

## ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی

محمد نظری پور

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۵/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲

## The Necessity of Establishment of Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors

M. Nazaripour

Assistant Professor of Accounting, Faculty of Humanities and Social, Kordestan, Iran.

Received: 2016/7/30 Accepted: 2016/11/22

### Abstract

Performance audits provide elected officials and government employees with an objective, third-party analysis of their operations to help them improve performance, reduce costs, and make informed, data-driven decisions. The purpose of this study is to investigate the role of performance audit in improving public sector's performance. The population of this study is the auditors and accountants working in the public sector (Supreme Audit Court). The needed data was gathered through questionnaire. Descriptive statistical analysis including mean score and mean score ranking was used to analyze data. According to the research findings, paying attention to all three elements of performance audit (economy, efficiency, and effectiveness) is necessary. In addition, the results show that the public auditor is not the only profession that can carry out performance audit, but can team up with other professions. "Lack of cooperation and commitment from top managers in conducting a performance audit" was recognized as the top most constraint. Furthermore, performance audit was claimed to be able to enhance public accountability, as well as to enable more economical, efficient and effective utilizing of public resources.

**Keywords:** Performance Audit, Economy, Efficiency, Effectiveness and Public Sector.

**JEL Classification:** H26, K34, M48

### چکیده

حسابرسی عملکرد از طریق ارائه تجزیه و تحلیل‌های عینی و بی‌طرف از عملکرد مقامات و کارکنان بخش عمومی تلاش دارد به آن‌ها در مواردی همچون بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و اتخاذ تصمیمات داده‌محور و آگاهانه کمک نماید. هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در بخش عمومی است. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. در تجزیه و تحلیل داده‌ها از تکنیک‌های آمار توصیفی همچون میانگین و رتبه‌بندی میانگین استفاده شد. با توجه به نتایج پژوهش توجه به هر سه مؤلفه حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. به علاوه، نتایج پژوهش نشان داد علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهم‌ترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

**واژه‌های کلیدی:** اثربخشی، بخش عمومی، حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** H26, K34, M48

## مقدمه

راستای تحقق اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بر عملکرد دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند، ضروری است. هدف این از این کار پاسداری و حفاظت از بیت‌المال است.

حسابرسی عملکرد موضوع جدیدی نبوده و قدمت آن به قرن ۱۹ میلادی بر می‌گردد. برای مثال، قدمت حسابرسی عملکرد در آمریکا به اوایل قرن ۱۹ و در انگلیس و استرالیا به دهه ۱۹۷۰ میلادی بر می‌گردد (لوک و همکاران، ۲۰۱۶).

با توجه به موارد فوق، هنوز هم پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد در سطح بین‌المللی و ایران کم است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر کمک به تقویت ادبیات موضوع با تأکید بر مفهوم حسابرسی عملکرد، گروه‌های حرفه‌ای دخیل در انجام حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های مربوطه و تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی می‌باشد.

اهمیت انجام این پژوهش نه تنها بواسطه تقویت هر چه بیشتر ادبیات مرتبط با حوزه حسابرسی عملکرد، بلکه کمک به دیوان محاسبات در انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی می‌باشد. در بخش زیرین اشاره‌ای به حسابرسی بخش عمومی ایران خواهد شد. بخش سوم مربوط به ادبیات موضوع، بخش چهارم در برگزیده روش‌شناسی پژوهش و بخش پنجم نیز شامل یافته‌های پژوهش خواهد شد. در نهایت، در بخش ششم کاربردهای پژوهش، محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی مطرح خواهد شد.

## حسابرسی بخش عمومی در ایران

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور که زیر نظر قوه مقننه اداره می‌شود، مسؤولیت نظارت و کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی کشور را بر عهده دارد (نیکبخت و موسوی، ۱۳۹۱).

طبق قانون محاسبات عمومی مسؤولیت ارائه تضمین‌های لازم در مورد حفاظت، مصرف و ثبت منابع مالی عمومی بر عهده حسابرسان دیوان محاسبات است. به‌علاوه انتظار می‌رود فعالیت‌های بخش عمومی به‌صورت اقتصادی، کارآمد و اثربخش انجام شوند (منصور، ۱۳۸۷).

در حالت کلی، دو نوع حسابرسی (حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل<sup>۷</sup>) وجود دارد. حسابرسی مستقل<sup>۸</sup> شامل سه نوع حسابرسی تحت عناوین حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد می‌شود (آقاجانی، ۱۳۸۷).

حسابرسی<sup>۱</sup> عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، سیستم‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دولتی و غیرانتفاعی دانست که تلاش دارد ارزیابی نماید "آیا در مصرف منابع سه مؤلفه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی<sup>۲</sup> رعایت شده است یا خیر؟" (نصیری، ۱۳۹۵).

نام دیگر حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش برای پول<sup>۳</sup> است. از میان این سه مؤلفه حسابرسی عملکرد، اثربخشی به‌عنوان چالش برانگیزترین آن‌ها به حساب می‌آید (لوک و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶).

هدف حسابرسی عملکرد ارائه اطمینان نسبت به استفاده بهینه از بودجه‌های تخصیصی سالانه از سوی سازمان‌های بخش عمومی بوده و همچنین این نوع حسابرسی می‌تواند باعث تقویت جایگاه پاسخگویی عمومی<sup>۵</sup> و شفافیت مالی<sup>۶</sup> از طریق مدیریت مالی بخش عمومی شود (فرچوند، ۱۳۸۸).

پاسخگویی بیشتر و اعمال حاکمیت بهتر در بخش عمومی از جمله مطالبات جامعه بوده که می‌تواند از طریق حسابرسی عملکرد تحقق یابد. مواردی همچون عدم وجود انگیزه سود، پیچیده و شفاف نبودن قوانین و مقررات در بخش عمومی باعث گردیده که محدوده مسؤولیت‌ها در این بخش به‌صورت شفاف مشخص نباشد. این وضعیت باعث می‌شود که بخش عمومی از بابت کارآمدی هر چه بیشتر، کاهش هزینه‌ها و تمرکززدایی در تصمیم‌گیری‌ها تحت فشار افکار عمومی قرار گیرد. به دلیل موارد فوق، فشار بر دیوان محاسبات کشور برای گزارشگری موارد اتلاف و سواستفاده‌های احتمالی از منابع دولتی، مدیریت غیرصحیح، عدم کفایت کنترل‌ها و رویه‌ها رو به افزایش است. بنابراین، برای مطلع ساختن مدیران ارشد و مردم در خصوص صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی بخش عمومی در استفاده از منابع عمومی به‌کارگیری حسابرسی عملکرد در این بخش ضرورت می‌یابد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

هر چند در قانون دیوان محاسبات کشور به‌طور مستقیم به مقوله حسابرسی عملکرد اشاره نشده است، اما مواد ۱، ۶ و ۴۲ آن را می‌توان در راستای حسابرسی عملکرد قلمداد نمود. برای مثال در ماده ۱ این قانون اشاره شده است که در

1. Performance Audit
2. Economy, Efficiency and Effectiveness
3. Value for Money Audit
4. Loke et al
5. Public Accountability
6. Transparency

7. Internal Audit and External Audit

8. Financial Audit and Compliance Audit

تدوین و به کارگیری حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف اشاره دارد و نوع دوم، به دنبال درک انتظارات پاسخ‌دهندگان از جنبه‌های خاصی از حسابرسی عملکرد می‌باشد. به لحاظ ماهیتی هرچند این پژوهش با ادبیات نوع دوم سازگاری بیشتری دارد، اما در این پژوهش تلاش می‌شود هر دو نوع ادبیات مورد توجه قرار گیرند.

در پژوهشی گلین<sup>۱۰</sup> (۱۹۸۵)، اقدام به بررسی رویه‌های حسابرسی عملکرد و نحوه به کارگیری آن‌ها در شش کشور انگلستان، کانادا، استرالیا، نیوزلند، آمریکا و سوئد نمود. یافته‌های این پژوهش نشان داد در انگلستان از حسابرسی عملکرد در زمینه صرفه اقتصادی و کارایی و نه اثربخشی استفاده شده است. حسابرسی اثربخشی در استرالیا و نیوزلند کاربرد داشته، اما با این تفاوت که این نوع حسابرسی در استرالیا به دپارتمان نخست وزیری و هیئت دولت محدود شده و در نیوزلند نیز این نوع حسابرسی بجای اثربخشی برنامه‌های واقعی بر کفایت سیستم‌های عملیاتی<sup>۱۱</sup> محدود شده است. هر چند در سوئد اداره حسابرسی ملی عهده‌دار انجام حسابرسی مالی و حسابرسی اثربخشی است، اما این کشور فاقد استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد است. بنابراین، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کشورهای مختلف حسابرسی عملکرد را به شیوه‌های متفاوتی به کار می‌برند.

در پژوهشی گریم‌وود و تام‌کینز<sup>۱۲</sup> (۱۹۸۶)، اقدام به بررسی این نکته نمودند که "آیا مؤلفه اثربخشی می‌تواند در شکل‌گیری حسابرسی ارزش برای پول در میان مسؤولان محلی انگلستان نقش داشته باشد یا خیر؟". نتایج این پژوهش نشان داد ارزیابی اثربخشی در میان مسؤولان محلی انگلستان از جایگاه مناسبی برخوردار نیست.

در مقابل لای<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۶)، در پژوهشی که در اتحادیه اروپا انجام داد توانست تعداد قابل توجهی حسابرسی ارزش برای پول را مشاهده نماید. این مورد می‌تواند ناشی از رواج بیش از پیش حسابرسی ارزش برای پول در بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا و همچنین توصیه این اتحادیه برای گنجاندن حسابرسی ارزش برای پول به عنوان بخشی از مدیریت مالی و فرایند سیاست‌گذاری<sup>۱۴</sup> آن‌ها باشد. به هر حال، نتایج این پژوهش نشان داد که توسعه حسابرسی عملکرد با برخی از مشکلات همچون: شیوه‌های پاسخگویی ناقص و متناقض،

در بخش عمومی، حسابرسی مالی بر اساس قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین مربوطه انجام شده و هدف آن اطمینان بخشی از استقرار یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی کارآمد در این بخش است. در مقایسه با سایر حسابرسی‌ها، حسابرسی مالی از اولویت ویژه‌ای برخوردار بوده، زیرا هدف آن ارائه یک دیدگاه منصفانه و واقعی در مورد صورت‌های مالی و میزان انطباق آن‌ها با الزامات حقوقی و قانونی است. همچنین حسابرسی رعایت در مطابقت با قانون بودجه و سایر قوانین مربوطه انجام شده و هدف آن اطمینان از انجام مخارج براساس قوانین، مقررات و سیاست‌های مربوطه می‌باشد (مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

طبق ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است که با همکاری دستگاه‌های ذیربط، نظام بودجه‌ریزی کشور را به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات سوق دهد. همچنین مطابق تبصره (۲) ماده مذکور تهیه لوایح لازم به منظور اصلاح قوانین و مقررات مالی اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول شود به عهده سازمان مذکور و وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد (محمدی، ۱۳۸۷).

حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش بسزایی در تحقق هدف فوق ایفا نماید. زیرا این نوع حسابرسی نقش به‌سزایی در کنترل نحوه هزینه کرد بیت‌المال با هدف افزایش اثربخشی و کارایی بخش عمومی ایفا می‌نماید (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

همچنین روز به روز بر انتظارات مردم در ارتباط با دریافت مابه‌ازا در قبال مالیات‌های پرداختی افزوده می‌شود. در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت، حسابرسی عملکرد از توانمندی منحصر به فردی برخوردار بوده زیرا می‌تواند صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی را مورد بررسی و آزمون قرار دهد (نیلند و پیترسن<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۵).

بنابراین، پژوهش حاضر بر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی متمرکز خواهد شد.

### ادبیات پژوهش

در ارتباط با حسابرسی عملکرد می‌توان به دو نوع ادبیات اشاره کرد: نوع اول، شامل پژوهش‌هایی است که بر نحوه

10. Glynn  
11. Adequacy of Operation Systems  
12. Grimwood & Tomkins  
13. Levy  
14. Financial Management and Policy Making Process

9. Nyland & Pettersen

پژوهش سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۰۳ بود. از ۱۵۰ گزارش حسابرسی بررسی شده فقط ۱۸ مورد آن‌ها به مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) پرداخته بودند. در طی دوره مورد مطالعه اداره حسابرسی ملی سوئد هم به حسابرسی رعایت و هم به حسابرسی ارزش برای پول توجه نموده بود. با تجزیه و تحلیل ادبیات پژوهش می‌توان فهمید که آگاهی عمومی از مزایای حسابرسی عملکرد رو به افزایش بوده اما در اجرا (مخصوصاً جنبه اثربخشی آن) با مشکلاتی مواجه است.

نتایج پژوهش پندلبری و شرایم<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۱)، نشان داد که از دید مقامات دولتی شاغل در بخش‌های مالی و خدماتی دولت انگلیس مؤلفه اثربخشی نباید به‌عنوان یک خروجی مورد حسابرسی قرار گیرد، زیرا به اعتقاد آنان عملکرد دوایر خدماتی قابل اندازه‌گیری نبوده و لذا ارزیابی مؤلفه اثربخشی ماهیتاً ذهنی است. همچنین مدیران دوایر خدماتی با اعمال قضاوت شخصی به‌عنوان بخشی از فرایند حسابرسی مخالف بودند.

پژوهش لپس‌لی و پانگ<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۰)، که با عنوان "حسابرسی ارزش برای پول در اسکاتلند" انجام شد، نتایج مشابهی را نشان داد. شرکت‌کنندگان در این پژوهش معتقد بودند که در عمل به‌کارگیری حسابرسی ارزش برای پول سخت و چالش برانگیز بوده و هنوز هم تئوری‌های این نوع حسابرسی از قابلیت اجرایی مناسبی برخوردار نیستند. نتایج پژوهش جونز و پندلبری<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۰)، نشان داد که حسابرسی عملکرد در بخش عمومی می‌تواند در تحقق دو هدف زیر مفید واقع شود:

۱- بهبود اعتماد عمومی به سازمان‌های بخش عمومی،

۲- افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت دولتی.

نتایج پژوهش نخبه فلاح (۱۳۸۴)، با عنوان "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت" نشان داد که عواملی همچون: عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت در تحقق اهداف سازمانی، عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور و مناسب، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان، عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی، عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روش‌های عملی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد

فقدان یک رویکرد مشترک و هماهنگ، استفاده ناکارآمد از منابع حسابرسی و عدم آشنایی کافی با رویه‌های مرتبط با حسابرسی ارزش برای پول مواجه است.

در پژوهشی گاتری<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۲)، اقدام به ارائه مدل مفهومی برای حسابرسی بخش عمومی استرالیا نمود. نتایج این پژوهش نشان داد که از زمان شروع حسابرسی عملکرد در سال ۱۹۷۹ در استرالیا این نوع حسابرسی از توفیق چندانی برخوردار نبوده است. به اعتقاد وی، داشتن استراتژی و اهداف روشن و قابل درک در زمینه‌ی وظایف محوله، می‌تواند الزامات تحقق هرچه بهتر اندازه‌گیری عملکرد و پاسخگویی را فراهم نماید.

همچنین لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی ضرورت و اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مالزی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤلفه اثربخشی به‌عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش به‌سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسؤولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند.

در پژوهشی مورین<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۱)، کاربرد حسابرسی ارزش برای پول در طی سال‌های ۱۹۹۵-۱۹۹۶ را در کشور کانادا مورد مطالعه و بررسی قرار داد. وی در این پژوهش از شش مورد به‌عنوان نمونه استفاده نمود. این پژوهش بر نحوه تأثیرگذاری حسابرسان بر صاحبکاران بخش عمومی متمرکز بود. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسی ارزش برای پول می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مفید در کنترل و بهبود مدیریت بخش عمومی مدنظر قرار گیرد.

در پژوهشی گلندینگ<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۷)، اقدام به ارائه مدل مفهومی در ارتباط با کاربرد و محدودیت‌های حسابرسی ارزش برای پول در مورد فعالیت‌های دولتی که بتواند مورد استفاده دولت انگلیس و کشورهای در حال توسعه باشد، نمود. نتایج این پژوهش نشان داد از زمان اجرای حسابرسی ارزش برای پول دولت انگلیس شاهد کاهش هزینه‌های خود بوده است. اما این نوع حسابرسی در کشورهای در حال توسعه به نحو مناسبی شناخته نشده بود.

در پژوهشی گران‌لند و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۱)، اقدام به مطالعه و بررسی حسابرسی‌های متداولی که از سوی اداره حسابرسی ملی سوئد انجام شده، نمود. دوره زمانی این

15. Gutren

16. Morin

17. Glendinning

18. Gronlund et al

19. Pendlebury & Shreim

20. Lapsley & Pong

21. Jones & Pendlebury

مدیریت هستند.

به حساب آید؟

- آیا مشارکت حسابرسان در تصمیم‌سازی‌های بخش عمومی می‌تواند زمینه‌ساز اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد شود؟
- آیا حسابرسان به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر می‌آیند؟
- آیا به تخصص‌های دیگر در اجرای حسابرسی عملکرد نیاز است؟
- موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد کدامند؟
- آیا حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود عملکرد بخش عمومی شود؟

### روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان شاغل به فعالیت در دیوان محاسبات استان‌های غرب کشور بود. جامعه آماری نامحدود فرض شده و لذا حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۸۴ نفر تعیین شد. پس از بررسی جوانب کار و مدنظر قرار دادن محدودیت‌های پیش‌روی محقق (برای مثال شناخت کافی پاسخ‌دهندگان از ابعاد حسابرسی عملکرد) برای ۲۱۵ نفر پرسشنامه ارسال شد که در نهایت ۱۵۰ پرسشنامه قابل استفاده تشخیص داده شد. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها ۷۰ درصد بود.

### ابزار گردآوری اطلاعات

از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی دیدگاه حسابرسان شاغل در بخش عمومی نسبت به حسابرسی عملکرد است، لذا پژوهش حاضر را می‌توان به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش یک پژوهش توصیفی از نوع زمینه‌یابی تلقی نمود. از طریق مطالعه و بررسی ادبیات پژوهش پرسشنامه‌ای تدوین گردید تا بتوان داده‌های مورد نیاز را به نحو مناسبی جمع‌آوری نمود. پرسشنامه تدوین شده شامل ۲ بخش بوده که بخش اول آن مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی و بخش دیگر مربوط به جنبه‌های مختلف حسابرسی عملکرد مطرح شده در سؤالات پژوهش است. سؤالات مندرج در پرسشنامه براساس مقیاس پنج گزینه‌ای طیف لیکرت طراحی شده‌اند (عدد ۱ کاملاً مخالفم، عدد ۲ مخالفم، عدد ۳ نظری ندارم، عدد ۴ موافقم، عدد ۵ کاملاً موافقم).

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

طبق جدول شماره ۱، ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان را مرد و ۳۰

حیدر (۱۳۸۶)، در پژوهشی با عنوان "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور" نشان داد عواملی همچون: ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه‌های دولتی، نبود شاخص‌های مناسب در سنجش عملکرد دستگاه‌های دولتی، عدم آگاهی مدیران دولتی از فواید حسابرسی عملیاتی به‌عنوان موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی به حساب می‌آیند.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)" به این نتیجه رسیدند که عواملی همچون: 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 از جمله موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به حساب می‌آیند. اما تأثیر هر یک از این موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می‌باشد. برای مثال رتبه این موانع به ترتیب اهمیت عبارتند از: ضعف قوانین و مقررات الزام‌آور در سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، نبود استراتژی مناسب، نبود شفافیت در اهداف و ضعف فرهنگ پاسخگویی.

خدای پور و کفایش پور (۱۳۹۴)، در پژوهشی تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر داشته و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

با بررسی ادبیات پژوهش مشخص می‌گردد عمده پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی عمدتاً به‌صورت تئوریک و مفهومی بوده و کمتر به جنبه‌های اجرایی آن توجه شده است. لذا این پژوهش درصدد است (ضمن لحاظ نمودن این شکاف) به جنبه‌های عملیاتی حسابرسی عملکرد بپردازد. بنابراین، سؤالات این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

- آیا اثربخشی باید به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد

بخش عمومی مورد حسابرسی است. به علاوه، از دید ۷۲ درصد پاسخ‌دهندگان پیش‌نیاز انجام حسابرسی اثربخشی، مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی است. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، در تضاد است. زیرا طبق نتایج پژوهش آنان در بخش عمومی انگلستان به حسابرسان بخش عمومی اجازه و یا امکان مشارکت در فرایند تصمیم‌سازی اعطا نمی‌شود.

### آیا حسابرسان به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر می‌آیند؟

طبق جدول شماره ۴، ۷۳/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند که حسابرسان بخش عمومی به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر نیامده و همچنین ۹۱/۶ از پاسخ‌دهندگان اظهار نمودند که مشارکت سایر تخصص‌ها در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. طبق یافته‌های این پژوهش، هر چند در حالت معمول انجام حسابرسی عملکرد بر عهده حسابرسان بخش عمومی است اما بدون استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها نمی‌توان شاهد تحقق یک حسابرسی عملکرد به نحو شایسته بود. دلیل استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها گسترده بودن دامنه پوششی حسابرسی عملکرد بوده که بدون کمک سایر تخصص‌ها حسابرسی عملکرد مطمئن و با کیفیتی نخواهیم داشت. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰) و فرزانه (۱۳۸۶) همخوانی دارد. زیرا نتایج پژوهش آنان نشان داد که استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها در فرایند انجام حسابرسی عملکرد ضروری است.

### آیا به تخصص‌های دیگر در اجرای حسابرسی عملکرد نیاز است؟

در جدول ۵ به هفت نوع تخصص که احساس می‌شود در فرایند اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد ضروری هستند، اشاره شده است. از دید پاسخ‌دهندگان همه تخصص‌های پیشنهادی از ارزش نسبتاً بالایی برخوردارند، زیرا میانگین‌شان از عدد ۳ بیشتر است. بالاترین میانگین (۴/۴۵) مربوط به تخصص حسابرسی است. زیرا فرض بر این است که حسابرسی مربوطترین تخصص برای انجام حسابرسی عملکرد است. به علاوه، از دید پاسخ‌دهندگان دو تخصص دیگر نیز در انجام حسابرسی عملکرد از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار هستند که به ترتیب عبارتند از: کارشناسان فنی (۴/۱۷) و مدیران ارشد مالی (۴/۰۱).

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان بخش عمومی

درصد مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. جدول زیر نشان می‌دهد در حدود ۱۰ درصد پاسخ‌دهندگان سنی بالاتر از ۵۰ سال دارند. دلیل این امر می‌تواند ناشی از سخت بودن کار حسابرسی و یا جوان بودن جمعیت کشور باشد. تحصیلات ۸۸ درصد پاسخ‌دهندگان لیسانس و فوق‌لیسانس می‌باشد که این امر می‌تواند بیانگر بالا بودن توانمندی بالقوه علمی آنان باشد. سابقه خدمتی ۷۹ درصد از پاسخ‌دهندگان بیش از ۵ سال می‌باشد که این می‌تواند بیانگر با تجربه بودن آنان باشد. اطلاعات جمعیت‌شناختی نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان از دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی برخوردار بوده و لذا می‌توانند به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی قابل اعتماد برای این پژوهش به حساب آیند.

### آمار استنباطی

در این قسمت داده‌های مرتبط با هر کدام از سؤال‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

### آیا اثربخشی باید به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد به حساب آید؟

طبق جدول شماره ۲ درصد قابل توجهی از پاسخ‌دهندگان با این موضوع که حسابرسی عملکرد فقط شامل حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی بوده و شامل حسابرسی اثربخشی نباشد مخالف بودند (سؤال یک ۵۶ درصد و سؤال دو ۷۹/۶ درصد). از قرار معلوم به اعتقاد پاسخ‌دهندگان انجام حسابرسی عملکرد بدون لحاظ نمودن حسابرسی اثربخشی از اعتبار بالایی برخوردار نیست. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۰)، که نشان داد اثربخشی جزو لاینفک حسابرسی عملکرد است، همخوانی دارد. هر چند به لحاظ تئوریک انتظار بر این است که حسابرسی عملکرد شامل سه مؤلفه: صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باشد، اما پژوهش گریموود و تام‌کینز (۱۹۸۶)، نشان داد در بخش دولتی انگلستان هنگام انجام حسابرسی عملکرد به حسابرسی اثربخشی توجه کمی می‌شود.

### آیا مشارکت حسابرسان در تصمیم‌سازی‌های بخش عمومی می‌تواند زمینه‌ساز اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد شود؟

طبق جدول شماره ۲۴/۲ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند لازمه انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، مشارکت فعالانه حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی سازمان‌های

جدول ۱. متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	گروه	فراوانی	درصد	متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنس	مرد	۱۰۵	۷۰	سنوات خدمتی	کمتر از ۵ سال	۲۱	۱۴
	زن	۴۵	۳۰		۶ تا ۱۵ سال	۵۲	۳۴.۷
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۲۸	۱۸.۷		۱۶ تا ۲۵ سال	۴۸	۳۲
	۳۱ تا ۴۰ سال	۶۲	۴۱.۳	بیش از ۲۵ سال	۲۹	۱۹.۳	
	۴۱ تا ۵۰ سال	۴۶	۳۰.۷	میزان تحصیلات	دیپلم و فوق‌دیپلم	۱۸	۱۲
	بیش از ۵۰ سال	۱۴	۹.۳		لیسانس	۹۸	۶۵.۳
				فوق‌لیسانس	۳۴	۲۲.۷	

جدول ۲. مؤلفه اثربخشی به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد

طیف لیکرت						سؤال
عدد میانگین	۵	۴	۳	۲	۱	
	%					
۲.۷۷	۱۸.۸	۲۵.۲	۲۱.۳	۲۳.۵	۱۱.۲	در هنگام اجرای حسابرسی عملکرد، میبایست به حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی به مراتب بیشتر از حسابرسی اثربخشی توجه نمود.
۲.۱۶	۵.۶	۱۴.۸	۲۲.۵	۳۷.۹	۱۹.۲	حسابرسی عملکرد میبایست به مؤلفه‌های صرفه اقتصادی و کارایی محدود شده و نباید شامل مؤلفه اثربخشی شود.

جدول ۳. مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌گیری

طیف لیکرت						سؤال
عدد میانگین	۵	۴	۳	۲	۱	
	%					
۳.۵۷	۴۸.۳	۲۵.۹	۷.۸	۱۲.۶	۵.۴	جهت انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، تا چه اندازه مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی موسسه مورد حسابرسی را ضروری می‌دانید؟
۳.۳۶	۴۳.۱	۲۸.۹	۸.۸	۱۴.۹	۴.۳	جهت انجام حسابرسی اثربخشی، تا چه اندازه فراهم نمودن امکان مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی سازمان مورد حسابرسی ضروری است؟

جدول ۴. نقش حسابرسان بخش عمومی در انجام حسابرسی عملکرد

طیف لیکرت						سؤال
عدد میانگین	۵	۴	۳	۲	۱	
	%					
۲.۴۲	۱۳.۸	۱۲.۹	۲۳.۷	۳۴.۸	۱۴.۸	حسابرسان بخش عمومی تنها افراد ذیصلاحی هستند که می‌توانند عهده‌دار انجام حسابرسی عملکرد باشند.
۴.۲۱	۵۳.۸	۳۷.۸	۳.۷	۲.۹	۱.۸	در تیم حسابرسی عملکرد، تا چه اندازه حضور کارشناسان سایر حوزه‌ها را ضروری می‌دانید؟

## جدول ۵. گروه‌های حرفه‌ای تأثیرگذار در فرایند انجام حسابرسی عملکرد

طیف لیکرت							سؤال
رتبه	عدد میانگین	۵	۴	۳	۲	۱	
		%					
۱	۴.۴۵	۵۵.۱	۴۲.۳	۱.۲	۰.۹	۰.۵	۱. حسابرسان بخش عمومی
۲	۴.۱۷	۵۱.۶	۴۳.۴	۲.۷	۱.۴	۰.۹	۴. کارشناسان فنی (مانند مهندسان و نقشه‌برداران)
۳	۴.۰۱	۴۳.۸	۴۴.۵	۷.۵	۲.۸	۱.۴	۲. مدیران ارشد مالی
۴	۳.۸۳	۳۹.۷	۴۴.۹	۱۰.۴	۳.۳	۱.۷	۳. کارشناسان حرفه‌ای (مانند وکلا و پزشکان)
۵	۳.۷۶	۳۷.۹	۴۱.۶	۱۳.۶	۴.۶	۲.۳	۶. حسابرسان داخلی
۶	۳.۴۹	۳۳.۸	۳۸.۴	۱۷.۳	۶.۳	۴.۲	۵. مشاوران مدیر
۷	۳.۴۱	۳۲.۹	۳۵.۸	۱۷.۳	۹.۵	۴.۵	۷. مدیران دواير خدماتی

## موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد کدامند؟

جدول ۶ شامل آن دسته از موانعی است که می‌تواند در انجام حسابرسی عملکرد مشکل‌ساز شوند. طبق نتایج پژوهش، از دید پاسخ‌دهندگان تمام موانع به‌عنوان محدودیت متوسط تشخیص داده شدند، زیرا میانگین‌شان بین ۵۱/۲ الی ۱۷/۳ قرار دارد. براساس عدد میانگین محاسبه شده برای موانع پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد شش محدودیت مهم به‌ترتیب اهمیت‌شان عبارتند از: عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد، ناکافی بودن اطلاعات مدیران، ناتوانی در اندازه‌گیری ستانده (محصول نهایی)، عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادها ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی، عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد و شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی.

در نقطه مقابل محدودیتی که رتبه آخر را به خود اختصاص داده است عبارت است از: عدم تناسب همایش‌ها و دوره‌های آموزشی برگزار شده با نیازهای حسابرسان بخش عمومی.

مهم‌ترین مانع "عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد" تشخیص داده شد. از این مانع

از اشتیاق بالایی برای استفاده از خدمات کارشناسان فنی برخوردار بوده زیرا تخصص حسابرسان عمدتاً در حوزه‌های حسابرسی و حسابداری بوده و آن‌ها در حوزه‌های فنی فاقد هر گونه صلاحیتی هستند.

به هر حال، فعالیت‌های بخش عمومی وسیع بوده و شامل حوزه‌های متعددی همچون بهداشت، آموزش، امنیت و حمل و نقل می‌شود. در ارزیابی عملکرد هر کدام از حوزه‌های فوق نه تنها باید از شاخص‌های کمی (مالی) بلکه باید از شاخص‌های کیفی (مانند میزان و نحوه تحقق اهداف از پیش تعیین شده) نیز استفاده نمود. بنابراین، حسابرسان برای انجام هر چه بهتر وظایف خود نیازمند خدمات سایر تخصص‌ها هستند. نتایج فوق با نتایج پژوهش‌های گلین (۱۹۸۵)، پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، پالیت<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۳) و فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی دارد.

زیرا نتایج پژوهش این محققان نیز نشان داد که لازمه انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد استفاده از خدمات سایر متخصصان است. همچنین طبق نتایج پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰) حسابرسی مهم‌ترین تخصص مورد نیاز در انجام حسابرسی عملکرد شناخته شد، که این نکته با یافته‌های این پژوهش هماهنگ می‌باشد.



## جدول ۶. موانع پیش روی انجام حسابرسی عملکرد

طیف لیکرت						سؤال
رتبه	عدد میانگین	۴	۳	۲	۱	
		%				
۱	۳.۱۷	۳۵.۸	۴۴.۱	۱۷.۳	۲.۸	عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد
۲	۳.۱۵	۳۴.۹	۴۳.۸	۱۸.۱	۳.۲	ناکافی بودن اطلاعات مدیران
۳	۳.۱۴	۳۰.۳	۴۹.۴	۱۹.۱	۱.۲	ناتوانی در اندازه گیری ستانده (محصول نهایی)
۴	۳.۱۱	۲۹.۸	۴۶.۳	۲۱.۱	۲.۸	عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی
۵	۳.۰۹	۲۸.۴	۴۸.۵	۲۱.۴	۱.۷	عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد
۶	۳.۰۱	۲۷.۸	۴۳.۳	۲۳.۱	۵.۸	شفاف و روشن نبودن چشم انداز و اهداف بخش عمومی
۷	۲.۹۶	۲۹.۱	۳۹.۸	۲۴.۹	۶.۲	عدم برخورداری حسابرسان بخش عمومی از مهارت و تخصص کافی در انجام حسابرسی عملکرد
۸	۲.۹۴	۲۲.۲	۴۹.۱	۲۵.۱	۳.۴	نبود شاخص های کلیدی عملکرد لازم در سازمان های بخش عمومی
۹	۲.۹۰	۲۱.۹	۴۵.۶	۲۹.۷	۲.۸	نبود توافق سازنده بین حسابرسان بخش عمومی و مدیران ارشد
۱۰	۲.۸۹	۲۶.۱	۳۹.۹	۲۸.۶	۵.۴	مشخص نبودن حوزه ی پوششی حسابرسی عملکرد
۱۱	۲.۸۲	۲۳.۶	۳۹.۲	۲۸.۳	۸.۹	نبود حمایت های قانونی لازم از حسابرسی عملکرد
۱۲	۲.۶۵	۱۴.۳	۳۷.۶	۳۸.۳	۹.۸	عدم تمایل حسابرسان بخش عمومی برای شرکت در همایش ها و دوره های آموزشی
۱۳	۲.۵۹	۹.۴	۴۲.۳	۳۹.۲	۹.۱	ترس سازمان های دولتی از مورد چالش قرار گرفتن سیاستهایشان از سوی حسابرسان بخش عمومی
۱۴	۲.۵۶	۱۲.۳	۳۷.۹	۳۸.۶	۱۱.۲	ناکافی بودن همایش ها و دوره های آموزشی مورد نیاز حسابرسان بخش عمومی
۱۵	۲.۵۱	۱۲.۱	۳۳.۴	۴۱.۸	۱۲.۷	عدم تناسب همایش ها و دوره های آموزشی برگزار شده با نیازهای حسابرسان بخش عمومی

\* در جدول فوق اعداد ۱، ۲، ۳ و ۴ به ترتیب عبارتند از: اصلا محدودیت نیست، محدودیت جزئی، محدودیت متوسط و محدودیت شدید

به عنوان دومین مانع در اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می شود. یافته های پژوهش نشان می دهد که از دید ۳۵ درصد از پاسخ دهندگان می توان این عامل را به عنوان یک محدودیت شدید در فرایند انجام حسابرسی عملکرد تلقی نمود. پیشرفت و توسعه تکنولوژی اطلاعات نقش به سزایی در تسهیل روند اجرای حسابرسی عملکرد داشته و لذا برنامه ریزی برای استفاده صحیح از آن می تواند تا حدود زیادی در بر طرف نمودن این محدودیت مؤثر واقع شود. نتیجه فوق با نتایج پژوهش فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی داشته، اما با یافته های

می توان چنین استنباط نمود که در صورت عدم تمایل و پشتیبانی مدیریت نمی توان شاهد اجرای موفقیت آمیز هیچ سیستمی بود. این نتیجه با نتایج پژوهش مورین (۲۰۰۱) و برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱)، همخوانی دارد. یافته های پژوهش وی نشان داد که تعهد و مشارکت مدیران ارشد در انجام حسابرسی عملکرد از جایگاه ویژه ای برخوردار بوده و مسؤلیت ایجاد فضای همکاری و همدلی از جمله وظایف اصلی مدیران ارشد است. طبق نتایج پژوهش، ناکافی بودن اطلاعات مدیریت

می‌توان استنباط نمود که ارائه اظهارنظر براساس شاخص‌های کیفی از جمله مشکلات پیش‌روی حساب‌برسان بوده و عموماً گزارش‌های حسابرسی شامل شاخص‌های تفصیلی که زمینه‌ساز بهبودهای آتی باشد، نیست. این مورد با یافته‌های پژوهش لپس‌لی و پانگ (۲۰۰۰) و رابرتس و پالیت<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۳) همخوانی دارد.

”عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادات ارائه شده از سوی حساب‌برسان بخش عمومی“ به‌عنوان چهارمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد شناخته شد. از دید ۳۰ درصد پاسخ‌دهندگان این عامل یک محدودیت شدید به‌حساب می‌آید. به‌علاوه نتایج حاصل از بررسی سؤال باز پرسشنامه نشان داد که توصیه‌های حساب‌برسان از سوی مدیران ارشد

پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، سازگار نیست. زیرا در آن پژوهش، ناکافی بودن اطلاعات مدیریت به‌عنوان یک محدودیت جزئی شناسایی شده بود.

سومین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد ”ناتوانی در اندازه‌گیری ستانده (محصول نهایی)“ می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش ۳۰ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند که این عامل یک محدودیت شدید محسوب شده و تنها یک درصد اعتقاد دارند که نمی‌توان آن را به‌عنوان یک محدودیت به‌حساب آورد. به‌این ترتیب به‌نظر می‌رسد مکانیزم‌های مورد استفاده در ارزیابی عملکرد/فعالیت‌های بخش عمومی ناکافی باشند. این یافته با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، همخوانی دارد. همچنین از یافته‌های این پژوهش

جدول ۷. بهبود عملکرد بخش عمومی به‌واسطه اجرای حسابرسی عملکرد

طیف لیکرت						سؤال
عدد میانگین	۵	۴	۳	۲	۱	
	%					
۳.۸۱	۴۵.۹	۳۹.۸	۱۰.۳	۲.۶	۱.۴	تا چه اندازه توجه صاحبکاران به توصیه‌های حساب‌برسان بخش عمومی ضروری است؟
<b>حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می‌تواند در تحقق اهداف بخش عمومی (به شرح زیر) مؤثر واقع شود:</b>						
۴.۳۰	۵۰.۹	۴۳.۹	۳.۵	۱.۳	۰.۴	افزایش پاسخگویی
۴.۱۶	۵۱.۹	۴۱.۲	۴.۴	۱.۷	۰.۸	تحقق صرفه اقتصادی
۴.۲۰	۵۳.۳	۴۲.۸	۲.۱	۱.۳	۰.۵	تحقق کارایی
۴.۲۰	۵۳.۵	۴۲.۹	۱.۹	۱.۲	..۵	تحقق اثربخشی
<b>با رفع موانع پیش‌روی انجام حسابرسی عملکرد (جدول ۶)، حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می‌تواند در تحقق اهداف زیر مؤثر واقع شود:</b>						
۴.۳۴	۵۱.۹	۴۴.۹	۲.۳	۰.۵	۰.۴	افزایش پاسخگویی
۴.۲۷	۵۵.۲	۴۰.۳	۳.۱	۰.۹	۰.۵	تحقق صرفه اقتصادی
۴.۲۹	۵۶.۳	۳۹.۷	۲.۷	۰.۸	۰.۵	تحقق کارایی
۴.۳۰	۵۴.۳	۴۲.۴	۲.۱	۰.۸	۰.۴	تحقق اثربخشی

می‌باشد. با توجه به اطلاعات مندرج در جدول زیر ۸۵/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند در صورت مد نظر قرار گرفتن پیشنهادهای حسابرسان از سوی مدیران بخش عمومی حسابرسی عملکرد در این بخش ارتقای خواهد یافت. با توجه به میانگین محاسبه شده (۳/۸۱)، می‌توان فهمید که از دید پاسخ‌دهندگان توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای حسابرسان لازمه اجرای هرچه بهتر حسابرسی عملکرد است. در نهایت، هر چه به توصیه‌های حسابرسان بخش عمومی توجه بیشتری شود به همان اندازه می‌توان شاهد بهبود عملکرد بخش عمومی بود.

طبق نتایج پژوهش بیش از ۹۰ درصد پاسخ‌دهندگان معتقدند که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود مؤلفه‌هایی همچون پاسخگویی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در بخش عمومی شود. به علاوه، بیش از ۹۵ درصد پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که به محض برطرف شدن محدودیت‌های پیش‌روی انجام حسابرسی عملکرد (جدول ۶) یقیناً حسابرسی عملکرد باعث بهبود مؤلفه‌هایی همچون پاسخگویی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در بخش عمومی خواهد شد. همچنین این مورد می‌تواند از میانگین محاسبه شده برای هر دو مورد که بیش از عدد ۴ است نیز فهمید. نتایج فوق با نتایج پژوهش‌های لپس‌لی و پانگ (۲۰۰۰) و برادران حس زاده و همکاران (۱۳۹۱)، همخوانی دارد. یافته‌های پژوهش این محققان نشان داد که حسابرسی عملکرد یک رویکرد مؤثر در ارتقای پاسخگویی و استفاده صحیح از منابع سازمان براساس سه مؤلفه صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی به حساب می‌آید.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی می‌باشد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، نگرش حسابرسان بخش عمومی نسبت به حسابرسی عملکرد مثبت بوده و از دید آنان مؤلفه اثربخشی می‌بایست در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد مورد توجه جدی قرار گیرد. از دید حسابرسان بخش عمومی مسؤولیت انجام حسابرسی عملکرد بر عهده حسابرسان بوده ولی استفاده از سایر تخصص‌ها برای انجام هرچه بهتر آن ضروری است. به علاوه، هرچند اجرای حسابرسی عملکرد با محدودیت‌هایی مواجه است، اما در صورت توجه جدی مدیران دستگاه‌های دولتی به پیشنهادهای حسابرسان می‌توان شاهد بهبود عملکرد و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی

مورد توجه جدی قرار نمی‌گیرد. حسابرسان می‌توانند پیشنهادهای مناسبی در ارتباط با بهبود بخش عمومی ارائه نمایند و این مدیران ارشد هستند که می‌بایست به این توصیه‌ها توجه نمایند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش لپس‌لی و پانگ (۲۰۰۰) و فرزانه (۱۳۸۶)، همخوانی دارد، زیرا نتایج پژوهش آنان نشان داد که ترغیب مدیران ارشد به انجام پیشنهادهای حسابرسان کار فوق‌العاده سختی است. همکاری ضعیف و عدم استقبال از پیشنهادهای می‌تواند مانع اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد شود.

بنجمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد "عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد" می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش، از دید ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان این عامل یک محدودیت شدید محسوب می‌شود. بنابراین، مشارکت سایر تخصص‌ها در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. دلیل این امر می‌تواند ناشی از این نکته باشد که حسابرسان نمی‌توانند در همه زمینه‌ها مخصوصاً بحث‌های فنی متخصص شوند. هرچند انجام حسابرسی عملکرد بدون مشارکت سایر تخصص‌ها فوق‌العاده سخت است، اما انتظار بر این است که حسابرسان بخش عمومی مسؤولیت انجام حسابرسی عملکرد را بر عهده داشته باشند. به هر حال این مورد یک چالش جدی برای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آید. نتیجه فوق با نتایج پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰) و فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی دارد. زیرا به اعتقاد آنان حسابرسان شاغل در حسابرسی عملکرد جهت ارائه یک گزارش با کیفیت نیازمند استفاده از مهارت‌های غیرمالی (مخصوصاً در زمینه اثربخشی) هستند. همچنین نتایج پژوهش گلین (۱۹۸۴)، نشان داد که مشارکت کارشناسان غیرحسابداری در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است.

"شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی" به‌عنوان ششمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد شناخته شد. از دید ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان این عامل یک محدودیت شدید به حساب می‌آید. داشتن اهداف مشخص و روشن و همچنین تفهیم دقیق آن‌ها به کارکنان می‌تواند در تحقق هرچه بهتر حسابرسی عملکرد مؤثر واقع شود. نتیجه فوق با نتایج پژوهش گلین (۱۹۸۴) و فرزانه (۱۳۸۶)، همخوانی دارد.

**آیا حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود عملکرد بخش عمومی شود؟**

نتایج مربوط به آخرین سؤال پژوهش در جدول ۷ منعکس

در بخش عمومی بود.

نتایج حاصل از این پژوهش را می‌توان به چند طریق مدنظر قرار داد:

۱- ارائه شواهدی مبنی بر اثرگذاری مثبت حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی مقامات دولتی. دیوان محاسبات می‌تواند از حسابرسی عملکرد نه تنها برای ارزیابی برخی از فعالیت‌های مهم دولت (مانند هدفمندی یارانه‌ها و طرح سلامت) بلکه در مورد سایر فعالیت‌های دولت با هدف بهبود اثربخشی و کارایی خدمات‌دهی بخش عمومی و همچنین پاسخگویی دولت در قبال مردم استفاده نماید.

۲- جهت انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها الزامی است. لذا دیوان محاسبات می‌تواند در فرایند انجام حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسان مقدمات حضور کارشناسان سایر حوزه‌ها نیز فراهم نماید. همچنین جهت اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات می‌تواند از تجارب سایر کشورها نیز استفاده نماید. در این صورت می‌توان به تحقق هر چه بهتر حسابرسی عملکرد امیدوار بود.

۳- برای حداقل‌سازی محدودیت‌های پیش‌روی انجام حسابرسی عملکرد مانند "عدم همکاری و تعهد صاحبکاران نسبت به انجام حسابرسی عملکرد" و "عدم توجه صاحبکاران به پیشنهادهای ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی"، دیوان محاسبات می‌تواند کارگاه‌های آموزشی برای مقامات ارشد دولتی جهت درک هر چه بهتر حسابرسی عملکرد برگزار نماید. در این نوع کارگاه‌ها می‌بایست به ضرورت مواردی همچون همکاری کامل مقامات دولتی در طول فرایند اجرای حسابرسی عملکرد و مورد توجه قرار گرفتن پیشنهادهای حسابرسان تأکید ویژه‌ای صورت گیرد.

۴- هدف پژوهش حاضر ارائه شواهدی در مورد نحوه ادراک حسابرسان نسبت به حسابرسی عملکرد است. از آنجایی که پژوهش‌های کمی در مورد حسابرسی عملکرد آن هم در بخش عمومی وجود دارد، لذا این پژوهش تلاش دارد تا به سهم خود گامی در راستای تقویت ادبیات موضوع بردارد. به علاوه، انتظار می‌رود این پژوهش بتواند مقدمات انجام پژوهش‌های بیشتر در این زمینه را فراهم نماید.

با توجه به جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه (علی‌رغم اطلاع‌رسانی به پاسخ‌دهندگان مبنی بر محرمانه تلقی شدن جواب‌های آنان) ممکن است آنان به دلایلی همچون محدودیت زمانی و ترس از تبعات منفی آتی

تعهد کافی در ارائه پاسخ‌های صحیح به سؤالات را از خود نشان نداده باشند. با توجه به این فرض که حسابرسان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری بهترین گزینه برای اظهارنظر در مورد حسابرسی عملکرد هستند، پرسشنامه‌ها در اختیار آنان قرار داده شد. اما نمی‌توان منکر این شائبه که پرسشنامه‌ها به صورت جانبدارانه پر شده باشند، شد. بنابراین پیشنهاد می‌شود برای جامعیت بخشی هر چه بیشتر به موضوع، در پژوهش‌های آتی از نظرات کارشناسان سایر حوزه‌ها و همچنین مقامات دولتی نیز استفاده شود. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان شاغل به فعالیت در دیوان محاسبات استان‌های غرب کشور بود. به منظور حداقل‌سازی تمایلات احتمالی فی‌مابین این دو گروه پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی هر کدام از این گروه‌ها به طور مستقل مدنظر قرار گیرند. به علاوه، توصیه می‌شود پژوهش‌های بیشتری با تمرکز بر میزان سابقه و موقعیت شغلی پاسخ‌دهندگان با هدف شناسایی هر چه بهتر ادراکات آنان انجام شود. از آنجایی که روش مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه است، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های دیگری با تمرکز بر گروه‌های مختلف، مطالعات موردی و یا مصاحبه انجام شود. هدف این نوع پژوهش‌ها می‌تواند برقراری تعامل مستقیم و سازنده با پاسخ‌دهندگان باشد.

علی‌رغم کمبودهای فوق‌الذکر، نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند مشوق انجام پژوهش‌های بیشتر در آینده باشد. همچنین انتظار می‌رود دیوان محاسبات بتواند مقدمات اجرایی شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی را فراهم نماید. در صورت اجرایی شدن حسابرسی عملکرد در این بخش می‌توان شاهد نهادینه شدن وظیفه پاسخگویی در بین مقامات دولتی شد.

#### منابع

- آقاچانی، مهدی. (۱۳۸۷). اصول حسابرسی ۱ (چاپ هفدهم). تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور.
- برادران حسن‌زاده، رسول؛ محبوبی بناب؛ معصومه؛ رحیمی، غلامرضا. (۱۳۹۱). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)". فراسوی مدیریت، ۶(۲۲)، ۱۶۷-۱۹۴.
- دیوان محاسبات کشور. (مرداد، ۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد، کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد.
- خدای‌پور، احمد؛ روح‌الله، کفاش‌پور. (۱۳۹۴). "تأثیر

- تهران.
- منصور، جهانگیر. (۱۳۸۷). *قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های دیوان محاسبات، محاسبات عمومی کشور، تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت*. تهران: دیدار.
  - نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۸۴-۷۹.
  - نصیری، صادق. (۱۳۹۵). "حسابرسی عملیاتی و الزامات آن در بخش عمومی". *چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت، مرکز همایش‌های بین‌المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران*.
  - نیکبخت، محمدرضا؛ موسوی سنگ چشمه، سید عسگری. (۱۳۹۱). "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاههای دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان". *فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱(۳)، ۱۱۷-۱۲۸.
  - عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور. *فصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۳)، ۴۱-۵۲.
  - فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۸). *فراگرد بودجه از تنظیم تا کنترل* (چاپ دهم). تهران: انتشارات سمت.
  - فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاههای اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور". *دانش حسابرسی*، ۲۴-۲۸، ۴۱-۴۴.
  - قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب ۱۱ بهمن ۱۳۶۱). *مجلس شورای اسلامی*.
  - محمدی، معبود. (۱۳۸۷). "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۵ و ۲۶، ۴۷-۵۳.
  - مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). *آشنایی با قوانین و مقررات ویژه مدیران، ذیحسابان و کارشناسان مالی دستگاههای اجرایی*.
  - Glendinning, R. (2007), "The Concept of Value for Money". *International Journal of Public Sector Management*, 1(1), 42-50.
  - Glynn, J.J. (1985), "Value for Money Auditing an International Review and Comparison". *Financial Accountability and Management*, 1(2), 113-128.
  - Grimwood, M. & Tomkins, C. (1986). "Value for Money Auditing-Towards Incorporating a Naturalizing Approach". *Financial Accountability and Management*, 2(4), 251-272.
  - Gronlund, A., Svardsten, F. & Ohman, P. (2011), "Value for Money and the Rule of Law: the (new) performance audit in Sweden". *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
  - Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public sector accounting*. London: Pearson Education Ltd.
  - Lapsley, I. & Pong, C.K.M. (2000). "Modernization Versus Problematization: Value for Money Audit in Public Services". *The European Accounting Review*, 9(4), 541-567.
  - Levy, G. (1996). "Managing Value for Money Audit in the European Union: The Challenge of Diversity". *Journal of Common Market Studies*, 4 (34), 521-529.
  - Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). "The Serception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study", *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104.
  - Morin, D. (2001), "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances", *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.
  - Nyland, K. & Pettersen, I. (2015). "Hybrid Controls and Accountabilities in Public Sector Management: Three Case Studies in a Reforming Hospital Sector". *International Journal of Public Sector Management*, 28(2), 90-104.
  - Pendlebury, M. & Shreim, O. (1990). "UK Auditor's Attitudes to Effectiveness Auditing", *Financial Accountability & Management*, 6(3), 177-189.
  - Pendlebury, M. & Shreim, O. (1991). "Attitudes to Effectiveness Auditing: Some Further Evidence", *Financial*

- Accountability & Management*, 7(1), 57-63.
- Pollitt, C. (2003), "Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices". *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 157-170.
  - Roberts, S. & Pollitt, C. (1994). "Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study". *Public Administration*, 72(4), 527-549.

Archive of SID