

## بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی

■ عزیز گرد<sup>۱</sup>

■ علیرضا مومنی<sup>۲</sup>

■ عبدا... صفایی‌نسب<sup>۳</sup>

### چکیده

حسابرسی عملکرد به عنوان حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع شناخته شده است. اقتصاد جمهوری اسلامی ایران یک اقتصاد دولتی است؛ بنابراین حسابرسی عملکرد برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است. هدف از این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی با در نظر گرفتن تجربه دیگر کشورها و نظرات خبرگان است. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی (اکتشافی و پیمایشی) و همچنین کیفی - کمی (ترکیبی) است که در سال ۱۳۹۸ انجام شد. برای انجام پژوهش در مراحل دلفی ۲۰ نفر از خبرگان دولت، مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات انتخاب شدند. محاسبات دلفی فازی با نرم افزار اکسل انجام شد. در مرحله دلفی فازی یافته‌ها نشان داد که ۲۶ عامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور وجود دارد. دیوان محاسبات کشور باید به عنوان عالی ترین مرجع نظارتی مالی کشور، با توجه به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد، در بهبود و توسعه این نوع حسابرسی گام بردارد.

**کلمات کلیدی:** حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور، روش دلفی فازی

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران غرب، ایران، تهران. پست الکترونیک:

afmgord@yahoo.com

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران غرب، ایران، تهران. پست الکترونیک:

momeni50688@gmail.com

۳. کارشناس ارشد حسابرسی، دانشگاه پیام نور تهران غرب، ایران، تهران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک:

abdollahsafayinasab@gmail.com

## ۱. بیان مسأله

پس از جنگ جهانی دوم، سازمانهای دولتی به ابزارهای مهم نظام‌های حکومتی جهت توسعه اقتصادی و دستیابی به اهداف خاص اجتماعی تبدیل شدند. در حال حاضر، مؤسسات و نهادهای دولتی، در فرآیند توسعه بسیاری از کشورها، بویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم‌های نظارتی باشند (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴).

یکی از این سیستم‌های نظارتی حسابرسی عملکرد می‌باشد. حسابرسی عملکرد گسترده‌تر از حسابرسی مالی است، زیرا حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها، رویه‌ها و ابزارها در صدد شناسایی ضعف آن‌ها برآمده و برای رفع مشکلات مزبور راه‌حل‌های عملی به مدیریت دستگاه‌های دولتی ارائه می‌کند. در اصل حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش قائل شدن برای پول و ارزیابی عملکرد در خصوص اطمینان از دستیابی دستگاه‌های دولتی به اهداف تعیین شده می‌باشد. حسابرسی عملکرد سبب استفاده بهینه از بودجه دولتی می‌شود و حاکمیت و پاسخگویی را بهبود می‌بخشد (چو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). حسابرسی عملکرد به دنبال بهترین استفاده از منابع و دستیابی به بهترین نتیجه است. در اکثر کشورها سهم بزرگی از استفاده صحیح از بودجه و ارزیابی عملکرد و ارائه راهکار و پیشنهادها برای حل مشکلات دستگاه‌های دولتی به وسیله حسابرسی عملکرد انجام پذیر است. در کشور ما در برنامه پنجم توسعه کشور بحث حسابرسی عملکرد شرکت‌های دولتی مطرح گردید. موضوع حسابرسی عملکرد از زمان تصویب قانون دیوان محاسبات کشور به صورت تلویحی و عام و بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ به صورت صریح و ویژه در برنامه‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور مدنظر قرار گرفته است. بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه مذکور مقرر گردید که دیوان محاسبات کشور می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد که بر این اساس این نوع حسابرسی در برنامه‌های حسابرسی خود لحاظ نموده است و تاکنون ده‌ها گزارش حسابرسی عملکرد تهیه و توسط کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات نقد و بررسی شده است.

حال که دیوان محاسبات کشور به صورت مستند و قانونی می‌تواند حسابرسی عملکرد را در دستگاه‌های اجرایی به مرحله اجرا درآورد، برای بهبود آن نیاز است که به عواملی که بر موفقیت این نوع حسابرسی اثرگذارند توجه شود، تا میزان اثرگذاری آن بر عملکرد و بهبود

مدیریت دولتی افزایش یابد (لی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹؛ کریستین و سیگنی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). به عبارتی تنها اجرای حسابرسی عملکرد کافی نیست و باید به روش‌های دستیابی به موفقیت این نوع حسابرسی نیز توجه شود. گرچه حسابرسی عملکرد در حال اجرا شدن است، اما هنوز اتفاقاتی می‌افتد که جبران آن برای دولت سخت می‌باشد. هنوز در دولت کارهایی انجام می‌شود که بعد از اتمام مشخص می‌شود که بهتر از آن نیز قابل انجام بوده است. هنوز وقتی یک حادثه پیش‌بینی نشده رخ می‌دهد بالاترین میزان خسارت ممکنه به دولت وارد می‌شود. همه این موارد نشان‌دهنده این است که حسابرسی عملکرد هنوز نتوانسته است، نقش خود را به صورت کامل ایفا کند. حسابرسی عملکرد برای نقش آفرینی بهتر باید مورد توجه بیشتری قرار گیرد و زمینه‌های موفقیت آن فراهم گردد تا از این طریق دولتی کارآتر از قبل داشته باشیم.

با توجه به موارد پیش گفته مسئله اصلی این پژوهش تبیین عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور است که پس از مطالعه متون تخصصی و چند دور نظرخواهی از خبرگان هدف حاضر محقق می‌شود.

در ادامه این مقاله به بیان مبانی نظری و تجربی پژوهش پرداخته می‌شود و پس از بیان روش‌شناسی تحقیق و پاسخگویی به سؤالات و آزمون فرضیه‌ها در نهایت به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

## ۲. مبانی نظری

به طور کلی مبانی نظری موفقیت حسابرسی عملکرد از سه دیدگاه حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری قابلیت بررسی دارد. در این تحقیق بر جنبه حسابرسی تأکید می‌شود. درباره ویژگی‌ها و مفاهیم حسابرسی عملکرد تعاریف زیادی وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدف‌مند و نظام‌مند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است. بر اساس برخی پژوهش‌ها، حسابرسی مالی و رعایت نقش محدودی در دستگاه‌های دولتی دارند؛ زیرا بر اساس یک سری واقعیت‌ها و مشاهده‌های عینی هستند. حال آن که در حسابرسی عملکرد وضعیت چنین نیست پژوهش‌هایی حسابرسی عملکرد را به عنوان نوعی ارزیابی نزدیک به قضاوت مطرح کرده‌اند. زیرا دارای فعالیت‌هایی با بعدهای قضاوتی است (ایمانی برندق، ۱۳۹۳).

یکی از ویژگی‌های بارز فضای اقتصادی امروز محدودیت منابع و رقابت بر سر کسب این

1. Lee et al

2. Kristin & Signy

منابع محدود است. بی شک نیاز و خواسته هر سازمان، موسسه، شرکت یا نهاد، بهینه‌ترین راه کار استفاده از این منابع است. تحقق این خواسته برای همه سازمان‌ها در بخش خصوصی و عمومی بسیار حیاتی است. مؤسسات و شرکتهای بخش خصوصی در محیطی به شدت رقابتی فعالیت می‌کنند. این رقابت هم در فضای ملی و هم در محیط بین‌المللی است. ناتوانی در بهره‌برداری مطلوب از منابع تاوان سنگینی به همراه خواهد داشت و در نهایت می‌تواند به حذف سازمان از گردونه رقابت یا توقف ارائه خدمات مطلوب منتهی شود. بنابراین مؤسسه‌سازان فرصت بقا و ادامه فعالیت می‌یابند که از رویکرد منطقی و آگاهانه در ارزیابی عملکرد و تحلیل هزینه‌ها استفاده کنند. یکی از رویکردهای مهم کنونی ارزیابی، حسابداری عملکرد است که در کنار سایر حسابداری‌ها باید توسط نهادهای نظارتی انجام شود. این موضوع نشان‌دهنده این است که مبانی نظری موفقیت حسابداری عملکرد در استفاده بهینه از منابع نهفته است که این مهم با کمک دستگاه‌های نظارتی قابل تحقق است (مبیینی و الماسی، ۱۳۹۸).

یکی از نهادهای نظارتی که بر اساس قانون می‌تواند انواع حسابداری‌ها را انجام دهد دیوان محاسبات کشور است. دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران یک دستگاه نظارتی است که به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی (مردم) بر استفاده‌کنندگان از بودجه نظارت دارد. نقش اصلی آن کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابدهی و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حکمرانی مطلوب در بخش عمومی است. بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابداری و رسیدگی دیوان محاسبات کشور، دیوان می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابداری از جمله حسابداری مالی، رعایت و عملکرد را در دستگاه‌های دولتی انجام دهد. به علاوه در استانداردهای حسابداری سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابداری (اینتنوسای) انواع حسابداری در کنار هم مورد تأکید قرار گرفته است. انواع حسابداری در پاره‌ای از موارد با یکدیگر تفاوت‌هایی دارد. در نگاره (۱) خلاصه‌ای از این تفاوت‌ها ارائه می‌شود.

بیان تفاوت‌ها به بیان عوامل موثر بر موفقیت حسابداری عملکرد کمک زیادی خواهد نمود، زیرا بیان ویژگی‌های حسابداری عملکرد در شناسایی عوامل مربوطه اثرگذار است. به عبارتی عوامل موثر بر موفقیت حسابداری عملکرد با مشخصه‌های این نوع حسابداری ارتباط تنگاتنگی دارد.

نگاره ۱: مقایسه ویژگی‌های انواع حسابداری (منبع: مبینی و الماسی، ۱۳۹۸)

ویژگی	نوع حسابداری	حسابداری عملکرد	حسابداری رعایت	حسابداری مالی
هدف	ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	بررسی رعایت قوانین	بررسی عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف	
مقاصد حسابداری	کمک به بهبود مدیریت	اطمینان از انطباق عملکرد مدیریت با قوانین	افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	
نقش حسابداری	ارزیابی عملکرد	بررسی تفاوت بین وضع موجود با آنچه باید طبق قانون انجام می‌گرفت	اظهار نظر درباره درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی	
دانش حسابداری	طیف متنوعی از معلومات در زمینه مدیریت، علوم اجتماعی و مالی	حسابداری و قوانین و حسابداری	حسابداری و حسابداری	
جایگاه حسابداری	مشاور یا تحلیلگر خط‌مشی	حسابداری	حسابداری	
رابطه با موسسه مورد حسابداری	همکاری و مشارکت	مستقل از موسسه	مستقل از موسسه	
معیارها	استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها، مدل‌ها و تجارب	قوانین و مقررات	استانداردهای حسابداری	
کارکرد بهینه	انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل	عمل به قانون	رعایت	
ویژگی مدیریت	انعطاف‌پذیری	تبعیت	تبعیت	

به دلیل تفاوت‌ها در مقاصد این سه نوع حسابداری، رویکردهای مختلفی برای اجرای آنها نیاز است (مبینی و الماسی، ۱۳۹۸). بر اساس مطالعاتی که تاکنون در خصوص حسابداری عملکرد انجام شده است، موفقیت حسابداری عملکرد در توجه به ویژگی‌های خاص این نوع حسابداری می‌گنجد و توجه به این ویژگی‌ها به موفقیت حسابداری عملکرد خواهد انجامید:

- با توجه به هدف اصلی این نوع حسابداری که دستیابی به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است نیاز است که موارد مرتبط با این سه عنصر برای هر دستگاه اجرایی و هر فعالیت یا موضوع حسابداری به صورتی دقیق مشخص گردد.
- مقصد اصلی این نوع حسابداری کمک به بهبود مدیریت است، لذا همه کارکنان باید در این خصوص به مدیریت کمک کنند. حسابرسان نیز با ارائه گزارش‌های به موقع می‌توانند به مدیران کمک نمایند.
- نقش حسابداری ارزیابی عملکرد است، لذا باید استقلال وی به صورت ظاهری و باطنی حفظ شود.
- دانش حسابداری که طیف متنوعی از معلومات در زمینه مدیریت، علوم اجتماعی و مالی و تخصص‌های مختلف را در بر می‌گیرد باید همیشه به روز باشد و سازمان در ارائه آموزش‌های لازم باید نقش‌آفرینی کند.

۵. جایگاه حسابرس مشاور یا تحلیلگر خط‌مشی است و از این رو ارائه گزارش‌های به موقع جهت اصلاحات مورد نیاز در بهبود عملکرد سازمان مفید است.
  ۶. حسابرس باید در حل مسائل سازمان همکاری و مشارکت داشته باشد به گونه‌ای که استقلال وی خدشه‌دار نشود.
  ۷. معیارها یکی از مهم‌ترین عوامل مهم در موفقیت حسابرسی عملکرد است که با ایجاد استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها و مدل‌ها و تجارب بومی قابل دستیابی است.
  ۸. انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل نیز در کارکرد بهینه این نوع حسابرسی نقش بسزایی دارد.
  ۹. مدیران باید در این نوع حسابرسی انعطاف‌پذیر باشند. انعطاف‌پذیری سبب اقدام به موقع مدیریت در مواجهه با ریسک‌ها می‌شود (مبینی و الماسی، ۱۳۹۸).
- محققان دیگری نیز به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد اشاره نموده‌اند که در نگاره (۲) به خلاصه‌ای از آنها اشاره می‌شود:

نگاره ۲: عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد بر اساس مطالعه متون تخصصی

منبع	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	ایجاد شناخت و بینشی صحیح از حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از باباجانی و دوست‌جعفریان (۱۳۹۶)	برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	ایجاد نظامنامه کنترل‌های داخلی برای بخش عمومی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	تحلیل‌های آتی نگر
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	رعایت قوانین و مقررات
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از محمدی (۱۳۸۷)	استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از ایمانی بوندق (۱۳۹۳)	استفاده مؤثر از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی و رفع چالش‌های پیش روی اجرای آن
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از مهمان و همکاران (۱۳۸۹)	ایجاد فرهنگ عارضه‌یابی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از مهمان و همکاران (۱۳۸۹)	ایجاد بستر اجتماعی برای شکوفایی استعداد‌های درخشان
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از مهمان و همکاران (۱۳۸۹)	ایجاد فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از مهمان و همکاران (۱۳۸۹)	ایجاد دانش و مهارت کافی برای حساب‌رسان
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	ایجاد زمینه‌های مناسب برای اندازه‌گیری به موقع نتایج
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از محمدی (۱۳۸۷)	ایجاد سیستم بهای تمام شده مناسب در دستگاه‌ها همراه با آموزش

منبع	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از محمدی (۱۳۸۷)	شفافیت در حساب‌ها و افشای اثار مفید و زیانبار تصمیمات اقتصادی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	رفع محدودیت‌های بودجه‌ای
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از کاظمی و کشاورز هدایتی (۱۳۸۸)	کاهش تأثیر متقابل خدمات سازمان‌ها بر یکدیگر
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از ایمانی برندق (۱۳۹۳)	ایجاد نظام‌های انگیزشی جهت افزایش میزان پذیرش اجرای حسابرسی عملکرد در بین کارکنان کلیه دستگاه‌های اجرایی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از حیدری نژاد و شکر بیگی (۱۳۸۷)	افزایش حقوق کارکنان در گیر در حسابرسی عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از حیدری نژاد و شکر بیگی (۱۳۸۷)	افزایش استقلال تیم حسابرسی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از محمدی (۱۳۸۷)	شناسایی شاخص‌های مناسبی که بتواند به منظور سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مورداستفاده قرار گیرد.
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از محمدی (۱۳۸۷)	ساده‌سازی ساختار دولت به همراه قوانین و مقررات مربوطه
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از افشاری و سلماسی (۱۳۸۸)	توجه به نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور و رفع موانع اجرای آن
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از ایمانی برندق (۱۳۹۳)	تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار برای حسابرسان عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از جوی پا (۱۳۸۹)	ایجاد سامانه مناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از امیری و همکاران (۱۳۹۲)	ایجاد سیستم مدیریت کیفیت جامع
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از حساس یگانه (۱۳۸۳)	رفتار اخلاقی و پرهیز از روشهای انتقادی و خرده‌گیری بی‌مورد، دوری جستن از جزئی‌نگری توسط حسابرسان
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از حساس یگانه (۱۳۸۳)	داشتن توانمندی حرفه‌ای و دقت نظر به جنبه‌های روابط انسانی توسط حسابرسان
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷)	انجام تبلیغات رسانه‌ای برای حسابرسی عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به نقل از داجوتایت و ادوماویکیوت* (۲۰۱۷)	ارائه گزارش‌هایی به نمایندگان جهت علاقه‌مندی و افزایش پافشاری آنها برای اجرای حسابرسی عملکرد
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	برقراری ارتباط مؤثر بین حسابرسان عملکرد و مدیران ارشد بخش عمومی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	ارائه گزارش‌های باکیفیت توسط حسابرسان عملکرد که در آن پیشنهادها و اصلاحی به طور مناسب و سازنده درج شده است
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	تسریع در اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	گنجاندن واحدهای حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)	تهیه راهنمای آموزشی و به کارگیری نرم افزارهای مالی مناسب
لی و همکاران (۲۰۱۹)	ایجاد کنترل‌هایی برای بهترین استفاده از منابع

عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد	منبع
ارزیابی دقیق ریسک‌های موجود و احتمالی واحد مورد رسیدگی	دیتمار <sup>۳</sup> (۲۰۱۸)
افزایش مستندسازی	کریستین و سیگنی <sup>۴</sup> (۲۰۱۷)
ارائه گزارش‌های با کیفیت	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
تغییر راهبردها به صورت سریع همراه با تحولات داخلی و خارجی	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
برنامه‌ریزی و مدیریت نتایج و اهداف	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
ایجاد سیستم مدیریت ریسک در دستگاه‌های دولتی	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
بهبود مستمر در تیم مدیریت و کارکنان	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
ایجاد هماهنگی بین کارکنان و سازمان	کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)
برگزیدن تیم حسابرسی متخصص شامل حسابداری، حقوق و ...	چو و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۶)

\*. Daujotaite & Adomavičiute

مأخذ: مطالعات پژوهشگران

### ۳. مبانی تجربی پژوهش (پیشینه پژوهش)

لی و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی انجام دادند. پژوهش مربوطه در استرالیا و با روش مصاحبه انجام شد. یافته‌ها نشان داد گرچه حسابرسی عملکرد در تمامی دوران‌ها رو به رشد بوده است، اما میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین یافته‌ها نشان داد که حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمان بوده است.

دیتمار<sup>۲</sup>(۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان اجرای حسابرسی عملکرد با چشم‌انداز زیست‌محیطی انجام دادند. مطالعه مربوطه به روش مستندسازی و با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای مرتبط با نهادهای عالی حسابرسی بخش عمومی آلمان انجام شد. یافته‌ها نشان داد که مؤلفه‌های کارآیی و اثربخشی در دستگاه‌های دولتی کشور آلمان از صرفه‌اقتصادی مهم‌ترند، زیرا این دو مؤلفه خود سبب ایجاد صرفه‌اقتصادی می‌شوند.

کریستین و سیگنی<sup>۳</sup>(۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد راهی برای تغییر و بهبود در مدیریت دولتی انجام دادند. این پژوهش در دیوان محاسبات نروژ و به صورت مقایسه‌ای و با توزیع ۳۵۳ پرسشنامه در بین کارکنان بخش عمومی انجام شد. یافته‌ها نشان داد که حسابرسی عملکرد سبب شده (۱) مستندسازی و گزارشگری افزایش یابد، (۲) راهبردهای برنامه‌ریزی و مدیریت تغییر یابد، (۳) کنترل داخلی و مدیریت ریسک افزایش یابد، (۴) تغییراتی در استانداردهای حسابرسی اینتوسای ایجاد شود، (۵) رویه‌های هماهنگ‌سازی تغییر یابند، (۶) آموزش کارکنان تغییر یابد، (۷) یافته‌های حسابرسی افزایش یابند و در نهایت تغییرات زیادی در مدیریت و سازمان‌ها ایجاد شود.

چو و همکاران (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان بررسی درک حسابرسان بخش دولتی از حسابرسی

1. Lee et al

2. Dietmar

3. Kristin & Signy



عملکرد انجام دادند. بدین منظور ۵۰۳ پرسشنامه در بین حسابرسان دیوان محاسبات مالزی توزیع شد. نتایج نشان داد حسابرسان بخش دولتی باید فرصت تاثیر بر تصمیم‌گیری‌ها را داشته باشند. به علاوه نتایج نشان داد که حسابرسی دولتی حرفه‌ای نیست که فقط به تنهایی بتواند حسابرسی عملکرد را انجام دهد، بلکه می‌تواند با دیگر حرفه‌ها به صورت گروهی این کار را انجام دهد. در ارتباط با محدودیت‌های حسابرسی عملکرد فقدان همکاری و تعهد واحدهای مورد رسیدگی در جهت دادن حسابرسی عملکرد بزرگترین محدودیت شناخته شد.

**نالویک و میلز (۲۰۱۵)** تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد پروژه انجام دادند. تحقیق مربوطه با روش کتابخانه‌ای و با بررسی ۷۰۰ گزارش حسابرسی در آمریکا انجام شد. مدیریت کیفیت جامع، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، داده‌ها، ستانده‌ها، تأثیرات، توجه به ریسک، موفقیت، توجه به ذینفعان، چرخه عمر پروژه، صحت گزارشگری وضعیت پروژه، بهترین منافع سازمان به عنوان عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد شناسایی شدند.

**دانیل<sup>۲</sup> (۲۰۱۴)** پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد بر وزارتخانه‌های دولتی انجام داد. این پژوهش در کشور کانادا انجام شد. بدین منظور ۱۲۵ پرسشنامه در بین کارکنان سازمان‌های دولتی مورد رسیدگی توزیع شد. نتایج نشان داد که نیاز است که واحد مورد رسیدگی و حسابرس با یکدیگر تعامل داشته باشند تا بتوانند معیارهای مناسبی برای حسابرسی انتخاب نمایند.

**کریستین<sup>۳</sup> (۲۰۱۴)** به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. بدین منظور ۳۵۳ پرسشنامه در بین حسابرسان مؤسسات عالی حسابرسی نروژ توزیع شد. نتایج پژوهش نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخص‌های ارزیابی است که از سیستم‌های کنترلی متفاوت شرکت‌ها ناشی می‌شود.

**کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)** پژوهشی با عنوان تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی انجام دادند. نتایج نشان داد منابع فیزیکی و مالی، زمان، میزان بهره‌وری، بهای تمام‌شده، 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 حسابرسی عملکرداند. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهیابایی بر مبنای فعالیت است.

**مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)** پژوهشی با عنوان چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد

1. Nalewaik & Mills

2. Danielle

3. Kristin

در دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. نتایج نشان داد که برخوردار نبودن حسابرسان عملکرد از صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعریف نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد، تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابداری عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به منافع، تناسب نداشتن اختیار مدیران و کارکنان، اجرای نامناسب بودجه عملیاتی و نظام حسابداری موجود، چالش‌هایی را برای اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

**لاری دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۵)** پژوهشی با عنوان بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. نتایج حاکی از آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابداری عملکرد می‌باشند.

**خدای پور و کفایش پور (۱۳۹۴)** پژوهشی با عنوان تاثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور انجام دادند. یافته‌ها نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد شود.

**ایمانی برندق (۱۳۹۳)** پژوهشی با عنوان چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران انجام داد. مهم‌ترین چالش‌های حسابداری عملکرد استفاده نکردن از مبنای تعهدی، کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی، نظام بودجه‌ریزی نامناسب، تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابداری عملکرد و وجود نداشتن شکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار است.

**رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳)** پژوهشی با عنوان ضرورت‌های استقرار واحد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که ۴ عامل اصلی ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی، افزایش بعد اثربخشی حسابداری عملکرد در فرایند کنترل بودجه، ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه و بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل از عوامل استقرار حسابداری داخلی‌اند.

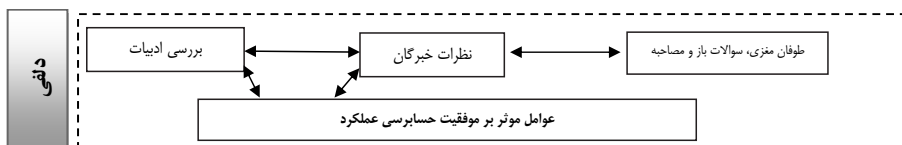
**برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۱)** پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی) انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که نبود شفافیت در اهداف سازمان‌ها، نبود استراتژی مناسب در سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها و ضعف

قوانین و مقررات در سازمان‌ها موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند.

#### ۴. روش شناسی پژوهش

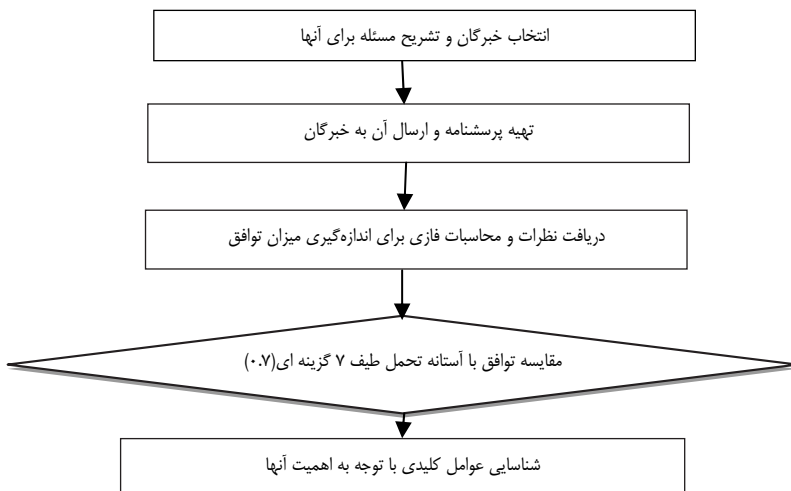
پژوهش حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ ماهیت از نوع توصیفی - اکتشافی است. برای پاسخ سؤال اول و دوم به ترتیب از روش دلفی و دلفی فازی استفاده می‌شود، لذا پژوهشی کیفی - کمی است. در مرحله گردآوری برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش و تحلیل آنها از روش میدانی استفاده می‌شود. ابزار پژوهش نیز برای دو سؤال پژوهش پرسشنامه دلفی و دلفی فازی می‌باشد. شیوه کار روش دلفی به عنوان ابزاری کیفی به شرح شکل (۱) است:

شکل ۱: تشریح دلفی (جوشی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱)



شیوه کار روش دلفی فازی به عنوان ابزاری کیفی - کمی به شرح شکل (۲) است:

شکل ۲: الگوی دلفی فازی (حبیبی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵)



1. Joshi et al  
2. Habibi et al

پاسخ‌دهندگان این تحقیق در دو مرحله اصلی به سؤالات تحقیق پاسخ دادند: در مرحله اول و دوم از خبرگان نهادهای نظارتی استفاده شد. نهادهای نظارتی شامل متخصصین و اساتید دانشگاه آشنا با فعالیت‌های مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین سازمان برنامه و بودجه بودند. جامعه تحقیق ۲۰ نفر بود. دلیل انتخاب ۲۰ نفر این است که در روش دلفی تعداد متخصصین باید حداقل ۴ نفر باشد. مشخصات فعلی این ۲۰ نفر به عنوان نمونه پژوهش که همگی دارای سابقه حسابرسی هستند به شرح ذیل بود:

#### نگاره ۱: ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان پرسشنامه دلفی و دلفی فازی

سن	مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی	سابقه کاری	عنوان پست
۴۸	فوق لیسانس	مدیریت مالی	۲۸	مدیر کل
۴۸	فوق لیسانس	مدیریت بازرگانی	۲۴	حسابرس کل
۶۳	فوق لیسانس	اقتصاد	۴۰	مستشار
۵۴	دکتری	مدیریت صنعتی	۲۵	استاد دانشگاه
۴۸	فوق لیسانس	حسابداری	۲۴	مدیر کل
۴۵	فوق لیسانس	مدیریت دولتی	۲۰	سرحسابرس ارشد
۳۷	دکتری	مدیریت صنعتی	۱۰	مشاور
۴۶	فوق لیسانس	حسابداری	۲۷	مدیر کل
۴۹	فوق لیسانس	مدیریت مالی	۲۷	مدیر کل
۵۵	فوق لیسانس	مدیریت بازرگانی	۳۳	مستشار
۴۸	فوق لیسانس	مدیریت دولتی	۲۶	مدیر کل
۵۵	دکتری	مدیریت دولتی	۳۰	مشاور
۳۵	دکتری	حسابداری	۱۰	استاد دانشگاه
۳۷	دکتری	اقتصاد	۱۲	استاد دانشگاه
۳۵	فوق لیسانس	حسابداری	۱۰	حسابرس مالیاتی
۴۰	دکتری	حقوق	۱۵	دادیار
۳۹	فوق لیسانس	حقوق	۱۰	دادیار
۴۰	دکتری	حسابداری	۱۰	کارشناس حقوقی و مالی
۴۱	فوق لیسانس	حقوق	۱۵	کارشناس حقوقی و مالی
۴۵	فوق لیسانس	اقتصاد	۲۳	مدیر کل

مأخذ: یافته‌های پژوهش

پرسشنامه‌ها در دو دوره زمانی در بهار و تابستان ۱۳۹۸ بین متخصصین توزیع شد. بدین گونه که ابتدا عوامل موثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد با مطالعه متون تخصصی مشخص شد، سپس با نظر خواهی از خبرگان در دو دور عوامل مربوطه جرح و تعدیل و در نهایت عوامل مربوطه

با نظرخواهی نهایی در قالب اعداد فازی نمره‌گذاری و رتبه‌بندی شدند. روایی پرسشنامه دلفی با نظرخواهی از خبرگان پژوهش مشخص شد، اما پرسشنامه دلفی به دلیل کیفی بودن قابلیت بررسی پایایی ندارد و این موضوع یکی از محدودیت‌های روش دلفی است. لازم بذکر است که دلیل انتخاب روش دلفی برای پاسخگویی به سوالات، اکتشافی بودن روش پژوهش است.

### پاسخ سوال‌های تحقیق

پژوهش حاضر از نوع اکتشافی است و لذا برای دستیابی به اهداف پژوهش به جای طرح فرضیه از دو سوال زیر استفاده می‌شود:

۱. چه عواملی بر موفقیت حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات مؤثرند؟
  ۲. کدامیک از عوامل شناسایی شده تاثیر بیشتری بر موفقیت حسابرسی عملکرد دارند؟
- پاسخ سوال اول: چه عواملی بر موفقیت حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات مؤثرند؟
- در این مرحله ابتدا با مطالعه متون تخصصی عواملی به شرح نگاره ذیل شناسایی شدند:
- پس از این مرحله پرسشنامه دلفی در اختیار خبرگان حسابرسی عملکرد قرار داده شد تا نظرات خود را در پرسشنامه‌ها وارد و پاسخ‌ها را بین خودشان رد و بدل نمایند. در دور دوم پرسشنامه دلفی در اختیار ده متخصص دیگر قرار گرفت تا به شرح ذیل نهایی و در نهایت جهت نمره‌گذاری و رتبه‌بندی در اختیار متخصصین قرار گیرد:

#### نگاره ۲: عوامل نهایی مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد دور دوم دلفی

عوامل مؤثر موفقیت حسابرسی عملکرد
ایجاد نظامنامه مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی برای بخش عمومی و افشای اثار مفید و زیانبار تصمیمات اقتصادی
ایجاد بستر اجتماعی برای شکوفایی استعدادها درخشان در زمینه حسابرسی عملکرد
تقویت فرهنگ پاسخگویی و پاسخ دهی
گنجانیدن واحدهای حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری
رعایت استانداردهای بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی بومی شده در فرآیند حسابرسی عملکرد (ایتوسای)
تامین منابع مالی و انسانی متخصص در حوزه‌های مختلف مانند عمران، برق و ... برای اجرای حسابرسی عملکرد به دلیل ضرورت تامین نیروی انسانی ماهر و آشنا به فرآیند حسابرسی بر مبنای عملکرد با سیاست‌های مناسب تامین نیروی کار
استقرار نظام کنترل کیفیت حسابرسی بر مبنای عملکرد به دلیل تضمین کیفیت و اطمینان از برآورده شدن نیاز ذی‌نفعان و اعتماد و اطمینان‌بخشی
ایجاد پست سازمانی کارشناس حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی تحت عنوان هماهنگ‌کننده با حسابرسان دیوان محاسبات
وجود آموزش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد و همچنین کارگاه‌های مشترک با مدیران و متخصصان داخل و حتی خارج از کشور که از نحوه و چارچوب گزارشگری این نوع حسابرسی برای انجام حسابرسی عملکرد کشور استفاده شود

عوامل مؤثر موفقیت حسابرسی عملکرد
وجود سامانه رتبه‌بندی مدیران با همکاری کمیته مشترک از قوای سه گانه کشور به منظور اثر دادن نتایج حسابرسی عملکرد در انتخاب و انتصاب مدیران در دستگاه‌های مختلف کشور
شفافیت در قوانین و مقررات مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی و تصویب بودجه بر مبنای بهای تمام شده به دلیل اینکه اجرای حسابرسی عملکرد منوط به شفافیت در قوانین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است
تغییر در ساختار سازمانی به دلیل انطباق ساختار با وظایف جدید و تجهیز نیروی انسانی لازم
تغییر در رویه‌های رسیدگی، زیرا باید رسیدگی‌ها به سمت حسابرسی عملکرد جهت‌دهی گردد.
تغییر مبنای عملکردی و فعالیت‌های دستگاه‌ها به سمت مولفه‌های عملیاتی و قابل محاسبه جهت ساده‌سازی تهیه گزارشات عملکرد و قابل اتکا نمودن نتایج گزارشات
آشنایی هر چه بیشتر حسابرسان با فعالیت‌ها، اهداف و استراتژی‌های بلندمدت دستگاه‌های اجرایی جهت ارتقاء ادراک حسابرسان از عملیات دستگاه‌ها و همچنین عملکرد مدیران و نهایتاً هدفمند شدن گزارشات حسابرسی عملکرد
انعکاس نتایج حسابرسی عملکرد در گزارش سالانه تفریح بودجه جهت اطلاع عمومی در جهت ایجاد حس اعتماد عمومی به حسابرسان عملکرد و افزایش انگیزه فعالیت در مدیران دستگاه‌های اجرایی
تعریف ساز و کارهای ضمانت اجرایی منشور اخلاق حرفه‌ای حسابرسان جهت حفظ استقلال حرفه‌ای و رعایت شأن و جایگاه سازمان و نهایتاً ارتقاء واقعی گزارشات حسابرسی
تهیه دستورالعمل برای سنجش و پیگیری توصیه‌ها، پیشنهادات و تخلفات برای تاثیرگذاری مثبت نتایج خروجی‌ها بر عملکرد و پیشگیری از انحرافات بعدی و همچنین صرفه‌جویی در منابع
رصد دقیق نظام پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی جهت اثرگذاری مستقیم بر عملکرد کارکنان و رعایت انصاف و عدالت در پرداخت‌ها
فرهنگ‌سازی انجام حسابرسی عملکرد جهت فراهم آوردن بستر و توجیه دستگاه‌های اجرایی، دولت و مجلس به انجام این نوع حسابرسی
تشکیل تیم مذاکره متشکل از حسابرسان و کارشناسان دستگاه حسابرسی شونده از ابتدا تا انتهای تهیه گزارش حسابرسی عملکرد بدون خدشه وارد شدن به استقلال حسابرسان
انتخاب موضوع مناسب برای انجام حسابرسی عملکرد
تهیه پیش‌نویس گزارش و ارائه آن به دستگاه اجرایی قبل از انتشار گزارش حسابرسی جهت اخذ نظرات دستگاه‌های حسابرسی شده در خصوص یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌های حسابرسی
به موقع بودن انجام حسابرسی عملکرد
ایجاد زمینه‌های مناسب برای اندازه‌گیری به موقع نتایج
رفع محدودیت‌های بودجه‌ای با برنامه‌ریزی‌های واقع بینانه اقتصادی
شناسایی شاخص‌های مناسبی که بتواند به منظور سنجش مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد
ساده‌سازی ساختار دولت به همراه قوانین و مقررات مربوطه
ایجاد تشکلهای حرفه‌ای خصوصی و دولتی قدرتمند و تأثیرگذار برای حسابرسان عملکرد
ایجاد سامانه مناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی
پیگیری توصیه‌های حسابرسی جهت افزایش اثربخشی حسابرسی

مأخذ: یافته‌های پژوهش

پاسخ سوال دوم: کدامیک از عوامل شناسایی شده تاثیر بیشتری بر موفقیت حسابداری عملکرد دارند؟

در این مرحله خبرگان به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فازی ۷ درجه پرداختند، تا در نهایت میزان اجماع مشخص شود. طیف فازی در بیان اهمیت شاخص‌ها به صورت نگاره ۳ است:

نگاره ۳: اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً بااهمیت			خیلی بااهمیت			بی‌اهمیت			متوسط			بااهمیت			خیلی بااهمیت			کاملاً بی‌اهمیت											
۱	۱	۰,۹	۱	۰,۹	۰,۳	۰,۱	۰,۳	۰,۵	۰,۳	۰,۵	۰,۷۵	۰,۵	۰,۷۵	۰,۹	۰,۷۵	۰,۹	۱	۰,۹	۱	۱	۰,۱	۰,۳	۰,۵	۰,۳	۰,۵	۰,۷۵	۰,۷۵	۰,۹	۱

مأخذ: (حیبی و همکاران، ۲۰۱۵)

ابتدا پاسخ‌های خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح نگاره ۴ مشخص می‌شوند:

نگاره ۴: کمی‌سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد			نظر کارشناس خبره ۱			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۲۰		
N	M	L	N	M	L	N	M	L	N	M	L
عامل ۱	۱	۰,۹	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...	...	...
عامل ۲ و عامل ۳ و ...	۱	۰,۹	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...	...	...
عامل آخر	۰	۰,۱	۰,۳	۰,۱	۰	...	...	...	...	...	...

مأخذ: یافته‌های پژوهش

پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می‌شوند و مجموع هر یک از اعداد فازی به شرح نگاره ۵ مشخص می‌شوند:

نگاره ۵: محاسبات فازی نظرات خبرگان

میانگین فازی			جمع فازی			عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد
$\sum N/20$	$\sum M/20$	$\sum L/20$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	
۱	۱	۰,۹	۲۰	۲۰	۱۸	عامل ۱
۱	۱	۰,۹	۲۰	۲۰	۱۸	عامل ۲ و عامل ۳ و ...
۰,۷۸	۰,۶۷	۰,۵۴	۱۵,۷	۱۳,۴۵	۱۰,۸۵	عامل آخر

مأخذ: یافته‌های پژوهش

در نهایت نتیجه نهایی محاسبات فوق در قالب اعداد میانگین نهایی با آستانه پذیرش محاسبات فازی مقایسه می‌شوند تا مشخص شود که کدام یک از عوامل مورد تایید نهایی خبرگان پاسخ‌دهنده به سوالات پژوهش می‌باشد:

نگاره ۶: میانگین نهایی فازی نظرات خبرگان

رتبه	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد		
	نتیجه نهایی میانگین < ۰,۷ = پذیرش	میانگین نهایی $\frac{\sum L + \sum M + \sum N}{3}$	
۱	پذیرش	۰,۹۷	تامین منابع مالی و انسانی متخصص در حوزه‌های مختلف مانند عمران، برق و ... برای اجرای حسابرسی عملکرد به دلیل ضرورت تامین نیروی انسانی ماهر و آشنا به فرآیند حسابرسی بر مبنای عملکرد با سیاست‌های مناسب تامین نیروی کار
۱	پذیرش	۰,۹۷	وجود آموزش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد و همچنین کارگاه‌های مشترک با مدیران و متخصصان داخل و حتی خارج از کشور که از نحوه و چارچوب گزارشگری این نوع حسابرسی برای انجام حسابرسی عملکرد کشور استفاده شود
۱	پذیرش	۰,۹۷	آشنایی هر چه بیشتر حسابرسان با فعالیت‌ها، اهداف و استراتژی‌های بلند مدت دستگاه‌های اجرایی جهت ارتقاء ادراک حسابرسان از عملیات دستگاه‌ها و همچنین عملکرد مدیران و نهایتاً هدفمند شدن گزارشات حسابرسی عملکرد
۱	پذیرش	۰,۹۷	فرهنگ‌سازی انجام حسابرسی عملکرد جهت فراهم آوردن بستر و توجیه دستگاه‌های اجرایی، دولت و مجلس به انجام این نوع حسابرسی
۲	پذیرش	۰,۹۵	به موقع بودن انجام حسابرسی عملکرد
۲	پذیرش	۰,۹۵	ایجاد تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی و دولتی قدرتمند و تأثیرگذار برای حسابرسان عملکرد
۲	پذیرش	۰,۹۵	شناسایی شاخص‌های مناسبی که بتواند به منظور سنجش مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد
۲	پذیرش	۰,۹۵	رفع محدودیت‌های بودجه‌ای با برنامه‌ریزی‌های واقع بینانه و مبتنی بر ریسک اقتصادی
۲	پذیرش	۰,۹۵	ایجاد نظامنامه مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی برای بخش عمومی و افشای آثار مفید و زیانبار تصمیمات اقتصادی
۳	پذیرش	۰,۹۳	رعایت استانداردهای بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی بومی شده در فرآیند حسابرسی عملکرد (اینٹوسای)
۳	پذیرش	۰,۹۳	وجود سامانه رتبه‌بندی مدیران با همکاری کمیته مشترک از قوای سه گانه کشور به منظور اثر دادن نتایج حسابرسی عملکرد در انتخاب و انتصاب مدیران در دستگاه‌های مختلف کشور
۳	پذیرش	۰,۹۳	شفافیت در قوانین و مقررات مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی و تصویب بودجه بر مبنای بهای تمام شده به دلیل اینکه اجرای حسابرسی عملکرد منوط به شفافیت در قوانین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است
۳	پذیرش	۰,۹۳	تغییر در ساختار سازمانی به دلیل انطباق ساختار با وظایف جدید و تجهیز نیروی انسانی لازم
۳	پذیرش	۰,۹۳	تغییر در رویه‌های رسیدگی، زیرا باید رسیدگی‌ها به سمت حسابرسی عملکرد جهت‌دهی گردد



رتبه	نتیجه نهایی	میانگین نهایی	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد
	میانگین < ۰,۷ = پذیرش	$\frac{\sum L + \sum M + \sum N}{3}$	
۳	پذیرش	۰,۹۳	پیگیری توصیه‌های حسابرسی جهت افزایش اثربخشی حسابرسی
۳	پذیرش	۰,۹۳	ایجاد بستر اجتماعی برای شکوفایی استعدادها در بخشان در زمینه حسابرسی عملکرد
۴	پذیرش	۰,۸۸	تقویت فرهنگ پاسخگویی و پاسخ دهی
۴	پذیرش	۰,۸۸	گنجاندن واحدهای حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری
۵	پذیرش	۰,۸۷	تهیه پیش نویس گزارش و ارائه آن به دستگاه اجرایی قبل از انتشار گزارش حسابرسی جهت اخذ نظرات دستگاه‌های حسابرسی شده در خصوص یافته‌ها، نتیجه گیری‌ها و توصیه‌های حسابرسی
۶	پذیرش	۰,۸۶	انتخاب موضوع مناسب برای انجام حسابرسی عملکرد
۷	پذیرش	۰,۸۵	استقرار نظام کنترل کیفیت حسابرسی بر مبنای عملکرد به دلیل تضمین کیفیت و اطمینان از برآورده شدن نیاز ذی‌نفعان و اعتماد و اطمینان بخشی
۷	پذیرش	۰,۸۵	ایجاد پست سازمانی کارشناس حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی تحت عنوان هماهنگ کننده با حسابرسان دیوان محاسبات
۸	پذیرش	۰,۸۳	تغییر مبانی عملکردی و فعالیت‌های دستگاه‌ها به سمت مولفه‌های عملیاتی و قابل محاسبه جهت ساده‌سازی تهیه گزارشات عملکرد و قابل اتکا نمودن نتایج گزارشات
۹	پذیرش	۰,۸۲	انعکاس نتایج حسابرسی عملکرد در گزارش سالانه تفریغ بودجه جهت اطلاع عمومی در جهت ایجاد حس اعتماد عمومی به حسابرسان عملکرد و افزایش انگیزه فعالیت در مدیران دستگاه‌های اجرایی
۱۰	پذیرش	۰,۷۹	تعریف ساز و کارهای ضمانت اجرایی منشور اخلاق حرفه‌ای حسابرسان جهت حفظ استقلال حرفه‌ای و رعایت شأن و جایگاه سازمان و نهایتاً ارتقاء واقعی گزارشات حسابرسی
۱۱	پذیرش	۰,۷۴	ایجاد زمینه‌های مناسب برای اندازه گیری به موقع نتایج رصد دقیق نظام پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی جهت اثرگذاری مستقیم بر عملکرد کارکنان و رعایت انصاف و عدالت در پرداخت‌ها
۱۲	رد	۰,۶۷	ساده‌سازی ساختار دولت به همراه قوانین و مقررات مربوطه
۱۲	رد	۰,۶۷	ایجاد سامانه مناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی
۱۲	رد	۰,۶۷	تهیه دستورالعمل برای سنجش و پیگیری توصیه‌ها، پیشنهادات و تخلفات برای تاثیرگذاری مثبت نتایج خروجی‌ها بر عملکرد و پیشگیری از انحرافات بعدی و همچنین صرفه‌جویی در منابع

مأخذ: یافته‌های پژوهش

همانگونه که نگاره (۶) نشان داد میانگین نهایی اکثر موارد دارای نمره فازی بالاتر از ۰,۷ بودند، لذا مورد پذیرش و اجماع بالایی قرار گرفته‌اند. چهار مورد زیر حذف شدند که البته نمره آنها با عدد آستانه‌ای خیلی اختلاف نداشت (میانگین آنها ۰,۶۷ بود) و لذا نمی‌توان به صورت صددرصد آنها را رد نمود و باید مورد بررسی بیشتری قرار گیرند:

۱. رصد دقیق نظام پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی جهت اثرگذاری مستقیم بر عملکرد کارکنان و رعایت انصاف و عدالت در پرداخت‌ها
  ۲. ساده‌سازی ساختار دولت به همراه قوانین و مقررات مربوطه
  ۳. ایجاد سامانه مناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی
  ۴. تهیه دستورالعمل برای سنجش و پیگیری توصیه‌ها، پیشنهادات و تخلفات برای تاثیرگذاری مثبت نتایج خروجی‌ها بر عملکرد و پیشگیری از انحرافات بعدی و همچنین صرفه‌جویی در منابع
- موضوعات کیفی و اکتشافی در نهایت منتهی به ارائه یک مدل می‌شوند که در ادامه مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح نگاره (۷) ارائه می‌شود:

#### نگاره ۷: مدل مفهومی پژوهش

ردیف	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد
۱	تامین منابع مالی و انسانی متخصص در حوزه‌های مختلف
۲	وجود آموزش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد
۳	آشنایی هر چه بیشتر حسابرسان با فعالیت‌ها، اهداف و استراتژی‌های بلندمدت دستگاه‌های اجرایی
۴	فرهنگ‌سازی انجام حسابرسی عملکرد
۵	به موقع بودن انجام حسابرسی عملکرد
۶	ایجاد تشکل‌های حرفه‌ای
۷	شناسایی شاخص‌های مناسب
۸	رفع محدودیت‌های بودجه‌ای
۹	ایجاد نظامنامه مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی
۱۰	رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بومی شده
۱۱	وجود سامانه رتبه‌بندی مدیران
۱۲	شفافیت در قوانین و مقررات مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی
۱۳	تغییر در ساختار سازمانی
۱۴	تغییر در رویه‌های رسیدگی‌ها
۱۵	پیگیری توصیه‌های حسابرسی
۱۶	ایجاد بستر اجتماعی برای شکوفایی استعدادها در درختان در زمینه حسابرسی عملکرد
۱۷	تقویت فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی
۱۸	گنجاندن واحدهای حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری
۱۹	تهیه پیش‌نویس گزارش و ارائه آن به دستگاه اجرایی قبل از انتشار گزارش حسابرسی
۲۰	انتخاب موضوع مناسب برای انجام حسابرسی عملکرد
۲۱	استقرار نظام کنترل کیفیت حسابرسی

ردیف	عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد
۲۲	ایجاد پست سازمانی کارشناس حسابرسی عملکرد
۲۳	تغییر مبانی عملکردی و فعالیت‌های دستگاه‌ها به سمت مولفه‌های عملیاتی
۲۴	انعکاس نتایج حسابرسی عملکرد در گزارش سالانه تفریح بودجه
۲۵	تعریف ساز و کارهای ضمانت اجرایی منشور اخلاق حرفه‌ای
۲۶	ایجاد زمینه‌های مناسب برای اندازه‌گیری به موقع نتایج

مأخذ: یافته‌های پژوهش

### بررسی تاثیر رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل

به دلیل اینکه در روش دلفی فازی تعداد نمونه ۲۰ نفر است، لذا نمی‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود. برای بررسی تاثیر گذاری رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل از آزمون‌های ناپارامتریک کروسکال والیس (میانگین بیش از دو جامعه) و من ویتنی (میانگین دو جامعه) استفاده می‌شود.

**تاثیر رشته تحصیلی در تعیین میزان اهمیت عوامل:** فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

**فرض صفر:** رشته تحصیلی بر تعیین میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد تاثیری ندارد.

**فرض یک:** رشته تحصیلی بر تعیین میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد تاثیر دارد.

نگاره ۸: آزمون کروسکال والیس برای بررسی تاثیر رشته تحصیلی در تعیین اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت

#### حسابرسی عملکرد

عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد	رشته تحصیلی	تعداد	میانگین پاسخ‌ها	میانگین رتبه‌ها	درجه آزادی	مقدار کای دو	مقدار احتمال	نتیجه
عوامل مربوطه	حسابداری	۵	۰,۹۶	۱	۳	۱۶,۹۳	۰,۰۰۱	تفاوت بین پاسخها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق نسبت به سایر رشته‌ها کمتر اعتقاد دارند.
	مدیریت مالی و ...	۹	۰,۹	۲				
	اقتصاد	۳	۰,۷۵	۳				
	حقوق	۳	۰,۷۳	۴				

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج تاثیر رشته تحصیلی در پاسخگویی به میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در نگاره (۸) ارایه و در ستون نتیجه خلاصه شده است.

**تاثیر مقطع تحصیلی در تعیین میزان اهمیت عوامل:** فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

**فرض صفر:** مقطع تحصیلی بر تعیین میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد تاثیری ندارد.

**فرض یک:** مقطع تحصیلی بر تعیین میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد تاثیر دارد.

**نگاره ۹:** آزمون من ویتنی برای تاثیر مقطع تحصیلی در تعیین اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد

عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد	مقطع تحصیلی	تعداد	میانگین پاسخ‌ها	میانگین رتبه‌ها	درجه آزادی	مقدار Z	مقدار احتمال	نتیجه
عوامل مربوطه	فوق لیسانس	۱۳	۰.۸۸	۲	۱	-۰.۸۷۸	۰.۳۹۳	تفاوت بین مقاطع تحصیلی مختلف معنادار نیست.
	دکتری	۷	۰.۸۵	۲				

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج تاثیر مقطع تحصیلی در پاسخگویی به میزان اهمیت عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در نگاره (۹) ارایه و در ستون نتیجه خلاصه شده است. همانگونه که مشخص است مدرک تحصیلی در تعیین میزان اهمیت عوامل مربوطه تاثیری ندارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

امروزه سازمان‌ها به دلیل تغییرات روز افزون در محیط‌های اقتصادی، کسب و کار، عملیات، توسعه فناوری‌های جدید، رقابت، پدیده‌های نوظهور، جهان‌شمولی بازارها، پیچیدگی قوانین و مقررات و الزامات، افزایش انتظارات مشتریان و وقوع تقلب، با چالش‌های گوناگون روبرو می‌باشند. سلامت و پایداری سازمان‌ها در چنین محیط پر تلاطمی به طور یقین مستلزم برخورداری آنها از نظام حسابرسی مناسب، به منظور دستیابی به اهداف آن از جمله اثربخشی و کارایی عملیات، گزارشگری قابل اتکا، رعایت قوانین و مقررات و در نهایت دستیابی به تعالی سازمانی و بهبود عملیات می‌باشد. ۷۰ درصد اقتصاد ایران دولتی است و توجه به حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی دارای اهمیت فراوانی است. یکی از این سیستم‌های نظارتی حسابرسی

عملکرد می‌باشد. حسابرسی عملکرد گسترده‌تر از حسابرسی مالی است، زیرا حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها، رویه‌ها و ابزارها در صدد شناسایی ضعف آن‌ها برآمده و برای رفع مشکلات مزبور راه‌حل‌های عملی به مدیریت دستگاه‌های دولتی ارائه می‌کند. در اصل حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع و ارزیابی عملکرد در خصوص اطمینان از دستیابی دستگاه‌های دولتی به اهداف تعیین شده می‌باشد. حسابرسی عملکرد سبب استفاده بهینه از بودجه دولتی می‌شود و حاکمیت و پاسخگویی را بهبود می‌بخشد.

از سال ۱۳۹۰ و در برنامه پنجم توسعه کشور بحث حسابرسی عملکرد شرکت‌های دولتی مطرح گردید. موضوع حسابرسی عملکرد از زمان تصویب قانون دیوان محاسبات کشور در سال ۱۳۷۰ به صورت تلویحی و عام و بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ به صورت صریح و ویژه در برنامه‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور مدنظر قرار گرفته است. بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه مذکور مقرر گردید که دیوان محاسبات کشور می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد که بر این اساس این نوع حسابرسی در برنامه‌های حسابرسی خود لحاظ نموده است.

حسابرسی عملکرد از سه مؤلفه مرتبط با هم تحت عنوان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تشکیل شده است (موسوم به 3E). با توجه به اینکه رویکرد سال‌های اخیر دیوان محاسبات کشور با ملاحظه محدودیت منابع عمومی، توسعه حسابرسی عملکرد است، لذا این نوع حسابرسی ابزاری جهت شناسایی نقاط قوت و ضعف عملیات دستگاه‌های اجرایی، اطمینان‌بخشی به ذی‌نفعان و عموم مردم از مصرف بهینه منابع عمومی و همچنین ارائه توصیه و پیشنهاد به دستگاه‌های دولتی در راستای بهبود عملیات، رفع نقاط ضعف و نارسایی فعالیت‌ها محسوب می‌شود. بنابراین توسعه حسابرسی عملکرد برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است.

هدف از این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با توجه به تجربه دیگر کشورها و نظرات خبرگان است. تحقیقات نشان داده که توجه به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در انجام این نوع حسابرسی تاثیر بسزایی دارد. پس از بررسی مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان در نهایت عوامل زیر به عنوان عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد ۲۶ عامل به عنوان مهم‌ترین عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد شناسایی شدند. که ۱۰ عامل زیر به ترتیب از بقیه موارد مهم‌تر بودند:

۱. تامین منابع مالی و انسانی متخصص در حوزه‌های مختلف
۲. وجود آموزش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد
۳. آشنایی هر چه بیشتر حساب‌رسان با فعالیت‌ها، اهداف و استراتژی‌های بلندمدت دستگاه‌های اجرایی
۴. فرهنگ‌سازی انجام حسابرسی عملکرد

۵. به موقع بودن انجام حسابرسی عملکرد
۶. ایجاد تشکلهای حرفه‌ای
۷. شناسایی شاخص‌های مناسب
۸. رفع محدودیت‌های بودجه‌ای
۹. ایجاد نظامنامه مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی
۱۰. رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بومی شده

پژوهش‌های کریستین و سیگنی (۲۰۱۷)، چو و همکاران (۲۰۱۶)، نالویک و میلز (۲۰۱۵)، دانیل (۲۰۱۴)، کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) و ایمانی برندق (۱۳۹۳) تا حد زیادی با نتایج این پژوهش همخوانی دارد.

همانگونه که مشخص است دستیابی به هر یک از موارد فوق نیازمند برنامه‌ریزی‌های دقیقی است که تلاش جدی همه مسئولین را می‌طلبد. در حال حاضر کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور به بررسی گزارشات حسابرسی عملکرد می‌پردازد. در قانون دیوان محاسبات باید حکم قانونی جهت افزایش ضمانت اجرایی انجام پیشنهادات در دستگاه‌های اجرایی تصویب گردد تا در صورت عدم توجه دستگاه‌های اجرایی به پیشنهادات دیوان محاسبات خصوص افزایش اثربخشی، کارآیی و یا صرفه اقتصادی مورد اقدام قرار گیرد. برای دیوان محاسبات یک راه کار اساسی در این زمینه این است که در خصوص کمیته‌های راهبردی حسابرسی عملکرد که در حال حاضر تشکیل می‌شود، کارگروه‌های فرعی تشکیل و به صورت کاملاً تخصصی هر یک از موارد شناسایی شده را مورد بررسی قرار دهد و از تجربیات موسسات حرفه‌ای و همچنین سایر کشورها استفاده نمایند. برای مثال دیوان محاسبات انگلیس و اینتوسای در زمینه مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی دستورالعمل‌هایی ارائه نموده‌اند که بومی سازی آنها به اجرای حسابرسی عملکرد کمک می‌کند. با توجه به اینکه حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی دولتی یک امر ضروری است، به دست اندرکاران دستگاه‌های مربوطه پیشنهاد می‌شود تا در برنامه‌ریزی‌های خود به این موضوع توجه نمایند و زمینه را برای این امر آماده سازند، بدین صورت که زمینه را به گونه‌ای فراهم سازند که تمامی عوامل شناسایی شده که بر موفقیت حسابرسی عملکرد اثرگذارند قابلیت اعمال بر تمامی گزارش‌های حسابرسی عملکرد را داشته باشد. از سویی به دلیل پیچیدگی بالای مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی باید به کارکنان دولتی در خصوص آن آموزش داد و حسابرسان داخلی برای نظارت بر انجام کارها به صورتی مناسب باید در دستگاه‌های دولتی حضور داشته باشند که می‌توان از ذیحسابان نیز در این امر استفاده نمود. با توجه به اینکه حسابرسی دولتی یکی از وظایف مهم دیوان محاسبات است باید به موضوع حسابرسی عملکرد توجه ویژه شود. بخش دولتی از بودجه کل کشور استفاده می‌کند و بر خلاف بخش خصوصی از حساسیت بیشتری برخوردار است و به دلیل گستردگی و ضعف کنترل‌های داخلی این منابع به صورت بهینه مصرف نمی‌شود. وجود فساد نیز در دستگاه‌های دولتی یکی از عوامل مهم اثرگذار

بر کاهش رشد و توسعه اقتصادی است. حسابداری عملکرد سبب بهبود استفاده از منابع عمومی می‌شود و با اجرای کامل حسابداری عملکرد دستگاه‌های اجرایی شاهد این امر خواهیم بود. به محققان آتی نیز پیشنهاد می‌شود که تحقیقات زیر را انجام دهند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند:

- شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد در هر دستگاه اجرایی به صورت جداگانه، برای مثال می‌توان موارد تخصصی‌تری برای هر وزارتخانه، سازمان دولتی و یا شرکتهای دولتی شناسایی نمود.
- شناسایی مشکلات حسابداری عملکرد در هر دستگاه اجرایی به صورت جداگانه، برای مثال می‌توان موارد تخصصی‌تری برای هر وزارتخانه، سازمان دولتی و یا شرکتهای دولتی شناسایی نمود.

## منابع

### الف) منابع فارسی:

۱. ایمانی بزدق، محمد، (۱۳۹۳)، چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۴ (پیاپی ۱۰)، صص ۱ - ۱۹.
۲. آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابداری و رسیدگی دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۹۴، مجموعه قوانین و مقررات دیوان محاسبات کشور، انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ دوم (۱۳۹۴).
۳. برداران حسن زاده، رسول، محبوبی بناب، معصومه، رحیمی، غلامرضا، (۱۳۹۱)، بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)، فصلنامه مدیریت بهره‌وری، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۶۷ - ۱۹۴.
۴. جعفری، نیلوفر، منتظر، غلامعلی، (۱۳۸۷)، استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاستهای مالیاتی کشور، فصلنامه پژوهشهای اقتصادی، دوره ۸، شماره ۱، صص ۹۱-۱۱۴.
۵. حضوری، محمد جواد، گرد، عزیز، گلدوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
۶. خدای پور، احمد، کفاش پور، روح اله، (۱۳۹۴)، تاثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۲، شماره ۳، صص ۴۱ - ۵۲.
۷. رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه، ضرورت‌های استقرار واحد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، تابستان ۱۳۹۳، دوره ۳، شماره ۲ (پیاپی ۸)، صص ۴۱ - ۶۲.
۸. کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار، خانلاری، مرتضی، (۱۳۹۷)، تبیین مولفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، فصلنامه دانش حسابداری دولتی، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۵۷ - ۷۶.
۹. لاری دشت بیاض، محمود، قائم مقامی، کامران، ملکی، علی، (۱۳۹۵)، بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۵، صص ۵۷ - ۶۶.
۱۰. مبینی، ساسان، الماسی، محمدرضا، (۱۳۹۸)، حسابداری عملکرد، شیراز، انتشارات تخت جمشید.
۱۱. مهدوی، غلامحسین، محمدیان، محمد، (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری)، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۲۷ - ۴۷.

(ب) منابع انگلیسی:

1. Chew Har Loke, Suhaiza Ismail, Fatima Abdul Hamid , (2016), "The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study", **Asian Review of Accounting**, Vol. 24, Iss 1, pp. 90 – 104.
2. Danielle Morin, (2014), «Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)», **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 Issue: 5, pp.395-426.
3. Dietmar, W., (2018) "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", Sustainability Accounting, **Management and Policy Journal**, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42.
4. Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F., & Sarafrazi, A., (2015), Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items, **Asian Journal of Research in Business Economics and Management**, Vol. 5, No. 2, pp. 130-143.
5. Joshi, R., Banwet, D., Shankar, R., (2011), A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain, **Journal of Expert Systems with Applications**, Vol. 38, No. 2, pp. 10170-10182.
6. Kristin, R. K, (2014), Performance Audit and the Importance of the Public Debate, **Evaluation journal**, Vol. 20, No. 3, PP. 368–385.
7. Kristin, R. K, Signy, L., V., (2017), Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration, **Evaluation journal**, Vol. 23, No. 1, pp. 6–23.
8. Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz, (2019) "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306.
9. Nalewaik, A., & Mills, Anthony. (2015). **Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results**. 28th IPMA World Congress, IPMA, Rotterdam, The Netherlands.