

خط‌مشی‌حسابرسی عملکرد مدیریت و ارزیابی وضعیت موجود عوامل آن در سازمان‌های دولتی

امین حسین‌زاده^۱ - نورمحمد یعقوبی^۲ - وحید پورشهابی^۳

چکیده

زمینه و هدف: ارزیابی یکی از مهم‌ترین ابزارهای لازم برای تضمین کارایی و اثربخشی خط‌مشی‌های حسابرسی است که در عین اهمیت، کمتر مورد توجه خط‌مشی‌گذاران و خط‌مشی‌پژوهان مالی قرار گرفته است. شفافیت اطلاعات ناشی از حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی، بهبود پاسخگویی ناشی از حسابرسی اثربخشی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی صرفه اقتصادی بر کاهش فساد اداری مؤثر است. از همین رو، هدف پژوهش حاضر بررسی و ارائه خط‌مشی حسابرسی عملکرد مدیریت و ارزیابی وضعیت موجود عوامل آن در سازمان‌های دولتی است.

روش: پژوهش حاضر توسعه‌ای - کاربردی با رویکرد آمیخته است، اعضای نمونه آماری بخش کیفی پژوهش را خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابرسی عملکرد مدیریت به تعداد ۱۵ نفر تشکیل دادند که بر اساس تکنیک گلوله برفی انتخاب شدند. ۱۰۱ نفر از کارکنان ادارات منتخب دولتی استان سیستان و بلوچستان که به صورت تصادفی انتخاب شدند، معرف نمونه آماری بخش کمی پژوهش بودند. داده‌های بخش کیفی توسط مصاحبه جمع‌آوری و بر اساس تکنیک تحلیل محتوا تجزیه و تحلیل شدند. داده‌های بخش کمی نیز از طریق پرسشنامه مستخرج از بخش کیفی پژوهش جمع‌آوری و به روش آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: نتایج پژوهش گویای آن بود که عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت شامل ۸ عامل اصلی (شناسایی و بیان مسأله (نیاز)، اهداف راهبردی، اهداف عملیاتی، برنامه‌ریزی راهبردی، برنامه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابرسی عملکرد، پیامدهای حسابرسی عملکرد و حافظه سازمانی) و ۲۸ عامل فرعی است.

نتیجه‌گیری: همچنین ارزیابی وضعیت عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت نشان داد که غیر از ۹ عامل فرعی شناسایی‌شده، بقیه عوامل در وضعیت مطلوبی هستند.

واژگان کلیدی: ارزیابی عملکرد، حسابرسی عملکرد مدیریت، سازمان دولتی

^۱ دانشجوی دکتری، گروه مدیریت، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. amin.hz@hotmail.com

^۲ استاد تمام، گروه مدیریت دولتی، واحد زاهدان، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران. (نویسنده مسئول)

yaghoubi@mgmt.usb.ac.ir

^۳ استادیار، گروه مدیریت، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. v.pourshahabi@iauzah.ac.ir

مقدمه

موفقیت حسابرسی عملکرد در استفاده بهینه از منابع نهفته است (مبینی و الماسی، ۲۳، ۱۳۹۸).

حسابرسی عملکرد، مهمترین رخدادهای و عملکردهای بخش دولتی را که برای سیاستمداران و مردم مهم است برجسته نموده و امکان تمایز فعالیت-های مشروع را از اقدامات غیرقانونی میسر می‌سازد (داجوتایت و ادومیوکات، ۲، ۱۴۳، ۲۰۱۷). حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از آن جهت ضرورت دارد که می‌تواند صداقت و اعتمادسازی این سازمان‌ها را ارتقاء دهد. یعنی، حسابرسی عملکرد برای دستگاه‌های دولتی موجب ایجاد اعتماد عمومی در مورد عملکرد دولت و استحکام رابطه بین دولت و شهروندان شده و کارایی و کارآمدی آن را در راستای هدف‌ها مشخص می‌کند (ایمانی برنراق، ۱۸، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد، بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود و تقویت کند (برنکمیجر، ۳، ۴۲۲، ۲۰۱۸). و به طور قابل ملاحظه‌ای بر روی سازمان و رفتار دستگاه‌های سیاسی و اداری تأثیرگذار می‌باشد (داجوتایت و ادومیوکات، ۴، ۱۴۳، ۲۰۱۷). نام دیگر حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش پول است (لوک، اسماعیل و عبدالحمید، ۵، ۳۲۸، ۲۰۱۶). اجرای نظام حسابرسی عملکرد به همراه استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به اتخاذ تصمیم‌های بهتر و بکارگیری اثربخش‌تر منابع کمیاب عمومی کمک می‌نماید و تأثیر به‌سزایی در بهبود کیفیت مدیریت عمومی نوین دارد. پارادایم مدیریتی حاکم بر نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی نتیجه‌محور است و باید پاسخگویی نمایندگان مجلس و انتظارات مردم باشد. از این رو، تمرکز اصلی حسابرسی عملکرد به عنوان یک فرآیند، بر ارزیابی و ارتقای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان و به طور کلی بخش عمومی است (حبشی، ۵، ۱۳۹۴).

ارزیابی یکی از مهم‌ترین ابزارهای لازم برای تضمین کارایی و اثربخشی خطمشی‌های حسابرسی است که در عین اهمیت، کمتر مورد توجه خطمشی‌گذاران و خطمشی‌پژوهان مالی قرار گرفته است. شاید بتوان ریشه عدم توجه به حوزه ارزیابی خطمشی حسابرسی را کمبود آثار جریان‌ساز توسط استادان صاحب کرسی در دانشگاه و اندیشمندان حوزه در خطمشی مالی و حسابرسی، حبس الگوهای ارزیابی در قلمرو علوم آموزشی و سیطره نگرش کمی در روش پژوهش دانست (محقق معین، ۱۳۲، ۱۳۹۵). همچنین می‌توان وجود اغتشاشات مفهومی در اصطلاحات پایه ارزیابی و عدم تبیین شایسته جایگاه و کارکردهای ارزیابی خطمشی (امامی میبیدی، ۱۴، ۱۳۹۷).

به علاوه بخشی‌نگری و بسنده کردن به استفاده صرف از مدل‌های ارزیابی در علوم اقتصادی و یا عدم اهتمام نهادهای خطمشی‌گذار به پژوهش‌های نظری و کاربردی در ارزیابی خطمشی را مزید بر علت پنداشت. این در حالی است که ارزیابی خطمشی نقشی بی‌بدیل در ارتقای پاسخگویی، بهبود، یادگیری و حتی اطلاع‌رسانی دستاوردهای خطمشی‌های عمومی از سطوح کلان ملی تا سطوح خرد و بخشی، بر عهده دارد (استافلیم و کرن، ۱، ۱۴۳، ۲۰۱۹).

یکی از ویژگی‌های بارز فضای اقتصادی امروز محدودیت منابع و رقابت بر سر کسب این منابع محدود است. بی‌شک نیاز و خواسته هر سازمان، مؤسسه، شرکت یا نهاد، بهینه‌ترین راهکار استفاده از این منابع است. ناتوانی در بهره‌برداری مطلوب از منابع تاوان سنگینی به همراه خواهد داشت و در نهایت می‌تواند به حذف سازمان از گردونه رقابت یا توقف ارائه خدمات مطلوب منتهی شود. یکی از رویکردهای مهم کنونی ارزیابی، حسابرسی عملکرد است که در کنار سایر حسابرسی‌ها باید توسط نهادهای نظارتی انجام شود. این موضوع نشان‌دهنده این است که مبانی نظری

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند، به فرآیند حسابرسی کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد مؤسسه تحت رسیدگی از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی هزینه‌ها و در حصول اهداف مورد انتظار می‌بخشد و احیاناً آن را از کارکرد صرفاً ممیزی و ارزیابی شکلی و صوری دور می‌کند (زارعی و فاضلی نژاد، ۳۳، ۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد دستیابی به پاسخگویی را تسهیل می‌نماید، چرا که ارزیابی مستقلی از عملکرد سازمان ارائه می‌نماید (دیتنفور^۸، ۱۸، ۲۰۲۰). حسابرسی عملکرد از دیرباز در زمره پیشنهاد‌های کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه برای ارزیابی و بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها بوده است. در دهه ۹۰ کشورهای توسعه یافته‌ای نظیر آمریکا، انگلستان، استرالیا، نیوزلند و کانادا قوانین و مقررات مورد نیاز بکارگیری حسابرسی عملکرد را به تصویب رساندند تا زمینه تقویت آن فراهم شود؛ به عنوان مثال در آمریکا قانون رسیدگی به نتایج در سال ۱۹۹۳ به تصویب رسید و از آن زمان دیوان محاسبات این کشور توان خود را مصروف حسابرسی عملکرد نموده است (باباجانی، ۹۱، ۱۳۹۲). همچنین پس از بحران‌های مالی اتفاق افتاده در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شد، بودجه بخش عمومی کاهش چشم‌گیری یافت. بنابراین حسابرسی عملکرد به عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد در این کشورها مدنظر گرفته شده است (مرتی و پراول-^۹، ۲۵۴، ۲۰۱۴). حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگی‌های حسابرسی صورت‌های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی در برگیرنده بررسی روش‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش خاصی از

ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند. برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفاً مالی به جنبه‌های عملکردی در کشورهای توسعه یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول گردد (زارعی و فاضلی نژاد، ۲۸۸، ۱۳۹۵).

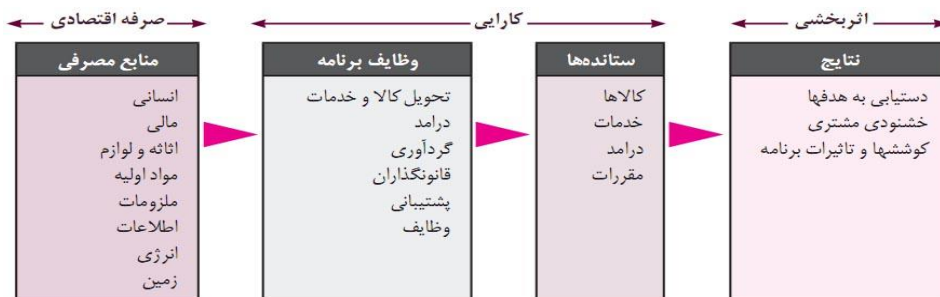
با وجود اهمیت و نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد و افزایش پاسخگویی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد کافی نبوده و در نتیجه رویکردهای فعالان حسابرسی عملکرد بسیار متغیر است (نالویک و میلز^۶، ۵۴، ۲۰۱۴). افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به بهبود عملکردی نهادهای عمومی، هدف‌گذاری‌های انجام شده و لزوم کاهش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس و حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد، می‌تواند کمک شایانی در جهت اجرایی کردن حسابرسی عملکرد نماید (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۹: ۱۴۷ و ۱۴۸). حسابرسی عملکرد یک روند ضروری برای توسعه و ترقی و همچنین عنصر کلیدی در تسریع تغییر بنیادین در کار حسابرسی از مدل سنتی به مدل مدرن می‌باشد (گروه مطالعه اداره حسابرسی ایالتی ذیجانگ^۷، ۱۲۴۵، ۲۰۱۹). بنابراین با توجه به دامنه گسترده تأثیرگذاری این نوع حسابرسی و نیازهای فراوان موجود، ضرورت انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و دولتی ایران غیرقابل انکار و در شرایط کنونی با توجه به توسعه روزافزون فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی دولت امری واجب و اجتناب ناپذیر است (حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱، ۳۷۰).

(۲۰۱۵) نیز حسابرسی عملکرد را متشکل از سه مؤلفه کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی می‌دانند و بیان می‌کنند که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است. اسکندری (۱۳۹۰) ارتباط بین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را به شرح شکل ۱ معرفی می‌کند.

اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی (رسیدگی)، قابل اتکا بودن سیستم‌های مورد نظر، انجام شدن روش‌های رسیدگی لازم توسط حسابرس، رعایت قوانین و مقررات مربوطه و اساسنامه شرکت و اثبات وجود، مالکیت، وقوع (رخداد)، کامل بودن، حقوق و تعهدات، ارزشیابی، اندازه‌گیری، طبقه بندی، ارائه و افشا مبالغ مندرج در ترازنامه و صورت سود و زیان است (خواججوی، ۱۳۸۹، ۶). تعیین اهداف حسابرسی بصورت مشخص و صریح قبل از شروع عملیات حسابرسی ضروری است، زیرا اهداف حسابرسی به دلایل زیادی با نحوه انجام حسابرسی عملکرد مرتبط اند. برخی از این دلایل عبارتند از: (۱) جمع آوری داده‌ها و اطلاعات، باید با تمرکز بر اهداف صورت پذیرد؛ (۲) تعیین اهداف باعث بهبود و تسهیل شفافیت موضوع و عملیات حسابرسی می‌شود؛ (۳) تعیین اهداف مقیاسی مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد انجام شده ارائه می‌دهد (عظیمی اسکویی، ۱۳۸۹: ۸۴). برنامه‌ریزی در حسابرسی عملکرد

آن در دستیابی به هدف‌های مشخص است (اسکندری و کردبچه، ۱۷، ۲۰۱۸). نیاز به پاسخگویی هم از سوی مدیران و هم ذینفعان سازمان‌ها موجب تقاضا برای حسابرسی عملکرد می‌شود، لیکن از دیدگاه خبرگان حسابرسی در ایران بخش قابل توجهی از مدیران دولتی گریزان از پاسخگویی و رسیدگی‌های حسابرسی هستند که علل این موضوع را مواردی چون ترس، بی-اطلاعی نسبت به حسابرسی عملکرد، نبود پاداش برای دستگاهی که عملکرد خوبی داشته، عدم آگاهی مسئولان از کارایی خودشان و عدم انتخاب مدیران بر اساس عملکردشان می‌دانند (حجازی و همکاران، ۱۴، ۱۳۹۹). از همین رو، حسابرسی عملکرد، بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند (برنکمیجر^{۱۱}، ۴۳۲، ۲۰۱۸) حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک دولتی است. اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود (لاری دشت بیاض و همکاران، ۳۳، ۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، سیستم‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دولتی و غیرانتفاعی دانست که تلاش دارد ارزیابی نماید آیا در مصرف منابع سه مؤلفه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی رعایت شده است یا خیر؟ (نصیری، ۱۳۹۵). رادلا و همکاران^{۱۱}



شکل ۱: حسابرسی عملکرد

ریزی همچنین شامل تهیه یک رویکرد تفصیلی برای اجرای حسابرسی است (واحد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴).

اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت

بررسی اصلی موضوع مورد حسابرسی یا همان جمع‌آوری و ارزیابی شواهد یا آزمون می‌باشد. در طی مرحله آزمون، تیم حسابرسی به پرسش‌های برنامه‌های حسابرسی عملکرد، از طریق جمع‌آوری و تحلیل شواهد حسابرسی عملکرد پاسخ می‌دهد. تیم حسابرسی عملکرد، شواهد را به منظور تعیین اینکه آیا معیار حسابرسی عملکرد و نتیجه‌گیری درباره اهداف حسابرسی عملکرد کافی و مناسب است یا خیر، تحلیل می‌کند. در جریان بررسی اصلی بایستی تأکید بر تدوین گزارش نهایی باشد (فاوچی، ۱۳۸۹).

خط‌مشی‌گذاری ارزیابی حسابرسی، پدیده‌ای پیچیده است که برای ساده‌کردن آن باید به منطق اصلی آن اشاره کرد. چرخه چند مرحله‌ای خط‌مشی‌گذاری شامل دستور کارگذاری مسئله عمومی، تنظیم و تصویب خط‌مشی، اجرای خط‌مشی و ارزیابی خط‌مشی است (هاولت، رامش و پرل^{۱۶}، ۲۴۸، ۲۰۱۸) از خلال نظرهای اندیشمندان خط‌مشی‌گذاری، مفهومی فراتر نمایان می‌شود، به گونه‌ای که ارزیابی در تمام مراحل خط‌مشی حضور و بروز دارد. ارزیابی خط‌مشی را با توجه به مرحله زمانی مورد بررسی در چرخه خط‌مشی به سه دسته عمده تقسیم کرد:

الف) ارزیابی آینده‌نگر با پیشینی در زمان تدوین خط‌مشی انجام می‌شود و طی آن عقلانیت و دلایل توجیهی خط‌مشی یا برنامه بررسی می‌شود. در این ارزیابی، روش کار و الگوی منطقی انجام فعالیت‌های خط‌مشی برای حصول نتایج ترسیم شده و زمان و میزان تحقق نتایج خط‌مشی برآورد می‌شود (پرچر و فانل^{۱۷}، ۲۲، ۲۰۱۵).

طبق نظر پیتر دراگر^{۱۲} برنامه ریزی، فرآیند پیوسته‌ای از تصمیمات سیستماتیک و ریسک پذیر با حداکثر دانش و آگاهی از نتایج آینده است که به طور سیستماتیک تلاش‌ها و کوشش‌هایی را که برای انجام این تصمیم‌ها مورد نیاز است، سازماندهی و نتایج این تصمیم‌گیری را در مقابل انتظارات، از طریق بازخورد سیستماتیک و سازمان دهی شده اندازه‌گیری می‌کند (استوارت^{۱۳}، ۹۸، ۲۰۰۰). مرحله برنامه ریزی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. زیرا حسابرس با استفاده از روش‌های مناسب، شناخت کافی نسبت به عملیات واحد مورد بررسی به دست می‌آورد و نقاط بحرانی اساسی، هدف و دامنه کار، زمان و بودجه مورد نیاز را مشخص می‌کند. از همین‌رو، برنامه ریزی مناسب برای اجرای مؤثر و کنترل عملیات حسابرسی ضروری است (جمشیدی و کیومرثی، ۱۳۸۸، ۲۵۲).

برنامه‌ریزی راهبردی عملکرد^{۱۴}: برای آنکه سازمان بداند به کجا خواهد رفت، باید بداند اکنون دقیقاً کجا قرار گرفته است. پس از آن، باید آنچه می‌خواهد باشد را به درستی تعریف کرده و چگونگی رسیدن به آن جایگاه را مشخص نماید. مستندات حاصل از این فرآیند را برنامه راهبردی سازمان می‌نامند. تهیه برنامه راهبردی شامل چشم‌انداز، مأموریت، اهداف، راهبردها و برنامه‌های اقدام، یک فرآیند عملی است که برای کمک به سازمان به کار می‌رود تا چشم‌انداز مناسب را فراهم نموده و راه‌های اجرایی را برای ایجاد تغییر ترسیم نماید (مهر آرا و همکاران، ۲۱، ۱۳۹۷).

برنامه‌ریزی عملیاتی عملکرد^{۱۵}: برنامه رسیدگی یا برنامه کار حسابرسی عملکرد برای مرحله آزمون است. برنامه‌ریزی دقیق کارهایی که باید در جریان مرحله آزمون اجرا شود. برنامه‌ریزی عملیاتی شامل تعیین هدف، معیار و منابع ممکن برای شواهد است. برنامه-

خود را ارتقا دهند. این نقش پیشرفته خطمشی حسابرسی است که در پی کمک به مدیریت جهت بهبود عملیات است و در این حالت حسابرسی به جای گذشته بر آینده تمرکز دارد و به واحدهای مورد رسیدگی در ارتقای کیفیت مدیریت در طول زمان کمک می‌نماید (حجازی و همکاران، ۱۳۹۹).

احمدی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با هدف شناخت و توصیف حسابرسی عملکرد مالی مدیریت پروژه‌های عمرانی در شهرداری انجام دادند و بیان کردند که پیشرفت‌های فناوری، افزایش رقابت و الزام به پاسخ‌گویی در خصوص عملکرد، بقای سازمان‌های امروزی را در گرو بهبود مستمر عملکرد و افزایش کارایی و اثربخشی قرار داده است. از این رو، بهره‌مندی از حسابرسی عملکرد، به عنوان یک ضرورت در سازمان‌ها مطرح شده است. نتایج این پژوهش گویای آن بود که حسابرسی عملکرد مدیریت مالی نقشی مثبت در پروژه‌های عمرانی دارد.

پژوهش نمازی و مهتری (۱۴۰۰) با هدف بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی در بودجه‌ریزی عملیاتی انجام شد و نتیجه به دست آمده گویای آن بود که حسابرسی عملیاتی در سه زمینه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌تواند باعث بهبود بودجه‌ریزی عملیاتی گردد. هنگامی که حتی بودجه‌ریزی عملیاتی اجرایی نشده باشد، نیاز به حسابرسی عملیاتی وجود دارد و این امر در کنار سیستم‌های حسابداری استاندارد، می‌تواند ملاک و بستری برای فراگیرتر شدن بودجه‌ریزی عملیاتی نیز شود.

فرقانی هریس (۱۳۹۹) در پژوهش خود به بررسی چالش‌ها، موانع پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران پرداخت. به اعتقاد او، در کشورهای پیشرفته جهان توجه به سیستم حسابداری و حسابرسی مالی دولت‌ها در کنار مسئولیت پاسخگویی به عنوان سیستم تهیه‌کننده اساسی اطلاعات سودمند و درخور استفاده برای ادای

(ب) ارزیابی حین اجرای نظارتی است که طی عمر اجرایی یک خطمشی و به طور مستمر و مرحله-ای انجام می‌شود تا با اعلام هشدار سریع به مجریان اصلاحات لازم حین اجرای خطمشی، انجام پذیرد.

(ج) ارزیابی گذشته‌نگر یا پسینی، پس از اتمام اجرای خطمشی انجام می‌شود و خروجی‌های بلافصل، پیامدها و اثرات خطمشی را بررسی می‌کند و در خصوص کارآمدی خطمشی در تحقق اهداف قضاوت انجام می‌دهد (مایل، کانیکجام، کواکس، کراو و مالیک^{۱۸}، ۱۴، ۲۰۱۶).

علاوه بر رویکرد غالب سه‌گانه ارزش‌محور، روش محور و کاربرد محور به نظر می‌رسد الگوهای ارزیابی خطمشی را با چند بُعد دیگر نیز می‌توان مورد مقایسه قرار داد و با توجه به برجستگی خصایص ساختاری هر الگو در سنخیت با ویژگی‌های مزبور آن‌ها را طبقه‌بندی کرد: نخست، ویژگی‌های کلی پاسخگویی، شفاف‌سازی، آموزش و بهبود را می‌توان فصل مشترک. کارکردهای ارزیابی قلمداد کرد. دوم، توجه به آنکه سه بُعد زمانی پسینی به عبارتی تمرکز توجه به فازهای مختلف برنامه‌ریزی در حال توسعه-بودن و استقرار یافتگی خطمشی و سوم، روش غالب مورد استفاده اعم از کیفی یا کمی در الگوی مورد نظر و چهارم، میزان توجه مستقیم یا غیرمستقیم به زمینه و بستر (اوون^{۱۹}، ۶۵۲، ۲۰۲۰).

نتایجی که در اثر اجرای خطمشی‌ها حاصل می‌شود افزایش پاسخگویی با اندازه‌گیری عملکرد مدیران، بهبود عملکرد و راهبری شرکت با شناسایی ضعف‌ها و مشکلات، افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی آتی از طریق اجرای حسابرسی عملکرد و ارائه خطمشی‌های کاربردی به مدیران می‌باشد. با انجام حسابرسی عملکرد واحدهای مورد رسیدگی می‌بایست به دنبال راه‌هایی باشند که از طریق آن بتوانند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی

مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها جایگاه ویژه‌ای به خوداختصاص داده است، تا شهروندان با استفاده از این اطلاعات بتوانند در خصوص عملکرد سازمان‌ها قضاوت نمایند. در این پژوهش عوامل محیطی، عوامل فنی و فرآیندی و عوامل انسانی به‌عنوان موانع و مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران تشخیص داده شد.

الله دینی و چه‌رزاد (۱۳۹۸) در پژوهش خود که با عنوان "حسابرسی عملیاتی جهت تعیین فرصتهایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات" انجام دادند، بیان نمودند که حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و یک ابزار مفید برای اصلاح سیستمها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. همچنین، سیستم اطلاعات حسابداری، اطلاعات مالی متنوعی را جهت تصمیم‌گیری در اختیار مدیران هر سازمان قرار می‌دهد. لذا لازم است حساب‌رسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) نیز در پژوهش خود که با هدف ارزیابی وضعیت فعلی حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود آن انجام دادند، بیان کردند که دستیابی به عملکرد موثر، کارآمد و اقتصادی مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمان است. کارایی و اثربخشی مدیریت در هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن در تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و استفاده از منابع موجود است و حسابرسی عملکرد یکی از ابزارهای مفید در بهبود برنامه ریزی و کنترل عملیات و ارائه می‌باشد. با توجه به شرایط اقتصادی و جغرافیایی استان سیستان و بلوچستان و محرومیت‌های واقع شده در استان، حساسیت‌های مردم به عنوان رکن اصلی نظام

جمهوری اسلامی نسبت به بی‌کفایتی و پایین بودن بهره‌وری سازمان‌ها بسیار زیاد و حائز اهمیت است چرا که فعالیت‌های نیروهای ضد انقلاب در منطقه در جهت جذب افراد ناراضی از دولت در جهت انجام فعالیت‌های تروریستی بسیار زیاد می‌باشد و در این بین نقش دیوان محاسبات به عنوان ناظر که وظیفه نظارت بر همه رویدادهای مالی کشور را بر عهده دارد بسیار مهم و حیاتی می‌باشد و عملکرد این سازمان با توجه به اینکه به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی عمل می‌کند، بر قانونگذاری و تصمیم‌گیری‌های بودجه تأثیر مستقیم دارد. در کانون توجه مردم به خصوص مردم محروم استان سیستان و بلوچستان قرار دارد که انتظاری جز برقراری عدالت و برخورداری از حداقل شرایط زندگی را ندارند که این امر صرفاً با عملکرد مناسب کارکنان این سازمان نظارتی امکان‌پذیر است و عملکرد درست نیازمند دریافت بازخورد، ارزیابی و حسابرسی می‌باشد. با توجه به حجم دشمنی‌های پیدا و پنهان، چه از لحاظ اقتصادی و چه از لحاظ سیاسی و چه از لحاظ امنیتی، با کشور ایران، لزوم کارایی ارگان‌های مختلف دولت در جهت توسعه کشور حس می‌شود و دیوان محاسبات کشور با توجه به قدرت و تأثیرگذاری بالا، از مهم‌ترین ارکان دولتی در این حوزه است و پرداختن در جهت شناسایی عوامل مؤثر بر این افزایش بهره‌وری، در این پژوهش الگوی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد ترکیبی ۳۶۰ درجه و مدل منطقی برنامه می‌باشد که دارای اهمیت است. لازم به ذکر است که علت انتخاب شرکت‌های دولتی استان به عنوان قلمرو مکانی پژوهش، همگونی اهداف و شباهت فعالیت شرکت‌های دولتی و تمرکز بر موضوع و همچنین تکلیف مندرج در مفاد ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، ماده (۸) قانون ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران، ماده (۲۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

استان، مدیران شرکت‌های دولتی و عمومی گاز، آب منطقه ای، برق منطقه ای، توزیع نیروی برق، تولید نیروی برق، آب و فاضلاب، شهر جدید رامشمار، شهر جدید تیس، شهرک‌های صنعتی، بنادر و دریانوردی، منطقه آزاد تجاری و صنعتی چابهار (نظارت شونده) و ذیحسابان اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان سیستان و بلوچستان بود. با در نظر گرفتن فرمول کوکران، اعضای نمونه آماری به تعداد ۹۹ نفر برآورد گردید. لکن، به منظور دستیابی به حجم نمونه تعیین شده، ۱۲۵ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند و پرسشنامه پژوهش که مبتنی بر تحلیل یافته‌های حاصل از محتوای مصاحبه‌ها بود بین ایشان توزیع گردید. در نهایت، ۱۱۶ پرسش‌نامه تکمیل شد (نرخ بازگشت: ۹۲ درصد) و با حذف نمونه‌های بی‌تفاوت، تعداد پرسشنامه‌های قابل تحلیل به ۱۰۱ پرسشنامه رسید. ویژگی‌های نمونه آماری هر دو بخش کیفی و کمی در جدول ۱ آورده شده است.

داده‌های مورد نیاز در مرحله کیفی از طریق مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختار یافته با خبرگان و صاحب‌نظران جمع‌آوری گردید که با توجه به قاعده اشباع نظری در مصاحبه پانزدهم تکرار و تشابه داده‌ها مشاهده و بنابراین به همین تعداد مصاحبه اکتفا شد. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها با روش تحلیل محتوا صورت گرفت و مفاهیم و مقوله‌های اصلی و فرعی استخراج گردید. سپس به منظور تأیید و اعتباریابی مدل حاصل از بخش کیفی پژوهش، از روش دلفی استفاده شد که پانل خبرگان آن را همان اعضای بخش کیفی پژوهش تشکیل دادند. سپس، به منظور تعیین میزان اهمیت مقوله‌ها و مفاهیم، پرسشنامه تدوین شده بر اساس تحلیل مصاحبه‌ها و مدل پیشنهادی در اختیار آن‌ها قرار گرفت. بعد از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها و تحلیل نتایج و ارزیابی دیدگاه صاحب‌نظران پانل، در دور دوم دوباره تمامی عوامل به همراه میانگین نظر

مصوب اسفندماه ۱۳۹۳ و جزء (۱۲) بند «ی» تبصره (۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور برای شرکت‌های دولتی مبنی بر انجام حسابرسی عملیاتی به منظور افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی بود که آن‌ها را از سایر دستگاه‌های اجرایی متمایز می‌نماید. از همین رو، با توجه به عدم مشی تحقق کامل اهداف خط‌مشی حسابرسی مدیریت و ارزیابی وضعیت موجود و همچنین عوامل آن در سازمان‌های دولتی پژوهش حاضر سعی دارد از مشی اصول دانش خط‌مشی عمومی و با این هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی مؤلفه‌های مدل حسابرسی عملکرد مدیریت و تعیین وضعیت موجود حسابرسی عملکرد مدیریت در سازمان‌های منتخب است. از این رو، ضمن بهره‌گیری از مطالعه اسنادی و کتابخانه‌ای، از طریق مصاحبه با خبرگان و متخصصین به شناسایی عوامل پرداخته و سپس وضعیت موجود آن‌ها مورد ارزیابی قرار گرفت. از آنجا که حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از عناصر اصلی تحول در مدیریت عمومی نوین به شمار می‌رود، نتایج انجام این پژوهش می‌تواند گام مؤثری در در رشد و توسعه اقتصادی کشور باشد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر به دنبال شناسایی مؤلفه‌های مدل حسابرسی عملکرد مدیریت و تعیین وضعیت موجود آن‌ها در سازمان‌های منتخب است؛ لذا، در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای-کاربردی با ماهیت اکتشافی قرار می‌گیرد که با رویکرد آمیخته انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل اساتید و کارشناسان حوزه حسابرسی عملکرد مدیریت با مدرک دکتری است که بر اساس تکنیک گلوله برفی انتخاب شدند. بر اساس روش اشباع نظری، حجم نمونه ۱۵ نفر تعیین گردید. در بخش کمی نیز جامعه آماری شامل ۱۳۲ نفر از مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه آماری بخش کیفی و کمی

جنسیت		رتبه علمی				سابقه کار			
مرد	زن	استادیار	دانشیار	استاد	کمتر از ۱۰ سال	۱۰ تا ۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال		
۱۱	۴	۲	۴	۱	۳	۵	۱		
جنسیت		سن				تحصیلات			
مرد	زن	۳۱-۴۰ سال	۴۱-۵۰ سال	۵۱-۶۰ سال	بیشتر از ۶۰ سال	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	
۸۴	۱۷	۴۳	۳۶	۱۷	۲	۶	۶۸	۲۷	
حسابداری		مدیریت		اقتصاد		حقوق		رشته تحصیلی	
۴۹	۴۳	۷	۲	۱۵	۳۷	۳۰-۲۱ سال	۴۰-۳۱ سال	سابقه خدمت	
۴۹	۴۳	۷	۲	۱۵	۳۷	۴۴	۵		
سیمت شغلی									
مدیر کل / رئیس / مدیرعامل		ذی‌حساب / دستگاه اجرایی رئیس / مدیرعامل		معاون مدیر کل / مشاور		سر حسابرس / سر حسابرس ارشد		حسابرس	
۱۱	۲۳	۱۵	۲	۸	۱۱	۱۶	۱۵		

بخش کیفی

بخش کمی

فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت

تأیید گردید. تجزیه و تحلیل داده‌های بخش کمی نیز در محیط نرم‌افزاری SPSS24 صورت گرفت.

یافته‌ها

تحلیل محتوای مصاحبه‌ها

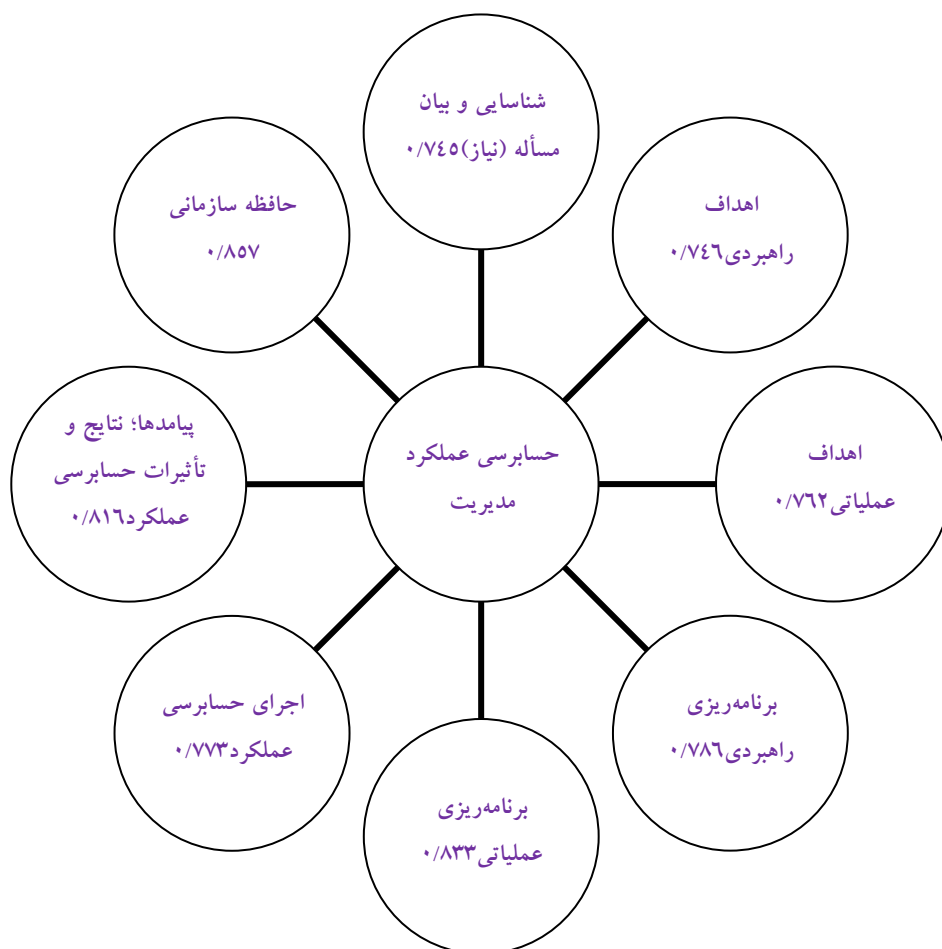
به منظور تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از روش تحلیل محتوا بهره گرفته شد و بدین ترتیب با استخراج گزاره‌های هر مصاحبه و حذف موارد تکراری و ترکیب کدهای مشترک، ۲۸ مقوله فرعی و ۸ مقوله اصلی شناسایی گردید. نتایج تحلیل محتوای مصاحبه‌ها در جدول ۲ آورده شده است.

با توجه به جدول ۲ و تحلیل محتوای مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان، عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت را می‌توان در ۸ دسته تحت عنوان شناسایی و بیان مسأله (نیاز)، اهداف راهبردی، اهداف عملیاتی، برنامه‌ریزی راهبردی، برنامه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابرسی عملکرد، پیامدهای حسابرسی عملکرد و حافظه سازمانی طبقه بندی نمود. مدل مفهومی پژوهش در شکل ۲ آورده شده است.

اعضا در دور اول و نظر پیشین همان عضو در اختیار همه صاحب‌نظران پانل قرار گرفت و در دور سوم نیز همین فرایند با در نظر گرفتن نتایج دور دوم تکرار شد و در نهایت به منظور تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل، ضریب هم‌انگهی کندال گزارش گردید. این ضریب نشان می‌دهد افرادی که چند مقوله را براساس اهمیت آنها مرتب کرده‌اند، به طور اساسی معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق نظر دارند (مهدی‌بیگی و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۱۷). یافته‌های حاصل از اجرای دوره‌های سه‌گانه دلفی در بخش یافته‌های پژوهش و در جدول ۳ آورده شده است. همانطور که اشاره شد، ابزار مورد استفاده در بخش کمی پژوهش پرسشنامه‌ای محقق‌ساخته بر اساس یافته‌های بخش کیفی پژوهش بود. روایی صوری و محتوایی آن با اعمال نظرات تخصصی خبرگان و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ (که در بخش یافته‌های پژوهش و در جدول ۴ نشان داده شده است)

جدول ۲: نتایج تحلیل محتوای مصاحبه با خبرگان

مقوله اصلی	مقوله فرعی
شناسایی و بیان مسأله (نیاز)	مشخص کردن نیاز، توجیه کردن نیاز، فهم مسئله و زمینه‌ی گسترده‌تر آن، نوشتن بیانیه مسئله
اهداف راهبردی	قابل قبول بودن اهداف تعیین شده، قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده، برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده
اهداف عملیاتی	قابل قبول بودن اهداف تعیین شده، قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده، برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده
برنامه‌ریزی راهبردی	تدوین برنامه راهبردی، تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی، نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه راهبردی
برنامه‌ریزی عملیاتی	اقدامات اولیه و انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد، مدیریت کار حسابرسی عملکرد، بررسی مقدماتی، تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد، فرآیند تأیید آزمون، برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد، نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد
اجرای حسابرسی عملکرد	بررسی اصلی، جمع آوری، ارزیابی و آزمون شواهد
پیامدها؛ نتایج و تأثیرات حسابرسی عملکرد	گزارش‌گری حسابرسی عملکرد، پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها، بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد، حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد
حافظه سازمانی	حافظه توصیفی، حافظه رویه‌ای



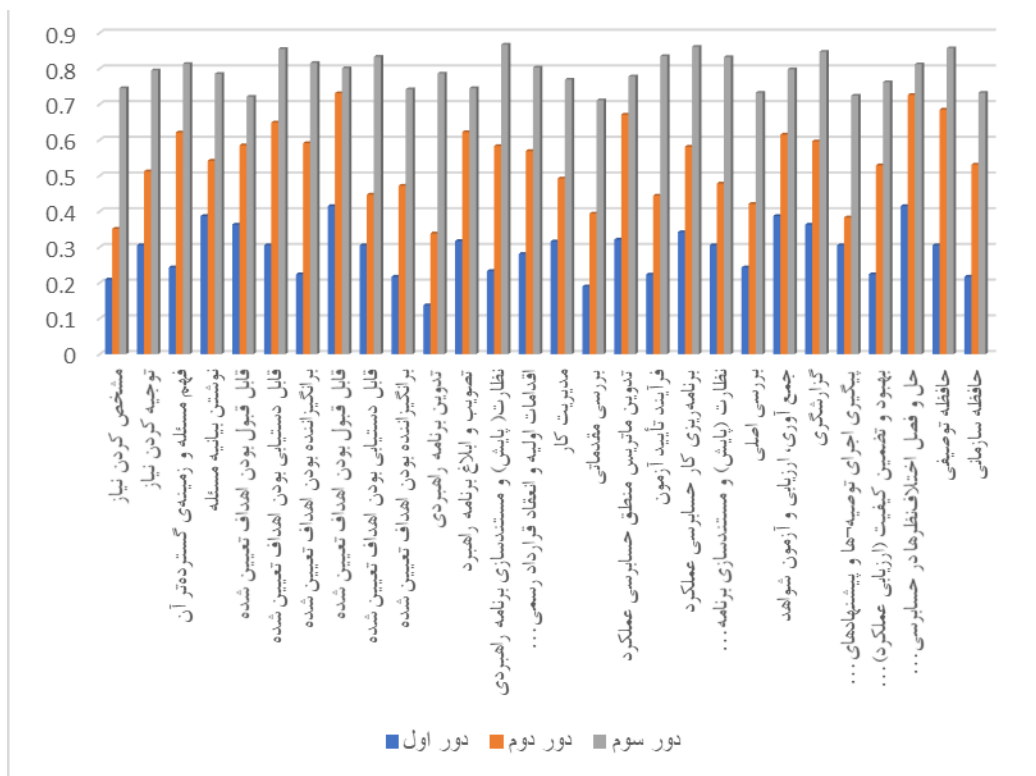
شکل ۲: مدل مفهومی پژوهش (بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل محتوای مصاحبه با کارشناسان)

جدول ۳: نتایج شاخص اجماع دوره‌های سه‌گانه دلفی

مقوله	ضریب کندال			مقوله	ضریب کندال		
	دور اول	دور دوم	دور سوم		دور اول	دور دوم	دور سوم
مشخص کردن نیاز	۰/۲۰۹	۰/۳۵۱	۰/۷۴۵	مدیریت کار حسابرسی عملکرد	۰/۳۱۶	۰/۴۹۲	۰/۷۶۹
توجیه کردن نیاز	۰/۳۰۵	۰/۵۱۲	۰/۷۹۵	بررسی مقدماتی	۰/۱۹۰	۰/۳۹۴	۰/۷۱۱
فهم مسئله و زمینه‌ی گسترده‌تر آن	۰/۲۴۳	۰/۶۲۱	۰/۸۱۳	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۰/۳۲۱	۰/۶۷۱	۰/۷۷۸
نوشتن بیانیه مسئله	۰/۳۸۷	۰/۵۴۲	۰/۷۸۵	فرآیند تأیید آزمون	۰/۲۲۳	۰/۴۴۴	۰/۸۳۵
قابل قبول بودن اهداف تعیین شده	۰/۳۶۳	۰/۵۸۵	۰/۷۲۱	برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد	۰/۳۴۲	۰/۵۸۱	۰/۸۶۱
قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده	۰/۳۰۵	۰/۶۴۹	۰/۸۵۵	نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد	۰/۳۰۵	۰/۴۷۸	۰/۸۳۲
برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده	۰/۲۲۴	۰/۵۹۱	۰/۸۱۶	بررسی اصلی	۰/۲۴۳	۰/۴۲۱	۰/۸۳۲
قابل قبول بودن اهداف تعیین شده	۰/۴۱۵	۰/۷۳۱	۰/۸۰۱	جمع‌آوری، ارزیابی و آزمون شواهد	۰/۳۸۷	۰/۶۱۵	۰/۷۹۸
قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده	۰/۳۰۵	۰/۴۴۷	۰/۸۳۳	گزارشگری	۰/۳۶۳	۰/۵۹۶	۰/۸۴۷
برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده	۰/۲۱۷	۰/۴۷۲	۰/۷۴۲	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد	۰/۳۰۵	۰/۳۸۳	۰/۷۲۴
تدوین برنامه راهبردی	۰/۱۳۷	۰/۳۳۸	۰/۷۸۶	بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد	۰/۲۲۴	۰/۵۲۹	۰/۷۶۲
تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی	۰/۳۱۷	۰/۶۲۲	۰/۷۴۵	حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد	۰/۴۱۵	۰/۷۲۶	۰/۸۱۲
نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه راهبردی	۰/۲۳۳	۰/۵۸۳	۰/۸۶۷	حافظه توصیفی	۰/۳۰۵	۰/۶۸۵	۰/۸۵۷
اقدامات اولیه و انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد	۰/۲۸۱	۰/۵۶۹	۰/۸۰۳	حافظه رویه‌ای	۰/۲۱۷	۰/۵۳۱	۰/۸۳۲
ضریب کندال کل							
دور اول	دور دوم			دور سوم			
۰/۳۴۲	۰/۴۱۸			۰/۷۹۲			

کامل برآورد می‌گردد؛ مقدار افزایش ضریب هماهنگی کندال در دور سوم نسبت به دور دوم ۰/۳۷۴ بود که نشان‌دهنده رشدی قابل توجه در اتفاق نظر میان اعضای پانل در دو دور متوالی است. بدین ترتیب، اتفاق نظر میان اعضای پانل حاصل شد و تکرار دورها خاتمه یافت. مقایسه نتایج شاخص‌های اجماع دوره‌های سه‌گانه دلفی در شکل ۳ ارائه شده است.

در دور دوم بیش از ۵۰ درصد اعضا، عوامل دخیل در الگوی حسابرسی عملکرد مدیریت را که دارای میانگین بزرگ‌تر از ۳ بود برگزیدند؛ مقادیر ضریب هماهنگی کندال در دور سوم همگی بالاتر از ۰/۷ و نشان‌دهنده اجماع قوی بین خبرگان در خصوص مقوله‌ها و مفاهیم ارائه شده است؛ ضریب هماهنگی کندال در دور سوم به میزان ۰/۷۹۲ برآورد گردید که با توجه به تعداد بیش از ده نفر اعضای پانل، این میزان از ضریب کندال به‌طور



شکل ۳: مقایسه نتایج شاخص‌های اجماع دورهای سه‌گانه دلفی

پایایی ابزار پژوهش (پرسشنامه)

جدول ۴: ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه

متغیرها	تعداد شاخص‌ها	ضریب آلفای کرونباخ	متغیرها	تعداد شاخص‌ها	ضریب آلفای کرونباخ
مشخص کردن نیاز	۳	۰/۷۰۵	مدیریت کار حسابرسی عملکرد	۶	۰/۶۵۲
توجه کردن نیاز	۳	۰/۷۳۰	بررسی مقدماتی	۴	۰/۷۳۳
فهم مسئله و زمینه‌ی گسترده‌تر آن	۵	۰/۷۹۷	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۹	۰/۷۵۱
نوشتن بیانیه مسئله	۵	۰/۷۹۵	فرایند تأیید آزمون	۳	۰/۸۵۶
قابل قبول بودن اهداف تعیین شده	۲	۰/۸۳۳	برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد	۷	۰/۸۷۶
قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده	۲	۰/۸۵۵	نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد	۳	۰/۷۲۹
برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده	۳	۰/۷۲۱	بررسی اصلی	۸	۰/۹۴۵
قابل قبول بودن اهداف تعیین شده	۲	۰/۸۱۵	جمع آوری، ارزیابی و آزمون شواهد	۱۰	۰/۹۰۵
قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده	۲	۰/۷۸۷	گزارش‌گری حسابرسی عملکرد	۱۱	۰/۹۶۰
برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده	۳	۰/۷۸۴	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد	۴	۰/۹۲۷
تدوین برنامه راهبردی	۹	۰/۷۰۳	بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد	۹	۰/۹۶۱
تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی	۳	۰/۷۸۲	حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد	۷	۰/۹۳۶
نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه راهبردی	۳	۰/۷۳۵	حفاظت توصیفی	۷	۰/۹۰۱

۰/۸۳۶	۵	حافظه رویه‌ای	۰/۷۲۵	۶	اقدامات اولیه و انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد
-------	---	---------------	-------	---	--

جدول ۵: وضعیت موجود عوامل شناسایی شده حسابرسی عملکرد

Test Value = 3					
میانگین	تفاوت میانگین	Sig. (2-tailed)	df	t مقدار	
۴/۱۴۸	۱/۱۴۸	۰/۰۰۰	۱۰۰	۱۷/۰۸۱	مشخص کردن نیاز
۳/۷۱۹	۰/۷۱۹	۰/۰۰۰	۱۰۰	۸/۱۱۰	توجه کردن نیاز
۳/۶۶۳	۰/۶۶۳	۰/۰۰۰	۱۰۰	۷/۳۳۷	فهم مسئله و زمینه‌ی گسترده‌تر آن
۳/۴۲۰	۰/۴۲۰	۰/۰۰۰	۱۰۰	۴/۵۰۸	نوشتن بیانیه مسئله
۳/۳۰۶	۰/۳۰۶	۰/۰۰۳	۱۰۰	۳/۰۹۳	قابل قبول بودن اهداف تعیین شده راهبردی
۳/۲۴۲	۰/۲۴۲	۰/۰۱۸	۱۰۰	۲/۴۰۴	قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده راهبردی
۳/۱۶۸	۰/۱۶۸	۰/۰۱۷	۱۰۰	۲/۴۲۷	برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده راهبردی
۲/۹۷۵	-۰/۰۲۴	۰/۸۰۸	۱۰۰	-۰/۲۴۴	قابل قبول بودن اهداف تعیین شده عملیاتی
۳/۴۲۵	۰/۴۲۵	۰/۰۰۰	۱۰۰	۴/۶۶۳	قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده عملیاتی
۳/۵۷۰	۰/۵۷۰	۰/۰۰۰	۱۰۰	۷/۲۱۹	برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده عملیاتی
۳/۵۰۰	۰/۵۰۰	۰/۰۰۰	۱۰۰	۸/۵۶۹	تدوین برنامه راهبردی
۲/۴۹۵	-۰/۵۰۴	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۵/۳۳۲	تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی
۱/۹۸۶	-۱/۰۱۳	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۱۰/۸۸۳	نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه راهبردی
۴/۰۵۱	۱/۰۵۱	۰/۰۰۰	۱۰۰	۱۷/۰۳۰	اقدامات اولیه و انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد
۲/۱۶۴	-۰/۸۳۵	۰/۰۰۱	۱۰۰	-۱۲/۱۴۸	مدیریت کار حسابرسی عملکرد
۲/۱۳۲	-۰/۸۶۷	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۱۲/۰۱۸	بررسی مقدماتی
۲/۳۸۲	-۰/۶۱۷	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۱۱/۷۲۴	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد
۲/۶۸۳	-۰/۳۱۶	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۴/۴۹۹	فرایند تأیید آزمون
۲/۵۴۰	-۰/۴۵۹	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۷/۶۷۱	برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد
۲/۴۹۱	-۰/۵۰۸	۰/۰۰۰	۱۰۰	-۷/۱۲۰	نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد
۳/۴۲۴	۰/۴۲۴	۰/۰۰۰	۱۰۰	۴/۹۶۲	بررسی اصلی
۳/۳۹۹	۰/۳۹۹	۰/۰۰۰	۱۰۰	۴/۸۲۲	جمع آوری، ارزیابی و آزمون شواهد
۳/۲۱۰	۰/۲۱۰	۰/۰۱۳	۱۰۰	۲/۵۲۰	گزارش‌گری حسابرسی عملکرد
۳/۲۶۲	۰/۲۶۲	۰/۰۰۶	۱۰۰	۲/۷۹۲	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد
۳/۲۱۷	۰/۲۱۷	۰/۰۱۹	۱۰۰	۲/۳۸۰	بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد
۳/۲۸۱	۰/۲۸۱	۰/۰۰۲	۱۰۰	۳/۱۲۶	حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد
۳/۱۵۸	۰/۱۵۸	۰/۰۴۱	۱۰۰	۲/۰۷۰	حافظه توصیفی
۳/۱۹۸	۰/۱۹۸	۰/۰۱۸	۱۰۰	۲/۴۱۳	حافظه رویه‌ای

فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت

شده عملیاتی، تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی، نظارت و مستندسازی برنامه راهبردی، مدیریت کار حسابرسی عملکرد، بررسی مقدماتی، تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد، فرایند تأیید آزمون، برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد و نظارت و مستندسازی برنامه

ارزیابی وضعیت عوامل شناسایی شده حسابرسی عملکرد در این بخش به بررسی و ارزیابی وضعیت موجود عوامل شناسایی شده حسابرسی عملکرد پرداخته می‌شود.

همان‌طور که در جدول ۵ نشان داده شده است، تفاوت میانگین متغیرهای قابل قبول بودن اهداف تعیین

عملیاتی پایین‌تر از حد متوسط است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که از نظر نمونه آماری وضعیت مطلوبی ندارند. میانگین سایر متغیرها بیشتر از حد متوسط بوده و گویای آن است که وضعیت آن‌ها از نظر نمونه آماری در حد مطلوبی است.

بحث و نتیجه‌گیری

خط‌مشی عملکرد مدیریت حسابرسی تعیین کننده محدوده تصمیم‌گیری برای مدیران سازمان‌های دولتی می‌باشد. مدیران برنامه‌ریزی و اجرای در هر سازمان همواره در قلمرو تعیین شده توسط خط‌مشی ارزیابی را مد نظر قرار داشته و تصمیمات را با قید سازگاری با خط‌مشی سازمان اتخاذ می‌نمایند. افزون بر آن خط‌مشی‌های تعیین شده حسابرسی را باید یک معیار و شاخص مهم در کنترل و ارزیابی عملیات نیز به حساب آورد. خط‌مشی یا همان سیاست‌های سازمان به صورت رسمی توسط مدیرعامل یا مدیریت ارشد یک سازمان تعیین می‌گردند. با تدوین سیاست‌های کلان سازمان این اطمینان فراهم می‌گردد که، از بروز تضاد یا تعارضی در تصمیمات مدیران سازمان ممانعت بعمل آید.

هدف پژوهش حاضر بررسی خط‌مشی حسابرسی عملکرد مدیریت و ارزیابی وضعیت موجود عوامل آن در سازمان‌های دولتی است شناسایی عوامل حسابرسی عملکرد مدیریت در سازمان‌های دولتی منتخب و سپس ارزیابی وضعیت جاری آن‌ها در بود. بدین منظور مصاحبه‌هایی عمیق و نیمه ساختاریافته با کارشناسان و صاحب‌نظران صورت گرفت و ۲۸ عامل شناسایی گردید. ارزیابی وضعیت عوامل شناسایی شده نشان داد که وضعیت عوامل مشخص کردن نیاز، توجیه‌کردن نیاز، فهم مسئله و زمینه‌ی گسترده‌تر آن، نوشتن بیانیه مسئله، قابل قبول بودن اهداف تعیین شده راهبردی، قابل دستیابی بودن اهداف تعیین شده راهبردی، برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده راهبردی، قابل

دستیابی بودن اهداف تعیین شده عملیاتی، برانگیزاننده بودن اهداف تعیین شده عملیاتی، تدوین برنامه راهبردی، تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی، اقدامات اولیه و انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد، بررسی اصلی، جمع‌آوری، ارزیابی و آزمون شواهد، گزارش‌گری حسابرسی عملکرد، پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد، بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد، حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد، حافظه توصیفی و حافظه رویه‌ای در حد مطلوبی بوده و وضعیت عوامل قابل قبول بودن اهداف تعیین شده عملیاتی، تصویب و ابلاغ برنامه راهبردی، نظارت و مستندسازی برنامه راهبردی، مدیریت کار حسابرسی عملکرد، بررسی مقدماتی، تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد، فرایند تأیید آزمون، برنامه‌ریزی کار حسابرسی عملکرد و نظارت و مستندسازی برنامه عملیاتی در حد مطلوبی نیست.

از آنجاکه نیازسنجی و طرح مناسب و شفاف مسأله مهم‌ترین گام برای حل آن می‌باشد، با تهیه فهرستی از مسائل روز جامعه و اولویت‌بندی آن‌ها می‌توان اقدام به رفع آن مشکل یا نیاز جامعه کرد. از مطالعات امکان-سنجی و توجیه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و زیست‌محیطی لازم قبل از اجرای فعالیت‌های لازم، می‌توان به منظور رفع نیاز جامعه استفاده کرد. شایسته است که به منظور حل صحیح مسأله، همه جوانب آن بررسی شود و به طور دقیق مسأله مربوطه تبیین گردد و عواملی از قبیل علل بروز مسأله، محدودیت‌های حل مسأله، الزامات حل مسأله و سطح توقعات ذینفعان به طور شفاف مورد نظر قرار گیرند.

همچنین با استفاده از اطلاعات روشن، دقیق و قابل فهم برای مخاطبان می‌توان نگرارش مناسبی را در بیانیه مسئله پیاده‌سازی کرد. بهتر است که در تعیین اهداف راهبردی و عملیاتی سازمان‌ها از حالت آمرانه و سستی فاصله گرفته و اهداف به‌صورت مشارکتی تعیین شود

و در این مسیر ایجاد و یا بهبود انگیزه در مدیران و کارکنان و همچنین منطقی‌بودن آن‌ها مورد توجه قرار گیرد تا دسترسی را آسان‌تر نماید. به‌منظور تدوین برنامه راهبردی می‌توان با رتبه‌بندی موضوع‌های بالقوه حسابرسی عملکرد و از طریق مشارکت ذینفعان در فرآیند انتخاب موضوع، زمینه حمایت آن‌ها از حسابرسی عملکرد و پیگیری نتایج مربوطه را فراهم آورد و تدابیری اندیشید که برنامه راهبردی از طریق مسئولان تصمیم‌گیر به صورت یک برنامه الزام‌آور تأیید، تصویب و سپس جهت اجرا ابلاغ گردد.

با ارزیابی میزان پایداری و اجرای برنامه راهبردی حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مشخص نیز می‌توان از بازخورد آن جهت بهبود اصلاح امور بهره‌مند شد. در صورتی که قبل از شروع فرآیند اجرای حسابرسی عملکرد، تشریفات قانونی لازم به منظور انعقاد قرارداد رسمی صورت پذیرد، اطمینان لازم جهت تداوم یا عدم تداوم کار حسابرسی عملکرد فراهم می‌شود. با ایجاد یک توافق بین حسابرس و مدیر دستگاه اجرایی در خصوص پذیرش موضوع حسابرسی عملکرد، مدیریت تیم‌ها و افراد حسابرسی عملکرد و دسترسی به مستندات لازم در اسرع وقت صورت می‌گیرد و در صورت وجود انحراف، اصلاحات لازم انجام می‌گردد. برای انجام بررسی مقدماتی در حسابرسی عملکرد نیز می‌توان از ظرفیت واحد حسابرسی کننده داخلی دستگاه‌های اجرایی نیز استفاده کرد. در تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد بهتر است عواملی همچون تعیین محدودیت‌ها و مشکل‌های قابل پیش‌بینی حسابرسی عملکرد، تعیین اهداف و مأموریت حسابرسی عملکرد، تعیین حدود و دامنه حسابرسی عملکرد، تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد، تعیین روش‌شناختی دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد و توافقات بین‌المللی زیست-محیطی مورد توجه قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود مجوزهای لازم از مسئولان ذی-مدخل در حسابرسی عملکرد مدیریت برای انجام آزمون (جمع‌آوری و ارزیابی شواهد) و اجرای حسابرسی عملکرد اخذ و مستندسازی گردد تا فرآیند انجام حسابرسی عملکرد دچار محدودیت و مرور زمان طولانی نگردد. با توجه به نتایج مطالعه صالح (۲۰۱۷)، مبنی بر اینکه نظارت (پایش) و مستندسازی برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد می‌تواند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجرا کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد، با در نظر گرفتن نتایج پژوهش حاضر مبنی بر تأثیرگذار بودن تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی، می‌توان گفت که ایران بستر لازم برای تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی و به دنبال آن اصلاحات اداری را دارا می‌باشد.

نتایج پژوهش حاضر نیز با مطالعه آیلی و ماریانا (۲۰۱۹) همخوانی دارد. آیلی و ماریانا نیز نتیجه گرفتند که اجرای خط‌مشی بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد بخش عمومی منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان و جوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد. بیکر و همکاران (۲۰۱۶)، نیز نشان دادند که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد که مقاومت‌هایی را در بخش اداری و مالی سازمان‌ها به دنبال خواهد داشت. همچنین باید در مرحله تهیه و تدوین طرح کلی حسابرسی عملکرد مدیریت، بالاترین مقام دستگاه اجرایی مشارکت داده شود تا توافق او نیز به منظور اثربخشی بیشتر حسابرسی عملکرد مدیریت حاصل گردد. به‌منظور نظارت و مستندسازی صحیح برنامه عملیاتی حسابرسی عملکرد عواملی از جمله احصای قوانین و

جهت حذف داده‌های غیر ضروری و پراکنده استفاده گردد. همچنین وجود حافظه سازمانی برای ذخیره-سازی اطلاعات و تجارب گذشته می‌تواند موجبات یادگیری تک‌مرحله‌ای (خود ارزیابی) و دو مرحله‌ای (خود تنظیمی) را فراهم نماید.

به منظور تقویت حسابرسی عملکرد در سازمان‌های دولتی پیشنهاد می‌شود که اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی به عنوان یک عامل پیشران در توسعه کشور به عنوان یک وظیفه شرعی و قانونی در نظر گرفته شود؛ مدیران دستگاه‌های اجرایی از اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به منظور ارتقای نظام پاسخگویی عمومی استقبال نموده و همچنین نسبت به نیازسنجی عمومی و اولویت‌بندی آن‌ها اهتمام بیشتری داشته باشند؛ همچنین، در اجرا و استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به منظور بهبود و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی و برنامه‌ریزی در راستای تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور اهتمام بیشتری داشته باشند و همچنین آموزش‌های لازم در خصوص حسابرسی عملکرد مدیریت و مزایای آن به مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور داده شود؛ نتایج حاصل از انجام حسابرسی‌های عملکرد پیگیری و با تدابیر لازم، نقاط ضعف و تهدیدهای متوجه سازمان، مدیریت و بهبود یابند و نتیجه آن در حافظه بلند مدت سازمانی ذخیره شود تا از تجارب مربوطه بتوان در آینده در آموزش پرسنل و رفع معضلات مشابه استفاده گردد؛ در نهایت پیشنهاد می‌شود دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی با بهره‌گیری از ظرفیت‌های قانونی از جمله اصل (۵۵) قانون اساسی، مواد (۱)، (۲)، (۵) و (۴۲) قانون دیوان محاسبات کشور و همچنین ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور، عمده حسابرسی‌های خود را در حوزه حسابرسی عملکرد مدیریت دستگاه-های اجرایی، برنامه‌ریزی و سامان‌دهی نماید تا همانند

اسناد بالادستی برنامه عملیاتی، نظارت و پایش برنامه عملیاتی در حین انجام حسابرسی عملکرد و مستند-سازی اقدام‌های انجام شده برنامه عملیاتی در حین انجام حسابرسی عملکرد مورد نظر واقع گردد. همچنین باید در مرحله جمع‌آوری، ارزیابی و آزمون شواهد به مواردی همچون داده‌ها و شواهد حسابرسی کافی و مناسب، استفاده از شیوه‌های صحیح تجزیه و تحلیل داده‌ها و شواهد حسابرسی گردآوری شده، بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام‌مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی، بسط و تکمیل یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد توجه شود.

در تهیه گزارش نهایی حسابرسی عملکرد مدیریت باید از قضاوت‌های شهودی و سفارشی پرهیز گردد و حسابرس بررسی کننده به صورت کاملاً مستند، مستقل و بی‌طرفانه نسبت به عملکرد دستگاه اجرایی قضاوت و مستندسازی نماید. بعلاوه لازم است که مدیران دستگاه‌های اجرایی در مقاطع زمانی معین نسبت به گزارش‌گری نتایج و آثار اجرای توصیه‌ها و پیشنهاد‌های حسابرسی عملکرد مدیریت پیگیری و اقدام نمایند.

توصیه می‌شود سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد مدیریت باید به صورت شفاف تبیین گردد و همچنین اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد مدیریت بر اساس اصول و منطق مدون و به موقع تشخیص داده شوند تا در مسیر صحیح مورد داوری و فرجام‌خواهی و حل و فصل قرار گیرند. با توجه به اینکه امروزه حافظه سازمانی گنجینه‌ای از اطلاعات ارزشمند در سازمان‌ها محسوب می‌شود، در برخی موارد ممکن است قسمتی از اطلاعات مورد نیاز سطوح عالی و عملیاتی سازمان نباشد و تراکم و تکرار اطلاعات غیر ضرور موجب سردرگمی استفاده‌کنندگان از اطلاعات گردد، بنابراین توصیه می‌شود در مقوله حافظه سازمانی از فراموشی سیستماتیک (هدفمند)

احمدی، مریم؛ فرجی، علی اکبر؛ کریمی، محبوبه؛ ناظریه، مهرداد (۱۴۰۰). حسابرسی عملکرد مالی مدیریت پروژه‌ای در شهرداری سمنان در سال ۱۳۹۷. چهارمین همایش ملی توسعه علوم فناوریهای نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر، تهران.

اسکندری، کیوان (۱۳۹۰). اصول اساسی در حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور. فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۲، صص ۱۱۶-۱۰۰. ایمانی برندق، محمد امین (۱۳۹۳). چالش‌های پیش‌روی الزامی‌شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. مجله علمی - پژوهشی حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۴، صص ۱۹-۱.

باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول، تهران. باباجانی، جعفر؛ دوست جباریان، جواد (۱۳۹۹).

ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، فصلنامه حسابداری دولتی، سال ششم، شماره ۲ (پیاپی ۱۲)، صص ۱۵۰-۱۳۷.

باباجانی، جعفر؛ قربانی‌زاده، وجه‌الله؛ ایمان‌زاده، پیمان (۱۳۹۸). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. فصلنامه دانش حسابرسی، سال نوزدهم، شماره ۷۶، صص ۵۸-۳۹. جمشیدی، حمید؛ کیومرثی، فیروز (۱۳۸۸). اصول حسابرسی، چاپ اول، انتشارات بال: تهران.

حبشی، نعمت (۱۳۹۴) مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵۹، صص ۱۷۴-۱۴۷.

کشورهای پیشرفته بتوان در سریع‌ترین زمان ممکن تصمیم‌های مدیران و عملکرد آنان را بررسی و مدیران شایسته را تقدیر و ارتقا داد و مدیران مخرب و غیر کارا را تعدیل نمود که این موضوع نیز نقش دیوان محاسبات کشور را در نظام تصمیم‌سازی (خط‌مشی‌گذاری) و تصمیم‌گیری (خط‌مشی‌گزاری) ارتقا خواهد داد.

دسترسی کم به اعضای جامعه به دلیل شرایط پاندومی کرونا و مشکلات مربوط به مراجعه حضوری و مشکلات مرتبط با هماهنگی و همکاری خبرگان اجرایی و دانشگاهی برای شرکت در فرایند مصاحبه نیمه ساختار یافته که باعث زمان‌بر شدن جمع‌آوری دادهای پژوهش گردید؛ صرف زمان طولانی و هزینه بالا برای تهیه و جمع‌بندی نتایج مربوطه با توجه به حجم بالای شاخص‌های احصا شده و همچنین خطر استفاده از ابزار پرسشنامه جهت گراوری اطلاعات (هرچند در طول طراحی پرسش‌نامه سعی شد سؤالات به صورت واضح و مشخص باشد، ولی به هر حال احتمال وجود برخی برداشت‌های نادرست از سؤالات می‌تواند وجود داشته باشد) از مهم‌ترین عوامل محدودکننده پژوهش حاضر بود. در راستای تکمیل پژوهش در حوزه حسابرسی عملکرد بررسی فرهنگ حسابرسی عملکرد در میان مدیران دستگاه‌های عمومی؛ مطالعه تطبیقی نحوه اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در کشورهای پیشرو و کشور ایران؛ و بررسی میزان شناخت مدیران از جایگاه و نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت و دلایل عدم شناخت آن‌ها از این مقوله از جمله موضوعاتی است که به محققین آینده پیشنهاد می‌شود.

منابع و مأخذ

احمدی، علی اکبر؛ روزبهانی، علیرضا (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. فصلنامه حسابداری دولتی، سال چهارم، شماره ۲ (پیاپی ۸)، صص ۵۴-۴۱.

- فرقانی هریس، امیررضا (۱۳۹۹). بررسی چالش‌های فرا روی اجرایی شدن حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران. ماهنامه پایا شهر، دوره ۲، شماره ۲۳.
- الله دینی، سیمین؛ چهارزاد، فرحناز (۱۳۹۸). حسابرسی عملیاتی جهت تعیین فرصتهایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات، سومین کنفرانس ملی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، کرج، ایران.
- مبینی، ساسان؛ الماسی، محمدرضا (۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد، انتشارات تخت جمشید: شیراز.
- مهدی بیگی، نجمه؛ کمالیان، امین رضا؛ یعقوبی، نورمحمد؛ پورعزت، علی اصغر؛ رونقی، محمدحسین (۱۳۹۸). توسعه ظرفیت اصلاح نظام اداری در پرتو سازمان هوشمند با رویکرد داده‌بنیاد. پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی. دوره ۹، شماره ۳، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- مهرآرا، اسداله؛ مدانلو جویباری، سپیده، زارع زیدی، علیرضا (۱۳۹۷). بررسی نقش حفاظت از محیط زیست در توسعه پایدار، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، سال سوم، شماره ۲، صص ۱۱۶-۱۰۵.
- نصیری، صادق (۱۳۹۵). حسابرسی عملیاتی و الزامات آن در بخش عمومی، چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت، مرکز همایش‌های بین‌المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران، ایران.
- نمازی، نویدرضا؛ مهتری، زینب (۱۴۰۰). نقش حسابرسی عملیاتی در برنامه ریزی سازمانی و کنترل مدیریت. چهارمین کنفرانس ملی و نخستین کنفرانس بین‌المللی الگوهای نوین مدیریت و کسب و کار، تهران، ایران.
- واحد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۴)، راهنمای حسابرسی عملیاتی، چاپ اول، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران.
- حجازی، رضوان؛ مداحی، آزاده؛ قاسمی، مهسا (۱۳۹۹). طراحی مدلی برای حسابرسی عملیاتی پروژه‌ها در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه. فصلنامه حسابداری دولتی، سال ششم، شماره ۲ (پیاپی ۱۲)، صص ۹۴-۷۹.
- حیدری نژاد، قدرت‌الله؛ شکرپیگی، سهراب (۱۳۹۱). حسابرسی عملکرد، ضرورتها، چالشها و راهکارها. مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.
- خواجهی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۸۹). حسابرسی ۲: براساس استانداردهای حسابرسی ایران، چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
- الری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران؛ ملکی، علی (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی، دوره ۲، شماره ۳، صص ۶۸-۵۹.
- زارعی، محمدحسین؛ فاضلی نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۶۳، صص ۲۸۸-۲۶۹.
- عظیمی اسکویی، ابراهیم (۱۳۸۹). تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام در حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۳، صص ۹۳-۷۹.
- فاوچی، هادی (۱۳۸۹). رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، بر اساس استانداردهای حسابرسی ایتوسای و تجارب عملی. مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگوئی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.

یادداشت‌ها

¹Stufflebeam & Coryn

²Daujotaite & Adomaviciute

³Brenninkmeijer

⁴Daujotaite & Adomaviciute

⁵Lock, . Ismail, & Abdul Hamid

⁶Nalvic & Meiles

⁷Zijeyang

⁸Dittenhofer

⁹Morote, R.; Prowle

¹⁰Brenninkmeijer

¹¹Raudla et al.

¹²Drucker

¹³Stuart

¹⁴Strategic Planning/Annual/Macro level Of Performance Audit

¹⁵Operational Planning/Annual/Macro-level Of Performance Audit

¹⁶Howlett, Ramesh & Perl

¹⁷Proger & Funnel

¹⁸Miles, , Cunningham., Cox., Crowe., & Malik,

¹⁹Owen

- Becker, S. & Tobias, J. (2016). The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants Identities. *Critical Perspectives on Accounting*. Brenninkmeijer, A.; Gaston Moonen, et. al. (2018), *Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA)*. *Utrecht Law Review*, 14 (1).
- 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.
- Day, G.S. (1995). The capabilities of market-driven organizations. *The Journal of Product Innovation Management*, 3 (12): 257-258.
- Dittenhofer, M. (2001). Performance Auditing in Governments. *Journal of Managerial Auditing*, 65 (12): 438-442.
- Guerrero, L.A.; Pino, J.A. (2001). Understanding organizational memory. In *Computer Science Society, 2001. SCCC '01. Proceedings. XXI International Conference of the Chilean*. 124-132. IEEE.
- Skandari, K. and Sh. Kordbacheh (2018). "Explaining the Need for Performance Audit Standards in Government Agencies", *Shebak*, No. 35, pp. 49-57. [In Persian]
- Loke, C.; Ismail, S.; Abdul Hamid, F. (2016). The serception of public sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24 (1): 90-104.
- Morote, R.; Prowle, M. (2014). Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward. *Public Money & Management*. 34 (3): 179 – 196.
- 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.
- Raudla, R.; Douglas, J. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, pp: 1-17.
- Stuart, R.D. (2000). *library and information center manegment*. Fifth edition, endowed, Colorado: libraries: inc.
- Saleh, Z. (2017) "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation". *International Review of Business Research Papers*, 2 (3).
- The Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office, (2005), "Exploring the Model of Performance Audit in Zhejiang", Study Team of the Zhejiang Provincial Audit Office.



Audit Policy of Management Performance and Evaluation of the Current Situation of its Agents in Government Organizations

Amin Hoseinzadeh¹ - Noor Mohammad Yaghoubi^{2*} - Vahid Pourshahabi³

Abstract

Background and Aim: It is expected that policy change in management performance accounting and assessment of the current situation of factors will improve processes, improve external interactions and reduce violations and corruption. Transparency of information resulting from cost-effective auditing and efficiency, improving accountability resulting from effectiveness auditing, and promoting trust and accuracy resulting from cost-effective auditing are effective in reducing corruption. Therefore, the purpose of this study is to review and present an audit policy for management performance and assess the current status of its agents in government organizations.

Method: The present study is an application-development with a mixed approach. The members of the statistical sample of the qualitative part of the research were experts in the field of management performance auditing of 15 people who were selected based on the snowball technique. 101 employees of selected government departments of Sistan and Baluchestan province who were randomly selected were the statistical sample of the quantitative part of the research. Qualitative data were collected by interview and analyzed based on content analysis technique. Quantitative data were collected through a questionnaire extracted from the qualitative part of the research and analyzed in SPSS software.

Findings The results of the study showed that management performance audit factors include 8 main factors (problem identification and expression (need), strategic objectives, operational objectives, strategic planning, operational planning, performance audit performance, performance audit implications and organizational memory) and 28 sub-factors.

Conclusion: Also, the evaluation of the status of management performance audit factors showed that except for 9 identified sub-factors, all other factors are in good condition.

Keywords: Performance Evaluation, Management Performance Audit, Government Organization

¹ PhD Student, Department of Management, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. amin.hz@hotmail.com

² Professor, Department of Public Administration, Zahedan Branch, Sistan and Baluchestan University, Zahedan, Iran. (Corresponding Author) yaghoubi@mgmt.usb.ac.ir

³ Assistant Professor, Department of Management, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran v.pourshahabi@iauzah.ac.ir