

## ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن

جعفر باباجانی

فرخ برزیده

پیمان ایمان زاده\*

### چکیده

دستیابی به عملیات کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی، مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است. کارایی و اثربخشی مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و به کارگیری منابع موجود می‌باشد و حسابرسی عملکرد از جمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقاء برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و ارائه روش‌هایی برای پیشبرد آن‌ها و بهبود عملکرد مفید باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود آن می‌باشد. ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد نیازمند بهره‌گیری از نظریات خبرگان با توجه به ذهنیت ایشان است. در پژوهش حاضر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت عملکردی هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان، میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب مشخص گردید. طبق نتایج حاصل از تحلیل‌های آماری، تمامی شاخص‌های تحقیق بااهمیت هستند و با در نظر گرفتن تحلیل اهمیت-عملکرد وضعیت اجرایی شاخص‌های حسابرسی عملکرد در کشور در محدوده «حیطه قابل قبول» و «حیطه ضعف» قرار دارند.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی عملکرد، بخش عمومی، تحلیل اهمیت-عملکرد، رویکرد فازی

---

استاد گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Email: jafar.babajani@gmail.com

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

دانشجوی حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۴/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۲/۰۳

## مقدمه

آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های لازم را برای طراحی و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۴).

مدیران بخش عمومی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی خود در برابر مردم و نمایندگان آنها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی هستند. انجام این امر، مستلزم وجود فرآیندی سیستماتیک است که به حسابرسی عملکرد موسوم شده است. این در حالی است که اندازه‌گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، زمانی معنا و مفهوم پیدا می‌کند که مدیریت در به‌کارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود اعم از منابع مالی و انسانی هیچ‌گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آنها مطابق خواسته خودش باشد. از این رو به‌سادگی در مورد عملکرد مدیران بخش عمومی که تنها قسمتی از فرآیند به‌کارگیری و استفاده بهینه از منابع را در اختیار دارند نمی‌توان قضاوت کرد. این امر حسابرسی و اندازه‌گیری عملکرد مدیران را با چالش‌هایی از قبیل تأثیرپذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان، تضاد بین قانون‌گذاران و جریان قانون و عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی مواجه ساخته است. از طرفی دیگر، حساب‌برسان نیز با مشکلاتی از قبیل فقدان مقیاس‌های اندازه‌گیری عملکرد، عدم داشتن مهارت در امور حسابرسی عملکرد و عدم اشراف کامل به قوانین و مقررات مواجه‌اند. حساب‌برس‌ها موظف‌اند ریسک‌های موجود در رابطه با دستیابی به صرفه اقتصادی و اثربخشی و کارایی را شناسایی کرده و به حسابرسی پردازند. بهبود اثربخشی همراه با افزایش کارایی، صرفه اقتصادی را به همراه دارد.

با توجه به این ضرورت و اهمیت، فهم و درک مفهوم حسابرسی عملکرد، سنجش و تحلیل آن در سازمان‌های بخش عمومی به‌منظور تشریح و تبیین تفاوت‌ها و تمایزات رقابتی و نیز بهبود موضع رقابتی آنها مهم می‌باشد. از سوی دیگر با عنایت به اهمیت تغییر سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی به مفهوم نوین کنترل یعنی عامل هدایت که

منجر به تسهیل شرایط لازم برای تحقق اهداف شده، می‌تواند به بهبود رفاه و سعادت افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها و جوامع کمک نماید. پژوهش حاضر به ارزیابی وضع موجود الگوی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن بر اساس رویکرد فازی می‌پردازد.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حرفه‌ی حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه‌ای که این شغل حساس را تحت تأثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می‌دهد. کاهش مهارت حرفه‌ای، ضعف حرفه و کیفیت پایین آموزش حسابرسان (بکوف و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)، توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات (دیلویت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹) همه به منزله‌ی عامل مربوط در تصمیم‌گیری‌های درست و کامل (مک‌فایل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴) در حرفه‌ی حسابرسی محسوب می‌شود (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

حسابرسی عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، نظام‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دانست که تلاش دارد ارزیابی نماید «آیا در مصرف منابع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (شامل صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی) رعایت شده است یا خیر؟ (نصیری، ۱۳۹۵). در جوامع کنونی که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند، دولت و مقامات منتخب مردم به‌عنوان پاسخگو، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور می‌باشند (باباجانی، ۱۳۹۰، حبشی، ۱۳۹۲، آذر و حبشی، ۱۳۹۶). در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش عمومی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی گردد (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). از این رو، لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های

---

1. Backof et al  
2. Deloitte  
3. McPhail

مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت پردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند. با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمان‌ها، به‌خصوص در بخش عمومی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار نظام‌های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. برای این منظور حساب‌رسان مدیریت، مشابه حساب‌رسان مالی می‌توانند در جهت بهبود و تقویت این نظام‌ها نقش مهم و ارزنده‌ای را ایفاء کنند. در نتیجه پاسخ‌خواهی مطلوب بخش عمومی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه‌ریزی و عملکرد ارگان‌ها بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار مورد رسیدگی قرار گیرد، بنابراین حساب‌رسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک است.

با همه این تفاسیر در قانون دیوان محاسبات کشور به‌طور مستقیم به مقوله حساب‌رسی عملکرد اشاره نشده است، اما مواد ۱، ۶ و ۴۲ آن را می‌توان تا حدودی در راستای حساب‌رسی عملکرد قلمداد نمود. برای مثال، در ماده ۱ این قانون اشاره شده است که در جهت تحقق اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بر عملکرد دستگاه‌هایی که به نحوی از آنجا از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند، ضروری است. هدف این امر پاسداری و حفاظت از بیت‌المال است (لوک و همکاران، ۲۰۱۶).

این نوع حساب‌رسی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا همچون مهندسی ارزش، منجر به حذف یا کاهش هزینه‌های بدون ارزش شود. بنابراین، این حساب‌رسی در صورت ایفاء درست نقش خود می‌تواند به مدیریت بخش عمومی در کاهش و حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده کمک شایانی نماید. با شناسایی موانع اجرای این نوع حساب‌رسی به مسئولین واحدها این فرصت داده می‌شود تا کنترل‌های مدیریتی را با عمق‌نگری، ارزیابی و از بروز مشکلات جدی جلوگیری نمایند (ایمانی برندق، ۱۳۹۳). حساب‌رسی عملکرد شامل اصول زیر است:

۱- حساب‌رسی عملکرد باید به‌عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی‌طرفانه تلقی گردد.

۲- حسابرسی عملکرد ابزاری در اختیار مدیریت است و برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها به کار می‌رود و نگاهی انتقادی دارد. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به‌عنوان برنامه داخلی بازننگری برای اقتصادی و کارا کردن عملیات و اثربخشی سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده‌ای را در پی داشته باشد.

۳- ارزشیابی عملکرد، نحوه ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدودکننده فعالیت‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد.

۴- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.

۵- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود.

۶- حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت انجام شود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴).

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارت‌های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می‌شوند باید توانایی و آگاهی لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. ویژگی حسابرس خوب در این زمینه عبارت از: کنجکاوی، توانایی تجزیه و تحلیل، توانایی متقاعدسازی، قضاوت خوب حرفه‌ای، آگاهی متعارف، بی‌طرفی، مهارت برقراری ارتباط، استقلال، اعتمادبه‌نفس، توانایی تشخیص نارسائی‌های عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه‌ای از فنون و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی است.

### ظرفیت حسابرسی عملکرد در تحقق پاسخگویی عملیات

سازمان‌های امروزی در محیط بسیار متغیر و پیچیده داخلی و بین‌المللی با چالش‌های عدیده‌ای از جمله شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتر، منابع مالی محدود، افزایش وظایف و فعالیت‌ها، تغییرات پرسرعت تکنولوژی و ... مواجه‌اند. در این شرایط حضور واحدی متشکل از افراد متخصص که قادر باشند، ضمن ایفای وظیفه مشاوره، اطمینان بخشی مستقل و بی‌طرفی ایجاد کنند و موجب ارزش‌افزایی و بهبود عملکرد سازمان شوند، کاملاً احساس می‌شود. این احساس بویژه در شرکت‌های دولتی با عنایت به جایگاه عام آنان و گستردگی دولت، بسیار مشهود است. این واحد، همان واحد حسابرسی داخلی است. بر

این اساس شناخت عواملی که می‌تواند بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های دولتی تأثیر داشته باشد، ضرورتی بنیانی دارد (مرادی و بحری ثالث، ۱۳۹۷).

در دسامبر سال (۲۰۱۵) هیئت استانداردهای حسابرسی استرالیا نسخه مناسبی از حسابرسی منتشر کرد که شامل بازنگری در بخش استانداردها در راستای افزایش شفافیت و ارزش گزارش‌های حسابرسی بود. در استرالیا بررسی عملکرد مدیریت از منظر پاسخگویی شامل موارد زیر می‌شود:

۱- پاسخگویی از منظر قانونی

۲- پاسخگویی از منظر فرآیند

۳- پاسخگویی از منظر عملکرد

۴- پاسخگویی از منظر برنامه‌ریزی

۵- پاسخگویی از منظر سیاست‌ها و روش‌ها

طبق گزارش حسابرسی عملکرد استرالیا، حسابرسی عملکرد از منظر پاسخگویی و حسابرسی عملکرد از منظر بهبود امور می‌تواند مقایسه و شامل ایده‌هایی نظیر رویکرد سیاسی در مقابل رویکرد مورد استفاده مدیر، حسابرسی عملکرد از منظر افشا در مقابل رویکرد شناخت و حسابرسی عملکرد از منظر رسمی بودن در مقابل رویکرد ذی‌نفعان باشد.

حسابرسی به‌عنوان یک سیستم فعال در فرآیند حسابرسی، اطلاعات مالی و غیرمالی موضوع گزارش‌های ارائه‌شده در آغاز فرآیند پاسخگویی را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار داده و گزارش حاوی اظهارنظر را به نمایندگان صاحب حق ارائه می‌دهد تا زمینه قضاوت برای آن‌ها فراهم شود. مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی، از جنبه‌های گوناگونی به شرح پیش‌گفته در مورد مصرف منابع مالی و اقتصادی عمومی مسئولیت پاسخگویی دارند، لذا ناگزیرند گزارش‌هایی متناسب با نوع و سطوح مسئولیت پاسخگویی برای ورود به فرآیند پاسخگویی تهیه و برای رسیدگی و ارزیابی و اظهارنظر به حسابرسان منتخب پاسخ‌خواهان ارائه دهند. در چنین شرایطی سیستم حسابرسی باید از قابلیت‌های لازم برای ارائه خدمات موردنیاز برخوردار باشد. تا قبل از سال ۱۹۷۰ وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده و بر محتوای اطلاعات آن‌ها تمرکز داشت که از طریق حسابرسی مالی و رعایت اعمال می‌گردد. این در حالی است که

حسابرسی عملکرد و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی صورت‌های مالی نیز محدوده خاصی را معین نموده است. حسابرسی عملکرد با ارزیابی مدیریت و عملکرد دستگاه‌های اجرایی درباره مصرف منابع مالی و نیروی انسانی و همچنین نظام‌های اطلاعاتی و نظارت بر شیوه‌های اجرایی باهدف شناسایی کار سیستم‌ها سروکار دارد. حسابرسی عملکرد بر سؤالاتی نظیر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد و به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقاء می‌بخشد. حسابرسی عملکرد متضمن آزمون اقداماتی در زمینه مدیریت برنامه‌ها، ارزیابی میزان دستیابی به اهداف و اثربخشی آن‌ها و ارائه گزارش خواهد بود. حسابرسی عملکرد دو هدف اساسی به شرح زیر را دنبال می‌کند.

- ۱- اطمینان بخشی و عنداللزوم ارزیابی انتقادی در مورد کیفیت ارائه مدیریت بر منابع مالی
- ۲- کمک به مدیران نهادهای بخش عمومی از طریق شناسایی نقاط ضعف و قوت عملکرد آن‌ها با هدف دستیابی به روش‌های بهتر.

این هدف‌های دوگانه مشکلات و مسائلی را برای حسابرسان دربر خواهد داشت. در حسابرسی‌های مالی و رعایت، حسابرس به‌عنوان یک ناظر بی‌طرف در جهت منافع پارلمان به‌عنوان نهاد تفویض‌کننده اختیار عمل می‌نماید، این در حالی است که در حسابرسی عملکرد نه تنها عمدتاً منافع قوه مقننه به‌عنوان تفویض‌کننده اختیار و مسئولیت در نظر دارد و خدمات لازم را در این جهت ارائه می‌دهد بلکه تا حدودی منافع مدیران دستگاه‌های اجرایی را به‌عنوان کسانی که این مسئولیت‌ها را پذیرفته‌اند مورد توجه قرار داده و خدماتی نیز به آن‌ها ارائه می‌دهد. انجام چنین امری مشکل بوده و پاسخ به انتظارات آن‌ها با مشکلاتی همراه خواهد بود. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی از جنبه صرفاً مالی به جنبه‌های عملکردی در کشورهای توسعه‌یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول و دگرگونی شود. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین

شرایطی حسابرسی عملکرد وارد عمل شده تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. حسابرسی عملکرد از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی، برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های موردنیاز در مرحله رسیدگی، ارزیابی و قضاوت فرآیند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد. نگاهی اجمالی به سطوح پاسخگویی موردنظر استوارت موسوم به نردبان مسئولیت پاسخگویی، ظرفیت حسابرسی عملکرد در ارزیابی سطوح مختلف از نردبان مذکور را آشکار می‌کند. این نوع حسابرسی در فرآیند ارزیابی سه سطح از پنج سطح مسئولیت پاسخگویی به شرح زیر فعال خواهد بود.

الف) مسئولیت پاسخگویی فرآیند به شرحی که پیش‌تر به آن اشاره گردید از طریق حسابرسی عملکرد قابل رسیدگی، ارزیابی و قضاوت خواهد بود.

ب) مسئولیت پاسخگویی عملکرد به شرح مطالب پیش‌گفته منحصراً از طریق حسابرسی عملکرد مورد رسیدگی، ارزیابی و قضاوت قرار خواهد گرفت.

ج) رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در مسئولیت پاسخگویی برنامه که از اهمیت اساسی برای صاحبان منابع مالی برخوردار می‌باشد و بر اندازه‌گیری میزان دستیابی به اهداف و اثربخشی برنامه تأکید داشته و با انجام حسابرسی عملکرد میسر خواهد بود.

با این ترتیب سه سطح از سطوح مسئولیت پاسخگویی موردپذیرش کشورهای توسعه‌یافته با استقرار حسابرسی عملکرد امکان‌پذیر می‌گردد و این در حالی است که تنها یکی از سطوح این مسئولیت که بر مشروعیت مصرف منابع مالی و رعایت مورد رسیدگی، ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد. به بیان دیگر، حسابرسی عملکرد علاوه بر اینکه سطوح بیشتری از نردبان مسئولیت پاسخگویی را مورد رسیدگی، ارزیابی و قضاوت قرار می‌دهد، این سطح در مقایسه با سطح اختصاص یافته به مشروعیت مصرف منابع مالی از جایگاه بالاتری نیز برخوردار است. عمده‌ترین تفاوت حسابرسی مالی و رعایت با حسابرسی عملکرد در ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نهفته است و این در حالی است که ورود این نوع حسابرسی موجب حذف حسابرسی مالی و رعایت نگردیده و این قبیل حسابرسی‌ها نیز کماکان به انجام رسالت خود در فرآیند ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت و دستگاه‌های اجرایی ادامه می‌دهند (باباجانی، ۱۳۸۸).



### پیشینه‌ی پژوهش

حسابرسی عملکرد ابتدا در سال (۱۹۷۷) در نهمین کنگره سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (ایتوسای<sup>۱</sup>) طی بیانیه لیما ظهور یافت. پس از آن قوانین حسابرسی بسیاری از کشورهای پیشرفته اصلاح شدند تا دامنه حسابرسی را توسعه داده و رسیدگی‌های هزینه-منفعت از طریق مؤسسات عالی حسابرسی را بگنجانند و می‌توان کشورهایمانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالت متحده را آغازگر این حرکت دانست. بارفیلد<sup>۲</sup> (۱۹۷۵) دریافت که با انجام حسابرسی مداوم، میزان دفعاتی که سازمان‌های مورد بررسی طبق نظرات حسابرسان عملیاتی عمل نمی‌کنند، با میزان دفعات حسابرسی نسبت عکس دارد. گلین<sup>۳</sup> (۱۹۸۵)، اقدام به بررسی رویه‌های حسابرسی عملکرد و نحوه به‌کارگیری 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 نظام‌های عملیاتی محدود شده است. هرچند 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. هاترلی و پارکر<sup>۴</sup> (۱۹۸۸) ویژگی‌های حسابرسی عملیاتی شامل اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و نیز حساسیت واقعی واحدهای حسابرسی شده را با حساسیت مطرح شده در ادبیات حسابرسی عملیاتی مورد بررسی و مقایسه قرار دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که نتایج گزارش‌های حسابرسی عملیاتی از لحاظ مفاهیم پذیرفته‌شده، محتوا و شکل حسابرسی با مبانی نظری آن متفاوت است. همچنین این محققان دریافتند که تفاوت معناداری در حساسیت واحد حسابرسی شده نسبت به حسابرسی عملیاتی وجود ندارد. پولیت و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۹۹) نشان

1. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

2. Barefield

3. Glynn

4. Hatherly and Parker

5. Pollitt et al

دادند که بین حسابرسان عملیاتی و واحدهای مورد بررسی پیوندهای پیچیده‌ای وجود دارد. نتایج پژوهش جونز و پندلبری<sup>۱</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 کارآیی و اثربخشی مدیریت بخش عمومی. مورین<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که عوامل مختلفی به صورت موازی در تعیین موفقیت یا عدم موفقیت کار حسابرسان عملیاتی دخیل هستند که می‌توان به: (۱) تمایلات سیاسی (۲) زمان‌بندی حسابرسی عملیاتی (۳) شناخت دقیق مجموعه تحت حسابرسی عملیاتی (۴) تجدیدنظر در سطح حکومت (۵) محل اجرای حسابرسی عملیاتی و (۶) پیشنهاد‌های حسابرسان، اشاره نمود.

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 مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به‌حساب می‌آیند. در ایران نیز پژوهش‌هایی در زمینه حسابرسی عملکرد انجام گرفته است. برای مثال نتایج پژوهش نخبه فلاح (۱۳۸۴) 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 الزام آور 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 مدیریت هستند.

مشکلات اجرایی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های بخش عمومی از دیدگاه کارشناسان دیوان محاسبات کشور نیز مورد بررسی قرار گرفته است و نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که ضعف مهارت تخصصی حسابرسان در انجام عملیات، گزارش‌های نامناسب حسابداری، نبود شاخص‌های سنجش عملکرد در بخش عمومی و عدم آگاهی

مدیران از فواید حسابرسی عملکرد از مهم‌ترین موانع اجرایی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های ذی‌ربط بوده است (فرزانه، ۱۳۸۶). قدیم پور و طریقی (۱۳۸۸) به دنبال یافتن رابطه‌ی بین بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد به این نتیجه رسیدند که هرچند اصول حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و خصوصی یکسان است، اما اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ضرورت بیشتری دارد. چراکه صرفاً ویژگی غیرانتفاعی بودن نهادهای بخش عمومی به‌تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملکرد است. تحقیق مذکور بر دیوان محاسبات، تمرکز بیشتری داشته و از این سازمان به‌جای باقی ماندن در حد حسابرس داخلی قوه‌ی مجریه، توقع داشته که به‌عنوان مشاور و بازوی تخصصی قوه مقننه، عملکرد کلیه‌ی فعالیت‌های دولت را ارزیابی و در این خصوص اظهارنظر نماید. در پژوهش دیگری مرادزاده فرد و بختیاری (۱۳۸۸) در بررسی نقش حسابرسی عملکرد در مدیریت استراتژی نشان دادند که حسابرسی عملکرد یک مقوله‌ی ارزش‌آفرین و ابزار مفید در جهت ارزیابی استراتژی می‌باشد. در مقاله آن‌ها تأکید شده است که چون مدیران نمی‌توانند مدت زیادی را در انتظار دستیابی به نتایج نهایی صبر کنند و این احتمال وجود دارد که منابع، فرصت‌ها و امکانات خود را از دست بدهند؛ بنابراین در مرحله‌ی ارزیابی استراتژی باید به کمک حسابرسی عملکرد، تصمیم‌های اصلاحی لازم را در جهت دستیابی به اهداف سازمان اتخاذ کنند. برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که عواملی همچون نبود شفافیت در اهداف سازمان‌ها، نبود استراتژی مناسب، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، ضعف فرهنگ پاسخگویی و ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها از جمله موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به حساب می‌آیند. خددامی پور و کفاش پور (۱۳۹۴)، در پژوهشی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی 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. آذر و حبشی (۱۳۹۶)، حسابرسی بخش عمومی مؤسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه جهان و ارائه الگویی مؤثر برای دیوان محاسبات ایران را هدف پژوهش خود قرار دادند. یافته‌های

پژوهش بیانگر آن است که، از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات ایران، بین بودجه‌ریزی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات، نحوه حسابداری و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و ایران تفاوت معناداری وجود دارد. باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۴) در پژوهشی عوامل موثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود هر یک از این عوامل را با استفاده از مدل سه شاخگی و ارزیابی نظرات ۱۰۰ نفر از خبرگان و متخصصین حسابداری مورد بررسی قرار دادند. نتایج آزمون سوالات پژوهش مذکور، حاکی از آن است که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در کشور می‌باشند. اما شناسایی جامع‌تر عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در ایران موضوع این پژوهش بوده و به این منظور عوامل مؤثر، بر مبنای شش بعد استخراج و تدوین شده است.

### روش شناسی پژوهش

روش شناسی مجموعه‌ای از فرآیندها و قواعد است که در قالب یک نظم سیستماتیک و روش‌های اجرایی معین، محقق را در پاسخ به سؤالات پژوهش هدایت می‌کند (دلاور، ۱۳۸۸). این پژوهش از نظر هدف، توصیفی، از دیدگاه نتایج، کاربردی، به لحاظ اجرای پژوهش کیفی و از منظر منطق اجرای پژوهش استقرایی است.

هدف پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود الگوی حسابداری عملکرد در بخش عمومی و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن می‌باشد. به منظور دستیابی به هدف مذکور، با انجام پژوهشی ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به حسابداری عملکرد به منظور شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها مطالعه گردید. سپس به منظور کسب اجماع نظر عمومی حسابرسان بخش عمومی کشور، از رویکرد دلفی فازی استفاده شد. در پژوهش مورد نظر از نظر حسابرسان ارشد نهادهای بخش عمومی واجد شرایط، شامل مستشاران، معاونان و حسابرسان کل شاغل در دیوان محاسبات کل کشور، کارشناسان حسابداری داخلی شهرداری تهران و مدیران و سرپرستان حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری که در امر حسابداری عملیاتی تجربه دارند، استفاده گردید. لازم به ذکر است ۵۰ نفر از متخصصین و حسابرسان شناسایی و پرسشنامه‌های مورد نظر برای این افراد ارسال گردید.

نهایتاً وضع موجود ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها با نظرخواهی از ۳۷ نفر از حساب‌برسان شاغل در نهادهایی که در حال حاضر به صورت آزمایشی به حسابرسی عملکرد می‌پردازند، تشریح می‌شود و راهکارهای لازم برای بهبود آن و رفع موانع استقرار این سیستم شناسایی و معرفی می‌شود.

## یافته‌های حاصل از پژوهش

### شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد

پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی ادبیات و پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه حسابرسی عملکرد ۶ بعد، ۲۱ مؤلفه و ۵۴ شاخص، جهت نظرخواهی خبرگان به شرح جدول شماره (۱) گردآوری شد. در فرآیند اجرای تحقیق بر اساس رویکرد دلفی فازی، پرسشنامه‌ای مشتمل بر تعداد ۷۵ پرسش در اختیار ۵۰ نفر از خبرگان قرار گرفت و این پرسشنامه‌ها مبنای تجزیه و تحلیل‌ها قرار گرفت.

جدول ۱. ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیشنهادی محقق، جهت نظرخواهی خبرگان

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
	۱- بودجه‌بندی عملیاتی	۲- استفاده از مبنای تعهدی در بودجه‌بندی
		۳- به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در بودجه‌بندی
		۴- بهره‌گیری از اطلاعات عملکردی در بودجه‌بندی
	۵- حسابداری تعهدی	۶- پیاده‌سازی سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات
		۷- استفاده از رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در حسابداری
		۸- شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
زیرساختها	۹- نظام ارزیابی عملکرد	۱۰- تدوین رسالت، استراتژی‌ها و اهداف سازمان به صورت شفاف
		۱۱- تهیه گزارش به موقع عملکرد موضوع ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی
		۱۲- طراحی ساختار عملیاتی نظام اندازه‌گیری و تحلیل عملکرد
		۱۳- بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری
	۱۴- اصلاح قانون محاسبات عمومی	۱۵- الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی
		۱۶- حمایت از ایجاد ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
		۱۸- پذیرش صلاحیت حرفه‌ای دیوان محاسبات برای انجام حسابرسی عملکرد
	۱۷- اصلاح قانون دیوان	

۱۹- ایجاد ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	محاسبات کشور	قوانین و مقررات لازم‌الاجرا
۲۰- ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه محور		
۲۲- تدوین قانون بودجه مستقل	۲۱- اصلاح قانون برنامه و بودجه	
۲۳- تعیین الزامات قانونی هر یک از مراحل بودجه‌بندی		
۲۴- مشخص نمودن رویه‌های حسابرسی عملکرد در مرحله نظارت بر بودجه		
۲۶- افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)	۲۵- اصلاح قانون خدمات کشوری	
۲۷- استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (موضوع ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)		
۲۹- مشخص نمودن داده‌ها و ستانده‌ها	۲۸- شناسایی مقیاس‌های ارزیابی کارایی	
۳۰- مرتبط ساختن داده‌ها و ستانده‌ها		
۳۱- تعیین استانداردهای کارایی		
۳۳- شناسایی شاخص‌های کلیدی عملکرد	۳۲- شناسایی مقیاس‌های ارزیابی اثربخشی	
۳۴- تعیین میزان تحقق اهداف و آرمان‌ها		
۳۵- مقایسه عملکرد با اهداف از پیش تعیین شده		
۳۷- تعیین نوع مناسب منابع موردنیاز سازمان	۳۶- شناسایی مقیاس‌های ارزیابی صرفه اقتصادی	شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی
۳۸- تعیین میزان مناسب منابع موردنیاز سازمان		
۳۹- تعیین هزینه مناسب منابع موردنیاز سازمان		
۳۶- شناسایی مقیاس‌های ارزیابی صرفه اقتصادی	۴۰- شناسایی مقیاس‌های ارزیابی محیط‌زیست	
۴۲- تعیین شاخص‌های پایداری محیط‌زیست		
۴۴- آگاه‌سازی ذی‌نفعان گزارش حسابرسی عملکرد	۴۳- پذیرش عمومی حساب‌رسان دیوان محاسبات	فرهنگ‌سازی
۴۵- نهادینه‌سازی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی		
۴۷- ترویج فرهنگ پاسخگویی	۴۶- پذیرش دستگاه‌های اجرایی	
۴۸- جلب مشارکت مسئولان اجرایی در فرآیند حسابرسی عملکرد		
۴۹- ارتقاء دانش، مهارت و عملکرد مدیران و مسئولان اجرایی		

۵۱- پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی	۵۰- پذیرش و همکاری وزارت اقتصاد و دارایی	
۵۲- افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی		
۵۴- تدوین برنامه‌هایی در جهت رفع موانع اجرای بودجه‌بندی توسط نهادهای عمومی عملکرد	۵۳- پذیرش و همکاری سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی	
۵۵- نهادینه‌سازی نظام هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی		
۵۶- تقویت نظام پاسخگویی در چارچوب بودجه		
۵۸- بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات موضوعه جهت استقرار حسابرسی عملکرد	۵۷- همکاری کمیسیون محاسبات و بودجه مجلس	
۵۹- تهیه طرح جامع نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد		
۶۱- نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی عملکرد (منجمله ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه)	۶۰- حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی	
۶۲- اصلاح و پوشش خلأهای قانونی در اجرای حسابرسی عملکرد		
۶۴- ایجاد مدارک حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی عملکرد		
۶۵- افزایش توانایی قضاوت حرفه‌ای و قدرت تجزیه و تحلیل حسابرسان دیوان	۶۳- آموزش حسابرسان دیوان محاسبات	تأمین نیروی انسانی و آموزش مستمر
۶۶- الزام حسابرسان دیوان محاسبات برای شرکت در دوره‌های تخصصی حسابرسی عملکرد که در نهادهای بین‌المللی، اروپایی و آسیایی		
۶۸- آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد در سطح بخش عمومی	۶۷- آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی	
۶۹- ایجاد و توسعه دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد		
۷۱- ایجاد تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات	۷۰- به‌کارگیری تیم‌های تخصصی	استفاده از تیم‌های تخصصی و بخش
۷۲- توانمندسازی تیم‌های تخصصی از طریق دوره‌های حرفه‌ای بین‌المللی		
۷۴- بهره‌گیری از ظرفیت بخش خصوصی در حسابرسی عملکرد	۷۳- استفاده از حسابرسان حرفه‌ای بخش خصوصی	
۷۵- همکاری با نهادها و مؤسسات بین‌المللی در زمینه حسابرسی عملکرد		

سن جیز<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) معتقد است که اگرچه افراد خبره از توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسه استفاده می‌نمایند اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی‌سازی

دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را به طور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (به کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت. بر همین اساس به منظور کسب اجماع نظر عمومی حساب‌برسان بخش عمومی کشور، از روش پیمایش دلفی فازی استفاده شده است. و در طی اجرای دو راند نخست و دوم شاخص‌های زیر حذف شده‌اند:

- ۱) ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه محور
- ۲) مشخص نمودن داده‌ها و ستاده‌ها
- ۳) مرتبط ساختن داده‌ها و ستاده‌ها
- ۴) تدوین برنامه‌هایی در جهت رفع موانع اجرای بودجه‌بندی توسط نهادهای عمومی عملکرد
- ۵) نهادینه‌سازی نظام هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی
- ۶) اصلاح و پوشش خلأهای قانونی در اجرای حسابرسی عملکرد
- ۷) بهره‌گیری از ظرفیت بخش خصوصی در حسابرسی عملکرد
- ۸) بهره‌گیری از اطلاعات عملکردی در بودجه‌بندی
- ۹) تدوین قانون بودجه مستقل

#### تشریح وضع موجود ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

پس از آنکه ۶۶ شاخص نهایی برای ادامه تحلیل انتخاب شد، وضعیت عملکردی هر شاخص نیز با طیف نه درجه لیکرت ارزیابی شد. برای سنجش هر متغیر از اعداد فازی مثلثی<sup>۱</sup> (TFN) استفاده شده است. طی چند سال گذشته دیوان محاسبات کشور حسابرسی عملکرد را در برخی از سازمان‌ها اجرا کرده است. در پژوهش حاضر ابتدا دیدگاه ۳۷ نفر از حساب‌برسان دیوان محاسبات استان‌های تهران، گیلان و اردبیل که عملاً در حسابرسی عملکرد مشارکت داشته و دارند، گردآوری شد. سپس میانگین دیدگاه افراد پیرامون وضعیت عملکردی هر شاخص با استفاده از رابطه (۱) محاسبه گردید:

رابطه ۱

1. Triangular fuzzy number, TFN



$$F_{AVE} = \left( \left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right)$$

سپس باید تفاضل فازی دیدگاه افراد در بعد عملکرد و اهمیت محاسبه شود. اگر  $F_1$  و  $F_2$  دو عدد فازی مثلثی باشند آنگاه فاصله این دو عدد با فرمول زیر محاسبه خواهد شد:

$$F_1 = (l_1, m_1, u_1)$$

$$F_2 = (l_2, m_2, u_2)$$

$$G(F_1, F_2) = \sqrt{\frac{1}{3} [(l_1 - l_2)^2 + (m_1 - m_2)^2 + (u_1 - u_2)^2]}$$

نتایج حاصل از محاسبه میانگین فازی دیدگاه افراد و تفاضل فازی مقادیر در جدول (۳) ارائه شده است:

جدول (۳) شکاف میان اهمیت و عملکرد با روش تفاضل فازی

Indices	Importance	Performance	Gap
Q01	(6.52,7.52,8.2)	(5.02,5.86,6.48)	1.63
Q02	(6.52,7.52,8.2)	(5.02,5.86,6.48)	1.23
Q03	(6.36,7.36,8)	(5.3,6.24,7.04)	1.05
Q05	(6.32,7.32,7.96)	(4.4,5.26,6.08)	1.95
Q06	(6.42,7.42,8.26)	(5.02,6.02,6.94)	1.37
Q07	(7.1,8.1,8.66)	(4.9,5.82,6.68)	2.16
Q08	(6.32,7.32,8.06)	(4.36,5.22,5.96)	2.05
Q09	(6.84,7.84,8.28)	(4.44,5.34,6.08)	2.37
Q10	(6.34,7.34,7.9)	(4.9,5.82,6.56)	1.44
Q11	(6.36,7.36,8.06)	(4.26,5.16,5.84)	2.17
Q12	(6.92,7.92,8.52)	(4.14,5.14,6.02)	2.69
Q13	(6.54,7.54,8)	(4.54,5.46,6.22)	1.96
Q14	(6.48,7.46,8)	(4.48,5.36,6.12)	2.00
Q15	(6.32,7.32,7.94)	(4.84,5.74,6.5)	1.50
Q16	(6.96,7.96,8.36)	(4.94,5.9,6.68)	1.93
Q17	(6.76,7.76,8.44)	(5.16,6.08,6.8)	1.64
Q18	(7.8,8.44)	(4.66,5.58,6.36)	2.28
Q19	(6.54,7.54,8.24)	(4.46,5.2,5.82)	2.28
Q21	(6.2,7.2,7.82)	(4.36,5.32,6.2)	1.78
Q23	(6.24,7.22,7.96)	(4.36,5.22,5.96)	1.96
Q24	(7.02,8,8.54)	(4.58,5.46,6.16)	2.45
Q25	(6.42,7.42,8.04)	(4.86,5.74,6.4)	1.63
Q26	(6.24,7.22,8)	(4.84,5.74,6.5)	1.46
Q27	(6.72,7.72,8.36)	(4.9,5.82,6.56)	1.84
Q28	(7.06,8.06,8.56)	(4.72,5.64,6.38)	2.32
Q31	(6.48,7.46,8)	(4.68,5.6,6.52)	1.72
Q32	(6.3,7.3,8.04)	(4.68,5.6,6.52)	1.62
Q33	(6.52,7.52,8.2)	(4.36,5.32,6.2)	2.12
Q34	(6.32,7.32,7.94)	(4.26,5.22,6.14)	1.99
Q35	(6.42,7.42,8.04)	(3.98,4.94,5.78)	2.40
Q36	(6.78,7.78,8.28)	(4.84,5.76,6.52)	1.91

Indices	Importance	Performance	Gap
Q37	(6.28,7.24,7.84)	(4.72,5.64,6.36)	1.55
Q38	(7.1,8.1,8.66)	(3.86,4.72,5.5)	3.26
Q39	(6.86,7.86,8.44)	(4.22,5.1,5.94)	2.64
Q40	(7.32,8.32,8.7)	(4.84,5.8,6.64)	2.36
Q41	(7.08,8.04,8.5)	(4.48,5.36,6.12)	2.56
Q42	(7.32,8.32,8.76)	(4.5,5.42,6.08)	2.80
Q43	(7.32,8.32,8.82)	(4.26,5.26,6.16)	2.93
Q44	(6.8,7.8,8.28)	(4.38,5.34,6.3)	2.30
Q45	(6.94,7.94,8.46)	(5.08,6,6.7)	1.85
Q46	(6.88,7.88,8.48)	(4.72,5.64,6.4)	2.16
Q47	(6.7,7.7,8.32)	(3.84,4.84,5.82)	2.75
Q48	(7.24,8.24,8.72)	(4.6,5.56,6.36)	2.56
Q49	(6.88,7.88,8.58)	(3.8,4.68,5.56)	3.10
Q50	(7.14,8.14,8.56)	(4.48,5.44,6.24)	2.57
Q51	(6.835,7.798,8.28)	(4.56,5.48,6.24)	2.21
Q52	(6.66,7.66,8.3)	(4.02,4.94,5.78)	2.63
Q54	(7.16,8.16,8.66)	(4.28,5.24,6)	2.82
Q56	(7.1,8.1,8.68)	(3.86,4.78,5.62)	3.21
Q57	(6.94,7.94,8.38)	(4.44,5.4,6.22)	2.41
Q58	(7.52,8.52,8.92)	(4.68,5.64,6.38)	2.76
Q59	(7.32,8.32,8.76)	(4.38,5.34,6.14)	2.85
Q60	(7.58,8.58,8.98)	(3.9,4.9,5.74)	3.54
Q61	(7.66,8.66,8.96)	(4.3,5.3,6.18)	3.18
Q63	(7.26,8.26,8.66)	(3.98,4.94,5.78)	3.17
Q64	(6.68,7.68,8.38)	(3.82,4.78,5.6)	2.85
Q65	(7.08,8.08,8.64)	(3.9,4.86,5.76)	3.10
Q66	(6.38,7.36,8.12)	(4.26,5.18,5.96)	2.15
Q67	(6.22,7.22,7.86)	(3.74,4.66,5.5)	2.47
Q68	(6.54,7.54,8.04)	(3.98,4.94,5.78)	2.48
Q69	(6.78,7.78,8.28)	(3.9,4.82,5.6)	2.84
Q70	(6.32,7.32,8.08)	(4.12,5.04,5.88)	2.23
Q71	(6.68,7.68,8.48)	(4.42,5.34,6.14)	2.31
Q72	(6.56,7.56,8.34)	(4.62,5.54,6.18)	2.04
Q73	(6.88,7.88,8.36)	(4.42,5.38,6.2)	2.38
Q75	(7.06,8.06,8.64)	(4.74,5.68,6.54)	2.27

به عبارت دیگر میزان شکاف تفاوت وضعیت موجود و مطلوب به صورت زیر است.

Gap={1.63; 1.23; 1.05; 1.81; 1.95; 1.37; 2.16; 2.37; 2.17; 2.69; 1.96; 1.93; 1.64; 2.28; 2.28; 1.65; 1.96; 2.45; 1.63; 1.46; 1.84; 2.32; 2.06; 1.76; 1.99; 1.91; 1.55; 3.26; 2.64; 2.36; 2.56; 2.80; 2.93; 2.30; 1.85; 2.16; 2.75; 2.56; 3.10; 2.57; 2.21; 2.63; 2.82; 3.21; 2.41; 2.76; 2.85; 3.54; 3.18; 3.17; 2.85; 3.10; 2.15; 2.47; 2.48; 2.84; 2.23; 2.31; 2.04; 2.38; 2.27}

بهترین حالت زمانی است که انتظارات (وضعیت موجود) بر ادراکات (وضعیت مطلوب) منطبق باشد. در بدترین حالت نیز فاصله از ۱ بیشتر خواهد بود. نتایج نشان داده است در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد.

در بین مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیش‌بینی شده وضعیت عملکردی مواردی زیر نسبت به سایر موارد از دید پندل خبرگان ضعیف‌تر گزارش شده است:

- پذیرش عمومی حساب‌برسان دیوان محاسبات؛
- ارتقاء دانش، مهارت و عملکرد مدیران و مسئولان اجرایی؛
- تعیین شاخص‌های پایداری محیط‌زیست؛
- تعیین میزان مناسب منابع موردنیاز سازمان، تقویت نظام پاسخگویی در چارچوب بودجه؛
- حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی؛
- نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
- آموزش حساب‌برسان دیوان محاسبات؛
- افزایش توانایی قضاوت حرفه‌ای و قدرت تجزیه و تحلیل حساب‌برسان دیوان؛
- آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد در سطح بخش عمومی و ایجاد؛
- توسعه دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد.

#### تحلیل اهمیت - عملکرد (IPA)

تجزیه و تحلیل اهمیت-عملکرد (IPA)<sup>۱</sup> برگرفته از یکی از روش‌های تحلیل شکاف است. این تکنیک نخستین بار توسط مارتیلا و جیمز<sup>۲</sup> به سال ۱۹۷۷ ارائه شد. در تحقیق حاضر هر شاخص از دو منظر مورد بررسی قرار گرفت. منظر اهمیت<sup>۳</sup> که با I نمایش داده می‌شود و منظر عملکرد<sup>۴</sup> که با P نمایش داده می‌شود. از آنجا که تحلیل جداگانه داده‌های بعد عملکرد و بعد اهمیت، به‌ویژه زمانی که هر مجموعه داده‌ها، همزمان مورد مطالعه قرار می‌گیرند ممکن است معنادار نباشد، لذا داده‌های مربوط به سطح اهمیت و عملکرد شاخص‌ها روی شبکه‌ای دو بعدی نشان داده می‌شوند (شکل یک). در این شبکه، محور Y نشانگر بعد «اهمیت» و محور X نشانگر بعد «عملکرد» است. این شبکه دو بعدی ماتریس اهمیت/عملکرد یا ماتریس IPA نامیده می‌شود. نقش ماتریس IPA کمک به فرآیند تصمیم‌گیری است. از این ماتریس برای شناخت درجه اولویت شاخص‌ها برای بهبود

1. Impornace-Performance Analysis  
2. Martilla and James  
3. Importance  
4. Performance

استفاده می شود.

شکل (۱) شکل کلی ماتریس اهمیت-عملکرد (IPA)



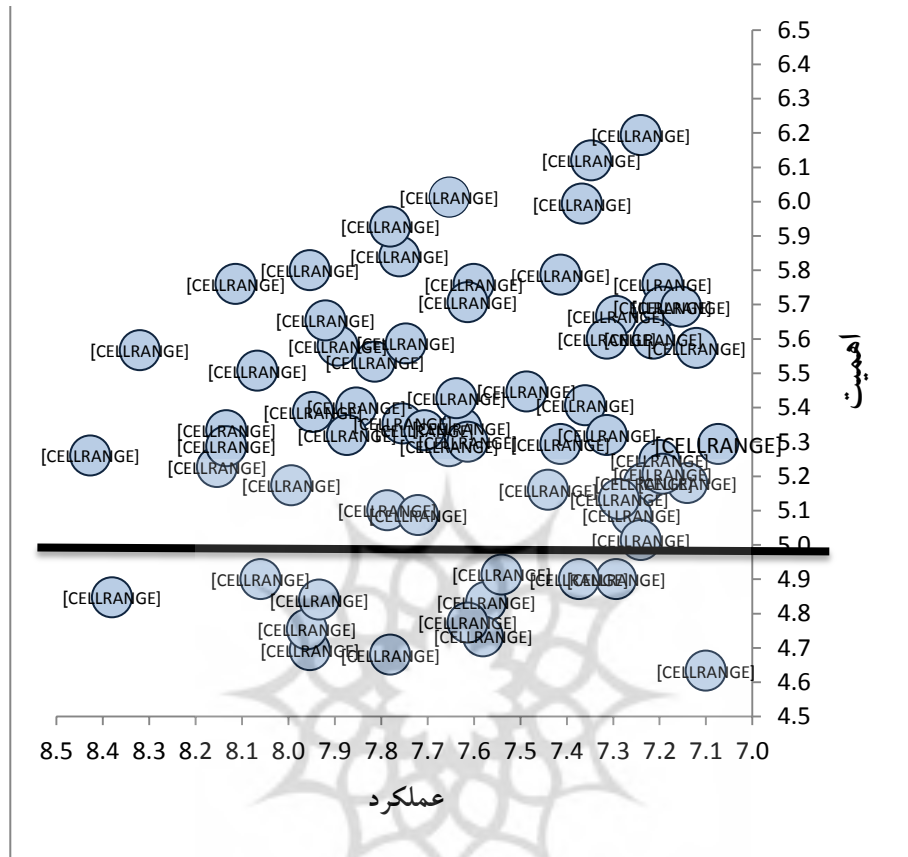
بر اساس اینکه هر شاخص چه میزان اهمیت دارد (وضعیت مطلوب) و عملکرد در زمینه این شاخص در چه حد است (وضعیت موجود) چهار ربع قابل تشخیص است:

- حیطه بی تفاوتی: عملکرد پایین-اهمیت پایین
- حیطه اتلاف: عملکرد بالا-اهمیت پایین
- حیطه ضعف: عملکرد پایین-اهمیت بالا
- حیطه قابل قبول: عملکرد بالا-اهمیت بالا

شکاف اصلی در مدل تجزیه و تحلیل اهمیت-عملکرد ربع مربوط به حیطه ضعف و حیطه اتلاف است. اگر بیشتر شاخص‌ها در ربع حیطه اتلاف قرار گرفته باشد. یعنی شاخص‌های مورد عمل ارزش چندانی ندارند و عملکرد در زمینه شاخص‌های بی اهمیت بالاست. اگر بیشتر شاخص‌ها در ربع حیطه ضعف قرار گرفته باشد یعنی سازمان در فرآیند اجرا در زمینه شاخص‌هایی که اهمیت بالایی دارند عملکرد ضعیفی دارد. استراتژی سازمان باید بدین صورت باشد که اولاً عناصر را از ربع حیطه ضعف به ربع حیطه قابل قبول منتقل کند و تمامی عناصر ربع‌های مربوط به حیطه اتلاف و بی تفاوتی را حذف کند. با استفاده از سؤالات مربوط به هر شاخص که وضعیت موجود و وضعیت مطلوب را مورد سنجش قرار می‌دهد تجزیه و تحلیل اهمیت عملکرد انجام شده است.

نتیجه ارزیابی اهمیت-اهمیت عملکرد برای شاخص‌های تحقیق حاضر در شکل ۲ ارائه شده است:

شکل ۲) نتیجه ارزیابی اهمیت- عملکرد (IPA)



از آنجا که بر اساس نتایج تمامی شاخص‌های تحقیق با اهمیت است بنابراین حیطة بی تفاوتی و حیطة اتلاف وجود ندارد. از طرفی عملکرد در برخی موارد پایین (کمتر از ۰/۵) و در برخی موارد بالا (بزرگ‌تر از ۰/۵) در نوسان است. بنابراین شاخص‌ها در محدوده «حیطة قابل قبول» و «حیطة ضعف» قرار دارند.

### نتیجه‌گیری

حسابرسی عملکرد، فرآیند شماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه‌هایی برای بهبود عملی است. در این پژوهش ابتدا با استفاده از الگویی که در پژوهش به روش دلفی-فازی برای حسابرسی

عملکرد بخش عمومی ایران به دست آمده، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مورد تأیید پنل خبرگان (۵۰ نفر) گردآوری شد. پس از آنکه ۶۶ شاخص نهایی برای ادامه تحلیل انتخاب شد، وضعیت عملکردی هر شاخص نیز با طیف نه درجه لیکرت ارزیابی شد. برای سنجش هر متغیر از اعداد فازی مثلثی (TFN) استفاده شده است. به این ترتیب که ابتدا دیدگاه ۳۷ نفر از خیرگانی که در حال حاضر در حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات شاغل هستند، گردآوری شد. سپس میانگین دیدگاه افراد پیرامون وضعیت عملکردی هر شاخص محاسبه گردید. سپس تفاضل فازی دیدگاه افراد در بعد عملکرد و اهمیت محاسبه شد. نتایج حاصل از محاسبه میانگین فازی دیدگاه افراد و تفاضل فازی مقادیر، نشان داد که در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد. از آنجاکه بر اساس نتایج تمامی شاخص‌های تحقیق با اهمیت است بنابراین حیطة بی تفاوتی و حیطة اتلاف وجود ندارد. از طرفی عملکرد در برخی موارد پایین (کمتر از ۰/۵) و در برخی موارد بالا (بزرگ‌تر از ۰/۵) در نوسان است. بنابراین شاخص‌ها در محدوده «حیطة قابل قبول» و «حیطة ضعف» قرار دارند. با توجه به نتایج تحقیق می‌توان راهکارهایی به شرح زیر ارائه نمود:

- توجه بیشتر به الزام قانونی مدیران به پاسخگویی در قبال عملکرد و میزان رسیدن به اهداف سازمانی در قبال مصرف منابع در اختیارشان، همراه با کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.
- لزوم اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه اقتصادی کشور.
- استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع و کارت امتیازی متوازن در راستای حسابرسی با کیفیت‌تر و ارزیابی عملکرد مالی و غیرمالی زیست محیطی و اجتماعی سازمان‌ها.
- لزوم تدوین و پیگیری قوانین و مقررات الزام آور در جهت انجام حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه.
- مشخص نمودن استراتژی‌ها، اهداف، برنامه‌ها و خط مشی‌های دستگاه‌های اجرایی و توجه و آموزش کارکنان در جهت رسیدن به آن‌ها.

به طور کلی طبق نتایج در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد، استفاده از اطلاعات عملکرد باهدف:

- تخصیص منابع بودجه‌ای و تعیین میزان مناسب منابع مورد نیاز سازمان؛
  - حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی؛
  - نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
  - شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد به کارکنان دستگاه‌های اجرایی در سطح بخش عمومی؛
  - تقویت نظام پاسخگویی در چارچوب بودجه؛
  - آموزش حسابرسان دیوان محاسبات به منظور افزایش توانایی قضاوت حرفه‌ای و قدرت تجزیه و تحلیل حسابرسان دیوان محاسبات؛
  - نیاز به دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد و ...
- به منظور ارتقای سطح کیفی حسابرسی عملکرد در کشور مفید خواهند بود. همه موارد مطرح شده از جمله مواردی هستند که در کشورهای توسعه یافته مورد توجه قرار گرفته و ما در کشور ایران می‌توانیم این راهکارها را به عنوان تجربه سایر کشورها مورد استفاده قرار دهیم.

## منابع

- ایمانی بزندق، محمد. (۱۳۹۳). «چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران»، فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۳، شماره ۴، زمستان، ص ۱-۱۹.
- آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). «ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران»، دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۶، ۵-۴۰.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۴). «عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، سال ۱۳۹۴، دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). «الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران»، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۱، ۱۴۳-۱۵۶.
- باباجانی، جعفر و دهقان، حسین. (۱۳۸۴). «نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۲-۱۳، ۱-۱۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- برادران حسن زاده، رسول؛ محبوبی بناب، معصومه و رحیمی، غلامرضا. (۱۳۹۱). «بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی»، فراسوی مدیریت، ۶(۲۲)، ۱۶۷-۱۹۴.
- حبشی، نعمت. (۱۳۹۲). مطالعه روشهای حسابرسی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
- خدای پور، احمد و کفاش پور، روح الله. (۱۳۹۴). «تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور»، فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۳)، ۴۱-۵۲.



- فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه کارشناسان دیوان محاسبات. *فصلنامه دانش حسابرسی*، شماره ۲۴، ۲۸-۴۱.
- قدیم پور، جواد و طریقی، علی. (۱۳۸۸). «بودجه ریزی عملیاتی و رابطه‌ی آن با حسابرسی عملیاتی»، *مجله حسابداری*، شماره ۲۸، ۷۲-۵۸.
- مرادزاده فرد، مهدی و بختیاری، مهرداد. (۱۳۸۸). «نقش حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک»، *ماهنامه حسابداری*، سال ۲۳، شماره ۲۰۲، ۲۹-۳۵.
- مرادی، بابک و بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). «عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی»، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۷، شماره ۲۸، ۱۰۷-۱۲۲.
- نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). «بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت»، *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۷۹-۸۴.
- نصیری، صادق. (۱۳۹۵). حسابرسی عملیاتی و الزامات آن در بخش عمومی. *چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت*، مرکز همایش‌های بین‌المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران.
- ولیان، حسن و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). «ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا»، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۷، شماره ۲۵، ۱۱-۲۸.
- Backof, A. G., Carpenter, T. D., & Thayer, J (2016). Auditing complex estimates: the impact of judgment frameworks and management-provided evidence on auditors' professional skepticism. Working paper. *University of Georgia and University of Virginia*.
- Barefield, R. M. (1975). The Impact of Audit frequency on the Quality of Internal Control. *Journal of Accounting Research*, (Sarasota, Florida, American Accounting associating), Vol. 13, 165-203
- Deloitte (2009). Perspectives on professional judgment and professional skepticism. Deloitte Development LLC.
- Glynn, J.J. (1985). Value for Money Auditing an International Review and Comparison. *Financial Accountmability and Management*, 1(2), 113-128.

- Hatherly, D. J. and L. D. Parker. (1988). Performance Auditing Outcom: A Comparative study. *Financial Accountability & Management*, vol. 4, No.1
- Kahraman, Cengiz. (2009). Fuzzy Multi-Criteria Decision Making: Theory and Applications with Recent evelopments Front Cover. Volume 16 of *Springer optimization and its applications*, ISSN 1931-6828.
- Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). The erception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 99-104.
- McPhail, K (2004). An Emotional Response to the State of Accounting: *Developing Accounting Students, Emotional Intelligence, Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp.629-48.
- Morin, Danielle. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administration: Looking Beyond Appearance. *Financial Accountability and Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 211-236
- Pollitt, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mui, H. Summa, and M. Wearness, (1999). Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in 5 Countries. *The Journal of Oxford University Press*, Vol. 49, 96-122.
- Wu, C. H. , &Fang, W. C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-768.