

Identifying and ranking performance audit indicators in the performance-based budgeting system

Reza Sotudeh* 

Department of Finance and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran.

Lela Arab 

Department of Accounting, Zahedan branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

Abstract

Performance auditing and performance-based budgeting are valuable tools for evaluating and improving the efficiency and effectiveness of government organizations. By focusing on key indicators, these approaches allow managers, auditors, and stakeholders to comprehensively understand the performance of organizations and make informed decisions. The main objective of this research was to identify and rank performance auditing indicators in the performance-based budgeting system. The research method was a mixture (qualitative and quantitative) with an exploratory approach in 2025. The statistical population included public sector accountants, accountants, financial managers, and university faculty members, of whom 13 people were purposefully selected as experts. In the quantitative part, the performance auditing indicators in the performance-based budgeting system were ranked according to the experts' opinions using the Friedman test. According to the research results, the performance audit component was identified with 18 indicators and the performance budgeting component with 20 indicators. Based on the Friedman test, in the performance audit component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the operational accountability index was ranked fourth, and the accrual accounting index was ranked fifth. Also, in the performance budgeting component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency increase index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the performance improvement index was ranked fourth, and the supervision improvement index was ranked fifth.

Keywords: Performance Audit, Efficiency, Effectiveness, Economic Efficiency, Performance Based Budgeting.

* Corresponding Author: sotudeh@meybod.ac.ir

How to Cite: Sotudeh, R. & Arab, L. (2026). Identifying and ranking performance audit indicators in the performance-based budgeting system. *Journal of Comparative Public Administration*, 4 (2), 185-210.

Doi: [10.22098/cpa.2025.17459.1071](https://doi.org/10.22098/cpa.2025.17459.1071)



Copyright © 2025 The Authors. Published by University of Mohaghegh Ardabili.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited.

Extended Abstract

Performance auditing and performance-based budgeting are valuable tools for evaluating and improving the efficiency and effectiveness of government organizations. By focusing on key indicators, these approaches allow managers, auditors, and stakeholders to comprehensively understand the performance of organizations and make informed decisions. The main objective of this research was to identify and rank performance auditing indicators in the performance-based budgeting system. The research method was a mixture (qualitative and quantitative) with an exploratory approach in 2025. The statistical population included public sector accountants, accountants, financial managers, and university faculty members, of whom 13 people were purposefully selected as experts. In the quantitative part, the performance auditing indicators in the performance-based budgeting system were ranked according to the experts' opinions using the Friedman test. According to the research results, the performance audit component was identified with 18 indicators and the performance budgeting component with 20 indicators. Based on the Friedman test, in the performance audit component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the operational accountability index was ranked fourth, and the accrual accounting index was ranked fifth. Also, in the performance budgeting component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency increase index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the performance improvement index was ranked fourth, and the supervision improvement index was ranked fifth.

Introduction

Performance auditing is recognized as a tool for improving governance, accountability, and transparency in the public sector. Despite its importance, the adoption and effective implementation of performance auditing in Iran faces challenges (Zamani, 2025). Performance-based auditing helps organizations increase accountability and transparency. (Lonsdale & Bechberger. 2011) In this regard, very limited qualitative studies have examined the formation and development of performance auditing. (Mattei., et al. 2021) Therefore, there is still a theoretical gap in meeting the evolving needs of performance auditing in the public sector of developing countries. In the performance-based budgeting system, performance auditing plays a vital role in ensuring the achievement of set goals and continuous improvement of government processes. This research helps to fill the gap in finding appropriate and compatible indicators with the public sector by identifying and developing performance auditing indicators appropriate to Iran's economic conditions. The use of these indicators in the audit process improves the quality and accuracy of performance evaluation and helps auditors provide more accurate and useful reports. Also, the results of this study can be effective in integrating performance auditing with the performance-based budgeting system and ensure that budget objectives and audit processes are effectively coordinated with each other. This study examines and identifies key performance auditing indicators within the framework of this budgeting system to provide a tool for more accurate and transparent evaluation of the performance of government organizations. Therefore, in the present study, we seek to answer the following questions:

1. What are the performance auditing indicators in the performance-based budgeting system?
2. What is the ranking of performance auditing indicators in the performance-based budgeting system according to experts?

Materials and Methods

The present study, in terms of its purpose, is an applied research and was conducted in the period of 1403. Also, in order to find performance audit indicators in the performance-based budgeting system, it is conducted in an exploratory manner. This research is conducted with a mixed approach (qualitative and quantitative). In the first stage, the qualitative part uses the content analysis method to identify performance audit indicators in the performance-based budgeting system. In the second stage, the qualitative part uses the grounded theory method to identify component indicators and performance audit indicators in the performance-based budgeting system from the experts' perspective. Grounded theory is a research approach that emphasizes the importance of collecting, analyzing, and analyzing data (Strauss & Corbin. 1998). The research method is mixed (qualitative and quantitative) with an exploratory approach and was conducted in 1403. The statistical population included public sector accountants, accountants, financial managers, and university faculty members, of whom 13 people were purposefully selected as experts. In the quantitative part, the performance audit indicators in the performance-based budgeting system were ranked according to the experts using the Friedman test. In the present study, in the first stage, the performance audit indicators in the performance-based budgeting system are identified using the content analysis method. Also, in the second stage, the components and indicators of performance audit in the performance-based budgeting system are extracted through the method of interviewing experts and theoretical saturation using the grounded theory method. In the quantitative part, the performance audit indicators in the performance-based budgeting system are ranked according to the experts using the Friedman test.

Discussion and Results

The purpose of this study was to identify and rank performance audit indicators in the performance-based budgeting system in government organizations. According to the results of interviews with experts, two components of performance audit with 18 indicators and a performance-based budgeting component with 20 indicators were identified. The operational accountability index emphasizes the accountability of government organizations for their performance. By examining this indicator, performance audit ensures that organizations effectively meet their goals and take responsibility for results. Effectiveness and efficiency indicators evaluate how organizations use financial and non-financial resources. Performance audit examines the efficiency in converting inputs into outputs and the effectiveness in achieving operational goals. This helps identify opportunities for savings and improve resource management. Auditing can identify potential areas for cost reduction and resource optimization by analyzing savings indicators. This helps government agencies make more informed budget decisions. The accrual accounting indicator and the economic resource flow approach emphasize the importance of recording and reporting obligations and resource flows. Accrual accounting allows performance auditing to assess the impact of an organization's decisions and actions over time, which is essential for performance-based budgeting. By using this indicator of achievement of operational objectives, focus on outputs, and use of resources, performance auditing ensures that government agencies are focused on desired results and outputs and are using resources

effectively to achieve their objectives. Operational monitoring indicators and measurable objectives provide a framework for continuously assessing the performance and progress of organizations.

Conclusions

According to the research results, the performance audit component was identified with 18 indicators and the performance budgeting component with 20 indicators. Based on the Friedman test, in the performance audit component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the operational accountability index was ranked fourth, and the accrual accounting index was ranked fifth. Also, in the performance budgeting component, the effectiveness index was ranked first, the efficiency increase index was ranked second, the economic efficiency index was ranked third, the performance improvement index was ranked fourth, and the supervision improvement index was ranked fifth.

Keywords: Performance Audit, Efficiency, Effectiveness, Economic Efficiency, Performance Based Budgeting.

شناسایی و رتبه بندی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

رضا ستوده* 

استاد یار، گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران.

لیلا عرب 

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۲۸

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۸/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۰

نوع مقاله: پژوهشی

صص: ۲۱۰-۱۸۵

چکیده

حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، ابزارهای ارزشمندی برای ارزیابی و ارتقاء کارایی و اثربخشی سازمان های دولتی محسوب می شوند. این رویکردها با تمرکز بر شاخص های کلیدی، امکان می دهند تا مدیران، حسابرسان و ذینفعان، عملکرد سازمان ها را به طور جامع درک نموده و تصمیم های آگاهانه اتخاذ نمایند. هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و رتبه بندی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. روش پژوهش، آمیخته (کیفی و کمی) با رویکرد اکتشافی بوده و در سال ۱۴۰۳ انجام شد. جامعه آماری شامل حسابداران بخش عمومی، حسابداران، مدیران مالی و اعضای هیئت علمی دانشگاه بود، که به صورت هدفمند، ۱۳ نفر به عنوان خبرگان انتخاب شدند. در بخش کمی، شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، طبق نظر خبرگان، با استفاده از آزمون فریدمن رتبه بندی گردید. طبق نتایج پژوهش، مؤلفه حسابرسی عملکرد با ۱۸ شاخص و مؤلفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با ۲۰ شاخص شناسایی شد. بر اساس آزمون فریدمن، در مؤلفه حسابرسی عملکرد، شاخص اثربخشی در رتبه اول، شاخص کارایی در رتبه دوم، شاخص صرفه اقتصادی در رتبه سوم، شاخص پاسخگویی عملیاتی در رتبه چهارم و شاخص حسابداری تعهدی در رتبه پنجم قرار گرفت. همچنین، در مؤلفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، شاخص اثربخشی در رتبه اول، شاخص افزایش کارایی در رتبه دوم، شاخص صرفه اقتصادی در رتبه سوم، شاخص بهبود عملکرد در رتبه چهارم و شاخص بهبود نظارت در رتبه پنجم قرار گرفت.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.

* نویسنده مسئول: sotudeh@meybod.ac.ir

نحوه ارجاع دهی: ستوده، رضا و عرب، لیلا. (۱۴۰۵). شناسایی و رتبه بندی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر

عملکرد. فصلنامه مدیریت عمومی تطبیقی، ۴ (۲)، ۲۱۰-۱۸۵. [Doi: 10.22098/cpa.2025.17459.1071](https://doi.org/10.22098/cpa.2025.17459.1071)

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۴ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه محقق اردبیلی است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است. Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)



مقدمه

در بخش عمومی، مدیریت مالی عمومی، ارزیابی اثربخشی و کارایی برنامه‌ها و سیاست‌های دولتی امری حیاتی است. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رویکردی نوین است که بر ارتباط مستقیم بین منابع مالی و نتایج مورد انتظار تأکید دارد. امروزه می‌توان با استفاده از حسابرسی عملکرد به سنجش ارزیابی وضعیت موجود، طرح راهبردی و عملکرد سازمان پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام نمود. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن ازجمله ابزارهایی هستند که باهدف یاری‌رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره سازمان یاری رساند (نخعی و همکاران، ۱۳۹۷). هدف حسابرسی عملکرد تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است، این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی بوده و نقش آن بیشتر ارزیابی فعالیت‌ها است (لاری‌دشت‌بیاض و همکاران، ۱۳۹۵). اساساً حسابرسی عملکرد این فرصت را به مدیران شرکت‌های مختلف می‌دهد که کنترل‌های مدیریتی را با نگاه عمیق‌تری ارزیابی نموده و از بروز مسئله جدی یا غیرقابل جبران برای سازمان‌ها جلوگیری کرده و برنامه‌های آتی و بودجه بندی خود را در جهت حداکثرسازی کارایی و اثربخشی اصلاح نمایند (طاهری و بیات، ۱۳۹۴). همچنین، حسابرسی عملکرد موجب بهبود شفافیت اطلاعات نیز می‌گردد. شفافیت اطلاعات ناشی از حسابرسی عملکرد موجب صرفه اقتصادی و کارایی منابع، بهبود پاسخگویی می‌گردد (حسین زاده و همکاران، ۱۴۰۱). همچنین، حسابرسی عملکرد جهت افزایش نظارت بر سازمان‌ها به کار می‌رود (Lee, D., et al, 2019).

از سال ۱۳۹۴ پیاده سازی حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی شروع گردید. همراه با تغییر حسابداری نقدی به تعهدی، بودجه ریزی سنتی به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر یافت. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان راه حل مشکل معرفی کرده‌اند که با اضافه شدن کارایی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی، شکل می‌گیرد (Young, R.D. 2003). البته، این نظام بین کارایی و اثربخشی تمایز قایل می‌شود و طبقه‌بندی عملیات در آن بنحوی است که هدف‌ها شفاف تر بیان شده، ارزیابی بودجه آسان‌تر است و در روش هزینه‌یابی آن، رابطه بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. حسابرسی عملکرد، فرآیندی است که در آن فعالیت‌ها و نتایج برنامه‌های دولتی مورد بررسی و تحلیل قرار می‌گیرد تا میزان تحقق اهداف و کارایی استفاده از منابع مشخص گردد.

حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای ارتقای حکمرانی، پاسخگویی و شفافیت در بخش دولتی شناخته می‌شود. با وجود اهمیت آن، پذیرش و اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد در ایران با چالش‌هایی روبرو است (زمانی، ۱۴۰۴). حسابرسی مبتنی بر عملکرد، در جهت افزایش پاسخگویی و شفافیت به سازمان‌ها کمک می‌نماید (Lonsdale, & Bechberger. 2011) در این راستا، مطالعات کیفی بسیار محدودی به بررسی شکل‌گیری و توسعه حسابرسی عملکرد پرداخته است (Mattei., et al. 2021). بنابراین، هنوز شکاف نظری در برآورده کردن نیازهای در حال تحول حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشورهای در حال توسعه وجود دارد. در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابرسی عملکرد نقش حیاتی در اطمینان از تحقق اهداف تعیین‌شده و بهبود مستمر فرآیندهای دولتی ایفا می‌کند. این پژوهش با شناسایی و تدوین شاخص‌های حسابرسی عملکرد متناسب با شرایط اقتصادی ایران، به پر کردن خلأ موجود در یافتن شاخص‌های مناسب و سازگار با بخش عمومی کمک می‌نماید. کاربرد این شاخص‌ها در

فرآیند حسابرسی، کیفیت و دقت ارزیابی عملکرد را ارتقا می‌بخشد و به حسابرسان در ارائه گزارش‌های دقیق‌تر و مفیدتر یاری می‌رساند. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند در یکپارچه‌سازی حسابرسی عملکرد با نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثر باشد و اطمینان دهد که اهداف بودجه‌ای و فرآیندهای حسابرسی به طور کارآمد با یکدیگر هماهنگ شوند. این پژوهش به بررسی و شناسایی شاخص‌های کلیدی حسابرسی عملکرد در چارچوب این نظام بودجه‌ریزی می‌پردازد تا ابزاری برای ارزیابی دقیق‌تر و شفاف‌تر عملکرد سازمان‌های دولتی فراهم شود. لذا در پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به سوال‌های زیر می‌باشیم:

شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کدام اند؟
رتبه بندی شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طبق نظر خبرگان به چه صورت می‌باشد؟

مبانی نظری پژوهش

حسابرسی مبتنی بر عملکرد

حسابرسی عملکرد نقشی کلیدی در مدیریت عمومی مدرن ایفا می‌نماید و فرصتی ارزشمند برای ارزیابی نتایج بهره‌برداری از بودجه، شناسایی هزینه‌های ناکارآمد و ارائه توصیه‌هایی به منظور بهبود فرآیندهای مدیریتی فراهم می‌آورد. جوامع مدرن به سطح بالایی از پاسخگویی و شفافیت از جانب سازمان‌های دولتی در استفاده از منابع عمومی نیازمند هستند، که این امر از طریق حسابرسی عملکرد تحقق می‌یابد. همچنین، حسابرسی عملکرد امکان شناسایی و رفع کاستی‌ها در مدیریت برنامه‌های دولتی را فراهم می‌سازد و به افزایش اعتماد عمومی به نهادهای دولتی کمک می‌کند. (Bashu., et al. 2025)

حسابرسی مبتنی بر عملکرد به عنوان ارزیابی مستقل از صرفه جویی و کارایی عملیات واحد تحت حسابرسی و اثربخشی برنامه‌ها در بخش عمومی تعریف می‌گردد. (Parker., et al. 2019) در این راستا، انجام حسابرسی عملکرد در سازمان‌ها در حال گسترش است. حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می‌شود. پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارت‌های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می‌شوند باید توانایی‌های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. (Rana., et al. 2023). حسابرسی مبتنی بر عملکرد به عنوان حسابرسی سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تعریف می‌شود. حسابرسی مبتنی بر عملکرد، به عنوان یک رویکرد حسابرسی که شامل سه مولفه اصلی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است، تعریف می‌گردد. حسابرسی صرفه اقتصادی بر تمرکز بر اختصاص حداقل منابع لازم برای دستیابی به اهداف معین تأکید دارد. حسابرسی کارایی، به بررسی این مسئله می‌پردازد که آیا فرآیند تبدیل ورودی‌ها به خروجی‌ها به شیوه‌ای کارآمد انجام می‌شود. در نهایت، حسابرسی اثربخشی، بر ارزیابی اینکه آیا اهداف تعیین‌شده در برنامه‌ها و سیاست‌ها به طور کامل محقق شده‌اند، متمرکز است. (Grönlund., et al. 2011)

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه به عنوان سند اهداف کوتاه مدت سازمان لازم است که در راستای اهداف بلندمدت و استراتژیک تدوین شود. در غیر این صورت، سازمان از دستیابی به اهداف بلندمدت خود که همانا افزایش ارزش ذینفعان است دور می ماند (Weygandt., et al. 2012). یک نظام بودجه ریزی زمانی اثربخش است که تعیین اهداف در راستای استراتژی های سازمان را امکان پذیر سازد و مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم سازد (Misiura, 2015). بودجه را زمانی می توان اثربخش دانست که مبتنی بر پیش بینی دقیق باشد. بنابراین، پیش بینی پایه و اساس بودجه ریزی است که توسط مدیران سازمان ها صورت می گیرد و هر چه دقیق تر باشد، بودجه ریزی به نتایج بهتری منتج می شود (Walther & Skousen. 2009). در سازمان های دولتی، کمیته بودجه موجب اثربخشی بودجه ریزی می شود. کمیته بودجه متشکل از مدیرعامل، مدیر مالی و مدیران بخش های مختلف سازمان به منظور تهیه بودجه هست. این کمیته، پیش بینی ها و اهداف تعیین ده و همچنین گزارش های دوره ای را از کلیه واحدهای سازمانی جمع آوری کرده و اهداف نهایی را در قالب بودجه جامع تدوین می نماید. به این ترتیب ضمن مشارکت مدیران کلیه واحدهای سازمانی در بودجه ریزی، امکان هماهنگی اهداف و پیش بینی ها در کل سازمان فراهم می گردد (Shim & Siegel. 2005). توجه به فرآیندهای یادگیری و رشد کارکنان، در کنار تغییرات ساختاری و فرآیندی، اهمیت زیادی در موفقیت این تحول خواهد داشت (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹).

ارزیابی عملکرد

ارزیابی عملکرد و افزایش کارایی در سازمان ها مورد توجه است (ستوده و همکاران، ۱۴۰۳). عملکرد به عنوان مجموعه ای از شاخص های مالی و غیر مالی است. این مفهوم براساس اطلاعاتی درباره میزان دستیابی به اهداف و نتایج ارائه می کند مفهوم پردازی می شود. عملکرد یعنی دستیابی به اهداف سازمانی و اجتماعی و انجام مسئولیت هایی که بر عهده افراد است. عملکرد بر اساس نتایج فعالیت ها اندازه گیری می شود. عملکرد به درجه انجام وظایفی که شغل یک کارمند را تکمیل می کند، اشاره دارد (Byars & Rue. 2008). فرهنگ لغت انگلیسی آکسفورد عملکرد را به این صورت تعریف نموده است که انجام، اجرا، تکمیل، انجام کار سفارش یا تعهد شده عملکرد را مشخص می نماید. این تعریف به خروجی ها یا نتایج بر می گردد و در عین حال عنوان می کند که عملکرد در مورد انجام کار و نیز نتایج حاصله از آن می باشد. نئو و همکاران، عملکرد را ناشی از ویژگی های شخصی، مهارت ها و نظیر آن می دانند (Noe., et al. 2009).

مروری بر پیشینه پژوهش

خجسته و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی به ارائه چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت پرداختند. حسابرسی عملکرد منجر به بهبود عملکرد دستگاه های اجرایی، توسعه سطح نظارت از مالی به مالی عملیاتی، تحول در سایر خرده نظام ها نظیر بودجه ریزی، گزارشگری مالی، و تغییر رویکرد موسسات عالی حسابرسی در ایفا و گسترش وظیفه نظارتی از نقش مشورتی خود در ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی شود.

خیر الهی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به ارائه مدل ریاضی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد جهت بکارگیری آن در شرکت های زیر مجموعه وزارت نیرو پرداختند تا در نهایت بتوان تاثیر آن را بر موفقیت حسابرسی عملکرد

نیز بررسی نمایند. در مرحله اول از روش دلفی فازی و محاسبات ریاضی برای تایید مولفه های بودجه ریزی آرمانی استفاده شد. در مرحله دوم برای ارائه مدل موفقیت حسابرسی عملکرد از روش دیمتل استفاده شد. برای پاسخگویی از ۵ شخص خبره حوزه بودجه و مالی در شرکت های تابعه وزارت نیرو استفاده شد. یافته های دلفی فازی ۸ مولفه برای افزایش هم افزایی با بودجه ریزی آرمانی را تأیید کرد و نشان داد که مولفه های بودجه ریزی آرمانی در شرکتهای وزارت نیرو قابلیت اجرا دارند و حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد آرمانی رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند. این مدل برای رویه های کاری سازمان برنامه و بودجه و دیوان محاسبات کشور مفید است.

مقیم و سلمانیان (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی بودجه ریزی کارآفرینانه در بودجه دولتی ایران: موانع و راه کارها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که با تحلیل داده های حاصل از مصاحبه ها و بازبینی و تعمیق در مضمون های فراگیر به دست آمده، سه مؤلفه ساختار حاکمیتی، به کارگیری نابجای درآمدهای نفتی و ضعف تولید داخلی و ضعف جامعه مدنی را می توان ریشه های بروز مشکلات و موانع دیگر در جهت استقرار بودجه ریزی کارآفرینانه در کشور دانست. به این ترتیب، راه کارهای استقرار این سیستم بودجه ریزی در کشور از مسیر حل این موارد می گذرد.

حسین زاده جنانقرد و فتح الله زاده (۱۴۰۲)، در پژوهشی به شناسایی و رتبه بندی موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در نظام سلامت اردبیل پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی شامل ۶ موانع اصلی از جمله ۱. موانع مرتبط با برنامه ریزی، ۲. موانع مرتبط با مدیریت، ۳. موانع مرتبط با تهیه و تصویب، ۴. موانع مرتبط با تخصیص اعتبار، ۵. موانع مرتبط با نظارت و ۶. موانع مرتبط با آموزش و ۲۲ زیر موانع شناسایی شد.

خجسته و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به ارائه الگوی تصمیم گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت، بر اساس تجزیه و تحلیل کیفی و کمی انجام پرداختند. مطابق با یافته های پژوهشی بعد سیاسی و مدیریتی، مؤلفه به کارگیری و مدیریت مناسب سیستم های اطلاعاتی و شاخص به کارگیری مدیران و کارکنان در دستگاه های اجرایی بخش عمومی بر اساس احراز شرایط عمومی و اختصاصی قانونی دارای بیشترین اهمیت بر انطباق تصمیم گیری مالی با حسابرسی عملکرد مدیریت می باشند.

بهرامی و ملکی (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرسی عملکرد و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های با امکانات سرمایه گذاری بالا پرداختند. نتایج نشان داد چنانچه شرکت های با امکانات سرمایه گذاری زیاد، از حسابرسان باکیفیت بالاتر استفاده کنند. سطح بالاتری از کارایی سرمایه گذاری را تجربه خواهند کرد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی بالاتر، برخلاف انتظار تأثیری در کاهش دست کاری در اقلام تعهدی یا اختیاری ندارد.

سلگی و وثاقتی شریف (۱۴۰۲)، در پژوهشی به شناسایی ابعاد و مؤلفه های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی با استفاده از روش دلفی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که مدل حسابرسی عملکرد شامل چهار بعد و بیست مؤلفه می باشد.

طیبی خواه فومنی و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر کارایی فعالیت ها در شهرداری فومن پرداختند. اهداف تحقیق شامل بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر صحت و دقت انجام فعالیت ها، به هنگام بودن اجرای فعالیت ها، اقتصادی بودن اجرای فعالیت ها، رعایت اصول و مقررات مالی و اجرایی، و ارائه

راهکارهای مناسب برای افزایش کارایی فعالیت‌ها و بهبود حسابرسی عملکرد بوده است. در این تحقیق، شهرداری فومن شامل مناطق، معاونت‌ها و سازمان‌های تابعه آن مورد بررسی قرار گرفته است. برای بررسی فرضیات تعریف‌شده، از روش‌های مختلفی از جمله جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل آماری و استفاده از مدل‌های رگرسیون استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد تأثیر معناداری بر کارایی فعالیت‌ها در شهرداری فومن دارد. این تأثیر از طریق افزایش صحت و دقت انجام فعالیت‌ها، به هنگام بودن اجرای فعالیت‌ها، اقتصادی بودن اجرای فعالیت‌ها و رعایت اصول و مقررات مالی و اجرایی اعمال می‌شود. با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهاد می‌شود که شهرداری فومن با تقویت حسابرسی عملکرد، زمینه بهبود کارایی فعالیت‌ها و ارائه خدمات بهتر و با کیفیت‌تری به شهروندان را فراهم کند. همچنین، نتایج تحقیق می‌تواند به مدیران و مسئولان شهرداری فومن در اتخاذ تصمیمات مناسب برای بهبود کارایی فعالیت‌ها و افزایش رضایت شهروندان کمک کند.

شیخ (۱۴۰۲)، در پژوهشی به تأثیر عملکرد شرکت و کیفیت حسابرسی عملکرد بر رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی باکیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه وجود ندارد. بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت سود رابطه وجود دارد. بین عملکرد شرکت و کیفیت سود تأثیر مثبت و معنادار دارد. بین کیفیت حسابرسی و کیفیت سود رابطه وجود دارد. عملکرد شرکت بر رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نقش تعدیل گر ندارد. عملکرد شرکت بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نقش تعدیل گر ندارد. کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت سود نقش تعدیل گر دارد.

حسین زاده و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی و ارائه خط‌مشی حسابرسی عملکرد مدیریت و ارزیابی وضعیت موجود عوامل آن در سازمان‌های دولتی پرداختند. نتایج پژوهش گویای آن بود که عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت شامل ۸ عامل اصلی (شناسایی و بیان مسئله (نیاز)، اهداف راهبردی، اهداف عملیاتی، برنامه‌ریزی راهبردی، برنامه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابرسی عملکرد، پیامدهای حسابرسی عملکرد و حافظه سازمانی) و ۲۸ عامل فرعی است. همچنین ارزیابی وضعیت عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت نشان داد که غیر از ۹ عامل فرعی شناسایی‌شده، بقیه عوامل در وضعیت مطلوبی هستند.

نخعی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که اجرای حسابرسی عملکرد در تحقق عدالت اجتماعی و در ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی تأثیرگذار بوده و با اجرای کامل این نوع حسابرسی، میزان عدالت و مسئولیت اجتماعی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی افزایش پیدا می‌کند.

باشو و همکاران (۲۰۲۵)، در پژوهشی به توسعه و اجرای سازوکارهای بهبود یافته حسابرسی عملکرد برای افزایش اهمیت و اثربخشی حسابرسی استراتژیک دولت پرداختند. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که ادغام حسابرسی عملکرد در فرآیند برنامه‌ریزی استراتژیک، به تصمیم‌گیری‌های مدیریتی آگاهانه‌تر و مبتنی بر شواهد منجر می‌شود.

این رویکرد به ویژه در زمینه برنامه‌ها و پروژه‌های بلندمدت، که ارزیابی دقیق نتایج و پیامدها در آنها از اهمیت اساسی برخوردار است، نقش حیاتی ایفا می‌کند. با توجه به محدودیت‌های منابع بودجه‌ای، تخصیص و بهره‌برداری کارآمد از بودجه به عنوان یک ضرورت برجسته مطرح است. بهبود مکانیسم‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند به شناسایی حوزه‌های بالقوه برای کاهش هزینه‌ها کمک کند، بدون اینکه کیفیت خدمات ارائه‌شده را به مخاطره بیندازد. این موضوع، در شرایط بی‌ثباتی اقتصادی و ضرورت کاهش کسری بودجه، اهمیت مضاعفی پیدا می‌کند. (Bashu., et al. 2025).

دیونیزیف و بوژینوفسکا (۲۰۲۵)، در پژوهشی به تحلیل حسابرسی عملکرد و رویه‌های افشای اطلاعات موسسات حسابرسی عالی پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهند که نهاد حسابرسی داخلی اسلوونی، به دلیل افشای جامع اطلاعات در گزارش‌های سالانه مرتبط با اهداف توسعه پایدار یا گزارش‌های پایداری، از برجستگی قابل توجهی برخوردار است. علاوه بر این، این نهاد سطح بالایی از حسابرسی عملکرد در موضوعات توسعه پایدار را به نمایش می‌گذارد (Dionisijev & Bozhinovska. 2025).

کردری و های (۲۰۲۴)، در پژوهشی به تبیین حسابرسی بخش عمومی: تاثیرات مدیریت عمومی جدید پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکردهای نوین حسابرسی بخش عمومی بر بهبود عملکرد و پاسخگویی موثرند. (Cordery & Hay. 2024)

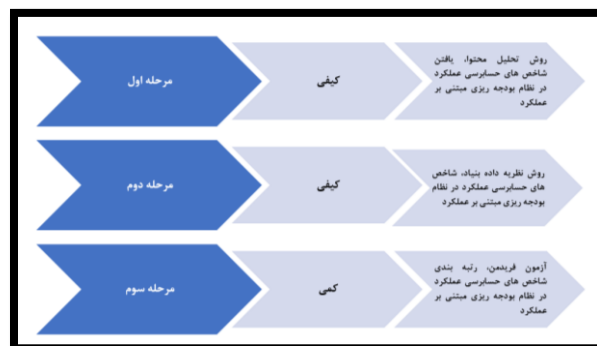
لی و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی ارزیابی مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداختند. این پژوهش در استرالیا و با روش مصاحبه انجام شد. نتایج نشان داد حسابرسی عملکرد در تمامی دور آن‌ها رو به رشد بوده است و میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمانی استرالیا بوده است (Lee., et al. 2019).

ریچ بورن (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف پژوهش، بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر سیاست‌های بخش عمومی بود. نتایج پژوهش نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخص‌های ارزیابی است که از سیستم‌های کنترلی متفاوت شرکت‌ها ناشی می‌شود. (Reichborn. 2014)

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و در بازه زمانی سال ۱۴۰۳ صورت گرفته است. همچنین، جهت یافتن شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت اکتشافی انجام می‌گردد. این پژوهش با رویکرد آمیخته (کیفی و کمی) انجام می‌گردد. در مرحله اول بخش کیفی با استفاده از روش تحلیل محتوا، شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی می‌گردد. در مرحله دوم بخش کیفی با استفاده از روش نظریه پردازی داده بنیاد شاخص‌های مولفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد از دیدگاه خبرگان شناسایی می‌گردد. نظریه داده بنیاد یک رویکرد تحقیقی است که بر اهمیت جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل داده‌ها تأکید دارد (Strauss & Corbin. 1998). روش پژوهش، آمیخته (کیفی و کمی) با رویکرد اکتشافی بوده و در سال ۱۴۰۳ انجام شد. جامعه آماری شامل حسابداران بخش عمومی، حسابداران، مدیران مالی و اعضای هیئت علمی دانشگاه بود، که به صورت هدفمند، ۱۳ نفر به عنوان خبرگان انتخاب

شدند. در بخش کمی، شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، طبق نظر خبرگان، با استفاده از آزمون فریدمن رتبه‌بندی گردید. در پژوهش حاضر در مرحله اول به روش تحلیل محتوا، شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی می‌گردد. همچنین، در مرحله دوم از طریق روش مصاحبه با خبرگان و اشباع نظری به روش نظریه داده بنیاد، مولفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استخراج می‌گردد. در بخش کمی، طبق نظر خبرگان شاخص‌های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از آزمون فریدمن رتبه‌بندی می‌گردد. مراحل انجام پژوهش در شکل ۱، نشان داده شده است.



شکل ۱، مراحل انجام پژوهش

یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول ۱- الی ۵- ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۷۷ درصد جنسیت خود را مرد و کمترین در صد ۲۳ درصد نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند، در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان ۵۴ تحصیلات خود را دکتری و کمترین در صد ۴۶ درصد نیز تحصیلات خود را فوق لیسانس گزارش کرده‌اند، در ارتباط با رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان ۷۷ درصد رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد ۸ درصد نیز رشته تحصیلی خود را سایر رشته‌ها (مدیریت بازرگانی) گزارش کرده‌اند، در ارتباط با شغل بیشترین درصد پاسخگویان ۴۶ درصد شغل خود را حسابدار بخش عمومی و کمترین در صد ۸ درصد نیز شغل خود را حسابدار گزارش کرده‌اند، در ارتباط با سابقه کار بیشترین درصد پاسخگویان ۴۶ درصد سابقه کار خود را ۱۰ تا ۱۵ سال و کمترین در صد ۸ درصد نیز سابقه کار خود را زیر ۵ سال گزارش کرده‌اند. همچنین، تعداد خبرگان به تفکیک: حسابداران شاغل در بخش عمومی، ۶ نفر، حسابدار ۱ نفر، مدیران مالی ۳ نفر، و اعضای هیئت علمی دانشگاه ۳ نفر می‌باشند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل به صورت زیر می‌باشد:

فصلنامه مدیریت دولتی تطبیقی | ۱۴۰۵ | دوره ۴ | شماره ۲

جدول ۱- اطلاعات جمعیت‌شناسی (جنسیت)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۰	٪۷۷
	زن	۳	٪۲۳
	کل	۱۳	۱۰۰

جدول ۲- اطلاعات جمعیت‌شناسی (میزان تحصیلات)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
میزان تحصیلات	فوق لیسانس	۶	٪۴۶
	دکتری	۷	٪۵۴
	کل	۱۳	۱۰۰

جدول ۳- اطلاعات جمعیت‌شناسی (رشته تحصیلی)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۰	٪۷۷
	مدیریت	۲	٪۱۵
	سایر	۱	٪۸
	کل	۱۳	۱۰۰

جدول ۴- اطلاعات جمعیت‌شناسی (شغل)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
شغل	حسابداران بخش عمومی	۶	٪۴۶
	مدیر مالی	۳	٪۲۳
	حسابدار	۱	٪۸
	هیئت علمی	۳	٪۲۳
	کل	۱۳	۱۰۰

جدول ۵- اطلاعات جمعیت‌شناسی (میزان سابقه کار)

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
میزان سابقه کار	۱-۵	۱	٪۸
	۶-۱۰	۶	٪۴۶
	۱۰-۱۵	۴	٪۳۱
	بالای ۱۵	۲	٪۱۵
	کل	۱۳	۱۰۰

یافته های بخش کیفی

در مرحله اول پژوهش، به شناسایی مفاهیم و شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد طبق روش تحلیل محتوا پرداخته شد. در این راستا، در سایت گوگل اسکالر به جستجوی مفاهیم و شاخص های حسابرسی عملکرد پرداخته شد. در مجموع ۲۵ مقاله مورد بررسی قرار گرفت. طبق اطلاعات جدول ۶، نتایج

روش تحلیل محتوا طبق مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش در ارتباط با شناسایی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، سی و هشت شاخص را شناسایی گردید.

جدول ۶. شناسایی مفاهیم و شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

ردیف	نام شاخص	منبع
۱	پاسخگویی عملیاتی	ابراهیمی کردلر و حسن بیگی (۱۴۰۳)، باباجانی (۱۳۸۲)
۲	اثربخشی منابع اقتصادی	ابراهیمی کردلر و حسن بیگی (۱۴۰۳)، باباجانی (۱۳۸۲)
۳	کارایی منابع اقتصادی	ابراهیمی کردلر و حسن بیگی (۱۴۰۳)، باباجانی (۱۳۸۲)
۴	صرفه جویی منابع اقتصادی	ابراهیمی کردلر و حسن بیگی (۱۴۰۳)، باباجانی (۱۳۸۲)
۵	حسابداری تعهدی	Walther, L.M., & Skousen, CH.J. (2009)
۶	رویکرد جریان منابع اقتصادی	Walther, L.M., & Skousen, CH.J. (2009)
۷	استفاده از مبنای تعهدی	Walther, L.M., & Skousen, CH.J. (2009)
۸	دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان های دولتی	Shim, J.K., & Siegel, J.G. (2005)
۹	تمرکز بر خروجی ها به جای ورودی ها	Shim, J.K., & Siegel, J.G. (2005)
۱۰	استفاده از منابع مالی و غیر مالی	Shim, J.K., & Siegel, J.G. (2005)
۱۱	نظارت عملیاتی	باباجانی (۱۳۸۲)
۱۲	اهداف قابل سنجش	مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۳	استراتژی ها	مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۴	برنامه های عملیاتی	Bartlett, R.W. (1993) مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۵	معیارهای سنجش عملکرد	مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۶	اولویت بندی و تخصیص منابع	حسین زاده جنافرد و فتح الله زاده (۱۴۰۲) مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۷	جمع آوری و پایش نتایج	مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۸	ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج	مرکز پژوهش های مجلس (۱۳۸۴)
۱۹	شاخص های ارزیابی	Reichborn-Kjennerud, K. (2014)
۲۰	بهبود نظارت	Lee., et al. (2019)
۲۱	بهبود عملکرد	Cordery, C.J. & Hay, D. (2024)
۲۲	بهبود عدالت اجتماعی	نخعی و همکاران (۱۳۹۷)
۲۳	افزایش کارایی	طیپی خواه فومنی و همکاران (۱۴۰۲) سازمان حسابرسی (۱۳۹۰)
۲۴	اثربخشی	سازمان حسابرسی (۱۳۹۰)
۲۵	صرفه اقتصادی	سازمان حسابرسی (۱۳۹۰)
۲۶	حاکمیت شرکتی	حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸)
۲۷	پاسخگویی	حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸) (Cordery, C.J. & Hay, D. 2024)
۲۸	مهارت ها و تخصص حسابرس	کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸)
۲۹	نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی	Alleyne P., & Devonish D. (2006).
۳۰	رعایت بی طرفی	Bartlett, R.W. (1993)
۳۱	صداقت	Adam, S. H., & Ali. m. (2014)

Bartlett, R.W. (1993)	شفافیت اطلاعات	۳۲
Bartlett, R.W. (1993)	ارزیابی و گزارش دهی	۳۳
بخشیان و همکاران (۱۴۰۲)	کیفیت گزارشگری	۳۴
نوروش و همکاران (۱۳۹۱)	دستیابی به اهداف حسابرسی	۳۵
استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱)	توجه به استفاده کنندگان اطلاعات	۳۶
کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸)	مسئولیت حسابرسان	۳۷
Reichborn-Kjennerud, K. (2014)	شاخص های کنترلی	۳۸

مرحله دوم پژوهش، از طریق روش مصاحبه با خبرگان و اشباع نظری به روش نظریه داده بنیاد انجام گردید. جهت جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه نیمه ساختاریافته در بخش کیفی استفاده شده که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان مورد تایید قرار گرفته، استفاده گردید. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی با استفاده از کدگذاری باز و محوری و گزینشی استفاده شد. در قدم اول، در پژوهش حاضر با استفاده از روش کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان و انجام کدگذاری باز و محوری شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد که از مرحله تحلیل محتوا استخراج شده، در قالب دو مولفه حسابرسی عملکرد و مولفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و شاخص های شناسایی و تلخیص گردید و سپس مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به تأیید نهایی خبرگان رسیده و در مرحله بعد با استفاده از کدگذاری گزینشی، چارچوب نهایی الگوی نهایی پژوهش شکل گرفت.

در ادامه به صورت نمونه بخشی از چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه شوندگان ارائه شده است: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رویکردی است که بر ارتباط بین منابع تخصیص یافته و نتایج حاصل تأکید دارد. در این روش، شناسایی شاخص‌های مناسب حسابرسی عملکرد، امری حیاتی برای ارزیابی اثربخشی و کارایی سازمان‌های دولتی است. به طور خلاصه، من فکر می‌کنم شاخص‌های زیر می‌توانند برای انجام حسابرسی عملکرد در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کننده باشد اثربخشی منابع اقتصادی: این شاخص بررسی می‌کند که آیا سازمان‌ها به اهداف خود در زمینه استفاده بهینه از منابع اقتصادی دست یافته‌اند یا خیر. شامل ارزیابی صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بهینه‌سازی درآمد، و مدیریت مؤثر دارایی‌ها است. کارایی منابع اقتصادی: تمرکز بر روی چگونگی تخصیص و استفاده از منابع مالی و غیرمالی است. حسابرسی می‌تواند کارایی فرآیندها، مدیریت بودجه، و تأثیرگذاری اقدامات را ارزیابی کند. حسابداری تعهدی و رویکرد جریان منابع: استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری، دیدگاهی جامع‌تر از وضعیت مالی سازمان ارائه می‌دهد. این روش به حسابرسی اجازه می‌دهد تا جریان منابع را از ابتدا تا انتها ردیابی کرده و بر خروجی‌ها و نتایج تمرکز کند. دستیابی به اهداف عملیاتی: شاخص‌های حسابرسی باید شامل ارزیابی میزان موفقیت سازمان‌های دولتی در دستیابی به اهداف عملیاتی خود باشد. این اهداف می‌توانند شامل ارائه خدمات عمومی، بهبود زیرساخت‌ها، یا اجرای سیاست‌های اجتماعی باشند. نظارت عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد: ایجاد سیستم‌های نظارت عملیاتی قوی و تعیین معیارهای سنجش عملکرد واضح، ضروری است. این امر شامل جمع‌آوری داده‌ها، پایش نتایج، و استفاده از شاخص‌های کمی و کیفی برای ارزیابی پیشرفت است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سازمان‌ها باید از تمام منابع در دسترس، اعم از مالی و غیر مالی، به بهترین نحو استفاده کنند. این شامل مدیریت مؤثر نیروی کار، فناوری، دارایی‌های فیزیکی، و همچنین بودجه نقدی است.

حسابرسی عملکرد می‌تواند با بررسی چگونگی تخصیص و استفاده از این منابع، اطمینان حاصل کند که سازمان به طور کارآمد و اثربخش عمل می‌کند. من می‌خواهم بر اهمیت اهداف قابل سنجش و استراتژی‌های مشخص تأکید کنم. حسابرسی عملکرد باید بر اساس اهدافی شفاف و قابل اندازه‌گیری انجام شود. سازمان‌ها باید استراتژی‌های مشخصی برای دستیابی به این اهداف داشته باشند، و حسابرسی باید این استراتژی‌ها را ارزیابی کند و ببیند آیا نتایج مورد انتظار حاصل شده‌اند یا خیر. حاکمیت شرکتی در اینجا به معنای ایجاد ساختاری است که در آن، سازمان‌های دولتی به طور شفاف و مسئولانه عمل می‌کنند. این امر شامل رعایت اصول اخلاقی، شفافیت در گزارش‌دهی، و پاسخگویی در قبال استفاده از منابع عمومی است. حساب‌رسان باید بر این جنبه‌ها نظارت کند تا اطمینان حاصل شود که سازمان‌ها به وظایف خود عمل می‌کنند و در قبال اقداماتشان پاسخگو هستند. حساب‌رسان باید مهارت‌ها و تخصص لازم را در زمینه حسابداری، حسابرسی، و تحلیل داده‌ها داشته باشند. همچنین، بی‌طرفی و عدم گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی، امری حیاتی است. آن‌ها باید بتوانند اطلاعات را به طور شفاف ارزیابی و گزارش کنند. و البته، صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی نتایج حسابرسی، برای ایجاد اعتماد در ذینفعان ضروری است. حساب‌رسان باید مسئولیت کار خود را بپذیرند و شاخص‌های کنترلی مناسبی را برای ارزیابی مستمر عملکرد سازمان‌ها ارائه دهند.

مرحله اول: کدگذاری باز (اولیه):

در نظریه‌پردازی داده محور کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی بوده که در طی آن، مفاهیم شناسایی و بر اساس خصائص و ابعادشان بسط داده می‌شوند. مصاحبه‌های انجام‌شده با خبرگان و با استفاده از متون مقالات مرتبط، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها استخراج و مفهوم‌پردازی شده و توسط کدها نام‌گذاری گردیدند. در جدول ۷، کدگذاری باز کدهای استخراجی نشان داده شده است.

جدول ۷: کدگذاری باز کدهای استخراجی مصاحبه با خبرگان

تفسیر	کد	جمله
تعریف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تأکید بر ارتباط منابع و نتایج.	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رویکردی است که بر ارتباط بین منابع تخصیص‌یافته و نتایج حاصل تأکید دارد.
اهمیت شاخص‌های حسابرسی برای ارزیابی اثربخشی و کارایی.	شاخص‌های حسابرسی عملکرد	در این روش، شناسایی شاخص‌های مناسب حسابرسی عملکرد، امری حیاتی برای ارزیابی اثربخشی و کارایی سازمان‌های دولتی است.
معرفی شاخص‌های کلیدی برای حسابرسی عملکرد.	اثربخشی منابع اقتصادی	به طور خلاصه، من فکر می‌کنم شاخص‌های زیر می‌توانند برای انجام حسابرسی عملکرد در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کننده باشد اثربخشی منابع اقتصادی:
بررسی دستیابی به اهداف در استفاده از منابع اقتصادی.	اهداف سازمانی و استفاده بهینه از منابع	این شاخص بررسی می‌کند که آیا سازمان‌ها به اهداف خود در زمینه استفاده بهینه از منابع اقتصادی دست یافته‌اند یا خیر.
مؤلفه‌های تشکیل دهنده اثربخشی منابع اقتصادی.	صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بهینه‌سازی درآمد، مدیریت دارایی‌ها	شامل ارزیابی صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بهینه‌سازی درآمد، و مدیریت مؤثر دارایی‌ها است.
تمرکز بر تخصیص و استفاده از منابع.	کارایی منابع اقتصادی	کارایی منابع اقتصادی: تمرکز بر روی چگونگی تخصیص و استفاده از منابع مالی و غیرمالی است.
نقش حسابرسی در ارزیابی کارایی.	ارزیابی کارایی فرآیندها، مدیریت بودجه، تأثیرگذاری اقدامات	حسابرسی می‌تواند کارایی فرآیندها، مدیریت بودجه، و تأثیرگذاری اقدامات را ارزیابی کند.

تفسیر	کد	جمله
اهمیت حسابداری تعهدی در ارائه دیدگاه جامع.	حسابداری تعهدی و جریان منابع	حسابداری تعهدی و رویکرد جریان منابع: استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری، دیدگاهی جامع‌تر از وضعیت مالی سازمان ارائه می‌دهد.
مزایای حسابداری تعهدی برای حسابرسی.	ردیابی جریان منابع و تمرکز بر نتایج	این روش به حسابرسی اجازه می‌دهد تا جریان منابع را از ابتدا تا انتها ردیابی کرده و بر خروجی‌ها و نتایج تمرکز کند.
اهمیت ارزیابی دستیابی به اهداف عملیاتی.	اهداف عملیاتی	دستیابی به اهداف عملیاتی: شاخص‌های حسابرسی باید شامل ارزیابی میزان موفقیت سازمان‌های دولتی در دستیابی به اهداف عملیاتی خود باشد.
مثال‌هایی از اهداف عملیاتی.	ارائه خدمات عمومی، بهبود زیرساخت‌ها، اجرای سیاست‌ها	این اهداف می‌توانند شامل ارائه خدمات عمومی، بهبود زیرساخت‌ها، یا اجرای سیاست‌های اجتماعی باشند.
اهمیت نظارت و معیارهای سنجش عملکرد.	نظارت عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد	نظارت عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد: ایجاد سیستم‌های نظارت عملیاتی قوی و تعیین معیارهای سنجش عملکرد واضح، ضروری است.
اجزای سیستم‌های نظارت عملیاتی.	جمع‌آوری داده‌ها، پایش نتایج، شاخص‌های کمی و کیفی	این امر شامل جمع‌آوری داده‌ها، پایش نتایج، و استفاده از شاخص‌های کمی و کیفی برای ارزیابی پیشرفت است.
لزوم استفاده بهینه از تمام منابع.	استفاده بهینه از منابع	در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سازمان‌ها باید از تمام منابع در دسترس، اعم از مالی و غیر مالی، به بهترین نحو استفاده کنند.
مثال‌هایی از منابع.	مدیریت نیروی کار، فناوری، دارایی‌ها، بودجه نقدی	این شامل مدیریت مؤثر نیروی کار، فناوری، دارایی‌های فیزیکی، و همچنین بودجه نقدی است.
نقش حسابرسی در اطمینان از کارایی و اثربخشی.	حسابرسی و کارایی/اثربخشی	حسابرسی عملکرد می‌تواند با بررسی چگونگی تخصیص و استفاده از این منابع، اطمینان حاصل کند که سازمان به طور کارآمد و اثربخش عمل می‌کند.
اهمیت اهداف قابل سنجش و استراتژی.	اهداف قابل سنجش و استراتژی‌های مشخص	من می‌خواهم بر اهمیت اهداف قابل سنجش و استراتژی‌های مشخص تأکید کنم.
ضرورت اهداف شفاف برای حسابرسی.	اهداف شفاف و قابل اندازه‌گیری	حسابرسی عملکرد باید بر اساس اهدافی شفاف و قابل اندازه‌گیری انجام شود.
ارزیابی استراتژی‌ها و نتایج توسط حسابرسی.	ارزیابی استراتژی‌ها و نتایج	سازمان‌ها باید استراتژی‌های مشخصی برای دستیابی به این اهداف داشته باشند، و حسابرسی باید این استراتژی‌ها را ارزیابی کند و ببیند آیا نتایج مورد انتظار حاصل شده‌اند یا خیر.
تعریف حاکمیت شرکتی و اهمیت آن.	حاکمیت شرکتی	حاکمیت شرکتی در اینجا به معنای ایجاد ساختاری است که در آن، سازمان‌های دولتی به طور شفاف و مسئولانه عمل می‌کنند.
اجزای حاکمیت شرکتی.	شفافیت، پاسخگویی، اصول اخلاقی	این امر شامل رعایت اصول اخلاقی، شفافیت در گزارش‌دهی، و پاسخگویی در قبال استفاده از منابع عمومی است.
نقش حسابرسان در نظارت بر حاکمیت شرکتی.	نظارت حسابرسان	حسابرسان باید بر این جنبه‌ها نظارت کنند تا اطمینان حاصل شود که سازمان‌ها به وظایف خود عمل می‌کنند و در قبال اقداماتشان پاسخگو هستند.
مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان.	مهارت‌ها و تخصص حسابرسان	حسابرسان باید مهارت‌ها و تخصص لازم را در زمینه حسابداری، حسابرسی، و تحلیل داده‌ها داشته باشند.
اهمیت بی‌طرفی در حسابرسی.	بی‌طرفی حسابرسان	همچنین، بی‌طرفی و عدم گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی، امری حیاتی است.
ضرورت ارزیابی و گزارش شفاف.	ارزیابی و گزارش شفاف	آن‌ها باید بتوانند اطلاعات را به طور شفاف ارزیابی و گزارش کنند.
اهمیت صداقت و شفافیت برای ایجاد اعتماد.	صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی	و البته، صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی نتایج حسابرسی، برای ایجاد اعتماد در ذینفعان ضروری است.
مسئولیت‌پذیری و ارائه شاخص‌های کنترلی توسط حسابرسان.	مسئولیت‌پذیری و شاخص‌های کنترلی	حسابرسان باید مسئولیت کار خود را بپذیرند و شاخص‌های کنترلی مناسبی را برای ارزیابی مستمر عملکرد سازمان‌ها ارائه دهند.

مرحله دوم : کدگذاری محوری:

اساس طبقه‌بندی در کدگذاری محوری، مطالعه‌ی پژوهش‌های پیشین و شناخت کافی و احاطه به موضوع و تسلط نظری به موضوع مورد مطالعه و دستیابی به بینشی به‌منظور یافتن مشترکات شاخص‌ها حول یک محور مشخص می‌باشد. در این مرحله، وجه اشتراک مفاهیم مشخص شده و دسته‌بندی صورت پذیرفته و در نتیجه مؤلفه و شاخص ایجاد می‌شوند. در این بخش محقق به مقوله‌پردازی می‌پردازد. در این مرحله، ۲ مؤلفه حسابرسی عملکرد با ۱۸ شاخص و مولفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با ۲۰ شاخص، شناسایی گردید. در جدول ۸، ارتباط کدهای مصاحبه با خبرگان و تکرار کدها نشان داده شده است.

جدول ۸: ارتباط کدهای استخراجی از مصاحبه با خبرگان

ارتباط با سایر کدها	تکرار کد	کد
مرتبط با شاخص‌های حسابرسی عملکرد، استفاده بهینه از منابع	۵	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
مرتبط با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اهداف عملیاتی	۷	شاخص‌های حسابرسی عملکرد
مرتبط با اهداف سازمانی و استفاده بهینه از منابع، حسابرسی و کارایی اثربخشی	۸	اثربخشی منابع اقتصادی
مرتبط با اثربخشی منابع اقتصادی، استفاده بهینه از منابع	۶	اهداف سازمانی و استفاده بهینه از منابع
مرتبط با اثربخشی منابع اقتصادی	۴	صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بهینه‌سازی درآمد، مدیریت دارایی‌ها
مرتبط با حسابرسی و کارایی/اثربخشی	۸	کارایی منابع اقتصادی
مرتبط با کارایی منابع اقتصادی	۷	ارزیابی کارایی فرآیندها، مدیریت بودجه، تأثیرگذاری اقدامات
مرتبط با ردیابی جریان منابع و تمرکز بر نتایج	۶	حسابداری تعهدی و جریان منابع
مرتبط با حسابداری تعهدی و جریان منابع	۸	ردیابی جریان منابع و تمرکز بر نتایج
مرتبط با شاخص‌های حسابرسی عملکرد	۹	اهداف عملیاتی
مرتبط با اهداف عملیاتی	۴	ارائه خدمات عمومی، بهبود زیرساخت‌ها، اجرای سیاست‌ها
مرتبط با جمع‌آوری داده‌ها، پایش نتایج، شاخص‌های کمی و کیفی	۶	نظارت عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد
مرتبط با نظارت عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد	۵	جمع‌آوری داده‌ها، پایش نتایج، شاخص‌های کمی و کیفی
مرتبط با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اهداف سازمانی و استفاده بهینه از منابع	۷	استفاده بهینه از منابع
مرتبط با استفاده بهینه از منابع	۶	مدیریت نیروی کار، فناوری، دارایی‌ها، بودجه نقدی
مرتبط با اثربخشی منابع اقتصادی، استفاده بهینه از منابع	۵	حسابرسی و کارایی/اثربخشی
مرتبط با ارزیابی استراتژی‌ها و نتایج	۶	اهداف قابل سنجش و استراتژی‌های مشخص
مرتبط با ارزیابی استراتژی‌ها و نتایج	۴	اهداف شفاف و قابل اندازه‌گیری
مرتبط با اهداف قابل سنجش و استراتژی‌های مشخص، اهداف شفاف و قابل اندازه‌گیری	۳	ارزیابی استراتژی‌ها و نتایج
مرتبط با شفافیت، پاسخگویی، اصول اخلاقی	۵	حاکمیت شرکتی
مرتبط با حاکمیت شرکتی	۸	شفافیت، پاسخگویی، اصول اخلاقی
مرتبط با حاکمیت شرکتی	۸	نظارت حسابرسان
مرتبط با بی‌طرفی حسابرسان	۶	مهارت‌ها و تخصص حسابرسان
مرتبط با ارزیابی و گزارش شفاف	۵	بی‌طرفی حسابرسان
مرتبط با صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی	۶	ارزیابی و گزارش شفاف
مرتبط با مسئولیت‌پذیری و شاخص‌های کنترلی	۹	صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی
مرتبط با صداقت و شفافیت در گزارش‌دهی	۸	مسئولیت‌پذیری و شاخص‌های کنترلی

مرحله سوم: کد گزاری گزینشی (انتخابی):

در پایان جهت نشان دادن روابط میان مؤلفه‌ها و شاخص‌های به‌دست آمده، کدگذاری گزینشی انجام گرفت که در جدول ۹- نشان داده شده است.

جدول ۹: مراحل تحلیل روابط بین کدهای اصلی و فرعی

کد اصلی	کدهای مرتبط	نوع ارتباط	ضریب همبستگی
حسابرسی عملکرد	پاسخگویی عملیاتی	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	اثر بخشی منابع اقتصادی	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	کارایی منابع اقتصادی	مثبت	۰/۹
حسابرسی عملکرد	صرفه جویی منابع اقتصادی	مثبت	۰/۹
حسابرسی عملکرد	حسابداری تعهدی	مثبت	۰/۹
حسابرسی عملکرد	رویکرد جریان منابع اقتصادی	مثبت	۰/۹
حسابرسی عملکرد	استفاده از مبنای تعهدی	مثبت	۰/۹
حسابرسی عملکرد	دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان های دولتی	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	تمرکز بر خروجی ها به جای ورودی ها	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	استفاده از منابع مالی و غیر مالی	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	نظارت عملیاتی	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	اهداف قابل سنجش	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	استراتژی ها	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	برنامه های عملیاتی	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	معیارهای سنجش عملکرد	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	اولویت بندی و تخصیص منابع	مثبت	۰/۷
حسابرسی عملکرد	جمع آوری و پایش نتایج	مثبت	۰/۸
حسابرسی عملکرد	ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	شاخص های ارزیابی	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	بهبود نظارت	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	بهبود عملکرد	مثبت	۰/۸
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	بهبود عدالت اجتماعی	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	افزایش کارایی	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	اثر بخشی	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	صرفه اقتصادی	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	حاکمیت شرکتی	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	پاسخگویی	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	مهارت ها و تخصص حسابرس	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی	مثبت	۰/۸
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	رعایت بی طرفی	مثبت	۰/۸
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	صداقت	مثبت	۰/۸
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	شفافیت اطلاعات	مثبت	۰/۹
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	ارزیابی و گزارش دهی	مثبت	۰/۸

کد اصلی	کدهای مرتبط	نوع ارتباط	ضریب همبستگی
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	کیفیت گزارشگری	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	دستیابی به اهداف حسابرسی	مثبت	۰/۸
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	توجه به استفاده کنندگان اطلاعات	مثبت	۰/۷
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	مسئولیت حسابرس	مثبت	۰/۶
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	شاخص های کنترلی	مثبت	۰/۶

با توجه به نتایج جدول ۱۰ و تجزیه و تحلیل داده ها کدگذاری نهایی و رتبه بندی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نشان داده شده است. طبق آزمون فریدمن به ترتیب در مولفه حسابرسی عملکرد شاخص اثربخشی در رتبه اول، شاخص کارایی در رتبه دوم، شاخص صرفه اقتصادی در رتبه سوم، شاخص پاسخگویی عملیاتی در رتبه چهارم و شاخص حسابداری تعهدی در رتبه پنجم قرار گرفت. همچنین، در مولفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شاخص اثربخشی در رتبه اول، شاخص افزایش کارایی در رتبه دوم، شاخص صرفه اقتصادی در رتبه سوم، شاخص بهبود عملکرد در رتبه چهارم و شاخص بهبود نظارت در رتبه پنجم قرار گرفت. در نهایت ساختار مولفه ها و شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در شکل ۱ نشان داده شده است.

مولفه ها و شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	
حسابرسی عملکرد - پاسخگویی عملیاتی - اثربخشی منابع اقتصادی - کارایی منابع اقتصادی - صرفه جویی منابع اقتصادی - حسابداری تعهدی - رویکرد جریان منابع اقتصادی - استفاده از مبنای تعهدی - دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان های دولتی - تمرکز بر خروجی ها به جای ورودی ها - استفاده از منابع مالی و غیر مالی - نظارت عملیاتی - اهداف قابل سنجش - استراتژی ها - برنامه های عملیاتی - معیارهای سنجش عملکرد - اولویت بندی و تخصیص منابع - جمع آوری و پایش نتایج - ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج	بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد - شاخص های ارزیابی - بهبود نظارت - بهبود عملکرد - بهبود عدالت اجتماعی - افزایش کارایی - اثربخشی - صرفه اقتصادی - حاکمیت شرکتی - پاسخگویی - مهارت ها و تخصص حسابرس - نیود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی - رعایت بی طرفی - صداقت - شفافیت اطلاعات - ارزیابی و گزارش دهی - کیفیت گزارشگری - دستیابی به اهداف حسابرسی - توجه به استفاده کنندگان اطلاعات - مسئولیت حسابرس - شاخص های کنترلی

شکل ۱- ساختار مولفه ها و شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

فصلنامه مدیریت دولتی تطبیقی | ۱۴۰۵ | دوره ۴ | شماره ۲

جدول ۱۰. شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	آماره آزمون	تعداد	نام شاخص	کدفرعی	مؤلفه‌ها	کد اصلی
۴	۴/۳۸	۱۳	پاسخگویی عملیاتی	A1	حسابرسی عملکرد	A
۱	۴/۵۶	۱۳	اثربخشی منابع اقتصادی	A2		
۲	۴/۴۹	۱۳	کارایی منابع اقتصادی	A3		
۳	۴/۴۵	۱۳	صرفه جویی منابع اقتصادی	A4		
۵	۴/۳۴	۱۳	حسابداری تعهدی	A5		
۶	۴/۲۳	۱۳	رویکرد جریان منابع اقتصادی	A6		
۷	۴/۱۷	۱۳	استفاده از مبنای تعهدی	A7		
۱۲	۳/۸۵	۱۳	دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان‌های دولتی	A8		
۸	۴/۰۸	۱۳	تمرکز بر خروجی‌ها به جای ورودی‌ها	A9		
۱۷	۳/۴۷	۱۳	استفاده از منابع مالی و غیر مالی	A10		
۹	۳/۹۸	۱۳	نظارت عملیاتی	A11		
۱۳	۳/۷۴	۱۳	اهداف قابل سنجش	A12		
۱۸	۳/۲۸	۱۳	استراتژی‌ها	A13		
۱۰	۳/۹۵	۱۳	برنامه‌های عملیاتی	A14		
۱۱	۳/۹۰	۱۳	معیارهای سنجش عملکرد	A15		
۱۶	۳/۵۰	۱۳	اولویت بندی و تخصیص منابع	A16		
۱۴	۳/۶۵	۱۳	جمع‌آوری و پایش نتایج	A17		
۱۵	۳/۵۴	۱۳	ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج	A18		
۱۸	۳/۸۸	۱۳	شاخص‌های ارزیابی	B1	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	B
۵	۴/۷۵	۱۳	بهبود نظارت	B2		
۴	۴/۷۹	۱۳	بهبود عملکرد	B3		
۱۷	۳/۹۰	۱۳	بهبود عدالت اجتماعی	B4		
۳	۴/۸۴	۱۳	افزایش کارایی	B5		
۱	۴/۹۵	۱۳	اثربخشی	B6		
۲	۴/۹۲	۱۳	صرفه اقتصادی	B7		
۱۶	۳/۹۴	۱۳	حاکمیت شرکتی	B8		
۶	۴/۷۰	۱۳	پاسخگویی	B9		
۱۵	۴/۱۸	۱۳	مهارت‌ها و تخصص حسابرسان	B10		
۱۴	۴/۲۹	۱۳	نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسان	B11		
۷	۴/۶۸	۱۳	رعایت بی‌طرفی	B12		
۸	۴/۶۵	۱۳	صداقت	B13		
۹	۴/۶۲	۱۳	شفافیت اطلاعات	B14		
۲۰	۳/۸۴	۱۳	ارزیابی و گزارش دهی	B15		
۱۰	۴/۵۸	۱۳	کیفیت گزارشگری	B16		
۱۱	۴/۵۵	۱۳	دستیابی به اهداف حسابرسان	B17		
۱۲	۴/۳۸	۱۳	توجه به استفاده‌کنندگان اطلاعات	B18		
۱۹	۳/۸۵	۱۳	مسئولیت حسابرسان	B19		
۱۳	۴/۳۵	۱۳	شاخص‌های کنترلی	B20		

بحث و نتیجه گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر شناسایی و رتبه بندی شاخص های حسابرسی عملکرد در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان های دولتی بود. با توجه به نتایج مصاحبه با خبرگان ۲ مؤلفه حسابرسی عملکرد با ۱۸ شاخص و مولفه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با ۲۰ شاخص، شناسایی گردید. شاخص پاسخگویی عملیاتی بر پاسخگویی سازمان های دولتی در قبال عملکرد خود تأکید دارد. حسابرسی عملکرد با بررسی این شاخص، اطمینان حاصل می کند که سازمان ها به طور مؤثر به اهداف خود عمل می کنند و مسئولیت نتایج را بر عهده می گیرند. شاخص های اثربخشی و کارایی به ارزیابی نحوه استفاده سازمان ها از منابع مالی و غیر مالی می پردازند. حسابرسی عملکرد، کارایی را در تبدیل ورودی ها به خروجی ها و اثربخشی را در دستیابی به اهداف عملیاتی بررسی می کند. این امر به شناسایی فرصت های صرفه جویی و بهبود مدیریت منابع کمک می کند. حسابرسی می تواند با تحلیل شاخص های صرفه جویی، مناطق بالقوه برای کاهش هزینه ها و بهینه سازی استفاده از منابع را شناسایی کند. این امر به سازمان های دولتی در اتخاذ تصمیمات بودجه ای آگاهانه تر کمک می کند. شاخص حسابداری تعهدی و رویکرد جریان منابع اقتصادی بر اهمیت ثبت و گزارش دهی تعهدات و جریان منابع تأکید دارند. حسابداری تعهدی به حسابرسی عملکرد اجازه می دهد تا تأثیر تصمیمات و اقدامات سازمان را در طول زمان ارزیابی کند، که برای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است. حسابرسی عملکرد با استفاده از این شاخص دستیابی به اهداف عملیاتی، تمرکز بر خروجی ها، و استفاده از منابع، اطمینان حاصل می کند که سازمان های دولتی بر نتایج و خروجی های مورد نظر تمرکز دارند و منابع را به طور مؤثری برای دستیابی به اهداف خود به کار می گیرند. شاخص های نظارت عملیاتی و اهداف قابل سنجش، چارچوبی را برای ارزیابی مداوم عملکرد و پیشرفت سازمان ها فراهم می کنند.

در این راستا، حسابرسی می تواند با استفاده از این شاخص ها، اثربخشی استراتژی ها و برنامه های عملیاتی را بررسی کند. شاخص معیارهای سنجش عملکرد، اولویت بندی منابع، و جمع آوری نتایج به حسابرسی عملکرد کمک می کنند تا عملکرد سازمان ها را با معیارهای مشخص مقایسه کنند، اولویت های بودجه ای را تعیین کنند، و نتایج را برای ارزیابی و بهبود جمع آوری و پایش کنند. حسابرسی عملکرد با استفاده از شاخص های ارزیابی، نتایج را ارزشیابی، بازنگری، و گزارش می کند. این امر به ذینفعان و تصمیم گیرندگان در درک اثربخشی برنامه ها و اقدامات کمک می کند. شاخص های حسابرسی عملکرد می توانند به عنوان ابزاری برای بهبود نظارت بر فعالیت های دولتی، ارتقاء عملکرد سازمان ها، و تضمین عدالت اجتماعی در تخصیص منابع عمل کنند. با تمرکز بر شاخص افزایش کارایی، اثربخشی، و صرفه اقتصادی، حسابرسی عملکرد به سازمان های دولتی کمک می کند تا کارایی و اثربخشی خود را بهبود بخشند، منابع را بهینه کنند، و در نهایت، صرفه جویی اقتصادی را محقق سازند. شاخص های حاکمیت شرکتی و مهارت های حسابرسان، اطمینان حاصل می کنند که فرآیند حسابرسی با استانداردهای بالا و بی طرفی انجام می شود، و حسابرسان دارای مهارت ها و تخصص لازم برای ارزیابی دقیق عملکرد هستند. حسابرسی عملکرد با تأکید بر شفافیت اطلاعات و کیفیت گزارشگری، به ذینفعان اجازه می دهد تا عملکرد سازمان های دولتی را درک کنند و تصمیمات آگاهانه تری بگیرند. در مجموع، این شاخص ها ابزارهایی مفید و کاربردی برای حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد هستند، زیرا به ارزیابی، نظارت، و بهبود مداوم عملکرد سازمان های دولتی کمک می کنند و اطمینان حاصل می کنند که منابع به طور مؤثری برای دستیابی به اهداف تعیین شده به کار گرفته

می‌شوند. نتایج پژوهش با مطالعات کردی و های (۲۰۲۴)، باباجانی (۱۳۸۲) و ابراهیمی کردلر و حسن بیکی (۱۴۰۲) هم راستا است.

پیشنهادهای کاربردی زیر به سازمان‌های دولتی جهت بهبود نتایج حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌گردد: سازمان‌های دولتی بهتر است، اهداف عملیاتی واضح و قابل سنجش را تعریف کنند و معیارهای سنجش عملکرد را برای هر حوزه فعالیت خود تعیین نمایند. اتخاذ رویکرد حسابداری تعهدی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا تعهدات و جریان منابع را به طور دقیق‌تر ردیابی کنند. این امر شفافیت مالی را افزایش داده و تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای را بهبود می‌بخشد. سازمان‌های دولتی به سمت شفافیت بیشتر در گزارش‌دهی مالی و عملکردی حرکت کنند. انتشار منظم گزارش‌های عملکرد و نتایج حسابرسی به عموم، اعتماد را افزایش داده و پاسخگویی را تقویت می‌کند. اجرای این پیشنهادها می‌تواند به سازمان‌های دولتی در بهبود عملکرد، افزایش کارایی و اثربخشی، و تضمین استفاده بهینه از منابع کمک کند. همچنین، این اقدام‌ها باعث تقویت پاسخگویی، شفافیت و بهبود حاکمیت شرکتی در سازمان‌های دولتی می‌گردد.

منابع

- Adam, S. H., & Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286. <http://ojs.ef.jcu.cz/>
- Auditing Standards (2012), Auditing Organization. [In Persian] <https://audit.org.ir/codificated-standards?standardTypeCode=1>
- Auditing Organization (2011), *Operational Auditing Standards*. [In Persian] <https://audit.org.ir/codificated-standards?standardTypeCode=4>
- Alleyne P., & Devonish D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-63. <https://doi.org/10.1108/02686900610674898>
- Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237. <https://doi.org/10.1108/09513579310036378>
- Babajani, J. (2003). A theoretical analysis of the country's financial supervision system from the perspective of accountability. *Accounting and Auditing Reviews*, 10(1). [In Persian] <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.26458020.1382.10.1.4.7>
- Bashu, Z., Yelubayeva, A., Sembiyeva, L., & Alibekova, B. (2025). Improving the performance audit mechanism to enhance the importance of strategic government audit. *Montenegrin journal of economics*, 21(2), 297-311. <https://mnje.com/sites/mnje.com/files/currentissue/Komplet%20MNJE%20Vol.%2021,%20No.%202.pdf#page=297>
- Bahrami, A., Maleki, A., (2023), Internal Audit Performance and Investment Efficiency: Evidence from State-Owned Companies in Manufacturing Industries, *First National Conference on Sustainable Development in Management, Industries and Accounting, Isfahan, Iran*. [In Persian] <https://civilica.com/doc/1935987/>
- Bakhshian, A., Heyrani, F., Taftian, A. (2023). Presenting a model for assessing auditors' credibility. *Financial Accounting and Auditing Research*, 3 (63), 151-174. [In Persian] <https://doi.org/10.30495/faar.2024.1974591.3606>
- Byars, L.I & Rue, L.W. (2008). Human Resource Management: 9 th Edition. *New York: Mc GrawHill*. <https://onlinelibrary.wiley.com/journal/1099050x>
- Cordery, C.J. & Hay, D. (2024), "Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-0124>

- Dionisijev, I., & Bozhinovska Lazarevska, Z. (2025). Enhancing sustainable progress: an analysis of supreme audit institutions' performance audits and information disclosure practices. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(2), 254-272.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2023-0092>
- Ebrahimi kordlar, A. and Hasanbeigy, V. (2024). Presenting a model for the effective budgeting: A case study in a Holding Company in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(52), 245-275. [In Persian]
https://www.jmaak.ir/article_23287.html?lang=en
- Grönlund, A., Svärdesten, F., & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
<https://doi.org/10.1108/09513551111109026>
- Hassam Yeganeh, Y. (2009). Activity-based costing, a solution for financial reporting. *Management Accounting*, 2 (2), 51-63. [In Persian]
<https://sanad.iau.ir/Journal/jma/Article/816536>
- Hosenzadeh, M. and fatollahzadeh, M. (2024). Identifying and ranking the barriers to establishing operational budgeting system in Ardabil health system with MADM method. *Comparative Studies in Public Administration*, 1(4), 106-144. [In Persian]
<https://doi.org/10.22098/cpa.2024.14503.1032>
- Hosseinzadeh, A.; Yaghoubi, N.; Pourshahabi, V. (2022). Management Performance Audit Policy and Evaluation of the Current Status of Its Factors in Government Organizations. *Public Policy Making in Management*, 13(46), 77-96. [In Persian]
<https://doi.org/10.30495/ijpa.2022.67619.10903>
- Khojasteh, A., Rahnamay Roodposhti, F., Zamani moghaddam, A. and talebnia, G. (2025). Conceptual framework of management performance audit. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(54), 187-204. [In Persian]
https://www.jmaak.ir/article_23322.html?lang=en
- Khojasteh, F., Rahnama Roodpashti, F., Niko Maram, E., Zamani Moghadam, Talebnia, Q. (2023). Presenting a financial decision-making model based on management performance auditing. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2(8), 61-90. [In Persian]
<https://doi.org/10.30495/jdaa.2023.707957>
- Kheirilahi, F., Taherabadi, A. A. and Mohammadi Molgharni, A. (2024). The budgeting model based on the ideal performance and the success of the performance audit in the companies under the Ministry of Energy. *Governmental Accounting*, 10(2), 213-226. [In Persian]
<https://doi.org/10.30473/gaa.2024.70950.1726>
- Auditing Standards Development Committee (2009), Principles and Criteria of Accounting and Auditing, *Auditing Organization Publications*, Iran. [In Persian]
<https://audit.org.ir/codificated-standards?standardTypeCode=1>
- Lee, D., Parker, Kerry Jacobs., & Jana, Schmitz. (2019) "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Lonsdale, J., & Bechberger, E. (2011). Learning in an accountability setting. In Performance auditing (pp. 231–248). *Edward Elgar Publishing*.
<https://doi.org/10.4337/9780857931801.00020>
- Lari dasht bayaz, M., ghaem maghami, K. and Maleki, A. (2016). Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies. *Governmental Accounting*, 3(1), 59-68. [In Persian]
<https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.24234613.1395.3.1.5.4>
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94–134.
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- Misiura, A. (2015). Enterprise Risk Management in the Airline Industry- Risk Management Structures and Practices, PhD Thesis, *Brunel Business School, Brunel University, London, UK*.
<https://bura.brunel.ac.uk/handle/2438/11087>
- Moghimi, S. M. and Salmanian, A. (2024). Entrepreneurial Budgeting in the Iranian Government Budget: Obstacles and Solutions. *Journal of Public Administration*, 16(1), 11-26. [In Persian]
<https://doi.org/10.22059/jipa.2022.348731.3217>
- Parliamentary Research Center (2005) [In Persian]
<https://rc.majlis.ir/fa>

- Noe, R.A., Hollenbeck, J. R., Gerhurt, B & Wright, P.M. (2009). *Human Resource Management: gaining Competitive advantage*. New York: Mc GrawHill.
<https://www.mheducation.com/highered/product/human-resource-management-gaining-a-competitive-advantage-noe.html>
- Nakhaei, H.; Barzegaran, A.; Kharashadizadeh. (2018). Investigating the impact of performance auditing on justice and fulfilling social responsibilities of executive agencies in the public sector. *New Research in Humanities*, 41(22), 91-116. [In Persian]
<http://jnrihs.ir/article-1-424-fa.html>
- Norush, Iraj; Sasan; Karami, Gholamreza et al., "A Comprehensive Review of Industrial Accounting," Volume 2, *Ketab No Publications*, 2011. [In Persian]
<https://www.gisoom.com/book/1976102/>
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 280–306.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Rana, T; Mihret, D.G. and Lemma, T.T. (2023), "Performance auditing and neoliberal governmentality: future research directions", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 31 No. 2, pp. 400-416.
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2020-1076>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
<https://doi.org/10.1177/1356389014539869>
- Shim, J.K., Siegel, J.G. (2005). *Budgeting Basics and Beyond*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
<https://books.google.com/books?hl=fa&lr=&id=FsioDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR11&dq=Budgeting+Basic+and+Beyond&ots=qREajjZZss&sig=KGKtRNU-zCZYHuseamkgmvTlImk#v=onepage&q=Budgeting%20Basics%20and%20Beyond&f=false>
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, Thousand Oaks: Sage Publications.
<https://methods.sagepub.com/book/mono/basics-of-qualitative-research/toc#>
- Sotudeh, R. , Faghani, M. and pifeh, A. (2021). Examination of the Ability of Internal Processes of the Supreme Audit Court to Take Responsibility for Users. *Governmental Accounting*, 7(1), 193-208. [In Persian]
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.47065.1284>
- Sotudeh, R., Haghparast, A., & Hirad, A. (2025). Management Accounting and Resilience Economics Model for Sustainable Development of Manufacturing Companies. *Strategic Management Accounting*, 1(1), 40-64. [in Persian] <https://doi.org/10.22034/smajournal.2025.511901.1003>
- Salgi, M.; Vasaghati Sharif, R. (2013). Identifying the dimensions and components of performance auditing in the public sector, First Professional Conference on Pure Auditing, Tehran. [In Persian]
<https://civilica.com/doc/1930831/>
- Sheikh, A. (1402), The effect of company performance and performance audit quality on the relationship between corporate governance and financial reporting quality with earnings quality, Second International Conference on Applied Research in Humanities, Economics, Management and Accounting. [In Persian]
<https://civilica.com/doc/1964456/>
- Taheri, A.; Bayat, J., (2015), Auditing Management Performance and Operational Budgeting, First National Conference on Business Improvement, Entrepreneurship and Development in the Context of Resistance Economy, Zanjan, Iran. [In Persian]
<https://civilica.com/doc/512270/>
- Tayebikhah Foumani, S; Yousefi Qaleh-Rodkhani; Tayebikhah Foumani; Ramzi, Z, (2023), Investigating the impact of performance auditing on the efficiency of activities in the municipality (case study of regions and organizations subordinate to Fouman municipality), Second International Conference on Political Science, Management, Economics and Accounting, Hamedan. [In Persian]
<https://civilica.com/doc/1928454/>
- Zamani, L. (2025). Factors Affecting the Adoption of Performance Audit in the Public Sector of Iran. *Applied Research in Financial Reporting*, 14(1), 343-377. [In Persian]
https://www.arfr.ir/article_230244.html?lang=en
- Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., & Kieso, D.E. (2012). *Managerial accounting: tools for business decision making*, sixth edition, John Wiley & Sons publication.
<https://books.google.com/books?hl=fa&lr=&id=xGsDEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA53&dq=Managerial+accounting:+tools+for+business+decision+making,+sixth+edition,+John+Wiley+%26+S>
- Walther, L.M. & Skousen, CH.J. (2009). *Budgeting and decision making*, Ventus publishing ApS.
<https://library.wbi.ac.id/repository/40.pdf>



فصلنامه مدیریت دولتی تطبیقی | ۱۴۰۵ | دوره ۴ | شماره ۲

Young, R.D. (2003). "Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice". *An Electronic journal devoted to Governance a public policy in South Carolina*, 2(2), 1-24.
https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/33966483/performance_based_budgets-libre.pdf?