

Explaining the model of performance evaluation and accountability of Iran's audit organization from the experts' point of view

Reza Sotudeh^۱

Abstract

Audit is the validation of the information contained in the financial statements. Audit is the process of the accountability system, and accountability is the necessity of establishing the social welfare system. Also, evaluating the performance and accountability of the audit organization is the main issue for users of audit services, especially current and potential investors. The present study was conducted with the aim of explaining the pattern of performance evaluation and accountability of Iran's audit organization from the experts' point of view. From the point of view of the implementation of the current qualitative research, it was conducted by the method of theorizing data of the foundation in ۱۴۰۲ through interviews with experts. Research experts include ۱۶ accountants, expert faculty members and auditors. Also, in order to rank the dimensions, components and indicators of the research model, Friedman's test was used. The findings of the research show that the model for evaluating the performance and accountability of the country's audit organization has been developed in the form of ۳ dimensions, ۱۱ components and ۵۹ indicators. The dimensions of the proposed research model based on experts' opinions have ۳ main dimensions of performance evaluation and accountability, the performance evaluation dimension includes the audit and legal inspection component, the accounting component and the compilation of audit principles and regulations, the consulting services component, the research and publication training component, and the sustainability reporting component. , the component of compiling international financial reporting standards and the audit component is based on information technology. Also, the accountability dimension includes financial accountability component, operational accountability component, political accountability component and organizational accountability component. According to the results of Friedman's test, the dimension of performance evaluation ranked first and the dimension of accountability ranked second. The model for evaluating the performance and accountability of the country's audit organization helps the audit organization to achieve its goals, missions and tasks. Also, it identifies the weak points of the performance and accountability system with a careful and thorough examination and takes the necessary corrective measures for continuous improvement.

Key words: model, performance evaluation, accountability, audit organization.

^۱ Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran. Sotudeh@meybod.ac.ir

تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی ایران از دیدگاه خبرگان

■ رضا ستوده^۱

چکیده

حسابرسی اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی فرآیند نظام پاسخگویی است و پاسخگویی ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. همچنین، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی مسئله اصلی استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی به صورت ویژه سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه می‌باشد. پژوهش حاضر باهدف تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی ایران از دیدگاه خبرگان انجام شده است. از منظر اجرا پژوهش حاضر کیفی و به روش نظریه‌پردازی داده بنیاد در مقطع زمانی سال ۱۴۰۲ از طریق مصاحبه با خبرگان انجام گرفته است. خبرگان پژوهش شامل ۱۶ نفر از حسابداران، اعضای هیئت علمی خبره و حسابرسان می‌باشد. همچنین، جهت رتبه‌بندی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها الگوی پژوهش از آزمون فریدمن استفاده گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان که الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور در قالب ۲ بُعد، ۱۱ مؤلفه و ۵۹ شاخص تدوین گردیده است. ابعاد الگوی پیشنهادی پژوهش بر اساس نظرات خبرگان دارای ۲ بُعد اصلی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی می‌باشد، بُعد ارزیابی عملکرد شامل مؤلفه حسابرسی و بازرسی قانونی، مؤلفه حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی، مؤلفه خدمات مشاوره‌ای، مؤلفه آموزش تحقیقات و انتشارات، مؤلفه گزارشگری پایداری، مؤلفه تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مؤلفه حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات می‌باشد. همچنین، بُعد پاسخگویی شامل مؤلفه پاسخگویی مالی، مؤلفه پاسخگویی عملیاتی، مؤلفه پاسخگویی سیاسی و مؤلفه پاسخگویی سازمانی می‌باشد. طبق نتایج آزمون فریدمن بُعد ارزیابی عملکرد در رتبه اول و بُعد پاسخگویی در رتبه دوم قرار گرفت. الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور به سازمان حسابرسی در راستای دستیابی به اهداف، مأموریت‌ها و وظایف یاری می‌رساند. همچنین، با بررسی دقیق و موشکافانه نقاط ضعف سیستم عملکردی و پاسخگویی را شناسایی و اقدام‌های لازم اصلاحی جهت بهبود مستمر را انجام می‌دهد.

واژگان کلیدی: الگو، ارزیابی عملکرد، پاسخگویی، سازمان حسابرسی.

^۱ گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. (نویسنده مسئول). ایمیل:

Stodeh@meybod.ac.ir

۱. مقدمه



ارزیابی عملکرد سازمان به طور جامع و درخور اعتماد همواره یکی از دغدغه‌های اصلی ذینفعان و مدیران سازمان می‌باشد، زیرا ارزیابی عملکرد می‌تواند باعث آگاهی از میزان پیشرفت در بهبود عملکرد هر سازمان یا دستگاه اجرایی گردد و در نتیجه انگیزه و فرصت لازم برای ارتقا کیفیت عملکرد آن‌ها را ایجاد نماید. به دلیل نقش مؤثر سازمان‌ها و ضرورت توجه به عملکرد و اثرات عملکرد آن‌ها، ارزیابی عملکرد یک سازمان در حوزه فعالیت آن امری حیاتی است. از آنجاکه یک سازمان متشکل از بخش‌های مختلف می‌باشد، لذا برای اطمینان از میزان موفقیت سازمان می‌باید به ارزیابی میزان تناسب، تطابق و کارایی عملکرد این اجزا بر مبنای شاخص‌ها و معیارهای صحیح عملکرد در جهت اهداف سازمانی اقدام نمود، بر همین اساس برای ارزیابی یک سازمان استفاده از نتایج ارزیابی عملکرد کارکنان و بخش‌های مختلف یک سازمان ضروری است (ساروی و همکاران، ۱۳۹۵). ارزیابی عملکرد سازمان حساسی می‌تواند منجر به بهبود فرآیندها، افزایش اعتماد عمومی و ارتقای کیفیت خدمات حساسی شود. همچنین، ارزیابی عملکرد به سازمان حساسی کمک می‌کند تا نقاط ضعف خود را شناسایی و بهبود بخشد و نیز از نتایج مثبت عملکرد خود برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان و تضمین کیفیت خدمات استفاده نماید.

علاوه بر نقش مهم و حیاتی ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها، در کشورهای توسعه‌یافته پاسخ‌گویی و شفافیت از مهم‌ترین اولویت‌های سازمانی می‌باشند. پاسخ‌گویی و شفافیت باعث ایجاد اعتماد ذینفعان می‌گردد. پاسخ‌گویی عمومی از دیدگاه تئوری دموکراسی اهمیت زیادی دارد. پاسخ‌گویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آن‌ها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان جوابگو سازد. (مارچ و اولسن^۱، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آن‌ها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخ‌گویی سازمان‌ها را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد (هدایتی، ۱۳۹۶). همچنین، در قانون اساسی کشور طبق اصل ۵۱ تا ۵۵، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق در خصوص ایفای این مسئولیت مورد توجه قرار گرفته است. حساسی اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حساسی فرآیند نظام پاسخ‌گویی است و پاسخ‌گویی ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. پس، با چنین تعبیری نقش و جایگاه حساسی در کشور از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار می‌باشد. همچنین، هر سازمان دارای وظایف خاص خود است و ارزیابی عملکرد سازمان‌ها، از دیرباز مسئله مهمی بوده است و مباحث متعددی در حسابداری و مدیریت به بحث عملکرد و پاسخ‌گویی سازمان‌ها اختصاص یافته است

^۱ March, J.G & Olsen, J.P.

(باسیدور و همکاران^۱، ۱۹۹۷). برخی از پژوهشگران معتقدند شاخص ایده آلی برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها وجود ندارد و برای ارزیابی عملکرد روش‌های مختلفی وجود دارد (هیلی^۲، ۱۹۸۸). با توجه به اینکه نقش سازمان حسابرسی به‌عنوان یک سازمان کلیدی در اقتصاد کنونی ایران بسیار حائز اهمیت است و نقش آن در حفظ شفافیت مالی، اطمینان استفاده‌کنندگان، رشد اقتصادی پایدار و پایداری نظام مالی و اقتصادی بسیار تأثیرگذار است. همچنین، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی مسئله اصلی استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی به‌صورت ویژه سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه می‌باشد. فلذا نقش سازمان حسابرسی در محیط اقتصادی کشور و زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی مهم تلقی می‌گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در مقام راهبردی سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور به‌منظور اعمال مدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصیص بهینه منابع نیازمند اعتبار آمار و ارقام ارائه‌شده توسط بنگاه‌های اقتصادی از یک سو و حساب‌کشی و حساب‌دهی مدیران از سوی دیگر می‌باشد. همچنین، حوادثی نظیر سقوط شرکت آترون و پیامد آن برای بزرگ‌ترین موسسه حسابرسی جهان (آرتور آندرسن^۳) و فساد مالی اخیر در شرکت پارمالات که پای حسابرسان آن نیز به میان کشیده شده نشان می‌دهد که نقش نوین سازمان حسابرسی به‌شدت افزایش یافته است (پور علی و تونی، ۱۳۹۵). با توجه به نقش مهم و اثرگذار سازمان حسابرسی در محیط اقتصادی کشور، تأکید قانون اساسی کشور بر پاسخگویی سازمان‌ها و عدم انجام پژوهش‌های داخلی در حوزه ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی در این پژوهش سعی شده است تا با مطالعه مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان، الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی تدوین گردد.

با توجه به تأثیر عوامل مختلف در ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور که در بخش مبانی نظری تشریح می‌شوند و علیرغم اهمیت نقش سازمان حسابرسی در حرفه حسابداری و حسابرسی و محیط اقتصادی کشور، توجه کافی به این مسئله صورت نگرفته است. با مطالعه پژوهش‌های داخلی، پژوهشی در زمینه ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی یافت نگردید. بنابراین، ارائه یک الگوی مناسب ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور برای استفاده‌کنندگان، ضروری و مستلزم بررسی ژرف‌تر و بیشتر است.

اهمیت پژوهش حاضر در این است که با توجه به وظایف سازمان حسابرسی ایران، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی ایران از دیدگاه خبرگان به چه صورت می‌باشد؟ هدف از انجام پژوهش حاضر، تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی از دیدگاه خبرگان می‌باشد. همچنین، مشخص کردن ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی و رتبه‌بندی آن از لحاظ اهمیتی که نسبت به سایر معیارها دارد. نتایج این پژوهش در قالب یک الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی به سازمان حسابرسی جهت شناسایی نقاط قوت و ضعف در حوزه عملکرد و پاسخگویی

^۱ Bacidore, J. M., Boquist, J. A., Milbourn, T. T and A.V. Thakor

^۲ Healy, R.K.

^۳ Arthur Andersen.

کمک می‌نماید تا نسبت به بهبود مستمر آن اقدام نماید. انتظار بر آن است تا نتایج پژوهش بتواند دستاورد و ارزش‌افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد. اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبنای نظری مرتبط با عملکرد، پاسخ‌گویی سازمان حسابرسی ایران گردد. دوم این است که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در نظام راهبردی سازمان حسابرسی ایران و دستگاه‌های اجرایی، پیشنهاد نماید. همچنین، این پژوهش به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار وزارت اقتصاد و دارایی، عموم مردم، دستگاه‌های نظارتی، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه‌های اجرایی و مقام معظم رهبری قرار دهد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ارزیابی عملکرد با الگوی متناسب به انعطاف‌پذیری برنامه‌ها و اهداف و مأموریت‌های سازمان‌ها در محیط پویای امروز کمک قابل‌توجهی می‌نماید (تولایی، ۸۶). همچنین، پاسخگویی نقش حیاتی و مهمی در سازمان‌ها ایفا می‌نماید، نقشی که اگر به‌صورت صحیح در قبال ذینفعان صورت گیرد، تداوم فعالیت سازمان‌ها را تضمین می‌نماید (مورگان و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، پاسخگویی مهم‌ترین محرک سازمان بوده و به پویایی سازمان منتج می‌شود (الکسووسکا و همکاران، ۲۰۲۱). طبق پژوهش نویان و همکاران^۱، سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی هستند، از طریق طراحی نظام پاسخگویی به آن دست می‌یابند (نویان و همکاران، ۲۰۲۱). همچنین، طبق پژوهش نویان و تی^۲، به‌کارگیری نظام ارزیابی عملکرد و باهدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند (نویان و تی، ۲۰۲۰). یا توجه به یافته‌های امرایی و عادل‌آذر (۱۴۰۰)، الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی شامل ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است. همچنین، نژاد ایرانی و همکاران عوامل مؤثر بر ارزیابی عملکرد را، از آسیب‌های ارزیابی عملکرد، پیامدهای نادرست ارزیابی عملکرد، کاربست‌های ارزیابی عملکرد، بهره‌وری در سازمان، ایجاد فرهنگ پویا، فراهم‌سازی شایستگی‌های توسعه حرفه‌ای کارکنان و مدیران، پیاده‌سازی مدیریت کیفیت جامع، رهبری اثربخش، شاخص‌سازی عینی و ذهنی، آسیب‌شناسی تعارضات و ارائه راهکارهای بهبود، برنامه‌ریزی آینده‌نگرانه، توسعه شایستگی‌های ارتباطی فن‌آوری، سازمان هوشمند، ارتقاء بهره‌وری و بهبود عملکرد کارکنان سازمان دانستند (نژاد ایرانی و همکاران، ۱۳۹۹)، در این راستا، نقش ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی در محیط اقتصادی

^۱ Nguyen Ph et al.

^۲ Nguyen Ph & T, T.

کشور مهم و بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان بخش عمومی و خصوصی تاثیر گذار تلقی می‌گردد. همچنین، اهم وظایف سازمان حسابرسی ایران عبارت است از: (۱) حسابرسی و بازرسی قانونی، (۲) خدمات مالی مشاوره‌ای، (۳) تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و (۴) آموزش تحقیقات و انتشارات. همچنین موضوع سازمان حسابرسی ایران عبارت است از:

۱. تأمین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابرسی و ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت،
 ۲. تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای منطبق با موازین اسلامی، و
 ۳. تحقیق و تتبع در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور. سازمان حسابرسی (۱۴۰۲).
- سازمان حسابرسی کشور با توجه به تکالیف قانونی و جهت رسیدن به اهداف سازمانی به حسابرسی مبتنی بر فناوری باید توجه کافی داشته باشد. با در نظر گرفتن کارکردهای اصلی استقرار دولت الکترونیک در شفافیت و با توجه به اینکه حسابرسی از ملزومات مهم شفافیت بوده، بر همین اساس استفاده از فناوری در حسابرسی به‌عنوان اولویت سازمان حسابرسی قرار می‌گیرد. همچنین، موضوع بین‌المللی شدن بورس و سرمایه‌گذاری‌های خارجی و شفاف‌سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه‌گذاری‌ها از اولویت خاصی برخوردار می‌باشد، که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تأکید است. این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری در حوزه حسابرسی امکان‌پذیر نیست، زیرا تغییرات شگرف فناوری و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود نموده است. طبیعی است که با روی‌آوری به فن‌آوری و لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز ضرورت خواهد یافت زیرا حوزه تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن، دارای دست‌کاری و فریب خاصی است که تیزهوشی و توانمندی ویژه‌ای را از حسابرسان می‌طلبد (سازمان حسابرسی، ۱۴۰۰).
- همچنین، سازمان حسابرسی در ارائه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت استفاده ذی‌نفعان نقش مهم و اساسی دارد، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب بهبود فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، دارایی‌ها و بدهی‌ها، افزایش کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و کیفیت کلی گزارشگری مالی می‌شود اقتصاد ایران به‌شدت نیازمند جذب سرمایه‌گذاران غیرمستقیم خارجی است (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۹).

با توجه به نقش مهم افشای پایداری و عملکرد سازمان‌ها در حوزه توسعه پایدار، نقش سازمان حسابرسی کشور در ارائه استانداردهای حوزه پایداری مهم و حیاتی می‌باشد. همچنین، افشای عملکرد پایداری شرکتی انگیزه زیادی برای شرکت‌ها به منظور بهبود مزیت رقابتی پدید آورده است و به‌عنوان ابزاری حیاتی به‌منظور برآورده نمودن نیاز روزافزون ذی‌نفعان شرکت‌ها به‌منظور افزایش شفافیت اطلاعاتی تبدیل شده است. بی‌شک

با توجه به گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان و اهمیت پایداری در حوزه‌های سازمانی، دانشگاهی و حرفه‌ای، مقوله پایداری جزء نخستین اهداف کشورها و شرکت‌ها قرار گرفته است. اما در کشور ایران توجه کمتری به این موضوع شده است. سازمان‌ها و شرکت‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارها و الزامات توسعه و پیشرفت جوامع، ملزم به گزارش نتایج حاصل از فعالیت‌های خود می‌باشند (آلبیتار^۱، ۲۰۱۵). به همین دلیل، به‌کارگیری چارچوب گزارشگری مناسب، نقش بسزایی در شناخت نقاط ضعف و قوت، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار خواهد داشت. به‌کارگیری چارچوب‌های گزارشگری پایداری مرسوم و دستیابی به اهداف توسعه پایدار از سوی کشورهای اسلامی، به دلیل تفاوت‌های فرهنگی و سطح توسعه‌یافتگی جوامع مذکور نسبت به جوامع غربی، با موانع و مشکلاتی مواجه است. (ستایش ۱۳۹۷) در دو دهه اخیر، سازمان‌ها به دنبال گزارشگری اطلاعات بیشتری از اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی متداول در راستای ایفاء مسئولیت پاسخگویی، ضرورت بسط اطلاعات کیفی در راستای توسعه پایدار را موردتوجه قرار داده و عمدتاً درباره فعالیت‌ها و عملکردشان برای مشارکت در جامعه پایدار تمرکز نموده‌اند. (آلوارزا و همکاران^۲، ۲۰۱۷) از آنجائی که، سازمان‌های بخش عمومی به‌عنوان مرکز هدایت و جهت‌دهی مسیر توسعه پایدار تلقی می‌گردند و به‌طور گسترده در فعالیت‌های مرتبط با زندگی مردم و شهروندان در جامعه درگیر هستند. لذا، به نظر می‌رسد بخش عمومی باید با رویکردها و ابزارهای نوین گزارشگری، در توسعه پایدار برای نسل‌های آینده و ایجاد فرصت لازم برای تغییر در راستای سبک زندگی جامعه با رویکرد پایدار پیشرو و فعال باشد. در این راستا، اخترشناس و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی فلسفه وجودی پایداری شرکتی در ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد مهم‌ترین دلیل پیدایش؛ ناتوانی گزارش‌های مالی سنتی برای پوشش اطلاعاتی تغییرات محیط تجاری و تأمین خواسته‌های ذی‌نفعان به دلیل تمرکز بر جنبه مالی و افق زمانی کوتاه‌مدت، مهم‌ترین هدف؛ دستیابی و مدیریت هم‌زمان سود و پاسخگویی به انتظارات اجتماعی و زیست‌محیطی، مهم‌ترین مزیت؛ افزایش کیفیت گزارشگری مالی و مهم‌ترین نقص؛ امکان تظاهر به اجرای پایداری شرکتی و منحرف کردن اذهان عمومی به‌منظور فرار از قوانین و مقررات می‌باشد. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که جامعه و نسل‌های آینده از مهم‌ترین ذی‌نفعان پایداری شرکتی می‌باشند. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط ادبیات نظری در حوزه پایداری شرکتی و جلب‌توجه نهادهای استاندارد‌گذار و قانون‌گذار در ایران شود. همچنین، گیوگی و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه پرداختند. نتایج مرحله کمی نشان داد که مقوله علی (الزامات قانونی و شرایط و روابط سیاسی و اقتصادی) بر مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) تأثیرگذار است، مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) بر راهبردها تأثیرگذار است، شرایط مداخله‌گر (دستورالعمل‌ها و ویژگی‌های راهبری شرکت) بر راهبردها تأثیرگذار است، شرایط بستر (نظام پاسخگویی و

^۱ Albitar, K.

^۲ Alvareza, I. G. et al.

ارزشیابی و امکانات شرکت) بر راهبردها تأثیرگذار است و راهبرها (ایجاد نهاد متولی و تعیین استاندارد و آموزش) بر پیامدها تأثیرگذار است.

با توجه به نقش سازمان حسابرسی در توسعه اقتصادی کشور، ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت‌ها، دامنه مسئولیت و وظایف سازمان حسابرسی را گسترش داد و ارائه گزارش‌های مالی جدیدتر و مناسب‌تر بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان را ضروری ساخت. سرمایه‌گذاران، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت‌ها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و...، نیازمند گزارش‌های جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان از اطلاعات گزارش‌های مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف سازمان را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقاء داد. همچنین، به‌کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش‌های حسابداری و روش‌های شناسایی، پردازش و گزارش آن‌ها به‌منظور کنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادهای اعتبار دادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان‌های تجاری و شرکت‌های بزرگ، شکل‌گرفته و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، به همین علت سازوکارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می‌رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجادشده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسائل مالی محاسباتی کشور به‌طور بنیادی مورد موردتوجه گیرد (پور علی و تونی، ۱۳۹۵).

مولیادی و همکاران^۱، ایجاد شفافیت و پاسخ‌گویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری سازمانی معرفی نمودند (مولیادی و همکاران، ۲۰۱۲). پژوهش‌ها نشان می‌دهند، در کشورهای توسعه‌یافته پاسخ‌گویی و شفافیت از مهم‌ترین اولویت‌های سازمان‌ها می‌باشند. پاسخ‌گویی و شفافیت باعث ایجاد اعتماد ذی‌نفعان می‌گردد. پاسخ‌گویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل‌دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است. (رایان و ان جی^۲، ۲۰۰۰) چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین شود. (ایجیری^۳، ۱۹۸۳) مسئولیت پاسخ‌گویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است. (گاسب^۴، ۲۰۰۴) پاسخ‌گویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات،

^۱ Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbali, Muhammad.

^۲ Ryan, Christine., Ng, Chew.

^۳ Ijiri, yuji.

^۴ Governmental accounting standards board (GASB).

توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است. نتایج پژوهش معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، نشان می‌دهد، پاسخ‌گویی عمومی بر بهبود خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. همچنین، (بارادوس^۱، ۲۰۰۰) پاسخ‌گویی نه‌تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است. (جایال^۲، ۲۰۰۸) پاسخ‌گویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخ‌گو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخ‌گویی عمومی به‌مثابه یک‌نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است. (بونز^۳، ۲۰۰۵) پاسخ‌گویی در مدیریت دولتی نوین به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح گردیده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به‌صورتی که وجود شاخص‌های یادشده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخ‌گویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به‌منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده، توسط فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش دهی می‌باشد (قلی‌پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۱۷). مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در کشورهایی که نظام حکومتی آن‌ها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به‌صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آن‌ها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶). مهدوی و ماهر (۱۳۹۰)، در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات باکیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد. همچنین، مسئولیت پاسخ‌گویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم‌آمیخته است (باباجانی، ۱۳۹۷). بنابراین، سازمان حسابرسی باید فرآیندها، نتایج و تصمیمات خود را به‌صورت شفاف و قابل‌فهم در اختیار عموم و استفاده‌کنندگان قرار دهد، که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی عبارت‌اند از: (۱) شهروندان، (۲) شوراها، (۳) مجلس شورای اسلامی، (۴) مقام معظم رهبری و (۵) مقامات اجرایی (کمیته استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵). ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی می‌تواند منجر به بهبود فرآیندها، افزایش اعتماد عمومی، افزایش پاسخ‌گویی و ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی شود. همچنین، ارزیابی عملکرد به سازمان حسابرسی کمک می‌کند تا نقاط ضعف خود را شناسایی و بهبود بخشد و نیز از نتایج مثبت عملکرد خود برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان استفاده نماید.

^۱ Barrados, M & Mayne, J & Willeman, T.

^۲ Jayal, Niraja Gopal.

^۳ Bovens, M.

پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان، نهاد ریاست جمهوری و نهاد رهبری مهم‌ترین استفاده‌کنندگان بخش عمومی هستند (قادر زاده و لطفی، ۱۳۹۸).

با توجه به پژوهش‌های کلین و پیوت، استقلال یعنی، فاقد هرگونه رابطه یا منافع مستقیم یا غیرمستقیم که بر تصمیم‌گیری مستقل سازمان حسابرسی کشور و ارکان اثرگذار باشد، موجب جانب‌داری وی از منافع فرد یا گروه خاصی از سهامداران یا سایر ذینفعان شود یا سبب عدم رعایت منافع یکسان سهامداران گردد (کلین^۱، ۲۰۰۲)، (پیوت^۲، ۲۰۰۴). همچنین، پیش‌نیاز اصلی سازمان حسابرسی کشور، استقلال است. اهمیت مفهوم استقلال سازمان حسابرسی، به حدی مهم است که برای اثبات آن به‌عنوان یکی از شالوده‌ها در ساختار هر تئوری توجیه‌اندکی نیاز است. در مطالعات انجام‌شده درباره حاکمیت شرکتی، مشخص شده است که پیش‌شرط نظارت اثربخش، استقلال آن است و استقلال بیش‌تر سبب نظارت بهتر می‌شود. همچنین، طبق پژوهش ستوده و همکاران، استقلال یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی مالی می‌باشد (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹).

نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهند که بحران‌های مالی در بازارهایی شروع شده است که از شفافیت اطلاعاتی پایینی برخوردار بوده‌اند. شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به‌صورت قابلیت ارائه اطلاعات حسابداری به‌گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد. (هریتج^۳، ۲۰۰۷) سیستم حسابداری باید امکان ارائه‌ی گزارش مناسبی درباره‌ی وضعیت مالی، نتایج عملیات و رعایت قوانین و مقررات فراهم سازد (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱). اصل شفافیت اشاره به گزارشگری عمومی قبل اِتکا، به‌موقع، واضح و روشن سازمان حسابرسی کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود دارد. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، سازمان حسابرسی کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی، کنترل‌های داخلی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. علاوه بر این، شفافیت شامل تعهد به گزارشگری عمومی درباره نتایج و یافته‌های حسابرسی و دسترسی مردم و ذینفعان به اطلاعات درباره عملکرد سازمان نیز می‌باشد. سازمان حسابرسی کشور اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند (باباجانی، ۱۳۹۰). پاسخ‌گویی و شفافیت دوروی یک سکه هستند، یعنی اگر خللی در پاسخ‌گویی وجود دارد شفافیت نیز مشکل دارد. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی توجه زیادی می‌شود (نوری و جمشیدی، ۱۳۹۲).

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور، سؤال‌های زیر تدوین شده است:

^۱ Klein, A.

^۲ Piot, Ch.

^۳ Heritage, H.

۱. الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور شامل چه ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌هایی می‌باشد؟
۲. رتبه‌بندی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور به چه صورت می‌باشد؟

۳. روش شناسی

هدف پژوهش حاضر، تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور از دیدگاه خبرگان به روش نظریه‌پردازی داده بنیاد است. در نتیجه، از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۲ انجام شده‌اند. از منظر هدف، از نوع اکتشافی است. این پژوهش، از منظر فرایند اجرا از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به «کدگذاری» موسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته‌شده یا ترسیم نمودارها و شکل‌ها یا ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع بنیادی است که باهدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل حسابداران، اعضای هیئت علمی خبره و حساب‌رسان را شامل می‌شود. همچنین، مصاحبه‌ها تا اطمینان از اشباع نظری با نفر از خبرگان ۱۶ ادامه پیدا کرد. جهت انتخاب خبرگان از روش نمونه‌گیری هدفمند و داشتن حداقل یکی از معیارهای زیر مطابق با جدول (۱) استفاده گردید:

- ۱- دارا بودن سابقه پژوهش در زمینه مرتبط با موضوع پژوهش
- ۲- دارا بودن سابقه تدریس در زمینه مرتبط با پژوهش
- ۳- دارا بودن سابقه خدمت در سازمان حسابرسی یا حرفه حسابرسی
- ۴- دارا بودن سابقه تحصیلی در زمینه مرتبط با موضوع پژوهش

جدول ۱: معیارهای خبرگان

۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
	*			*		*							*			معیار ۱
			*					*						*		معیار ۲
	*				*			*			*					معیار ۳
*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	معیار ۴

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. روایی و پایایی

جهت سنجش روایی پژوهش از روایی سازه، جمع‌آوری داده‌ها از منابع متعدد، تحلیل موارد منفی و انعطاف‌پذیری مبانی نظری، روایی درونی، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه و روش نمونه‌برداری هدفمند با خبرگان صورت گرفت، و روایی بیرونی، تعداد خبرگان و پرسش‌های مصاحبه‌های پژوهش و تکرارپذیری پاسخ‌های مشابه استفاده گردید (رائو و پری^۱، ۲۰۰۳).

در مرحله بعد مصاحبه‌ها توسط دو پژوهشگر مستقل دیگر که به ترتیب هیئت علمی و حسابدار رسمی بودند مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت، بدین ترتیب که با مرور مصاحبه‌ها توسط پژوهشگران مستقل ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی پژوهش استخراج شد و تعداد کدهای استخراج‌شده توسط پژوهشگران مستقل با کدهای استخراجی توسط خبرگان پژوهش مورد مقایسه قرار گرفت. در نهایت مطابق با فرمول ذیل چون درصد توافق درون موضوعی بین دو پژوهشگر ۹۱/۶ درصد گردید (بیش از ۶۰ درصد) می‌توان بیان نمود از پایایی قابل قبولی برخوردار است (بازرگان، ۱۳۸۷).

$$\text{درصد توافق درون موضوعی} = \frac{۳۳ \times ۲}{۷۲} = \frac{\text{تعداد توافقات دو پژوهشگر}}{\text{تعداد کل کدها}} = ۰/۹۱/۶$$

۴-۲. اطلاعات جمعیت شناختی

در این تجزیه و تحلیل محقق داده‌های جمعیت شناختی جمع‌آوری شده از نمونه را با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل توصیفی مناسب بررسی کرده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول (۲) ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۰/۷۵ جنسیت خود را

^۱ Rao. Sally & Perry. Chad,

مرد و کمترین در صد ۰/۲۵ نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند، در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان ۰/۶۳ تحصیلات خود را فوق‌لیسانس و کمترین در صد ۰/۰۶ نیز تحصیلات خود را لیسانس گزارش کرده‌اند، در ارتباط با رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان ۰/۵۶ رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد ۰/۰۶ نیز رشته تحصیلی خود را مدیریت گزارش کرده‌اند، در ارتباط با شغل بیشترین درصد پاسخگویان ۰/۴۴ شغل خود را حسابدار و کمترین در صد ۰/۲۵ نیز شغل خود را حسابرس گزارش کرده‌اند، در ارتباط با سابقه کار بیشترین درصد پاسخگویان ۰/۳۸ سابقه کار خود بالای ۱۰ تا ۱۵ سال و کمترین در صد ۰/۰۶ نیز سابقه کار خود را بالای ۱ تا ۵ سال گزارش کرده‌اند.

جدول (۲) اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

عنوان	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۰/۷۵
	زن	۴	۰/۲۵
	کل	۱۶	۱۰۰
میزان تحصیلات	لیسانس	۱	۰/۰۶
	فوق‌لیسانس	۱۰	۰/۶۳
	دکتری	۵	۰/۳۱
	کل	۱۶	۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۹	۰/۵۶
	حسابرس	۴	۰/۲۵
	مدیریت	۱	۰/۰۶
	سایر	۲	۰/۱۳
	کل	۱۶	۱۰۰
شغل	حسابدار	۷	۰/۴۴
	حسابرس	۴	۰/۲۵
	هیئت‌علمی	۵	۰/۳۱
	کل	۱۶	۱۰۰
سابقه کار	۱-۵	۱	۰/۰۶
	۶-۱۰	۴	۰/۲۵
	۱۰-۱۵	۶	۰/۳۸
	بالای ۱۵	۵	۰/۳۱
	کل	۱۶	۱۰۰

هم‌چنین، در جدول (۳) آماره‌های توصیفی مربوط به مصاحبه با خبرگان ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که حسابداران، حسابرسان و اعضای هیئت‌علمی، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور را مورد تأیید قرار داده‌اند. زیرا میانگین بزرگ‌تر از ۳ بوده است،

کلیه مقادیر سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده نیز کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است. در جدول (۴) ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور از دیدگاه خبرگان نشان داده‌شده است.

جدول (۳) آماره‌های توصیفی سؤال‌های پژوهش

سؤال‌های پژوهش	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	درجه آزادی	سطح معناداری
ارزیابی عملکرد	۱۶	۴/۱۷	۰/۵۳	۰/۰۶۲۵	۱۵	۰/۰۰۰
پاسخگویی	۱۶	۴/۰۲	۰/۵۷	۰/۰۷۰۴	۱۵	۰/۰۰۰

جدول ۴: الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور

شرح الگو	ابعاد	مؤلفه‌ها	ردیف	شاخص‌ها
تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی ایران	ارزیابی عملکرد	تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۱	تبیین مفاهیم نظری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
			۲	تدوین و انتشار اصول و ضوابط استانداردهای گزارشگری بین‌المللی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.
			۳	دستیابی به ویژگی‌های کیفی اطلاعات و استانداردهای گزارشگری بین‌المللی
			۴	دستیابی و برطرف کردن نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان گزارشگری بین‌المللی
		گزارشگری پایداری	۵	تبیین مفاهیم مرتبط به گزارشگری پایداری
			۶	تبیین استانداردهای گزارشگری پایداری
			۷	تبیین الزامات زیست‌محیطی در تدوین استانداردها
			۸	تدوین استانداردهای افشای اطلاعات گزارشگری پایداری
		حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی	۹	تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابداری سازمان‌های بازرگانی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.
			۱۰	تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابداری بخش عمومی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.
			۱۱	تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابرسی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.
			۱۲	تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان سازمان بر اساس اصول و موازین اسلامی
		خدمات مالی مشاوره‌ای	۱۳	ارائه خدمات و مشاوره مالی و مدیریتی به وزارتخانه‌ها، مؤسسات غیردولتی
			۱۴	ارائه خدمات و مشاوره مالی و مدیریتی به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی
			۱۵	ارائه خدمات و مشاوره مالی و طرح و استقرار سیستم‌های مالی و خدمات مدیریت به سایر دستگاه‌ها

شرح الگو	ابعاد	مؤلفه‌ها	ردیف	شاخص‌ها
آموزش تحقیقات و انتشارات			۱۶	انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه ُ حسابداری بخش غیردولتی
			۱۷	انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه ُ حسابرسی
			۱۸	انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه ُ حسابداری بخش عمومی
			۱۹	انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در سایر رشته‌های مرتبط
			۲۰	نشر و اشاعه نتایج مطالعات و تحقیقات به‌منظور افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی در کشور.
			۲۱	همکاری با سازمان‌های دولتی، دانشگاه‌ها، مراکز آموزشی و سایر دستگاه‌ها در زمینه آماده‌سازی نیروی انسانی موردنیاز برای امور حسابرسی و حسابداری.
			۲۲	تربیت و آموزش افراد متعهد جهت تأمین کادر متخصص موردنیاز از طریق اجرای برنامه‌های مداوم آموزشی برای شاغلین در سازمان.
			۲۳	حسابرسی و بازرسی شرکت‌هایی که صد درصد سرمایه آن‌ها متعلق به دولت، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی است.
			۲۴	حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌هایی که بیش از پنجاه درصد سرمایه آن‌ها متعلق به وزارتخانه‌ها، مؤسسات و یا شرکت‌های دولتی باشد به تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارایی
			۲۵	حسابرسی و بازرسی قانونی نهادهای انقلاب اسلامی در صورت تصویب مجمع یا بالاترین رکن آن‌ها و سایر دستگاه‌هایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند
حسابرسی و بازرسی قانونی			۲۶	حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های فرعی بانک‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و سایر دستگاه‌هایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند در صورت تصویب مجمع عمومی آن‌ها.
			۲۷	حسابرسی طرح‌های تملک دارایی‌های ثابت و سایر قراردادهای ایجاد دارایی ثابت
			۲۸	حسابرسی عملیاتی آن دسته از شرکت‌ها و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تحت رسیدگی سازمان که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات هستند برحسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی
			۲۹	سایر موارد ارجاعی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی
			۳۰	حسابرسی و بازرسی قانونی سایر دستگاه‌ها در حدود امکانات و برنامه‌های اجرایی
			۳۱	دستیابی سازمان حسابرسی در حوزه دولت الکترونیک



شرح الگو	ابعاد	مؤلفه‌ها	ردیف	شاخص‌ها
		حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات	۳۲	پیاده‌سازی رویکردهای توسعه فناوری اطلاعات در فرایندهای داخلی
			۳۳	پیاده‌سازی رویکردهای توسعه فن‌آوری اطلاعات در خدمات ارائه‌شده به شرکت‌های مورد رسیدگی
			۳۴	دستیابی به اهداف حسابرسی الکترونیکی
			۳۵	پیاده‌سازی حسابرسی فن‌آوری اطلاعات
	پاسخگویی مالی		۳۶	نظارت دقیق، صحیح و به‌موقع بر قوانین و استانداردها
			۳۷	وجود حمایت قانونی لازم و همسویی کارکنان، مدیران ارشد سازمان با اهداف و استراتژی سازمان
			۳۸	پیاده‌سازی دستورالعمل‌ها و استانداردهای مصوب در حوزه حمایت از ذی‌نفعان
			۳۹	تصویب قوانین بالادستی باهدف نظارت و پاسداری از حقوق ذی‌نفعان
			۴۰	ترجیح منافع عموم ذی‌نفعان با نظارت، کنترل و حسابرسی مؤثر
			۴۱	استقلال کارکنان، حساب‌رسان سازمان حسابرسی
			۴۲	تقویت انضباط، سلامت و شفافیت مالی، اداری
			۴۳	استقلال سازمان حسابرسی
			۴۴	ارائه استانداردهای لازم جهت گزارشگری مالی و عملیاتی
			۴۵	تدوین استانداردهای لازم در حوزه حسابرسی عملیاتی
	پاسخگویی عملیاتی		۴۶	تدوین استانداردهای لازم در حوزه حسابداری بخش عمومی
			۴۷	تدوین استانداردهای لازم در حوزه بودجه‌ریزی عملیاتی
			۴۸	پایش مشکلات اجرای حسابداری تعهدی توسط سازمان حسابرسی و ارائه راهکار برای اجرای آن
			۴۹	در اختیار گذاشتن دستورالعمل‌ها و سامانه‌های اطلاعات مدیریتی و عملیاتی برای ذی‌نفعان در حوزه گزارشگری عملیاتی
			۵۰	اعتمادپذیری استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان
			۵۱	حفظ قانون، عدالت و برابری
			۵۲	اطلاع‌رسانی به عموم مردم
			۵۳	همکاری با نهادهای قانون‌گذار و اجرایی کشور
			۵۴	دارا بودن استقلال سیاسی
			۵۵	شفافیت گزارش‌ها و نتایج حسابرسی‌ها
	پاسخگویی سازمانی		۵۶	مسئولیت‌پذیری
			۵۷	رعایت اصول حرفه‌ای
			۵۸	مشارکت و همکاری سازمانی

شرح الگو	ابعاد	مؤلفه‌ها	ردیف	شاخص‌ها
			۵۹	بهبود مستمر خدمات سازمانی

ضریب توافق کندال بین ۰ (عدم اتفاق نظر کامل) تا ۱ (وحدت نظر کامل) می‌باشد، اگر میزان توافق بالای ۰/۵ باشد، توافق وجود دارد و هر چه به سمت ۱ میل نماید میزان توافق بیشتر خواهد بود. (هیوئل^۱، ۲۰۱۲). نتایج مربوط به آزمون کندال در مصاحبه به روش دلفی در جدول شماره (۵) نشان داده شده است. عدد ۰/۶۸ نشان‌دهنده میزان اتفاق نظر خبرگان در خصوص اعداد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی پژوهش می‌باشد که توافق نظر مطلوبی را نشان می‌دهد.

جدول ۵: ضرایب آزمون کندال

شرح	نتایج
تعداد	۱۶
ضریب کندال	۰/۶۸
درجه آزادی	۱۹
سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

در ادامه نتایج پژوهش، از آزمون فریدمن برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی و میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده سؤال‌های پژوهش استفاده گردید. رتبه‌بندی و میزان اهمیت هر یک از ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به این موضوع پاسخ می‌دهد که رتبه‌بندی نسبت به بقیه اهمیت بیشتری دارد. با توجه به اطلاعات جدول (۶)، طبق نتایج آزمون فریدمن بُعد ارزیابی عملکرد در رتبه اول و بُعد پاسخگویی در رتبه دوم قرار گرفت. همچنین، در بُعد ارزیابی عملکرد به ترتیب مؤلفه حساسی و بازرسی قانونی در رتبه اول، مؤلفه حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حساسی در رتبه دوم، مؤلفه خدمات مشاوره‌ای در رتبه سوم، مؤلفه آموزش تحقیقات و انتشارات در رتبه چهارم، مؤلفه تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در رتبه پنجم، مؤلفه گزارشگری پایداری در رتبه ششم و مؤلفه حساسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات در رتبه هفتم قرار گرفت. در بُعد پاسخگویی به ترتیب مؤلفه پاسخگویی مالی در رتبه اول، مؤلفه پاسخگویی عملیاتی در رتبه دوم، مؤلفه پاسخگویی سازمانی در رتبه سوم و مؤلفه پاسخگویی سیاسی در رتبه چهارم قرار گرفت.

^۱ Howell, D. C

جدول: ۶ رتبه‌بندی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور

شرح الگو	ابعاد	میانگین	رتبه	مؤلفه‌ها	میانگین	رتبه	شاخص‌ها	رتبه	میانگین
تبیین الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی ایران	ارزیابی عملکرد	۴/۲۵	۱	تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۴/۱۲	۵	تبیین مفاهیم نظری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۴/۳۶	۲
							تدوین و انتشار اصول و ضوابط استانداردهای گزارشگری بین‌المللی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.		
							دستیابی به ویژگی‌های کیفی اطلاعات و استانداردهای گزارشگری بین‌المللی		
							دستیابی و برطرف کردن نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان گزارشگری بین‌المللی		
				گزارشگری پایداری	۳/۹۶	۷	تبیین مفاهیم مرتبط به گزارشگری پایداری	۴/۳۸	۲
							تبیین استانداردهای گزارشگری پایداری	۴/۵۴	۱
							تبیین الزامات زیست‌محیطی در تدوین استانداردها	۳/۸۴	۴
							تدوین استانداردهای افشای اطلاعات گزارشگری پایداری	۴/۱۶	۳
	حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی	۴/۴۸	۲	حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی	۴/۴۸	۲	تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابداری سازمان‌های بازرگانی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.	۴/۴۹	۱
							تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابداری بخش عمومی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.	۴/۳۷	۲
							تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابرسی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح.	۴/۱۸	۳
							تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان سازمان بر اساس اصول و موازین اسلامی	۴/۱۲	۴
		خدمات مالی مشاوره‌ای	۳	۴/۳۲	۳	۳	ارائه خدمات و مشاوره مالی و مدیریتی به وزارتخانه‌ها، مؤسسات غیردولتی	۴/۴۳	۲
							ارائه خدمات و مشاوره مالی و مدیریتی به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی	۴/۵۲	۱

شرح الگو	ابعاد	میانگین	رتبه	مؤلفه‌ها	میانگین	رتبه	شاخص‌ها	رتبه
آموزش تحقیقات و انتشارات				آموزش تحقیقات و انتشارات	۴/۲۸	۴	ارائه خدمات و مشاوره مالی و طرح و استقرار سیستم‌های مالی و خدمات مدیریت به سایر دستگاه‌ها	۳
							انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری بخش غیردولتی	۵
							انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری	۱
							انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری بخش عمومی	۴
							انجام تحقیقات و مطالعات لازم به‌منظور کسب آخرین اطلاعات در سایر رشته‌های مرتبط	۷
							نشر و اشاعه نتایج مطالعات و تحقیقات به‌منظور افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابداری در کشور.	۲
							همکاری با سازمان‌های دولتی، دانشگاه‌ها، مراکز آموزشی و سایر دستگاه‌ها در زمینه آماده‌سازی نیروی انسانی موردنیاز برای امور حسابداری و حسابداری.	۶
							تربیت و آموزش افراد متعهد جهت تأمین کادر متخصص موردنیاز از طریق اجرای برنامه‌های مداوم آموزشی برای شاغلین در سازمان.	۳
				حسابرسی و بازرسی قانونی	۴/۵۷	۱	حسابرسی و بازرسی شرکت‌هایی که صد درصد سرمایه آن‌ها متعلق به دولت، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی است.	۱
							حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌هایی که بیش از پنجاه درصد سرمایه آن‌ها متعلق به وزارتخانه‌ها، مؤسسات و یا شرکت‌های دولتی باشد به تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲
							حسابرسی و بازرسی قانونی نهادهای انقلاب اسلامی در صورت تصویب مجمع یا بالاترین رکن	۳

شرح الگو	ابعاد	میانگین	رتبه	مؤلفه‌ها	میانگین	رتبه	شاخص‌ها	رتبه	رتبه
							آن‌ها و سایر دستگاه‌هایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند		
							حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های فرعی بانک‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و سایر دستگاه‌هایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند در صورت تصویب مجمع عمومی آن‌ها.	۴	۴/۱۳
							حسابرسی طرح‌های تملک دارایی‌های ثابت و سایر قراردادهای ایجاد دارایی ثابت	۶	۳/۸۲
							حسابرسی عملیاتی آن دسته از شرکت‌ها و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تحت رسیدگی سازمان که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات هستند برحسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی	۵	۴/۰۲
							سایر موارد ارجاعی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی	۸	۳/۳۸
							حسابرسی و بازرسی قانونی سایر دستگاه‌ها در حدود امکانات و برنامه‌های اجرایی	۷	۳/۵۳
			۶	۴/۰۸	حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات		دستیابی سازمان حسابرسی در حوزه دولت الکترونیک	۱	۴/۶۸
							پیاده‌سازی رویکردهای توسعه فناوری اطلاعات در فرایندهای داخلی	۳	۴/۳۲
							پیاده‌سازی رویکردهای توسعه فن‌آوری اطلاعات در خدمات ارائه‌شده به شرکت‌های مورد رسیدگی	۴	۴/۱۷
							دستیابی به اهداف حسابرسی الکترونیکی	۵	۴/۰۸
							پیاده‌سازی حسابرسی فن‌آوری اطلاعات	۲	۴/۴۸
			۱	۴/۴۸	پاسخگویی مالی	۲	نظارت دقیق، صحیح و به‌موقع بر قوانین و استانداردها	۸	۳/۵۴
							وجود حمایت قانونی لازم و همسویی کارکنان، مدیران ارشد سازمان با اهداف و استراتژی سازمان	۷	۳/۶۹
							پیاده‌سازی دستورالعمل‌ها و استانداردهای مصوب در حوزه حمایت از ذی‌نفعان	۵	۴/۰۱

شرح الگو	ابعاد	میانگین	رتبه	مؤلفه‌ها	میانگین	رتبه	شاخص‌ها	رتبه					
							تصویب قوانین بالادستی باهدف نظارت و پاسداری از حقوق ذی‌نفعان						
							ترجیح منافع عموم ذی‌نفعان با نظارت، کنترل و حسابرسی مؤثر						
							استقلال کارکنان، حسابرسان سازمان حسابرسی						
							تقویت انضباط، سلامت و شفافیت مالی، اداری						
							استقلال سازمان حسابرسی						
				ارائه استانداردهای لازم جهت گزارشگری مالی و عملیاتی								۴/۵۶	۲
				تدوین استانداردهای لازم در حوزه حسابرسی عملیاتی								۴/۴۲	۳
				تدوین استانداردهای لازم در حوزه حسابداری بخش عمومی								۴/۷۶	۱
				تدوین استانداردهای لازم در حوزه بودجه‌ریزی عملیاتی								۴/۳۲	۴
				پایش مشکلات اجرای حسابداری تعهدی توسط سازمان حسابرسی و ارائه راهکار برای اجرای آن								۴/۱۳	۵
				در اختیار گذاشتن دستورالعمل‌ها و سامانه‌های اطلاعات مدیریتی و عملیاتی برای ذی‌نفعان در حوزه گزارشگری عملیاتی								۴/۰۹	۶
							اعتمادپذیری استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان						
							حفظ قانون، عدالت و برابری		۴/۱۳	۳			
							اطلاع‌رسانی به عموم مردم		۴/۲۸	۱			
							همکاری با نهادهای قانون‌گذار و اجرایی کشور		۴/۰۶	۴			
							دارا بودن استقلال سیاسی		۴/۱۷	۲			
							شفافیت گزارش‌ها و نتایج حسابرسی‌ها						
							مسئولیت‌پذیری		۳/۷۶	۳			
							رعایت اصول حرفه‌ای		۴/۲۵	۱			
							مشارکت و همکاری سازمانی		۳/۴۲	۵			
							بهبود مستمر خدمات سازمانی		۴/۱۶	۲			

۵. بحث و نتیجه گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر، تبیین الگویی برای ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور بوده است به نحوی که منجر به بیان مفاهیم جدید در حوزه ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور خواهد شد. ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی می‌تواند منجر به بهبود فرآیندها، افزایش اعتماد عمومی و ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی شود. همچنین، ارزیابی عملکرد به سازمان حسابرسی کمک می‌کند تا نقاط ضعف خود را شناسایی و بهبود بخشد و نیز از نتایج مثبت عملکرد خود برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان و تضمین کیفیت خدمات استفاده نماید. ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی همواره یکی از دغدغه‌های اصلی ذینفعان و استفاده‌کنندگان می‌باشد، زیرا ارزیابی عملکرد می‌تواند باعث آگاهی از میزان پیشرفت در بهبود عملکرد سازمان حسابرسی گردد و در نتیجه انگیزه و فرصت لازم برای ارتقا کیفیت عملکرد را ایجاد نماید. به دلیل نقش مؤثر سازمان حسابرسی در فعالیت‌های اقتصادی کشور، ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی نقش مهمی و امری حیاتی است. از آنجاکه سازمان حسابرسی متشکل از بخش‌های مختلف می‌باشد، لذا برای اطمینان از میزان موفقیت سازمان می‌باید به ارزیابی میزان تناسب، تطابق و کارایی عملکرد این اجزا بر مبنای ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های صحیح عملکرد در جهت اهداف سازمانی اقدام نمود. همچنین، در کشورهای در حال توسعه پاسخ‌گویی از مهم‌ترین اولویت‌های سازمانی می‌باشد، پاسخ‌گویی سازمان حسابرسی باعث ایجاد اعتماد ذینفعان و استفاده‌کنندگان می‌گردد. در این پژوهش از روش نظریه داده بنیاد که یک روش کیفی است، استفاده و از طریق مصاحبه با خبرگان داده‌ها جمع‌آوری و اشباع نظری داده‌ها حاصل گردیده است. به منظور پاسخ به سؤال‌های پژوهش و در مسیر تحلیل داده‌ها از کدگذاری انتخابی، الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور در قالب ۲ بُعد، ۱۱ مؤلفه و ۵۹ شاخص تدوین گردید.

ابعاد الگوی پیشنهادی پژوهش بر اساس نظرات خبرگان دارای ۲ بُعد اصلی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی می‌باشد، بُعد ارزیابی عملکرد شامل مؤلفه حسابرسی و بازرسی قانونی، مؤلفه حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی، مؤلفه خدمات مشاوره‌ای، مؤلفه آموزش تحقیقات و انتشارات، مؤلفه گزارشگری پایداری، مؤلفه تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مؤلفه حسابرسی مبتنی بر فن آوری اطلاعات می‌باشد. همچنین، بُعد پاسخگویی شامل مؤلفه پاسخگویی مالی، مؤلفه پاسخگویی عملیاتی، مؤلفه پاسخگویی سیاسی و مؤلفه پاسخگویی سازمانی می‌باشد. نتایج پژوهش موافق با یافته‌های نژاد ایرانی و همکاران (۱۳۹۹)، اخترشناس و همکاران (۱۴۰۲) و مهدوی (۱۳۷۹) بوده است.

بر اساس نتایج آزمون فریدمن بُعد ارزیابی عملکرد در رتبه اول و بُعد پاسخگویی در رتبه دوم قرار گرفت. همچنین، در بُعد ارزیابی عملکرد به ترتیب مؤلفه حسابرسی و بازرسی قانونی در رتبه اول، مؤلفه حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی در رتبه دوم، مؤلفه خدمات مشاوره‌ای در رتبه سوم، مؤلفه آموزش تحقیقات

و انتشارات در رتبه چهارم، مؤلفه تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در رتبه پنجم، مؤلفه گزارشگری پایداری در رتبه ششم و مؤلفه حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات در رتبه هفتم قرار گرفت. در بُعد پاسخگویی به ترتیب مؤلفه پاسخگویی مالی در رتبه اول، مؤلفه پاسخگویی عملیاتی در رتبه دوم، مؤلفه پاسخگویی سازمانی در رتبه سوم و مؤلفه پاسخگویی سیاسی در رتبه چهارم قرار گرفت.

با توجه به نتایج پژوهش، الگوی ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان حسابرسی کشور به سازمان حسابرسی در راستای دستیابی به اهداف، مأموریت‌ها و وظایف یاری می‌رساند. همچنین، با بررسی دقیق و موشکافانه نقاط ضعف سیستم عملکردی و پاسخگویی را شناسایی و اقدام‌های لازم اصلاحی جهت بهبود مستمر را انجام می‌دهد. در این راستا، پیشنهادهایی به‌صورت زیر بیان می‌گردد:

۱. در بُعد ارزیابی عملکرد، مهم‌ترین مؤلفه حسابرسی و بازرسی قانونی بوده که سازمان حسابرسی با انجام صحیح و اثربخش می‌تواند بهبود عملکرد و پاسخگویی به ذی‌نفعان را انجام دهد.
۲. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه حسابداری و تدوین اصول و ضوابط حسابرسی بوده که سازمان حسابرسی می‌تواند با تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مطلوب و کاربردی در راستای اهداف انجام حسابرسی و سازمان‌های ذی‌نفع اقدام نماید.
۳. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه آموزش و تحقیقات و انتشارات بوده که سازمان حسابرسی می‌تواند با برگزاری کارگاه‌های آموزشی، سمینارها و همایش‌ها نیروی انسانی را در راستای اهداف عملکردی سازمان آموزش دهد.
۴. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری که به‌کارگیری آن موجب بهبود فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، دارایی‌ها و بدهی‌ها، افزایش کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و کیفیت کلی گزارشگری مالی می‌شود، اقتصاد ایران نیازمند جذب منابع بین‌المللی و جذب منابع بین‌المللی نیازمند فعالیت شرکت‌هایی است که بتواند از زبان گزارشگری مالی بین‌المللی استفاده نماید، نقش عملکردی سازمان حسابرسی در ارائه این استانداردها بسیار مهم و حیاتی است.
۵. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه گزارشگری پایداری و افشای پایداری که همه سازمان‌ها موظف به رعایت آن می‌باشند از مباحث نوینی است که در راستای الزام‌های زیست‌محیطی موردتوجه می‌باشد، سازمان حسابرسی با ارائه استانداردهای افشای پایداری برای شرکت‌ها می‌تواند نقش عملکردی مهمی را ایفا نماید.

۶. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات با در نظر گرفتن کارکردهای اصلی استقرار دولت الکترونیک در شفافیت و با توجه به اینکه حسابرسی از ملزومات مهم شفافیت بوده، بر همین اساس استفاده از فناوری در حسابرسی به‌عنوان اولویت سازمان حسابرسی قرار می‌گیرد، و

۷. در بُعد ارزیابی عملکرد، مؤلفه خدمات مشاوره‌ای سازمان حسابرسی به شرکت‌هایی که نیازمند خدمات مشاوره‌ای مالی و غیرمالی هستند بسیار مؤثر می‌باشد.

منابع

منابع فارسی:

- اخترشناس، داریوش؛ حسن زاده، شادی؛ غلامی، کژال. (۱۴۰۲). فلسفه وجودی پایداری شرکتی در ایران: رویکرد ترکیبی. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی. ۱۲(۱)، ۲۶۵-۲۲۷.
- بامرای، حافظ، & آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۳(۵۲)، ۸۶-۵۳.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فرازوفروء ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، دانش حسابرسی، ۱۱ (۴۴)، ۳۷-۷۲.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهراء، چاپ اول.
- بازرگان، عباس. (۱۳۸۷)، مقدمه ای بر روش های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران، دیدار.
- پورعلی، محمدرضا؛ تونی، فاطمه (۱۳۹۵). نقش حسابرسی در توسعه اقتصاد کشور، اولین کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی و حماسه اقتصادی.
- تولایی، روح الله. (۱۳۸۶). رویکردهای نوین به ارزیابی عملکرد سازمانها، فصلنامه علمی توسعه سازمانی پلیس، ۴ (۱۲)، ۹-۳۰.
- رحمانی، علی؛ ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ میرزایی بیرامی، راحله. (۱۳۹۹). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کیفیت گزارشگری مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۴)، ۵۹-۷۸.
- سازمان حسابرسی (۱۴۰۰). استراتژی سازمان حسابرسی در حوزه دولت الکترونیک. تالیف، مدیریت نوآوری و تحول اداری.
- سازمان حسابرسی (۱۴۰۲). اهداف، وظایف و مأموریت سازمان حسابرسی. <https://audit.org.ir>
- ستایش، محمدحسین؛ مهتری، زینب. (۱۳۹۷)، چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی: ۱۰ (۳۶)، ۸۵-۱۰۶.
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ پیفه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخگویی مالی به استفاده کنندگان. دانش حسابرسی. ۲۰ (۸۰)، ۸۴-۵۹.
- قادر زاده، کریم؛ لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها، دو فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی، ۱ (۶)، ۴۶-۳۳.
- قلی پور، رحمت الله؛ طهماسبی آشتیانی، مجتبی. (۱۳۸۵). تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون‌سپاری در سازمان‌های عمومی، مطالعه موردی. فرهنگ مدیریت، ۱۲، ۱۴۹-۱۱۳.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران - فصل چهارم: اقتصاد و امور مالی - اصل ۴۳ الی ۵۵ (۱۳۵۸/۰۱/۰۱) مرجع تصویب: قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، سیاست‌های کلی نظام و سند چشم‌انداز



- کمیته استانداردهای حسابداری (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- گیوکی، اکبر؛ گرکز، منصور؛ صفری گرایلی، مهدی؛ معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۲). تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸)، ۲۳۷-۲۷۰.
- محمدیان ساروی، محسن.، تقی پور کاظمی، رقیه (۱۳۹۵). ارزیابی عملکرد بر اساس الگوی تعالی سازمانی بالدریج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذیحسابی های وزارت امور اقتصادی و دارایی). دوفصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی، ۲(۲)، ۴۷-۵۴.
- معدنی، جواد؛ زرندی، سعید؛ عبدالمهی، محمدرضا. (۱۳۹۷). تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطامشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران). خطامشی گذاری عمومی در مدیریت، ۹(۲)، ۲۳-۴۱.
- مهدوی، غلامرضا. ماهر، محمدهادی، (۱۳۹۲) بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی فارس، مجله سلامت حسابداری، ۲(۱)، ۹۶-۷۸.
- مهدوی، غلامحسین، نمازی، نوید رضا. (۱۳۹۱). بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه‌های ایران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های شیراز). پیشرفت‌های حسابداری، ۱۱(۴)، ۱۶۶-۱۳۷.
- نژاد ایرانی، فرهاد؛ مخدومی، حسن؛ رحیمی، غلامرضا؛ حجتی، سید عبدالله. (۱۳۹۹). تبیین و طراحی الگوی ارزیابی عملکرد کارکنان دانشگاه علوم پزشکی کردستان با رویکرد تئوری داده بنیان. تدریس پژوهی، ۸(۴)، ۱۳-۳۴.
- نوری، زهرا؛ جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی. حسابداری سلامت، ۲(۳)، ۶۸-۸۹.
- هدایتی زعفرندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی. مجله بین‌المللی پژوهش ملل، ۲(۱۸)، ۴۵-۶۰.

References:

- Aleksovskaja M, Schillemans T, Grimmeliikhuijsen S (۲۰۲۱) Management of Multiple Accountabilities through Setting Priorities: Evidence from a Cross-National Conjoint Experiment. Forthcoming. Public Administration Review. <https://doi.org/10.1111/puar.13307>
- Albitar, K. (۲۰۱۵). Firm Characteristics Governance Attributes and Corporate Voluntary Disclosure: A Study of Jordanian Listed Companies. International Business Research, ۸(۳)، ۱-۱۰.
- Alvareza, I. G. and E. Ortas. (۲۰۱۷). Corporate Environmental Sustainability Reporting in the Context of National Cultures: A Quantile Regression Approach. International Business Review, ۲۶(۲)، ۳۳۷-۳۵۳.

- Bacidore, J. M., Boquist, J. A., Milbourn, T. T & A.V. Thakor (۱۹۹۷), "the search for the Best Financial Performance Measure", Financial Analysts Journal, May/June, ۱۱-۲۰.
- Barrados, M & Mayne, J & Willeman, T, (۲۰۰۰), "Accountability For Collaborative Programme Delivery Arrangement In Canada's Federal Government: Some Consequences Of Government", International Review Of Administrative Sciences ۶۶, ۴۹۵-۵۱۱.
- Bovens, M. (۲۰۰۵), " Public Accountability. In E. Ferlie, L. Lynne And C. Pollit (eds.)", The Oxford Handbook Of Public Management, 1-۲۳, Oxford: Oxford University Press.
- Governmental accounting standards board (GASB), ۱۹۸۷, objectives of financial Reporting , concepts statement no , ۱ , Stamford.
- Healy, R.K. (۱۹۸۸), How will does performance evaluation perform, journal of portfolio management , ۱۵-۱۹.
- Heritage, H. (۲۰۰۷). The American Heritage College Dictionary, ۴th Edition, American: Houghton Mifflin Harcourt (HMH) Publication.
- Howell, D. C. (۲۰۱۲). Statistical methods for psychology. Cengage Learning.
- Ijiri , yuji , on the accountability-based conceptual frame- work , journal of accounting and public , ۲ , ۷۵ – ۱۹۸۳ , Elsevier Service publishing co , inc.
- Jayal, Niraja Gopal, (۲۰۰۸), "New Directions In Theorizing Social Accountability", IDS Bulletin, (۳۸)۶, 1۰۵-۱۱۰.
- Klein, A. (۲۰۰۲), 'Audit committee, board of director characteristics, and earnings management', Journal of Accounting and Economics, (۳۳) ۳, ۳۷۵-۴۰۰.
- March, J.G & Olsen, J.P. (۱۹۹۵). Democratic Governance. New York: Free Press.
- Morgan, N, Jayachandran, S, Hulland, J et al. (۳ more authors) (۲۰۲۲) Marketing Performance Assessment and Accountability: Process and Outcomes. International Journal of Research in Marketing, ۳۹ (۲). ۴۶۲-۴۸۱. ISSN ۰۱۶۷-۸۱۱۶. <https://doi.org/1۰.1۰1۶/j.ijresmar.۲۰۲۱.۱۰.۰۰۸>
- Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbali, Muhammad. (۲۰۱۲). the Importance of Corporate Governance in Public Sector. Global Business and Economics Research Journal, (۱)۱, ۲۵-۳۱.
- Piot, Ch. (۲۰۰۴). The existence and independence of audit committees in France. Accounting and Business Research, ۳۴(۳), ۲۲۳-۴۶.
- Rao. Sally & Perry. Chad, (۲۰۰۳), Convergent interviewing to build a theory in underresearched areas: principles and unexampled investigation of Internet usage in inter-firm relationships, Qualitative Market Research: An International Journal, (۶)۱ , ۲۳۶-۲۴۷.
- Ryan, Christine., Ng, Chew., (۲۰۰۰). Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland, Australian Journal of Public Administration, (۵۹) ۲, ۱۱-۲۳.

- T., T, & Nguyen Ph., N, (۲۰۲۰), "The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?", *Cogent Business & Management*, ۷(۱), PP. p۱-۱۷. <https://doi.org/۱۰.۱۰۸۰/۲۳۳۱۱۹۷۵.۲۰۲۰.۱۷۹۲۶۶۹>
- T.,T, Nguyen Ph. N.,Trang. Cam., H, (۲۰۲۱), "The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam", *Journal of Accounting and Public Policy*, ۴۰(۱), PP. ۳۲-۴۴ <https://doi.org/۱۰.۱۰۱۶/j.jaccpubpol.۲۰۲۰.۱۰۶۸۰۱>.