

Research Trends in Public Sector Auditing¹

Mohammadhossein Safarzadeh², Abbas Hoshmand³,
Ashkan Gholami Fatideh⁴

Received: 2023/05/15

Accepted: 2023/08/26

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to show how audit research has developed and to identify avenues for future research in the field of auditing. The direction of public sector audit research has changed rapidly in the last four decades.

Methodology: To write this article, a review of articles published in domestic and foreign journals has been used. The research sample includes articles on public sector auditing that were published in accounting and public sector management journals between 1991 and 2020 for foreign journals and between 2001 and 2021 for domestic journals.

Results: The results of the study show that researchers' interest in public-sector auditing has increased and the scope of the research has expanded.

Therefore, it can be argued that this issue represents a transformation in the public sector in recent decades, due to the development of the institutional logic of public sector reforms, from traditional public management to modern public management.

Conclusion: This article provides a comprehensive review of the public sector audit literature and discusses different perspectives over time. Also, the various reforms of the public sector presented during the study period are explained, and finally, by identifying the research gaps, research proposals will be presented.

Contribution: The findings of this research enrich the research literature on public sector audit and its results can be used by the state supreme audit Court.

Keywords: Literature Review, Traditional Public Administration, Modern Public Administration, Modern Public Governance, Types of Audits.

JEL Classification: M42, M48.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43779.1781

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (m_safarzadeh@sbu.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (abashoshmand@yahoo.com).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (ashkangholami333@gmail.com).



روندهای پژوهشی در حسابرسی بخش عمومی^۱

محمدحسین صفرزاده^۲، عباس هوشمند^۳، اشکان غلامی فتیده^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: جهت گیری تحقیقات حسابرسی بخش عمومی در چهار دهه گذشته به سرعت تغییر کرده است. هدف این مقاله نشان دادن چگونگی توسعه تحقیقات حسابرسی و شناسایی راه‌هایی برای تحقیقات آینده در رشته حسابرسی است.

روش: برای نگارش این مقاله از مروری مقالات منتشر شده در ژورنال‌های داخلی و خارجی استفاده شده است. نمونه تحقیقاتی شامل مقالاتی در مورد حسابرسی بخش عمومی است که در مجلات حسابداری و مدیریت بخش عمومی بین سال‌های ۱۹۹۱ تا ۲۰۲۰ در مورد مجلات خارجی و بین سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۰ در مورد مجلات داخلی منتشر شده است.

یافته‌ها: نتایج مطالعه نشان می‌دهد که علاقه پژوهشگران به حسابرسی بخش عمومی افزایش یافته است و دامنه موضوعی تحقیقات گسترده‌تر شده است. لذا می‌توان این گونه استدلال کرد که این موضوع بیانگر یک دگرگونی در بخش عمومی در دهه‌های اخیر، به دلیل توسعه منطق نهادی اصلاحات بخش عمومی، از مدیریت عمومی سنتی به مدیریت عمومی نوین است.

نتیجه‌گیری: این مقاله مروری جامع از ادبیات حسابرسی بخش عمومی ارائه می‌دهد و دیدگاه‌های مختلف را در طول زمان مورد بحث قرار می‌دهد. همچنین اصلاحات مختلف بخش عمومی ارائه شده در طول دوره مطالعه تشریح شده و نهایتاً با شناسایی شکاف‌های پژوهشی، پیشنهاد‌های پژوهشی ارائه خواهد شد.

دانش افزایی: یافته‌های این پژوهش موجب غنای ادبیات پژوهشی حسابرسی بخش عمومی می‌شود و نتایج آن می‌تواند مورد استفاده دیوان محاسبات کشور واقع شود.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، مدیریت دولتی سنتی، مدیریت عمومی نوین، حاکمیت عمومی نوین، انواع حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: M42، M48.

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43779.1781

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (m_safarzadeh@sbu.ac.ir).

۲. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (abashoshmand@yahoo.com).

۳. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (ashkangholami333@gmail.com).

۴. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (ashkangholami333@gmail.com).

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

در جوامع مردم‌سالار دولت و مقامات منتخب مردم به‌عنوان پاسخگو ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور هستند (باباجانی، ۱۳۹۰؛ ۶۷). نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی از مجموعه‌ای خرده نظام یا سیستم فعال و هدفمند تشکیل شده است که عناصر کلی تشکیل‌دهنده مدیریت عمومی نوین هستند و حسابداری و حسابرسی با تعامل و ارتباط با یکدیگر به‌عنوان دو خرده نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی ایفای نقش می‌کنند (باباجانی، ۱۳۹۹؛ ۱۴۵). شهروندان و نمایندگان آنان با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت می‌پردازند (حبشی، ۱۳۹۲؛ ۱۷۰).

گزارش حساب‌رسان حاوی اظهارنظر در خصوص وضعیت و نتایج عملیات مالی و عملیاتی در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی تنظیم می‌شوند، لذا حسابرسی در سلسله‌مراتب پاسخ‌گویی جایگاه مناسبی به خود اختصاص می‌دهد و نقش اصلی حسابرسی افزایش اعتبار اطلاعات حسابداری تلقی می‌شود (واتس و زیمرمن^۱، ۱۹۸۶؛ ۱۴۷). سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی^۲ به‌عنوان نهاد نظارتی و حساب‌رس مستقل بخش عمومی در کشورهای مختلف مجری حسابرسی بخش عمومی و بازاری نظارتی قوه مقننه است، لذا فرآیند حسابرسی صورت گرفته توسط آن‌ها فراتر از گواهی دهی یا اعتباربخشی عمل می‌کند (حسینی عراقی، ۱۳۹۱؛ ۵۴). اظهارنظر حسابرسی بخش عمومی که در حکومت‌های مبتنی بر نظام پارلمانی به عهده دیوان محاسبات محول شده است، حاوی ارزیابی این نهاد قانونی از چگونگی ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مقامات اجرایی خواهد بود (باباجانی، ۱۳۹۴؛ ۱۴۵).

رسوایی‌های مالی اخیر شرکت‌های بخش عمومی و دولتی، نگرانی‌هایی در خصوص کیفیت و قابلیت اتکای حسابرسی بخش عمومی ایجاد می‌کند، درحالی‌که مؤسسات خصوصی بعد از رسوایی‌های مؤسسات خصوصی گام‌هایی در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی انجام دادند، اما افزایش کیفیت حسابرسی در بخش عمومی به‌مراتب بسیار کمتر مورد توجه قرار گرفته است (سزارو و

1. Watts and Zimmerman

2. INTOSAI

همکاران^۱، ۲۰۲۰؛ ۵۹۵). مدیران بخش عمومی حسابرسی انجام گرفته توسط دیوان محاسبات را به عنوان یک هزینه و فاقد ارزش افزوده می دانند زیرا گزارشها در بیشتر اوقات پیشنهادهایی درباره یکسری داده‌های تاریخی ارائه می کنند (هگزی و استفورد^۲، ۲۰۱۶؛ ۸۶۲).

از جمله عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی می توان به بودجه ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسباتها، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات اشاره کرد؛ لازم به ذکر است که میان عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی ایران و کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد (دوست جباریان و باباجانی، ۱۳۹۹، ۱۴۵). با توجه به وجود افتراق بین عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی، مطالعه نظام‌های حسابرسی بخش عمومی استقرار یافته در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می تواند به تعیین روش‌های حسابرسی مناسب بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران با توجه به اوضاع آن از نظر نهادی، بودجه ریزی، قانونی و پاسخ گویی کمک شایانی نماید. این روش‌ها نسبی هستند و می بایست مداوم از آنها بازخورد گرفته شود، تا جای خودشان را به نوع کامل تری بدهند، لذا در پژوهش حاضر تلاش بر آن است تا مشخص شود جهت گیری حسابرسی بخش عمومی در عمل و در تحقیقات آتی چگونه خواهد بود.

در ابتدا مبانی نظری مرتبط با حسابرسی را مرور کرده و با دلایل و فلسفه وجودی حسابرسی در بخش عمومی آشنا شویم، در گام بعد به بررسی حسابرسی بخش عمومی و انواع آن بپردازیم و چارچوب اندازه گیری عملکرد و نظام کنترل کیفیت در دیوان محاسبات را مورد بررسی قرار خواهیم داد و نهایتاً تأثیر فناوری اطلاعات را بر رویه‌های عمل حسابرسی و جهت گیری تحقیقات آتی در حسابرسی بخش عمومی را مورد بررسی قرار خواهیم داد. بعد از تشریح هر یک از موارد فوق به بیان پیشینه پژوهش مرتبط خواهیم پرداخت و نهایتاً بایان نتایج مقاله اتمام خواهد یافت.

1. Cesario et al.

2. Hegazy, K. and Stafford

مبانی نظری

تئوری نمایندگی و ذینفعان

تئوری‌های بسیاری می‌توانند تقاضا برای خدمات حسابرسی در رابطه با حاکمیت شرکتی را توضیح دهند که در این حیطه تئوری نمایندگی و ذینفعان بسیار بیشتر از سایر تئوری‌ها مورد استفاده قرار گرفته است (مدل^۱، ۲۰۰۹؛ ۲۸۸). حسابرسی مستقل به عنوان یک راه حل برای مشکل نمایندگی مابین پاسخگویان و ذینفعان یک شرکت است (سزارو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۵۹۴). مدیران در موقعیت برتری نسبت به ذینفعان هستند که گاهاً به آن‌ها قدرتی می‌دهد تا با چشم‌پوشی کردن از منافع ملی به دنبال منافع خودشان باشند، از این رو ذینفعان سعی می‌کنند تا فعالیت‌های پاسخگویان را جهت به حداقل رساندن بهای نمایندگی کنترل کنند (جنسن و مک‌لینگ^۲، ۱۹۷۶؛ ۳۵۴). حسابرسی مستقل دیوان محاسبات ریسک افشای اطلاعات نادرست حسابداری به سهامداران را کاهش داده و به آن‌ها در تصمیم‌گیری کمک می‌کند (واتس و زیمرمن^۳، ۱۹۸۶؛ ۱۴۶). حسابرسان در جایگاه وکیل ذینفعان، صورت‌های مالی، پاداش مدیران و همه قرار داده‌های منعقد شده، مدیران را کنترل می‌نمایند (سزارو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۵۹۵). با این وجود، با در نظر گرفتن رابطه مدیران و سهامداران تئوری نمایندگی مدیران را به رضایت سهامداران محدود می‌کند. اما مدیران باید ذینفعان زیادی از جمله عرضه‌کنندگان، مشتریان، کارکنان، بانک‌ها، شهروندان و دولت و ... را راضی نگاه‌دارند.

فریمن^۳ (۱۹۸۴؛ ۵۴) ذینفعان را به صورت فرد یا گروهی از افراد تعریف می‌کند که بر دست آورده‌ای سازمان تأثیر می‌گذارد یا از آن تأثیر می‌پذیرند. تئوری ذینفعان ارائه شده توسط فریمن (۱۹۸۴؛ ۵۴) شکل گسترده تئوری نمایندگی محسوب می‌شود. بر اساس این تئوری شرکت دیگر به عنوان یک دنیای بسته که فقط سهامداران در نظر گرفته می‌شوند نیست، بلکه با همه ذینفعان محیط خود در ارتباط است. ذینفعان از اطلاعات حسابداری جهت تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، لذا نقش حسابرس تنها محدود به اطمینان بخشی به سهامداران درباره قابلیت اتکا و عادلانه بودن اطلاعات حسابداری افشاشده نیست و به سایر ذینفعان نیز گسترش پیدا می‌کند. بنابراین حسابرس تنها نماینده

1. Modell
2. Jensen and Meckling
3. Freeman

مدیر نیست بلکه نماینده همه ذینفعان است و باید انتظارات آن‌ها را در نظر بگیرد (امیدوار و همکاران، ۱۳۹۹، ۱۷۰).

انواع حسابرسی بخش عمومی

بر اساس تعریف استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی (۲۰۱۰)، حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات با معیارهای وضع شده دانست. حسابرسی بخش عمومی شامل سه دسته حسابرسی مالی، عملکرد و رعایت است. حسابرسی مالی به این موضوع می‌پردازد که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی بر اساس استانداردهای حسابداری و مقررات، ارائه شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در راستای کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهارنظر حسابرسان انجام می‌شود. هدف حسابرسی مالی ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهارنظر مستقل، بی‌طرفانه و قابل‌اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده‌کنندگان است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

حسابرسی عملکرد بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی طبق اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی صورت می‌گیرد یا خیر؟ عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسائل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. هدف از این عمل، پاسخگویی به سؤالات مهم حسابرسی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات است. اهداف حسابرسی عملکرد شامل ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق، بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی، تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

حسابرسی رعایت نیز بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا موضوع مورد رسیدگی با ضوابط و موازین قانونی انطباق دارد یا خیر؟ حسابرسی رعایت با ارزیابی این موضوع انجام می‌شود که آیا

فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی از کلیه جنبه‌ها با قوانین و مقررات انطباق دارد یا خیر؟ اهداف حسابرسی رعایت نیز شامل ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

شیوه‌های عمل در حسابرسی بخش عمومی

دو نوع شیوه عمل در حسابرسی بخش عمومی وجود دارد، از جمله: ۱- در موارد گواهی‌دهی که دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوعی را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهارنظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. ۲- در موارد گزارشگری مستقیم که حسابرس موضوع موردنظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و یا یک اظهارنظر ارائه می‌شود (همان، ۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوعی دارد و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه شده است. پس از بحران‌های مالی سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شد، بودجه بخش عمومی کاهش چشم‌گیری یافته بنابراین حسابرسی بخش عمومی به‌عنوان ابزار کلیدی در این کشورها مدنظر قرار گرفته است (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۹، ۱۴۴).

چارچوب اندازه‌گیری عملکرد دیوان محاسبات

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^۱، چارچوب اندازه‌گیری عملکرد دیوان محاسبات سراسر دنیا را در سال ۲۰۱۶ منتشر کرده است و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات مطابق این چارچوب در شش حوزه انجام می‌گیرد: ۱. استقلال و چارچوب قانونی، ۲. حاکمیت داخلی و اخلاق، ۳. گزارش و کیفیت حسابرسی، ۴. مدیریت مالی، دارایی‌ها و خدمات پشتیبانی، ۵. منابع انسانی و

1. International organization of supreme audit institutions (INOSAI)

آموزش و ۶. ارتباطات و مدیریت ذینفعان. برای هریک از این حوزه‌ها، شاخص‌هایی جهت ارزیابی، تدوین گردیده است که جمعاً ۲۵ شاخص است و در حوزه کیفیت گزارشات حسابرسی ۱۳ شاخص جهت ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات در هر یک از انواع حسابرسی (حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد) شامل دامنه شمول حسابرسی، استانداردهای حسابرسی و کیفیت مدیریت، فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی مالی تعریف شده است (منفردینی و ماراویک^۱، ۲۰۱۹؛ ۱۵۲).

نظام کنترل کیفیت دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور به منظور اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای وضع شده و کسب اطمینان معقول از رعایت استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقررات لازم‌الاجرا، نظام جامع کنترل کیفیت را طراحی، مستقر و اجرا می‌نماید. اجزای نظام کنترل کیفیت شامل: (۱) مسئولیت مدیریت عالی دیوان محاسبات کشور؛ با اعمال سیاست‌ها، رویه‌ها و مسئولیت نظام کنترل کیفیت، (۲) الزامات اخلاق حرفه‌ای؛ شامل تعهد به رعایت اصول درستکاری، صداقت، استقلال، بی‌طرفی و رازداری حرفه‌ای و برخورداری از صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای لازم، (۳) شروع حسابرسی و تداوم فعالیت؛ سیاست‌ها و رویه‌هایی که ماهیت و نوع وظایف قابل انجام را بیان نماید، (۴) منابع انسانی با توانایی و صلاحیت لازم و متعهد به اصول اخلاقی، (۵) اجرای حسابرسی شامل: ایجاد محیط انگیزشی، بررسی و مرور کارهای انجام‌شده، اجرای به‌موقع کارها و فراهم نمودن امکان اظهارنظر و (۶) نظارت بر کیفیت؛ به‌طور مستمر نظام کنترل کیفیت، مورد ارزیابی و پایش قرار می‌گیرد در ایران طبق اصل ۴۴ قانون اساسی، دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید.

پرسش‌های پژوهش

در این بخش با بررسی‌هایی که انجام خواهیم داد به دنبال پاسخ‌گویی به ۲ پرسش زیر خواهیم بود:
پرسش اول: چه روندها و موضوعاتی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی برجسته است؟ پرسش دوم:
خلاهای اصلی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی خارجی و داخلی چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

برای بررسی شکاف تحقیقاتی مقالات خارجی در حیطه حسابرسی بخش عمومی از مرور ادبیات ساختاریافته^۱ استفاده می‌شود تا فرصت تحقیقاتی برای آینده شناسایی شود. از این رو در راستای پاسخ‌گویی به سؤالات پژوهش مقالاتی از اسکپوس^۲ و وب آف ساینس^۳ با توجه به کلیدواژه‌ها و تاریخ انتشار استخراج شدند. در ابتدا ۴۲۹ مقاله از این پایگاه‌ها شناسایی شدند، سپس تعدادی از مقالات به شرح جدول (۱) از نمونه‌ها حذف شدند.

جدول ۱. مقالات حذف شده از نمونه

تعداد	دلایل حذف
۸۴	مقالات تکراری
۱۷	مقالات به صورت فصلی از کتاب
۳۲	مقالات فاقد ضوابط JQL
۱۸۸	مقالات با موضوعات نامرتبط
۳۲۱	جمع

پس از حذف تعداد ۳۲۱ مقاله مطابق جدول (۱)، تعداد کل نمونه به ۱۰۸ مقاله کاهش می‌یابد. سپس تلاش شد تا اطمینان حاصل شود، مقالاتی را که موتورهای جستجو به دلایلی نظیر اینکه کلیدواژه‌ها نامربوط بوده‌اند، در بررسی کنونی از قلم نیفتاده باشد. لذا بعد از بررسی این عامل ۹۱ مقاله دیگر به مقالات مورد بررسی اضافه گردید و تعداد ۱۹۹ مقاله نهایتاً مورد بررسی پژوهش حاضر قرار گرفت. در ادامه پراکندگی این مقالات از مناظر مختلف از جمله زمینه جغرافیایی، محیط تحقیق و روش پژوهش بررسی می‌شود. برای استخراج مقالات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در ایران نیز از سایت نورمگز استفاده گردیده و بعد از بررسی کلیدواژه‌ها و عنوان مقالات نهایتاً تعداد ۳۲ مقاله انتخاب شد. بازه زمانی انتخاب مقالات از سال ۱۳۸۳ تا سال ۱۴۰۰ است.

1. Structured literature review
2. SCOPUS
3. ISI Web of Science

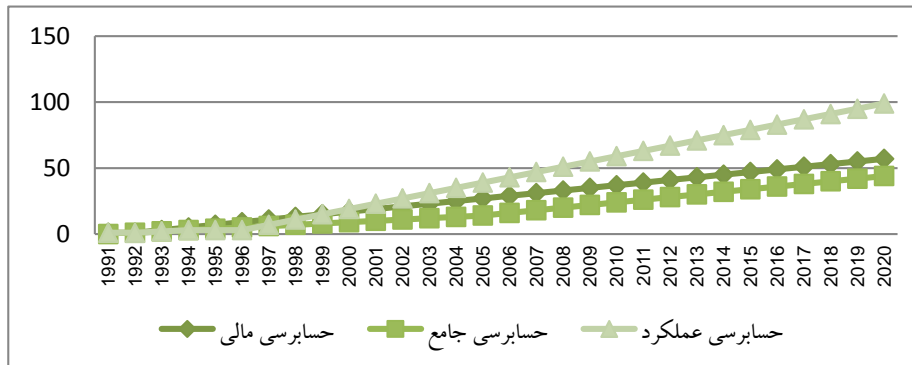
یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که محققان حسابرسی بخش عمومی از روش‌های مختلفی از جمله مطالعات موردی کیفی، تک یا چندگانه و رویکردهای کمی استفاده کرده‌اند. همچنین رویکرد حسابرسی بخش عمومی در طول زمان به‌طور اساسی تغییر کرده است. به‌ویژه، پارادایم‌های مدیریت عمومی نوین^۱ و حکمرانی عمومی نوین^۲ باعث تغییر تحقیقات حسابرسی از تمرکز به مطابقت با معیارها به تمرکز بر عملکرد بوده‌اند. پشتوانه این تغییر در نحوه درک جامعه از نقش بخش عمومی است. قبل از دهه ۱۹۸۰، منطق زیربنایی بخش عمومی بر اساس مدل وبری^۳ ساخته شده بود که به‌عنوان مدیریت عمومی بوروکراتیک یا سنتی نیز شناخته می‌شود (تروپین و همکاران^۴، ۲۰۱۰، ۲۵). حسابرسی بخش دولتی عمدتاً بر ورودی‌ها، مقررات و استفاده صحیح از منابع مالی عمومی متمرکز بود. بنابراین، هدف اصلی حسابرسان ارزیابی کفایت و دقت حساب‌ها برای اطمینان از مشروع بودن فعالیت بخش عمومی و در نتیجه سازمان بوده و تمرکز بیشتر حسابرسی بر این موضوع بود که منابع مالیات‌دهندگان به‌درستی خرج شود (ویزل و مدل^۵، ۲۰۱۴؛ ۲۰۰). از این رو حسابرسی بخش عمومی بر درست و عادلانه بودن شیوه‌های حسابداری و پیروی از قوانین و مقررات متمرکز شد. در دهه ۱۹۹۰، با ظهور مدیریت عمومی نوین، حسابرسی سنتی بخش عمومی متحول شد. منطق درونی مدیریت عمومی نوین شاهد تغییر توجه حسابرسی بخش عمومی از انطباق با مقررات به تمرکز بر عملکرد بود. مدیریت عمومی نوین حسابداری تعهدی و صورت‌های مالی مرتبط را به بخش عمومی معرفی کرد و حسابرسی بخش عمومی را بیشتر شبیه حسابرسی شرکت‌های خصوصی با تمرکز بر استانداردها و صورت‌های مالی رسمی سالانه کرد. کنترل‌ها برای در نظر گرفتن خروجی‌های فعالیت و کارایی عملیات گسترش یافت. این دوره همچنین، حسابرسی عملکرد در بخش عمومی معرفی شد که هدف آن تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست آمده توسط سازمان‌های بخش دولتی بود.

-
1. NPM
 2. NPG
 3. Weberian model
 4. Troupin et al.
 5. Wiesel and Modell

بررسی پیشینه پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی بین‌المللی

مطابق یافته‌های پژوهش در شکل (۱) تجزیه و تحلیل روند چاپ مقالات نشان می‌دهد که حسابرسی بخش عمومی یک حوزه تحقیقاتی رو به رشد در ۱۰ سال گذشته بوده است.



شکل ۱. روند انواع تحقیقات حسابرسی در طی ۳۰ سال

با توجه به روند رشد مقالات مطابق شکل (۱) می‌توان به توسعه انواع حسابرسی به شرح زیر پرداخت: **حسابرسی مالی**: مقالات منتشره در سال‌های اول بر عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالی و ارتباط بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌های پرداختنی تمرکز دارند، در این زمینه می‌توان به مقاله‌ی کوپلی^۱ (۱۹۹۱؛ ۲۶۰) در زمینه محتوای افشاء اشاره کرد. در زمینه کیفیت حسابرسی رامن و ویلکینز^۲ (۱۹۹۵؛ ۴۲۵) دریافتند که شناسایی عوامل تعیین‌کننده یک حسابرسی باکیفیت برای اهداف تصمیم‌گیری مفید خواهد بود. تجزیه و تحلیل مقالات نشان می‌دهد از اواخر دهه ۱۹۹۰ تا اوایل دهه ۲۰۰۰ تمرکز بر ویژگی‌های حساب‌برسان و اینکه چگونه عملکرد حساب‌برسان می‌تواند از عملکرد واحدهای بخش عمومی حمایت کند، تمرکز دارد. از دیگر موضوعات مورد توجه در این دوره نقش حساب‌برسان و استقلال آن‌ها بود که می‌توان به مقالاتی مانند تیلور^۳ (۱۹۹۸؛ ۳۷) که عناوین رهبری

1. Copley
2. Wilkins
3. Taylor

سیاسی، کارآفرینی و حرفه‌ای را بررسی می‌کنند اشاره کرد. در این دوره مؤسسات حسابرسی به بازیگران کلیدی در اداره جوامع دموکراتیک تبدیل شدند و به‌عنوان متولیان مسئولیت‌پذیری در مقالات منتشر شده از اوایل دهه ۲۰۰۰ برجسته هستند (کوئزی و مسیزا^۱، ۲۰۱۸، ۹۳). این موضوع باعث شد که در این دوره مباحث بر روی مسئولیت‌های جمعی حسابرسی متمرکز شود، که در آن تنش بین الزامات مدیریت عمومی نوین و نقش حسابرسی و حسابرسان ایجاد می‌شود. انگلیش (۲۰۰۳، ۷۲) استدلال کرد، رقابت که یکی از ویژگی‌های کلیدی مدیریت عمومی نوین است، همیشه مبنای مناسبی برای اصلاح سیستم‌های حسابرسی نیست. انگلیش^۲ (۲۰۰۳؛ ۷۱) با پژوهش در مورد ایالت ویکتوریا استرالیا متوجه شد که اصلاحات انجام شده به‌جای انگیزه اقتصادی، بیشتر زمینه سیاسی داشتند. سال‌های قبل از ۲۰۱۰، محققان شروع به بحث در مورد تقلب و فساد کردند و بررسی کردند که چگونه حسابرسی مالی می‌تواند با تقلب مبارزه کند (رحمان^۳، ۲۰۰۹، ۲۴۱). لذا در دهه گذشته، گرایش تحقیقات بیشتر تأثیر حکمرانی عمومی نوین را مورد بحث قرار داده است. در این مقالات، حسابرسی مالی خدماتی مانند آب و انرژی ارائه شده توسط شرکت‌های خارجی را بررسی کرده است (آدنسگارد و ویلووز^۴، ۲۰۱۶؛ ۵۴۹).

حسابرسی عملکرد: مقالات منتشر شده در دهه ۱۹۹۰ توجه وافری به عملکرد داخلی نهادهای عمومی هنگام برون‌سپاری حسابرسی عملکرد داشتند. لیو^۵ (۱۹۹۶؛ ۹۷) استدلال کرد که با معرفی مدیریت عمومی نوین مسئولیت بیشتری به مدیران داده شد، که این عامل بر حسابرسی عملکرد با تمرکز بر اصول مدیریت عمومی نوین مانند بهره‌وری، کارایی و اثربخشی تأثیر داشته است (گاتری و پارکر^۶، ۱۹۹۹؛ ۳۲۸). در این زمینه رامان و ویلسون^۷ (۱۹۹۴؛ ۵۲۷) با مطالعه نگرش مدیران به حسابرسی، دریافتند که حسابرسان مستقل در بخش عمومی، معمولاً به دلایلی غیر از حسابرسی مالی

-
1. Coetzee and Msiza
 2. English
 3. Rahaman
 4. Aadnesgaard and Willows
 5. Leeuw
 6. Guthrie and Parker
 7. Raman and Wilson

در شرکت‌ها مشغول به کار هستند. مورین^۱ (۲۰۰۳؛ ۲۶) در مطالعه خود به بررسی این موضوع پرداخت که حسابرسان مستقل چگونه حسابرسی عملکرد را انجام می‌دهند و اینکه آیا این نوع حسابرسی باعث افزایش عملکرد سازمان‌های بخش عمومی می‌شود یا خیر. درروشی مشابه، فونل و همکاران^۲ (۲۰۱۶؛ ۶۱۵) جنبه حیاتی استقلال حسابرسان در حوزه حسابرسی عملکرد را در نظر گرفتند، حوزه‌ای که توسط سایر محققان نیز مورد توجه قرار گرفته بود، که حسابرسان عملکرد را مشاور یا راهنمای مدیریت می‌دانستند (اندون و فری^۳، ۲۰۱۴؛ ۴۲). لذا هدف این حسابرسی‌ها این است که مدیران به‌طور عمومی در قبال اقدامات خود پاسخگو باشند (هود و همکاران^۴، ۱۹۹۸؛ ۶۳). مطابق با اصلاحات انجام شده بر اساس فلسفه‌های مدیریت عمومی نوین، برخی از مطالعات خصوصی‌سازی و نقش بازار را در این سناریو تحلیل کردند. هپورث^۵ (۱۹۹۵؛ ۴۰) تأثیر این عوامل را بر عملکرد حسابرسی و نقش آن در فرآیند پاسخگویی بررسی کرد. از اواخر دهه ۱۹۹۰، با تأکید بر ویژگی‌های حکمرانی عمومی نوین، تغییری در موضوعات مورد تحقیق پدید آمد. به‌عنوان مثال، ویلکینز (۱۹۹۵؛ ۴۲۳) کیفیت فرآیندهایی را که مؤسسات حسابرسی تضمین می‌کنند در نظر گرفت و بر نیازهای مختلف شهروندان مختلفی که خدمات عمومی برای آن‌ها ارائه می‌شود تمرکز کرد. گونوالدسن و کارلسن^۶ (۱۹۹۹؛ ۴۶۱) مطابق با تفکر حکمرانی عمومی نوین بر نقش محوری شهروندان، در مورد انتظارات جامعه در مورد مؤسسات حسابرسی نروژ و چگونگی قرار گرفتن آن در مفهوم مشروعیت بحث کردند. موضوع انتظارات و تصورات مطرح شده در مقالات بعدی، مانند مقاله بارت^۷ (۲۰۱۰؛ ۲۷۳)، سهم حسابرسی عملکرد را در بهبود بخش عمومی، با توجه به انتظارات مختلف سیاسی و عمومی، برجسته می‌کند.

حسابرسی جامع: در دوره موردبررسی این پژوهش، حسابرسی بخش عمومی دستخوش تغییرات قابل توجهی بوده است، و از ارائه نظارت بر مدیریت صحیح منابع، نظارت مالی و انطباق به یک مشاوره

-
1. Morin
 2. Funnell et al.
 3. Andon and Free
 4. Hood et al.
 5. Hepworth
 6. Gunvaldsen and Karlsen
 7. Barrett

برای انجام وظایف مدیریتی تغییر کرده است (گوتتری^۱، ۱۹۹۲؛ ۲۹). امروزه حسابرسی‌های مالی و عملکرد از اهمیت بالایی در حسابرسی بخش عمومی برخوردار است (مونفاردینی و ماراویک، ۲۰۱۹؛ ۱۵۱). در چندین دهه اخیر دامنه حسابرسی عملکرد به‌طور قابل توجهی تکامل یافته و مفهوم آن فراتر از سه عنصر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷). همچنین مفاهیم جدید حسابرسی به‌عنوان عامل تسهیل‌کننده در جهت اجرای تغییرات بخش عمومی عمل می‌کند (پالوت^۲، ۲۰۰۳؛ ۱۵۰). تغییر نقش حسابرسی با اصول مدیریت عمومی نوین که بر مفاهیم مدیریتی مانند کارایی و اثربخشی تأکید دارند، سازگار است (ویلکینز و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۱۹). مطابق با این رویکرد کارایی می‌تواند از طریق گزارشات حسابرسی بررسی شود (هود و همکاران، ۱۹۹۸؛ ۶۵). تجزیه و تحلیل مقالات نشان می‌دهد که حسابرسی‌های دیوان محاسبات به دنبال این هستند که آیا پارادایم مدیریت عمومی نوین بر گزارش حسابرسی تأثیر گذاشته است و اینکه آیا در سال‌های اخیر گزارش دهی می‌تواند برای عموم ارزش ایجاد کند یا خیر؟ (کوردری و هی^۳، ۲۰۱۹؛ ۱۳۸).

در جدول (۲) آمار توصیفی پراکندگی مقالات از مناظر مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲. آمار توصیفی پراکندگی مقالات مورد بررسی از مناظر مختلف

تفکیک مقالات از مناظر مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
از نظر حوزه تحقیقاتی	حسابرسی عملکرد	۹۸	٪۴۹
	حسابرسی صورت‌های مالی	۵۷	٪۲۹
	حسابرسی جامع	۴۴	٪۲۲
جمع			
از نظر محیط تحقیق	سطح ملی	۸۲	٪۴۲
	سطح محلی	۳۲	٪۱۶
	سطح فدرال	۱۲	٪۶
	بخش‌های عمومی مختلف	۲۲	٪۱۱
	سطح بین‌المللی	۸	٪۴
	سطح مرکزی	۸	٪۴

1. Guthrie
2. Pallot,
3. Cordery and Hay

تفکیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
	سطح سازمان	۷	۳٪
	سایر ^۱	۲۸	۱۴٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر منطقه جغرافیایی	استرالیا	۳۸	۱۹٪
	کشورهای اروپای شمالی	۲۸	۱۴٪
	بریتانیا	۲۲	۱۱٪
	آمریکای شمالی	۱۸	۹٪
	آفریقا و خاورمیانه	۱۳	۶٪
	آسیا	۱۳	۶٪
	آمریکای مرکزی و جنوبی	۹	۵٪
	اروپای جنوبی	۱۰	۵٪
	اروپای شرقی	۲	۱٪
	مختلط (تلفیقی)	۱۷	۹٪
	فاقد منطقه جغرافیایی مشخص	۲۹	۱۵٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر روش تحقیق	کیفی-تک موردی	۸۳	۴۲٪
	کمی	۴۷	۲۴٪
	مقاله مضمومی	۲۶	۱۳٪
	کیفی - مقایسه‌ای	۱۴	۷٪
	کیفی - موردی چندگانه	۱۲	۶٪
	روش‌های ترکیبی	۱۱	۶٪
	سایر	۶	۳٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر مبنای تئوری	نظریه نظام محور	۱۸	۹٪
	ترکیب نظریه‌ها	۶	۳٪
	نظریه اقتصادی	۴	۲٪
	سایر نظریه‌ها	۱۸	۹٪
	فاقد مبنای تئوری خاصی	۱۵۳	۷۷٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪

۱. خدمات عمومی مانند مدارس و سازمان‌های مراقبت بهداشتی

مطابق جدول (۲) موضوع حسابرسی عملکرد با حدود ۴۶ درصد بیشترین تکرار را از نظر حوزه تحقیقاتی به خود اختصاص می‌دهد و موضوعات حسابرسی مالی حسابرسی جامع در درجه کمتری به آن پرداخته شده است. از نظر منطقه جغرافیایی نیز استرالیا، کشورهای اروپای شمالی، بریتانیا و آمریکای شمالی و ... بیشترین تکرار را داشته‌اند که نشان‌دهنده اهمیت موضوع در این مناطق است. همچنین از نظر روش تحقیق در مطالعات انجام‌شده روش‌های کیفی رایج‌تر بوده است و مقالات محدودی روش‌های تجربی را به کار برده‌اند. از نظر مبنای تئوری نیز بسیاری از مقالات در حدود ۷۷ درصد هیچ مبنای تئوری خاصی نداشته‌اند و از بین مقالاتی که داری تئوری هستند، نظریات نظام محور بیشترین تکرار را داشته‌اند. با توجه به بررسی‌های انجام‌شده از سال ۲۰۰۹ به بعد، محققان تمایل بیشتری به استفاده از تئوری‌ها در مقالات خود داشتند. اگرچه در سال‌های اخیر استفاده از هر نوع تئوری در مقالات حسابرسی بخش عمومی افزایش پیدا کرد، اما استفاده از تئوری‌هایی که به نظریه‌های اقتصادی یا نظریه‌های سیستم‌گرا مربوط نمی‌شوند، رایج‌تر شده است. لذا در تحقیقات اخیر بیشتر از نظریه‌های روان‌شناختی، جامعه‌شناختی، آموزشی و سازمانی استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل نتایج نشان می‌دهد که استفاده از تئوری‌ها در دوره مدیریت عمومی نوین شروع و در دوره حاکمیت عمومی نوین تثبیت شدند. در دوره زمانی مدیریت عمومی نوین، نظریه‌های اقتصادی (مانند نمایندگی) غالب بودند. این نظریه‌ها شهروندان را به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی در نظر گرفته و دارای‌ها را به مدیران دارای نقش در تصمیم‌گیری سازمان می‌سپارند (هی و کوردری، ۲۰۱۸، ۹). لذا حسابرسان نیز از طرفین رابطه نمایندگی هستند، زیرا مدیر اصلی (ذی‌نفعان) اطمینان ندارند که آیا حسابرس سطح خدمات مورد توافق را انجام می‌دهد یا خیر (استریم^۱، ۱۹۹۴؛ ۱۸۱). در دوره حاکمیت عمومی نوین، شهروندان به عنوان ذی‌نفعان مشترک در نظر گرفته شده و در فرآیند تصمیم‌گیری مشارکت دارند. بر اساس مفهوم ایزومورفسم، نظریه نظام محور (سازمانی) سه نوع فشار را تحمیل می‌کند: اجباری، تقلیدی و هنجاری (دی‌ماجیو و پاول^۲، ۱۹۸۳؛ ۱۵۶). نظریه نظام محور در طول دوره حکمرانی عمومی نوین رایج شد. تجزیه و تحلیل دقیق نتایج مطالعه نشان‌دهنده

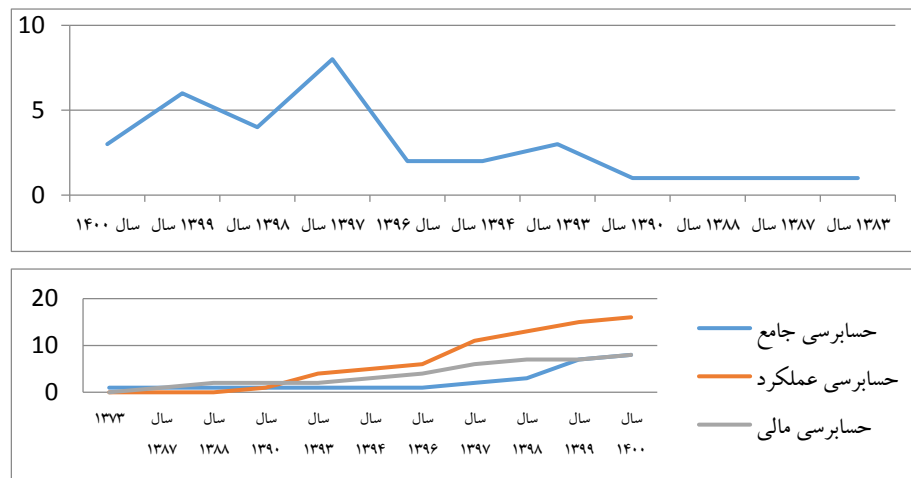
1. Streim

2. DiMaggio and Powell

آن است که محققان از شکل سنتی تر نظریه نهادی استفاده کرده‌اند (یانگ^۱، ۲۰۲۰؛ ۴۸۱)، و دیدگاه‌های جدید نظریه نهادی (مانند منطق‌های نهادی، کار و کارآفرینی) کمتر مورد استفاده قرار گرفته است (اندون و فری، ۲۰۱۴؛ ۴۱). با این وجود، از آنجایی که حکمرانی عمومی نوین با جامعه‌شناسی سازمانی و نظریه شبکه سازگار است، توجه به جنبه‌های روان‌شناختی، رفتاری و جامعه‌شناختی اقدامات حساب‌برسان در این دوره آغاز شده است. همچنین در این دوره، این مورد بررسی شد که چگونه ممکن است این نظریات بر دیدگاه جامعه در مورد حساب‌برسان اثرگذار باشد (بونولو^۲، ۲۰۱۹؛ ۴۷۰).

بررسی پیشینه پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران

در شکل (۲) بنا بر یافته‌های پژوهش دسته‌بندی پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی ایران از نظر روند چاپ در سال‌های مختلف به نمایش درآمده‌است و همچنین پژوهش‌ها از نظر نوع حسابداری دسته‌بندی شده است.



شکل ۲. روند چاپ مقالات و انواع حسابداری در سال‌های مختلف

1. Yang
2. Bonollo

مطابق شکل (۲) بیشترین تعداد مقالات در سال ۱۳۹۸ چاپ شده است و توجه به موضوعات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در پنج سال گذشته رشد یافته است، لذا در ادامه به دسته‌بندی این مقالات از ابعاد مختلف خواهیم پرداخت. همچنین توجه روند چاپ مقالات در حوزه حسابرسی عملکرد سرعت بیشتری نسبت به حسابرسی مالی و حسابرسی جامع داشته است، لذا به نظر می‌رسد توجه پژوهشگران داخلی در زمینه حسابرسی بخش عمومی، بیشتر معطوف به ارزیابی کارایی و اثربخشی واحدهای بخش عمومی بوده است، لذا یکی از علت‌های توجه پژوهشگران بخش عمومی به حسابرسی عملکرد را می‌توان معرفی پارادایم مدیریت نوین و توجه این پارادایم بر کارایی و اثربخشی واحدهای بخش عمومی دانست. در ادامه دسته‌بندی پژوهش‌ها از مناظر مختلف از جمله مجلات، ماهیت تحقیق، روش گردآوری داده‌ها و هدف تحقیق در جدول (۳) ارائه می‌شود.

جدول ۳. آمار توصیفی پراکندگی مقالات داخلی از مناظر مختلف

تفکیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
	دانش حسابرسی	۹	۲۸٪
	حسابداری دولتی	۷	۲۲٪
	حسابرسان داخلی	۳	۱۰٪
	مطالعات تجربی حسابداری مالی	۲	۶٪/۵
	حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی	۲	۶٪/۵
	خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت	۱	۳٪
	پژوهش‌های حسابداری مالی	۱	۳٪
از نظر مجلات چاپ شده	مطالعات آینده‌پژوهی و سیاست‌گذاری	۱	۳٪
	مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری	۱	۳٪
	حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه	۱	۳٪
	تحقیقات جدید در علوم انسانی	۱	۳٪
	حسابرس	۱	۳٪
	اطلاعات سیاسی-اقتصادی	۱	۳٪
	حسابدار	۱	۳٪
جمع		32	۱۰۰٪

تفکیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
از نظر ماهیت تحقیق	پژوهش اصیل	۱۸	۵۶٪
	پژوهش مروری	۱۴	۴۴٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪
از نظر روش گردآوری داده‌ها	کتابخانه‌ای	۱۴	۴۴٪
	پرسشنامه	۱۳	۴۰٪
	مصاحبه و پرسشنامه	۴	۱۳٪
	مصاحبه	۱	۳٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪
از نظر هدف تحقیق	اکتشافی	۱۴	۴۴٪
	کاربردی	۹	۲۸٪
	بنیادی	۹	۲۸٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪

مطابق جدول (۳) بیشترین تعداد مقالات در مجله دانش حسابرسی که مربوط به دیوان محاسبات است به چاپ رسیده است. تعداد بالای مقالات چاپ شده در این مجله به آن علت است که سابقه تأسیس این مجله بالغ بر ۱۴ سال است و لذا شناخته شده تر است. در زمینه بخش عمومی دو مجله تخصصی حسابداری دولتی و مجله حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی فعالیت می نمایند؛ و مقالات بسیار با کیفیتی در دو مجله فوق در زمینه بخش عمومی منتشر می شود اما به نسبت مجله دانش حسابرسی کمتر شناخته شده اند. اینکه دیوان محاسبات مسئول رسیدگی به واحدهای بخش عمومی است نیز می تواند از جمله دلایل تمایل نویسندگان مقالات برای ارسال موضوعات خود در زمینه بخش عمومی به مجله دانش حسابرسی باشد. همچنین اکثر پژوهش های انجام شده از دسته پژوهش های اصیل و دسته اول بوده است، لذا می توان این گونه بیان کرد که پژوهشگران بیشتر به دنبال موضوعات جدید و طرح سؤالات نوین در پژوهش های مربوط به حسابرسی در بخش عمومی بوده اند. روش جمع آوری داده ها نیز بیشتر کتابخانه ای بوده است، این موضوع منعکس کننده آن است که پژوهشگران در زمینه حسابرسی در بخش عمومی بیشتر تحقیقات مروری بر ادبیات انجام داده اند.

بحث و نتیجه‌گیری

شکاف‌های تحقیقاتی

طی دوره‌های زمانی طولانی حسابرسی بخش عمومی توجه زیادی را از طرف پژوهشگران به سمت خود جلب کرده است و در پژوهش حاضر با بررسی انجام‌شده، تلاش شد تا به این سؤال که چه روندها و موضوعاتی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی مورد توجه بوده است، جواب داده شود. تمرکز پژوهش‌های انجام‌شده در طول زمان بررسی تغییر کرده است که ناشی از تحولاتی است که در بخش عمومی به دلیل ظهور مدیریت عمومی نوین و حکمرانی عمومی نوین رخ داده است. لذا اکنون به پرسش دوم پژوهشی خود می‌پردازیم: شکاف‌های اصلی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی چیست؟ تجزیه و تحلیل صورت گرفته نشان می‌دهد که مقالات مربوط به حسابرسی بخش عمومی دیگر تنها در نشریات مجلات حسابداری و حسابرسی چاپ نمی‌شوند و در عوض به یک حوزه تحقیقاتی چند رشته‌ای تبدیل شده که محققان را از رشته‌های مختلف جذب می‌کند. این تنوع، امکان گستره جالبی از تحقیقات در آینده را نشان می‌دهد که برخی از راه‌های آن در زیر ذکر شده است.

شکاف تحقیقاتی اول: پذیرش ایده‌های مدیریت عمومی نوین باعث «بازاری سازی» (همگانی شدن) بخش عمومی شده است. علاوه بر این، تعداد سازمان‌های ترکیبی (مانند مدل‌های خریدار-ارائه‌دهنده، انعقاد قرارداد، برون‌سپاری، شرکت سازی، خصوصی سازی) افزایش یافته است که توسط سیاست‌های دولت مبتنی بر مدیریت عمومی نوین هدایت می‌شود. این سازمان‌ها مجموعه‌ای کاملاً جدید از مشکلات حسابرسی و پاسخگویی را ایجاد می‌کنند که در ادبیات پژوهش‌های پیشین به آن توجه محدودی شده است.

شکاف تحقیقاتی دوم: شکاف تحقیقاتی دیگر، وجود تفاوت ذاتی بین گزارش‌های حسابرسی مالی دولت کل (مرکزی) و گزارش‌های سازمان‌های دولتی و نهادهای غیرمتمرکز است. تفکیک دولت‌ها در کشورهای دارای دولت‌های محلی، ایالتی و فدرال همچون آمریکا، انگلستان و ... وجود دارد، که در تحقیقات به آن توجهی نشده است. (پالوت، ۲۰۰۳؛ ۱۵۱).

شکاف تحقیقاتی سوم: با توجه به بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی شکاف دیگر در ادبیات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در سازمان‌های بین‌المللی (به‌عنوان مثال اتحادیه اروپا، سازمان پیمان آتلانتیک شمالی و سازمان ملل متحد) است.

شکاف تحقیقاتی چهارم: مدیریت عمومی نوین در ۴۰ سال گذشته به طور قابل توجهی بر کاهش اندازه بخش عمومی، اعمال کنترل سیاسی مجدد و معرفی فناوری‌های مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی تأثیر گذاشته است (گوتری و همکاران، ۱۹۹۷؛ ۲۶۰). در عین حال، مدیریت عمومی نوین شیوه‌های حسابرسی این بخش را متحول کرده است و حسابرسی را به یک اصل سازمان‌دهی اصلی برای جامعه تبدیل کرده است (شور و رایت، ۲۰۱۵؛ ۴۳۹). سازمان‌های بخش عمومی به طور فزاینده‌ای بر معیارهایی که عملکردشان را ارزیابی می‌کند (کارایی، مخارج و نتایج) تمرکز می‌کنند.

شکاف تحقیقاتی پنجم: تاکنون پژوهشی در زمینه نقش حسابرسان مستقل در زمینه اصلاح واحدهای بخش عمومی انجام نشده است و همچنین بررسی این موضوع که در صورت اینکه واحدهای بخش عمومی که تحت رسیدگی قرار دارند، برای عدم انجام اصلاحات به حسابرسان فشار وارد کنند، آیا حسابرسان واقعاً می‌توانند مستقل باشند (پاور، ۱۹۹۴؛ ۶۹)؟

شکاف تحقیقاتی ششم: مطالعات قبلی حسابرسی بخش عمومی به دنبال بررسی کارایی و اثربخشی حسابرسی برای تجزیه و تحلیل رابطه احتمالی بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بوده است. با این حال، اخیراً، تقلب، فساد و مسائل اخلاقی به عنوان موضوعات کلیدی در این بخش مطرح شده است. در حالی که تاکنون چندین مقاله بر این موضوعات تمرکز کرده‌اند، این موضوع به عنوان یک موضوع پربار برای بررسی باقی می‌ماند.

شکاف تحقیقاتی هفتم: تحقیقات گذشته عموماً نظریه‌های اقتصادی و سایر نظریه‌های نزدیک‌تر به منطق مدیریت حکمرانی نوین، (مانند نظریه‌های روانی-جامعه‌شناختی) را اتخاذ کرده است (کوردری و هی، ۲۰۲۱؛ ۱۷۴).

شکاف پژوهشی هشتم: با توجه به بررسی‌های انجام‌شده از پژوهش‌های پیشین، مشخص شد که اکثر پژوهش‌های انجام‌شده از هیچ مبنا یا نظریه خاصی استفاده نکرده، لذا پیشنهاد پژوهشی بعدی بدین شکل مطرح می‌گردد.

شکاف پژوهشی نهم: با توجه به موضوعات مطرح‌شده در زمینه حوزه جغرافیایی پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی، به نظر می‌رسد که تحقیقاتی که به بررسی و مقایسه حسابرسی بخش عمومی

در کشورهای مختلف پرداخته باشد، اندک است، لذا با توجه به مطالب یادشده، پیشنهاد پژوهشی بعدی به شکل زیر مطرح می‌گردد.

ارائه پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

پیشنهاد پژوهشی اول: سازمان‌هایی که در بالا ذکر شد مجموعه‌ای کاملاً جدید از مشکلات حسابرسی و پاسخگویی را ایجاد می‌کنند که در ادبیات پژوهش‌های پیشین به آن توجه محدودی شده است، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود با تمرکز بر مشکلات حسابرسی و پاسخ‌گویی این سازمان‌ها تحقیقات خود را انجام دهند.

پیشنهاد پژوهشی دوم: با توجه به شکاف تحقیقاتی ذکر شده محققان می‌توانند در نظر بگیرند که سازمان‌های بخش عمومی چگونه باعث تغییر شکل سیستم‌های حسابرسی و حسابداری شده‌اند.

پیشنهاد پژوهشی سوم: محققان می‌توانند نقش، هویت و تأثیر مؤسسات حسابرسی فراملی مانند دیوان حساب‌برسان اروپا را که امور مالی اتحادیه اروپا را حسابرسی می‌کند، در فرایند حسابرسی بخش عمومی بررسی کنند.

پیشنهاد پژوهشی چهارم: با توجه به گفته‌های اخیر، درحالی‌که در پژوهش‌های پیشین پیامدهای مدیریت عمومی نوین موردبررسی قرار گرفته است، لذا پیامدهای حاکمیت عمومی نوین در بخش عمومی کمتر موردبررسی قرار گرفته است و همین موضوع مسیری برای تحقیقات آینده است. محققان می‌توانند در نظر بگیرند که چگونه تغییر تمرکز از «انطباق» به «نتایج» بر عملکرد حسابرسی سازمان‌های بخش عمومی تأثیر گذاشته است. و هنگامی که سازمان‌ها در این زمینه از نظر اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارزیابی می‌شوند، چگونه عمل کرده‌اند؟

پیشنهاد پژوهشی پنجم: با توجه به مطالب بیان‌شده در بخش بالا می‌توان انجام تحقیقات در زمینه استقلال حساب‌برسان در بخش عمومی، هنگامی که با صاحب‌کار وارد تعامل می‌شوند را پیشنهاد داد.

پیشنهاد پژوهشی ششم: با توجه به مطالب بیان‌شده پیشنهاد پژوهشی بعدی را می‌توان به این شکل بیان کرد که محققان به دنبال تحقیقاتی در زمینه مسائل اخلاقی حساب‌برسان در بخش عمومی باشند، و به این موضوع توجه کنند حساب‌برسان بخش عمومی در هنگام مواجهه با چالش‌های اخلاقی چگونه از خود واکنش نشان می‌دهند.

پیشنهاد پژوهشی هفتم: با توجه به بررسی‌های انجام‌شده، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آینده می‌توانند از جریان‌های نوظهور نظریه‌های نهادی (سازمانی) (مانند منطق نهادی، کار و کارآفرینی) برای تحلیل فشارهای برون‌زا بر بخش عمومی و نقش حساب‌برسان بخش عمومی در ارتقا و توسعه تغییرات حسابداری و پاسخگویی در بخش عمومی استفاده کنند. منطق نظریه نهادی این پتانسیل را دارد که با نظریه‌های دیگر ادغام شود تا ابزارهای حساب‌برسی همان‌طور که در شیوه‌های روزمره پیاده‌سازی می‌شوند را پوشش دهد (مدل، ۲۰۰۹؛ ۲۸۸). همچنین منطق نهادی را می‌توان با کار نهادی پیاده‌سازی و کارآفرینی ترکیب کرد تا چگونگی انجام شیوه‌های حساب‌برسی در بخش عمومی را مورد بررسی قرار دهیم (موریتسن^۱، ۲۰۱۴؛ ۱۰۲). کار نهادی همچنین می‌تواند برای بررسی پویایی داخلی و ماهیت تعاملی رابطه حساب‌برسان با تغییرات نهادی اتخاذ شود (موریتسون، ۲۰۱۴؛ ۱۰۲). علاوه بر این، نقش حسابرسانی که امکان تغییرات را فراهم می‌کنند (به‌عنوان مثال کارآفرینان نهادی) می‌تواند با در نظر گرفتن علائق، هویت، قدرت و بررسی مشروعیت آن‌ها بررسی شود.

پیشنهاد پژوهشی هشتم: با توجه به مطالب بیان‌شده می‌توان این‌گونه بیان کرد که تحقیقات بیشتر در مورد حساب‌برسی بخش عمومی می‌تواند از تئوری‌های چندگانه، نظریه‌های سیستم محور و اقتصادی و سایر نظریه‌های نزدیک به منطق مدیریت حکمرانی عمومی نوین مانند نظریه‌های روانی جامعه‌شناختی استفاده کند.

پیشنهاد پژوهشی نهم: تحقیقات آتی در زمینه حساب‌برسی بخش عمومی می‌تواند حساب‌برسی بخش عمومی را در اقتصادهای نوظهور آفریقا، آسیا و آمریکای جنوبی، چه در مطالعات تک، چندگانه یا مقایسه‌ای کشورها، بررسی کند. علاوه بر این، تحقیقات کمی در مورد نقش ابتکار توسعه سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حساب‌برسی وجود دارد. (گوریسون^۲، ۲۰۲۰؛ ۷۳۰). محققان همچنین می‌توانند روش‌های تحقیقاتی جدید را در زمینه حساب‌برسی بخش عمومی به‌کارگیرند. مطالعات موردی متعدد و رویکردهای مقایسه‌ای کشوری، به‌ویژه آن‌هایی که از روش‌های ترکیبی استفاده می‌کنند، مورد توجه خواهند بود.

1. Mouritsen
2. Gørrissen

پیشنهاد پژوهشی دهم: با توجه به مطالب بیان شده مطالعات آتی می‌تواند روندهای استانداردسازی و هماهنگ‌سازی بین‌المللی را در حسابرسی بخش عمومی بررسی کند. چه استانداردهای حسابرسی برای سازمان‌های بخش عمومی تعیین شده است و آیا این استانداردها برای بخش خصوصی متفاوت است؟ چگونه کیفیت استانداردها را ارزیابی می‌کنیم؟ چه کسانی استانداردها را تعیین می‌کنند و نقش آن‌ها در این زمینه به‌طور کلی چیست؟ همچنین می‌توان تحقیقات بیشتر در مورد سازمان‌های بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی انجام داد. زیرا آن‌ها به‌عنوان یک سازمان مستقل و غیرسیاسی، در جامعه بین‌المللی عمل می‌کنند و از توسعه، همکاری و بهبود عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی حمایت می‌کنند.

پیشنهاد پژوهشی یازدهم: با توجه به بررسی ادبیات پژوهش‌های مربوط به این حوزه مطالعات بیشتر در مورد نقش حکومت، قدرت و تأثیر آن بر مؤسسات عالی حسابرسی در سطح هر کشور می‌تواند انجام گیرد. محققان همچنین می‌توانند استقلال مؤسسات عالی حسابرسی، نحوه گزارش یافته‌ها، پوشش رسانه‌ای و روش‌های آن‌ها برای پیگیری نتایج حسابرسی را بررسی کنند. لذا مطالعات تطبیقی بیشتر می‌تواند بینشی در مورد نقش‌های مختلف مؤسسات عالی حسابرسی در سیاست‌گذاری و ارزیابی برنامه‌های بخش عمومی ارائه دهد (بونولو، ۲۰۱۹؛ ۴۷۰).

پیشنهاد پژوهشی دوازدهم: با توجه به بررسی مطالعات پیشین پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌هایی در مورد نقش، هویت، اختیارات حرفه‌ای و استقلال حسابرسان در سطوح مختلف دولتی (مرکزی، ایالتی و محلی) و سازمان‌های بین‌المللی انجام شود. لذا مطالعاتی که در مورد نحوه انتخاب، انتصاب و حق‌الزحمه حسابرسان در سازمان‌های بخش عمومی و نهادهای غیرمتمرکز مرتبط با آن‌ها بحث می‌کنند، برای این حوزه ارزشمند خواهند بود (توماسون^۱، ۲۰۱۸؛ ۳۹۰).

پیشنهاد پژوهشی سیزدهم: درنهایت می‌توان این‌گونه گفت که با توجه به نتایج پژوهش، خواستار نگاه دقیق‌تر به فرصت‌ها و هزینه‌های دیجیتال‌سازی، فناوری‌های دیجیتال و کلان داده‌ها برای حسابرسی بخش عمومی، هستیم، زیرا فناوری اطلاعات می‌تواند قدرت تحقیق حسابرسان بخش

عمومی را تقویت کرده و شفافیت را در کار آن‌ها افزایش دهد (آنتیپوا، ۲۰۱۹؛ ۴۴۳). فن‌آوری‌های دیجیتال همچنین ممکن است به جلوگیری از تقلب و فساد در سازمان‌های بخش عمومی کمک کند. با این حال، سؤالات زیادی در مورد اینکه چگونه تغییرات تکنولوژیکی حسابرسی بخش عمومی را در آینده شکل خواهد داد، باقی می‌ماند. چه نوع فناوری‌هایی احتمالاً وجود دارند و چگونه بر این حوزه در آینده تأثیر خواهند گذاشت؟ مزایا و خطرات بالقوه برای حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی چیست؟ در نهایت، فن‌آوری‌های دیجیتال جدید، مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان را ملزم خواهند کرد تا در مواجهه با تغییرات قابل توجه، سریعاً خود را تطبیق دهند.

منابع

- امیدوار، مریم؛ عابدینی، بیژن و کیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۹). طراحی مدل تفسیر گرایانه/ساختارمندانه‌ی اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، شماره ۱۳، ۱۵۱-۱۷۶.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران، *دانش حسابرسی*، شماره ۷۹، ۳۰-۵.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۴). حسابداری در بخش عمومی، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۵). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران، *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۵۹)، ۱۴۷-۱۷۴.
- حسینی عراقی، سید حسین (۱۳۹۱). حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- دوست جباریان، جواد؛ باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۵۰-۱۳۷.
- محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ریحانه (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی، *نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸ (۲)، ۷۱-۹۸.

References

- Aadnesgaard, V. and Willows, G. (2016), "Audit outcomes and the level of service delivery within local government municipalities in South Africa", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 13 Nos 2/3, pp. 546-555.
- Andon, P; Free, C; (2014), "Media coverage of accounting: the NRL salary cap crisis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 Iss 1 pp. 15 – 47.
- Antipova, T; (2019), "Digital public sector auditing: a look into the future", *Quality Access to Success*, Vol. 20 No. 1, pp. 441-446.
- Babajani, Jaafar (2014). Accounting in the public sector, Tehran, Allameh Tabatabai University. (In Persian)
- Babajani, Jafar (1390). Accounting and government financial controls, 8th edition, Tehran: Allameh Tabatabai University Press. (In Persian)
- Babajani, Jafar (2019). A Model For Formulating The Basics Of The Law On Independent Monitoring And Auditing System In The Public Sector Of Iran, *Journal of Audit Science*, 20 (79), 5-30. (In Persian)

- Barrett, P; (2010), "Performance auditing – what value?" *Public Money and Management*, Vol. 30 No. 5, pp. 271-278.
- Bonollo, E; (2019), Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights, *Public Money and Management*, 39 (7), 468-477.
- Cesario, G; Cardoso, R.L; Aranha, R.S; (2020), "The surveillance of a supreme audit institution on related party transactions", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32 (4), pp. 577-603.
- Coetzee, P; Msiza, D; (2018), "Audit committee best practice disclosure: cluster analyses to determine strengths and weaknesses", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 89-100.
- Copley, P.A; (1991), "The association between municipal disclosure practices and audit quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10 No. 4, pp. 245-266.
- Cordery, C.J, Hay, D; (2021), *Public Sector Audit*, Routledge, London.
- Cordery, C.J; Hay, D; (2019), "Supreme audit institutions and public value: demonstrating relevance", *Financial Accountability and Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 128-142.
- DiMaggio, P.J; Powell, W.W; (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48 No. 2, pp. 147-160.
- Dost Jabarian, J.; Babajani, J. (2019). Current Status of Factors Affecting the Establishment of Performance Audit System in Public Iranian Institutions, *Journal of Governmental Accounting*, 137-150. (In Persian)
- English, L; (2003), "Emasculating public accountability in the name of competition: transformation of state audit in Victoria", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 Nos 1/2, pp. 51-76.
- Freeman, R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pittman, Marshfield, MA.
- Funnell, W; Wade, M; Jupe, R; (2016), "Stakeholder perceptions of performance audit credibility", *Accounting and Business Research*, Vol. 46 No. 6, pp. 601-619.
- Gørriksen, E; (2020), "The role of the INTOSAI development initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 32 No. 4, pp. 729-733.
- Gunvaldsen, J.A; Karlsen, R; (1999), "The auditor as an evaluator: how to remain an influential force in the political landscape", *Evaluation*, Vol. 5 No. 4, pp. 458-467.
- Guthrie, J; (1992), "Critical issues in public sector auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 27-32.
- Guthrie, J; Olson, O; Humphrey, C; (1997), "Public financial management changes in OECD nations", *Advances in International Comparative Management*, Vol. 3, pp. 255-269.
- Guthrie, J.E; Parker, L.D; (1999), "A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector: a malleable masque", *Abacus*, Vol. 35 No. 3, pp. 302-332.

- Habashi, Nemat (2012). A study of the auditing methods of the Supreme Audit Court of twelve developed and developing countries in comparison with the Islamic Republic of Iran", *Journal of Audit Science*, 15 (59), 147-174. (In Persian)
- Hay, D; Cordery, C; (2018), "The value of public sector audit: literature and history", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40, pp. 1-15.
- Hegazy, K. and Stafford, A. (2016), "Audit committee roles and responsibilities in two English public sector settings", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Nos 8/9, pp. 848-870.
- Hepworth, N.P; (1995), "The role of performance audit", *Public Money and Management*, Vol. 15 No. 4, pp. 39-42.
- Hood, C; James, O; Jones, G; Scott, C; Travers, T; (1998), "Regulation inside government: where new public management meets the audit explosion", *Public Money and Management*, Vol. 18 No. 2, pp. 61-68.
- Hosseini Araqi, S. H. (2011). Governmental audit, first edition, Tehran: University of Economic Sciences Publications. (In Persian)
- I N T O S A I (2010). Performance Audit Guidelines – Key Principles
- Jensen, M.C, Meckling W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, Pages 305-360.
- Leeuw, F.L; (1996), "Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 92-102.
- Mahmoudkhani, M; Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing: A Public Sector Approach, *Journal of Accounting and Social Interests*, 8 (2), 71-98. (In Persian)
- Modell, S; (2009), "Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment", *Financial Accountability and Management*, 25 (3), pp. 277-303.
- Monfardini, P; von Maravic, P; (2019), "Too big to be audited? The new world of auditing in international organisations", *Financial Accountability and Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 143-157.
- Morin, D; (2003), "Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up?" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 No. 1, pp. 19-30
- Mouritsen, J; (2014), "The role of accounting in new public management", in Bourmistrov, A. and Olson, O. (Eds), *Accounting, Management Control and Institutional Development*, Capellen Damm Akademisk, Oslo, pp. 97-109.
- Omidvar, M; Abedini, B; Vakili Fard, H. (2019). Designing an Interpretive/Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, Vol. 7, No. 1, 151-176. (In Persian)
- Pallot, J; (2003), "A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic Rdevelopment", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 Nos 1/2, pp. 133-155.

- Power, M; (1994), "The audit society", in Hopwood, A.G. and Miller, P. (Eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Rahaman, A.S; (2009), "Independent financial auditing and the crusade against government sector financial mismanagement in Ghana", *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 6 No. 4, pp. 224-246.
- Raman, K.K; Wilson, E.R; (1994), "Governmental audit procurement practices and seasoned bond prices", *Accounting Review*, pp. 517-538.
- Shore, C; Wright, S; (2015), Audit culture revisited: rankings, ratings and the reassembling of society, *Current Anthropology*, Vol. 56 No. 3, pp. 421-444.
- Streim, H; (1994), "Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions", *European Journal of Law and Economics*, Vol. 1 No. 3, pp. 177-191.
- Taylor, J.C; (1998), "Public sector audit in Victoria: leading where?" *Australian Accounting Review*, Vol. 8 No. 15, pp. 36-39.
- Thomasson, A; (2018), "Politicisation of the audit process: the case of politically affiliated auditors in Swedish local governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 34 No. 4, pp. 380-391.
- Troupin, S; Put, V; Weets, K; Bouckaert, G; (2010), "Public audit systems: from trends to choices", 6th Transatlantic Dialogue Conference, 24-26.
- Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, POSITIVE ACCOUNTING THEORY, Prentice-Hall Inc; 1986.
- Wiesel, F; Modell, S; (2014), "From new public management to new public governance? Hybridisation and implications for public sector consumerism", *Financial Accountability and Management*, Vol. 30 No. 2, pp. 175-205.
- Wilkins, P; (1995), "Performing auditors? Assessing and reporting the performance of national audit offices – a three-country comparison", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 54 No. 4, pp. 421-430.
- Wilkins, P; Phillimore, J; Gilchrist, D; (2017), "Collaboration by the public sector: findings by watchdogs in Australia and New Zealand", *Public Money and Management*, Vol. 37 No. 3, pp. 217-224.
- Yang, L; (2020), "Auditor or adviser? Auditor (in) dependence and its impact on financial management", *Public Administration Review*, 81 (3), 475-487.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.