

## حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی

مهناز محمودخانی<sup>۱</sup>، ریحانه احمدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۲۰

### چکیده

در جامعه امروز پاسخ‌خواهی جامعه از یک سو و مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها در قبال استفاده از منابع عمومی از سوی دیگر اهمیت بسیاری یافته است. بنابراین حسابرسی عملکرد نقش ارزشمندی را در این مورد ایفا می‌نماید. همچنین با عنایت بر اینکه در چندین دهه اخیر دامنه حسابرسی عملکرد به طور قابل توجهی تکامل یافته و مفهوم آن فراتر از سه عنصر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است، هدف اصلی این مقاله شناخت حوزه‌ها و کارکردها و موانع حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. این پژوهش ابتدا به بیان تعاریف، رویکردها و فواید حسابرسی عملکرد می‌پردازد و چالش‌هایی را که مانع پیاده‌سازی کامل و تحقق اهداف آن می‌شوند را مورد بحث قرار می‌دهد و سپس با توجه به رابطه تنگاتنگ حسابرسی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی این حوزه و دلایل عدم اجرای کامل آن بررسی می‌گردد. نتیجه حاصل از این مقاله این است که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است، از این رو در پایان این مقاله، پیشنهاد شده است که مواردی چون برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه‌ی حسابرسی عملکرد مورد توجه قرار گیرد.

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

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H83

DOI: 10.22051/ijar.2017.15594.1302

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، نویسنده مسئول، (mahnaz.mahmoudkhani@gmail.com)

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، (reihane\_ahmadi@ymail.com)

### مقدمه

مفهوم و رویکرد حسابرسی عملکرد از گذشته تکامل یافته و انگیزه اولیه آن در دهه ۱۹۷۰ به کمال رسیده است و از آن موقع حسابرسی عملکرد به عنوان یک رویه حسابداری، مورد توجه بسیاری از پژوهش‌ها بوده است (پاکر و جاکوبز، ۲۰۱۴). لیندبرگ (۲۰۰۷) حسابرسی عملکرد را به عنوان یک حسابرسی عجیب و بیگانه<sup>۱</sup> در بین انواع حسابرسی‌ها و نیز به عنوان یک مفهوم مبهم در مقابل حسابرسی مالی مطرح کرده است که گاهی اوقات طبقه‌بندی کارهای محول به حسابرسی عملکرد را دشوار می‌سازد و در نتیجه پیچیدگی کار افزایش می‌یابد و فرصت‌های بیشتری برای انتقاد از حساب‌رسان فراهم می‌شود.

زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته است و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش یافته و به عنوان یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (نال وایکا و میلزب، ۲۰۱۴). در حقیقت حسابرسی عملکرد به مراتب، به عنوان ساختاری نرم‌تر و انعطاف‌پذیرتر از حسابرسی مالی به رسمیت شناخته شده است و برای حساب‌رسان بخش عمومی مجموعه‌ای پیچیده است که قضاوت بیشتری را در پی داشته و در نتیجه حساب‌رسان به طور مکرر و به گونه‌ای تهاجمی در معرض انتقادات سازمان‌های بخش عمومی قرار دارند (فانل، ۲۰۱۵).

نقش و کارکرد حسابرسی عملکرد به طور مداوم تغییر کرده است و سال به سال توسعه یافته است. ادعای کم‌ویش احتمالی برای حسابرسی عملکرد بیان شده است؛ مانند فعالیت‌هایی که به دهه ۱۹۶۰ و یا پیش از آن بازمی‌گردد. بدین ترتیب حسابرسی که از ابتدا به صورت یک کارکرد حسابداری محور بود به سمت یک حرفه مدیریت گرا تغییر یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد، حرفه‌ای مستقل است که نقش مهمی را در مدیریت سازمان‌ها و سیاست دولت‌ها ایفا می‌نماید. به عبارتی حسابرسی عملکرد ابزار مهمی است که شرایط را به منظور بهبود پاسخگویی محیا نموده و به ایجاد یک حاکمیت پاسخگو از منابع عمومی کمک می‌کند (دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸). هرچند حسابرسی عملکرد در چند دهه اخیر برای بهبود بخش‌ها و طرح‌ها در بخش دولتی مورد استفاده قرار گرفته است، اما حسابرسی عملکرد کاربردهای خاصی هم برای پروژه‌های جدید دارد. دامنه حسابرسی عملکرد به طور معمول برای تمرکز بر دستیابی بر اهداف،

شناسایی فرصت‌ها برای بهبود و پاسخگویی برای نتایج طراحی شده است (نال و ایکا و میلزب، ۲۰۱۴).

با توجه به مطالب پیش گفته و نظر به این که بخش عمومی به‌عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف می‌شود (بهبهانی نیا، ۱۳۹۵)، منشأ وجود حسابرسی عملکرد، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخ‌گویی آنان بوده است (گیلدن هیوایس و روس، ۲۰۱۵).

بدین ترتیب با عنایت بر اینکه حسابرسی عملکرد یک جنبه اساسی از کار نهادهای نظارتی بخش عمومی است و از منظر پاسخگویی دولت‌ها به مردم از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. در پژوهش حاضر تلاش شده است که مفهوم و فواید حسابرسی عملکرد در مقایسه با سایر حسابرسی‌ها، علی‌الخصوص حسابرسی مالی موردبررسی قرار گیرد. همچنین در این مقاله چالش‌های حسابرسی عملکرد موردبررسی قرار گرفته و در پایان نیز بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به رابطه آن با حسابرسی عملکرد موردبحث قرار گرفته است.

### حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد یا عملیاتی از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان، به‌صورت جدی مطرح شد. در این زمان از طرفی سهامداران شرکت‌ها، گزارش‌های حسابرسی از دیدگاه مالی را به‌تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی‌دانستند و از طرفی عامه مردم در خصوص عملکرد دولت‌ها و مدیران سازمان‌های دولتی مطالبه گزارش‌هایی را داشتند که بتوانند با مطالعه آن‌ها به این تشخیص برسند که آیا مالیات و عوارضی که دولت از آن‌ها وصول کرده است در جهت منافع مردم مصرف شده است یا خیر و بدین‌وسیله دامنه حساب‌خواهی مردم و پاسخگویی مسئولان را افزایش دهند. به‌مرورزمان معیارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران معرفی شد که بعدها مجموعه این معیارها و روش‌های اندازه‌گیری با عنوان "حسابرسی جامع" به جامعه معرفی شد (جوی پا، ۱۳۸۹). هرچند تفاوت عمده‌ای در اهداف حسابرسی عملکرد بخش‌های دولتی و خصوصی وجود ندارد (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۷)، اما این شیوه حسابرسی برای ارزیابی عملکرد مؤسسات دولتی و عمومی بیشتر از مؤسسات و شرکت‌های خصوصی پذیرش و گسترش یافت (جوی پا، ۱۳۸۹).

در حال حاضر حسابرسی عملکرد به طور گسترده توسط سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوه‌ای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است (پارکر و جاکوبز، ۲۰۱۴) و هدف این حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل (۱) شکل‌گیری اظهار نظر درباره میزان توجه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی و (۲) بسندگی رویه‌های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر است (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸).

حسابرسی عملکرد در اکثر پژوهش‌ها به عنوان حسابرسی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت بخش عمومی در نظر گرفته شده است. برای نمونه وارینگ و مورگان (۲۰۰۷) حسابرسی عملکرد را بدین گونه تعریف می‌نمایند: "حسابرسی عملکرد یک ارزیابی نظام مند و عینی از فعالیت‌ها یا فرآیندهای یک برنامه یا فعالیت دولت با هدف تعیین اثربخشی، صرفه اقتصادی و یا کارایی آن است". استانداردهای حسابرسی اینتوسای<sup>۲</sup>، حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف بیان می‌کند: "حسابرسی عملکرد به حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مربوط است و شامل الف) حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیت‌های اداری در تطابق با اصول منطقی اجرایی و سیاست‌های مدیریت ب) حسابرسی کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و منابع دیگر از جمله ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، اندازه‌گیری عملکرد و نظارت و در پی آن روش‌های برای اصلاح نواقص شناسایی شده در واحد تجاری حسابرسی شده و ج) حسابرسی اثربخشی عملکرد در ارتباط با دستیابی به اهداف واحدهای تجاری حسابرسی شده و حسابرسی تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با اثر مورد انتظار" (دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸).

در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه ای<sup>۳</sup> یعنی سه عنصر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است. انجام یک حسابرسی عملکرد برای اطمینان از استفاده مؤثر نهادهای دولتی از بودجه سالانه تخصیص داده شده ضروری است. این نوع از حسابرسی همچنین پاسخگویی بیشتر به مردم و شفافیت در خصوص مدیریت مالی عمومی را فراهم می‌نماید (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵). در چارچوبی که مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی است، هدف حسابداری فراهم آوردن نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه است (باباجانی و پوریا نسب، ۱۳۸۲) و گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک می‌کند که وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را به جا

آورد و از سوی دیگر استفاده کنندگان را قادر می‌سازد که مسئولیت پیش گفته را ارزیابی نمایند (باباجانی، ۱۳۷۹).

علاوه بر این، حسابرسی عملکرد، مهم‌ترین رخدادهای عملکردهای بخش دولتی را که برای سیاستمداران و مردم مهم است برجسته نموده و امکان تمایز فعالیت‌های مشروع را از اقدامات غیرقانونی میسر می‌سازد. گزارش‌های حسابرسی نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت به‌عنوان ارزش‌های اساسی دموکراتیک در هر کشور ایفا می‌کند. بنابراین این امر ضروری است که شهروندان و پرداخت‌کنندگان مالیات از مدیریت مناسب منابع عمومی، اطمینان کسب کنند (داجوتایت و ادوماویکیوت، ۲۰۱۷).

حسابرسی عملکرد به بالا بردن نحوه اجرای عملکرد آتی مربوط می‌شود و بر خط‌مشی‌ها، برنامه‌ریزی‌ها و سیستم‌های کنترل و روش‌های تصمیم‌گیری مربوط است (محمدی، ۱۳۸۷). طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران، حسابرسی عملیاتی، فرآیندی پویا است که شامل در نظر گرفتن استانداردهای لازم‌الاجرا در سرتاسر جریان حسابرسی است. ارزیابی مستمر اهداف، خطر، روش‌ها و شواهد در جریان انجام حسابرسی، تصمیم‌گیری حساب‌سازان درباره آنچه باید گزارش شود و زمینه مناسب برای بیان نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، شامل بحث درباره کافی و مناسب بودن شواهدی که مبنای این نتیجه‌گیری‌ها قرار گرفته است را تسهیل می‌کند. نتیجه‌گیری‌های حسابرسی عملیاتی به‌گونه‌ای منطقی از این عناصر ناشی می‌شود و دربردارنده ارزیابی یافته‌های حسابرسی و آثار آن است (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰).

حسابرسی عملکرد بررسی می‌کند که تا چه میزان برنامه‌ها یا فعالیت‌های دولت به عملکرد مورد انتظار دست‌یافته‌اند. باوجود تعدد روش، سازمان‌های مختلف برای اجرای حسابرسی عملکرد، بیشترین توصیف‌ها از این نوع حسابرسی، همگرا به مفهوم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷).

البته لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، علاوه بر ارزیابی سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و توجیه اقتصادی، مقوله کنترل‌های داخلی، رعایت مقررات و تحلیل‌های آتی نگر را نیز به‌عنوان سایر اهداف حسابرسی عملکرد مورد تأکید قرار داده است (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸). در همین زمینه در استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران هم بیان شده است که

اهداف حسابرسی عملیاتی ممکن است خیلی متفاوت باشد و شامل اهداف، ارزیابی اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی برنامه، کنترل‌های داخلی، رعایت قوانین و مقررات و تحلیل وضعیت آتی است. این اهداف کلی الزاماً با یکدیگر ناسازگار نیستند. بنابراین، حسابرسی عملیاتی ممکن است بیش از یک هدف کلی داشته باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰).

### دیدگاه حسابرسی عملکرد در برابر حسابرسی داخلی و سنتی

اولین بار واژه حسابرسی عملکرد توسط حسابرسان داخلی برای توصیف کار خود باهدف خاص توسعه عملیات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸). در واقع حسابرسی داخلی نقش بازدهی مدیریت را به عهده دارد و وقتی از یک حسابرسان داخلی خواسته می‌شود که نقش بازوی مدیریت را به عهده بگیرد می‌توانیم این وظیفه را حسابرسی عملکرد بنامیم (محمدی، ۱۳۸۷). حساس یگانه (۱۳۸۳) مطرح نمود که حسابرسی عملکرد شکل پیشرفته‌ی حسابرسی داخلی است و ارزیابی کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان‌ها و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود آن‌ها، از اهداف عمده آن است. نگاره ۱ به بیان تفاوت‌های حسابرسی عملکرد و داخلی پرداخته است.

نگاره (۱): تفاوت حسابرسی عملکرد و حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی	حسابرسی عملکرد	مؤلفه حسابرسی
ارزیابی رعایت، مدیریت ریسک، کنترل‌ها و راهبری	ارزیابی اقدامات مدیریتی به منظور اطمینان از دستیابی به ۳ ای	هدف
فرآیندهای مدیریت ریسک، راهبری و کنترل‌ها	برنامه‌ها، پروژه‌ها، سیستم‌ها یا فعالیت‌های مهم و اساسی، توجه ویژه‌ای را به اقدامات مدیریتی مرتبط می‌کند.	تمرکز
-نسبتاً ثابت و معمولاً از پیش تعریف شده توسط قانون -مطابق با انواع قوانین بررسی و مقرر شده	-معمولاً ذهنی است، اما اغلب بر اساس بهترین شیوه‌ها یا شیوه‌های بهتر است که نشان‌دهنده "مدیریت خوب" است. -تفاوت از حسابرسی به حسابرسی	معیار حسابرسی
مبتنی بر خطر	مبتنی بر علامت <sup>۴</sup> (به‌طور نمونه متکی بر شواهد حسابرسی)	روش

(منبع: لوساکا، ۲۰۱۴)

در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش‌های خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه بروز چنین زمینه‌هایی، نیاز و ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است (رحیمیان، ۱۳۸۲). در حقیقت حسابرسی عملکرد، دامنه حسابرسی را از حسابرسی‌های مالی فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهارنظر و توصیه‌های حسابرسی را به نحو قابل ملاحظه‌ای افزایش داده است (فتاحی، خشنود و قلی پور، ۱۳۹۴).

حسابرسی عملکرد، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به منظور ارزیابی سیستم‌ها، کنترل‌ها و حسابرسی عملکرد با تأکید بر بهبود عملیات آتی (آینده‌نگری) از حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت متمایز می‌شود که هر دو گذشته‌نگر هستند (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸). در بسیاری از جنبه‌ها، حسابرسی عملکرد کاملاً با حسابرسی مالی متفاوت است. حسابرسی مالی بر بررسی صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط بخش‌های دولتی، تمرکز می‌کند. در حقیقت حسابرسی مالی برای ارائه نظرات عینی و مستقل در موارد زیر شکل گرفته است (فردوسی، ۲۰۱۲):

۱. آیا اطلاعات مالی تهیه‌شده توسط مدیریت مربوط و دقیق، منصفانه هستند؛

۲. و همچنین اطمینان از اینکه پول به‌طور مناسب مصرف می‌شود.

به‌عنوان بخشی از فرآیند موردبررسی، حسابرس ممکن است تراکنش‌های مرتبط با رسید مخارج و همچنین حساب‌ها در مورد اینکه آیا آن‌ها مطابق با استانداردهای حسابداری، مقررات قانونی و دیگر مقررات می‌باشند را موردبررسی قرار دهد. حسابرسی عملکرد از حسابرسی مالی در تمرکز بر اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و یا پروژه‌های سازمان‌های دولتی متفاوت است. حسابرسی عملکرد بررسی می‌کند که آیا برنامه‌های اجراشده با صرفه اقتصادی، کارآمد و مؤثر به اهداف خود نائل می‌شوند. به عبارتی دیگر، این نوع حسابرسی به موضوعاتی می‌پردازد که فراتر از دغدغه‌های سنتی حسابرسی مالی است، حسابرسی مالی با بررسی این موضوع که آیا

سازمان‌ها "اقدامات درست را انجام می‌دهند"، فرآیندها را دنبال نموده و حداقل هزینه‌ها را بکار می‌گیرد (فردوسی، ۲۰۱۲).

یکی دیگر از ویژگی‌هایی که حسابداری عملکرد را از حسابداری مالی متمایز می‌سازد، سطح استانداردسازی حسابداری عملکرد است. حسابداری مالی در انجام حسابداری، از روش‌های استاندارد و معیارهای اساسی از قبیل استانداردهای حسابداری پذیرفته‌شده عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کند. برخلاف حسابداری مالی، حسابداری عملکرد برای استانداردسازی سخت‌تر هست دلیل آن ارزیابی موضوعی و فقدان استانداردهای حسابداری است. در حسابداری عملکرد شکل گزارشگری قابل پیش‌بینی و همچنین هیچ استاندارد پذیرفته‌شده عمومی برای تصمیم‌گیری و یا سیستم‌هایی برای هدایت حساب‌رسان وجود ندارد. در نتیجه، حساب‌رسان روش‌ها و رویه‌های گوناگون را مورد استفاده قرار می‌دهند که برای بررسی یک برنامه خاص مناسب است. استانداردسازی حسابداری عملکرد بسیار مشکل‌تر است زیرا هر یک از عملکردها گرایش به پروژه خوددارند که به صورت جداگانه طراحی شده است (فردوسی، ۲۰۱۲).

این تفاوت می‌تواند به لحاظ گزارش حسابداری نیز مشخص گردد. در حسابداری مالی، از حساب‌رسان انتظار می‌رود در مورد صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط سازمان‌های بخش دولتی، اظهارنظری استاندارد صادر نماید. در این مورد، حساب‌رسان بسته به اینکه از ارائه منصفانه حساب‌ها که نمایانگر وضعیت مالی می‌باشند راضی است یا خیر، ممکن است اظهارنظر مقبول یا مردود در مورد صورت‌های مالی صادر کنند. از طرف دیگر، گزارش‌های حسابداری عملکرد بیشتر بر عملکرد آینده و منافع بلندمدت برنامه‌ای خاص تمرکز می‌کنند. بدون شک، هدف اساسی گزارش‌ها، انتقاد از اشتباهات گذشته نیست اما به ایجاد ارزش بیشتر برای پول تشویق و به شناسایی بهبود ارزشمند در سیستم‌ها و کنترل‌ها کمک می‌کند. در نتیجه، معمولاً دامنه و مرکز توجه گزارش‌های حسابداری عملکرد نسبت به گزارش‌های حسابداری مالی متفاوت می‌باشند. حساب‌رسان عملکرد باید مشخص نماید که اهداف، ماهیت شواهد و مدارک و گزارش حسابداری عملکرد از انواع آن‌ها در حسابداری باقاعده متفاوت هستند (فردوسی، ۲۰۱۲).

علاوه بر تفاوت‌های پیش‌گفته، در حسابداری عملکرد برخلاف حسابداری صورت‌های مالی، دارای اهداف و رویکردهای کلی‌تر است. حسابداری عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های



مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملکردها است. در حقیقت حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف‌ها مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴).

بدین ترتیب با بررسی مطالب پیش گفته این چنین برداشت می‌شود که حسابرسی عملکرد در واقع از آنجا آغاز شد که حسابرسان مالی به بررسی صحت اطلاعات اکتفا نکرده و این پرسش را مطرح گردید که اصولاً چرا رویدادهایی انجام شده است؟ و آیا راه بهتری برای انجام آن وجود دارد یا خیر؟ (افشاری و سلماسی، ۱۳۸۸). همچنین با ظهور این نوع حسابرسی، قلمرو جدیدی در پیش روی حسابرسان قرار گرفته، زیرا با اجرای آن انتظار می‌رود که حسابرسان دیوان محاسبات کشور میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی واقعی طرح‌ها، پروژه‌ها و برنامه‌های دستگاه اجرایی و پیامدهای مدیریت صحیح بر منابع را ارزیابی کنند و برای کنترل و بهبود عملکرد آن‌ها پیشنهادهای ارزنده‌ای ارائه نمایند. از این رو، نقش دیوان محاسبات کشور به اجرای حسابرسی عملکرد، کمک شایانی به اجرای صحیح قوانین و مقررات حاکم و ارائه خدمات مؤثر و به موقع و بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی و ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم است (محمدی، ۱۳۹۳).

### رویکردهای حسابرسی عملکرد

رویکردهای مختلفی برای حسابرسی عملکرد وجود دارد. این رویکردها به ماهیت فعالیت‌ها، وظیفه، عملیات، طرح، برنامه، سازمان یا موضوع انتخاب شده برای حسابرسی عملکرد بستگی دارد. حسابرسان عملیاتی می‌توانند با بررسی اسناد و مدارک نگهداری شده صاحب کار یا مذاکره با افراد انتخاب شده در واحد مورد رسیدگی، کار خود را تکمیل کنند. حسابرسان عملکرد تمایل زیادی دارند که تعهدات واحد مورد رسیدگی را در ارائه خدمات بررسی کنند و به مصاحبه با مشتریان گروه هدف بپردازند. حسابرسان عملیاتی درباره رویکردهای حسابرسی خود، اطمینان لازم را به مدیران واحد مورد رسیدگی می‌دهند و از کمک آن‌ها برای دسترسی

هرچه بهتر به اطلاعات ورودی و خروجی، اسناد و مدارک و اشخاص مورد نیاز برای تکمیل حسابرسی عملکرد استفاده می کنند (رحیمیان، ۱۳۸۲).

یکی از مواردی که حسابرسان بخش عمومی در رابطه با تعریف و رویکرد حسابرسی عملکرد روبه‌رو هستند، اتخاذ تصمیم با محوریت تمرکز بر انطباق صحت کنترل‌های طراحی شده برای ایجاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا یک تمرکز ارزیابانه تر و ارائه نظرات و توصیه‌ها بر روی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نتایج واقعی برنامه‌ها است. به لحاظ تاریخی در آن‌ها یک گرایش به سمت یک ادعای علنی تمرکز بر مورد اول وجود داشته است. با این حال در برخی از پژوهش‌های گذشته این رویه محلی از شک بوده است و ممکن است ترکیبی از این دو محور در عمل به کار گرفته شود (پارکر و جاکوبز، ۲۰۱۴). حسابرسی عملکرد همچنین می‌تواند بر اساس یک یا دو جنبه حسابرسی انجام شود: جنبه بالا به پایین که بر الزامات، سودمندی، اهداف و انتظارات قانون‌گذاران، مقامات اجرایی یا مراجع قانونی تأکید دارد و جنبه پایین به بالا که روی اثرات فعالیت‌های دو واحد حسابرسی شونده و جامعه بزرگ‌تر از آن، متمرکز است (اسکندری، ۱۳۹۰).

یکی از انواع دیگر رویکردهای به کار گرفته شده توسط حسابرسان عملکرد، رویکرد عملکرد مستقیم و رویکرد سیستم‌های کنترلی حسابرسی است. نگاره (۲) این رویکرد از حسابرسی عملکرد را نشان می‌دهد که بسته به شرایط خاص یکی از رویکردها و یا ترکیبی از آن‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد (دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸).

#### نگاره (۲): رویکردهای حسابرسی عملکرد

رویکرد	مرکز توجه
عملکرد مستقیم <sup>۵</sup>	ورودی <sup>۶</sup> ، خروجی <sup>۷</sup> ، نتایج <sup>۸</sup> و اثرات <sup>۹</sup>
سیستم‌های کنترلی حسابرسی <sup>۱۰</sup>	کفایت سیاست‌ها و روش‌های مورد اجرا توسط مدیران برای ارتقاء، نظارت و ارزیابی عملکرد

(منبع: دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸)

در رویکرد مستقیم عملکرد، به‌طور مستقیم بر عملکرد حاصله تمرکز می‌شود. این رویکرد بر ورودی، خروجی، نتایج و اثرات متمرکز است. فرض می‌شود که اگر عملکرد مورد حصول رضایت‌بخش است، ریسک کمی از بروز مشکلات جدی در طراحی یا اجرای فعالیت

سیستم‌های کنترلی وجود دارد. چنین حسابرسی به‌طور مثال ممکن است ارزیابی کند که آیا سیاست‌های اتخاذ شده به‌طور مناسب اجرا شده است و اینکه آیا اهداف مورد نظر، مورد حصول واقع شده است و آیا تصمیمات اتخاذ شده در مورد به‌کارگیری خط و مشی‌ها منجر به نتایج نامطلوب اقتصادی و مالی شده است. بررسی مستقیم عملکرد در جایی می‌تواند مناسب باشد که در آن معیارهای مناسب برای اندازه‌گیری کمیت، کیفیت و بهای ورودی‌ها، خروجی‌ها، نتایج و اثرات وجود دارد. در جایی که در آن عملکرد به‌دست آمده است رضایت بخش نبوده است، در مرحله بعدی، سیستم کنترلی و فعالیتی جهت شناسایی عوامل مرتبط به میزان لازم مورد بررسی قرار می‌گیرد (دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸).

رویکرد سیستم‌های کنترلی حسابرسی به‌منظور تعیین این مورد که آیا نهادهای حسابرسی شده، سیستم‌های نظارتی و مدیریتی را طراحی و پیاده‌سازی کرده‌اند طراحی شده است؛ به‌طوری‌که صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را در درون محدودیت‌های ایجاد شده، بهینه‌سازی نماید. کار حسابرسی شامل تجزیه و تحلیل، بررسی و آزمون مؤلفه‌های کلیدی سیستم خواهد بود. این بررسی اغلب در نظر می‌گیرد که آیا اقدامات انتخاب شده، سازگار با اهداف در نظر گرفته شده است و اینکه آیا به برنامه‌های عملیاتی از جهت اهداف عملیاتی برمی‌گردد و دستیابی به آن در متعاقبش اندازه‌گیری می‌شود. این رویکرد همچنین در نظر خواهد گرفت که آیا سیستم‌ها در جای خود اطلاعات مربوط، قابل اتکا و به‌موقع را برای توسعه مالی، انسانی و منابع دیگر (ورودی)، پیاده‌سازی رویدادها (فرآیندها) و تحویل خروجی ارائه می‌کنند که در این راستا باید با اهداف عملیاتی از طریق شاخص‌های عملکرد مقایسه شوند. این رویکرد بررسی می‌کند که آیا هنگامی که اختلاف و تفاوتی به وجود می‌آیند، به‌موقع و به‌طور مناسب اقدام اصلاحی برای تنظیم و تعدیل برنامه عملیاتی، به‌کارگیری منابع و یا اجرای فعالیت‌ها صورت می‌پذیرد. این رویکرد اغلب سیستم ارزیابی و اطلاعاتی را به‌منظور ارزیابی کیفیتشان مورد بررسی و آزمون قرار می‌دهد و هنگامی که رضایت بخش و مرتبط با اهداف حسابرسی در نظر گرفته می‌شود، از یافته‌های ارزیابی، نتیجه‌گیری و توصیه‌ها به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده می‌شود (دای تایت و مسی یرنسکی، ۲۰۰۸).

با در نظر گرفتن مجموع مطالب مطرحه؛ حسابرسی عملکرد به‌طور کلی، برای بررسی عملکرد واحد مورد حسابرسی از سه رویکرد استفاده می‌کند؛ حسابرسی ممکن است رویکرد

مبتنی بر نتایج باشد که در آن اهدافی مورد ارزیابی قرار می‌گیرند که از قبل تعریف شده و به مرحله اجرا درآمده است. رویکرد دیگر، رویکرد مبتنی بر مسئله است که در آن علل مسئله یا مسائل خاص مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و رویکرد سوم، رویکرد مبتنی بر سیستم است که به بررسی این موضوع می‌پردازد که سیستم‌های مدیریت وظایف خود را به نحو مطلوب انجام داده‌اند یا خیر. حسابرسی می‌تواند بر اساس ترکیبی از این سه رویکرد نیز انجام شود (اسکندری، ۱۳۹۰).

### نقش حسابرسی عملکرد: پاسخگویی در برابر آموزش

حسابرسی عملکرد با تأکید بر دو کارکرد یا هدف اصلی ظهور کرده است. در کارکرد اول، حسابرسی عملکرد به عنوان مکانیسمی برای افزایش پاسخگویی در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. در کارکرد دوم، چنین انتظار می‌رود که حسابرسی عملکرد در آموزش، ایجاد بهبود و نیز تغییر مشارکت نماید. با توجه به سازگاری دو کارکرد، مباحث نظری پیرامون کارکرد و تأثیرات حسابرسی عملکرد، به دو طیف همگرا از استدلال‌ها اشاره می‌کنند. از طرفی، از دیدگاه تئوری نمایندگی<sup>۱۱</sup>، می‌توان دو کارکرد اصلی - اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی - برای حسابرسی عملکرد مطرح کرد که بر یکدیگر منطبق هستند (حداقل به طور کامل ناسازگار نیستند) که در این صورت تمرکز حسابرسان بر پاسخگویی، آموزش بازیگران حسابرسی را تسهیل می‌کند و سبب بهبود و تغییرات سازمانی می‌شود. اطلاعات و نگرش‌های جدید حسابرسی می‌تواند به حوزه‌هایی اشاره نماید که پیشرفت در آن‌ها ضروری است. با توجه به مسئولیت پاسخگویی که حسابرسی در رابطه با آن صورت می‌گیرد، بازیگران (حسابرسان) برای اجرای تغییرات تشویق می‌شوند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵).

از طرف دیگر، بر اساس رویکردهای فرهنگی موجود برای آموزش سازمانی، می‌توان چنین حدس زد که تطبیق دو کارکرد اصلی حسابرسی عملکرد - اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد (واقعی) سازمانی (از طریق آموزش و تغییر) - می‌تواند مشکل باشد و یا حتی دو کارکرد ناسازگار باشند. برای استدلال این مورد، اغلب به تمرکز حسابرسان بر مطابقت سازمان با قوانین و اهداف تعیین شده اشاره می‌شود که به منظور افزایش پاسخگویی، کاربرد فرآیند حسابرسی جهت تسهیل آموزش مشکل می‌گردد. تمرکز بر پاسخگویی مستلزم تأکید بر دقت،

استقلال، حتی در برخی از موارد تأکید بر فاصله اجتماعی است، در حالی که تمرکز بر آموزش بر ذینفعان، اعتماد، قرابت اجتماعی<sup>۱۲</sup> و فضا برای بحث، دلالت دارد (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵).

ماهیت عمومی حسابرسی‌های عملکرد به گونه‌ای است که می‌تواند با تأکید بر اجرای کنترل‌ها توسط صاحب‌کارها<sup>۱۳</sup> و با محدود نمودن فرصت‌های مناسب آموزش، حالت دفاعی (و یا حتی بازی) ایجاد نماید. علاوه بر این، تمرکز حساب‌برسان بر رعایت، کنترل و رویه‌های رسمی ممکن است مانع نوآوری، ریسک‌پذیری و تجربه در سازمان‌های حسابرسی شده باشد. برای بررسی سازگاری و یا ناسازگاری دو کارکرد - اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی - کماکان به آزمون تجربی نیاز است، زیرا هیچ‌یک از مطالعات تجربی موجود به‌صراحت این موضوع را بررسی نکرده‌اند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵).

### فواید حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

حساب‌خواهی و پاسخگویی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی و عملکرد بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار، مورد رسیدگی قرار گیرند. بنابراین حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ، کوچک و غیره است (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

در حقیقت حسابرسی عملکرد یا عملیاتی در سطح عملیاتی پیشنهادی ارائه می‌دهد که می‌توان در حوزه‌های از سازمان اثربخشی را افزایش داد و مدیریت را در استفاده دلخواه از منابع و کسب ستانده مؤثر یاری رسانید. همچنین حسابرسی عملکرد موجب می‌گردد که مدیریت به‌طور گسترده‌ای درباره آن چیزهایی تمرکز کند که سعی در انجام آن دارد و بر مقولاتی عمیق‌تر تفکر نماید که باید مورد توجه قرار گیرد. یکی از وظایف و مسئولیت‌های مدیریت سازمان، اداره و مدیریت خطرهایی است که ممکن است مانع از دستیابی سازمان به اهداف خود شود. در همین راستا، حسابرسی عملکرد می‌تواند فرایند مدیریت ریسک موفق را هموار سازد (کاظمی و کشاورز هدایتی، ۱۳۸۸). به‌منظور درک اثرات ممکن حسابرسی طبقه‌بندی‌هایی صورت گرفته است. رایج‌ترین بحث در مورد اثرات حسابرسی عملکرد، تغییرات اجرای آن را به‌عنوان نتیجه‌ای از حسابرسی عملکرد و درک سودمندی حسابرسی عملکرد توسط حساب‌برسان

مطرح نموده است. تغییرات زیر به صورت بالقوه به عنوان نتیجه‌ای از حسابرسی عملکرد مطرح شده‌اند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵):

۱. تعدیل قوانین و مقررات؛
۲. تغییر در مدیریت منابع انسانی؛
۳. تغییر در برنامه‌ریزی استراتژیک، عملکرد و مدیریت ریسک؛
۴. تصویب بهترین رویه‌ها و
۵. تغییر در کارکنان

بعلاوه، تغییرات ناشی از حسابرسی عملکرد، سودمندی حسابرسی عملکرد (که توسط صاحب‌کارهای حسابرسی قابل درک می‌باشند) را به عنوان یک تأثیر ممکن در نظر گرفته است. به عبارتی نظر به اینکه بهبودها درک و تغییر واقعی در ارتباط با سایر منابع اطلاعاتی تأیید خواهند شد، ممکن است سودمندی درک شده حسابرسی عملکرد، شاخص معتبرتری را برای تأثیرات کلی حسابرسی عملکرد نسبت به تغییرات القاشده، ارائه دهد، به‌ویژه اگر بررسی شود (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵).

تأثیر مثبت حسابرسی عملکرد به‌ویژه در زمانی است که حساب‌رسان با توصیه‌های مربوطه خویش منجر به بهبود عملکرد شده‌اند. در واقع اجرای حسابرسی عملکرد یک تأثیر پیشگیرانه بر مدیران بخش عمومی دارد و در بسیاری از موارد واکنش به توصیه‌های حساب‌رسان منجر به صرفه‌جویی قابل‌ملاحظه‌ای در بودجه بخش عمومی می‌شود (داجوتایت و ادوماویکیوت، ۲۰۱۷).

محدودیت منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی میان‌مدت و بلندمدت جهت نیل به رشد و توسعه از سوی دیگر، حصول اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی ایران به‌عنوان بزرگ‌ترین و تأثیرگذارترین بخش اقتصادی به‌سوی اهداف تعیین شده و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی اجتناب‌ناپذیر و بر این اساس استقرار حسابرسی عملکرد در این بخش را ضروری می‌نماید (محمدی، ۱۳۸۷).

فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقا بهره‌وری بخش‌های دولتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود، نشان داد که (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود، (۲) بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود و (۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

از آنجا که استقرار نظام حسابرسی عملکرد در هر کشوری باعث شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و مزایای متعددی خواهد شد، مهم‌ترین مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور را می‌توان در بهبود برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، ارتقای سطح نظارت از مالی به مالی و عملیاتی، اهمیت بخشی به موافقت‌نامه‌های دستگاه‌های اجرایی، ورود دیوان محاسبات به عرصه نظارت عمومی، تحول اساسی در گزارش تفریح بودجه، تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور جهت فراهم کردن زمینه‌های لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد، ارتقای سطح عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، تأثیر و ایجاد تحول در سایر خرده نظام‌های پاسخگویی، ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از مالی صرف به مالی عملیاتی و برنامه و ارائه گزارش در مورد میزان دستیابی به هدف‌ها و برنامه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت خلاصه نمود (امیری، ناصرآبادی و فتاحی، ۱۳۹۲).

با عنایت بر فواید ذکر شده، هم‌اکنون که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی پیدا کرده و چشم‌انداز دگرگونی‌های تازه‌ای نمایان شده، لازم است مدیران توجه ویژه‌ای به حسابرسی عملکرد، مبذول دارند و با بالا بردن کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دستگاه‌های تحت مدیریت خود و با توانمند کردن هرچه بیشتر روش‌های جدید حسابرسی همانند حسابرسی عملکرد سهم خویش را بیش از پیش در شکوفایی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور ایفا کنند تا از کاروان سازندگی اقتصادهایی در درون کشور و توان رقابت با رقبای بیرونی در عرصه‌های جهانی عقب نمانند (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

### چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

حسابرسی عملکرد شکل پیشرفته حسابرسی داخلی است (حساس یگانه، ۱۳۸۳)؛ از همین رو استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه اساسی، چالشی است که حسابرسی عملکرد با آن مواجه است. بر این اساس و علیرغم پیش‌بینی واحد حسابرسی داخلی در اساننامه‌ها و یا سایر آیین‌نامه‌های دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی، واحد ذکر شده یا عملاً استقرار نیافته و یا به دلایلی هم چون پایین بودن اختیارات، مقاومت سایر مدیران و موارد دیگر از اهداف خود فاصله گرفته و عمدتاً تبدیل به بخش بازرسی به‌جای نظارت مناسب و عملیاتی گردیده است (محمدی، ۱۳۸۷).

عدم استقبال داوطلبانه واحدهای تجاری از حسابرسی عملکرد یا مقاومت در برابر انجام آن، نبود فرهنگ عارضه‌یابی، عدم وجود بستر اجتماعی برای شکوفایی استعدادها در خشان و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی در سازمان‌ها از جمله چالش‌های عمده پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد است (مهام، حیدر پور و حسینی، ۱۳۸۹). در حقیقت بایستی یک تمایل به پاسخگویی عمومی وجود داشته باشد. در این راستا باید تلاش کرد که افراد جامعه با حقوق خود و این که دانستن حق آنان است آشنا گردند که این امر نیازمند فرهنگ‌سازی است که باید آموزش‌های لازم در این زمینه از طرف نهادهای مسئول انجام پذیرد. برای تسهیل در اجرای حسابرسی عملکرد علاوه بر فرهنگ‌سازی لازم است که قوانین و مقررات کافی تدوین و تصویب گردد؛ به‌عنوان نمونه، تعیین الزامات قانونی لازم (ایمانی برندق، ۱۳۹۳). به‌طور کلی حسابرسی عملکرد در مقایسه با سایر حوزه‌ها، موضوعی نسبتاً تازه در بخش عمومی کشور است که اجرای آن با چالش‌هایی فراوانی همراه است. بنابراین در ادامه این بخش، اهم چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد، به‌طور خلاصه مورد بررسی قرار می‌گیرد:

عدم استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی: هر چند که به‌کارگیری مبنای تعهدی در دستگاه‌های دولتی در حال پیاده‌سازی است، اما عدم استفاده از این مبنا در سال‌های گذشته بر پیشبرد اجرای حسابرسی عملکرد اثر گذاشته است (ایمانی برندق، ۱۳۹۳). در واقع افزایش پاسخگویی دولت، مدیریت مالی بهتر و قابلیت مقایسه عملکرد مدیران از جمله مزایای مبنای تعهدی است (عنایتی و عنایتی، ۱۳۹۲) و در صورت انتخاب این مبنا، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش چشم‌گیر هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره به



وجود خواهد آمد (ایمانی برندق، ۱۳۹۳). افزون بر این، حسابرسی عملکرد در بنگاه‌های دارای مبنای حسابداری تعهدی، می‌تواند قابلیت اجرا و کارایی بالایی داشته باشد و همچنین بدون مبنای مذکور، اجرای حسابرسی عملکرد، با مشکل مواجه است (ایمانی برندق، ۱۳۹۳). بنابراین ضرورت دارد که نهادها و دستگاه‌های دولتی با اجرای موفقیت‌آمیز مبنای تعهدی، زمینه لازم برای گسترش اجرای حسابرسی عملکرد را فراهم آورند.

فقدان دانش و مهارت کافی: در حقیقت اطلاعات تئوریک (دانش) لازم در زمینه حسابرسی عملکرد و دانش‌های مرتبط با آن وجود ندارد و عدم وجود مهارت و تخصص لازم در به‌کارگیری مؤثر تکنیک‌های تحلیلی تخصصی حسابرسی عملکرد و انجام مراحل اجرایی آن باعث عدم حصول اطمینان از دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد و تأمین فواید آن برای واحد موردحسابرسی شده است (مهام و همکاران، ۱۳۸۹).

اندازه‌گیری نتایج: شناسایی و اندازه‌گیری خروجی‌ها و نتایج به‌ویژه در کوتاه‌مدت سخت است. همچنین طرح‌های ملی ممکن است به برنامه‌های استراتژیک برای وزارتخانه‌ها، استان‌ها و سازمان‌های هزینه مرتبط نباشند که در نتیجه شناسایی و اندازه‌گیری خروجی‌ها و نتایج به‌ویژه در کوتاه‌مدت مشکل می‌شود (لوساکا، ۲۰۱۴).

وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخ‌گو: جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های مربوط به محدوده عملیاتی مورد رسیدگی جزو اولین گام‌های حسابرسی عملکرد است. به سبب ضعف دانش حسابداری به‌ویژه در محاسبه قیمت تمام‌شده و هم‌پنهان‌کاری در حساب‌ها به دلیل عدم افشای تصمیمات زیان‌بار اقتصادی، نظام مالی مناسب و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های دولتی مستقر نبوده و جمع‌آوری داده‌های عملیاتی همواره به‌عنوان مشکلی اساسی، فراروی پژوهشگران و حسابرسان مطرح بوده است (محمدی، ۱۳۸۷).

محدودیت در بودجه: عدم وجود بودجه کافی، یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی است که سازمان‌هایی که قصد حسابرسی عملکرد را دارند با آن مواجه هستند. در حقیقت محدودیت‌های بودجه‌ای به این معنا است که ممکن است اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها با مشکل مواجه گردد و با توجه به ناکافی بودن و یا کمبود بودجه به‌طور کامل اجرا نگردند (لوساکا، ۲۰۱۴).

تأثیر متقابل خدمات سازمان‌ها: معمولاً کیفیت خدمات ارائه‌شده توسط برخی سازمان‌ها بر کارایی سازمان‌های دیگر اثر می‌گذارد. در حقیقت، تأثیر متقابل خدمات سازمان‌ها، یکی از مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد است که ارزیابی کارایی را دشوار می‌نماید. همچنین تنوع خدمات ارائه‌شده توسط برخی سازمان‌ها و مشکلات جمع‌آوری اطلاعات نیز از عوامل محدودکننده‌ی اجرای عملی حسابرسی عملکرد است (کاظمی و کشاورز هدایتی، ۱۳۸۸).

ناآشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملکرد و فواید آن: پژوهش‌های به‌عمل‌آمده نشان می‌دهد که مدیران بخش دولتی آشنایی کافی با حسابرسی عملکرد و فواید آن نداشته و علی‌رغم تبلیغات حرفه‌ای به‌عمل‌آمده از سوی دستگاه‌های نظارتی و مراکز علمی کشور، تقاضای کافی از سوی مسئولان و مدیران دستگاه‌های دولتی مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود ندارد (محمدی، ۱۳۸۷). در حقیقت مدیران بخش دولتی همچنان بر پابندی بر روش‌های سنتی اصرار می‌ورزند، زیرا به دلیل کارایی پایین و نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی، انگیزه کافی برای تغییر نداشته و در برابر تغییر مقاومت نشان می‌دهند. در این مسیر یا باید از طریق فرایند خصوصی‌سازی جایگزین مناسبی برای آن‌ها یافت و یا اینکه با ایجاد نظام‌های انگیزشی، آموزش‌های کاربردی و آگاه‌سازی نسبت به مزایای حسابرسی عملکرد از حساسیت آن‌ها کاست (ایمانی برندق، ۱۳۹۳).

حقوق ناکافی پرسنل: عدم ارائه حقوق کافی به کارکنان چالش دیگری است، زیرا استخدام و بازآموزی پرسنل شایسته، باانرژی و مجرب بدون امکان استفاده از یک ساختار حقوق رقابتی غیرممکن است (حیدری نژاد و شکر بیگی، ۱۳۸۷).

عدم وجود نیروی انسانی متخصص: انجام درست حسابرسی عملکرد مستلزم استخدام افراد حرفه‌ای با مدرک دانشگاهی، ولی نه از یک‌رشته است. ویژگی حسابرسی عملکرد چند تخصصی بودن و تیم حرفه‌ای است. حسابرسی عملکرد ممکن است نیازمند به‌کارگیری انواع گوناگونی از آگاهی‌ها و تجربیات در زمینه‌های فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرس باید از دسترس بودن مهارت‌های موردنیاز اطمینان یابد (محمدی، ۱۳۸۷؛ حیدری نژاد و شکر بیگی، ۱۳۸۷).

عدم استقلال: در حسابرسی عملکرد علاوه بر استقلال فردی، استقلال تیم حسابرسی از عناصر پروتکل حسابرسی است (حیدری نژاد و شکر بیگی، ۱۳۹۱). البته لازم به ذکر است که در همین

زمینه نتایج پژوهش ایمانی برندق (۱۳۹۳) نشان می‌دهد که استقلال فکری و رفتاری حساب‌برسان عملکرد به‌عنوان کم‌اهمیت‌ترین چالش اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است. نبود شاخص‌های مناسب: شاخص‌های مناسبی که بتواند به‌منظور سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد موجود نیست (محمدی، ۱۳۸۷).

تفکر اقتصاد دولتی: ناکارآمدی دولت در مدیریت، نابسامانی سازمانی و تشکیلات گسترده غیراقتصادی شرکت‌های دولتی و قوانین و مقررات دست‌وپا گیر و غیره، ضمن آن که خود مانع اجرای حسابرسی عملکرد است در صورت انجام، نیز قادر به اصلاح سیستم بر اساس توصیه‌های ارائه‌شده نخواهد بود. از حسابرسی عملکرد انتظار می‌رود عملیات را بهبود بخشد و مادامی که تفکر اقتصاد دولتی و زوایای تاریک آن در ایران حاکم است بهبود عملیات دست‌نیافتنی خواهد بود (محمدی، ۱۳۸۷).

ضعف در بودجه‌ریزی عملیاتی: عدم وجود سامانه‌ای به‌صورت یکپارچه برای فرایند تهیه و تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی باعث شده است تا هر دستگاهی به‌طور جداگانه نسبت به انعقاد قراردادهای نحوه تهیه و تنظیم بودجه و یا نرم‌افزارهای بودجه‌ریزی با مؤسسات اقدام نموده و در نهایت موجب تحمیل هزینه‌هایی بر بدنه دولت شده است (افشاری و سلماسی، ۱۳۸۸).

آموزش ناکافی: آموزش برای پرسنلی که به امر حسابرسی می‌پردازند، از ضروریات است. افرادی که در امر حسابرسی عملکرد، حرفه‌ای محسوب می‌شوند، این مهارت را از طریق ترکیبی از آموزش‌های رسمی و حین کار همراه با تجربه از طریق انجام حسابرسی کسب نموده‌اند (حیدری نژاد و شکر بیگی، ۱۳۹۱).

نبود شکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار: نبود شکل حرفه‌ای خصوصی یکی از چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است، زیرا یک شکل حرفه‌ای قدرتمند در بخش خصوصی مزایای بی‌شماری از آموزش، استاندارد گذاری، از افزایش تا توانایی در بهینه‌سازی دستمزدها و غیره می‌تواند داشته باشد. بنابراین ایجاد یک شکل حرفه‌ای همواره می‌تواند سودمند باشد (ایمانی برندق، ۱۳۹۳).

طبق پژوهش جوی پا (۱۳۸۹) کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات برای انجام حسابرسی عملکرد، سیستم بودجه‌ریزی نامناسب، فقدان شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حسابرسان دیوان محاسبات، سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی از مهم‌ترین موانع و مشکلات موجود بر سر راه حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور است (جوی پا، ۱۳۸۹). بدین ترتیب از آنجا که اجرای حسابرسی عملکرد با چالش‌های بسیاری روبه‌رو است، برای رفع این چالش‌ها و جلوگیری از کاغذبازی‌های اضافی، توجه به مقوله کیفیت در انواع سازمان‌ها از یک طرف و در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد توسط دست‌اندرکاران آن از طرف دیگر، ضروری و اجتناب‌ناپذیر است و این امر جز با پیاده‌سازی مدیریت کیفیت جامع محقق نخواهد شد، (امیری و همکاران، ۱۳۹۲).

مدیریت کیفیت جامع به معنی بهبود مستمر در کیفیت، ثمربخشی و اثربخشی حاصل از استقرار مسئولیت در چرخه‌ها و در محصول است که هدف اصلی آن حذف هزینه‌های داخلی فعالیت‌های ناموفق از راه حرکت به سمت ضایعات صفر است. استفاده از مدیریت کیفیت جامع باعث می‌شود تمامی عملیات سازمان با کیفیت حسابرسی شده و نیز نتیجه محور باشد. بنابراین استفاده از این فن می‌تواند باعث جلوگیری از چالش‌های موجود در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد شود. ضمن اینکه در به‌کارگیری فن مدیریت کیفیت جامع، استفاده از الگوهای تعالی دیگری از جمله الگوی تعالی کیفیت ای اف کیو ام<sup>۱۴</sup> ضروری و مفید است (امیری و همکاران، ۱۳۹۲).

حساس یگانه (۱۳۸۳) بیان می‌کند که حسابرسی عملکرد با دامنه‌ی گسترده‌تری نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی انجام می‌شود. او بیان می‌کند که موارد چالش‌برانگیز بین حسابرسان و حسابرسی شوندگان محتمل به نظر می‌رسد. این موارد شامل وضعیت عمومی حسابرسان و مراحل انجام حسابرسی است و توجه به آن‌ها موجب کاهش مشکلات احتمالی خواهد شد. بنابراین، حسابرسان عملیاتی، ضمن داشتن استقلال، شایستگی و رعایت مراقبت و اخلاق حرفه‌ای باید از توانمندی حرفه‌ای مناسبی برخوردار باشند. داشتن توانمندی حرفه‌ای و دقت نظر به جنبه‌های روابط انسانی تأثیر انکارناپذیری بر موفقیت حسابرسان عملیاتی دارد. شناخت محیط حسابرس، جلب اعتماد حسابرسی شوندگان و ایجاد و حفظ روابط انسانی با مدیران، سرپرستان

و کارکنان واحد تحت حسابرسی از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش‌های احتمالی است. رفتار اخلاقی و پرهیز از روش‌های انتقادی و خردگی بی‌مورد، دوری جستن از جزئی‌نگری از عوامل دیگری است که مؤثر است. حسابرسان باید همواره این موضوع را به خاطر داشته باشند که موفقیت آن‌ها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شوندگان وابسته است و بدون آن حسابرسی عملکرد غیرعملی است و چنانچه اجباری باشد، اثربخشی لازم را ندارد (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

باباجانی و دوست جعفریان (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که عوامل رفتاری به‌عنوان مهم‌ترین بعد در استقرار نظام حسابرسی عملکرد ایفای نقش می‌نماید. طبق پژوهش آن‌ها، در زمینه عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران به‌عنوان شاخص‌های تأثیرگذار شناسایی شده‌اند. بنابراین آن‌ها به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد نمودند که با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به‌خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابرسی عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد به استقرار نظام حسابرسی عملکرد کمک نمایند.

همچنین لازم به ذکر است که فشار وارده از سوی گروه‌های علاقه‌مند به اجرای حسابرسی عملکرد، فشار نمایندگان مجلس و نیز فشار رسانه‌ای در اجرا و افزایش تأثیر حسابرسی عملکرد موثر است. در واقع هنگامی که نمایندگان مجلس به حسابرسی عملکرد توجه می‌نمایند و نیز زمانی که توجه رسانه‌ها منجر به مباحثه‌های سیاسی در مورد حسابرسی عملکرد می‌شود، پذیرش توصیه‌ها با توجه به گزارش‌های حسابرسی عملکرد با موفقیت بیشتری همراه است (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷).

### حسابرسی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است که بر رابطه بین بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید دارد. این نظام حول دو محور "ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی" و "ارتباط بودجه و نتایج" می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری

بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل "صرفه‌جویی" و "اثربخشی" را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند و مهم‌ترین هدف آن اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج آن است (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸).

بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند به گونه‌ای که هر دوی آن‌ها حول سه محور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، همپایانی<sup>۱۵</sup> داشته و مکمل همدیگر هستند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی باشد. همچنین برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملکرد ضرورت می‌یابد (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مبنای اجرای حسابرسی عملکرد است، زیرا ابتدا مخارج و نتایج مشخص و سپس از طریق حسابرسی عملکرد نتایج به دست آمده ارزیابی می‌شود (امیری و همکاران، ۱۳۹۲). در نگاره ۳ شباهت‌ها و تفاوت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد بیان گردیده است.

حسابرسی عملکرد زمانی نتیجه لازم را به بار خواهد آورد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات صورت پذیرد، زیرا اصول و معیارهای تنظیم بودجه عملیاتی به گونه‌ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش‌زمینه‌های تحقق و یا سنجش مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملکرد را فراهم می‌کند (محمدی، ۱۳۸۷).

از سویی با فراگیر شدن ادبیات بودجه‌ریزی مدرن در ایران، به‌ویژه تأکید بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در اسناد بالادستی همچون بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه ابلاغی مقام معظم رهبری و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و از سوی دیگر با توجه به توسعه روزافزون حسابرسی عملکرد در بخش دولتی و همچنین الزام به روند اجرایی شدن حسابرسی عملکرد (عملیاتی) در ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه و با عنایت به اینکه دیوان محاسبات کشور نیز در اجرای وظایف قانونی خود

از سال ۱۳۸۸ رسماً حسابرسی عملکرد را شروع نموده، لزوم توجه به این مهم ضرورت دارد (خدماتی پور و کفاش پور، ۱۳۹۴).

نگاره (۳): وجوه شباهت و تفاوت حسابرسی عملکرد و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

عامل	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	حسابرسی عملکرد
پارادایم مدیریتی	مدیریت عملکرد و نتیجه محور	مدیریت عملکرد و نتیجه محور
افق برنامه‌ریزی	درازمدت	درازمدت
دوره عملیاتی	سالانه	سالانه
نظام هزینه‌یابی	مدیریت/هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	مدیریت/هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
نوع نظام اجرا	استراتژیک و آینده‌نگر	نظام‌مند و واقع‌گرا
خروجی	لایحه بودجه	گزارش حسابرسی عملکرد
تهیه‌کننده	دولت - دستگاه‌های دولتی	مجلس (دیوان محاسبات) - سایر حساب‌رسان
واحد کلان تحلیل	برنامه	برنامه
فراگرد تنظیم بودجه	تهیه - تدوین - تصویب	ارزیابی - تفریح
پیامدهای کنترل	شفافیت - بهبود مستمر و کیفیت خدمات	پاسخگویی - اندازه‌گیری شاخص‌های کیفیت

(منبع: امیری و همکاران، ۱۳۹۲)

اگرچه در سال‌های اخیر سازمان‌های دولتی در ایران، بنا بر الزامات قانونی موظف به تهیه و تنظیم بودجه به روش بودجه‌بندی عملیاتی شده‌اند. لیکن در یک ارزیابی کلی می‌توان گفت به‌رغم برخی تلاش‌ها عملیاتی کردن بودجه در نظام مالی کشور تاکنون نماد عینی پیدا نکرده است که برخی دلایل آن عبارت‌اند از (باباجانی و استا، ۱۳۹۴):

- عدم ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها و سازمان‌ها با بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد؛
- عدم مطالعه دقیق و کاربردی در دستگاه‌های نمونه قبل از اجرای عملی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد؛
- فقدان یک متولی قدرتمند همزمان با انحلال سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی بدون جایگزینی مقتدر؛

- عوامل محیطی همچون: عدم ثبات سیاسی، عدم توافق قوه مقننه با قوه مجریه، عدم پشتیبانی دولت با ایجاد الزامات قانونی، عدم پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه؛
- عوامل فنی و فرآیندی همچون: فقدان برنامه‌ریزی استراتژیک، فقدان سیستم‌های اطلاعات مدیریت، عدم تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری و
- عوامل انسانی همچون: فقدان آموزش، فقدان شرایط احراز مشاغل، فقدان نظام حقوق و مزایای مناسب، فقدان سیستم تشویق و تنبیه.

حرکت به سمت بودجه‌بندی عملکرد مستلزم فراهم شدن زمینه مناسب در کشور است. اشاعه فرهنگ بودجه‌بندی عملکرد از مهم‌ترین ابعاد آن است. به گونه‌ای که در این زمینه ابتدا باید متون و نرم‌افزارهای لازم تهیه شود که بتوان از آن در برگزاری دوره‌های آموزشی در تمام سطوح آموزشی استفاده نمود. همچنین طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه، اصلاح نظام حسابداری بودجه‌ای، بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اصلاح سیستم نظارت و ارزشیابی بودجه از جمله اقداماتی است که بایستی صورت پذیرد (باباجانی و استا، ۱۳۹۴).

### نتیجه‌گیری

با عنایت بر نقش مؤثر حسابداری عملکرد در بهبود پاسخگویی دولت‌ها و مدیریت بخش عمومی، هدف اصلی این مقاله شناخت تعاریف، کارکردها و چالش‌های پیش روی حسابداری عملکرد است. از آنجایی که بودجه و منابع عمومی محدود است و استفاده صحیح و تخصیص بهینه این منابع از اولویت اصلی دولت‌ها است، مدیران بخش عمومی بایستی کاراترین، اثربخش‌ترین و مقرون به صرفه‌ترین راه را برای تحقق اهداف خود به کاربندند. بنابراین این امر منجر به تعهد و مسئولیتی سنگین بر حساب‌رسان بخش عمومی شده است. با توجه به مباحث مطرح گردیده حسابداری عملکرد می‌تواند نقش ارزشمندی را در این امر ایفا نماید. علی‌رغم تمام مزایایی که حسابداری عملکرد دارد لیکن این نوع از حسابداری آن‌طور که باید در بخش عمومی استقرار نیافته و چالش‌های فراوانی اعم از فقدان بستر مناسب، ضعف در بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود نیروی متخصص و موارد دیگر که مانع از تحقق کامل اهداف حسابداری عملکرد است وجود دارد.



به نظر می‌رسد از اصلی‌ترین چالش‌های پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است. بنابراین با ارائه آموزش‌ها و فرهنگ‌سازی صحیح در بین مدیران بخش عمومی، بایستی زمینه و بستر هر چه بیشتر این نوع از حسابرسی را فراهم کرد. با عنایت بر مطالب ذکرشده، در خاتمه پیشنهادهایی جهت بهبود و پیشبرد اجرای حسابرسی عملکرد مطرح می‌گردد:

- برگزاری کارگاه‌های آموزشی جهت آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملکرد؛
- استفاده از تجربه کشورهای پیشرو در اجرای حسابرسی عملکرد؛
- به‌کارگیری مؤثر دستگاه‌های دولتی از مبنای تعهدی و رفع چالش‌های پیش روی اجرای آن؛
- شناسایی معیارهای مناسب برای سنجش عملکرد توسط دیوان محاسبات؛
- توجه به نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور و رفع موانع اجرای آن؛
- برقراری ارتباط مؤثر بین حسابرسان عملکرد و مدیران ارشد بخش عمومی
- ارائه گزارش‌های باکیفیت توسط حسابرسان عملکرد که در آن پیشنهادهای اصلاحی به‌طور مناسب و سازنده درج شده است؛
- تسریع در اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی؛
- گنجاندن واحدهای حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری؛
- تهیه راهنمای آموزشی و به‌کارگیری نرم‌افزارهای مالی مناسب

## پی‌نوشت‌ها

- |   |  |
|---|--|
| ۱ Oddball                                   | ۲ INTOSAI  |
| ۳ economy, efficiency & effectiveness (3Es) | ۴ Symptom - based                                    |
| ۵ performance directly                      | ۶ inputs   |
| ۷ outputs                                   | ۸ results  |
| ۹ impacts                                   | ۱۰ Auditing control systems                          |
| ۱۱ principal-agent theory                   | ۱۲ social proximity                                  |
| ۱۳ auditees                                 | ۱۴ European Foundation for Quality Management (EFQM) |
| ۱۵ Equfinality                              |  |

## منابع

- Afshari. A & Salmasi. H (2009). "Review the issues of performance audit reporting of public organizations". Journal of Audit Science 2009. Vol 28. Pp. 34-58.. (In persian).
- Amiri. K, Naser abadi. D & Fathi. F (2013). " Application of management accounting techniques in performance audit ". Hesabras monthly magazine 2013. No. 67. Pp. 128-136. (In persian)
- Audit organization (2011). "Accounting and Auditing Principles: Operational Auditing Standards". September 2011. (In persian).
- Babajan. J & Doust Jabbarian. J. (2017). " A Performance Auditing Implementation Model for Institutions Of the Public Sectors in Iran". Journal management System. Vol 6 (21) ,pp 143-156. (In persian).
- Babajani. J & Osta. S (2015). "A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries: A case Study of Canada". Journal of Governmental Accounting and Auditing 2015. Vol. 3, Issue. 3. Pp. 7-16. (In persian)
- Babajani. J & Pourya nasab. A (2003). "On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting". Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly Journal of Management & Accounting school 2003. Vol. 3. Pp. 155-171.. (In persian).
- Babajani. J (2000). "The role of accountability in the public accounting theoretical framework". Hesabras monthly magazine 2000. No. 7. Pp. 26-34.. (In persian).
- Behbahaninia. PS (2017). " Evolution of Public Sector Accounting Research in Iran and the world". Journal of Accounting Research. Vol 4 (6). pp53-66. (In persian).
- Daujotait. D & Macerinskien. I (2008). "Development of performance audit in public sector ". 5<sup>th</sup> International Scientific Conference Bussiness and management ' 2008. Pp. 177- 185.

- Daujotaitė, D. , & Adomavičiūtė, D. (2017). "The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance". In *Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management*, pp. 29-44. Springer, Cham.
- Enayati. J & Enayati. P. (2014). "Necessity of using the full accrual basis of accounting in the tax affairs". *Journal of Accounting Research*. Vol 3 (3). pp. 15-26. (In persian).
- Eskandari. K (2011). "The basic principles in performance auditing". *Journal of Audit Science* 2011. No. 42. Pp. 100-116. (In persian).
- Fatahi. S; Khoshnoud. E & Gholi pour. I (2015). "Investigating the Effect of Performance Auditing implementation on Improving Productivity of Governmental Sections of Iran (Case Study in the Supreme Audit Court) ". *Journal of Audit Science* 2015. Vol. 15. No. 61. Pp. 107-134. (In persian).
- Ferdousi. N (2012). "Challenges of performance audit in the implementation phase: Bangladesh perspective". [www.mppg-nsu.org/attachments/396\\_Nusrat.pdf](http://www.mppg-nsu.org/attachments/396_Nusrat.pdf)
- Funnell. W (2015). "Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes". *Financial Accountability & Management*, Vol 31 (1) , pp. 92-111.
- Ghadim pour. J & Tarighi. A (2008). "Operational budgeting and its relationship with operational auditing". *Journal of Audit Science* 2015. No. 28. Pp. 59-68. (In persian).
- Gildenhuis. E & Roos. M (2015). "The performance audit: Are there differences in the planning approach and practices followed within the South African public sector?" *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol 17 (1): 2015, pp. 49-60.
- Hassas yeganeh. Y. (2004). "Operational Audit Challenges ". *hesabdard-magazine* 2004. No. 161. Pp. 3-5. (In persian).
- Heydarnejad. G & Shekarbeygi. S (2012). " Performance Auditing; requirements, challenges and solutions ". *Articles of National Conference on Accounting and Auditing in Sistan and Baluchestan University* 2012. Pp. 365-382. (In persian).
- Imani Barandagh. M (2015). "The Challenges beyond the Obligation of Performance Audit in the Government Agencies of Iran ". *Quarterly Journal of Health Accounting* 2015. Vol. 3, Issue. 4. Pp. 1-19.. (In persian).
- Joy pa. H (2010). "The Pathology of performance auditing by the Supreme Audit Court of Iran and providing suggestions for its improvement ". *Journal of Audit Science* 2010. No. 2. Pp. 109-128. (In persian).
- Kazemi. H & Keshavarz heydayati. M (2008). "Public Operating Audit: Necessities and Functions". *Journal of Audit Science* 2008. No. 36. Pp. 28-37. (In persian).
- Khodami pour. A & Kafashpour. R. (2015). "The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing Implementation from the View point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court". *Journal of Governmental Accounting and Auditing* 2014. Vol. 3, Issue. 3. Pp. 41-52. (In persian).
- Lindeberg, T. (2007) , 'The Ambiguous Identity of Auditing', *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 3, pp. 337-50.
- Maham. K; Heydarpour. F & Hosseini. A (2010). " Executive Barriers to the Development of Operational Audit in Iran from the Point of View of Managers of Audit Institutions ". *The Financial Accounting and Auditing Researches* 2010. No. 8. Pp. 131-160. (In persian).

- Mohammadi. J (2014). "Effective factors on improving the quality of performance audit reporting". Hesabras monthly magazine 2014. No. 71. Pp. 110-116. (In persian).
- Mohammadi. M (2007). "Some Challenges of Operational Auditing in the Public Sector of Iran ". Journal of Audit Science 2007. No. 25 & 26. Pp. 47-53. (In persian).
- Nalewaik. A, Mills. A (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. Procedia - Social and Behavioral Sciences 194 (2015). Pp. 134 – 145.
- Nokhbeh falah. A (2005). "Reviewing Executive Barriers to Performance Auditing implementation at the National Iranian Petrochemical Company and its Subsidiaries from the Perspectives of Managers ". Journal of Audit Science 2005. No. 17. Pp. 78-95. (In persian).
- Parker. L. D& Jakobs. K. (2014). "Public sector Performance audit: A Critical Review of scope and practice in the contemporary Australian Context", www.cpaaustralia.com.au
- Rahimiyan. N (2003). "Operational Audit: A tool for accountability and management assistance ". Hesabras monthly magazine 2003. No. 20. Pp. 26-33. (In persian).
- Rahimiyan. N (2003). "Terminology of Operational Audit". Hesabras monthly magazine 2003. No. 19. (In persian).
- Raudla. R, Taro. K, Agu. C, Douglas, J, W (2015). " The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia". Public Organiz Review, Springer Science & Business, New York 2015. pp. 1-17
- Waring. C. G & Morgan. S. L. (2007). "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries". siteresources.worldbank.org/.../33Performanceauditing.pdf.
- www.isaca.org. "performance audit benefits and challenges". www.isaca.org/chapters10/Lusaka, 2014/.../Pefromance-Auditing.pdf.