

## حسابرسی عملکرد مدیریت: رویکردی نوین مبتنی بر کنشگران

امیر شرمسار حسنعلی ده

گروه حسابداری، واحد امارات، دانشگاه آزاد اسلامی، دب، امارات متحده عربی  
4284985868@iau.ir

محمود معین الدین

گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول)  
mahmoudmoein1352@iau.ac.ir

نعمت رستمی مازویی

گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران  
nemat.rostami@iau.ir

رسول برادران حسن زاده

گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران  
baradaran313@iaut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۱/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۸

### چکیده

این پژوهش با هدف طراحی الگویی نوین برای حسابرسی عملکرد مدیریت بر اساس رویکرد شبکه کنشگران و با تمرکز بر تعاملات پیچیده ذینفعان انجام شد. روش‌شناسی ترکیبی شامل بخش کیفی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد با تحلیل مصاحبه‌های عمیق با ۱۷ خبره حسابرسی (شامل حسابرسان داخلی با سابقه حداقل ده سال، مدیران ارشد مالی و حسابداران رسمی) در سال ۱۴۰۴ به روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی، و بخش کمی با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته (تدوین‌شده بر اساس یافته‌های کیفی) و مدل‌سازی معادلات ساختاری بر روی داده‌های ۲۶۵ عضو جامعه آماری است. داده‌های کیفی با روش استراوس و کوربین تحلیل شدند. یافته‌های کیفی منجر به شناسایی پنج مقوله اصلی شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها گردید که هسته مرکزی آن‌ها تعامل شبکه‌ای میان کنشگران انسانی و غیرانسانی است. تحلیل‌های کمی نشان داد عوامل علی بیشترین تأثیر را به‌عنوان پیش‌نیاز دارند، عوامل زمینه‌ای در جایگاه دوم و عوامل مداخله‌گر به‌عنوان موانع کلیدی شناسایی شدند. این پژوهش الگویی منسجم ارائه می‌دهد که پیچیدگی‌های تعاملی را تبیین و به بهینه‌سازی نظام‌های نظارتی کمک می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی عملکرد مدیریت، نظریه شبکه کنشگران (ANT)، نظریه داده‌بنیاد، الگوی حسابرسی.

## ۱- مقدمه

در عصر حاضر که تحولات محیطی و فناوری با سرعتی بی سابقه در حال رخ دادن است، سازمان‌ها با پیچیدگی‌های مدیریتی گسترده‌ای روبرو شده‌اند که پیروی از الگوهای سنتی در اداره و ارزیابی عملکرد را دشوار ساخته است. فرآیند حسابرسی عملکرد مدیریت، به عنوان ابزاری استراتژیک در نظام‌های نظارتی و مدیریتی، بیش از پیش اهمیت یافته است و متناسب با تغییرات سازمانی نیازمند رویکردهایی نوآورانه و جامع است که بتواند پیچیدگی‌های فرآیندهای تصمیم‌گیری و کنترل را پوشش دهد. در این چارچوب، نظریه شبکه کنشگران<sup>۱</sup> با تأکید بر تعاملات شبکه‌ای میان کنشگران انسانی و غیرانسانی، بستری نظری و کاربردی فراهم می‌کند که می‌تواند راهگشا در تحلیل و بازآفرینی مدل‌های حسابرسی عملکرد مدیریت باشد (لاتور<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶، هالد و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳).

سازمان‌ها با انبوهی از بازیگران مختلف روبرو هستند که هر یک می‌توانند نقش‌های کلیدی در فرآیندهای اجرای مدیریت و حسابرسی ایفا کنند. این کنشگران تنها شامل انسان‌ها نیستند بلکه فناوری‌ها، استانداردها، اطلاعات، نرم‌افزارها و اسناد نیز به عنوان بازیگران غیرانسانی در این شبکه‌ها نقش ایفا می‌کنند. وجود این تنوع و تعاملات پیچیده باعث شده است که ارزیابی عملکرد مدیریتی نیازمند مدلی فراتر از ساختارهای خطی و ساده باشد. نظریه شبکه کنشگران این امکان را می‌دهد که تمام اجزا و تأثیرات چندجانبه میان این بازیگران به شیوه‌ای همبسته و پویا تحلیل گردد، به گونه‌ای که بتوان ویژگی‌های پویای سازمان و عملکرد مدیران را عمیق‌تر درک کرد (کالون<sup>۴</sup>، ۱۹۸۶، سایس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴).

اطلاعات حاصل از حسابرسی مدیریت نه تنها نقش ابزاری برای ارزیابی و کنترل دارند، بلکه خود عضوی فعال در شبکه‌های پیچیده تصمیم‌گیری‌های استراتژیک به شمار می‌آیند. این اطلاعات موجب افزایش دیدگاه‌ها، تقویت پاسخگویی، و بهبود کیفیت تصمیمات می‌شود که در نهایت به ارتقای کلی عملکرد سازمان منتج خواهد شد. عملکرد موفقیت‌آمیز شبکه‌های کنشگران انسانی و غیرانسانی، که وظیفه تولید، انتقال و استفاده از این اطلاعات را بر عهده دارند، کلید موفقیت فرآیندهای حسابرسی است. تأکید بر شبکه کنشگران به معنای ورود به دنیای پیچیده‌ای است که همه عوامل به صورت متقابل بر عملکرد یکدیگر تأثیر گذارند. در این چشم‌انداز، اطلاعات حسابرسی به

مثابه یک کنشگر فعال در تعامل مستمر با سایر کنشگران انسانی و فناورانه ایفای نقش می‌کند و به کمک کنشگران انسانی، به شکل‌دهی و تثبیت فرآیندهای حسابرسی کمک می‌کند. این تعاملات در نهایت منجر به پایداری و قابلیت اعتماد شبکه‌های حسابرسی و مدیران می‌شود که زیربنای پاسخگویی و اثربخشی عملکرد مدیریت است (هالد و همکاران، ۲۰۲۳؛ اومور و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰).

پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که کیفیت و به موقع بودن اطلاعات حسابرسی، مولفه‌ای حیاتی است که می‌تواند به تدبیر دقیق‌تر استراتژی‌های سازمانی منجر شود. حسابرسی مدیریت قدرت آن را دارد که نقاط ضعف و قوت را نه فقط کشف بلکه با روش‌های موثری برای بهبود عملکرد ارائه به مدیران نماید. تغییرات محیطی، فشار رقابتی و الزامات قانونی، سازمان‌ها را مجبور کرده تا فراتر از گزارش‌های مالی، به حسابرسی عملکرد به عنوان یک عنصر حیاتی استراتژیک نگاه کنند (تارکیلا و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۵، فلین و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰).

با این وجود، کمبود مدل‌های معتبر و کاربردی که بتواند چارچوب نظری شبکه کنشگران را به طور عملی در حسابرسی عملکرد مدیریت به کار گیرد، به شدت احساس می‌شود. بیشتر پژوهش‌ها یا در حوزه تئوری باقی مانده‌اند و یا کمتر به توسعه الگویی با قابلیت اجرا در محیط‌های واقعی پرداخته‌اند. این کمبود، به ویژه در سازمان‌های پیچیده و چندلایه ایرانی که تعاملات انسانی و فناورانه در آنها به شدت در هم تنیده است، مشکل‌آفرین شده است. در نتیجه، پژوهشی که قادر باشد به تبیین و طراحی مدلی جامع پرداخته و نقش عوامل مختلف را در بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت آشکار کند، ضروری است. در ایران، شرایط محیطی و ساختاری پیچیده سازمان‌ها به همراه تغییرات سریع فناوری، نیاز به طراحی مدل‌هایی جامع و بومی شده بر پایه مفاهیم نظریه شبکه کنشگران را ملموس‌تر کرده است. (حسنقلی نژاد و همکاران، ۱۴۰۰).

به ویژه، هیچ‌یک از مدل‌های پیشین به صورت جامع سه‌گانه تعاملات کلیدی، تعامل بین سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، شبکه روابط انسانی بین حسابرسان و مدیران میانی و تأثیر استانداردهای حسابرسی به عنوان کنشگران قانونی-فنی را پوشش نداده‌اند. این خلأ در سازمان‌های بزرگ با ساختارهای سلسله‌مراتبی پیچیده مشکل‌آفرین شده است؛ جایی که عدم

<sup>5</sup> Sayes<sup>6</sup> Umor et al<sup>7</sup> Turkila et al<sup>8</sup> Flynn et al<sup>1</sup> Actor-Network Theory<sup>2</sup> Latour<sup>3</sup> Hald et al<sup>4</sup> Callon

مهم‌ترین ملاحظات طراحی برنامه‌های رسیدگی است (عصمتی بیرامی و همکاران، ۲۰۲۴).

تدوین برنامه رسیدگی حسابرسی عملکرد، خود یک فرآیند تخصصی و پیچیده است که نیازمند همکاری میان‌رشته‌ای است. متخصصان مدیریت، حسابداران با تجربه در حسابرسی، کارشناسان حوزه‌های تخصصی سازمان مورد حسابرسی و محققان آکادمیک، همگی باید در این فرآیند مشارکت کنند. برنامه‌هایی که صرفاً توسط یک گروه تخصصی تدوین می‌شوند، احتمالاً ابعاد مهمی از عملکرد مدیریت را نادیده می‌گیرند (میهایلوویچ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲).

در کشورهایی مانند سوئد و انگلستان که نظام‌های حسابرسی عملکرد بالغ و توسعه‌یافته‌ای دارند، برنامه‌های رسیدگی حسابرسی عملکرد از طریق فرآیندی تدریجی و اصلاح مداوم در طول سال‌ها توسعه یافته‌اند. این کشورها از تجربه هر حسابرسی برای بهبود برنامه‌های رسیدگی بعدی استفاده می‌کنند و یک حلقه بازخورد مستمر بین نتایج حسابرسی و بهبود ابزارهای آن ایجاد کرده‌اند. ایران نیز برای توسعه این نظام باید یک مسیر تدریجی با یادگیری مستمر را طی کند (ایسایف و همکاران، ۲۰۲۱).

تدوین برنامه رسیدگی عملکرد، اولین قدم در ایجاد یک نظام حسابرسی عملکرد کارآمد است، اما به تنهایی کافی نیست. اجرای صحیح این برنامه‌ها توسط متخصصان واجد صلاحیت، نظارت بر کیفیت اجرا، بازخورد و اصلاح مستمر، و پشتیبانی قانونی و نهادی از فرآیند حسابرسی، از دیگر الزامات اساسی است. برنامه رسیدگی باید به‌عنوان یک سند زنده تلقی شود که با تغییر شرایط محیطی، تکامل روش‌های مدیریتی و یادگیری حاصل از تجربیات قبلی، به‌طور مداوم بهبود می‌یابد (منصور حمد و همکاران، ۱۴۰۳).

نظریه شبکه کنشگران چارچوبی تحلیلی برای بررسی تعاملات پیچیده بین کنشگران انسانی و غیرانسانی ارائه می‌دهد. بر اساس این دیدگاه، یک کنشگر می‌تواند هر چیزی باشد که تغییری در وضعیت ایجاد کند و نقش عمومی یا خصوصی داشته باشد. این نظریه قدرت تحلیل چندبعدی فرآیندها را افزایش داده و به درک بهتر پدیده‌های اجتماعی-فنی کمک می‌کند. در این چارچوب، فناوری‌ها، استانداردها و اطلاعات به‌عنوان کنشگران غیرانسانی در کنار انسان‌ها عمل می‌کنند و در شبکه‌ای پویا با یکدیگر تعامل می‌نمایند (رستمی مازویی و همکاران، ۲۰۱۷).

مدل‌سازی صحیح این شبکه تعاملی منجر به کاهش کارایی شناسایی انحرافات عملکردی و تأخیر قابل توجه در گزارش‌دهی می‌شود. این پژوهش با هدف پر کردن این شکاف، به طراحی مدلی چندلایه می‌پردازد که تعاملات پیچیده کنشگران انسانی و غیرانسانی را به صورت یکپارچه در حسابرسی عملکرد مدیریت تحلیل کند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش با شناسایی عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر موثر بر حسابرسی عملکرد مبتنی بر شبکه کنشگران و ارائه راهبردهای موثر بتواند گامی مؤثر در جهت توسعه دانش و کاربرد نظریه‌های نوین مدیریتی و حسابرسی، به ویژه در بستر حسابرسی عملکرد، بردارد و فضایی را فراهم آورد که حسابرسان، مدیران و سیاستگذاران بتوانند با بینشی دقیق‌تر و ابزارهای علمی‌تر، فرآیندهای نظارتی و مدیریتی را بهینه کنند. در این راستا پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخ به سوال اصلی زیر می‌باشد:

مدل حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر رویکرد کنشگران چگونه است؟

## ۲. مبانی نظری و پیشینه

حسابرسی عملکرد مدیریت و نظریه شبکه کنشگران مدیریت فرآیندی است که میزان دستیابی به اهداف، اثربخشی سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل، و کیفیت گزارش‌های مدیریت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (خجسته و همکاران، ۱۴۰۲). برخلاف حسابرسی مالی که بر رعایت قوانین و صحت صورت‌های مالی متمرکز است، حسابرسی عملکرد به «صرفه‌اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی» می‌پردازد. این نوع حسابرسی در بخش عمومی با چالش‌های خاصی نظیر ذی‌نفعان متعدد، عدم تقارن اطلاعاتی، و افزایش تقاضا برای کیفیت خدمات عمومی روبرو است. نظریه شبکه کنشگران به عنوان یک چارچوب تحلیلی قدرتمند، توجه محققان حوزه‌های مختلف از جمله حسابداری و حسابرسی را به خود جلب کرده است (دراگوسین<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱، آنتیپووا و رزیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

یکی از چالش‌های اصلی تدوین برنامه رسیدگی حسابرسی عملکرد، تنوع و پیچیدگی سازمان‌های بخش عمومی است. هر وزارتخانه، شرکت دولتی یا نهاد عمومی، اهداف، منابع و محیط عملیاتی خاص خود را دارد. بنابراین، برنامه‌های رسیدگی باید دارای یک چارچوب کلی استاندارد باشند که در عین حال، انعطاف‌پذیری کافی برای انطباق با شرایط هر سازمان را داشته باشند. این تعادل بین استانداردسازی و انعطاف‌پذیری، یکی از

<sup>3</sup> Mihajlovic et al

<sup>1</sup> Dragusin et al

<sup>2</sup> Antipova and Rossia

لاتور (۲۰۰۵) در پژوهش‌های بنیادین خود بر این نکته تأکید دارد که کنشگران غیرانسانی نه به عنوان ابزار، بلکه به عنوان شرکایی که در شکل‌دهی به کنش‌ها و روابط اجتماعی نقش دارند، باید در نظر گرفته شوند. مطالعات داخلی نیز به تبیین هرچه بیشتر این چارچوب پرداخته‌اند. به عنوان مثال، بنتورو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان "تحلیل شبکه کنشگران در استقرار سیستم‌های" به این نتیجه رسیدند که مقاومت در برابر تغییر، نه یک مسئله صرفاً انسانی، بلکه نتیجه هم‌کنشی عوامل متعددی از جمله ناسازگاری نرم‌افزار جدید با فرایندهای موجود و عدم آمادگی فنی سازمان است.

بر اساس نظریه شبکه کنشگران، هر عملی به سختی شامل پیوندهای انسان با انسان و یا شیء با شیء است، اما احتمالاً از یکی به دیگری حرکت خواهد داشت. این بدان معنا نیست که موضوعات جسمی، در رابطه با نهادهای فردی، مثل زبان، نمادها، ارزش و احساسات برتری دارند (لاتور، ۲۰۰۵). نقش اصلی بازیگران غیرانسانی به محقق کمک می‌کند تا دریابد که نظریه شبکه کنشگران در روابط اجتماعی فن آورانه قدرت می‌یابد. زمانی که فن آوری بر افراد اثر گذارد، پتانسیل تغییر روش کار افراد و حرکت از مکانی به مکان دیگر را هم خواهد داشت. نظریه شبکه کنشگران همواره در جستجوی ساخت و تولید مفاهیم، واژگان و ابزاری جدید برای مطالعات حیطه نظریه شبکه کنشگران است تا بدان شیوه، مطالعات خود را از پژوهش‌های علمی موجود متمایز سازد (رستمی مازویی و همکاران، ۱۳۹۸). از مهمترین اجزاء قابل بررسی در سطح کنشگران، ادراک اهداف و منابع است که مجموعه آنها کنش و فعل کنشگران را شکل می‌دهد. هرچند ممکن است عناوین متفاوتی به این سه مفهوم اختصاص یابد، اما همگی در چارچوب‌های نظری مختلف قابل شناسایی هستند (هرمانس و تيسان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳).

ادراک و دریافت‌ها و مفاهیم مشابه دیگر (نظیر نظام‌های باوری، شناخت، نگرش) به تصویر کنشگران از جهان پیرامون آنها اشاره دارد و به طور عمده بر باورهای علی متمرکز است. دریافت و ادراک کنشگران بر مبنای ارتباط و درک یکدیگر شکل می‌گیرد و همراه با برقراری ارتباط، درک نادرست کنشگران بر اساس دیده‌ها و شنیده‌های آنها اصلاح می‌گردد. در سیستم حسابداری، ادراک و دریافت‌ها همان نظام‌های باوری، شناختی و نگرش‌ها نسبت به مباحث حسابداری، تئوری‌ها، نظریه‌ها و نحوه بکارگیری آنها در محیط موسسه است. اهداف، جهاتی را نشان می‌دهد که کنشگران مایلند بدان سمت حرکت کنند. اینکه کنشگران به حل چه مسئله‌ای ناظر است، به گونه‌ای که

برای مثال در سیستم حسابداری، کسب سود، ارزش یا ثروت و همچنین سایر منافع که استفاده‌کنندگان به دنبال آن هستند، می‌تواند به عنوان اهداف کنشگران انسانی مطرح باشد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

منابع به ابزار عملی برای شناخت و دستیابی به اهداف اشاره دارد و به اشیایی که تحت کنترل یا مورد علاقه کنشگر است، بازمی‌گردد. منابع ممکن است به صورت مادی (منابع مالی و بودجه) و غیرمادی (موقعیت در شبکه) دیده شوند، به نحوی که کنشگر را قادر به تأثیرگذاری بر محیط پیرامون (کنشگران، روابط و قوانین شبکه‌ها) می‌سازد. بنابراین، مفهوم منبع رابطه مهمی با مفاهیم سطح شبکه دارد و ممکن است در قالب شبکه خاصی دارای معنا (دانش در حیطه‌ای خاص) یا مستقل باشد و به زمینه و قلمرو مکانی و زمانی خاصی وابسته نباشد (نظیر پول). منابع یا موضوع قدرت نیز مرتبط است.

رابطه بر اساس نظریه شبکه اجتماعی، کنشگران را از طریق اتصالات اجتماعی به یکدیگر مرتبط می‌سازد. یک اتصال، نمایانگر ارتباط بین یک جفت کنشگر است و مجموعه اتصالات، شکل بین اعضای گروه را روابط می‌خوانند. از جمله روابط خاص بین کنشگران می‌توان به روابط تبادلی (اطلاعاتی)، سلسله‌مراتبی (قدرت)، توافق/تضاد یا روابط مشاوره‌ای اشاره نمود. روابط بین حسابداری، حسابر، مدیر، استفاده‌کنندگان موسسه و غیره، به عنوان روابط بین کنشگران در نظریه شبکه کنشگران در سیستم حسابداری مطرح می‌شوند. مجموعه‌ای از توافقی‌ها و شیوه‌نامه‌های ساخته‌شده اجتماعی است که بر دانش و معرفت عمومی میان کنشگران در شبکه‌های خاص برای چگونگی بروز رفتار اشاره دارد. بنابراین، قوانین طیف فعالیت‌های درون شبکه را محدود می‌سازند و به آنها ساختار می‌دهند. قوانین، شیوه‌نامه‌هایی هستند که بر چگونگی رفتار کنشگران و پیامدهای آن تأثیر می‌گذارند (صدری و همکاران، ۱۳۹۷).

به طور خاص در زمینه حسابرسی عملکرد، فتحی و نوروزی (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای کیفی نشان دادند که چگونه استانداردهای حسابرسی عملکرد، گزارش‌های مالی و نرم‌افزارهای تحلیل داده به عنوان کنشگران غیرانسانی، رفتار و قضاوت حسابرسان را جهت‌دهی می‌کنند. آنها استدلال کردند که یک الگوی حسابرسی کارآمد باید این شبکه از روابط را به طور کامل شناسایی و تحلیل کند.

در میان عوامل انسانی، تعهد و رهبری مدیریت نقش محوری در موفقیت حسابرسی عملکرد ایفا می‌کند. این تعهد باید در سطح هیئت مدیره و مدیریت ارشد وجود داشته باشد تا از

<sup>2</sup> Hermans and Thissen

<sup>1</sup> Bintoro and et al

توسعه فناوری‌های تحلیلی پیشرفته، افق‌های جدیدی را برای عمق و دقت تحلیل‌های عملکردی گشوده است. شاخص‌های ارزیابی مناسب و مورد توافق، هسته اصلی حسابرسی عملکرد را تشکیل می‌دهند (جانسن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). این شاخص‌ها باید علاوه بر برخورداری از روایی و پایگی کافی، با استراتژی‌های سازمانی نیز همسو باشند. تدوین چارچوب منطقی برای تبیین ارتباط بین فعالیت‌ها، خروجی‌ها و نتایج، به بهبود کیفیت شاخص‌های عملکرد کمک می‌کند. بنابراین استقرار موفق حسابرسی عملکرد مدیریت نیازمند نگاهی سیستماتیک و یکپارچه به تمامی عوامل انسانی و غیرانسانی است (رهنما و همکاران، ۱۳۹۹).

تعامل پویا بین این عوامل و توجه همزمان به ابعاد فنی، انسانی و سازمانی، ضرورت موفقیت در پیاده‌سازی این سیستم است. براین اساس، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها با انجام تحلیل ذی‌نفعان، شناسایی کنشگران کلیدی و طراحی مدل منطقی، زمینه اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد را فراهم آورند. خجسته و همکاران (۱۴۰۲) نیز تأکید کرده‌اند که رویکرد شبکه کنشگران می‌تواند به عنوان چارچوبی مفهومی قدرتمند برای درک بهتر پیچیدگی‌های سازمانی و عبور از تحلیل‌های ساده‌انگارانه در طراحی الگوهای حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد. این پژوهش‌ها در مجموع مبنای نظری مناسبی برای استخراج مولفه‌های الگوی پیشنهادی این پژوهش فراهم می‌سازند. این رویکرد با فراهم آوردن درکی عمیق از شبکه روابط بین کنشگران مختلف، امکان طراحی الگوهای حسابرسی عملکرد منعطف‌تر و کارآمدتر را فراهم می‌آورد. این پژوهش با توجه به اهمیت جایگاه موضوع در ادبیات حسابداری و مدیریت، جبران نقص‌های دانشی موجود و پاسخگویی به ضرورت‌های محیطی و فناورانه روز، سهم قابل ملاحظه‌ای در توسعه علم و ارتقای کیفیت حسابرسی عملکرد مدیریت خواهد داشت.

نچیتا و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۵)، حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری مفید برای ارزیابی مدیریت موسسات دولتی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این تحقیق نشان داد که بسیاری از مؤسسات دولتی به طور کامل معیارهای کارایی و اثربخشی را برآورده نمی‌کنند و منابع مالی اغلب بدون ارزیابی دقیق تأثیر آنها مورد استفاده قرار می‌گیرند.

مومنی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۵)، در پژوهشی مدلی از حسابرسی عملکرد در بانک‌های دولتی ارائه دادند. این مطالعه بر روی ۱۴۰ نفر از مشاوران، معاونان و حسابرسان، حسابداران و کارشناسان

تخصیص منابع لازم و ایجاد الزامات سازمانی اطمینان حاصل شود (باباجانی، ۱۳۹۸). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که ویژگی‌های هیئت مدیره از جمله اندازه، استقلال و تعدد جلسات آن، تأثیر مستقیمی بر کیفیت نظارتی از جمله حسابرسی عملکرد دارد (بدراد و گندرون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

فشار ذینفعان داخلی و خارجی نیز به عنوان یک محرک قوی برای استقرار سیستم‌های حسابرسی عملکرد عمل می‌کند. سهامداران، نهادهای نظارتی و جامعه مدنی با افزایش انتظارات خود برای شفافیت و پاسخگویی، سازمان‌ها را به سمت استقرار داوطلبانه یا اجباری این سیستم‌ها سوق می‌دهند (گندرون، ۲۰۰۷). در این زمینه، نقش رسانه‌ها و افکار عمومی در تشدید این فشارها بسیار حائز اهمیت است. عامل انسانی کلیدی دیگر، تخصص و مهارت حسابرسان عملکرد است. حسابرسان عملکرد نه تنها باید بر مفاهیم و روش‌های حسابرسی مسلط باشند، بلکه نیازمند درک عمیقی از اهداف سازمانی، فرآیندهای عملیاتی و توانایی تجزیه و تحلیل پیچیدگی‌های عملکردی هستند (ریچپورن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). آموزش مستمر و توسعه حرفه‌ای این نیروها، سرمایه‌گذاری ضروری برای تضمین کیفیت فرآیند حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود.

فرهنگ سازمانی حامی صداقت، انتقادپذیری و بهبود مستمر، بستر لازم برای پذیرش نتایج حسابرسی عملکرد را فراهم می‌کند. در غیاب چنین فرهنگی، حتی بهترین سیستم‌های حسابرسی عملکرد نیز با مقاومت مدیران و کارکنان مواجه شده و نمی‌توانند به اهداف خود دست یابند. بنابراین، تقویت فرهنگ پاسخگویی و یادگیری سازمانی، پیش‌نیاز ضروری برای موفقیت حسابرسی عملکرد است.

در میان عوامل غیرانسانی، قوانین و مقررات الزام‌آور، یکی از مهم‌ترین محرک‌های استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی محسوب می‌شوند (بلوم و وویجیت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). این چارچوب‌های قانونی با تعیین الزامات شفاف و استانداردهای مشخص، زمینه مسئولیت‌پذیری سازمانی را فراهم می‌کنند. در ایران، قوانین برنامه پنجم و ششم توسعه، بر استقرار نظام ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی تأکید داشته‌اند.

سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه و پایگاه‌های داده قوی، امکان جمع‌آوری، پردازش و تحلیل داده‌های عملکرد را فراهم می‌کنند (پیلوت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). بدون دسترسی به اطلاعات دقیق و به موقع، انجام حسابرسی عملکرد معنادار غیرممکن خواهد بود.

<sup>5</sup> Johnsen

<sup>6</sup> Nechita and et al

<sup>7</sup> Momeni and et al

<sup>1</sup> Bédard & Gendron

<sup>2</sup> Reichborn and et al

<sup>3</sup> Blume & Voigt

<sup>4</sup> Pollitt

وزارت امور اقتصادی و دارایی، مدیران حسابرسی داخلی شعب تحت نظارت بانک‌های دولتی در استان بوشهر، ایران و مدیران و سرپرستان حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی که با روش نمونه‌گیری خوشه‌ای دو مرحله‌ای انتخاب شده بودند، انجام شد. تحلیل عاملی تأییدی نشان داد که مدل حسابرسی عملکرد پیشنهادی مفید است.

الموسی و المفلح<sup>۱</sup> (۲۰۲۴)، به بررسی پذیرش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت با رویکرد شبکه کنشگران پرداختند. این تحقیق با استفاده از نظریه شبکه بازیگران، بازیگران حیاتی، اعم از انسانی و غیرانسانی، را در هنگام ایفای نقش در تطبیق هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت ردیابی کرد و تعامل پیچیده‌ای از بازیگران متنوع را آشکار ساخت که امکان ادغام و بهره‌برداری مؤثر از سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت را فراهم می‌کرد. این تحقیق نشان داد که موفقیت چنین پیاده‌سازی‌هایی به شدت به یک شبکه هماهنگ از بازیگرانی بستگی دارد که می‌توانند به صورت پویا با چشم‌انداز سازمانی و فناوری در حال تحول تعامل داشته و سازگار شوند.

رستمی مازویی و همکاران (۲۰۱۷)، نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت در تدوین استراتژی با رویکرد شبکه بازیگران را بررسی نمودند. نتایج به دست آمده نشان داد که بازیگران در سیستم حسابداری مدیریت نقش کلیدی در فرآیند تدوین استراتژی سازمانی دارند. این یافته‌ها نشان داد که در رویکرد بازیگری، برخلاف رویکرد سنتی که در آن حسابداران مدیریت صرفاً یک امتیازدهنده یا مورخ در نظر گرفته می‌شوند، بازیگران به عنوان مداخله‌گرانی در نظر گرفته می‌شوند که قادر به تأثیرگذاری و تغییر تصمیمات استراتژیک هستند.

خجسته و همکاران (۱۴۰۴) چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت را با تأکید بر ارتباط بین ابعاد سیاسی-مدیریتی و فناوری با انطباق حوزه تصمیم‌گیری مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت ارائه کردند. یافته‌ها نشان داد این ابعاد، بیشترین اهمیت را در موفقیت تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد دارند. هاشمی (۱۴۰۳) بر نقش کلیدی حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان ابزاری مشاوره‌ای جهت اصلاح سیستم‌ها و ارتقای پاسخگویی در بخش عمومی تأکید کرد. در این پژوهش، دستیابی به عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت معرفی شده و حسابرسی عملکرد به عنوان روشی نظام‌مند برای بررسی میزان دستیابی به اهداف و ارائه اطلاعات معتبر برای پاسخگویی مدیران اجرا شده است.

خجسته و همکاران (۱۴۰۲) با هدف ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت، مطالعه‌ای ترکیبی با استفاده از دلفی فازی و تحلیل سلسله مراتبی انجام دادند. نتایج نشان داد که ابعاد سیاسی-مدیریتی، مدیریت مناسب سیستم‌های اطلاعاتی و به‌کارگیری کارکنان واجد شرایط قانونی بیشترین تأثیر را در انطباق تصمیم‌گیری مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت دارند.

حبشی و همکاران (۱۴۰۱) عناصر بنیادی حسابرسی عملکرد را با تمرکز بر رویکردهای محتوایی و فرآیندی شناسایی کردند. این پژوهش با بهره‌گیری از مدل بلوغ قابلیت و تحلیل نظر خبرگان، مدل چندسطحی و نقشه راهی برای ارتقای حرفه‌ای و بهبود فرآیندهای حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران ارائه داد که به توسعه سازمان‌ها و بهبود فرایند حسابرسی کمک می‌کند.

رستمی مازویی و همکاران (۱۳۹۸)، به تبیین نقش بازیگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که کنشگران فنی و انسانی نقش مؤثری در بهبود کارکردهای نظام حسابداری مدیریت ایفا می‌نمایند و برخلاف رویکرد سنتی متداول، در رویکرد کنشگری این بازیگران به عنوان مداخله‌گرانی که توانایی تأثیر و تغییر تصمیم‌های استراتژیک را دارند نگریسته می‌شوند و ما را در جستجوی منابع تغییرات بلندمدت سیستم حسابداری مدیریت و نقش آن‌ها در جامعه پیرامونمان کمک می‌نمایند. از این رو الگوهای برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی به عنوان وظایف حسابداری مدیریت فراتر از بخش‌های مالی تغییر و توسعه یافته است و با به‌کارگیری مفهوم شبکه کنشگر و فرآیند تفسیر بهتر می‌توان ماهیت چندوجهی ارتباط بین کنشگران مختلف را نظاره نمود.

بنابراین با توجه به مبانی نظر حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان ابزاری نظام‌مند برای ارزیابی میزان تحقق اهداف، کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی فعالیت‌های سازمانی مطرح است و نقش مهمی در ارتقای پاسخگویی و بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی ایفا می‌کند. برخلاف حسابرسی مالی که بیشتر بر صحت صورت‌های مالی و رعایت مقررات تمرکز دارد، حسابرسی عملکرد به بررسی کیفیت مدیریت منابع، فرآیندهای اجرایی و نتایج حاصل از فعالیت‌های سازمانی می‌پردازد. به‌ویژه در بخش عمومی که با تنوع ذی‌نفعان، محدودیت منابع و انتظارات فزاینده برای شفافیت مواجه است، استقرار نظام حسابرسی عملکرد می‌تواند به بهبود کارایی و اثربخشی خدمات عمومی کمک کند.

<sup>1</sup>Almoussa & Almofleh

#### ۴. یافته‌های پژوهش

در ابتدا با بررسی مبانی نظری و پیشینه مطالعات عوامل مؤثر در حوزه طراحی الگوی حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر رویکرد کنشگران، مولفه‌های لازم برای بررسی در این پژوهش استخراج شده است.

جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به‌صورت هم‌زمان و بر اساس روش استراوس و کوربین انجام شد. داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند: ابتدا کدهای اولیه از متن مصاحبه‌ها استخراج، سپس در مفاهیم و مقوله‌های گسترده‌تر دسته‌بندی، و در نهایت هسته مرکزی الگو شناسایی گردید. این فرآیند تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت؛ یعنی زمانی که مصاحبه‌های متوالی کدهای تکراری ارائه دادند و مفاهیم جدیدی اضافه نشد.

جامعه آماری کیفی شامل ۱۷ خبره حوزه حسابرسی بود که به روش گلوله‌برفی و با رعایت حداکثر تنوع انتخاب شدند. معیارهای ورود به مطالعه: حداقل ده سال سابقه حرفه‌ای در حسابرسی داخلی یا مستقل، مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد یا دکتری در رشته‌های مرتبط، و تجربه کار در سازمان‌های بزرگ دولتی یا خصوصی می‌باشد. ویژگی‌های این افراد در جدول (۱) ارائه شده است.

نتایج نشان می‌دهد که بیشتر مصاحبه‌شوندگان مرد (۸۲٪) و دارای مدرک دکتری (۶۵٪) هستند و سابقه کاری آن‌ها عمدتاً بین ۱۶ تا ۲۰ سال (۴۱٪) است؛ همچنین بیش از نیمی از آنان (۵۸٪) در حوزه حسابداری و حسابرسی تخصص دارند که بیانگر تسلط و تجربه بالای نمونه پژوهش در موضوع تحقیق است.

در این قسمت، به دلیل اینکه تعداد کل شواهد گفتاری (نکات کلیدی مصاحبه‌ها) و مفاهیم زیاد است فقط کل مفاهیم مربوط به تمامی مصاحبه‌ها در جدول زیر ارائه شده است. همانطور که در جدول مشاهده می‌شود تعداد ۶۲ کلیدواژه از کل مصاحبه استخراج گردیده است. در جدول (۲) کل مفاهیم دسته‌بندی شده نشان داده شده است که برای ۱۷ مصاحبه می‌باشد و تعداد فراوانی هر کلیدواژه نیز نشان داده شده است. در این مرحله، داده‌های خام (مصاحبه‌ها و اسناد) به صورت سطر به سطر بررسی و ۶۲ کد اولیه استخراج گردید. این کدها نمایان‌گر مفاهیم بنیادین و نگرانی‌های اصلی کنشگران در حوزه حسابرسی عملکرد مدیریت هستند. پس از بررسی‌های موشکافانه مصاحبه‌ها تعداد هر کد و خروجی مکس کیو دی برای هر شاخص، نمودار خروجی هر کدام از کدها به شرح جدول ۲ می‌باشد.

در مجموع، موفقیت استقرار حسابرسی عملکرد مدیریت مستلزم نگاهی یکپارچه به عوامل انسانی، فناورانه، سازمانی و نهادی است. تعامل مؤثر میان کنشگران مختلف، وجود زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب، فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و پاسخگویی، و چارچوب‌های قانونی و نظارتی کارآمد از جمله پیش‌نیازهای اساسی اجرای موفق این نظام به شمار می‌روند. در این چارچوب، بهره‌گیری از رویکرد شبکه کنشگران می‌تواند به درک بهتر روابط میان عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد کمک کرده و زمینه طراحی الگوهای کارآمدتر برای ارزیابی و بهبود عملکرد مدیریتی سازمان‌ها را فراهم سازد.

#### ۳. روش شناسی

این مطالعه از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش کیفی است. انتخاب روش کیفی به دلیل نیاز به کشف مفاهیم پیچیده و درک عمیق از تعاملات شبکه‌ای در حسابرسی عملکرد مدیریت صورت گرفت. این روش امکان بررسی ابعاد کیفی پدیده و کشف متغیرهای نهفته را فراهم می‌آورد که در روش‌های کمی قابل شناسایی نیستند. برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شد. مشارکت‌کنندگان به روش گلوله‌برفی انتخاب و شامل افرادی با سابقه حرفه‌ای قابل توجه، تحصیلات عالیه در رشته‌های مرتبط و تجربه کار در سازمان‌های بزرگ بودند. تنوع دیدگاه‌ها از طریق پوشش اساتید دانشگاه، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل تأمین شد تا زاویه‌های مختلف مورد توجه قرار گیرند. اشباع نظری پس از تحلیل مصاحبه‌های متوالی حاصل شد. این نقطه زمانی مشخص شد که مصاحبه چهاردهم نیز کدهای تکراری ارائه داد و مصاحبه‌های پانزدهم تا هفدهم هیچ مفهوم جدیدی را اضافه نکردند. به عبارت دیگر، اشباع زمانی حاصل شد که تحلیل مصاحبه‌های جدید به نظریه موجود افزوده‌ای نکرد و الگوهای تکراری شناسایی شدند. برای تضمین کیفیت پژوهش از معیارهای لینکلن و گوبا<sup>۱</sup> (۱۹۸۵) استفاده شد. تحلیل داده‌ها با کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در کدگذاری باز، مصاحبه‌ها خط به خط خوانده و کدهای اولیه استخراج شدند. در کدگذاری محوری، کدها در مفاهیم گسترده‌تر دسته‌بندی شدند. در کدگذاری انتخابی، مفاهیم در قالب پنج مقوله اصلی سازماندهی شدند و هسته مرکزی الگو شناسایی گردید. اختلاف‌نظرها از طریق بحث و توافق بین پژوهشگران حل شد.

<sup>۱</sup> Guba & Lincoln

جدول ۱. جدول آمار توصیفی بخش کیفی پژوهش

| متغیر                 | فراوانی | درصد | متغیر             | فراوانی | درصد |
|-----------------------|---------|------|-------------------|---------|------|
| جنسیت:                |         |      | تحصیلات دانشگاهی: |         |      |
| زن                    | ۳       | ۱۸   | کارشناسی ارشد     | ۶       | ۳۵   |
| مرد                   | ۱۴      | ۸۲   | دکتری             | ۱۱      | ۶۵   |
| جمع                   | ۱۷      | ۱۰۰  | جمع               | ۱۷      | ۱۰۰  |
| سابقه فعالیت حرفه‌ای: |         |      | حوزه تخصصی:       |         |      |
| ۱۰ سال تا ۱۵ سال      | ۵       | ۲۹   | حسابدار رسمی      | ۱۰      | ۵۸   |
| ۲۰ سال تا ۱۶ سال      | ۷       | ۴۲   | هیأت علمی دانشگاه | ۷       | ۴۲   |
| بیش از ۲۰ سال         | ۵       | ۲۹   | جمع               | ۱۷      | ۱۰۰  |
| جمع                   | ۱۷      | ۱۰۰  |                   |         |      |

جدول شماره (۲) کلیدواژه های کدگذاری اولیه استخراج از مصاحبه ها

| ردیف | کد استخراج شده                 | ردیف | کد استخراج شده           |
|------|--------------------------------|------|--------------------------|
| ۱    | شفافیت مدیریت                  | ۳۲   | دسترسی آزاد به اطلاعات   |
| ۲    | استقلال حسابرس                 | ۳۳   | تمرکز بر منافع کوتاه مدت |
| ۳    | فشارهای محیطی                  | ۳۴   | نقض اخلاق حرفه‌ای        |
| ۴    | فرهنگ سازمانی                  | ۳۵   | پاسخگویی                 |
| ۵    | تضاد منافع                     | ۳۶   | سیستم پاداش نامناسب      |
| ۶    | شاخص‌های چندبعدی               | ۳۷   | نقش نهادهای نظارتی       |
| ۷    | مشارکت کنشگران                 | ۳۸   | مدیریت ریسک              |
| ۸    | کاهش اعتماد                    | ۳۹   | حسابرسی مستمر            |
| ۹    | توسعه حرفه‌ای                  | ۴۰   | لابی‌گری و روابط خاص     |
| ۱۰   | الزامات قانونی                 | ۴۱   | آموزش مدیران             |
| ۱۱   | فناوری‌های نوین                | ۴۲   | استانداردهای بین‌المللی  |
| ۱۲   | دستکاری اطلاعات                | ۴۳   | تحلیل رفتاری             |
| ۱۳   | قدرت کنشگران خاص               | ۴۴   | فرهنگ یادگیری            |
| ۱۴   | کنترل‌های داخلی ضعیف           | ۴۵   | گزارش‌دهی شفاف           |
| ۱۵   | انگیزه‌های پاداش کوتاه مدت     | ۴۶   | نبود سیستم انگیزشی       |
| ۱۶   | تحریف گزارش‌ها                 | ۴۷   | تمرکز مالکیت             |
| ۱۷   | فشار سهامداران                 | ۴۸   | شکاف اطلاعاتی            |
| ۱۸   | مقاومت در برابر ارزیابی        | ۴۹   | ارتباط با ذینفعان        |
| ۱۹   | نبود نظارت مستقل               | ۵۰   | کیفیت تصمیم‌گیری         |
| ۲۰   | ارائه تصویر مطلوب              | ۵۱   | تخصیص بهینه منابع        |
| ۲۱   | فشارهای سیاسی                  | ۵۲   | کاهش ارزش سهام           |
| ۲۲   | پیچیدگی بازار                  | ۵۳   | بهبود حکمرانی شرکتی      |
| ۲۳   | ابهام معیارهای عملکرد          | ۵۴   | کاهش فساد                |
| ۲۴   | استرس عملکردی                  | ۵۵   | افزایش اعتماد عمومی      |
| ۲۵   | منافع شخصی                     | ۵۶   | کاهش ریسک سازمانی        |
| ۲۶   | ضعف شفافیت                     | ۵۷   | بهبود عملکرد بلندمدت     |
| ۲۷   | نبود فرهنگ پاسخگویی            | ۵۸   | ارتقای اعتبار سازمان     |
| ۲۸   | مداخله مدیریت                  | ۵۹   | ایجاد ارزش برای ذینفعان  |
| ۲۹   | استفاده از تحلیل داده‌های بزرگ | ۶۰   | کاهش تعارضات سازمانی     |



| ردیف | کد استخراج شده       | ردیف | کد استخراج شده                     |
|------|----------------------|------|------------------------------------|
| ۳۰   | مستندسازی تصمیمات    | ۶۱   | افزایش رضایت ذینفعان               |
| ۳۱   | درک انتظارات ذینفعان | ۶۲   | تبدیل حسابرسی به یک فرآیند یادگیری |

شده، ۶۲ کد اولیه استخراج گردید. این کدها نشان‌دهنده دغدغه‌ها، تجربیات و دیدگاه‌های متنوع کنشگران مختلف (مانند اعضای هیأت علمی، حساب‌رسان) در رابطه با حسابرسی عملکرد مدیریت است.

در کدگذاری باز، اولین و بنیادی‌ترین مرحله در روش نظریه داده‌بنیاد است. در این مرحله، داده‌های خام (مصاحبه‌ها و اسناد) به صورت سطر به سطر و کلمه به کلمه بررسی شده و مفاهیم اولیه یا "کدها" استخراج می‌گردند. از تحلیل مصاحبه‌های انجام

جدول شماره (۳) استخراج مفاهیم از کدهای محوری

| ردیف | مفهوم                          | کنشگران غیرانسانی مرتبط                                                              | کنشگران انسانی مرتبط                                          | کدهای باز تشکیل‌دهنده | توضیح ارتباط                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱    | شفافیت و دسترسی به اطلاعات     | گزارش‌های عملکرد، سیستم‌های اطلاعاتی، مستندات، قوانین دسترسی                         | مدیران، حساب‌رسان، ذینفعان                                    | ۴۵، ۳۲، ۳۰، ۲۶، ۱     | این مفهوم به عناصر کلیدی شبکه اشاره دارد که بدون وجود آن‌ها تعامل مؤثر میان حساب‌رسان و ذینفعان امکان‌پذیر نیست. شفافیت و دسترسی به اطلاعات زیرساخت تسهیل‌کننده و انسجام شبکه است که بستر لازم برای همکاری و تبادل اطلاعات قابل اعتماد را فراهم می‌کند.                |
| ۲    | استقلال و اخلاق حساب‌رسان      | کدهای اخلاقی، استانداردهای استقلال، سازوکارهای نظارت حرفه‌ای                         | حساب‌رسان، مدیران                                             | ۳۴، ۲۴، ۱۹، ۲         | استقلال حساب‌رس به عنوان پیش‌شرط انسانی ضروری برای پایداری تعاملات در شبکه شناخته می‌شود. نقض اصول اخلاقی توسط برخی کنشگران انسانی می‌تواند منجر به فروپاشی شبکه گردد؛ در حالی که مقاومت در برابر فشارها، نشان‌دهنده وجود سازوکارهای دفاعی و سلامت سازنده شبکه است.    |
| ۳    | فشارهای بیرونی و محیطی         | (کنشگر جمعی)، مقررات صنعتی، گزارش‌های تحلیلی                                         | سهامداران، نهادهای سیاسی، رقبا، مشتریان                       | ۲۲، ۲۱، ۱۷، ۳         | کنشگران بیرونی مانند سهامداران و نهادهای سیاسی به صورت نیروهایی عمل می‌کنند که ساختار و رفتار شبکه را شکل می‌دهند. فشارهای محیطی و قواعد نهادی نقطه‌های بحرانی رفتاری در شبکه هستند که می‌توانند هم زمینه حمایت و هم چالش‌های رقابتی را فراهم کنند.                    |
| ۴    | فرهنگ سازمانی و پاسخگویی       | فرهنگ سازمانی (کنشگر جمعی)، نهادهای، سیستم‌های ارزیابی، ساختار سازمانی               | مدیران ارشد، کارکنان                                          | ۴۴، ۲۷، ۴             | فرهنگ سازمانی به منزله یک کنشگر غیرانسانی قدرتمند، چارچوبی برای شکل‌دهی به رفتارها و انتظارات کنشگران انسانی فراهم می‌کند. وجود یا فقدان فرهنگ پاسخگویی تأثیر مستقیم بر پایداری و کارآمدی تعاملات شبکه دارد، و فرهنگ یادگیری می‌تواند به تثبیت و توسعه شبکه کمک نماید. |
| ۵    | تضاد منافع و مداخلات قدرت      | شبکه‌های قدرت غیررسمی، ساختار مالکیتی، سیستم‌های پاداش، تشکیلات سازمانی              | مدیران، سهامداران، خاص، ذینفعان، حساب‌رسان                    | ۴۰، ۲۸، ۲۵، ۱۳، ۵     | تضاد منافع ناشی از مداخلات قدرت توسط کنشگران کلیدی، موانع رفتاری مهمی در شبکه ایجاد می‌کند که انسجام شبکه را تهدید می‌نماید. این موضوع بیانگر چالش‌های تعادل قدرت در حفظ تعاملات مؤثر در شبکه است.                                                                     |
| ۶    | شاخص‌ها و روش‌های ارزیابی جامع | شاخص‌های عملکرد، معیار ارزیابی، سیستم تحلیل داده، ابزارهای آماری، فناوری‌های ارزیابی | حساب‌رسان، تحلیلگران، مدیران                                  | ۴۳، ۲۹، ۲۳، ۶         | شاخص‌ها و تحلیل‌های پیشرفته داده‌های بزرگ نقش عوامل غیرانسانی قوی را در ارتقاء توانمندی شبکه ایفا می‌کنند که فرآیند ترجمه و انتقال معنا را تسهیل می‌کند. اما پیچیدگی و ابهام معیارها می‌تواند به نقطه بحرانی تکنولوژیک در شبکه بدل شود.                                |
| ۷    | مشارکت و ارتباط با ذینفعان     | کانال‌های ارتباطی، پلتفرم‌های مشارکتی، سیستم‌های بازخورد، ابزارهای ارتباطی           | ذینفعان، حساب‌رسان، مدیران                                    | ۴۹، ۳۱، ۷             | مشارکت فعال و استفاده از کانال‌ها و ابزارهای ارتباطی مناسب باعث تقویت انسجام و پایداری شبکه می‌شود. این راهبرد نقش کلیدی در جلب حمایت ذینفعان دارد.                                                                                                                    |
| ۸    | فناوری‌های نوین                | فناوری‌های نوین هوش مصنوعی، Big Data، سیستم ERP، ابزار تحلیلی، پلتفرم داده           | کاربران فناوری، تحلیلگران داده، مدیران IT، حساب‌رسان تکنولوژی | ۲۹، ۱۱                | فناوری‌ها و داده‌های بزرگ به عنوان کنشگران غیرانسانی کلیدی، زیرساخت‌های فناورانه و تسهیل‌گر تعاملات مدرن در شبکه به شمار می‌روند که امکان کارآمدی و بروز خلاقیت در شبکه را افزایش می‌دهند.                                                                             |
| ۹    | قوانین و استانداردهای نظارتی   | قوانین، استانداردهای بین‌المللی، دستورالعمل‌های نظارتی، چارچوب قانونی، بخشنامه‌ها    | نهاد قانون‌گذار، حساب‌رسان، مدیران، مقامات نظارتی             | ۴۲، ۱۰                | چارچوب‌ها و الزامات قانونی نقش بسزایی در ساختارسازی و تحکیم قوانین شبکه دارند. این کنشگران غیرانسانی ایجاد نقاط بحرانی اجباری و نظم‌دهنده تعاملات شبکه هستند.                                                                                                          |

| ردیف | مفهوم                           | کنشگران غیرانسانی مرتبط                                                              | کنشگران انسانی مرتبط                                      | کدهای باز تشکیل دهنده | توضیح ارتباط                                                                                                                                                                                  |
|------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱۰   | دستکاری و تحریف اطلاعات         | اطلاعات مالی و عملکردی، گزارش‌ها، سیستم‌های اطلاعاتی، داده‌های خام                   | مدیران، کارکنان تحت فشار، ذینفعان متنفذ                   | ۲۰، ۱۶، ۱۲            | این رفتارهای مخرب توسط کنشگران انسانی بخش‌هایی از شبکه را دچار اختلال می‌کند و اعتبار کل شبکه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این موضوع تهدیدی جدی برای فرآیند ترجمه و اطمینان بخشی به ذینفعان است. |
| ۱۱   | کنترل‌های داخلی و نظارت مستقل   | سیستم‌های کنترل داخلی، چک‌لیست‌های نظارتی، ساختارهای نظارتی، فرآیندهای کنترلی        | حسابرسان داخلی، مدیران، نهادهای نظارتی، کمیته‌های حسابرسی | ۳۷، ۱۹، ۱۴            | ضعف در کنترل‌ها و نبود نظارت مستقل، نشان‌دهنده ناکارآمدی کنشگران غیرانسانی مسئول حاکمیت شبکه است که موجب ناپایداری و کاهش کیفیت عملکرد شبکه می‌گردد.                                          |
| ۱۲   | سیستم‌های انگیزشی و پاداش       | سیستم‌های پاداش، قراردادهای مبتنی بر عملکرد، معیارهای ارزیابی، سازوکارهای تشویقی     | مدیران ارشد، کارکنان، کارشناسان منابع انسانی، حساب‌رسان   | ۴۶، ۳۶، ۳۳، ۱۵        | سیستم پاداش نامناسب، به عنوان یک کنشگر غیرانسانی، رفتار انسانی را به جهت‌گیری‌های کوتاه‌مدت سوق داده و مانع از تحقق همکاری و انسجام بلندمدت در شبکه می‌شود.                                   |
| ۱۳   | مدیریت ریسک                     | سیستم مدیریت ریسک، چارچوب‌های ارزیابی، داده و ابزار اندازه‌گیری ریسک                 | مدیران ریسک، مدیران ارشد، حساب‌رسان، کارشناسان ریسک       | ۵۶، ۳۸                | مدیریت ریسک شامل کنش‌های ترکیبی کنشگران انسانی و غیرانسانی است که به عنوان راهبردی تعاملی، ریسک‌های احتمالی را کنترل و ثبات شبکه را ارتقاء می‌بخشد.                                           |
| ۱۴   | اعتمادسازی                      | گزارش‌های شفاف، سازوکارهای شفافیت، سیستم‌های اعتمادسازی، رتبه‌بندی، پاسخگویی         | ذینفعان، حساب‌رسان، مدیران                                | ۵۵، ۸                 | اعتماد محصول فرآیند ترجمه، تعامل مستمر و موفق میان کنشگران است که بنیانی برای ثبات و گسترش شبکه فراهم می‌آورد؛ کاهش اعتماد نشانه شکست عملکرد شبکه است.                                        |
| ۱۵   | بهبود حکمرانی و کاهش فساد       | سازوکارهای حکمرانی، سیستم‌های ضد فساد، چارچوب‌های کنترل داخلی، دستورالعمل‌های شفافیت | هیئت مدیره، نهادهای نظارتی، حساب‌رسان، مقامات قانونی      | ۵۴، ۵۳                | بهبود روش‌های حکمرانی و مبارزه با فساد بازتاب مستقیم تعاملات موفق و موثر میان کنشگران است که سلامت و پایداری شبکه را تضمین می‌کند.                                                            |
| ۱۶   | بهبود عملکرد و تخصیص منابع      | معیار عملکرد، سیستم تخصیص منابع، شاخص بهره‌وری، داده‌های عملکردی                     | مدیران، حساب‌رسان، تحلیلگران، تصمیم‌گیران                 | ۵۷، ۵۱، ۵۰            | ارتقاء عملکرد و تخصیص بهینه منابع نمایانگر شبکه‌ای پویاست که تعاملات سازنده و همکاری موثر کنشگران عامل آن است.                                                                                |
| ۱۷   | اعتبار سازمانی و ارزش ذینفعان   | شهرت سازمانی، گزارش عملکرد، سیستم ارزش آفرینی، شاخص رضایت                            | ذینفعان، مدیران، حساب‌رسان، تحلیلگران                     | ۶۱، ۵۹، ۵۸            | افزایش اعتبار سازمانی و ارزش افزوده برای ذینفعان، نشان‌دهنده موفقیت شبکه در بسیج و انتقال منابع به سمت اهداف مشترک است.                                                                       |
| ۱۸   | حسابرسی مستمر و یادگیری سازمانی | حسابرسی مستمر، فرآیند یادگیری سازمانی، دانش سازمانی، سیستم مدیریت دانش               | حساب‌رسان، مدیران، کارکنان، کل سازمان                     | ۶۲، ۴۴، ۳۹            | حسابرسی مستمر پیوندی میان فعالیت‌های کنشگران انسانی و فرآیندهای سازمانی است که با تسهیل یادگیری سازمانی، رشد و بهبود شبکه را رغم می‌زند.                                                      |
| ۱۹   | توسعه حرفه‌ای و آموزش           | برنامه‌های آموزشی، استاندارد توسعه حرفه‌ای، گواهی حرفه‌ای، سیستم مدیریت دانش         | حساب‌رسان، مدیران، کارکنان، مربیان و آموزشگران            | ۴۱، ۹                 | آموزش و توسعه حرفه‌ای، موجب تقویت توانمندی‌های انسانی و افزایش کارایی و پویایی شبکه می‌شود.                                                                                                   |
| ۲۰   | شکاف اطلاعاتی                   | سیستم اطلاعاتی ناقص، گزارش ناکافی، داده پراکنده، محدودیت دسترسی داده                 | حساب‌رسان، مدیران، ذینفعان                                | ۴۸                    | وجود شکاف‌های اطلاعاتی به عنوان نقطه بحرانی، می‌تواند باعث اختلال در ارتباطات شبکه و کاهش موثریت تعاملات گردد.                                                                                |

و مستندسازی شکل گرفته که اهمیت آن در ایجاد بنیان تعامل و ترجمه میان کنشگران برجسته است و بدون آن شبکه برقرار نمی‌شود.

"شرایط زمینه‌ای" به محیط و بستر کلی اشاره می‌کند که تعاملات در آن رخ می‌دهد و از ترکیب کنشگران بیرونی و بازنمایی‌های نهادی مانند فرهنگ سازمانی، قوانین و استانداردها تشکیل شده است. این موضوع به اهمیت عوامل خارج از کنترل مستقیم حساب‌رس اشاره دارد که تأثیر زیادی بر ثبات و پایداری

از ادغام ۶۲ کد اولیه، ۲۰ مفهوم و نهایتاً ۵ مقوله اصلی استخراج شده است که نشان‌دهنده فرآیند پالایش و تمرکز در کدگذاری محوری است. این مقوله‌ها عبارت‌اند از شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها. مقوله "شرایط علی" به عواملی اشاره دارد که به عنوان محرک‌ها و پیش‌نیازهای شکل‌دهنده و موفقیت حسابرسی عملکرد مبتنی بر تعاملات کنشگران شناخته می‌شوند. برای نمونه، مفهوم "شفافیت" از ترکیب کدهای مربوط به شفافیت مدیریت، دسترسی به اطلاعات

بهبود حکمرانی و تخصیص بهینه منابع است که بیانگر پایداری شبکه و کیفیت تعاملات است. در مقابل، پیامدهای منفی مانند کاهش اعتماد و فساد وقوع شکست و فروپاشی شبکه را نمایان می‌سازند.

کدگذاری محوری و سازماندهی مفهوم محور داده‌ها با رویکرد نظریه شبکه کنشگران، چارچوبی پویا و منسجم برای فهم تعاملات پیچیده کنشگران انسانی و غیرانسانی در حسابرسی عملکرد ارائه می‌دهد که می‌تواند مبنا و راهنمای مؤثری برای بهبود عملکرد شبکه‌های حسابرسی در عمل باشد. در مرحله بعد، کدهای باز ۵ مقوله اصلی دسته‌بندی شدند. این مقوله‌ها حول پدیده محوری "طراحی الگوی حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر رویکرد کنشگران" سازماندهی شده‌اند. در این مرحله، مقوله‌های اصلی حول یک مقوله محوری سازماندهی شده و روابط بین آنها تبیین می‌شود.

در ادامه با توجه به شناسایی عوامل مختلف در طراحی الگوی حسابرسی عملکرد مبتنی بر شبکه کنشگران مدل نظری زیر طراحی شده است.

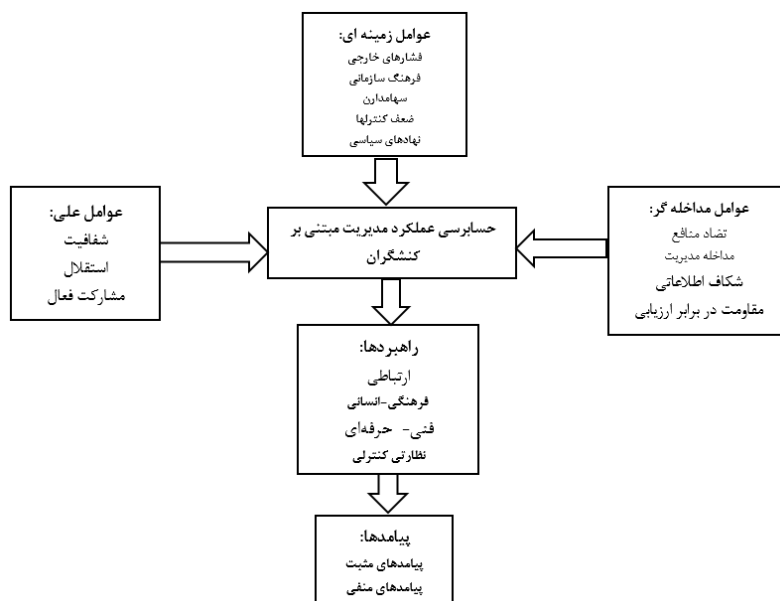
شبکه دارد. مثلاً فشار سهامداران و رقابت بازار در مصاحبه‌ها به عنوان چالش‌های بیرونی تأیید شده است.

مقوله "شرایط مداخله‌گر" موانع و نیروهایی را نشان می‌دهد که می‌توانند فرآیند تعامل و ایفای نقش کنشگران را مختل کنند. این موانع معمولاً توسط کنشگران قدرتمند انسانی با انگیزه‌هایی مانند منافع کوتاه‌مدت ایجاد می‌شود و نمونه‌های آن در کدهای تضاد منافع، دستکاری اطلاعات و فشار بر حسابرس انعکاس یافته‌اند؛ این پدیده‌ها منجر به اختلال و کاهش اثربخشی شبکه می‌شوند.

راهبردها نمایانگر واکنش‌ها و اقدامات کنشگران، خصوصاً حسابرسان، برای مدیریت شرایط پیچیده و مقابله با موانع هستند. این راهبردها شامل استفاده از شاخص‌های عملکرد چندبعدی، تعامل سازنده با ذینفعان و توانمندسازی از طریق آموزش و فناوری است. این بخش منعکس‌کننده تلاش‌های فعال برای حفظ و تثبیت شبکه در مواجهه با چالش‌ها است و با یافته‌های پژوهش‌های پیشین نیز همسو است. در نهایت، پیامدها نتایج مثبت یا منفی اجرای راهبردها در چارچوب شرایط مختلف را منعکس می‌کند. پیامدهای مثبت شامل اعتمادسازی،

جدول (۴) کدگذاری سطح ۳ (مولفه)

| مقوله محوری                                  | نوع رابطه                         | مقوله‌های مرتبط | توضیح ارتباط                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| روابط بین‌سازمانی و بین‌شخصی در شبکه کنشگران | عوامل اصلی و پیش‌نیاز             | شرایط علی       | شفافیت، استقلال، مشارکت فعال، این شرایط توسط کنشگران انسانی (مدیرانی که اطلاعات را دستکاری می‌کنند، سهامداران فشار آورنده) و کنشگران غیرانسانی (معیارهای ابهام‌آلود، قوانین ناکافی) ایجاد می‌شود و حسابرسان را وادار می‌سازد تا الگوی جدید را طراحی کنند. این شرایط، نقطه شروع فرآیند تعامل در شبکه است.                                             |
|                                              | بستر ساز و زمینه تعاملات          | شرایط زمینه‌ای  | این بستر توسط کنشگران بیرونی (فشارهای خارجی، سهامداران، نهادهای سیاسی، ذینفعان) و عوامل نهادی (فرهنگ سازمانی، قوانین، استانداردها، سیستم‌های کنترل داخلی ضعیف) شکل می‌گیرد. بدون این زمینه، فرآیند تعامل بین حسابرسان و ذینفعان قادر به تثبیت نیست و شبکه پایدار نخواهد شد.                                                                          |
|                                              | موانع و متغیرهای تعدیل‌کننده منفی | شرایط مداخله‌گر | تضاد منافع، مداخله مدیریت و مقاومت در برابر ارزیابی، شکاف اطلاعاتی، این موانع عمدتاً توسط کنشگران قدرتمند انسانی (مدیران با قدرت تصمیم‌گیری، ذینفعان) و عوامل ناکارآمد (سیستم پاداش نامناسب، شبکه‌های رایزنی) ایجاد می‌شوند و در مسیر تعامل اختلال ایجاد می‌کنند.                                                                                    |
|                                              | راهکار اجرایی و ابزار موفقیت      | راهبردها        | این راهبردها توسط کنشگران فعال (حسابرسان، مدیران، ذینفعان آگاه) و با به‌کارگیری عوامل قدرتمند (فناوری‌های نوین، شاخص‌های چندبعدی، سیستم‌های گزارش‌دهی شفاف) اجرا می‌شود. هدف آن‌ها غلبه بر موانع، جلب منافع ذینفعان و تثبیت شبکه حسابرسی است.                                                                                                        |
|                                              | پیامد مستقیم و معیار موفقیت شبکه  | پیامدها         | این پیامدها زمانی محقق می‌شوند که کنشگران انسانی (مدیران، حسابرسان، ذینفعان) و کنشگران غیرانسانی (عوامل شفافیت، سیستم‌های کنترل، شهرت سازمانی) به درستی با هم تعامل نمایند. پیامدهای مثبت (اعتمادسازی، بهبود تصمیم‌گیری، تخصیص بهینه منابع و رشد اقتصادی پایدار) نشان‌دهنده پایداری شبکه و پیامدهای منفی (کاهش اعتماد، فساد) نشان‌دهنده شکست آن است. |



شکل ۱- الگوی نظری حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر کنشگران

معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس ۱ مورد تجزیه و تحلیل و آزمون قرار گرفته است.

### آزمون و اعتبارسنجی الگو

مدل استخراج شده در بخش کیفی پژوهش، با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی مورد آزمون قرار گرفته شده است. به طور کلی مدل سازی معادلات ساختاری از دو بخش مدل اندازه‌گیری<sup>۲</sup> و مدل ساختاری<sup>۳</sup> تشکیل شده است و متغیرهای مدل در دو دسته متغیرهای پنهان و آشکار تقسیم بندی می‌شوند.

۱) برازش مدل اندازه‌گیری که شامل آزمون های پایایی (ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی)؛ روایی همگرا<sup>۴</sup> (ضرایب AVE سازه‌ها)؛ روایی واگرا (روش فورنل و لارکر<sup>۵</sup>) می‌باشد.

۲) برازش مدل ساختاری که شامل ضرایب معناداری z؛ معیار R<sup>2</sup> و R؛ معیار Q2 می‌باشد.

۳) برازش کلی مدل پژوهش با استفاده از بررسی ضرایب تعیین و GOF انجام شده است.

در خروجی های مربوطه، ضریب مسیر به همراه نمره های استخراج شده آماره t وجود دارد. از آنجایی که سطح خطای

پس از شناسایی و استخراج عوامل و طراحی الگوی نظری پژوهش به طراحی پرسشنامه پژوهش و تحلیل داده های کمی جهت تایید عوامل شناسایی شده در فاز کمی پژوهش پرداخته میشود. لذا پرسشنامه پژوهش شامل نظرسنجی از مدیران مالی، حسابرسان و سایر کنشگران در شبکه مربوط به حسابرسی عملکرد مدیریت طراحی گردید. در این پژوهش، از پاسخ دهندگان خواسته شد تا پاسخ های خود را در مورد اهمیت هریک از مولفه های معرفی شده در مقیاس پنج درجه ای لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) رتبه‌بندی کنند. جامعه آماری پژوهش در بخش کمی جامعه حسابداران رسمی، مدیران ارشد مالی و حسابرسان داخلی می‌باشند و پرسشنامه از طریق فضای مجازی ارسال شد و جهت دریافت پاسخ، درخواست‌های مکرر مبنی بر ضرورت اظهار نظر آنان صورت گرفت. با توجه به حجم جامعه مورد نظر تحقیق، از فرمول کوکران برای محاسبه حجم نمونه در حالت حجم جامعه معلوم استفاده شد. نمونه نهایی پژوهش شامل ۳۵۲ نفر می‌باشد. پرسشنامه مذکور برای ۳۵۲ نفر ارسال شد و در نهایت ۲۶۵ پاسخنامه دریافت گردید و مورد ارزیابی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها و مدل پژوهش در بخش آمار استنباطی برای آزمون فرضیه های پژوهش، داده ها با استفاده از رویکرد مدلسازی

<sup>4</sup>- average variance extracted (AVE)

<sup>5</sup>- Fornell & Larcker

<sup>1</sup>PLS Smart

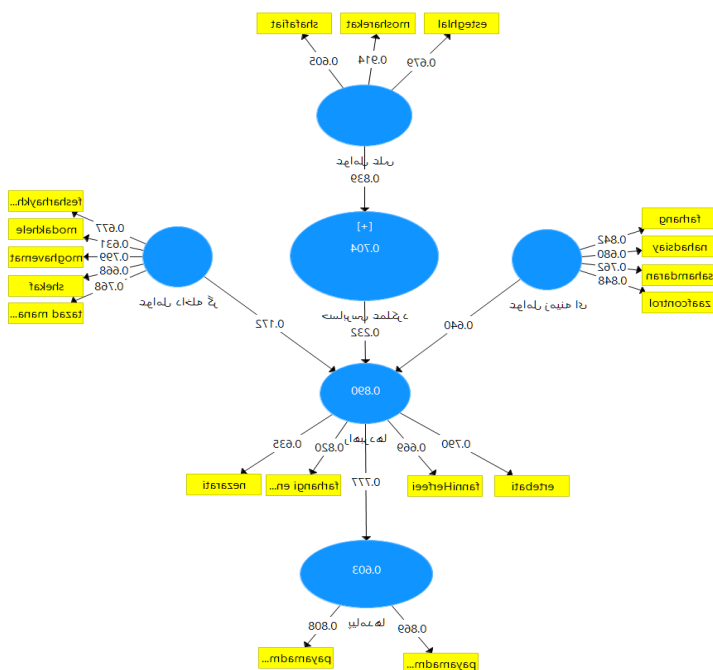
<sup>2</sup> Measurement Model

<sup>3</sup> Structural Model

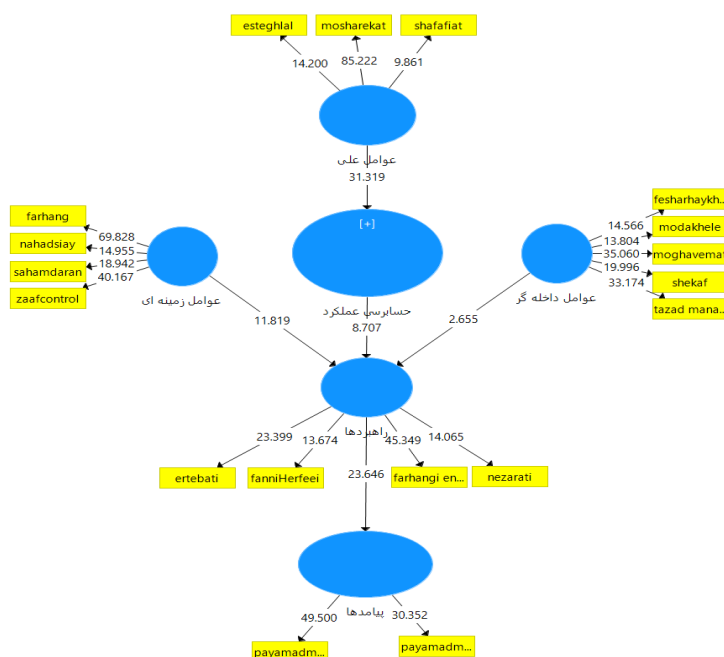
(۳) مقادیر معناداری بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشند و بیانگر این است تمامی ضرایب در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار می‌باشند. این امر نشان می‌دهد هریک از گویه‌ها همبستگی معناداری با متغیر مکنون متناظر خود دارند.

تعریف شده در تحقیقات ۰/۰۵ است نمرات مقدار  $t$  بالاتر از ۱/۹۶ نشان‌دهنده پذیرش رابطه است. در شکل‌های ۲-۴ و ۳-۴ مدل پژوهش در دو حالت ضرایب استاندارد و مقادیر  $t$  نشان داده شده است.

در شکل (۲) مشاهده می‌شود، گویه‌های (نشانگرها) متناظر با متغیرهای مکنون دارای بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ و در شکل



شکل ۲: مدل حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر کنشگران در حالت بارهای عاملی و ضرایب  $R^2$



شکل ۳: مدل حسابرسی عملکرد مدیریت مبتنی بر کنشگران در حالت مقادیر معناداری  $z$

## برازش مدل اندازه‌گیری

برای بررسی برازش مدل اندازه‌گیری انعکاسی از سه معیار پایایی<sup>۱</sup> (بارهای عاملی، آلفای کرونباخ<sup>۲</sup> و پایایی ترکیبی<sup>۳</sup>)، آزمون‌های روایی همگرا<sup>۴</sup> و روایی واگرا<sup>۵</sup> استفاده شده است.

## الف- پایایی

در جدول (۶) پایایی مدل اندازه‌گیری با مقادیر بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نشان داده شده است.

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰.۴ می‌باشد. در جدول (۴-۱۳) تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی

گویه‌ها از ۰.۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای قابل‌مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود معنادار است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر متغیر مکنون به‌درستی توسط متغیرهای آشکار خود مورد سنجش قرار گرفته است. همچنین با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول (۶) این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پرسشنامه پژوهش را تأیید نمود.

جدول ۶: پایایی مدل اندازه‌گیری با سه معیار بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

| ضریب پایایی ترکیبی<br>(CR>0.7) | ضریب آلفای کرونباخ<br>(Alpha>0.7) | بارهای عاملی                              |                                                                                          |                 |
|--------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| ۰/۷۸۳                          | ۰/۷۰۸                             | ۰/۶۰۵<br>۰/۹۱۴<br>۰/۶۷۹                   | شفافیت<br>استقلال<br>مشارکت فعال                                                         | عوامل علی       |
| ۰/۸۶۵                          | ۰/۷۹۰                             | ۰/۸۴۲<br>۰/۶۸۰<br>۰/۷۶۲<br>۰/۸۴۸          | فرهنگ سازمانی<br>نهادهای سیاسی<br>ضعف کنترل‌ها<br>سهامداران                              | عوامل زمینه‌ای  |
| ۰/۸۳۶                          | ۰/۷۵۳                             | ۰/۶۷۷<br>۰/۶۳۱<br>۰/۷۹۹<br>۰/۶۶۸<br>۰/۷۶۸ | فشارهای خارجی<br>تضاد منافع<br>مداخله مدیریت<br>شکاف اطلاعاتی<br>مقاومت در برابر ارزیابی | عوامل مداخله‌گر |
| ۰/۸۲۱                          | ۰/۷۰۸                             | ۰/۷۹۰<br>۰/۶۶۹<br>۰/۸۲۰<br>۰/۶۳۵          | ارتباطی<br>فرهنگی-انسانی<br>فنی-حرفه‌ای<br>نظارتی-کنترلی                                 | راهمبردها       |
| ۰/۸۲۶                          | ۰/۸۸۲                             | ۰/۸۶۹<br>۰/۸۰۸                            | پیامدهای مثبت(اعتمادسازی)<br>پیامدهای منفی(کاهش اعتماد، فساد)                            | پیامدها         |

## ب- روایی همگرا

اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالای (۰.۵) باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا می‌باشد. در جدول (۷) مقادیر متوسط واریانس استخراج شده<sup>۶</sup> (AVE) نشان داده شده است.

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE در جدول (۷)، بالاتر از ۰.۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

4 Convergent Validity

5 Discriminant Validity

6 .Average Variance Extracted (AVE)

1 Validity Test

2 Cronbach

3 Composite Reliability (CR)

#### جدول ۹. ضرایب معناداری z و سطح معناداری آن برای بررسی

##### برازش مدل ساختاری

| مسیر         | مقدار t | p       | نتیجه |
|--------------|---------|---------|-------|
| عوامل علی    | ۳۱/۳۱   | ۰.۰۰۰** | پذیرش |
| عوامل زمینه  | ۱۱/۸۱   | ۰.۰۰۰** | پذیرش |
| عوامل مداخله | ۲/۶۵    | ۰.۰۰۰** | پذیرش |
| راهبردها     | ۸/۷۰    | ۰.۰۰۰** | پذیرش |
| پیامدها      | ۲۳/۶۴   | ۰.۰۰۰** | پذیرش |

\*\*معنی‌داری کمتر از یک درصد؛ \*معنی‌داری کمتر از ۵ درصد

با توجه به برازش مناسب مدل اندازه‌گیری و نتایج جدول ۹ می‌توان برازش مدل ساختاری مدل تحقیق را به شرح زیر بیان کرد:

از نظر پاسخ دهندگان از میان عوامل و سازه‌های شناسایی شده در حسابرسی عملکرد مدیریت، سازه عوامل علی با ضریب ۳۱/۳۱ دارای بیشترین تاثیر و اهمیت پس از آن سازه عوامل زمینه ای با ضریب ۱۱/۸۱ در درجه دوم اهمیت میباشند. راهبردها با ضریب ۸/۷۰ و پس از آن عوامل مداخله گر با ضریب ۲/۶۵ و در آخرین طبقه پیامدها با ضریب ۲۳/۶۴ از نظر اهمیت قرار دارد.

**الف- معیار  $R^2$ :** ضعیف، متوسط یا قوی بودن برازش مدل ساختاری مدل به وسیله معیار  $R^2$  مشخص می‌گردد. سه مقدار ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. در جدول ۱۰ مقادیر  $R^2$  برای بررسی برازش مدل ساختاری نشان داده شده است.

##### جدول ۱۰. مقادیر $R^2$ برای بررسی برازش مدل ساختاری

| $R^2$ |                       |
|-------|-----------------------|
| -     | عوامل علی             |
| -     | عوامل زمینه           |
| -     | عوامل مداخله          |
| ۰/۶۰۳ | پیامدها               |
| ۰/۸۹۰ | راهبردها و اقدامات    |
| ۰/۷۰۴ | حسابرسی عملکرد مدیریت |

همانطور که در جدول ۱۰ ملاحظه می‌شود، همه مقادیر  $R^2$  برای هر سازه در حد قوی هستند و این نشان از قدرت بالای تبیین واریانس هر متغیر دارد.

**ب- معیار  $Q^2$ :** این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. اگر مقدار شاخص  $Q^2$  مثبت باشد نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کنندگی

#### جدول ۷. نتایج روایی همگرا با معیار میانگین واریانس استخراجی

| میانگین واریانس استخراجی<br>( $AVE > 0.5$ ) |                |
|---------------------------------------------|----------------|
| ۰/۵۳۶                                       | راهبردها       |
| ۰/۵۰۷                                       | عوامل مداخله   |
| ۰/۶۱۸                                       | عوامل زمینه ای |
| ۰/۵۵۵                                       | عوامل علی      |
| ۰/۷۰۴                                       | پیامدها        |

#### روایی واگرا (افتراقی)

جهت بررسی روایی واگرایی مدل اندازه‌گیری از معیار فورنل و لارکر استفاده گردیده است. چنانچه همبستگی بین آزمون‌هایی که خصیصه‌های متفاوتی را اندازه‌گیری می‌کند پایین باشد، آزمون‌ها دارای اعتبار واگرا یا تشخیصی است. در جدول (۸) مقادیر آزمون فورنل و لارکر نشان داده شده است.

#### جدول ۸. روایی واگرایی سازه‌های انعکاسی با آزمون فورنل و

##### لارکر

| راهبرد ها | عوامل مداخله گر | عوامل زمینه ای | عوامل علی | پیامد ها        |
|-----------|-----------------|----------------|-----------|-----------------|
| ۰/۷۳۲     |                 |                |           | راهبردها        |
| ۰/۵۲۱     | ۰/۷۱۲           |                |           | عوامل مداخله گر |
| ۰/۴۷۸     | ۰/۵۵۲           | ۰/۷۸۶          |           | عوامل زمینه ای  |
| ۰/۵۶۳     | ۰/۵۹۵           | ۰/۴۸۲          | ۰/۷۴۵     | عوامل علی       |
| ۰/۴۹۹     | ۰/۵۴۲           | ۰/۴۴۱          | ۰/۵۱۸     | پیامدها         |

همان‌گونه که از جدول (۸) مشخص می‌باشد، در هر ستون، جذر AVE هر سازه از ضرایب همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر بیشتر شده است که این مطلب حاکی از قابل قبول بودن روایی واگرایی واگرا سازه‌ها است.

#### برازش مدل ساختاری

برای برازش مدل ساختاری از ضرایب معناداری z؛ معیار R و  $R^2$ ؛ معیار Q2؛ معیار Redundancy استفاده شده است. در شکل (۲) معیار R و  $R^2$  و در شکل (۳) مدل ساختاری در حالت معناداری z آورده شده است.

**الف- ضرایب معناداری z:** در جدول ۹ ضرایب معناداری z به همراه سطح معناداری نشان داده شده است.

های کیفی با داده های جمع آوری شده از شرکت کنندگان در این پژوهش از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول ۱۲: معیار GOF برای برازش کلی مدل

| متغیر              | مقادیر اشتراکی | R2    |
|--------------------|----------------|-------|
| عوامل علی          | ۰/۵۳۶          | -     |
| عوامل زمینه        | ۰/۵۰۷          |       |
| عوامل مداخله       | ۰/۶۱۸          |       |
| راهبردها و اقدامات | ۰/۵۵۵          | ۰/۸۹۰ |
| پیامدها            | ۰/۷۰۴          | ۰/۶۰۳ |
| شاخص نیکویی برازش  | GOF = ۰/۶۲۶    |       |

### ۵. بحث و نتیجه گیری

یافته های این پژوهش نشان داد که طراحی الگوی حسابرسی عملکرد مبتنی بر رویکرد کنشگران مستلزم درک تعامل میان شرایط علی، زمینه ای، مداخله گر، راهبردهای کنشگران و پیامدهای حاصل از آن است. تحلیل مصاحبه ها نشان داد که حسابرسی عملکرد در عمل صرفاً یک فرایند فنی مبتنی بر شاخص های رسمی نیست، بلکه پدیده ای اجتماعی و تفسیری است که در بستر تعامل میان کنشگران مختلف سازمانی شکل می گیرد. بر این اساس، اثربخشی حسابرسی عملکرد زمانی افزایش می یابد که مدیران، حسابرسان، کارشناسان اجرایی و نهادهای ناظر درکی مشترک از اهداف و کارکردهای آن داشته باشند.

در بخش شرایط علی، ضرورت شفافیت مدیریتی و وضوح معیارهای ارزیابی عملکرد به عنوان عوامل کلیدی شناسایی شد. یافته های مصاحبه ها نشان داد که در نبود شفافیت اطلاعاتی و شاخص های مشخص عملکرد، اجرای حسابرسی عملکرد با چالش مواجه می شود. در همین راستا یکی از مصاحبه شوندگان بیان می کند: «مدیران شفاف عمل کنند، معیارهای عملکرد واضح باشد». این دیدگاه نشان می دهد که دسترسی حسابرسان به اطلاعات دقیق و تعریف روشن شاخص های ارزیابی، پیش شرط دستیابی به نتایج معتبر در حسابرسی عملکرد است. همچنین تضاد منافع به عنوان یکی دیگر از شرایط علی مهم شناسایی شد؛ به گونه ای که یکی از مثال های مطرح شده در داده ها چنین بیان شده است: «مدیر مالی به دلیل پاداش مبتنی بر سود کوتاه مدت، هزینه ها را کمتر گزارش کرد». این مسئله نشان می دهد که نظام های انگیزشی نامناسب می تواند به تحریف اطلاعات عملکردی منجر شود و کیفیت ارزیابی عملکرد را کاهش دهد.

مناسبتی برخوردار است. در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درونزا ۰/۰۲، ۰/۱۵ یا ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه های برونزا مربوط به آن را دارد. در جدول (۱۱) معیار  $Q^2$  آورده شده است.

جدول ۱۱: مقادیر  $Q^2$  برای بررسی برازش مدل ساختاری

| $Q^2 (=1 - SSE/SSO)$ | SSE     | SSO  |                    |
|----------------------|---------|------|--------------------|
|                      | ۷۹۲     | ۷۹۲  | عوامل علی          |
|                      | ۱۰۵۶    | ۱۰۵۶ | عوامل زمینه        |
|                      | ۱۳۲۰    | ۱۳۲۰ | عوامل مداخله       |
| ۰/۲۶۳                | ۷۷۸/۵   | ۱۰۵۶ | راهبردها و اقدامات |
| ۰/۴۳۲                | ۳۰۰/۱۰۶ | ۵۲۸  | پیامدها            |

همانطور که جدول (۱۱) نشان می دهد، مقدار  $Q^2$  عوامل بالاتر از متوسط می باشد. در مدل ساختاری پژوهش، روابط بین سازه ها به درستی تعریف شده اند، سازه ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این طریق می توان گفت مدل دارای برازندگی می باشد.

### برازش کلی مدل

برای بررسی برازش کلی مدل در حداقل مربعات جزئی، از معیار کیفیت جهانی استفاده می کنیم:

$$GOF = \sqrt{\text{communality} \times \overline{R^2}}$$

که در آن «communality» میانگین اشتراک هر متغیر و کیفیت مدل بیرونی را می سنجد؛ « $\overline{R^2}$ » میانگین  $R^2$  برای هر متغیر پنهان برونزا است؛ و  $R^2$  کیفیت مدل داخلی را می سنجد و برای هر متغیر درونزا بر طبق متغیر پنهان که آن را توضیح می دهد، محاسبه می شود.

برازش بالای مدل نشان می دهد که این مدل توسط حداقل مربعات جزئی به خوبی تبیین شده است. شاخص نیکویی برازش ۱ بالاتر از ۰.۵ نشان دهنده برازش مناسب مدل است. در جدول (۱۲) معیار GOF نشان داده شده است.

مقدار شاخص نیکویی برازش (GOF)، مقدار ۰/۶۲۶ به دست آمد. با توجه به اینکه سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط، و قوی برای GoF معرفی شده است، این شاخص در حد قوی است. بنابراین می توان گفت، مدل از برازش بسیار مناسبی برخوردار است یعنی الگوی استخراج شده از داده

<sup>۱</sup>. Goodness of Fit (GOF)



همچنین یافته‌ها در بخش کمی نشان داد عوامل علی (شفافیت، استقلال حسابرس و مشارکت فعال ذینفعان) با بیشترین ضریب تأثیر، پیش‌نیازهای اصلی شکل‌گیری شبکه حسابرسی عملکرد هستند. عوامل زمینه‌ای (فرهنگ سازمانی، فشارهای بیرونی) به عنوان بستر ساز تعاملات در رتبه دوم اهمیت قرار دارند. عوامل مداخله‌گر (تضاد منافع، مداخله مدیریت، شکاف اطلاعاتی) به عنوان موانع کلیدی شناسایی شدند. راهبردها (راهکارهای ارتباطی، فنی-حرفه‌ای و نظارتی-کنترلی) ابزارهای عملیاتی غلبه بر چالش‌ها و پیامدها (اعتمادسازی، بهبود حکمرانی، تخصیص بهینه منابع) معیارهای سنجش موفقیت شبکه را تشکیل می‌دهند.

این یافته‌ها نشان می‌دهد موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت به شکل‌گیری یک شبکه پویا و تعاملی وابسته است که در آن تعهد مدیریت، آموزش تخصصی حسابرسان و فناوری‌های نوین فضای لازم برای افزایش شفافیت را فراهم می‌آورد. فشارهای محیطی، قوانین و استانداردهای الزام‌آور نقش پشتیبان در تقویت این شبکه بازی می‌کنند. به‌کارگیری مدل شبکه کنشگران انسانی و غیرانسانی می‌تواند تعاملات سازمانی را تسهیل کند و با بهبود هماهنگی میان این کنشگران، شفافیت، کیفیت گزارش‌دهی و پاسخگویی مدیریتی را ارتقا دهد. این دستاورد پژوهش، نقش مهمی در توسعه علم حسابرسی عملکرد دارد و می‌تواند راهنمای عملی مناسبی برای سیاست‌گذاران، مدیران و حسابرسان در جهت ارتقای کیفیت و اثربخشی این سیستم‌ها باشد.

یافته‌های این پژوهش در عین همسویی با بخش گسترده‌ای از ادبیات حسابرسی عملکرد، آن را از طریق ارائه یک چارچوب یکپارچه و سیستمی بسط می‌دهد. در حالی که بسیاری از مطالعات پیشین به‌صورت مجزا به بررسی عواملی مانند حمایت مدیریت یا فرهنگ سازمانی پرداخته‌اند، نتایج این پژوهش ضمن تأیید اهمیت این عوامل، نشان می‌دهد که این متغیرها در قالب شبکه‌ای از تعاملات معنادار قابل فهم هستند. بر اساس رویکرد کنشگران، عواملی نظیر حمایت مدیریت نه یک متغیر مستقل خطی، بلکه عنصری درهم‌تنیده با شرایط علی مانند فشارهای قانونی و مؤثر بر نحوه اجرای راهبردها تلقی می‌شوند. این نگاه شبکه‌ای، تصویری واقع‌بینانه‌تر از پویایی‌های عملی حسابرسی عملکرد ارائه می‌کند و از تقلیل‌گرایی مطالعات پیشین فراتر می‌رود. نتایج پژوهش حاضر با دیدگاه هالد و همکاران (۲۰۲۳) همخوان است؛ آنان نیز بر نقش شبکه‌ای روابط در شکل‌گیری پاسخگویی، اعتماد و اثربخشی مدیریت تأکید کرده‌اند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که شفافیت مدیریتی، دسترسی به اطلاعات معتبر و وضوح شاخص‌های عملکرد از شرایط علی

در سطح شرایط زمینه‌ای، فرهنگ سازمانی نقش مهمی در موفقیت حسابرسی عملکرد ایفا می‌کند. در داده‌های پژوهش مفهوم «فرهنگ کوتاه‌مدت‌نگر» از ترکیب کدهایی مانند «انگیزه‌های شخصی» و «تمرکز بر نتایج فوری» استخراج شد. این مفهوم بیانگر وضعیتی است که در آن کنشگران سازمانی بیشتر به دستاوردهای سریع و قابل نمایش توجه دارند و بهبود پایدار عملکرد در اولویت قرار نمی‌گیرد. چنین فرهنگی با فلسفه حسابرسی عملکرد که بر بهبود مستمر و یادگیری سازمانی تأکید دارد، در تعارض است و می‌تواند اثربخشی این فرایند را محدود کند.

از سوی دیگر، فشارهای محیطی به عنوان مهم‌ترین شرایط مداخله‌گر شناسایی شد. در مصاحبه‌ها عبارت «فشارهای مالی و رقابتی» به‌طور مکرر مطرح شد و به عنوان مبنای کد «فشارهای محیطی» در نظر گرفته شد. این یافته نشان می‌دهد که کیفیت اجرای حسابرسی عملکرد تنها به عوامل درونی سازمان وابسته نیست، بلکه شرایط محیطی مانند محدودیت منابع، رقابت و انتظارات ذینفعان نیز بر آن تأثیر می‌گذارد. بنابراین، ارزیابی عملکرد باید با توجه به شرایط محیطی و موقعیتی سازمان انجام شود. در مواجهه با این شرایط، کنشگران سازمانی راهبردهایی مانند افزایش شفافیت اطلاعاتی، تعریف دقیق شاخص‌های عملکرد، تقویت تعامل میان واحدهای اجرایی و حسابرسی و مستندسازی فرآیندها را اتخاذ می‌کنند. برگزاری جلسات مشترک میان مدیران و حسابرسان و استفاده از نتایج حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی نیز از دیگر راهبردهای مورد تأکید در مصاحبه‌ها بود. اجرای این راهبردها پیامدهای متعددی در سطح سازمانی به همراه دارد. از جمله مهم‌ترین پیامدهای مثبت می‌توان به افزایش شفافیت اطلاعاتی، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی، تقویت پاسخگویی مدیران، ارتقای بهره‌وری سازمان و افزایش اعتماد ذینفعان اشاره کرد. با این حال، اجرای حسابرسی عملکرد ممکن است با چالش‌هایی نیز همراه باشد؛ از جمله مقاومت برخی مدیران و کارکنان در برابر فرایند حسابرسی، افزایش بار کاری و پیچیدگی فرآیندهای گزارش‌دهی، تمرکز بیش از حد بر شاخص‌های کمی و احتمال تأثیرپذیری نتایج از ملاحظات سازمانی یا سیاسی.

در مجموع، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد مبتنی بر رویکرد کنشگران می‌تواند به بهبود شفافیت، پاسخگویی و کارایی سازمان کمک کند، اما تحقق این مزایا مستلزم مدیریت چالش‌ها، هم‌راستا کردن منافع کنشگران و فراهم‌سازی زیرساخت‌های مناسب اطلاعاتی و فرهنگی در سازمان است.

کلیدی موفقیت حسابرسی عملکرد هستند؛ موضوعی که با تأکید هالد و همکاران (۲۰۲۳) بر پایداری و قابلیت اعتماد شبکه‌های تعامل میان مدیران و حسابرسان همسو است. از این منظر، شفافیت نه صرفاً یک ویژگی مدیریتی، بلکه یک عنصر شبکه‌ای در تعامل کنشگران محسوب می‌شود.

همچنین نتایج پژوهش نشان داد که تضاد منافع، مقاومت مدیران و ملاحظات سازمانی می‌توانند مانع تحقق حسابرسی عملکرد مؤثر شوند. این یافته با تحلیل لاتور و همکاران (۲۰۲۴) سازگار است؛ زیرا آنان پیامدهای سازمانی را حاصل روابط میان کنشگران می‌دانند، نه محصول یک عامل منفرد. بر این اساس، مقاومت مدیریتی نیز باید در چارچوب روابط میان مدیر، حسابرس و ساختارهای پاسخگویی تحلیل شود.

از سوی دیگر، تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر مانند فرهنگ کوتاه‌مدت‌نگر، فشارهای رقابتی و الزامات محیطی با یافته‌های تارکیلا و همکاران (۲۰۲۵) همسو است که حسابرسی عملکرد را در بستر محیطی پیچیده و تحت تأثیر تغییرات نهادی و رقابتی تحلیل کرده‌اند. افزون بر این، پیامدهای مثبت شناسایی‌شده در این پژوهش—از جمله افزایش شفافیت، بهبود تصمیم‌گیری و تقویت پاسخگویی—با نتایج نچیتا و همکاران (۲۰۲۵) درباره نقش حسابرسی عملکرد در ارزیابی مدیریت مؤسسات دولتی قابل مقایسه است. همچنین همسویی قابل توجهی با مطالعه مومنی و همکاران (۲۰۲۵) مشاهده می‌شود که بر ضرورت مدل‌سازی حسابرسی عملکرد تأکید کرده‌اند، با این تفاوت که پژوهش حاضر به‌طور مشخص بر روابط شبکه‌ای کنشگران تمرکز دارد و از ظرفیت تبیینی گسترده‌تری برای توضیح پویایی‌های انسانی و سازمانی برخوردار است.

در مجموع، یافته‌های این پژوهش در امتداد مطالعات هالد و همکاران (۲۰۲۳)، لاتور و همکاران (۲۰۲۴)، تارکیلا و همکاران (۲۰۲۵)، نچیتا و همکاران (۲۰۲۵) و مومنی و همکاران (۲۰۲۵) قرار می‌گیرد؛ با این حال، نوآوری آن در یکپارچه‌سازی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها در قالب یک الگوی منسجم مبتنی بر کنشگران است که گامی فراتر در توسعه تحلیلی دانش حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها برای بهبود فرآیند حسابرسی عملکرد تمرکز ویژه‌ای بر توسعه مهارت‌ها و دانش تخصصی حسابرسان داشته باشند، به‌خصوص در زمینه فناوری‌های نوین و تحلیل داده‌های عملکردی. همچنین، بهبود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و استقرار سیستم‌های یکپارچه داده‌کاوی و تحلیل، دسترسی به اطلاعات دقیق و به‌موقع را فراهم کرده و موجب افزایش شفافیت و پاسخگویی در گزارش‌دهی عملکرد می‌شود. توجه به ایجاد

فرهنگی سازمانی مبتنی بر صداقت و انتقادپذیری نیز از ضرورت‌های اصلی موفقیت حسابرسی عملکرد است. در نهایت، توسعه همکاری‌های بین بخشی و افزایش مشارکت ذینفعان داخلی و خارجی، تعامل سازنده و حمایت قوی از حسابرسی عملکرد را تضمین می‌کند.

### فهرست منابع

باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ و ایمان زاده، پیمان. (۱۳۹۸). "ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن". فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۱۵(۶۱).

حبشی، نعمت؛ حمیدیان، محسن؛ آذر، عادل؛ بزرگ اصل، موسی؛ و بیات، کریم. (۱۴۰۱). قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۴۵)، ۱-۱۸.

حسنتقی نژاد، حسین؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). تبیین نقش اطلاعات حسابرسی مدیریت در فرایند تدوین استراتژی مبتنی بر رویکرد ساختار شبکه کنشگران. نشریه علمی- تخصصی حسابداری و فناوری های نوین، شماره اول و دوم.

حسین زاده، امین؛ یعقوبی، نورمحمد؛ و پورشهابی، وحید. (۱۴۰۱). الگوی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد ترکیبی ۳۶۰ درجه و مدل منطقی برنامه. مدیریت منابع در نیروی انتظامی. ۸(۵)، ۴۰-۶۰.

خجسته، علیرضا؛ رهنما رودپشتی، فریدون؛ نیکو مرام، هاشم؛ زمانی مقدم، افسانه؛ و طالب نیا، قدرت الله. (۱۴۰۲). ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۸): ۹۱-۶۰.

خجسته، علیرضا؛ رهنما رودپشتی، فریدون؛ نیکو مرام، هاشم؛ زمانی مقدم، افسانه؛ و طالب نیا، قدرت الله. (۱۴۰۲). ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت. <https://civilica.com/doc/1845012>

خجسته، علیرضا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ زمانی مقدم، افسانه؛ و طالب نیا، قدرت الله. (۱۴۰۴). چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۵(۱)، ۱-۲۴.

رستمی مازویی، نعمت؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رییس زاده، سید محمدرضا؛ و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای

- Public Sector. Romania's Case. Sustainability, 13, pp.1-18.
- Flynn, B., Pagell, M., & Fugate, B. (2020). From the editors: Introduction to the emerging discourse incubator on the topic of emerging approaches for developing supply chain management theory. *Journal of Supply Chain Management*, 56(2), 3-6. <https://doi.org/10.1111/jscm.12227>
- Hald, K., & Spring, M. (2023). Actor-Network Theory – A novel approach to supply chain management theory development. *Journal of Supply Chain Management*, 59(1), 10-29. <https://doi.org/10.1111/jscm.12296>
- Hermans, Leon & Thissen, Wil. (2009). Actor analysis methods and their use for public policy analysts. *European Journal of Operational Research*. 196. 808-818. 10.1016/j.ejor.2008.03.040.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Horton, J. J., Tuna, I., & Wood, A. (2014). Audit partner performance: A network perspective. Paper presented at the Conference on Auditing and Capital Markets, The George Washington University, Washington, DC, United States.
- Johnsen, Å. (2019). Performance management and auditing in the public sector: What we know and what we want to know. *Financial Accountability & Management*, 35(4), 325-343. <https://doi.org/10.1111/faam.12193>
- Latour, B. (2005). *Reassembling the social: An introduction to actor-network-theory*. Oxford University Press.
- Latour, B., & Woolgar, S. (1986). *Laboratory life: The construction of scientific facts* (2nd ed.). Princeton University Press.
- Momeni Landi, Z., Mohseni, A., & Kamalirad, E. (2025). A performance audit model in state-owned banks: A mixed approach. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(12), 119-134. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2024.33533.5000>
- Nechita, I., & Botez, D. (2025). Performance audit – A useful tool for assessing the management of public institutions. *Audit Financiar*, 23(180), 816-829. <https://doi.org/10.20869/AUDITE/2025/180/026>
- Pollitt, C. (2006). Performance management in practice: A comparative study of executive agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(1), 25-44. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui031>
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2019). Performance audits and supreme audit institutions' impact on public administration: The case of the Office of the Auditor General in Norway. *Administration & Society*, 51(9), 1420-1448. <https://doi.org/10.1177/0095399718774365>
- Rostami Mazouei, N., Rahnamay Roodposhti, F., Raeiszadeh, S. M., Banimahd, B., & Poorzamani, Z. (2017). Explaining the Role of Management Accounting Information System in سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران. حسابداری مدیریت, ۱۲(۴۱), ۹۱-۱۱۰. <https://sid.ir/paper/198853/fa>
- رهنمای رود پشته، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ و بنی طالبی، بهاره. (۱۳۹۵). نظام اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر شبکه کنشگران. چاپ اول. انتشارات ترمه.
- رهنمای رود پشته، فریدون. (۱۳۹۹). مدیریت عملکرد راهبردی بر بستر حسابداری مدیریت (چاپ اول). انتشارات هوشمند تدبیر.
- صدری، پروین؛ رهنمای رود پشته، فریدون؛ پورزمانی، زهرا؛ و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷). فرا تحلیل ارتباطات درون شبکه‌ای کنشگران با یکدیگر و ارائه مدل ارتباطات بر اساس سیستم اطلاعات حسابداری ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت, ۷(۲۸), ۱۶۷-۱۸۶.
- Almoussa, K., & Almoftleh, M. (2024). The role of Actor-Network Theory in the effective implementation of Activity-Based Costing: Case study in construction company. *Majallat al-Iskandariyah lil-Buhuth al-Muhasabiyah*, 8, 59-85. <https://doi.org/10.21608/aljalexu.2024.379192>
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2011). *Qualitative research and theory development: Mystery as method*. SAGE Publications.
- Antipova, T., & Russia, A. (2019). Public sector audit challenges in emerging economies. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 567-585. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2019-0011>
- Babajani, J. (2017). [Factors affecting the establishment of performance audit in public sector]. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(1), 35-60. [In Persian]
- Bédard, J., & Gendron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver? *International Journal of Auditing*, 14(2), 174-210. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00407.x>
- Bintoro, B., Simatupang, T. M., Putro, U. S., & Hermawan, P. (2015). Actors' interaction in the ERP implementation literature. *Business Process Management Journal*, 21(1), 222-249. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-11-2013-0142>
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001>
- Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation: Domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. In J. Law (Ed.), *Power, action and belief: A new sociology of knowledge?* (pp. 196-229). Routledge & Kegan Paul.
- Dragusin, C., Pitulice, I. and Stefanescu, A., 2021. Harmonisation and Emergence Concerning the Performance Audit of the EU Member States'

- Strategy Formulation with Actors Network Approach. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 2(7), 11-24.
- Sayes, E. (2014). Actor-network theory and methodology: Just what does it mean to say that nonhumans have agency? *Social Studies of Science*, 44(1), 134-149. <https://doi.org/10.1177/0306312713511867>
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (2nd ed.). SAGE Publications.
- Turkkila, M. V. P., Koponen, I., Lavonen, J., Salmela-Aro, K., & Juuti, K. (2025). Combining social network analysis and actor-network theory into a more comprehensive method to study complex classroom interactions between human and non-human actors. *International Journal of Research and Method in Education*. <https://doi.org/10.1080/1743727X.2025.2503712>
- Umor, S., Zakaria, Z., & Sulaiman, N. A. (2020). Effectiveness of follow-up on performance auditing issues in practice: A governance network perspective. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 1-25. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol13no1.1>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 17/ No. 66/ Summer 2027

## **Auditing Management Performance: A New Actor-Based Approach**

**Amir Sharmsar Hassanali Deh**

Department of Accounting, UAE.C., Islamic Azad University, Dobai, United Arab Emirates  
Email: amirsharmsar@yahoo.com

**Mahmoud Moeinaldin**

Department of Accounting, Ya.C., Islamic Azad University, Yazd, Iran.  
(Corresponding Author)  
Email: mahmoudmoein1352@iau.ac.ir

**Nemat Rostami Mazoui**

Department of Accounting, Ch.C. Islamic Azad University, Chalus, Iran..  
Email: nemat.rostami@iau.ir

**Rasoul Baradaran Hassanzadeh**

Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran.  
Email: baradaran313@iaut.ac.ir

### **Abstract**

This research aimed to design a new model for auditing management performance based on the actor network approach and focusing on complex stakeholder interactions. The mixed methodology included a qualitative part based on grounded theory with the analysis of in-depth interviews with 17 audit experts (including internal auditors with at least ten years of experience, senior financial managers, and certified public accountants) using snowball sampling, and a quantitative part using a researcher-made questionnaire (developed based on qualitative findings) and structural equation modeling on data from 265 of the statistical population. Qualitative data were analyzed using the Strauss and Corbin method. Qualitative findings led to the identification of five main categories including causal, contextual, intervening conditions, strategies, and consequences, the core of which is the network interaction between human and non-human actors. Quantitative analyses showed that causal factors have the greatest impact as prerequisites, contextual factors in second place, and intervening factors were identified as key barriers. This research provides a coherent model that explains the complexities of interaction and helps optimize surveillance systems.

**Keywords:** Management performance audit, actor network theory (ANT), data-driven theory, audit model.

