

Research Paper

The Effective Factors in the Efficiency of Monitoring and Evaluating the Financial Performance of the Public Sector in Performance-based Budgeting With a Hybrid Approach



Hafez Amraei¹ , * Adel Azar² , Ali Esmailzadeh³, Negar Khosravipour³

1. Department of Accountancy, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch, Azad University, Tehran, Iran.
2. Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.
3. Department of Accounting, Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran.

Use your device to scan
and read the article online



Citation: Amraei H, Azar A, Esmailzadeh A, Khosravipour N. (2020). [The Effective Factors in the Efficiency of Monitoring and Evaluating the Financial Performance of the Public Sector in Performance-based Budgeting With a Hybrid Approach (Persian)]. *Journal Strategic Studies of Public Policy*, 10(37), 296-335.



Received: 5 Aug 2020

Accepted: 14 Sep 2020

Available Online: 18 Mar 2021

Key words:

Ultra-combined Qualitative Approach, Financial Performance Monitoring and Evaluation, Public Sector, Performance Based Budgeting
GEL:M42

ABSTRACT

The main purpose of this research was to study the factors affecting the efficiency of monitoring and evaluating financial performance in the public sector in performance-based budgeting. The practical purpose of this research was to provide appropriate suggestions and solutions to financial performance in the public sector in performance-based budgeting. This study used a mixed qualitative-quantitative research strategy. Initially, using the meta-combined qualitative analysis method, the indicators were extracted from previous. Subsequently, out of 82 articles, 42 were finally used to examine the effective characteristics in the efficiency of monitoring and evaluating financial performance in the public sector in the above-mentioned budgeting. Then, by categorizing the indicators and performing the fuzzy Delphi technique, the content of the design was analyzed; the main indicators were identified and screened. Next, employing several methods, the criteria were prioritized and the weight of the criteria (13) and the effective variables were determined prioratively. Additionally, the research data analysis was performed in the qualitative phase by MaxQDA; the quantitative analysis was conducted using MATLAB.

* Corresponding Author:

Adel Azar, PhD.

Address: Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

E-mail: azara@modares.ac.ir

مقاله پژوهشی

عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب

حافظ امرایی^۱، عادل آذر^۲، علی اسماعیل‌زاده^۳، نگار خسروی‌پور^۳

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد، تهران، ایران.
۲. دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.
۳. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران.

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، مطالعه بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و هدف کاربردی آن، ارائه پیشنهادها و راهکارهای مناسب برای عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. روش پژوهش به کار گرفته‌شده در این مطالعه آمیخته (کیفی - کمی) است. ابتدا با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مبادرت به استخراج شاخص‌ها از مقالات و مطالعات پیشین (از سال ۲۰۰۷ تا کنون) شد و از ۸۲ مقاله به‌دست‌آمده، ۴۲ مقاله نهایی جهت بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده شد. در ادامه با مقوله‌بندی شاخص‌ها و انجام تکنیک دلفی فازی، محتوای طرح مورد تحلیل قرار گرفت، شاخص‌های اصلی شناسایی و غربالگری شدند. سپس با استفاده از روش سوارا نسبت به اولویت‌بندی و وزن معیارها اقدام و سیزده عامل به ترتیب اولویت تعیین شد که از بین آن‌ها الزام برای نظارت و ارزیابی، اصلاح قوانین، اجرای کامل بودجه‌ریزی، بر مبنای عملکرد، تدوین الگوی یکپارچه نظارت و ارزیابی و شناسایی معیارهای عینی ارزیابی عملکرد و تربیت نیروهای متخصص در مطالعات فوق مهم‌ترین نقش را داشته‌اند. تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم‌افزار MaxQDA و در فاز کمی با نرم‌افزار Matlab انجام شده است.

تاریخ دریافت: ۱۵ مرداد ۱۳۹۹
تاریخ پذیرش: ۲۴ شهریور ۱۳۹۹
تاریخ انتشار: ۲۸ اسفند ۱۳۹۹

کلیدواژه‌ها:

رویکرد کیفی
فراترکیب، نظارت
و ارزیابی عملکرد
مالی، بخش عمومی،
بودجه‌ریزی مبتنی بر
عملکرد M42:GEL

* نویسنده مسئول:

دکتر عادل آذر

نشانی: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

پست الکترونیکی: azara@modares.ac.ir

مقدمه

مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی دولت را ارزیابی می‌کنند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶).

انجام این امر، مستلزم وجود فرایندی سیستماتیک است که به حسابرسی عملکرد موسوم شده است. این در حالی است که اندازه‌گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، زمانی معنا و مفهوم پیدا می‌کند که مدیریت در به‌کارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود، اعم از منابع مالی و انسانی هیچ‌گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آن‌ها مطابق خواسته خودش باشد. از این رو به‌سادگی در مورد عملکرد مدیران بخش عمومی که تنها قسمتی از فرایند به‌کارگیری و استفاده بهینه از منابع را در اختیار دارند نمی‌توان قضاوت کرد (Gordon, Osgood, Jr & Boden, 2017). این امر حسابرسی و اندازه‌گیری عملکرد مدیران را با چالش‌هایی از قبیل تأثیرپذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان، تضاد بین قانون‌گذاران و جریان قانون و عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی مواجه کرده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸).

از طرفی رشد نامتناسب فعالیت‌های دولت و نبود شفافیت در میزان دخالت در امور اقتصادی، تقسیم ناموزون و غیرمنطقی وظایف بین دستگاه‌های اجرایی، موجب شده که انجام عملیات در بودجه با کندی صورت گیرد و همچنین منجر به ائتلاف منابع و کاهش کارایی هزینه‌های بودجه شود. این چالش در نظام بودجه‌ریزی، همراه با مشکل نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی باعث شده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه‌ریزی اختلال ایجاد شود و به جای آن در بودجه‌ریزی، رقابت شدیدی بین

زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از پنجاه سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش پیدا کرده و به یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است. درحقیقت حسابرسی عملکرد به‌مراتب، به عنوان ساختاری انعطاف‌پذیرتر از حسابرسی مالی به رسمیت شناخته شده است و برای حساب‌رسان بخش عمومی مجموعه‌ای پیچیده است که قضاوت بیشتری را در پی داشته است (Funnell, 2015).

آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یکسو و اطلاع از ابزارها و امکانات موردنیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های لازم را برای طراحی و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی فراهم می‌کند (باباجانی، برزیده و ایمان‌زاده، ۱۳۹۸). مدیران بخش عمومی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی خود در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی هستند (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۷).

«حسابداری» و «حسابرسی» ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سامانه هدفمند در نظام پاسخ‌گویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند. اگر در فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخ‌گویی توجه شود، آن‌گاه تصویر روشنی از سامانه پاسخ‌گویی آشکار می‌شود. گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های

عملکرد مالی در بخش عمومی، در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توان از شیوه کنترل سنتی به مفهوم نوین کنترل، یعنی عامل هدایت که منجر به تسهیل شرایط لازم برای تحقق اهداف شده استفاده کرد که به بهبود رفاه و سعادت افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها و جامعه کمک شایانی کند. از این رو پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌پردازد. بر اساس تجارب محقق شده در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه از جمله کره، کانادا، انگلستان، نروژ، آفریقای جنوبی، شیلی، اوکراین، ترکیه و غیره در امر نظارت و ارزیابی و به واسطه پیاده‌سازی نظام M&E^۲ مبتنی بر بودجه‌ریزی عملیاتی و تأکید بر نتایج از طریق اضافه کردن پاسخ‌گویی و جنبه‌هایی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به نظام سنتی پیشین، نتایجی همچون ارتقای کیفیت خدمات عمومی، تحقق و دستیابی به اهداف عملکردی به دست آمده است؛ همچنین کاهش انحرافات بودجه‌ای به واسطه تخصیص درست و مبتنی بر نتایج و جوجه عمومی، کاهش چشمگیر فساد و ارتقای شفافیت نتایج منجر به جلب اعتماد عمومی و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و اقتصادی و توسعه در این بخش‌ها شده است که دلیل موکدی است بر لزوم شناسایی عوامل مؤثر در تدوین الگوی مطلوب برای نظارت و ارزیابی در کشورمان.

۱. ادبیات موضوع

خیرالهی، کرمی و حافظی (۱۳۹۴) مطالعه‌ای را با عنوان «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد دولت» از طریق بررسی‌های میدانی

دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود؛ بنابراین اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور و متعاقب آن نظام نظارت مالی بخش عمومی، مبتنی بر عملیات و تهیه گزارش تفریغ بودجه کل کشور، منجر به افزایش پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی و شفافیت عملکرد آن‌ها و همچنین ارتقای کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه خواهد شد (الماسی، دهگان و حیدری، ۱۳۹۵).

به طور کلی مدیریت عملکرد یکی از پیش‌نیازهای لازم برای موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. سازمان‌هایی که به مدیریت نتایج نپردازند، بودجه‌ای را نیز برای نتایج در نظر نخواهند گرفت؛ بنابراین بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۱ در صورتی موفق خواهد بود که بر مبنای راهبرد مدیریت عملکرد بنا شود. ایجاد یک سیستم نظارت، اندازه‌گیری و گزارش عملکرد مسیری را برای کارکنان سازمان فراهم می‌کند تا از این طریق درباره اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت که در برنامه‌ها مطرح می‌شود و همچنین انتخاب معیارهای عملکرد بحث و تبادل نظر شود و توافق حاصل شود. معیارهای عملکرد، عناصر اساسی در PBB هستند که تعیین آن‌ها خود چالشی بزرگ است. از طریق تعیین هدف‌ها و نتایج عملکرد است که می‌توان مدیران را پاسخ‌گو کرد و به آن‌ها قدرت اعمال صلاحدید بیشتر جهت انتخاب ابزارهای مدیریتی جدید ارائه داد (امینی، آذر، بیات و خدبوری، ۱۳۹۷). با توجه به این ضرورت و اهمیت، فهم و درک مفهوم نظارت و ارزیابی عملکرد مالی و سنجش و تحلیل آن در بخش عمومی به منظور تشریح و تبیین تفاوت‌ها و تمایزات رقابتی و نیز بهبود موضع رقابتی آن‌ها مهم است. از سوی دیگر با عنایت به اهمیت تغییر در سیستم

2. Monitoring and Evaluation

1. Performance-Based Budgeting (PBB)

نخعی، حسین پور، برزگران و خراشادیزاده (۱۳۹۷)
مطالعه‌ای را تحت عنوان «بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی با استفاده از فرمول کوکران و طراحی پرسش‌نامه و تجزیه و تحلیل آن با نرم‌افزار SPSS» انجام دادند. نتایج مطالعه نشان داد که اجرای حسابرسی عملکرد در تحقق عدالت اجتماعی و در ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی تأثیرگذار بوده و با اجرای کامل این نوع حسابرسی، میزان عدالت و مسئولیت اجتماعی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی افزایش پیدا می‌کند.

محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) مطالعه‌ای تحت عنوان «حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی با بررسی میدانی و کسب نظر نخبگان» انجام دادند. نتیجه حاصل از این مطالعه این بود که اصلی‌ترین چالش پیش‌روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی ب.د.

ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) مطالعه‌ای تحت عنوان «الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات بر اساس بررسی‌های میدانی و مبتنی بر رویکرد تفسیری» انجام دادند. بررسی‌ها نشان می‌دهد انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود. در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه‌محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند.

اسگندری و کردیچه (۱۳۹۵) مطالعه‌ای تحت عنوان «تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی

و مشاهدات تجربی انجام داده‌اند. نتایج نشان داده است بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شفافیت را بالا برده و به تفصیل جزئیات بودجه را عنوان می‌کند، اما محدودیت‌هایی را برای دستگاه‌های اجرایی ایجاد خواهد کرد که باید در مقابل منابع در اختیار گرفته پاسخ‌گو باشد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است.

امینی و همکاران (۱۳۹۷) مطالعه‌ای را با عنوان «طراحی مدل توسعه‌یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ» بر اساس مصاحبه با خبرگان سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات و مرور مدل‌های مرجع و شناسایی خلأ نظری پیشینه بلوغ با کسب نظر نخبگان دانشگاهی انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه مدل توسعه‌یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را در دو بخش قابلیت‌ها و نتایج، تعریف و برای ارزیابی و سنجش هریک از این دو بخش درخت‌واره‌ای از شاخص‌ها و زیرشاخص‌ها را احصا و تعریف کرده است. بهره‌گیری از مدل این تحقیق این امکان را فراهم می‌کند تا میزان پیشرفت دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف در امر استقرار و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توسط شاخص‌های عملکردی مورد ارزیابی قرار گیرد.

موسوی، آذر، رجبزاده و خدیور (۱۳۹۷)
مطالعه‌ای با عنوان «طراحی مدلی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با استفاده از ترکیب روش‌شناسی سیستم‌های نرم و نگاهت شناختی فازی و تاپسیس سلسله‌مراتبی فازی» انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه، خلأ ایجادشده را روشن و مسیر را برای تخصیص بودجه به استان‌های کشور هموار کرد.

دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند. **ارکوتلو، تانس و کوسیگیت ۳ (۲۰۱۷)** مطالعه‌ای با عنوان «عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نتیجه تجزیه و تحلیل عامل تأییدی (CFA)» بر اساس یافته‌های اصلی مطالعه با استفاده از آزمون تی مستقل و تجزیه و تحلیل آن‌ها یک‌طرفه در سازمان‌های عمومی ترکیه انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها صحت عوامل و شاخص‌های سنجش آن‌ها را نشان داده است. همچنین شاخص‌های برازش مدل نیز مقادیر مطلوبی را نشان داده‌اند.

مائورو، سینکویینی و پیانزی ۴ (۲۰۱۹) مطالعه‌ای را با عنوان «ارزیابی اعتبار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مدیریت دولتی در کشور ایتالیا» از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد سیاست‌گذاری و گزارش‌های دولتی انجام دادند و نتایج آن نشان می‌دهد که فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی باعث ایجاد محدودیت‌هایی برای به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در عمل می‌شود. همچنین نبود وحدت منافع، دستیابی به مزایای حاصل از به‌کارگیری این سبک از بودجه‌ریزی را با مخاطراتی مواجه می‌کند.

پارک ۵ (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان «اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» انجام داده و با توجه به متاآنالیز و کسب شواهد تجربی در بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد (تئوری و عمل)، دریافتند رابطه بین نقش شهروندان و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور آمریکا مهم، اما کم

عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر یافته‌های میدانی و یادداشت مشاهدات تجربی مستقیم و انجام مصاحبه با خبرگان» را انجام دادند. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد. از این رو می‌توان اذعان کرد که حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره مؤسسات می‌شود.

کلانترمهرجردی، قسپاری و توسلی (۱۳۹۶) مطالعه‌ای تحت عنوان «اثربخشی حسابرسی دولتی» انجام دادند. بررسی ایشان نشان داد که نیاز به حسابرسی بخش عمومی دائمی بوده و در آینده نیز مؤسسات حسابرسی مالی، از طریق خدمات حسابرسی و حسابداری به نقش مهم خود در اطمینان‌دهی راجع به مسئولیت پاسخ‌گویی و افزایش حاکمیت خوب ادامه خواهند داد و باعث ایجاد اعتماد به نهاد یا مؤسسات بخش عمومی و نهایتاً ایجاد اعتماد به مالیه عمومی می‌شود.

نوروزی و سجادی (۱۳۹۵) مطالعه‌ای تحت عنوان «حسابرسی عملکرد و ارتقای کیفیت و کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی» انجام دادند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که اثربخشی یکی از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد بوده است و حساب‌رسان بایستی در فعالیت‌های مربوط به خط مشی‌گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند. همچنین حساب‌رسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد هستند و مشاغل و حرفه‌های

3. Erkutlu, Tanç & Koçyiğit
4. Mauro, Cinquini & Pianezzi
5. Park

نقش‌ها و مسئولیت‌های نهادهی را مشخص کند.

دشپانده ۹ (۲۰۱۸) مطالعه‌ای تحت عنوان «سیستم نظارت بر بودجه» در میانمار انجام داد. این کشور شاهد انتقال به سمت عدم تمرکز بیشتر بوده است. دولت اتحادیه با ایجاد نهادها، رویه‌های جدید، اقدامات اساسی را در جهت تقویت سیستم مدیریت مالی عمومی و بهبود شفافیت مالی انجام داده است. ایجاد کمیته حساب‌های عمومی مجلس، اعطای استقلال به بانک مرکزی و ایجاد یک وزارت خزانه‌داری از جمله ابتکاراتی است که در جهت استقرار یک سیستم نظارت و ارزیابی مؤثر بوده است.

گزنم، ایرازاول و دلوس‌ریوس ۱۰ (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به سیستم نظارت و ارزیابی شیلی (از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۰) پرداختند. بخش قابل توجهی از سیستم نظارت و ارزیابی شیلی از سال ایجاد آن در دهه ۱۹۹۰، به بهبود استفاده از منابع عمومی پرداخته است؛ این تلاش‌ها در چارچوب وسیعی از ابتکار عمل‌ها جهت مدرن‌سازی و بهبود مدیریت عمومی در بسیاری از حوزه‌ها، بوده است. نتایج این مطالعه نشان داد، مشخصه‌های اولیه سیستم نظارت و ارزیابی، هم در طراحی و هم در عملیاتی‌سازی، به دلیل رابطه نزدیک آن با بودجه، تعیین شده و توجه ویژه‌ای به این موارد شده است: نقش نظارت و ارزیابی در وزارت دارایی قسمت واحد بودجه و کنگره ملی، هماهنگی مؤلفه‌ها و ابزارهای مختلف پیرامون چرخه تدوین بودجه، بحث و تصویب بودجه و استفاده از اطلاعات نظارت و ارزیابی در فرایندهای تصمیم‌گیری.

اسلوخای ۱۱ (۲۰۱۱) مطالعه‌ای تحت عنوان

تحقیق بوده است. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخ‌گویی عمومی بیشتری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه‌ریزی دارند و در ثانی عملکرد آن‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت‌آمیزتری بوده است.

البوسعیدی ۶ (۲۰۱۸) مطالعه‌ای تحت عنوان «کمک به نظارت و ارزیابی برای ارتقای حکمرانی خوب» در عمان انجام داد. این مطالعه به بررسی سهم نظارت و ارزیابی^۶ در ارتقای حکمرانی خوب در عمان می‌پردازد. سهم نظارت و ارزیابی در ارتقای حکومت خوب از طریق پیامدهای سه دیدگاه مسئولیت‌پذیری، دیدگاه تصمیمات مدیریتی و دیدگاه یادگیری سازمانی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج این مطالعه نشان داد که سهم این سه دیدگاه در راستای حکومت خوب تاکنون از نظر آماری محاسبه نشده است.

ایلدیز ۸ (۲۰۱۷) مطالعه‌ای تحت عنوان «سیستم‌های نظارت و ارزیابی برای خدمات شهری» در ترکیه انجام داد که نتایج نشان می‌دهد که هنوز هم نیاز به ایجاد یک سیستم کلی نظارت و ارزیابی با مشارکت فعال و هماهنگی مؤثر بین نهادهای ذی‌ربط وجود دارد. با توجه به شکاف‌ها و چالش‌های شناسایی‌شده از نظر درک مفاهیم تحقیق و توسعه در ترکیه، جمع‌آوری داده‌ها و سیستم‌های تأیید و چالش‌های نهادهی و بر اساس نتایج این مطالعه پیشنهاد می‌شود یک چارچوب نظارت و ارزیابی ایجاد شود که به‌روشنی اصول، فرایندها، روش‌ها و

9. Deshpande
10. Guzmán, Irrarázaval & de los Rios
11. Slukhai

6. Al-Busaidi
7. Monitorig and Evaluation (M&E)
8. Yildiz

۲. روش‌شناسی پژوهش

۲-۱. روش تحلیل کیفی فراترکیب

برای دستیابی به هدف پژوهش از روش فراترکیب، مطابق با الگوی لیپسی و ویلسون استفاده شد (Wilson, 2001). این الگو شامل هفت مرحله است که در ادامه این هفت مرحله شرح داده و ابعاد مختلف روشی این پژوهش در قالب این مراحل تبیین خواهد شد.

برای تنظیم سؤال پژوهش از ابعاد مختلفی مانند جامعه مورد مطالعه، چه چیزی، چه موقع و چگونگی انجام روش، استفاده می‌شود (جدول شماره ۱). سؤال مناسب در فراترکیب می‌تواند پدیده‌ای خاص، ابعاد و پیامدهای آن و عوامل مؤثر بر آن را بررسی کند. اگر سؤال پژوهش خیلی محدود و سخت‌گیرانه باشد، سبب می‌شود مطالعات معدودی شناسایی شوند و تعمیم‌پذیری یافته‌ها کاهش یابد. اگر سؤال خیلی وسیع و نامحدود تنظیم شود، ممکن است نتیجه‌گیری کاربردی برای جامعه مورد نظر دشوار شود (de Ridder, Lensvelt-Mulders, Finkenauer, Marijn Stok & Baumeister, 2012).

برای گردآوری داده‌های پژوهش از داده‌های ثانویه به نام اسناد و مدارک گذشته استفاده شده است. این اسناد و مدارک شامل تمام پژوهش‌ها در زمینه نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. برای این مطالعه مقالات و پژوهش‌های انجام‌شده از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۰ میلادی مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است. جهت جمع‌آوری و دسته‌بندی محتوای مقالات تولیدشده در زمینه تحقیق، به موتور جست‌وجوی گوگل و پایگاه‌های اطلاعاتی مقالات

«نظارت و ارزیابی به عنوان ابزاری جهت بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی» در اوکراین انجام داد. بر اساس این مطالعه، دلایلی ذکر شده است که نشان می‌دهد عناصر اصلی روش‌شناسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اکنون به بخشی از مکانیسم مدیریت هزینه‌های عمومی در اوکراین تبدیل شده‌اند. در عین حال، مسئله ارتباط مخارج بودجه با نتایج خاص به دست آمده از برنامه‌های مشخص بودجه، همچنان باقی است. این موضوع، ضرورت استفاده از رویکردهای نوین در مدیریت نظارت و ارزیابی را تعریف کرده و این مطالعه با ارائه تجزیه و تحلیل وضعیت فعلی نظارت و ارزیابی در مدیریت برنامه هزینه‌های عمومی اوکراین، راه‌حلی را نیز که می‌تواند سودمندی نظارت و ارزیابی را بهبود بخشد، پیشنهاد می‌کند.

انگلا و اجم (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای به نظارت بر عملکرد و ارزیابی در کشور آفریقا پرداختند. در این مطالعه مجموعه‌ای از اصول اساسی و رویکردی برای عملکرد نظارت و ارزیابی ارائه شده است که منجر به بهبود مداوم عملکرد دولت و افزایش مسئولیت‌پذیری خواهد شد. همچنین این مطالعه در خصوص شیوه‌های نظارت و ارزیابی که برای دستیابی به این هدف و چگونگی نهادینه کردن آن‌ها باید اجرا شوند، پیشنهادهای ارائه کرده است: الف) ایجاد اجماع در مورد اهداف عملکرد نظارت و ارزیابی و نحوه اجرای آن؛ ب) اصول اساسی را برای تمرین خوب نظارت و ارزیابی ایجاد کنید؛ ج) ارائه خدمات راهنمایی و آموزش به سازمان‌ها در مورد اجرای نظارت و ارزیابی.

جدول ۱. سؤالات پژوهش

پارامتر	سؤال پژوهش
چه چیزی؟ (what)	شاخص‌هایی که در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثرند، کدام‌اند؟
چه؟ (who) چه وقت؟ (when)	عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل چه ابعادی است؟
چگونه؟ (How)	ابعاد تأثیرگذار بر کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، چگونه بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند؟

بر اساس ده معیار ارزیابی کیفیت (وضوح اهداف و اهمیت پژوهش، تناسب و تطابق روش پژوهش، تناسب و تطابق طرح پژوهش، تناسب روش انتخاب مشارکت‌کنندگان، تناسب روش جمع‌آوری داده‌ها، رابطه پژوهشگر و مشارکت‌کنندگان، ملاحظات اخلاقی، دقت تجزیه و تحلیل، بیان روشن یافته‌ها و ارزش پژوهش) استفاده شد (de Ridder et al., 2012) و بر این اساس ۸۲ مقاله وارد ارزیابی شده و بر اساس معیار ده‌گانه مورد ارزیابی قرار گرفتند که نتیجه تحلیل ساختاری و محتوایی مقالات، تأیید ۳۹ مقاله بوده است.

سرانجام پس از چهار مرحله پالایش از میان ۸۲ مطالعه، ۴۳ مورد آن حذف و ۳۹ پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب شد. در این پژوهش، اطلاعات پژوهش‌ها در جدولی دسته‌بندی شد. این جدول شامل اطلاعات ذیل بود: اطلاعات شناسنامه‌ای پژوهش: نام و نام خانوادگی پدیدآورندگان، سال انتشار مقاله، اطلاعات یافته‌های اصلی: مؤلفه‌های استخراج‌شده.

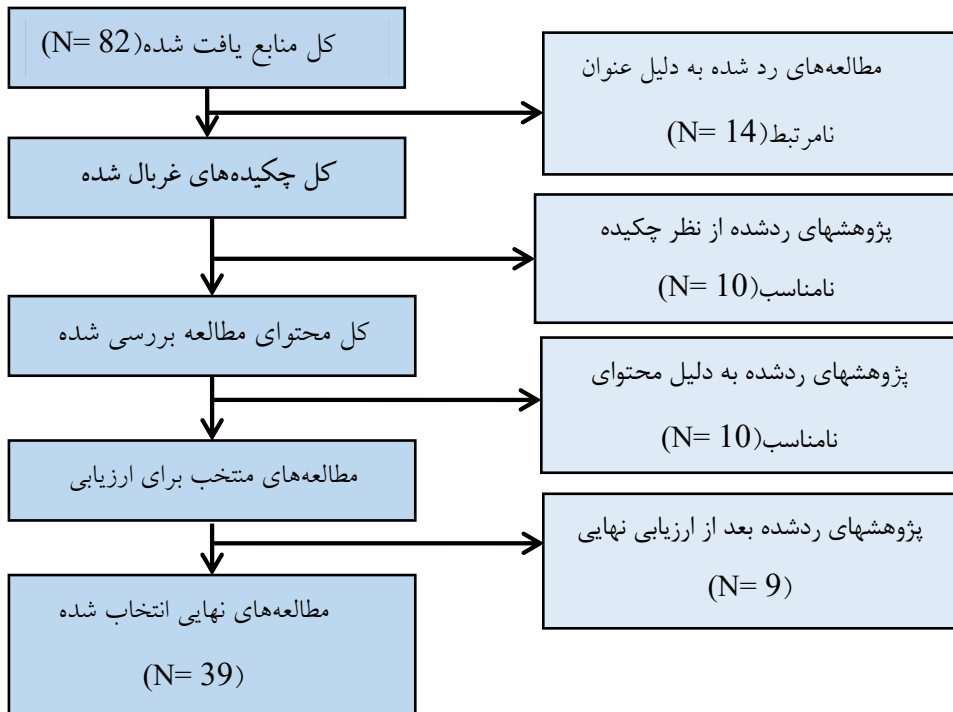
پژوهشگر در طول تجزیه و تحلیل، موضوعاتی را جست‌وجو می‌کند که در میان مطالعه‌های موجود در فراترکیب پدیدار شده است. این مورد به عنوان (بررسی موضوعی) شناخته می‌شود. به محض اینکه

علمی مراجعه شد. برای جست‌وجوی مقاله‌های پژوهش از واژه‌های متنوعی نظیر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده شد.

با بررسی و شناسایی پژوهش‌ها از طریق سامانه جست‌وجوی کتابخانه ملی و دیگر کتابخانه‌ها، پژوهشکده‌ها و سایت‌هایی نظیر ساینس دایرکت، گوگل اسکالر، اسپرینگر، ریسرچ‌گت و رلد ساینتیفیک، امرالد؛ سایت مگ ایران، پایگاه مجلات تخصصی نور و غیره با کلیدواژه‌های مرتبط با شاخص‌های ارزیابی عملکرد در فیلد عنوان، جمعاً ۸۲ پژوهش یافت شد. در این مرحله پژوهشگر در هر بازبینی تعدادی از مقالات را حذف می‌کند که این مقاله‌ها در فرایند فراترکیب بررسی نمی‌شوند. فرایند بازبینی و انتخاب در این پژوهش به صورت خلاصه در تصویر شماره ۱ نشان داده شده است (de Ridder et al., 2012).

با هدف افزایش کیفیت نتایج پژوهش، در این مرحله مقاله‌های باقی‌مانده از نظر کیفیت روش‌شناختی مطالعه شدند تا مقاله‌هایی که از نظر روش‌شناختی کیفیت پایین دارند از فرایند کنار گذاشته شوند برای همین منظور از ابزار کنترل کیفیت روبریک^{۱۳}

13. Critical Appraisal Skills Program (CASP)



تصویر ۱. فرایند بازبینی و انتخاب

محورهای تبیین‌کننده عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قالب مؤلفه‌های اصلی پژوهش شناسایی شود. در **جدول شماره ۳**، مقوله‌های اصلی و فرعی حاصل از تحلیل کیفی ارائه می‌شود.

از چهار معیار کمی برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان‌پذیری استفاده شده است: ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن (Wang, Ma & Liu, 2021) (رنگریز، نوه‌ابراهیم، آراسته و سلطانیه، ۱۳۹۶) و آلفای کریپندورف (Krippendorff, 2018).

موضوع‌ها شناسایی و مشخص شد، بررسی‌کننده، طبقه‌بندی‌ای را شکل می‌دهد و طبقه‌بندی‌های مشابه و مربوط را در موضوعی قرار می‌دهد که آن را به بهترین گونه توصیف می‌کند. موضوع‌ها اساس و پایه ایجاد توضیحات، الگوها و نظریه‌ها یا فرضیات را ارائه می‌کند. در این پژوهش، ابتدا تمام عوامل استخراج‌شده از مطالعه‌ها به عنوان شناسه در نظر گرفته شد و سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از آن‌ها، شناسه‌ها در مفهومی مشابه تعریف شد (جدول شماره ۲)؛ سپس مفاهیم مشابه در مقولات تبیین‌کننده دسته‌بندی شدند تا به این ترتیب

جدول ۲. مقالات منتخب

ردیف	مؤلفه‌های استخراج‌شده	محقق / سال
۱	استراتژی‌های سازمانی، ارتباط بین مدیریت عملکرد و استراتژی، بودجه‌بندی عملیاتی، حسابداری تعدی، نظام ارزیابی عملکرد، اصلاح قانون محاسبات عمومی و دیوان محاسبات، اصلاح قانون برنامه و بودجه، اصلاح قانون خدمات کشوری، استفاده از تیم‌های تخصصی و بخش خصوصی و آموزش حسابرسان دیوان محاسبات، شناسایی مقیاس‌های ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، پذیرش عمومی و دستگاه‌های اجرایی، همکاری‌های وزارت دارایی و سازمان برنامه و بودجه، آموزش حسابرسان دیوان و مدیران اجرایی کشور، استفاده از حسابرسان حرفه‌ای و بخش خصوصی	باباجانی و همکاران، (۱۳۹۸)
۲	عدم شفافیت در اهداف سازمان‌ها، نبود استراتژی مناسب، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، ضعف فرهنگ پاسخ‌گویی و ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها موانع اجرای حسابرسی عملکرد	(Byaruhanga & Basheka, 2017)
۳	شناسایی نقاط قوت و ضعف، شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی، تقویت ساختار قدرت، رویکرد مقایسه‌ای، ضرورت تقویت نظارت پارلمانی و نقش مستقل دیوان در حسابرسی عملکرد، لزوم نظارت بر کلیه درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی	(هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶)
۴	ضعف مهارت تخصصی حسابرسان در انجام عملیات، گزارش‌های نامناسب حسابداری، نبود شاخص‌های سنجش عملکرد در بخش عمومی، عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملکرد و ارزیابی استراتژی‌ها	(Yang & Northcott, 2019)
۵	استانداردهای پاسخ‌گویی، روش‌های پاسخ‌گویی بخش عمومی، تدوین گزارش‌های مالی، تعهد به یکپارچگی، ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون، پیاده‌سازی کنترل داخلی و سیستم مدیریت مالی قوی، رهبری و کارمندان، تقویت شفافیت و گزارشگری برای ارائه پاسخ‌گویی مؤثر تدوین استراتژی اجرای نظارت و ارزیابی، تدوین و برنامه‌ریزی سیاست‌ها، تصمیم‌گیری و یادگیری سازمانی و تصمیم مدیریت، لزوم تدوین برنامه‌ریزی منابع انسانی و نظارت بر آن	(Ojok & Basheka, 2016)
۶	توسعه و طراحی سیاست‌ها، مدیریت استراتژیک و عملیاتی، استقرار مدیریت دانش، در دسترس بودن و کیفیت اطلاعات عملکرد، به‌اشتراک‌گذاری اطلاعات میان شهروندان و دولت، ارتقای ظرفیت برنامه‌ریزی و به‌کارگیری خدمات، تدوین نقش‌ها و مسئولیت‌های نظارت و ارزیابی، جداسازی قدرت شاخه‌های اجرایی و قانون‌گذار کشور، نقش پارلمان در نظارت و ارزیابی، نقش ارزیابی داخلی در نظارت و ارزیابی، ترویج تقاضا برای شواهد نظارت و ارزیابی، اقدامات پیشگیرانه برای جلوگیری از پیامدهای ناخواسته، نظارت داخلی مدیران، تعیین اهداف عملکردی، اندازه‌گیری عملکرد به طور منظم، تجزیه و تحلیل دلایل عملکرد ضعیف، ایجاد تغییرات برای ارتقای عملکرد، تدوین برنامه‌ها و پروژه‌ها با هدف ارزیابی، تدوین برنامه‌ها به شکلی تقاضامحور، برنامه‌ریزی مبتنی بر شواهد، بودجه‌ریزی و مدیریت اجرایی شامل بهبود شفافیت، پاسخ‌گویی، یادگیری، بازخورد، بهره‌وری و کیفیت	(Goldman et al., 2012)
۷	نهادینه کردن سیستم نظارت و ارزیابی، تفکیک رویکردهای نظارت و ارزیابی، وجود تفاوت‌های رسمی بین نظارت و ارزیابی، افزایش مسئولیت‌پذیری نسبت به مطالبات جامعه، مشارکت ضعیف مردم در نظارت و ارزیابی، تجدید نظر در عملکرد برنامه و بودجه، شناخت وضعیت فعلی نظارت و ارزیابی، برنامه‌ریزی فرایند بودجه، اجرای سیستم نظارت و اندازه‌گیری مستمر شاخص‌های عملکرد برنامه و بودجه به منظور تصمیم‌گیری مدیریتی، پیوند اهداف استراتژیک و اهداف عملیاتی سیاست‌گذاری بودجه و تدوین روش‌های مؤثر نظارت و ارزیابی به منظور افزایش اثربخشی اجتماعی و اقتصادی	(Slukhai, 2011)

ردیف	مؤلفه‌های استخراج‌شده	محقق / سال
۸	اصلاح مدیریت مالی دولتی برای مقابله با چالش‌ها، تشویق افراد به ارائه شیوه‌های نوآور، انعطاف‌پذیری و ریسک‌پذیری، تمرکززدایی سازمانی در بخش عمومی، تمرکز قوی در دستیابی به نتایج و پاسخ‌گویی مدیریتی، مشارکت عمومی، استقرار نگاه بازخوردمحور، الزامات صریح برای تنظیم اهداف خدمات، استانداردهای انتشار خدمات و عملکرد در برابر استانداردها، اصلاحات مؤثر در بخش عمومی نیازمند نظارت بر عملکرد، کیفیت مدیریت و یادگیری مداوم	(Mkasiwa, 2019)
۹	مدیریت‌داری‌ها و بدهی‌های مالی، اجرای اولیه سیستم نظارت و ارزیابی، بررسی جامع هزینه، ارزیابی کلیت سازمان یا مؤسسه، سازگاری بین اولویت‌های دولت با طراحی نهادی، مأموریت، اهداف استراتژیک، خروجی‌ها و ذی‌نفعان، مدیریت نهادی، شامل ظرفیت نهادی (تخصصی، فناوری، سازمانی و غیره)، فقدان سیستم مدیریت دانش، عدم انسجام بین مؤلفه‌های نظارت و ارزیابی، عدم وجود سیاست‌های نظارتی، بهینه‌سازی استفاده از اطلاعات، تعیین اهداف عملیاتی و اهداف استراتژیک، نصب دفاتر اطلاع‌رسانی و شکایت برای افزایش نقش مردم، معرفی شاخص‌های عملکرد و پایش آن‌ها، بهسازی و توسعه نظارت و ارزیابی، درک و شناسایی بازیگران جدید، تأسیس یک مرجع جدید برای نظارت و ارزیابی، استفاده از تیم‌های تخصصی متنوع به عنوان کلید اصلی نظارت و ارزیابی، استفاده از ابزارهای ارزیابی عملکرد مانند BSC، EFQM، و غیره، انجام ارزیابی سازمان‌ها به صورت پایلوت و افزایشی، تنوع در ارزیابی‌ها و ارزیابی برنامه‌ها، تعریف کمیته‌های بین‌بخشی، تشکیل یک وزارت جدید برای تغییر در برنامه‌ها و اولویت‌بندی‌ها، کاهش برنامه‌های بهبود مدیریت پاداش‌محور، ایجاد پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی، ارزیابی‌های آینده‌نگر برای دستیابی به نتایج مورد انتظار، ارزیابی اثر بر ذی‌نفعان، اراده و اعتبار سیاسی برای حمایت از نظارت و ارزیابی، رهبری و اجرای نظارت و ارزیابی و نقش هماهنگ‌کنندگی در وزارت‌داری، هسته نزدیک به دولت برای نظارت و ارزیابی، تعیین اهداف استراتژیک و عملیاتی، تعریف هنجارهای گذرا و پرهیز از رسمیت‌گرایی در نظارت و ارزیابی، غیرخطی بودن سیستم نظارت و ارزیابی و تعیین اولویت‌های مختلف در طول زمان، ثبت تأثیرات متغیرهای خارج از کنترل، تلقی نظارت و ارزیابی به عنوان مکمل یکدیگر، عدم استفاده غیربهینه از نتایج و اطلاعات نظارت و ارزیابی به عنوان مانع، عدم هماهنگی بین بازیگران مختلف و عدم وجود سیاست‌های نظارتی، عدم تمرکز نظارت و ارزیابی بر تهیه بودجه و صرف تمرکز بر اهداف، تأکید بر بودجه‌بندی مبتنی بر آگاهی از نتایج نه نتایج	(Guzmán et al., 2014)
۱۰	ارزیابی انطباق هدف، تهیه اسناد برای گزارش و انتشار شاخص‌ها، ابعاد عملکرد و سطوح ارائه، جایگاه نظارت و ارزیابی در زنجیره ارزش	(Nazari Chamaki, Jenkins & Hashemi, 2019)
۱۱	شناسایی دلیل ایجاد انحرافات و ناکارآمدی‌ها، ارتقای بهره‌وری، شفافیت و پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی، توسعه شاخص‌های ترکیبی و ساختاری، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی، کاهش تخلفات مالی و ارتقای کارآمدی دستگاه‌های اجرایی	نخعی و همکاران (۱۳۹۷)
۱۲	نهادینه‌سازی و مدیریت نظارت و ارزیابی، نیاز به توسعه عملی و انعطاف‌پذیر در سیستم نظارت و ارزیابی، اجتناب از رسمیت‌گرایی در سیستم نظارت و ارزیابی، بهره‌گیری از تجربیات پیشین که به اشتراک گذاشته شده، ارزیابی به عنوان قطعه حیاتی یک سیستم، واحد تحلیل، روش‌شناسی و کانون‌های ارزیابی، اهمیت در دسترس بودن اطلاعات، تیم‌های کاری به عنوان کلید موفقیت	(Audenaert, Decramer, George, Verschueren & Van Waeyenberg, 2019)

ردیف	مؤلفه های استخراج شده	محقق / سال
۱۳	سوق دادن نظام بودجه ریزی کشور به سمت بودجه ریزی عملیاتی، گزارش تفریح بودجه با کاهش تخلفات، نقش نظارت، کنترل و حسابرسی دیوان در ارتقای عملکرد، نقش تفریح بودجه در افزایش پاسخ گویی و شفافیت عملکرد	(الماسی و همکاران، ۱۳۹۵)
۱۴	پویایی سیستم های نظارت و ارزیابی، تدریجی بودن پیاده سازی سیستم نظارت و ارزیابی، انتخاب اهداف ارزیابی، روش شناسی و کانون ها و همچنین فرایندهای عملیاتی مربوطه، روند معرفی مکانیسم ها و ابزارهای جدید و نقش های استراتژیک هر بازیگر در سیستم نظارت و ارزیابی	(Acerete, Gasca & Stafford, 2019)
۱۵	عدم توانایی در برآورده سازی تقاضاهای گسترده، تفکیک نامناسب وظایف، سیستم کنترل های داخلی، اهداف عملیاتی، اهداف گزارشگری مالی، عدم انجام وظایف نظارتی مراجع ناظر و تأکید صرف بر نظارت بعد از خرج، تعدد و پراکندگی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عدم شفافیت و تناقض موجود در قوانین مالی و محاسباتی	(Chimtengo, Mkandawire & Hanif, 2017)
۱۶	برنامه بهبود مدیریت، گزارش و انتشار شاخص های عملکرد، تلفیق ارزیابی های قبلی (گذشته نگر)، اراده و اعتبار سیاسی نهادها در این فرایند، به کارگیری قابلیت های فنی و تنوع ابزارها و روش های جایگزین در نظارت و ارزیابی	(Manyaga, Muturi & Oluoch, 2020)
۱۷	مدیریت دارایی ها، دوراندیشی در مدیریت اقتصادی، افزایش ثبات اقتصادی، پاسخ گویی کلی، مالی و مدیریتی، تأثیر عوامل انسانی بر عدم کارآمدی نظارت بخش عمومی از جمله عدم تخصص و مهارت کارکنان، کمبود نیروی انسانی متخصص و آموزش دیده، نقش عوامل مدیریتی از جمله عدم تسلط آنان بر امور مالی و تلقی مدیریت از نظارت و ارزیابی و عدم استفاده در تصمیم گیری های مالی، عدم تفهیم مقررات و شفافیت آن ها.	(گلدوست، ۱۳۹۰)
۱۸	ارائه، نظام مند کردن و تولید اطلاعات جدید عملکردی از سیستم نظارت و ارزیابی	(Al-ahdal, Al-samhi, Tabash & Farhan, 2020)
۱۹	تعدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عدم شفافیت آن ها، عدم استقلال ذی حسابان، کمبود بودجه مرتبط با نظارت، کمبود نیروهای متخصص	(امامی و نادری باب اناری، ۱۳۸۶)
۲۰	سیستم نظارت بر عملکرد نهادی، آموزش، عدم تخصص مجلس در تصویب بودجه و دخالت در تغییرات جزئی آن	(سایبانی و جعفری، ۱۳۹۶)
۲۱	نبرد شناخت و بینشی صحیح از حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، ایجاد تغییر در نقش و کارکرد حسابرسی ضعف در بودجه ریزی عملکرد، استفاده از حسابداری تعهدی به صورت یکپارچه، ارزیابی سیستم های اطلاعاتی، اندازه گیری عملکرد و نظارت، اصلاح نواقص شناسایی شده و فرایندهای مدیریت ریسک، راهبری و کنترل ها، آموزش مدیران برای شناخت فواید حسابرسی عملکرد، ارائه گزارش های کیفی حسابرسی عملکرد، استفاده از تجربه سایر کشورهای دیگر در زمینه حسابرسی عملکرد، شناسایی معیارهای عملکرد توسط دیوان، ارتباط مؤثر بین حسابرسان عملکرد و مدیران ارشد بخش عمومی، آموزش دانشگاهی حسابرسی عملکرد	(احمدی و محمودخانی، ۱۳۹۶)

ردیف	مؤلفه‌های استخراج‌شده	محقق / سال
۲۲	رشد، جهت و توجهات سیستم، حفظ انسجام بین ابزارها، مسئولیت‌ها و واحدهای سازمانی، برقراری توازن در چارچوب حقوقی مرتبط با نظارت بخش عمومی، مؤسسات جدید ارزیابی، پیوند قوی‌تر با تصمیمات بودجه و ارتباط بهتر با فرایند تصمیم‌گیری در هسته دولت	(Moullin, 2017)
۲۳	برنامه‌ریزی مالی بخش عمومی بر اساس نتایج ناشی از نظارت و ارزیابی گزارشگری مالی، مدیریت درآمد و مدیریت بدهی‌ها، نقش ساختار خزانه‌داری کل کشور در طراحی و اجرای سیستم نظارت و ارزیابی، تمرکز یا عدم تمرکز خزانه داری کل، میزان توسعه‌یافتگی کشورها، کنترل تعهدات دولتی و فرایند پرداخت هزینه‌های عمومی، حسابرسی داخلی، میزان تفویض مسئولیت‌های کنترلی و نظارتی به دستگاه‌های اجرایی	(مهدی‌فرد و شعبانی، ۱۳۹۴)
۲۴	توانایی‌های فنی و مدیریت فرایند، مروری بر ذی‌نفعان و عملکرد آن‌ها، اطلاعات گذشته عملکرد دامنه ارزیابی‌ها، گزارش تعهدات و انطباق، ارتباط (برنامه‌ها) با پاداش‌های عملکرد و گزارش‌دهی نتایج ارزیابی	(Dabrowska, 2011)
۲۵	بهبود اعتماد عمومی به سازمان‌های بخش عمومی، افزایش کارایی و اثربخشی مدیریتی، شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد، وجود قوانین و مقررات الزام‌آور و مناسب، استخدام افراد متخصص و با مهارت در حسابرسی عملکرد، استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی، تقویت مهارت‌های حساب‌برسان و تحقق کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر اساس معیارهای صحیح	(نظری‌پور، ۱۳۹۶)
۲۶	بهبود مدیریت عمومی، توسعه شاخص‌های عملکرد، ایجاد ابزارهای نظارت و ارزیابی و آغاز اجرای آن‌ها، فرایندهای بهسازی، گسترش، نهادینه کردن و تحکیم سیستم، تکمیل، گسترش و هماهنگی روش‌ها و ابزارهای شکل‌دهی به سیستم نظارت و ارزیابی، ترتیبات نهادی و عملیات سیستم، متنوع‌سازی ابزارهای سیستم، نقش‌های اداره ملی حسابرسی و جامعه مدنی، واحد بازرسی عمومی و اثربخشی هزینه	(Mayne & Zapico-Gofii, 2007)
۲۷	افزایش سرعت، دقت، صحت و جامعیت در نظارت و حسابرسی، استفاده از قابلیت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات در عرصه نظارت الکترونیکی، دستیابی به تعاملات و ارتباطات مطلوب در حوزه حسابرسی میان دستگاه‌ها با دیوان محاسبات، به‌کارگیری شیوه‌های اعمال نظارت مقتدرانه در کنار تأثیرناپذیری از تغییر و تحولات سیاسی و اجتماعی، توسعه و یکپارچگی پایگاه‌های داده و اطلاعات پایه جهت کاهش حجم مدارک و مستندات ضمیمه گزارش‌ها و دسترسی سریع به آن، تغییر در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در جهت افزایش کارایی دستگاه‌ها، اعمال نظارت دیوان به عنوان بخشی از سیاست‌گذاری بخش عمومی در حوزه مالی، نظام‌مند کردن حسابرسی عملکرد در اجرای بودجه توسط دیوان محاسبات.	(ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷)
۲۸	ادغام اطلاعات در فرایندهای تصمیم‌گیری، ادغام اطلاعات در فرایندهای تحلیلی و استفاده از این اطلاعات و سایر اطلاعات گذشته مالی، اولویت‌های سیاست‌گذاری‌ها برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری و مؤلفه‌های نظارت و ارزیابی	(Nasi, Cucciniello & Degara, 2018)
۲۹	عملکرد مستقل، ارتباط با ذی‌نفعان، کمک در مرتفع کردن مسئولیت‌ها، بهبود استراتژی‌های سازمان، حمایت از سوی مدیران ارشد تسهیل روابط با مدیران، ارزیابی سالانه و پاسخ‌گویی مدیران	(کردستانی و علوی، ۱۳۹۳)
۳۰	نقش سایر سازمان‌های سنجشگر در نظارت و ارزیابی، تدوین هنجارهای بین‌سازمانی و استانداردهای نظارت و ارزیابی، تدوین هدف و شیوه‌های اصلی نظارت و ارزیابی، نیاز به فعال بودن شهروندان و رهبری قدرتمند آنان، ارتقای پاسخ‌گویی و شفافیت، حمایت از تصمیم‌گیری و تولید دانش	(Yang & Torneo, 2016)

ردیف	مؤلفه های استخراج شده	محقق / سال
۳۱	نظارت بر رعایت قوانین و مقررات، نظارت بر نحوه ارائه صورت های مالی و قابلیت اتکای آن، محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی،	(Patrucco, Luzzini & Ronchi, 2016)
۳۲	فاصله معنادار نقش و نحوه انجام وظایف دیوان محاسبات در مقایسه با مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، تربیت حسابرسان ویژه عملکرد، آموزش های حرفه ای، عدم الزام قانونی برای حسابرسی عملکرد، هدفمند شدن تفریح بودجه، اصلاح قوانین و مقررات در جهت درج سایر وظایف دیوان همچون بررسی برنامه ریزی های دولتی، ارائه مشاوره توسط دیوان قبل از تصویب قوانین، ارزیابی و اجرای کنترل های داخلی و مدیریت مالی دولت، ارتقای نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت های غیرمالی،	(آذر و حبشی، ۱۳۹۶)
۳۳	محدودیت مشارکت مراجع نظارتی در تصمیم گیری های حساس مالی بخش عمومی، صرف بررسی و کنترل های موردی، تعیین میزان بدهی های خارجی و داخلی دولت، ملاحظات سیاسی، زبان و ساختار اسناد مالی، عدم پیوند سیاست های اقتصادی و مالی و عدم شفافیت در تأثیرات مثبت و منفی آن ها، اداره مبتکرانه امور مالی، سیستم تنبیهی و اعمال مجازات، جایگزین شدن نظارت های گزینشی به جای نظارت همگانی، لزوم تغییر نگرش از فرایند به نتایج، سرمایه گذاری در نظام مدیریت مالی کشور و تقویت آن، ایجاد بهبودهای پایدار به جای نگاه موقتی، لزوم احترام و تأکید به مجموعه ارزش های اخلاقی، ضرورت روابط مالی با سازمان های بین المللی، پذیرش ابزارهای پاسخ گویی توسط مدیران، پیوند منابع مالی با جنبه های عملیاتی برنامه ها، تأثیر اقلام فرابودجه ای، تعریف سنجه های همه جانبه با مشارکت ذی نفعان، دست بندی سازمان های تحت نظارت به محصول نگر، رویه ای و مسئولیت نگر برای امر نظارت	(پریمچاند، خاکباز و قاسمی، ۱۳۸۴)
۳۴	کثرت سازمان های نظارتی، تداخل و تعارض در وظایف نظارتی توسط سازمان بازرسی، ذی حسابی و حسابرسی، انحصارطلبی و حس مالکیت توسط مراجع نظارتی، افزایش سطح آگاهی عمومی از فواید پاسخ گویی و نظارت عمومی، لزوم تدوین برنامه جامع مالی بخش عمومی، نقش تفریح بودجه در ارتقای پاسخ گویی	(قدیری مقدم و بقایی راوری، ۱۳۸۶)
۳۵	تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی یکپارچه، نقش حسابرسی داخلی در ارتقای کارایی کنترل های داخلی و فرایند گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات، کنترل های داخلی، نقش ذی حسابان در ارتقای حسابرسی داخلی و هدایتگری امور مالی بخش عمومی، تمرکزگرایی در نقش وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان حسابرسان داخلی، تأثیر ذی حسابان به عنوان بخشی از حسابرسی داخلی و مؤثر در صرفه و صلاح اقتصادی و کیفیت اطلاعات مالی بخش عمومی، لزوم ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از وظایف معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، تلقی حسابرسی داخلی به عنوان عضوی از تیم مدیریت ارشد عملیاتی دستگاه های اجرایی	(خداپخش و جباری، ۱۳۹۴)
۳۶	نقش کمیته های حسابرسی در پاسخ گویی بخش عمومی، نقش کمیته های حسابرسی در جریان گزارشگری مالی بخش عمومی و ارتقای نظارت مالی	(حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۷)
۳۷	نقش ظرفیت های نهادی در نهادینه کردن نظارت و ارزیابی، نظارت و ارزیابی اولیه در مراحل برنامه ریزی، استفاده از ابزارهای نوآورانه، استفاده از سیاست گذاری مبتنی بر شواهد، افزایش مهارت در زمینه نظارت و ارزیابی، اصلاح ساختار به ساختاری چابک و لاغر، جداسازی عوامل ساختاری و سیستمی مانع نظارت و ارزیابی، تعریف سنجه های عینی، تدوین چارچوب یکپارچه برای نظارت و ارزیابی، تعریف چارچوب یکپارچه و جامع برای مدیریت مالی بخش عمومی و تغییر شکل مدیریت مالی بخش عمومی، ایجاد دیدگاه مشترک و جدی در خصوص مسئولیت پذیری، لزوم تأکید نظارت بیرونی بر عملکرد نه مجازات و پاداش	(Cabinet, 2014)

ردیف	مؤلفه‌های استخراج‌شده	محقق / سال
۲۸	استفاده از مدیریت کیفیت جامع و سازمان یادگیرنده و ابزارهای نوین ارزیابی، تمرکز بر شهروندان به عنوان مصرف‌کنندگان اصلی نظارت و ارزیابی، فناوری اطلاعات، کنترل‌های غیرمتمرکز، فرهنگ سازمانی و ایجاد انگیزش سازمانی، تعبیه یک واحد جدید نظارت مالی در بخش عمومی، استفاده از بودجه‌بندی دو یا سه‌ساله، ذخیره‌سازی بودجه، جابه‌جایی تخصیص بودجه، شروع نظارت و ارزیابی در دستگاه‌های با وظایف همگن	(Mayne & Zapico-Gofi, 2017)
۳۹	تفاوت در تفسیر مفهوم نظارت و ارزیابی، توسط بازیگران مختلف، تفکیک نظارت و ارزیابی به عنوان دو فرایند جداگانه، عدم وجود یک چارچوب ملی برای نظارت و ارزیابی، عدم وجود سیستمی برای تأیید داده‌ها، هم‌پوشانی و پیچیدگی مسئولیت‌های نظارت و ارزیابی، کمبود اطلاعات، عدم وجود یک بخش جداگانه برای نظارت و ارزیابی، استفاده از روش‌های توسعه‌یافته اندازه‌گیری عملکرد، نبود سیستم گزارش‌دهی برای خروجی نظارت و ارزیابی	(Yildiz, 2017)

استفاده می‌کنند و این نشان‌دهنده احتمالی بودن عدم قطعیت حاکم بر این شرایط است. احتمالی بودن عدم قطعیت، با مجموعه‌های فازی سازگاری دارد. بنابراین، بهتر است داده‌ها در قالب زبانی طبیعی از خبرگان اخذ و با استفاده از مجموعه‌های فازی مورد تحلیل قرار گیرند. بدین منظور، پیشنهاد ادغام روش دلفی سنتی با تئوری فازی تحت عنوان روش دلفی فازی ارائه شد. در این روش از توابع عضویت برای نشان دادن نظر خبرگان استفاده می‌شود. مزیت روش دلفی فازی در توجه به هر یک از نظرات و یکپارچه کردن آن‌ها برای دستیابی توافق گروهی است. مراحل اجرایی این روش ترکیبی از روش دلفی سنتی و تحلیل داده‌های هر مرحله با استفاده از تعاریف نظریه مجموعه‌های فازی است. به منظور فازی‌سازی نظرات خبرگان از اعداد فازی استفاده می‌شود. اعداد فازی، مجموعه‌های فازی هستند که در مواجهه با عدم قطعیت در مورد یک پدیده به همراه داده‌های عددی تعریف می‌شود.

بر اساس تحلیل فراترکیب مصاحبه‌های تخصصی انجام‌شده، در نهایت ۱۱۶ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های

میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی^{۱۴} یا «درصد توافق مشاهده‌شده» $0/814$ به دست آمده است که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد است شاخص پی اسکات نیز محاسبه شده است که میزان آن $0/79$ به دست آمده است. چهارمین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این مطالعه $0/76$ به دست آمده است. در نهایت نیز از آلفای کریپیندروف استفاده شده است و میزان آن در این مطالعه $0/82$ برآورد شده است.

۲-۲. غربالگری با تکنیک دلفی فازی

تکنیک دلفی یک فرایند قوی مبتنی بر ساختار ارتباطی گروهی است که در مواردی که دانشی ناکامل و نامطمئن در دسترس باشد با هدف دستیابی به اجماع گروهی در بین خبرگان استفاده می‌شود. در روش دلفی کلاسیک، نظرات خبرگان در قالب اعداد قطعی بیان می‌شود، در حالی که افراد خبره از شایستگی‌های ذهنی خود برای بیان نظر

14. Percentage of Agreement Observation (PAO)

جدول ۳. مقوله‌های اصلی و کدهای مربوطه

کد شاخص	شاخص	مؤلفه	ردیف
C1	۱. شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی، آموزش و ارتقای آگاهی مدیران ارشد دستگاه‌های اجرایی و تبیین اثرات مفهوم پاسخ‌گویی و نظارت مالی	استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی و پذیرش نظارت و ارزیابی عملکرد توسط عموم، حسابرسان و مدیران دستگاه‌های اجرایی	S01
C2	۲. تعهد به یکپارچگی، ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون		
C3	۳. ترویج تقاضا برای شواهد نظارت و ارزیابی و تدوین برنامه‌های تقاضامحور		
C4	۴. نبود شناخت و بینش صحیح از حسابرسی عملکرد در بخش عمومی		
C5	۵. آموزش دانشگاهی حسابرسی عملکرد		
C6	۶. لزوم روابط مالی با سازمان‌های بین‌المللی		
C7	۷. تأکید نظارت بیرونی بر عملکرد نه مجازات و پاداش		
C8	۸. ایجاد انگیزش سازمانی برای پذیرش فرهنگ پاسخ‌گویی		
C9	۱. اصلاح قوانین محاسبات عمومی، دیوان محاسبات، برنامه و بودجه و مدیریت خدمات کشوری	بازنگری و اصلاح در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی الزام‌آور برای استقرار سیستم نظارت محاسباتی و سیاست‌های اجرایی آن در جهت تبیین نتایج محصور و ارزیابی	S02
C10	۲. عدم الزام در قوانین برای اجرای حسابرسی عملکرد و مفهوم نظارت و ارزیابی مالی بخش عمومی		
C11	۳. تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی و تناقض بین آن‌ها		
C12	۴. نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی		
C13	۵. لزوم برنامه‌ریزی‌های کلان بخش عمومی بر اساس نتایج نظارت و ارزیابی		
C14	۶. تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور		
C15	۷. ملاحظات سیاسی		
C16	۸. عدم پیوند سیاست‌های اقتصادی و مالی در تدوین برنامه‌ها و بودجه		
C17	۱. گزارشات نامناسب حسابداری و عدم شفافیت آن‌ها	به‌کارگیری کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی	S03
C18	۲. تبیین اهداف گزارشگری مالی در بودجه‌ریزی عملیاتی		
C19	۳. استفاده از حسابداری تعهدی به صورت یکپارچه		
C20	۴. لزوم ارائه گزارش‌های کیفی حسابرسی عملکرد		

ردیف	مؤلفه	شاخص	کد شاخص
S04	بازتعریف اهداف عملکردی و خط مشی‌های دستگاه‌های اجرایی مرتبط با اهداف عملیاتی آنان	۱. ارتباط بین مدیریت عملکرد و استراتژی‌های سازمان و پیوند اهداف استراتژیک و اهداف عملیاتی بودجه	C21
		۲. عدم شفافیت در اهداف سازمانی	C22
		۳. برنامه‌ریزی مبتنی بر شواهد	C23
		۴. کمبود بودجه مرتبط با نظارت	C24
		۵. لزوم سرمایه‌گذاری در مدیریت مالی بخش عمومی برای ایجاد بهبودهای پایدار و نه موقتی	C25
		۶. پیوند منابع مالی با جنبه‌های عملیاتی	C26
		۷. تعریف نتیجه‌های عملکردی با مشارکت ذی‌نفعان	C27
S05	تدوین الگوی ملی و یکپارچه برای تعیین اصول و استانداردها و نقش بازنگران حوزه نظارت و ارزیابی	۱. تقویت نظارت پارلمانی و نقش مستقل دیوان محاسبات در حسابرسی عملکرد	C28
		۲. نبود شاخص‌های سنجش عملکرد بخش عمومی	C29
		۳. نبود استانداردها و روش‌های پاسخ‌گویی	C30
		۴. تدوین استراتژی‌های نظارت و ارزیابی	C31
		۵. تدوین نقش‌ها و مسئولیت‌های نظارت و ارزیابی	C32
		۶. ارتقای نقش ارزیابی داخلی (وزارت امور اقتصادی و دارایی)	C33
		۷. عدم وجود سیاست‌های نظارتی	C34
		۸. معرفی شاخص‌های عملکرد و پایش آن‌ها	C35
		۹. تعریف هنجارهای گذرا و پرهیز از رسمیت‌گرایی در نظارت و ارزیابی	C36
		۱۰. غیرخطی بودن نظارت و ارزیابی و تعیین اولویت‌های متغیر در طول زمان	C37
		۱۱. توسعه شاخص‌های ترکیبی	C38
		۱۲. انعطاف‌پذیری در نظارت و ارزیابی	C39
		۱۳. گزارش و انتشار شاخص‌های عملکرد و توسعه آن‌ها	C40
		۱۴. استفاده از تجربه سایر کشورها در نظارت و ارزیابی	C41
		۱۵. تدوین هنجارها و استانداردهای نظارت و ارزیابی	C42
		۱۶. تعریف چارچوب یکپارچه و جامع برای مدیریت مالی بخش عمومی (PFMA)	C43

ردیف	مؤلفه	شاخص	کد شاخص
S06	شناسایی معیارهای مناسب و معنی برای ارزیابی عملکرد	۱. تجزیه و تحلیل دلایل عملکردهای ضعیف	C44
		۲. تفکیک رویکردهای نظارت و ارزیابی	C45
		۳. تفکیک مدیریت و یادگیری مداوم	C46
		۴. انجام ارزیابی سازمان‌ها به صورت پایلوت و افزایش	C47
		۵. تنوع در ارزیابی‌ها و ارزیابی برنامه‌ها	C48
		۶. استفاده از ارزیابی متوازن عملکرد (BSC) و مدل تعالی سازمانی (EFQM) و سایر	C49
		ابزارهای ارزیابی	C50
		۷. ارزیابی‌های آینده‌نگر برای دستیابی به نتایج مورد انتظار	C51
		۸. ارزیابی اثر بر ذی‌نفعان	C52
		۹. ارزیابی انطباق اهداف	C53
۱۰. روش‌شناسی و کانون‌های ارزیابی به عنوان قطعه حیاتی سیستم نظارت و ارزیابی	C54		
۱۱. دسته‌بندی سازمان‌های تحت نظارت به محصول‌نگر، رویه‌ای و مسئولیت‌نگر برای نظارت	C55		
۱۲. استفاده از مدیریت کیفیت جامع و سازمان یادگیرنده و ابزارهای نوین	C56		
S07	استفاده از رویه‌های جدید و مبتکرانه مدیریت مالی، بخش عمومی و پژوهش از سیستم مجازات‌محور	۱. پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی و سیستم مدیریت مالی قوی	C56
		۲. تشویق افراد به ارائه شیوه‌های نوآور	C57
		۳. انعطاف‌پذیری و ریسک‌پذیری	C58
		۴. تمرکززدایی	C59
		۵. استقرار نگاه بازخوردمحور	C60
		۶. مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های مالی	C61
		۷. عدم تسلط عوامل مدیریتی بر امور مالی و تلقی آنان از نظارت و ارزیابی به عنوان مانع اجرای نظارت و ارزیابی	C62
		۸. لزوم تأکید بر استفاده از نتایج نظارت و ارزیابی در تصمیمات مالی	C63
		۹. عدم استقلال ذی‌حسابان	C64
		۱۰. میزان ارتباط بین پاداش‌های عملکرد و گزارش‌دهی نتایج ارزیابی	C65
		۱۱. تأثیر اقدام فرابودجه‌ای	C66

کد شاخص	شاخص	مؤلفه	ردیف
C90	۱. اجرای اولیه نظارت و ارزیابی و پیاده‌سازی تدریجی آن	تشکیل یک واحد مستقل برای نظارت و ارزیابی و استفاده از حسابرسی داخلی بخش عمومی و مدیریت اجرایی با محوریت خزانه دار کل کشور	S11
C91	۲. درک و شناسایی بازیگران جدید حوزه نظارت و ارزیابی		
C92	۳. تأسیس یک مرجع جدید برای نظارت و ارزیابی (وزارت) برای تغییر در اولویت‌ها و برنامه‌ها		
C93	۴. تعریف کمیته‌های بین‌بخشی		
C94	۵. شناسایی معیارهای عملکرد توسط دیوان		
C95	۶. ارتباط مؤثر و تنگاتنگ بین حسابرسان عملکرد و مدیران ارشد بخش عمومی		
C96	۷. نقش ساختار خزانه‌داری کل کشور در طراحی و اجرای سیستم نظارت و ارزیابی و میزان تمرکززدایی یا گزایی در آن		
C97	۸. میزان تفویض مسئولیت‌های کنترلی و نظارتی به دستگاه‌های اجرایی		
C98	۹. فاصله معنادار نقش و نحوه انجام وظایف دیوان در مقایسه با مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای دیگر		
C99	۱۰. ایجاد و ارتقای نقش حسابرس داخلی و بخش عمومی برای ارتقای کیفیت اطلاعات		
C100	۱۱. نقش ذی‌حسابان در ارتقای حسابرسی داخلی و بخشی از آن	استفاده از ظرفیت‌های نهادهای (اصلاح ساختار سازمانی، پادگیری سازمانی، مهارت‌ها و توسعه فرایندها) و تقویت مشارکت مردم به عنوان رهبر نظارت و ارزیابی	S12
C101	۱۲. لزوم ارزیابی عملکرد حسابرسان داخل توسط وزارت دارایی (خزانه‌داری کل کشور)		
C102	۱۳. نقش کمیته‌های حسابرسی در جریان گزارشگری مالی و ارتقای نظارت مالی		
C103	۱۴. ایجاد یک واحد جدید نظارت مالی بخش عمومی		
C104	۱. سازگاری بین اولویت‌های دولت و طراحی‌های نهادهای		
C105	۲. استفاده از تخصص و فناوری و ظرفیت‌های نهادهای		
C106	۳. تأسیس دفاتر اطلاع‌رسانی و شکایت برای افزایش نقش مردم		
C107	۴. جداسازی عوامل ساختاری و سیستمی نظارت و ارزیابی		
C108	۵. تمرکز به شهروندان به عنوان مصرف‌کنندگان اصلی نظارت و ارزیابی		
C109	۶. شروع نظارت و ارزیابی در دستگاه‌های با وظایف همگن		

ردیف	مؤلفه	شاخص	کد شاخص
S13	تقویت سیستم مدیریت دانش مبتنی بر فناوری و اطلاعات جهت استفاده همه‌جانبه از نتایج نظارت و ارزیابی در تصمیم‌گیری‌ها	۱. در دسترس بودن اطلاعات عملکردی با کیفیت	C110
		۲. به‌اشتراک‌گذاری اطلاعات میان ذی‌نفعان، دولت و شهروندان	C111
		ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی	C112
		تلقی نظارت و ارزیابی به عنوان مکمل یکدیگر	C113
		لزوم تدوین برنامه مالی جامع بخش عمومی	C114
		وجود یک سیستم برای تأیید داده‌های نظارت و ارزیابی	C115
		وجود یک سیستم مستقل برای گزارش‌دهی خروجی نظارت و ارزیابی	C116

تفکر انسانی را به طور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و گاه مبهم انسانی دارد؛ بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (به‌کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (Kahraman, 2009). در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه

شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است (جدول شماره ۴). برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌کنند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرایند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک

جدول ۴. طیف ۷ درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	مقدار فازی	متغیر زبانی
(۰, ۰, ۰/۱)	۱	کاملاً بی‌اهمیت
(۰, ۰/۱, ۰/۳)	۲	خیلی بی‌اهمیت
(۰/۱, ۰/۳, ۰/۵)	۳	بی‌اهمیت
(۰/۳, ۰/۵, ۰/۷۵)	۴	متوسط
(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۹)	۵	باهمیت
(۰/۷۵, ۰/۹, ۱)	۶	خیلی بااهمیت
(۰/۹, ۱, ۱)	۷	کاملاً بااهمیت

جدول ۵. اختلاف نتایج راند اول و دوم

نتیجه	اختلاف	نتیجه راند دوم	نتیجه راند اول	کد شاخص
پذیرش	-/۰۴۲	۰/۷۵۲	۰/۷۹۴	C1
پذیرش	-/۰۵۳	۰/۸۷۲	۰/۹۲۵	C2
پذیرش	-/۰۹۷	۰/۷۷۸	۰/۸۷۵	C3
پذیرش	-/۰۳۸	۰/۷۳۸	۰/۷۷۶	C4
پذیرش	-/۱۲۷	۰/۷۷۷	۰/۹۰۴	C5
پذیرش	-/۰۷۵	۰/۸۱۳	۰/۷۳۸	C6
پذیرش	-/۱۲۵	۰/۸۰۳	۰/۹۲۸	C7
پذیرش	-/۱۵۱	۰/۹۲۸	۰/۷۷۷	C8
پذیرش	-/۰۸۷	۰/۸۹۰	۰/۸۰۳	C9
پذیرش	-/۱۱۲	۰/۷۷۸	۰/۸۹۰	C10
پذیرش	-/۱۰۵	۰/۸۱۳	۰/۹۱۸	C11
پذیرش	-/۰۵۲	۰/۹۱۸	۰/۸۶۶	C12
پذیرش	-/۲۰۱°	۰/۷۳۱	۰/۹۳۲	C13
پذیرش	-/۰۱۹	۰/۸۶۶	۰/۸۴۷	C14
پذیرش	-/۱۸۸	۰/۷۰۸	۰/۸۹۶	C15
پذیرش	-/۱۱۸	۰/۷۷۸	۰/۸۹۶	C16
پذیرش	۰/۱۸	۰/۹۳۲	۰/۷۵۲	C17
پذیرش	-/۱۳۹	۰/۸۴۷	۰/۷۰۸	C18
پذیرش	-/۰۴۹	۰/۸۲۷	۰/۷۷۸	C19
پذیرش	-/۰۳۶	۰/۸۹۶	۰/۹۳۲	C20
پذیرش	-/۰۹۵	۰/۷۵۲	۰/۸۴۷	C21
پذیرش	-/۱۰۵	۰/۹۳۲	۰/۸۲۷	C22

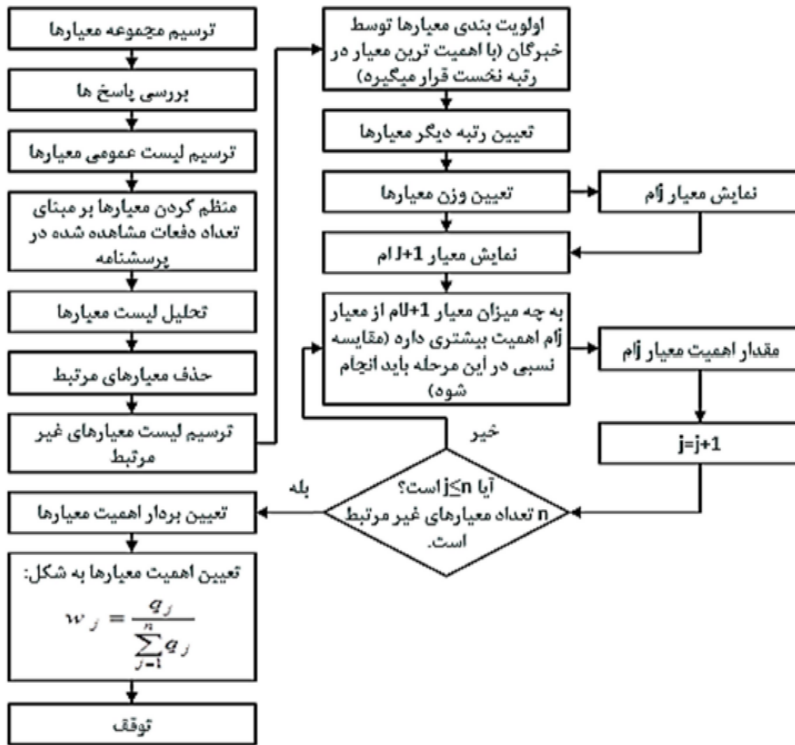
کد شاخص	نتیجه راند اول	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
C23	-/۸۹۶	-/۸۷۲	+/۰۲۴	پذیرش
C24	-/۹۳۲	-/۹۱۸	+/۰۱۴	پذیرش
C25	-/۷۴۴	-/۷۳۱	+/۰۱۳	پذیرش
C26	-/۷۹۴	-/۸۶۶	+/۰۷۲	پذیرش
C27	-/۹۲۵	-/۷۰۸	+/۲۱۷*	پذیرش
C28	-/۸۷۵	-/۷۷۸	+/۰۹۷	پذیرش
C29	-/۷۸۱	-/۹۳۲	+/۱۵۱	پذیرش
C30	-/۷۷۶	-/۸۴۷	+/۰۷۱	پذیرش
C31	-/۹۰۴	-/۸۳۷	+/۰۷۷	پذیرش
C32	-/۷۳۸	-/۸۹۶	+/۱۵۸	پذیرش
C33	-/۹۲۸	-/۷۵۲	+/۱۷۶	پذیرش
C34	-/۷۷۷	-/۷۰۸	+/۰۶۹	پذیرش
C35	-/۸۰۳	-/۷۷۸	+/۰۲۵	پذیرش
C36	-/۸۴۷	-/۹۳۲	+/۰۸۵	پذیرش
C37	-/۸۲۷	-/۸۴۷	-/۰۲	پذیرش
C38	-/۸۹۶	-/۸۳۷	+/۰۶۹	پذیرش
C39	-/۷۵۲	-/۸۹۶	+/۱۴۴	پذیرش
C40	-/۹۳۲	-/۹۳۲	۰	پذیرش
C41	-/۸۷۲	-/۷۴۴	+/۱۲۸	پذیرش
C42	-/۸۹۲	-/۷۹۴	+/۰۹۸	پذیرش
C43	-/۹۲۸	-/۹۲۵	+/۰۰۳	پذیرش
C44	-/۷۶۱	-/۸۷۵	+/۱۱۴	پذیرش
C45	-/۷۳۳	-/۷۸۱	+/۰۴۸	پذیرش
C46	-/۷۴۴	-/۷۷۶	+/۰۳۲	پذیرش

کد شاخص	نتیجه راند اول	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
C47	۰/۷۹۴	۰/۹۰۴	۰/۱۱	پذیرش
C48	۰/۹۲۵	۰/۷۳۸	۰/۱۸۷	پذیرش
C49	۰/۸۷۵	۰/۹۲۸	۰/۰۵۳	پذیرش
C50	۰/۷۷۶	۰/۷۷۷	۰/۰۰۱	پذیرش
C51	۰/۹۰۴	۰/۸۰۳	۰/۱۰۱	پذیرش
C52	۰/۷۳۸	۰/۸۴۷	۰/۱۰۹	پذیرش
C53	۰/۹۲۸	۰/۸۲۷	۰/۱۰۱	پذیرش
C54	۰/۷۷۷	۰/۸۹۶	۰/۱۱۹	پذیرش
C55	۰/۸۰۳	۰/۷۵۲	۰/۰۵۱	پذیرش
C56	۰/۸۹۰	۰/۹۳۲	۰/۰۴۲	پذیرش
C57	۰/۹۱۸	۰/۸۷۲	۰/۰۴۶	پذیرش
C58	۰/۸۶۶	۰/۸۹۲	۰/۰۲۶	پذیرش
C59	۰/۹۳۲	۰/۹۲۸	۰/۰۰۴	پذیرش
C60	۰/۸۴۷	۰/۷۶۱	۰/۰۸۶	پذیرش
C61	۰/۸۹۶	۰/۷۳۳	۰/۱۶۳	پذیرش
C62	۰/۷۷۸	۰/۷۴۴	۰/۰۳۴	پذیرش
C63	۰/۷۴۱	۰/۷۹۴	۰/۰۵۳	پذیرش
C64	۰/۸۱۳	۰/۹۲۵	۰/۱۱۲	پذیرش
C65	۰/۹۲۸	۰/۸۷۵	۰/۰۵۳	پذیرش
C66	۰/۷۷۸	۰/۷۷۶	۰/۰۰۲	پذیرش
C67	۰/۷۳۱	۰/۹۰۴	۰/۱۷۳	پذیرش
C68	۰/۷۰۸	۰/۷۳۸	۰/۰۳	پذیرش
C69	۰/۹۳۲	۰/۹۲۸	۰/۰۰۴	پذیرش
C70	۰/۸۲۷	۰/۷۷۷	۰/۰۵	پذیرش

کد شاخص	نتیجه راند اول	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
C71	-/۷۵۲	-/۸۰۳	+/۰۵۱	پذیرش
C72	-/۸۷۲	-/۸۹۰	+/۰۱۸	پذیرش
C73	-/۷۶۱	-/۹۱۸	+/۱۵۷	پذیرش
C74	-/۷۴۴	-/۸۶۶	+/۱۲۲	پذیرش
C75	-/۹۱۸	-/۹۳۲	+/۰۱۴	پذیرش
C76	-/۸۶۶	-/۸۴۷	+/۰۱۹	پذیرش
C77	-/۹۳۲	-/۸۹۶	+/۰۳۶	پذیرش
C78	-/۸۴۷	-/۷۷۸	+/۰۶۹	پذیرش
C79	-/۸۹۶	-/۷۴۱	+/۱۵۵	پذیرش
C80	-/۷۷۸	-/۸۱۳	+/۰۳۵	پذیرش
C81	-/۷۴۱	-/۹۲۸	+/۱۸۷	پذیرش
C82	-/۸۱۳	-/۷۷۸	+/۰۳۵	پذیرش
C83	-/۹۲۸	-/۷۳۱	+/۱۹۷	پذیرش
C84	-/۷۷۸	-/۷۰۸	+/۰۷	پذیرش
C85	-/۷۹۴	-/۷۵۲	+/۰۴۲	پذیرش
C86	-/۹۲۵	-/۸۷۲	+/۰۵۳	پذیرش
C87	-/۸۷۵	-/۷۷۸	+/۰۹۷	پذیرش
C88	-/۷۷۶	-/۷۳۸	+/۰۳۸	پذیرش
C89	-/۹۰۴	-/۷۷۷	+/۱۲۷	پذیرش
C90	-/۷۳۸	-/۸۱۳	+/۰۷۵	پذیرش
C91	-/۹۲۸	-/۸۰۳	+/۱۲۵	پذیرش
C92	-/۷۷۷	-/۹۲۸	+/۱۵۱	پذیرش
C93	-/۸۰۳	-/۸۹۰	+/۰۸۷	پذیرش
C94	-/۸۹۰	-/۷۷۸	+/۱۱۲	پذیرش

کد شاخص	نتیجه راند اول	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
C95	۰/۹۱۸	۰/۸۱۳	۰/۱۰۵	پذیرش
C96	۰/۸۶۶	۰/۹۱۸	۰/۰۵۲	پذیرش
C97	۰/۹۳۲	۰/۷۳۱	۰/۲۰۱*	پذیرش
C98	۰/۸۳۷	۰/۸۶۶	۰/۰۱۹	پذیرش
C99	۰/۸۹۶	۰/۷۰۸	۰/۱۸۸	پذیرش
C100	۰/۸۹۶	۰/۷۷۸	۰/۱۱۸	پذیرش
C101	۰/۷۵۲	۰/۹۳۲	۰/۱۸	پذیرش
C102	۰/۷۰۸	۰/۸۴۷	۰/۱۳۹	پذیرش
C103	۰/۷۷۸	۰/۸۲۷	۰/۰۴۹	پذیرش
C104	۰/۹۳۲	۰/۸۹۶	۰/۰۳۶	پذیرش
C105	۰/۸۴۷	۰/۷۵۲	۰/۰۹۵	پذیرش
C106	۰/۸۲۷	۰/۹۳۲	۰/۱۰۵	پذیرش
C107	۰/۸۹۶	۰/۸۷۲	۰/۰۲۴	پذیرش
C108	۰/۹۳۲	۰/۹۱۸	۰/۰۱۴	پذیرش
C109	۰/۷۴۴	۰/۷۳۱	۰/۰۱۳	پذیرش
C110	۰/۷۹۴	۰/۸۶۶	۰/۰۷۲	پذیرش
C111	۰/۹۲۵	۰/۷۰۸	۰/۲۱۷*	پذیرش
C112	۰/۸۷۵	۰/۷۷۸	۰/۰۹۷	پذیرش
C113	۰/۷۸۱	۰/۹۳۲	۰/۱۵۱	پذیرش
C114	۰/۷۷۶	۰/۸۴۷	۰/۰۷۱	پذیرش
C115	۰/۹۰۴	۰/۸۲۷	۰/۰۷۷	پذیرش
C116	۰/۷۳۸	۰/۸۹۶	۰/۱۵۸	پذیرش

°: به دلیل اختلاف کمتر از ۰/۰۲ با ۰/۲ قابل چشم پوشی است



تصویر ۲. مراحل روش سورا (کرشالینه و همکاران، ۲۰۱۰)

(Cheng, Lee & Tang, 2009; Wu & Fang, 2011; Hsu & Chen, 2007)

در این مطالعه برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح به صورت فرمول شماره ۲ استفاده شد:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

(Tzeng & Tzeng, 1993)

بر این اساس میانگین فازی و برون‌داد فازی‌زدایی‌شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها حاصل می‌شود. مقدار فازی‌زدایی‌شده بزرگ‌تر از ۷ مورد

خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هریک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

برای تجمیع نظرات n پاسخ‌دهنده، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است. درواقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. در این مطالعه از روش میانگین فازی استفاده شده است (فرمول شماره ۱).

$$F_{AVE} = \left\{ \left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right\}$$

$$Q_1=1$$

$$Q_2 = \frac{Q_1}{K_2} = \frac{1}{1.24} = 0.806$$

$$Q_3 = \frac{Q_2}{K_3} = \frac{1}{1.31} = 0.616$$

این مقادیر در ستون «وزن اولیه» در جدول شماره ۶ درج شده است. برای محاسبه وزن نهایی از روش نرمال کردن خطی مطابق فرمول شماره ۴ استفاده شده است.

۴.

$$W_i = \frac{Q_{i-1}}{\sum Q_i}$$

به این ترتیب وزن نهایی هر عنصر به دست آمده است.

۴. بحث و نتیجه گیری

بر اساس بررسی به عمل آمده از مطالعات خارجی انجام شده که حاصل تجربیات در حوزه نظارت و ارزیابی بخش عمومی در کشورهای هدف بوده اند، در کنار مطالعات محدود داخلی که در پیشینه تحقیق مفصل به آن اشاره شده، تجربه بین المللی نشان می دهد که کشورها برای اطمینان از شفافیت و پاسخ گویی در فرایندهای برنامه ریزی، اجرا و بهره برداری و همچنین افزایش کارایی ارائه خدمات، می بایست از نتایج / سیستم های نظارت و ارزیابی مبتنی بر عملکرد و نهادینه کردن سیستم نظارت و ارزیابی سبب افزایش بهبود کارایی، اقتصاد و اثربخشی بهره مند شوند.

بر اساس نتایج مطالعات مذکور، می توان اذعان کرد ارتقای کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و اجرای این فن در رشد و توسعه اقتصادی کشورها

قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۷ داشته باشد رد می شود (Wu & Fang, 2011).

دو راند دلفی انجام شد. در راند اول مقدار قطعی تمامی عوامل بالاتر از ۰/۷ به دست آمده است؛ بنابراین هیچ عاملی حذف نشد. در دور دوم نیز هیچ سؤالی حذف نشد که این خود نشانه ای برای پایان راندهای دلفی است. به طور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سؤالات دو راند آخر با هم مقایسه شوند. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچک تر باشد فرایند نظرسنجی متوقف می شود.

بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۵ مشخص شد که در تمامی موارد اختلاف کوچک تر از ۰/۲ است؛ بنابراین می توان راندهای دلفی را به پایان برد.

در ادامه به منظور اولویت بندی شاخص های اصلی شناسایی شده از تکنیک سورا (Keršulienė, 2010) استفاده شده است. در روش سورا ابتدا کارشناسان معیارها را به ترتیب اهمیت مرتب می کنند. مهم ترین معیار ابتدا قرار می گیرد و امتیاز یک را می گیرد. در نهایت معیارها بر اساس مقادیر متوسط اهمیت نسبی رتبه بندی می شوند.

درگام سوم از روش سورا، ضریب محاسبه شده است. میزان ضریب برای شاخص های شناسایی شده که از بیشترین اهمیت برخوردار است، یک است. برای سایر شاخص های شناسایی شده نیز این مقدار محاسبه شده است. برای محاسبه وزن اولیه هر معیار، از رابطه فرمول شماره ۳ استفاده شده است.

۳.

$$Q_i = \frac{Q_{i-1}}{K_i}$$

جدول ۶. اولویت‌بندی شاخص‌های شناسایی‌شده با روش سوارا

کد معیار	متوسط اهمیت نسبی	Kj	وزن اولیه	وزن نرمال
S01	۱	۱	۱	۰/۱۷۵
S02	۰/۲۴	۱/۲۴	۰/۸۰۶	۰/۱۴۱
S03	۰/۳۱	۱/۳۱	۰/۶۱۶	۰/۱۰۸
S04	۰/۰۵	۱/۰۵	۰/۵۸۶	۰/۱۰۳
S05	۰/۱۹	۱/۱۹	۰/۴۹۳	۰/۰۸۶
S06	۰/۲۷	۱/۲۷	۰/۳۸۸	۰/۰۶۸
S07	۰/۱۱	۱/۱۱	۰/۳۴۹	۰/۰۶۱
S08	۰/۰۵	۱/۰۵	۰/۳۳۳	۰/۰۵۸
S09	۰/۰۹	۱/۰۹	۰/۳۰۵	۰/۰۵۳
S10	۰/۱۲	۱/۱۲	۰/۲۷۳	۰/۰۴۸
S11	۰/۲۱	۱/۲۱	۰/۲۲۵	۰/۰۳۹
S12	۰/۱۸	۱/۱۸	۰/۱۹۱	۰/۰۳۳
S13	۰/۲۵	۱/۲۵	۰/۱۵۳	۰/۰۲۷
جمع کل			۶/۷۵۷	۱/۰۰۰

تحلیل کیفی فراترکیب از متون مقالات پیشین استخراج شدند. مقوله‌های استخراج شده عبارت‌اند از:

- استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی و پذیرش نظارت و ارزیابی عملکرد توسط عموم، حساب‌رسی و مدیران دستگاه‌های اجرایی؛

- بازنگری و اصلاح در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی الزام‌آور برای حساب‌رسی عملکرد و سیاست‌های اجرایی آن در جهت سیستم نظارت و ارزیابی نتیجه‌محور؛

مؤثر بوده است. برای دستیابی به این هدف در کشورمان، بایستی زمینه‌های لازم جهت اجرای کارای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را ایجاد کرد. نتایج بین‌المللی نشان می‌دهد این مهم با تدوین خط مشی و سیاست‌ها به همراه پیاده‌سازی مدیریت استراتژیک و مدیریت عملکرد سازمانی امکان‌پذیر می‌شود.

با استناد به یافته‌های پژوهش، سیزده مقوله و ۱۶۶ مقوله فرعی شناسایی شدند با استفاده از روش

بر اساس نتایج به دست آمده از اولویت بندی سوارا، استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی و پذیرش نظارت و ارزیابی عملکرد توسط عموم، حساب‌برسان، مدیران و دستگاه‌های اجرایی با وزن ۰/۱۷۵ در اولویت نخست قرار دارد. بازنگری و اصلاح در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی الزام‌آور برای حسابرسی عملکرد و سیاست‌های اجرایی آن در جهت سیستم نظارت و ارزیابی نتیجه‌محور با وزن ۰/۱۴۱ در اولویت دوم قرار دارد. به کارگیری کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی با وزن ۰/۱۰۸ در اولویت سوم قرار دارد. بازتعریف اهداف عملکردی و خط‌مشی‌های دستگاه‌های اجرایی مرتبط با اهداف عملیاتی آنان با وزن ۰/۱۰۳ در اولویت چهارم قرار دارد. تدوین الگوی ملی و یکپارچه برای تعیین اصول و استانداردها و نقش بازیگران حوزه M&E با وزن ۰/۰۸۶ در اولویت پنجم قرار دارد. شناسایی معیارهای مناسب و عینی برای ارزیابی عملکرد تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع و BSC با وزن ۰/۰۶۸ در اولویت ششم قرار دارد. استفاده از رویه‌های جدید و مبتکرانه مدیریت مالی بخش عمومی و پرهیز از سیستم مجازات‌محور با وزن ۰/۰۶۱ در اولویت هفتم قرار دارد. تأمین نیروی انسانی ماهر و متخصص و الزام به ارتقای دانش مستمر توسط حساب‌برسان و مدیران ارشد در مورد مفاهیم اصلی با وزن ۰/۰۵۸ در اولویت هشتم قرار دارد. هماهنگی و پذیرش همکاری بین مراجع نظارتی و حمایت قانون‌گذار از نظارت و ارزیابی به عنوان مفهومی مشترک و مکمل هم با وزن ۰/۰۵۳ در اولویت نهم قرار دارد. تقویت نظام پاسخ‌گویی در قالب بودجه سنواتی و پرهیز از تمرکزگرایی و افزایش تفویض اختیار در جهت مدیریت نتیجه‌محور با وزن ۰/۰۴۸ در اولویت دهم قرار دارد. تشکیل یک واحد مستقل برای نظارت و ارزیابی و استفاده از حسابرسی داخلی بخش عمومی

- به کارگیری کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی؛

- بازتعریف اهداف عملکردی و خط‌مشی‌های دستگاه‌های اجرایی مرتبط با اهداف عملیاتی آنان؛

- تدوین الگوی ملی و یکپارچه برای تعیین اصول و استانداردها و نقش‌های جدید برای بازیگران حوزه نظارت و ارزیابی - شناسایی معیارهای مناسب و عینی برای ارزیابی عملکرد؛

- استفاده از رویه‌های جدید و مبتکرانه مدیریت مالی بخش عمومی و پرهیز از سیستم مجازات‌محور؛

- تأمین نیروی انسانی ماهر و متخصص و الزام به ارتقای دانش مستمر توسط حساب‌برسان و مدیران ارشد در مورد مفاهیم اصلی؛

- هماهنگی و پذیرش همکاری بین مراجع نظارتی و حمایت قانون‌گذار از نظارت و ارزیابی به عنوان مفهومی مشترک و مکمل هم؛

- تقویت نظام پاسخ‌گویی در قالب بودجه سنواتی و پرهیز از تمرکزگرایی و افزایش تفویض اختیار در جهت مدیریت نتیجه‌محور؛

- تشکیل یک واحد مستقل برای نظارت و ارزیابی و استفاده از حسابرسی داخلی بخش عمومی و مدیریت اجرایی با محوریت خزانه‌دار کل کشور؛

- استفاده از ظرفیت‌های نهادی (اصلاح ساختار سازمانی، یادگیری سازمانی، مهارت‌ها و توسعه فرایندها) و تقویت مشارکت مردم به عنوان رهبر نظارت و ارزیابی؛

- تقویت سیستم مدیریت دانش مبتنی بر فناوری و اطلاعات جهت استفاده هماهنگ از نتایج نظارت و ارزیابی در تصمیم‌گیری‌ها.

مقررات مالی و محاسباتی منجر به استقرار حسابرسی عملکرد شده و تدوین و برنامه‌ریزی سیاست‌ها در این راستا کمک‌کننده خواهد بود. در صورت پیاده‌سازی موارد مذکور در سازمان، توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی نیز محرز خواهد شد.

با استقرار مدیریت دانش در سازمان و ایجاد انگیزه و ارائه فرصت‌ها به افراد، به همراه تشویق آن‌ها به عملکرد نوآورانه، به تقویت مدیریت عملکرد سازمانی کمک شایانی می‌کند. در این بین مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های مالی در کنار بودجه‌بندی عملیاتی موجبات رفع موانع اجرای حسابرسی عملکرد را فراهم آورده و سبب پیاده‌سازی کنترل داخلی و سیستم مدیریت مالی قوی خواهد شد.

همچنین مدیران می‌بایست به این مهم آگاه باشند که شایسته‌گزینی و استخدام کارکنان متخصص و کارآمد منجر به استقرار مدیریت استراتژیک در سازمان شده و در نهایت موجبات استقرار حسابرسی عملکرد را فراهم می‌کند. با تعیین نقش‌های استراتژیک هر بازیگر در سیستم نظارت و ارزیابی و تشویق افراد به ارائه شیوه‌های نوآور، زمینه‌های ارتقای کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی فراهم آمده و با نهادینه‌سازی و توسعه عملی در سیستم نظارت و ارزیابی این مهم در سازمان تجلی خواهد یافت.

پذیرفتن مسئولیت پاسخ‌گویی خط مشی، برنامه، عملکرد و فرایند توسط سازمان و به‌کارگیری سیستم، استانداردها و رویه‌های مؤثر پاسخ‌گویی بخش عمومی، سبب ارتقای بهره‌وری، شفافیت و پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی شده و در نهایت با گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخ‌گویی

و مدیریت اجرایی با محوریت خزانه‌دار کل کشور با وزن ۰/۰۳۹ در اولویت یازدهم قرار دارد. استفاده از ظرفیت‌های نهادی (اصلاح ساختار سازمانی، یادگیری سازمانی، مهارت‌ها و توسعه فرایندها) و تقویت مشارکت مردم به عنوان رهبر نظارت و ارزیابی با وزن ۰/۰۳۳ در اولویت دوازدهم قرار دارد. تقویت سیستم مدیریت دانش مبتنی بر فناوری و اطلاعات جهت استفاده هماهنگ از نتایج نظارت و ارزیابی در تصمیم‌گیری‌ها با وزن ۰/۰۲۷ در اولویت سیزدهم قرار دارد. نتایج سیزده‌گانه مذکور نشان می‌دهد که عوامل مؤثر در الگوی مطلوب نظارت و ارزیابی به‌دست‌آمده با نتایج پژوهش‌های (Slukhai, 2011; Guzmán et al., 2014; Cabinet, 2014) و **باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)** بیشترین هم‌خوانی و تطابق را دارد.

با توجه به الزام دستگاه‌های اجرایی برای عملیاتی کردن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وفق مقررات و تکلیف برای محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌هایشان و همچنین نتایج ناشی از این تحقیق که الگوها و رویکردهای اجرایی کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته را مورد پژوهش قرار داده است و منتج به شناسایی عوامل سیزده‌گانه فوق شده پیشنهاد می‌شود ضمن تجدید نظر در قوانین و مقررات و تصویب قوانین جدید الزام‌آور برای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی کارا، اثربخش و با صرفه در بخش عمومی، ارائه یک الگوی ملی جهت بازتعریف اهداف عملکردی سازمان‌های مجری و شناسایی عوامل و ارکان مؤثر در حوزه نظارت و ارزیابی و کارکردهای مراجع نظارتی موجود یا ناظران جدید برای نهادینه شدن و استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی متناسب با شرایط کشور ضروری و حیاتی است.

پرواضح است که اصلاح و تصویب قوانین و

دولت همراه خواهد بود.

نظام ارزیابی عملکرد به همراه نظارت درونی و نظارت بیرونی مالی و ارزیابی گذشته‌نگر و آینده‌نگر، لازمه افزایش کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده و با معرفی مقدمات قانونی مربوط به نظارت و ارزیابی و افزایش مشارکت مردم در نظارت و ارزیابی به منصف ظهور در سازمان خواهد رسید.

شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی و تقویت مهارت تخصصی حسابرسان در انجام عملیات یادگیری سازمانی را بهبود بخشیده و سبب تکمیل، گسترش و هماهنگی روش‌ها و ابزارهای شکل‌دهی سیستم نظارت و ارزیابی خواهد شد. همچنین به‌کارگیری متخصصان داخلی مستقر در بودجه‌های بخش‌محور نیز یکی از عوامل تأثیرگذار در افزایش کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود. در این میان نباید تدوین هنجارهای بین‌سازمانی و استانداردهای نظارت و ارزیابی و نقش سایر سازمان‌های سنجشگر در نظارت و ارزیابی نادیده گرفته شود.

در این پژوهش سعی بر آن بوده است که عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد بررسی قرار گیرند؛ بنابراین به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، به بررسی میزان تأثیرگذاری عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دولت در تهیه و تنظیم بودجه آتی کل کشور بپردازند.

بررسی و ارائه یک الگوی کاربردی برای نظارت

و ارزیابی مبتنی بر بودجه‌ریزی عملیاتی در یک پژوهش مستقل با مشارکت صاحب‌نظران حوزه بودجه و نظارت در کشور و شناسایی عوامل و رویکرد اجرایی آن صورت گیرد. همچنین بررسی لزوم تغییر در کارکردهای مراجع نظارتی و بازتعریف نقش آنان انجام شود و جایگاه حسابرسی داخلی بخش عمومی در سیستم نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی و میزان تأثیر آن در ایجاد پاسخ‌گویی نیز بررسی شود.

پژوهش کیفی با تمام فواید خود، همراه با ضعف‌هایی از جمله تعمیم‌پذیری و اعتبار است. از این رو، در جهت افزایش قابلیت تعمیم این پژوهش، لازم است شاخص‌های مذکور در دیگر سازمان‌ها نیز مورد ارزیابی قرار گیرد.

وجود تعداد اندک مقالات و مطالعات در زمینه مربوطه یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر محسوب می‌شود. وجود حجم انبوهی از داده‌های بدون ساختار که جهت تحلیل به زمان زیادی نیاز دارد نیز یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش حاضر به شمار می‌آید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

با توجه به اینکه مقاله حاضر حاصل پایان‌نامه دکتری بوده است، در هنگام مصاحبه با خبرگان حوزه مالی و نظارتی در کشور، اصل رضایت ایشان و محرمانه بودن مصاحبه‌ها رعایت شده است.

حامی مالی

این مقاله مستخرج از پایان‌نامه دکتری حسابداری

حافظ امرایی در دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز بوده و حمایت مالی نداشته است

مشارکت نویسندگان

مفهوم‌سازی، تحقیق و روش‌شناسی، تهیه پیش‌نویس: همه نویسندگان؛ تحلیل، اعتبارسنجی و نهایی‌سازی: حافظ امرایی و عادل آذر.

تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

تشکر و قدردانی

تشکر و سپاس ویژه دارم از جناب آقای دکتر اکرمی، خزانه‌دار کل کشور که در حوزه نظارت مالی با نگاه علمی و واسع خود بستر تخصصی لازم جهت انجام مطالعات در خصوص موضوع را در مجموعه خزانه‌داری کشور فراهم کرده‌اند که محتوای آن‌ها در تدوین و نگارش پایان‌نامه دکترای این جانب بسیار موثر و مفید بوده است (مقاله حاضر حاصل بخشی از آن است). همچنین از استادان بزرگوار که با راهنمایی‌های تخصصی و بی‌دریغ خود بنده را در تدوین و انجام این تحقیق یاری فرمودند: آقای دکتر پاکباز مدیر کل محترم نظارت بر امور ذی‌حسابی‌ها و معاونین ایشان جناب آقای دکتر جباری و آقای رضوان‌پور؛ آقای دکتر فعال، مدیر کل محترم گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی؛ جناب آقای دکتر بنانی، مدیر کل محترم مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت؛ جناب آقای برزوزاده، مدیر کل محترم خزانه؛ جناب آقای دکتر داوودی و جناب آقای دکتر صفایی‌نسب، معاونین

محترم فعلی و اسبق دیوان محاسبات کشور که علی‌رغم مشغله بسیار راهنمای بنده بودند؛ آقای دکتر قاسمی، رئیس محترم وقت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛ جناب آقای فاطمی‌زاده، معاون محترم اسبق هزینه و خزانه‌داری کل کشور؛ جناب آقای اصغرپور، معاون محترم سازمان بازرسی کل کشور؛ جناب آقای دکتر بزرگی اصل؛ مدیر عامل محترم سازمان حسابرسی کشور؛ جناب آقای دکتر نادریان، مدیر عامل محترم اسبق سازمان حسابرسی کشور؛ آقای دکتر کردستانی، از استادان و صاحب‌نظران حوزه نظارت مالی بخش عمومی؛ آقای دکتر نیک‌پور، از صاحب‌نظران حوزه مالی و ذی‌حسابی کشور و ذی‌حسابان و مدیران کل امور مالی دیگر علی‌الخصوص آقای دکتر سحابی، آقای دکتر افتخاری، آقای کوهی، آقای خزلی.

منابع فارسی

- احمدی، ر. و محمودخانی، م. (۱۳۹۶). رویکرد کمیته حسابرسی در تغییر رژیم حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. مقاله ارائه شده در: دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری، تهران، ایران، ۱۴ تیر ۱۳۹۶.
- اسگندری، ک. و کردیچه، ش. (۱۳۹۵). تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی. *مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه*، (۱۱)، ۱۰-۱.
- الماسی، ح.، دهگان، م. و حیدری، د. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۳۵-۶۲.
- امامی، م. و نادری‌باباناری، م. (۱۳۸۶). تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران. *حقوق اساسی*، ۴۳-۴۴(۸)، ۳۳-۵۸.
- امینی، م. ر.، آذر، ع.، بیات، ک. و خدیور، آ. (۱۳۹۷). طراحی مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ. *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۲(۴)، ۲۲۵-۲۴۷.
- آذر، ع. و امیرخانی، ط. (۱۳۹۷). بودجه‌ریزی عمومی: نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی. تهران: سمت.
- آذر، ع. و حبشی، ن. (۱۳۹۶). ارائه الگوی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۶)، ۵-۴۰.
- باباجانی، ج.، برزیده، ف. و ایمان‌زاده، پ. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۶۱)، ۱-۲۶.
- پریمچاند، آ.، خاکباز، ا. و قاسمی، م. (۱۳۸۴). پاسخگویی مالی در بخش عمومی. *مجلس و پژوهش*، ۱۳(۵۱)، ۲۹۹-۳۳۳.
- حساس‌یگانه، ی. و جعفری، و. (۱۳۸۷). نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی. *حسابدار*، ۲۳(۱۹۶)، ۷۳-۷۷.
- خدابخشی، ه. و جباری، م. (۱۳۹۴). لزوم نظارت قبل و
- حین خرج در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. *مجله اقتصادی*، ۱۵(۲-۱)، ۵۳-۶۶.
- خیرالهی، ف.، گرمی، ا. و حافظی، ف. (۱۳۹۴). بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تاثیر آن بر عملکرد دولت. مقاله ارائه شده در: اولین همایش ملی مدیریت و حسابداری ایران، همدان، ایران، ۱۴ آذر ۱۳۹۴.
- رنگریز، ح.، نوبراهیپه، ع. ر.، آراسته، ح. ر. و سلطانیه، ف. (۱۳۹۶). طراحی الگوی شایستگی‌های استراتژیک مدیران کارکردی با استفاده از روش تحلیل مضمون. *مدیریت بر آموزش سازمان‌ها*، (۱)، ۶-۹، ۴۹-۴۹.
- سایبانی، ع. ر. و جعفری، ز. (۱۳۹۶). جایگاه نظارت مالی در قانون اساسی و بررسی آن در آرای شورای نگهبان. *پژوهش ملل*، ۲(۱۷)، ۷۱-۸۷.
- ضرونی، د. و جلالیان، ع. (۱۳۹۷). الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات. *دانش حقوق مالیه*، ۲(۴)، ۳۹-۵۰.
- قدیری‌مقدم، ا. و بقایی‌راوری، ج. (۱۳۸۶). نظری اجمالی بر حسابرسی و نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثر آن بر اقتصاد بخش عمومی. *دانش و توسعه*، ۱۷۷-۱۹۴.
- کردستانی، غ. ر. و علوی، س. م. (۱۳۹۳). نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی. *حسابرسان داخلی*، ۳(۳)، ۲۱-۲۸.
- کلاتر مهرجردی، ا.، قسبازی، ح. و توسلی، ر. (۱۳۹۶). اثربخشی حسابرسی دولتی. *پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، ۳(۲۲).
- گلدوست، م. (۱۳۹۰). بررسی عوامل داخلی و قانونی موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی [آپایان‌نامه کارشناسی‌ارشد]. تهران: دانشگاه پیام‌نور استان تهران.
- محمودخانی، م. و احمدی، ر. (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. *حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه*، ۸(۲)، ۷۱-۹۸.
- موسوی، س. ف.، آذر، ع.، رجب‌زاده، ع. و خدیور، آ. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با استفاده از ترکیب روش‌شناسی سیستم‌های نرم و نگاشت شناختی فازی و تاپسیس سلسله‌مراتبی فازی. *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۲(۱)، ۲۹۹-۳۲۲.

مهدی‌فرد، م. ر.، و شعبانی، ص. (۱۳۹۴). شاخص‌ها و رویکردهای حاکم بر نظام نظارت مالی بخش عمومی. *حسابرس*، (۷۷)، ۱۳۸-۱۴۴.

نخعی، ک.، حسین‌پور، م.، برزگران، ا. ر.، و خراشادیزاده، ا. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی. *تحقیقات جدید در علوم انسانی*، ۴(۸)، ۹۱-۱۱۶.

نظری‌پور، م. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۷۹-۹۲.

نوروزی، ح.، و سجادی، ح. (۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی. *مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، ۲(۴/۱)، ۱۱۴-۱۳۳.

هدایتی‌زفرقندی، م. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی. *پژوهش ملل*، ۲(۱۸)، ۴۵-۶۰.

References

- Acerete, B., Gasca, M., & Stafford, A. (2019). Two decades of DBFO roads in the UK and Spain: An evaluation of the financial performance. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 90(2), 269-89. [DOI:10.1111/apce.12237]
- Ahmadi, R., & Mahmoudkhani, M. (2017). [Audit committee approach to changing accounting regime to international financial reporting standards (Persian)]. Paper presented at 2nd International Conference on Management and Accounting, Tehran, Iran, 5 July 2017. <https://civilica.com/doc/643381/>
- Al-ahdal, W. M., Alsamhi, M. H., Tabash, M. I., & Farhan, N. H. S. (2020). The impact of corporate governance on financial performance of Indian and GCC listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, 51, 101083. [DOI:10.1016/j.ribaf.2019.101083]
- Al-Busaidi, S. S. M. (2018). Contribution of monitoring and evaluation to promote good governance in Oman. [MSc. thesis]. Coventry: Coventry University. [DOI:10.13140/RG.2.2.30075.62247]
- Almasi, H., Dehghan, M., & Heidari, D. (2016). [Study of the impact of budget deduction report of supreme audit court in exercising supervision of government financial performance and the effectiveness of annual budgets (Persian)]. *Audit Science*, 16(63), 35-62. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1256-fa.html>
- Amini, M. R., Azar, A., Bayat, K., & Khadivar, A. (2019). [Presenting a developed Performance Based Budgeting Maturity Model: With focusing on capabilities and results in a mature system (Persian)]. *Management Research in Iran*, 22(4), 225-47. <http://mri.modares.ac.ir/article-19-22789-fa.html>
- Audenaert, M., Decramer, A., George, B., Verschuere, B., & Van Waeyenberg, T. (2019). When employee performance management affects individual innovation in public organizations: The role of consistency and LMX. *The International Journal of Human Resource Management*, 30(5), 815-34. [DOI:10.1080/09585192.2016.1239220]
- Azar, A., & Amirkhani, T. (2018). *Public budgeting: Budgetary institutions and local budget* (Persian). Tehran: SAMT <http://opac.nlai.ir/opac-prod/bibliographic/5502554>
- Azar, A., & Habashi, N. (2017). [Provide an effective model for auditing the public sector of the Court of Audit of the Islamic Republic of Iran (Persian)]. *Audit Science*, 17(66), 5-40. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1490-fa.html>
- Babajani, J., Barzideh, F., & Imanzadeh, P. (2019). [Study of the present situation of performance audit in Iranian public sector institutions and presentation of strategies for its improvement (Persian)]. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(61), 1-26. [DOI:10.22054/QJMA.2019.42320.2003]
- Byaruhanga, A., & Basheka, B. C. (2017). Contractor monitoring and performance of road infrastructure projects in Uganda: A management model. *Journal of Building Construction and Planning Research*, 5(1), 30-44. [DOI:10.4236/jbcp.2017.51003]
- Cabinet. (2014). Performance monitoring and evaluation: Principles and approach. Retrieved from <https://www.dpme.gov.za/publications/Policy%20Framework/Discussion%20document%20PME%2027%20October%202014%20final.pdf>
- Cheng, J. H., Lee, C. M., & Tang, C. H. (2009). An application of fuzzy Delphi and fuzzy AHP on evaluating wafer supplier in semiconductor industry. *WSEAS Transactions on Information Science and Applications*, 6(5), 756-67. <https://dl.acm.org/doi/10.5555/1558801.1558807>
- Chimtenge, S., Mkwandire, K., & Hanif, R. (2017). An evaluation of performance using the balanced scorecard model for the university of Malawi's polytechnic. *African Journal of Business Management*, 11(4), 84-93. [DOI:10.5897/AJBM2016.8201]
- Dabrowska, J. (2011). *Measuring the success of science parks: Performance monitoring and evaluation*. Paper presented at the XXVIII IASP World Conference on Science and Technology Parks, Manchester Science Parks, Manchester, UK, 18 February 2011. <https://www.cmi-marseille.org/sites/default/files/newsite/manupls/pdf4.pdf>
- de Ridder, D. T. D., Lensvelt-Mulders, G., Finkenauer, C., Marijn Stok, F., & Baumeister, R. F. (2012). Taking stock of self-control: A meta-analysis of how trait self-control relates to a wide range of behaviors. *Personality and Social Psychology Review*, 16(1), 76-99. [DOI:10.1177/1088868311418749]
- Deshpande, R. (2018). Budget monitoring and oversight system in Myanmar. Retrieved from <https://asiafounda->

- tion.org/publication/budget-monitoring-oversight-system-myanmar
- Emami, M., & Naderi Bab Anari, M. (2007). [Reflections on financial supervision of government agencies in Iran (Persian)]. *Houghough Asasi*, 4(8), 43-58. <http://ensani.ir/fa/article/5008/>
- Engela, R., & Ajam, T. (2010). Implementing a government-wide monitoring and evaluation system in South Africa. *ECD Working Paper Series*, 21. <http://hdl.handle.net/10986/27574>
- Erkutlu, H. V., Tanç, Ş. G., & Koçyiğit, S. Ç. (2017). The factors used to create performance-based budgeting: A research on Turkey. In S. Gokten, (Ed.), *Accounting and corporate reporting: Today and tomorrow*. London: IntechOpen. [DOI:10.5772/intechopen.68920]
- Esgandari, K., & Kurdbacheh, Sh. (2017). [Explain the need for management performance auditing standards in executive devices (Persian)]. *Journal of Applied Studies in Management and Development Sciences*, 1(1), 1-10. <http://www.asmd.ir/post.aspx?id=491>
- Funnell, W. (2015). Performance auditing and adjudicating political disputes. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 92-111. [DOI:10.1111/faam.12046]
- Ghadiri Moghadam, A., & Baghaei Ravari, J. (2007). [Overview of auditing and supervision of government financial performance and its impact on public sector economy (Persian)]. *Knowledge and Development*, 177-94. <https://profdoc.um.ac.ir/paper-abstract-1006204.html>
- Goldman, I., Engela, R., Akhalwaya, I., Gasa, N., Leon, B., & Mohamed, H., et al. (2012). Establishing a national M&E system in South Africa. *PREM Notes*, 21. <http://hdl.handle.net/10986/17084>
- Goldoost, M. (2011). [Investigating the internal and legal factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive organs (Persian)] [MA. thesis]. Tehran: Tehran Porvince Payame Noor University. <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/792297c5b21e-d7e970c6c6de65bbf10d>
- Gordon, V., Osgood Jr, J. L., & Boden, D. (2017). The role of citizen participation and the use of social media platforms in the participatory budgeting process. *International Journal of Public Administration*, 40(1), 65-76. [DOI:10.1080/01900692.2015.1072215]
- Guzmán, M., Irarrázaval, I., & de los Rios, B. (2014). Monitoring and evaluation system: The case of Chile 1990-2014. *Evaluation Capacity Development (ECD) Working Paper Series*, 29. <http://hdl.handle.net/10986/21313>
- Hassas Yeganeh, Y., & Jafari, V. (2008). [The role of the audit committee in non-profit units of public sector (Persian)]. *Hesabdar*, 23(196), 73-7. <https://hesabdar.iica.ir/articles/hesabdar-1387-4-196-73-77>
- Hedayati Zafarghandi, M. (2017). [The role and function of the Court of Audit in the realization of financial supervision (Persian)]. *International Journal of Nations Research*, 2(18), 45-60. <http://ensani.ir/fa/article/373670/>
- Hsu, P. F., & Chen, B. Y. (2007). Developing and implementing a selection model for bedding chain retail store franchisee using Delphi and fuzzy AHP. *Quality & Quantity*, 41(2), 275-90. [DOI:10.1007/s11135-006-9004-z]
- Kalantar Mehrjerdi, A., Ghasyari, H., & Tavassoli, R. (2017). [Effectiveness of public audit (Persian)]. *Journal of Research in Management and Accounting*, 3(22). <https://civilica.com/doc/721851/>
- Kahraman. C. (2009). *Fuzzy multi-criteria decision making: Theory and applications with recent developments. Springer optimization and its applications*. Vol. 16. Boston, MA: Springer.
- Keršulienė, V., Zavadskas, E. K., & Turskis, Z. (2010). Selection of rational dispute resolution method by applying new step-wise weight assessment ratio analysis (Swara). *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), 243-58. [DOI:10.3846/jbem.2010.12]
- Kheyrollahi, F., Karami, A., & Hafezi, F. (2015). [Performance-based budgeting and its impact on government performance (Persian)]. Paper presented at The First National and International Conference on Management and Accounting Iran, Hamadan, Iran, 5 December 2015. <https://civilica.com/doc/471897/>
- Khodabakhshi, H., & Jabbari, M. (2007). [The need for monitoring before and during spending in a performance-based budgeting system (Persian)]. *Economic Journal*, 15(1-2), 53-66. <http://ejip.ir/article-1-726-fa.html>
- Kordeštani, G. R., & Alavi, S. M. (2014). [The role of internal audit in improving public sector management (Persian)]. *Internal Auditors*, 1(3), 21-8. <https://www.magiran.com/paper/1320270>

- Krippendorff, K. (2018). *Content analysis: An introduction to its methodology*. Thousand Oaks: SAGE Publications. <https://books.google.com/books?id=FixGDwAAQBA-J&dq>
- Mahmoudkhani, M., & Ahmadi, R. (2018). [Performance auditing: A public sector approach (Persian)]. *Journal of Accounting, Accountability and Society Interests*, 8(2), 71-98. [DOI:10.22051/IJAR.2017.15594.1302]
- Manyaga, C. B., Muturi, W., & Oluoch, O. (2020). Board gender diversity and financial performance of commercial banks in Kenya. *Journal of Finance and Accounting*, 8(1), 1-10. <http://www.sciepub.com/jfa/abstract/11319>
- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2019). New public management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, April, 100825. [DOI:10.1016/j.bar.2019.02.007]
- Mayne, J. W., Zapico-Goñi, E. Z. (2017). *Monitoring performance in the public sector: Future directions from international experience*. New York: Routledge. <https://books.google.com/books?id=zD4rDwAAQBAJ&dq>
- Mayne, J. W., Zapico-Goñi, E. (2007). *Monitoring performance in the public sector: Future directions from international experience*. New York: Routledge. <https://www.routledge.com/Monitoring-Performance-in-the-Public-Sector-Future-Directions-from-International/Mayne-Zapico-Goni/p/book/9781412806329>
- Mehdi Fard, M. R., & Shabani, S. (2015). [Indicators and approaches governing the public sector financial supervision system (Persian)]. *Hesabras*, (77), 138-44. <http://www.hesabras.com/fa/article/268>
- Mkasiwa, T. A. (2019). Budgeting and monitoring functions of the Tanzanian Parliament. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 386-406. [DOI:org/10.1108/JAEE-11-2018-0120]
- Moullin, M. (2017). Improving and evaluating performance with the Public Sector Scorecard. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 66(4), 442-58. [DOI:10.1108/IJPPM-06-2015-0092]
- Mosavi, S. F., Azar, A., Rajabzadeh, A., & Khadivar, A. (2018). [Designing model for performance-based budget using fuzzy cognitive mapping and software systems methodology and fuzzy topsis (Persian)]. *Management Research in Iran*, 22(1), 299-322. <http://mri.modares.ac.ir/article-19-15378-fa.html>
- Nakhaei, K., Hosseinpour, M., Barzegaran, A. R., & Kharashadzadeh, A. (2018). [Investigating the impact of performance auditing for justice and performing social responsibilities of executive systems in the public sector (Persian)]. *Journal of Human Sciences Research*, 4(8), 91-116. <https://civilica.com/doc/803300/>
- Nazari Chamaki, F., Jenkins, G. P., & Hashemi, M. (2019). Social impact bonds: Implementation, evaluation, and monitoring. *International Journal of Public Administration*, 42(4), 289-97. [DOI:10.1080/01900692.2018.1433206]
- Nazaripour, M. (2017). [The necessity of establishment of performance audit from the viewpoint of public sector auditors (Persian)]. *Journal of Governmental Accounting*, 3(2), 79-92. http://gaa.journals.pnu.ac.ir/article_4588.html
- Nasi, G., Cucciniello, M., & Degara, V. (2018). Evaluation of innovation performance in the public sector: A systematic review of studies. In E. Borgonovi, E. Anessi-Pessina, & C. Bianchi (Eds.), *Outcome-Based Performance Management in the Public Sector. System Dynamics for Performance Management*. Vol 2. (pp. 203-224). Cham: Springer. [DOI:10.1007/978-3-319-57018-1_11]
- Noroozi, H., & Sajadi, H. (2017). [Performance audit and improvement of the quality and efficiency of the activities of the executive agencies (Persian)]. *Economics, Financial Management and Accounting Studies*, 2(1/4), 114-33. <http://irijournals.ir/journals/02-Economics/v2-i4-1-winter95/paper10.pdf>
- Ojok, J., & Basheka, B. C. (2016). Measuring the effective role of public sector monitoring and evaluation in promoting good governance in Uganda: Implications from the ministry of local government. *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, 4(3), 410-39. [DOI:10.4102/apsdpr.v4i3.122]
- Park, J. H. (2019). Does citizen participation matter to performance-based budgeting? *Public Performance & Management Review*, 42(2), 280-304. [DOI:10.1080/15309576.2018.1437050]
- Patrucco, A. S., Luzzini, D., & Ronchi, S. (2016). Evaluating the effectiveness of public procurement performance management systems in local governments. *Local Gov-*

- ernment Studies, 42(5), 739-61. [DOI:10.1080/03003930.2016.1181059]
- Premchand, A., Khakbaz, A., & Ghsemi, M. (2005). [Public financial accountability (Persian)]. *Majlis va Pajouhesh*, 13(51), 299-333. <http://ensani.ir/fa/article/185624/>
- Rangriz, H., Naveh Ebrahim, A. R., Araštēh, H. R., & Soltanieh, F. (2017). [Designing the model of strategic competencies of functional managers with thematic analysis (Persian)]. *Managing Education in Organizations*, 6(1), 9-49. <http://journalieaa.ir/article-1-87-fa.html>
- Saibani, A. R., & Jafari, Z. (2017). [The position of financial oversight in constitution and its review in Guardian Council votes (Persian)]. *International Journal of Nations Research*, 2(17), 71-87. <http://ensani.ir/fa/article/369699>
- Slukhai, S. (2011). Monitoring and evaluation as tools for enhancing public expenditure management in Ukraine. *Financial Theory and Practice*, 35(2), 217-39. <https://www.researchgate.net/publication/227448264>
- Tzeng, G. H., & Teng, J. Y. (1993). Transportation investment project selection with fuzzy multiobjectives. *Transportation Planning and Technology*, 17(2), 91-112. [DOI:10.1080/03081069308717504]
- Wang, J., Ma, Q., & Liu, H. C. (2021). A meta-evaluation model on science and technology project review experts using IVIF-BWM and MULTIMOORA. *Expert Systems with Applications*, 168, 114236. [DOI:10.1016/j.eswa.2020.114236]
- Wilson, J. P. (2001). *Human resource development: Learning & training for individuals & organizations*. London: Kogan Page. https://books.google.com/books?id=ZpNc_GZiikC&source=gbs_navlinks_s
- Wu, C. H., & Fang, W. C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-68. [DOI:10.1007/s11135-010-9425-6]
- Yang, Ch., & Northcott, D. (2019). Together we measure: Improving public service outcomes via the co-production of performance measurement. *Public Money & Management*, 39(4), 253-61. [DOI:10.1080/09540962.2019.1592906]
- Yang, S. B., & Torneo, A. R. (2016). Government performance management and evaluation in South Korea: History and current practices. *Public Performance & Management Review*, 39(2), 279-96. [DOI:10.1080/15309576.2015.1108767]
- Yıldız, C. (2017). Monitoring and evaluation systems for urban infrastructure services: A comparison of the systems applied by Turkish authorities and international financing institutions [MSc. thesis]. Çankaya/Ankara: Middle East Technical University. <https://open.metu.edu.tr/handle/11511/26898>
- Zaruni, D., & Jalalian, A. (2018). [Favorable model of financial supervision of the Court of Audit (Persian)]. *Knowledge of Law and Finance*, 2(4), 39-50. <https://malieh.dmk.ir/article-1-60-fa.html>