



ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت

علیرضا خجسته^۱

فریدون رهنمای رودپشتی^۲✉

هاشم نیکو مرام^۳

افسانه زمانی مقدم^۴

قدرت‌اله طالب‌نیا^۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۰۳

چکیده

مقاله حاضر با هدف ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت، بر اساس تجزیه و تحلیل کیفی و کمی انجام پذیرفت. در بخش کیفی، با بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهشی عوامل اثرگذار شامل (۵) بعد، (۱۳) مؤلفه و (۶۷) شاخص شناسایی گردید. سپس، به منظور کسب اجماع نظری عمومی خبرگان بخش عمومی کشور با استفاده از پرسشنامه و انجام مصاحبه نیمه‌ساختار یافته مبتنی بر استفاده از تکنیک دلفی‌فازی؛ عوامل اثرگذار مورد پذیرش و غربالگری واقع گردیدند. سپس، بر اساس تحلیل کمی و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی بهبود یافته؛ وزن نهایی هر از یک ابعاد، مولفه‌های و شاخص‌ها تعیین و میزان اهمیت آن‌ها با بکارگیری از محیط نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۶، در الگو مشخص شدند. مطابق با یافته‌های پژوهشی بعد "سیاسی و مدیریتی" با وزن نهایی (۰/۲۱۶)، مولفه "بکارگیری و مدیریت مناسب سیستم‌های اطلاعاتی" با وزن نهایی (۰/۱۱۱۶) و شاخص "بکارگیری مدیران و کارکنان در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بر اساس احراز شرایط عمومی و اختصاصی قانونی" با وزن نهایی (۰/۰۴۶) دارای بیشترین اهمیت بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: تصمیم‌گیری مالی، حسابرسی عملکرد مدیریت، گزارشگری مالی، مسئولیت پاسخگویی مالی.

۱. گروه حسابداری و مدیریت مالی، د، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Alirezakhojasteh1366@gmail.com

۲. گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران نویسنده مسئول. Roodposhti.rahnama@gmail.com

۳. گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. hn.nikoomaram@gmail.com

۴. گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Afz810@gmail.com

۵. گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Gh_talebniya@yahoo.com

۱- مقدمه

نیاز رو به افزایش در حوزه‌های پاسخگویی سیاسی و مالی، مجموعه کامل‌تر و گسترده‌تری از سیستم‌های مدیریت و حسابداری را می‌طلبد تا بتواند برای تصمیم‌گیری و بهبود پاسخگویی، بازخوردی ارائه نماید. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش، افزایش یافته است (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ دیبروجین و وانهلدن، ۲۰۰۶، کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). برنامه‌ریزی هزینه‌های آینده و تصمیم‌گیری‌های بزرگ مالی و استراتژیک برای تیم مدیریتی، می‌تواند بسیار حیاتی باشد (صراف و همکاران، ۱۴۰۱). مسئولیت پاسخگویی بالاخص در حوزه پاسخگویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به قدر کافی تقویت شده است، اما؛ همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۰). آذر و حبشی (۱۳۹۶) با نگاه سیستمی به چارچوب تحلیلی نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی^۱، نتیجه‌گیری می‌نمایند که این نظام از مجموعه‌ای خرده نظام‌ها یا سیستم‌های فعال و هدفمند تشکیل شده است. این خرده نظام‌ها یا زیرسیستم‌ها عناصر کلی تشکیل دهنده مدیریت عمومی نوین بوده که ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سامانه هدفمند در "حسابرسی" و "حسابداری" نظام پاسخگویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند. به اعتقاد ایچیری (۱۹۸۳) ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت "حسابرسی" می‌باشد، که در طول تاریخ با تطور پاسخگویی و تغییر در مبانی و اهداف آن؛ در انواع مختلف حسابرسی نیز بکار گرفته شده است (نخبه‌فلاح و همکاران، ۱۴۰۰؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

نگاهی اجمالی به سطوح پاسخگویی موردنظر استوارت موسوم به "نردبان مسئولیت پاسخگویی"، ظرفیت حسابرسی عملکرد مدیریت در ارزیابی سطوح مختلف از نردبان مذکور را آشکار می‌کند. این نوع حسابرسی در فرآیند ارزیابی سه سطح از پنج سطح مسئولیت پاسخگویی (شامل پاسخگویی فرآیند، عملکرد و برنامه) فعال خواهد بود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸؛ عمر و همکاران، ۲۰۱۶). از این رو، حسابرسی عملکرد مدیریت نقش عمده‌ای در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در یک جامعه مردم سالار ایفا می‌کند، به طوریکه پاسخخواهی بدون بهره‌گیری از آن، امکانپذیر نمی‌باشد. در واقع، این رویکرد حسابرسی، تجزیه و تحلیل عینی را فراهم می‌کند تا مدیریت و مقامات ناظر بتوانند از اطلاعات مربوطه برای بهبود عملکرد برنامه و عملیات، کاهش هزینه‌ها و تصمیم‌گیری برای نظارت یا شروع اقدامات اصلاحی و تسهیل در پاسخگویی عمومی استفاده کنند (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۲۱؛ آنتی‌پوا، ۲۰۱۹). در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست. از این رو، مدیران بخش عمومی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، ارزیابی

^۱ Public Accountability

و قضاوت در مورد کیفیت فعالیت‌ها و پیشرفت‌های عملیاتی؛ اتخاذ تصمیم‌گیری مالی مناسب و گزارشگری مالی مربوط، منصفانه و دقیق به دنبال کسب اطلاعات می‌باشند.

در نتیجه، ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد مدیریت را برای ارزیابی اثربخشی^۱، کارایی^۲، صرفه‌اقتصادی^۳ به نحو چشمگیری افزایش داده است (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹). بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال آن است که از طریق ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت؛ بستر لازم را برای تحقق مناسب ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و تصمیم‌گیری مالی مناسب بخش عمومی فراهم آورد.

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

پارادایم جدید در زمینه مدیریت بخش عمومی تحت عنوان "دوره پسا مدیریت عمومی نوین"^۴، باعث تغییر در سیستم حسابداری بخش عمومی و حتی بخش خصوصی نیز شده است. های و کوردری (۲۰۱۸) بر این باورند که تغییرات در حسابداری بخش عمومی، در توسعه مدیریت عمومی نوین نقش اساسی ایفا کرده است. این تحول‌ها بر کسی پوشیده نیست و می‌توان نقش حسابداری و سیستم گزارشگری مالی را در آن دخیل دانست. زیرا سیستم حسابداری یکی از عوامل مهم در پیشرفت و دستیابی به اهداف تمام سیستم‌های مدیریتی بخش عمومی و خصوصی محسوب می‌شود (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ کولاک، ۲۰۱۹). از دهه ۱۹۸۰، مرزهای بخش عمومی و روش‌های مدیریت و بودجه‌بندی آن، ساختارهای حکومتی، مسئولیت‌ها، کنترل‌ها و مفاهیم حسابداری به طور چشمگیری تغییر یافته‌اند (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ دیبروجین و وانهلدن، ۲۰۰۶).

اگر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخگویی توجه شود، آنگاه تصویر روشنی از سامانه پاسخگویی آشکار می‌گردد. گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را ارزیابی می‌نمایند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶؛ حبشی، ۱۳۹۲؛ باباجانی، ۱۳۹۰). به عبارت دیگر، پاسخگویی از دوجنبه "پاسخگویی عملیاتی" و "پاسخگویی مالی" مورد توجه قرار گرفته است. پاسخگویی عملیاتی عبارت است از "اجرای حسابداری عملکرد مبتنی بر اهداف عملیاتی معین". در واقع، این رویکرد پاسخگویی بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارد. همچنین، پاسخگویی مالی بیانگر "ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج و مصرف منابع مالی" می‌باشد که با استفاده از ابزارهای چون حسابداری، حسابرسی، بودجه‌بندی و یا قواعد، قوانین و مقررات مربوط به مدیریت و کنترل مالی انجام می‌پذیرد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶؛ گرگوری، ۲۰۱۱).

¹ Effectiveness

² Efficiency

³ Economy

⁴ New Public Management (NPM)

مقامات منتخب و منصوب در بخش عمومی و بالاخص در دولت، در مورد رعایت قوانین و مقررات پیرامون تحصیل منابع مالی و مصرف صحیح آن در محل قانونی و همراه با محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه، مسئولیت پاسخگویی دارند. این مسئولیت از سابقه‌ای طولانی برخوردار است و بر تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی تأکید دارد. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی جزئی از مسئولیت پاسخگویی مدیریتی است و بر این اساس، مقامات اجرایی در دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف نموده و در تحقق این موارد پاسخگو باشند (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶؛ باباجانی، ۱۳۸۹).

در دسامبر سال (۲۰۱۵) هیات استانداردهای حسابرسی استرالیا نسخه مناسبی از حسابرسی منتشر کرد که شامل بازنگری در بخش استانداردها در راستای افزایش شفافیت و ارزش گزارش‌های حسابرسی بود. در استرالیا بررسی عملکرد مدیریت از منظر پاسخگویی شامل پاسخگویی قانونی، فرآیند، عملکرد، برنامه‌ریزی و سیاست‌ها و روش‌ها می‌شود. همچنین، علاوه بر پاسخگویی عملکرد مدیریتی، دیگر انواع مسئولیت پاسخگویی شامل پاسخگویی عمومی، مالی، سیاسی، حرفه‌ای، اجتماعی، عملیاتی می‌باشد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶؛ بزرگی، ۱۳۸۳).

در حال حاضر مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی جایگاه مناسبی به خود اختصاص داده است (کاروانا، ۲۰۲۱). سازمان‌های بخش عمومی از مدل‌های مختلفی برای گزارشگری ابعاد مختلف عملکرد خود به ذینفعان درون و برون سازمانی استفاده می‌کنند (رسی و همکاران، ۲۰۲۰). از این رو، وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف، کارا و منصفانه مهمترین ویژگی اطلاعات تهیه شده حسابداری بوده (رضائی و تامرادی، ۱۴۰۱) و همواره در دولت‌ها دارای اهمیت می‌باشد و آگاهی افراد برای استفاده از منابع عمومی را افزایش می‌دهد (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰). در واقع، گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند با ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و انجام تعهدات (هرتاری و همکاران، ۲۰۱۹)، وظایف خود را به ویژه در زمینه تامین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد.

چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم قرار گرفته است (مجبوری یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). بنابراین، می‌توان بیان نمود که مسئولیت پاسخگویی، نماد مدیریت عمومی نوین است که روی کنترل هزینه، شفافیت مالی و تمرکز زدایی اختیارات مدیریتی تأکید دارد. افزایش مسئولیت پاسخگویی به شهروندان یا مشتریان، عنصری حیاتی برای اطمینان از کیفیت و ارزش‌آفرینی خدمات عمومی است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). نظام‌های حسابداری با تقاضاهای در حال تغییر حاکمیت عمومی، تطبیق داده شده‌اند که کاربرد و محتوای این نظام‌ها را به طور آشکار تحت تأثیر قرار داده‌اند. این پیشینه پژوهشی نقش حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری مالی در سلسله مراتب مدیریت بخش دولتی را برجسته می‌سازد (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰).



در واقع، گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم قرار گرفته است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، کشورهای در حال توسعه نیز اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش عمومی آغاز کرده‌اند. حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری کارا، می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ تیکل، ۲۰۱۰). همچنین، از آنجایی که امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت روی آورده‌اند؛ بنابراین، طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز این رویکرد، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ دی‌سوس و ایرادو، ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، اجرای موفقیت‌آمیز این رویکرد، نیاز مبرمی به سیستم حسابداری دارد. بدین صورت که با شروع بکارگیری رویکرد نوین در مدیریت عمومی، حسابداری تعهدی به عنوان یکی از ارکان مهم این رویکرد منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و تهیه اطلاعات قابل مقایسه می‌شود (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۰).

نگاهی اجمالی به مطالب فوق بیانگر این واقعیت است اگر روند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی در طول یک دوره زمانی نسبتاً طولانی از تحول چشمگیری برخوردار شده باشد، قطعاً سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نیز تحت تأثیر این تحول قرار گرفته و باید نشانه‌هایی از پیشرفت در آن مشاهده شود (نظری، ۱۳۹۹). در واقع، دستگاه‌های اجرایی اغلب کشورها در ضرورت پاسخگویی به مرجع تصویب بودجه (یعنی؛ مجلس) در قبال نحوه مصرف اعتبارات مصوب، نتایج و آثار حاصله، مشترک می‌باشند (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ آذر، ۱۳۸۹). این پیشرفت‌ها سبب گردید تا ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفاً مالی به جنبه‌های عملکردی در کشورهای توسعه یافته و نیز تحولات در شیوه‌های حسابرسی را در پی داشته است (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶)، زیرا؛ مبنای کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان همان کیفیت حسابرسی تعریف کرد (علی‌اکبری و وقفی، ۱۴۰۱).

در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی شرط اولیه و لازم هست، اما نمی‌تواند شرط کافی باشد. ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد مدیریت، ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). در واقع، با استقرار مدیریت عمومی نوین و تمرکز آن بر ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر

خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تمرکز بر ورودی‌ها؛ حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰). امروزه اکثر دولت‌ها با هر اندازه، از حسابرسی درونی توسط کارکنان خود دولت یا افراد بیرونی بهره‌مند می‌گردند و حسابرسی عموماً محدوده گسترده‌ای را در بر گرفته است که تحت عنوان حسابرسی عملکرد شناخته می‌شود. این نوع حسابرسی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت‌های سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص است. حسابرسی عملکرد دستیابی به پاسخگویی را تسهیل می‌کند، چرا که ارزیابی مستقلی از عملکرد سازمان ارائه می‌نماید (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ آذر، ۱۳۸۹).

به عبارت دیگر می‌توان بیان نمود که حسابرسی عملکرد مدیریت از پتانسیل لازم برای غنی‌سازی مسئولیت-پاسخگویی عمومی برخوردار بوده و مؤسسات عالی حسابرسی را برای توسعه عملیاتی نسبت به بهبود کارایی و اثربخشی مدیریت عمومی کمک می‌نماید. در واقع، حسابرسی عملکرد مدیریت قادر است از طریق کمک به مسئولین دولتی و نظارتی برای بهینه‌سازی عملکرد؛ مسئولیت‌پاسخگویی را ارتقا دهد. بنابراین، پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد مدیریت از طریق ارزیابی اتخاذ و اجرای تصمیمات توسط قانونگذاران و مقامات دولتی از دیدگاه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، و نیز بررسی میزان آگاهی و درک مالیات‌دهندگان و شهروندان نسبت به ارزش پول صورت می‌پذیرد. همچنین، حسابرسی عملکرد مدیریت می‌تواند از طریق توجه به قانونگذاران، مقامات دولتی، مالیات‌دهندگان و دیگر منابع مالی و نیز هدف‌گذاری آن‌ها مبتنی بر سیاست‌ها دولتی و رسانه (بینشی نسبت به مدیریت و نتایج فعالیت‌های مختلف دولتی) منجر به افزایش شفافیت شود (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹). تا قبل از سال ۱۹۷۰ میلادی وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده است. این در حالی است که حسابرسی عملکرد مدیریت و کارایی از زمانی که مطرح شده است، بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی گزارش‌های مالی نیز محدوده خاصی معین کرده است. حسابرسی عملکرد بر مواردی نظیر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی و بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد و به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقا می‌بخشد. حسابرسی عملکرد مدیریت دو هدف اساسی به شرح زیر دنبال می‌کند (۱) اطمینان بخشی و عنداللزوم ارزیابی انتقادی در مورد کیفیت مدیریت بر منابع عمومی؛ (۲) کمک به مدیران نهادهای بخش عمومی از طریق شناسایی نقاط ضعف و قوت عملکرد آن‌ها با هدف دستیابی به روش‌های بهتر (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ کردری، ۲۰۱۰؛ جونز، ۱۹۹۴).

در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد مدیریت با مدیریت نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰). حسابرسی عملکرد مدیریت از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت‌پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی برخوردار است و در

صورت فراهم بودن زمینه‌های مورد نیاز در مراحل رسیدگی، در ارزیابی و قضاوت فرآیند مسئولیت‌پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (دستورالعمل (۳۹۱۰) اینتوسای، ۲۰۱۹؛ پارکر و همکاران، ۲۰۱۹؛ مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰). در واقع، حسابرسی عملکرد مدیریت با هدف کمک به حکمرانی مناسب، پاسخگویی و شفافیت؛ اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌های دولتی و استفاده منابع را از دیدگاه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی مورد بررسی قرار می‌دهد (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱).

پیاپی‌سازی حسابرسی عملکرد مدیریت به دلیل پیچیدگی بخش عمومی ناشی از عواملی نظیر تامین و استفاده از منابع مالی قابل توجه، عوامل فرهنگ ملی، ناهمگونی در ارائه خدمات عمومی، افزایش تقاضا برای کیفیت خدمات عمومی، دینفعان متعدد، عدم تقارن اطلاعاتی، همواره با چالش‌هایی مواجه می‌باشد (دراگوسین و همکاران، ۲۰۲۱؛ آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۹)؛ بطوریکه، بسیاری از پژوهشگران بیان می‌دارند که حسابرسی عملکرد مدیریت در مقایسه با سایر حوزه‌ها، موضوعی نسبتاً تازه در بخش عمومی کشورهاست که اجرای آن با چالش‌هایی فراوانی همراه است (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ بوشاتیا و دلوشی، ۲۰۲۱؛ دراگوسین و همکاران، ۲۰۲۱؛ آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۹؛ آنتی‌پوا، ۲۰۱۸ و ۲۰۱۷). با توجه به آنکه تحقق مسئولیت پاسخگویی، شکل‌گیری شفافیت اساسی برنامه‌های دولت، تجزیه و تحلیل عینی فعالیت‌ها و نیز تأمین اطلاعات مور نیاز بخش عمومی برای اتخاذ تصمیمات لازم برای کمک به ایجاد آینده بهتر؛ مستلزم انجام حسابرسی عملکرد مدیریت است. از این رو، با توجه به چالش‌های کنونی پیش‌روی دولت‌ها و برنامه‌ها آن‌ها، نظارتی که توسط مؤسسات عالی حسابرسی و دیوان محاسبات کشورها از طریق حسابرسی عملکرد مدیریت انجام می‌شود بیش از هر زمان دیگری حیاتی بوده (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۲۱) و نیازمند تدوین قوانین و مقررات لازم در این حوزه می‌باشد (نسبک و کوروپا، ۲۰۱۸؛ جپسن و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین، مطابق با دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای (۲۰۱۹)؛ ایجاد ظرفیت پایدار برای حسابرسی عملکرد مدیریت نیازمند توجه به این چالش‌ها بوده و بنابراین، اجرای موفقیت‌آمیز این رویکرد حسابرسی مستلزم حمایت حسابرسی، مقررات مناسب، رهبری و مشارکت فعال مدیریت می‌باشد. همچنین، مؤسسات عالی حسابرسی نیز بایستی از کفایت بودجه اطمینان حاصل نموده و به دنبال شرکایی باشند که به آن‌ها برای ظرفیت‌سازی و کنترل کیفیت کمک نماید.

بطور کلی، این چالش‌ها در دو دسته عمده محیطی و محاطی طبقه‌بندی می‌شوند. چالش‌های محیطی شامل، مواردی چون سیاست‌های کلان، مشکلات کلان اقتصادی، قوانین و مقررات و ... که تحت کنترل حسابرسان نیست. لکن چالش‌های محاطی، عمدتاً تحت کنترل حسابرسان است مشتمل بر دو دسته چالش‌های مرتبط با وضعیت یا ویژگی‌های حسابرسان و چالش‌های مرتبط با مراحل انجام حسابرسی عملکرد است. در دسته‌بندی دیگر مهمترین چالش‌های این حوزه بیانگر موانع فرهنگی- اجتماعی، موانع اقتصادی و موانع فنی است (حبشی و همکاران، ۱۴۰۰).

در محیط پژوهشی ایران نیز تسری این مسائل و چالش‌های عرصه جهانی به دلایلی نظیر نوپا بودن حسابرسی عملکرد مدیریت در ایران، عدم شناخت کافی پژوهشگران داخلی، مجامع و سازمان‌های حرفه‌ای مانند دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه‌ریزی و بودجه کشور، وزارت امور اقتصاد و دارایی، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و نیز مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به این حوزه، تأکید بیش از اندازه بر حسابرسی مالی و رعایت به جای حسابرسی عملکرد مدیریت، تعریف و اندازه‌گیری نامناسب معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، اجرای نامطلوب تکنیک‌های مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، اجرای نامناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (نخبه‌فلاح و همکاران، ۱۴۰۰؛ کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷)، کیفیت پایین گزارشگری مالی بخش عمومی و همچنین، دیگر عوامل شامل عدم تدوین قوانین و استانداردهای حرفه‌ای مناسب، شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی، استفاده نکردن از نظام حسابداری مناسب، فقدان دانش و مهارت کافی، عدم استفاده از کارشناسان مستقل در انجام حسابرسی عملکرد، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص مناسب برای سنجش معیارها، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، کیفیت پایین گزارشگری مالی در بخش دولتی، عدم تعریف دقیق اهداف دستگاه‌های اجرایی و نبود شاخص‌های مشخص سنجش عملیات، انتزاعی بودن معیارها و عدم تناسب با شرایط موجود، افزایش اعتماد به دستگاه‌های اجرایی، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، عدم وجود تشکل‌های حرفه‌ای تأثیرگذار و افزایش فساد اداری (نخبه‌فلاح و همکاران، ۱۴۰۰؛ محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷؛ مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶؛ نظری‌پور، ۱۳۹۶؛ ایمانی برندق، ۱۳۹۴) و نیز دیگر عواملی که با انجام این پژوهش مورد شناسایی واقع خواهند شد؛ باعث شده است که نیاز و ضرورت به انجام پژوهشی که بتواند به صورت گسترده اقدام به ارائه الگوی برای تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت نماید، برای شکل‌گیری نظام پاسخ‌خواهی و پاسخگویی بسیار حائز اهمیت باشد.

۳- اهداف و سئوال‌های پژوهش

با توجه به هدف اصلی پژوهش حاضر مشتمل بر "ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت"؛ اهداف ویژه پژوهش به شرح زیر می‌باشند: (۱) شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، (۲) تعیین عوامل اثرگذار بر انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، (۳) تعیین زیرساخت‌های لازم برای انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، (۴) ارائه سازوکارهای عملیاتی جهت کاهش عدم انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، (۵) تعیین درجه تناسب الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت، با توجه به اینکه این پژوهش از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج، در بخش مطالعه پیشینه پژوهشی عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش، پژوهشی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. بنابراین، برای دستیابی به اهداف پژوهش،

پرسش‌های زیر مطرح شد: (۱) ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت چیست؟ (۲) چه عواملی بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، اثرگذار است؟ (۳) زیرساخت‌های لازم برای انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت چیست؟ (۴) سازوکارهای عملیاتی جهت کاهش عدم انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت چیست؟ (۵) درجه تناسب الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت چه میزان است؟

۴- جامعه آماری و نمونه‌گیری

پژوهش حاضر مبتنی بر دو رویکرد تجزیه و تحلیل کیفی و کمی انجام می‌پذیرد. بنابراین، با توجه به اینکه در بخش کیفی از تکنیک دلفی فازی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود، از این رو، نکته مهم در اجرای تکنیک دلفی اندازه پانل خبرگان است. در ارتباط با اندازه پانل مورد نیاز برای دلفی سنتی و دلفی فازی اجماع نظر وجود ندارد (مولن، ۲۰۰۳). اما، اندازه معمول پانل خبرگان ۸ تا ۱۲ نفر؛ یا بین ۱۰ تا ۱۸ نفر می‌باشد (کاوالی و اوتولانو، ۱۹۸۴). بنابراین، با توجه جامعه آماری پژوهش، حداقل اندازه نمونه به منظور تحقق اشباع نظری در موضوع مورد پژوهش؛ شامل ۱۸ نفر با ترکیب ارائه شده در جدول ۱ بوده که به روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند. در این بخش تحلیل کمی نیز برای تعیین جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه مطابق با روش ارائه شده در بخش تحلیل کیفی؛ عمل شده است.

جدول ۱- حجم و اندازه نمونه

جامعه آماری	اساتید و صاحب‌نظران دانشگاهی	حسابرسان دیوان محاسبات کشور	کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور	کارشناسان خبره خزانه-داری کشور	ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی	حسابرسان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران
اندازه نمونه (خبرگان)	۳	۳	۳	۳	۳	۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- روش پژوهش

این پژوهش از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج، در بخش مطالعه پیشینه پژوهشی عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش، پژوهشی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. از جنبه معیار زمانی، از نوع مقطعی (در مقابل سری زمانی و پانل داده‌ها) است، زیرا؛ جستجو و کنکاش در یک برهه از زمان صورت می‌گیرد. از لحاظ هدف پژوهش، از نوع

کاربردی- توسعه‌ای است؛ که نهایتاً با بررسی نتایج بدست آمده، الگویی برای برنامه‌ریزی مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت پیش‌بینی و ارائه می‌شود. با توجه به آنکه اهداف ویژه پژوهش در دو حوزه کیفی و کمی طبقه‌بندی گردیده است، بنابراین؛ گردآوری داده‌ها مبتنی بر اهداف ویژه و بر اساس تحلیل‌های کمی و کیفی به شرح زیر انجام خواهد شد.

بخش کیفی: از آنجا که موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت و نیز حوزه تصمیم‌گیری مالی در بخش عمومی ایران به صورت جامع عمومیت پیدا نکرده است، در بخش کیفی پژوهش، برای شناسایی عوامل اثرگذار بر این الگو، با انجام مطالعات کتابخانه‌ای و نیز بررسی مبانی نظری و پیشینه‌پژوهشی، (۵) بعد، (۱۳) مؤلفه و (۶۷) شاخص شناسایی گردید. سپس، به منظور کسب اجماع نظری عمومی خبرگان بخش عمومی کشور (حسابرسان، ناظران، ذیحسابان، مدیران و...)، پرسشنامه‌ای طراحی و با انجام مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با خبرگان مبتنی بر تجزیه‌و-تحلیل تکنیک دلفی فازی^۱؛ شاخص‌ها از دیدگاه پذیرش و غربالگری مورد بررسی واقع شدند. از مهمترین ویژگی‌های تکنیک دلفی فازی در مقایسه با روش دلفی آن است که این تکنیک، ابزار مناسبی برای مقابله با ابهام و عدم قطعیت موجود در فرآیند تصمیم‌گیری است (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵).

بخش کمی: پس از تعیین عوامل اثرگذار که از طریق تحلیل کیفی انجام پذیرفت، در بخش تحلیل کمی برای تعیین وزن (رتبه) یا اهمیت هر یک از ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت از روش تحلیل سلسله مراتبی بهبود یافته^۲ استفاده گردید. رویکرد فرآیند تحلیل سلسله مراتبی به طور گسترده‌ای در تصمیم‌گیری‌های چند معیاره مورد استفاده قرار گرفته است. در واقع تکمیل یک ماتریس مقایسه در این تحلیل بسیار دشوار است، زیرا در روش (AHP) سنتی هنگامی که تعداد مؤلفه‌ها زیاد شود، مقایسات زوجی نیز بیشتر شده و از طرفی پاسخگویی به صورت زوجی برای خیره وقت‌گیر و خسته‌کننده است. اما، استفاده از تکنیک تحلیل سلسله مراتبی بهبود یافته (IAHP) به سبب برخورداری از پرسشنامه اصلاح شده، صرفه‌جویی قابل توجه در زمان، استخراج دقیق‌تر اطلاعات ذهنی، افزایش سهولت، روشی مناسب برای تعیین ماتریس مقایسه زوجی است (وان و دائونگ، ۲۰۱۹؛ لی و همکاران، ۲۰۱۳).

۵-۱- تجزیه و تحلیل داده‌ها - بخش کیفی

تکنیک دلفی فازی ترکیبی از روش دلفی سنتی و تحلیل داده‌های هر مرحله با استفاده از تعاریف نظریه مجموعه-های فازی می‌باشد. الگوریتم تکنیک دلفی فازی شامل مراحل زیر است (الحربی و همکاران، ۲۰۲۱؛ حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵):

¹ Fuzzy Delphi Method (FDM)

² Improved Analytic hierarchy process (IAHP)



نمودار ۱- مراحل تکنیک دلفی فازی

(الحرابی و همکاران، ۲۰۲۱؛ حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵)

بنابراین، بر اساس این الگوریتم؛ پرسشنامه‌ای شامل (۶۷) شاخص اثرگذار بر ارائه ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت. از خبرگان درخواست شد نظرشان را درباره هر شاخص در قالب متغیرهای کلامی طیف ۷ درجه‌ای مندرج در پرسشنامه بیان کنند. در گام بعدی، برای فازی سازی اعداد؛ با استفاده از محیط نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۶؛ بر اساس پاسخ اعضای گروه خبره، تعداد پاسخ‌ها به هر رتبه از طیف ۷ درجه‌ای برای هر شاخص مطابق با جدول ۲ محاسبه و به عنوان عدد فازی برای کران‌های زیر هر رتبه لحاظ گردید.

جدول ۲- کمی سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

رتبه	تعداد پاسخ با درجه کاملاً کم			تعداد پاسخ با درجه بسیار کم			تعداد پاسخ با درجه متوسط			تعداد پاسخ با درجه زیاد			تعداد پاسخ با درجه بسیار زیاد			تعداد پاسخ با درجه کاملاً زیاد		
	u	m	l	u	m	l	u	m	l	u	m	l	u	m	l	u	m	l
۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
...
۶۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰

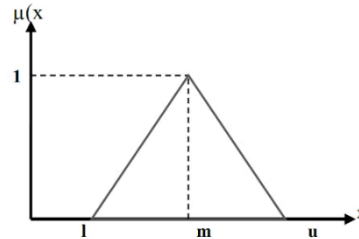
منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از این مرحله، بر اساس روابط (۱)، (۲) و (۳) میانگین فازی از امتیازات (اعداد فازی) اخذ شد، و در نهایت مطابق با رابطه (۴)، عدد قطعی از میانگین‌های فازی محاسبه گردید.

$$a_j = \sum \frac{a_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$b_j = \sum \frac{b_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$c_j = \sum \frac{c_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۳)}$$



شکل ۱: عدد فازی مثلثی

(منبع: الحری و همکاران، ۲۰۲۱)

در روابط بالا اندیس (i) به فرد خبره، اندیس (j) به شاخص تصمیم‌گیری و (n) به تعداد خبرگان اشاره دارد. همچنین مقدار دی فازی شده میانگین عدد فازی از رابطه زیر بدست می‌آید (راهداری و نصر، ۱۳۹۶).

$$Cris = \frac{a + b + c}{3} \quad \text{رابطه (۴)}$$

نتایج تمامی محاسبات فازی سازی مطابق روش دلفی فازی نشان دهنده آن است که با توجه به آنکه امتیاز قطعی تمامی شاخص‌های پژوهش؛ بیشتر از عدد آستانه در نظر گرفته در این پژوهش، یعنی (۰/۷) است. پس تمامی شاخص‌ها مورد تأیید واقع گردید.

جدول ۳- تجزیه و تحلیل تکنیک دلفی فازی عوامل اثرگذار

ردیف	کد شاخص	میانگین فازی			عدد قطعی (عدد غیر فازی)	پذیرش یا رد شاخص
۱	A1	۰/۷۱۱	۰/۸۷۲	۰/۹۶۴	۰/۸۴۹	پذیرش
۲	A2	۰/۷۱۴	۰/۸۶۹	۰/۹۵۶	۰/۸۴۶	پذیرش
...	پذیرش
۶۷	E9	۰/۶۰۰	۰/۷۵۶	۰/۸۷۵	۰/۷۴۴	پذیرش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها- بخش کمی

در مرحله کمی نیز برای تعیین وزن (رتبه) یا اهمیت هر یک از ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت از روش تحلیل سلسله مراتبی بهبود یافته^۱ استفاده گردید. به

^۱ Improvement Analytic hierarchy process (IAHP)

منظور اولویت‌بندی ابعاد، مؤلفه‌های و شاخص‌های اثرگذار؛ پرسشنامه‌ای بر اساس جدول مقیاس‌های ساعتی (۱-۹) برای تعیین وزن و الویت‌بندی (۵) بعد، (۱۳) مؤلفه و (۶۷) شاخص، طراحی و برای پاسخگویی در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت. از هر خبره خواسته شده که به طور جداگانه نسبت به میزان اهمیت ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها مطابق با طیف ارائه شده در جدول ۴ ارائه نظر نمایند. در این جدول، عدد (۱) نمایانگر "کاملاً کم اهمیت" و عدد (۹) بیانگر "کاملاً زیاد مهم" می‌باشد. با توجه به آنکه پژوهش حاضر دارای بیش از یک خبره می‌باشد، بنابراین؛ بایستی تحلیل سلسله‌مراتبی بهبود یافته یا مقایسات زوجی را برای تمامی خبرگان به صورت ادغام یافته پیاده‌سازی کنیم. به صورتیکه برای تشکیل ماتریس مقایسه ادغام یافته از ماتریس‌های مقایسه هر خبره بایستی با استفاده از میانگین هندسی درایه‌های ماتریس محاسبه گردد. پس از تهیه ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته، ماتریس نرمال و وزن هر بعد، مؤلفه و شاخص محاسبه و رتبه‌بندی به صورت زیر انجام خواهد پذیرفت.

جدول ۴- جدول مقیاس‌های ساعتی (۱-۹) برای تعیین وزن و الویت‌بندی

کاملاً زیاد مهم	بسیار زیاد مهم تا کاملاً زیاد مهم	بسیار زیاد مهم	زیاد مهم	با اهمیت متوسط	کم اهمیت	بسیار کم اهمیت	بسیار کم اهمیت تا کاملاً کم اهمیت	کاملاً کم اهمیت
۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱

منبع: وان و دائونگ، ۲۰۱۹؛ لی و همکاران، ۲۰۱۳

تعیین وزن ابعاد

برای تعیین میزان اهمیت (وزن یا رتبه) هر یک از ابعاد انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، ابتدا؛ بر اساس پاسخ اعضای گروه خبره، ماتریس مقایسه زوجی برای هر خبره تشکیل گردید. سپس، با استفاده از میانگین هندسی؛ ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته از ماتریس‌های مقایسه زوجی اعضای گروه خبره به صورتیکه در جدول ۵ بیان گردیده است؛ با استفاده از محیط نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۶ محاسبه می‌شود. نرخ ناسازگاری ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته ۰/۰۰۰۴ بدست آمده است، که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد؛ بنابراین، می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد. برای نرمال‌سازی داده‌های ارائه شده در ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته، در گام نخست؛ بایستی جمع درایه‌های هر ستون ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته محاسبه گردیده و سپس از حاصل تقسیم درایه هر ستون به جمع درایه‌های متناظر؛ ماتریس نرمال محاسبه خواهد شد.

جدول ۵- ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته - ماتریس نرمال

A5	A4	A3	A2	A1	ابعاد	
۱/۳۷	۱	۱/۰۸	۱/۰۲	۱	A1	ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته (نرخ ناسازگاری: ۰.۰۰۰۴)
۱/۲۹	۰/۹۲	۱/۰۷	۱	۰/۹۸	A2	
۱/۳۲	۱	۱	۰/۹۴	۰/۹۲	A3	
۱/۳۶	۱	۱	۱/۰۸	۱	A4	
۱	۰/۷۳	۰/۷۶	۰/۷۸	۰/۷۳	A5	
جمع درایه های هر ستون						
۶/۳۴	۴/۶۵۶	۴/۹۱۱	۴/۸۲۴	۴/۶۲۵		ماتریس نرمال
۰/۲۱۷	۰/۲۱۵	۰/۲۲۱	۰/۲۱۲	۰/۲۱۶	A1	
۰/۲۰۳	۰/۱۹۸	۰/۲۱۷	۰/۲۰۷	۰/۲۱۱	A2	
۰/۲۰۸	۰/۲۱۵	۰/۲۰۴	۰/۱۹۴	۰/۱۹۹	A3	
۰/۲۱۵	۰/۲۱۵	۰/۲۰۴	۰/۲۲۵	۰/۲۱۶	A4	
۰/۱۵۸	۰/۱۵۸	۰/۱۵۵	۰/۱۶۱	۰/۱۵۷	A5	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

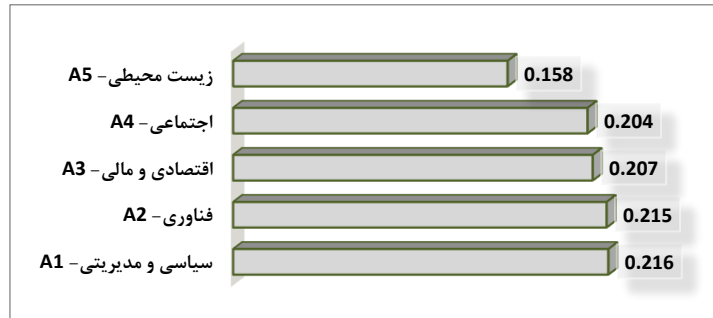
برای تعیین وزن نهایی هر بعد، با استفاده از میانگین حسابی درایه‌های هر سطر ماتریس نرمال؛ وزن هر بعد محاسبه خواهد شد. از این رو، بر اساس محاسبات انجام یافته؛ بعد "سیاسی و مدیریتی" با وزن نهایی ۰/۲۱۶ دارای بیشترین وزن یا اهمیت و بعد "زیست محیطی" با وزن نهایی ۰/۱۵۸ دارای کمترین وزن یا اهمیت بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت خواهد بود.

جدول ۶- وزن نهایی ابعاد

رتبه	وزن نهایی هر بعد	ابعاد
۱	۰/۲۱۶	سیاسی و مدیریتی
۲	۰/۲۱۵	فناوری
۳	۰/۲۰۷	اقتصادی و مالی
۴	۰/۲۰۴	اجتماعی
۵	۰/۱۵۸	زیست محیطی

منبع: یافته‌های پژوهشگر





نمودار ۲- وزن نهایی هر بعد
منبع: یافته‌های پژوهشگر

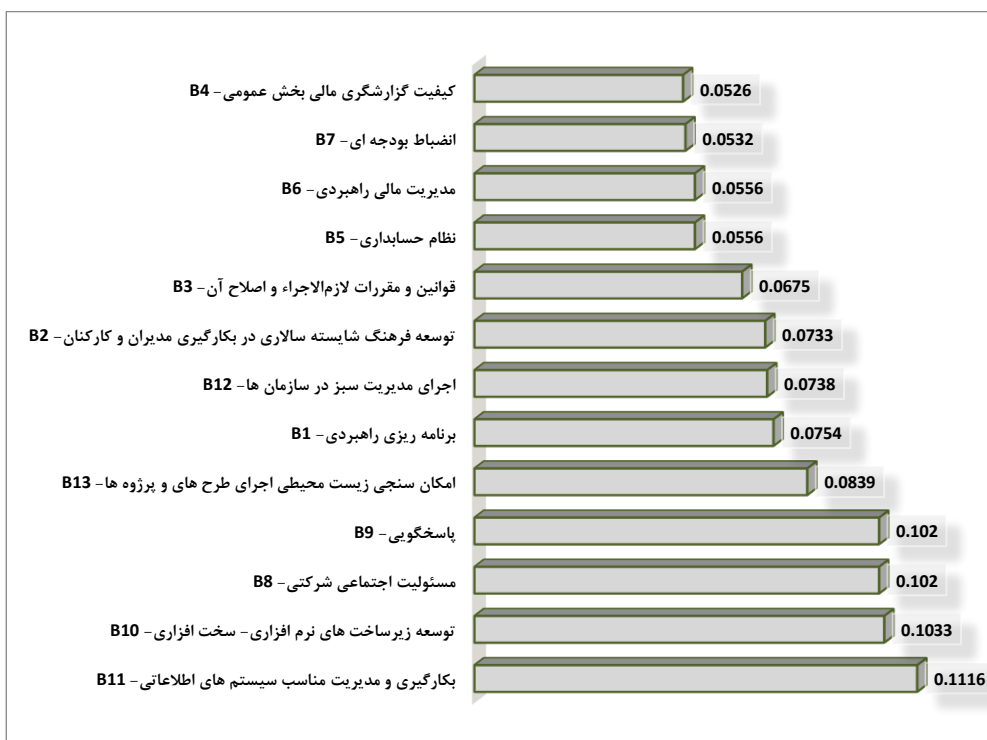
تعیین وزن مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

همانند مراحل انجام تعیین وزن ابعاد، به منظور تعیین وزن مؤلفه‌ها و شاخص‌ها نیز ابتدا؛ بر اساس پاسخ اعضای گروه خبره، ماتریس مقایسه زوجی برای هر خبره تشکیل گردید. از آنجا که دارای (۵) بعد و (۱۳) مؤلفه می‌باشیم، بنابراین؛ تعداد ماتریس‌های مقایسه زوجی مؤلفه‌ها نیز برابر با تعداد ابعاد و تعداد ماتریس مقایسه زوجی شاخص‌ها برابر با مؤلفه‌ها تشکیل می‌گردد. سپس، با استفاده از میانگین هندسی؛ ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته از ماتریس‌های مقایسه زوجی اعضای گروه خبره برای مؤلفه‌ها و شاخص‌ها حاصل خواهد شد. با توجه به آنکه بر اساس خروجی محیط نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۶، نرخ ناسازگاری ماتریس‌ها زوجی ادغام یافته کمتر از ۰/۱ محاسبه گردید؛ بنابراین، می‌توان به این ماتریس‌ها اعتماد کرد. برای نرمال‌سازی داده‌های ارائه شده در ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته، در گام نخست؛ بایستی جمع درایه‌های هر ستون ماتریس مقایسه زوجی ادغام یافته محاسبه گردیده و سپس از حاصل تقسیم درایه هر ستون به جمع درایه‌های متناظر؛ ماتریس نرمال محاسبه خواهد شد. برای تعیین وزن نهایی هر مؤلفه، ابتدا؛ با استفاده از میانگین حسابی درایه‌های هر سطر ماتریس نرمال مؤلفه‌های زیر مجموعه هر بعد؛ وزن نسبی هر مؤلفه محاسبه خواهد شد. سپس، از حاصلضرب وزن نسبی هر مؤلفه در وزن نهایی هر بعد متناظر جدول ۶؛ وزن نهایی هر مؤلفه بدست می‌آید. از این رو، بر اساس محاسبات انجام یافته؛ مؤلفه "بکارگیری و مدیریت مناسب سیستم‌های اطلاعاتی" با وزن نهایی ۰/۱۱۱۶ دارای بیشترین وزن یا اهمیت و مؤلفه‌های "کیفیت گزارشگری بمالی بخش عمومی" با وزن نهایی ۰/۰۵۲۶ دارای کمترین وزن یا اهمیت بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند.

جدول ۷- وزن نسبی و نهایی مؤلفه‌ها

وزن	B11	B10	B8	B9	B13	B1	B12	B2	B3	B5	B6	B7	B4
نسبی	۰/۵۱۹	۰/۴۸۱	۰/۵	۰/۵	۰/۵۳۲	۰/۳۴۹	۰/۴۶۸	۰/۳۳۹	۰/۳۱۲	۰/۲۶۸	۰/۲۲۲	۰/۲۵۶	۰/۲۵۴
نهایی	۰/۱۱۱۶	۰/۱۰۳۳	۰/۱۰۲۰	۰/۱۰۲۰	۰/۰۸۳۹	۰/۰۷۵۴	۰/۰۷۳۸	۰/۰۷۳۳	۰/۰۶۷۵	۰/۰۵۵۶	۰/۰۵۵۶	۰/۰۵۳۲	۰/۰۵۲۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۳- وزن نهایی مؤلفه‌ها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

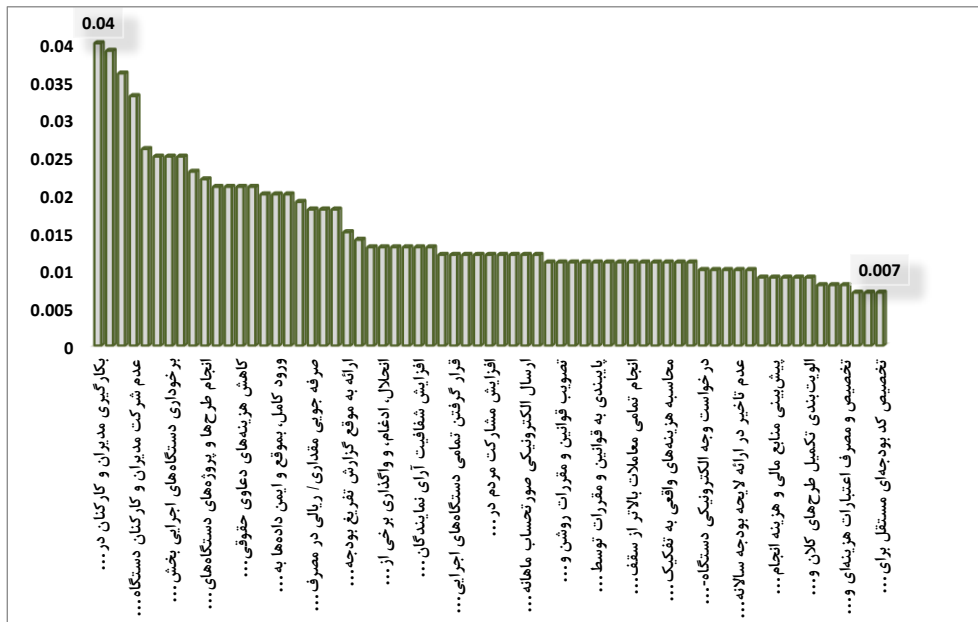
برای تعیین وزن نهایی هر شاخص نیز با استفاده از میانگین حسابی درایه‌های هر سطر ماتریس نرمال شاخص‌های زیر مجموعه هر مؤلفه؛ وزن نسبی هر شاخص محاسبه خواهد شد. سپس، از حاصلضرب وزن نسبی هر شاخص در وزن نهایی هر مؤلفه متناظر؛ وزن نهایی هر شاخص بدست می‌آید. از این رو، بر اساس محاسبات انجام یافته؛ شاخص "بکارگیری مدیران و کارکنان در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بر اساس احراز شرایط عمومی و

اختصاصی قانونی" با وزن نهایی ۰/۰۴۰ دارای بیشترین وزن یا اهمیت و شاخص‌های "تأمین درآمد کافی به منظور تامین تعهدات آتی متناسب با حفظ نسبت بدهی به درآمد احتمالی آتی در سطح معقول"، "حذف تدریجی اوراق تسویه خزانه و استفاده از اوراق بدهی با تصویب مجلس شورای اسلامی" و "تخصیص کد بودجه‌ای مستقل برای تمامی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در قوانین بودجه سنواتی، با وزن نهایی ۰/۰۰۷ دارای کمترین وزن یا اهمیت بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت خواهند بود.

جدول ۸- وزن نسبی و نهایی شاخص‌ها

شاخص	وزن نسبی	وزن نهایی	شاخص	وزن نسبی	وزن نهایی	شاخص	وزن نسبی	وزن نهایی	شاخص	وزن نسبی	وزن نهایی
C3	۰/۵۴۴	۰/۰۴۰	C37	۰/۱۱۵	۰/۰۱۲	C60	۰/۲۵۹	۰/۰۱۹	C3	۰/۵۴۴	۰/۰۴۰
C2	۰/۵۱۹	۰/۰۳۹	C19	۰/۲۱۱	۰/۰۱۲	C61	۰/۲۴۹	۰/۰۱۸	C2	۰/۵۱۹	۰/۰۳۹
C1	۰/۴۸۱	۰/۰۳۶	C59	۰/۱۰۴	۰/۰۱۲	C63	۰/۲۴۸	۰/۰۱۸	C1	۰/۴۸۱	۰/۰۳۶
C4	۰/۴۵۶	۰/۰۳۳	C57	۰/۱۰۴	۰/۰۱۲	C62	۰/۲۴۴	۰/۰۱۸	C4	۰/۴۵۶	۰/۰۳۳
C36	۰/۲۵۴	۰/۰۲۶	C58	۰/۱۰۳	۰/۰۱۱	C43	۰/۱۴۵	۰/۰۱۵	C36	۰/۲۵۴	۰/۰۲۶
C34	۰/۲۵۰	۰/۰۲۵	C9	۰/۱۶۹	۰/۰۱۱	C12	۰/۲۶۸	۰/۰۱۴	C34	۰/۲۵۰	۰/۰۲۵
C33	۰/۲۵۰	۰/۰۲۵	C18	۰/۲۰۳	۰/۰۱۱	C44	۰/۱۳۲	۰/۰۱۳	C33	۰/۲۵۰	۰/۰۲۵
C35	۰/۲۴۶	۰/۰۲۵	C7	۰/۱۶۷	۰/۰۱۱	C13	۰/۲۵۴	۰/۰۱۳	C35	۰/۲۴۶	۰/۰۲۵
C46	۰/۲۱۹	۰/۰۲۳	C10	۰/۱۶۶	۰/۰۱۱	C11	۰/۲۴۸	۰/۰۱۳	C46	۰/۲۱۹	۰/۰۲۳
C65	۰/۲۶۰	۰/۰۲۲	C55	۰/۰۹۹	۰/۰۱۱	C56	۰/۱۱۵	۰/۰۱۳	C65	۰/۲۶۰	۰/۰۲۲
C64	۰/۲۵۰	۰/۰۲۱	C53	۰/۰۹۹	۰/۰۱۱	C42	۰/۱۲۵	۰/۰۱۳	C64	۰/۲۵۰	۰/۰۲۱
C47	۰/۲۰۱	۰/۰۲۱	C54	۰/۰۹۸	۰/۰۱۱	C40	۰/۱۲۴	۰/۰۱۳	C47	۰/۲۰۱	۰/۰۲۱
C67	۰/۲۴۸	۰/۰۲۱	C15	۰/۱۹۷	۰/۰۱۱	C41	۰/۱۲۲	۰/۰۱۲	C67	۰/۲۴۸	۰/۰۲۱
C45	۰/۱۹۹	۰/۰۲۱	C6	۰/۱۶۱	۰/۰۱۱	C14	۰/۲۳۰	۰/۰۱۲	C45	۰/۱۹۹	۰/۰۲۱
C66	۰/۲۴۳	۰/۰۲۰	C16	۰/۱۹۶	۰/۰۱۱	C38	۰/۱۱۸	۰/۰۱۲	C66	۰/۲۴۳	۰/۰۲۰
C48	۰/۱۹۱	۰/۰۲۰	C17	۰/۱۹۳	۰/۰۱۱	C5	۰/۱۷۸	۰/۰۱۲	C48	۰/۱۹۱	۰/۰۲۰
C49	۰/۱۹۰	۰/۰۲۰	C8	۰/۱۵۸	۰/۰۱۱	C39	۰/۱۱۸	۰/۰۱۲	C49	۰/۱۹۰	۰/۰۲۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر



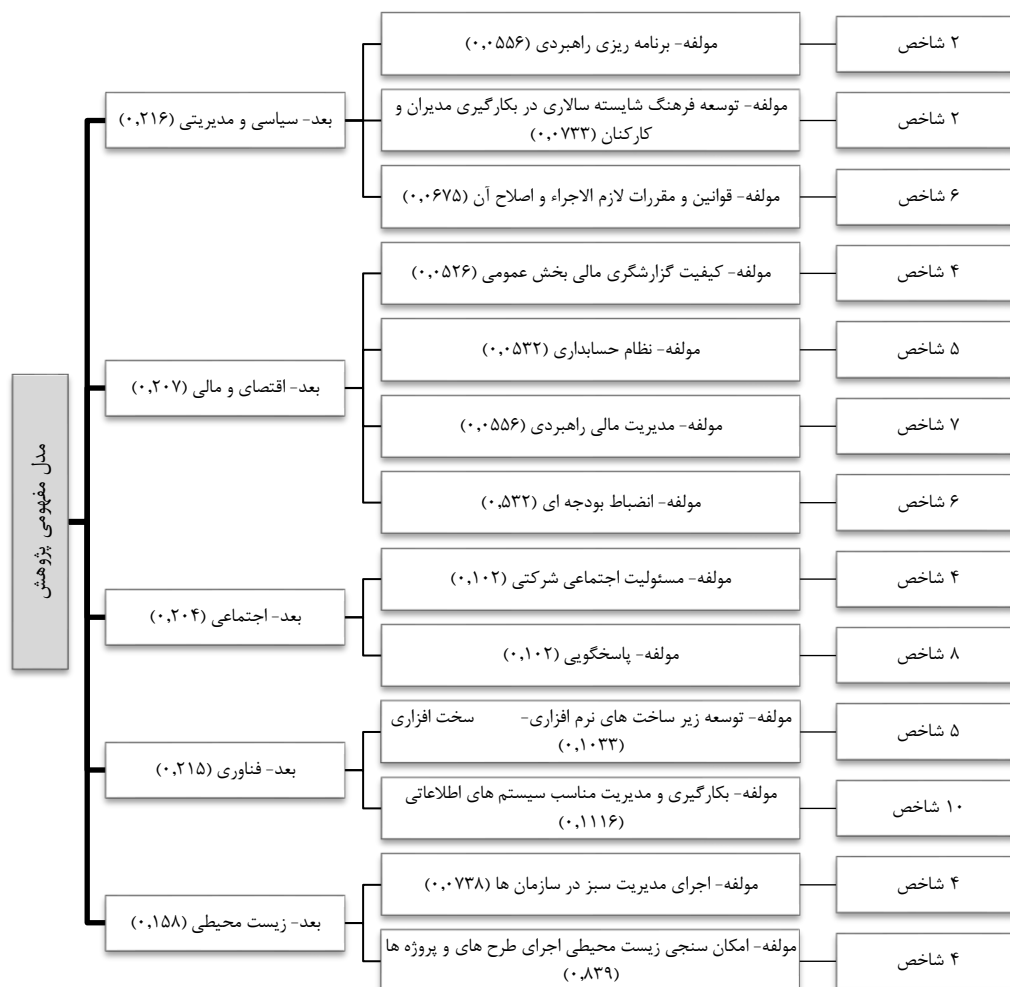
نمودار ۴- وزن نهایی شاخص‌ها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های پژوهش

برای دستیابی به اهداف ویژه پژوهشی و پاسخ به سئوال‌های تحقیق، در گام نخست برای تعیین عوامل اثرگذاری بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت؛ با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهشی، (۵) بعد، (۱۳) مؤلفه و (۶۷) شاخص شناسایی گردید. سپس، به منظور کسب اجماع نظری عمومی خبرگان بخش عمومی کشور (حسابرسان، ناظران، ذیحسابان، مدیران و ...) با استفاده از تکنیک دلفی‌فازی؛ عوامل اثرگذار از دیدگاه پذیرش و غربالگری مورد تجزیه و تحلیل واقع گردیده و (۶۷) شاخص مورد پذیرش قرار گرفتند. نهایتاً، برای رتبه‌بندی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، از فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی بهبود یافته استفاده شد. مطابق با یافته‌های خروجی از تکنیک IAH، بعد "سیاسی و مدیریتی" با وزن نهایی (۰/۲۱۶)، مولفه "بکارگیری و مدیریت مناسب سیستم‌های اطلاعاتی" با وزن نهایی (۰/۱۱۱۶) و شاخص "بکارگیری مدیران و کارکنان در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بر اساس احراز شرایط عمومی و اختصاصی قانونی" با وزن نهایی (۰/۰۴۶) دارای بیشترین اهمیت بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند. بنابراین، مطابق با یافته‌های بخش کیفی و کمی پژوهش، مدل پژوهش مبتنی بر روابط بین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار، میزان تناسب

آن‌ها و نیز وزن (رتبه) هر یک از آن‌ها؛ از دیدگاه میزان اثرگذاری بر انطباق تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، به صورت زیر ارائه شده است.



شکل ۱- مدل پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بحث و نتیجه‌گیری

توسعه سیستم دولتی از دهه ۱۹۸۰ که منجر به تغییر حکمرانی از رویکرد سنتی به مفهوم مدیریت عمومی نوین شد، خدمات بهتری را برای مردم ایجاد نمود و به دولت اختیار داد تا بودجه‌ها را بر اساس عملکرد؛ مدیریت نماید (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱). مطابق با دیدگاه مارتین و همکاران (۲۰۲۱) و کریستن‌سن و لاگرید (۲۰۱۵)، در صورتیکه سیستم ارزیابی عملکرد به درستی و مناسب توسط دولت اجرا شود؛ انجام کارایی و اثربخشی خدمات عمومی، تخصیص منابع و نهایتاً تصمیم‌گیری را آسان‌تر خواهد نمود و می‌تواند مسئولیت پاسخگویی و عملکرد سازمانی را افزایش دهد. عملکرد بخش عمومی در طول پانزده تا بیست سال گذشته در مرکز بحث‌های مدیریت عمومی قرار داشته است (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ پولیت و بوکائرت، ۲۰۱۷).

همزمان با تصویب اصلاحات مدیریت عمومی نوین و بحران اقتصادی و مالی، بخش عمومی در سراسر جهان تحت فشار قرار گرفته است تا عملکرد خود را برای دستیابی به کارایی بالاتر و احیای اعتماد شهروندان به دولت بهبود بخشیده (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ رائودلا و همکاران، ۲۰۱۵) و منجر به ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت نسبت به عملکرد خود شود (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹). در جوامع مردم سالار، مسئولیت پاسخگویی یک مفهوم برجسته است و مبتنی بر آن؛ مجلس وزرای دولت را ملزم به پاسخگویی در برابر شهروندان می‌نماید (نسبک و کوروپا، ۲۰۱۸). در واقع، مدیریت و مقاماتی که منابع عمومی به آنها سپرده شده است، مسئول انجام وظایف عمومی و ارائه خدمات به مردم به طور اثربخش، کارا، با صرفه اقتصادی، اخلاقی و عادلانه در قالب چارچوب مرزهای قانونی برنامه خاص دولت می‌باشند (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۲۱).

مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی نظیر دولت، شهرداری‌ها و نیز سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی که فعالیت‌های غیر بازرگانی انجام می‌دهند، بر دو نوع است (۱) مسئولیت پاسخگویی عملیاتی (برنامه‌ریزی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد) و (۲) مسئولیت پاسخگویی مالی (تصمیم‌گیری یا گزارشگری مالی بخش عمومی). "مسئولیت پاسخگویی عملیاتی"، دولت و سایر نهادهای بخش عمومی نظیر شهرداری‌ها را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن ذینفعان را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و اطلاعاتی مبنی بر اینکه آیا تحقق اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است یا خیر، ارائه نماید. "مسئولیت پاسخگویی مالی" نیز منجر به الزام سازمان‌های بخش عمومی به ارائه دلایل و گزارش‌هایی خواهد شد که از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌ها این نهادها و سازمان‌ها در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات اتخاذ شده توسط نمایندگان مردم، انجام گرفته است (ناصری و نیک‌اندیش، ۱۳۹۵).

از این رو می‌توان بیان نمود که تهیه و ارائه اطلاعات مفید و قابل فهم، یکی از مؤلفه‌های مهم مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در مدیریت عمومی نوین است (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ بروسکا و مونتسینوس، ۲۰۰۶)، همچنین؛ این اطلاعات نقش مهمی در درک و اجرای درست پاسخگویی مالی دارد (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ وانگ، ۲۰۰۲). از دهه ۱۹۹۰، سیستم‌های گزارشگری مالی؛ همواره یکی از معیارهای مهم برای ارزیابی عملکرد مالی، تصمیم‌گیری اقتصادی؛ اجتماعی و سیاسی در بخش عمومی بوده و به دولت‌ها کمک کرده است تا پاسخگویی عمومی خود را به خوبی انجام دهند (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰). مسئولیت پاسخگویی بالاخص در حوزه پاسخگویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به قدر کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. سیر تطور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی بیانگر آن است که مسئولیت پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده‌های سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده عمدتاً در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافته و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار گرفته است.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در سه دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که اول بار توسط ایجیری (۱۹۸۴) معرفی گردید، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند؛ همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. از این رو، چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی به جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید می‌کند تا از طریق این سیستم و مطابق توافقی که به نحو مقتضی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه صورت می‌گیرد، اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی فراهم شود.

ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت "حسابرسی" می‌باشد، که در طول تاریخ با تطور پاسخگویی و تغییر در مبانی و اهداف آن، انواع مختلف حسابرسی نیز بکار گرفته شده است (نخبه‌فلاح و همکاران، ۱۴۰۰؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). به عبارت دیگر، 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 مدیریت موسوم شده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸).

الزام و ضرورت اینکه هر سازمانی نیازمند آن است که بداند برنامه‌هایش چقدر به اهداف از پیش تعیین شده نزدیک شده است یا انحراف دارد، و اینکه آیا این سازمان در رسیدن به اهداف محوله از حداقل منابع استفاده می‌کند یا منابع برای آنها مهم نیست، در قلمرو حسابرسی عملکرد مدیریت قرار دارد. در واقع، پاسخ به چنین پرسشی که متضمن حداقل تضمین برای بهبود مستمر سازمانی چیست؛ باید گفت که تحقق این هدف تنها با حسابرسی عملکرد مدیریت امکانپذیر است. از این رو، خدمات حسابرسی پیشین؛ توجه کمی نسبت به فواید برنامه‌ریزی بلندمدت، حداکثر استفاده توانایی کارکنان و ارزیابی روش‌ها و عملکرد مدیریت داشته‌اند. در پاسخ به نیاز برای رفع این شکاف، حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت به وجود آمده است.

حسابرسی عملکرد مدیریت به دلیل طراحی شدن برای مشاهده نحوه اجرای عملیات، ارزیابی کارایی فعالیت‌ها، کنترل‌ها و اطمینان دادن به مدیریت در رابطه با رعایت سیاست‌ها و روش‌ها، کنترل طرح‌ها و اهداف مؤثر، بررسی نظرات نوین، پیشرفت‌های جدید و تعیین سودمند بودن فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی در تمام سطوح، در خدمت مدیریت بوده (داودی و دیگران، ۱۳۹۸) و به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی که از شیوه‌های پیشرفته‌ای برای ارزیابی صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع مالی عمومی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند؛ در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶).

در واقع، در مدیریت عمومی نوین؛ محور اصلی؛ مطالعه اصلاحات اداری در قلمرو بخش عمومی و مدیریت دولتی است (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ آمادو، ۲۰۰۲). بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، تأکید بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در مصرف یا بکارگیری منابع عمومی است که هم جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد. این مدل مدیریت، مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی را مورد استفاده قرار می‌دهد که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، به اصلاح توانایی و قابلیت‌های این نهادها برای کسب نتایج پرداخته (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷)، در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌های بخش عمومی و خصوصی را دستخوش دگرگونی‌هایی نموده و بیان می‌دارد که با توجه به نواقص صورت‌های مالی برای تأمین پاسخگویی نیازهای اطلاعاتی مدیریت، مدیران در بخش خصوصی و دولتی نیازمند کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی خواهند بود. در نتیجه، ایجاد چنین زمینه‌هایی توسط مدیریت عمومی نوین؛ افزایش نیاز چشمگیری به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی را در پی خواهد شد (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹).

به طور کلی، می‌توان بیان نمود که در اکثر کشورها سهم بزرگی از استفاده صحیح بودجه، ارزیابی عملکرد؛ و نیز ارائه راهکارها و پیشنهادهای برای حل مشکلات دستگاه‌های دولتی بوسیله حسابرسی عملکرد مدیریت انجام می‌پذیرد (عزیزگرد و همکاران، ۱۳۹۸). برای بهبود حسابرسی عملکرد مدیریت نیاز است به عواملی که بر موفقیت این نوع حسابرسی اثر گذارند، توجه شود؛ تا میزان اثرگذاری آن بر عملکرد و بهبود مدیریت دولتی افزایش یابد

(پارکر و همکاران، ۲۰۱۹؛ کریستین و سیگنی، ۲۰۱۷). از این رو، بایستی مزایای استقرار حسابرسی عملکرد مدیریت را به صورت عمده در پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیات جستجو نمود (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶).

از دیدگاه مسئولیت پاسخگویی مالی؛ گزارشگری مالی بخش عمومی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تامین منابع عمومی و مصارف بودجه برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای اثربخش، کارا و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم قرار گرفته است (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). حسابخواهی و پاسخگویی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی و عملکرد بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار، مورد رسیدگی قرار گیرند (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴). بنابراین، تحقق این مهم بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب؛ امکان‌پذیر نمی‌باشد. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به عنوان پاسخگو، مردم و نمایندگان ایشان به عنوان پاسخخواه، برقرار کند و به پاسخخواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می‌گیرد به نحوی مناسب و در جهت هدف‌های مصوب نمایندگان ایشان مصرف می‌کند. مسئولیت پاسخگویی مالی در واقع مرکز ثقل پاسخگویی دولت و پاسخ-خواهی شهروندان بوده و جامعه را قادر می‌سازد تا از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد؛ نسبت به چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها؛ آگاه گردیده و عملکرد مسئولین را مورد ارزیابی قرار دهند.

بنابراین، استفاده صحیح و مناسب از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای انجام ارزیابی عملکرد و تحقق حسابرسی عملکرد مدیریت، مستلزم سازوکار خاصی است که بتواند بستری مناسب را برای ارائه قضاوتی آگاهانه فراهم نماید. بدین معنا که باید مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم شود تا مقامات منتخب و مسئول بر اساس آن اقدام نموده و نسبت به نتایج و پیامدهای آن پاسخگو باشند. در این صورت امکان استفاده از مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخصی جهت ارزیابی عملکرد و نیز حسابرسی عملکرد مقامات منتخب و مسئول فراهم خواهد آمد (ناصری و نیک‌اندیش، ۱۳۹۵).

مطابق با یافته‌های پژوهش حاضر در ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت؛ با توجه به آنکه مهمترین ابعاد اثرگذار در انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت شامل ابعاد "سیاسی و مدیریتی" و "فناوری" می‌باشند. بنابراین، سازوکارهای عملیاتی اساسی و پیشنهادی کاربردی به منظور ایجاد و توسعه بستر لازم برای تحقق مناسب مسئولیت پاسخگویی مالی و نیز گزارشگری مالی مربوط، منصفانه و بموقع بخش عمومی متناسب با سطح وزن (رتبه) یا سطح اهمیت مولفه‌ها و شاخص‌های زیر مجموعه هر یک از ابعاد "سیاسی و مدیریتی" و نیز "فناوری" به صورت زیر ارائه می‌گردد.

به عبارت دیگر، ارائه این سازوکارهای عملیاتی بیانگر آن است که برای کاهش موانع عدم انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت در سطح تمام الگو (تمامی ابعاد و مؤلفه‌ها)، کدام راهکارهای عملیاتی بایستی در درجه نخست اهمیت مورد توجه واقع گردیده و در مقایسه با سایر راهکارها از شدت اثرگذاری بیشتری برای افزایش این انطباق برخوردار است و متناسب با این روند کدام سازوکارهای عملیاتی در رتبه‌های تأثیرگذاری پایین‌تر، طبقه‌بندی می‌گردند.

- در ارتباط با بعد "سیاسی و مدیریتی"، با توجه به آنکه مؤلفه‌های "توسعه فرهنگ شایسته‌سالاری در بکارگیری مدیران و کارکنان" در درجه نخست اهمیت قرار داشته و از وزن (شدت) اثرگذاری بالاتری برای تحقق انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت برخوردار است؛ بنابراین، در سطح این مولفه به منظور کاهش موانع عدم انطباق‌پذیری لازم است که در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بکارگیری مدیران و کارکنان بر اساس احراز شرایط عمومی و اختصاصی قانونی شامل تحصیلات دانشگاهی، دانش مناسب مدیریت سازمانی، توانایی تجزیه و تحلیل، قضاوت خوب حرفه‌ای، استقلال، توانایی مشخص کردن نارسائی‌های عملیاتی، تخصیص در صنعت و ... انجام پذیرفته و متناسب با برخورداری مدیران و کارکنان از صلاحیت و شایستگی‌های مناسب دانشی - حرفه‌ای به انجام عملیات و فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی نظیر شرکت در مناقصات، مزایده‌ها، قراردادهای مطالعات و مشاوره‌های فنی و مالی و حقوقی بخش عمومی، پردازند،
- همچنین، علاوه بر توجه به مؤلفه "توسعه فرهنگ شایسته‌سالاری در بکارگیری مدیران و کارکنان"، لازم است به منظور افزایش انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت، دو مؤلفه اساسی دیگر شامل "قوانین و مقررات لازم‌الاجراء و اصلاح آن" و نیز "برنامه‌ریزی راهبردی" نیز مورد مذاقه واقع گردد. بررسی این مؤلفه‌ها بیانگر آن است که توسعه بعد "سیاسی و مدیریتی" در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در کاهش موانع عدم انطباق حوزه‌های تصمیم‌گیری مالی و حسابرسی عملکرد همواره نیازمند تصویب قوانین، مقررات، آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های جامع، روشن و صریح در حوزه‌های مالی - بودجه - ای - نظارتی در سطح مجلس، هیات دولت و دستگاه اجرایی مربوطه در زمان مناسب، مطابق با اسناد بالادستی و سیاست‌های کلی اقتصادی نظیر قانون محاسبات عمومی کشور، سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی و ...، عدم تصویب قوانین و مقررات دارای مخارج اضافی به دولت و دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، و همچنین پایبندی به قوانین و مقررات توسط دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی از طریق کاهش بندهای موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، اقدامات پیش‌گیرانه و ضعف‌های کنترل داخلی در گزارش حسابرسی دیوان محاسبات نسبت به عملکرد آنان می‌باشد،
- از دیدگاه بعد "فناوری" نیز به منظور ارائه سازوکارهای عملیاتی به منظور افزایش انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت و همچنین کاهش موانع عدم انطباق‌پذیری این حوزه‌ها لازم است در

گام نخست سرمایه‌گذاری زیر بنایی مناسب در حوزه‌های فناوری اطلاعات به منظور تسریع در روند استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مالی - بودجه‌ای - نظارتی یکپارچه متناسب با راهبرد سازمانی در سطح دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی و در سطح تمام دولت انجام پذیرفته، و تمامی فرآیندها و خدمات مالی - بودجه‌ای - نظارتی بخش عمومی با قابلیت انجام الکترونیکی یکپارچه و تکمیل بانک‌های اطلاعاتی بر بستر شبکه امن اطلاعاتی نظیر سامانه‌های جامع بودجه‌ای، گزارشگری مالی، نظارت مالی و ... بخشی و فرا بخشی بین دستگاه‌های متولی نظیر دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور صورت پذیرد.

فهرست منابع

- (۱) آذر، عادل و حبشی، نعمت، ۱۳۹۶. ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۶)، صص. ۴۰-۵.
- (۲) آذر، عادل، ۱۳۸۹. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد. مجموعه مقالات همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری. مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- (۳) ایمانی برندق، محمد، ۱۳۹۶. چالش‌های پیش‌روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*. ۳ (۴)، صص. ۱-۱۹.
- (۴) باباجانی، جعفر، ۱۳۹۰. بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. *دانش حسابرسی*، ۱۷ (۴۴)، صص. ۳۷-۷۲.
- (۵) باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، و ایمان زاده، پیمان، ۱۳۹۸. ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. *پژوهش مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۶۱)، صص. ۱-۲۶.
- (۶) باباجانی، جعفر و قنبریان، رضا، ۱۳۹۰. ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۰)، صص. ۳۶-۵۵.
- (۷) بزرگی، فرزاد، ۱۳۸۳. اهداف فردی سازمانی و اجتماعی. *ماهنامه تدبیر*، ۱۴۴.
- (۸) حبشی، نعمت، حمیدیان، محسن، آذر، عادل، موسی، بزرگ اصل، و بیات، کریم، ۱۴۰۰. شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت). *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۵)، صص. ۲۰۷-۱۳۶.
- (۹) داودی، کیومرث، ایزدی، حسین، و خردیار، سینا، ۱۳۹۸. نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۶)، صص. ۱۲۷-۱۴۵.

- (۱۰) راهداری، علیرضا و نصر، مصطفی، ۱۳۹۶. چالش‌های اتاق فکر در ایران. *فرآیند مدیریت و توسعه*، ۳۰(۱۰۰)، صص. ۲۳-۵۴.
- (۱۱) رضائی، زینب و تامرادی، علی، ۱۴۰۱. بررسی رابطه بین شیوع کوید ۱۹ و خطر سقوط قیمت سهام با تأکید بر نقش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۴(۴)، صص. ۵۱-۸۲.
- (۱۲) رهنمای‌رودپشتی، فریدون و زندی، آناهیتا، ۱۳۹۹. مدیریت عملکرد راهبردی بر بستر حسابداری مدیریت. تهران، نوبت چاپ اول، *انتشارات: هوشمند تدبیر*.
- (۱۳) زارعی، محمد حسین و فاضلی‌نژاد، جواد، ۱۳۹۵. الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، صص. ۲۶۹-۲۸۸.
- (۱۴) صراف، فاطمه، بشارت‌پور، فاطمه، و علی‌اکبری، محمد، ۱۴۰۱. شناسایی عوامل مؤثر بر تصمیم‌برونسپاری حسابداری ابری با استفاده از معادلات ساختاری. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۳(۳)، صص. ۱۰۱-۱۲۴.
- (۱۵) علی‌اکبری، علی و وقفی، سید حسام، ۱۴۰۱. تحلیل سطح فناوری اطلاعات بر میزان احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱)، صص. ۹۲-۱۱۲.
- (۱۶) فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم، و قلی‌پور، ایرج، ۱۳۹۴. بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور). *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۱)، صص. ۱۳۴-۱۰۴.
- (۱۷) کردستانی، غلامرضا و ایرانشاهی، علی‌اکبر، ۱۳۸۸. بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. *دانش حسابرسی*، ۲۸(۳۵)، صص. ۱۰-۲۸.
- (۱۸) کردستانی، غلامرضا و فتاحی، یاسین، ۱۴۰۰. تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت نوین. *حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی*، ۲(۳)، صص. ۴۲-۶۰.
- (۱۹) گرد، عزیز، مومنی، علیرضا، و صفایی‌نسب، عبدالله، ۱۳۹۸. بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۷)، صص. ۱۶۶-۱۸۹.
- (۲۰) مجبوری‌یزدی، هدی، محمدی، شعبان، نجف‌آبادی، عبدالحسین، و کرمانی، نرجس، ۱۳۹۷. بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. *حسابداری دولتی*، ۲(۸)، صص. ۱۳۵-۱۵۴.
- (۲۱) محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه، ۱۳۹۷. حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. *پژوهش حسابداری*، ۲۹، صص. ۷۲-۹۶.

- ۲۲) معینیان، داود و پورزمانی، زهرا، ۱۳۹۶. بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *حسابداری دولتی*، ۲(۶)، صص. ۹۳-۱۰۴.
- ۲۳) مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد، ۱۳۹۶. چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳۶، صص. ۲۷-۴۸.
- ۲۴) ناصری، احمد و نیک‌اندیش، مسعود، ۱۳۹۵. تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگویی عمومی. *اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران*.
- ۲۵) ناصری، احمد، کمالیان، امین‌رضا، و فلاطون‌زاده، بهزاد، ۱۳۹۶. ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۶)، صص. ۱۸۹-۲۱۶.
- ۲۶) نخبه‌فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا، و رحیمیان، نظام‌الدین، ۱۴۰۰. نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی: تأکید بر محتوای گزارش. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۴)، صص. ۸۰-۱۱۸.
- ۲۷) نظری‌پور، محمد، ۱۳۹۶. ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، ۲(۶)، صص. ۷۹-۹۲.
- ۲۸) حبشی، نعمت، ۱۳۹۲. مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب*.
- ۲۹) نوش‌آذر، محسن، برشد، عبدالحسین، و عمرانی، رحمان، ۱۳۹۶. بررسی حسابرسی عملکرد، نقش آن در نظام پاسخگویی، ارتقای بهره‌وری و چالش‌ها و مشکلات پیش رو. *دانش و پژوهش حسابداری*، ۴۹، صص. ۱-۲۹.
- 30) Alharbi, G., Abd El, H. and Khalifa. W., 2021. Enhanced Fuzzy Delphi Method in Forecasting and Decision-Making. *Advances in Fuzzy Systems, 2021*, pp.1-6.
- 31) Amado, R., 2002. New Ethical Challenges under the new reform movements in the public administration sector. *Public administration and public policy*, 99, pp.139-150.
- 32) Antipova, T., 2018. Using Blockchain Technology for Government Auditing. *13th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI), Caceres, Spain, Jun 13-16, IEEE Portugal Sect.*
- 33) Antipova, T., 2019. Public sector performance auditing. *14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)*, pp.19-22.
- 34) Brusca, I. and Montesinos, V., 2006. Are citizens significant users of government financial information?. *Public Money and Management*, 26(4), pp.205-209.
- 35) Bushatia, A. and Dalloshib, P., 2021. Does Performance Audit Recognise Improvements in Procurement Activities Leading to Enhanced Value for Money?. *Accounting, Fivavce and Auditing studies*, 7(4), pp.134-150.
- 36) Caruana, J., 2021. The proposed IPSAS on measurement for public sector financial reporting—recycling or reiteration?. *Public Money & Management*, 41(3), pp.184-191.
- 37) Cavalli-Sforza, V. and Ortolano, L., 1984. Delphi forecasts of land-use-transportation interactions. *Journal of Transportation Engineering*, 110(3), pp.324-339.

- 38) Christensen, T. and Lægreid, P., 2015. Performance and Accountability: A Theoretical Discussion and an Empirical Assessment. *Public Organization Review*, 15(2), pp.207-225.
- 39) Çolak, Ç.D., 2019. Why the New Public Management is Obsolete: An Analysis in the Context of the Post-New Public Management Trends. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 19(4), pp.517-536.
- 40) Cordery, C., 2010. The Sectoral Focus of Financial Accounting and Auditing Teaching New Zealand and the Readiness for an Accounting Framework Change. *Presented at the Financial Reporting and Auditing Conference, Victoria University*, Retrieved from: <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/pdf/carolyn-corderypaper>.
- 41) De Bruijn, H. and Van Helden, G.J., 2006. A plea for dialogue driven performance-based management systems: evidence from the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 22(4), pp.405-423.
- 42) Dragusin, C., Pitulice, I. and Stefanescu, A., 2021. Harmonisation and Emergence Concerning the Performance Audit of the EU Member States' Public Sector. *Romania's Case. Sustainability*, 13, pp.1-18.
- 43) GOVERNMENT AUDITING STANDARDS., 2021. *United States Government Accountability Office*.
- 44) GUID International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 3910., 2019.
- 45) Habibia, A., Firouzi Jahantighb. F. and Sarafrazic. A., 2015. Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items. *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 5(2), pp.130-143.
- 46) Hay, D. and Cordery, C., 2018. The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, pp.1-15.
- 47) Hertati, L., Zarkasyih, W., Suharman, H. and Umar, H., 2019. The Effect of Human Resource Ethics on Financial Reporting Implications for Good Government Governance (Survey of Related Sub-units in State-owned Enterprises in SUMSEL). *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(4), pp.267-276.
- 48) Jones, P.C., 1994. *Public Sector Auditing* (2nd ed). *Chapman and Hall*.
- 49) Kristin, R.K. and Signy, L.V., 2017. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation journal*, 23(1), pp.6-23.
- 50) Li, F., Phoon, K.K., Du, Z. and Zhang, M., 2013. Improved AHP Method and Its Application in Risk Identification. *Construction engineering and management*, pp.312-320.
- 51) Marthin, A. and Gamayini, R., 2021. Performance Audit in the Public Sector: A Bibliometric Analysis in the International Journal. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 21(1), pp.30-38.
- 52) Mullen, P., 2003. Delphi: myths and reality. *Journal of Health Organisation and Management*, 17(1), pp.37-52.
- 53) Nesbakk, L. and Kuruppu, Ch., 2018. Diametrical effects in governmental accountability – the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure. *Pacific Accounting Review*, 30(3), pp.274-296.
- 54) Parker, L.D., Jacobs, K. and Schmitz, J., 2017. New Public Management and the rise of public sector performance audit Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), pp.280-306.
- 55) Pollitt, C. and Bouckaert, G., 2004. *Public management reform: A comparative analysis* (2nd ed.). *Oxford University Press, USA*.

- 56) Raudla, R., Taro, K., Agu, C., and Douglas, JW., The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), pp.217–233.
- 57) Rossi, FM., Nicolo, G. and Argento, D., 2020. Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. *Public budgeting, accounting & financial management*, 32(4), pp.639-669.
- 58) Umor, S., Zakaria, Z. and Sulaiman, NA., 2016. Follow-up Audit as an Accountability Mechanism of Public Sector Performance Auditing. *Proceedings of the international conference on accounting studies (ICAS)*, pp.49-57.
- 59) Wang, X., 2002. Assessing administrative accountability: Results from a national survey. *The american review of public administration*, 32(3), pp.350- 370.
- 60) Wang, Z. and Duan, Q., 2021. Improved AHP–TOPSIS model for the comprehensive risk evaluation of oil and gas pipelines. *Petroleum Science*, 16, pp.1479-1492.

<https://doi.org/10.30495/jdaa.2023.1980839.1078>

Presenting a Pattern of Financial Decision-making based on Management Performance Auditing

Alireza Khojasteh ¹

Fereydoon Rahnamy Roodposhti ²

Hashem Nikoo Maram ³

Afsaneh Zamani Moghaddam ⁴

Ghodratollah Taleb Niya ⁵

Received: 25 / September / 2023

Accepted: 26 / November / 2023

Abstract

The current research was conducted with the aim of presenting a financial decision-making pattern based on management performance audit, based on qualitative and quantitative analysis. In the qualitative part, by examining the theoretical foundations and previous research, the influencing factors including (5) dimensions, (13) components and (67) indicators were identified. Then, in order to obtain the general theoretical consensus of the country's public sector experts by using a questionnaire and conducting a semi-structured interview based on the use of the Fuzzy Delphi technique; The effective factors were accepted and screened. Then, based on quantitative analysis and using the improvement hierarchical analysis method; The final weight of each of the dimension, component and index and their importance levels were determined in the model using the Excel 2016 software environment. According to the research findings, the "political and managerial" dimension with a final weight of (0.216), the component of "appropriate use and management of information systems" with a final weight of (0.1116) and the index of "use of managers and employees in the public sector department's executive bodies based on the fulfillment of general and specific legal conditions" with final weight (0.046) have the most importance on the compliance of financial decision making with management performance audit. Then, based on quantitative analysis and using hierarchical analysis method, it has been improved. The final weight of each of the different elements, components and indicators and their importance levels were determined in the model using the Excel 2016 software environment.

Keywords: Financial Decision-making, Management Performance Audit, Financial Reporting, Financial Accountability.

¹ Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Alirezakhojasteh1366@gmail.com

² Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author. Roodposhti.rahnama@gmail.com

³ Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. hn.nikoomaram@gmail.com

⁴ Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Afz810@gmail.com

⁵ Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Gh_talebniya@yahoo.com

