

بررسی مسیر رابطه حسابداری عملکرد کارایی و مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی به روش تحلیل

بدریه خالدی و صغری فصیحی

چکیده

واضح است که مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت بوده، بنابراین کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثاری دارد. لذا مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. مع الوصف جهت حصول به پاسخگویی کافی و مناسب، ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابداری عملکرد در مؤلفه های مختلف آن علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابداری مالی الزامی شود. از این رو هدف این پژوهش ارائه مدلی بمنظور تحلیل مسیر رابطه حسابداری عملکرد کارایی و مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی می باشد. بدین منظور رفرنسهای پژوهش دو سالانه (۱۳۹۷-۱۳۹۵) و جامعه آماری آن؛ مدیران، حسابرسان و کارشناسان سازمان دیوان محاسبات کشور بوده است. نتایج اکتشافی ضمن تأیید جمعی فرضیه های پژوهش و طراحی معادلات و رگرسیون های ساختاری، مدلی بهینه ارائه که حدوداً ۷۰ درصد از تغییرات پاسخگویی دستگاههای اجرایی با اجرای حسابداری عملکرد کارایی را تبیین نموده و نمایانگر آنست که اجرای حسابداری عملکرد کارایی رابطه معناداری با بهبود مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی دارد. لذا دیوان محاسبات کشور در وجهه ی حسابرس مستقل نظام جمهوری اسلامی ایران با اجرای حسابداری عملکرد کارایی بعنوان یکی از نظام های نوین حسابداری می تواند علاوه بر ایفای وظیفه نظارتی و مباشرتی، زمینه پاسخخواهی مطلوب از ارکان مختلف را فراهم و در راستای اصل (۵۵) قانون اساسی به آحاد جامعه پاسخگو باشد.

واژگان کلیدی: حسابداری عملکرد، صرفه اقتصادی، پاسخگویی، حسابداری عملکرد کارایی

۱ حسابداری عملکرد:

حسابداری عملیاتی تقریباً از سال ۱۸۷۵ میلادی در کشورهایی مانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالات متحده شکل گرفت. حسابداری عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان به صورت جدی مطرح شد. به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابداری عملکرد به عنوان حوزه جدید حسابداری دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابداری سازمانهای دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳). در سال ۱۹۷۷، کنفرانس لیما توسط اینتوسای برگزار گردید و رسماً به اهمیت این حسابداری توجه نمود. نهادهای عمومی به ویژه دیوان محاسبات آمریکا نیز در توسعه رویه های حسابداری عملکرد مؤثر بوده اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه های انجمن حسابداران رسمی آمریکا به سه عامل کارایی، اقتصادی بودن و اثربخشی اشاره شده است. در کشور ما این نوع حسابداری از قدمت چندانی برخوردار نبوده، لیکن اولین بار در سال ۱۳۸۸ توسط دیوان محاسبات کشور و با تدوین راهنمای حسابداری عملکرد شروع و اکنون در حال اجراست. در سالهای اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهایی شده است و از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند (نخبة فلاح، ۱۳۸۴). حسابداری عملکرد نوعی حسابداری که به مشاوره با مدیریت می پردازد و یافته های خود را به صورت پیشنهاد جهت اصلاح امور عرضه میدارد و فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توجیه هایی برای بهبود عملیات به افراد ذیصلاح و ذینفعان می باشد.

۲ حسابداری عملکرد کارایی:

افزایش مسئولیت پاسخگویی در بخشهای عمومی و خصوصی از طریق بهبود و ارتقای مؤلفه های سه گانه رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی امکانپذیر می باشد. امروزه ارزیابی این مؤلفه ها بخشی از فرآیند کار مدیریت در هر واحد اقتصادی است. از اصطلاح رعایت صرفه اقتصادی غالباً معانی گسترده و مبهمی استنباط می شود. این اصطلاح معمولاً در مباحث سیاسی و رسانه های همگانی در زمینه تقلیل هزینه ها، به ویژه در موارد طرح محدودیتهای نقدینگی مورد استفاده قرار می گیرد. تعاریف ارائه شده از اثربخشی و کارایی در نوشته های مدیریتی و حسابداری عملیاتی قرابت و شباهت زیادی به هم دارند. اما در تعریف صرفه اقتصادی این همگونی و اتفاق نظر کمتر مشاهده می شود. کمیته حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری، صرفه اقتصادی را «تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع با حفظ کیفیت مناسب» تعریف کرده است (بنی فاطمی، ۱۳۸۲). با توجه به تعریف صرفه اقتصادی (به حداقل رساندن هزینه منابع مورد استفاده برای اجرای یک فعالیت با لحاظ کیفیت مناسب)، در فرآیند حسابداری صرفه اقتصادی، اندازه گیری و ارزیابی صرفه اقتصادی دارای اهمیت زیادی است و همواره مورد توجه خاص حسابرسان عملیاتی (عملکرد) قرار دارد. صرفه اقتصادی به انواع منابع اعم از فیزیکی، مالی، انسانی و اطلاعاتی مربوط است و موضوع اصلی در این خصوص در رابطه با تحصیل این منابع است. حسابرسان تلاش می کنند تا تعیین کنند که آیا این منابع به مقدار مناسب، در مکان و زمان مناسب، از نوع مناسب و قیمت مناسب تحصیل شده است. ما وقتی از صرفه اقتصادی و ارتباط آن با کمیت، محل، زمان، کیفیت و هزینه صحبت می کنیم، جامع ترین و کاملترین معیارها مورد نیاز است تا بتوان ارزیابی کرد که آیا صرفه اقتصادی در تحصیل منابع رعایت شده است یا خیر (مورین، ۲۰۰۱).

۳ پاسخگویی:

پاسخگویی مبنای هر جامعه ای است که ادعا می کند دموکراتیک است. پاسخگویی نه تنها نشانه ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی و از نشانه های مدیریت مدرن است. بنابراین پاسخگویی عمومی به مثابه

یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز، ۲۰۰۷). میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ‌خواهی بوده است. امروزه جهانی‌سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می‌گیرند مجامع بین‌المللی را نیز به گروه پاسخ‌خواهان اضافه کرده است. پرفسور یوجی ایجیری^۲ در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری گزارشگری میتواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوب‌های نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف گزارشگری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. این چارچوب که منصفانه بودن سیستم حسابداری را بر سودمندی اطلاعات ترجیح می‌دهد، بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس این ارتباط، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو نیز در افشای اطلاعات، برای خود، یک حریم قانونی قائل می‌شود. بر اساس رابطه مسئولیت پاسخگویی، در این نوع چارچوب نظری، گزارشگری مالی با مطمئن ساختن پاسخ‌خواه از جریان به موقع و صحیح اطلاعات، وی را حمایت میکند و ضمن وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره (۱) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا به شرح زیر استخراج می‌شود: مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارش‌های مالی دولت است و دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و بر این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند [بخواهند که] حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد (باباجانی، ۱۳۸۹).

۴ ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه پاسخگویی:

در سالهای اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران بخشهای مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد به منظور ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است (رحیمیان، ۱۳۸۲). مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی، دلایل قانع‌کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند. حق پاسخ‌خواهی دیوان محاسبات کشور در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی دولت از طریق حسابرسی دولتی انجام می‌شود که در مقابل دو نوع پاسخ‌گویی تحت عناوین پاسخگویی عملیاتی و پاسخگویی مالی دولت و با توجه به ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیتها و عملیات هر یک از دستگاههای اجرایی دو نوع حسابرسی دولتی تحت عناوین حسابرسی مالی و رعایت (سنتی) و حسابرسی عملکرد وجود دارد. در نهایت پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه یافته، اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی پاسخگویی را برعهده دارند. با توجه به تحولات صورت گرفته در شیوه‌های نظارت دیوان محاسبات کشورها، در حال حاضر این قبیل نهادها در نقش متفاوتی از گذشته ظاهر می‌شوند. بدین معنی که با بکارگیری حسابرسی عملکرد، ضمن حفظ وظیفه نظارتی، به نقش مشورتی نیز می‌پردازند (باباجانی، ۱۳۸۸).

4- Bovens

5- Uji ejeri

مسئولیت پاسخگوئی فرآیندی است که با دادن گزارش توسط پاسخگو آغاز و با رسیدگی و اظهار نظر درباره این گزارش توسط حسابرسان ادامه می یابد. به این ترتیب، سیستم حسابرسی به عنوان یک خرده نظام، نقش خود را در مرحله ارزیابی و با اظهار نظر تخصصی درباره گزارش پاسخگو ایفا می نماید تا زمینه لازم جهت قضاوت آگاهانه و مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، برای پاسخ خواهان شود. نگاهی اجمالی به فرآیند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی نشان دهنده این واقعیت است که نظام پاسخگوئی در دنیای پیچیده امروز و حسب تنوع وظایف دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی به صورتی منظم و سازمان یافته عمل می نماید. از آنجا که شفافیت پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگوئی است و شفافیت نیز مستلزم جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه می باشد، لذا حسابداری و حسابرسی ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سیستم هدفمند در نظام پاسخگوئی به ایفای نقش می پردازند (باباجانی، ۱۳۸۹). مولفه های حسابرسی عملکرد در ارتقاء فرآیند پاسخگوئی نقش قابل توجهی خواهد داشت، زیرا مفهوم پاسخگوئی، مفهومی دمدمی مزاج و تفسیر پذیر است. بنابراین اگر خرده نظامهای درون نظام مسئولیت پاسخگوئی، براساس اصول، ضوابط و مورد توافق به ایفای نقش نپردازند، آنگاه زمینه لازم برای اعمال سلیقه و فرار از مسئولیت پاسخگوئی فراهم می گردد. از آنجا که گزارشهای مدیران دستگاههای اجرایی در مقام پاسخگوئی نیازمند ارزیابی و اظهار نظر اشخاص مستقل و بی طرف می باشد، لذا خرده نظام حسابرسی عملکرد در این مرحله از فرآیند پاسخگوئی با اتکا به دانش و تخصص حسابرسان به ایفای نقش مهم و اساسی خود می پردازد.

پژوهش های خارجی:

ریچبورن و وایو (۲۰۱۸)، اذعان داشته حسابرسی عملکرد به عنوان یک عامل برای تغییر و بهبود در مدیریت عمومی بوده که ۳۰ سال اخیر مدیریت جدید دولت در بسیاری از کشورهای غربی موجب افزایش استفاده از حسابرسی عملکرد و سایر سازوکارهای آن شده است. این مکانیسم ها برای پاسخگویی و بهبود به آن ها کمک می کنند. نتایج نشان می دهد که مشارکت حسابرسی عملکرد در بهبود، کمتر از آنچه که در نگاه اول ظاهر می شود، کم اهمیت تر است و عوامل فردی و سیاسی ممکن است بر پاسخ های کارمندان تأثیر بگذارد.

ویربیچ (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد در آلمان در مورد مسائل زیست محیطی، تأثیرات صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را مورد توجه قرار داده است. این مطالعه اطلاعاتی در مورد نحوه انجام حسابرسی توسط موسسات حسابرسی دولتی و نقش موسسات حسابرسی عمومی را بررسی می کند که به ایجاد کارآیی و اثربخشی هزینه های عمومی کمک می کند. با توجه به اینکه هیچگونه مطالعات علمی مستند در مورد اجرای حسابرسی عملکرد در آلمان وجود ندارد، این تحقیق ارزش نوآورانه ای دارد. یافته ها برای توسعه بیشتر حسابرسی عملکرد بسیار مهم است. علاوه بر این، با نشان دادن نقش موسسات حسابرسی عمومی در آلمان، این پژوهش امکان مقایسه را با وضعیت کشورهای دیگر فراهم می کند.

ریچبورن (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان پاسخگویی سیاسی و حسابرسی عملکرد نشان داد حسابرسی عملکرد به طور گسترده ای در اداره دولتی مورد استفاده قرار می گیرد اما در حال حاضر شواهد تجربی کمی در مورد سودمندی و سهم آن در پاسخگویی وجود دارد. بر اساس داده های نظرسنجی از ۳۵۳ کارمند دولت در نروژ، به بررسی درک حسابرسی از پاسخگویی می پردازد و اعتقاد داشتند که حسابرسی عملکرد می تواند بر کارمندان دولت تأثیر بگذارد، اما تأثیر آن بستگی به این دارد که چگونه کارکنان حسابرسی، حسابرسی عملکرد را درک می کنند.

پژوهش های داخلی:

محمود خانی و احمدی (۱۳۹۷)، در تحقیقی با موضوع حسابداری عملکرد با تأکید بر بخش عمومی بیان نمودند در جامعه امروز پاسخ‌خواهی جامعه از یک سو و مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها در قبال استفاده از منابع عمومی از سوی دیگر اهمیت بسیاری یافته است. بنابراین حسابداری عملکرد نقش ارزشمندی را در این مورد ایفا می‌نماید و سپس با توجه به رابطه تنگاتنگ حسابداری عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی این حوزه و دلایل عدم اجرای کامل آن بررسی و به این نتیجه رسیدند که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابداری عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابداری در بخش عمومی است.

نخعی و دیگران (۱۳۹۷)، به بررسی تاثیر حسابداری عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیتهای اجتماعی دستگاههای اجرایی در بخش عمومی پرداختند و به این نتیجه رسیدند این نوع حسابداری، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم‌گیری توسط مرجعی را تأمین می‌نماید که مسئولیت نظارت یا اقدامات اصلاحی را بر عهده دارد، و شامل حسابداری اثربخشی، کارائی و صرفه اقتصادی میباشد. امروزه می‌توان با استفاده از حسابداری عملکرد به سنجش ارزیابی وضعیت موجود، طرح راهبردی و عملکرد سازمان پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارآیی آنها اقدام نمود. باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، بیان نمودند سیستم حسابداری یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. در این پژوهش عوامل موثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران با استفاده از مدل سه شاخگی گویای این واقعیت است که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابداری عملکرد در کشور دارند.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۶)، در تحقیق تبیین مؤلفه های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی به این نتیجه رسیدند که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمانبندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی ها، به موقع بودن 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 حسابداری عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند. علاوه بر این اجرای حسابداری عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن می باشد.

هادوی (۱۳۹۵) طی تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر حسابداری عملکرد بر پاسخگویی بخش عمومی به این نتیجه رسید که مفهوم مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌نماید که در مورد تحصیل منابع مالی و مصرف آن در هدفهای تعیین شده به مردم توضیح دهند. حسابداری و گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا عملکرد دستگاههای اجرایی بهبود یافته، سطح نظارت از صرفاً مالی به مالی و عملیاتی ارتقا و در تحول سایر خرده نظامها مثل بودجه بندی، حسابداری و گزارشگری و ارزیابی عملکرد تاثیر گذار باشد. در نهایت استقرار نظام حسابداری عملکرد در سیستم نظارتی بخش عمومی به عنوان بخشی از سیستم حسابداری در پاسخ به بخشی از نیازهای تحقق مدیریت عمومی نوین پا به عرصه حیات گذاشت.

بیات و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان حسابداری عملکرد، عامل کلیدی در پاسخگویی دولت، بیان نمود که حسابداری عملکرد رسیدگی نظام مند شواهد و مدارک یک دستگاه اجرایی، طرح، فعالیت و وظیفه بمنظور ارزیابی مستقل عملکرد آنها بر اساس معیارها می باشد. این نوع حسابداری، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم‌گیری توسط مرجعی را تأمین می‌نماید. هدف اصلی حسابداری عملکرد بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی از طریق ارزش افزوده است.

نیازی و کریمی (۱۳۹۴)، در پژوهش بررسی نقش حسابرسی عملیاتی و عملکرد در بخش عمومی از دیدگاه حسابرسان بر مسئولیت پاسخگویی پرداختند و عنوان نمودند محدودیت منابع و امکانات، لزوم اعمال صرفه جویی و پرهیز از اسراف و ریخت و پاش ها در تمامی جهات مدیریتی دستگاه های اجرایی استفاده از حسابرسی عملکرد را اجتناب ناپذیر می سازد. بنابراین حسابرسی عملکرد می تواند منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره وری، کاستن از هزینه ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر سازمان بنحو مطلوب گردد. بنابراین حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابداری مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخگو در قبال منابع عمومی کمک می کند.

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد به عنوان رویکردی نوین در ارتقاء پاسخگویی مدیریت نتیجه گرفتند حسابرسی عملکرد یک نوع فعالیت فنی مبتنی بر مطالعه و پژوهش است که حاصل و برآیند آن گزارشی تخصصی خواهد بود که فعالیت مدیریت را در خصوص اینکه به دنبال چه هدفی بوده اند، به چه هدفی رسیده اند و چه هدفی می توانسته اند داشته باشند را به چالش می کشد و حسابرسی عملکرد، شایستگی (صلاحیت حرفه ای) بیش تری نسبت به حسابرسان سنتی (حسابرسی رعایت و صورتهای مالی) در پاسخگویی به بخش عمومی دارد. همچنین حسابرسی عملکرد کارایی در کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی نقش اساسی دارد.

عباسی استمال و میر یعقوب زاده (۱۳۹۳) در پژوهشی تحت عنوان حسابرسی عملکرد و تاثیر آن بر افزایش کارایی و پاسخگویی دولت و مدیریت بخش عمومی در جستجوی مدلی برای حسابرسی عملکرد و جایگاهی در مدیریت مالی در بخش عمومی است و بیان نموده در عصر مدیریت بخش عمومی جدید، برخی تغییرات مناسب، کارآمدی را در حسابداری بخش عمومی به وجود آورده است.

خسروی خادر و همکاران (۱۳۹۲)، طی تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد و ارتقای مسئولیت پاسخگویی دریافتند با یک نگرش سیستمی، انتظار می رود با افزایش اهمیت حسابرسی عملکرد شاهد ارتقاء جایگاه حسابرسی به عنوان یک خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن بهبود کارکرد نظام پاسخگویی باشیم، از آنجایی که نظام پاسخ گویی، خود نیز سیستم فرعی برای نظام سیاسی حاکم بر جامعه محسوب می شود، بهبود کارکرد نظام پاسخگویی باید تاثیر مطلوبی بر جایگاه نظام فرادستی خود یعنی نظام سیاسی داشته باشد. نتایج به دست آمده از پژوهش در دنیای واقعی نشان داد حسابرسی عملکرد برخلاف انتظارات تاثیر چندانی بر بهبود نظام سیاسی نداشته است.

در نهایت موارد ذیل بعنوان زمینه تحقیقات آتی جهت استفاده بهره وران در سمینار حات حاضر ارائه می شود:

- پیشنهاد می گردد در پژوهش های آینده، تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد کارایی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی دستگاه های اجرایی مورد توجه قرار گیرد.
- توصیه می شود در تحقیقات آتی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد کارایی بر ارکان اساسی نظام بودجه ریزی عملیاتی دستگاههای اجرایی مورد توجه قرار گیرد.
- پیشنهاد می شود در پژوهش های بعدی کیفیت اجرای حسابرسی عملکرد کارایی و ارتباط آن با مشخصات حسابرس و مسئولیت پاسخگویی مورد توجه محققان قرار گیرد.
- توصیه می گردد در تحقیقات آینده رتبه بندی تاثیر اجرای انواع حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) بر پاسخگویی دستگاه های اجرایی مورد توجه قرار گیرد.
- پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی موضوع در جامعه آماری غیر از این تحقیق و یا به شیوه های آماری دیگر انجام پذیرد.

- پیشنهاد می گردد تاثیر اجرای اینگونه حسابرسی بر شاخص های بورسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز مورد اندازه گیری قرار گیرد.

محدودیت های تحقیق :

هر چند وجود برخی مشکلات، محدودیت ها و نارسایی ها در فعالیت های پژوهشی و مطالعاتی در مواردی اجتناب ناپذیر است، لیکن در انجام این پژوهش با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد و جهانی در هر دو زمینه پاسخگویی و حسابرسی عملکرد کارایی، وقت و تلاش بسیاری در شناسایی بالاخص شاخص های پاسخگویی انجام گرفت و نیاز بود تا ضمن کمک از اساتید مجرب و متخصصین حوزه حسابرسی، پرسشنامه پژوهش توسط کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل های دیوان محاسبات کشور، تأیید و سپس بین نمونه آماری تحقیق توزیع شود، بنابراین باعث شد روند تحقیق با کندی صورت پذیرد. همچنین با توجه به اینکه این تحقیق در سطح ملی کشور انجام گردید روند جمع آوری پرسشنامه ها به سختی و با آهستگی صورت پذیرفت و باعث گردید هزینه بالایی تحمل گردد.

منابع پژوهش :

- ۱) اعتباریان، اکبر؛ عماد زاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، جلد (سال) چهاردهم، شماره ۵۵، صص ۳۰-۵.
- ۲) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، تهران، انتشارات ترمه، چاپ اول. صص ۲۸۸-۱.
- ۳) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران، نشر مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، صص ۴۶-۱۶.
- ۴) باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت انجمن حسابداری مدیریت ایران، جلد (دوره) ششم، شماره ۲۱، صص ۱۵۶-۱۴۳.
- ۵) بنی فاطمی، محمدرضا. (۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، دو ماهنامه حسابرس سازمان حسابرسی، جلد (سال) پنجم، شماره ۲۰، صص ۶۵-۶۲.
- ۶) بیات، علی؛ بهرام، محمدی و سعیدی، مجتبی. (۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد، عامل کلیدی در پاسخگویی دولت، پنجمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان، صص ۱۷-۱.
- ۷) حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). حسابرسی عملیاتی، ماهنامه حسابداران انجمن حسابداران خبره ایران، جلد (سال) هجدهم، شماره ۵ پایانی (۱۶۰)، صص ۵-۳.

- ۸) خسروی خادر، مجتبی؛ خسروانی، بردیا؛ گوهری، محسن و موسی پور احمدی، حبیب اله. (۱۳۹۲). حسابرسی عملکرد و ارتقای مسئولیت پاسخگویی، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان، صص ۱-۱۱.
- ۹) رحیمیان نظام الدین. (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، دو ماهنامه حسابرسی سازمان حسابرسی، جلد (سال) پنجم، شماره ۲۰، صص ۱-۸.
- ۱۰) عباسی استمال، محمد رضا و میر یعقوب زاده، میر مهدی. (۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد و تاثیر آن بر افزایش کارایی و پاسخگویی دولت، کنفرانس بین المللی اقتصاد، حسابداری، مدیریت و علوم اجتماعی، لهستان، صص ۱-۸.
- ۱۱) فاوچی، هادی. (۱۳۸۴). مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد، فصلنامه دانش حسابسی دیوان محاسبات کشور، جلد (سال) پنجم، شماره ۱۵ (پیاپی ۲۴)، صص ۱-۱۴.
- ۱۲) فتاحی، سیروس؛ خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج. (۱۳۹۴). بررسی اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، جلد (سال) پانزدهم، شماره ۶۱، صص ۱۳۴-۱۰۷.
- ۱۳) کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانلاری مرتضی. (۱۳۹۶). تبیین مؤلفه های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، جلد (سال) هجدهم، شماره ۷۱، صص ۵۷-۷۶.
- ۱۴) محمدی، معبود. (۱۳۸۷). برخی چالش های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، جلد (سال) هشتم، شماره های ۲۵، ۲۶، صص ۴۷-۵۳.
- ۱۵) محمود خانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی، فصلنامه پژوهش حسابداری دانشگاه الزهراء، جلد (دوره) هشتم، شماره ۲ (پیاپی ۲۹)، صص ۷۱-۹۸.
- ۱۶) نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). حسابرسی عملکرد و عملیاتی، ماهنامه تدبیر سازمان مدیریت صنعتی، جلد (سال) شانزدهم، شماره ۱۶۵، صص ۴۹-۵۵.
- ۱۷) نیازی، رقیه و کریمی ابوالفضل. (۱۳۹۴). بررسی نقش حسابرسی عملیاتی و عملکرد در بخش عمومی از دیدگاه حسابرسان بر مسئولیت پاسخگویی، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان، صص ۱-۷.
- ۱۸) نغی، کریم؛ حسین پور، مجتبی؛ بزرگران، احمد رضا و خراشادیزاده، امین. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیتهای اجتماعی دستگاههای اجرایی، فصلنامه تحقیقات جدید علوم انسانی موسسه آموزش عالی نگاره، جلد (سال) هشتم، شماره ۴۰، صص ۹۱-۱۱۶.
- ۱۹) هادوی، علیرضا. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی بخش عمومی، اولین کنفرانس بین المللی تحولات نوین در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، تهران، سازمان مدیریت صنعتی، صص ۱-۱۳.
- 20) Bovens, Mark.(2007). New form of accountability & EU governance, comparative. European Politics: Vol (5), Issue: 1, pp: 104-120 .
- 21) Morin, Danielle. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administration: Looking Beyond Appearance. FinancialAccountability & Management , Vol (17), Issue: 2, pp: 99-117 .

- 22) Wehrich, Dietmar . (2018). Performance auditing in Germany concerning environmental issues, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. (9), Issue: 1, pp: 29-42 .
- 23) Reichborn, Kristin; Signy, Kjennerud & Irene, Vabo. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration, University of Oslo, Norway, Evaluation, Reprints and permissions: sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav , DOI, Vol. (23), Issue: 1, pp: 6 –23 .
- 24) Reichborn, Kristin. (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway, University of Oslo, Administration & Society, Vol (50), Issue 10, pp: 1422-1446 .