توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی

دکتر حسین کرباسی
یعقوب پورکریم
محمدرضا عباسی

تعریف حسابرسی عملکرد

امروزه **حسابرسی عملکرد**[1] یک حرفه مستقل است که نقش مهمی در مدیریت سازمانها و خط‌مشی دولتها بازی می‌کند. حیطه کارکرد حسابرسی عملکرد و نقش آن سال‌به‌سال تغییر یافته و توسعه پیدا کرده است. ادعاهای کم‌وبیش باورکردنی در مورد حسابرسی عملکرد ارائه شده است؛ نظیر فعالیتهایی که به دهه ۱۹۶۰ یا حتی پیشتر از آن بر می‌گردد.

حسابرسی عملکرد به‌عنوان فعالیتی در مقیاس بزرگ و متمایز و خودآگاه از اواخر دهه ۱۹۷۰ شروع شد (Pollitt and Summa, 1997). این حیطه در دهه ۱۹۸۰ و به‌واسطه مجموعه‌ای از عوامل به‌شرح ذیل توسعه یافت (Barzelay, 1997):

- حوزه فعالیتهای دولت چند برابر شده بود، از کارکرد ساده مرتبط با نظم و قانون تا مدیریت دادگاهها. بسیاری از دولتها نقش فعالی در توسعه اجتماعی- اقتصادی ایفا می‌کنند. این موضوع میزان مخارج عمومی را افزایش داده است؛
- ادعاهایی متفاوتی در مورد تخصیص منابع وجود دارد. تخصیص منابع محدود مستلزم تصمیم‌گیری منطقی‌تر و آگاهانه‌تر برای انجام مخارج عمومی است. فشار زیادی برای ایجاد ارزش از پول خرج شده وجود دارد؛
- با توسعه نهادهای مردم‌سالار، آگاهی عمومی و نمایندگان آن افزایش یافته است. تقاضای روزافزونی برای حسابدهی افرادی که منابع دولتی را اداره می‌کنند، مطرح است؛
- نیاز به مدیریت ریسک بدهیهای مدنی؛
- فرصت برای افزایش منافع حاصل از کارایی از طریق بهبود سیستمهای مدیریتی داخلی و....

لذا با ادامه برنامه‌های دولت و رشد طبیعی آن، حسابرسی بخش عمومی متحول شده و حوزه خود را فراتر از حسابرسی مالی یا رعایت قرار داده و به حسابرسی عملکرد جهت حمایت از سیاستگذاران در نقش نظارتی آنها، گسترش یافته است.

حسابرسی عملکرد تعریفهای متعددی دارد که عبارتند از ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها، روشهای سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط؛ ارزیابی اثربخشی سیستمهای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت؛ ارزیابی کیفیت گزارشهای مدیریت از نظر درخور اعتماد و مربوط بودن (رحیمیان، ۱۳۸۲).

حسابرسی عملکرد یعنی حسابرسی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی:

الف) حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیتهای اداری در انطباق با اصول و رویه‌های مدیریتی سالم و سیاستهای مدیریتی،

ب) حسابرسی کارایی در مورد استفاده از منابع انسانی و مالی و سایر منابع، شامل ارزیابی سیستمهای اطلاعاتی، سنجه‌های عملکرد و روشهای نظارتی و ضوابطی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع

نقایص شناسایی شده به‌کار می‌روند، و

ج) حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به هدفهای واحدهای حسابرسی‌شده و حسابرسی آثار واقعی فعالیتها در مقایسه با آثار مورد انتظار.

در ادبیات علمی نیز حسابرسی عملکرد به شیوه‌های مختلف تعریف شده است.

به‌عنوان مثال **وارینگ** (Waring) و **مورگان** (Morgan) حسابرسی عملکرد را به‌عنوان ارزیابی نظام‌مند و هدفمند فعالیتها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیتها، تعریف کرده‌اند. این تعریف در کنار توصیه‌هایی برای بهبود کار مدیران، وزیران و قانونگذاران، کسانی را که مسئول اجرای توصیه‌ها یا اطمینان یافتن از حسابدهی برای فعالیت صحیح هستند نیز شامل می‌شود. لذا حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابدهی مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخگو در قبال منابع عمومی کمک می‌کند.

منظور از حسابدهی دولتی چیست؟ **مایکل** (Michel, 1991) معتقد است که هر سیستم حسابدهی دولتی باید مولفه‌های اصلی زیر را بپذیرد:

- هر عمل یا فعالیت به‌صورت باز و براساس قانون و قضاوت محتاطانه انجام می‌شود،
- هر متقاضی مسئول عمل خود است،
- هر عمل مستند می‌شود و به اطلاع عموم می‌رسد،
- هر عمل یا فعالیت به‌صورت حرفه‌ای، مستقل و بدون تعصب حسابرسی شده و نتایج آن به اطلاع عموم می‌رسد،
- اگر بررسی فعالیتها نشان دهد که خطای عمدی صورت گرفته، عمل اصلاحی سریع، و هر جا لازم باشد مجازات مناسب، صورت می‌پذیرد.

لذا هدف از حسابرسی عملکرد، ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی شده و مدیریت آن در قالب کارایی، اثربخشی و

ابعاد برنامه				
بازده ← خروجی ← تولید / عملکرد ← ورودی ← تعهد				
تطبیق اهداف ← کالاها و خدمات فراهم شده ← فعالیت انجام یافته ← منابع تعیین شده ← هدف تعریف شده				
حوزه حسابرسان عملیاتی				
ابعاد عملکرد				
اثر بخشی خروجی‌ها: • سطح • کمیت • پایداری • کیفیت • بهای تمام شده • مشتری • رضایت • ماموریت و هدف • دستاوری مالی • قابلیت سوددهی • رویکرد هزینه - منفعت • اثربخشی بهای تمام شده	کارایی: • بهای تمام شده هر واحد • کالای تولید شده • نسبتهای عملیاتی	صرفه اقتصادی: • فیزیکی و مالی • مقادیر • زمان • کمیت • کفیت	حسابرس باید مواظب باشد تا وارد قلمرو سیاسی نشود اما یافته‌های حسابرسی می‌تواند شامل بازتاب سیاستها باشد.	
جنبه‌های عملیاتی متقابل				
پذیرش با توجه به قوانین و مقررات، اعتبار، قابلیت اتکا، در دسترس بودن اطلاعات، نگهداری بر اساس ارزشها، بهبود مستمر				

نمودار ۱- چرخه ورودی و خروجی

صرفـه اقتصادی و نیز ارائـه توصیه‌هایی در مورد نحوه بهبود عملکرد سازمان است.

مدلهای مدیریت عملکرد و حسابرسی عملکرد

مدلهای مدیریتی مختلفی در ادبیات علمی ارائه شده است. برای مثال، مدل حاکمیت موثر، یا مدل سیستم حسابدهی دولتی، مدل خدمات عمومـی (Waring & Morgan, 2007) و ... . در این مقاله ابزار مشـترک و رایج برای مدیران دولتی و حسابرسان عملکرد را تحلیل و مدل منطقی برنامه را بررسی می‌کنیم.

حسابرسـی عملکـرد بـا همـان مفاهیـم مدیریـت عملکـرد و اصـول برنامه‌ریـزی، نظارت ارزیابـی چگونگی اسـتفاده از منابع عمومـی برای دسـتیابی بـه هدفهـا، که به وسـیله مدیـران برنامه‌هـا بـه‌کار مـی‌رود، سروکار دارد.

مفاهیمـی از قبیـل ورودیهـا، پردازشـها، خروجیها، نتایج و آثار و نیز همبسـتگی آنها با هدفهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، ابزار مشترک برای مدیران عمومی و حسابرسان عملکرد هستند که در **نمودار ۱** نشان داده شده است (Waring & Morgan, 2007).

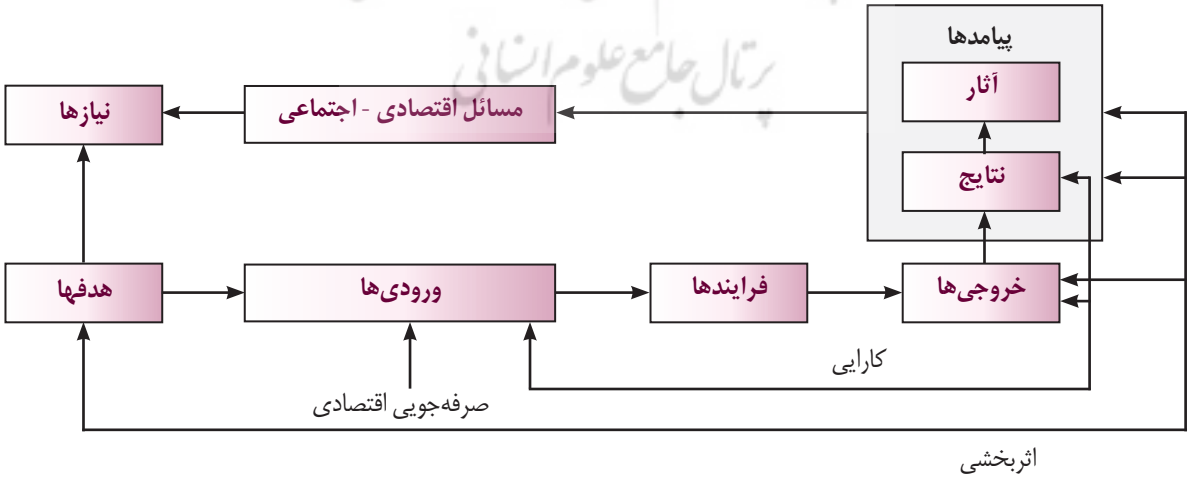
امـروزه، ارزیابـی کارایـی، اثربخشـی و صرفه اقتصادی باید بخشـی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به‌عنـوان یکی از مسـئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مسـتقل عملکـرد مدیران از طریق واحد حسابرسـی داخلی یا حسابرسـان عملکـرد صورت گیرد (بنی‌فاطمی‌کاشـی، ۱۳۸۲). کارایـی بـه ضـرورت نشـان می‌دهـد که یک سـازمان چگونـه از منابـع خـود بـرای تولیـد کالا و خدمات استفاده می‌کند.

لـذا سـازمان بر منابـع (داده‌هـا)، کالا و خدمـات (خروجیهـا) و میـزان آن (قابلیت تولیـد) تاکید می‌کند کـه در آن داده‌ها برای تولید یـا تهیه خروجیها به‌کار می‌روند. ابعاد خروجیهـا شـامل کمیـت و کیفیت اسـت. خروجیها به مشـتریان داخلی یا خارجی در محدوده متغیرهای مرتبط با سـطح خدمات انتقـال می‌یابند. کمیت بـه مقدار و حجم یا تعـداد خروجیهای تولید شـده اشـاره دارد. کیفیت بـه خصوصیـات و ویژگیهای متعدد خروجیهـا مثل اتکاپذیـری، دقت، به‌موقع بودن، ایمنی و راحتی خدمت اشاره می‌کند. بـا این حال حسابرسـی عملکـرد ضمن آن کـه نشـانگر ارزیابـی فرایندهـای مدیریت عملکرد اسـت، از یـک مجموعـه مفاهیم دیگری اسـتفاده می‌کند که اجزای فرایندها و خروجیهـای آن را توصیـف می‌کند. نکته کلیـدی این مفهوم یافته‌های حسابرسـی و عناصر تشـکیل‌دهنده آن است (Waring & Morgan, 2007).

لـذا مولفـه اصلـی حسابرسـی عملکرد، یافته‌هـای حسابرسـی اسـت. یافته‌هـای حسابرسـی متشـکل از عناصـر اسـتاندارد از جملـه معیـار، شـرایط، علتهـا و معلولها است. ساختارِ یافته‌های حسابرسی به‌وسیله هدفهای حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر برپا شده است، تعیین می‌شود.

معیار[۲] شـاخص ایده‌آلی اسـت که عملیات واقعی در برابر آن سـنجیده خواهد شد. معیار می‌تواند شامل انتظارات، استانداردها، قوانین، خط‌مشـی‌ها، محکهـای مقایسـه، هدفهای برنامـه یـا میانگیـن عملکـرد در برنامه‌ها یا

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



نمودار ۲- مدل منطق برنامه‌ریزی

نهادهای مشابه باشد. در طراحی روشهای زمینه‌ای، حسابرسان ضوابط جمع‌آوری و تجزیه‌وتحلیل داده‌ها را برای رسیدن به هدفهای حسابرسی، طراحی می‌کنند.

معیار را می‌توان به واسطه محک زدن به کمک برنامه‌های مقایسه‌پذیر، انتظارات یا نیازهای مشتری، تعیین هدف برنامه، شناسایی هدفهای تنظیم شده داخلی، مقایسه واحدهای مقایسه‌پذیر انفرادی در داخل یک سازمان، تعیین استانداردهای صنعت یا بخش، مقایسه با روندهای تاریخی، شناسایی عملکرد بهینه یا میانگین عملیات حاصل در یک روند، مقایسه زمان کاری با زمان هدر رفته واقعی یا مقایسه عملکرد گروه آزمون با گروه کنترل، ایجاد کرد.

همانگونه که در **نمودار ۱** اشاره شد، ورودیهای برنامه مثل کارکنان، تجهیزات یا پول از طریق فرایندهایی مثل عملیات برنامه، جهت ارائه خدمت خروجی کار می‌کنند. اگر خدمت به شکلی که طراحی شده کار کند، خروجیها باید به نتایج موردنظر مردم یا جامعه استفاده‌کننده از خدمت، ختم شود که بسیاری از آنها ممکن است زودتر قابل مشاهده بوده و نتایج مستقیم و منطقی خدمات باشند. در مفهوم وسیعتر، این مدل می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا برنامه‌ها و مسائل جامعه را برای ارزیابی برنامه‌ها و حسابرسی عملکرد تجزیه‌وتحلیل کنند.

جدول ۱: رویکرد حسابرسی عملکرد

رویکرد	تمرکز
عملیات مستقیم	ورودی، خروجی، نتایج و آثار
سیستمهای کنترل حسابرسی	کفایت سیستمها و روشهای اجراشده توسط مدیران برای ارتقای نظارت و ارزیابی

در نهایت صرفنظر از ماهیت آن (خط‌مشی، برنامه، پروژه، معیار)، **مداخله**[3] عمومی به‌صورت مجموعه‌ای از منابع انسانی و سازمانی و مالی تحلیل می‌شود که برای دستیابی به یک هدف یا مجموعه‌ای از هدفها و با نیت حل مشکل یا غلبه بر مشکلات موثر بر گروههای هدف، در یک مدت زمان خاص به‌کار بسته شود. استفاده از مدلهای منطقی می‌تواند به حسابرس کمک کند تا رابطه بین نیازهای اقتصادی-اجتماعی مورد نظر مداخله عمومی، و هدفها، ورودیها، فرایندها، خروجیها و پیامدها شامل نتایج و آثار را شناسایی و تنظیم نماید (**نمودار ۲**). به لحاظ نظری حسابرسی عملکرد میتواند تمام عناصر و روابط موجود در مدلها را با تاکید بر مدل **۳ ای** (3Es) یعنی **کارایی**[4]، **اثربخشی**[5] و **صرفه اقتصادی**[6] تجزیه‌وتحلیل کند.

رویکرد حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد می‌تواند رویکردهای ذکر شده در **جدول ۱** را تلفیق کند. این تلفیق به میزان تاکید بر هر یک از رویکردها در شرایط خاص بستگی دارد.

رویکرد عملکرد مستقیم، به‌طور مستقیم بر عملکرد به‌دست آمده و بر ورودیها-خروجیها، نتایج و آثار تاکید دارد. این فرضیه بیان می‌کند که اگر عملکرد رضایت‌بخش باشد، خطر وجود مشکلات جدی در طراحی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۲: ریسکهای حسابرسی مرتبط با صرفه اقتصادی

مسائلی که باید در حسابرسی بررسی شود	ریسکهای کلی برای مدیریت مالی درست	هدفهای صرفه اقتصادی
• آیا سازمان حسابرسی شده نوع، کیفیت و مقدار مناسبی از منابع را با حداقل هزینه به‌دست می‌آورد؟ • آیا سازمان حسابرسی شده منابع خود را با تقلیل کلی خروجی مدیریت می‌کند؟ • آیا مداخله می‌تواند به شکل دیگر طراحی یا اجرا شود تا منجر به هزینه‌های کمتر گردد؟	• ضایعات (یعنی استفاده از منابعی که برای دستیابی به خروجیها یا نتایج مطلوب ضروری نیستند). • اضافه پرداخت (یعنی کسب منابعی که با هزینه کمتر به‌دست می‌آید). • روکش طلا (یعنی پرداخت برای کیفیت بالاتر ورودی نسبت به آنچه برای دستیابی به نتایج یا خروجیها مورد نیاز است).	• حفظ هزینه‌ها درحدی پایینتر برای دستیابی به هدفها.

یا اجرای فعالیت یا سیستمهای کنترل کمتر است. در این حالت، حسابرسان به‌عنوان مثال به ارزیابی این مطلب می‌پردازند که آیا خط‌مشی‌های پذیرفته‌شده به‌خوبی اجرا شده‌اند و آیا به هدفهای مورد نظر رسیده‌اند و اینکه آیا نتایج مالی و اقتصادی تصمیمهایی که در ارتباط با خط‌مشی گرفته شده، نامطلوب است.

ارزیابی عملکرد به‌طور مستقیم در مواردی می‌تواند مناسب باشد که معیار مناسبی برای سنجش کمیت، کیفیت و هزینه ورودیها، خروجی‌ها، نتایج و آثار وجود داشته باشد. وقتی عملکرد به‌دست آمده رضایتبخش نباشد، فعالیت و سیستمهای کنترل تا جایی که لازم است ارزیابی می‌شوند تا دلایل مرتبط مشخص شود.

رویکرد حسابرسی سیستمهای کنترل[۷]

بدان جهت طراحی شده است که معلوم کند آیا واحدهای حسابرسی شده، سیستمهای مدیریتی و نظارتی را طراحی و اجرا کرده‌اند تا کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را با توجه به محدودیتهای معلوم، حداکثر کنند. کار حسابرسی مستلزم تجزیه‌وتحلیل، بررسی و آزمون مولفه‌های کلیدی اینگونه سیستمهاست. ارزیابی، اغلب به این مسئله مربوط می‌شود که آیا معیارهای انتخابی با هدفهای مربوط به خط‌مشی سازگار است و آیا مورد اخیر در قالب برنامه‌های عملیاتی حاوی هدفهای عملیاتی تبدیل شده است؛ هدفهایی که دستیابی به آنها در نهایت سنجیده می‌شوند.

این رویکرد نیز به این موضوع می‌پردازد که آیا سیستمهای مستقر شده، اطلاعات مربوط، اتکاپذیر و به‌موقع در زمینه توسعه منابع مالی و انسانی و سایر منابع (داده‌ها)، اجرای فعالیتها (فرایندها) و عرضه خروجیها، تولید می‌کنند؛ که باید با اهداف عملیاتی از طریق شاخصهای عملکرد مقایسه شوند. این رویکرد به بررسی این نکته می‌پردازد که به هنگام بروز نارسایی‌ها آیا اقدامات به‌موقع و مناسب برای اصلاح برنامه عملیاتی، توسعه منابع و یا اجرای فعالیتها انجام می‌شود. این رویکرد اغلب مستلزم آزمون سیستم ارزیابی و اطلاعات است تا کیفیت آنها ارزیابی شود و وقتی رضایت‌بخش و مربوط به هدفهای حسابرسی بود از یافته‌ها، نتایج و بازخوردهای ارزیابی به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود.

ریسکهای حسابرسی عملکرد برای مدیریت مالی

به‌رغم چندگانگی روشهایی که سازمانهای متعدد برای انجام حسابرسی عملکرد به‌کار می‌برند، همه آنها حول موضوع ۳ای یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی وجه تشابه دارند.

ریسکهای کلی صرفه اقتصادی ممکن است شامل موارد مندرج در **جدول ۲** باشد.

کارایی یکی از پیچیده‌ترین هدفهای حسابرسی عملکرد است. کارایی موضوعی نسبی است و از طریق مقایسه بهره‌وری با هنجار، هدف یا استاندارد مورد انتظار سنجیده می‌شود. کمیت و کیفیت خروجی به‌دست آمده و سطح خدمات ارائه شده نیز با هدفها یا استانداردها مقایسه می‌شود تا معلوم گردد که آنها تا چه حد موجب تغییرات در کارایی شده‌اند. کارایی زمانی بهبود می‌یابد که خروجیهای بیشتری با یک کیفیت معلوم، با منابع ورودی یکسان یا کمتر تولید شده باشد، یا زمانی که همان مقدار خروجی با صرف منابع کمتر به‌دست آمده باشد. کارایی از ارتباط بین منابع ورودی و خروجیها مشتق می‌شود. مفاهیم کارایی و

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۳: ریسکهای حسابرسی مرتبط با کارایی

مسائلی که باید در حسابرسی در نظر گرفته شوند	ریسکهای کلی برای مدیریت مالی درست	هدفهای کارایی
• آیا ورودیها یا نتایج تاثیری بر هزینه داشته‌اند؟ • آیا گلوگاه‌ها یا همپوشیهای غیرضروری و اجتناب‌پذیر وجود دارد؟	• درز کردن اطلاعات به بیرون (منابع استفاده شده منجر به نتایج مطلوب نمی‌شوند). • نسبت غیرمنطقی ورودی/ خروجی (نسبت پایین کارایی نیروی کار). • اجرای آهسته مداخله. • شکست در شناسایی و کنترل خروجی‌ها.	• در دسترس قرار دادن منابع بیشتر برای افزایش تولید.

صرفه اقتصادی به‌صورتی جدانشدنی با هم پیوند دارند. اکتساب صرفه اقتصادی منابع مربوط به کارایی، از طریق کاهش بهای تمام‌شده ورودیهای مصرفی مقدور است. بخش اصلی این مطالعه جستجوی علائم کارایی و یا ناکارایی احتمالی است. مطالب می‌تواند به شناسایی موضوعهای کارایی بالقوه کمک کند:

- مستدل بودن اطلاعات در مورد دستیابی به کارایی که در درون سازمان و از سوی آن گزارش شده است (حجم خروجیها، کیفیت و سطح خدمات، استفاده از کارکنان، تجهیزات یا امکانات، بهای تمام‌شده هر واحد از خروجیها)،
- شکایتهای 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 وظیفه‌ها، لایه‌های غیرضروری مدیریت و عملکرد مربوط به هزینه‌های سربار فاقد ارزش،
- تجمع کار، غیبت کردن از محل کار، خدمات متناقض، اضافه کاری،
- فرصتهایی برای بهبود کارایی مثل استفاده از کامپیوترها و سایر فناوریها،
- مستدل بودن استفاده از منابع مثل مواد و انرژی.

ریسکهای کلی در این حیطه در **جدول ۳** نشان داده شده است. باید توجه داشت وقتی هدفهای حسابرسی کارایی به خروجیها توجه می‌کند، اغلب ارزیابی فرایندهایی ضروری است که به‌واسطه آن سازمان ورودیها را به خروجیها تبدیل می‌کند. ارزیابی می‌تواند مستلزم محاسبه بهای تمام‌شده هر واحد از خروجی تولیدی یا نسبتهای کارایی نیروی کار (مثلاً تعداد کاربردهای یارانه‌ای پردازش‌یافته در هر روز) و مقایسه آنها با معیار پذیرفته‌شده‌ای باشد که از سازمانهای مشابه، دوره‌های قبلی یا استانداردهایی که در آن سازمان حسابرسی شده به روشنی پذیرفته شده است و یا نتایج، مشتق می‌گردد.

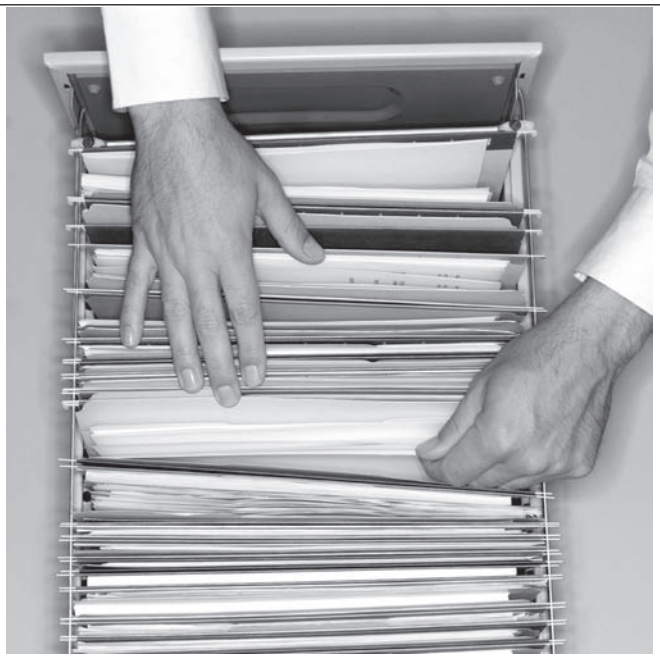
وقتی هدفهای حسابرسی کارایی نتایج را به‌دنبال دارد، ابزار اقتصادی در مجموع برای ارزیابی توانایی سازمان حسابرسی شده یا برنامه حسابرسی شده جهت دستیابی به نتایج خاص با صرف هزینه مفروض، ضرورت پیدا می‌کند. به‌عنوان مثال، تجزیه‌وتحلیل هزینه- فایده برای ارتباط دادن آثار خالص مداخله با داده‌های مالی مورد نیاز برای تولید این آثار به‌کار می‌رود. برای مثال، معیار قضاوت می‌تواند بهای تمام‌شده هر واحد از نتایج به‌دست آمده باشد که با بهای تمام‌شده سایر مداخله‌های انتخابی به‌عنوان محک، مقایسه می‌شود. براساس رویکرد حسابرسی، حسابرسان می‌توانند قابلیت اتکای تجزیه‌وتحلیل انجام شده توسط مورد حسابرسی شده را ارزیابی کنند و یا خودشان این تجزیه‌وتحلیل را انجام دهند.

اثربخشی و سوالهای مربوط به آن با سوالهای کارایی همسو هستند و حتی پا فراتر

جدول ۴: ریسکهای حسابرسی مرتبط با اثربخشی

مسائلی که باید در حسابرسی در نظر گرفته شود	ریسکهای کلی برای مدیریت مالی درست	هدفهای اثربخشی
• **هدفهای عملیاتی**: حسابرس به ارزیابی میزان تحقق نتایج مورد نظر می‌پردازد و این امر مستلزم ارزیابی عملیات داخلی است. • **هدفهای آنی**: حسابرس به ارزیابی این موضوع می‌پردازد که آیا مداخله نتایج مثبت وآشکاری برای بررسی مستقیم در پایان مشارکت آنها دارد و این امر مستلزم ارزیابی اطلاعات نظارتی تهیه شده توسط سازمانهای اجرایی است؟ • **هدفهای جهانی و واسطه‌ای**: ارزیابی پا فراتر از مرزهای سازمان حسابرسی شده می‌گذارد و در صدد سنجش آثار مداخله عمومی/دولتی است.	• طراحی سیاست غلط (ارزیابی نادرست از نیازها، هدفهای نامعلوم یا غیرمنسجم، راههای نامناسب مداخله یا قابلیت اجرای فعالیتها). • مدیریت شکست‌ها (هدفها به ثمر ننشسته‌اند، و مدیریت نمی‌تواند اولویت دستیابی به هدفها را شناسایی کند).	• دستیابی به هدفهای تصریح‌شده به شکلهای عملیاتی (خروجیها)، آنی (نتایج) و واسطه‌ای یا جهانی (آثار).

نهاده و وارد عرصه خروجیها و آثار برنامه نیز می‌شوند. کارایی ارتباط نزدیکی با اثربخشی دارد، زیرا عامل مهمی در تعیین روش حداقل بهای تمام‌شده در دستیابی به نتایج مطلوب به‌شمار می‌رود. موضوع اثربخشی زمانی مطرح می‌شود که سازمان یا یک مداخله، آثار یا خروجیهای مورد نظر را به‌دنبال نداشته باشد. ریسکهای کلی در این حیطه در **جدول ۴** ارائه شده است. بر این اساس حسابرسی اثربخشی، برخروجیها، نتایج یا آثار تاکید دارد.



ارزیابی آثار، کار مشکلی است. مشکل اصلی در مورد ارزیابی تاثیر مداخله است. یعنی میزان هدفهای کلی یا حتی واسطه‌ای که این مداخله باعث دستیابی به آن است. این مشکل بدان جهت به‌وجود می‌آید که هدفها معمولاً در قالب این چنین عبارات وسیعی ارائه می‌شوند که نمی‌توانند با شاخصهای قابل سنجش همراهی کنند. امکان‌پذیرترین هدف حسابرسی، اغلب ارزیابی خروجیها یا نتایج مداخله است. یعنی میزان هدفهای عملکرد یا واسطه‌ای به‌دست آمده، به شرط آنکه هدفهای خاص مورد نظر، سنجش‌پذیر، دستیافتنی، مربوط و به‌موقع باشند؛ به شرط آنکه دستیابی به آنها با شاخصهای عملکرد مشاهده شود، احتمال می‌رود که مبنایی موثق و مناسب برای رجوع در ارزیابی اثربخشی باشد. لذا حسابرسان باید ریسکهای بالقوه در رسیدن به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شناسایی و به این نحو سوالهای حسابرسی را مطرح کنند. هر مفهوم از اهمیت یکسانی برخوردار است و مبنای مورد به مورد اولویت ویژه را معلوم می‌سازد. حسابرسان باید اثربخشی را به‌عنوان عنصری از تجزیه‌وتحلیل تلقی کنند.

توسعه حسابرسی سیستم‌مدار

ایجاد چارچوبی نظری برای حسابرسی اثربخش بسیار مهم بوده و به حسابرسان عملکرد در تجزیه‌وتحلیل و ارزیابی مربوط به اجرا و اثربخشی مداخلات دولتی کمک می‌کند. تحقیقات نشان می‌دهد که این موضوع رویکردی در حسابرسی عملکرد را معرفی می‌کند که به اصطلاح مدل راههای رسیدن به هدف (هدفها و روشها) نام دارد، تا بهترین راهها را برای انتخاب و طی مسیر صحیح در توسعه حسابرسی اثربخش ارائه دهد. تلفیقی معقول از این نوع هدف پیچیده به این شرح است؛ تعریف ایجاد تلفیقی از مدل راههای رسیدن به هدف، مزایا و معایب آن برای ارزیابی امکان‌پذیری اجرای **حسابرسی سیستم‌مدار**[8] در کار حسابرسی.

جهت رسیدن به این هدف پیشنهاد می‌شود از رویکردهای مبتنی بر اصول استفاده شود که در اجرای سایر هدفهای حسابرسی عملکرد به‌کار می‌روند، برای مثال، مدل ورودی-خروجی (Waring & Morgan, 2007).

رویکردها مبتنی بر ایده‌ها و مفاهیم منتج از تئوری سیستم هستند که در آن فعالیتها یا برنامه‌های دولت به‌عنوان سیستمهای تقابل و مولفه‌های فیمابین کارکردی شناخته می‌شوند. قوانین، منابع، هیئتهای دولتی و غیره همه نمونه‌هایی از مولفه‌هایی هستند که این نوع از فعالیت دولتی را تشکیل می‌دهند. تاکید ما در این جا بر اثربخشی خود این سیستمهاست. اصل تجزیه‌وتحلیل و ارزیابی پیچیده به‌عنوان تجزیه‌وتحلیل و ارزیابی استانداردها و خط‌مشی‌ها برای حسابرسی عملکرد است وقتی هنوز سعی داریم تا شیوه‌های روش‌شناسی را به‌طور منطقی بررسی کنیم مولفه مبنای هدف تحقیق (راههای رسیدن به هدف) برای اجرا در حالت عملی را مشخص می‌سازیم.

مولفه‌های ساختاری تعریف شده در مدل سیستمی به‌شرح زیر است.

۱- **تولید** به‌عنوان هسته مدل سیستمی است. در طول فرایند تولید خدمات، تولید و مصرف همزمان صورت می‌گیرند، لذا مشتریان، کارکنان، روشهای کاری و منابع همه بخشی از سیستم تولید هستند.

۲- **اداره** (مدیریت) دومین مولفه در مدل است. کارکرد سیستمهای مدیریتی برای

تخصیص منابع، برنامه‌ریزی و اجرای فعالیتها، نظارت و ارزیابی پیشرفت و غیره، اساساً به‌منظور تسهیل همکاری و کنترل عملکرد فعالیتهای دولتی است. سیستمهای مدیریتی باید به اجرای موثر فعالیتها مربوط باشند.

۳- **طراحی ساختاری**[۹]، چارچوب دیگری حول سیستمهای تولید و مدیریت ایجاد

می‌کند. اجرای عملیات اجتماعی و هدفهای سیاسی مرتبط، تنها موضوعهایی نیستند که مجلسها و دولتها باید بر آن اساس تصمیم بگیرند. سایر موضوعهای مهم ساختار عبارت از مدیریت سازمان، چارچوبهای بودجه، قوانین و مقررات هستند که عملکرد را در سیستمهای تولید هدایت می‌کنند.

۴- **محیط**؛ در نهایت باید متذکر شد که نیروهای موجود در محیط تکیه‌گاهی در شیوه اجرای فعالیتهای اجتماعی دارند. لذا مدل سیستمی به‌صورت کامل در **نمودار ۳** نشان داده شده است.

براساس تجربه نمایندگیها از روش نظامهای حاصل در پروژه‌های عینی، سه شرط مربوط به روشها عبارتند از:

۱- در حسابرسی سیستم‌مدار، انجام عملیات در یک منطقه خاص از جامعه، می‌تواند یک نقطه انحرافی باشد. این موضوع با تشکیل یک مجموعه عملکرد خاص برای ایجاد مبنای مطالعاتی و ارزیابی نهایی قابل درک است،

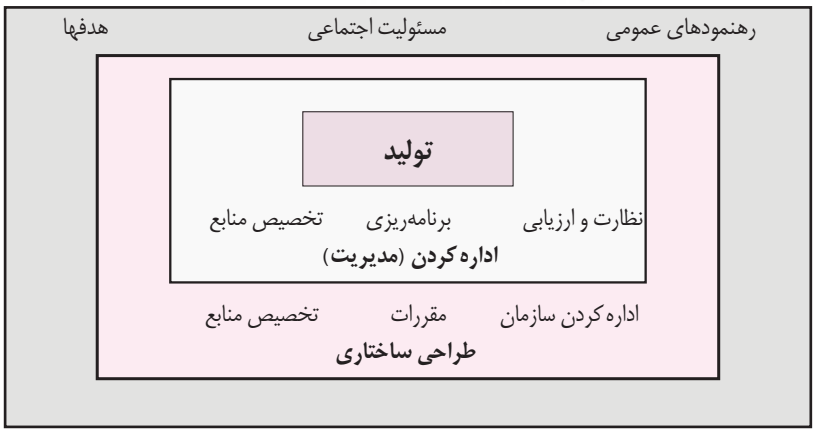
۲- در حسابرسی سیستم‌مدار، حوزه تجزیه‌وتحلیل در قالب سیستمی تعریف می‌شود که با خود فعالیتها و عوامل نیروهایی شکل می‌گیرد که بر تحقق این فعالیتها تاثیر می‌گذارند، و

۳- در حسابرسی سیستم‌مدار، اطلاعات مربوط به نتایج معمولاً مبنایی برای تجزیه‌وتحلیل و ارزیابی است.

توسعه حسابرسی عملکرد در عمل

این مقاله و بسیاری از مطالعات دیگر بیان می‌کند که حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته است که به مرور زمان پیچیده‌تر می‌شود تا در کنار نیازهای جوامع مختلف، سطح خدمات دولتی را از کارهای عمومی و امنیت عمومی به توسعه اقتصادی سوق دهد.

عنوانهای حسابرسی نشانگر موضوعهای خاصی است که در بخش دولتی می‌توان به مواردی چون ارزیابی بهداشت عمومی، سازماندهی تغذیه رایگان دانش‌آموزی، پیشرفت اصلاحات اراضی، مدیریت اراضی متعلق به دولت، توسعه محیطهای کسب‌وکار، نوسازی زیرساختهای حمل‌ونقل و غیره اشاره کرد. این موضوع شامل مسائل مهمی مانند: اموال دولتی، مراقبت بهداشتی، عدالت و جرم، حمل‌ونقل و ارتباطات، حفظ محیطزیست، سیاست مالی (پولی)، سیستم اطلاعاتی، فرهنگ و ورزش، حمایت اجتماعی، علوم و مطالعات، موضوعهای داخلی، مدیریت عمومی، استفاده از صندوقهای پولی و غیره



نمودار ۳: مدل سیستم حسابرسی عملکرد

می‌باشد.

گزارشهای حسابرسی عملکرد ارزیابی مستقلی از حیطه فعالیت بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند تا مدیریت منابع را بهبود بخشد و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روشها، ارزش سازمانهای دولتی را افزایش دهد.

سازمانهای حسابرسی شده مسئول اجرای رهنمودهای حسابرسی بوده و مسئول رفع نقایص شناسایی شده هستند. بخش اعظم توصیه‌های حسابرسان بعد از کسب اطلاعات اجرا می‌شود. اگر سازمانهای دولتی یا سایر سازمانهای حسابرسی شده فعالیت مناسبی برای بهبود نقایص و اجرای توصیه‌ها انجام ندهند، نهاد دولتی ناظر بر سازمان حسابرسی شده، در جریان قرارداده می‌شود. اگر نقایص باز هم رفع نشوند (وقتی که توصیه‌های مهم در طول حسابرسی ارائه شده است) سازمان حسابرسی کننده، می‌تواند به دستگاهی رجوع کند که براساس قوانین می‌تواند موجب مداخله قوه مقننه شود. لذا حسابرسی عملکرد انجام یافته به شکل مستقل، مجلس و جامعه را مطمئن می‌سازد که وجوه تخصیص یافته برای فعالیتهای خاص به شکلی منطقی و در ارتباط با انتظارات مجلس به‌کار گرفته شوند. حسابرسی عملکرد موجب تقویت پاسخدهی وزیران و مدیران بخش دولتی به لحاظ عملکرد آنها و نیز در جریان قرار دادن مجلس درباره فناوریها و دستاوردهای مدیران است.

نتیجه‌گیری

به‌طور کلی توصیه‌های ارائه شده برای توسعه حسابرسی عملکرد در بخش دولتی بر اساس پژوهشهای نظری درباره مفاهیم و مدلهای حسابرسی عملکرد است. براساس پژوهشهای تجربی و نظری درباره مفاهیم و مدلهای حسابرسی عملکرد:

هدف از حسابرسی عملکرد ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی شده و مدیریت آن در قالب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و نیز ارائه توصیه‌هایی برای نحوه بهبود عملکرد سازمان یاد شده است.

مفاهیم ورودیها، فرایندها، خروجیها، پیامدها، نتایج و آثار و فصل مشترک آنها با هدفهای پیشگفته کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، ابزار مشترک مدیران دولتی و نیز حسابرسان عملکرد دولتی هستند. حسابرسان عملکرد می‌توانند موجب شرایط خاص، رویکردهای حسابرسی و حسابرسی عملکرد سیستمهای کنترلی را با تاکید متفاوت بر یکی از این دو برحسب شرایط خاص تلفیق کنند. حسابرسان باید ریسکهای بالقوه در کسب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شناسایی کنند و بنابر آن سوالهای حسابرسی را مطرح سازند. هر موضوع اهمیت یکسانی دارد و بر مبنای هر یک از موارد، میزان اولویت هر مفهوم معلوم می‌شود.

حسابرسان می‌خواهند تا اثربخشی را به‌عنوان عنصری از تجزیه‌وتحلیل ممکن معرفی کنند. در حسابرسی سیستم‌مدار، انجام عملیات در یک منطقه خاص از جامعه، می‌تواند یک نقطه آغاز باشد. این امر با در نظر گرفتن یک فعالیت خاص جهت تشکیل مبنای مطالعه و ارزیابی نهایی بیان می‌شود.

در حسابرسی سیستم‌مدار، حوزه تجزیه‌وتحلیل در قالب سیستمی که با عمل خود و عوامل و نیروهایی که بر تحقق این فعالیتها تاثیر می‌گذارند، تعریف می‌شود.

در حسابرسی سیستم‌مدار، اطلاعات در مورد نتایج همیشه بر مبنای تجزیه‌وتحلیلها و ارزیابیها منظور می‌شود.

حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته است که به مرور زمان پیچیده‌تر می‌شود تا بتواند نیازهای جوامع مختلف و سطوح مختلف دولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را براورده کند.

پانوشتها

1- Performance Audit
2- Criteria
3- Intervention
4- Efficiency
5- Effectiveness
6- Economy
7- Auditing Control Systems Approach
8- Developing System-Oriented Auditing
9- Structural Design

منابع

• بنی‌فاطمی‌کاشی محمدرضا، **آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی**، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲، ص۶۲

• رحیمیان نظام‌الدین، **حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت**، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲، ص۲۶

• Daujotaite D., I. Macerinskiene, **Development of Performance Audit in Public Sector, 5th International Scientific Conference Business and Management**, Vilnius, Lithuania, 16-17 May 2008, p.177-185

• Pollitt, CH., H. Summa, **Performance Audit and Public Management Reform, University of Vermont**, 1997

• Waring, C., S. Morgan, **Performance Accountability and Combating Corruption, Washington**, D C: The World Bank, 2007, p. 448