



مطالعه مقایسه‌ای قوانین و مقررات مرتبط حسابرسی عملکرد بخش عمومی با فرآیند تحلیل رتبه‌ای

رحمن پیرمحمدی^۱

چکیده:

هدف از این مطالعه بررسی مقایسه‌ای قوانین، مقررات و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. روش تحقیق حاضر از نوع مستند سازی و کتابخانه‌ای و پیمایشی بود. بدین منظور ابتدا قوانین و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد مورد مطالعه قرار گرفت و سپس با روش فرآیند تحلیل رتبه‌ای مورد مقایسه قرار گرفتند. قوانین و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد عمدتاً به بودجه ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی و حسابداری بهای تمام شده و همچنین نحوه حسابرسی عملکرد اشاره داشتند. نمونه تحقیق در مرحله فرآیند تحلیل رتبه‌ای برای پاسخ به سوال تحقیق ۲۰ نفر از حسابرسان، مدیران ارشد دولتی و اساتید دانشگاه بودند. بر اساس یافته‌های محاسبات ماتریسی آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور و استانداردهای حسابرسی اینتوسای به عنوان مهم ترین موارد در نظر گرفته شدند.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، بخش عمومی، قوانین و مقررات، فرآیند تحلیل رتبه‌ای

1. Email: pirmohammadi.rahman@gmail.com

مقدمه

در شرایط پر نوسان دنیای امروز سازمانهای دولتی مختلف به ابزارهای مهم نظام‌های حکومتی جهت توسعه اقتصادی و دستیابی به اهداف خاص اجتماعی تبدیل شدند. در حال حاضر، مؤسسات و نهادهای دولتی، در فرآیند توسعه بسیاری از کشورها، بویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم‌های نظارتی باشند (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴). یکی از این سیستم‌های نظارتی شناخته شده در دنیای اقتصاد و امور مالی امروز در جهت بهینه نمودن مدیریت منابع حسابرسی عملکرد است. حسابرسی عملکرد بر استفاده و مدیریت صحیح منابع در بخش دولتی تاکید دارد. کشورهای زیادی حسابرسی عملکرد را به مرحله اجرا درآورده اند، اما میزان موفقیت این حسابرسی و دستیابی به نتایج در کشورهای مختلف متفاوت بوده است. مطالعات مختلف و همچنین مبانی قانونی و حرفه ای مختلف سبب ایجاد تفاوت در حسابرسی عملکرد شده است (لی و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

حسابرسی عملکرد گسترده تر از حسابرسی مالی است، زیرا حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت ها، سیستم ها، روندها، رویه‌ها و ابزارها در صدد شناسایی ضعف آن‌ها برآمده و برای رفع مشکلات مزبور راه حل‌های عملی به مدیریت دستگاه‌های دولتی ارائه می‌کند. در اصل حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش قائل شدن برای پول و ارزیابی عملکرد در خصوص اطمینان از دستیابی دستگاه‌های دولتی به اهداف تعیین شده می‌باشد. حسابرسی عملکرد سبب استفاده بهینه از بودجه دولتی می‌شود و حاکمیت و پاسخگویی را بهبود می‌بخشد (چو و همکاران^۲، ۲۰۱۶).

حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. درباره ویژگی‌ها و مفاهیم حسابرسی عملکرد تعاریف زیادی وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدف مند و نظام مند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است (ناث^۳ و همکاران، ۲۰۲۰؛ چو و همکاران، ۲۰۱۶؛ ایمانی برندق، ۱۳۹۳).

1. Lee et al
2. Chew et al
3. Nath

جدول ۱: مشخصه‌های حسابرسی عملکرد (مبیینی و الماسی، ۱۳۹۸)

ویژگی	حسابرسی عملکرد
هدف	ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی
مقاصد حسابر	کمک به بهبود مدیریت
نقش حسابر	ارزیابی عملکرد
دانش حسابر	طیف متنوعی از معلومات در زمینه مدیریت، علوم اجتماعی و مالی
جایگاه حسابر	مشاور یا تحلیلگر خط مشی
نوع رابطه با موسسه مورد حسابر	همکاری و مشارکت
معیارها	استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها، مدل‌ها و تجارب
کارکرد بهینه	انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل
ویژگی‌های مدیریت	انعطاف‌پذیری

فارغ از مشخصه‌های حسابرسی عملکرد آنچه که تعیین کننده اصلی این نوع حسابرسی است، قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای مرتبط با این نوع حسابرسی است که باید مورد توجه جدی قرار گیرند. آشنایی با قوانین مربوطه در تحقق اهداف حسابرسی عملکرد اثرگذارند و راه را برای اجرای این نوع حسابرسی باز می‌کنند.

هدف از این مقاله مطالعه قوانین، مقررات و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. سپس در نهایت مهم‌ترین مورد بر اساس محاسبات ماتریسی فرآیند تحلیل رتبه‌ای مشخص می‌شود.

مروری بر مطالعات مرتبط با حسابرسی عملکرد

ناث و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد خارجی در بخش سلامت نیوزیلند انجام دادند. هدف از این مقاله بررسی روش‌های انتخاب موضوع توسط دیوان محاسبات نیوزیلند در یک دوره ده ساله از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۳ است. برای انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد از ایده‌های حسابرسان دولتی، نمایندگان مجلس و مدیران مالی و وزیران استفاده شده است. یافته‌ها نشان داد مهم‌ترین نکته در انتخاب موضوع میزان احتمال ریسک دادخواهی برای فعالیت‌های انجام شده در رابطه با موضوع مربوطه می‌باشد.

آهونن و کلجونن^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تحلیل محتوای موضوعات حسابرسی عملکرد انجام شده در فنلاند از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۶ انجام دادند. این مطالعه با رویکردی تفسیری و تحلیل محتوای محاسباتی انجام شد. بررسی‌ها نشان داد که موضوعات انتخاب شده بر اساس پتانسیل‌های مرتبط با هر منطقه انتخاب شده‌اند و هدف همه موضوعات دستیابی به بالاترین

1. Ahonen and Koljonen

میزان اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع دولت است. لی و همکاران^۱ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی انجام دادند. هدف از این پژوهش بررسی چگونگی اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در استرالیا با تمرکز بر تاثیر حوزه قضایی و ذی نفعان کلیدی بر اوج گرفتن و حرکت آن بود. برای انجام پژوهش از روش مستندسازی و همچنین مصاحبه استفاده شد. یافته‌ها نشان داد گرچه حسابرسی عملکرد در تمامی دوران‌ها رو به رشد بوده است، اما میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین یافته‌ها نشان داد که حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمان بوده است.

دیتمار^۲ (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد در آلمان با چشم اندازی زیست محیطی انجام دادند. پژوهش مربوطه به صورت کتابخانه ای و مستند سازی انجام شد. بدین منظور قوانین و مقررات و شیوه اجرای حسابرسی عملکرد در آلمان با سایر کشورها مقایسه شد. یافته‌ها نشان داد که مولفه‌های کارایی و اثربخشی در دستگاه‌های دولتی کشور آلمان از صرفه اقتصادی مهم ترند، زیرا این دو مولفه خود سبب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شوند.

کریستین و سیگنی^۳ (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد راهی برای تغییر و بهبود در مدیریت دولتی انجام دادند. روش پژوهش مربوطه از نوع پیمایشی بود که در دیوان محاسبات نروژ انجام شد. بدین منظور تعداد ۳۵۳ پرسشنامه در بین مدیران سطوح مختلف توزیع شد. یافته‌ها نشان داد که حسابرسی عملکرد سبب شده (۱) مستند سازی و گزارشگری افزایش یابد، (۲) راهبردهای برنامه‌ریزی و مدیریت تغییر یابد، (۳) کنترل داخلی و مدیریت ریسک افزایش یابد، (۴) ایجاد تغییراتی در استانداردهای حسابرسی اینتوسای، (۵) رویه‌های هماهنگ سازی تغییر یابند، (۶) آموزش کارکنان تغییر یابد، (۷) یافته‌های حسابرسی افزایش یابند و در نهایت تغییرات زیادی در مدیریت و سازمان‌ها ایجاد شود.

چو و همکاران^۴ (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان بررسی درک حسابرسان بخش دولتی از حسابرسی عملکرد انجام دادند. نتایج نشان داد که حسابرسان عقیده داشتند که عنصر اثربخشی باید یکی از عناصر حسابرسی عملکرد باشد و حسابرسان بخش دولتی باید فرصت تاثیر بر تصمیم گیری‌ها را داشته باشند. به علاوه نتایج نشان داد که حسابرسی دولتی حرفه ای نیست که فقط به تنهایی بتواند حسابرسی عملکرد را انجام دهد، بلکه می‌تواند با دیگر حرفه‌ها به صورت گروهی این کار را انجام دهد. در ارتباط با محدودیت‌های حسابرسی عملکرد فقدان همکاری و تعهد واحدهای مورد رسیدگی در جهت دادن حسابرسی عملکرد بزرگترین محدودیت شناخته شد. به علاوه ادعا شد که حسابرسی عملکرد قادر به افزایش پاسخگویی دولتی است و سبب استفاده با صرفه اقتصادی بیشتر، کاراتر و اثربخش تر منابع می‌شود.

1. Lee et al

2. Dietmar

3. Kristin & Signy

نالویک و میلز^۱ (۲۰۱۵) تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد پروژه انجام دادند. هدف تحقیق آنها ارائه مدلی در راستای پاسخ به تقاضای مالکان و اهالی حرفه برای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها بطور انعطاف پذیر بود. تحقیق مربوطه با روش عاملی تاییدی انجام شد. مولفه‌هایی که در توسعه مدل حسابرسی عملکرد پروژه‌های آنها شناسایی شدند عبارتند از: مدیریت کیفیت جامع، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، داده ها، ستانده ها، تأثیرات، توجه به ریسک، موفقیت، توجه به ذینفعان، چرخه عمر پروژه، صحت گزارشگری وضعیت پروژه، بهترین منافع سازمان.

دانیل^۲ (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان تأثیر حسابرسی عملکرد بر وزارتخانه‌های دولتی کشور کانادا انجام داد. پژوهش حاضر از نوع مستند سازی و کتابخانه ای بود. نتایج نشان داد که نیاز است که واحد مورد رسیدگی و حسابرس باید با یکدیگر تعامل داشته باشند تا بتوانند معیارهای مناسبی برای حسابرسی انتخاب نمایند. همچنین مورین بیان نمود که حسابرسی عملکرد نقش کنترلی بالایی در عملکرد وزارتخانه‌ها دارد و کشورهای زیادی از جمله ایالات متحده، استرالیا، نیوزلند، انگلستان و سوئد در جهت بهبود عملکرد دولت از آن استفاده نموده اند.

کریستین^۳ (۲۰۱۴) به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف از این پژوهش بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر سیاست گذاری بخش دولتی بود. پژوهش حاضر از نوع مستند سازی و کتابخانه ای بود. این پژوهش در دیوان محاسبات نروژ انجام شد. نتایج پژوهش کریستین نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخص‌های ارزیابی است که از سیستم‌های کنترلی متفاوت شرکت‌ها ناشی می‌شود.

آرتور و همکاران^۴ (۲۰۱۲) موضوعی با عنوان رویکرد استفاده کنندگان نسبت به حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. از هدف‌های این مطالعه این بود که چگونه از منظر استفاده کننده حسابرسی عملکرد منجر به بهبود خدمات عمومی می‌شود؟ نتایج پژوهش آنان نشان داد که رضایت استفاده کننده، مهم ترین شاخص اثربخشی جهت حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است.

هوی^۵ (۲۰۱۲) به بررسی تقاضا برای حسابرسی عملکرد دولت بر اساس اقتصاد سازمانی پرداخت. هدف مقاله وی تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر تقاضای حسابرسی عملکرد دولت‌ها بود. نتایج پژوهش وی نشان داد که در کشورهایی که از لحاظ اقتصادی کمتر توسعه یافته اند، سطح قانون گذاری عاملی مؤثر بر کاهش تقاضا برای حسابرسی عملکرد است.

یزدان شناس و ایمانی^۶ (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی اثربخشی،

1. Nalewaik & Mills

2. Danielle

3. Kristin

4. Arthur et al

5. Hui

جزیی از فرایند حسابرسی عملکرد است. حسابرسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند. هم‌چنین، حسابرسان بخش عمومی افراد مناسبی برای انجام حسابرسی عملکرد هستند. البته، باید از سایر تخصص‌ها نیز در گروه حسابرسی عملکرد استفاده شود. حسابرسی‌های عملکرد دیوان محاسبات کشور در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی موثر اما در ایفای بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی بی‌تاثیر است. دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی عملکرد به شیوه موثر باید دامنه رسیدگی خود را به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری گسترش داده و در برنامه‌ریزی‌های سالیانه به گونه‌ای عمل کند که زمینه ورود به این حوزه‌ها از بعد ارزیابی آثار ناشی از تصمیم‌های اتخاذ شده فراهم شود. هم‌چنین، استفاده از نظرات تخصصی کارشناسان سایر رشته‌ها در حسابرسی‌ها باید مد نظر دیوان محاسبات کشور قرار گیرد.

عبدی پور و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری انجام دادند. نوع و کیفیت ارتباط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی از جمله عواملی هستند که در موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت اثرگذار هستند. از سوی دیگر، فرهنگ سازمانی از طریق اثری که بر الگوی رفتاری کارکنان دارد، تعاملات حسابرسان عملکرد با واحد مورد رسیدگی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. مناسب بودن شاخص‌های برازش در معادلات ساختاری نشان می‌دهد فرضیه اصلی تحقیق شامل تأثیر فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مورد تأیید است، بدین معنی که فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد اثر معنی‌داری دارد. هم‌چنین نتایج حاصل تأثیر معنی‌دار ویژگی‌های مختلف فرهنگ سازمانی از قبیل تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و رسالت نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت را نشان می‌دهد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن انجام دادند. 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، مولفه‌ها 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.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان تبیین مولفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی انجام دادند. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمانبندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موق عبودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن می‌باشد. پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی و بهایابی بر مبنای فعالیت از جمله عواملی هستند که اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش‌های موجود را برطرف می‌نماید.

رنگریز و یوسفیان (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان نقش حسابرسی عملکرد بر گزارشگری مالی عاملین ذیحسابی ناجا انجام دادند. حسابرسی عملکرد بر گزارشگری مالی ذیحسابان ناجا تاثیر مطلوب دارد که در مجموع ۴۰ درصد تبیین شده است. مولفه کارایی با ۳۰ درصد تبیین کننده بهتری برای اثر گزارشگری مالی عاملین در ناجا را دارد و اثر بخشی ۲۸ درصد دومین مولفه و صرفه اقتصادی با داشتن حسابرسی عملکرد ۲۹ درصدی تبیین کننده نقش مطلوب حسابرسی عملکرد بر گزارشگری عاملین ذیحسابی ناجا است. در سطح ۹۵ درصد انجام حسابرسی عملکرد بر گزارشگری مالی عاملین ذیحسابی ناجا تاثیر مطلوب و معناداری دارد و نقش به سزا و تاثیرگذاری بر فعالیتهای مالی دارد. همچنین تاثیر مطلوب و معناداری بر گزارشگری مالی عاملین ذیحسابی دارد.

نظری پور (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی انجام دادند. با توجه به نتایج پژوهش توجه به هر سه مولفه حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. به علاوه، نتایج پژوهش نشان داد علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهم ترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. از این رو، سوال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و مورد آزمون قرار گرفت. چهار گروه حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و استادان دانشگاه، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. این پژوهش، به

علت استفاده از ابزار پرسش نامه، یک پژوهش پیمایشی با رویکرد زمینه یابی است که در قالب پژوهش‌های تجربی (آزمایشی) به جمع آوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌ها پرداخته است. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

زارعی و فاضلی نژاد (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور انجام دادند. این نوشتار در پی بررسی و امکان سنجی تحقق و اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر پایه نظام حقوقی کنونی بود. مطالعات مربوطه نشان داد که در نظام‌های حقوقی که در آن حاکمیت قانون نهادینه شده است، تحول در مدیریت امور عمومی مستلزم تغییر نگرش در مدیریت مالی عمومی و این همه بر پایه تحول در ابعاد مختلف نظام حقوقی می‌باشد. اقتضات مدیریت دولتی نوین امروزه فرایند بودجه ریزی دولت را در هر چهار مرحله تهیه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه با تحولات عمیقی روبرو ساخته است. در این راستا نظام حقوقی که از مولفه‌های اصلی آن "رو به واقعیت بودن" است، در جهت حفظ کارایی و کارآمدی خود می‌بایست این تحولات را پذیرفته و حقوقی سازد. یکی از مولفه‌های اصلی مدیریت دولتی نوین توجه به "نتیجه" به جای "فرایند" است و بر همین مبنا در مرحله نظارت بر اجرای بودجه، حسابرسی عملکرد به عنوان ابزار اصلی این مرحله از بودجه ریزی جایگزین انواع مختلف سنتی حسابرسی گردیده است.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. این پژوهش از نوع قیاسی- استقرایی است که شامل ۳۱۶ نفر از حسابران دیوان محاسبات کشور، ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه ای شامل ۳۶ سوال برای چهار عامل اجرای بودجه ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا و چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون همبستگی پیرسون، آزمون تفاوت میانگین و آزمون رتبه بندی فریدمن استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که پیاده سازی و اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشند.

خدماتی پور و کفاش پور (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان تاثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابران دیوان محاسبات کشور انجام دادند. در این تحقیق اثرات بودجه ریزی عملیاتی از سه منظر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر، از نوع کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش توصیفی- پیمایشی است و برای آزمون

فرضیه‌های پژوهش، داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. جامعه آماری تحقیق را حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون تی یک نمونه ای استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تاثیر دارد و پیاده سازی سیستم بودجه ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابیها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

ایمانی برندق (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران در سال ۱۳۹۱ انجام داد. نتایج نشان داد که بین گروه‌های آزمودنی درباره با اهمیت ترین چالش توافق وجود ندارد، اما با در نظر گرفتن مجموع امتیازات بر اساس دیدگاه آنان «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» با اهمیت ترین چالش تلقی می‌شود. در زمینه کم اهمیت ترین چالش، توافق نسبی وجود دارد؛ به طوری که بیشتر گروه‌ها «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» را کم اهمیت ترین چالش در اجرای حسابرسی عملکرد می‌دانند و بر اساس مجموع امتیازات نیز «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» کم اهمیت ترین چالش از نظر آزمودنی‌ها است. مهم ترین چالش‌های پیش روی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران استفاده نکردن از مبنای تعهدی، کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای بندی به روش‌های سنتی، نظام بودجه ریزی نامناسب، تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد و وجودنداشتن تشکل‌های حرفه ای خصوصی قدرتمند و تاثیرگذار است.

رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران و در سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ۴ عامل اصلی «ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان بخشی»، «افزایش بعد اثربخشی حسابرسی عملکرد در فرایند کنترل بودجه»، «ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی طرفانه» و «بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل» از عوامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران است.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۱) پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی) در سال ۱۳۹۰ انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که نبود شفافیت در اهداف سازمان ها، نبود استراتژی مناسب در سازمان ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان ها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها و ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند. اما تاثیر هر یک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می‌باشد. به طوری که از لحاظ تاثیر گذاری بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به ترتیب ضعف قوانین و

مقررات الزام آور در سازمان‌ها رتبه اول، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد رتبه دوم، نبود استراتژی مناسب رتبه سوم، نبود شفافیت در اهداف رتبه چهارم، ضعف فرهنگ پاسخگویی رتبه پنجم را به خود اختصاص دادند.

مروری بر مبانی قانونی و حرفه ای مرتبط با حسابرسی عملکرد

آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور

ماده ۲- دیوان می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد آن را انجام دهد.

قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰)

ماده ۲۱۴- دولت موظف است به منظور افزایش کارآمدی و اثربخشی طرحهای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با رعایت قانون نحوه اجرای اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی اقدامات زیر را به اجرا درآورد:

الف - نظام فنی و اجرائی مصوب ۱۳۸۵ را با رویکردهای نتیجه‌گرا و کنترل هر سه عامل هزینه، زمان و کیفیت در اجرای پروژه، تا سال سوم برنامه اصلاح و از سال چهارم به مورد اجرا گذارد.

ه - استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی طرحهای تملک دارائی سرمایه‌ای و قیمت تمام‌شده را که توسط وزارت اموراقتصادی و دارائی تهیه و توسط معاونت تأیید و ابلاغ می‌گردد از ابتدای سال دوم برنامه در طرحهای بزرگ و متوسط پیاده کنند.

ماده ۲۱۸- کلیه شرکتهای دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکتهای و افزایش قابلیت اعتماد گزارشهای مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیأت مدیره این شرکتها مسؤولیت اجرای این بند را به عهده دارند.

تبصره ۱- شرکتهایی که بر اساس مصوبه دولت دارای طبقه‌بندی می‌باشند از شمول این ماده مستثنی می‌شوند.

تبصره ۲- سازمان حسابرسی مکلف است چهارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

ماده ۲۱۹- به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاههای اجرائی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. دستورالعمل اجرائی توسط معاونت تهیه و ابلاغ می‌شود. همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاستهای کلی برنامه پنجم و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی

که براساس قیمت تمام‌شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاههای دولتی و فقط براساس آئین‌نامه‌های مالی و معاملاتی و اداری و استخدای هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی‌شده است و با پیشنهاد معاونت و وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیأت‌وزیران می‌رسد.

قانون برنامه پنجاه و ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶-۱۴۰۰)

بخش ۲- بودجه و مالیه عمومی

ماده ۷- به‌منظور انطباق بودجه‌های سنواتی با قانون برنامه ششم، انضباط مالی، اصلاح فرآیند برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و نظارت بر عملکرد و هزینه‌های دولت:

الف - لویای بودجه سالانه با رعایت این قانون و با اعمال تعدیل متناسب با تحولات و شاخص اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و با رعایت قواعد مالی مندرج در جدول شماره (۴) این قانون تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌شود.

پ - دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد (۲۰٪) دستگاههای اجرائی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به‌صورت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم نماید، به‌نحوی که در سال پایانی اجرای قانون برنامه، صد درصد (۱۰۰٪) دستگاهها، دارای بودجه مبتنی بر عملکرد باشند. مفاد این بند شامل مدارس دولتی نمی‌شود.

ماده ۸ - دولت موظف است به‌منظور تحقق اهداف بند (۱۲) سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت و همچنین مدیریت بدهیها اقدامات زیر را مطابق قوانین مربوطه انجام دهد:

الف - ساماندهی خزانه‌داری کل کشور از طریق:

- ۱- اصلاح نظام مالی و محاسباتی خزانه‌داری کل کشور
- ۲- ارتقای نظام نظارت از طریق اصلاح سامانه (سیستم) مالی و حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی بخش عمومی

ب - ساماندهی نظام مالی - محاسباتی کشور از طریق:

- ۱- تهیه نرم‌افزار حسابداری واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی

۲- تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی و تدارک نرم‌افزار لازم

۳- تدوین بسته آموزش نظام حسابداری بخش عمومی برای کل کشور

پ - ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق:

- ۱- طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

۲- استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

ماده ۲۵- شرکتهای دولتی موضوع مواد (۴) و (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود، مکلفند حداقل یکبار در طول سال‌های برنامه‌های توسعه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکتها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی و ارائه آن به مجمع عمومی اقدام کنند. هیأت مدیره این شرکتها مسؤولیت اجرای این ماده را برعهده دارند.

تبصره ۱- شرکتهایی که براساس مصوبه هیأت وزیران دارای طبقه‌بندی می‌باشند، از شمول این ماده مستثنی می‌شوند.

تبصره ۲- سازمان حسابرسی مکلف است چهارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش ماه پس از لازم الاجراء شدن این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

ماده ۲۶-۱- وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاههای اجرائی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) در چهارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه نمایند.

تبصره - نحوه و زمان‌بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی (حداکثر ظرف مدت سه سال) طبق آیین‌نامه اجرائی است که به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

۲- در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، با توجه به محاسبه هزینه تمام‌شده فعالیت‌ها و اقدامات و تخصیص اعتبارات بر این اساس، ایجاد هرگونه بدهی بابت حق اشتراک برق، آب، هزینه‌های پستی، مخابراتی و سایر هزینه‌ها نظیر دیون بلامحل، تعهدات زائد بر اعتبار، بازپرداخت تعهدات ارزی ممنوع است.

نوع بودجه ریزی قوانین بودجه سنواتی

با توجه به حرکت قوانین بودجه سنواتی از برنامه ای به عملیاتی روند حسابرسی نیز به سمت حسابرسی عملکرد باید حرکت نماید.

قانون مدیریت خدمات کشوری

ماده ۱۶- به منظور افزایش بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هر دو، جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود بر اساس آئین‌نامه‌ای که توسط سازمان تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد دستگاههای اجرائی موظفند اقدامات ذیل را به عمل آورند.

الف- تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات و محصولات واحدهای مجری از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی ارائه فعالیتها و خدمات، در چهارچوب متوسط قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات

مذکور در بودجه مصوب سالانه ملی و استانی با تایید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان.

ب - تعیین شاخصهای هدفمند و نتیجه‌گرا و استانداردهای کیفی خدمات و پیش‌بینی ساز و کارهای نظارتی برای کنترل کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده.

ج - انعقاد تفاهمنامه با مدیران واحدهای مجری بر اساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام شده آن و تعیین تعهدات طرفین.

د - اعطاء اختیارات لازم برای پیشنهاد جا به جایی فصول و برنامه‌های اعتبارات مذکور به شورای برنامه‌ریزی استان در چهارچوب احکام قانون بودجه سالانه جا به جایی اعتبارات ملی بر اساس احکام قانون بودجه سالانه خواهد بود.

ه - برای اجرای نظام قیمت تمام شده، اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران، به موجب آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد سازمان به تصویب هیات وزیران می‌رسد تعیین می‌گردد.

و - اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده در اختیار واحدها قرار می‌گیرد، به عنوان کمک تلقی شده و پس از پرداخت به حساب بانکی واحدهای ذی‌ربط به هزینه قطعی منظور می‌گردد. مدیران دستگاههای اجرایی نسبت به تحقق اهداف و نتایج پیش‌بینی شده در تفاهمنامه در مدت مدیریت خود مسوول و به نهادهای نظارتی پاسخگو خواهند بود و موظفند گزارش اقدامات مربوطه را هر شش ماه یک بار به سازمان ارائه نمایند و سازمان نیز مکلف است گزارش عملکرد این ماده را یک ماه قبل از ارسال لوایح بودجه سالیانه به مجلس تقدیم نماید.

تبصره ۱ - دستگاههایی که با پیشنهاد سازمان و تصویب هیات وزیران امکان محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات خود را نداشته باشند از طریق محاسبه هزینه تمام شده اقدام خواهند نمود.

تبصره ۲ - احکام این ماده می‌باید ظرف یک سال توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اجراء شده و از سال ۱۳۸۷ بودجه دستگاههای موضوع این قانون فقط با رعایت مفاد این ماده قابل تنظیم و ارائه می‌باشد.

قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

ماده ۷۷ - با توجه به ارائه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور براساس نظام جدید بودجه‌ریزی و تغییر نظام طبقه‌بندی دریافتها و پرداختهای دولت، به منظور هماهنگی بین تعاریف بکار برده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی، تعاریف عناصر صورتهای مالی بر اساس نیاز به اجرایی شدن بودجه‌ریزی عملیاتی تشریح شدند.

استانداردهای حسابرسی سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (این‌توسای)

بر اساس ماده ۴۷ قانون دیوان محاسبات کشور ادامه عضویت دیوان محاسبات کشور در سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (این‌توسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابرسی (آسوسای) بلا مانع می‌باشد. با توجه به این ماده قانونی لازم است که دیوان محاسبات تمامی رویه‌های این‌توسای را انجام وظایف خود دنبال نماید. لازم است که تمامی استانداردهای

منتشره مورد بررسی و پس از بومی سازی در انجام حسابرسی‌ها اعمال گردند. در ادامه به معرفی استانداردهای منتشره در رابطه با حسابرسی عملکرد پرداخته می‌شود:

استانداردهای سطح ۳: اصول بنیادین حسابرسی: این استانداردها به اصول اساسی در کار حسابرسی دولتی می‌پردازند در واقع این استانداردها اصول و موازین مشترکی است که هر دیوان محاسباتی از آن اصول برای حسابرسی‌های خود باید استفاده کنند. این استانداردها شامل چهار استاندارد ذیل می‌باشد:

استاندارد ۱۰۰- اصول بنیادی حسابرسی بخش عمومی^۱

استاندارد ۲۰۰- اصول بنیادی حسابرسی مالی^۲

استاندارد ۳۰۰- اصول بنیادی حسابرسی عملکرد^۳

استاندارد ۴۰۰- اصول بنیادی حسابرسی رعایت^۴

استانداردهای سطح ۴: رهنمودهای حسابرسی: این موارد به دو دسته رهنمودهای حسابرسی عمومی و حسابرسی خاص تقسیم می‌شود. در قسمت عمومی به رهنمودهای مرتبط با حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد اشاره می‌شود. در قسمت خاص به حسابرسی‌های خاص همچون حسابرسی زیست محیطی، حسابرسی فناوری اطلاعات، حسابرسی بدهی‌های دولتی، خصوصی سازی، حسابرسی بحران و بررسی همپیشگان و ... اشاره می‌شود.

رهنمودهای حسابرسی‌های عمومی در مورد حسابرسی عملکرد که استاندارد ۳۰۰۰ تا ۳۹۹۹ را در بر می‌گیرد:

استاندارد ۳۰۰۰: استانداردها و رهنمودهایی برای حسابرسی عملکرد بر مبنای استانداردهای حسابرسی اینتوسای و تجربیات عملی^۵

استاندارد ۳۱۰۰: رهنمودهای حسابرسی عملکرد: اصول کلیدی^۶

استاندارد ۵۴۲۲: تمرین دوره‌های مرجع برای انجام حسابرسی عملکرد بدهی‌های دولتی^۷

روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش اجرا از نوع توصیفی - پیمایشی است. پس از مطالعه و مشخص نمودن قوانین و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد در این مرحله با استفاده از محاسبات ماتریسی فرآیند تحلیل رتبه‌ای به مقایسه موارد مطروحه پرداخته

1. ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing

2. ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing

3. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing

4. ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing

5. ISSAI 3000 – Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience

6. ISSAI 3100 – Performance Audit Guidelines: Key Principles

7. ISSAI 5422 – An Exercise of Reference Terms to Carry Out Performance Audit of Public Debt

می‌شود. نمونه تحقیق در مرحله فرآیند تحلیل رتبه ای برای پاسخ به سوال تحقیق ۲۰ نفر از حسابرسان، مدیران ارشد دولتی و اساتید دانشگاه بودند. نمونه تحقیق دارای تحصیلات بالای کارشناسی ارشد و سابقه بالاتر از ده سال بوده‌اند.

سنگ بنای فرآیند تحلیل سلسله مراتبی مقایسه‌های زوجی است. این روش به ما این امکان را می‌دهد که مسایل کیفی را که واحدی برای اندازه گیری آنها وجود ندارد ارزیابی کنیم و بتوانیم آنها را با مسائل کمی مقایسه و ترکیب کنیم. این مقایسات ماتریسی تشکیل می‌دهند که درایه‌های این ماتریس از مقایسه عنصر هر سطر با عناصر ستون‌ها بدست می‌آید. مثلاً درایه a_{12} نشان می‌دهد عنصر اول چند برابر عنصر دوم است که عدد مورد نظر با توجه به اسکیل ساعتی منطق فازی در نظر گرفته می‌شود. مثلاً اگر A_1 با توجه به موضوع مورد بررسی خیلی مهم‌تر از A_2 باشد عدد ۵ را در ماتریس قرار می‌دهیم. واضح است که در اینصورت درایه a_{21} و یا اهمیت A_2 نسبت به A_1 برابر $\frac{1}{5}$ خواهد بود. به این خاصیت ماتریس‌های مقایسه جفتی خاصیت معکوسی^۱ می‌گویند.

فرمول ۱: ماتریس مقایسه‌های جفتی

	A1	A2	An
A1	$\frac{w_1}{w_1}$	...	$\frac{w_1}{w_n}$
A2	$\frac{w_2}{w_1}$	...	$\frac{w_2}{w_n}$
An	$\frac{w_n}{w_1}$	...	$\frac{w_n}{w_n}$

اسکیل مقایسه‌های زوجی نیز به شرح زیر است:

جدول ۱: اسکیل‌های مقایسه زوجی

تعریف	کاملاً بهتر	خیلی بهتر	بهتر	کمی بهتر	ترجیح یکسان
شدت اهمیت	۹	۷	۵	۳	۱

که می‌توان از اعداد مابین نیز استفاده نمود. پس ما باید در ابتدا مقیاس‌ها را با هم مقایسه نماییم و سپس مقایسات را باهم ترکیب کرده تا به ترتیب اولویت‌ها برسیم.

1. Reciprocal

۱. ماتریس‌هایی که ما تشکیل می‌دهیم به ترتیب زیر است:
تشکیل ماتریس مقایسات جفتی برای گزینه مورد نظر (در اینجا مقایسه قوانین و استانداردهای حسابرسی عملکرد)
۲. به‌دست آوردن اولویت‌ها
۳. تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه‌های جفتی (برای اینکار جمع هر ستون را بدست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم می‌کنیم تا عناصر ماتریس نرمال شوند).
۴. میانگین‌گیری از مقادیر بدست آمده از هر سطر
۵. نتیجه‌گیری نهایی (رسیدن به پاسخ فرضیه‌ها و تعیین اولویت‌ها) (سبزی، ۱۳۹۰).

یافته‌های تحقیق

سوال اصلی تحقیق: در اجرای حسابرسی عملکرد کدامیک از قوانین و استانداردهای مطروحه از اهمیت بیشتری برخوردار است؟
به دلیل زیاد بودن محاسبات ماتریسی یک نمونه برای بیان شیوه تحلیل ارائه می‌شود:

جدول ۲: ماتریس مقایسه‌های جفتی

قوانین و استانداردهای مطروحه	آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور	قوانین بودجه سنواتی
آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور	۱	۹
قوانین بودجه سنواتی	$\frac{1}{9}$	۱
جمع	۱,۱۱	۱۰

مأخذ: محاسبات پژوهش

در جدول فوق "آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور" نسبت به «قوانین بودجه سنواتی» دارای اهمیتی معادل کاملاً بالاتر یعنی عدد ۹ می‌باشد و از اینرو "قوانین بودجه سنواتی" نسبت به "آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور" نمره عکس را می‌گیرد. در این مرحله نیاز است که اعداد هر ستون جمع شوند. مرحله بعد از این بدین شکل است که ماتریس مقایسه‌های جفتی فوق باید نرمال شوند. برای نرمال کردن داده‌ها هر سلول بر جمع هر ستون تقسیم می‌شود تا داده‌ها نرمال شوند و سپس از هر ردیف میانگین گرفته می‌شود:

جدول ۳: ماتریس مقایسه‌های جفتی

قوانین و استانداردهای مطروحه	آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور	قوانین بودجه سنواتی	میانگین نمره یک پاسخ
آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور	۰,۹	۰,۹	۰,۹
قوانین بودجه سنواتی	۰,۱	۰,۱	۰,۱
جمع	۱	۱	۱

مأخذ: محاسبات پژوهش

میانگین مربوطه نشان می‌دهد که در این پاسخ نمره آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور بیشتر از قوانین بودجه سنواتی می‌باشد. بعد از این مرحله باید از میانگین همه پاسخ‌ها میانگین گرفته شود که نشان دهنده میانگین نهایی است.

جدول ۴: میانگین کل پاسخ‌ها

پاسخ‌دهنده	قانون مدیریت خدمات کشوری	قانون برنامه ششم	آیین نامه اجرایی حسابرسی دیوان	استانداردهای حسابرسی اینتوسای	قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	قانون الحاق (۲)	قانون برنامه پنجم	نوع بودجه ریزی قوانین بودجه سنواتی
پاسخ ۱	۰,۰۶۲	۰,۰۲۴	۰,۳۹۹	۰,۲۱۹	۰,۰۳۹	۰,۰۹۵	۰,۰۱۷	۰,۱۴۴
پاسخ ۲	۰,۰۶۲	۰,۰۲۴	۰,۳۷۵	۰,۱۷۶	۰,۰۳۹	۰,۱۵	۰,۰۱۶	۰,۱۵۸
پاسخ ۳	۰,۰۸۳	۰,۰۳۰	۰,۳۳۶	۰,۲۱	۰,۰۴۶	۰,۱۱۳	۰,۰۲۱	۰,۱۶
پاسخ ۴	۰,۱۲۴	۰,۰۷۸	۰,۲۶۷	۰,۱۵۲	۰,۰۸۵	۰,۱۷۹	۰,۰۵۲	۰,۰۶۴
پاسخ ۵	۰,۰۶۲	۰,۰۲۴	۰,۳۹۹	۰,۲۱۹	۰,۰۳۹	۰,۰۹۵	۰,۰۱۷	۰,۱۴۴
پاسخ ۶	۰,۰۶۲	۰,۰۲۴	۰,۳۷۵	۰,۱۷۶	۰,۰۳۹	۰,۱۵	۰,۰۱۶	۰,۱۵۸
پاسخ ۷	۰,۰۸۳	۰,۰۳	۰,۳۳۶	۰,۲۱۰	۰,۰۴۶	۰,۱۱۳	۰,۰۲۱	۰,۱۶
پاسخ ۸	۰,۱۲۴	۰,۰۷۸	۰,۲۶۷	۰,۱۵۲	۰,۰۸۵	۰,۱۷۹	۰,۰۵۲	۰,۰۶۴
پاسخ ۹	۰,۰۶۲	۰,۰۲۴	۰,۳۹۹	۰,۲۱۹	۰,۰۳۹	۰,۰۹۵	۰,۰۱۷	۰,۱۴۴
پاسخ ۱۰	۰,۰۶۶	۰,۰۲۴	۰,۳۰۹	۰,۱۸۴	۰,۰۵۹	۰,۱۵۹	۰,۰۳۴	۰,۱۶۵
پاسخ ۱۱	۰,۰۸۳	۰,۰۲۹	۰,۳۴۱	۰,۲۰۷	۰,۰۴۶	۰,۱۱۲	۰,۰۲۱	۰,۱۶
پاسخ ۱۲	۰,۱۰۷	۰,۰۸۷	۰,۲۷۷	۰,۱۲۵	۰,۱	۰,۲۰۲	۰,۰۳۸	۰,۰۶۳
پاسخ ۱۳	۰,۰۷۰	۰,۰۶۹	۰,۳۵۵	۰,۲۳	۰,۰۴۷	۰,۰۶۲	۰,۰۱۵	۰,۱۵۳
پاسخ ۱۴	۰,۰۷۵	۰,۰۲۵	۰,۳۳	۰,۱۶۷	۰,۰۵۶	۰,۱۶۴	۰,۰۱۷	۰,۱۶۵

پاسخ‌دهنده	قانون مدیریت خدمات کشوری	قانون برنامه پنجم	آیین نامه اجرایی حسابرسی دیوان	استانداردهای حسابرسی اینتوسای	قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	قانون الحاق (۲)	قانون برنامه پنجم	نوع بودجه ریزی قوانین بودجه سنواتی
پاسخ ۱۵	۰,۱۰۲	۰,۰۳۸	۰,۱۹۱	۰,۲۷۶	۰,۰۷	۰,۱۵۲	۰,۰۴۰	۰,۱۳۱
پاسخ ۱۶	۰,۱۲۴	۰,۰۷۸	۰,۲۶۷	۰,۱۵۲	۰,۰۸۵	۰,۱۷۹	۰,۰۵۲	۰,۰۶۴
پاسخ ۱۷	۰,۰۷۱	۰,۰۲۷	۰,۴۲۲	۰,۲۳۹	۰,۰۴۵	۰,۰۹۷	۰,۰۱۹	۰,۰۷۹
پاسخ ۱۸	۰,۰۹۹	۰,۰۴۷	۰,۱۲	۰,۱۹۷	۰,۰۴۹	۰,۲۰۴	۰,۰۵۴	۰,۲۳۰
پاسخ ۱۹	۰,۰۷۵	۰,۰۲۷	۰,۳۷۴	۰,۲۰۸	۰,۰۵۳	۰,۱	۰,۰۱۷	۰,۱۴۶
پاسخ ۲۰	۰,۱۰۶	۰,۰۷۹	۰,۳۲۱	۰,۱۴۵	۰,۰۶۹	۰,۱۷۴	۰,۰۴۱	۰,۰۶۵
میانگین کل	۰,۰۸۵	۰,۰۴۳	۰,۳۲۳	۰,۱۹۳	۰,۰۵۷	۰,۱۳۹	۰,۰۲۹	۰,۱۳۱

مأخذ: یافته‌های پژوهش

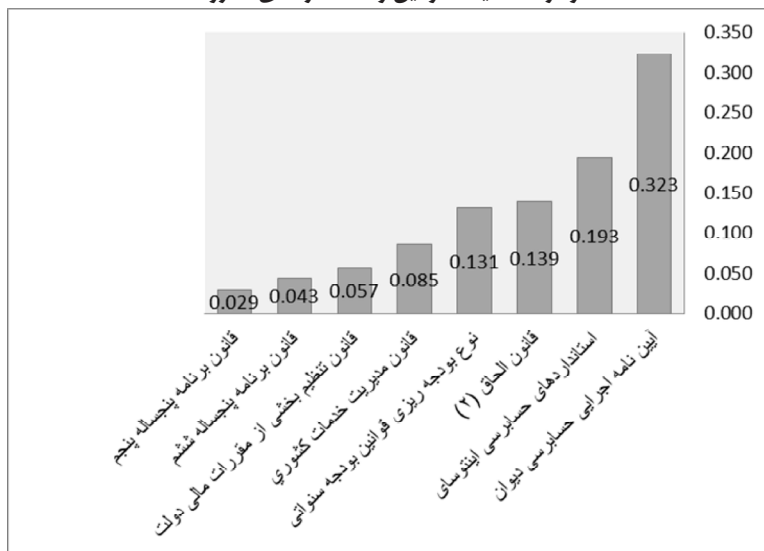
در جدول فوق مشخص است که نمره کلی آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور بیشتر از بقیه موارد می‌باشد. مهم‌ترین موارد که با محاسبات فوق بدست آمد به ترتیب عبارتند از:

جدول ۵: میانگین‌های بدست آمده از محاسبات ماتریسی

رتبه	میانگین کل	قوانین و استانداردهای مطروحه
۱	۰,۳۲۳	آیین نامه اجرایی حسابرسی دیوان
۲	۰,۱۹۳	استانداردهای حسابرسی اینتوسای
۳	۰,۱۳۹	قانون الحاق (۲)
۴	۰,۱۳۱	نوع بودجه‌ریزی قوانین بودجه سنواتی
۵	۰,۰۸۵	قانون مدیریت خدمات کشوری
۶	۰,۰۵۷	قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت
۷	۰,۰۴۳	قانون برنامه پنجم
۸	۰,۰۲۹	قانون برنامه پنجم

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نمودار ۱: مقایسه قوانین و استانداردهای مطروحه



بحث و نتیجه‌گیری

یکی از مدرن‌ترین روش‌های نظارتی در دنیای امروز حسابرسی عملکرد است که برای افزایش سینرژی (هم‌افزایی) فعالیت سازمان‌ها طراحی شده است. هم‌افزایی از ترکیب اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بوجود می‌آید. این نوع حسابرسی که با هدف کمک به مدیریت در حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده طراحی شده سبب ارتقای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی خواهد شد. هدف اصلی این مقاله مطالعه قوانین و مقررات و مطالعات مرتبط با حسابرسی عملکرد است. با مطالعه قوانین و مقررات موجود مشخص شد که عمده قوانین و مقررات مربوط با حسابرسی عملکرد در قانون برنامه پنجم توسعه، قانون برنامه ششم توسعه، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور و در نهایت استانداردهای حسابرسی منتشره توسط سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (اینتوسای) می‌باشد. این قوانین علاوه بر حسابرسی عملکرد به مهم‌ترین ابزارهای مرتبط با حسابرسی عملکرد شامل بودجه ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی و حسابداری بهای تمام شده اشاره دارند.

هدف از این مطالعه بررسی مقایسه‌ای قوانین، مقررات و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. روش تحقیق حاضر از نوع مستند سازی و کتابخانه‌ای و پیمایشی بود. بدین منظور ابتدا قوانین و استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد مورد مطالعه قرار گرفت و سپس با روش فرآیند تحلیل رتبه‌ای مورد مقایسه قرار گرفتند. بر اساس یافته‌های

محاسبات ماتریسی آیین نامه اجرایی نحوه حسابداری و رسیدگی دیوان محاسبات کشور و استانداردهای حسابداری اینتوسای به عنوان مهم ترین موارد در نظر گرفته شدند. بعد از این موارد قانون الحاق (۲)، نوع بودجه ریزی قوانین بودجه سنواتی، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون برنامه پنجساله ششم و قانون برنامه پنجساله پنجم به ترتیب اهمیت قرار گرفتند.

نیاز است که سیاستمداران و قانونگذاران تمهیدات محکم تری برای اجرای حسابداری عملکرد ایجاد نمایند و دستگاه‌های اجرایی حسابداری بهای تمام شده و حسابداری تعهدی را به صورت کامل اجرا و مجلس شورای اسلامی نیز بودجه ریزی را کلاً به صورت عملیاتی تصویب نماید. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که مشکلات اصلی مرتبط با حسابداری عملکرد را مورد بررسی قرار دهند و برای هر یک از مشکلات راه کارهای اساسی ارائه نمایند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. ایمانی بزدق، محمد، (۱۳۹۳)، چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۴ (پیاپی ۱۰)، صص ۱ - ۱۹.
۲. آیین نامه اجرایی نحوه حسابداری و رسیدگی دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۹۴، مجموعه قوانین و مقررات دیوان محاسبات کشور، انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ دوم (۱۳۹۴).
۳. باباجانی جعفر، برزیده فرخ، ایمان زاده پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵ (۶۱)، صص ۲۶-۱.
۴. برادران حسن زاده، رسول، محبوبی بناب، معصومه، رحیمی، غلامرضا، (۱۳۹۱)، بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)، فصلنامه مدیریت بهره‌وری (فراسوی مدیریت)، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۶۷ - ۱۹۴.
۵. خدای پور، احمد، کفاش پور، روح اله، (۱۳۹۴)، تاثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۲، شماره ۳، صص ۴۱ - ۵۲.
۶. رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه، ضرورت‌های استقرار واحد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، تابستان ۱۳۹۳، دوره ۳، شماره ۲ (پیاپی ۸)، صص ۴۱ - ۶۲.
۷. رنگریز، وحید، یوسفیان، علی، (۱۳۹۷)، نقش حسابداری عملکرد بر گزارشگری مالی عاملین ذیحسابی ناجا، فصلنامه مدیریت منابع در نیروی انتظامی، دوره ۶، شماره ۳، صص ۱۰۷ - ۱۲۹.
۸. زارعی، محمدحسین، فاضلی نژاد، جواد، (۱۳۹۵)، الزامات حقوقی تحقق حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۱۶، شماره ۶۳، صص ۲۶۹ - ۲۸۸.
۹. سبزی، محمد، (۱۳۹۰)، فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، جزوه دانشگاه صنعتی امیرکبیر.
۱۰. عبدی پور سجاد، شاه ویسی فرهاد، خیرالهی فرشید، طاهرآبادی علی اصغر. (۱۳۹۹). اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابداری عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری)، دوره ۱۲ (۴۸)، صص ۲۲۹-۲۶۶.
۱۱. کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار، خانلاری، مرتضی، (۱۳۹۷)، تبیین مولفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، فصلنامه دانش حسابداری دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۵۷ - ۷۶.

۱۲. لاری دشت بیاض، محمود، قائم مقامی، کامران، ملکی، علی، (۱۳۹۵)، بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۵، صص ۵۷-۶۶.
۱۳. مبینی، ساسان، الماسی، محمدرضا، (۱۳۹۸)، حسابرسی عملکرد، شیراز، انتشارات تخت جمشید.
۱۴. مهدوی، غلامحسین، محمدیان، محمد، (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۲۷-۴۷.
۱۵. نظری‌پور، محمد، (۱۳۹۶)، ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۲ (پیاپی ۶)، صص ۷۹-۹۲.
۱۶. یزدان‌شناس محمد، ایمانی حمیدرضا. (۱۳۹۹). بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور. حسابداری سلامت، دوره ۱۹ (پیاپی ۲۳)، صص ۱۴۰-۱۵۹.

ب- منابع خارجی

1. Ahonen, P. and Koljonen, J. (2020), «The contents of the National Audit Office of Finland performance audits, 2001–2016: An interpretive study with computational content analysis», Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. 32 No. 1, pp. 49-66. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0138>.
2. Arthur, A. Rydland, L. T. & Amundsen, K, (2012), “The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway”, American Journal of Evaluation, 33 (1), PP. 44-59.
3. Chew Har Loke, Suhaiza Ismail, Fatima Abdul Hamid , (2016),” The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study “, Asian Review of Accounting, Vol. 24, Iss 1, pp. 90 – 104
4. Danielle Morin, (2014) “Auditors General’s impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)”, Managerial Auditing Journal, Vol. 29 Issue: 5, pp.395-426
5. Dietmar, W., (2018) “Performance auditing in Germany concerning environmental issues”, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42
6. Hui, F, (2012), “Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics”, China Finance Review International, 2 (2), PP. 100 – 120.
7. Kristin, R. K, (2014), Performance Audit and the Importance of the Public Debate, Evaluation journal, 20 (3), PP. 368–385.
8. Kristin, R. K, Signy, L., V., (2017), Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration, Evaluation journal, Vol. 23, No. 1, pp. 6 –23.
9. Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz, (2019) “New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306
10. Nalewaik, A., & Mills, Anthony. (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
11. Nath, N., Othman, R. and Laswad, F. (2020), “External performance audit in New Zealand public health: a legitimacy perspective”, Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 17 No. 2, pp. 145-175. <https://doi.org/10.1108/QRAM-11-2017-0110>