فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶/ شماره ۱ (پیاپی ۶۱)/ بهار ۱۴۰۶
صفحه ۴۰۱ تا ۴۱۹

ارائه الگوی حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام با استفاده از تئوری داده‌بنیاد

کمال رهانی
گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران
kamal.rahani@iau.ir

حیدر محمدزاده سالطه
گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران
h_salteh@iau.ac.ir

رسول عبدی
گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
abdi_57@iau.ac.ir

ابراهیم نویدی عباسپور
گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران
navidi@iau.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۴/۲۰

چکیده

هدف این پژوهش ارائه الگوی حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام در ایران با استفاده از روش تئوری داده بنیاد می‌باشد. تحقیق حاضر به لحاظ هدف، بنیادی و از نظر اجرا کیفی و مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل ۲۱ نفر از خبرگان و متخصصان حوزه حسابرسی می باشند و از نمونه‌گیری به روش هدفمند انتخاب شدند. ابزار گردآوری پژوهش، مصاحبه نیمه ساختاریافته می باشد. برای تجزیه و تحلیل یافته ها از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی و از نرم‌افزار MAXQDA2020 استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که ۸۵ گویه و تعداد ۲۸ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی داده‌بنیاد شناسایی و در قالب شش بُعد ساختاردهی شده است. که عبارتند از: ۱) شرایط علی مؤثر بر حسابرسی عملکرد بهنگام: ۱- فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها، ۲- عوامل سازمانی و فرآیندی، ۳- عوامل انسانی و مدیریتی، ۴-عوامل محیطی و قانونی؛ ۲) پدیده محوری حسابرسی عملکرد بهنگام: ۱- نظارت مستمر؛ ۲- ادغام فناوری‌های پیشرفته؛ ۳- تحول در نقش حسابرس؛ ۴- فرهنگ شفافیت؛ ۳) عوامل زمینه‌ای حسابرسی عملکرد بهنگام: ۱-عوامل سازمانی و ساختاری؛ ۲-زیرساخت‌های فناورانه، ۳- الزامات قانونی و نظارتی، ۴-عوامل انسانی و دانشی، ۵-عوامل محیطی و اقتصادی؛ ۴) راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام: ۱- توسعه زیرساخت‌های فناورانه پیشرفته؛ ۲- تقویت کنترل‌های داخلی و فرآیندهای سازمانی؛ ۳- توانمندسازی نیروی انسانی؛ ۴- بهبود چارچوب‌های قانونی و اخلاقی، ۵- مدیریت ریسک و تاب‌آوری سازمانی، ۶- تعامل با ذینفعان و بهبود ارتباطات؛ ۵) پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام: ۱- افزایش کیفیت حسابرسی؛ ۲- چالش‌های انجام به موقع.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملکرد بهنگام، رویکرد بهنگام، پاسخگویی مالی، شفافیت مالی.

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، ارتقای پاسخگویی عمومی، شفافیت مالی و کارآمدی مدیریت منابع عمومی به یکی از محورهای اصلی اصلاحات در نظام‌های حکمرانی تبدیل شده است. در چنین فضایی، نهادهای عالی حسابرسی نقش مهمی در ارزیابی نحوه استفاده از منابع عمومی و میزان تحقق اهداف برنامه‌ها و سیاست‌های دولت ایفا می‌کنند. یکی از مهم‌ترین ابزارهای این نهادها برای تحقق این هدف، حسابرسی عملکرد است. حسابرسی عملکرد با تمرکز بر سه مؤلفه اساسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، تلاش می‌کند میزان تحقق اهداف برنامه‌ها و نحوه مصرف منابع را مورد ارزیابی قرار دهد و از این طریق زمینه بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی و افزایش پاسخگویی مدیران را فراهم سازد (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶).

حسابرسی عملکرد نوعی ارزیابی نظام‌مند و عینی از فعالیت‌ها، برنامه‌ها و عملیات سازمان‌های بخش عمومی است که با هدف بررسی میزان دستیابی به اهداف تعیین‌شده و نحوه استفاده از منابع انجام می‌شود. در این نوع حسابرسی تلاش می‌شود مشخص شود که آیا منابع عمومی با صرفه اقتصادی مناسب تأمین شده‌اند، آیا این منابع با کارایی مطلوب مورد استفاده قرار گرفته‌اند و آیا نتایج و پیامدهای مورد انتظار تحقق یافته است (ناکالیلی و کری[1]، ۲۰۱۹). از این رو، حسابرسی عملکرد می‌تواند به عنوان ابزاری مؤثر برای ارتقای کیفیت مدیریت بخش عمومی، بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و افزایش شفافیت در استفاده از منابع عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

با وجود اهمیت و کارکردهای گسترده حسابرسی عملکرد، اجرای این نوع حسابرسی در عمل با چالش‌های متعددی روبه‌رو است. برخلاف حسابرسی مالی که دارای استانداردها، روش‌ها و رویه‌های نسبتاً مشخصی است، حسابرسی عملکرد به دلیل ماهیت پیچیده و چندبعدی خود، از چارچوب‌های اجرایی کاملاً تثبیت‌شده و یکپارچه برخوردار نیست. مطالعات مختلف نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد از اواخر دهه ۱۹۷۰ به طور جدی در نظام‌های حسابرسی توسعه یافته گسترش یافته است، اما به دلیل ماهیت پویا و در حال تکامل خود، هنوز فاقد یک روش‌شناسی کاملاً قاعده‌مند و رسمی است (لوتز[2]، ۱۹۸۹؛ پولیت و سوما[3]، ۲۰۰۲؛ داجوتات و ماسریناسکین[4]، ۲۰۰۸؛ اسواردستن[5]، ۲۰۱۹). علاوه بر این، شواهد تجربی محدود درباره نحوه استقرار و اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی وجود دارد و بسیاری از سازمان‌ها در عملیاتی کردن آن با دشواری‌هایی مواجه هستند (ریچبورن[6]، ۲۰۱۳).

در ایران نیز طی سال‌های اخیر توجه به استقرار حسابرسی عملکرد در نهادهای نظارتی و دستگاه‌های اجرایی افزایش یافته است، اما بررسی وضعیت موجود نشان می‌دهد که اجرای این نوع حسابرسی همچنان با چالش‌های قابل توجهی همراه است. از جمله این چالش‌ها می‌توان به نبود چارچوب اجرایی مناسب، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص‌های ارزیابی مناسب، محدودیت در صلاحیت‌های حرفه‌ای مورد نیاز حسابرسان و ضعف در نظام گزارشگری حسابرسی عملکرد اشاره کرد (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶). همچنین برخی مطالعات نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد از نظر مفهومی نسبتاً ساده به نظر می‌رسد، اما اجرای عملی آن به دلیل پیچیدگی‌های محیطی و سازمانی و نیز تفاوت آن با حسابرسی مالی و رعایت، با دشواری‌های قابل توجهی همراه است (رودلا و همکاران[7]، ۲۰۱۵).

از سوی دیگر، محیط فعالیت سازمان‌های دولتی در سال‌های اخیر با تغییرات سریع و پیچیده‌ای مواجه شده است. گسترش فناوری‌های اطلاعاتی، افزایش حجم و تنوع فعالیت‌های دولت، پیچیده‌تر شدن فرآیندهای اجرایی و افزایش انتظارات جامعه برای پاسخگویی سریع و شفاف، ضرورت استفاده از رویکردهای نوین در نظام‌های نظارتی و حسابرسی را بیش از پیش نمایان ساخته است. در چنین شرایطی، انجام حسابرسی عملکرد به شیوه‌های سنتی که غالباً با فاصله زمانی نسبتاً زیاد از وقوع رویدادها انجام می‌شود، ممکن است نتواند اطلاعات لازم و به‌موقع را برای بهبود تصمیم‌گیری مدیران و اصلاح عملکرد سازمان‌ها فراهم کند. از این رو، توجه به رویکرد بهنگام در حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از راهکارهای مهم برای افزایش اثربخشی نظام نظارتی مطرح شده است.

مروری بر پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از مطالعات انجام‌شده در حوزه حسابرسی عملکرد بیشتر بر موضوعاتی نظیر عوامل مؤثر بر تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد، بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد و یا ارتباط آن با ابزارهای مدیریتی متمرکز بوده‌اند. برای مثال، لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد پرداخته و عواملی نظیر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی، وجود قوانین و

[1]- Nacanieli & Kerry
[2]- Loots
[3]- Pollitt & Summa
[4]- Daujotaite & Macerinskiene
[5]- Svärdsten
[6]- Reichborn-Kjennerud
[7]- Raudla et al

مقررات مناسب و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی را از مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد دانسته‌اند. افزون بر این، برخی پژوهش‌ها به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضعیت موجود این نوع حسابرسی پرداخته‌اند (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶؛ باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸؛ گرد و همکاران، ۱۳۹۸).

با وجود این تلاش‌ها، بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که مطالعات انجام‌شده کمتر به طراحی یک الگوی جامع برای اجرای حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام پرداخته‌اند و در بسیاری از موارد، تمرکز پژوهش‌ها بیشتر بر بررسی ابعاد نظری یا عوامل محیطی مرتبط با حسابرسی عملکرد بوده است. در حالی که برای اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد در عمل، لازم است مجموعه‌ای از مؤلفه‌ها، شرایط، راهبردها و پیامدهای مرتبط با آن به صورت یکپارچه شناسایی و در قالب یک مدل منسجم تبیین شود. بنابراین، با توجه به چالش‌های موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران، ضرورت ارائه اطلاعات نظارتی به‌موقع برای بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی و نیز خلأ یک چارچوب مفهومی و اجرایی مشخص برای انجام حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام، انجام پژوهشی که بتواند ابعاد و مؤلفه‌های این نوع حسابرسی را شناسایی و در قالب یک الگوی جامع ارائه کند، ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس، پژوهش حاضر در پی آن است که با شناسایی عوامل مؤثر، شرایط زمینه‌ای و راهبردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد بهنگام، مدلی مناسب برای اجرای این نوع حسابرسی در بخش عمومی ایران ارائه دهد. بنابراین به دنبال پاسخ به این سوال هستیم که الگوی حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام در ایران با استفاده از روش تئوری داده بنیاد چگونه است؟

مبانی نظری و پیشینه

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد نوعی حسابرسی مستقل و نظام‌مند است که با هدف ارزیابی میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در فعالیت‌ها، برنامه‌ها و عملیات سازمان‌ها انجام می‌شود. در این نوع حسابرسی، فعالیت‌ها و فرآیندهای سازمان به‌صورت سیستماتیک بررسی می‌شود تا میزان دستیابی به اهداف تعیین‌شده، فرصت‌های بهبود عملکرد و امکان ارتقای کارایی و اثربخشی شناسایی گردد (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵).

حسابرسی عملکرد علاوه بر ارزیابی وضعیت موجود، با ارائه پیشنهادهای اصلاحی به بهبود عملکرد آینده سازمان نیز کمک می‌کند (طالعی و همکاران، ۱۴۰۱). با اینکه حسابرسی عملکرد در دهه اخیر به صورت جدی در دستور کار دیوان محاسبات کشور قرار گرفته است، لیکن اجرای آن ابهامات قابل مالحظه‌ای شامل نداشتن درک یکسان از اهداف، عدم وجود روش حسابرسی یکسان، استفاده نامناسب از پتانسیل‌های فنی، سازمانی، اجرایی و ... داشته است که حل آن مستلزم ارایه نقشه راه یا راهبردهای مناسب می‌باشد (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، عوامل مؤثر بر اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به شرایط و ویژگی‌های کشورهای مختلف تفاوت دارد و لازم است هر کشور با توجه به شرایط و ویژگیهای خاص خود این عوامل را شناسایی کند تا بتواند راهبرد مناسبی را اتخاذ نماید (واسیال و دوجیت[1]، ۲۰۱۹). در نشریات و کتب مختلف تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارائه شده است اما در اکثر آن ها سه محور اصلی این تعریف کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی می‌باشند که به عنوان پایه‌های حسابرسی عملیاتی یا سه رأس مثلث حسابرسی عملیاتی قلمداد شده است (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه ها، فعالیت ها عملکرد سیستم ها و رویه های مدیریتی یک سازمان دولتی و غیر انتفاعی دانست که تلاش دارد (نظری پور، ۱۳۹۶). ارزیابی نماید آیا در مصرف منابع سه مؤلفه صرفه اقتصادی کارآیی و اثربخشی رعایت شده است یا خیر؟ نام دیگر حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش برای پول است. از میان این سه مؤلفه حسابرسی عملکرد، اثربخشی به عنوان چالش برانگیزترین آنها به حساب می آید (آلوک و همکاران[2]، ۲۰۱۶).

کدیر و همکاران[3] (۲۰۲۵)، به بررسی نقش فناوری‌های دیجیتال در توسعه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، تأثیر تحلیل داده‌های بزرگ و هوش مصنوعی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که استفاده از فناوری‌های نوین باعث افزایش سرعت شناسایی انحرافات عملکردی، بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تقویت پاسخگویی سازمان‌های دولتی می‌شود.

مکولا[4] و همکاران (۲۰۲۵)، به بررسی اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداختند. این پژوهش با استفاده از روش تحلیل اسنادی و بررسی گزارش‌های حسابرسی نهادهای نظارتی در کشورهای مختلف انجام شد. نتایج نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند با افزایش شفافیت اطلاعات و ارائه

[1]- Vasila & Daujot
[2]- Loke et al
[3]- Kadir et al
[4]- Mkwela et al

توصیه‌های اصلاحی، نقش مهمی در ارتقای حکمرانی خوب و بهبود تصمیم‌گیری‌های سیاستی ایفا کند.

طالعی و همکاران[1] (۲۰۲۴)، به بررسی شناسایی عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی پرداختند. بر اساس یافته‌ها دو پدیده محوری بودجه‌بندی و گزارشگری مالی، عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسی مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی شناسایی شدند. حوزه حسابرسی، حوزه مدیریت سازمانی و حوزه ساختار، سه دسته مرتبط با شرایط علی بودند. عوامل ساختاری در سطح نهادهای دولتی، عوامل ساختاری و عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، شامل شرایط استراتژیک و توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات حسابرسی، به عنوان شرایط زمینه‌ای شناخته شدند. عوامل محیطی، قوانین و مقررات مربوطه از جمله شرایط میانجی/مداخله‌گر هستند. همچنین، دسته‌های بهره‌وری بخش دولتی، کارایی اقتصادی، اثربخشی، کارایی و موفقیت سازمان‌ها به عنوان پیامدهای مرتبط با حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی شناخته شدند.

شیخیان‌عزیزی و رضائی‌نژاد (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی رویکردی ترکیبی برای توسعه مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران بیمارستان‌های دولتی شهر تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مدل حسابرسی عملکرد با آلفای کرونباخ ۰.۷۰۱ برای همه مؤلفه‌ها معتبر و پایا است. مهم‌ترین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفت و مشخص شد که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها دقیق است و می‌تواند چارچوب مناسبی برای تدوین سند چشم‌انداز حسابرسی عملکرد برای مدیران بیمارستان‌ها فراهم کند. سهم مطالعه در دانش قابل توجه است، زیرا یک مدل حسابرسی عملکرد جامع برای مدیران بیمارستان های دولتی ارائه می کند. رویکرد روش‌های ترکیبی امکان درک عمیق‌تری از چالش‌ها و فرصت‌های پیش روی بیمارستان‌های دولتی را فراهم می‌کند و یافته‌ها می‌توانند از توسعه سیاست‌ها و شیوه‌ها برای بهبود عملکرد و پاسخگویی بیمارستان خبر دهند.

طالبی و مرادی (۱۴۰۲) در پژوهشی به طراحی مدل ارتقای اثربخشی حسابرسی عملکرد در سازمان‌های دولتی ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عواملی مانند استقلال حسابرسان، کیفیت داده‌های عملکردی، مهارت‌های تخصصی حسابرسان و حمایت مدیریت ارشد از مهم‌ترین مؤلفه‌های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد هستند. همچنین نتایج نشان داد که بهبود زیرساخت‌های اطلاعاتی می‌تواند نقش مهمی در ارتقای کارایی فرآیند حسابرسی عملکرد در سازمان‌های دولتی ایفا کند.

مهربان پور و علی‌پور لندی (۱۴۰۱) در پژوهشی به ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی پرداختند. نتایج حاکی از شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای در مدل پژوهش بوده و متعاقباً توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات بخش عمومی، سودمندی ادراک شده در سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابرسی عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلابه ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد سایر اجزای مدل در سطح ابعاد را تشکیل می‌دهند.

سلگی و وجودی نوبخت (۱۴۰۱)، در پژوهشی به ارائه الگوی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (مورد مطالعه: حوزه ساخت وابنیه) پرداختند. در این مقاله،۸۱ شاخص در قالب ۱۳ مولفه و ۶ بعد «صرفه اقتصادی»، «کارایی»، «اثربخشی-خروجی»، «اثربخشی-پیامد»، «محیطی» و «اخلاق و عدالت» شناسایی و دسته بندی و وزن هریک مشخص شده اند. در این مقاله مهترین بعد «اثربخشی-خروجی» و کم اهمیت ترین بعد «محیطی» شناسایی شد.

روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر به لحاظ هدف، بنیادی و از نظر اجرا کیفی و مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد می‌باشد. پژوهش حاضر از نظر فلسفی مبتنی بر پارادایم پوزیتیویسم است. در این پارادایم، واقعیت به عنوان پدیده‌ای عینی و قابل اندازه‌گیری در نظر گرفته می‌شود و پژوهشگر تلاش می‌کند با استفاده از روش‌های علمی و ابزارهای تجربی، روابط میان متغیرها را شناسایی و تبیین کند. در رویکرد پوزیتیویستی، هدف اصلی پژوهش کشف الگوها و روابط علّی میان متغیرها و ارائه مدل‌های تبیینی است. در این پژوهش با شناسایی عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام و بررسی روابط میان آن‌ها، الگویی برای تبیین این پدیده ارائه شود. به همین منظور ابتدا با استفاده از روش کیفی و مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، مؤلفه‌های اصلی مدل شناسایی می شود. نظریه داده‌بنیاد بر اساس رویکرد اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) مورد استفاده قرار گرفته است. داده‌های کیفی از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حوزه حسابرسی شامل حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، ذیحسابان، حسابرسان مستقل و اعضای هیأت علمی رشته

[1]-Talei et al

حسابداری و حسابرسی جمع‌آوری شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافته و در نهایت ۲۱ مصاحبه انجام شد. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق کدگذاری با استفاده از نرم‌افزار مکس کیو دی ای نسخه ۲۰۲۰ می باشد که بر اساس مکتب اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. در مرحله نخست، کدگذاری باز انجام می‌شود. در این مرحله داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت بررسی شده و مفاهیم اولیه از دل داده‌ها استخراج می‌شوند. در مرحله دوم، کدگذاری محوری صورت می‌گیرد. در این مرحله مفاهیم مشابه در قالب مقوله‌های اصلی دسته‌بندی شده و روابط میان آن‌ها مشخص می‌شود. در مرحله سوم، کدگذاری انتخابی انجام می‌شود. در این مرحله مقوله محوری شناسایی شده و ارتباط میان سایر مقوله‌ها با آن تبیین می‌شود تا چارچوب نظری پژوهش شکل گیرد. روش نظریه داده‌بنیاد به عنوان رویکرد اصلی تحقیق انتخاب شده است که در آن پیش‌فرض‌های نظری در ابتدا تعیین نمی‌شوند و نظریه از دل داده‌ها استخراج می‌گردد. این روش به جای تمرکز صرف بر یافته‌ها، بر فرآیند تحلیل و تدوین مفاهیم نظری تأکید دارد و برای موضوعاتی که کمتر در مطالعات پیشین مورد توجه قرار گرفته‌اند، مناسب است. با توجه به نوظهور بودن حوزه کارآفرینی استراتژیک و مدیریت کارآفرینی مبتنی بر فناوری اطلاعات در حکمرانی شهری، استفاده از این روش در ایران هنوز جایگاه واقعی خود را نیافته است، اما پتانسیل بالایی برای پاسخگویی به مسائل این حوزه دارد.

یافته ها

داده‌های پژوهش از طریق فرایند کدگذاری مبتنی بر طرح نظامدار نظریه برخاسته از داده‌های (اشتراوس و کوربین[1]، ۱۹۹۸) تحلیل شدند. کدگذاری فرایندی تحلیلی است که طی آن داده‌ها مفهوم گذاری می‌شوند و به‌هم می‌پیوندند تا نظریه را شکل دهند. تحلیل داده‌ها در این روند جدا از گردآوری و نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد. در این پژوهش از واحدهای معنادار مهم که در بخش کدگذاری مقدماتی مشخص گردیده بود، کدهای اولیه استخراج گردید. تعداد کد های اولیه ۸۵ کد اولیه می‌باشد که البته در ابتدا ۲۴۷ کد اولیه بود که با مشورت با اساتید محترم راهنما و مشاور و نیز درگیری بلندمدت محقق با مصاحبه و کدها تعداد آن به ۸۵ کد اولیه رسید یعنی محقق در طی ۲۱ مصاحبه و پس از مقوله‌بندی کدهای اولیه که در بخش-های بعد ملاحظه خواهید کرد به نقطه اشباع تئوریک دست یافت. از نظر برایانت ۲۰۱۷ اشباع نظری نقطه‌ای است که محقق نه تنها در پژوهش گراندد بلکه در طی انواع دیگری از طرح‌ها که در آن کدگذاری وجود دارد برای مشخص کردن حجم نمونه استفاده می‌شود.

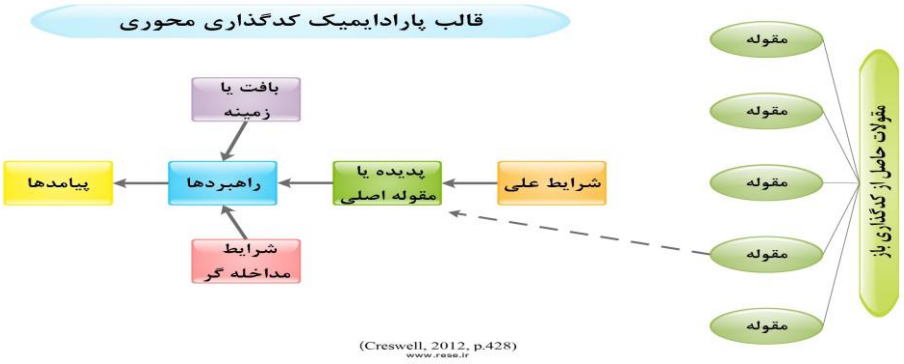
اجزای الگوی پارادایمی برای کدگذاری محوری عبارت‌اند: از مقوله محوری، شرایط علی، زمینه یا بستر حاکم، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها.

کد گذاری محوری در حقیقت به معنای ارتباط بین مقولات اصلی و فرعی در قالب یک مفهوم با بیشترین درجه انتزاع می باشد. محقق در این گام می تواند از الگوی پارادایمیک اشتراوس و کوربین که برای استراتژی گراندد تئوری آماده سازی شده است استفاده نماید. یعنی مقولات را در دسته هایی مثل عوامل موثر، چیستی مفهوم، پیامد ها، راهبر ها، زمینه و بافت رخداد پدیده، مداخله گر مانند تصویر ۴-۲ قرار دهیم. اما تشکری و تدلی در سال ۲۰۰۸، کرسول در سال ۲۰۱۲، لینکلن و گوبا در سال ۲۰۱۴، .... بیان کردند که الگوی پارادایمک حتی از نظر پدید آورندگان آن صرفا یک چاچوب یا طرحواره برای کمک به محقق جهت ایجاد کد های محوری او و در گام بعد رسم فرضیات و تولید نظریه ارائه می دهد. در حالی این نقد همواره به این مدل ثابت ارائه شده است که فرایند نظریه پردازی نمی تواند تا این درجه صلب و غیر قابل انعطاف باشد. محققین برای واقعیات متفاوت نیاز به ماکت هایی متفاوت جهت تبیین آن واقعیات دارند. مدل از نظر هایر ۲۰۱۰ بررشی از واقعیت است و واقعیت نمی تواند در همه حوزه ها و همه رشته ها به یکل ارائه گردد. لذا مطابق با اصول ارائه مدل در سال های اخیر محقق برای ایجاد کد های محوری خود و نیز کشف فرضیات نیازمند استفاده از ابزار های جدیدتر و همچنین بسط این نظریه در گروه های بزرگتر جهت اعتبار سنجی آن است.

پدیده محوری حادثه یا اتفاق اصلی است که یک سلسله کنش‌ها/کنش‌های متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می شود (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). پدیده محوری مورد مطالعه در این پژوهش حسابرسی عملکرد بهنگام است. نظارت مستمر و تحلیل بهنگام داده‌ها برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و انطباق‌پذیری عملیات سازمان است. این پدیده با تکیه بر یکپارچگی فناوری و فرآیندها، حسابرسی را از یک فعالیت دوره‌ای و واکنشی به یک فرآیند پویا، پیش‌گیرانه و تحول‌آفرین تبدیل می‌کند. پدیده محوری حسابرسی عملکرد بهنگام، تغییر پارادایم از حسابرسی سنتی به سمت یک اکوسیستم هوشمند و واکنشگرا است. این پدیده سه رکن اصلی

[1]- Strauss & Corbin

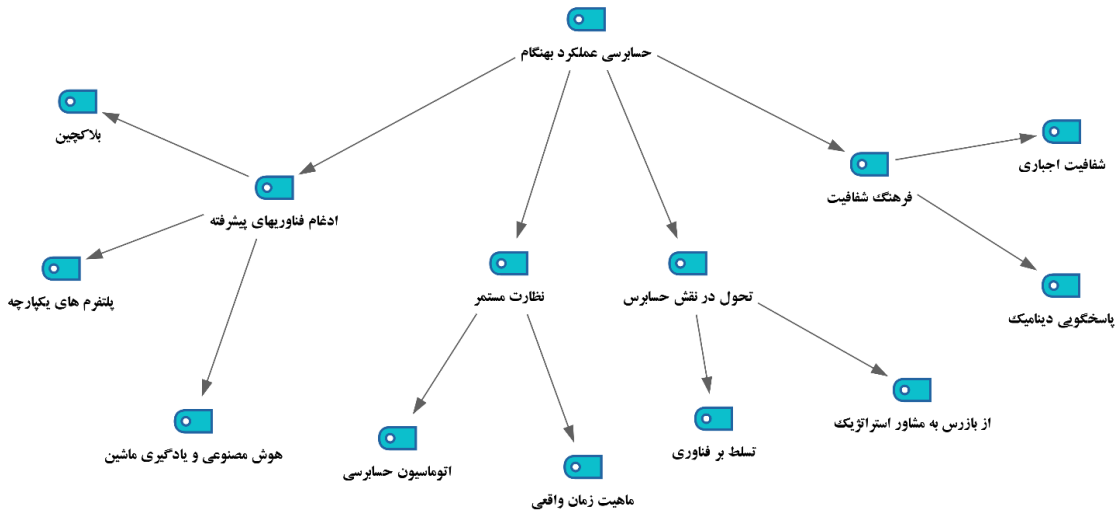
دارد. ۱. داده‌های بهنگام به عنوان سوخت اصلی فرآیند. ۲. فناوری‌های پیشرفته به عنوان موتور محرکه .۳. فرهنگ شفافیت به عنوان بستر اجرا. سازمان‌هایی که این پدیده را بهدرستی درک و پیاده‌سازی می‌کنند، به سازمان‌های چابک، خوداصلاحگر و مبتنی بر شواهد تبدیل می‌شوند که نه تنها از بحران‌ها جلوگیری می‌کنند، بلکه به سرعت به فرصت‌های جدید پاسخ می‌دهند در ادامه، ابعاد کلیدی این پدیده محوری بر اساس نتایج نظر خبرگان مرتبط در حوزه حسابداری و حسابرسی به شرح زیر است. که مشخصات مربوط به آن در جدول ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی پارادایمیک اشتراوس و کوربین برای ایجاد کد های محوری

جدول ۱. مفهوم سازی پدیده یا مقوله اصلی(حسابرسی عملکرد بهنگام)

مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
حسابرسی عملکرد بهنگام	نظارت مستمر	ماهیت زمان واقعی
		اتوماسیون حسابرسی
	ادغام فناوری‌های پیشرفته	هوش مصنوعی و یادگیری ماشین
		پلتفرم‌های یکپارچه
		بلاکچین
	تحول در نقش حسابرس	از بازرس به مشاور استراتژیک
		تسلط بر فناوری
	فرهنگ شفافیت	شفافیت اجباری
		پاسخگویی دینامیک



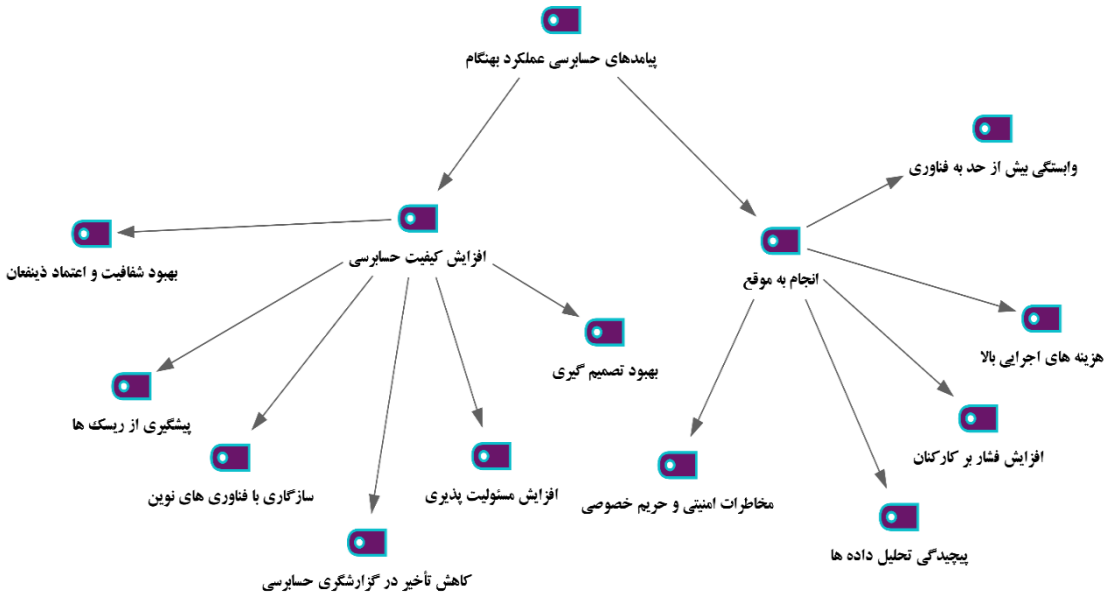
نمودار ۲. کد محوری برای مفهوم سازی پدیده یا مقوله اصلی(حسابرسی عملکرد بهنگام)

پیامدها، نتیجه کنش (اعمال) و واکنش شرایطی است که در خصوص پدیده وجود دارد (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام به دلیل ماهیت زمانمند و پویای آن، می‌توانند تأثیرات قابل توجهی بر سازمان‌ها و سیستم-ها داشته باشند. در زیر به مهمترین پیامدهای مثبت و چالش-های احتمالی این نوع حسابرسی به شرح جدول ۲ اشاره می-شود.

راهبردهای مورد نظر در نظریه داده بنیاد، به ارائه راه حل هایی برای مواجهه با پدیده مورد مطالعه اشاره دارد که هدف آن اداره کردن پدیده مورد مطالعه، برخورد با آن و حساسیت نشان دادن در برابر آن است (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد بهنگام نیازمند برنامه‌ریزی استراتژیک، تلفیق فناوری و تغییرات فرهنگی در سازمان است. در زیر راهبردهای کلیدی برای پیاده‌سازی مؤثر این نوع حسابرسی ارائه می‌شود. راهبردهای اساسی به شرح جدول ۳ پیشنهاد شده است.

جدول ۲. مفهوم سازی پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام

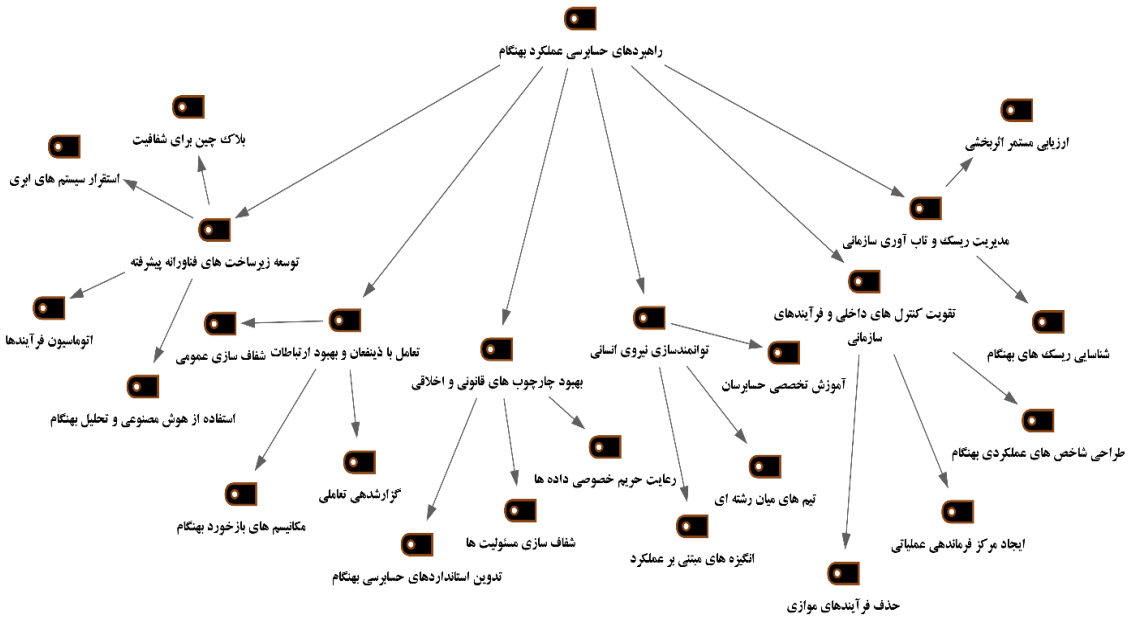
مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام	افزایش کیفیت حسابرسی	شناسایی سریع ناکارآمدی‌ها
		بهبود تصمیم‌گیری
		افزایش مسئولیت‌پذیری
		پیشگیری از ریسک‌ها
		بهبود شفافیت و اعتماد ذینفعان
		سازگاری با فناوری‌های نوین
		کاهش تأخیر در گزارشگری حسابرسی
	انجام به موقع	هزینه‌های اجرایی بالا
		افزایش فشار بر کارکنان
		پیچیدگی تحلیل داده‌ها
		مخاطرات امنیتی و حریم خصوصی
		وابستگی بیش از حد به فناوری



نمودار ۳. کد محوری برای مفهوم سازی پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام

جدول ۳. مفهوم سازی راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام

مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام	توسعه زیرساخت‌های فناورانه پیشرفته	استفاده از هوش مصنوعی و تحلیل بهنگام
		اتوماسیون فرآیندها
		استقرار سیستم‌های ابری
		بلاک‌چین برای شفافیت
	تقویت کنترل‌های داخلی و فرآیندهای سازمانی	طراحی شاخص‌های عملکردی بهنگام
		ایجاد مرکز فرماندهی عملیاتی
		حذف فرآیندهای موازی
	توانمندسازی نیروی انسانی	آموزش تخصصی حسابرسان
		تیم‌های میان‌رشته‌ای
		انگیزه‌های مبتنی بر عملکرد
	بهبود چارچوب‌های قانونی و اخلاقی	تدوین استانداردهای حسابرسی بهنگام
		رعایت حریم خصوصی داده‌ها
		شفاف‌سازی مسئولیت‌ها
	مدیریت ریسک و تاب‌آوری سازمانی	شناسایی ریسک‌های بهنگام
		برنامه‌های بازیابی فوری
		ارزیابی مستمر اثربخشی
	تعامل با ذینفعان و بهبود ارتباطات	گزارش‌دهی تعاملی
		مکانیسم‌های بازخورد بهنگام
		شفاف‌سازی عمومی



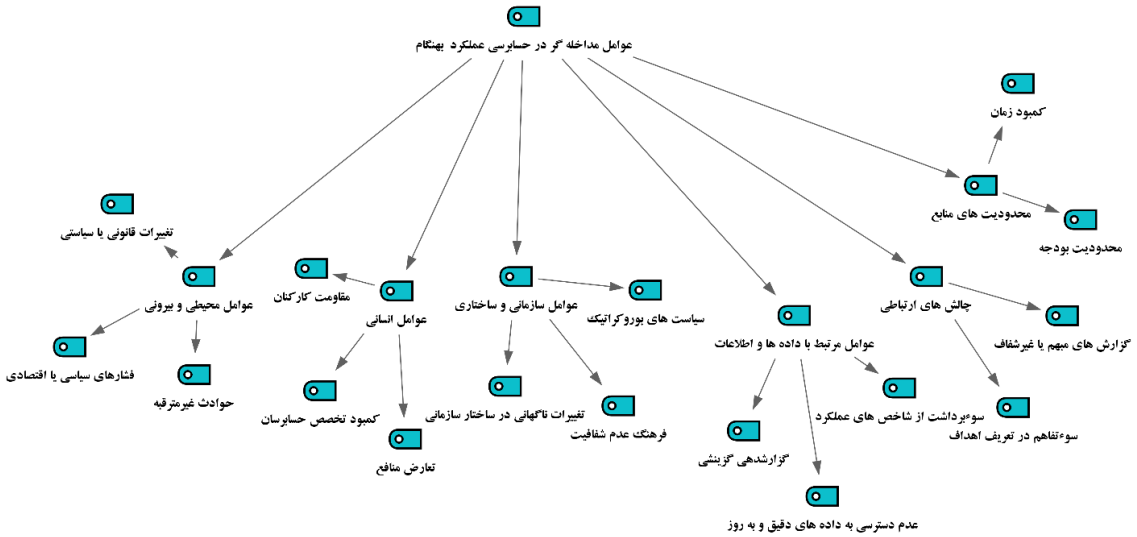
نمودار ۴. کد محوری برای مفهوم سازی راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام

شرایط مداخله گر کلی و وسیع هستند که بر چگونگی کنش/کنش متقابل اثر می گذارند (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). عوامل مداخله‌گر در حسابرسی عملکرد بهنگام به عواملی اطلاق می‌شوند که ممکن است فرآیند ارزیابی عملکرد سازمان، پروژه، یا سیستم را مختل کنند، دقت نتایج را کاهش دهند یا تفسیر آنها را با مشکل مواجه سازند. این عوامل ممکن است در مراحل

مختلف حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرا، گزارش‌دهی) ظاهر شوند. عوامل مداخله‌گر در حسابرسی عملکرد اغلب ناشی از ضعف در ساختار سازمانی، فرهنگ شفافیت، منابع انسانی، و فناوری هستند. شناسایی این عوامل در مراحل اولیه و اتخاذ راه‌کارهای پیشگیرانه، کیفیت و قابلیت اتکای نتایج حسابرسی را به طور چشمگیری افزایش می‌دهد. در نهایت، حسابرسی عملکرد زمانی مؤثر است که به عنوان ابزاری برای بهبود مستمر و نه صرفاً کنترل و بازرسی در نظر گرفته شود. در ادامه، مهمترین عوامل مداخلهگر در حسابرسی عملکرد بهنگام به صورت طبقه‌بندی شده بیان می‌شوند در پژوهش حاضر و بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها شرایط مداخله گر به شرح جدول ۵ شناسایی شد.

جدول ۵. مفهوم سازی شرایط مداخله گر حسابرسی عملکرد بهنگام

مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
عوامل مداخله‌گر در حسابرسی عملکرد بهنگام	عوامل مرتبط با داده‌ها و اطلاعات	عدم دسترسی به داده‌های دقیق و به روز
		سوءبرداشت از شاخص‌های عملکرد
		گزارشدهی گزینشی
	عوامل سازمانی و ساختاری	فرهنگ عدم شفافیت
		تغییرات ناگهانی در ساختار سازمانی
		سیاست‌های بوروکراتیک
	عوامل انسانی	کمبود تخصص حسابرسان
		تعارض منافع
		مقاومت کارکنان
	عوامل فنی و فناورانه	سیستم‌های نرم‌افزاری ناکارآمد
		مشکلات امنیت اطلاعات
	عوامل محیطی و بیرونی	تغییرات قانونی یا سیاستی
		فشارهای سیاسی یا اقتصادی
		حوادث غیرمترقبه
	محدودیت‌های منابع	کمبود زمان
		محدودیت بودجه
	چالش‌های ارتباطی	سوءتفاهم در تعریف اهداف
		گزارش‌های مبهم یا غیرشفاف



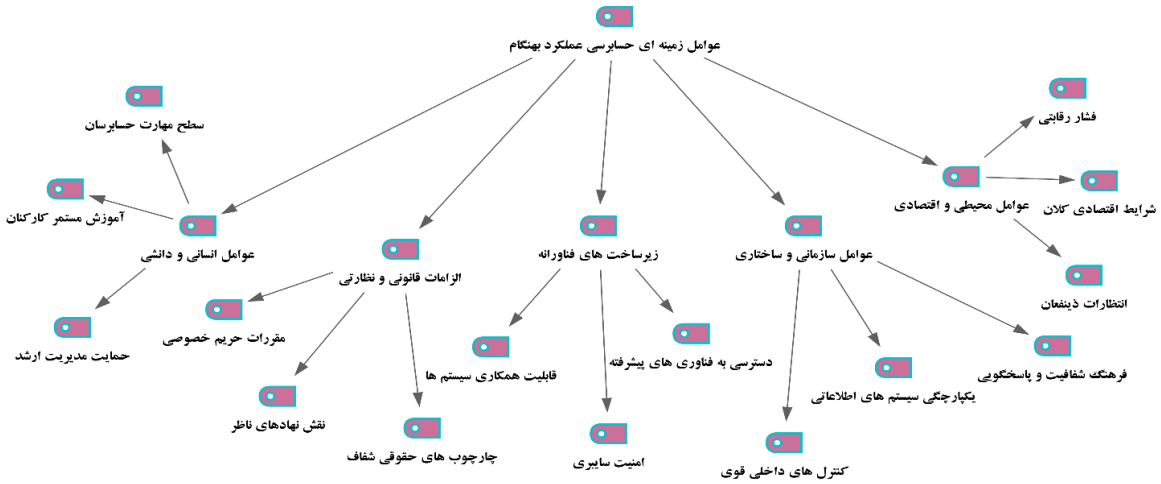
نمودار ۶. کد محوری برای مفهوم سازی شرایط مداخله گر حسابرسی عملکرد بهنگام

شرایط زمینه‌ای نشان دهنده یک سری خصوصیات ویژه است که به پدیده ای دلالت می کند؛ به عبارتی، محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده ای در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می گیرد (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). عوامل زمینه‌ای حسابرسی عملکرد بهنگام به بسترها، شرایط و الزاماتی اشاره دارد که اجرای موفقیت‌آمیز این نوع حسابرسی را ممکن یا دشوار می‌سازند. این عوامل معمولاً به صورت غیرمستقیم بر فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارند و در چهارچوب‌های سازمانی، فناورانه، قانونی و فرهنگی قرار می-گیرند. در زیر مهمترین عوامل زمینه‌ای توضیح داده می‌شوند شرایط مذکور به شرح جدول ۶ است.

شرایط علّی به شرایطی گفته می شود که عامل اصلی به وجود آورنده پدیده مورد مطالعه حسابرسی عملکرد بهنگام به عنوان یک رویکرد کلی باشد (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد بهنگام را می‌توان در چند دسته اصلی شامل عوامل فناوری، سازمانی، انسانی و محیطی بررسی کرد. این عوامل بر اساس نتایج نظر خبرگان مرتبط در حوزه حسابداری و حسابرسی به شرح جدول ۷ است.

جدول ۶. مفهوم سازی شرایط زمینه ای حسابرسی عملکرد بهنگام

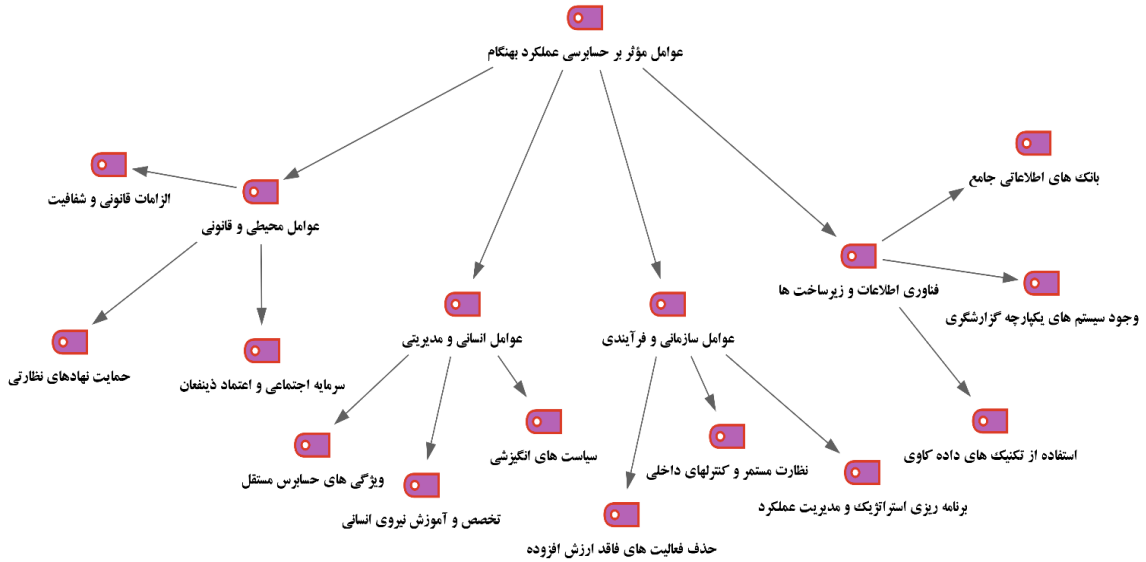
مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
عوامل زمینه‌ای حسابرسی عملکرد بهنگام	عوامل سازمانی و ساختاری	فرهنگ شفافیت و پاسخگویی
		یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی
		کنترل‌های داخلی قوی
	زیرساخت‌های فناورانه	دسترسی به فناوری‌های پیشرفته
		امنیت سایبری
		قابلیت همکاری سیستم‌ها
	الزامات قانونی و نظارتی	چارچوب‌های حقوقی شفاف
		نقش نهادهای ناظر
		مقررات حریم خصوصی
	عوامل انسانی و دانشی	سطح مهارت حسابرسان
		حمایت مدیریت ارشد
		آموزش مستمر کارکنان
	عوامل محیطی و اقتصادی	فشار رقابتی
		شرایط اقتصادی کلان
		انتظارات ذینفعان



نمودار ۷. کد محوری برای مفهوم سازی شرایط زمینه ای حسابرسی عملکرد بهنگام

جدول ۷. مفهوم سازی شرایط علی حسابرسی عملکرد بهنگام

مقوله محوری	مقوله فرعی	کد اولیه- مفاهیم
عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد بهنگام	فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها	وجود سیستم‌های یکپارچه گزارشگری
		بانک‌های اطلاعاتی جامع
		استفاده از تکنیکهای داده‌کاوی
	سازمانی و فرآیندی	برنامه‌ریزی استراتژیک و مدیریت عملکرد
		حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده
		نظارت مستمر و کنترل‌های داخلی
	انسانی و مدیریتی	تخصص و آموزش نیروی انسانی
		سیاست‌های انگیزشی
		ویژگی‌های حسابرس مستقل
	محیطی و قانونی	الزامات قانونی و شفافیت
		حمایت نهادهای نظارتی
		سرمایه اجتماعی و اعتماد ذینفعان



نمودار ۸. کد محوری برای مفهوم سازی شرایط علی حسابرسی عملکرد بهنگام

در کدگذاری انتخابی نتایج کدگذاری محوری و اولیه بار دیگر بررسی و مقولهٔ اصلی انتخاب می‌شود. کد گذاری انتخابی، مقوله اصلی را به شکلی نظام‌مند به سایر مقوله‌ها ارتباط می‌دهد؛ ارتباطات را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌هایی را که نیاز به توسعه بیشتری دارند، توسعه می‌دهد. کدگذاری انتخابی با روشن کردن خط داستان بر اساس الگوی ارتباط شناسایی شده بین مقوله‌ها و زیرمقوله‌ها در کدگذاری باز و محوری شروع می‌شود. گام‌های کدگذاری انتخابی عبارتند از: معین کردن خط داستان، ارتباط دادن زیرمقوله‌ها به مقولهٔ اصلی، اعتباربخشی به روابط، و پر کردن شکاف‌های بین مقوله‌ها است. در این مرحله به تعریف مقولهٔ اصلی و ربط دادن سایر مقوله‌ها به این مقوله و صورت بندی الگوی پژوهش پرداخته می شود. شماری تکنیک وجود دارد که میتوان از آنها برای آسان کردن فرایند کدگذاری انتخابی استفاده کرد. با توجه به عوامل استخراجی، خروجی نهایی تئوری داده بنیاد به مدلی انجامید که در ادامه می‌آید.

جدول ۸. مفهوم سازی ارائه مدل

کدمحوری	مقوله اصلی	کد اولیه
پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام	افزایش کیفیت حسابرسی	شناسایی سریع ناکارآمدی‌ها
		بهبود تصمیم‌گیری
		افزایش مسئولیت‌پذیری
		پیشگیری از ریسک‌ها
		بهبود شفافیت و اعتماد ذینفعان
		سازگاری با فناوری‌های نوین
		کاهش تأخیر در گزارشگری حسابرسی
	انجام به موقع	هزینه‌های اجرایی بالا
		افزایش فشار بر کارکنان
		پیچیدگی تحلیل داده‌ها
		مخاطرات امنیتی و حریم خصوصی
		وابستگی بیش از حد به فناوری
عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد بهنگام	فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها	وجود سیستم‌های یکپارچه گزارشگری
		بانک‌های اطلاعاتی جامع
		استفاده از تکنیکهای داده‌کاوی
	سازمانی و فرآیندی	برنامه‌ریزی استراتژیک و مدیریت عملکرد
		حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده
		نظارت مستمر و کنترل‌های داخلی
	انسانی و مدیریتی	تخصص و آموزش نیروی انسانی
		سیاست‌های انگیزشی
		ویژگی‌های حسابرس مستقل
	محیطی و قانونی	الزامات قانونی و شفافیت
		حمایت نهادهای نظارتی
		سرمایه اجتماعی و اعتماد ذینفعان
حسابرسی عملکرد بهنگام	نظارت مستمر	ماهیت زمان واقعی
		اتوماسیون حسابرسی
	ادغام فناوری‌های پیشرفته	هوش مصنوعی و یادگیری ماشین
		پلتفرم‌های یکپارچه
		بلاکچین
	تحول در نقش حسابرس	از بازرس به مشاور استراتژیک
		تسلط بر فناوری
	فرهنگ شفافیت	شفافیت اجباری
		پاسخگویی دینامیک
راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام	توسعه زیرساخت‌های فناورانه پیشرفته	استفاده از هوش مصنوعی و تحلیل بهنگام
		اتوماسیون فرآیندها
		استقرار سیستم‌های ابری
		بلاک‌چین برای شفافیت
	تقویت کنترل‌های داخلی و فرآیندهای سازمانی	طراحی شاخص‌های عملکردی بهنگام
		ایجاد مرکز فرماندهی عملیاتی
		حذف فرآیندهای موازی
	توانمندسازی نیروی انسانی	آموزش تخصصی حسابرسان

کدمحوری	مقوله اصلی	کد اولیه
		تیم‌های میان‌رشته‌ای
		انگیزه‌های مبتنی بر عملکرد
	بهبود چارچوب‌های قانونی و اخلاقی	تدوین استانداردهای حسابرسی بهنگام
		رعایت حریم خصوصی داده‌ها
		شفاف‌سازی مسئولیت‌ها
	مدیریت ریسک و تاب‌آوری سازمانی	شناسایی ریسک‌های بهنگام
		برنامه‌های بازیابی فوری
		ارزیابی مستمر اثربخشی
	تعامل با ذینفعان و بهبود ارتباطات	گزارش‌دهی تعاملی
		مکانیسم‌های بازخورد بهنگام
		شفاف‌سازی عمومی
عوامل زمینه‌ای حسابرسی عملکرد بهنگام	عوامل سازمانی و ساختاری	فرهنگ شفافیت و پاسخگویی
		یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی
		کنترل‌های داخلی قوی
	زیرساخت‌های فناورانه	دسترسی به فناوری‌های پیشرفته
		امنیت سایبری
		قابلیت همکاری سیستم‌ها
	الزامات قانونی و نظارتی	چارچوب‌های حقوقی شفاف
		نقش نهادهای ناظر
		مقررات حریم خصوصی
	عوامل انسانی و دانشی	سطح مهارت حسابرسان
		حمایت مدیریت ارشد
		آموزش مستمر کارکنان
	عوامل محیطی و اقتصادی	فشار رقابتی
		شرایط اقتصادی کلان
		انتظارات ذینفعان
عوامل مداخله‌گر در حسابرسی عملکرد بهنگام	عوامل مرتبط با داده‌ها و اطلاعات	عدم دسترسی به داده‌های دقیق و به روز
		سوءبرداشت از شاخص‌های عملکرد
		گزارشدهی گزینشی
	عوامل سازمانی و ساختاری	فرهنگ عدم شفافیت
		تغییرات ناگهانی در ساختار سازمانی
		سیاست‌های بوروکراتیک
	عوامل انسانی	کمبود تخصص حسابرسان
		تعارض منافع
		مقاومت کارکنان
	عوامل فنی و فناورانه	سیستم‌های نرم‌افزاری ناکارآمد
		مشکلات امنیت اطلاعات
	عوامل محیطی و بیرونی	تغییرات قانونی یا سیاستی
		فشارهای سیاسی یا اقتصادی
		حوادث غیرمترقبه
	محدودیت‌های منابع	کمبود زمان
		محدودیت بودجه

کدمحوری	مقوله اصلی	کد اولیه
	چالش‌های ارتباطی	سوءتفاهم در تعریف اهداف
		گزارش‌های مبهم یا غیرشفاف

بحث و نتیجه گیری

حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده می‌شود. حسابرسی عملکرد حوزه‌ای جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) به سوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: اصلاحات باعث رویه‌های جدید حسابرسی شده یا فعالیت‌های جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. به طور تجربی این رابطه بیشتر یک طرفه است. اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به سوی تحقق نقش حسابدهی در حاکمیت است. حسابرسی عملکرد، فرآیند شماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه‌هایی برای بهبود عملی است. دستیابی به عملیات کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی، مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است. کارایی و اثربخشی مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و به کارگیری منابع موجود است و حسابرسی عملکرد ازجمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقاء برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و ارائه روش‌هایی برای پیشبرد آنها و بهبود عملکرد مفید باشد. در سالهای اخیر، تقاضا برای گسترش حوزه‌های مسئولیت و رسیدگی حسابرسی عملکرد گسترش یافته است و تقاضای بالقوه‌ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر موارد از قبیل، اخلاق سازمانی، حفظ محیط زیست، ایفای مسئولیت اجتماعی و ... نیز مطرح شده است.

در این بخش با استفاده از مصاحبه نیمه‌باز ارائه الگوی حسابرسی عملکرد با رویکرد بهنگام پرداخته شده است. ۸۵ گویه و تعداد ۲۸ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی داده‌بنیاد شناسایی و در قالب شش بُعد ساختاردهی شده است. که عبارتند از: **۱) شرایط علی مؤثر بر حسابرسی عملکرد بهنگام**: ۱- فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها: وجود سیستم‌های یکپارچه گزارشگری، بانک‌های اطلاعاتی جامع و استفاده از تکنیکهای داده‌کاوی، ۲- عوامل سازمانی و فرآیندی: برنامه‌ریزی استراتژیک و مدیریت عملکرد، حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و نظارت مستمر و کنترل‌های داخلی. ۳- عوامل انسانی و مدیریتی: تخصص و آموزش نیروی انسانی، سیاست‌های انگیزشی و ویژگی‌های حسابرس مستقل. ۴-عوامل محیطی و قانونی: الزامات قانونی و شفافیت، حمایت نهادهای نظارتی و سرمایه اجتماعی و اعتماد ذینفعان؛ حسابرسی عملکرد بهنگام و عوامل مؤثر بر آن، در یک چرخه تقابلی قرار دارند. عوامل فناورانه، سازمانی و انسانی اجرای حسابرسی را ممکن می‌کنند. در مقابل، خروجی‌های حسابرسی بهنگام، بهبود مستمر همان عوامل را الزامی می‌سازد و این رابطه دوسویه، سازمان‌ها را به سمت چابکی، یادگیری مداوم و تحول دیجیتال سوق می‌دهد. **۲) پدیده محوری حسابرسی عملکرد بهنگام:** ۱- نظارت مستمر: ماهیت زمان واقعی و اتوماسیون حسابرسی؛ ۲- ادغام فناوری‌های پیشرفته: هوش مصنوعی و یادگیری ماشین، پلتفرم‌های یکپارچه و بلاکچین؛ ۳- تحول در نقش حسابرس: از بازرس به مشاور استراتژیک و تسلط بر فناوری ؛ ۴- فرهنگ شفافیت: شفافیت اجباری و پاسخگویی دینامیک؛ حسابرسی عملکرد بهنگام با تبدیل داده‌ها به بینش عملیاتی فوری، هسته اصلی راهبردهای مدرن سازمانی شده است. این فرآیند نه تنها کارایی عملیاتی را افزایش می‌دهد، بلکه سازمان‌ها را به اکوسیستم‌های یادگیرنده و انعطاف‌پذیر تبدیل می‌کند. با این حال، موفقیت راهبردهای مبتنی بر این نوع حسابرسی، نیازمند سرمایه‌گذاری در فناوری، آموزش نیروی انسانی و تقویت فرهنگ شفافیت است. **۳) عوامل زمینه‌ای حسابرسی عملکرد بهنگام** (۱-عوامل سازمانی و ساختاری: فرهنگ شفافیت و پاسخگویی، یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل‌های داخلی قوی. ۲-زیرساخت-های فناورانه: دسترسی به فناوری‌های پیشرفته، امنیت سایبری و قابلیت همکاری سیستم‌ها.۳- الزامات قانونی و نظارتی: چارچوب‌های حقوقی شفاف، نقش نهادهای ناظر و مقررات حریم خصوصی. ۴-عوامل انسانی و دانشی: سطح مهارت حسابرسان، حمایت مدیریت ارشد و آموزش مستمر کارکنان. ۵-عوامل محیطی و اقتصادی: فشار رقابتی، شرایط اقتصادی کلان و انتظارات)؛ عوامل زمینه‌ای مانند فناوری، مقررات، پیچیدگی

سازمانی، فرهنگ، و شرایط اقتصادی به طور مستقیم بر انتخاب راهبردهای حسابرسی بهنگام تأثیر می‌گذارند. ادغام این عوامل در برنامه‌ریزی حسابرسی، اثربخشی و کارایی فرآیند را افزایش می‌دهد. منابع فوق چارچوبی علمی برای درک این ارتباطات ارائه می‌دهند.

۴) راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام (۱- توسعه زیرساخت‌های فناورانه پیشرفته: استفاده از هوش مصنوعی و تحلیل بهنگام، اتوماسیون فرآیندها، استقرار سیستم‌های ابری و بلاک‌چین برای شفافیت؛ تقویت کنترل‌های داخلی و فرآیندهای سازمانی: طراحی شاخص‌های عملکردی بهنگام، ایجاد مرکز فرماندهی عملیاتی و حذف فرآیندهای موازی؛ ۳- توانمندسازی نیروی انسانی: آموزش تخصصی حسابرسان، تیم‌های میان‌رشته‌ای و انگیزه‌های مبتنی بر عملکرد؛ ۴- بهبود چارچوب‌های قانونی و اخلاقی: تدوین استانداردهای حسابرسی بهنگام، رعایت حریم خصوصی داده‌ها و شفاف‌سازی مسئولیت‌ها. ۵- مدیریت ریسک و تاب‌آوری سازمانی: شناسایی ریسک‌های بهنگام، برنامه‌های بازیابی فوری و ارزیابی مستمر اثربخشی. ۶- تعامل با ذینفعان و بهبود ارتباطات: گزارش‌دهی تعاملی، مکانیسم‌های بازخورد بهنگام و شفاف‌سازی)؛ راهبردهای حسابرسی عملکرد بهنگام را در یک چهارچوب پویا و غیرقطعی قرار می‌دهند. برای کاهش اثرات منفی، سازمان‌ها باید انعطاف‌پذیری راهبردی ایجاد قابلیت تعدیل سریع راهبردها بر اساس تغییرات محیطی. مدیریت ریسک یکپارچه، ادغام ارزیابی ریسک‌های فنی، انسانی و قانونی در طراحی راهبردها. سرمایه‌گذاری در آموزش و پرورش نیروهای چندمهارتی برای مقابله با شکاف‌های دانشی توجه شود.

۵) پیامدهای حسابرسی عملکرد بهنگام (۱- افزایش کیفیت حسابرسی: شناسایی سریع ناکارآمدی‌ها، بهبود تصمیم‌گیری، افزایش مسئولیت‌پذیری، پیشگیری از ریسک‌ها، بهبود شفافیت و اعتماد ذینفعان، سازگاری با فناوری‌های نوین و کاهش تأخیر در گزارشگری حسابرسی؛ ۲- چالش‌های انجام به موقع: هزینه‌های اجرایی بالا، افزایش فشار بر کارکنان، پیچیدگی تحلیل داده‌ها، مخاطرات امنیتی و حریم خصوص و وابستگی بیش از حد به فناوری). حسابرسی به هنگام امکان تشخیص فوری مشکلات در فرآیندها، تخصیص منابع یا اجرای پروژه‌ها را فراهم می‌کند. این امر منجر به اصلاحات سریع و جلوگیری از اتلاف زمان و هزینه می‌شود. دسترسی به داده‌های واقعی و به روز، به مدیران اجازه می‌دهد بر اساس اطلاعات دقیق و شفاف، تصمیمات استراتژیک بگیرند. نظارت مستمر، فرهنگ پاسخگویی را در سازمان تقویت می‌کند و از بروز خطاهای عمدی یا سهوی جلوگیری می‌نماید. شناسایی زودهنگام ریسک‌های مالی، عملیاتی یا انطباقی (مانند نقض قوانین) از طریق تحلیل داده‌های بهنگام، امکان مدیریت پیشگیرانه را فراهم می‌کند.

گزارش‌دهی شفاف و فنی به سرمایه‌گذاران، مشتریان یا عموم مردم، اعتماد به سازمان را افزایش می‌دهد. استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های بزرگ و سیستم‌های اتوماسیون، بهینه‌سازی فرآیندها را تسهیل می‌کند. کاهش تأخیر در گزارشگری حسابرسی-کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرس مستقل تأثیر مثبت دارد و باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش‌ها می‌شود که به نوبه خود به بهبود روند نظارت و کنترل کمک می‌کند. هزینه‌های اجرایی بالا- راه‌اندازی سیستمهای حسابرسی بهنگام نیازمند سرمایه‌گذاری در فناوری، آموزش نیروی انسانی و نگهداری زیرساخت‌هاست. نظارت دائمی ممکن است باعث استرس یا مقاومت کارکنان شود و خلاقیت یا انعطاف‌پذیری را کاهش دهد. حجم بالای داده‌های تولید شده در زمان واقعی می‌تواند منجر به اشتباهات تحلیلی یا سوگیری در تفسیر نتایج شود. جمع‌آوری و ذخیره‌سازی داده‌های حساس به صورت بهنگام، خطر نقض امنیت سایبری یا سوءاستفاده را افزایش می‌دهد. اختلال در سیستم‌های فنی (مثلاً قطعی سرورها) ممکن است فرآیند حسابرسی و تصمیم‌گیری را مختل کند.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش های گارتنر (۲۰۲۳)، گزارش انجمن حسابداران خبره (۲۰۲۳)، هاروارد (۲۰۲۳)، اسمیت و همکاران (۲۰۲۱)، لی و همکاران (۲۰۲۰)، گزارش انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۲۱)، مکنزی (۲۰۲۳)، آلیس و همکاران (۲۰۰۸)، سارنز و همکاران (۲۰۲۰)، دیلویت (۲۰۲۲)، همسو می باشد. مطالعه گارتنر (۲۰۲۳)، نشان می‌دهد سازمان‌هایی که از حسابرسی بهنگام استفاده می‌کنند، ۲۵٪ سریعتر به سمت فناوری‌های تحلیلی پیشرفته حرکت می‌کنند. پژوهش دیلویت (۲۰۲۲)، تأیید می‌کند که ۴۰٪ از سازمان‌ها پس از اجرای حسابرسی بهنگام، فرآیندهای داخلی خود را ساده‌سازی کرده‌اند. گزارش انجمن حسابداران خبره (۲۰۲۳)، بیان می‌کند ۶۰٪ از مؤسسات حسابرسی، آموزش‌های فنی سالانه خود را پس از پیاده‌سازی سیستم‌های بهنگام افزایش داده‌اند. بررسی مجله کسب و کار هاروارد (۲۰۲۳)، نشان می‌دهد در صنعت بانکداری، ۵۰٪ از قوانین جدید نظارتی، مستقیماً تحت تأثیر خروجی‌های حسابرسی بهنگام تدوین شده‌اند. مکنزی (۲۰۲۳) در پژوهش خود تأکید می‌کند سازمان‌هایی که حسابرسی بهنگام را پیاده کرده‌اند، ۱۵-۲۰٪ بازدهی بیشتر در سرمایه‌گذاری‌های فناوری گزارش می‌دهند. اسمیت و همکاران (۲۰۲۱)، سازمان‌هایی که از سیستم‌های حسابرسی بهنگام استفاده می‌کنند، ۳۰٪ سریع‌تر به تغییرات محیطی واکنش نشان می‌دهند. گزارش مکینزی

(۲۰۲۲) تأیید می‌کند که شرکتهای پیشرو در استفاده از تحلیل-های بهنگام ، ٪۲۵ چابکتر از رقبای سنتی هستند. پژوهش لی و همکاران (۲۰۲۰)، نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد بهنگام ٪۲۰-۱۵ صرفه‌جویی در هزینه‌های عملیاتی ایجاد می‌کند. مطالعات گانتر (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که ٪۴۰ از پروژه‌های حسابرسی بهنگام به دلیل کمبود بودجه یا دانش فنی، ناتمام می‌مانند. پژوهش دیلویت (۲۰۲۲) تأکید می‌کند که سازمان‌های با فرهنگ سلسله مراتبی، ٪۳۰ بیشتر با مقاومت داخلی در برابر حسابرسی بهنگام مواجه می‌شوند. گزارش انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۲۱)، بیان می‌کند که ٪۵۰ از سازمان‌ها پس از تغییر قوانین مالیاتی، مجبور به اصلاح سیستم‌های حسابرسی بهنگام خود شده‌اند. پژوهش مکنزی (۲۰۲۳)، نشان می‌دهد در بحران-های اقتصادی، اولویت سازمانها به سمت حسابرسی واکنشی (نه بهنگام) جابه جا می‌شود. آلیس و همکاران (۲۰۰۸)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که فناوری‌های نوین، حسابرسی را از رویکرد سنتی مبتنی بر نمونه برداری به سمت تحلیل جامع و بهنگام سوق داده است. مطالعه سارنز و همکاران (۲۰۲۰)، نشان می‌دهد که حسابرسان در شرایط بحران، آزمون‌های محتاطانه‌تر و تحلیل‌های پیش‌بینی کننده را افزایش می‌دهند. پژوهش گارتنر (۲۰۲۳)، نشان می‌دهد سازمان‌های استفاده‌کننده از *AI* در حسابرسی، ٪۳۵ کاهش در خطاهای انسانی گزارش کرده‌اند. مطالعه دیلویت (۲۰۲۲)، تأیید می‌کند سازمان‌هایی که برنامه-های آموزشی اختصاصی اجرا کرده‌اند، ٪۵۰ موفقیت بیشتری در پیاده‌سازی سیستم‌های بهنگام داشته‌اند. گزارش **IIA**(۲۰۲۱)، بیان می‌کند ٪۶۰ از سازمانها پس از اجرای راهبردهای انطباق بهنگام، کاهش محسوسی در جریمه‌های قانونی تجربه کرده‌اند.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

پیشنهاد ایجاد زیرساخت‌های فناوری یکپارچه-طراحی سیستم-های اطلاعاتی (مانندERP، سیستم‌های ابری، و پلتفرم‌های تحلیلی) برای جمع‌آوری و پردازش داده‌های عملیاتی و مالی بهصورت بهنگام. منطق ارائه این پیشنهاد دسترسی به داده‌های بهروز، امکان شناسایی سریع انحرافات از اهداف عملکردی و اصلاح به موقع را فراهم می‌کند.

پیشنهاد استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی و یادگیری ماشین-به کارگیری الگوریتم‌های هوش مصنوعی برای تحلیل خودکار داده‌ها، شناسایی الگوهای غیرعادی، و پیش‌بینی ریسک‌های عملکردی. منطق ارائه این پیشنهاد دسترسی این ابزارها دقت و سرعت تحلیل داده‌ها را افزایش داده و امکان تمرکز حسابرسان بر نقاط پرریسک را فراهم می‌کنند.

پیشنهاد طراحی مدل‌های ارزیابی عملکرد پویا- توسعه شاخصهای عملکردی (KPIs) مبتنی بر داده‌های بهنگام و تطبیق آنها با اهداف استراتژیک سازمان. منطق ارائه این پیشنهاد شاخص‌های پویا امکان سنجش مستمر عملکرد و تطبیق راهبردها با تغییرات محیطی را فراهم می‌کنند.

پیشنهاد آموزش و توانمندسازی تیم‌های حسابرسی-برگزاری دوره‌های آموزشی برای ارتقای مهارت‌های فنی (مانند تحلیل داده، کار با ابزارهای هوش مصنوعی) و آشنایی با فناوریهای نوین. منطق ارائه این پیشنهاد حسابرسان باید بتوانند از ابزارهای پیشرفته برای تحلیل بهنگام داده‌ها استفاده کنند.

پیشنهاد استقرار چارچوب‌های نظارتی و انطباقی-تدوین استانداردهای حسابرسی بهنگام متناسب با قوانین داخلی و بین-المللی (مانند ISO 37001 یاCOSO). منطق ارائه این پیشنهاد همسویی با الزامات قانونی، اعتبار گزارشهای حسابرسی و کاهش ریسک‌های حقوقی را افزایش می‌دهد.

پیشنهاد تعامل مستمر با ذینفعان-ایجاد سیستم‌های گزارش‌دهی تعاملی برای ارائه نتایج حسابرسی به مدیریت و ذینفعان بهصورت بهنگام. منطق ارائه این پیشنهاد شفافیت اطلاعاتی، تصمیم‌گیری سریع و بهبود پاسخگویی سازمانی را تسهیل می‌کند.

پیشنهاد پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر پیش‌بینی-استفاده از تحلیل‌های پیش‌بینی کننده برای شناسایی ریسک-های آتی و ارائه راه‌کارهای پیشگیرانه منطق ارائه این پیشنهاد دسترسی به این رویکرد از وقوع تخلفات یا انحرافات عملکردی جلوگیری می‌کند.

محدودیت های پژوهش

با توجه به اینکه، بنابر سنت رویکرد کیفی از نمونه هدفمند برای انجام پژوهش استفاده شد، از این رو برای تعمیم یافته‌ها، بایستی با احتیاط و با در نظر گرفتن جوانب امر عمل شود.

جامعه آماری این پژوهش ذیحسابان، حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات بود، در صورتی که جامعه آماری گسترده‌تر در نظر گرفته می‌شد، ممکن بود که نتایج تحت‌الشعاع قرار می-گرفت.

با توجه به اینکه محقق خود به طور مستقیم در کار پژوهش درگیر مسائل حسابرسی است. احتمال سوگیری محقق خصوصاً حسابرسی عملکرد بهنگام در کدگذاری داده ها وجود دارد.

منابع

احمدی، سیدعلی‌اکبر و روزبهانی، علیرضا (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۴(۲)، ۴۱-۵۴.

باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راه‌کارهایی جهت بهبود آن، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۱)، ۱-۲۶.

باباجانی، جعفر و دوست‌جباریان، جواد (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۱)، ۱۵۵-۱۴۳.

سلگی، محمد و وجودی نوبخت، آرمین (۱۴۰۱)، ارائه الگوی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (مورد مطالعه: حوزه ساخت و ابنیه)، دانش حسابرسی، ۲۲(۸۸)، ۱۳۷-۱۰۵.

شیخیان‌عزیزی، جعفر و رضائی‌نژاد، عبدالکریم (۱۴۰۳)، رویکردی ترکیبی برای توسعه مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران بیمارستان های دولتی شهر تهران، *فصل‌نامه* رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۸(۹۳)، ۱۶۰-۱۸۸.

طالعی، هادی، گرد، عزیز و خراشادی‌زاده، محمد (۱۴۰۱). ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۲۵۵-۲۸۶

کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی (۱۳۹۷). تبیین مولفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، ۵۷-۷۶.

گرد، عزیز، مومنی، علیرضا و صفایی‌نسب، عبداله (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی، دانش حسابرسی، ۱۹(۷۷)، ۱۶۶-۱۸۹.

لاری‌دشت‌بیاض، محمود، قائم‌مقامی، کامران و ملکی، علی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. حسابداری دولتی، ۳(۵)، ۵۷-۶۶.

مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۶)، ۲۷-۴۷.

مهربان‌پور، محمدرضا و علی‌پورلندی، حسین (۱۴۰۱). ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی، حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۱۸۳-۲۲۲.

Daujotaite, D., & Macerinskiene, I. (2008). Development of performance audit in public sector. 5 International scientific conference ،Vilnius ، Lithuania ،16-17 May 2008،.177-185. Faculty of business management: Vilnius University.

GOVERNMENT AUDITING STANDARDS. (2021). United States Government Accountability Office.

Haliah, S.E., & Nirwana, S.E., & Akhzan, F. H. (2022). Role of Performance Audit in Public Sector Organization. Available at: https://ssrn.com/abstract=3743077.

Kadir, G., & Hüseyin, S., & Sultan, K. (2025). Digital Transformation and Artificial Intelligence-Assisted Auditing: The Role of Technology in Internal Audit Processes in 2025. Dynamics in Social Sciences and Humanities 6(1):25-33. DOI:10.62425/dssh.1647929

Loke, C., & Ismail, S., & Abdul Hamid, F. (2016). "The Serception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study" ،Asian Review of Accounting ،24(1) ،90-104.

Loots, J.A.J. (1989). An evaluation of the applicability of comprehensive auditing in the South African context. Pretoria: University of Pretoria. PhD thesis.

Mkwela G., & Mandla A. T., & Siyabulela, Ch. F. (2025). Exploring the Importance of Performance Audits in the Public Sector. International Journal of Social Science Research and Review 8(4):296-308. DOI:10.47814/ijssrr.v8i4.2614

Nacanieli, R., & Kerry, J. (2019). Reputational risk and environmental performance auditing: A study in the Australian commonwealth public sector. Financial Accountability & Management ،35(2).

Pollitt, C., & Summa, H. (2002). Performance audit and public management reform. New York: Oxford University Press.1-10

Raudla, R., & Taro, K., & Agu, Ch., & Douglas, J. W. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. Public Organization Review ،DOI 10.1007/s11115-015-0308- 0.

Reichborn-Kjennerud ،K. (2013). Performance audit: accountability and usefulness: the case of the auditor general in Norway. Public Administration ،Vol. 91 No. 3 ،pp. 680- 695.

Svärdsten, F. (2019). The 'front stage' of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports. Financial Accountability & Management ،Volume 35 ، Issue 2.

Talei, H., & Aziz, G., & Khorashadizadeh, M. (2024). Identifying the Effective Factors for Auditing the Performance of Executive Managers of Public Hospitals: A Qualitative Study. Health Tech Asmnt Act. 5(4). doi: 10.18502/htaa.v5i4.10169

Vasila, M., & Daujot, B. (2019). Performance Audit: A Cross Country Comparison of Practices of Selected Sup-reme Audit Institutions. Business: Theory and Practice ،(4)20 ،352–362.

Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 61/ Autumn 2027

Presenting a performance audit model with a timely approach using data-driven theory

Kamal Rahani
Department of Accounting, Mara.C., Islamic Azad University, Marand, Iran
kamal.rahani@iau.ir

Heydar Mohammadzade Salteh
Department of Accounting, Mara.C., Islamic Azad University, Marand, Iran
h_salteh@iau.ac.ir

Rasoul Abdi
Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran
abdi_57@iau.ac.ir

Ebrahim Navidi Abbaspour
Department of Accounting, Mara.C., Islamic Azad University, Marand, Iran
navidi@iau.ir

Abstract
The aim of this research is to present a performance audit model with a timely approach in Iran using the grounded theory method. The present research is fundamental in terms of its purpose and qualitative in terms of its implementation and based on grounded theory. The statistical population of this research includes 21 experts and specialists in the field of auditing and were selected through purposive sampling. The research collection tool is a semi-structured interview. The findings were analyzed through open, axial and selective coding and MAXQDA2020 software was used. The research results showed that 85 items and 28 main categories were identified based on the data-based paradigm model and structured in the form of six dimensions. These are: 1) Causal conditions affecting timely performance auditing: 1- Information technology and infrastructure, 2- Organizational and process factors, 3- Human and managerial factors, 4- Environmental and legal factors; 2) The central phenomenon of timely performance auditing: 1- Continuous monitoring; 2- Integration of advanced technologies; 3- Evolution in the role of the auditor; 4- Transparency culture; 3) Contextual factors of timely performance auditing: 1- Organizational and structural factors; 2- Technological infrastructure, 3- Legal and regulatory requirements, 4- Human and knowledge factors, 5- Environmental and economic factors; 4) Strategies for timely performance auditing: 1- Development of advanced technological infrastructure; 2- Strengthening internal controls and organizational processes; 3- Empowering human resources; 4- Improving legal and ethical frameworks, 5- Risk management and organizational resilience, 6- Interaction with stakeholders and improving communications; 5) Consequences of timely performance auditing: 1- Increasing audit quality; 2- Challenges of timely completion.
Keywords: Performance Audit, Timely Performance Audit, Timely Approach, Financial Accountability, Financial Transparency