

چالش‌های پیش‌روی الزامی‌شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران

دکتر محمد ایمانی برندق^{۱*}

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۷

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۳/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۲/۲۴

چکیده

مقدمه: سهم بزرگی از ارزیابی عملکرد و ارائه راهکار و پیشنهادها برای حل مشکلات دستگاه‌های دولتی به‌وسیله حسابرسی عملکرد انجام‌پذیر است. هم‌چنین، انجام این نوع حسابرسی در برنامه ۵ ساله پنجم توسعه الزامی شده است. از این رو، بررسی چالش‌های پیش‌روی الزامی‌شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران از اهمیت بالایی برخوردار است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع پیمایشی است که در آن دیدگاه چهار گروه مربوط شامل استادان دانشگاه، حسابرسان سازمان حسابرسی، حسابرسان دیوان محاسبات و مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی در استان‌های تهران و البرز از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری و بررسی شده است. هم‌چنین، دیدگاه آن‌ها با یکدیگر مورد مقایسه قرار گرفته است. برای این منظور با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۸ از آزمون خی‌دو، تحلیل واریانس یک‌طرفه و آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین گروه‌های آزمودنی درباره با اهمیت‌ترین چالش توافقی وجود ندارد اما با در نظر گرفتن مجموع امتیازات بر اساس دیدگاه آنان «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» با اهمیت‌ترین چالش تلقی می‌شود. در زمینه کم‌اهمیت‌ترین چالش، توافق نسبی وجود دارد؛ به طوری که بیشتر گروه‌ها «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» را کم‌اهمیت‌ترین چالش در اجرای حسابرسی عملکرد می‌دانند و بر اساس مجموع امتیازات نیز «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» کم‌اهمیت‌ترین چالش از نظر آزمودنی‌ها است.

نتیجه‌گیری: مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران استفاده‌نکردن از مبنای تعهدی، کافی‌نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی، نظام بودجه‌ریزی نامناسب، تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد و وجودنداشتن تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، حسابرسی عملکرد، دستگاه‌های دولتی.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه ارومیه.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: m.imanibarandagh@urmia.ac.ir

مقدمه

شود (۴). در ضمن، جامعه بابت مالیات یا منابع عمومی که به شکل ملی در اختیار و تملک دولت است انتظار پاسخ‌گویی از مدیران دولتی در سطوح مختلف را دارد. حسابرسی عملکرد در این زمینه، به دلیل داشتن ویژگی‌های خاص قادر است میزان پاسخ‌گویی بخش دولتی را نشان دهد و شرایط را برای بهبود حساب‌دهی مهیا کند و در نتیجه به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخ‌گو در قبال منابع عمومی کمک کند (۵) به طوری که، وانگ توسعه حسابرسی عملکرد را در راستای توسعه پاسخ‌گویی می‌داند (۶) و بررسی اجمالی ادبیات حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف جهان نیز سودمند بودن آن را تأیید می‌کند (۷-۹).

با توجه به مطالب بالا، حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از آن جهت ضرورت دارد که می‌تواند صداقت و اعتمادسازی دستگاه‌های دولتی را بهبود بخشد. 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. در این مسیر بر اساس پژوهش فرزانه، محدودیت منابع و امکانات، صرفه‌جویی و پرهیز از اسراف و ریخت و پاش و توجه به سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در تمام سطوح مدیریتی دستگاه‌های دولتی استفاده از حسابرسی عملکرد را اجتناب‌ناپذیر می‌کند (۱۰). هم‌چنین، نابسامانی‌های مالی اخیر دولتی و الزام به اجرای حسابرسی عملکرد در برنامه پنجم توسعه،

موفقیت نظام اقتصادی کشورها تا حد زیادی به اتخاذ تصمیم بهینه به وسیله مدیران بستگی دارد. این موضوع تأثیر با اهمیتی بر درآمدزایی، اثربخشی و استفاده بهینه از منابع موجود دارد (۱). اطلاعات مالی و اقتصادی، اصلی‌ترین مبنا برای بیشتر این تصمیم‌گیری‌ها در سازمان‌ها بشمار می‌آید. بنابراین، هر چه نظام‌های مالی از قابلیت‌های بالاتری برخوردار باشد زمینه بیشتری برای مدیریت کارآمد فراهم می‌شود (۲). با توجه به دولتی‌بودن اقتصاد ایران و این که مدیران به عنوان مباشران عمومی، مسئولیت نگهداری و بهره‌برداری از این منابع عظیم را در اختیار دارند و کیفیت عملکردشان در سرنوشت کشور و آحاد ملت آثار اساسی دارد آن‌ها باید در زمینه مناسب‌بودن تصمیم‌گیری‌های خود و حرکت در راستای تحقق برنامه‌های کلان کشور هم‌چون برنامه‌های ۵ ساله و چشم‌انداز بیست ساله کشور، در برابر مردم و مجلس پاسخ‌گو باشند (۳). در این زمینه، به دلیل ویژگی‌های خاص دستگاه‌های دولتی، حسابرسی عملکرد می‌تواند به عنوان معیاری برای سنجش بهره‌وری و کارایی عملکرد مدیران دولتی مورد استفاده قرار گیرد. زیرا، بیشتر فعالیت‌های این دستگاه‌ها در راستای مباحث نظارت، کنترل و موضوع‌های مرتبط با منافع عمومی است. افزون بر این، به دلیل نبود رابطه بین درآمدها، مخارج و خدمات آن‌ها، سنجش عملکرد می‌تواند به عنوان معیار در بررسی کیفیت عملکرد مدیران دولتی جایگزین سود

مورگان (۱۶)، مک کویز (۱۷)، پوشکوریز (۱۸)، لاکیز (۱۹)، پولیت و همکاران (۲۰) و پولیت و سوما (۲۱) انجام شده است که اگرچه هر یک از این پژوهش‌ها دارای نکات خوبی است اما به دلیل متفاوت بودن وضعیت سیاسی و اقتصادی ایران از کشورهایی که این پژوهش‌ها در آن انجام شده است، انجام پژوهش حاضر ضروری به نظر می‌رسد. به عبارت دیگر، جامعه آماری و مکان پژوهش حاضر متفاوت از پژوهش‌های پیشین است. لذا، انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر و شناخت چالش‌ها و ریشه‌یابی و بررسی آن‌ها بتواند کمک مؤثری به تقویت و بهبود عملکرد مدیریت دولتی کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

درباره ویژگی‌ها و مفاهیم حسابرسی عملکرد تعاریف زیادی وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدف‌مند و نظام‌مند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم‌چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است (۲۲). بر اساس برخی پژوهش‌ها، حسابرسی مالی و رعایت نقش محدودی در دستگاه‌های دولتی دارند؛ زیرا بر اساس یک سری واقعیت‌ها و مشاهده‌های عینی هستند. حال آن‌که در حسابرسی عملکرد وضعیت

اهمیت انجام پژوهش حاضر را نشان می‌دهد. در ضمن، اجبار دستگاه‌های دولتی به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سال سوم برنامه ۵ ساله بر ضرورت انجام این پژوهش می‌افزاید، چرا که بررسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند حسابرسی عملکرد است. در این مسیر، نقش دیوان محاسبات به عنوان متولی امر مذکور، حیاتی است؛ زیرا حسابرسی رعایت این سازمان، کارایی قبلی را نداشته و باید تغییر راهبردی مناسبی در انجام حسابرسی عملکرد داشته باشد تا بتواند مجلس را در امر تفریح بودجه و چگونگی کیفی اجرای آن مطلع ساخته و زمینه ارزیابی عملکرد در نظام مدیریت دولتی نوین را فراهم کند. در این راستا، در سال‌های اخیر کشورهای مختلف، تغییرات مهمی را در ساختار دیوان محاسباتی خود انجام داده‌اند که هدف اصلی این تغییرات، فراهم کردن امکان انجام حسابرسی عملکرد است (۱۱). از این رو، دیوان محاسبات کشور با اجرای حسابرسی عملکرد، کمک شایانی به اجرای درست قوانین و مقررات حاکم و ارائه خدمات مؤثر و به موقع و بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی و ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم خواهد کرد (۱۲). بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال بررسی چالش‌های پیش‌روی انجام این نوع حسابرسی در دستگاه‌های دولتی و ارائه راهکارهایی در این خصوص است.

در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، پژوهش‌های زیادی چون دیتھوفر (۴)، مک‌کری و وادا (۱۳)، فونل و کوپر (۱۴)، گوتتری و پارکر (۱۵)، وارینگ و

چنین نیست (۲۴-۲۳).

پژوهش‌هایی حسابرسی عملکرد را به عنوان نوعی ارزیابی نزدیک به قضاوت مطرح کرده‌اند. زیرا دارای فعالیت‌هایی با بُعدهای قضاوتی است (۲۵). از دیدگاه هورتو، حسابرسی عملکرد به دنبال ارائه قضاوت‌های مشروع است (۲۶). در این راستا، از دیدگاه سروین مشروعیت در حسابرسی عملکرد هنگامی به وجود می‌آید که ۵ مرحله زیر در آن طی شود (۲۷):

۱. توافق با سهامداران در معیارهای عملکردی که قابلیت اجرایی دارد.
۲. تطابق استانداردهای عملیاتی با نتایج مورد انتظار عملی.
۳. جمع‌آوری اطلاعات مربوط به این استانداردها و نتایج.
۴. ارزیابی سهم بخش‌ها و فعالیت‌ها در دستیابی به این استانداردها و نتایج.
۵. سرانجام، حسابرس عملکرد در مورد عملکرد مورد بررسی قضاوت می‌کند.

نکته قابل ذکر آن است که حسابرسی عملکرد با واژه‌های مختلفی چون حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت و غیره هم مشخص می‌شود که برخی از پژوهش‌گران تفاوت‌هایی را بین آن‌ها قائل هستند. در این زمینه دو نوع تفکر وجود دارد. یک دیدگاه حسابرسی عملیاتی را متفاوت از عملکرد می‌داند. بر این اساس، حسابرسی عملیاتی، فرایند را بررسی و حسابرسی عملکرد، محصول یا نتیجه را ارزیابی می‌کند. هم‌چنین، حسابرسی عملکرد بیشتر از حسابرسی عملیاتی تابع استاندارد است. بنابراین، برخی

از پژوهش‌گران و سازمان‌های سیاست‌گذار در این حوزه معتقدند که بهتر است به جای حسابرسی عملیاتی از واژه ارزیابی یا بررسی عملیاتی استفاده شود (۲۸). حسابرسی عملکرد بیشتر در سازمان‌های دولتی کاربرد دارد در حالی که حسابرسی عملیاتی بیشتر در بخش خصوصی کاربرد دارد (۲۹). دیدگاه دوم، این دو حسابرسی را مترادف می‌داند. بر این اساس، هر چند این دو واژه به لحاظ نظری متفاوت است ولی از نظر عملی هر دو در راستای هدفی مشترک یعنی ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی فعالیت می‌کند (۲۸).

حسابرسی عملکرد با ارزیابی فعالیت‌ها، نظام‌ها، روندها، روش‌ها و ابزار در صدد شناسایی ضعف آن‌ها برآمده و برای رفع مشکلات مزبور راه حل‌های عملی به مدیریت ارائه می‌کند (۳۰). کثیری در پژوهشی به موارد زیر اشاره می‌کند که حسابرس می‌تواند با انجام آن‌ها با آگاهی بیشتر نواحی مشکل‌آفرین را در حسابرسی عملکرد مشخص کند:

بررسی فعالیت‌ها: اطلاعات از چه طریق به دست می‌آید و فعالیت و نحوه کنترل آن چگونه است.
مرور گزارش‌های مدیریتی: مرور گزارش‌های داخلی که مدیریت به‌طور منظم برای بدست آوردن اطلاعات از آن‌ها استفاده می‌کند، می‌تواند اطلاعات با ارزشی درباره نواحی مشکل‌آفرین، ضعیف و شرایط و انجام کارها در اختیار حسابرسان قرار دهد.
مرور گزارش‌های بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس باید در این زمینه به دلایل واقعی ضعف در نظام مدیریتی توجه کند که تاکنون برای رفع آن به

مدیران بالادستی پیشنهادی نشده است.

بازرسی فیزیکی: بازرسی‌های فیزیکی فعالیت‌های سازمانی می‌تواند روشی مفید برای تعیین نبود کارایی یا وجود مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است.

بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راه‌های مفید برای کسب بینش عملی درباره روش‌ها می‌تواند پیگیری تعدادی از رویدادها به‌طور کامل و از ابتدا تا انتها باشد.

مصاحبه با کارکنان: حسابرس می‌تواند اطلاعات با ارزشی از طریق مصاحبه با کارکنان به دست آورد. البته، میزان موفقیت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤال‌های مطرح شده به وسیله وی بستگی دارد (۳۰).

نقش حسابرسی عملکرد در شناسایی و ایجاد نظام ارزش‌افزوده قابل تأمل است. این نوع حسابرسی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا هم‌چون مهندسی ارزش، منجر به حذف یا کاهش هزینه‌های بدون ارزش شود (۳۱). بنابراین، این حسابرسی در صورت ایفاء درست نقش خود می‌تواند به مدیریت دولتی در کاهش و حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده کمک شایانی کند (۳۲).

با شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد و توسعه آن این فرصت برای مسئولین واحدها پیش می‌آید که کنترل‌های مدیریتی را با عمق‌نگری ارزیابی و از بروز مسأله‌ای جدی یا فاجعه‌ای غیرقابل جبران برای سازمان جلوگیری کرده و برنامه‌های آینده خود را در جهت پیشینه کردن

کارایی و اثربخشی اعلام کنند (۳۳).

در زمینه چالش‌های پیش‌روی حسابرسی عملکرد، پژوهش‌های متعددی انجام شده است که از آن جمله می‌توان به پژوهش سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخ‌گویی دولت آمریکا در سال ۲۰۰۶ میلادی اشاره کرد. بر اساس این پژوهش، چالش‌های پیش‌روی حسابرسی عملکرد عبارت است از: تأمین بودجه، حقوق کارکنان، کیفیت و کمیت کارمندان، ساختار سازمانی، آموزش، انتخاب موضوع حسابرسی، چارچوب گزارشگری، زمان لازم برای انجام حسابرسی داخلی مطابق قرارداد، سیاست‌ها و روش‌ها، توافقنامه حسابرسی و تضمین کیفیت (۳۴). بر اساس پژوهش فردوسی در کشور بنگلادش نیروی انسانی ناکافی و بی‌کفایت، نبود مشاور مناسب در هنگام نیاز، آگاهی نداشتن دولت‌مردان و مشخص نشدن هدف‌ها از چالش‌های پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد است (۳۵). در این زمینه، رونالد و توماس آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال را از موضوع‌های چالش برانگیز برای اجرای حسابرسی عملکرد عنوان کرده‌اند (۳۶).

بر اساس پژوهش ناصرزاده الزامات قانونی، استانداردهای اجرایی حسابرسی عملکرد، شناخت ناکافی مدیران شرکت‌ها از اهمیت و فواید حسابرسی عملکرد و نداشتن مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابرسی عملکرد به وسیله حسابرسان از جمله مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد است

روش پژوهش

پژوهش حاضر، پیمایشی است؛ به دلیل این که به بررسی چالش‌های پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از نظر افراد دارای تخصص و تجربه در حسابرسی عملکرد می‌پردازد. با توجه به این که اجرای حسابرسی عملکرد نیازمند بسترهای مناسبی است و رویکرد آموزش آن در دانشگاه‌ها و برخی پژوهش‌ها تغییر جدی نکرده است به نظر می‌رسد که اجرای حسابرسی عملکرد با چالش‌های جدی مواجه باشد. بر این اساس فرضیه اصلی پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران با چالش‌های جدی مواجه است.

پس از تعیین فرضیه، پرسش‌نامه مناسب تهیه شد. به عبارت دیگر، برای بررسی هر یک از چالش‌ها بر اساس پژوهش‌ها و ادبیات داخلی و خارجی سؤال‌هایی مطرح و پس از بررسی‌های لازم و انجام اصلاحات بازنویسی شده و سرانجام پرسش‌نامه‌ای با طیف لیکرت (شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم «۱»، مخالفم «۲»، تا حدودی «۳»، موافقم «۴» و کاملاً موافقم «۵») تهیه شد که گویه‌های آن در جدول شماره ۱ ارائه شده است. در ضمن، هر یک از این گویه‌ها، به صورت زیر، به‌عنوان فرضیه‌های فرعی پژوهش تعیین شده است:

اول: نبود معیار و استاندارد مناسب از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

(۳۷). نتایج پژوهش جعفری که نتایج پژوهش ناصرزاده را تأیید می‌کند، نبود الگوهای تجربی مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد را از جمله محدودیت‌ها و موانع اجرای حسابرسی عملکرد معرفی می‌کند (۳۸). پژوهش محمدی نیز، تهیه نکردن بودجه بر مبنای بودجه عملیاتی، مشخص نبودن جایگاه قانونی نظارت، نبود قوانین و مقررات لازم، نبود برنامه‌های بنیادین آموزشی، نبود شاخص‌های مناسب سنجش، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی، نبود حسابرسی داخلی و نظام مالی نامناسب را از چالش‌های مهم پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد در بخش‌های دولتی عنوان می‌کند (۳۹). ایمانی برندق و جهانگیری در پژوهشی بر اساس دیدگاه حساب‌برسان مستقل، آگاهی‌نداشتن کافی مدیران از نقش و ماهیت حسابرسی عملکرد و ناتوانایی شرکت‌ها در تعیین شاخص‌های کارایی و اثربخشی را از مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد بیان کردند (۴۰). حیدری‌نژاد و شکرپیگی، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را در قالب چالش‌های محیطی و محاطی دنبال کرده‌اند. بر اساس یافته‌های پژوهش آنان، حسابرسی عملکرد به لحاظ موضوع و محدوده مورد رسیدگی همواره با چالش‌های عمده محیطی (مواردی مانند سیاست‌های کلان، قوانین و مقررات و ... که تحت کنترل حساب‌برسان نیست) و محاطی (ارتباط تنگاتنگ نظارتی بین حساب‌برسان عملکرد و صاحب‌کاران و مشکلات مربوط به جنبه‌های فنی حسابرسی که عمدتاً تحت کنترل حساب‌برسان است) روبه‌رو است (۴۱).

ششم: تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

هفتم: نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

هشتم: اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

نهم: نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

دهم: نداشتن استقلال فکری و رفتاری حساب‌رسان عملکرد از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی در

دوم: کمبود نیروی متخصص از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

سوم: آشنایی ناکافی مدیران دستگاه‌های دولتی نسبت به مزایای اجرای حسابرسی عملکرد از چالش‌های جدی اجرای این حسابرسی در دستگاه‌های دولتی است.

چهارم: استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

پنجم: نظام بودجه‌ریزی نامناسب از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

جدول ۱: گویه‌های پرسش‌نامه

سؤال	چالش
۱	نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد
۲	کمبود نیروی متخصص
۳	آشنایی ناکافی مدیران دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد
۴	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی
۵	نظام بودجه‌ریزی نامناسب
۶	تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور
۷	نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی
۸	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی
۹	نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی
۱۰	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حساب‌رسان عملکرد
۱۱	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه
۱۲	نبود تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار

دستگاه‌های دولتی است.

یازدهم: کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

دوازدهم: نبود تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار از چالش‌های جدی اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است.

پس از گردآوری پرسش‌نامه‌ها، داده‌های نهایی استخراج و آزمون‌های لازم انجام شد. برای تأمین روایی پرسش‌نامه، سؤال‌های آن بر مبنای مطالعات و ادبیات مربوط گذشته طراحی و بر اساس دیدگاه صاحب‌نظران، اصلاح شده است. همچنین، برای سنجش پایانی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده شده است. با توجه به این که داده‌های پژوهش، ناپارامتریک و متغیرهای مورد بررسی اسمی است از آزمون خی‌دو و در مرحله دوم برای انجام مقایسه بین دیدگاه گروه‌ها، از تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شده و سرانجام با استفاده از آزمون فریدمن، چالش‌ها اولویت‌بندی شده است.

پس از انجام مشورت‌های لازم با متخصصان، افرادی که به نوعی با حسابرسی در ارتباط هستند به صورت گروهی که حسابرسی را آموزش می‌دهند (استادان دانشگاه)، گروهی که حسابرسی دولتی را با حسابرسی رعایت دنبال کرده و به دلیل تغییر نگرش بودجه‌ریزی به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حال تغییر به رویکرد حسابرسی عملیاتی یا عملکرد است (حسابرسان دیوان محاسبات)، گروهی که متولی حسابرسی بویژه حسابرسی دستگاه‌های دولتی کشور

بوده و دارای تجربه گرانمایه در این زمینه هستند (حسابرسان سازمان حسابرسی) و گروهی که با مسائل مالی دولتی سر و کار دارد و به مشکلات حسابرسی عملکرد و بسترها آشنایی دارند (مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی) در استان‌های تهران و البرز در سال ۱۳۹۲ به عنوان جامعه آماری پژوهش انتخاب شد.

تعداد جامعه آماری مربوط به گروه استادان دانشگاه از دانشگاه‌های مادر موجود، گروه حسابرسان سازمان حسابرسی از طریق سایت جامعه حسابداران رسمی، گروه حسابرسان دیوان محاسبات از طریق سازمان دیوان محاسبات و گروه مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی بر اساس جامعه در دسترس به شرح زیر برآورد شده است:

تعداد جامعه آماری گروه استادان دانشگاه ۸۸ نفر، گروه حسابرسان سازمان حسابرسی ۱۲۰ نفر، گروه حسابرسان دیوان محاسبات ۷۱ نفر و گروه مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی ۱۰۷ نفر تعیین شد. تعداد نمونه آماری لازم با استفاده از فرمول کوکران از طریق رابطه شماره ۱ در زیر محاسبه شده است (۴۳-۴۲).

$$n \geq \frac{N.t^2 . p . q}{N.d^2 + t^2 . p . q} \quad \text{رابطه (۱)}$$

P: درصد افرادی که صفت مورد مطالعه را دارند (۰/۵).

q: درصد افرادی که صفت مورد مطالعه را ندارند (۰/۵).

d: میزان دقت و مقدار تفاوتی است که در ارتباط با پارامتر جامعه پذیرفته می‌شود (۰/۰۵).

t: با استفاده از جدول t بر اساس درصد اطمینان

بدست می آید (۱/۹۶).

N: حجم جامعه آماری است.

گروه مدیران و حسابرسان دستگاه های دولتی:

$$\frac{107 \times 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5}{107 \times 0.05^2 + 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 84$$

گروه استادان دانشگاه:

$$\frac{88 \times 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5}{88 \times 0.05^2 + 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 72$$

اطلاعات مربوط به تعداد جامعه آماری هر گروه به همراه تعداد نمونه آن در جدول شماره ۲ آمده است.

یافته های پژوهش

گروه حسابرسان دیوان محاسبات:

$$\frac{71 \times 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5}{71 \times 0.05^2 + 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 60$$

جدول شماره ۳ بیانگر اطلاعات توصیفی مربوط به، به ترتیب، مدرک تحصیلی و سوابق کاری پاسخ دهندگان است. همان طور که در این جدول مشخص شده است ۶۰٪ آنها دارای مدرک کارشناسی، ۳۰٪ کارشناسی ارشد و حدود ۱۰٪ مدرکی کمتر از کارشناسی داشته اند و میانگین سابقه کاری پاسخ گویان ۱۶ سال بوده است.

گروه حسابرسان سازمان حسابرسی:

$$\frac{120 \times 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5}{120 \times 0.05^2 + 1/96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 91$$

جدول ۲: تعداد اعضای جامعه و نمونه آماری

گروه	استادان دانشگاه	حسابرسان دیوان محاسبات	حسابرسان سازمان حسابرسی	مدیران و حسابرسان دستگاه های دولتی
عضو جامعه	۸۸	۷۱	۱۲۰	۱۰۷
عضو نمونه	۷۲	۶۰	۹۰	۸۴

جدول ۳: آمار توصیفی مربوط به تحصیلات و سابقه کاری پاسخ گویان

تحصیلات			سوابق کاری						
کمتر از کارشناسی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	چارک سوم	چارک دوم	چارک اول	بیشینه کمینه	انحراف استاندارد	مد	میانگین
۳۰	۱۸۳	۹۳	۲۱/۵	۱۶	۱۰	۳۰	۱	۲۰	۱۵/۹

دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد)، ششم (تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور) و هشتم (اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی) در سایر فرضیه‌ها بین دیدگاه گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.

اگر چه بر اساس نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش تمامی موارد مذکور در فرضیه‌ها از چالش‌های پیش‌روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران است اما شناسایی اهمیت هر یک کمک شایانی به برنامه‌ریزان خواهد کرد. بنابراین، با استفاده از آزمون فریدمن، موضوع‌های عنوان شده در فرضیه‌ها اولویت‌بندی شد که نتایج آن در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

نتیجه پایایی سؤال‌ها بر اساس آلفای کرونباخ در جدول شماره ۴ ارائه شده است. از آن جا که ضرایب آن بیش از ۰/۷ است نشان‌دهنده پایا بودن داده‌ها است. جدول شماره ۵ بیانگر نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش است. جدول مذکور نشان می‌دهد که تمامی فرضیه‌های پژوهش تأیید شده است. به عبارت دیگر، عوامل مذکور از چالش‌های اساسی پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد در ایران است. از آن جا که این پژوهش بر اساس دیدگاه گروه‌های مختلف انجام شده است از تحلیل واریانس برای آزمون تفاوت بین دیدگاه گروه‌های مختلف استفاده شده و نتایج آن در جدول شماره ۶ ارائه شده است. نتایج مندرج در این جدول نشان می‌دهد که به جز فرضیه‌های فرعی سوم (آشنایی ناکافی مدیران

جدول ۴: پایایی پرسش‌نامه (آلفای کرونباخ)

ردیف	گویه	آلفای کرونباخ
۱	نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد	۰/۸۶
۲	کمبود نیروی متخصص	۰/۷۵
۳	آشنایی ناکافی مدیران دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد	۰/۸۲
۴	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی	۰/۹۱
۵	نظام بودجه‌ریزی نامناسب	۰/۹۵
۶	تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور	۰/۸۵
۷	نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی	۰/۷۴
۸	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی	۰/۸۵
۹	نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی	۰/۹۳
۱۰	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حساب‌رسان عملکرد	۰/۸۱
۱۱	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه	۰/۷۸
۱۲	نبود تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار	۰/۹۳

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه‌ها

شماره فرضیه فرعی	عنوان فرضیه فرعی	خی دو	سطح معناداری	نتیجه
۱	نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد	۱۳۵/۷۶۵	۰/۰۰۰	تأیید
۲	کمبود نیروی متخصص	۱۶۲/۲۳۵	۰/۰۰۰	تأیید
۳	آشنایی ناکافی مدیران دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد	۱۲۵/۱۷۶	۰/۰۰۰	تأیید
۴	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی	۲۱۵/۷۶۵	۰/۰۰۰	تأیید
۵	نظام بودجه‌ریزی نامناسب	۱۸۱/۶۴۷	۰/۰۰۰	تأیید
۶	تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور	۲۳۲/۲۳۵	۰/۰۰۰	تأیید
۷	نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی	۱۹۰/۴۷۱	۰/۰۰۰	تأیید
۸	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی	۸۲/۲۳۵	۰/۰۳۰	تأیید
۹	نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی	۲۷۷/۲	۰/۰۰۰	تأیید
۱۰	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حساب‌رسان عملکرد	۱۰۹/۸۸۲	۰/۰۱۰	تأیید
۱۱	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه	۶۱/۵۲۹	۰/۰۱۷	تأیید
۱۲	نبود تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار	۱۴۷/۵۲۹	۰/۰۰۰	تأیید

جدول ۶: تحلیل واریانس گروه‌ها

شماره فرضیه فرعی	عنوان فرضیه فرعی	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
۱	نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد	۲۵/۱۱۹	۰/۰۰۰	وجود تفاوت
۲	کمبود نیروی متخصص	۷/۵۰۷	۰/۰۰۰	وجود تفاوت
۳	آشنایی ناکافی مدیران دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد	۲/۶۱۰	۰/۰۵۲	نبود تفاوت
۴	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی	۳/۵۶۴	۰/۰۱۵	وجود تفاوت
۵	نظام بودجه‌ریزی نامناسب	۲۳/۶۳۹	۰/۰۰۰	وجود تفاوت
۶	تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور	۱/۸۵۵	۰/۱۳۷	نبود تفاوت
۷	نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی	۳/۶۹۱	۰/۰۱۲	وجود تفاوت
۸	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی	۱/۱۰۹	۰/۳۴۶	نبود تفاوت
۹	نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی	۰/۷۲۸	۰/۵۳۶	وجود تفاوت
۱۰	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حساب‌رسان عملکرد	۹/۴۳۵	۰/۰۰۰	وجود تفاوت
۱۱	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه	۱۸/۰۵۴	۰/۰۰۰	وجود تفاوت
۱۲	نبود تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار	۵/۲۰۲	۰/۰۰۲	وجود تفاوت

جدول ۷: آزمون فریدمن از دیدگاه گروه‌های مختلف

شماره فرضیه فرعی	عنوان فرضیه فرعی	استادان دانشگاه	حسابرسان دیوان محاسبات	حسابرسان سازمان حسابرسی	مدیران و حسابرسان دولتی	میانگین
۱	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی	۸/۴۲	۸/۷۵	۸/۸۳	۴/۵۸	۷/۶۴
۲	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه	۶/۹۲	۷/۴۵	۶/۵۳	۸/۴۶	۷/۲۰
۳	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی	۶/۹۶	۵/۴۵	۹/۷۷	۶/۳۸	۷/۱۴
۴	نظام بودجه‌ریزی نامناسب	۶/۲۹	۹/۶۵	۷/۱۰	۵/۴۲	۷/۱۱
۵	تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور	۷/۲۱	۶/۷۵	۶/۲۳	۶/۹۶	۶/۷۸
۶	نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی	۶/۳۳	۷/۴۵	۵/۷۷	۶/۷۷	۶/۵۵
۷	کمبود نیروی متخصص	۹/۲۵	۵/۵۰	۵/۵۳	۵/۱۹	۶/۳۶
۸	نبود تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار	۵/۷۵	۵/۷۰	۵/۹۰	۷/۲۳	۶/۱۴
۹	آشنایی نا کافی مدیران دستگاه‌های دولتی از مزایای حسابرسی عملکرد	۵/۶۲	۵/۸۰	۵/۲۰	۷/۳۵	۵/۹۹
۱۰	نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد	۵/۲۱	۵/۰۵	۷/۶۳	۴/۹۲	۵/۷۰
۱۱	نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی	۵/۵۴	۵/۶۵	۴/۹۰	۶/۵۸	۵/۶۶
۱۲	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد	۴/۵۰	۴/۸۰	۴/۴۳	۸/۱۵	۵/۴۷

اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران است. نتایج مربوط به با اهمیت‌ترین و کم اهمیت‌ترین چالش‌ها از نظر گروه‌های مورد بررسی و در مجموع به طور خلاصه در جدول شماره ۸ آمده است.

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول‌های شماره‌های ۷ و ۸ با اهمیت‌ترین چالش برای حسابرسان سازمان حسابرسی، «اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی»، برای حسابرسان

جدول شماره ۷ سطح اهمیت گویه‌های مختلف و میانگین آن‌ها را از دیدگاه گروه‌های آزمودنی نشان می‌دهد. بر اساس اطلاعات مندرج در این جدول، دیدگاه گروه‌های آزمودنی درباره سطح اهمیت چالش‌ها متفاوت است اما در مجموع «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» با اهمیت‌ترین و «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» کم اهمیت‌ترین چالش پیش‌روی

جدول ۸: با اهمیت ترین و کم اهمیت ترین عوامل از دیدگاه گروه‌های مختلف

اهمیت	استادان دانشگاه	حسابرسان دیوان محاسبات	حسابرسان سازمان حسابرسی	مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی	در مجموع
کمبود	نیروی متخصص	نظام بودجه‌ریزی نامناسب	اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی	کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی
نداشتن	استقلال فکری و رفتاری	نداشتن استقلال فکری و رفتاری	نداشتن استقلال فکری و رفتاری	استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی	نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد

انجام حسابرسی عملیاتی مواجه‌اند و لزوم توجه به رعایت هرچه بیشتر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارتقاء تجربه‌های حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت، بستر مناسبی را برای انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد فراهم کرده است که این پژوهش نیز برای کمک به این امر انجام شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که تمامی فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. بررسی تفاوت دیدگاه گروه‌های آزمودنی نیز نشان داد که دیدگاه گروه‌های مختلف درباره با اهمیت ترین عوامل پیش‌روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی متفاوت است. در این راستا، استادان دانشگاه «کمبود نیروی متخصص» را مشکل اصلی دانسته و معتقدند که باید نیروی متخصص مناسب در این زمینه آموزش داد. حسابرسان دیوان محاسبات، «نظام بودجه‌ریزی نامناسب» را مهم ترین چالش می‌دانند و معتقدند که

دیوان محاسبات، «نظام بودجه‌ریزی نامناسب»، برای استادان دانشگاه «کمبود نیروی متخصص» و برای مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی «کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه» بوده است و در ضمن «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» با اهمیت ترین چالش در مجموع بوده است. در رابطه با کم اهمیت ترین چالش، «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» کم اهمیت ترین چالش از دیدگاه مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی است حال آن که سه گروه دیگر «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» را کم اهمیت ترین تلقی کرده‌اند و در مجموع نیز این چالش کم اهمیت ترین است.

بحث و نتیجه گیری

مدیران در دنیای امروز، افزون بر اطلاعات مالی به اطلاعات عملیاتی نیز نیازمندند. بنابراین، حسابرسان مستقل همواره با درخواست‌های روزافزونی برای

با اصلاح بودجه‌ریزی می‌توان تا حدی بستر اجرای حسابرسی عملکرد را آماده کرد. حسابرسان سازمان حسابرسی، «اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی» را با اهمیت‌ترین می‌دانند. در نتیجه، لازم است دیدگاه مدیران سنتی در این ارتباط تغییر کند اما مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی «کافی‌نبودن قوانین و مقررات در این حوزه» را مهم‌ترین چالش می‌دانند. بنابراین، باید قوانین کارا در این راستا وضع کرد. لازم به ذکر است که دیدگاه پاسخ‌دهندگان درباره کم‌اهمیت‌ترین عوامل تقریباً یکسان است به‌جز مدیران و حسابرسان دستگاه‌های دولتی که «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی» را کم‌اهمیت‌ترین چالش می‌دانند؛ سایر گروه‌ها، «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» را کم‌اهمیت‌ترین چالش در مسیر حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران تلقی می‌کنند. نتایج پژوهش حاضر در موضوع‌های قوانین، معیار و استاندارد، شناخت از حسابرسی و مهارت، تخصص و دانش مطابق با پژوهش‌های ناصرزاده (۳۷) و جعفری (۳۸) است. هم‌چنین، یافته‌های پژوهش حاضر با پژوهش‌های نخبه فلاح (۱)، پژوهش سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخ‌گویی دولت (۳۴)، محمدی (۳۹) و سبزی و میرعزیزی (۴۴) در زمینه نبود استانداردها و قوانین مناسب، بودجه‌ریزی سنتی و کمبود نیروی متخصص همسواست.

بر اساس یافته‌های پژوهش موارد زیر قابل بیان است:

استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی: توجه به ایفای نقش درست و به موقع، مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد مدیران، بکارگیری مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی را بسیار مؤثر می‌کند و در صورت انتخاب مبنای تعهدی حسابداری، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش چشم‌گیر هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره، بوجود خواهد آمد (۴۵). افزون بر این، حسابرسی عملکرد در بنگاه‌های دارای مبنای حسابداری تعهدی، می‌تواند قابلیت اجرا و کارایی بالایی داشته باشد. هم‌چنین، بدون مبنای مذکور، اجرای حسابرسی عملکرد با مشکل مواجه است. بنابراین، بهتر است نهادها و دستگاه‌های دولتی، زمینه مناسبی برای اجرای حسابداری تعهدی فراهم کنند.

کافی‌نبودن قوانین و مقررات در این حوزه: در این مسیر بهتر است قوانین و مقررات کافی برای اجرایی شدن حسابرسی عملکرد تدوین و تصویب شود. به عنوان نمونه، تعیین الزامات قانونی لازم.

اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی: مقاومت در برابر تغییر از ویژگی‌های مدیران بویژه در دستگاه‌های دولتی است. چرا که به دلیل کارایی پایین و نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی، انگیزه لازم برای تغییر را نداشته و در مقابل تغییر مقاومت نشان می‌دهند و ایده‌های سنتی خود را دنبال می‌کنند. در این مسیر یا باید با دنبال کردن فرآیند خصوصی‌سازی، جایگزین مناسبی برای آن‌ها یافت و

نهادهای مسئول انجام شود. در نتیجه، بسترسازی برای پاسخ‌گوی عمومی در آینده و در چارچوب حسابرسی عملکرد ضروری است.

کمبود نیروی متخصص: بدون شک، منابع انسانی دارای صلاحیت‌های لازم می‌تواند زمینه موفقیت را دوچندان کند. در این حوزه، گروه حسابرسی عملکرد باید شامل کارکنان فنی و حرفه‌ای متخصص و دارای تجربه کافی باشد تا بتوانند به‌طور اثربخش حسابرسی را انجام دهند. این وظیفه نهادهای آموزشی و حرفه‌ای است که چنین نیروهایی را تربیت کنند اما دلایلی مانند ضعف منابع آموزشی و ناکافی بودن سرفصل‌های درسی دانشگاهی درباره حسابرسی عملکرد و برنامه‌های ناکافی مسئولین باعث شده تا حسابرسی عملکرد از این منظر مشکل داشته باشد. البته، می‌توان با اصلاح سرفصل‌های آموزشی در دانشگاه و دوره‌های آموزشی خاص تا حدی این مشکل را حل کرد.

نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد: هر نوع رسیدگی باید بر اساس معیاری انجام شود. نبود معیار به‌منزله ناکارآمدی رسیدگی است. در این راستا، می‌توان با هدایت برخی پژوهش‌های مالی در این مسیر، معیارهای لازم و مناسب را در صنایع مختلف تدوین کرد. زیرا، بدون وجود معیار مناسب، الزامی شدن حسابرسی عملکرد کاری عبث خواهد بود.

نبود تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار: یک تشکلهای حرفه‌ای قدرتمند در بخش خصوصی مزایای بی‌شماری از آموزش تا

یا این که با ایجاد نظام‌های انگیزشی، آموزش‌های کاربردی و آگاه‌سازی نسبت به مزایای حسابرسی عملکرد از حساسیت آن‌ها کاست.

نظام بودجه‌ریزی نامناسب: در این زمینه باید عنوان کرد که نظام بودجه‌ریزی نقش مهمی در اداره اقتصاد ملی هر کشور دارد و از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع است (۴۶) اما این موضوع نیز از چالش‌های جدی حسابرسی عملکرد است. البته، این امر به این معنا نیست که بدون نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نمی‌توان حسابرسی عملکرد را پیاده کرد اما داشتن یک نظام بودجه‌ریزی مناسب مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که به وسیله برنامه‌های کلان‌کشوری الزامی شده، زمینه مناسبی برای حسابرسی عملکرد مهیا می‌کند.

تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور: از آن جا که مدیران دستگاه‌های دولتی، تابع سیاست‌های از پیش تعیین شده هستند، این امر باعث نبود امکان استفاده از علم مدیریت مالی و مباحث مربوط در تصمیم‌های مدیریتی و استفاده بهینه از منابع و فرصت‌های بدست آمده می‌شود. بنابراین، باید تلاش شود که این تضاد تا حد ممکن کاهش یابد.

نبود ضرورت و تمایل به پاسخ‌گویی عمومی: در این راستا باید بیان کرد که افراد جامعه با حقوق خود و این که دانستن حق آنان است آشنا نیستند و این کار نیازمند فرهنگ‌سازی است. البته، کارهای فرهنگی نیازمند آموزش و زمان است که باید از طرف

محدودیت پژوهش

انگیزه و رغبت پایین پاسخ‌دهندگان هم‌چون سایر پژوهش‌های پیمایشی از محدودیت‌های قابل توجه این پژوهش بود و تشریفات و بروکراسی اداری در زمینه استفاده از دیدگاه‌ها این محدودیت را دوچندان کرده بود. هم‌چنین، برخی اطلاعات مربوط به ویژگی‌های شخصیتی هم‌چون سن و جنسیت جمع‌آوری نشده است.

استانداردگذاری، از افزایش کیفیت تا توانایی در بهینه‌سازی دستمزدها و غیره می‌تواند داشته باشد. بنابراین، ایجاد یک تشکل حرفه‌ای همواره می‌تواند سودمند باشد.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

انجام پژوهش درباره جایگاه حسابرسی عملکرد در نزد مدیران دولتی می‌تواند کمک شایانی به گسترش ادبیات این نوع حسابرسی کند.

References

- 1 Nokhbeh Fallah, A. (2005). "Investigating the Obstacles in Implementing the Audit of Management Performance in the National Petrochemical Company and Its Subsidiaries from the Viewpoint of the Company's Managers", *Journal of Audit Science*, Vol. 4, Nos. 17 and 18, pp. 79-84. [In Persian]
- 2 Keshavarzi, M.; Valipour, H.; and A. Jamali (2014). "The Feasibility of Implementing Performance-Based Budgeting in the Shiraz University of Medical Sciences", *Journal of Health Accounting*, Vol. 7, No. 1, pp. 61-83. [In Persian]
- 3 Saffar, M. (1997). *Operational Audit, Efficiency, Effectiveness, Economy, the Report of Operational Audit Committee and American Institute of Certified Public Accountants*, Issue 112, 1st Edition, Tehran: Audit Organization. [In Persian]
- 4 Dittenhofer, M. (2001). "Performance Auditing in Governments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp. 438-442.
- 5 Mohammadi, J. (2012). "The Quantitative Assessments of the Qualitative Objectives", *The Analytical Weekly Newspaper of the Ministry of Economic Affairs and Finance*, Vol. 11, No. 397, pp. 23-24. [17 June 2012] [In Persian]
- 6 Wang, G. Y. (2004). *Accountability and Management Audit*, 1st Edition, Beijing: China Modern Economic Publishing House.
- 7 Ghadimpour, J. and A. Tarighi (2009). "Operational Budgeting and Its Relationship with Operational Audit", *Journal of Audit Science*, Vol. 28, No. 35, pp. 59-68.
- 8 Weets, K. (2008). "How Effective are Performance Audits? A Multiple Case Study Within the Local Audit Office of Rotterdam", *5th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, Amsterdam, 3 to 5 September.
- 9 Lapsley, I. and C. K. M. Pong (2000). "Modernization Versus Problematization: Value-for-Money Audit in Public Services", *The European Accounting Review*, Vol. 9,

- No. 4, pp. 541-567.
- 10 Farzaneh, H. (2007). "Investigating the Executive Obstacles of Operational Audit in the Government Authorities from the Viewpoint of Managers and Experts of the Supreme Audit Court of Iran", *Hesabras*, No. 24, pp. 28-42
- 11 Nurul Athirah, A. (2010). "The Impact of Performance Audit: The New Zealand Experience", *M. A. Thesis of Commerce and Administration in Accounting*, Victoria University of Wellington, Available at: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/1376>. [Online] [31 May 2015].
- 12 Mohammadi, J. (2014). "The Effective Factors on the Quality Improvement of the Performance Audit Reporting", *Hesabras*, No. 71, pp. 110-116. [In Persian]
- 13 McCrae, M. and H. Vada (1997). "Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General", *Journal of Financial Accountability and Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 203-223.
- 14 Funnel, W. and K. Cooper (1998). *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, 2nd Edition, Sydney: UNSW Publications.
- 15 Guthrie, J. E. and L. D. Parker (1999). "A Quarter of a Century of Performance Auditing in the Australian Federal Public Sector: A Malleable Masque", *Abacus*, Vol. 35, No. 3, pp. 302-332.
- 16 Waring, C. and S. Morgan (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*, 1st Edition, Washington DC: The World Bank, Available at: <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/PerformanceAccountabilityandCombatinCorruption.pdf>. [Online] [31 May 2015].
- 17 Mackevicius, J. (2001). *Auditing: Theory, Practice, Future (Auditas: Teorija, Praktika, Perspektyvos)*, 1st Edition, Vilnius: Lietuvos Mokslas.
- 18 Puskorius, S. (2004). *Performance Audit*, 1st Edition, Vilnius: MRU.
- 19 Lakis, V. (2007). *Auditing System: Problems and Development. (Audito Sistema: Raida ir Problemos)*, 1st Edition, Vilnius: Vilniaus Universiteto leidykla.
- 20 Pollitt, Ch.; Girre, X.; Lonsdale, J.; Mul, R.; Summa, H.; and M. Waerness (1999). *Performance Audit and Public Management in Five Countries and Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford: Oxford University Publications.
- 21 Pollitt, C. and H. Summa (1997). "Performance Audit and Public Management Reform", University of Vermont, Available at: <http://wenku.baidu.com/view/929994d3240c844769eaeef8.html>. [Online] [31 May 2015].
- 22 Bani Fatemeh Kashi, M. (2003). "Familiarity with Some Audit Concepts", *Hesabras*, No. 21, pp. 64-67. [In Persian]
- 23 Jones, R. and M. Pendlebury (2000). *Public Sector Accounting*, 6th Edition, London: Pearson Education Ltd.
- 24 Vallance, S. J. (2000). "The Influence of Culture Upon Administrative Practice in Singapore, Thailand and the Philippines with Particular Reference to Performance Appraisal and Performance Auditing", *Ph. D. Thesis*, Department of Government and Public Administration, Faculty of Arts, University of Sydney, Available at: <https://books.google.com/books?id=l6oEU80PWwsC&printsec=frontcover>. [Online] [31 May 2015].
- 25 Schwandt, T. A. (2008). *Fundamental Issues in Evaluation: The Relevance of*

- Practical Knowledge Traditions to Evaluation Practice*, 1st Edition, New York: Guildford Publications.
- 26 Hurteau, M.; Houle, S.; and S. Mongiat (2009). "How Legitimate and Justified are Judgments in Program Evaluation?", *Evaluation*, Vol. 15, No. 3, pp. 307-319.
- 27 Scriven, M. (1980). *The Logic of Evaluation*, 1st Edition, Inverness, CA: Edgepress.
- 28 Rahimian, N. (2011). "Operational Audit or Performance Audit", *Hesabras*, No. 52, pp. 66-73. [In Persian]
- 29 Fachi, H. (2005). "A Review of the Characteristics and Structure of the Performance Audit Reports", *Journal of Audit Science*, Vol. 5, No. 15, pp. 14-26. [In Persian]
- 30 Kasiri, H. (1996). "An Attitude toward Performance Audit of Management in Ireland, and Its Relationship with Its Control System", *Proceedings of Hesabras*, No. 4, pp. 31-59. [In Persian]
- 31 Nazaripoor, M. and M. Abdi (2011). "Value Creation through Developing Interaction between Operational Audit and Value Engineering", *The National Conference of New Ideas in Accounting and Auditing*, February 28th and 29th, Islamic Azad University, Khorasgan Branch. [In Persian]
- 32 Sayyari, H. (2004). "Investigating the Evaluation of the Role of Operational Audit in Managers' Decision-Making Improvement of National Iranian Gas Company and Its Subsidiaries", *M. A. Thesis in Accounting*, Islamic Azad University, Central Tehran Branch. [In Persian]
- 33 Mohaymeni, M. and M. Abdollahpour (Translators) (2002). *A Comprehensive Guide for Operational Audit*, 3rd Edition, Issue. 149, Tehran: Audit Organization. [In Persian]
- 34 AGA CPAG Research Series (2006). "Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them", Report No. 5, Available at: <https://www.agacgfm.org/AGA/ResearchPublications/Documents/CPResearchNo5perf.pdf>. [Online] [31 May 2015].
- 35 Ferdousi, N. (2012). "Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective", *M. A. Thesis in Public Policy and Governance Program*, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
- 36 Ronald, C.; Foster, T.; and F. O' Connor (2014). "Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in the U.S. and Canada", *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*, Available at: <http://www.theiia.org/bookstore/product/emerging-strategies-for-performance-auditing-insights-from-city-auditors-in-major-cities-in-the-us-and-canada-1873.cfm>. [Online] [31 May 2015].
- 37 Nasrzadeh, N. (2005). "Investigating the Executive Obstacles of Operational Audit from the Viewpoint of the Audit Institutes as the Members of Iranian Association of Certified Public Accountants", *M. A. Thesis in Accounting*, Islamic Azad University, Tehran Branch. [In Persian]
- 38 Jafari, M. (2004). "Investigating the Executive Obstacles of Operational Audit in the Insurance Industry (Property Insurance)", *M. A. Thesis in Accounting*, Islamic Azad University, Tehran Branch. [In Persian]

- 39 Mohammadi, M. (2009). "Some Challenges of Operational Audit in Iran's Public Sector", *Journal of Audit Science*, Vol. 8, Nos. 25 and 26, pp. 47-53. [In Persian]
- 40 Imani Barandagh, M. and R. Jahangiri (2010). "Investigating the Executive Obstacles of Operational Audit in the Governmental Companies from the Viewpoint of the Independent Auditors", *The 4th International Conference on Operational Budgeting*, 6 August, Tehran: The International Razi Conferences Center. [In Persian]
- 41 Heidarinejad, Gh. and S. Shokrbeigi (2012). "Operational Audit: Necessities, Challenges and Solutions", *The National Conference on Accounting and Auditing*, 5 December, University of Sistan and Baluchestan. [In Persian]
- 42 Azar, A. and M. Momeni (2009). *Statistics and Its Application in Management*, 13th Edition, Tehran: SAMT Publications. [In Persian]
- 43 Khaki, Gh. (2004). *Research Methodology with an Approach to Writing Dissertations*, 1st Edition, Tehran: Baztab Publications. [In Persian]
- 44 Sabzi Mir-Azizi, A. (2004). "Operational Audit of Management", *Journal of Audit Science*, Vol. 4, No. 12, pp. 49-58. [In Persian]
- 45 Vakilifard, H. and F. Nazari (2012). "The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in the Institutions Affiliated to the Ministry of Health and Medical Education", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125. [In Persian]
- 46 Mahdavi, Gh. and M. Ghol Mohammadi (2012). "An Investigation into the Amount of Familiarity of Chief Financial Officers of the Fars Province Authorities with the New Methods of Budgeting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]