



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۴ / شماره ۲ (پیاپی ۵۴) / تابستان ۱۴۰۴
صفحه ۱۸۷ تا ۲۰۴

چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت

علیرضا خجسته

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Alirezakhojasteh1366@gmail.com

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Roodposhti.rahnama@gmail.com

افسانه زمانی مقدم

دانشیار، گروه مدیریت آموزشی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Afz810@gmail.com

قدرت‌اله طالب‌نیا

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Gh_talebnia@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

چکیده

یکی از ویژگی‌های بارز فضای اقتصادی امروز محدودیت منابع و رقابت بر سر کسب این منابع است. بی‌شک نیاز و خواسته هر سازمان، موسسه، شرکت یا نهاد، بهینه‌ترین راهکار استفاده از این منابع است. تحقق این خواسته برای همه سازمان‌ها در بخش عمومی و خصوصی بسیار حیاتی است. موسسات و شرکت‌های بخش عمومی و خصوصی در محیطی به شدت رقابتی ملی و بین‌المللی فعالیت می‌کنند. ناتوانی در بهره‌برداری مطلوب از منابع، تاوان سنگینی به همراه خواهد داشت و در نهایت می‌تواند به حذف سازمان‌ها از گردونه رقابت با توقف ارائه خدمات مطلوب منتهی شود. بنابراین، موسساتی فرصت بقاء و ادامه فعالیت می‌یابند که از رویکرد منطقی و آگاهانه در ارزیابی عملکرد و تحلیل هزینه‌ها استفاده کنند. یکی از رویکردهای مهم کنونی ارزیابی، حسابرسی عملکرد مدیریت است که در کنار سایر حسابرسی‌ها باید توسط نهادهای نظارتی انجام شود. بنابراین، مطالعه حاضر در تلاش است با ارائه چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت منجر به بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی، توسعه سطح نظارت از مالی به مالی - عملیاتی، تحول در سایر خرده نظام‌ها نظیر بودجه‌ریزی، گزارشگری مالی، و تغییر رویکرد موسسات عالی حسابرسی در ایفا و گسترش وظیفه نظارتی از نقش مشورتی خود در ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی شود.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد مدیریت، رویکرد سیستم‌محور، رویکرد مسئله‌محور، رویکرد نتیجه‌محور.

۱- مقدمه

به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده^۱ بود، که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳). رشد این رویکرد حسابرسی به موازات تکامل خط‌مشی‌ها و مدیریت عمومی صورت گرفته و از تمرکز تک بعدی بر ورودی‌ها^۲ (منابع) آغاز و به سمت تمرکز گسترده‌تر بر حسابداری^۳ خروجی‌ها^۴ و نتایج^۵ پیش رفته است (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹). مطابق با گزارش دیوان محاسبات استرالیا^۶ (۲۰۰۸) حسابرسی عملکرد مدیریت، نقش مهمی را در بهبود عملیات رویه‌های وزارتخانه‌ها و روش‌های مدیریت در نهادهای بخش دولتی، بر عهده داشته و شامل ارزیابی انجام فعالیت‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها و برنامه‌های خاص دولتی است. از این رو، حسابرسی عملکرد مدیریت یک ابزار مفید برای اصلاح بسیاری از سیستم‌های سازمان و هدایت آن به سوی اهداف می‌باشد. به عبارت دیگر، بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا^۷ (۲۰۲۱) "حسابرسی عملکرد مدیریت بررسی مستقل کارایی و اثربخشی اقدامات، برنامه‌ها یا موسسه مورد رسیدگی از جمله دستگاه‌های دولتی است که با در نظر گرفتن صرفه اقتصادی انجام یافته و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است". حیطه حسابرسی عملکرد مدیریت و نقش آن سال به سال تغییر یافته و توسعه پیدا نموده است (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹). به گونه‌ای که در پی تجزیه و تحلیل از داده‌های موجود، اقدام به ارائه اطلاعات و دانش جدید نموده و در صورت مقتضی توصیه‌هایی را برای بهبود و پیشرفت موضوعات مورد حسابرسی ارائه می‌نماید (استاندارد ۳۰۰۰ اینتوسای، ۲۰۱۹؛ اصول بنیادی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۶). در جدول (۱) سیر تحول حسابرسی عملکرد مدیریت در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بیان شده است. در دهه ۱۹۹۰ کشورهای توسعه یافته‌ای نظیر آمریکا، انگلستان، استرالیا، نیوزلند و کانادا؛ قوانین و مقررات مورد نیاز به کارگیری حسابرسی عملکرد را به تصویب رساندند، تا زمینه تقویت آن فراهم شود (رام و کمپل، ۲۰۰۶). همچنین، در اتحادیه اروپا نیز پس از بحران‌های مالی که در سال‌های اخیر در کشورهای مختلفی مثل اسپانیا و یونان اتفاق افتاد و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شد، بودجه بخش عمومی کاهش چشمگیری یافت (باباجابی و دوست

جباریان، ۱۳۹۶)، بنابراین؛ حسابرسی عملکرد به عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد در این کشورها مدنظر قرار گرفته است (مروته و پروول، ۲۰۱۴). در کشورهای در حال توسعه، تقاضا برای حسابرسی عملکرد در دهه ۱۹۸۰ زمانی ظهور کرد که بسیاری از کشورها با مشکلات زیادی مانند درماندگی مالی، عملکرد پایین بخش دولتی و عدم پاسخگویی مواجه بودند. حسابرسی عملکرد در کشورهای در حال توسعه هنوز در دوران کودکی خود باقی مانده است. با این وجود که بسیاری موسسات عالی حسابرسی^۸ در این کشورها دامنه حسابرسی را گسترش داده‌اند تا به حدی از کارایی و اثربخشی در بخش دولتی برسند، اما؛ محدودیت‌ها و موانع مختلفی مانع از انجام این وظایف در این موسسات می‌شود. از سوی دیگر بعضی از کشورها در حال توسعه، تلاش‌های زیادی را برای بهبود حسابرسی عملکرد انجام داده‌اند (آمارا، ۲۰۱۵).

در ایران نیز، حسابرسی عملکرد مدیریت از قدمت چندانی برخوردار نمی‌باشد. فعالیت رسمی این نوع حسابرسی با تشکیل موسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی سال ۱۳۸۲ رهما آغاز شد (نخبه فلاح و همکاران، ۱۴۰۰) و در ادامه با تدوین و اجرای مستمر "راهنمای حسابرسی عملکرد" توسط دیوان محاسبات کشور ادامه یافت (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴). طبق قوانین و مقررات اخیر نظیر ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه، ماده (۲۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و تبصره (۲) ذیل آن، مواد (۱)، (۶) و (۴۲) قانون دیوان محاسبات کشور و نیز ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین دیوان محاسبات کشور مجاز به انجام حسابرسی عملکرد مدیریت شدند (نخبه فلاح و همکاران، ۱۴۰۰؛ باباجابی و همکاران، ۱۳۹۸؛ لوک و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، حسابرسی عملکرد مدیریت در صورت ایفای درست نقش خود می‌تواند به مدیریت بخش عمومی در کاهش و حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده کمک شایانی نماید. با شناسایی موانع اجرای این نوع حسابرسی، به مسئولین واحدها این فرصت داده می‌شود تا کنترل‌های مدیریتی را با عمق‌نگری، ارزیابی نموده و از بروز مشکلات جدی جلوگیری نمایند (ایمانی برندق، ۱۳۹۳).

⁵ Outcomes

⁶ Australian National Audit Office (ANAO)

⁷ Government Auditing Standards

⁸ Supreme Audit Institutions (SAI)

¹ USA Government Accountability Office (GAO)

² Inputs

³ Accounting

⁴ Outputs

جدول ۱: سیر تحول حسابرسی عملکرد مدیریت در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه

موضوع	کشورهای در حال توسعه	کشورهای توسعه یافته
دلایل پیدایش	بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان‌های دولتی و برای افزایش پاسخگویی سازمان‌ها در زمانی که خیلی از کشورها با مشکلاتی مثل درماندگی مالی، عملکرد نامطلوب بخش دولتی و کمبود پاسخگویی روبرو شده‌اند،	ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان‌های دولتی که به علت افزایش تقاضای کالا و تولید خدمات با منابع محدود تولید شده‌اند،
بهبود شرایط	راه‌اندازی کارگاه‌های آموزش حسابرسی عملکرد مدیریت، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد و دستورالعمل بهترین عملکرد بین-المللی،	ارائه گزارش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و خصوصی، ایجاد مرکز توسعه حسابرسی عملکرد مدیریت برای فعالیت افراد متخصص و غیر متخصص در حوزه حسابداری،

(منبع: آمارا، ۲۰۱۵، مروته و پروول، ۲۰۱۴)

روش‌شناسی انجام پژوهش

پژوهش حاضر، مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی به موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت می‌پردازد. در حقیقت، بر اساس این رویکرد؛ پژوهشگران قصد دارند از منظر معرفت‌شناسی، دانش حسابرسی عملکرد مدیریت را در شناخت چیستی و چرایی تبیین کنند. در این راستا، از مبانی نظری و پیشنهادی پژوهشی به روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و به روش تحلیل محتوا و به صورت مقایسه‌ای، مبانی نظری را تحلیل و به ارائه چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌پردازد.

مبانی نظری

مطابق با دستورالعمل حسابرسی عملکرد (۳۹۱۰) سازمان موسسات عالی حسابرسی (این‌توسای) با عنوان "مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد"^۱ (۲۰۱۹)، حسابرسی عملکرد عبارتست از "انجام آزمون مستقل، عینی و قابل اتکاء که توسط موسسات عالی حسابرسی با هدف اینکه آیا تعهدات، سیستم‌ها، عملیات‌ها، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا ساختارهای دولت مطابق با اصول "صرفه-اقتصادی"^۲، "کارایی"^۳ و "اثربخشی"^۴ است، انجام پذیرفته و همچنین، بررسی می‌نماید که آیا امکان بهبود وجود دارد". از این رو، موسسات عالی حسابرسی برای نیل به این اهداف، نیازمند توجه به انواع حسابرسی عملکرد شامل نوع انطباق گسترده، فعالیت و مبتنی بر عملکرد می‌باشند. بر اساس یک سبک‌شناسی دقیق، انواع حسابرسی عملکرد مدیریت عبارتست از حسابرسی کارایی^۵، حسابرسی اثربخشی برنامه^۶، حسابرسی ظرفیت مدیریت عملکرد^۷، حسابرسی اطلاعات عملکردی^۸،

ارزیابی ریسک^۹، بازبینی بهترین عملکرد^{۱۰}، بازبینی مدیریت عمومی^{۱۱} است. تمامی این موارد به استفاده از واحدهای مختلف تحلیل، شیوه‌های بازبینی، دامنه ارزشیابی، و تمرکز بر تلاش می‌پردازند.

طبق گزارش حسابرسی عملکرد استرالیا (۲۰۱۵)، حسابرسی عملکرد مدیریت از منظر مسئولیت پاسخگویی و بهبود عملکرد می‌تواند مورد مقایسه واقع شده و شامل ایده‌هایی نظیر رویکرد سیاسی در مقابل رویکرد مورد استفاده مدیر، حسابرسی عملکرد مدیریت از منظر افشا در مقابل رویکرد شناخت؛ و حسابرسی عملکرد مدیریت از منظر رسمی بودن در مقابل رویکرد ذینفعان باشد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ و باباجانی، ۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی که از شیوه‌های پیشرفته‌ای برای ارزیابی صرفه-اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع مالی عمومی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند؛ در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶؛ باباجانی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر می‌توان بیان نمود که حسابرسی عملکرد مدیریت از پتانسیل لازم برای غنی-سازی مسئولیت پاسخگویی عمومی برخوردار بوده و موسسات عالی حسابرسی را برای توسعه عملیاتی نسبت به بهبود کارایی و اثربخشی مدیریت عمومی کمک می‌نماید. در واقع، حسابرسی عملکرد مدیریت قادر است از طریق کمک به مسئولین دولتی و نظارتی برای بهینه‌سازی عملکرد؛ مسئولیت پاسخگویی را ارتقا دهد. بنابراین، پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد مدیریت از طریق ارزیابی اتخاذ و اجرای تصمیمات توسط قانونگذاران و مقامات

⁶ Program Effectiveness Audit

⁷ Performance Management Capacity Audit

⁸ Performance Information Audit

⁹ Risk Assessment

¹⁰ Best Practice review

¹¹ General Management Review

¹ GUID INTOSAI 3910: Central Concepts for Performance Auditing (2019)

² Economic

³ Efficiency

⁴ Effectiveness

⁵ Efficiency Audit

محاسبات آمریکا، ۲۰۲۱؛ رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹؛ استاندارد ۳۰۰۰ اینتوسای، ۲۰۱۹).

با توجه به نقش حسابرسی عملکرد مدیریت در بخش عمومی، این رویکرد حسابرسی شامل دو اصل اساسی زیر می‌باشد:

(۱) حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی‌طرفانه تلقی گردد،

(۲) حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و نگاهی عیب‌جویانه و انتقادی ندارد.

به صورت ایده‌آل، حسابرسی عملکرد مدیریت از دیدگاه بررسی مسائل، بایستی به منظور تایید نتایج فعالیت‌های کنترلی انجام پذیرد (آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۹). به عبارت دیگر، این نوع حسابرسی به تعیین موضوعی می‌پردازد که بر اساس آن سوالات حسابرسی و پاسخ چرایی حسابرسی تنظیم می‌گردد. هدف(های) و دامنه حسابرسی عملکرد مدیریت به هم مربوط بوده و نیازمند آن است که با هم مورد توجه واقع شوند (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹؛ داودی و همکاران، ۱۳۹۸؛ کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷؛ نوش آذر و همکاران، ۱۳۹۶؛ زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵).

بنابراین، استقرار حسابرسی عملکرد مدیریت در صورتیکه شرایط آن فراهم شود، موجب می‌گردد تا عملکرد دستگاه‌های اجرایی بهبود یابد؛ سطح نظارت از مالی، به مالی و عملیاتی ارتقا یابد، در تحول در سایر خرده نظام‌ها نظیر بودجه‌بندی، حسابداری گزارشگری و ارزیابی عملکرد تاثیرگذار باشد و رویکرد حاکم بر موسسات عالی حسابرسی را تغییر داده تا علاوه بر ایفای وظیفه نظارتی از نقش مشورتی خود در ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی استفاده نماید (آذر و حبشی، ۱۳۹۶؛ باباجانی، ۱۳۹۰).

دولتی از دیدگاه صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی، و نیز بررسی میزان آگاهی و درک مالیات‌دهندگان و شهروندان نسبت به ارزش پول صورت می‌پذیرد. همچنین، حسابرسی عملکرد مدیریت می‌تواند از طریق توجه به قانونگذاران، مقامات دولتی، مالیات‌دهندگان و دیگر منابع مالی و نیز هدف‌گذاری آن‌ها مبتنی بر سیاست‌های دولتی و رسانه (بینشی نسبت به مدیریت و نتایج فعالیت‌های مختلف دولتی)، منجر به افزایش شفافیت شود (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹).

از این رو، بایستی مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را به صورت عمده در پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولیت‌پاسخگویی عملیات جستجو نمود. در واقع، حسابرسی عملکرد مدیریت در پاسخ به بخشی از نیازهای تحقق مدیریت عمومی نوین پا به عرصه حیات گذاشت و تمرکز اصلی آن بر ارزیابی صرفه-اقتصادی، کارایی و اثربخشی در مصرف منابع عمومی می‌باشد که به نوبه خود در فرآیند ارزیابی مسئولیت‌پاسخگویی عملیاتی دولت‌ها، نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا می‌نماید (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ باباجانی، ۱۳۸۸). نگاهی اجمالی به سطوح پاسخگویی مورد نظر استوارت موسوم به "نردبان مسئولیت پاسخگویی"، ظرفیت حسابرسی عملکرد مدیریت در ارزیابی سطوح مختلف از نردبان مذکور را آشکار می‌کند. این نوع حسابرسی در فرآیند ارزیابی سه سطح از پنج سطح مسئولیت پاسخگویی (شامل پاسخگویی فرآیند، عملکرد و برنامه) فعال خواهد بود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸؛ عمر و همکاران، ۲۰۱۶؛ باباجانی، ۱۳۸۸).

علاوه بر تنوع انواع حسابرسی عملکرد مدیریت، موسسات حسابرسی ممکن است چندین نقش را نیز ایفا کنند. چهار نقش معمول برای حسابرس وجود دارد: داور/ قاضی^۱، حسابدار بخش عمومی^۲، مشاور مدیریت^۳، و پژوهشگر/ دانشمند (ارزیاب^۴). این نقش‌ها معمولاً بر هویت حسابرسان و همچنین سازمان (ساختار^۵) ترجیحی حسابرسی عملکرد مدیریت تاثیر می‌گذارد (جانسن، ۲۰۱۶)، بنابراین؛ به منظور انجام حسابرسی عملکرد مدیریت، سازمان‌های مختلفی نظیر سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (اینتوسای)، سازمان اروپایی موسسات عالی حسابرسی (یوروسای^۶)، دیوان محاسبات آمریکا، دیوان محاسبات اتحادیه اروپا^۷ اقدام به تنظیم استاندارد در این حوزه نموده‌اند (استانداردهای حسابرسی دولتی دیوان

⁵ The Organization

⁶ European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)

⁷ European Court of Auditors (ECA)

¹ The judge/magistrate

² The public accountant

³ The management consultant

⁴ Researcher/scientist (evaluator)

جدول ۲: استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت

استاندارد عمومی	استانداردها و دستورالعمل‌های حرفه‌ای برای اعتباربخشی، کیفیت و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسی بخش عمومی ضروری هستند (استاندارد ۳۰۰۰ اینتوسای، ۲۰۱۹).
استاندارد اجرای عملیات	الزامات اجرای عملیات حسابرسی عملکرد مدیریت مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی، پیاده‌سازی، فعالیت‌های نظارتی، کسب شواهد کافی و مناسب و ارائه مدارک حسابرسی است (بخش‌های (۸.۰۱) و (۸.۰۲) استانداردهای حسابرسی دولتی دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۲۱) "استاندارد گزارشگری حسابرسی عملکرد".
استاندارد گزارشگری	الزامات گزارشگری حسابرسی عملکرد مدیریت مربوط به گزارش انطباق حساب‌برسان با استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی، شکل گزارش، محتوای گزارش، کسب نظرات مقامات مسئول، گزارش اطلاعات محرمانه یا حساس، و کشف شواهد کافی پس از انتشار گزارش است (بخش‌های (۹.۰۱) و (۹.۰۲) استانداردهای حسابرسی دولتی دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۲۱) "استاندارد گزارشگری حسابرسی عملکرد".

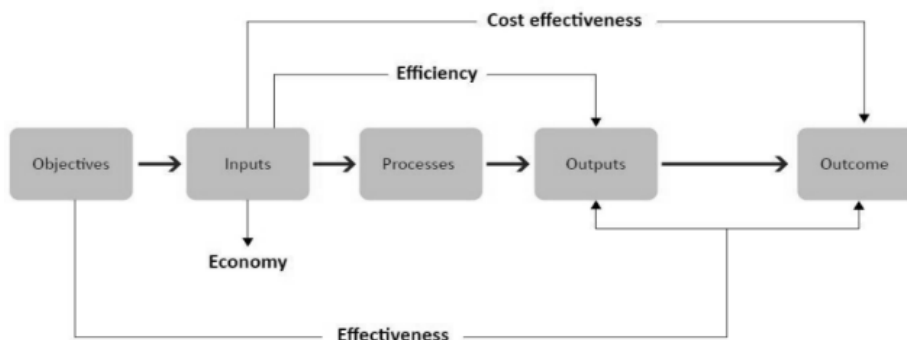
(رهنمای‌رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹)

۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹). اخلاق^۲ (سازمانی)، بی‌طرفی (انصاف^۳)، محیط‌زیست^۴ و بهره‌برداری از نیروی انسانی (برینگ-سلیئوس، ۲۰۱۸؛ نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶)، از دیگر عناصر مهم این رویکرد حسابرسی می‌باشند.

استفاده از مدل‌های منطقی می‌تواند به حساب‌برس کمک نماید تا روابط بین نیازهای اجتماعی-اقتصادی را که می‌بایست از طریق مداخله مورد رسیدگی قرار گیرند و "اهداف"، "ورودی-ها"، "فرآیندها"، "خروجی‌ها"، و "پیامدها" را که نتایج را در بر می‌گیرند، شناسایی و تعیین کند. از جنبه نظری، حسابرسی عملکرد مدیریت می‌تواند تمامی اجزاء و روابط موجود در چنین مدل‌هایی را با تمرکز بر "۳ ایی"^۵، یعنی "صرفه اقتصادی"، "کارایی" و "اثربخشی" تجزیه و تحلیل نماید (رهنمای رود پستی و زندی، ۱۳۹۹، دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹).

مدل‌های مدیریت عملکرد و حسابرسی عملکرد مدیریت

در ادبیات علمی مدل‌های مدیریتی گوناگونی ارائه شده‌اند، مثلاً مدل حاکمیت مؤثر؛ یا مدل سیستم حسابداری دولتی؛ مدل خدمات عمومی و غیره. حسابرسی عملکرد مدیریت بر مبنای همان مفاهیم مدیریت عملکرد است که مدیران برنامه و سایر مدیران برای طرح‌ریزی، نظارت و ارزیابی نحوه استفاده از منابع دولتی برای دستیابی به اهداف و سیاست عمومی از آن‌ها بهره می‌برند. در تعریف حسابرسی عملکرد مدیریت، "سه ایی" شامل اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی از جایگاه اصلی برخوردار می‌باشند. رابطه بین این سه اصل در شکل (۱) نشان داده شده است (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹). همچنین، مولفه‌هایی دیگری نظیر اثربخشی هزینه^۱ (دستورالعمل حسابرسی عملکرد



شکل ۱: فرآیند سیستمی حسابرسی عملکرد مدیریت

(منبع: دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹)

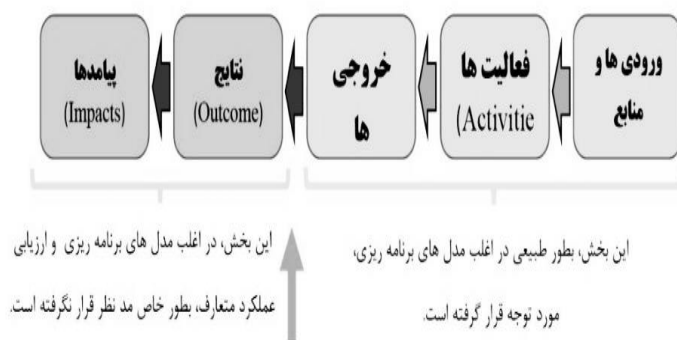
⁴ Environment

⁵ 3 Es (economy, efficiency and effectiveness)

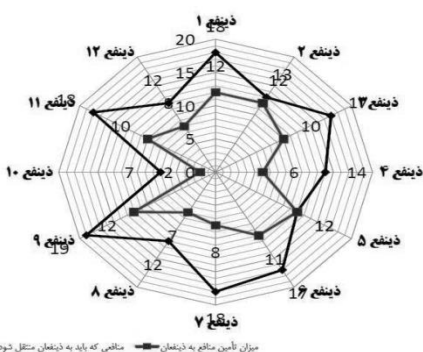
¹ COST-EFFECTIVENESS

² Ethics

³ Fairness



شکل ۳: مدل منطقی برنامه: برش اثربخشی
(منبع: دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، ۱۴۰۰)



شکل ۴: نمودار عنکبوتی گزارش تصویری اثربخشی بر دینفعان
(منبع: دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، ۱۴۰۰)

"مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد" (۲۰۱۹)، حسابرسی عملکرد مدیریت یک یا ترکیبی از این سه رویکرد را مورد استفاده قرار می‌دهد:

رویکردهای حسابرسی عملکرد مدیریت مطابق با استاندارد (۳۰۰۰) اینتوسای "استاندارد حسابرسی عملکرد" (۲۰۱۹) و دستورالعمل (۳۹۱۰) اینتوسای با عنوان

جدول ۳: رویکردهای حسابرسی عملکرد مدیریت

ارزیابی می‌نماید آیا نتایج یا پیامدهای خروجی همانگونه که مدنظر بوده‌اند حاصل شده‌اند؟ یا برنامه‌ها و خدمات طبق آنچه مدنظر بوده است عمل می‌کنند؟	رویکرد نتیجه‌محور ^۱
دلایل مسائل یا انحرافات خاص از معیارها را رسیدگی، بررسی و تجزیه و تحلیل می‌نماید.	رویکرد مسئله‌محور ^۲
کارکرد صحیح سیستم‌های مدیریتی نظیر سیستم‌های مدیریت مالی را رسیدگی می‌نماید. تمرکز این رویکرد بر رویه یا اهداف می‌باشد، اما؛ در خصوص سیستم‌های مدیریتی با عملکرد مناسب به عنوان شرط رویه‌های کارا و اثربخش عمل می‌نماید.	رویکرد سیستم‌محور ^۳

(دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹)

¹ Result-oriented approach
² System-oriented approach
³ Problem-oriented approach

ریسک‌های حسابرسی عملکرد مدیریت

یا اثربخشی یا ترکیبی از آنها را مورد بررسی قرار دهند. با توجه به اینکه این روش انتخابی است، کمتر احتمال دارد که به صورت بلند پروازانه به بررسی ریسک بپردازد (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹؛ استاندارد ۳۰۰۰ اینتوسای، ۲۰۱۹؛ استاندارد ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۶؛ دیوان محاسبات اتحادیه اروپا، ۲۰۱۷).

حسابرسان باید ریسک‌های احتمالی برای دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را شناسایی کرده و در نتیجه سوالات حسابرسی را توسعه داده و بر اساس ریسک‌های احتمالی مهم شناسایی شده، بیشتر مسائل مربوط به صرفه اقتصاد، کارایی

جدول ۴: ریسک‌های حسابرسی عملکرد مدیریت

ریسک‌های کلی در خصوص صرفه اقتصادی شامل حوزه‌های زیر است: (الف) پایین نگه داشتن هزینه‌ها، (ب) دستیابی به اهداف مشخص، (ج) تمرکز غالب بر تدارکات،	ریسک‌های حسابرسی مربوط به صرفه اقتصادی
ریسک‌های عمومی در این زمینه می‌تواند شامل موارد زیر باشد: (الف) حداکثر استفاده از منابع موجود، (ب) حداکثر کردن "بهره وری"، (ج) احتمال بررسی خروجی‌ها، (د) احتمال بررسی نتایج،	ریسک‌های حسابرسی مربوط به کارایی
ریسک‌های کلی در این حیطه به صورت زیر ارائه می‌شود: (الف) دستیابی به مقاصد و اهداف تعیین شده، (ب) دشواری بررسی تأثیرات، (ج) ارزیابی آسان خروجی‌ها یا نتایج،	ریسک‌های حسابرسی مربوط به اثربخشی

(رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹؛ دیوان محاسبات اتحادیه اروپا، ۲۰۱۷)

قرار دهد (نیلند و پیترسن، ۲۰۱۵؛ نظری پور، ۱۳۹۶). دیدگاه‌ها و نهادهایی که باید حسابرسی شوند متفاوت است، در واقع؛ بخش‌های فردی و همچنین برنامه‌ها و تعهدات دولتی نیز ممکن است مورد حسابرسی عملکرد مدیریت واقع شوند (دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹).

مقایسه حسابرسی عملکرد مدیریت با حسابرسی مالی و رعایت

در مقایسه با حسابرسی مالی^۱، حسابرسی رعایت^۲، حسابرسی عملکرد از توانمندی منحصر به فردی برخوردار بوده، زیرا؛ می-تواند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را مورد بررسی و آزمون

جدول ۵: مقایسه ویژگی‌های انواع حسابرسی

نوع ویژگی	حسابرسی عملکرد مدیریت	حسابرسی رعایت	حسابرسی مالی
هدف	ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	بررسی رعایت قوانین	بررسی عدم تحریف صورت‌های مالی
مقاصد حسابرس	کمک بهبود مدیریت	اطمینان از انطباق عملکرد مدیریت با قوانین	اطمینان بخشی به صورت‌های مالی
نقش حسابرس	ارزیابی عملکرد	ارزیابی ریسک قانونی	ارزیابی صحت و دقت صورت‌های مالی
دانش حسابرس	طیف متنوعی از معلومات	حسابداری و قوانین و حسابرسی	حسابداری و حسابرسی
جایگاه حسابرس	مشاور یا تحلیلگر خط‌مشی	حسابرس	حسابرس
رابطه با موسسه مورد حسابرسی	همکاری و مشارکت	مستقل از موسسه	مستقل از موسسه
معیارها	استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها، مدل‌ها و تجارب	قوانین و مقررات	استانداردهای حسابداری
کارکرد بهینه	انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل	عمل به قانون	رعایت
ویژگی مدیریت	انعطاف‌پذیری	تبعیت	تبعیت

(منبع: ممبینی و الماسی، ۱۳۹۸)

¹ Productivity

² Financial Auditing

³ Compliance Auditing

یافته‌های پژوهشی

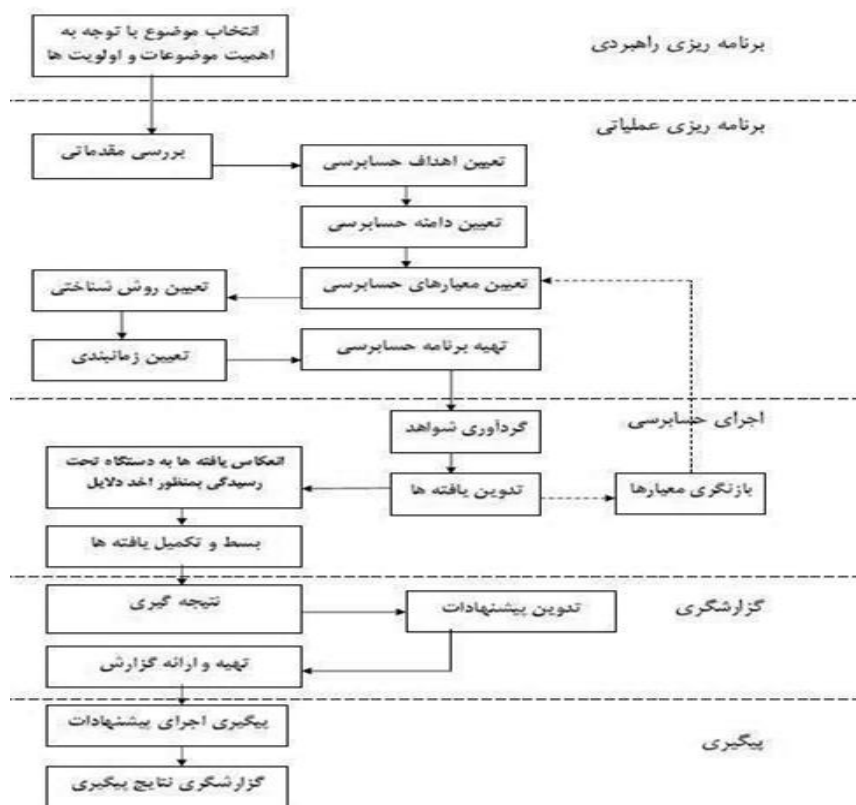
بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد مدیریت

بسترها و الزامات درون سازمانی: در بخش درون سازمانی برای انجام حسابرسی عملکرد مدیریت مهمترین مواردی که در حیطه وظایف و اختیارات دیوان محاسبات شامل، اصلاح قوانین و مقررات؛ آموزش و تخصصی نمودن هیات‌ها و گروه‌های حسابرسی است (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶).

بسترها و الزامات برون سازمانی: در بخش برون سازمانی به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان اصلی‌ترین زیرساخت حسابرسی عملکرد و تبیین ارتباط فی‌مابین اشاره شده و از ذکر دیگر عوامل کمتر موثر پرهیز می‌گردد. این مورد از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد خواهد بود که به مثابه بسترهای مناسب اجرای حسابرسی عملکرد به صورت اهداف قابل سنجش، استراتژی‌ها، برنامه-ریزی عملیاتی و معیارهای سنجش عملکرد بررسی می‌باشد (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶).

مراحل اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت

با وجود آنکه حسابرسی عملکرد مدیریت از یک بخش به بخش دیگر و از یک شرکت به شرکت دیگر تغییر می‌کند، اما؛ مراحل حسابرسی عملکرد مشابه هستند (نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶). مطابق با استاندارد (۳۰۰۰) اینتوسای "استاندارد حسابرسی عملکرد" (۲۰۱۹)، حسابرسی عملکرد از چهار مرحله اساسی زیر تشکیل می‌شود: برنامه‌ریزی^۱، اجرای عملیات (حسابرسی)^۲، گزارشگری^۳، پیگیری^۴. مراحل کلی و تفضیلی حسابرسی عملکرد مدیریت در نمودار (۲) زیر ترسیم شده است. اگر چه این مراحل، روش حسابرسی عملکرد مدیریت را تشکیل می‌دهند؛ اما، باید اظهار داشت که حسابرسی عملکرد مدیریت بایستی همیشه مبتنی بر مواردی چون بینش فردی، تجربه، تصور و خلاقیت و به عبارت دیگر شامل فرایندهایی باشد که به طور مکانیکی قابل پیگیری و اجرا نمی‌باشد (باقرپور و لاشانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ کمیته استانداردهای حسابرسی اینتوسای، ۲۰۰۴).



نمودار ۱: مراحل تفضیلی اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت

(منبع: نوش‌آذر و همکاران، ۱۳۹۶؛ راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰)

³ Reporting
⁴ Follow-up

¹ Planning
² Conducting

مزایا و فواید حسابداری عملکرد مدیریت در بخش عمومی مطابق با استاندارد (۳۰۰۰) اینتوسای "استاندارد حسابداری عملکرد" (۲۰۱۹)، فواید حسابداری عملکرد مدیریت در دو حوزه درون و برون سازمانی طبقه‌بندی می‌شوند.

جدول ۶: مزایا و فواید حسابداری عملکرد مدیریت در بخش عمومی

<p>(۱) حسابداری عملکرد دارای وظایف مهمی است که باید انجام شود، این وظایف در ارتباط با عموم مردم، قوه مقننه، دولت و نهادهای تحت حسابداری می‌باشد، (۲) اصل دموکراتیک مبتنی بر حق عمومی نسبت به برخورداری از دولتی پاسخگو است که از طریق انتخابات سراسری انتخاب شده است، (۳) حسابداری عملکرد مدیریت با ارائه اطلاعات مفید در خصوص فعالیت‌های دولت و نتایج تصمیمات آن‌ها؛ نقش مهمی در حفظ قانونگذاران ایفا می‌نماید، (۳) حسابداری عملکرد مدیریت از طریق ارائه اطلاعات جدید و توجه به چالش‌های مختلف، منجر به ایجاد انگیزه برای یادگیری و تغییر در بخش عمومی شده و با در نظر گرفتن دستور جلسات سیاسی اقدام به توجه به مسائلی می‌نماید که فراتر از حوزه حسابداری می‌باشند، (۴) حسابداری عملکرد مدیریت از طریق بهبود و اصلاح نهادی عمومی و دولت منجر به ایجا ارزش افزوده‌ای فراتر از سازوکارهای کنترلی خواهد شد،</p>	برون سازمانی ^۱
<p>(۱) موسسات عالی حسابداری با انجام حسابداری عملکرد مدیریت منجر به افزایش تنوع فرهنگی، خلاقیت و یادگیری شده و حسابرسان به سمت تمرکز نمودن بر موضوعات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی مربوطه هدایت می‌نماید، (۲) حسابداری عملکرد مدیریت، از پتانسیل لازم برای مطرح نمودن بیشتر موسسات عالی حسابداری در رسانه‌ها برخوردار می‌باشد، زیرا؛ موضوعات این نوع حسابداری می‌تواند مخاطبین بیشتری را به خود جذب نماید، اعتبار حاصل از این نوع حسابداری می‌تواند انگیزه‌های بیشتری را برای دولت یا قانونگذاران نسبت به تخصیص منابع انسانی و مالی موسسات عالی حسابداری ایجاد نماید.</p>	درون سازمانی ^۲

(استاندارد ۳۰۰۰ اینتوسای، ۲۰۱۹)

آن‌ها برای ظرفیت‌سازی و کنترل کیفیت کمک نماید (آنتی‌پوا، ۲۰۱۹؛ دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹؛ آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۸ و ۲۰۱۷؛ ملیتسکی و مانوهارم، ۲۰۱۴؛ راثوم و مورگان، ۲۰۱۰؛ اسکاربیک، ۲۰۰۹؛ گائوتیر، ۲۰۰۹؛ اسمیت و همکاران، ۲۰۰۸؛ آکرمن و همکاران، ۲۰۰۸؛ بروئیچن، ۲۰۰۷)، در ادامه از چالش‌هایی که دارای اهمیت بیشتری می‌باشند، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری عملکرد مدیریت

موسسات عالی حسابداری به هنگام توسعه ظرفیت پایدار برای انجام حسابداری عملکرد مدیریت، با مسائلی مواجه می‌شوند. از این رو، اجرای حسابداری عملکرد مدیریت مستلزم حمایت حسابداری، مقررات مناسب، رهبری و مشارکت فعال مدیریت می‌باشد. همچنین، موسسات عالی حسابداری بایستی از کفایت بودجه اطمینان حاصل نموده و به دنبال شرکایی باشند که به

جدول ۷: چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری عملکرد مدیریت

پژوهشگران	چالش‌های پیاده‌سازی
(دستورالعمل (۳۹۱۰) اینتوسای، ۲۰۱۹)	(۱) التزام به تعهد مدیریت بلندمدت، (۲) حیاتی بودن دستور کار مناسب، (۳) اهمیت ارتباط با ذینفعان، (۵) مسائل سازمانی مهم ^۳ ،
(آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۹)	(۱) تایید کردن مفروضات در سازمان‌های غیرانتفاعی، (۳) برخورداری از اطلاعات قابل اتکا و مستقل، (۲) نظارت دقیق و به موقع از طریق عالی‌ترین شاخص‌ها،
(عزیزگرد و همکاران، ۱۳۹۸؛ محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷؛ نوش آذر و همکاران، ۱۳۹۶؛ ایمانی برندق، ۱۳۹۳)	(۱) عدم استقرار حسابداری داخلی به عنوان زمینه اساسی، (۲) عدم استقبال داوطلبانه واحدهای تجاری از حسابداری عملکرد مدیریت یا مقاومت در برابر انجام، (۳) عدم استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه‌های دولتی، (۴) فقدان دانش و مهارت کافی، اندازه‌گیری نتایج، (۵) وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخگو، (۶) محدودیت در بودجه، (۷) تاثیر متقابل خدمات سازمان‌ها، (۸) عدم آشنایی مدیران دولتی با حسابداری عملکرد و فواید آن، (۹) حقوق ناکافی پرسنل، (۱۰) عدم وجود نیروی انسانی متخصص، (۱۱) عدم استقلال، (۱۲) نبود شاخص‌های مناسب، (۱۳) تفکر اقتصاد دولتی، (۱۴) ضعف در

¹ External benefits

² Internal benefits

³ Organisational issues need to be addressed

پژوهشگران	چالش‌های پیاده‌سازی
	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، (۱۵) آموزش ناکافی، (۱۶) نبود تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تاثیرگذار، (۱۷) مدیریت کیفیت جامع، (۱۸) چالش‌های تعیین معیار، (۱۹) نداشتن برنامه‌ریزی راهبردی در واحدهای اقتصادی.
(جانسن، ۲۰۱۶)	(۱) ایجاد تعادل بین استقلال از سایر ذینفعان، و پاسخگویی به نیازها و ورودی‌های آن‌ها در فرآیند حسابرسی، (۲) طراحی و اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت بایستی مبتنی بر کشف فساد و تخلفات مالی باشد، (۳) کمک به افزایش بهبودها توسط حسابرسان عملکرد مدیریت مستلزم ارتباط مستمر و دقیق اثربخش با صاحبکاران است. از این رو، در چنین شرایطی این نوع حسابرسان نیازمند آن هستند که برای مشروعیت داشتن نسبت به انتشار "اخبار بد" یا "نام بردن و سرزنش" درخصوص یک زمینه سیاسی و حزبی، مستقل به نظر برسند.

مولفه‌های اصلی موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت مدیریت در توجه به ویژگی‌های خاص این نوع حسابرسی می‌گنجد و توجه به این ویژگی‌ها به موفقیت آن خواهد انجامید.

بر اساس مطالعاتی که تاکنون در خصوص حسابرسی عملکرد مدیریت انجام شده است، موفقیت این حسابرسی عملکرد

جدول ۸: مولفه‌های اصلی موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت

پژوهشگران	مولفه‌ها اصلی موفقیت
(دستورالعمل (۳۹۱۰) اینتوسای، ۲۰۱۹)	(۱) دخالت مدیریت، (۲) روابط برون سازمانی، (۳) مسائل نهادی، (۴) داشتن سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد برای حصول اطمینان از پیشگیری از سوء جریان و تقلب است.
(عزیزگرد و همکاران، ۱۳۹۸؛ مبینی و الماسی، ۱۳۹۸؛ محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷؛ باباجانی و دوست جعفریان، ۱۳۹۶)	(۱) با توجه به هدف اصلی این نوع حسابرسی که دستیابی به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است، نیاز است که موارد مرتبط با این سه عنصر برای هر دستگاه اجرایی و هر فعالیت یا موضوع حسابرسی به صورتی دقیق مشخص گردد، (۲) مقصد اصلی این نوع حسابرسی کمک بهبود مدیریت است، لذا؛ همه کارکنان باید در این خصوص به مدیریت کمک کنند. حسابرسان نیز با ارائه گزارش‌های به موقع می‌توانند به مدیران کمک نمایند، (۳) نقش حسابرس، ارزیابی عملکرد است؛ لذا، باید استقلال وی به صورت ظاهری و باطنی حفظ شود، (۴) دانش حسابرس که طیف متنوعی از معلومات در زمینه مدیریت، علوم اجتماعی و مالی و تخصص‌های مختلف را در بر می‌گیرد، باید همیشه به روز باشد و سازمان در ارائه آموزش‌های لازم باید نقش آفرینی کند، (۴) جایگاه حسابرس مشاور یا تحلیلگر خط‌مشی است و از این رو ارائه گزارش‌های به موقع جهت اطلاعات مورد نیاز در بهبود عملکرد سازمان مفید است، (۵) حسابرس باید در حل مسائل سازمان همکاری و مشارکت داشته باشند به گونه‌ای که استقلال وی خدشه‌دار نشود، (۶) معیارها یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت است که با ایجاد استانداردها، رویه‌ها، ارزش‌ها، مدل‌ها و تجارب بومی قابل دستیابی است، (۷) انجام فعالیت‌ها به بهترین شکل نیز در کارکرد بهینه این نوع حسابرسی نقش بسزایی دارد، (۸) مدیران باید در این نوع حسابرسی انعطاف‌پذیر باشند. انعطاف‌پذیری سبب اقدام به موقع مدیریت در مواجهه با ریسک‌های می‌شود، (۹) برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با قواعد حسابرسی عملکرد مدیریت در بخش عمومی، (۱۰) استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت در بخش عمومی، (۱۱) رعایت قوانین و مقررات، (۱۲) ایجاد بسترهای اجتماعی برای شکوفایی استعدادها در بخشان، (۱۳) کاهش تاثیر متقابل خدمات سازمان بر یکدیگر، (۱۴) ساده‌سازی ساختار دولت به همراه قوانین و مقررات مربوطه، (۱۵) ایجاد سامانه مناسب برای گردآوری و نگهداری آمار، (۱۶) اطلاعات مالی و عملیاتی، (۱۷) انجام تبلیغات رسانه‌ای برای حسابرسی عملکرد مدیریت، (۱۸) ارائه گزارش‌هایی به نمایندگان جهت علاقه‌مندی و افزایش پافشاری آن‌ها برای اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت، (۱۹) ارائه گزارش‌های با کیفیت توسط حسابرسان عملکرد مدیریت که در آن پیشنهادها اصلاحی به طور مناسب و سازنده درج شده است، (۲۰) تسریع در اجرای اصل (۴۴) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، (۲۱) گنجاندن واحدهای

¹ Bad news

² Naming and shaming

پژوهشگران	مؤلفه‌ها اصلی موفقیت
	حسابرسی عملکرد در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری، (۲۲) تهیه راهنمای آموزشی و بکارگیری نرم افزار مالی مناسب،
(عزیزگرد و همکاران، ۱۳۹۸؛ دیتمار، ۲۰۱۸؛ کریستین و سیگنی، ۲۰۱۷)	(۱) ارزیابی دقیق ریسک‌های موجود و احتمالی واحد مورد رسیدگی، (۲) افزایش مستندسازی، (۳) ارائه گزارش‌های با کیفیت، (۴) تغییر راهبردها به صورت سریع همراه با تحولات داخلی و خارجی، (۵) ایجاد سیستم مدیریت ریسک در دستگاه‌های دولتی، (۶) بهبود مستمر در تیم مدیریت و کارکنان،

بحث و نتیجه‌گیری

توسعه سیستم دولتی از دهه ۱۹۸۰ که منجر به تغییر حکمرانی از رویکرد سنتی به مفهوم مدیریت عمومی نوین شد، خدمات بهتری را برای مردم ایجاد نمود و به دولت اختیار داد تا بودجه‌ها را بر اساس عملکرد؛ مدیریت نماید (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱). مطابق با دیدگاه مارتین و همکاران (۲۰۲۱) و کریستن سن و لاگرید (۲۰۱۵)، در صورتیکه سیستم ارزیابی عملکرد به درستی و مناسب توسط دولت اجرا شود؛ انجام کارایی و اثربخشی خدمات عمومی، تخصیص منابع و نهایتاً تصمیم‌گیری را آسان‌تر خواهد نمود و می‌تواند مسئولیت‌پاسخگویی و عملکرد سازمانی را افزایش دهد.

عملکرد بخش عمومی در طول پانزده تا بیست سال گذشته در مرکز بحث‌های مدیریت عمومی قرار داشته است (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ پولیت و بوکارت، ۲۰۰۴). همزمان با تصویب اصلاحات مدیریت عمومی نوین و بحران اقتصادی و مالی، بخش عمومی در سراسر جهان تحت فشار قرار گرفته است تا عملکرد خود را برای دستیابی به کارایی بالاتر و احیای اعتماد شهروندان به دولت بهبود بخشیده (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ راثودلا و همکاران، ۲۰۱۵) و منجر به ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت نسبت به عملکرد خود شود (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ دستورالعمل ۳۹۱۰ اینتوسای، ۲۰۱۹). در جوامع مردم سالار، مسئولیت‌پاسخگویی یک مفهوم برجسته است و مبتنی بر آن؛ مجلس وزرای دولت را ملزم به پاسخگویی در برابر شهروندان می‌نماید (نسبک و کوروا، ۲۰۱۸). در واقع، مدیریت و مقاماتی که منابع عمومی به آنها سپرده شده است، مسئول انجام وظایف عمومی و ارائه خدمات به مردم به طور اثربخش، کارا، با صرفه-اقتصادی، اخلاقی و عادلانه در قالب چارچوب مرزهای قانونی برنامه خاص دولت می‌باشند (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۲۱).

به عبارت دیگر، در مدیریت عمومی نوین؛ محور اصلی؛ مطالعه اصلاحات اداری در قلمرو بخش عمومی و مدیریت دولتی است (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰). بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی،

تاکید بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در مصرف یا بکارگیری منابع عمومی است که هم جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد. این مدل مدیریت، مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی را مورد استفاده قرار می‌دهد که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، به اصلاح توانایی و قابلیت‌های این نهادها برای کسب نتایج پرداخته (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷). در سال‌های اخیر قانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌های بخش عمومی و خصوصی را دستخوش دگرگونی‌هایی نموده و بیان می‌دارد که با توجه به نواقص صورت‌های مالی برای تامین پاسخگویی نیازهای اطلاعاتی مدیریت، مدیران در بخش خصوصی و دولتی نیازمند کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی خواهند بود. در نتیجه، ایجاد چنین زمینه‌هایی توسط مدیریت عمومی نوین؛ افزایش نیاز چشمگیری به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی را در پی خواهد شد (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹).

بر این اساس، سازمان اروپایی موسسات عالی حسابرسی (یوروسای) و اعضای آن به عنوان یک اقدام اساسی با پیروی از روند مدیریت عمومی نوین؛ منجر به تمرکز حسابرسان بر مفاهیم اثربخشی، کارایی، صرفه‌اقتصادی و تقویت عقلانیت در بخش دولتی مبتنی بر پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد مدیریت گردیده (چپسن و همکاران، ۲۰۱۷) و نقش مهمی در تضمین پایداری این رویکرد حسابرسی و مسئولیت‌پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا نموده‌اند (دراگوسین و همکاران، ۲۰۲۱). در واقع، حسابرسی عملکرد مدیریت در تلاش برای بهبود حاکمیت و مدیریت نهادهای عمومی (مارتین و گامایینی، ۲۰۲۱) و پاسخگویی نسبت به نحوه هزینه کرد اثربخش بودجه برای سازمان‌ها عمومی (آنتی‌پوا و روسیا، ۲۰۱۹) بوده، پاسخگویی مطلوب بخش دولتی را تقویت نموده و به ارائه پیشنهادهایی می‌پردازد که می‌تواند اثربخشی حوزه‌های سازمان را تقویت نموده و مدیریت را در استفاده دلخواه از منابع و کسب ستانده

اهداف یکسانی در حرکت هستند، به گونه‌ای که هر دوی آن‌ها حول سه محور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند؛ و به‌عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، همپایانی^۱ داشته و مکمل همدیگر هستند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی باشد. همچنین، برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی؛ و به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملکرد مدیریت ضرورت می‌یابد (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷).

بنابراین، ایجاد یک سیستم اندازه‌گیری و گزارش عملکرد، مسیری برای مجریان حسابرسی عملکرد مدیریت فراهم می‌آورد تا از این طریق پیرامون اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدتی که در برنامه‌ها مطرح می‌گردند؛ به توافق دست یابند. همچنین، پیرامون انتخاب معیارهای عملکرد؛ بحث و تبادل نظر کرده و به توافق دست یابند، و نیز سوالات و مباحثی را که مطرح می‌گردد، مورد بررسی قرار دهند و بر شبهه‌هایی که پیرامون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارند؛ غلبه کنند. بنابراین، میان سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نظام حسابرسی عملکرد مدیریت ارتباط گسترده‌ای وجود دارد و در این میان حسابداری مدیریت به وسیله سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، زیرساخت و پایه‌ای قوی برای اجرای صحیح و بهینه‌ی حسابرسی عملکرد فراهم می‌کند (رهنمای رودپشتی و زندی، ۱۳۹۹؛ محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷).

همچنین، از دیدگاه مسئولیت پاسخگویی مالی نیز می‌توان بیان نمود که تهیه و ارائه اطلاعات مفید و قابل فهم، یکی از مولفه‌های مهم مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در مدیریت عمومی نوین است (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ بروسکا و مونتسینوس، ۲۰۰۶)، همچنین؛ این اطلاعات نقش مهمی در درک و اجرای درست پاسخگویی مالی دارد (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰؛ وانگ، ۲۰۰۲). از دهه ۱۹۹۰، سیستم‌های گزارشگری مالی؛ همواره یکی از معیارهای مهم برای ارزیابی عملکرد مالی، تصمیم‌گیری اقتصادی؛ اجتماعی و سیاسی در بخش عمومی بوده و به دولت‌ها کمک کرده است تا پاسخگویی عمومی خود را به خوبی انجام دهند (کردستانی و فتاحی، ۱۴۰۰).

مسئولیت پاسخگویی بالاخص در حوزه پاسخگویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و

موثر یاری رساند. همچنین، حسابرسی عملکرد؛ مدیریت را به-طور گسترده‌ای بر آن چیزهایی تمرکز می‌دهد که سعی در انجام آن دارد (براتی و همکاران، ۱۴۰۱). بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی‌توان کیفیت عملکرد دستگاه‌های دولتی را سنجید. بنابراین، برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی؛ ضرورت دارد عملکرد دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی مورد حسابرسی قرار گیرد (داودی و همکاران، ۱۳۹۸). به طور کلی، می‌توان بیان نمود که در اکثر کشورها سهم بزرگی از استفاده صحیح بودجه، ارزیابی عملکرد؛ و نیز ارائه راهکارها و پیشنهادها برای حل مشکلات دستگاه‌های دولتی بوسیله حسابرسی عملکرد مدیریت انجام می‌پذیرد (عزیزگرد و همکاران، ۱۳۹۸). برای بهبود حسابرسی عملکرد مدیریت نیاز است به عواملی که بر موفقیت این نوع حسابرسی اثر گذارند، توجه شود؛ تا میزان اثرگذاری آن بر عملکرد و بهبود مدیریت دولتی افزایش یابد (دی‌پارکر و همکاران، ۲۰۱۹؛ کریستین و سیگنی، ۲۰۱۷). مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی نظیر دولت، شهرداری‌ها و نیز سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی که فعالیت‌های غیر بازرگانی انجام می‌دهند، بر دو نوع است (۱) مسئولیت پاسخگویی عملیاتی (برنامه‌ریزی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد) و (۲) مسئولیت پاسخگویی مالی (تصمیم‌گیری یا گزارشگری مالی بخش عمومی). "مسئولیت پاسخگویی عملیاتی"، دولت و سایر نهادهای بخش عمومی نظیر شهرداری‌ها را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن ذینفعان را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و اطلاعاتی مبنی بر اینکه آیا تحقق اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است یا خیر، ارائه نماید. "مسئولیت پاسخگویی مالی" نیز منجر به الزام سازمان‌های بخش عمومی به ارائه دلایل و گزارش‌هایی خواهد شد که از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌ها این نهادها و سازمان‌ها در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات اتخاذ شده توسط نمایندگان مردم، انجام گرفته است (ناصری و نیک‌اندیش، ۱۳۹۵).

از دیدگاه مسئولیت پاسخگویی عملیاتی می‌توان بیان نمود که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد مدیریت از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی

¹ Equifinality

بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب؛ امکان‌پذیر نمی‌باشد. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به عنوان پاسخگو، مردم و نمایندگان ایشان به عنوان پاسخخواه، برقرار کند و به پاسخخواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می‌گیرد به نحوی مناسب و در جهت هدف‌های مصوب نمایندگان ایشان مصرف می‌کند. مسئولیت- پاسخگویی مالی در واقع مرکز ثقل پاسخگویی دولت و پاسخ-خواهی شهروندان بوده و جامعه را قادر می‌سازد تا از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد؛ نسبت به چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها؛ آگاه گردیده و عملکرد مسئولین را مورد ارزیابی قرار دهند. بنابراین، استفاده صحیح و مناسب از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای انجام ارزیابی عملکرد و تحقق حسابرسی عملکرد مدیریت، مستلزم سازوکار خاصی است که بتواند بستری مناسب را برای ارائه قضاوتی آگاهانه فراهم نماید. بدین معنا که باید مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم شود تا مقامات منتخب و مسئول بر اساس آن اقدام نموده و نسبت به نتایج و پیامدهای آن پاسخگو باشند. در این صورت امکان استفاده از مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخصی جهت ارزیابی عملکرد و نیز حسابرسی عملکرد مقامات منتخب و مسئول فراهم خواهد آمد (ناصری و نیک‌اندیش، ۱۳۹۵).

فهرست منابع

- * آذر، عادل و نعمت حبشی. (۱۳۹۶). "ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران". دانش حسابرسی. سال هفدهم. شماره ۶۶. ص. ۴۰-۵.
- * استاندارد شماره ۳۳۰۰ "استاندارد اصول بنیادی حسابرسی عملکرد". (۱۳۹۶). دیوان محاسبات کشور.
- * ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۳). "چالش‌های پیش‌روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران". فصلنامه حسابداری سلامت. سال سوم. شماره ۴. زمستان ۱۳۹۳. ص. ۱۹-۱.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته". دانش حسابرسی. دانش حسابداری. سال هفدهم. شماره ۴۴. ص. ۷۲-۳۷.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و

حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به قدر کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. سیر تطور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی بیانگر آن است که مسئولیت پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده‌های سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده عمدتاً در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافته و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار گرفته است.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در سه دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که اول بار توسط ایجیری (۱۹۸۴) معرفی گردید، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند؛ همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. از این رو، چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی به جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید می‌کند تا از طریق این سیستم و مطابق توافقی که به نحو مقتضی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه صورت می‌گیرد، اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی فراهم شود.

در واقع، از دیدگاه مسئولیت پاسخگویی مالی؛ گزارشگری مالی بخش عمومی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تامین منابع عمومی و مصارف بودجه برای خدمت رسانی به گونه‌ای اثربخش، کارا و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تاثیر این مفهوم قرار گرفته است (مجبوری‌یزدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

حسابخواهی و پاسخگویی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی و عملکرد بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار، مورد رسیدگی قرار گیرند (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴). بنابراین، تحقق این مهم بدون

- * ارتقای بهره‌وری". تهران: مرکز همایش‌های بین‌المللی صدا و سیما،
- * باباجانی، جعفر؛ جواد دوست جباریان. "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران". (۱۳۹۶). فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم. شماره ۲۱. بهار ۱۳۹۳. ص. ۱۵۵-۱۴۳.
- * باباجانی، جعفر؛ فرخ برزیده و پیمان ایمان‌زاده. (۱۳۹۸). "ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن". فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال پانزدهم. شماره ۶۱. بهار ۱۳۹۸. ص. ۱-۲۶.
- * باقرپور ولاشانی، محمدباقر؛ مصطفی جهانبانی و سمیه ظفر زاده. (۱۳۹۷). "نگرش جدید به اهداف، دامنه و فرآیند حسابرسی عملکرد". حسابدار رسمی. ص. ۹۳-۸۰.
- * براتی، روشنک؛ عطاله محمدی ملقرنی و ایرج نوروش. (۱۴۰۱). "ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)". دانش حسابداری مالی. دوره ۹. شماره ۱. پیاپی ۳۲. ص. ۱۵۹-۱۳۳.
- * حساس یگانه، یحی. "فلسفه حسابرسی". انتشارات: علمی فرهنگی. ۱۳۸۳،
- * داودی، کیومرث؛ حسین ایزدی و سینا خردیار. (۱۳۹۸). "نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی". سال نوزدهم. شماره ۷۶. پاییز ۹۸. ص. ۱۲۷-۱۲۷/۱۴۵.
- * داودی، کیومرث؛ حسین ایزدی و سینا خردیار. (۱۳۹۸). "شناسایی و الویت‌بندی عوامل موثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان". دانش حسابرسی. شماره ۷۷. ص. ۱۶۵-۱۴۱.
- * "دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش‌های حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور در سال ۱۴۰۰". دیوان محاسبات کشور. کمیته اجرایی شورای عالی حسابرسی عملکرد.
- * راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰.
- * رستمی، ملیحه؛ عادل آذر، محمود دهقان نیری، حسین صفری. (۱۳۹۹). "مدل پویای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد کارت امتیازی متوازن (مورد مطالعه: یک بانک تجاری)". پژوهش‌های نوین در تصمیم‌گیری. دوره ۵. شماره ۳. صص. ۸۸-۱۲۵.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون؛ آناهیتا زندی. "مدیریت عملکرد راهبردی بر بستر حسابداری مدیریت". انتشارات: هوشمند تدبیر. ۱۳۹۹.
- * زارعی، محمد حسین؛ جواد فاضلی نژاد. (۱۳۹۵). "الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور". سال شانزدهم. شماره ۶۳. تابستان ۱۳۹۵. ص. ۲۸۸-۲۶۹.
- * فتاحی، سیروس؛ ابراهیم خشنود و ایرج قلی‌پور. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)". دانش حسابرسی. سال پانزدهم. شماره ۶۱. زمستان ۱۳۹۴. ص. ۱۰۷-۱۳۴.
- * قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب اسفند ۱۳۹۳.
- * قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۴-۱۳۹۰).
- * قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶-۱۴۰۰).
- * قانون دیوان محاسبات کشور مصوب بهمن ۱۳۶۱،
- * کامیابی، یحی؛ اسفندیار ملیکان و مرتضی خانلاری. (۱۳۹۷). "تبیین مولفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی". سال هجدهم. شماره ۷۱. تابستان ۱۳۹۷. ص. ۵۷-۷۶.
- * کردستانی، غلامرضا و یاسین فتاحی. (۱۴۰۰). "تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت عمومی نوین. حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی". شماره ۴. ص. ۴۳-۶۰.
- * گرد، عزیز؛ علیرضا مومنی و عبدالله صفایی‌نسب. (۱۳۹۸). "بررسی عوامل موثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی". سال نوزدهم. شماره ۷۷. زمستان ۱۳۹۸. ص. ۱۸۹-۱۶۶.
- * مبینی، ساسان، الماسی، محمدرضا، (۱۳۹۸)، حسابرسی عملکرد، شیراز، انتشارات تخت جمشید.
- * مجبوری یزدی، هدی؛ شعبان محمدی، عبدالحسین نجف آبادی و نرجس کرمانی. (۱۳۹۷). "بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری". حسابدارای دولتی. شماره ۲ (پیاپی ۸). ص. ۱۵۴-۱۳۵.
- * محمودخانی، مهناز؛ ریحانه احمدی. (۱۳۹۷). "حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی". پژوهش حسابداری. شماره ۲۹. تابستان ۱۳۹۷. ص. ۹۶-۷۲.

- * Australian National Audit Office (ANAO).(2008).”performance auditing in the Australian national audit office”, available in www.ag.gov.au/cca.
- * Bringselius, L. (2018). “Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture”. PUBLIC MONEY & MANAGEMENT. pp.105-110.
- * Bruijn H. (۲۰۰۷).”Managing Performance in the Public Sector”.
- * Brusca, I. & Montesinos, V. (2006). “Are citizens significant users of government financial information?”. Public Money and Management. 26(4). pp. 205-209,
- * Christensen T, Læg Reid P. (2015).”Performance and Accountability: A Theoretical Discussion and an Empirical Assessment”. Public Organization Review. 15(2).pp. 207-225,
- * D. Parker. Lee, Jacobs. K & Schmitz. J, (2018) . “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,
- * Dragusin. C, Pitulice. I , Stefanescu. A. (2021). “Harmonisation and Emergence Concerning the Performance Audit of the EU Member States’ Public Sector”. Romania’s Case. Sustainability. 13. pp.1-18.
- * Fundamental Principles of Performance Auditing. The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019).
- * Gauthier S. J. (2009).” Better Understanding the Financial Statement Audit” .Government Finance Review. Tom 25, Iss. 3; pp. 44 – 49.
- * GOVERNMENT AUDITING STANDARDS. (2021). United States Government Accountability Office.
- * GUID International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 3910. (2019).
- * Ijiri, Yuji. (1984). “On the Accountability – Based Conceptual Framwork”. Journal of Accounting and Public Policy,
- * Jeppesen, K.M., Carrington, T., Catusò, B., Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K. and Vakkuri, J. (2017). “The strategic options of supreme audit institutions: the case of four Nordic countries”. Financial Accountability& Management, Vol. 33 No. 2, pp. 146-170,
- * Johnsen, A. (2016). “Performance Auditing”. Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance,
- * 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,
- * Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). “The Şerception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study”. Asian Review of Accounting, 24(1), 99-104,
- * Marthin. A. and Gamayini.R. (2021). “Performance Audit in the Public Sector: A Bibliometric Analysis in the International Journal”. Asian Journal of
- * معینیان، داوود و زهرا پور زمانی. (۱۳۹۶). "بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات". حسابداری دولتی. شماره ۲ (پیاپی ۶). ص. ۹۳-۱۰۴.
- * ناصری. احمد و مسعود نیکان‌دیش. (۱۳۹۵). "تاثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگویی عمومی". اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران،
- * نخبه فلاح، افشین؛ غلامرضا کردستانی و نظام‌الدین رحیمیان. (۱۴۰۰). "شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی". دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی. سال هشتم. شماره ۱۱ (پیاپی ۱۵). پاییز و زمستان ۱۴۰۰. ص. ۲۱۳-۲۴۰.
- * نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). "ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. حسابداری دولتی". سال سوم. شماره ۲ (پیاپی ۶). ص. ۹۲-۷۹.
- * نوش آذر، محسن؛ عبدالحسین برشد و رحمان عمرانی. (۱۳۹۶). "بررسی حسابرسی عملکرد، نقش آن در نظام پاسخ‌گویی، ارتقای بهروری و چالش‌ها و مشکلات پیش رو". نشریه دانش و پژوهش حسابداری. پاییز ۱۳۹۶. شماره ۴۹. ص. ۱-۲۹.
- * Akkerman S., Admiraal W., Brekelmans M., Oost H. (2008) “Auditing Quality of Research in Social Sciences”, Quality & Quantity, 42. pp.257– 274,
- * Amara, S. (2015). “improving Performance Auditing Practice in the Libyan Public Sector”. (2015). Athens Journal of Business and Economics - Volume ۱, Issue ۴ – pp. ۳۲۴-۳۱۱.
- * Antipova T. (2018). “Using Blockchain Technology for Government Auditing. 13th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)”, Caceres, Spain, Jun 13-16, IEEE Portugal Sect.
- * Antipova, T and and Russia, P. (2019). “Public sector performance auditing. 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)”. pp. 19-22,
- * Antipova, T. and Russia, P. (2019). “Public sector performance auditing”. 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI). pp. 19-22.
- * Antipova, T., Antipov A. (2017). “Performance measurement in the Russian Public Sector: Drawbacks and Challenges”. In: Bourmistrov A., Khodachek I., Aleksandrov E. (eds) Budget developments in Russia’s regions: new norms, practices and challenges. pp. 113-130.

- * Wang, X. (2002). "Assessing administrative accountability: Results from a national survey". *The American Review of Public Administration*. 32(3). pp. 350-370,
- * Weihrich, D., (2018). "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 9 Issue:1, pp.29-42,
- Economics, Business and Accounting. 21 (1). pp. 30-38,
- * Melitski J., Manoharan A. (2014). "Performance measurement, accountability, and transparency of budgets and financial reports". *PAQ*, Spring, pp. 38-70,
- * Morote, R. and Prowle, M. (2014). "Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward". *Public Money & Management*. Vol. 34 .Iss 3. pp. 179 – 196,
- * Morote, R. and Prowle, M. (2014)." Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward", *Public Money & Management*, Vol. 34 Iss 3 pp. 179 – 196,
- * Nesbakk. L. and Kuruppu. Ch. (2018). "Diametrical effects in governmental accountability – the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure". *Pacific Accounting Review*,
- * Nyland, K. & Pettersen, I. (2015). "Hybrid controls and accountabilities in public sector management: three case stuies in a reforming hospital sector". *International journal of public sector managmevt*. 28(2). pp . 90-104,
- * Performance Audit Manual.(2017). European Court of Auditors,
- * Performance Audit Standard (ISSAI 3000). (2019). the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements,
- * Pollitt. C. and Bouckaert. G. (2004). "Public management reform: A comparative analysis (2nd ed.)". Oxford University Press, USA,
- * Raaum, B. and Campbell, R.(2006)."Challenges in Performance Auditing".*Journal of Government Financial Management*, Vol. 55 Iss 4 pp. 20– 30,
- * Raaum. B. and Campbell. R.(2006). "Challenges in Performance Auditing .*Journal of Government Financial Management*". Vol. 55. Iss 4 pp. 20– 30,
- * Raudla .R., Taro K., Agu C., and Douglas JW. (2015). "The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia". *Public Organization Review*. 2015;16(2):217–233,
- * Skaerback P. (2009). "Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer". *Accounting, Organizations and Society*. 34, 971-987,
- * Smith K.A., Cheng R., Smith O., Schiffel L. (2008), "Performance reporting by state agencies: Bridging the Gap Between Current Practice AND the GASB-Suggested Criteria", *The Journal of Government Financial Management*, Tom 57, Iss. 2; pp. 42 – 48,
- * the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) Auditing Standards Committee. 2004,
- * Umor, S. Zakaria, Z. Sulaiman, NA. (2016). "Follow-up Audit as an Accountability Mechanism of Public Sector Performance Auditing". *Proceedings of the International Conference on Accounting Studies (ICAS)*. pp. 49-57,



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 54/ Summer 2024

Conceptual framework of management performance audit

Alireza Khojasteh

PhD Student of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Email: Alirezakhojasteh1366@gmail.com,)

Fraydoon Rahnamy Roodposhti

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
("Corresponding Author")
(Email: Roodposhti.rahnama@gmail.com,)

Afsaneh Zamani moghaddam

Associate Professor, Department of Educational Management, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Email: Afz810@gmail.com)

Ghodratollah Taleb Niya

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Email: Gh_talebniya@yahoo.com,)

Abstract

One of the distinctive features of today's economic environment is resources and competition for acquiring these resources. Undoubtedly, the need and request for resources or any organization, institution, company, entity, is the most optimal way to use this. This application is very vital for all organizations in public and private sector. Public and private sector companies operate in a highly competitive national and international environment. The inability to exploit resources will bring a heavy price and ultimately it can lead to the elimination of companies from the competition by stopping the provision of desirable services. Therefore, institutions have a chance to survive and continue their activities if they use a rational and informed approach in performance evaluation and cost analysis. One of the important current approaches to evaluation is the management performance audit, which should be performed by regulatory bodies along with other audits. Therefore, the present study is trying to provide a conceptual framework of management performance audit leading to the improvement of the performance of executive bodies, the development of the level of supervision from financial to financial-operational, transformation in other sub-systems such as budgeting, financial reporting, and change The role of Supreme Audit Institutions in performing and expanding the supervisory role of their advisory role in evaluating the performance of executive bodies.

Keywords: Management Performance Audit, Problem-oriented approach, Result-oriented approach, System-oriented approach,.