

## تبيين مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۱/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۶/۶/۱۳

یحیی کامیابی<sup>۱</sup>

اسفندیار ملکیان<sup>۲</sup>

مرتضی خانلاری<sup>۳</sup>

### چکیده:

حسابرسی عملکرد به ارزیابی سیستماتیک و هدفمند دستاوردها یا فرآیندهای برنامه و فعالیت با هدف تعیین اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی در دستیابی به اهداف پروژه یا واحد سازمانی اطلاق می‌شود. یکی از چالش‌های عمده حسابرسی عملکرد تعریف و اندازه‌گیری معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. لذا لازم است به منظور کسب شواهد کافی در مورد چگونگی عملکرد واحد مورد حسابرسی بایستی در مورد معیارهای تدوین شده به توافق نهایی رسید. هدف این تحقیق شناسایی و تبیین مؤلفه‌های کلیدی اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد با استفاده از رویکرد تفسیری و روش تحقیق دلفی است. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان بندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن می‌باشد. پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهیابایی بر مبنای فعالیت از جمله عواملی هستند که اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش‌های موجود را برطرف می‌نماید. کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی.

۱- دانشیار حسابداری دانشگاه مازندران، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، (نویسنده مسئول) پست الکترونیک: y.kamyabi@umz.ac.ir

۲- استادیار حسابداری دانشگاه مازندران

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران

## ۱- مقدمه

حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده می‌شود (ایمانی و بهشتی). حسابرسی عملکرد حوزه‌ای جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) بسوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: اصلاحات باعث رویه‌های جدید حسابرسی شده یا فعالیت‌های جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. بطور تجربی این رابطه عمدتاً یک طرفه است: اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به سوی تحقق نقش حسابدگی در حاکمیت است.

### ۱-۱- بیان مسئله

نظام اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیریهای مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم‌گیریها نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمربخش بودن فعالیتهای تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. بنابراین صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می‌خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم‌گیریهای خود صحیح عمل کرده‌اند یا خیر؟ و آیا توانسته‌اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟، آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟. امروز در محیط اقتصادی که دارای نظام‌های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده‌ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می‌رود (فلاح‌نخبة، ۱۳۸۴).

حسابرسی عملکرد به ارزیابی سیستماتیک و عینی دستاوردها یا فرآیندهای برنامه و فعالیت دولت با هدف تعیین اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی در دستیابی به اهداف پروژه یا واحد سازمانی و واحد تجاری بطور کلی اطلاق می‌شود (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). به طور سنتی در حسابرسی عملکرد بر سه جنبه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی موضوع مورد حسابرسی تأکید می‌شود (نالوایک، ۲۰۱۰). هر چند علاوه بر سه عامل فوق عوامل دیگری از جمله رعایت اصول اخلاقی، مسائل زیست محیطی و نیز رعایت عدالت اجتماعی در نظر گرفته می‌شود (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). بخش بنیادی و اساسی حسابرسی عملکرد یافته‌های حسابرسی است. یافته‌های حسابرسی شامل معیار، شرایط، تأثیرات و علت‌ها می‌باشند. معیارها بیانگر وضعیت مطلوب است که عملکرد واقعی با آن سنجیده می‌شود که معمولاً با مشارکت مدیریت تدوین می‌شود (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). یکی از چالش‌های عمده حسابرسی عملکرد تعریف و اندازه‌گیری معیارهای کارایی،

اثر بخشی و صرفه اقتصادی است (نالوایک، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۰؛ ایمانی و بهشتی، ۱۳۹۰). بدیهی است هر نوع رسیدگی باید بر اساس معیاری صورت پذیرد. نبود معیار به منزله ناکارآمدی رسیدگی‌ها خواهد بود (ایمانی، ۱۳۹۰). لذا به لازم است به منظور کسب شواهد کافی در مورد چگونگی عملکرد واحد مورد حسابداری بایستی در مورد معیارهای تدوین شده به توافق نهایی با مدیریت رسید. هر چند ممکن است این معیارها در طی حسابداری تغییر یابند و یا در آینده با تغییرات محیط تغییر یا تکامل یابند. همچنین به دلیل ماهیت دولتی اقتصاد ایران و از آن جا که بخش عمده‌ای از اقتصاد ایران در اختیار بخش دولتی است، مدیران دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند. با تصویب قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اقتصادی کشور حسابداری عملیاتی وارد مرحله جدیدی شده است. به موجب ماده (۲۱۸) این قانون کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آن‌ها از سوی دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابداری و یا مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابداری عملیاتی اقدام نمایند و هیأت مدیره شرکت‌ها مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند. همچنین با توجه به الزامی شدن ارائه صورتهای مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی طبق بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد طبق بند (۲) ماده مذکور، انجام حسابداری عملکرد و عملیاتی ضرورت بیشتری یافته است. با توجه به این امر علیرغم وضوح مزیت‌های حسابداری عملیاتی از جهت تأثیر آن بر بهبود بهینه اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها، اما مشکل اساسی‌ای که وجود دارد این است که فرمول و نسخه یکسانی برای ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بررسی موضوع حسابداری عملکرد وجود ندارد (رایدر، ۱۹۹۶). بر این اساس و با توجه به ضرورت‌های سابق‌الذکر مسئله این است که مؤلفه‌های حسابداری عملکرد کدامند؟ اینکه چه مؤلفه‌هایی باید در سنجش میزان کارایی در نظر گرفته شود؟ در ارزیابی اثر بخشی به کدام مؤلفه‌ها بایستی توجه شود؟ و صرفه اقتصادی باید شامل کدام مؤلفه‌ها باشد. سؤالاتی که می‌تواند منجر به شناخت مؤلفه‌های حسابداری عملکرد شود و موجب ارزیابی عملکرد بهتر در بخش عمومی شود. همچنین با توجه به اینکه ماهیت فعالیت‌های بخش عمومی متفاوت از ماهیت فعالیت‌های واحد انتفاعی است و نیز دولتی بودن بخش عظیمی از اقتصاد ایران، تبیین و تدوین مؤلفه‌های مربوط به حسابداری عملکرد در بخش عمومی می‌تواند سودمند باشد. از طرفی با توجه به اینکه در حال حاضر سازمانها و نهادها به سازمانهای شرکت-شهروند با حوزه مسئولیت اجتماعی تکامل یافته‌اند، تحقیق حاضر علاوه بر جنبه‌های اصلی حسابداری عملکرد بر جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی تأکید دارد.

هدف این تحقیق، شناسایی چالش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران، کشف و شناسایی معیارهای کلیدی حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر مسائل اخلاقی و

زیست محیطی است. ارائه چارچوبی مشخص برای انجام حسابرسی عملکرد به عنوان مبنایی جهت ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های بخش عمومی به منظور بهره‌گیری مراجع ذی‌صلاح از جمله دیوان محاسبات کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی و سازمان حسابرسی جهت ارتقای پاسخگویی هدف اصلی این تحقیق است.

### ۱-۲- مروری بر چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

حسابرسی عملکرد یک توسعه جدید در حسابرسی مالی است. به طور سنتی، حسابرسی مالی به کنترل مالی و صحت حساب‌ها مربوط می‌شود. معمولاً حسابرسی برای کنترل حساب‌ها صورت می‌گرفت. دامنه حسابرسی نیز کنترل صد در صدی بود. با ظهور انقلاب صنعتی و شرکت‌های سهامی، کنترل صد در صد معاملات مشکل گردید. این موضوع حداقل به دو تغییر منجر شد. اول این که حسابرسی شخصی واحد جای خود را به تیم حسابرسان داد. دوم این که کنترل صد در صد غیرممکن شد و حسابرسان رسیدگی نمونه‌ای را انتخاب کردند. همزمان، حسابرسان دریافتند که گواهی صحت حساب‌ها بدون کنترل صد در صد امکان پذیر و عملی نیست. به تدریج نقش حسابرسان اظهارنظر در مورد قابل قبول بودن و صحت حساب‌ها به جای دقت آنها تلقی شد. این پیشرفت‌ها کند و در حسابرسی بخش دولتی کندتر بودند. در بخش دولتی، حسابرسان به انضباط مخارج و رعایت قوانین و مقررات اهمیت می‌دهند. آن‌ها همچنین در مورد هر گونه کسری در وصول درآمد و هر گونه اتلاف و جوه عمومی به قانونگذاران گزارش می‌دادند. حسابرسان دولتی به پیشرفت‌هایی که در حسابداری و حسابرسی بخش خصوصی اتفاق می‌افتاد، واکنشی نشان نمی‌دادند. حالتی از رضایت وجود داشت. اما اوایل دهه هفتاد قرن حاضر شاهد تغییر در نقش حسابرسان دولتی بود (اکرم خان<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸).

این تحول از آمریکا، کانادا و برخی کشورهای اروپایی مانند سوئد و آلمان آغاز شد. نمایندگان منتخب مردم در این کشورها خواستار اطلاعاتی درباره اثربخشی و کارایی مخارج عمومی شدند. آن‌ها در مورد نقش سنتی حسابرسی که صرفاً رعایت قوانین و انضباط مخارج بود، اظهار نارضایتی نمودند. آن‌ها می‌خواستند مقدار منافع بدست آمده از هزینه را بدانند و انتظار پاسخگویی بیشتری از مدیران دولتی داشتند. آن‌ها توسعه حسابرسی عملکرد را آغاز کردند (همان منبع).

ایده حسابرسی عملکرد به سرعت گسترش یافت. حسابرسان دولتی پس از چندین قرن با چالش مواجه شدند. آن‌ها حسابرسان بخش خصوصی را در این زمینه پشت سر گذاشتند. این آگاهی عمومی در میان حسابرسان دولتی وجود داشت که آن‌ها می‌بایست هوشیار باشند و به انتظارات مردم پاسخ دهند. مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدیدی از حسابرسی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا توسعه یافت (دریسن و مولنکمپ<sup>۵</sup>، ۱۹۹۳). حسابرسی عملکرد ابتدا در سال ۱۹۷۷ در نهمین کنگره

4 - Akram Khan

5 - Driessen & Molenkamp

سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابداری عالی<sup>۶</sup> (این‌توسای) طی بیانیه لیما ظهور یافت. پس از آن قوانین حسابداری بسیاری از کشورهای پیشرفته اصلاح شدند تا دامنه حسابداری را توسعه داده و رسیدگی‌های هزینه-منفعت<sup>۷</sup> از طریق مؤسسات عالی حسابداری<sup>۸</sup> را بگنجانند (اکرم خان، ۱۹۹۸). در ادبیات حسابداری عملکرد، نظر صریح و روشنی درباره تعریف حسابداری عملکرد وجود ندارد. یکی از دلایل آن می‌تواند توسعه متفاوت حسابداری عملکرد در کشورهای مختلف باشد (دریسن و مولنکمپ، ۱۹۹۳). براساس دیدگاه‌های مختلف، تعاریف متفاوتی برای حسابداری عملکرد ارائه شده است و اغلب به عنوان یک بررسی مستقل از ساختار و نحوه عملکرد کنترل‌های واحد تجاری تعریف می‌شود (همان منبع).

در سال‌های اخیر اصطلاحات متعددی برای حسابداری عملکرد و برای توصیف آن استفاده شده است (اکرم خان، ۱۹۹۷). برخی از اصطلاحات رایج عبارتند از حسابداری عملکرد<sup>۹</sup>، حسابداری جامع<sup>۱۰</sup>، حسابداری فایده-هزینه (ارزش برای پول)<sup>۱۱</sup>، حسابداری مدیریت<sup>۱۲</sup>، حسابداری عملیات<sup>۱۳</sup>، حسابداری کارآیی<sup>۱۴</sup>، حسابداری اثربخشی<sup>۱۵</sup>، حسابداری پیشگیرانه<sup>۱۶</sup>، ارزیابی عملکرد<sup>۱۷</sup>، حسابداری پروژه<sup>۱۸</sup>، حسابداری برنامه<sup>۱۹</sup>، ارزیابی برنامه<sup>۲۰</sup> و غیره.

شِینِر و کینِگِر<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۷) معتقدند حسابداری عملیاتی که اغلب به عنوان حسابداری مدیریت شناخته می‌شود، بررسی کل یا بخشی از سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخش عملیات آن است.

استانداردهای حسابداری سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابداری عالی (این‌توسای) تعریف ذیل را ارائه می‌دهد: «حسابداری عملکرد با حسابداری صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مرتبط است و شامل: (الف) حسابداری صرفه اقتصادی فعالیت‌های اجرایی مطابق با اصول و رویه‌های اساسی مدیریت و روند کار آن و خط‌مشی‌های مدیریتی؛ (ب) حسابداری کارایی بکارگیری منابع انسانی،

6 - International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

7 - VFM

8 - SAIs

9 - Performance Audit

10 - Comprehensive Audit

11 - Comprehensive Audit

12 - Management Audit

13 - Operations Audit

14 - Efficiency Audit

15 - Effectiveness Audit

16 - Preventive Audit

17 - Performance evaluation

18 - Project audit

19 - Program Audit

20 - Program evaluation

21 - Scheiner & Kiger

منابع مالی و سایر منابع از جمله ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجش عملکرد و تمهیدات نظارتی و روش‌هایی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نقایص شناسایی شده بکار می‌روند؛ و (ج) حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف واحد تحت حسابرسی و حسابرسی تأثیر واقعی فعالیتها در مقایسه با تأثیر مورد انتظار می‌باشد».

از نظر ویت و مولر<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۹) حسابرسی عملیاتی، بررسی مستقل تمام جنبه‌های سازمان، عملکرد مالی، کنترل‌های مالی و سیستم پشتیبان آن است. حسابرسی عملیاتی شامل بررسی سیستماتیک فعالیت‌های سازمان یا بخش مشخصی از آن در قبال اهداف تعیین شده می‌باشد. هدف کلی حسابرسی عملکرد، ارزیابی کیفیت کنترل‌های داخلی یک حوزه مشخص، شامل کارایی و اثربخشی عملیات آن، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و انطباق با قوانین و مقررات حاکم است. وارینگ و مورگان<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۷) حسابرسی عملکرد را به شرح زیر تعریف می‌کنند: «حسابرسی عملکرد، ارزیابی نظام‌مند و هدف‌مند فعالیت‌ها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت دولت به منظور تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی آن است.»

طبق دستورالعمل اداره حسابرسی استرالیا<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۵)، حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی مستقل و هدف‌مند امور یک واحد یا برنامه‌ها، خط‌مشی‌ها، پروژه‌ها یا فعالیت‌ها است. حسابرسی عملکرد همچنین چگونگی فعالیت سیستم‌های پشتیبانی امور را بررسی می‌کند. حسابرسی می‌تواند موارد زیر را دربرگیرد: (الف) صرفه اقتصادی (حداقل نمودن هزینه‌ها)، (ب) کارایی (حداکثر نمودن نسبت ستانده‌ها به داده‌ها)، (ج) اثربخشی (میزان دستیابی به اهداف مورد انتظار) و (د) رعایت موارد قانونی و خط‌مشی‌ها. همه اصطلاحات و تعاریف حسابرسی عملکرد در دو اصل اساسی زیر اتفاق نظر دارند: (اکرم خان، ۱۹۹۷)

اول اینکه معاملات و فعالیتها باید به گونه‌ای شکل گیرند که باعث بهینه‌ترین استفاده از منابع شوند. مدیران باید اطمینان یابند که تصمیمات آنها علاوه بر قانونی و اخلاقی بودن، کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی است.

دوم، مدیران باید پاسخگوی مدیریت منطقی و تأثیرگذار منابع در اختیار خود باشند. انتظار می‌رود مدیران در مقابل استفاده از منابع و اقدامات صورت گرفته پاسخگو باشند. حسابرسان از صحیح و منصفانه بودن گزارش‌های ارائه شده توسط مدیران اطمینان می‌یابند. در حسابرسی مالی این اطمینان از گزارش‌های مالی و در حسابرسی عملکرد از گزارش‌های عملیاتی حاصل می‌شود.

### ۱-۳- اهداف و حوزه فعالیت حسابرسی عملکرد

اهداف کلی حسابرسی عملکرد براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد شامل: (الف) ارزیابی عملکرد، (ب) شناسایی

22 - Moeller & Witt

23 - Waring & Morgan

24 - AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE (ANAO)

فرصت‌های بهبود عملیات، (ج) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است. از این رو حسابداری عملکرد راهکاری برای بهبود کارایی و اثربخش عملیات سازمان است (آزاد<sup>۲۵</sup>، ۱۹۹۴).

هدف اصلی حسابداری عملکرد تعیین این موضوع است که آیا اجرای خط‌مشی‌های عمومی با توجه به صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و مدیریت خوب انجام شده (یا در حال انجام) است (پولیت و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۱۹۹۹).

حسابداری عملکرد حوزه وسیعی از موضوعات متنوع را به منظور دستیابی به نتایجی در خصوص صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی پوشش می‌دهد. البته بسته به میزان گستردگی تعریف کنترل‌های داخلی، رویکرد حسابداری عملکرد فراتر از بررسی دقیق روش‌های کنترل داخلی است، زیرا اهداف مدیریت صرفاً با رعایت سیستم‌های مطلوب کنترل داخلی حاصل نمی‌شود (چمبرز و رند<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۰).

#### ۴-۱- پیشینه موضوع تحقیق

##### ۱-۴-۱- تحقیقات خارجی

از جمله پژوهش‌های خارجی صورت گرفته در زمینه حسابداری عملکرد عبارتند از: نالویک و میلز<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۵) تحقیقی با عنوان حسابداری عملکرد پروژه‌ها انجام دادند. هدف تحقیق آنها ارائه مدلی در راستای پاسخ به تقاضای مالکان و اهالی حرفه برای حسابداری عملکرد پروژه‌ها بطور انعطاف‌پذیر بود. عناصر کلیدی که در توسعه مدل حسابداری عملکرد پروژه‌های آنها در نظر گرفته شدند عبارتند از: مدیریت کیفیت جامع، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، داده‌ها، استانداردها، تأثیرات، ریسک، موفقیت، دینفعان، چرخه عمر پروژه، صحت گزارشگری وضعیت پروژه، بهترین منافع سازمان.

انجمن بنیاد تحقیقات حسابرسان داخلی<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۴) گزارش تحقیقاتی با موضوع استراتژی‌های نوظهور برای حسابداری عملکرد را منتشر نمود. در این گزارش با اشاره به افزایش انتظارات از خدمات دولت، حسابداری عملکرد را به عنوان ابزاری سودمند برای بهبود تصمیم‌گیری در سطح دولت مطرح می‌کند. گزارش بیان می‌کند که حسابداری عملکرد به برنامه‌ریزی کاراتر، اثربخش‌تر و با صرفه اقتصادی بالا، کنترل‌های قوی و رعایت بیشتر قوانین و مقررات منجر می‌شود. هدف این تحقیق تعیین زمان اختصاص یافته به حسابداری عملکرد توسط حسابرسان داخلی، شناسایی موانع انجام حسابداری عملکرد و پیشنهاد رویه‌هایی برای اجرای حسابداری عملکرد است. نتایج تحقیق نشان

25 - Azad

26 - Pollitt & et. Al, 1999

27 - Cahmbers & Rand

28 - Nalewaik & Mills

29 - The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)



می‌دهد که به ترتیب در آمریکا و کانادا، حسابرسان داخلی بطور متوسط ۵۸ درصد و ۴۸ درصد زمان خود را به حسابرسی عملکرد اختصاص داده‌اند. از مهمترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد نداشتن تحصیلات و آموزش در حوزه حسابرسی عملکرد، منابع مالی ناکافی، فقدان قانون الزام‌آور، نداشتن اختیارات کافی، نبود استانداردهایی برای حسابرسی عملکرد و فرایند گزارش عملکرد غیرحرفه‌ای می‌باشند. همچنین این تحقیق دوازده رویه برای حسابرسی عملکرد مناسب بشرح زیر پیشنهاد داده است: الزام واضح و روشن به حسابرسی عملکرد در حکم حسابرسی، ایجاد کمیته حسابرسی، شناخت و تقویت کمیته نقش حسابرسی عملکرد، تقویت فرایندهای حاکمیت حرفه‌ای و قوی، قرار دادن گزارشات حسابرسی عملکرد در دسترس عموم، تعریف برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک چندساله، انتخاب اهداف حسابرسی که جنبه‌های مربوط و بااهمیت عملکرد را بیان می‌کند، انتخاب دامنه حسابرسی وسیع برای افزایش پاسخگویی در قبال نتایج، پیروی از استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده، ایجاد اطمینان و صلاحیت در حسابرسی عملکرد، حمایت از حضور حسابرسان در انجمن‌های حرفه‌ای، رهبری در حسابرسی عملکرد.

دالیا<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۳) به بررسی و تحلیل پیشرفت‌های بااهمیت در روش حسابرسی عملکرد از سال ۱۹۹۰ پرداخت که به تغییر روش حسابرسی مبتنی بر ریسک صورت‌های مالی به روش مبتنی بر ریسک فرایند عملکرد مربوط است. نتایج بررسی وی بیانگر این موضوع است که چنین تحولی در روش حسابرسی عملکرد به عنوان رویکرد جدید به ارزیابی ریسک یا پیامد الگوی جدید می‌باشد. همچنین عوامل ریسک مرتبط با ارزیابی عملکرد را به عنوان بخش ذاتی حسابرسی عملکرد تحلیل کرده و عوامل ریسک کلی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را بررسی نمود.

ویتس<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۸) تحقیقی درباره اثربخشی حسابرسی عملکرد انجام داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که بکارگیری حسابرسی عملکرد موجب اثربخشی در نهادهای دولتی می‌شود.

در سال ۲۰۰۸ مطالعه دیگری که توسط اداره حسابرسی ملی استرالیا<sup>۳۲</sup> صورت گرفت نشان داد که گذر زمان عامل اصلی توسعه حسابرسی عملکرد در نهادهای دولتی نبوده بلکه عامل اصلی تقاضا برای اجرای حسابرسی عملکرد، تغییر در وظایف و فعالیتهای دولت، سیاستگذاران و مدیران و استفاده کنندگان از اطلاعات واحدهای دولتی بوده است.

سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخگویی دولت<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۶) تحقیقی با عنوان چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در آمریکا ارائه نمود. هدف تحقیق بررسی و مطالعه و مستندسازی چالش‌های فراسوی بکارگیری حسابرسی عملکرد در ایالات متحده بود. نتایج بررسی سازمان مذکور بیان می‌کند که حسابرسی عملکرد ابزار مدیریتی سودمند و کارآمد است که براساس استانداردهای ملی حسابرسی ارزیابی می‌کند که آیا مالیات‌های دریافت شده به شکل مؤثر و کارا براساس الگویی اقتصادی مصرف

30 - Dalia Daujotaite

31 - Weets

32 - Australian National Audit Office (ANAO)

33 - Advancing Government Accountability (AGA)



شده است. همچنین گزارش عنوان می‌کند که نباید دامنه حسابرسی عملکرد محدود باشد و حداقل شامل ۹ بخش باشد که عبارتند از: صرفه جویی در مخارج و هزینه‌ها، بهترین شیوه‌ها و کارکردها، خدماتی که می‌توانند کاهش یا حذف شوند، خدماتی که می‌توانند به بخش خصوصی واگذار شوند، شناسایی شکاف و تداخل در برنامه‌ها و خدمات، امکان ادغام سیستم‌های فن‌آوری اطلاعات، ارزیابی فرصت‌های تغییر نقش یا وظایف سازمانها یا حذف وظایف تکراری، تغییر قوانین و مقرراتی که ممکن است جهت تغییرات لازم برای اداره صحیح وظایف بخش‌ها مورد نیاز باشد و تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات مربوط به عملکرد سازمان، ارزیابی عملکرد و سیستم‌های خودارزیابی. همچنین تأمین بودجه، حقوق کارکنان، کیفیت و کمیت کارمندان، ساختار سازمانی، آموزشی، انتخاب موضوع حسابرسی، چارچوب گزارشگری و زمان لازم جهت انجام حسابرسی، سیاست‌ها و روش‌ها، قرارداد حسابرسی و تضمین کیفیت از جمله چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه سازمان مزبور بود.

نیکخواه آزاد (۱۹۹۴) به بررسی درک حسابرسان دانشگاهها و مؤسسات آموزشی درباره اهمیت عوامل انتخابی برای حسابرسی عملیاتی پرداخته است. اولین هدف مطالعه تعیین دامنه (جاری) حسابرسی عملکرد در مؤسساتی است که در بررسی شرکت کرده‌اند. نتیجه تحقیق بیانگر این است که بسیاری از مؤسساتی که در تحقیق شرکت کرده بودند، حسابرسی عملیاتی را تا حدودی بکار می‌گیرند، لیکن دامنه آن بسیار محدود است. این یافته با این ادعا سازگار است که مؤسسات آموزشی از واحدهای تجاری خصوصی در بکارگیری حسابرسی عملیاتی برای بهبود کارایی و صرفه اقتصادی عملیاتی عقب مانده‌اند.

اولین هدف مطالعه تعیین اهمیت درک شده هر یک از حوزه‌های مختلف حسابرسی توسط حسابرسان داخلی بود. نتیجه بررسی این بود که برای بسیاری از بخش‌ها حوزه‌های کارکردی (عملی) که به طور متداول حسابرسی می‌شود، از نظر حسابرسان داخلی بااهمیت تلقی می‌شود. بدین معنی که اهمیت درک شده حسابرسان از یک حوزه حسابرسی معین به این موضوع بستگی دارد که آیا آن کارکرد (وظیفه) در مؤسسات مربوط حسابرسی می‌شود؟ همچنین نتیجه‌گیری شد که حسابرسی امور اجرائی و مدیریتی بسیار بااهمیت‌تر از بخش‌های علمی است. نهایتاً دو فرضیه مطرح و مورد آزمون قرار گرفت. اولین فرضیه بررسی وجود ارتباط بین دامنه حسابرسی عملکرد و نوع مؤسسات بود. نتیجه بررسی بیانگر این موضوع است که تفاوت معناداری در دامنه حسابرسی عملکرد در دانشگاه‌ها و دانشکده‌های خصوصی و دولتی وجود ندارد. دومین فرضیه به اهمیت حوزه‌های حسابرسی از نظر حسابرسان مؤسسات بخش خصوصی و عمومی مربوط بود. نتایج بیانگر این موضوع است که تفاوت بااهمیتی از نظر حسابرسان بخش خصوصی و بخش عمومی وجود ندارد.

با توجه به نتایج فوق استدلال می‌نمایند که نوع مؤسسات، خصوصی یا عمومی، بکارگیری عملکرد را تضعیف یا تقویت نمی‌کند و اینکه هر دو نوع مؤسسات حسابرسی عملکرد را در حدود ضرورت اقتصادی انجام می‌دهند. علاوه بر این استدلال نمودند که اهمیت درک شده انجام حسابرسی

عملیاتی در حوزه‌های کارکردی مختلف توسط تمام حسابرسان مصاحبه‌شونده مشترک است و درک حسابرسان با نوع موسسه‌ای که آنها فعالیت می‌کنند تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد.

#### ۱-۴-۲- تحقیقات داخلی

زارعی و فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵) الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور را بررسی نمودند. براساس نتایج آنها الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد از جمله تدوین قانون بودجه مستقل، نظام نظارتی نتیجه محور و گسترش صلاحیت‌های تخییری مقامات عمومی، تغییر در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را ایجاد می‌نماید. همچنین اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور مستلزم ایجاد ظرفیت‌های حقوقی لازم در جهت اجرای قوانین و مقررات مربوطه می‌باشد.

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی پرداختند. نتایج تحقیق آنها بیانگر وجود رابطه مستقیم و معنی‌داری بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد می‌باشد. بدین معنی که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد.

ایمانی و بهشتی (۱۳۹۰) تحقیقی با عنوان بررسی چالش‌های فراسوی الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در نهادهای دولتی ایران را انجام دادند. براساس نتایج تحقیق آنها، نبود معیار و استاندارد حسابرسی عملکرد، نبود نیروی متخصص و کارآمد، عدم بکارگیری مبنای تعهدی، نبود سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود سیستم پاسخ‌دهی و پاسخ‌خواهی از جمله چالش‌های الزام به حسابرسی عملکرد هستند.

ایمانی و جهانگیری (۱۳۸۹) پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در شرکت‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان مستقل انجام دادند. براساس یافته‌های آنها، نبود آگاهی کافی مدیران از ماهیت حسابرسی عملیاتی، عدم توانایی شرکتها در تعیین شاخص‌های کارایی و اثربخشی از مهمترین موانع اجرای حسابرسی عملیاتی تلقی شده است.

مهام و همکاران (۱۳۸۹) موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی را بررسی کردند. نتایج بدست آمده از این بررسی نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی- اجتماعی، اقتصادی و فنی به ترتیب از جمله موانع اجرایی مهم توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران است.

رمضانی (۱۳۸۹) به بررسی دیدگاه حسابرسان و مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نسبت به حسابرسی عملیاتی پرداخت. براساس یافته‌های پژوهش مزبور عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی در راستای اهداف سازمان مهمترین مانع اجرای حسابرسی عملیاتی از دیدگاه حسابرسان و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

## □ ۲- روش تحقیق

هدف این تحقیق بررسی مؤلفه‌های کلیدی حسابرسی عملکرد می‌باشد. با توجه به موضوع پژوهش، روش تحقیق باید به گونه‌ای انتخاب می‌گردد که هم وضعیت موجود (آنچه هست) مورد ارزیابی قرار می‌گرفت و هم دستیابی به وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) امکان‌پذیر می‌گردد. از این رو، از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی تحقیق، رویکرد تفسیری انتخاب گردید تا با استفاده از روش دلفی دستیابی به اهداف تحقیق ممکن شود. بر این اساس، در این تحقیق مراحل ذیل صورت گرفته است: مطالعه مبانی نظری

در این بخش به تحقیقات انجام شده در حوزه حسابرسی عملکرد و مباحث نظری مناسب با معیارها و مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مورد مطالعه قرار می‌گیرد. در این مطالعه عوامل کلیدی معیارهای حسابرسی عملکرد از مبانی نظری از جمله دستورالعمل‌های حسابرسی عملکرد اینتوسای<sup>۳۴</sup> (سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی)، آسوسای<sup>۳۵</sup> (سازمان آسیایی مؤسسات حسابرسی عالی) و یوروسای<sup>۳۶</sup> (سازمان اروپایی مؤسسات حسابرسی عالی) و راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات ایران و کتب و مقالات حسابرسی عملکرد استخراج گردیده و بر اساس آن‌ها سؤالات کلیدی قابل درج در پرسشنامه جهت نظرخواهی طراحی گردید.

### نظرخواهی از خبرگان

در این مرحله از تحقیق با استفاده از روش دلفی نظر خبرگان در مورد عوامل کلیدی هر یک از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد برای اجرای مطلوب و همچنین ارزیابی وضعیت موجود، جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

مراحل انجام کار در دلفی به صورت ذیل می‌باشد:

الف- مشخص ساختن اولین سؤالاتی که باید به آن پاسخ داده شود. در این مرحله سؤالات مهم و اساسی مشخص می‌شود.

ب- شناسایی کارشناسان و صاحب‌نظران ذی‌صلاح

پ- ارسال سؤالات اولیه برای جامعه کارشناسان و دریافت پاسخ‌های آن‌ها.

ت- تجزیه و تحلیل پاسخ‌های کارشناسان و گنجاندن پاسخ‌ها در یک سؤال دیگر برای دور بعدی.

ث- مجدداً پاسخ‌های کارشناسان تجزیه و تحلیل و اطلاعات حاصله در سؤال دیگری گنجانیده می‌شود.

ج- مجدداً پس از دریافت پاسخ‌های کارشناسان، آن‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و سؤالات دیگری مطرح می‌شود.

ح- مراحل بعدی تا زمانی که توافق کامل در مورد اولویت و رتبه بندی نیازها و اهداف به دست نیامده است، ادامه دارد.

34 - International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

35 - Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)

36 - European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)

### □ تدوین مدل جامع

در آخرین مرحله تحقیق، با استفاده از یافته‌های تحقیق حاوی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان، ویژگی‌های اصلی عناصر حسابرسی عملکرد ارائه می‌گردد.

### □ جامعه و نمونه گیری

در تحقیق به شیوه دلفی، نمونه مورد مطالعه به نحوی انتخاب می‌شود که افراد متخصص، خبره و صاحب‌نظر در موضوع تحقیق (گروه دلفی) به عنوان نماینده جامعه در نظرخواهی حضور داشته باشند. به همین جهت روش‌های نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نمی‌باشد، بلکه در این قبیل پژوهش‌ها اشخاص صاحب‌نظر از طریق بررسی دانش، توانمندی و تجربیاتی که دارند انتخاب می‌شوند. شرکت کنندگان باید خصوصیتی نظیر دانش و تجربه در موضوع، تمایل، زمان کافی برای شرکت و مهارت‌های ارتباطی مؤثر داشته باشند.

با توجه به ویژگی‌های فوق، ۶۸ نفر از متخصصین و خبرگان واجد شرایط شامل گروه‌های زیر انتخاب شدند:

- ۱- اعضای هیأت علمی گروه‌های حسابداری دانشگاهها با لحاظ دارا بودن درجه دکترا در رشته حسابداری و سابقه تدریس و یا نگارش مقاله‌ای در حوزه حسابرسی عملکرد؛
- ۲- اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و کمیته فنی سازمان حسابرسی و همچنین مدیران و حسابرسان این سازمان با تأکید بر حسابرسان حوزه حسابرسی عملیاتی؛
- ۳- معاونان، مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور با تأکید بر حسابرسانی که در حوزه حسابرسی عملکرد دارای تجربه می‌باشند.

جدول شماره ۱- گروه‌های خبرگان و تعداد نفرات آنان

تعداد خبرگان	شرح	گروه
۲۲	اعضای هیأت علمی گروه‌های حسابداری با درجه دکترا در رشته حسابداری و سابقه تدریس و یا نگارش مقاله‌ای در حوزه حسابرسی عملکرد	۱
۱۸	اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و کمیته فنی سازمان حسابرسی و همچنین مدیران و حسابرسان این سازمان با تأکید بر حسابرسان حوزه حسابرسی عملیاتی	۲
۲۸	معاونان، مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور با تأکید بر حسابرسانی که در حوزه حسابرسی عملکرد دارای تجربه می‌باشند.	۳

### □ ۳- یافته‌های پژوهش

داده‌های تحقیق از طریق توزیع پرسشنامه بین خبرگان جمع‌آوری گردید و در تهیه، تصحیح و تأیید برای روایی پرسشنامه، از نظرات صاحب‌نظران موضوع استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید که نتیجه آزمون با ۰/۹۴ نشان دهنده پایایی بالای پرسشنامه بوده است.

برای دستیابی به اهداف تحقیق، تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها و انجام آزمون‌های آماری با توجه به نوع سؤال‌های طراحی شده در پرسشنامه و همچنین ماهیت تحقیق، آزمون‌های ذیل طراحی و اجرا گردید: آزمون‌های دو جمله‌ای در خصوص پاسخ‌های موافق و مخالف، آزمون t یک نمونه‌ای در خصوص هر دو گروه اظهارنظرها و همچنین آزمون t یک نمونه‌ای برای ارزیابی وضعیت رایج، آزمون یک نمونه‌ای کولموگروف-اسمیرنوف، آزمون کروسکال-والیس، به تفکیک نظرات موافق و مخالف، برای تشخیص همسان بودن یا نبودن پاسخ‌های خبرگان راجع به هر سؤال، آزمون t یک نمونه‌ای برای مقایسه و ارزیابی وضع موجود، آزمون t زوجی برای مقایسه وضع رایج با میانگین پاسخ‌های موافق به منظور ارزیابی فاصله وضع موجود از وضعیت مطلوب که نتایج آن در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است.

جدول شماره ۲- خلاصه نتایج آزمون‌های آماری

بخش	شماره سؤال	تأیید یا رد سؤال	شدت موافقت یا مخالفت	اجماع یا عدم اجماع در خصوص موافقت	ارزیابی وضع موجود
		آزمون دوجمله‌ای	میزان موافقت یا مخالفت	آزمون K-S یک نمونه‌ای	آزمون T زوجی
		$t > 1/64$			
صرفه اقتصادی	۱	موافقت	۱۰/۴۷۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۲	موافقت	۸/۹۰	اجماع	تفاوت معنادار
	۳	موافقت	۱۸/۴۵	اجماع	تفاوت معنادار
	۴	موافقت	۹/۱۶	اجماع	تفاوت معنادار
	۵	موافقت	۱۴/۱۷۷	اجماع	تفاوت معنادار
	۶	موافقت	۲۰/۶۱	اجماع	تفاوت معنادار
	۷	موافقت	۱۸/۷۲	اجماع	تفاوت معنادار
	۸	موافقت	۲۲/۱۶	اجماع	تفاوت معنادار
	۹	موافقت	۱۵/۶۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۰	موافقت	۲۰/۸۹	اجماع	تفاوت معنادار
کلایی	۱۱	موافقت	۱۸/۹۷	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۲	موافقت	۱۰/۳۵	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۳	موافقت	۱۲/۱۳	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۴	موافقت	۱۹/۵۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۵	موافقت	۱۹/۶۸	اجماع	تفاوت معنادار
اثربخشی	۱۶	موافقت	۲۰/۳۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۷	موافقت	۲۱/۶۶	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۸	موافقت	۱۵/۳۱	اجماع	تفاوت معنادار
	۱۹	موافقت	۱۷/۹۰	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۰	موافقت	۱۶/۴۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۱	موافقت	۱۹/۴۲	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۲	موافقت	۹/۹۱	اجماع	تفاوت معنادار
تکنیک‌های مورد استفاده	۲۳	موافقت	۸/۶۹	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۴	موافقت	۱۷/۳۶	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۵	موافقت	۱۶/۴۴	اجماع	تفاوت معنادار
الزامات اجرای حسابرسی عملکرد	۲۶	موافقت	۱۵/۱۳	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۷	موافقت	۱۴/۹۸	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۸	موافقت	۱۵/۲۷	اجماع	تفاوت معنادار
	۲۹	موافقت	۱۸/۶۰	اجماع	تفاوت معنادار
	۳۰	موافقت	۱۹/۲۰	اجماع	تفاوت معنادار

یافته‌های حاصل از تحقیق بیانگر این موضوع است که خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای در حوزه حسابرسی عملکرد درباره موارد زیر اجماع و اتفاق نظر دارند:

۱- از جمله عوامل کلیدی که در بررسی صرفه اقتصادی موضوع تحت حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرد عوامل ورودی از قبیل مقادیر فیزیکی و مقادیر مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان بندی صورت گرفته می‌باشد. همچنین از دیدگاه صاحب نظران کمیت عوامل در بررسی صرفه اقتصادی لحاظ می‌گردد. علاوه بر این از آنجا که هر تصمیمی دارای اثرات و پیامدهای محیطی و اجتماعی است، وجود یا فقدان مطالعات امکان سنجی، زیست محیطی و مطالعه عوامل اجتماعی به عنوان عوامل ورودی مورد بررسی و اظهار نظر قرار می‌گیرد.

۲- در بررسی کارایی موضوع تحت حسابرسی عملکرد، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده هر واحد (کالا، خدمت یا محصول)، نسبت‌های عملیاتی در نظر گرفته می‌شود.

۳- در بررسی اثربخشی خروجی‌ها، سطح خروجی‌ها، کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها در نظر گرفته می‌شود.

۴- همچنین در بررسی اثربخشی نتایج، میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان در نظر گرفته می‌شود. همچنین پیامدهای زیست محیطی و اجتماعی موضوع حسابرسی در اولویت رسیدگی در این بخش قرار خواهد گرفت.

۵- از دیدگاه خبرگان کیفیت (ورودی‌ها، انجام امور، خروجی‌ها)، دقت، قابلیت اتکاء، انعطاف‌پذیری از جمله ویژگی‌هایی است که بایستی در بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدنظر قرار گیرد.

۶- اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه صاحب‌نظران مستلزم استفاده از تکنیک‌های ذیل می‌باشد: -مدیریت کیفیت جامع (TQM)، برای حسابرسی با کیفیت عملیات سازمان و نتایج آن و همچنین به منظور جلوگیری از چالش‌های موجود در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد.

- کارت ارزیابی متوازن (BSC)، برای ارزیابی عملکرد سازمان از جنبه‌های مالی و غیرمالی از جمله مشتریان، فرایند داخلی، یادگیری، رشد و نوآوری و جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی.

- تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدات (SWOT) برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر دستیابی یا عدم دستیابی به اهداف موضوع مورد رسیدگی می‌باشد. منظور از نقاط قوت، منابع، امکانات و مهارت‌هایی است که در دسترس می‌باشد. در مقابل نقاط ضعف بیانگر فقدان منابع، امکانات و سایر موارد می‌باشد. فرصت‌ها و تهدیدات، وضعیت‌ها و موقعیت‌های مطلوب و نامطلوبی هستند که ناشی از دستیابی یا عدم دستیابی به اهداف هست.

۷- از جمله عواملی که از دیدگاه خبرگان اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش‌های موجود را برطرف می‌نماید عبارتند از:

- پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی: این نوع بودجه‌ریزی با توجه به مشخص کردن هدف‌ها و برنامه‌ها و شاخص‌های کمی، مبنای مناسبی برای ارزیابی فعالیت‌های نهاد‌های بخش عمومی فراهم می‌نماید. بنابراین بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان مبنایی برای اجرای حسابرسی عملکرد مورد اتفاق نظر است زیرا ابتدا مخارج و نتایج مشخص و سپس از طریق حسابرسی عملکرد نتایج و پیامدها



ارزیابی می‌شوند.

از آنجا که بهایابی بر مبنای فعالیت هزینه‌ها را طبق مراکز فعالیت و نرخ تولید هر واحد محصول در هر مرکز فعالیت گزارش می‌نماید، و در صورت تعریف محرک‌های هزینه مناسب برای هر مرکز، هزینه‌های کیفیت و شکست و عملکرد هر یک از مراکز فعالیت مشخص می‌گردد، استفاده از این روش می‌تواند در کنترل هزینه‌ها و مدیریت بها را فراهم نماید. همچنین از آنجا که اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت باعث بهبود عملکرد و شناسایی دقیق بهای کالا و خدمات می‌شود، به کارگیری این تکنیک اساس اجرای نظام بودجه بندی عملیاتی و حسابرسی عملکرد می‌باشد.

#### □ ۴- نتیجه‌گیری

یکی از چالش‌های عمده حسابرسی عملکرد تعریف و اندازه‌گیری معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است. بدیهی است هر نوع رسیدگی باید براساس معیاری صورت پذیرد. نبود معیار به منزله ناکارآمدی رسیدگی‌ها خواهد بود. برای این منظور هدف این تحقیق شناسایی و تبیین مؤلفه‌های کلیدی اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد با استفاده از رویکرد تفسیری و روش تحقیق دلفی است. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که از جمله عوامل کلیدی که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرد عبارتند از: عوامل ورودی از قبیل مقادیر فیزیکی و مقادیر مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان بندی صورت گرفته و کمیت عوامل (در بررسی صرفه اقتصادی)، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده هر واحد (کالا، خدمت یا محصول)، نسبت‌های عملیاتی (در بررسی کارایی موضوع تحت حسابرسی عملکرد)، سطح خروجی‌ها، کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی (در بررسی اثربخشی خروجی‌ها) و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان (در بررسی اثربخشی نتایج). همچنین از دیدگاه خبرگان کیفیت (ورودی‌ها، انجام امور، خروجی‌ها)، دقت، قابلیت اتکاء، انعطاف‌پذیری از جمله ویژگی‌هایی است که بایستی در بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدنظر قرار گیرد. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع (TQM)، برای حسابرسی با کیفیت عملیات سازمان و نتایج آن و همچنین به منظور جلوگیری از چالش‌های موجود در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد و کارت ارزیابی متوازن (BSC)، برای ارزیابی عملکرد سازمان از جنبه‌های مالی و غیرمالی از جمله مشتریان، فرایند داخلی، یادگیری، رشد و نوآوری و جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی می‌باشد. پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهایابی بر مبنای فعالیت از جمله عواملی هستند که اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش‌های موجود را برطرف می‌نماید.

با توجه به نتایج به دست آمده، به منظور اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد و دستیابی به اطمینان منطقی، اجرای تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع، بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی مبتنی بر فعالیت زمان محور و سایر روش‌ها به منظور بهبود عملکرد و شناسایی دقیق بهای کالا و خدمات لازم و ضروری است. همچنین لازم است زمینه اجرای کامل

بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت کامل ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اقتصادی کشور فراهم شود. این در حالی است که علیرغم تمدید قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اقتصادی کشور تا پایان سال ۱۳۹۶، بسیاری از نهادهای مشمول این ماده تحت حسابرسی عملیاتی قرار نگرفته‌اند. از این رو پیشنهاد می‌شود قوانین و مقررات الزام‌آور در جهت انجام حسابرسی عملیاتی پس از برنامه پنجم توسعه تدوین گردد.

با توجه به یافته‌های تحقیق پیشنهاد می‌شود دستورالعمل‌های موجود حسابرسی عملکرد و عملیاتی مورد استفاده دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی مورد بازنگری قرار گرفته و مؤلفه‌های کلیدی شناسایی شده که شامل عوامل کلی برای ارزیابی‌های عملیاتی است و همچنین عوامل ریسک مرتبط ارزیابی عملکرد در این دستورالعمل‌ها گنجانده شود. همچنین پیش‌شرط‌های لازم برای سهولت انجام این نوع حسابرسی از طریق ایجاد نظام‌های بودجه بندی بر مبنای عملیات، ارزیابی عملکرد فراهم شود.

به دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود کمیته‌ای برای حسابرسی عملکرد و عملیاتی تشکیل و در احکام حسابرسی به طور واضح و روشن به اجرای حسابرسی عملکرد اشاره گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود استانداردهای ضروری برای این منظور تدوین شود. یافته‌های این تحقیق می‌تواند مبنای مطالعه و پژوهش‌های دانشگاهی دیگر جهت ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد و عملیاتی قرار گیرد. با توجه به تغییرات و اقدامات صورت گرفته در بخش عمومی در سال‌های اخیر، انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه حسابرسی عملکرد و عملیاتی و ارزیابی عملکرد دولت ضروری است. برای این منظور پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی موارد کاربردی زیر مورد بررسی قرار گیرند:

- ۱- انجام تحقیقات لازم برای تکمیل و تدوین چارچوبی جامع برای حسابرسی عملکرد
- ۲- بررسی اثر اجرای حسابرسی عملکرد بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی
- ۳- تأثیر اجرای حسابرسی جامع (رعایت، مالی و عملکرد) و رتبه بندی تأثیر اجرای هر نوع حسابرسی.

## □ ۵- فهرست منابع

- ۱- آخوندزاده، میثم. (۱۳۹۰). حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا. دانش حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۵، تابستان ۱۳۹۰، ۴۹-۶۷.
- ۲- آذر، عادل. (۱۳۸۸). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد، مقاله ارائه شده در اولین همایش سراسری حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری.
- ۳- آذر، عادل و مؤمنی، منصور. ۱۳۸۴، آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، جلد اول و دوم.
- ۴- اسکندی، کیوان. (۱۳۹۰). اصول اساسی در حسابرسی عملکرد. دانش حسابرسی، سال ۱۱،

- شماره ۴، بهار ۱۳۹۰، ۱۰۰-۱۱۶.
- ۵- اعتباریان، اکبر. و عمادزاده، مصطفی. و روحانی، علی. (۱۳۹۳). رابطه حسابداری عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی. دانش حسابداری، سال ۱۴، شماره ۵۵، تابستان ۱۳۹۳.
- ۶- بزرگ اصل، موسی. و صفار، محمدجواد. (۱۳۸۵). حسابداری عملیاتی. مجله حسابداری، شماره ۱۴۸، ۱۳-۱۰ و ۸۵-۸۲.
- ۷- پارسائیان، علی. ۱۳۸۸، روش تحقیق در حسابداری، ترمه.
- ۸- حساس یگانه، یحیی؛ حسن زاده، فاطمه. (۱۳۹۵). مردم سالاری و حسابداری عملکرد. ماهنامه حسابداری، سال ۳۲، شماره ۲۹۲ و ۲۹۳، مرداد و شهریور ۱۳۹۵، ۲۷-۲۱.
- ۹- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۴). روش تحقیق با رویکردی بر پایان نامه نویسی، انتشارات بازتاب، چاپ دوم.
- ۱۰- خدای پور، احمد. کفاش پور، روح اله (۱۳۹۴). تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات. دوفصلنامه حسابداری دولتی، سال ۲، شماره ۳، زمستان ۱۳۹۴، ۵۲-۴۱.
- ۱۱- دلاور، علی، ۱۳۸۸، مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، رشد.
- ۱۲- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۰). راهنمای حسابداری عملکرد. مصوب کمیته اجرائی حسابداری عملکرد.
- ۱۳- رایدر، هری. (۱۹۹۶). راهنمای جامع حسابداری عملیاتی. (ترجمه مهیمنی، محمد. و عبدالله پور، محمد). سازمان حسابداری.
- ۱۴- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۲). واژه‌شناسی حسابداری عملیاتی. مجله حسابرس. شماره ۱۹، ۳۱.
- ۱۵- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۲). حسابداری عملیاتی: ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت. مجله حسابرس. شماره ۲۰، ۳۱.
- ۱۶- زارعی، محمدحسین، فاضلی نژاد جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابداری. شماره ۶۳، تابستان ۹۵، صفحه ۲۶۹-۲۸۸.
- ۱۷- سجادی، سید حسین. و بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۳). سیستم و شاخص‌های مدیریت عملکرد پایدار. پژوهش حسابداری، دوره ۴، شماره ۳، زمستان ۱۳۹۳، صفحه ۶۹-۸۲.
- ۱۸- سرمد، زهره. و بازرگان، عباس. و حجازی، الهه. ۱۳۸۵، روش تحقیق در علوم رفتاری، نشر آگه.
- ۱۹- شباهنگ، رضا. (۱۳۹۰). حسابداری عملکرد مدیریت. سازمان حسابداری.
- ۲۰- صفار، محمدجواد. (۱۳۷۶). حسابداری عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی؛ گزارش کمیته حسابداری عملیاتی و مدیریت. سازمان حسابداری.
- ۲۱- طیبی، سیدجمال‌الدین؛ ملکی، محمدرضا و دلگشایی، بهرام. (۱۳۸۸). تدوین پایان‌نامه،

رساله، پروژه پژوهشی و مقاله علمی. انتشارات فردوس.

۲۲- علوی، مصطفی. (۱۳۷۴). حسابرسی مدیریت. مرکز آموزش مدیریت دولتی.

۲۳- علیدوستی، سیروس. (۱۳۸۵). روش دلفی: مبانی، مراحل و نمونه‌هایی از کاربرد. فصلنامه مدیریت و توسعه، شماره ۳۱، ۲۳-۸.

۲۴- فتاحی، سیروس. و خشنود، ابراهیم. و قلی‌پور، ایرج. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقای بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران. دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، زمستان ۱۳۹۴، ۱۰۷-۱۳۴.

۲۵- کرباسی، حسین. و پور کریم، یعقوب. و عباسی، محمدرضا. (۱۳۹۰). توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی. مجله حسابرسی. شماره ۵۲، ۹-۱.

۲۶- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). آشنایی با حسابرسی عملیاتی. فصلنامه حسابرسی. شماره ۱۰، ۱۰۲-۹۶.

۲۷- مهام، کیهان. و حیدرپور، فرزانه. و حسینی، سیدعلی. (۱۳۸۹). موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۸، ۱۵۹-۱۳۱.

۲۸- مؤمنی، منصور. و فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۷). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، انتشارات کتاب نو.

۲۹- ناصرآبادی، دلیر. و مادح حسینی، سیدمحمد. (۱۳۹۲). نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در اجرای نظام حسابرسی عملکرد. حسابداری رسمی، شماره ۸، ۸۲-۷۵.

۳۰- نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). حسابرسی عملکرد و عملیاتی. ماهنامه تدبیر، شماره ۱۶۵، ۴۹-۵۵.

۳۱- هیوز، آون. (۱۳۹۱). مدیریت دولتی نوین. (ترجمه الوانی، سیدمهدی. خلیلی شورینی، سهراب. معمارزاده طهران، غلامرضا). سازمان حسابرسی.

1.32- Akram Khan, Muhammad. (1998). Performance Auditing For Islamic Banks. Islamic Economic Studies. Vol.5, No.1, December 1997 & No.2, April 1998.

2.33- Azad, Ali N. (1994). Operational Auditing in US Colleges and Universities. Managerial Auditing Journal, Vol. 9 Iss 2 pp. 12 -19.

3.34- Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI). (2011). Quality Assurance for Performance Auditing (QAPA) Handbooks.

4.35- Foster, Ronald C. & F. O'Connor, Thomas. (2014). Emerging Strategies for Performance Auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).

5.36- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) Auditing Standards Committee. (2003). Standards and guidelines for performance auditing

6.37- Nalewaik, Alexia. & Mills, Anthony. (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. 28th IPMA World Congress, IPMA 2014, 29 September – 1 October 2014, Rotterdam, The Netherlands

- 7.38- Nikkhad-Azad, A. (1994). Perceptions of College and University Auditors Concerning the Importance of Selected Factors Associated with Operational Auditing. University of North Texas, USA.
- 8.39- Raaum, Ronell B. (2009). Performance Auditing: A Measurement Approach. The IIA Research Foundation
- 9.40- Raaum, Ronell B. & Campell, J. (2006). Challenges in performance auditing. Advancing Government Accountability (AGA).
- 10.41- Weets, Katrin. (2008). How effective are performance audit?. K.U.Leuven Public Management Institute.
- 11.42- Waring, Colleen. G., & Morgan, Stephen. L. (2007). Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. In A. Shah (Ed.), Public Sector.

Archive of SID