

ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران با رویکرد نظریه پردازي زمینه بنیان

بهرام شیری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
shiribahram@yahoo.co

علی اسماعیل زاده مقری

دانشیار و عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
ali.esmaelzadeh@iauctb.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۲/۰۸ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۵/۰۱

چکیده

سیستم حسابرسی یکی از خرده نظامهای فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می کند. حسابرسی عملیاتی به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع که از شیوه های نوین برای ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی و عملیاتی دستگاه های اجرایی استفاده میکند؛ در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش میپردازد. هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران، با توجه به ویژگی های محیطی و شرایط حاکم بر کشور می باشد. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و بهره گیری از رهیافت کیفی، از روش نظریه پردازي زمینه بنیان استفاده شده است. به این منظور در سال ۱۳۹۸ با اخذ نظرات ۲۶ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی عملیاتی که در این حوزه دارای تجربه اجرایی هستند از طریق مصاحبه های عمیق، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی عملیاتی پرداخته شد و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی عملیاتی در ایران"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله گر و بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی عملیاتی و پیامدهای آنها ارائه گردیده است. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی عملیاتی با استفاده از رویکرد سیستمی و با نگرش به تمام اجزای سیستم حاکم در نظام بخش عمومی ایران بررسی شده است. داده های پژوهش به کمک روش های کدگذاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله های اصلی و خردمقوله ها (مفاهیم) استخراج گردید. به کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودیها، فرایند، خروجیها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید. با توجه به فقدان پژوهش جامع در ایران در این خصوص، مدل چندوجهی طراحی شده حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده و دیدگاه جامع و وسیعی از کیفیت حسابرسی عملیاتی در نظام بخش عمومی ایران ارائه می نماید.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابرسی عملیاتی، بخش عمومی ایران، نظریه پردازي زمینه بنیان.

۱- مقدمه

مفهوم و رویکرد حسابرسی عملیاتی از گذشته تکامل یافته و انگیزه اولیه آن در دهه 1970 به کمال رسیده است و از آن موقع حسابرسی عملیاتی به عنوان یک رویه حسابداری، مورد توجه بسیاری از پژوهشها بوده است (پاکر و جاکوبز، 2014). زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از 50 سال گذشته تکامل یافته است و فراتر از حسابرسی مالی و کنترلهای داخلی گسترش یافته و به عنوان یک ساز و کار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (نال وایکا و میلزب، 2014). در حقیقت حسابرسی عملکرد به مراتب، به عنوان ساختاری نرمتر و انعطاف پذیرتر از حسابرسی مالی به رسمیت شناخته شده است و برای حسابرسان بخش عمومی مجموعه ای پیچیده است که قضاوت بیشتری را در پی داشته و در نتیجه حسابرسان به طور مکرر و به گونه ای تهاجمی در معرض انتقادات سازمانهای بخش عمومی قرار دارند (فانل، 2015). حسابرسی عملیاتی ابزار مهمی است که شرایط را به منظور بهبود پاسخگویی محیا نموده و به ایجاد یک حاکمیت پاسخگو از منابع عمومی کمک میکند (دای تابت و مسی یرنسکی، 2008). هرچند حسابرسی عملیاتی در چند دهه اخیر برای بهبود بخشها و طرحها در بخش دولتی مورد استفاده قرار گرفته است، اما حسابرسی عملکرد کاربردهای خاصی هم برای پروژه های جدید دارد. دامنه حسابرسی عملیاتی به طور معمول برای تمرکز بر دستیابی بر اهداف، شناسایی فرصتها برای بهبود و پاسخگویی برای نتایج طراحی شده است (نال وایکا و میلزب، 2014). با توجه به مطالب پیش گفته و نظر به این که بخش عمومی به عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف میشود (بهیمانی نیا 1395)، منشأ وجود حسابرسی عملیاتی، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است (گیلدن هیوایس و روس، 2015).

یکی از اهداف حسابرسی عملیاتی این است که مسئولین کشور میخواهند بدانند که آیا در سازمانهای دولتی، طرح ها و خدمات به هدف های پیش بینی شده دست یافته اند یا خیر؟ (رام، 2006) در حقیقت ایفای نقش حسابرسی عملیاتی و پاسخ به این نیازهای اطلاعاتی بر عهده دولت و ارزیابی آن به عهده دیوان محاسبات کشورها است.

حسابرسی عملیاتی به عنوان راهکاری برای پاسخ به چنین پرسش هایی، در سال های اخیر اهمیت دوچندانی یافته است. چراکه اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملیاتی باعث بهبود کار آیی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش عمومی خواهد شد.

هرچند شواهد مبتنی بر تحقیقات کمی برای حمایت از این ادعا وجود دارند (بونز و هارت، 2008) و (رایکبورن، 2013) هدف این پژوهش نیز آن است تا الگوی مناسبی برای کیفیت حسابرسی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه نماید چراکه ارائه الگوی مناسب در این زمینه بسیار مهم و حیاتی می باشد و در حقیقت موجب هم افزایی پاسخگویی و به طبع آن بهبود اثربخشی و کارایی بخش عموم ایران می گردد، بخصوص اینکه اقتصاد ایران که عمدتاً با منابع دولتی هدایت می شود، اهمیت این موضوع را دو چندان می کند.

از جمله دستاوردهای علمی این پژوهش شناسایی شرایط علی، عوامل زمینه ساز، عوامل مداخله گر، عوامل موثر بر دستیابی به هدف و آثار و پیامدهای پیاده سازی الگوی کیفیت حسابرسی عملیاتی می باشد. شناسایی عوامل موصوف می تواند در تمامی مراحل حسابرسی عملیاتی اعم از برنامه ریزی و اجرا کمک شایانی نماید.

۲- پیشینه نظری پژوهش

حسابرسی عملیاتی از دهه 1930 در کشور انگلستان و با همین عنوان، به صورت جدی مطرح شد. در این زمان از طرفی سهامداران شرکتها، گزارشهای حسابرسی از دیدگاه مالی را به تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی دانستند و از طرفی عامه مردم در خصوص عملکرد دولتها و مدیران سازمانهای دولتی مطالبه گزارشهایی را داشتند که بتوانند با مطالعه آنها به این تشخیص برسند که آیا مالیات و عوارضی که دولت از آنها وصول کرده است در جهت منافع مردم مصرف شده است یا خیر و بدینوسیله دامنه حسابخواهی مردم و پاسخگویی مسئولان را افزایش دهند. بهرور زمان معیارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران معرفی شد که بعدها مجموعه این معیارها و روشهای اندازه گیری با عنوان "حسابرسی جامع" به جامعه معرفی شد (جوی پا، 1389) هرچند تفاوت عمدهای در اهداف حسابرسی عملکرد بخشهای دولتی و خصوصی وجود ندارد (قدیم پور و طریقی، 1387)، اما این شیوه حسابرسی برای ارزیابی عملکرد مؤسسات دولتی و عمومی بیشتر از مؤسسات و شرکتها خصوصی پذیرش و گسترش یافت. (جوی پا، 1389).

در حال حاضر حسابرسی عملیاتی به طور گسترده توسط سازمانهای بخش عمومی به عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوههای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است (پارکر و جاکوبز، 2014) و هدف این حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل (1) شکلگیری اظهارنظر درباره میزان توجیه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی و (2) بسندگی رویه های داخلی به منظور نظارت و

پیشبرد توجیه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر است (قدیم پور و طریقی، 1388). حسابرسی عملیاتی در اکثر پژوهشها به عنوان حسابرسی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت بخش عمومی در نظر گرفته شده است. برای نمونه (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷) حسابرسی عملیاتی را بدین گونه تعریف می نمایند: "حسابرسی عملیاتی یک ارزیابی نظام مند و عینی از فعالیتهای یا فرآیندهای یک برنامه یا فعالیت دولت باهدف تعیین اثربخشی، صرفه اقتصادی و یا کارایی آن است." استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملیاتی را به صورت زیر تعریف می کند: "حسابرسی عملیاتی به حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مربوط است و شامل الف) حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیتهای اداری در تطابق با اصول منطقی اجرایی و سیاستهای مدیریت ب) حسابرسی کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و منابع دیگر از جمله ارزیابی سیستمهای اطلاعاتی، اندازه گیری عملکرد و نظارت و در پی آن روشهای برای اصلاح نواقص شناسایی شده در واحد تجاری حسابرسی شده و ج) حسابرسی اثربخشی عملکرد در ارتباط با دستیابی به اهداف واحدهای تجاری حسابرسی شده و حسابرسی تأثیر واقعی فعالیتهای در مقایسه با اثر مورد انتظار" (دای تایت و مسی یرنسکی، 2008). در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه ای یعنی سه عنصر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است. انجام یک حسابرسی عملکرد برای اطمینان از استفاده مؤثر نهادهای دولتی از بودجه سالانه تخصیص داده شده ضروری است. این نوع از حسابرسی همچنین پاسخگویی بیشتر به مردم و شفافیت در خصوص مدیریت مالی عمومی را فراهم می نماید (رادلا و همکاران، 2015). در چارچوبی که مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی است، هدف حسابداری فراهم آوردن نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخخواه است (باباجانی و پوریا نسب، 1382) و گزارشگری مالی باید از یکسو به دولت کمک میکند که وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را به جا آورد و از سوی دیگر استفاده کنندگان را قادر می سازد که مسئولیت پیش گفته را ارزیابی نمایند (باباجانی، 1379). علاوه بر این، حسابرسی عملیاتی، مهمترین رخدادهای و عملکردهای بخش دولتی را که برای سیاستمداران و مردم مهم است برجسته نموده و امکان تمایز فعالیتهای مشروع را از اقدامات غیرقانونی میسر می سازد. گزارشهای حسابرسی نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت بهعنوان ارزشهای اساسی دموکراتیک در هر کشور ایفا میکند. بنابراین این امر ضروری است که شهروندان و پرداخت کنندگان مالیات از مدیریت

مناسب منابع عمومی، اطمینان کسب کنند (داجوتایت و ادوماویکیوت، 2017).

طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران، حسابرسی عملیاتی، فرآیندی پویا است که شامل در نظر گرفتن استانداردهای لازم الاجرا در سرتاسر جریان حسابرسی است. ارزیابی مستمر اهداف، خطر، روشها و شواهد در جریان انجام حسابرسی، تصمیم گیری حسابرسان درباره آنچه باید گزارش شود و زمینه مناسب برای بیان نتیجه گیریهای حسابرسی، شامل بحث درباره کافی و مناسب بودن شواهدی که مبنای این نتیجه گیریها قرار گرفته است را تسهیل می کند. نتیجه گیری های حسابرسی عملیاتی به گونهای منطقی از این عناصر ناشی می شود و در بردارنده ارزیابی یافته های حسابرسی و آثار آن است (سازمان حسابرسی، 1390).

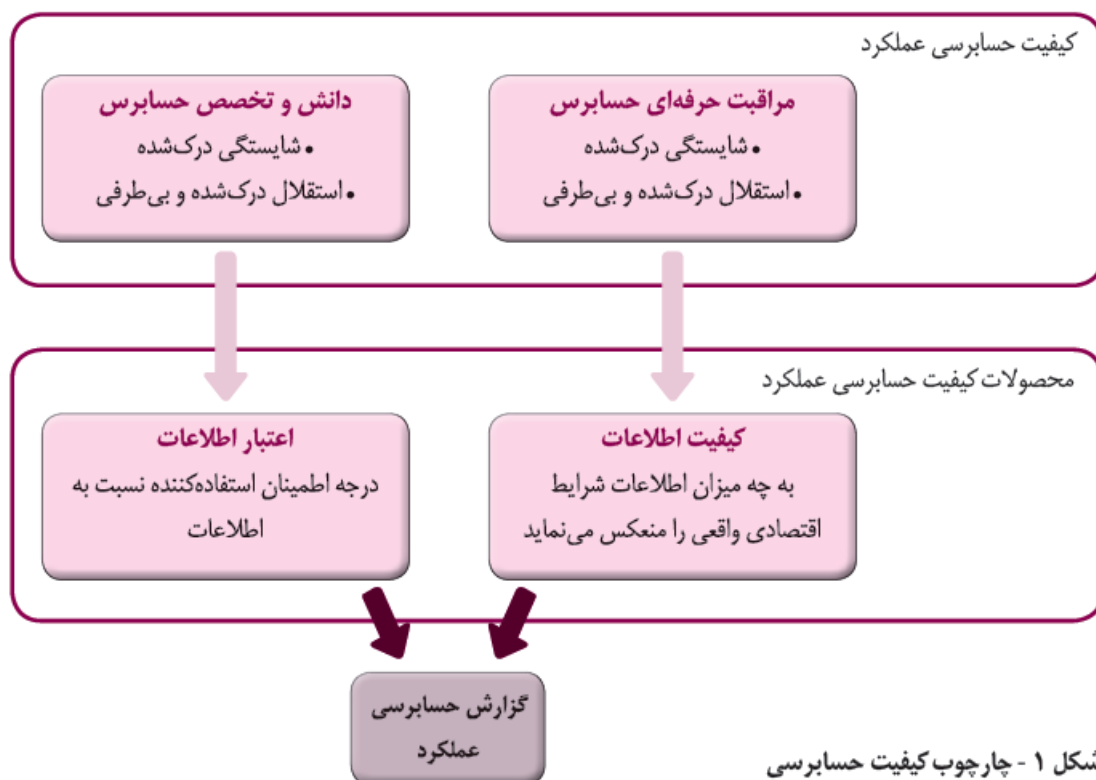
۲-۱- معیارهای حسابرسی عملکرد

مؤلفه اصلی حسابرسی عملکرد، یافته های حسابرسی است. یافته های حسابرسی متشکل از عناصر استاندارد از جمله معیار، شرایط، علتها و معلولها است. ساختار یافته های حسابرسی به وسیله هدفهای حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر برپا شده است، تعیین می شود. معیار، 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، هدفهای برنامه یا میانگین عملکرد در برنامه ها یا نهادهای مشابه باشد. در طراحی روش زمینه ای، حسابرسان ضوابط جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها را برای رسیدن به هدفهای حسابرسی طراحی می کنند. معیار را می توان به واسطه محک زدن به کمک برنامه شناسایی هدفهای تنظیم شده داخلی، مقایسه واحدهای مقایسه پذیر 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 هدرفته واقعی یا مقایسه عملکرد گروه آزمون با گروه کنترل، ایجاد کرد (کرباسی، ۱۳۹۰).

از طرفی معیارها مجموعه ای از شاخصها هستند که حسابرسان یافته های خود را با آن می سنجند تا به نتیجه گیریهای منطقی دست یابند. از آنجایی که معیار مبنای قضاوت است، حسابرسی عملکرد نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یا بد دارد و در نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، برای امر قضاوت خود در حسابرسیها به طور صریح یا ضمنی، از معیار

الف- انتظارات یا هدفهای وضع شده به وسیله قوانین و یا مقررات تعیین شده از سوی مدیریت،
 ب- استانداردها و هنجارهای فنی،
 پ- نظر کارشناسان،
 ت- عملکرد سالهای قبل،
 ث- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه، و
 ج- عملکرد در بخش خصوصی.

استفاده کنند. از این رو این معیارها هسته مرکزی کل فرآیند حسابرسی عملیاتی را تشکیل می دهند.
 معیارهای حسابرسی را می توان از جنبه های مختلف عملیات واحد اقتصادی به کار برد. معیار برا یسنجش کیفیت و به موقع بودن اطلاعات به کار می رود و امتداری و درستکاری مدیران را ثابت می کند. طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی که توسط دیوان محاسبات آمریکا تدوین شده، نمونه هایی از معیارهای ممکن برای بخش عمومی به شرح زیر باین شده است (زورایدان و تاکیا، ۲۰۰۷):



شکل ۱ - چارچوب کیفیت حسابرسی

محمود حسینی و همکاران (۲۰۱۹) فرایند معاملاتی بانک های را بررسی کردند که در آنها حسابرسی عملیاتی از طریق نرم افزار های هوشمند و سایر موارد اجرا می شود و لیکن دریافتند که هنوز کاستی هایی وجود دارد که در فرایند حسابرسی عملیاتی شناسایی نمی شوند و ممکن است به افت درآمد منجر شود.

استفاده از حسابرسی عملیاتی اختلاف هزینه های گزارش شده و واقعی را می تواند توضیح دهد و در این خصوص روچمه و همکاران (۲۰۲۰) با بررسی در بیمارستانی دریافتند با اعمال حسابرسی عملیاتی می توان هزینه های را مهار و

۳- پیشینه تجربی پژوهش

کریستین (۲۰۱۴) به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف وی، بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر سیاستهای بخش عمومی بود. نتایج پژوهش کریستین نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخصهای ارزیابی است که از سیستمهای کنترلی متفاوت شرکتها ناشی میشود. داگلاس و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی مطرح کردند که در صورت تاکید مجلس و رسانه ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، احتمال اجرای توصیه های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد.

مدیریت نمود و بدین ترتیب تمهیداتی برای اطمینان از عملکرد موثر ایجاد نمود.

جیانگ و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی رابطه خدمات حسابرسی داخلی با عملکرد عملیاتی شرکت پرداختند و دریافتند خدمات حسابرسی داخلی برای عملکرد عملیاتی شرکت‌هایی که از استراتژی مستمر پیروی می‌نمایند، دارای ارزش افزوده می‌باشد و تأکید کردند حسابرسی داخلی بر عملکرد عملیاتی تأثیر مثبت دارد.

وینانتو و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش موردی اعتبار حسابهای دریافتی را مورد حسابرسی عملیاتی قرار دادند نتایج تحقیق آنان توضیح داد که بر اساس تجزیه و تحلیل داده‌ها در سال ۲۰۱۷-۲۰۱۹، روش حساب‌های دریافتی کاملاً مؤثر است اما ضعف‌های بسیاری هنوز هم پیدا شده است، بر اساس این نقاط ضعف محققان چندین توصیه برای پیشرفت ارائه دادند تا شرکت بتواند نقاط ضعف موجود را برطرف کرده و کارایی مدیریت حساب‌های دریافتی آن را افزایش می‌دهد. فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقا بهره‌وری بخشهای دولتی پرداختند. نتایج پژوهش آنها، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی میشود، نشان داد که (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی میشود، (۲) بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی میشود و (۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی می‌شود.

باباجانی و دوست جعفریان (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل رفتاری به عنوان مهمترین بعد در استقرار نظام حسابرسی عملکرد ایفای نقش می‌نماید. طبق پژوهش آنها، در زمینه عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران به عنوان شاخصهای تأثیرگذار شناسایی شده‌اند. بنابراین آنها به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد نمودند که با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به خصوص کارکنان و مدیرانی که در

صورت انجام حسابرسی عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد به استقرار نظام حسابرسی عملکرد کمک نمایند.

نظری پور (۱۳۹۶) به بررسی ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهم‌ترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) به بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. هدف این پژوهش، بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با تأکید بر سه حوزه حسابرسی، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری است. از این رو، سوال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و مورد آزمون قرار گرفت. چهار گروه حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و استادان دانشگاه، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. این پژوهش، به علت استفاده از ابزار پرسش‌نامه، یک پژوهش پیمایشی با رویکرد زمینه‌یابی است که در قالب پژوهش‌های تجربی (آزمایشی) به جمع‌آوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌ها پرداخته است. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) به تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان بندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موق عبودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند. علاوه بر این اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کسارت ارزیابی متوازن می‌باشد. پیاده‌سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی و

بهبابی بر مبنای فعالیت از جمله عواملی هستند که اجرای حسابرسی عملکرد را تسهیل و چالش های موجود را برطرف می نماید.

۴- سوالات پژوهش

سوال های مطرح شده در تحقیق حاضر، بر مبنای رویکرد زمینه بنیان به قرار زیر قابل طرح می باشد:

سوال اصلی

کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران چگونه قابل تبیین است؟

سوالات ویژه

اهداف ویژه تحقیق در راستای دستیابی به هدف اصلی به قرار زیر و بر مبنای ملزومات رویکرد زمینه بنیان در دو بخش الف و ب به شرح زیر قابل طرح می باشند:

الف مولفه های توضیح دهنده کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۱) شرایط علی مرتبط با کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۲) عوامل پدیده محور کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۳) شرایط زمینه ساز کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۴) عوامل مداخله گر در پیاده سازی کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۵) عوامل مؤثر بر دستیابی به موفقیت در پیشبرد کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

۶) آثار و پیامدهای پیاده سازی الگوی کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران کدامند؟

ب) روابط ما بین موارد کشف شده در قسمت الف چگونه است و منطبق این روابط بر چه مبنایی استوار است؟

۵- روش پژوهش

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه پردازی زمینه بنیان^۱ استفاده شده است. نظریه پردازی داده بنیان روش علمی مبتنی بر داده های واقعی و کیفی بر پایه استقرا و نه قیاس است که منتج به کشف و تدوین نظریه های بنیادین جدید می گردد. امروزه سه رویه مسلط در نظریه پردازی زمینه بنیان قابل تفکیک است: رویه نظام مند^۲ که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته می شود؛ رویه ظاهرشونده که مربوط به اثر گلیزر (گلیزر،

۶- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید دانشگاه ها که در حوزه تحقیق صاحب نظر محسوب می شوند، می باشد. در مرحله مصاحبه این پژوهش، طبق نظر محقق یا توصیه مصاحبه شونده گان به نحوی در حوزه تحقیق صاحب نظر می باشند، به عنوان افراد خبره مصاحبه می شوند. این مصاحبه ها به تعدادی انجام می شود که اطلاعات لازم و کافی را جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار می دهد. در این مرحله، ابتدا تعدادی از اساتید صاحب نظر در حیطه مرتبط با پژوهش، شناسایی شده و در ادامه با استفاده از روش گلوله برفی، خبرگان بعدی انتخاب می شوند. ترکیب مشخصات مصاحبه شونده گان بعد از مصاحبه اعلام می گردد. در انجام این پژوهش سعی می شود که با انتخاب افراد خبره از حوزه های مختلف مرتبط با موضوع پژوهش، اطلاعات لازم در ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی جمع آوری گردد و از زوایای مختلف به بررسی موضوع پرداخته شود. در مرحله بررسی مقبولیت مدل ارائه شده از دانشجویان و فارغ التحصیلان دوره دکتری درخواست می شود پرسشنامه را تکمیل کنند. در نهایت، پرسشنامه ها جمع آوری و پاسخ ها مورد بررسی و تحلیل قرار می گیرد.

معمول ترین نوع نمونه گیری در این روش تحقیق، نمونه گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می شود. در این

جدول ۱: جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

تعداد خبرگان	شرح	گروه
۱۰	اعضای هیأت علمی گروه های حسابداری با درجه دکترا در رشته حسابداری و سابقه تدریس و یا نگارش مقاله های در حوزه حسابرسی عملیاتی	۱
۷	اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و کمیته فنی سازمان حسابرسی و همچنین مدیران و حسابرسان این سازمان با تأکید بر حسابرسان حوزه حسابرسی عملیاتی	۲
۹	معاونان، مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور با تأکید بر حسابرسانی که در حوزه حسابرسی عملیاتی دارای تجربه می باشند.	۳

۷- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، طی سه مرحله گدگذاری انجام شده است. اولین گام، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. لازم به ذکر است که این مراحل ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند که شرح مختصری از هریک از مراحل در ادامه ارائه می‌شود:

۷-۱- گدگذاری باز^۴

گدگذاری باز، بخش اول فرآیند تحلیل داده‌هاست که داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. گدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود (استراوس، ۱۹۸۷). هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل گدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. در این مرحله، استراوس و کوربین گدگذاری باز را به مرحله خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌نامند. طی گدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. بطور خلاصه، نتیجه گدگذاری باز

نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روش ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه‌ای را انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط‌تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری^۳ برسند. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات، بینش‌های اضافی بسیار کمی ایجاد نموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص و تجربه اجرایی لازم، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. در این راستا، مصاحبه ابتدا به ساکن از خبرگان بنام شروع شد؛ و سپس با پیش رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با استفاده از تکنیک گلوله‌برفی و به شکل هدفمند بدین ترتیب که از هر مشارکت‌کننده درخواست گردید تا مشارکت‌کننده بعدی را که دارای تجارب مفید در جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است معرفی نماید، با سایر افراد خبره مصاحبه شد. لذا طی فرآیند پژوهش از نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است. به‌گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این‌که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. این روش نظری است، چون از طریق الگوی در حال تکوین راهنمایی می‌شود. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. تمرکز اساسی بر نمونه‌گیری در نظریه‌پردازی زمینه بنیان بر ایده‌هاست نه بر افراد نمونه. در این تحقیق، با ۲۶ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که در این موارد نکات مهم یادداشت برداری شد. شایان ذکر است تمام مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۸ سال سابقه کار داشتند. متوسط زمان هر مصاحبه با هریک از خبرگان، ۸۳ دقیقه بوده است.

مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. در این پژوهش، در مجموع ۲۵۳ مفهوم و ۶۵ مقوله استخراج گردید.

نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش به شرح زیر است:

۲-۷- کُدگذاری محوری^۵

کُدگذاری محوری، نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی از کُدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند و با یکدیگر مرتبط شده‌اند. اصطلاح کُدگذاری محوری توسط کوربین و استراوس با هدف مرتبط کردن مقوله‌هایی که در کُدگذاری باز تعریف شده‌اند، مورد استفاده قرار گرفت. به عبارت دیگر در کُدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کُدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در کُدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

(الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور از شرایط علی، متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

(ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه‌محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

(ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

(د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

(ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند.

با عنایت به آنکه پرسش اصلی آن است که «مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران چیست؟» اما به دلیل بهره‌گیری و استفاده از مدل پارادایمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان نسخه ۱۹۹۸ دانشمندان آقای استراوس و خانم کوربین در این پژوهش و از آنجا که این مدل پارادایمی در

برگیرنده عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها، پیامدها و شرایط بستر می‌باشد لذا پرسش‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد.

۳-۷- کُدگذاری انتخابی^۶ و خلق نظریه

سومین مرحله عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کُدگذاری انتخابی است. اصطلاح «انتخابی» به این علت برای این مرحله به کار می‌رود که تحلیل‌گر به وضوح یک جنبه مرکزی از داده‌ها را به عنوان «مقوله هسته‌ای» انتخاب می‌کند و روی آن متمرکز می‌شود. وقتی این انتخاب صورت بگیرد، تحلیل نظری محدود کُدگذاری باز متوقف می‌شود. تحلیل هم‌اکنون در اطراف مقوله هسته‌ای پیش می‌رود و مقوله هسته‌ای، قسمت مرکزی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان می‌شود. بنابراین در کُدگذاری انتخابی، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های بدست آمده و تحلیل روبه رشد است. در این مرحله یک مقوله مفهومی مرکزی که در سطح دوم انتزاع قرار دارد ایجاد و توصیف می‌گردد و سایر مقوله‌ها حول مقوله هسته‌ای بسط داده می‌شوند. استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

- این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند و به عبارت دیگر قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند؛
- با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛
- به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد؛
- با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه، عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کُدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این تحقیق نیز پس از کُدگذاری انتخابی، مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی بخش عمومی در ایران تدوین گردید که متعاقباً بصورت نموداری و تشریحی ارائه خواهد گردید.

۴-۷- نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل کیفیت

حسابرسی عملیاتی بخش عمومی ایران

در این پژوهش، به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از «زاویه‌بندی (مثلث‌سازی)»، «کنترل اعضاء» و ارزیابی

بر اساس معیار «مقبولیت» (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) استفاده شده است که در ادامه تشریح می‌گردد:

❖ زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف، به طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد. در این تحقیق به منظور تدوین مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی عملیاتی، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی بزرگ، موسسات حسابرسی متوسط و کوچک، کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، اعضای هیأت علمی دانشگاه با زمینه تخصص اجرایی حسابرسی عملیاتی دریافت شده و بررسی و تحلیل گردید.

❖ کنترل اعضا

کنترل اعضا، یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به منظور اعتبار بخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۵ نفر از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی عملیاتی (۳ نفر از اشخاصی که قبلاً با آن‌ها مصاحبه شده بود و ۲ نفر از صاحب‌نظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

❖ مقبولیت

همواره دو معیار اصلی روایی (همچنین تحت عناوین صحت، درستی، صداقت و کفایت) و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌های کمی و کیفی مطرح گردیده است. با وجود این، کوربین و استراوس (۲۰۰۸) با به کارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ اگرچه که تبیین صورت گرفته از پدیده مورد نظر می‌تواند تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر

نظریه‌پردازانه داده‌بنیان (و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی)، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن، مقبولیت پژوهش حاضر ارزیابی شد.

۸- یافته‌های پژوهش

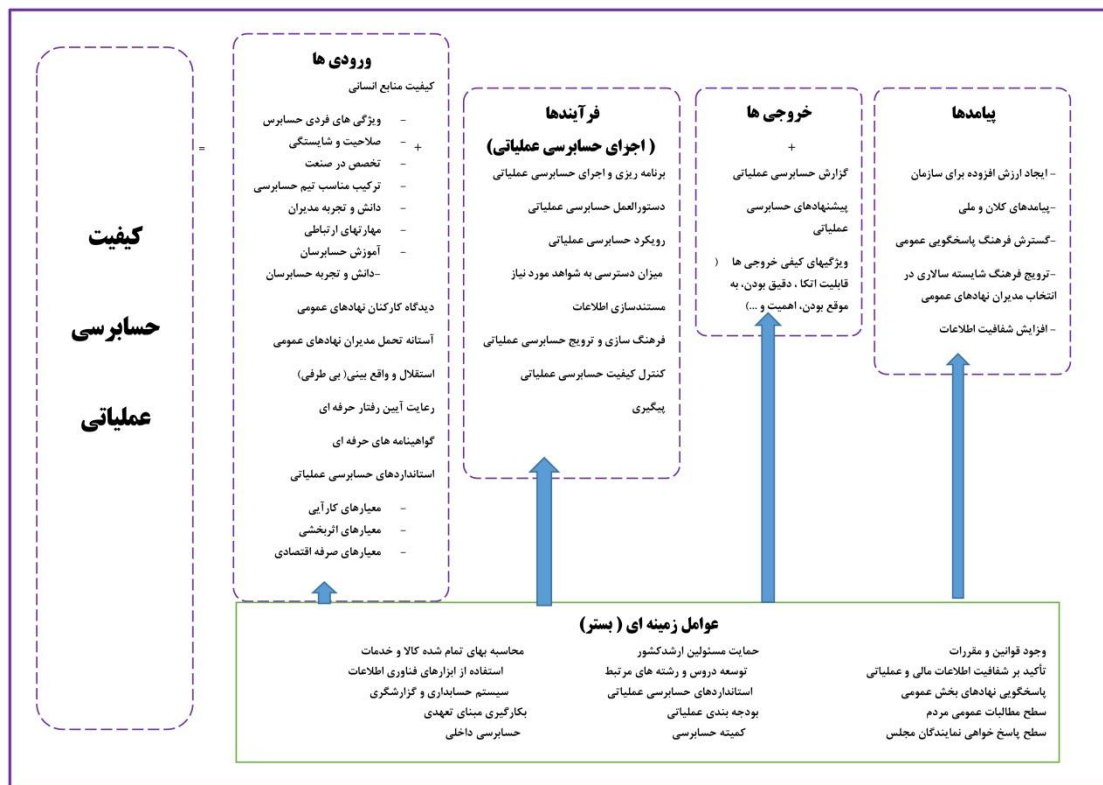
ارائه مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی بخش عمومی

مدل استخراج شده این پژوهش از فرآیند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده تحت عنوان "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی حسابرسی عملیاتی بخش عمومی ایران" در صفحه بعد مشاهده می‌شود. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه تحقیق بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش تشریحی و روایت خط سیر داستان (دانایی‌فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه، بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود.

۸-۱- تشریح مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران

بر اساس مدل مزبور، به تشریح مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی به تفکیک اجزای آن یعنی «ورودی‌ها»، «فرآیندها»، «خروجی‌ها»، «پیامدها» و «عوامل زمینه‌ای» پرداخته می‌شود.

مدل طراحی شده از کیفیت حسابرسی حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد اغلب اجزای مدل که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات مطروحه در این تحقیق مطابقت دارد. لازم به ذکر است که به دلیل جوان بودن اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران، معیارهای کیفیت حسابرسی عملیاتی کمتر مورد توجه قرار گرفته و یا جنبه‌های بسیار محدودی از کار حسابرسی عملیاتی و سازوکارهای اجرایی آن مدنظر قرار گرفته است. لذا این پژوهش از منظر روش پژوهش و جامعیت معیارهای مورد سنجش، از بداعت و پیشتازی در این عرصه برخوردار است و این موضوع از ویژگی‌های منحصر به فرد این پژوهش است.



۸-۱-۱- ورودی‌ها

ورودی‌های یک خدمت، وظیفه یا فعالیت از قبیل حسابداری عملیاتی شامل ویژگی‌های شخصی ارائه دهنده خدمات و عناصر ساختاری آن وظیفه از جمله اهداف و وظیفه و منابع آن است. عمدتاً از ورودی‌ها برای توضیح کیفیت استفاده می‌شود زیرا اغلب یک رابطه صریح، شفاف و مثبت میان ورودی‌های باکیفیت بالا و خروجی‌های باکیفیت وجود دارد. بسپاری از مشارکت کنندگان در این پژوهش نیز از ورودی‌های حسابداری عملیاتی (نظیر منابع انسانی و...) به عنوان نشانه‌های اطلاعاتی از کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند. این حال همواره این رابطه به صورت خطی نیست. استفاده از معیارهای ورودی برای کیفیت خروجی، هنگامی مناسب است که رابطه بین ورودیها و خروجی‌ها مستقیم، سازگار و بدون سوگیری باشد؛ چراکه در بسیاری از موارد این شرایط برقرار نیست.

مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «ورودی‌های حسابداری عملیاتی» مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش (در قالب ورودیها) که مشارکت کنندگان از آن به عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابداری عملیاتی برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

۱) کیفیت منابع انسانی شامل ویژگی‌های فردی حسابرس، صلاحیت و شایستگی، تخصص در صنعت، ترکیب مناسب تیم حسابداری، دانش و تجربه مدیران، مهارت‌های ارتباطی، آموزش حسابرسان، دانش و تجربه حسابرسان می‌باشد.

۲) دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی ۳- آستانه تحمل مدیران نهادهای عمومی ۴- استقلال و واقع بینی (بی طرفی) شامل استقلال حسابداری عملیاتی، اعتماد به نفس، بی طرفی، جابجایی کارکنان حسابداری عملیاتی، شجاعت حسابداری عملیاتی در ارائه عقاید ۵- رعایت آیین رفتار حرفه‌ای ۶- گواهینامه‌های حرفه‌ای شامل ای ۷- استانداردهای حسابداری عملیاتی شامل معیارهای کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌باشد.

به جز استانداردهای حسابداری، ورودی‌های دیگری برای کیفیت گزارش حسابداری عملیاتی وجود دارد. یکی از آنها ویژگی‌های شخص حسابرس مانند مهارت و تجربه وی، ارزشهای اخلاقی (آیین رفتار حرفه‌ای) و طرز تفکر او (قضاوت حرفه‌ای) است.

۸-۱-۲- فرآیندها

فرآیندها اقدامات، مراحل، شیوه ها، رفتارها و قضاوت و تصمیم گیری استفاده شده در چگونگی دستیابی ارائه دهنده خدمات به خروجی هایشان هستند (تروتمن، 2013). فرآیندها بخش مهمی از ارزیابی کیفیت هستند زیرا کیفیت خروجی بها و نتایج می توانند تحت تأثیر کیفیت فرآیندها قرار بگیرند. به عنوان مثال، یکی از دلایل پایین بودن کیفیت خروجیها آن است که مراحل زیادی در فرایندها وجود دارند که مستلزم به کارگیری قضاوت هستند و این قضاوتها حتی اگر توسط افراد واجد صلاحیت نیز صورت پذیرد (به دلیل وجود سوگیریهای ذهنی) می توانند آسیب پذیر باشند. لذا قضاوتها می تواند فرایند اجرای کار حسابرسی عملیاتی را تحت شعاع در « فرایند اجرای کار حسابرسی عملیاتی» قرار دهد. مقوله های اصلی استخراجی از داده های پژوهش با عنوان مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. مهمترین فرآیندهای اجرای کار حسابرسی عملیاتی که شناسایی گردیده اند عبارتند از: ۱- برنامه ریزی و اجرای حسابرسی عملیاتی شامل کامل بودن برنامه ها و چک لیست تهایی حسابرسی عملیاتی، حصول اطمینان از اجرای کار مطابق متدولوژی برنامه ریزی شده، کامل بودن روشهای رسیدگی، داشتن برنامه حسابرسی عملیاتی، اجرای کار طبق طرح حسابرسی عملیاتی، جامع بودن برنامه رسیدگی، اجرای برنامه های حسابرسی عملیاتی جنبه مهمی از کیفیت است، ۲- رویکرد حسابرسی عملیاتی شامل داشتن رویکرد مبتنی بر اولویت، فرآیند گرا بودن حسابرسی عملیاتی، اجرای کار مبتنی بر متدولوژی و اجرای حسابرسی عملیاتی به شیوه سیستماتیک ۳- دستورالعمل حسابرسی عملیاتی شامل روشهای رسیدگی به قسمتهای مختلف عملیاتی مبتنی بر معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ۴- میزان دسترسی به شواهد مورد نیاز ۵- مستندسازی اطلاعات در پرونده های دائم و جاری حسابرسی عملیاتی ۶- فرهنگ سازی و ترویج حسابرسی عملیاتی ۷- کنترل کیفیت حسابرسی عملیاتی ۸- پیگیری شامل پیگیری اجرای توصیه های حسابرسی عملیاتی می باشند.

۸-۱-۳- خروجی ها

خروجی ها مواردی هستند که در نتیجه ارائه خدمات یا اجرای کار، تولید شده اند و این خروجیها توجیهی برای تداوم آن فعالیت محسوب می شوند. اغلب استفاده کنندگان خروجی های یک فعالیت را به عنوان کیفیت حسابرسی عملیاتی قلمداد می کنند. کیفیت به ویژگیهای متعدد خروجیها مثل اتکاپذیری، دقت، به موقع بودن و ایمنی و... اشاره دارد. گزیده ای از مفاهیم

استخراجی از داده های پژوهش که مشارکت کنندگان از آن به عنوان نشانه های کیفیت حسابرسی عملیاتی (خروجی ها) استفاده کرده اند، ارائه می گردد:

- ۱- اجتناب از ابهام و کلی گویی در گزارشهای حسابرسی ۲- اجتناب از اطناب و لفاظی در گزارش نویسی ۳- اجتناب از کلمات و عبارات تخصصی در گزارش حسابرسی عملیاتی ۴- اجتناب از گزارش موارد کم اهمیت به هیئت مدیره ۵- ادبیات نوشتاری مناسب. ۶- ارائه پیش نویس گزارش حسابرسی عملیاتی ۷- ارائه راه کارهای مناسب جهت رفع نقاط ضعف ۸- ارائه محصولات باکیفیت به صاحب کار ۹- ارائه یافته ها بر اساس اولویت و رتبه بندی کردن آن ۱۰- انتقال آسان مفاهیم ۱۱- برگزاری جلسه با صاحبکار به منظور نهایی کردن گزارش ها ۱۲- به موقع بودن گزارشهای حسابرسی داخلی. ۱۳- بهره گیری از جملات کوتاه در گزارش نویسی ۱۴- پختگی در ارائه یافته ها ۱۵- پرسش و پاسخ از مدیر حسابرسی عملیاتی پیرامون گزارش حسابرسی ۱۶- پیوستگی اجزای گزارش حسابرسی عملیاتی ۱۷- تبیین ریشه مشکلات سازمان ۱۸- تدوین گزارش بر اساس چارچوب تعیین شده ۱۹- تشخیص مسائل بااهمیت ۲۰- تصمیم سازی برای مدیران ۲۱- تعداد گزارش های حسابرسی عملیاتی صادر شده طی سال ۲۲- توجه به مسائل مهم سازمان. ۲۳- توجه (شناسایی) به ریسک های بااهمیت سازمان ۲۴- توصیه های زیاد ۲۵- جامع بودن گزارش حسابرسی عملیاتی ۲۶- جمع بندی نقطه نظرات گروه حسابرسی ۲۷- دارا بودن جنبه های بصری گزارش ها (شکل، نمودار و...) ۲۸- درج نقطه نظرات صاحبکار در گزارش های حسابرسی ۲۹- دقت در پرداختن به موضوعات در گزارش ۳۰- صدور گزارش با توجه به شرایط کسب و کار ۳۱- صدور گزارش توسط اعضای حرفه ای ۳۲- قابل اتکا بودن گزارش حسابرسی عملیاتی ۳۳- کامل بودن تعداد یافته ها در گزارش حسابرسی عملیاتی ۳۴- کامل بودن گزارش حسابرسی ۳۵- کیفیت پیشنهادهای ارائه شده ۳۶- کیفیت گزارشهای حسابرسی عملیاتی ۳۷- گزارش برای بهبود راهبردهای سازمانی ۳۸- گزارش به سطح مناسبی از مدیریت شرکت (خط گزارشگری) ۳۹- گزارش گلوگاه های اصلی ۴۰- گزارش منظم یافته های حسابرسی عملیاتی ۴۱- گزارش نقاط مستعد بهبود عملکرد ۴۲- گزارشهای حسابرسی عملکرد- گزارش های حسابرسی عملیاتی با فرمت و محتوای مناسب ۴۴- مبهم نبودن گزارش ۴۵- متعادل بودن (درج نقاط قوت) گزارش حسابرسی عملیاتی ۴۶- محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی ۴۷- مشخص ساختن موارد عدم رعایت ۴۸- موجز و مفید بودن گزارش حسابرسی عملیاتی ۴۹- مؤلفه ها و ساختار

گزارش حسابرسی عملیاتی ۵۰- نحوه ارائه گزارشها در کمیته حسابرسی

۵۱- ارائه یافته ها به صورت 5C (توصیف، معیار، علل، پیامدها، پیشنهادهای اصلاحی) ۵۲- نگارش فنی مناسب گزارش ۵۳- نوشتار روان گزارش حسابرسی عملیاتی ۵۴- ارتباط منسجم میان یافته ها ۵۵- نهایی کردن پیش نویس گزارش های قبل از انتشار با واحد حسابرسی شونده

۸-۱-۴- پیامدها (نتایج)

استفاده از پیامدها به عنوان معیار ارزیابی خروجی معمول و رایج است. کیفیت پیامدها تا حد زیادی یک ساختار ادراکی و معمولاً غیرقابل مشاهده است. با این حال پیامدها، یک معیار تعیین کننده در ارزیابی کیفیت خدمات است. ارزیابی کیفیت از طریق پیامدها عمدتاً با نگاهی عمل گرایانه صورت می گیرد. اغلب پیامدهای واقعی را نمی توان به انجام کار خاصی مرتبط ساخت. در برخی از موارد علی الاصول نمی توان پیامد خاصی را متصور بود به عنوان مثال تعیین پیامدهای کار واحد حسابداری ممکن است دشوار باشد. پیامدهای کیفیت را می توان با فرآیندهای ضعیف به دست آورد و پیامدهای ضعیف حتی با وجود برقراری فرآیندهای کیفیت می توانند وجود داشته باشند. اغلب پیامدهای واقعی را نمی توان به طور انحصاری به یک کار مرتبط ساخت. ناملموس بودن برخی از پیامدها، می تواند مانع از یادگیری شود زیرا پیامدها بازخورد فعلی و منحصربه فردی برای بهبود ارائه نمی کنند. بر اساس تعریف حسابرسی عملیاتی، یکی از مهم ترین وظایف آن، ارزش آفرینی برای شرکت می باشد لذا می توان از پیامدها به عنوان شاخص هایی از کیفیت حسابرسی عملیاتی استفاده نمود زیرا هدف اصلی حسابرسی عملیاتی این است که برای استفاده کنندگان خود ارزش آفرینی کند (تروتمن، ۲۰۱۳). شایان ذکر است « ایجاد ارزش افزوده برای سازمان » به عنوان یکی از پیامدهای اصلی کیفیت حسابرسی عملیاتی توسط مشارکت کنندگان مختلف عنوان شده است. در زیر گزیده های از مقوله های و مفاهیم استخراجی پیرامون پیامدهای کیفیت حسابرسی عملیاتی استخراجی از داده های پژوهش، ارائه می گردد:

۱- ایجاد ارزش افزوده برای سازمان شامل ۱- اجرای پیشنهادهای حسابرسی عملیاتی ۲- ارائه هشدارهای به موقع به مدیریت سازمان ۳- اصلاح امور شرکت ۴- اعمال مدیریت بهتر ۵- انتفاع استفاده کنندگان از حسابرسی عملیاتی ۶- ایجاد تغییر (مثبت) در سازمان ۷- ایجاد تغییر (مثبت) در عملکرد سازمان ۸- ایفای نقش به عنوان بازوی مدیریت ۹- بازخوردهای حسابرسی عملیاتی ۱۰- بهبود فرایندهای عملیاتی

شرکت ۱۱- پیشگیری از خطا و اشتباه ۱۲- تخصیص بهینه منابع ۱۳- تقویت عملکرد و سودآوری شرکت ۱۴- جلوگیری از سوء استفاده ۱۵- جلوگیری از هدر رفت منابع ۱۶- حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده برای سازمان ۱۷- حل مشکلات سازمان ۱۸- داشتن پیامدهای سازمانی ۱۹- دستیابی به بهترین نتایج ۲۰- شناسایی و گزارش فرصتهای بهبود ۲۱- فزونی منافع حسابرسی عملیاتی بر مخارج آن ۲۲- کارایی و اثربخشی سازمان در استفاده از منابع ۲۳- کاربردی بودن حسابرسی عملیاتی ۲۴- کمک به حفظ منافع سازمان ۲۵- کمک به سازمان جهت دستیابی به اهداف آن ۲۶- کمک به مدیریت سازمان ۲۷- کمک در بهتر استفاده کرده از منابع و امکانات شرکت ۲۸- گره گشایی از مشکلات سازمان و جلوگیری از گره های جدید ۲۹- مهار و کنترل ریسکهای شرکت ۳۰- ارتقای قدرت رقابت پذیری بنگاه ۳۱- کشف نارسایی ها ۳۲- افزایش ثروت سهامداران ۳۳- صرفه جویی در هزینه ها می باشد.

پیامدهای کلان و ملی شامل ۱- اجتناب از بحران های مالی ۲- انضباط مالی ۳- پیامدهای ملی ۴- جذب صحیح مالیات ۵- دستیابی به اهداف کلان اقتصادی ۶- دستیابی به مؤلفه های اقتصاد مقاومتی ۷- رشد و توسعه اقتصاد ۸- رعایت قوانین و مقررات ۹- مبارزه با پولشویی ۱۰- مبارزه با فساد می باشد.

گسترش فرهنگ پاسخگویی عمومی، ترویج فرهنگ شایسته سالاری در انتخاب مدیران نهادهای عمومی، افزایش شفافیت اطلاعات نیز از پیامدهای کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران می باشند.

۸-۱-۵- عوامل زمینه ای

عوامل زمینه ای عواملی هستند که ممکن است کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند و اغلب خارج از کنترل ارائه دهنده خدمات می باشند. عوامل زمینه ای به دودسته عوامل خاص (زمینه) که صرفاً کیفیت حسابرسی عملیاتی شرکت خاصی را تحت شعاع قرار می دهد از قبیل ویژگی های نظام راهبری آن، فرهنگ سازمانی و غیره. درحالیکه عوامل عام (شرایط مداخله گر) به صورت عام می تواند کیفیت حسابرسی عملیاتی کلیه سازمانهای عمومی ایرانی را تحت شعاع قرار دهد از قبیل فرهنگ پاسخگویی، وضعیت نظارت نهادهای ناظر، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و ... می باشد. مطابق پژوهش حاضر عوامل زمینه ای که کیفیت حسابرسی عملیاتی را تحت تاثیر قرار می دهند عبارتند از: ۱- وجود قوانین و مقررات ۲- حمایت مسئولین ارشد کشور ۳- محاسبه بهای تمام شده کالا و

خدمات ۴- تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملیاتی ۵- توسعه دروس و رشته های مرتبط ۶- استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات ۷- پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ۸- استانداردهای حسابرسی عملیاتی ۹- سیستم حسابداری و گزارشگری ۱۰- سطح مطالبات عمومی مردم ۱۱- بودجه بندی عملیاتی ۱۲- بکارگیری مبنای تعهدی ۱۳- سطح پاسخخواهی نمایندگان مجلس ۱۴- کمیته حسابرسی ۱۵- حسابرسی داخلی

۹- نتیجه گیری

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری های مختص روش نظریه زمینه ای، داده های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله های کلان، مقوله های اصلی و خرده مقوله های استخراجی از داده های پژوهش (مصاحبه ها و متون استفاده شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی عملیاتی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابرسی عملیاتی در قالب مدل کیفیت سیستمی که دربرگیرنده، ورودی ها، فرایند اجرای کار، خروجی، نتایج و عوامل زمینه ای است، ارائه شد. نتیجه گیری می شود کیفیت حسابرسی عملیاتی شامل کیفیت ورودی های آن (ویژگی های منابع انسانی، استقلال، بی طرفی، استانداردهای حسابرسی عملیاتی، منابع و ...)، کیفیت اجرای عملیات یا فرایند حسابرسی عملیاتی (برنامه ریزی، اجرای عملیات، اطلاعات و ارتباطات و ...)، کیفیت خروجی های حسابرسی عملیاتی (یافته ها، پیشنهادهای و گزارش های حسابرسی عملیاتی)، کیفیت نتایج حسابرسی عملیاتی (ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، اثربخشی حسابرسی عملکرد، پیامدهای ملی و ...) و عوامل زمینه ای (عوامل بستر و خاص شامل ویژگی های سازمان، نظام راهبری سازمان، وضعیت کنترل های داخلی، نگاه و فلسفه مدیریت و ...) و همچنین شرایط عام از قبیل وضعیت آموزش در ایران، وضعیت راهبری شرکتی در ایران، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، وجود فرهنگ پاسخگویی و ... است.

نتایج تحقیق بیانگر آن است که اغلب اجزای مدل کیفیت حسابرسی که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات موجود مطابقت دارد. اما با وجود شباهت های زیاد، برخی از مولفه ها و عوامل به لحاظ ماهیت با تحقیقات پیشین متفاوت می باشد. به عنوان نمونه می توان نقش قوانین و مقررات حاکم اشاره نموده که جزء لاینفک عوامل زمینه ای بوده ولی در الگوهای حسابرسی ارائه شده توسط نیک بخت و

همکاران (۱۳۹۶) و مشایخی و همکارانش (۱۳۹۲) مطرح نشده است. همچنین می توان به گسترش فرهنگ پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از اصلی ترین پیامدهای این پژوهش اشاره کرد که در الگوی های موصوف مطرح نشده یا در قالب یکی از شرایط علی بیان گردیده است.

منابع انسانی در الگوهای تحقیقات پیشین نیز مورد تأکید قرار گرفته که با پژوهش حاضر همخوانی دارد و بدین ترتیب منابع انسانی در تمامی ابعاد کیفیت حسابرسی رکن اساسی داشته و ایفای نقش می نماید. از موارد نوظهور در الگو حاضر موضوع محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده در بخش عمومی می باشد، این اهم به عنوان یک مقوله بدیهی و معمولی در سایر الگوها می باشد و لیکن در بخش عمومی ایران تاکنون کمرنگ بوده است و دیدگاه های بررسی شده حاکی از عزم آنان برای ورود و اجرایی شدن این مقوله در بخش عمومی هستند. در بررسی کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) به استفاده از سیستم کارت ارزیابی متوازن، بهای یابی بر مبنای فعالیت به عنوان تسهیلگر اجرای حسابرسی عملیاتی اشاره شده است که در پوهش حاضر مورد تأیید قرار نگرفته است. البته با پژوهش محمودخانی و همکار (۱۳۹۷) در خصوص آموزش و تبیین آن جهت موفقیت در اجرای حسابرسی عملیاتی همخوانی دارد.

کیفیت را می توان مرتبط با چند ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی دانست که عبارتند از :

اهمیت : موضوع حسابرسی تا چه میزان حائز اهمیت می باشد. این معیار می تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تاثیری که عملکرد آن واحد بر عموم جامعه یا بر موضوع های اصلی مالی داراست، مورد ارزیابی قرار گیرد.

قابلیت اعتماد: آیا نتایج و یافته های حسابرسی، انعکاسی صحیح از شرایط واقعی موضوع بررسی شده می باشند؟ آیا تمامی اظهارنظرهای گزارش حسابرسی یا سایر گزارشها، به طور کامل بر مبنای داده های جمع آوری شده در حسابرسی اند؟

بی طرفی: آیا حسابرسی به صورت منصفانه و به دور از تبعیض انجام شده است؟ آیا حسابرسی ارزیابیها و نظرهای خود را بر مبنای حقیقت و تحلیلهای صحیح انجام داده است؟

دامنه رسیدگی: آیا کار حسابرسی به طور کامل عناصر مورد نیاز یک حسابرسی موفق را برنامه ریزی و اجرا نموده است؟

به موقع بودن: آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب که جهت تصمیم گیری ها یا اصلاح ضعف های مدیریت مورد نیازند، ارائه شده است؟

شفافیت: آیا گزارش حسابرسی در ارئه نتایج، شفاف و مختصر بوده است؟ این مورد شامل اطمینان از این است که آیا دامنه، یافته ها و پیشنهادهای ارائه شده توسط استفاده کنندگانی که در زمینه موضوع های مطرح شده از دانش کافی بهره مند نیستند، قابل فهم باشند.

کار آیی: آیا منابع تخصیص یافته به حسابرسی عملیاتی، با توجه اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده اند؟

اثر بخشی: آیا یافته ها، نتایج و نظریه های واحد حسابرسی شده، نهادهای بخش عمومی دولتی و غیردولتی، بیانگر واکنشی مناسب بوده است؟

۱۰- چالشهای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی

حسابرسی عملکرد شکل پیشرفته حسابرسی داخلی است (حساس یگانه، 1383). از همین رو استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه اساسی، چالشی است که حسابرسی عملکرد با آن مواجه است. بر این اساس و علیرغم پیش بینی واحد حسابرسی داخلی در اساسنامه ها و یا سایر آیین نامه های دستگاهها و شرکتهای دولتی، واحد ذکر شده یا عملاً استقرار نیافته و یا به دلایلی هم چون پایین بودن اختیارات، مقاومت سایر مدیران و موارد دیگر از اهداف خود فاصله گرفته و عمده‌تاً تبدیل به بخش بازرسی به جای نظارت مناسب و عملیاتی گردیده است (محمدی، 1387).

به طور کلی حسابرسی عملکرد در مقایسه با سایر حوزه ها، موضوعی نسبتاً تازه در بخش عمومی کشور است که اجرای آن با چالشهایی فراوانی همراه است. بنابراین در ادامه این بخش، اهم چالشهای اجرای حسابرسی عملکرد، به طور خلاصه مورد بررسی قرار می گیرد:

عدم استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری

دستگاههای دولتی: هر چند که به کارگیری مبنای تعهدی در دستگاههای دولتی در حال پیاده سازی است، اما عدم استفاده از این مبنا در سالهای گذشته بر پیشبرد اجرای حسابرسی عملکرد اثر گذاشته است (ایمانی برندق، 1393). در واقع افزایش پاسخگویی دولت، مدیریت مالی بهتر و قابلیت مقایسه عملکرد مدیران از جمله مزایای مبنای تعهدی است (عنایتی و عنایتی، 1392). در صورت انتخاب این مبنا، تغییرات عمده ای در تخصیص منابع، صرفه جویی زمان، کاهش چشمگیر هزینه ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره به وجود خواهد آمد (ایمانی برندق، 1393). افزون بر این،

حسابرسی عملکرد در بنگاههای دارای مبنای حسابداری تعهدی، می تواند قابلیت اجرا و کارایی بالایی داشته باشد و همچنین بدون مبنای مذکور، اجرای حسابرسی عملکرد، با مشکل مواجه است (ایمانی برندق، 1393). بنابراین ضرورت دارد که نهادها و دستگاههای دولتی با اجرای موفقیت آمیز مبنای تعهدی، زمینه لازم برای گسترش اجرای حسابرسی عملیاتی را فراهم آورند.

فقدان دانش و مهارت کافی: در حقیقت اطلاعات

تئوریک (دانش) لازم در زمینه حسابرسی عملکرد و دانشهای مرتبط با آن وجود ندارد و عدم وجود مهارت و تخصص لازم در به کارگیری مؤثر تکنیکهای تحلیلی تخصصی حسابرسی عملکرد و انجام مراحل اجرایی آن باعث عدم حصول اطمینان از دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد و تأمین فواید آن برای واحد مورد حسابرسی شده است (مهام و همکاران، 1389).

اندازه گیری نتایج: شناسایی و اندازه گیری خروجیها و

نتایج به ویژه در کوتاه مدت سخت است. همچنین طرحهای ملی ممکن است به برنامه های استراتژیک برای وزارتخانه ها، استانها و سازمانهای هزینه مرتبط نباشند که در نتیجه شناسایی و اندازه گیری خروجیها و نتایج به ویژه در کوتاه مدت مشکل می شود (لوساکا، 2014).

وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخگو: جمع آوری

اطلاعات و داده های مربوط به محدوده عملیاتی مورد رسیدگی جزو اولین گامهای حسابرسی عملکرد است. به سبب ضعف دانش حسابداری به ویژه در محاسبه قیمت تمام شده و هم پنهان کاری در حسابها به دلیل عدم افشای تصمیمات زیانبار اقتصادی، نظام مالی مناسب و پاسخگویی در دستگاههای دولتی مستقر نبوده و جمع آوری داده های عملیاتی همواره به عنوان مشکلی اساسی، فراروی پژوهشگران و حسابرسان مطرح بوده است (محمدی، 1387).

محدودیت در بودجه: عدم وجود بودجه کافی، یکی از

مهمترین چالش هایی است که سازمانهایی که قصد حسابرسی عملکرد را دارند با آن مواجه هستند. در حقیقت محدودیتهای بودجه ای به این معنا است که ممکن است اجرای برنامه ها و فعالیتها با مشکل مواجه گردد و با توجه به ناکافی بودن و یا کمبود بودجه به طور کامل اجرا نگردند (لوساکا، 2014).

ناآشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملکرد و فواید

آن: پژوهشهای به عمل آمده نشان می دهد که مدیران بخش دولتی آشنایی کافی با حسابرسی عملکرد و فواید آن نداشته و علیرغم تبلیغات حرفه ای به عمل آمده از سوی دستگاههای نظارتی و مراکز علمی کشور، تقاضای کافی از سوی مسئولان و مدیران دستگاههای دولتی مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود ندارد (محمدی، 1387). در حقیقت مدیران بخش دولتی

نبود تشکلهای حرفهای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار : نبود تشکل حرفه ای خصوصی یکی از چالشهای اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی است، زیرا یک تشکل حرفه ای قدرتمند در بخش خصوصی مزایای بیشماری از آموزش، استاندارد گذاری، از افزایش تا توانایی در بهینه سازی دستمزدها و غیره میتواند داشته باشد بنابراین ایجاد یک تشکل حرفه ای همواره می تواند سودمند باشد (ایمانی برندق، 1393).

۱۱- پیشنهادهای کاربردی پژوهش

با عنایت به توضیحات مزبور به منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران، کلیه عوامل مزبور (ورودی ها، فرایند، خروجی، نتایج، عوامل زمینه ای) دارای نقش های مؤثری هستند که مستلزم توجه است. لذا اهم راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص باید پیرامون مؤلفه های استخراجی مدل مزبور (نظرات و تجارب مشارک تکنندگان) صورت پذیرد. قاعدتاً می توان راهبردهای متنوعی در این خصوص ارائه داد که در این بخش گزیده خلاصه ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش ارائه می گردد:

- ۱) به کارگیری مؤثر دستگاههای دولتی از مبنای تعهدی و رفع چالشهای پیش روی اجرای آن؛
- ۲) شناسایی معیارهای مناسب برای سنجش عملکرد توسط دیوان محاسبات؛
- ۳) توجه به نظام بودجه بندی عملیاتی در کشور و رفع موانع اجرای آن؛
- ۴) تسریع در اجرای اصل 44 قانون اساسی؛

همچنان بر پابندی بر روشهای سنتی اصرار می ورزند، زیرا به دلیل کارایی پایین و نبود فرهنگ پاسخ خواهی، انگیزه کافی برای تغییر نداشته و در برابر تغییر مقاومت نشان می دهند. در این مسیر یا باید از طریق فرایند خصوصی سازی جایگزین مناسبی برای آنها یافت و یا اینکه با ایجاد نظامهای انگیزشی، آموزشهای کاربردی و آگاهسازی نسبت به مزایای حسابرسی عملکرد از حساسیت آنها کاست (ایمانی برندق، 1393).

عدم وجود نیروی انسانی متخصص : انجام درست

حسابرسی عملکرد مستلزم استخدام افراد حرفه ای با مدرک دانشگاهی، ولی نه از یک رشته است. ویژگی حسابرسی عملکرد چند تخصصی بودن و تیم حرفه ای است. حسابرسی عملکرد ممکن است نیازمند به کارگیری انواع گوناگونی از آگاهیها و تجربیات در زمینه های فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرسان باید از دسترس بودن مهارتهای مورد نیاز اطمینان یابد (محمدی، 1387)؛ (حیدری نژاد و شکر بیگی، 1387).

عدم استقلال : ر حسابرسی عملکرد علاوه بر استقلال

فردی، استقلال تیم حسابرسی از عناصر پروتکل حسابرسی است (حیدری نژاد و شکر بیگی، 1391). البته لازم به ذکر است که در همین زمینه نتایج پژوهش ایمانی برندق (1393) نشان می دهد که استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد به عنوان کم اهمیت ترین چالش اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاههای دولتی است.

نبود شاخصهای مناسب : شاخصهای مناسبی که بتواند به

منظور سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مؤلفه های حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد موجود نیست.

تفکر اقتصاد دولتی : ناکارآمدی دولت در مدیریت،

نابسامانی سازمانی و تشکیلات گسترده غیراقتصادی شرکتهای دولتی و قوانین و مقررات دست و پا گیر و غیره، ضمن آنکه خود مانع اجرای حسابرسی عملکرد است در صورت انجام، نیز قادر به اصلاح سیستم بر اساس توصیه های ارائه شده نخواهد بود. از حسابرسی عملکرد انتظار می رود عملیات را بهبود بخشد و مادامی که تفکر اقتصاد دولتی و زوایای تاریک آن در ایران حاکم است بهبود عملیات دست نیافتنی خواهد بود (محمدی، 1387).

ضعف در بودجه ریزی عملیاتی : عدم وجود سامانهایی به

صورت یکپارچه برای فرایند تهیه و تنظیم بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی باعث شده است تا هر دستگاهی به طور جداگانه نسبت به انعقاد قراردادهای نحوه تهیه و تنظیم بودجه و یا نرم افزارهای بودجه ریزی با مؤسسات اقدام نموده و در نهایت موجب تحمیل هزینه هایی بر بدنه دولت شده است (افشاری و سلماسی، 1388).

فهرست منابع

- * Babajani. J & Osta. S (2015). "A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries: A case Study of Canada". Journal of Governmental Accounting and Auditing 2015. Vol. 3, Issue. 3. Pp. 7-16. (In persian).
- * Babajani. J & Pourya nasab. A (2003). "On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting". Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly Journal of Management & Accounting school 2003. Vol. 3. Pp. 155-171.. (In persian).
- * Babajani. J (2000). "The role of accountability in the public accounting theoretical framework". Hesabras monthly magazine 2000. No. 7. Pp. 26-34.. (In persian).
- * Behbahaninia. PS (2017). " Evolution of Public Sector Accounting Research in Iran and the world". Journal of Accounting Research. Vol 4 (6). pp53-66. (In persian).
- * Daujotait. D & Macerinskien. I (2008). "Development of performance audit in public sector ". 5th International Scientific Conference Bussiness and management ' 2008. Pp. 177- 185.
- * Daujotaitė, D. , & Adomavičiūtė, D. (2017). "The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance". In Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management, pp. 29-44. Springer, Cham.
- * Enayati. J & Enayati. P. (2014). " Necessity of using the full accrual basis of accounting in the tax affairs". Journal of Accounting Research. Vol 3 (3). pp.15-26. (In persian).
- * Eskandari. K (2011). The basic principles in performance auditing". Journal of Audit Science 2011. No. 42. Pp. 100-116. (In persian).
- * Fatahi. S; Khoshnoud. E & Gholi pour. I (2015). "Investigating the Effect of Performance Auditing implementation on Improving Productivity of Governmental Sections of Iran (Case Study in the Supreme Audit Court).
- * Like Jiang;William F. Messier, Jr.;David A. Wood(2020) The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance, ameican accounting association Journal 39 (1): 101-124. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52565>
- * Ghadam pour. J & Tarighi. A (2008). "Operational budgeting and its relationship with operational auditing". Journal of Audit Science 2015. No. 28. Pp. 59-68.(In persian).
- * Gildenhuis. E & Roos. M (2015). "The performance audit: Are there differences in the planning approach and practices followed within the South African public sector?" Southern African Journal of Accountability and Auditing earch, Vol 17 (1): 2015, pp. 49-60.
- * Hassas yeganeh. Y. (2004). "Operational Audit Challenges ". hesabdar-magazine 2004. No. 161. Pp. 3-5. (In persian).
- * Muhammad Hasbi Saleh, Almanita Sari(2019) Audit on Information System Function in Import Transactions Process PT. Bank Rakyat Indonesia (Persero) Advances in Economics, Business and Management Research, <https://doi.org/10.2991>
- * اعتباریان ، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ علی روحانی (۱۳۹۳) ، "رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۵، ص ص ۵-۲۹.
- * ایمانی ، محمد(۱۳۹۴)، " چالش های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه های دولتی ایران"، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره چهارم، ص ص ۱-۱۹.
- * باباجانی، جعفر (۱۳۹۶) ، " الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران " ، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱، ص ص ۱۴۳-۱۵۵.
- * کامیابی،یحی و ملکیان، اسفندیار و خنلاری ، مرتضی (۱۳۹۷) تبیین مولفه های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۵۷-۷۶.
- * نیک بخت، محمدرضا و رضایی، ذبیح الله و منتی ، وحید (۱۳۹۷) طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابرسی ، سال هفدهم، شماره ۶۹، زمستان ۹۶، صص ۵-۵۷.
- * مشایخی، بیتا و مهرانی، کاوه و رحمانی، علی و مداحی ، آزاده (۱۳۹۲) ندوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۲۳ پاییز ۹۲ سال ششم صص ۱۰۳-۱۳۷.
- * Afshari. A & Salmasi. H (2009). "Review the issues of performance audit reporting of public organizations". Journal of Audit Science 2009. Vol 28. Pp.34-58.. (In persian).
- * Amiri. K, Naser abadi. D & Fathi. F (2013). " Application of management accounting techniques in performance audit ". Hesabras monthly magazine 2013. No. 67. Pp. 128-136. (In persian).
- * Ahmad Winanto , Fika Aryani (2020) Operational Audit of Accounts Receivable (Study at PT. Sanserita Jaya), Jurnal Akuntansi Terapan Vol. 1, No.2, April 2020, pp. 126-134.
- * Audit organization (2011). "Accounting and Auditing Principles: Operational Auditing Standards". September 2011. (In persian).
- * Babajan. J & Doust Jabbarian. J. (2017). " A Performance Auditing Implementation Model for Institutions Of the Public Sectors in Iran". Journal management System. Vol 6 (21) ,pp 143-156. (In persian).

- * Heydarnejad. G & Shekarbeygi. S (2012). " Performance Auditing; requirements, challenges and solutions ". Articles of National Conference on Accounting and Auditing in Sistan and Baluchestan University 2012. Pp. 365-382. (In persian).
- * Imani Barandagh. M (2015). "The Challenges beyond the Obligation of Performance Audit in the Government gencies of Iran ". Quarterly Journal of Health Accounting 2015. Vol. 3, Issue. 4. Pp. 1-19.. (In persian).
- * Joy pa. H (2010). "The Pathology of performance auditing by the Supreme Audit Court of Iran and providing suggestions for its improvement ". Journal of Audit Science 2010. No. 2. Pp. 109-128. (In persian).
- * Kazemi. H & Keshavarz hedayati. M (2008). "Public Operating Audit: Necessities and Functions". Journal of Audit Science 2008. No. 36. Pp. 28-37. (In persian).
- * Khodami pour. A & Kafashpour. R. (2015). "The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing Implementation from the View point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court". Journal of Governmental Accounting and Auditing 2014. Vol. 3, Issue. 3. Pp. 41-52. (In persian).
- * Lindeberg, T. (2007) , 'The Ambiguous Identity of Auditing', Financial Accountability & Management, Vol. 23, No. 3, pp. 337-50.
- * Maham. K; Heydarpour. F & Hosseini. A (2010). " Executive Barriers to the Development of Operational Audit in Iran from the Point of View of Managers of Audit Institutions ". The Financial Accounting and Auditing Researches ,2010. No. 8. Pp. 131-160. (In persian).
- * T.N Rochmah, A.E Sutikno, M. Dahlui, M.B Qomaruddin, Ernawaty Ernawaty(2020) Cost variance of health services at PHC hospital, Surabaya, Indonesia: Operational audit, ISSN-e 1316-5216, Vol. 25, N°. Extra 2, 2020, págs. 13-23.

یادداشت‌ها

- ¹. Grounded Theory
- ². Systematic
- ³. Theoretical Saturation
- ⁴. Open coding
- ⁵. Axios coding
- ⁶. Axial coding
- ⁷. Core category