرانی‌های مدیریت می‌باشد [۱۱]. با توجه به مطالب بالا، از طرفی با روند افزایش تحریم‌ها و توجه به سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، حسابرسی عملکرد و سیاست‌گذاری جهت اجرای صحیح آن، اهمیت و حساسیت پژوهش حاضر را نشان می‌دهد.

تئوری داده‌بنیاد یا نظریه مبنایی یا تئوری برخاسته از داده‌ها یا تئوری بنیادی یک روش تحقیقی عام، استقرایی و تفسیری است که در سال ۱۹۶۷ توسط بارنی گلنزر و انسلم استراوس به وجود آمد. دوران پیدایی و برآمدن این روش تحقیق، زمانه نقد اثبات‌گرایی و مابعد اثبات‌گرایی است. دورانی که عقلانیت

انتقادی در برابر عقلانیت ابزاری اهمیت یافته است. تئوری داده‌بنیاد این امکان را برای پژوهشگران در حوزه‌های موضوعی گوناگون فراهم می‌آورد تا به جای تکیه بر نظریه‌های موجود، خود تئوری و گزاره را تدوین کنند. این تئوری‌ها و گزاره‌ها به گونه‌ای سیستماتیک و بر پایه داده‌های واقعی پرداخته می‌شود. در واقع تئوری داده بنیاد روشی است برای دستیابی به شناخت پیرامون موضوع مورد مطالعه و موضوع یا موضوعاتی که پیش از این در مورد آن‌ها تحقیق جامعی نشده‌است و دانش ما در آن زمینه محدود است [۲۵]. هدف این پژوهش نیز آن است تا الگوی مناسبی برای کیفیت حسابرسی عملکرد در نظام بخش عمومی ایران ارائه دهد. این پژوهش به لحاظ روش تحقیق (رویکرد زمینه بنیان) منحصر بفرم می‌باشد و از طرفی تاکنون مدل جامع و یکپارچه‌ای برای حسابرسی عملکرد و عوامل مؤثر بر آن تدوین نشده است و مسأله این تحقیق، پر کردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه است. در این راستا، با در نظر گرفتن نقش و جایگاه حسابرسی عملکرد در نظارت بر فعالیتهای بخش عمومی، هدف پژوهش حاضر این است که با ماهیت و نقش حسابرسی عملکرد، شرایط علی، عوامل زمینه ساز، عوامل مداخله گر، عوامل مؤثر بر دستیابی به هدف و آثار و پیامدهای پیاده سازی الگوی کیفیت حسابرسی عملکرد در قالب مدل ارائه دهد. با عنایت به ادبیات حوزه حسابرسی عملکرد و رویکرد داده بنیاد، هدف این تحقیق پاسخ به این سوال اساسی است کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران چگونه قابل تبیین است؟

### سوالات پژوهش

اهداف ویژه تحقیق در راستای دستیابی به هدف اصلی به قرار زیر و بر مبنای ملزومات رویکرد زمینه بنیان در دو بخش الف و ب به شرح زیر قابل طرح می‌باشند:

الف مولفه‌های توضیح دهنده کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟

۱. شرایط علی مرتبط با کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟
۲. عوامل پدیده محور کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟
۳. شرایط زمینه‌ساز کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟
۴. عوامل مداخله‌گر در پیاده سازی کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟
۵. عوامل مؤثر بر دستیابی به موفقیت در پیشبرد کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟
۶. آثار و پیامدهای پیاده سازی الگوی کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران کدامند؟

ب) روابط ما بین موارد کشف شده در قسمت الف چگونه است و منطق این روابط بر چه مبنایی استوار است؟

در ادامه به بررسی پیشینه داخلی و خارجی پرداخته می‌شود تا سوالات مبتنی بر آنها، با استفاده از روش داده بنیاد، داده‌ها و یافته‌های تحلیل شده و نتایج آن در الگوی حسابرسی عملکرد ارائه گردد.

### پیشینه نظری پژوهش

تاکنون مراجع ذیصلاح نظیر سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی یا سایر انجمن‌های حرفه‌ای، تعریف جامع و مانعی که مورد قبول بیشتر کشورها باشد از حسابرسی بخش عمومی ارائه نکرده‌اند. در

واقع، محدوده این واژه در هر کشوری بنا به مقتضیات اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی و چگونگی اعمال نظارت بر عملکرد دولت با توجه به قوانین و مقررات مربوط تعیین می‌شود. در بعضی از کشورها حسابرسی بخش عمومی طیف بسیار وسیعی از کلیه فعالیتهای دولت (مالی و غیرمالی) را در برمی‌گیرد و در برخی دیگر محدود به رسیدگی به اعتبارات مصرف شده است [۷]. حسابرسی عملیاتی از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان، به صورت جدی مطرح شد. در این زمان از طرفی سهامداران شرکت‌ها، گزارش‌های حسابرسی از دیدگاه مالی را به تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی‌دانستند و از طرفی عامه مردم در خصوص عملکرد دولت‌ها و مدیران سازمان‌های دولتی مطالبه گزارش‌هایی را داشتند که بتوانند با مطالعه آنها به این تشخیص برسند که آیا مالیات و عوارضی که دولت از آنها وصول کرده است در جهت منافع مردم مصرف شده است یا خیر و بدینوسیله دامنه حساب‌خواهی مردم و پاسخ‌گویی مسئولان را افزایش دهند. به مرور زمان معیارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران معرفی شد که بعدها مجموعه این معیارها و روشهای اندازه‌گیری با عنوان "حسابرسی جامع" به جامعه معرفی شد، اما این شیوه حسابرسی برای ارزیابی عملکرد مؤسسات دولتی و عمومی بیشتر از مؤسسات و شرکت‌های خصوصی پذیرش و گسترش یافت [۲۴]. هرچند تفاوت عمده‌های در اهداف حسابرسی عملکرد بخش‌های دولتی و خصوصی وجود ندارد [۱۰]. به طور کلی مبانی نظری موفقیت حسابرسی عملکرد از سه دیدگاه حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری قابلیت بررسی دارد. در این پژوهش بر جنبه حسابرسی تاکید می‌شود. درباره ویژگی‌های و مفاهیم حسابرسی عملکرد تعاریف زیادی وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدفمند و نظاممند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیتهای سازمان‌های دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام‌مند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است. براساس برخی پژوهش‌ها، حسابرسی مالی و رعایت نقش محدودی در دستگاه‌های دولتی دارند، زیرا براساس یک سری واقعیت‌ها و مشاهده‌های عینی هستند. حال آن که در حسابرسی عملکرد وضعیت چنین نیست. پژوهش‌های حسابرسی عملکرد را به عنوان نوعی ارزیابی نزدیک به قضاوت مطرح کرده‌اند، زیرا دارای فعالیت‌هایی با بعدهای قضاوتی است [۳]. یکی از ویژگی‌های بارز فضای اقتصادی امروز محدودیت منابع و رقابت بر سر کسب این منابع محدود است. بی شک نیاز و خواسته هر سازمان، موسسه، شرکت یا نهاد، بهترین راه کار استفاده از این منابع است. تحقق این خواسته برای همه سازمان‌ها در بخش خصوصی و عمومی بسیار حیاتی است. مؤسسات و شرکت‌های بخش خصوصی در محیطی به شدت رقابتی فعالیت می‌کنند. این رقابت هم در فضای ملی و هم در محیط بین‌المللی است. ناتوانی در بهره‌برداری مطلوب از منابع تاوان سنگینی به همراه خواهد داشت و در نهایت می‌تواند به حذف سازمان از گردونه رقابت یا توقف ارائه خدمات مطلوب منتهی شود. بنابراین موسساتی که فرصت بقا و ادامه فعالیت می‌یابند که از رویکرد منطقی و آگاهانه در ارزیابی عملکرد و تحلیل هزینه‌ها استفاده کنند. یکی از رویکردهای مهم کنونی ارزیابی، حسابرسی عملکرد است که در کنار سایر حسابرسی‌ها باید

نهادهای نظارتی انجام شود. این موضوع نشان دهنده این است که مبانی نظری موفقیت حسابرسی عملکرد در استفاده بهینه از منابع نهفته است که این مهم با کمک دستگاه‌های نظارتی قابل تحقق است [۱۴].

#### نگاره ۱: مقایسه ویژگی‌های انواع حسابرسی [۱۴]

ویژگی / نوع حسابرسی	حسابرسی عملکرد	حسابرسی رعایت	حسابرسی مالی
هدف	ارزیابی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی	بررسی رعایت قوانین	بررسی عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف
مقاصد حسابرسی	کمک به بهبود مدیریت	اطمینان از انطباق عملکرد مدیریت با قوانین	افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی
نقش حسابرسی	ارزیابی عملکرد	بررسی تفاوت بین وضع موجود با آنچه باید طبق قانون انجام می‌گرفت	اظهار نظر درباره درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی
دانش حسابرسی	طیف متنوعی از معلومات در زمینه مدیریت، علوم اجتماعی و مالی	حسابداری قوانین و حسابرسی	حسابداری و حسابرسی
جایگاه حسابرسی	مشاور یا تحلیلگر خط مشی	حسابرس	حسابرس
رابطه با موسسه مورد حسابرسی	همکاری و مشارکت	مستقل از موسسه	مستقل از موسسه
معیارها	استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها، مدل‌ها و تجارب	قوانین و مقررات	استانداردهای حسابداری
کارکرد بهینه	انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل	عمل به قوانین	رعایت
ویژگی مدیریت	انعطاف پذیری	تبعیت	تبعیت

به دلیل تفاوت در مقاصد انواع حسابرسی‌های مذکور در نگاره یک، رویکردهای مختلفی برای اجرای آنها نیاز است [۱۴]. حسابرسی افزون بر نقش سنتی خود (حسابرسی مالی و رعایت) ناگزیر از ورود به مباحث مربوط به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتها است. البته، تعیین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخش بودن بسیاری از خدمات انجام شده در بخش عمومی امری دشوار است، چرا که مقاصد و هدف‌های مورد نظر در این بخش غالباً مبهم بوده و حتی در صورت برخورداری از شفافیت نیز ارزیابی دستاوردها در بخش عمومی به راحتی امکانپذیر نیست. در چنین شرایطی ارزیابی این موارد ذاتاً موضوعی ذهنی است و از این جهت ورود حسابرسان به این موضوع با نگرانی همراه است. همچنین، هیچ قانونی به صورت واقعی حسابرسی عملکرد را برای حسابرسان الزامی نکرده است [۲۶]. از جمله مباحث دیگری که در رابطه با موضوع حسابرسی عملکرد مطرح شده این است که تا چه حد حسابرسان باید به مباحث مربوط

به حسابرسی فرایندها، سیاستگذاریها، تصمیم‌گیریها و برنامه ریزیها ورود کنند. بر اساس نتایج پژوهش پندلیور و شریم [۲۶]، در سازمان‌هایی که اعضای آن به طور مستقیم از طریق فرایندهای انتخاباتی در برابر سیاست‌های اتخاذ شده پاسخگو هستند، بررسی و حسابرسی خط مشیها و سیاست‌های اتخاذ شده با این فرایندهای مردم سالارانه ناسازگار است. در مقابل این دیدگاه کوتیرانتا [۲۳] معتقد است که نهادهای عالی نظارتی می‌توانند نقش بسزایی در تأمین شواهد و مبنای مورد استفاده در سیاست‌گذاریها و ارتقاء کیفیت تصمیم‌گیریها ایفا کنند. وی ضمن این که بحران مالی سال ۲۰۰۸ میلادی را تا حدودی ناشی از ضعف و جامع نبودن قوانین و مقررات می‌داند بر این باور است که ضابطه‌مند کردن فرایندهای سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری می‌تواند به استفاده بهینه از منابع و امکانات در بخش عمومی منجر شود. در این رابطه، باباجانی [۴] در پژوهشی بیان می‌کند که مسئولیت پاسخ‌گویی فرایندی است که با دادن گزارش به وسیله پاسخ‌گو آغاز و با رسیدگی و اظهار نظر درباره‌این گزارش ادامه می‌یابد و سپس با قضاوت، اتخاذ تصمیم و اقدام به وسیله پاسخ‌خواه پایان می‌پذیرد و این دور تسلسل به صورت دوره‌های ادامه خواهد یافت. به این ترتیب، حسابرسی به عنوان یک خرده نظام، نقش خود را در مرحله ارزیابی و با اظهار نظر تخصصی درباره گزارش پاسخ‌گو ایفا می‌کند تا زمینه الزم برای قضاوت آگاهانه و مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی برای پاسخ‌خواهان فراهم شود. نگاهی اجمالی به فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی در دنیای پیچیده امروزی نشان می‌دهد که دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی وظایف متنوع خود را به صورت منظم و سازمان یافته انجام میدهند. از آن جا که شفافیت پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی است و شفافیت نیز مستلزم جریان درست اطلاعات بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه است حسابداری و حسابرسی ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو نظام هدفمند در نظام پاسخ‌گویی به ایفای نقش می‌پردازند [۵].

فتاحی و همکاران [۱۳] در پژوهش خود به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقا بهره‌وری بخش‌های دولتی پرداختند. نتایج پژوهش آنها، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود، نشان داد که (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود، (۲) بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود. باباجانی [۴] به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل رفتاری به عنوان مهم‌ترین بعد در استقرار نظام حسابرسی عملکرد ایفای نقش می‌نماید. طبق پژوهش آنها، در زمینه عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران به عنوان شاخص‌های تأثیرگذار شناسایی شده‌اند. بنابراین آنها به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد نمودند که با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان

و مدیران نهادهای عمومی به خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابرسی عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد به استقرار نظام حسابرسی عملکرد کمک نمایند. نظری پور [۱۳] به بررسی ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهم‌ترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود. مهدوی و محمدیان [۱۵] به بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. هدف این پژوهش، بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با تأکید بر سه حوزه حسابرسی، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری است. از این رو، سوال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و مورد آزمون قرار گرفت. این پژوهش، به علت استفاده از ابزار مصاحبه، یک پژوهش پیمایشی با رویکرد زمینه‌یابی است که در قالب پژوهش‌های تجربی (آزمایشی) به جمع‌آوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌ها پرداخته است. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند. کامیابی و همکاران [۱۰] به تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان‌بندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن می‌باشد. پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهیابایی بر مبنای فعالیت از جمله عواملی هستند که اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش‌های موجود را برطرف می‌نماید. استفاده از حسابرسی عملیاتی اختلاف هزینه‌های گزارش شده و واقعی را می‌تواند توضیح دهد و در این خصوص روچمه و همکاران [۲۹] با بررسی در بیمارستانی دریافته‌اند با اعمال حسابرسی عملیاتی می‌توان هزینه‌ها را مهار و مدیریت نمود و بدین ترتیب تمهیداتی برای اطمینان از عملکرد موثر ایجاد نمود. وینانتو و همکاران [۱۶] در پژوهش موردی اعتبار حساب‌های دریافتنی را مورد حسابرسی عملیاتی قرار دادند. نتایج تحقیق آنان توضیح داد که بر اساس تجزیه و تحلیل داده‌ها در سال ۲۰۱۷-۲۰۱۹، روش حساب‌های دریافتنی کاملاً مؤثر است اما ضعف‌های بسیاری هنوز هم پیدا شده است، براساس این نقاط ضعف محققان چندین توصیه برای پیشرفت ارائه دادند تا شرکت بتواند نقاط ضعف موجود را برطرف کرده و کارایی مدیریت حساب‌های دریافتنی آن را افزایش می‌دهد. محمود حاسبی و همکاران [۲۴] فرایند معاملاتی بانک‌های را بررسی کردند که در آنها حسابرسی عملیاتی از طریق نرم افزارهای هوشمند و سایر موارد

اجرا می‌شود و لیکن دریافته‌اند که هنوز کاستی‌هایی وجود دارد که در فرایند حسابرسی عملیاتی شناسایی نمی‌شوند و ممکن است به افت درآمد منجر شود.

بررسی تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که در اغلب تحقیقات اخیرالذکر، به بیان چالش‌های حسابرسی عملکرد یا از سایر روشهای تحقیق از قبیل تحلیل گفتمان، تحلیل تم به بررسی حسابرسی عملکرد در سطح سازمانها پرداخته‌اند. اما: اولاً حسابرسی عملکرد در سطح سازمانها از قبیل آموزش عالی، سازمان مالیاتی و از این قبیل را بررسی نموده‌اند. ثانیاً مدل جامع و یکپارچه‌ای برای حسابرسی عملکرد ارائه نگردیده است. ثالثاً در کشور ما با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی و حسابداری در بخش عمومی تحقیق جامعی در خصوص الگوی حسابرسی عملکرد انجام نشده است. رابعاً پژوهش‌های حسابرسی عملکرد انجام شده در بخش عمومی عمدتاً در زمینه خاصی بوده است و حسابرسی عملکرد را با استفاده از نظر خبرگان بررسی نکرده‌اند. با توجه به توضیحات فوق الذکر، در این پژوهش با استفاده از روش تحقیق کیفی و رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان، به استخراج الگوی حسابرسی عملکرد پرداخته شده است.

### روش پژوهش

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه بنیان استفاده می‌گردد. نظریه‌پردازی زمینه بنیان را می‌توان به عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود [۲۷]. امروزه سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی زمینه بنیان قابل تفکیک است: رهیافت نظام‌مند، ظاهرشونده و رهیافت ساختگرایانه که توسط چارمز حمایت می‌شود. در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده می‌شود. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. نظریه‌پردازی زمینه بنیان روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است [۲۳]. هدف از این پژوهش نیز شناخت و درک تجارب افراد در زمینه «کیفیت حسابرسی عملکرد» در بستر موجود برای حرفه حسابرسی عملکرد در ایران است، که از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، فرهنگ سازمانی، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسی عملکرد، سازوکار اجرای و... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل چهار گروه حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و استادان دانشگاه، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. در مرحله مصاحبه این پژوهش، طبق نظر محقق یا توصیه مصاحبه‌شوندگان به نحوی در حوزه تحقیق صاحب‌نظر می‌باشند، به عنوان افراد خبره مصاحبه می‌شوند. این مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم و کافی را جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار می‌دهد. هستند. در انجام این پژوهش سعی می‌شود که با انتخاب افراد خبره از حوزه‌های مختلف مرتبط با موضوع پژوهش، اطلاعات لازم در ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی جمع‌آوری گردد و از زوایای مختلف به بررسی موضوع پرداخته شود. یافته‌های پژوهش توسط سه نفر از خبرگانی که تخصص در اجرا و طراحی حسابرسی عملکرد داشتند مورد ارزیابی،



اصلاح و تأیید قرار گرفته است. معمول‌ترین نوع نمونه‌گیری در این روش تحقیق، نمونه‌گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روش ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه‌ای را انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط‌تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری<sup>۱</sup> برسند روش نمونه‌گیری پژوهش به صورت هدف‌مند یا نمونه‌گیری نظری است. نمونه‌های هدف‌مند باید براساس معیارهای مشخصی انتخاب شوند که معیارهای انتخاب نمونه در این پژوهش عبارتند از: داشتن سابقه حرفه‌ای حداقل ۱۰ سال در حسابرسی عملکرد یا داشتن مقالات متعدد که حاکی از تسلط مشارکت‌کننده می‌باشد یا یکی اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی [۲۲]. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات، بینش‌های اضافی بسیار کمی ایجاد نموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص و تجربه اجرایی لازم، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. در این راستا، مصاحبه ابتدا به ساکن از خبرگان بنام شروع شد؛ و سپس با پیش رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها به شکل هدف‌مند بدین ترتیب که از هر مشارکت‌کننده درخواست گردید تا مشارکت‌کننده بعدی را که دارای تجارب مفید در جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است معرفی نماید، با سایر افراد خبره مصاحبه شد. لذا طی فرآیند پژوهش از نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است. به‌گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این‌که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. این روش نظری است، چون از طریق الگوی در حال تکوین راهنمایی می‌شود. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. تمرکز اساسی بر نمونه‌گیری در نظریه‌پردازی زمینه بنیان بر ایده‌هاست نه بر افراد نمونه. در این تحقیق، با ۲۳ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که در این موارد نکات مهم یادداشت برداری شد. شایان ذکر است تمام مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۸ سال سابقه کار داشتند. متوسط زمان هر مصاحبه با هریک از خبرگان، ۶۷ دقیقه بوده است.

---

<sup>1</sup> Theoretical Saturation

## نگاره ۲: جزئیات نمونه مصاحبه‌شوندگان

گروه	شرح	تعداد خبرگان
۱	اعضای هیأت علمی گروه‌های حسابداری با درجه دکترا	۸
۲	اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی	۷
۳	معاونان، مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات	۸

## روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کُدگذاری انجام شده است. اولین گام، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. لازم به ذکر است که این مراحل ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند که شرح مختصری از هر یک از مراحل در ادامه ارائه می‌شود: کُدگذاری باز<sup>۱</sup>: کُدگذاری باز، بخش اول فرآیند تحلیل داده‌هاست که داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کُدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود [۲۸]. هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل کُدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. در این مرحله، استراوس و کوربین کُدگذاری باز را به مرحله خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌نامند. طی کُدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی تر است. بطور خلاصه، نتیجه کُدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. در این پژوهش، در مجموع ۲۵۳ مفهوم و ۶۵ مقوله استخراج گردید.

کُدگذاری محوری<sup>۲</sup>: کُدگذاری محوری، نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی از کُدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند و با یکدیگر مرتبط شده‌اند. اصطلاح کُدگذاری محوری توسط کوربین و استراوس با هدف مرتبط کردن مقوله‌هایی که در کُدگذاری باز تعریف شده‌اند، مورد استفاده قرار گرفت. به عبارت دیگر در کُدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کُدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در کُدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

<sup>1</sup> Open coding

<sup>2</sup> Axios coding

الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور از شرایط علی، متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت میکنند.

ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه‌محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل میکند.

د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی میکنند [۲۳].

ذ) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند.

با عنایت به آنکه پرسش اصلی آن است که «مدل کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران چیست؟» اما به دلیل بهره‌گیری و استفاده از مدل پارادایمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان نسخه ۱۹۹۸ دانشمندان آقای استراوس و خانم کوربین در این پژوهش و از آنجا که این مدل پارادایمی در برگزیده عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها، پیامدها و شرایط بستر می‌باشد لذا پرسش‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد. کُدگذاری انتخابی<sup>۱</sup> و خلق نظریه: سومین مرحله عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کُدگذاری انتخابی است. اصطلاح «انتخابی» به این علت برای این مرحله به کار می‌رود که تحلیل‌گر به وضوح یک جنبه مرکزی از داده‌ها را به عنوان «مقوله هسته‌ای ۲» انتخاب می‌کند و روی آن متمرکز می‌شود. وقتی این انتخاب صورت بگیرد، تحلیل نظری محدود کُدگذاری باز متوقف می‌شود. تحلیل هم‌اکنون در اطراف مقوله هسته‌ای پیش می‌رود و مقوله هسته‌ای، قسمت مرکزی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان می‌شود. بنابراین در کُدگذاری انتخابی، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های بدست آمده و تحلیل روبه رشد است. در این مرحله یک مقوله مفهومی مرکزی که در سطح دوم انتزاع قرار دارد ایجاد و توصیف می‌گردد و سایر مقوله‌ها حول مقوله هسته‌ای بسط داده می‌شوند. استراوس [۲۱] معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند و به عبارت دیگر قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند؛ با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد؛ با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه، عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کُدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این

<sup>1</sup> Axial coding

<sup>2</sup> Core category

صورت باید مقوله جدیدی خلق شود [۲۳] در این تحقیق نیز پس از گدگذاری انتخابی، مدل کیفیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی در ایران تدوین گردید. نمونه‌ای از مفاهیم استخراجی از نقل قول‌های مصاحبه به شرح ذیل می‌باشد:

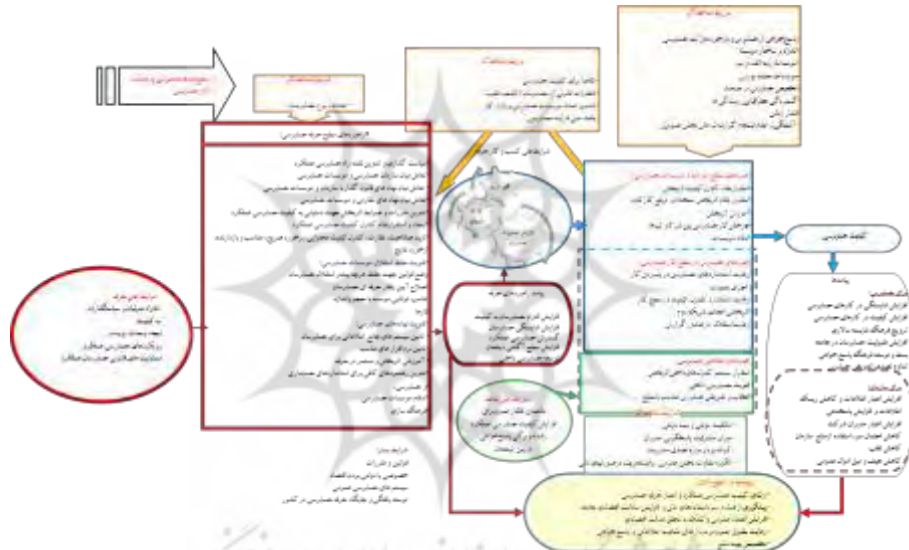
دانش مدیریتی، تجربه مدیریتی، داشتن دانش حسابداری یا توان علمی، مدرک تحصیلی مدیریتی تخصص مدیریتی، مازاد نیروی انسانی غیر متخصص در بخش عمومی، استخدام نیروهای جوان تر و آموزش دیده تر دانشگاه‌ها، کمبود نیروی انسانی متخصص در بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در بخش عمومی، انتخاب مدیران براساس تخصص تغییر رفتارهای کارکنان، مدیران و مقامات، اخلاق حرفه‌ای، تاثیر کمبود اساتید حسابداری در بخش عمومی بر علاقه و یادگیری دانشجویان هم راستا نبودن تدریس نظری و عملی در کار، ضعف دانشگاه‌ها در تربیت اساتید حسابداری بخش عمومی تهیه و تدوین منابع درسی کامل و جامع با تشکیل گروه تخصصی در بخش عمومی تعامل دستگاه‌های اجرایی با دانشجویان ترم آخر به عنوان کارآموز معرفی دانشجویان ترم آخر به دستگاه‌های اجرایی به عنوان کارورز یا کارآموز کمبود حل تمرین در منابع درسی حسابداری دولتی هدایت رساله‌های ارشد و دکتری به سوی حسابداری بخش عمومی راغب نبودن دانشجویان و اساتید به حسابداری دولتی (بخش عمومی) عدم حمایت مالی از اساتید دانشگاهی در بخش عمومی به اجماع نرسیدن اساتید دانشگاهی جهت حل مشکل آموزش آغشته بودن حسابداری دولتی با مسایل سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی حسابداری دولتی از نظر عمق فراتر از سایر گرایش‌های حسابداری است عدم اعلام احساس نیاز به آموزش توسط دستگاه‌های اجرایی تناقض و ناسازگاری بین دستگاه‌های اجرایی جهت آموزش کمبود سرمایه گذاری در آموزش، گسترش آموزش‌ها موانع و مشکلات استخدامی و جذب فارغ التحصیلان حسابداری در بخش عمومی بازبینی و اصلاح چارت منابع آموزشی در دانشگاه‌ها آشنا کردن دانشجویان کارشناسی ارشد با نظامات بین‌المللی نداشتن برنامه مدون برای آموزش، نبود گرایش حسابداری دولتی در دانشگاه‌ها افزایش واحدهای درسی بخش عمومی در مقاطع کارشناسی و ارشد عدم رعایت سرفصل دروس در دانشگاه‌ها، استناد کردن به جزوات خیلی مختصر و ناکافی یکسان نبودن منابع درسی برای تدریس یا ارائه منابع مختلف

عدم همکاری بین دانشگاه‌ها جهت تربیت نیروی انسانی برای بخش عمومی  
افزایش تعداد واحدهای درسی در بخش عمومی، کمبود منابع درسی در بخش عمومی

### یافته‌های پژوهش: ارائه مدل کیفیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی

مدل استخراج شده این پژوهش از فرآیند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده تحت عنوان "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران" در صفحه بعد مشاهده می‌شود. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه تحقیق بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش تشریحی و روایت خط سیر داستان [۱۹]. ساده و موجزترین روش‌ها روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه، بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود.

### نگاره ۳: مدل پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران



### اعتبار سنجی الگو پیشنهادی

در این پژوهش، به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از «زاویه‌بندی (مثلث‌سازی)»، «کنترل  
اعضاء» و ارزیابی بر اساس معیار «مقبولیت» [۲۳] استفاده شده است که در ادامه تشریح می‌گردد:

### زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف، به طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد. در این تحقیق به منظور تدوین مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی عملکرد، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی بزرگ، موسسات

حسابرسی متوسط و کوچک، کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، اعضای هیأت علمی دانشگاه با زمینه تخصص اجرایی حسابرسی عملکرد دریافت شده و بررسی و تحلیل گردید.

### کنترل اعضا

کنترل اعضا، یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهشگر به کار می رود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده های حاصل از مصاحبه ها به روش کدگذاری سه گانه، به منظور اعتبار بخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه ها و نتایج حاصل، به ۶ نفر از صاحب نظران حرفه حسابرسی عملکرد (۴ نفر از اشخاصی که قبلاً با آن ها مصاحبه شده بود و ۲ نفر از صاحب نظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

### مقبولیت

همواره دو معیار اصلی روایی (همچنین تحت عناوین صحت، درستی، صداقت و کفایت) و پایایی برای ارزیابی پژوهش های کمی و کیفی مطرح گردیده است. با وجود این، کوربین و استراوس [۱۹] با به کارگیری این دو معیار برای پژوهش های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده اند. مقبولیت بدین معنی است که یافته های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ اگرچه که تبیین صورت گرفته از پدیده مورد نظر می تواند تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش های مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیان (و همچنین دیگر پژوهش های کیفی)، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده اند که بر مبنای آن، مقبولیت پژوهش حاضر ارزیابی شد.

### تشریح مدل کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران

بر اساس مدل مزبور، به تشریح مدل کیفیت حسابرسی عملکرد به تفکیک اجزای آن یعنی «ورودی ها»، «فرآیندها»، «خروجی ها»، «پیامدها» و «عوامل زمینه ای» پرداخته می شود. مدل طراحی شده از کیفیت حسابرسی حسابرسی عملیاتی نشان می دهد اغلب اجزای مدل که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات مطروحه در این تحقیق مطابقت دارد. لازم به ذکر است که به دلیل جوان بودن اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران، معیارهای کیفیت حسابرسی عملکرد کمتر مورد توجه قرار گرفته و یا جنبه های بسیار محدودی از کار حسابرسی عملکرد و سازوکارهای اجرایی آن مدنظر قرار گرفته است، لذا این پژوهش از منظر روش پژوهش و جامعیت معیارهای مورد سنجش، از بداعت و پیشتازی در این عرصه برخوردار است و این موضوع از ویژگی های منحصر به فرد این پژوهش است.

### شرایط مداخله گر

شرایط ساختاری که به پدیده ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می بخشند و یا آنها را محدود و مقید می کنند. مقوله های اصلی استخراجی

از داده‌های پژوهش با عنوان «مداخله‌گرهای حسابرسی عملکرد» مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به عنوان نمونه صرفاً گزینه‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش در قالب شرایط مداخله‌گر که مشارکت‌کنندگان از آن به عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

تعداد و نوع حساب‌برسان، تقاضا برای کیفیت، انتظارات قانونی از حساب‌برسان (کشف تقلب)، تناسب تعداد موسسات حسابرسی و بازار کار، بافت سنتی فرایند حسابرسی، پاسخ‌خواهی از حساب‌برس و بازخورد فرایند حسابرسی، دسته‌بندی موسسات، تخصص و گستردگی جغرافیایی رسیدگی‌ها، فشار زمانی، آشفستگی و عدم انسجام گزارشات مالی بخش عمومی، مالکیت دولتی و نیمه دولتی، میزان مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران، کوتاه بودن دوره تصدی مدیریت، انگیزه متفاوت بخش عمومی برای تحریف صورتهای مالی.

### راهبردها

راهبردها مبتنی برکنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (کیفیت حسابرسی عملکرد) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد. همراه شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند. برخی از راهبردها که در مدل نیز به تصویر کشیده شده‌اند به شرح ذیل می‌باشند:

راهبردهای سطح حرفه حسابرسی، راهبردهای سطح سازمان و موسسات حسابرسی، راهبردهای سطح حساب‌برس در کار حساب‌برس، راهبردهای متقاضی حساب‌برس.

### پیامدها

نتایج هستند که در اثر راهبردها پدیدار می‌شوند. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. بر اساس تعریف حسابرسی عملکرد، یکی از مهم‌ترین وظایف آن، ارزش‌آفرینی برای شرکت می‌باشد لذا می‌توان از پیامدها به عنوان شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی عملیاتی استفاده نمود زیرا هدف اصلی حسابرسی عملکرد این است که برای استفاده‌کنندگان خود ارزش‌آفرینی کند [۲۷]. در زیر گزینه‌های از مقوله‌های و مفاهیم استخراجی پیرامون پیامدهای کیفیت حسابرسی عملیاتی استخراجی از داده‌های پژوهش، ارائه می‌گردد:

پیامدها در سطح کلان (ارتقای کیفیت حسابرسی-پیگیری از فساد و سوء استفاده مالی-افزایش اعتماد عمومی- ارتقای شفافیت اطلاعاتی و پاسخ‌خواهی)، پیامدهای برای حساب‌برس (افزایش شایستگی- بسط و توسعه فرهنگ پاسخ‌خواهی- افزایش مقبولیت حساب‌برس در جامعه)، پیامدها برای سازمان (افزایش اعتبار اطلاعات، افزایش پاسخ‌دهی- کاهش حیف و میل اموال عمومی)، پیامدها برای حرفه (التزام حساب‌برسان به کیفیت، گسترش حسابرسی عملکرد)

### عوامل زمینه‌ای

عوامل زمینه‌ای عواملی هستند که ممکن است کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند و اغلب خارج از کنترل ارائه دهنده خدمات می‌باشند. عوامل زمینه‌ای به دو دسته عوامل خاص (زمینه) که صرفاً کیفیت

حسابرسی عملکرد سازمان یا نهاد خاصی را تحت شعاع قرار می‌دهد از قبیل ویژگی‌های نظام راهبری آن، فرهنگ سازمانی و غیره. درحالی‌که عوامل عام (شرایط مداخله‌گر) به صورت عام می‌تواند کیفیت حسابرسی عملکرد کلیه سازمان‌های عمومی ایرانی را تحت شعاع قرار دهد از قبیل فرهنگ پاسخ‌گویی، وضعیت نظارت نهادهای ناظر، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و... می‌باشد. مطابق پژوهش حاضر عوامل زمینه‌ای که کیفیت حسابرسی عملکرد را تحت تاثیر قرار می‌دهند عبارتند از:

قوانین و مقررات، خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد، سیستم‌های حسابرسی عمومی، توسعه‌یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی.

#### شرایط علی تقاضا

شرایط علی تقاضا مندرج در مدل از قبیل تقاضای افکار عمومی، افزایش کیفیت حسابرسی عملکرد، رشد مویرگی پاسخ‌خواهی را شامل می‌شود. در حقیقت تقاضا و افکار عمومی بر راهبردها تاثیر گذار می‌باشد و فرآیند را تغییر می‌دهد.

#### شرایط علی کسب و کار

شرایط حاکم بر کسب و کار از جمله علل موثر بر کیفیت حسابرسی عملکرد می‌باشد که براساس مصاحبه‌ای انجام شده شامل فن آوری، دسترسی به اطلاعات، افزایش مسئولیت حسابرسان می‌باشد.

#### نتیجه‌گیری

براساس مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان و استخراج یافته‌های حاصل از آن، مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی عملکرد تدوین و ارائه شد. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابرسی عملکرد در قالب مدل کیفیت سیستمی که دربرگیرنده، شرایط علی تقاضا، شرایط علی کسب و کار، شرایط مداخله‌گر و راهبردها در سطح کلان و خرد، پیامدها در سطح کلان و خرد، عوامل زمینه‌ای است، ارائه شد. نتیجه‌گیری می‌شود کیفیت حسابرسی تحت تاثیر عوامل زمینه‌ای از قبیل قوانین و خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد می‌باشد که حسب شرایط علی تقا و کسب کار، راهبردهای مختلفی را انتخاب خواهد کرد و آنچه که از مدل استنباط می‌شود انتظارات برای پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی رو به افزایش است و لیکن توسعه این امر به سیاستگذاران قانونی و حرفه بر می‌گردد.

نتایج پژوهش بیانگر آن است که اغلب اجزای مدل کیفیت حسابرسی که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات موجود مطابقت دارد. اما با وجود شباهت‌های زیاد، برخی از مولفه‌ها و عوامل به لحاظ ماهیت با تحقیقات پیشین متفاوت می‌باشد.

یافته‌های این پژوهش با نتایج تحقیق زارعی [۸] که به بررسی الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات پرداخته بودند از لحاظ تاکید بر موارد قانونی و شایسته‌سالاری مشابه می‌باشند ولیکن بر محور پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی تاکید نداشتند. از طرفی در سایر تحقیقات از قبیل نیک بخت و مشایخی مقوله قوانین دیده نشده بود. منابع انسانی در الگوهای تحقیقات پیشین نیز مورد تاکید قرار



گرفته که با پژوهش حاضر تطابق چندانی ندارد. از موارد نوظهور در الگو حاضر موضوع آشفتگی و عدم انسجام گزارشات مالی بخش عمومی می‌باشد که به عنوان یکی از شرایط مداخله‌گر بر کاهش کیفیت حسابرسی عملکرد اثر می‌گذارد. در بررسی کامیابی و همکاران [۱۰] به استفاده از سیستم کارت ارزیابی متوازن، بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان تسهیل‌گر اجرای حسابرسی عملیاتی اشاره شده است که در پژوهش انجام شده، مصداق نداشته است. البته با پژوهش محمودخانی در خصوص آموزش و تبیین آن جهت موفقیت در اجرای حسابرسی عملیاتی هم‌خوانی دارد.

نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های گرد و همکارانش [۶] به لحاظ اهمیت مقوله‌ها متفاوت است آنها بر کیفیت منابع انسانی و آموزش بسیار تاکید داشته‌اند ولیکن به وضع قوانین و استانداردهای جدید اشاره‌ای نداشتند.

همچنین نتایج این پژوهش از نظر تاکید بر پاسخ خواهی و پاسخ دهی با یافته‌های یزدان‌شناس و ایمانی [۲] تشابه ارتباطی دارد.

### پیشنهادهای پژوهشی

با عنایت به توضیحات مزبور به منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران، خلاصه‌ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش ارائه می‌گردد:

وضع قوانین و استانداردهای جدید یا اصلاح آنها با رویکرد مسئولیت پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی، توسعه حسابرسی عملکرد و برون سپاری آن به بخش خصوصی، ایجاد بسترهای جدید جهت دسترسی حسابرسان به اطلاعات مورد نیاز حسابرسی عملکرد، ایجاد وحدت رویه در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران. برای پژوهشگران علاقه مند به حوزه حسابرسی عملکرد توصیه می‌گردد سیاستگذاری و اجرای حسابرسی عملکرد در حوزه سلامت، حوزه آموزشی عالی و سایر حوزه‌های بخش عمومی را مورد ارزیابی قرار دهند و همچنین بازخورد آنرا در مقایسه با سایر حوزه‌های مقایسه نمایند.

از جمله محدودیت‌های پژوهش می‌توان به شیوع بیماری کرونا و همه‌گیری آن اشاره کرد که مانع از مصاحبه حضوری و عدم پذیرش برخی از خبرگان اشاره کرد.

### فهرست منابع

۱. اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ علی روحانی (۱۳۹۳)، "رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی"، **فصلنامه دانش حسابرسی**، سال چهاردهم، شماره ۵۵، صص ۵-۲۹.
۲. ایمانی، حمیدرضا و یزدان شناس، محمد (۱۳۹۹) بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، **مجله حسابداری سلامت**، سال نهم، شماره اول، پیاپی ۲۳، بهار و تابستان ۱۳۹۹، صص ۱۵۹-۱۴۰.
۳. ایمانی، محمد (۱۳۹۴)، "چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران"، **فصلنامه حسابداری سلامت**، سال سوم، شماره چهارم، صص ۱-۱۹.

۴. باباجانی، جعفر (۱۳۹۶)، "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۱۴۳-۱۵۵.
۵. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۹)، "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری"، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی نیروی انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، ۱۳۸۹.
۶. حضوری، محمد جواد و گرد، عزیز، گلدوست، مجید (۱۳۹۴)، "بررسی عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل مالی دستگاه های اجرایی"، مجله دانش حسابرسی، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
۷. رحمان، نظام الدین و خدابخشی، نجمه، (۱۳۸۶)، "تدوین چارچوب های نظری برای حسابداری بخش عمومی"، مجله دانش حسابرسی، ۱۳۸۶، شماره ۲۴ (پیاپی ۳۲).
۸. زارع و مهر اندیش، (۱۳۹۶)، "ارزیابی بکارگیری اطلاعات بدست آمده از سیستم های حسابداری بخش عمومی در تصمیم گیری و مسئولیت پذیری مدیران"، مجله حسابداری سلامت، شماره ۶.
۹. دانایی فرد، حسن، (۱۳۸۹)، استراتژی های نظریه پردازی، انتشارات سمت تهران.
۱۰. کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی، (۱۳۹۷)، "تبیین مولفه های حسابرسی عملکرد در بخش عموم ایرانبنا تاکید بر زیست محیطی و اجتماعی"، دانش حسابرسی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۵۷-۷۶.
۱۱. طالبی نجف آبادی، (۱۴۰۰)، "تاثیر بلوغ شرکت بر رابطه مسئولیت اجتماعی و آشفتگی مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، ۱۴۰۰: ۱۳، ۶۳(۵۰)-۸۰.
۱۲. فروغی نسب، محمد و صراف، فاطمه و نجفی مقدم، علی، (۱۴۰۰)، "ابعاد مسئولیت اجتماعی و بهبود عملکرد مالی و غیرمالی شرکتهای، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، ۱۴۰۰: ۱۳(۵۰)، ۸۱-۹۸.
۱۳. فتاحی، سیروس و خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج، (۱۳۹۴)، "بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخشهای دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)"، دانش حسابرسی، ۱۳۹۴؛ ۱۵ (۶۱): ۱۰۷-۱۳۴.
۱۴. مبینی، ساسان و الماسی، محمدرضا، (۱۳۹۸)، حسابرسی عملکرد، شیراز، انتشارات تخت جمشید.
۱۵. مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد، (۱۳۹۶)، "چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه های اجرایی"، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۶، صص ۲۷-۴۷.

16. Ahmad Winanto, Fika Aryani, (2020), "Operational Audit of Accounts Receivable (Study at PT. Sanserita Jaya)", *Jurnal Akuntansi Terapan* Vol. 1, No.2, April 2020, pp. 126-134.

17. Charmaz, K. (2008). "Grounded theory as an emergent method. In Sharlene, N. H. & Patricia, L. (Eds.). Handbook of emergent methods". **The Guilford Press**: New York & London. pp: 155-170.
18. Chew Har Loke, Suhaiza Ismail, Fatima Abdul Hamid, (2016), "The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study", **Asian Review of Accounting**, Vol. 24, Iss 1, pp. 90 – 104.
19. Corbin, J., & Strauss, A. (2008). **Basics of Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory** (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Qualitative Research
20. Gildenhuis, E & Roos, M (2015). "The performance audit: Are there differences in the planning approach and practices followed within the South African public sector?" **Southern African Journal of Accountability and Auditing** research, Vol 17 (1): 2015, pp. 49-60.
21. Glaser, Barney G., & Strauss, Anselm L. (1965), "Awareness of Dying". Id. (1967), The Discovery of Grounded Theory: **The Strategies for Qualitative Research**.
22. Goulding, C. (2002). "Grounded theory: A practical guide for management, business and market researchers". London: Sage.
23. Kotiranta, A. (2015). "The Role of SAIs in Auditing Policy and Law Making", **International Journal of Government Auditing**, Vol. 42, No. 1, pp. 14-17.
24. Muhammad Hasbi Saleh, Almanita Sari (2019). "Audit on Information System Function in Import Transactions Process PT". **Bank Rakyat Indonesia**, <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200309.004>.
25. Lindeberg, T. (2007), "The Ambiguous Identity of Auditing", **Financial Accountability & Management**, Vol. 23, No. 3, pp. 337–50.
26. Pendlebur, M. and O. Shreim (1990). "UK Auditors' Attitudes to Effectiveness Auditing", **Financial Accountability & Management**, Vol. 3, No. 6, pp. 177-189.
27. Pidgeon, Nick & Henwood, Karen (2004), "Grounded Theory, in M. Hardy & A. Bryman (Eds)", **Handbook of Data Analysis**, London: Sage
28. Strauss, A. (1987). **Qualitative analysis for social scientists**. New York: Cambridge University Press.
29. T.N Rochmah, A.E Sutikno, M. Dahlui, M.B Qomaruddin, Ernawaty Ernawaty, (2020), "Cost variance of health services at PHC hospital, Surabaya", Indonesia: **Operational audit**, ISSN-e 1316-5216, Vol. 25, N°. Extra 2, 2020, págs. 13-23.



## **Presenting the Proposed Model of Performance Auditing Quality in the Public Sector of Iran with a Grand Theory Approach**

### **Naier Sorkhabi**

PhD Candidate of Accounting Department, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran

### **Heydar Mohammadzadeh Salteh (PhD)<sup>1</sup>©**

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

### **Ali Akbar Nonahal Nahr (PhD)**

Assistant Professor of Accounting Department, Bostanabad Branch, Islamic Azad University, Bostanabad, Iran

### **Rasool Abdi (PhD)**

Assistant Professor of Accounting Department, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran

(Received: 20 January 2021; Accepted: 8 November 2021)

The purpose of this study is to provide a model for the quality of performance auditing, according to the environmental characteristics and conditions of the country's auditing profession. Performance auditing is known as resource valuation auditing. Considering that our country's economy is a government economy and on the other hand, performance auditing is necessary for the optimal management of public sector resources, so developing a comprehensive and standard model to perform all possible performance auditing processes will be vital. However, a model of performance auditing using a grounded approach with the aim of providing a general and practical model is described in this paper. For this purpose, in 2020, by obtaining the opinions of 23 experts with performance auditing expertise who have executive and research experience in this field; Through in-depth interviews, the factors affecting the quality of performance auditing were examined and the research findings were analyzed using coding methods using Maxiquida and the main categories and subcategories (concepts) were extracted. In Iran, including causal conditions, intervening factors and context, as well as strategies to achieve it and its consequences were presented in order to guide policy-making in the public sector.

**Keywords:** Performance Audit Quality, Iranian Public Sector, Grand Theory.

---

<sup>1</sup> salteh2008@gmail.com © (Corresponding Author)