

## توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی

دکتر حسین کرباسی یزدی<sup>۱</sup>

محمدرضا عباسی استمال<sup>۲</sup>

یعقوب پورکریم<sup>۳</sup>

ولی پورکریم<sup>۴</sup>

### چکیده

حسابرسی عملکرد (عملیاتی) حیطة ی کاملاً جدیدی در تاریخ حسابرسی است. رشد آن به موازات تکامل سیاست ها و مدیریت عمومی (دولتی) از تاکید یک بعدی بر کنترل ورودی ها (منابع) بسوی توجه وسیع تر به قابلیت حسابدھی خروجی ها و نتایج صورت گرفته است. رابطه عادی بین اصلاحات مدیریتی و رشد و توسعه در حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری دو مسیر را طی می کند: اصلاحات باعث فعالیتهای جدید حسابرسی شده، یا فعالیتهای جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. به شکل تجربی این رابطه عمدتاً یک طرفه است. اصلاحات مدیریتی سازش فعالیتهای حسابرسی را به دنبال داشته است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تاثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است. راههایی که بواسطه آنها می توان حسابرسی را موثر جلوه داد و بسوی تحقق قابلیت حسابدھی و نقش آن در جامعه پیش رفت. این مقاله به توسعه حسابرسی عملکرد از جمله رابطه بین مدیریت عملکرد و مدلهای حسابرسی عملکرد اشاره دارد. استفاده از مدلهای منطقی می تواند به شناسایی و تنظیم رابطه بین نیازهای اجتماعی - اقتصادی از سوی حسابرسی کمک کند و مداخلات و اهداف حسابرسی، ورودی ها، فرایندها، خروجی ها و بازده های آن که شامل نتایج و اثرات است مورد بررسی قرار گیرد.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی عملکرد، حسابدھی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، ورودی ها، خروجی ها، نتایج و اثرات

---

(۱) استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

(۲) دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان ، [Reza\\_abbasi28@yahoo.com](mailto:Reza_abbasi28@yahoo.com) ، TEL: ۰۹۱۴۹۳۰۹۶۶۴

(۳) دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد [pourkarim\\_y@yahoo.com](mailto:pourkarim_y@yahoo.com) . TEL: ۰۹۱۴۹۱۲۴۳۵۰

(۴) کارشناس ارشد حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد هریس

اولین نکته مطرح شده در این خصوص یکی از تفاوت های واژه شناختی است. عبارات مختلفی در بخشهای مختلف جهان بکار می رود. معمولاً از عنوان حسابرسی کارایی هزینه و حسابرسی عملکرد در رابطه با ارزیابی کاربرد منابع توسط سازمانهای بخش عمومی استفاده می شود. اگر چه گاهی حسابرسی عملکرد به عنوان موضوع توسعه فراتر از حسابرسی کارایی هزینه تلقی می شود (از جمله کیفیت و موضوعات تکنیکی) و عبارات مورد استفاده توسط بسیاری از حسابرسان بصورت متقابل بکار می رود در این مقاله ما از واژه رسمی تر حسابرسی عملکرد استفاده می کنیم چرا که توسط استانداردهای حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ سازمانهای بین المللی به عنوان واژه ای پذیرفته شده بکار می رود. حسابرسی عملکرد یکی از چندین روش موثر برای بهبود عملکرد و حاکمیت است. مدل سیستم های بهبود، موضوع حسابرسی موثر را امکان پذیر کرده و کاربرد تئوری تا عمل یک هدف دائمی تحقیقات علمی است و اغلب موضوع بحث محافل علمی به شمار می رود. مسایل توسعه حسابرسی عملکرد از سوی بسیاری از محققان مورد بررسی قرار گرفته است. موضوع علمی موجود در مدل های خطی حاکی از آن است که این مباحث متناسب با نیازهای عملی فعلی ما نیستند. دلیل آن نیز تا کنون بررسی نشده است. شاید در صورت بررسی دلایل می توانستیم به مجموعه ای از اهداف متشکل از اهداف تایید شده از طریق تحقیق ما جامه عمل بپوشانیم. هدف از این تحقیق توسعه مدل سیستم حسابرسی عملکرد است. روشهای تجزیه و تحلیل سیستماتیک، استدلال و ترکیب در این تحقیق بکار رفته است. در سطح اهداف یکپارچه این مدل شامل موارد زیر است: ارزیابی مدل های حسابرسی عملکرد با شناسایی منافع و معایب آنها، ارزیابی امکان پذیری اجرای حسابرسی سیستم مدار در کار حسابرسی که برای رسیدن به این اهداف نتایج مطالعات در حسابرسی، مدیریت، اداری، قانون و سایر زمینه های ذیربط تجزیه و تحلیل شده است. از جنبه نظری توسعه مدل های حسابرسی عملکرد، مطالعات تحلیلی مختلفی انجام شده و به خصوص در مورد استانداردها و خط مشی های لازم برای حسابرسی عملکرد براساس استانداردهای حسابرسی و تجربه عملی، هم در ترکیب و هم در مقایسه، مقالاتی نوشته شده است. بعد از مرور ساختار مدل های حسابرسی، پیشنهاد شد تا از روشهای موجود بر حسب شرایط و موقعیتهای موجود استفاده شود. بهتر است این روشها در بخش دولتی به کار گرفته شوند.

### تعریف حسابرسی عملکرد

حسابرسی که در ابتدا به عنوان حسابداری مرتبط با کارکرد ارایه شده است بعداً به یک حرفه مدیریت مدار تبدیل شده است. امروز حسابرسی عملکرد یک حرفه مستقل است که نقش مهمی در مدیریت سازمانها و خط مشی دولتها بازی می کند. حیطه کارکردهای حسابرسی عملکرد و نقشهای آن سال به سال تغییر یافته و توسعه پیدا کرده است. ادعاهای کم و بیش ممکن در مورد حسابرسی عملکرد ارایه شده است. نظیر فعالیتهایی که به دهه ۱۹۶۰ یا حتی پیشتر از آن برمی گردد. حسابرسی عملکرد بعنوان مقیاس بزرگ فعالیت متمایز خودآگاه از اواخر دهه ۱۹۷۰ شروع شد. این حیطه در دهه ۱۹۸۰ وبه واسطه یک سری عوامل توسعه یافت: (۱) حوزه فعالیتهای دولت چندگانه شده و توسعه یافت. از کارکرد ساده نظم و قانون تا مدیریت دادگاهها، بسیاری از دولتها هم اکنون نقش فعالی در توسعه اجتماعی - اقتصادی ایفا می کنند. این موضوع میزان فعالیتهای دولتی را افزایش داده است. (۲) ادعاهایی رقابتی در مورد اختصاص منابع وجود دارد. اختصاص منابع مستلزم اتخاذ تصمیم منطقی تر و آگاهانه تر در مورد فعالیتهای دولتی است. برای دریافت

ارزش کامل پول هزینه شده مباحث زیادی مطرح شده است. (۳) با توسعه سازمانهای دموکراتیک، آگاهی دولت و نمایندگان آن افزایش یافته است. نیاز به قابلیت حسابرسی آن دسته از افرادی که منابع دولتی را اداره می کنند بسیار مهم است. (۴) نیاز به مدیریت ریسک مسئولیت مدنی (۵) فرصت برای افزایش کارایی از طریق بهبود سیستمهای مدیریتی داخلی و غیره. لذا با ادامه برنامه های دولت و رشد طبیعی آن، حسابرسی بخش دولتی تکامل یافته و حوزه خود را فراتر از حسابرسی مالی برده و به حسابرسی عملکرد جهت حمایت از سیاستگذاران در نقش نظارتی آنها سوق داده شده است. حسابرسی عملکرد تعاریف متعددی دارد. استانداردهای حسابرسی تعریف ذیل را ارائه می دهد: حسابرسی عملکرد یعنی حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و پذیرفتن: الف) حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیتهای مدیریتی در رابطه با اصول مدیریتی سالم و روند کار آن و سیاستهای مدیریتی، ب) حسابرسی کارایی کاربرد منابع انسانی و مالی و سایر منابع از جمله ارزیابی سیستم های اطلاعاتی، سنجش عملکرد و آرایه های نظارتی و روشهایی که توسط سازمان های حسابرسی شده برای رفع نقایص شناسایی شده بکار می روند و ج) حسابرسی اثر بخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف سازمان های حسابرسی شده و حسابرسی تاثیر واقعی فعالیتهای در مقایسه با تاثیر مورد انتظار. در مقالات علمی نیز حسابرسی عملکرد به شیوه های مختلف تعریف شده است. بعنوان مثال وارینگ و مورگان حسابرسی عملکرد را به شرح زیر تعریف می کنند: حسابرسی عملکرد، ارزیابی نظام مند و هدف مند فعالیتهای فرایند های یک برنامه یا یک فعالیت دولت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیتهای است. این تعریف در کنار توصیه هایی برای بهبود کار مدیران، وزراء و قانونگذاران، کسانی که مسئول اجرای توصیه ها یا حصول اطمینان از حسابدهی برای فعالیت صحیح هستند را نیز شامل می شود. لذا حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابدهی مهیا کرده و به ایجاد حاکمیت پاسخگو به منابع دولتی کمک می کند. منظور از حسابرسی دولتی چیست؟ مایکل معتقد است که هر سیستم حسابدهی دولتی باید مولفه های خاص ذیل را بپذیرد: هر عمل یا فعالیت براساس قانون و قضاوت حقوقی انجام می شود، هر عامل مسئول عمل خود است، هر عمل ثبت شده و به اطلاع عموم مردم می رسد، هر عمل یا فعالیت به شکل حرفه ای مستقل و بدون تعصب به یک حزب یا گروه خاص حسابرسی شده و نتایج آن به اطلاع مردم می رسد، که در آن مرور فعالیتهای نشان می دهد که خطای عمدی صورت گرفته و عمل اصلاحی سریع شامل تنبیه مناسب انجام شده است. لذا هدف از حسابرسی عملکرد ارزیابی عملکرد سازمانهای حسابرسی شده و مدیریت آن در قالب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و نیز ارائه توصیه هایی در مورد نحوه بهبود عملکرد سازمان مزبور می باشد.

### مدلهای مدیریت عملکرد و حسابرسی عملکرد

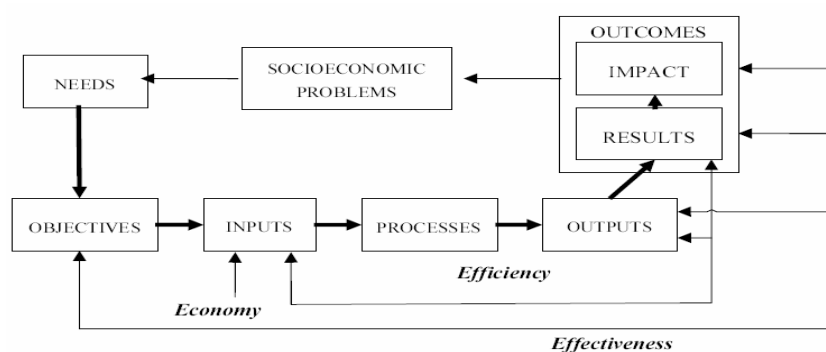
مدلهای مدیریتی مختلفی در مقالات علمی ارائه شده است. مثلاً مدل حاکمیت موثر (مدل ایپستین) یا مدل سیستم حسابدهی دولتی، مدل خدمات دولتی (مدل مورگان و وارینگ) و غیره. در این مقاله ما ابزارهای مشترک و رایج برای مدیران دولتی و حسابرسان عملکرد دولتی و مدل منطقی برنامه بررسی دقیق را تجزیه و تحلیل می کنیم. حسابرسی عملکرد با همان موضوعات مدیریت عملکرد مورد استفاده مدیران برنامه و اصول آنها در برنامه ریزی، نظارت و ارزیابی نحوه استفاده از منابع دولتی برای دستیابی به اهداف خط مشی دولتی کار می کند. موضوعات ورودی ها، پردازش ها، خروجی ها، نتایج و اثرات و نیز همبستگی آنها با اهداف کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ابزارهایی مشترک برای مدیران دولتی و حسابرسان عملکرد دولتی می باشند (شکل ۱).

ابعاد برنامه			
بازده	⇒	خروجی	⇒
تولید/ عملکرد	⇒	ورودی	⇒
تعهد	⇒	هدف تعریف شده	
تطبیق اهداف ⇒ کالاها و خدمات فراهم شده ⇒ فعالیت انجام یافته ⇒ منابع تعیین شده ⇒ هدف تعریف شده			
حوزه حسابرسان عملیاتی			
ابعاد عملکرد			
حسابرس باید مواظب باشد تا وارد قلمرو سیاسی نشود اما یافته های حسابرسی می تواند شامل بازتاب سیاستها باشد.	صرفه اقتصادی	کارایی	اثر بخشی خروجی ها
	فیزیکی و مالی	بهای تمام شده هر واحد کالای تولید شده	مأموریت و هدف
	مقادیر	نسبتهای عملیاتی	دستاورد مالی
زمان		قابلیت سود دهی	پایداری
کمیت		رویکرد هزینه-منفعت	کیفیت
کیفیت		اثر بخشی بهای تمام شده	بهای تمام شده
			مشتری
			رضایت
جنبه های عملیاتی متقابل			
پذیرش با توجه به قوانین و مقررات، اعتبار، قابلیت اتکاء، در دسترس بودن اطلاعات، نگهداری بر اساس ارزشها، تداوم بهبود			

شکل ۱: چرخه ورودی و خروجی

ضرورتاً کارایی نشان می دهد که یک سازمان چگونه از منابع خود برای تولید کالا و خدمات استفاده می کند. لذا سازمان بر منابع (داده ها)، کالا و خدمات (خروجی ها) و میزان آن (قابلیت تولید) تاکید می کند که در آن داده ها برای تولید یا انتقال خروجی ها به کار می روند. ابعاد خروجی ها شامل کمیت و کیفیت است. خروجی ها به مشتریان داخلی یا خارجی در محدوده پارامترهای مرتبط با سطح خدمات انتقال می یابند. کمیت به مقدار و حجم یا تعداد خروجی های تولید شده اشاره دارد. کیفیت به خصوصیات و ویژگیهای متعدد خروجی ها مثل قابلیت اتکا، دقت، زمان بندی، ایمنی و انعطاف پذیری خدمات اشاره می کند. با این حال حسابرسی عملکرد نشانگر ارزیابی فرایندهای مدیریت عملکرد دولتی است و از یک سری مفاهیم دیگری استفاده می کند که فرایندها و خروجی های آنرا توصیف می کنند. نکته کلیدی این مفهوم یافته های حسابرسی و عناصر تشکیل دهنده آن است. لذا مولفه اصلی حسابرسی عملکرد یافته های حسابرسی است. یافته های حسابرسی متشکل از عناصر استاندارد از جمله معیار، شرایط ها، علتها و معلول ها است. ساختار یک یافته حسابرسی بوسیله اهداف حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر شکل یافته است، تعیین می شود. معیار موجود شاخص ایده آلی است که عملیات واقعی در برابر آن سنجیده خواهد شد. معیار می تواند شامل انتظارات، استانداردها، قوانین، خط مشی ها، محکهای مقایسه، اهداف برنامه یا میانگین عملکرد در برنامه ها یا سازمان های مشابه باشد. در طراحی روشهای بنیادی، حسابرسان به طراحی مجموعه داده ها و تجزیه و تحلیل روشها برای رسیدن به اهداف حسابرسی اقدام می کنند. معیار می تواند بواسطه محکهای مقایسه با برنامه های قابل مقایسه، با انتظارات یا نیازهای مشتری، تعیین هدف برنامه، شناسایی اهداف تنظیم شده داخلی، مقایسه واحدهای قابل مقایسه انفرادی در داخل یک سازمان، ایجاد صنایع یا استانداردها، مقایسه با روندهای تاریخی، شناسایی عملکرد بهینه یا میانگین عملیات حاصل در یک رویه، مقایسه زمان کاری با زمان هدر رفته واقعی یا مقایسه عملکرد گروه مداخله کننده با گروه کنترل بدست آید. همانگونه که در شکل ۱ از مدل گفته شد، ورودی های برنامه مثل پرسنل، تجهیزات یا پول از طریق فرایندهایی مثل عملکرد برنامه و جهت ارایه خروجی ها و نتایج خدمات کار می کنند. اگر خدمات به شکلی که طراحی شده اند کار کنند، خروجی ها باید به

نتایج مطلوب مردم یا جامعه تحت خدمت ختم شوند که بسیاری از آنها زودتر قابل مشاهده بوده و نتایج مستقیم و منطقی خدمات می باشند. در مفهوم وسیع تر، این مدل می تواند به حسابرسان کمک کند تا برنامه ها و مسایل جامعه را تجزیه و تحلیل کنند تا به ارزیابی برنامه ها و حسابرسی عملکرد دست یابند. در نهایت صرف نظر از ماهیت آن (خط مشی، برنامه پروژه، سنجش)، مداخله دولتی بصورت یکسری منابع انسانی و سازمانی و مالی تجزیه و تحلیل می شود که در یک مدت زمان خاص می خواهند به یک هدف یا یک مجموعه از اهداف و با نیت حل مشکل یا غلبه بر مشکلات موثر بر گروههای هدف بکار بسته می شوند. استفاده از مدل های منطقی می تواند به حسابرس کمک کند تا رابطه بین نیازهای اقتصادی- اجتماعی مورد نظر مداخله و اهداف، ورودی ها، پردازشها، خروجی ها، بازده های شامل نتایج را شناسایی کرده و تنظیم نماید (شکل ۲). به لحاظ نظری حسابرسی عملکرد می تواند تمام عناصر و روابط موجود در مدلها را با تاکید بر مدل تری این (3Es) یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تجزیه و تحلیل کند.



شکل ۲: مدل منطقی برنامه

### روش حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد می تواند روشهای ذیل را (جدول ۱) تلفیق کند و این تلفیق به میزان تاکید بر هر یک از روشها در هر یک از شرایط خاص بستگی دارد. روش عملکرد مستقیم، مستقیماً بر عملیات انجام یافته و بر ورودی ها- خروجی ها، نتایج و اثرات تاکید دارد. این فرضیه بیان می کند که اگر عملکرد انجام یافته رضایت بخش باشد خطر وجود مشکلات جدی در طراحی یا اجرای فعالیت یا سیستم های کنترل کمتر خواهد بود. این حسابرسان به عنوان مثال به ارزیابی این مطلب می پردازند که آیا خط مشی ها ی پذیرفته شده به خوبی اجرا شده اند و آیا به اهداف مورد نظر خود رسیده اند یا اینکه آیا نتایج مالی و اقتصادی سیاستهای اتخاذ شده نامطلوب است. ارزیابی عملکرد مستقیماً و در مواردی می تواند مطلوب باشد که معیار مناسبی برای سنجش کمیت، کیفیت و هزینه ورودی ها، نتایج و اثرات وجود داشته باشد. وقتی عملیات انجام یافته نارضایت بخش باشد، سیستمهای فعالیت و کنترل تا جایی ارزیابی می شوند که برای شناسایی دلایل مرتبط ضرورت داشته باشند. روش حسابرسی سیستمهای کنترل بدان جهت طراحی شده است که معلوم کند آیا سازمانهای حسابرسی شده سیستمهای مدیریتی و نظارتی را طراحی و اجرا کرده اند تا کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را با محدودیتهای مفروض حداکثر کنند. کار حسابرسی مستلزم تجزیه و تحلیل، مرور و آزمون مولفه های کلیدی این گونه سیستم هاست. ارزیابی اغلب به این مساله مربوط می شود که آیا آزمون های انتخابی با توجه به اهداف سیاسی صورت گرفته اند و آیا در مورد اخیر به برنامه های عملکرد حاوی اهداف عملکرد تبدیل شده است، اهدافی که دستیابی به آنها در نهایت سنجیده شده اند؟ این روش نیز به

این موضوع می پردازد که آیا سیستمها، اطلاعات مربوط ، قابل اتکا و به موقع در زمینه توسعه منابع مالی و انسانی و سایر منابع (داده ها) ، اجرای فعالیتها(پردازشها) و انتقال خروجی ها ارایه می دهند ؟ این موضوع باید با اهداف عملکرد و از طریق شاخص های عملکرد مقایسه شود. این روش به ارزیابی این نکته می پردازد که به هنگام بروز تناقضات آیا فعالیت به موقع و مناسب حل مشکلات برای تنظیم برنامه عملکرد ، توسعه منابع و یا اجرای فعالیتها بوده است؟ این روش اغلب مستلزم آزمون سیستم ارزیابی و اطلاعات است. تا کیفیت آنها ارزیابی شود. و وقتی رضایت بخش و مربوط به اهداف حسابرسی هستند از یافته ها ، نتایج و بازخوردهای ارزیابی به عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود.

تمرکز	روش
ورودی، خروجی، نتایج و اثرات	عملیات مستقیم
کفایت سیستم ها و روشهای اجرا شده توسط مدیران برای ارتقاء نظارت و ارزیابی	سیستم های کنترل حسابرسی

جدول ۱: روش حسابرسی عملکرد

### ریسک های حسابرسی عملکرد برای مدیریت مالی

علی رغم چندگانگی روشهایی که سازمانهای متعدد ، حسابرسی عملکرد خود را انجام می دهند ما وجه تشابه آنها را حول موضوع سه ایز (3Es) یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و ارتباط آنها بررسی می کنیم. ریسکهای کلی صرفه اقتصادی می تواند شامل موارد مندرج در جدول ۲ باشد. کارایی یکی از مجموعه اهداف پیچیده حسابرسی عملکرد می باشد. کارایی موضوعی نسبی است. با مقایسه قابلیت تولید حاصله با معیار مطلوب و هدف یا استاندارد مطلوب می توان کارایی را سنجید. کمیت و کیفیت خروجی حاصله و سطح خدمات ارایه شده می تواند با اهداف یا استانداردها مقایسه شود تا معلوم گردد که آنها تا چه حد موجب تغییرات در کارایی شده اند. کارایی زمانی بهبود می یابد که خروجی ها با یک کیفیت فرضی و با ورودی های یکسان یا منابع محدودتر تولید شده باشد. یا زمانی که همان مقدار خروجی با صرف منابع محدود بدست آمده باشد. شکل ۱ نشان می دهد که چگونه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در هم ادغام شده اند. کارایی از ارتباط بین ورودی ها و خروجی های منابع مشتق می شود. مفاهیم کارایی و صرفه اقتصادی در هم ادغام شده اند. اکتساب صرفه اقتصادی منابع مربوط به کارایی از طریق کاهش بهای تمام شده ورودی های مصرفی مقدور است. بخش کلیدی این مطالعه جستجوی علائم کارایی و یا عدم کارایی احتمالی است. مطالب ذیل می تواند به شناسایی موضوعات کارایی بالقوه کمک کند:

- مستدل بودن اطلاعات در مورد دستیابی به کارایی که در درون سازمان و از سوی آن گزارش شده است (حجم خروجی ها ، کیفیت و سطح خدمات، استفاده از کارکنان، تجهیزات یا امکانات، بهای تمام شده هر واحد از خروجی ها).
- شکایات مشتری در مورد هر جنبه از خدمات.
- روندهایی در سطح منابع در مقایسه با حجم کاری در چند سال گذشته.

- تناسب ساختار سازمانی جهت اجتناب از تکثیر وظایف، لایه های غیر ضروری مدیریت و عملکرد مربوط به هزینه های سربار فاقد ارزش.
- تجمع کار، غیبت کردن از محل کار، خدمات متناقض، اضافه کاری.
- فرصت هایی برای بهبود کارایی مثل استفاده از کامپیوترها و سایر تکنولوژیها
- مستدل بودن استفاده از منابع (مثل مواد و انرژی).

اهداف صرفه اقتصادی	ریسک های کلی برای مدیریت مالی درست	مسائلی که باید در حسابرسی بررسی شود
<ul style="list-style-type: none"> <li>- حفظ هزینه ها در حدی پایین تر برای دستیابی به اهداف.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ضایعات (یعنی استفاده از منابعی که برای دستیابی به خروجی ها یا نتایج مطلوب ضروری نیستند).</li> <li>- اضافه پرداخت (یعنی کسب منابعی که با هزینه کمتر قابل دستیابی است).</li> <li>- روکش طلا (یعنی پرداخت برای کیفیت بالاتر ورودی نسبت به آنچه که برای دستیابی به نتایج یا خروجی ها مورد نیاز است).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- آیا سازمان حسابرسی شده نوع، کیفیت و مقدار مناسبی از منابع را با حداقل هزینه بدست می آورد؟</li> <li>- آیا سازمان حسابرسی شده منابع خود را با تقلیل کلی خروجی مدیریت می کند؟</li> <li>- آیا مداخله می تواند به شکل دیگر طراحی یا اجرا شود تا منجر به هزینه های کمتر گردد؟</li> </ul>

جدول ۲: ریسک های حسابرسی مرتبط با صرفه اقتصادی

در مورد ریسک های کلی در این حیطه به جدول ۳ مراجعه کنید. باید توجه داشت که : (۱) در مورد خروجی ها: وقتی اهداف حسابرسی کارایی به خروجی ها توجه می کند اغلب ارزیابی فرایندهایی ضروری است که بواسطه آن سازمان ورودی ها را به خروجی ها تبدیل می کند. ارزیابی می تواند مستلزم محاسبه بهای تمام شده هر واحد از خروجی تولیدی یا نسبت های کارایی نیروی کار (مثلاً تعداد کاربردهای سوبسیدی پردازش یافته در هر روز) و مقایسه آنها با معیار پذیرفته شده باشد، که از سازمانهای مشابه، دوره های قبلی یا استانداردهایی که در آن سازمان حسابرسی شده به روشنی پذیرفته شده است. و یا (۲) نتایج مشتق می گردد. وقتی اهداف حسابرسی کارایی نتایج را به دنبال دارد، ابزارهای اقتصادی در مجموع برای ارزیابی توانایی یا پتانسیل سازمان حسابرسی شده یا برنامه حسابرسی شده جهت دستیابی به نتایج خاص با صرف هزینه مفروض ضرورت پیدا می کند. به عنوان مثال تجزیه و تحلیل هزینه-اثر بخشی برای ارتباط دادن اثرات خالص مداخله با داده های مالی مورد نیاز برای تولید این اثرات بکار می رود. به عنوان مثال معیار قضاوت می تواند بهای تمام شده هر واحد از نتایج حاصله باشد که با بهای تمام شده سایر مداخله های انتخابی به عنوان محک های مقایسه، مقایسه می گردد. بر اساس روش حسابرسی، حسابرسان می توانند قابلیت اتکای تجزیه و تحلیل انجام شده توسط مورد حسابرسی شده را ارزیابی کرده و یا خودشان این تجزیه و تحلیل را انجام دهند.

اهداف کارایی	ریسک های کلی برای مدیریت مالی درست	مسایلی که باید در حسابرسی لحاظ شوند
<ul style="list-style-type: none"> <li>- در دسترس قرار دادن منابع بیشتر برای افزایش تولید</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- نشت ها(منابع استفاده شده منجر به نتایج مطلوب نمی شوند).</li> <li>- نسبت غیرمنطقی ورودی/ خروجی (نسبت پایین کارایی نیروی کار).</li> <li>- اجرای آهسته مداخله</li> <li>- شکست در شناسایی و کنترل خروجی ها</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- آیا ورودی ها یا نتایج تأثیری بر هزینه داشته اند؟</li> <li>- آیا گلوگاه ها یا همپوشی های غیر ضروری و قابل اجتناب وجود دارد؟</li> </ul>

جدول ۳: ریسک های حسابرسی مرتبط با کارایی

اثربخشی و سوالات مربوط به آن با سوالات کارایی همسو بوده و حتی با فراتر نهادن و وارد عرصه خروجی ها و اثرات برنامه نیز می شود. کارایی ارتباط نزدیکی با اثربخشی دارد. زیرا فاکتور مهمی در تعیین روش حداقل بهای تمام شده در دستیابی به نتایج مطلوب به

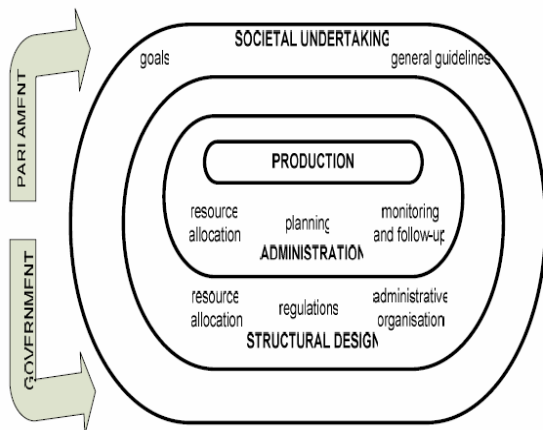
شمار می رود. موضوع اثربخشی زمانی مطرح می شود که سازمان یا یک مداخله، اثرات یا خروجی های موردنظر را به دنبال نداشته باشد. ریسک های کلی در این حیطه در جدول ۴ ارائه شده است. لذا حسابرسی اثربخشی برخوردار، نتایج یا اثرات تاکید دارد. ارزیابی اثرات، کارمشکلی است. مشکل اصلی در مورد ارزیابی تاثیر مداخله است. یعنی میزان اهداف جهانی یا حتی واسطه ای که این مداخله باعث دستیابی به آن است. این مشکل بدان جهت بوجود می آید که اهداف معمولاً در قالب این چنین عبارات وسیعی ارائه می شوند که نمی توانند با شاخص های قابل سنجش همراهی کنند. امکان پذیرترین هدف حسابرسی اغلب ارزیابی خروجی ها یا نتایج مداخله است. یعنی میزان اهداف عملکرد یا واسطه ای حاصله. به شرط آنکه اهداف خاص مورد نظر، قابل سنجش، قابل دستیابی، مربوط و به موقع باشند. و به شرط آنکه دستیابی به آنها با شاخص های عملکرد مشاهده شود، احتمال می رود که مبنایی موثق و مناسب برای رجوع در ارزیابی اثربخشی باشد. لذا حسابرسان باید ریسک های بالقوه در رسیدن به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شناسایی کرده و لذا سوالات حسابرسی را مطرح سازند. هر مفهوم از اهمیت یکسان برخوردار بوده و بر مبنای مورد به مورد اولویت ویژه را معلوم می سازد. حسابرسان بایستی اثربخشی را به عنوان عنصری از تجزیه و تحلیل تلقی کنند.

اهداف اثربخشی	ریسک های کلی برای مدیریت مالی درست	مسائلی که باید در حسابرسی لحاظ شود
- دستیابی به اهداف تصریح شده به شکل های عملیاتی (خروجی ها)، آنی (نتایج) و واسطه ای یا جهانی (اثرات)	- طراحی سیاست غلط (ارزیابی نادرست از نیازها، اهداف نامعلوم یا غیرمنسجم، راههای نامناسب مداخله یا قابلیت اجرای فعالیت ها). - مدیریت شکست ها (اهداف به ثمر ننشسته اند، و مدیریت نمی تواند اولویت دستیابی به اهداف را شناسایی کند).	- اهداف عملیاتی: حسابرس به ارزیابی میزان تحقق نتایج مورد نظر پرداخته و این امر مستلزم ارزیابی عملیات داخلی است. - اهداف آنی: حسابرس به ارزیابی این موضوع می پردازد که آیا مداخله نتایج مثبت و آشکاری برای بررسی مستقیم در پایان مشارکت آنها داشته و این امر مستلزم ارزیابی اطلاعات نظارتی تهیه شده توسط سازمان های اجرایی می باشد. - اهداف جهانی و واسطه ای: ارزیابی فراتر از مرزهای سازمان حسابرسی شده می گذارد و در صدد سنجش اثرات مداخله عمومی/دولتی است.

جدول ۴: ریسک های حسابرسی مرتبط با اثربخشی

### توسعه حسابرسی سیستم مدار

ایجاد چارچوبی نظری برای حسابرسی اثربخش بسیار مهم بوده و به حسابرسان عملکرد در تجزیه و تحلیل و ارزیابی مربوط به اجرا و اثربخشی مداخلات دولتی کمک می کند. این تحقیق نشان می دهد که این موضوع روشی در حسابرسی عملکرد را معرفی می کند که



به اصطلاح مدل راههای رسیدن به هدف (اهداف و روشها) نام دارد. تا بهترین راهها را برای انتخاب و طی مسیر صحیح در توسعه حسابرسی اثربخش ارایه دهد. تلفیقی معقول از این نوع هدف پیچیده به شرح ذیل است: تعریف ایجاد تلفیقی از مدل راههای رسیدن به هدف، مزایا و معایب آن برای ارزیابی امکان پذیری اجرای حسابرسی سیستم مدار در کار حسابرسی. جهت رسیدن به این هدف پیشنهاد می شود از روشهای مبتنی بر اصول استفاده شود که در اجرای سایر اهداف حسابرسی عملکرد بکار می روند. برای مثال، مدل ورودی-خروجی. روش ها مبتنی بر ایده ها و مفاهیم منتج از تئوری سیستم هستند که در آن فعالیتها یا برنامه های دولت به عنوان سیستمهای تقابل و مولفه های فی ما بین کارکردی شناخته می شوند. قوانین، منابع،

شکل ۳: مدل سیستمی حسابرسی عملکرد

هیات های دولتی و غیره همه نمونه هایی از مولفه هایی هستند که این نوع از فعالیت دولتی را تشکیل می دهند. تاکید ما در این جا بر اثربخشی خود این سیستم هاست. اصل تجزیه و تحلیل و ارزیابی پیچیده به عنوان تجزیه و تحلیل و ارزیابی استانداردها و خط مشی ها برای حسابرسی عملکرد می باشد. وقتی هنوز سعی داریم تا شیوه های روش شناسی را بطور منطقی بررسی کنیم مولفه مبنای هدف تحقیق (راه های رسیدن به هدف) برای اجرا در حالت عملی را مشخص می نماییم. مولفه های ساختاری تعریف شده در مدل سیستمی به شرح ذیل است.

تولید- مدیریت-طراحی ساختاری- محیط.

۱) تولید به عنوان هسته مدل سیستمی است. در همه تولید خدمات، تولید و مصرف همزمان صورت می گیرند. لذا مشتریان، کارکنان، روشهای کاری و منابع همه بخشی از سیستم تولید هستند.

۲) مدیریت دومین مولفه در مدل است. کارکرد سیستم های مدیریتی برای تخصیص منابع، برنامه ریزی و اجرای فعالیت ها، نظارت و ارزیابی پیشرفت و غیره، اساساً بمنظور تسهیل همکاری و کنترل عملکرد فعالیتهای دولتی است. سیستم های مدیریتی باید به اجرای موثر فعالیت ها مربوط باشند.

۳) طراحی ساختاری، چارچوب دیگری حول سیستم های تولید و مدیریت ایجاد می کند. اجرای عملیات اجتماعی و اهداف سیاسی مرتبط، تنها موضوعاتی نیستند که مجلس ها و دولت ها باید برآن اساس تصمیم بگیرند. سایر موضوعات مهم ساختار سازمان اجرایی، چارچوب های بودجه و قوانین هستند که عملکرد را در سیستم های تولید هدایت می نمایند.

۴) محیط. درنهایت باید متذکر شد که نیروهای موجود در محیط تکیه گاهی در شیوه اجرای فعالیت های اجتماعی دارند. لذا مدل سیستمی کامل در شکل ۳ نشان داده شده است.

براساس تجربه نمایندگی ها از روش نظام های حاصله در پروژه های عینی، سه شرط مربوط به روشها عبارتند از:

۱) در حسابرسی سیستم مدار، انجام عملیات در یک منطقه خاص از جامعه، می تواند یک نقطه انحرافی باشد. این موضوع با تشکیل یک سری عملکرد خاص برای ایجاد مبنای مطالعاتی و ارزیابی نهایی قابل درک است.

۲) در حسابرسی سیستم مدار حوزه تجزیه و تحلیل در قالب سیستمی تعریف می شود که با خود فعالیت ها و عوامل نیروهای شکل می گیرد که بر تحقق این فعالیت ها تاثیر می گذارند.

۳) در حسابرسی سیستم مدار، اطلاعات مربوط به نتایج معمولاً مبنایی برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی است.

### توسعه حسابرسی عملکرد در عمل

این مقاله و بسیاری از مقالات دیگر بیان می کند که حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته است که به مرور زمان پیچیده و پیچیده تر می شود تا همراه نیازهای جوامع مختلف سطح خدمات دولتی را از کارهای عمومی و امنیت عمومی به توسعه اقتصادی سوق دهد. عناوین حسابرسی نشانگر موضوعات خاص است که در بخش دولتی می توان به ارزیابی بهداشت عمومی، سازمان مراقبت های رایگان دانش آموزی، پیشرفت اصلاحات اراضی، مدیریت اراضی تحت تملک دولت، توسعه محیط های تجاری، مدرنیزه کردن تاسیسات زیربنایی حمل و نقل و غیره اشاره کرد. این موضوع شامل تمام مسایل مهم ذیل می باشد: اموال دولتی، مراقبت بهداشتی، عدالت و جرم، حمل و نقل و ارتباطات، حفظ محیط زیست، سیاست مالی (پولی)، سیستم اطلاعاتی، فرهنگ و ورزش، حمایت اجتماعی، علوم و مطالعات، موضوعات داخلی، مدیریت عمومی، استفاده از صندوق های پولی و غیره. گزارشهای حسابرسی عملکرد ارزیابی مستقلی از حیثه فعالیت بخش دولتی بوده و تلاش می کند تا مدیریت منابع را بهبود بخشیده و ارزشی به نمایندگی ها از طریق توصیه هایی برای بهبود عملکرد و روشها ببخشد. سازمان های حسابرسی شده مسئول اجرای توصیه های حسابرسی بوده و مسئول رفع نقایص شناسایی شده می باشند. بخش اعظم توصیه های حسابرسی بعد از کسب اطلاعات اجرا می شود. اگر سازمان های دولتی یا سایر سازمان های حسابرسی شده فعالیت مناسبی برای بهبود نقایص و اجرای توصیه ها انجام ندهند سازمان دولتی که حسابرس با آن کار می کند در این خصوص اطلاعاتی کسب خواهد کرد. اگر نقایص باز هم رفع نشوند (وقتی که توصیه های مهم در طول حسابرسی ارائه می شود) سازمان حسابرسی می تواند به کمیته حسابرسی رو کرده و براساس قوانین خود در صدد اجرای فعالیت های مجلسی (عملکرد) برآید. لذا حسابرسی عملکرد انجام یافته به شکل مستقل، مجلس و جامعه را مطمئن می سازد که وجوه

تخصیص یافته برای فعالیت های خاص به شکلی منطقی و در ارتباط با انتظارات مجلس بکار گرفته شوند. حسابرسی عملکرد گامی در جهت تقویت قابلیت حسابرسی وزراء و مدیران بخش دولتی به لحاظ عملکرد آنها و نیز شناسایی و راهنمایی مجلس برای مدیریت فعالیت ها و اهداف می باشد.

### نتیجه گیری

بطور کلی توصیه های ارائه شده برای توسعه حسابرسی عملکرد در بخش دولتی براساس روش نظری مفاهیم حسابرسی عملکرد و مدل ها است. روش تجربی و نظری مفاهیم و مدل های حسابرسی عملکرد منجر به نتایج ذیل می شود: هدف از حسابرسی عملکرد ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی شده و مدیریت آن در قالب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و نیز ارائه توصیه هایی برای نحوه بهبود عملکرد سازمان مزبور می باشد. مفاهیم ورودی ها، فرایندها، خروجی ها، بازده ها، اثرات و فصل مشترک آنها با اهداف فوق الذکر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ابزارهای مشترک برای مدیران دولتی و نیز حسابرسان عملکرد عمومی هستند. حسابرسان عملکرد می توانند عملکرد مستقیم و حسابرسی روشهای سیستم کنترلی را با تاکید متفاوت بر یکی از این دو برحسب شرایط خاص تلفیق نمایند. حسابرسان باید ریسک های بالقوه در کسب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شناسایی کرده و لذا سوالات حسابرسی را مطرح سازند. هر موضوع اهمیت یکسانی داشته و بر مبنای مورد به مورد میزان اولویت هر مفهوم معلوم می شود. حسابرسان می خواهند تا اثربخشی را به عنوان عنصری از تجزیه و تحلیل ممکن معرفی نمایند. در حسابرسی سیستم مدار، انجام عملیات در یک منطقه خاص از جامعه، می تواند یک نقطه انحرافی باشد. این امر با امکان تحقق یک فعالیت خاص جهت تشکیل مبنای مطالعه و ارزیابی نهایی بیان می شود. در حسابرسی سیستم مدار، حوزه تجزیه و تحلیل در قالب سیستمی که با عمل خود و عوامل و نیروهایی که بر تحقق این فعالیت ها تاثیر می گذارند، تعریف می شود. در حسابرسی سیستم مدار، اطلاعات در مورد نتایج همیشه در مبنای تجزیه و تحلیل ها و ارزیابی ها لحاظ می شود. حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته می باشد که به مرور زمان پیچیده و پیچیده تر می شود تا نیازهای جوامع مختلف را برآورده کرده و سطح خدمات فرادولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را در بر می گیرد.

منابع و مأخذ:

۱. رحیمیان، نظام الدین، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲، صص ۲۶-۳۳.

۲. بنی فاطمی کاشی، محمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی، حسابرس، سال ششم، شماره ۲۳، بهار ۸۳، صص ۷۳-۶۰.

1. Dalia, D. Irena, M. Development of Performance Audit in Public Sector, 5th International Scientific Conference Business and Management, Vilnius, Lithuania. 16-17 May 2008, p.177-185.

2. Annual report. National audit office of Lithuania- Read 12 December, 2007 - [www.vkontrole.lt/en](http://www.vkontrole.lt/en)
3. Government auditing standards( the “Yellow book”).Comptroller General of the United States. July2007 revision. chapter7, p.122-156 – Read 28 November 2007 – [www.gao.gov/govaud/](http://www.gao.gov/govaud/)
4. LAKIS. V. Auditing system:problems and development.Vilnius: Vilnius universiteto leidykla. 2007. 386p.
5. Performance audit manual.EuropeanCourt of Auditors, 2007. chapter 2. p.14-23Read 20 November 2007 –<http://eca.europa.eu/portal/audit>
- 6.PUSKORIUS. S. Performance audit.(Veiklos auditas).Vilnios:MRU.2004.352p.(in Lithuanian).
- 7.Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI’s Auditing Standards and practical experience.Stokholm. July 2004. p.9-23, 137-142.
- 8.WARING. C.: MORGAN. S.Performance Accountability and Combating Corruption. Washington. D. C: The World Bank, 2007 . 448 p.