



Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach

Omar MansourHamad¹, Parviz Piri^{*2}, Akbar Zavari Rezaei³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (o.mansourhamad@urmia.ac.ir).

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (p.piri@urmia.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (a.zavarirezaei@urmia.ac.ir).

Corresponding Author:

Parviz Piri

Email: p.piri@urmia.ac.ir

Received: 2024/03/27

Accepted: 2024/08/19

How to Cite:

MansourHamad, O; Piri, P; Zavari Rezaei, A; (2025). Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach, *Governmental Accounting*, 11 (21), 93-116.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Performance auditing is a fundamental tool for evaluating and improving the efficiency and effectiveness of public sector institutions. Given the necessity for transparency and accountability in these institutions, enhancing the quality of performance audit reports can play a crucial role in improving their overall performance. This study, using a meta-synthesis approach, aims to integrate previous research findings and develop a comprehensive framework for improving these reports. The primary objective of this research is to identify the key factors influencing the improvement of performance audit reporting in public sector institutions and to propose an effective model, particularly for public sector auditors, including the Supreme Audit Court. The proposed model is designed to enhance the fundamental qualities of financial reporting, such as accuracy, reliability, relevance for decision-making, and timeliness.

Research Methodology: This study employs a qualitative meta-synthesis approach to identify the most significant factors affecting performance audit reporting. Relevant studies published between 2000 and 2024 were selected and analyzed using the critical appraisal algorithm and the seven-step technique proposed by Sandelowski and Barroso (2006).

Research Findings: The research findings identified 90 key themes categorized into 24 essential indicators, including economic criteria, efficiency, audit timing, auditor's subject knowledge, audit scope and criteria, structural factors, behavioral factors, infrastructure, and the provision of specialized personnel. The final model was validated and confirmed through an evaluation process.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study indicate that the proposed model provides a comprehensive and precise framework for improving performance audit reports in public institutions. This model effectively contributes to enhancing transparency, efficiency, and accountability within these institutions while also advancing the existing body of knowledge on performance auditing.

Keywords: Meta-Synthesis Approach, Performance Audit Report, Public Sector Institutions.

JEL Classification: M42, H83, G38.



«مقاله پژوهشی»

ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب

عمر منصورحمد^۱، پرویز پیری^{۲*}، اکبر زواری رضایی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: حسابرسی عملکرد یکی از ابزارهای اساسی برای ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی محسوب می‌شود. با توجه به ضرورت شفافیت و پاسخگویی در این نهادها، بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی در ارتقای عملکرد نهادهای عمومی ایفا کند. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رویکرد فراترکیب، تلاش دارد تا نتایج مطالعات پیشین را گردآوری و تلفیق کرده و چارچوبی جامع برای بهبود این گزارش‌ها ارائه دهد. بر این اساس، هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر بهبود گزارشگری حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی است. در این راستا، مدلی کارآمد برای حسابرسان بخش عمومی، به‌ویژه دیوان محاسبات کل کشور، ارائه می‌شود که قادر است کیفیت گزارشگری مالی را با تأکید بر دقت، قابلیت اتکا، ارتباط اطلاعات برای تصمیم‌گیری و به‌موقع بودن گزارش‌ها ارتقا بخشد.

روش پژوهش: این مطالعه با استفاده از روش کیفی فراترکیب به‌منظور شناسایی مهم‌ترین شاخص‌های تأثیرگذار در گزارشگری حسابرسی عملکرد انجام شده است. پژوهش‌های مرتبط که بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۴ منتشر شده‌اند، انتخاب و با استفاده از الگوریتم ارزیابی حیاتی و تکنیک هفت‌مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۶) مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان داد که ۹۰ مضمون کلیدی در قالب ۲۴ شاخص اصلی شناسایی شدند. این شاخص‌ها شامل معیارهای اقتصادی، کارایی، زمان‌بندی حسابرسی، شناخت موضوع توسط واحد حسابرسی، تعیین دامنه و معیارهای حسابرسی، عوامل ساختاری، عوامل رفتاری، زیرساخت‌های فنی و تأمین نیروی انسانی متخصص هستند. مدل نهایی پس از طراحی، مورد اعتبارسنجی قرار گرفت و تأیید شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدل پیشنهادی، چارچوبی جامع و دقیق برای بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در نهادهای عمومی ارائه می‌دهد. این مدل می‌تواند به‌طور مؤثر به ارتقای شفافیت، کارایی و پاسخگویی در این نهادها کمک کند و در عین حال به توسعه دانش موجود در زمینه حسابرسی عملکرد بیفزاید.

واژه‌های کلیدی: رویکرد فراترکیب، گزارش حسابرسی عملکرد، نهادهای بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: G38، H83، M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (o.mansourhamad@urmia.ac.ir)
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (a.zavarirezaei@urmia.ac.ir)

نویسنده مسئول:

پرویز پیری

رایانامه:

p.piri@urmia.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۲۹

استناد به مقاله:

منصورحمد، عمر؛ پیری، پرویز؛ زواری رضایی، اکبر، (۱۴۰۳)، ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۹۴-۱۱۶.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۳. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



مقدمه

در جوامع کنونی که دولت‌ها در مقام پاسخگو، بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور هستند (یزدان‌شناس و ایمانی، ۱۳۹۹). پاسخگویی دولت‌ها یکی از مهم‌ترین اصول حکمرانی مدرن به شمار می‌رود که مستلزم شفافیت و ارائه اطلاعات معتبر به ذی‌نفعان است. این اصل در بخش عمومی، که نقش کلیدی در مدیریت منابع اقتصادی و ارائه خدمات عمومی دارد، اهمیتی دوچندان دارد (باکوف و همکاران^۱، ۲۰۱۶). مدیران بخش عمومی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی خود در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی هستند. انجام این امر مستلزم وجود فرآیندی سیستماتیک است که به حسابرسی عملکرد موسوم شده است (طالعی، گرد و خراشادی‌زاده، ۱۴۰۱). حسابرسی عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، نظام‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دانست که تلاش دارد ارزیابی کند که «آیا در مصرف منابع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (شامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) رعایت شده است یا خیر؟ اهداف حسابرسی عملکرد گسترده است و شامل ارزیابی اثربخشی و کارایی برنامه، ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی، و تعیین وضعیت ظرفیت برنامه است (داون و همکاران^۲، ۲۰۲۲). استانداردهای حسابرسی عمومی پذیرفته شده دولتی^۳ (GAGAS، ۲۰۱۸)، بیان می‌کند که حسابرسی‌های عملکرد، تجزیه و تحلیل عینی، یافته‌ها، و نتیجه‌گیری را برای کمک به مدیریت و افراد عهده‌دار حکومت و نظارت جهت بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری و یا آغاز اصلاح و کمک به پاسخگویی عمومی ارائه می‌دهد.

اهمیت موضوع از جنبه نظری در این است که حسابرسی عملکرد، رویکردی علمی و سیستماتیک برای اندازه‌گیری و تحلیل کارایی، اثربخشی، و صرفه‌جویی در مصرف منابع در سازمان‌های عمومی ارائه می‌دهد. از منظر کاربردی، این نوع حسابرسی با ارائه بازخورد دقیق، به مدیران و قانون‌گذاران در اتخاذ تصمیمات بهینه و بهبود عملکرد کمک می‌کند. افزون بر این، در شرایط کنونی که فشارهای مالی و الزامات شفافیت بیش از پیش بر نهادهای عمومی تحمیل می‌شود، حسابرسی عملکرد می‌تواند ابزاری حیاتی برای پاسخ به این فشارها و افزایش اعتماد عمومی باشد (اسمیت و وود^۴، ۲۰۲۱).

کاهش منابع، افزایش هزینه‌های عملیاتی، رشد اندازه و پیچیدگی‌های سازمانی از جمله چالش‌هایی است که سازمان‌ها در دهه‌های اخیر با آن روبه‌رو شده‌اند و مدیران را ناگزیر به ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی سازمان کرده است. پژوهشگران یکی از راه‌های بهبود اثربخشی و کارایی پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد معرفی کرده‌اند. براساس ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی به‌عنوان متولیان اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی شده‌اند. شواهد موجود نشان می‌دهد که مؤسسات عمدتاً درگیر اجرای حسابرسی مستقل (مالی) بوده‌اند و کمتر به ارائه سایر خدمات شامل حسابرسی عملیاتی می‌پردازند (عصمتی و همکاران، ۱۴۰۳).

در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت مردم اثرات اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنها پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. انتظار عموم از کیفیت بهتر خدمات تاکید بر بهبود مداوم خدمات دولتی و افزایش تاکید بر پاسخگویی برای نتایج سازمان‌های بخش دولتی در اقتباس روش‌های بهتر در حسابرسی و تهیه بازخورد جامع و بهتر عملکرد عملیاتشان است (نخیه‌فلاح، کردستانی و رحیمیان، ۱۴۰۰).

نظر به این که بخش عمومی به عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف می‌شود، سرچشمه 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. از سوی دیگر محدودیت منابع و امکانات، لزوم صرفه‌جویی و پرهیز از اسراف و توجه به مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در تمام سطوح مدیریتی در بخش عمومی اجتناب‌ناپذیر است. در سطح بین‌المللی نیز شواهد نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی در ارتقای شفافیت و کاهش فساد ایفا کند. به‌عنوان مثال، مطالعه‌ای در کشورهای اسکاندیناوی نشان داده است که حسابرسی عملکرد دقیق و منظم منجر به کاهش چشمگیر هدررفت منابع عمومی شده است (ایساوا و همکاران^۵، ۲۰۲۱).

سازمان‌ها برای حفظ عملکرد مطلوبیت و بهبود جایگاه رقابتی خود در جامعه باید به مسئولیت اجتماعی‌شان توجه کرده تا جامعه دامنۀ فعالیت‌های آنها را محدود نکند و از مشروعیت

4. Smith & Wood

5. Isaev et al

1. Backof et al

2. Duan et al

3. Generally Accepted Government Auditing Standards

پرسش اول) عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی بر اساس پژوهش‌های پیشین کدامند؟

پرسش دوم) مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدیدی از حسابرسی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی به طور جدی از سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا توسعه و در سال ۱۹۷۷ میلادی در نهمین کنگره سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی (این‌توسای^۳) طی بیانیه لیما^۴ ظهور یافت و حتی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی در کشورها توسعه یافت (باوفا و همکاران، ۱۴۰۲). حسابرسی عملکرد، به عنوان مقیاس بزرگی از عملکرد متمایز خودآگاهانه، به طور گسترده‌ای در دهه ۱۹۸۰ به دلیل عوامل زیر گسترش یافته است (داون و همکاران، ۲۰۲۲):

(۱) دامنه فعالیت‌های دولت چندین برابر گسترش یافته است.

(۲) ادعاهای رقابتی برای تخصیص منابع وجود دارد. کمبود منابع، مستلزم تصمیم‌گیری منطقه‌ای تر و آگاهانه‌تر در مورد هزینه‌های عمومی است. اصرار برای دریافت ارزش کامل از پولی که خرج می‌شود وجود دارد.

(۳) توسعه نهادهای دموکراتیک، آگاهی مردم و نمایندگان آن‌ها نیز افزایش یافته است.

(۴) نیاز به مدیریت ریسک مسئولیت مدنی؛

(۵) فرصت‌هایی برای افزایش بهره‌وری از طریق بهبود سیستم‌های مدیریت داخلی و غیره.

حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی از طریق بررسی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها و ابزارها کاستی‌های ناشی از تصمیمات مدیران دولتی را شناسایی نموده و پیشنهادات و راه‌حلی برای رفع آنها ارائه می‌کند. در اصل این حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع و ارزیابی عملکرد از طریق کسب اطمینان از دستیابی دستگاه‌های دولتی به اهداف تعیین شده است و همچنین مقدمات استفاده بهینه از بودجه دولتی فراهم می‌آورد و پاسخگویی حاکمیت را بهبود می‌بخشد (ریچون و جانسن^۴، ۲۰۱۸). با این حال، در بخش عمومی،

در جامعه برخوردار باشند (فروغی‌نسب، صراف و نجفی‌مقدم، ۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از آن جهت ضرورت دارد که می‌تواند صداقت و اعتمادسازی دستگاه‌های دولتی را بهبود بخشد. 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 (خجسته، رهنمای‌رودپشتی، زمانی‌مقدم و طالب‌نیا، ۱۴۰۳).

نتایج برخی از پژوهش‌ها نشانگر این است که حسابرسی عملکرد از بعد نظری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن با دشواری‌هایی روبه‌رو بوده و چالش‌های زیادی را به خصوص در بخش عمومی و در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت در پی داشته است (رودلا و همکاران^۱، ۲۰۱۶). این چالش‌ها شامل عدم هماهنگی در اجرای استانداردها، محدودیت منابع انسانی متخصص، و پیچیدگی‌های نظارتی می‌شود. افزون بر این، عوامل محیطی مانند سیاست‌های کلان، تغییرات قوانین و مقررات، و فشارهای اجتماعی، موانعی را برای اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد ایجاد کرده‌اند (حبشی و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین لازم است تا چالش‌های گفته شده مورد بررسی قرار گیرد و راهکارهای عملی برای اجرای حسابرسی عملکرد در سطح سازمان‌های عمومی تدوین شود. مطابق بررسی‌های صورت گرفته عمده پژوهش‌ها معطوف به عوامل محیطی حسابرسی عملکرد و یا ارتباط حسابرسی عملکرد با حوزه‌های مختلف بوده و در پژوهش‌های یادشده کمتر به نفس حسابرسی عملکرد و راهکارهای بهبود گزارش آن پرداخته‌اند.

بر همین اساس و مطابق با خلاء پژوهشی ادراک شده در پژوهش‌های داخلی، سعی شد به اصل موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و نقشه راهی را برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب ارائه شود. بنابراین، پژوهش حاضر از موضوع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد شامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و تبیین و کمی‌سازی آنها فراتر رفته و اصل حسابرسی عملکرد به همراه اقتضائات و عوامل دخیل در اجرای آن مورد بررسی قرار می‌دهد تا بتوان در پایان به مدلی برای کمک به حساب‌رسان در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور دست یافت. بنابراین در این پژوهش پرسش‌های زیر قابل طرح است:

3. Lima
4. Reichborn & Johnsen

1. Raudla et al
2. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

برنامه‌ریزی شده را ارزیابی می‌کند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵؛ داسکالو، مارکو و هورجیو، ۲۰۱۶).

در کنار این سه مؤلفه، پاسخگو کردن مدیران دولتی یک جنبه محوری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. مدیران دولتی که از بودجه عمومی برای ارائه خدمات و اجرای برنامه‌های اجتماعی استفاده می‌کنند، موظف به ارائه گزارش‌های شفاف درباره چگونگی هزینه‌کرد منابع و میزان دستیابی به اهداف تعیین شده هستند. حسابرسی عملکرد با بررسی این گزارش‌ها و تحلیل عملکرد واقعی مدیران، زمینه پاسخگویی آن‌ها را در برابر جامعه و نهادهای نظارتی تقویت می‌کند (نخبه‌فلاح، کردستانی و رحیمیان، ۱۴۰۰).

به‌طور کلی، درحالی‌که مفاهیمی مانند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی از جنبه‌های حیاتی حسابرسی عملکرد هستند (دراگوسین، پیتولیک و استوانسوف، ۲۰۲۱)، در بخش عمومی، تمرکز اصلی بر افزایش پاسخگویی مدیران دولتی و شفافیت در مدیریت منابع عمومی قرار دارد. با تقویت این رویکرد، می‌توان به بهبود اعتماد عمومی، افزایش کارایی دولت و ارتقای نظام مدیریت مالی در بخش دولتی دست یافت (امجدی و همکاران، ۱۴۰۰).

گزارش حسابرسی عملکرد

هدف از تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد بیان نتایج حسابرسی، قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و سرانجام زمینه برای تغییرات سازنده است. دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می‌تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد (برینگسیلیوس^۵، ۲۰۱۸):

– نخست، یافته‌ها و نتایج آن می‌تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سهازمان استفاده کنند، بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

– دوم اینکه یافته‌ها و نتایجی می‌توانند منتشر شوند که در این صورت، ارزش پاسخگویی دارند.

گزارش‌های حسابرسی عملکرد الزاماً دارای شکل یکنواختی نیست، اما به‌طور کلی در برگیرنده هدف حسابرسی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم به رسیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشنهادها است. هدف اساسی گزارش‌ها، انتقاد از اشتباهات گذشته نیست اما به ایجاد ارزش و بهبود در سیستم‌ها و کنترل‌ها کمک می‌کند. در نتیجه، معمولاً دامنه و تأکید گزارش‌های حسابرسی عملکرد نسبت به گزارش‌های

حسابرسی عملکرد نه تنها به ارتقای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی توجه دارد بلکه به‌عنوان ابزاری کلیدی برای پاسخگو کردن مدیران منتخب مردم در مقابل جامعه و نهادهای مردمی عمل می‌کند.

هدف اصلی حسابرسی عملکرد، بهبود اداره امور و افزایش پاسخگویی در بخش دولتی از طریق ایجاد ارزش افزوده است. این حسابرسی به بررسی نحوه استفاده از منابع، میزان تحقق اهداف سازمانی و تأثیر واقعی اقدامات انجام شده در مقایسه با برنامه‌ریزی اولیه می‌پردازد. چنانچه این فرآیند به‌درستی اجرا شود، می‌تواند منجر به بهبود نظارت بر عملکرد دستگاه‌های دولتی، افزایش شفافیت، تخصیص بهینه منابع، کاهش هزینه‌ها و ارتقای بهره‌وری شود. افزون بر این، حسابرسی عملکرد نقشی اساسی در پاسخگو کردن مدیران دولتی ایفا می‌کند زیرا با بررسی میزان تحقق تعهدات و اهداف تعیین شده، امکان ارزیابی عملکرد و شناسایی نقاط ضعف و قوت آنان را فراهم می‌آورد. این امر موجب افزایش اعتماد عمومی و بهبود حاکمیت شرکتی در بخش عمومی می‌شود (مارچی و برتی^۱، ۲۰۱۶). در این راستا، حسابرسی عملکرد به پرسش‌هایی مانند این که آیا منابع عمومی به‌طور بهینه تخصیص داده شده‌اند؟ آیا دستگاه‌های اجرایی در برابر تصمیمات خود مسئولیت‌پذیر بوده‌اند؟ و آیا سیاست‌های اجرایی در راستای منافع عمومی قرار دارند؟ پاسخ می‌دهد. در حقیقت، این نوع حسابرسی شامل سه مؤلفه اساسی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که در کنار آن، پاسخگو کردن مدیران در برابر عملکردشان به‌عنوان یک هدف کلیدی مطرح می‌شود (فدراسیون حسابداران اروپایی^۲، ۲۰۱۵).

۱) حسابرسی کارایی به بررسی نحوه استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع پرداخته و شامل ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، پایش عملکرد و بررسی اقدامات اتخاذ شده برای رفع کاستی‌های شناسایی شده است (کلز و هوگ^۳، ۲۰۰۹).

۲) حسابرسی صرفه اقتصادی به ارزیابی انطباق فعالیت‌های عمومی با اصول مدیریت مالی صحیح و استفاده بهینه از منابع اختصاص یافته به سیاست‌های عمومی می‌پردازد (داسکالو، مارکو و هورجیو^۴، ۲۰۱۶).

۳) حسابرسی اثربخشی عملکرد بررسی می‌کند که آیا اقدامات انجام شده به اهداف تعیین شده منجر شده‌اند و میزان تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با انتظارات

5. Dascalu et al

6. Drăgușin et al

7. Bringselius

1. Marchi & Bertei

2. Federation of European Accountants

3. Kells & Hodge

4. Dascalu et al

شناخت مناسبی از موضوعات قابل بررسی توسط این روش‌شناسی، پیش روی مخاطبان قرار دهد. عصمتی و همکاران (۱۴۰۳) با هدف تدوین و اعتبارسنجی الگوی جامع حسابرسی عملکرد در حوزه سلامت، شاخص‌هایی نظیر توانمندسازی و به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص و کارا، تدوین قوانین و مقررات مناسب، مدیریت اهداف درون سازمانی، سازمان‌دهی سازمان، اعمال کنترل بر سیاست‌های داخلی، عوامل اقتصادی درون سازمانی، بسترسازی اجرای حسابرسی عملکرد و بهره‌وری سازمان، جهت اجرای بهتر حسابرسی عملکرد پیشنهاد دادند. یافته‌های مرادی (۱۴۰۲) در زمینه راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بیانگر آن است که اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی‌سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت‌های لازم، استفاده بهینه از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی‌سازی آثار تحریم‌های بین‌المللی از مهم‌ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری-تفسیری است. مهربان‌پور و علی‌پور لندی (۱۴۰۱) با استفاده از رویکرد فازی، مدلی از حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ارائه دادند که از شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای در مدل پژوهش بوده و متعاقباً توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات بخش عمومی، سودمندی ادراک شده در سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابرسی عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلا به ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد تشکیل شده است. محمدی، دارابی و صراف (۱۳۹۹) با استفاده از روش فراترکیب (متاستز) عوامل موثر در کارایی کمیته‌های حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش منجر به شناسایی ابعاد دوازده‌گانه شامل ویژگی‌های جمعی کمیته، ویژگی‌های گزارشگری، ویژگی‌های کمی عملکرد، ویژگی‌های مدیریت شرکت، محیط کنترلی، آموزش و بهبود مستمر، ساختار سازمانی، ویژگی‌های مالی، ویژگی‌های مقرراتی داخلی، ویژگی‌های مقرراتی خارجی، فرهنگ سازمانی، ویژگی‌های اجتماعی روانشناختی شد. در انتها با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون، براساس رویکرد تحلیل محتوا به تعیین

حسابرسی مالی متفاوت هستند. سابرس عملکرد باید مشخص کند که اهداف، ماهیت شواهد و مدارک و گزارش حسابرسی عملکرد از انواع آنها در حسابرسی با قاعده متفاوت هستند (نخبه فلاح و همکاران، ۱۴۰۰).

رویکرد فراتحلیل^۱ در حسابداری

با رشد پژوهش‌ها در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، بنابراین انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره پژوهش‌های انجام شده در این موضوع خاص را به شیوه‌ای نظام‌مند و علمی فرآروی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است (ازکیا و توکلی، ۲۰۰۶). فرامطالعه یکی از روش‌هایی است که به منظور بررسی، ترکیب و آسیب‌شناسی، مطالعات پیشین به کار می‌رود. فرامطالعه دربرگیرنده مجموعه فراتحلیل^۲، فراترکیب^۳، فراروش^۴ و فرانظریه^۵ است (ادواردز، دیویس و ادواردز^۶، ۲۰۰۹). فراترکیب، پژوهشی است که خود به ارزشیابی پژوهش‌های دیگر می‌پردازد. از این‌رو از آن تحت عنوان ارزشیابی ارزشیابی‌ها یاد می‌کنند. بنابراین فراترکیب نوعی پروژه درباره پروژه‌های دیگر است. فراترکیب را می‌توان مطالعه و بررسی نظام‌مند پژوهش‌های گذشته دانست. به‌طور کلی فراترکیب، نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات دیگر با موضوع مرتبط و مشابه استفاده می‌کند، به گفته‌ای فراترکیب، ترکیب تفسیر تفسیرات داده‌های اصلی مطالعات منتخب است (زیممر^۷، ۲۰۰۶). روش فراتحلیل باوجود محبوبیت و کاربردهای فراوان در سایر علوم مانند مطالعات پزشکی، در ادبیات حسابداری چندان مورد توجه قرار نگرفته است. با این حال این روش در موارد معدودی توسط پژوهشگران حسابداری در حوزه‌هایی که به بررسی جهت و شدت روابط بین متغیرهای گوناگون پرداخته و به نتایج متناقض دست یافته‌اند، بکار رفته است.

پیشینه پژوهش

در این بخش به نمونه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی عملکرد با رویکردهای مختلف اشاره شده است. ارائه این بخش و معرفی چنین پژوهش‌هایی می‌تواند درک و

5. Meta theory
6. Edwards et al
7. Zimmer

1. Meta-synthesis
2. Meta-analysis
3. Meta syntheses
4. Meta method

خارجی و مسئولیت پذیری به افزایش ارزش حسابرسی عملکرد کمک می کنند. بنامراؤو، چتزیوگری، جوری و آجای^۲ (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای با عنوان بررسی دلایل شکست حسابرسی عملکرد، عدم شفافیت در معیارهای سه‌گانه حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های خدمات نهادهای عمومی و برون‌دادهای اجتماعی و پیچیدگی شیوه ایفای اهداف در بخش عمومی را از دلایل عدم تحقق اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند. دان، هو، یون و واسارهیلی^۳ (۲۰۲۲)، پژوهشی به منظور افزایش سودمندی گزارش‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از ابزارهای تحلیل متنی، چارچوبی را برای شناسایی مشترکات و تفاوت‌ها در اصطلاحات مورد استفاده در کشورهای نمونه، ارزیابی محتوای مرتبط را مطابق با الزامات و طبقه‌بندی خاص برای حسابرسی عملکرد دولت معرفی کردند. رانا و همکاران^۴ (۲۰۲۲)، دریافتند که مدل حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دو بعد حسابرسی عملکرد (پاسخگویی و بهبود عملکرد)؛ تنش‌ها و تضادهای نفوذ و استقلال تشکیلات خودگردان؛ و پیامدهای ناخواسته و تعارضات حسابرسی عملکرد را بیان می‌کند. هزگوی و همکاران^۵ (۲۰۲۲)، پژوهشی با عنوان مشروعیت و غیرسیاسی بودن حسابرسی عملکرد بخش عمومی؛ شواهد اکتشافی از کانادا و دانمارک انجام دادند. از رویکرد اکتشافی و روش‌های تحلیل اسنادی و مصاحبه استفاده شود. این مطالعه نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی عالی مشروعیت عمل‌گرایانه، اخلاقی و شناختی را از طریق حرفه‌ای‌سازی و استانداردسازی شکل و محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد خود دنبال می‌کنند. تعامل و حفظ گفتگو با دولت حسابرسی شده، مثلث‌بندی روش‌های شناخته شده علوم اجتماعی، و تاکید بر مبنای منافع عمومی حسابرسی عملکرد منعکس کننده برخی از ابزارهای اتخاذ شده برای حرکت در منطقه خاکستری بین حسابرسی‌های عینی، مرتبط و حساس سیاسی است. شواهد تجربی پارکر، ژاکوب و شیمز^۶ (۲۰۲۱)، در زمینه تعامل حسابرس و حسابرسی شونده‌گان با حسابرسی عملکرد بخش عمومی از دیدگاه منطق نهادی نشان می‌دهد که منطق حسابرسان عملکرد به تدریج به سمت تعامل بیشتر ذی نفعان با حسابرسی شونده‌گان، نمایندگان مجلس و رسانه‌ها حرکت کرده است، در حالی که اختیارات حسابرسی عملکرد آنها را حفظ می‌کند. در صورتی که حسابرسان نگرش مشارکتی داشته باشند، به نظر می‌رسد که حسابرسی‌شدگان نسبت به استراتژی‌های تعامل حسابرسان عملکرد و تلاش‌های مشاوره استقبال بیشتری می‌کنند. پارکر،

ضرایب اثر اجزای شناسایی شده پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد مهمترین شاخصه‌های مؤثر بر کارایی کمیته حسابرسی، خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، استقرار واحد حسابرسی داخلی، برقراری اختیارات لازم درون سازمانی و تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی است. از نظر طالعی و همکاران (۱۴۰۱) مهمترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی، حوزه حسابرسی، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری به عنوان شرایط علی، عملکرد حسابرسی، بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی به عنوان پدیده‌های محوری، عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی، عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به عنوان راهبردها، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی به عنوان عوامل زمینه‌ای، عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا به عنوان عوامل مداخله‌گر، بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی، دستیابی سازمان‌ها به نتایج هستند. بر اساس یافته‌های نخبه‌فلاح و همکاران (۱۴۰۰) گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مولفه اساسی (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) را شامل شود و نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی با اهمیت است. یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور حسابرسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند. همچنین، حسابرسان بخش عمومی افراد مناسبی برای انجام حسابرسی عملکرد هستند. البته، باید از سایر تخصص‌ها نیز در گروه حسابرسی عملکرد استفاده شود. حسابرسی‌های عملکرد دیوان محاسبات کشور در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی مؤثر اما در ایفای بهتر مسئولیت پاسخگویی بی‌تأثیر است. محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) با هدف شناخت حوزه‌ها و کارکردها و موانع حسابرسی عملکرد در بخش عمومی نشان دادند که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است.

در بین پژوهش‌های خارجی تان و دانگ^۱ (۲۰۲۴)، در ویتنام نشان دادند که سه عامل بر توسعه حسابرسی عملکرد تأثیر دارند از جمله: درجه اصلاحات حاکمیت عمومی، پاسخگویی آنها و نفوذ شغلی. همچنین عوامل اصلاح حاکمیت عمومی، حمایت

حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور (مهریان‌پور و علی‌پور لندی، ۱۴۰۱؛ باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶ و باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸) و ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد و بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ و گرد و همکاران، ۱۳۹۸) بوده است. ولی پژوهش حاضر به عوامل در حین اجرای حسابرسی عملکرد تمرکز دارد و تلاش دارد نقشه راهی را برای انجام حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور ارائه کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه هدف کاربردی، از دیدگاه ماهیت اطلاعات و شیوه تحلیل آنها جزو پژوهش‌های کیفی است، از دیدگاه روش جمع‌آوری اطلاعات در دسته پژوهش‌های اسنادی است و در نهایت بر مبنای روش پژوهش جزو پژوهش‌های تحلیلی توصیفی است که با استفاده از روش فراترکیب صورت گرفت. فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و بر اساس ارتباط آنها با پرسش پژوهش تشکیل می‌شود (ستدلووسکی، ۲۰۰۸). فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر نیست. همچنین تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیز نیست بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعه‌هاست. به عبارتی، فراترکیب، ترکیب تفسیرهای داده‌های اصلی مطالعه‌های منتخب است. فراترکیب بر مطالعه‌های کیفی که لزوماً مبانی نظری وسیعی را شامل نمی‌شود، تمرکز دارد و به جای ارائه خلاصه جامعی از یافته‌ها، یک ترکیب تفسیری از یافته‌ها را ایجاد می‌کند.

در این پژوهش برای شناسایی عوامل مؤثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی، ابتدا با استفاده از روش فراترکیب (Meta-Synthesis) به مرور سیستماتیک متون و پژوهش‌های پیشین پرداخته شد. مقالات و منابع مرتبط با موضوع از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر جمع‌آوری و بررسی شدند. جامعه آماری پژوهش، کلیه منابع مرتبط با گزارش حسابرسی عملکرد در طی ۲۴ سال اخیر (۲۰۰۰-۲۰۲۴) می‌باشد. روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند بود. پس از گردآوری فراگیر منابع، آنها در سه مرحله پالایش شدند و منابع اصلی پژوهش به درستی استخراج شد. این سه مرحله شامل بررسی عنوان و کلیدواژه‌ها، بررسی متن چکیده و بررسی تفصیلی متن مقاله‌ها بود. سپس اطلاعات و یافته‌های به دست آمده از متون، دسته‌بندی شده و

شیمز و ژاکوب (۲۰۱۹) در پژوهش دیگری نشان دادند که حسابرسی عملکرد در تمامی دوران‌ها رو به رشد بوده است و میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمان بوده است. رودلا و همکاران (۲۰۱۶)، در کشور استونی دریافتند که حسابرسی شوندگان می‌توانند حسابرسی عملکرد را مفید بدانند حتی اگر منجر به تغییرات خاصی در سیاست‌ها یا شیوه‌های سازمانی نشود. هیچ مبادله‌ای بین عملکردهای پاسخگویی و بهبود حسابرسی عملکرد مشاهده نشد، اگرچه درصد بسیار کمی از پاسخ دهندگان در نظر گرفتند که حسابرسی عملکرد برای پاسخگویی سازمان حسابرسی شده در قبال اقدامات خود مورد استفاده قرار گرفته است. در حالی که عوامل داخلی فرآیند حسابرسی - از جمله تخصص درک شده حساب‌رسان، گوشه‌دگی آنها برای گفتگو با حسابرسی شوندگان و کیفیت گزارش حسابرسی - بر سودمندی درک شده حسابرسی تأثیر داشت، آنها تأثیر کمتری بر پذیرش تغییرات توسط سازمان‌های حسابرسی شده داشتند. این مطالعه نشان می‌دهد که وقتی نمایندگان مجلس به حسابرسی عملکرد توجه می‌کنند و زمانی که توجه رسانه‌ها منجر به بحث‌های سیاسی می‌شود، پذیرش تغییرات پیشنهادشده توسط گزارش حسابرسی عملکرد، محتمل‌تر است. یافته‌های لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در بخش عمومی مالزی، نشان داد مؤلفه اثربخشی به عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش به سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند. نتایج پژوهش اودیا و همکاران (۲۰۱۴) از حسابرسی عملکرد حمایت می‌کند که شامل حسابرسی اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا حسابرسی ارزش برای پول، استقلال موسسات حسابرسی عالی برای تقویت مسئولیت‌پذیری بخش عمومی در نیجریه است. از مجموع مطالب بالا برمی‌آید که اگر حسابرسی عملکرد بتواند جنبه‌های مهم یادشده و سایر موارد عمومی و خاص را پوشش دهد، همچنان می‌تواند ظرفیت و ادراک نسبت به خود را برای بهبود مدیریت امور عمومی به تصویر بکشد که این کیفیت ادراک شده شامل کیفیت ادراک شده نزد سازمان حسابرسی شونده و کیفیت ادراک شده نزد جامعه و ذینفعان است (مورین، ۲۰۱۴). بنابراین، در پژوهش حاضر سعی شد ضمن در نظر گرفتن موارد اخیر مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی طراحی شود. در پژوهش‌های قبلی مواردی برای ارائه مدل حسابرسی عملکرد بیان شده است که عمده تأکید آنها به عوامل مؤثر بر استقرار

برای تنظیم پرسش پژوهش از پارامترهای مختلفی مانند جامعه مورد مطالعه، چه چیزی، چه موقع و چگونگی روش استفاده می‌شود. پرسش‌های به کار رفته در این پژوهش در جدول ۱ قابل مشاهده است.

جدول ۱. پرسش‌های به کار رفته پژوهش حاضر در روش فراترکیب

شاخص	پرسش
	وضعیت یافته‌های پیشین در مورد عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟
چه چیزی	ابعاد و مولفه‌های بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام اند؟ اولویت بندی مولفه‌ها و زیرمولفه برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام اند؟ الگوی بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام است؟
چه کسی	جامعه مورد مطالعاتی برای دست یابی به بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام است؟
چه زمانی	موارد فوق چه زمانی مورد بررسی قرار گرفته اند؟
چگونه	چه روشی برای دستیابی به مطالعات استفاده شده است؟

گام دوم: بررسی نظام‌مند ادبیات مرتبط با پرسش پژوهش: در این مرحله پژوهشگر جستجوی سیستماتیک خود را بر مقاله‌های منتشر شده در ژورنال‌های مختلف متمرکز کرد. کلمات کلیدی مرتبط انتخاب و در سرتاسر پژوهش تعاریف واژه‌های جستجو یا چارچوب زمانی به طور مستمر دوباره ارزیابی شد. در انتها، پژوهشگر مجموعه‌ای از جستجوهای برخط^۲ را انجام داد تا مطالعات منتخب را مشخص کند. مطالعات انتخابی از بین پایگاه‌های داده، ژورنال‌ها، کنفرانس‌ها و موتورهای جستجوی مختلف و در فاصله سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۴ می‌باشد. در جدول زیر لیستی از واژه‌های کلیدی منتخب و نیز پایگاه‌های داده و ژورنال‌های استفاده شده در جستجوی کلمات کلیدی آورده شده است.

جدول ۲. واژه‌های کلیدی

واژه‌های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
حسابرسی عملکرد	Performance auditing
حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	Performance auditing in the public sector
حسابرسی عملکرد در نهادهای دولتی	Performance auditing in government institutions
گزارش حسابرسی عملکرد	Performance audit report

شاخص‌های مد نظر به دست آمد. روش گردآوری داده‌ها کتابخانه‌ای با مرور دقیق مبانی نظری و منابع معتبر علمی و مقاله‌های تخصصی می‌باشد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده از اسناد و یادداشت برداری از مقاله‌های جمع آوری شده در جستجوی نظام‌مند می‌باشد. داده‌ها با روش تحلیل مضمون در نرم افزار MAXQDA-10 تحلیل و مدل بهبود حسابرسی عملکرد با استفاده از روش فراترکیب طراحی شد.

مراحل فراترکیب

فراترکیب مستلزم آن است که پژوهشگر بازنگری دقیق و عمیقی را نسبت به سند مورد مطالعه انجام دهد و پژوهش‌های قبلی را با یکدیگر ترکیب کند (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۰۷)، الگوی هفت مرحله‌ای را به این منظور ارائه داده‌اند:

گام اول: تنظیم پرسش‌های پژوهش

گام دوم: بررسی نظام‌مند متون

گام سوم: جستجو و بررسی مقالات مرتبط

گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

گام ششم: کنترل کیفیت (اعتبارسنجی مدل: با استفاده پرسشنامه مستخرج از یافته‌های کیفی)

گام هفتم: ارائه یافته‌های تحلیل محتوا

مراحل اجرا: در این بخش مراحل انجام کار به تفصیل ارائه شده است:

گام اول: تنظیم پرسش‌های پژوهش: نخستین گام فراترکیب تنظیم سؤالات پژوهش است. نخستین سؤال برای شروع فراترکیب چه چیزی (What) است. پرسش‌های پژوهش به صورت زیر است:

عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی بر اساس پژوهش‌های پیشین کدامند؟
مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟

جدول ۳. نمونه‌ای از نام پایگاه‌های داده و ژورنال‌های استفاده شده در پژوهش

تعداد مقاله	ژورنال‌ها	پایگاه‌های داده
۳	Asian Review of Accounting	Emerald www.emeraldgroupublishing.com
۴	Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	
۵	Accounting, Auditing & Accountability Journal	
۴	Emerging Science Journal	Science Direct (Elsevier) www.sciencedirect.com
۳	Asian Journal of Management Sciences and Education	Google scholar www.scholar.google.com
۴	TheJournal of Contemporary Issues in Business and Government	
۲	Financial Accountability & Management	
۳	Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management	
۳	Public Organization Review	Springer www.springer.com
۸	مطالعات تجربی حسابداری مالی	www.civilica.ir
۵	پژوهش‌های تجربی حسابداری	www.sid.com
۶	حسابداری دولتی	
۸	دانش حسابرسی	
۷	-	متفرقه
۶۵	مجموع مقاله‌ها	

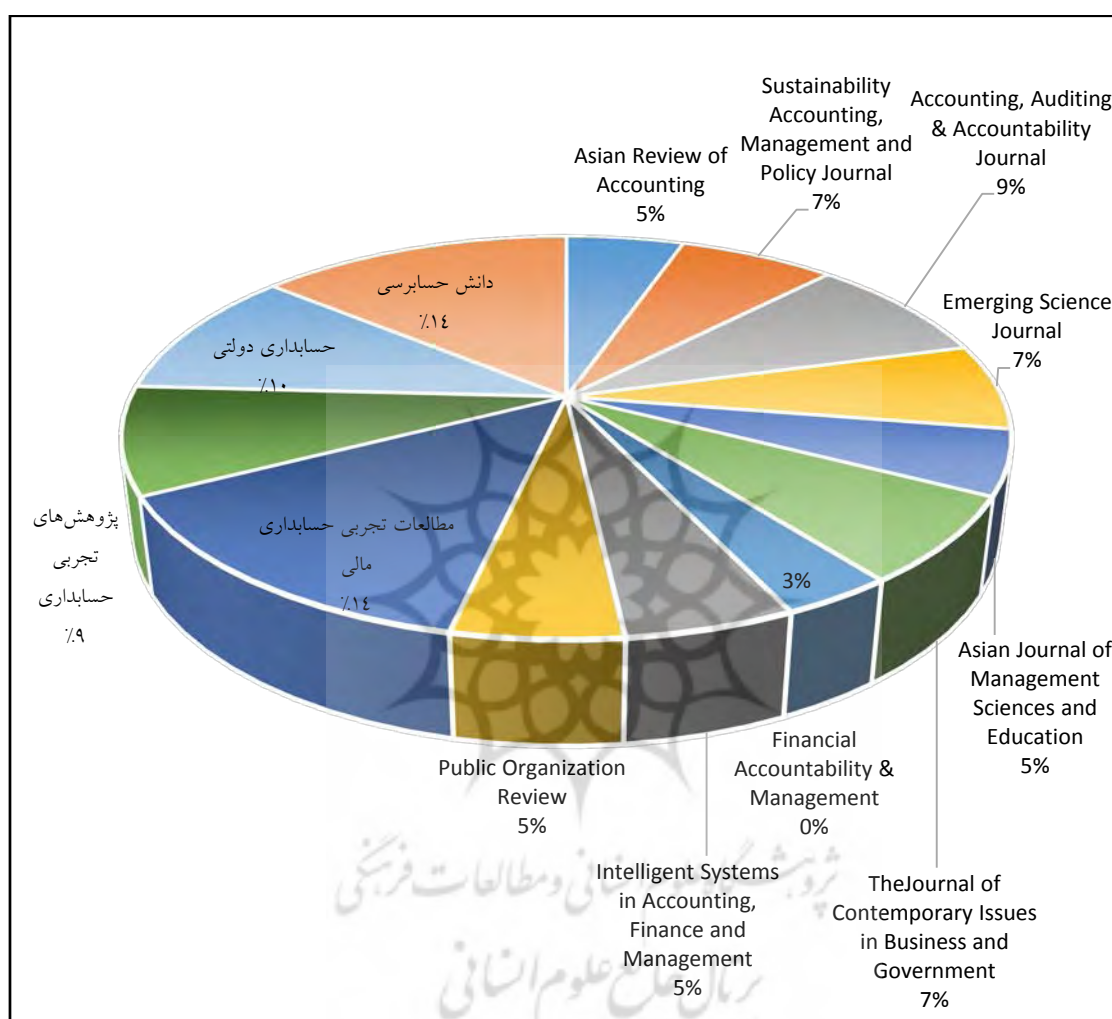
مسائلی چون نزدیکی به موضوع پژوهش، جدید بودن موضوع پژوهش، عنوان و چکیده مرتبط و دیدگاه محتوایی مسائلی چون پوشش مفهومی موضوع پژوهش، همخوانی با واژه‌های کلیدی را پوشش می‌دهند. با بررسی مقاله‌های جستجو شده با دو رویکرد موضوعی و مفهومی، در مرحله بررسی موضوعی تعدادی مقاله و با بررسی محتوایی تعدادی مقاله رد خواهند شد. در نهایت تعداد مقاله باقی مانده وارد گام بعدی روش متاستز می‌شوند. در جدول ۴ فراوانی مقالات مشاهده شده در هر یک از پایگاه‌ها آورده شده است.

گام سوم: بررسی و انتخاب مقاله‌های مناسب: در ابتدای فرآیند انتخاب مقاله‌ها، پژوهشگر مشخص می‌کند آیا مقاله‌های یافت شده متناسب با پرسش پژوهش است یا خیر. به منظور رسیدن به این هدف، او مجموعه مطالعه‌های منتخب را چندین بار مورد بازبینی قرار می‌دهد. در این گام، پژوهشگر در هر بازبینی تعدادی از مقاله‌ها را رد می‌کند که این مقاله‌ها در فرآیند متاستز مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. فرآیند بازبینی به این صورت انجام می‌گیرد که مقاله‌ها از دو دیدگاه موضوعی و محتوایی مورد بررسی قرار می‌گیرند. دیدگاه موضوعی شامل

جدول ۴. فراوانی مقالات مشاهده شده در هریک از پایگاه‌ها

تعداد مقاله	ژورنال‌ها	پایگاه‌های داده
۳	Asian Review of Accounting	Emerald www.emeraldgroupublishing.com
۴	Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	
۵	Accounting, Auditing & Accountability Journal	
۴	Emerging Science Journal	Science Direct (Elsevier) www.sciencedirect.com
۳	Asian Journal of Management Sciences and Education	Google scholar www.scholar.google.com
۴	TheJournal of Contemporary Issues in Business and Government	
۲	Financial Accountability & Management	
۳	Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management	
۳	Public Organization Review	Springer www.springer.com
۸	مطالعات تجربی حسابداری مالی	www.civilica.ir
۵	پژوهش‌های تجربی حسابداری	www.sid.com

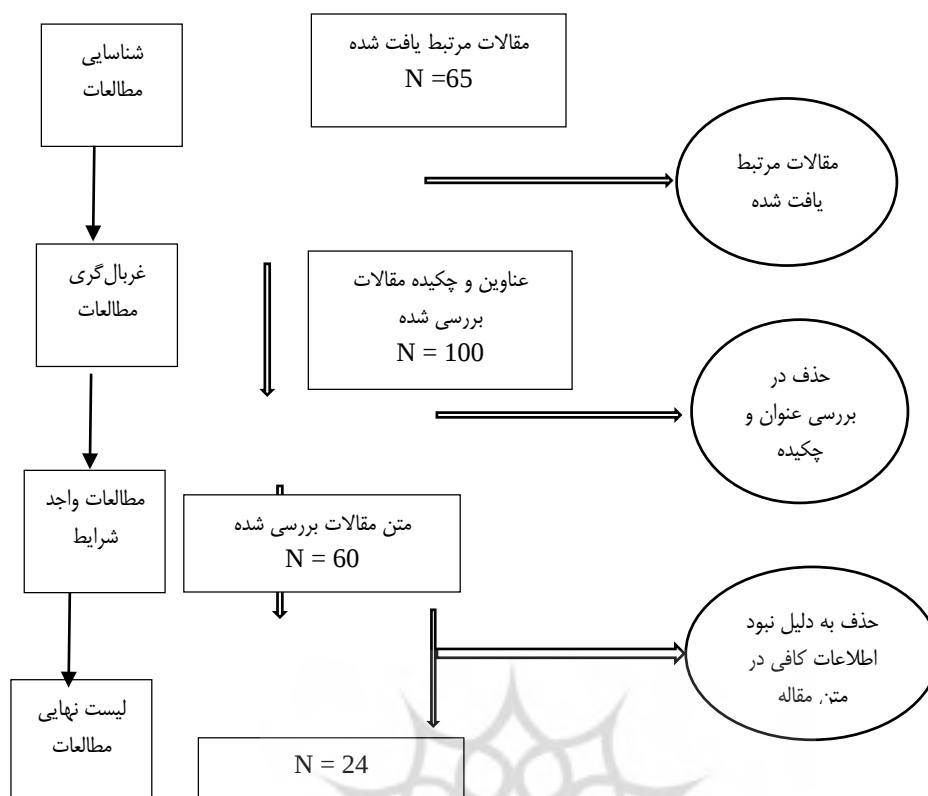
تعداد مقاله	ژورنال ها	پایگاه‌های داده
۶	حسابداری دولتی	
۸	دانش حسابرسی	
۷	-	متفرقه
۶۵	مجموع مقاله‌ها	



شکل ۱. فراوانی مقالات مشاهده شده در هر پایگاه

فرآیند انتخاب مقالات برای ورود به فراتحلیل در شکل ۲ قابل مشاهده است. این بخش شامل مراحل شناسایی مطالعات، غربالگری مطالعات، انتخاب مطالعات واجد شرایط و لیست نهایی مطالعات است. در این پژوهش به بررسی کیفیت مقالات بر اساس ۱۰ معیار زیر پرداخته شد. که عبارتند از: هدف پژوهش، اصول و روش‌ها، ساختار پژوهش، نمونه، مرتب‌سازی داده‌ها، انعکاس‌پذیری، مبانی اخلاق حرفه‌ای، دقت پژوهش، تبیین روشن نتایج، نتیجه کلی پژوهش.

بر اساس ملاک‌های ورود به فراترکیب که در بخش قبلی به آنها اشاره گشت متن مطالعات انجام شده مورد بررسی قرار گرفت و بر اساس معیارهای اشاره شده در بخش شرایط ورود تعداد ۲۴ پژوهش دارای شرایط علمی و روش شناختی مناسب بودند، برای ورود به فراترکیب انتخاب شدند. در این بخش طبق ملاک‌های ورود بیان شده در بخش معیارهای ورود و خروج و بر اساس واژه‌های کلیدی ذکر شده، به شناسایی و انتخاب نهایی مقالات دارای شرایط ورود به مطالعه پرداخته شد.



شکل ۲. فرآیند انتخاب مقالات برای ورود به فراترکیب

بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفت.

گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات: در سرتاسر متاسنتر، پژوهشگر به طور پیوسته مقاله‌های منتخب و نهایی شده را، به منظور دست یابی به یافته‌های درون محتواهای مجزایی که در آن‌ها مطالعات اصلی و اولیه انجام می‌شوند، چند بار می‌خواند. در پژوهش حاضر، اطلاعات مقاله‌های باقی مانده به این صورت دسته بندی شد: در ستون اول مرجع مربوط به هر مقاله و سال مورد بررسی ثبت شد (شامل نام و نام خانوادگی نویسنده). در ستون دوم عنوان مقاله، آورده شد. در ستون سوم شاخص‌هایی که برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد که هر مقاله به آن‌ها اشاره کرده و هدف اصلی این پژوهش است، بیان شد.

در نهایت ۲۴ مقاله برای فراترکیب انتخاب شد.

جدول ۵. طبقه‌بندی متون براساس امتیاز دهی CASP

دامنه امتیاز	نوع ارزیابی	تعداد متن	درصد	نتیجه
بین ۴۱-۵۰	عالی	۲۶	۰/۳۶	انتخاب متن
بین ۳۱-۴۰	خیلی خوب	۲۴	۰/۳۳	انتخاب متن
بین ۲۱-۳۰	خوب	۹	۰/۱۲	حذف متن
بین ۱۱-۲۰	متوسط	۹	۰/۱۲	حذف متن
بین ۱-۱۰	ضعیف	۵	۰/۰۷	حذف متن

پس از انتخاب پژوهش‌های مورد نظر نسبت به تحلیل مقالات جهت پاسخ به پرسش دوم پژوهش اقدام شد. در این مرحله پس از انتخاب پژوهش‌های مناسب از نظر کیفیت روش شناختی، همه پژوهش‌ها جهت دستیابی به مولفه‌های موثر بر

جدول ۶. بررسی عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
عصمتی و همکاران (۱۴۰۳)	تدوین و اعتبارسنجی الگوی جامع حسابرسی عملکرد در حوزه سلامت با روش دلفی فازی	مطالعات داخلی معیارهای خاص (تعیین دقیق وظایف و فعالیت‌هایی را که مدیریت برای دستیابی به این اهداف برنامه‌ریزی نموده است، ارزیابی کفایت و مناسبت این وظایف در دستیابی به اهداف موردنظر)
خجسته و همکاران (۱۴۰۲)	ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت	معیارهای خاص (مفاهیم کلیدی عملیات، استفاده از دانش متخصصان فنی در حسابرسی عملکرد، وجود صلاحیت‌های لازم در مجموعه هیئت حسابرسی)

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
اسکندری و کردیچه (۱۳۹۵)	تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی	معیارهای خاص (قابل رسیدگی بودن موضوع، هم ارزش حسابرسی کردن)
داوودی و همکاران (۱۳۹۸)	نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی دانش حسابرسی‌مدیران بخش عمومی.	معیار اقتصادی (بررسی موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات)
حبشی و همکاران (۱۴۰۱)	مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی	معیار کارایی (مشخص ساختن داده‌ها و استانداردها، مرتبط ساختن داده‌های مختلف به استانداردها و تعیین استانداردهای کارایی)
خجسته و همکاران (۱۴۰۳)	چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت	زمانبندی حسابرسی (مد نظر قرار دادن محدودیت‌های امکانات موجود، مد نظر قرار دادن ضرب‌الاجل‌های زمانی تعیین شده مانند مواعید نهایی ارائه گزارشات حسابرسی، وجود یک برنامه فعالیت برای اجرای حسابرسی)
براتی و همکاران (۱۴۰۱)	ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)	فرایند شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی (کسب اطلاعات لازم در رابطه با موضوع آمارهای رسمی مصاحبه با کارکنان و مدیریت واحد تحت رسیدگی و ذینفعان کلیدی در خصوص موضوعاتی از قبیل: اخذ و بررسی موارد ذیل به‌منظور استفاده از تجارب حاصل از رسیدگی‌های قبلی جمع‌بندی بررسی‌های به‌عمل آمده و مشخص ساختن موارد ذیل با دیدگاه تاثیر آن‌ها بر مولفه‌های عملکرد فعالیت مورد رسیدگی و درج آن در گزارش بررسی مقدماتی)
باوفا و همکاران (۱۴۰۱)	مدل‌سازی ساختاری-تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات	فرایند تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی (مشخص ساختن و فهرست نمودن حوزه هائی که در رابطه باصرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت مورد رسیدگی دارای بیشترین ریسک هستند، شناسایی نقاط ضعف و گلوگاه‌های عدم صرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت و اولویت‌بندی آن‌ها با در نظر گرفتن احتمال وقوع و عواقب آن، تعیین اهداف اصلی حسابرسی در قالب یک یا چند پرسش واضح و شفاف با در نظر گرفتن حوزه‌های کلیدی و قابلیت حسابرسی آن‌ها)
امجدی و همکاران (۱۴۰۰)	تاثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد	فرایند تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی (تعیین موضوعات موردبررسی با در نظر داشتن اهداف حسابرسی، اختیارات قانونی دیوان، اهمیت موضوعات و قابلیت حسابرسی آن‌ها (من جمله وجود معیارهای مناسب و امکان دسترسی به اطلاعات و گردآوری شواهد)، تعیین میزان جامعیت و حدود رسیدگی (نمونه‌گیری یا تمام رسی) و میزان نمونه. تعیین گستره و دوره زمانی رسیدگی با توجه به اهداف حسابرسی. مشخص ساختن گستره مکانی رسیدگی‌های (در مواردی که موضوع یا فعالیت در مکان‌های مختلف اجرا می‌شود). مشخص ساختن مواردی که مشمول انجام رسیدگی نمی‌باشد و دلایل آن)
طالعی و همکاران (۱۴۰۰)	ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی	تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی (استخراج و تعیین معیارهای عمومی حسابرسی، استخراج و تعیین معیارهای خاص حسابرسی، ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای استخراج و تعیین شده)
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی	عوامل زمینه‌ای (وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد ایجاد و توسعه رشته های تحصیلی و دروس مرتبط با حسابرسی عملکرد حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی کشور تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد توسط مراجع ذیربط تاکید بر شفافیت مالی و عملکردی بخش عمومی در کشور افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به پاسخگویی نهادهای بخش عمومی)
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور	عوامل ساختاری (استقرار بودجه بندی عملیاتی در بخش عمومی اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به کارگیری مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات در بخش عمومی ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایجاد واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات در نهادهای بخش عمومی کشور)

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور	عوامل رفتاری (دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد) آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی
فتاحی و همکاران (۱۳۹۴)	بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی کشور	زیرساخت (استقرار حسابداری تعهدی قوانین، مقررات و استانداردها) بودجه ریزی عملیاتی نظام ارزیابی عملکرد استفاده از نیروی انسانی ماهر و کارآمد
فاوچی (۱۳۸۴)	مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد	شناسایی و معرفی مقیاس (شناسایی مقیاس های کارایی شناسایی مقیاس های اثربخشی شناسایی مقیاس های صرفه اقتصادی)
اسکندری و کردیجه (۲۰۱۹)	Explain the need for management performance auditing standards in executable organizations	تأمین نیروی انسانی متخصص (آموزش پرسنل استفاده از کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان)
براتی و همکاران (۱۴۰۱)	ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)	بهبود عملکرد (بهبود کیفیت تسهیل در عملکرد)
مطالعات خارجی		
مارچی و برتی (۲۰۱۶)	Performance Audit in the Public Sector: what is the contribution to the Performance Management	مناسب بودن (در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی دستگاه تحت رسیدگی، حسابرسی متناسب با خصوصیات ویژه سازمان تحت رسیدگی، شناخت کلی از حوزه تحت رسیدگی، دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی، اطلاع کافی از انگیزه‌ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمان‌ها و اهداف تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح، آشنایی با استنادات قانونی و انتظارات ذینفعان اصلی و حسابرسی‌ها و بررسی‌هایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته، شناخت روش‌ها و تجارب موجود در سایر برنامه‌ها و فعالیت‌های مشابه یا مرتبط دولت)
اوزومبا (۲۰۱۹)	Performance audit and accountability of public sector in Nigeria	هماهنگی با مدیریت (اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی (در خصوص معیارها) در صورت وجود اختلاف نظر، بیان اختلاف نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در گزارش حسابرسی)
نوردینو و همکاران (۲۰۲۲)	Performance audit in the Public sector: a bibliometric analysis in the International journal	قوانین و مقررات (استناد به اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط در صورت شفافیت لازم)
اوزومبا (۲۰۱۹)	Performance audit and accountability of public sector in Nigeria	اهداف (تعیین هدف‌های معتبر)
تادور (۲۰۰۷)	Performance audit in public sector entities-a new challenge for Eastern European countries	استانداردها (الزام دولت به تنظیم بودجه عملیاتی، الزام دولت به روش بودجه بر مبنای صفر)
ایساوا و همکاران (۲۰۲۱)	Performance audit in the public sector: Domestic and foreign experience	انجام مقایسه (مقایسه با سالهای نزدیکتر، قابل اتکا بودن داده‌ها در واحدهای مورد مقایسه)
لوک و همکاران (۲۰۱۶)	The Serception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study	معیارهای اثربخشی (رهنمودهای مدیریت، مربوط بودن، تناسب داشتن، دستیابی به نتایج موردنظر، پذیرش، آثار ثانویه، توانائی انطباق، محیط کاری و کنترل داخلی)
اودیا (۲۰۱۴)	Odia, J. O. (2014). Performance auditing and	روشن شناختی (انتخاب رویکرد مناسب با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی)

عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی	پژوهشگر
public sector accountability in Nigeria: The roles of supreme audit institutions (SAIS). Asian Journal of Management Sciences and Education,		
Performance auditing in Germany concerning environmental issues	فرهنگ‌سازی (درک اهمیت وجود حسابرسی عملکرد در سازمان پذیرش عمومی لزوم توجه به شاخص‌های زیست محیطی)	دیتمار و همکاران (۲۰۱۸)

گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی:

در این گام، با توجه به تعاریفی که در مقاله‌های باقی‌مانده از مرحله چهار آورده شد، عوامل مشترک مربوط به الگوهای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد به ترتیب در جدول قرار داده می‌شوند، در ستون اول عوامل مشترک در الگوی بهبود گزارش حسابرسی عملکرد آورده می‌شود و سپس مقاله‌هایی

که به این عوامل اشاره کرده‌اند در ستون بعدی فهرست می‌شوند. در واقع با استفاده از این جدول ارتباط میان مقاله‌های مختلف با یکدیگر نشان داده شده است. در ادامه به بررسی کدها پرداخته می‌شود، به طوری که کدهای با مفهوم مشابه در یک موضوع (تم) قرار داده و مفاهیم به وجود می‌آید.

جدول ۷. ابعاد عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
		تعیین دقیق وظایف و فعالیت‌هایی را که مدیریت برای دستیابی به این اهداف برنامه‌ریزی نموده است ارزیابی کفایت و مناسبت وظایف در دستیابی به اهداف موردنظر مفاهیم کلیدی عملیات
۱	معیارهای خاص	استفاده از دانش متخصصان فنی در حسابرسی عملکرد وجود صلاحیت‌های لازم در مجموعه هیئت حسابرسی قابل رسیدگی بودن موضوع ارزش حسابرسی کردن موضوع
۲	معیار اقتصادی	بررسی موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات
۳	معیار کارایی	مشخص ساختن داده‌ها و ستاندها مرتبط ساختن داده‌های مختلف به ستاندها تعیین استانداردهای کارایی
۴	زمانبندی حسابرسی	مد نظر قرار دادن محدودیت‌های امکانات موجود مد نظر قرار دادن ضرب‌الاجل‌های زمانی تعیین شده مانند مواعید نهایی ارائه گزارشات حسابرسی وجود یک برنامه فعالیت برای اجرای حسابرسی کسب اطلاعات لازم در رابطه با موضوع آمارهای رسمی
۵	شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی	مصاحبه با کارکنان و مدیریت واحد تحت رسیدگی و ذینفعان کلیدی اخذ و بررسی موارد ذیل به منظور استفاده از تجارب حاصل از رسیدگی‌های قبلی جمع‌بندی بررسی‌های به عمل آمده و مشخص ساختن موارد مهم با دیدگاه تاثیر آن‌ها بر مولفه‌های عملکرد فعالیت مورد رسیدگی و درج آن در گزارش بررسی مقدماتی
۶	تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی	مشخص ساختن و فهرست نمودن حوزه‌هایی که در رابطه با صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت مورد رسیدگی دارای بیشترین ریسک هستند شناسایی نقاط ضعف و گلوگاه‌های عدم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت و اولویت‌بندی آن‌ها با در نظر گرفتن احتمال وقوع و عواقب آن تعیین اهداف اصلی حسابرسی در قالب یک یا چند پرسش واضح و شفاف با در نظر گرفتن حوزه‌های کلیدی و قابلیت حسابرسی آن‌ها
۷	تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی	تعیین موضوعات موردبررسی با در نظر داشتن اهداف حسابرسی، اختیارات قانونی دیوان، اهمیت موضوعات و قابلیت حسابرسی آن‌ها (من جمله وجود معیارهای مناسب و امکان دسترسی به اطلاعات و گردآوری شواهد) تعیین میزان جامعیت و حدود رسیدگی (نمونه‌گیری یا تمام رسی) و میزان نمونه تعیین گستره و دوره زمانی رسیدگی با توجه به اهداف حسابرسی مشخص ساختن گستره مکانی رسیدگی‌های (در مواردی که موضوع یا فعالیت در مکان‌های مختلف اجرایی شود) مشخص ساختن مواردی که مشمول انجام رسیدگی نمی‌باشد و دلایل آن

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
۸	تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی	استخراج و تعیین معیارهای عمومی حسابرسی استخراج و تعیین معیارهای خاص حسابرسی ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای استخراج و تعیین شده
۹	عوامل زمینه ای	وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد ایجاد و توسعه رشته های تحصیلی و دروس مرتبط با حسابرسی عملکرد حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی کشور تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد توسط مراجع ذیربط تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی بخش عمومی در کشور افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به پاسخگویی نهادهای بخش عمومی
۱۰	عوامل ساختاری	استقرار بودجه بندی عملیاتی در بخش عمومی اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به کارگیری مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات در بخش عمومی ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایجاد واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات در نهادهای بخش عمومی کشور
۱۱	عوامل رفتاری	دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی
۱۲	زیرساخت	استقرار حسابداری تعهدی قوانین، مقررات و استانداردها بودجه ریزی عملیاتی نظام ارزیابی عملکرد استفاده از نیروی انسانی ماهر و کارآمد
۱۳	شناسایی و معرفی مقیاس	شناسایی مقیاس های کارایی شناسایی مقیاس های اثربخشی شناسایی مقیاس های صرفه اقتصادی
۱۴	تامین نیروی انسانی متخصص	آموزش پرسنل استفاده از کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان
۱۵	بهبود عملکرد	بهبود کیفیت تسهیل در عملکرد
۱۶	مناسب بودن	در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی دستگاه تحت رسیدگی، حسابرسی متناسب با خصوصیات ویژه سازمان تحت رسیدگی، شناخت کلی از حوزه تحت رسیدگی، دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی، اطلاع کافی از انگیزه ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمان ها و اهداف تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح، آشنایی با استنادات قانونی و انتظارات ذینفعان اصلی و حسابرسی ها و بررسی هایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته، شناخت روش ها و تجارب موجود در سایر برنامه ها و فعالیت های مشابه یا مرتبط دولت
۱۷	هماهنگی با مدیریت	اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی (در خصوص معیارها) در صورت وجود اختلاف نظر، بیان اختلاف نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در گزارش حسابرسی
۱۸	قوانین و مقررات	استناد به اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط در صورت شفافیت لازم
۱۹	اهداف	تعیین هدف های معتبر
۲۰	استانداردها	الزام دولت به تنظیم بودجه عملیاتی، الزام دولت به روش بودجه بر مبنای صفر
۲۱	انجام مقایسه	مقایسه با سالهای نزدیکتر، قابل اتکا بودن داده ها در واحدهای مورد مقایسه

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
۲۲	معیارهای اثربخشی	رهنمودهای مدیریت، مربوط بودن، تناسبت داشتن، دستیابی به نتایج موردنظر، پذیرش، آثار ثانویه، توانائی انطباق، محیط کاری و کنترل داخلی
۲۳	روش شناختی	انتخاب رویکرد مناسب با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی
۲۴	فرهنگ سازی	درک اهمیت وجود حسابرسی عملکرد در سازمان پذیرش عمومی لزوم توجه به شاخص های زیست محیطی

متخصص و صاحب نظر خواسته شد تا پرسشنامه را بررسی کرده و پیشنهادها و بازخوردهای خود را بر اساس معیارهای علمی ارائه کنند. انتخاب این متخصصان بر اساس معیارهای مشخصی صورت گرفت. این معیارها شامل دارا بودن مدرک تحصیلی در حوزه های مرتبط مانند حسابرسی، مدیریت مالی، یا مدیریت دولتی، تجربه عملی حداقل پنج ساله در زمینه های مرتبط با حسابرسی عملکرد، انتشار مقالات علمی در مجلات معتبر داخلی یا بین المللی، و فعالیت در نهادهای یا سازمان هایی که به طور مستقیم با حسابرسی عملکرد در ارتباط هستند، بوده است. این افراد با توجه به تخصص و تجربه شان، از توانایی تحلیل کیفی پرسشنامه از جنبه های مختلف مانند: رعایت دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، ضرورت و اهمیت عبارات، و جایگاه هر عبارت در متن برخوردار بوده و توانستند بازخوردهای مفید و کاربردی ارائه کنند. بر اساس این بازخوردها، تغییرات لازم برای بهبود ابزار تحقیق اعمال شد. به این ترتیب، ترکیب معیارهای علمی و عملی برای انتخاب متخصصان، تضمین کننده دقت و اعتبار فرآیند ارزیابی کیفی محتوا بوده و به ارتقای کیفیت نتایج پژوهش کمک کرده است.

برای ارزیابی کمی روایی محتوا نسبت روایی محتوا^۱ (CVR) و برای اطمینان از اینکه سوالات ابزار به بهترین نحو جهت اندازه گیری محتوا طراحی شده، از شاخص روایی محتوا^۲ (CVI) استفاده شد.

رابطه ۱)

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

که در این فرمول n_e برابر تعداد خبرگان است که با بون این قابلیت ها موافق یا کاملاً موافق هستند. n تعداد کل خبرگان است

همانگونه که جدول بالا نشان می دهد عوامل موثر در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در ۹۰ بعد و ۲۴ مقوله دسته بندی شدند. **اعتبارسنجی مدل و معرفی پرسشنامه:** روش کلی پژوهش حاضر مبتنی بر فراترکیب بوده و در مراحل ابتدایی، تمرکز اصلی بر تحلیل نظام مند مطالعات پیشین و استخراج مؤلفه های کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش قرار داشته است. با این حال، به منظور اعتبارسنجی نتایج حاصل از فراترکیب و بررسی میزان انطباق آن ها با دیدگاه خبرگان، از یک پرسشنامه تخصصی استفاده شده است. این پرسشنامه با عنوان «پرسشنامه سنجش پایایی و روایی مدل ارائه شده برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور» طراحی و اجرا گردید. هدف از تدوین این پرسشنامه، اعتبارسنجی مدل پیشنهادی و اطمینان از جامعیت و دقت شاخص های استخراج شده از فرایند فراترکیب بود. پرسشنامه شامل دو بخش اصلی بود: بخش اول، اطلاعات دموگرافیک خبرگان و بخش دوم شامل گویه هایی که شاخص های استخراج شده از مرحله فراترکیب را مورد ارزیابی قرار می دادند. هر گویه بر اساس مقیاس لیکرت پنج درجه ای (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) مورد سنجش قرار گرفت. در ادامه و در گام ششم که مربوط به کنترل کیفیت هست، به طور کامل در مورد پرسشنامه و روایی و پایایی پرسشنامه مورد استفاده پرداخته شده است.

گام ششم: کنترل کیفیت: در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی همچون دفاع پذیری، باورپذیری، تصدیق پذیری و حتی بازتاب پذیری نتایج پژوهش صورت گرفته است (اصغری زاده و قاسمی، ۲۰۱۱). یکی از شاخص های پایایی پژوهش کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. نرم افزار Maxqda از چنین قابلیتی برخوردار است. برای ارزیابی روایی محتوای مرحله فراترکیب، از دو روش کیفی و کمی استفاده شد. در بخش کیفی، از ۱۰ نفر از افراد

جدول ۵ مقدار CVR قابل قبول ۰/۶۲ در نظر گرفته شد. پس از محاسبه CVR مشخص شد تمام پرسش‌های پرسشنامه اعتبار لازم را دارا بودند. برای بررسی شاخص روایی محتوا از روش والتز و باسل^۱ (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. در این روش، از متخصصان خواسته شد تا میزان مربوط بودن هر گویه را بر اساس یک طیف لیکرت چهار درجه‌ای به صورت زیر ارزیابی کنند: (ضروری بودن، مربوط بودن، ساده بودن، واضح بودن). سپس، شاخص روایی محتوایی (CVI) بر اساس فرمول زیر محاسبه شد:

رابطه ۲)

$$CVI = \frac{\text{تعداد متخصصینی که به گویه نمره ۳ یا ۴ داده‌اند}}{\text{تعداد کل متخصصین}}$$

حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر با ۰/۷۹ است و اگر شاخص CVI گویه ای کمتر از ۰/۷۹ باشد آن گویه بایستی حذف شود. برای تعیین CVI پرسشنامه، پرسشنامه طراحی شده در اختیار ۱۰ نفر از خبرگان در این حوزه قرار گرفت و پس از محاسبه CVI مشخص شد که تمام گویه‌های پرسشنامه مقدار قابل قبول ۰/۷۹ را کسب کردند.

که در خصوص پرسش نظر داده‌اند. بر اساس تعداد متخصصانی که پرسش‌ها را مورد ارزیابی قرار داده‌اند، حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس جدول ۲ بایستی باشد. پرسش‌هایی که مقدار CVR محاسبه شده برای آن‌ها کمتر از میزان مورد نظر با توجه به تعداد متخصصان ارزیابی‌کننده پرسش باشد، بایستی از آزمون کنار گذاشته شوند به علت اینکه بر اساس شاخص روایی محتوایی، روایی محتوایی قابل قبولی ندارند.

جدول ۸. حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس تعداد متخصصان (جدول لاوشه)

تعداد متخصصان	مقدار CVR	تعداد متخصصان	مقدار CVR	تعداد متخصصان	مقدار CVR
۵	۰/۹۹	۱۱	۰/۵۹	۲۵	۰/۳۷
۶	۰/۹۹	۱۲	۰/۵۶	۳۰	۰/۳۳
۷	۰/۹۹	۱۳	۰/۵۴	۳۵	۰/۳۱
۸	۰/۷۵	۱۴	۰/۵۱	۴۰	۰/۲۹
۹	۰/۷۸	۱۵	۰/۴۹		
۱۰	۰/۶۲	۲۰	۰/۴۲		

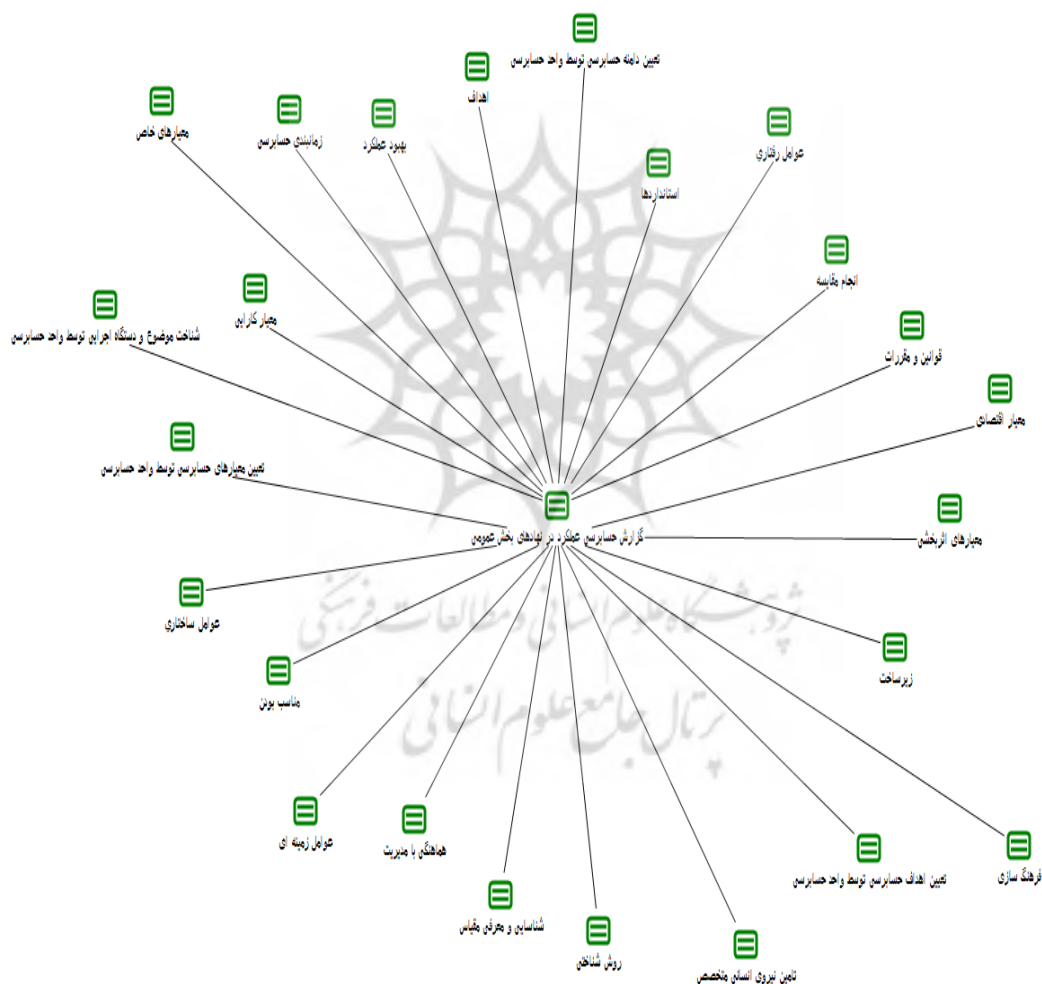
برای تعیین CVR پرسشنامه، پرسشنامه طراحی شده در اختیار ۱۰ نفر از خبرگان در این حوزه قرار گرفت و با توجه به

جدول ۹. بررسی روایی ابزارهای اندازه‌گیری

معیارها	ضروری بودن	مربوط بودن	ساده بودن	واضح بودن	نتیجه
معیارهای خاص	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
معیار اقتصادی	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
معیار کارایی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
زمان‌بندی حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	
تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	
تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
عوامل زمینه‌ای	۱/۰۰	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
عوامل ساختاری	۰/۸۳	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
عوامل رفتاری	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
زیرساخت	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
شناسایی و معرفی مقیاس	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
تامین نیروی انسانی متخصص	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
بهبود عملکرد	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
مناسب بودن	۱/۰۰	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	

معیارها	ضروری بودن	مربوط بودن	ساده بودن	واضح بودن	نتیجه
هماهنگی با مدیریت	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
قوانین و مقررات	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
اهداف	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
استانداردها	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
انجام مقایسه	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
معیارهای اثربخشی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
روش شناختی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
فرهنگ سازی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	

گام هفتم: ارائه یافته‌ها: در این مرحله از روش متاستز، چارچوب اولیه مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد ارائه شده است.



شکل ۴. مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر با هدف ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب انجام شد. نتایج روش فراترکیب منجر به شناسایی

۲۴ گروه شاخص شد که عبارتند از: معیارهای خاص، معیار اقتصادی، معیار کارایی، زمان‌بندی حسابرسی، شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی، تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی، تعیین دامنه حسابرسی توسط

واحد حسابرسی، تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی، عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل رفتاری، زیرساخت، شناسایی و معرفی مقیاس، تامین نیروی انسانی متخصص، بهبود عملکرد، مناسب بودن، هماهنگی با مدیریت، قوانین و مقررات، اهداف، استانداردها، انجام مقایسه، معیارهای اثربخشی، روش شناختی، فرهنگ‌سازی.

همسو با نتایج بیشتر پژوهش‌های به عمل آمده در زمینه حسابرسی عملکرد تاکید بر اهمیت و ضرورت اجرای موثر حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی دارند که نقش این نوع حسابرسی را در دستگاه‌های دولتی غیر قابل انکار می‌دانند. یافته‌های اودیا و همکاران (۲۰۱۴) از حسابرسی عملکرد حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد باید شامل حسابرسی اقتصادی، کارایی و اثربخشی، استقلال موسسات حسابرسی عالی برای تقویت مسئولیت‌پذیری بخش عمومی در نیجریه باشد که با یافته‌های این پژوهش مطابقت دارد. لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز نشان دادند مؤلفه اثربخشی مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد است و می‌تواند نقش به‌سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا کند. همچنین تقویت حس مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند. تان و دانگ (۲۰۲۴)، نشان دادند که سه عامل درجه اصلاحات حاکمیت عمومی، پاسخگویی آنها و نفوذ شغلی بر توسعه حسابرسی عملکرد تأثیر دارند. اوزومبا (۲۰۱۹)، اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی در خصوص معیارها در صورت وجود اختلاف نظر، بیان اختلاف نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد الزامی می‌داند.

تعدادی از پژوهش‌ها نیز عوامل مؤثر بر بهبود حسابرسی عملکرد و چالش‌های آن را بررسی کرده‌اند از جمله براساس پژوهش باوفا و همکاران (۱۴۰۲)، مهم‌ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری-تفسیری، اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت‌های لازم، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، استفاده بهینه از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی سازی آثار تحریم‌های بین‌المللی بود. شیخیان‌عزیزی و رضایی‌نژاد (۱۴۰۳) مدلی را برای حسابرسی عملکرد در بیمارستان‌های دولتی توسعه دادند که در آن انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌های دقیق حسابرسی عملکرد را چارچوب مناسبی

برای تدوین سند چشم انداز حسابرسی عملکرد می‌دانند. عصمتی بیرامی و همکاران (۱۴۰۳) نیز شاخص‌هایی مانند: توانمندسازی و به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص و کارا، اعمال کنترل بر سیاست‌های داخلی، عوامل اقتصادی درون‌سازمانی، بسترسازی اجرای حسابرسی عملکرد و بهره‌وری سازمانی را عوامل مؤثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد معرفی می‌کنند. با این حال برخی مطالعات داخلی وجود دارد که معتقدند اجرای حسابرسی عملکرد در کشور از مطلوبیت برخوردار نیست و اهداف آن تحقق نیافته است. به عنوان مثال مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷) بیان می‌دارند در حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت کمتر توجه شده است. به زعم بنامراو و همکاران (۲۰۲۲)، محدودیت‌های خدمات نهادهای عمومی و برون‌دادهای اجتماعی و پیچیدگی شیوه ایفای اهداف در بخش عمومی را از دلایل عدم تحقق اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند. مهربان‌پور و علی‌پور لندی (۱۴۰۱) نیز در مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی کشور توجه به تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کارکردهای غلط را مهم می‌دانند.

در تبیین نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر می‌توان گفت: حسابرسی عملکرد همچنان نظام حسابرسی در حال تکوینی است که به واسطه ماهیت در حال رشد و تکوین خود، فاقد روش شناسی قاعده مند بوده و همچنین دانش استوار بر شواهد تجربی زیادی در مورد بکارگیری، پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد وجود ندارد. این نوع حسابرسی به مرور زمان پیچیده‌تر شده تا بتواند نیازهای جوامع مختلف و سطوح مختلف دولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را برآورده کند. بنابراین بررسی عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسی عملکرد می‌تواند نتایج متعددی به همراه داشته باشد. با استفاده از مدل‌های حسابرسی عملکرد، سازمان‌ها می‌توانند عملکرد خود را به صورت دقیق‌تر و شفاف‌تر گزارش دهند که این امر منجر به افزایش پاسخگویی می‌شود. همچنین این مدل به شناسایی نقاط ضعف و قوت در عملکرد سازمان‌ها کمک می‌کند و از این طریق می‌تواند به بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها منجر شوند. اطلاعات دقیق و جامع ارائه شده توسط مدل حسابرسی عملکرد می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیمات بهتر و مؤثرتر کمک کند و با شناسایی و حذف ناکارآمدی‌ها و بهبود فرآیندها، هزینه‌های سازمان را کاهش دهد. در نهایت شفافیت و پاسخگویی بیشتر منجر به افزایش اعتماد عمومی به سازمان‌ها می‌شود. بنابراین مدیران بخش عمومی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر

مدیریت اهتمام ورزند و آن را از دیدگاه ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در پایان باید گفت: نتایجی که بر مبنای تحلیل‌های درست به دست آمده باشند می‌توانند موانع موجود بر سر راه را به منظور عملی ساختن پژوهش مرتفع سازند. هدف اصلی هر پژوهش دستیابی به یافته‌هایی است که بتوان از آنها برای ارائه راه کارهای عملی و کاربردی بهره گرفت. همچنین بهره‌گیری از این یافته‌ها می‌تواند راهنما و راه‌گشای دیگر پژوهشگران در انجام پژوهش‌های مشابه باشد.

اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی گردد. از این رو، لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند. با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمان‌ها، به خصوص در بخش عمومی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار نظام‌های جامع کنترل



References

- Amjadi. Gerkez, M, Bokharayan, K. (2021). The Impact of Accounting Court Auditors' Specialty on Responsiveness with the Mediating Role of Performance Audit Quality. *Audit knowledge* 2021; 21 (85), 349-372. (In Persian).
- Azkea M; Tavakolle M. (2006) "Meta-analysis of studies of job satisfaction in educational organizations", *The Journal of Social Sciences*, 1, 26- 27. (In Persian).
- Babajani, J.; Barzideh, F. and Imanzadeh, P. (2019). Study of the Present Situation of Performance Audit in Iranian Public Sector Institutions and Presentation of Strategies for its Improvement. *Empirical Studies in Financial Accounting*. 61 (61), 1-26 (In Persian).
- Backof, A. G; Carpenter, T. D; & Thayer, J (2016). Auditing complex estimates: the impact of judgment frameworks and management-provided evidence on auditors' professional skepticism. Working paper. University of Georgia and University of Virginia. (Scopus).
- Barati, R; Malqarani, A; Noravesh, I. (2022). A Model for Performance Audit (Case Study of the Iranian Ministry of Health and Medical Education), *Financial Accounting Knowledge*, 9 (1), 133-159. (In Persian).
- Bavafa, A-H, Moradi, Kordnaegee. A; Khanifar, H; Saraf. F. (2022). Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis, *Governmental Accounting*, 9(1), 395-420 (In Persian).
- Benamraoui, A; Chatzivgeri, E; Jory, S. R; & Ajay, R. (2022). VfM audit and the UK public sector: A critical review of the VfM reports. *Financial Accountability & Management*. 40 (2), 127-153. (Scopus).
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, Economy and Effectiveness but What about Ethics? Supreme Audit Institutions at a Critical Juncture, *Public Money & Management*, 38 (2), 105-110
- Dai, J; & Li, Q. (2016). Designing audit apps for armchair auditors to analyze government procurement contracts. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13 (2), 71-88. (Scopus).
- Dascalu, E. D; Marcu, N; & Hurjui, I. (2016). Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania. *Amfiteatru Economic Journal*, 18 (43), 691-705. (Scopus).
- Drăgușin, C. P; Pitulice, I. C; & Ștefănescu, A. (2021). Harmonisation and emergence concerning the performance audit of the eu member states' public sector. Romania's case. *Sustainability*, 13 (7), 3673. (Scopus).
- Duan, H. K; Hu, H; Yoon, Y; & Vasarhelyi, M. (2022). Increasing the utility of performance audit reports: Using textual analytics tools to improve government reporting. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 29 (4), 201-218. (Scopus).
- Edwards M; Davies M; Edwards A. (2009) "What are the external influences on information exchange and shared decision-making in healthcare consultations: A meta-synthesis of the literature
- Eskandari, K; Kordbcheh, Sh; (2015). Explaining the need for audit standards of management performance in executive bodies. *Shabak*, 8(1), 17-26. (In Persian).
- Federation of European Accountants (2015). Performance Audit in the Public Sector, available at: [www.fee.be/images/publications/Information](http://www.fee.be/images/publications/Information%20paper%20performance%20audit%20in%20the%20public%20sector.pdf) on paper performance audit in the public sector.pdf.
- Gord, A; Momeni, A; Safai-Nasab, A. (2018). Investigating the effective factors on the success of the performance audit in the Court of Accounts of the country with a fuzzy approach. *Auditing Knowledge Quarterly*, 19 (77), 166-189. (In Persian).
- Habashi, N; Hamidian, M; Azar, A; Bozorg Asl., M; Bayat. K. (2022). Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the public sector of Iran, *Experimental accounting research* 12, (3), 181-200. (In Persian)
- Hazgui, M; Triantafillou, P; & Elmer Christensen, S. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35 (6), 1375-1401. (Scopus).
- Hdhd., E. A; Fedchenko, E. A; Gusarova, L. V; Polyakova, O. A; & Vasyunina, M. L. (2021). Performance audit in the public sector: Domestic and foreign experience. *Studies of Applied Economics*, 39 (6).

- Loke, C; Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). The Şerception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24 (1), 99-104
- Loots, J. A. J. (1989). An evaluation of the applicability of comprehensive auditing in the South African context. Pretoria: University of Pretoria. PhD thesis.
- Kells, S; & Hodge, G. (2009). Performance auditing in the public sector: reconceptualising the task. *The Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 15 (2), 33-60.
- Khojaste, A; Rahnema Rudpashti, F; Zamani Moghadam, A; Talebnia, G. (2024). Conceptual framework of management performance audit; *Accounting and Auditing Knowledge*, 14(54), 187-204. (In Persian).
- Khojaste, A; Rahnema Roudpashti, Fe; Niko Maram, H; Zamani Moghadam, A, Talebnia, Gh. (2022). Providing a financial decision-making model based on management performance audit. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2(8), 61-90. (In Persian).
- Mahmoudkhani, M; Reyhaneh, A. (2018). Performance auditing: public sector approach. *Accounting and Social Interest*, 8(2), 71-98(In Persian).
- Marchi, L; & Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector: what is the contribution to the Performance Management? *Management Control*, 3, 2016, 49-63. (In Persian).
- Mehrabanpour, M, R; Alipour Landi, H. (2022). Presenting the performance audit model in Iran's public sector organizations by a fuzzy approach. *Public Accounting*, 9(1), 183-222. (In Persian).
- Mohammadi, R; Darabi R; Sarraf, F. () Investigating the Factors Affecting the Performance of Audit Committees Using the Meta-Synthesis Method, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9 (34), 107-126. (In Persian).
- Morin. A. (2014). Auditors General's Impact on Administrations: A Pan-Canadian Study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*. 29(5), 395-426. (Scopus).
- Nakhba Fallah, A; Kurdestani G; Rahimian, N. (2021). Role of Performance Auditing on Public Accountability Improvement; *Emphasis on the Report's Content. Audit knowledge*. 21 (84), 80-118. (In Persian).
- Nurdiono, N; Dewi, F. G; & Gamayuni, R. R. (2021). Performance audit in thePublic sector: a bibliometric analysis in the International journal. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 21 (1), 29-38. (Scopus).
- Odia, J. O. (2014). Performance auditing and public sector accountability in Nigeria: The roles of supreme audit institutions (SAIS). *Asian Journal of Management Sciences and Education*, 3 (2), 102-109. (Scopus).
- Ozuomba, N. T. (2019). Performance audit and accountability of public sector in Nigeria. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 7 (2), 1-9.
- 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.
- Parker, L. D; Schmitz, J; & Jacobs, K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 37 (2), 142-162. (Scopus).
- Rana, T; Steccolini, I; Bracci, E; & Mihret, D. G. (2022). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38 (3), 337-359. (Scopus).
- 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, 217-233
- Reichborn, K; K; & Johnsen, A. (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions, Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway, *Accountability Journal*, 50(10), 33-49. (Scopus).
- Sandelowski, M; & Barroso, J. (2006). Handbook for synthesizing qualitative research. Springer publishing company.
- Sandelowski, M; (2008) Reading, writing and systematic review. *Journal of Advanced Nursing*, 64 (1), 104-10.

- Sandelowski, M; Barroso, J; & Voils, C. I. (2007). Using qualitative met summary to synthesize qualitative and quantitative descriptive findings. *Research in nursing & health*, 30 (1), 99-111.
- Sheikhian Azizi, J; Rezainejad, A. (2024). A hybrid approach to developing a performance audit model for managers of public hospitals in Tehran. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(29), 160-188. (In Persian).
- Talei, H; Gord, A; Khorashadizadeh, M. (2022). Providing a performance audit model for executive managers of public hospitals. *Public Accounting*, 9(1), 255-286. (In Persian).
- Tudor, A. T. (2007). Performance audit in public sector entities-a new challenge for Eastern European countries. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 3 (19), 126-141. (Scopus).
- Tuan, D. A; & Dung, N. N. K. (2024). The Influence of Factors on the Demand for Performance Auditing in the Public Sector. *Emerging Science Journal*, 8 (1), 95-109. (Scopus).
- Yazdanshenas, M; Imani, H. (2020). Evaluating Performance Audit from the Perspective of Auditors of the Supreme Audit Court of Iran , *Journal of health accounting*, 9 (1), 140-159 (In Persian).
- Zimmer L. (2006) "Qualitative meta-synthesis: A question of dialoguing with texts", *Journal of Advanced Nursing*, 53(3): 311-318.

