

مفهوم سازی مجدد حسابرسی عملکرد

در

بخش عمومی



ترجمه: غلامرضا سلیمانی امیری
سمانه صادقی عسکری

مقدمه

این مقاله در وهله اول، در رابطه با ارتقای سازوکارهای سازمانهای بخش عمومی است. در بسیاری از کشورها، سازمانهای بخش عمومی خدماتی مانند بهداشت و درمان، آموزش، حمل و نقل و غیره را فراهم می‌کنند و کار آنان بر کیفیت و قیمت خدمات تأثیر می‌گذارد. مقایسه بین این سازمانها در کشورها آشکار کرده است که کیفیت ارائه خدمات نهادهای عمومی، تأثیر مهمی بر سلامت شهروندان دارد.

در بخشهای عمومی سراسر جهان، یک گروه انتخابی برای بهبود جنبه‌هایی از عملکرد بخش عمومی فعالیت می‌کند که شامل **نهادهای عالی حسابرسی**^۱، کمیسیون بازرسی مجلس، کمیسیونهای ضدفساد، کمیسیونهای خدمات عمومی، برخی سازمانهای نظارتی و برخی کمیسیونهای حمل و نقل و کمیسیونهای خدمات بهداشتی است.

پژوهشگران عرصه‌های حقوقی، اقتصاد، سیاسی و حسابداری به تحلیل فعالیت‌های روزانه بخش عمومی و اندازه‌گیری اثر آن بر کار سازمانهای بخش عمومی علاقه زیادی نشان داده‌اند. در این میان، حسابرسی عملکرد بخش مهمی از کار بدنه بخش عمومی است.

کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی^۲ حسابرسی عملکرد را این‌گونه تعریف کرده است: «حسابرسی که با ارزیابی ارزش اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدیریت در بخش عمومی در ارتباط است.» دیوان محاسبات آمریکا در سال ۱۹۹۴ تعریف جایگزینی ارائه داده است: «حسابرسی عملکرد عبارتست از بررسی هدفمند و منظم شواهد به‌منظور دستیابی به ارزیابی مستقل از عملکرد سازمان‌های دولتی و برنامه‌ها و فعالیت‌های آنها به‌منظور فراهم آوردن اطلاعاتی جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی و تسهیل فرایند تصمیم‌گیری برای بخشهایی که مسئولیتی در زمینه اصلاح عملکرد بخش‌های مختلف دارند.»

بیشتر اوقات به‌رغم پذیرش گسترده حسابرسی عملکرد در سطح جهان و وجود بدنه عظیم پژوهشی برای بررسی کار حسابرسی عملکرد و تعاریفی که از سوی برخی مؤسسه‌ها نظیر نهادهای عالی حسابرسی و کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی ارائه می‌شود، اظهار می‌شود که حسابرسی عملکرد مفهومی مبهم است و به دشواری می‌توان تعریفی برای حسابرسی عملکرد ارائه داد. استدلال نویسندگان این است که مفهوم حسابرسی عملکرد به‌طور معمول به‌خوبی درک نمی‌شود (Barzelay, 1996)؛ چراکه مفهوم آن شفاف نیست (Barzelay, 1997).

اما در مورد هسته مفاهیم مربوط به حسابرسی عملکرد، بحث‌ها همچنان داغ (Power, 2000:112; Lindeberg, 2007) و غیرشفاف و بی‌پاسخ باقی مانده (Keen, 1999) و این شکل حسابرسی عملکرد غیرشفاف همچنان به‌طور غم‌انگیزی در حال تکرار است (Guthrie & Parker, 1999). بدین ترتیب نبود شفافیت پیرامون ذات و تعریف حسابرسی عملکرد، سدی را در پیشرفت این حوزه ایجاد کرده است که هدف این مقاله آن است تا به حل برخی از این سردرگمی‌ها کمک کند.

در ادامه مقدمه و در قسمت دوم، مروری بر تاریخ حسابرسی عملکرد خواهیم داشت. در قسمت سوم برخی از تعاریف کلیدی برای حسابرسی عملکرد ارائه و سپس عناصر و اجزایی معرفی خواهند شد که بیشترین کاربرد را در این تعریفها داشته‌اند. پس از آن، هر کدام از این عناصر مشخص با توجه به فایده آنها در تعریف حسابرسی عملکرد، تحلیل می‌شوند. در قسمت چهارم مقاله، چارچوب جدیدی برای تعریف حسابرسی عملکرد براساس عناصر مؤثر تعیین شده پیشنهاد می‌شود. با استفاده از این چارچوب در قسمت پنجم، وضعیت تعاریف جایگزین برای حسابرسی عملکرد و قبل از دستیابی به نتیجه‌گیری که در قسمت ششم به‌طور خلاصه از نظر خواهد گذشت، خواهد آمد.

تاریخچه حسابرسی عملکرد

در دومین سمینار بین‌المللی سازمان‌های حسابرسی آسیایی در ۱۹۸۵ در توکیو، سخنان هیئت چینی شرکت کننده در آن کنفرانس گویای این منظور بود که حسابرسی در بخش عمومی، آن‌طور که توسط پولیت و سوما (Pollit & Summa, 1999:1) توصیف شده، قدمتی به بلندای تاریخ تمدن دارد و به‌عنوان یکی از قدیمی‌ترین و محترم‌ترین عملکردهای دولت تعریف شده است. آدامز (Adams, 1986) گفته بود که حسابرسی دولتی در بدوی‌ترین شکل خود به سلسله ژو غربی در چین و در حدود ۳۰۰۰ سال قبل از میلاد مربوط است. یونان باستان، روم و ایران هم حسابرسی‌های عمومی داشتند^۲؛ بروس و پرسون (Burrowes & Persson, 2000) هم مصر باستان و بابل را به‌عنوان مناطق اولیه حسابرسی شناسایی کردند.

طبق نظر بونز (Bovens, 2006)، دفاتر دامزدی (Domesday) که در قرن یازدهم میلادی در انگلستان تهیه شدند، سنگ بنای مالیات و شیوه حکمرانی سلطنتی قرار گرفتند و در قرن دوازدهم به‌عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر در اداره امور اجرایی پادشاهی درآمدند که از طریق حسابرسی متمرکز و حساب‌دهی شش‌ماهه اجرا می‌شدند (Bovens, 2006). دویست سال پس از آن کارها رسمی‌تر شدند و اداره ملی حسابرسی انگلستان اولین فهرست را در سال ۱۳۱۴ میلادی تهیه کرد (Pollit & Summa, 1999). این در حالی است که در قاره اروپا منشأ وضع قوانین در فرانسه به سال ۱۳۱۸ بازگشته و در هلند در حدود سال ۱۳۸۶ تخمین زده می‌شود (Pollit & Summa, 1999).

ایزابلا ملکه اسپانیا، حسابرسی را در هیئت همراه کریستف

نبود شفافیت

پیرامون ذات و تعریف

حسابرسی عملکرد

سدی را در

پیشرفت در این زمینه

ایجاد کرده است

کلمب فرستاد تا از سودهای حاصل شده از سفر دریایی او به هند مطمئن شود^۴ (Burrowes & Persson, 2000).

آنچه در مقاله حاضر در اولویت بررسی قرار دارد، خاستگاه‌های حسابرسی عملکرد به‌طور خاص هستند^۵. درباره اینکه چه زمانی و کجا حسابرسی عملکرد برای اولین بار انجام شد، بحث‌های داغی در جریان است. به اعتقاد کلز و هوگز (Kell & Hodge, 2009)، دوره مجزا را می‌توان به‌عنوان تولد حسابرسی عملکرد مدرن ذکر کرد؛ دوره پس از جنگ جهانی دوم (Lonsdal, 2000)، دهه ۱۹۵۰ میلادی (Shand and Anand, 1996)، دهه ۱۹۶۰ میلادی (Adams, 1986) و دهه ۱۹۷۰ میلادی (Pollit & Summa, 1999).

فراهم نمودن اطلاعات و هدف حسابرسی، به معنی بهبود بخشیدن به فرایند مسئولیت پاسخگویی و فراهم کردن بستر مناسب برای بهبود تصمیم‌گیری و اصلاح فعالیت‌ها است.

از مجموع نمونه منابع گفته شده می‌توان حدود ۱۵۵ عنصر تعریفی شناسایی کرد که عبارتند از: «حسابرسی، نهاد عالی حسابرسی، سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، استقلال، حسابرسی مالی، ارزیابی، شیوه عمل حسابرسی، سیاست‌ها، هدفها، گزارش‌ها، حساب‌سازان، مدیریت عمومی جدید، عینیت در مقابل ذهنیت، مسائل سیاسی و مشاوره مدیریت». این عناصر در طول ۲۵ سال گذشته در جمله‌های گوناگونی در ادبیات موضوع مطرح شده‌اند (Arens et al., 2002).

توجه به این عناصر تعریف، حاوی اطلاعات مفیدی است؛ مانند: اختصاص به حسابرسی دولتی (Pollit & Summa, 1999:1)؛ یک روش برای مدیریت عمومی (Everett, 2003)؛ نه فقط یک نوع خاص از حسابرسی بلکه ارزیابی (Barzelay, 1997)؛ شبیه مشاوره مدیریت (Arens et al., 2002)؛ مربوط دغدغه‌های مدیریت مالی (ECA, 2009)؛ آنچه حساب‌سازان یا شرکت‌های حسابرسی انجام می‌دهند (Shand & Anand, 1996).

موارد مشترک زیادی بین تعاریف متنوع وجود دارد. به نظر می‌رسد عناصری چون حسابرسی، سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، استقلال و مانند اینها عناصری هستند که سنگ‌بنای اصلی ساختمان تعریف حسابرسی عملکرد را می‌سازند. البته اگر هدف ما ایجاد یک تعریف روشن و جامع از حسابرسی عملکرد باشد، گنجاندن برخی از این عناصر در چنین تعریفی قابل بحث است. البته، استفاده از بسیاری از عناصر اشاره شده در تعریف حسابرسی عملکرد به چند دلیل می‌تواند مشکل‌آفرین باشد؛ ممکن است فاقد مرزهای روشن و دقیق باشند؛ ممکن است وجه تمایز سطحی و خفیفی داشته باشند؛ یا ممکن است مفهوم تعریف شده عنصری را نادیده بگیرند و متضاد آن نتواند مفهوم را تعریف یا تعیین کند.

اگر بخواهیم به‌طور خلاصه مشکلات پیش‌روی برای ارائه تعریفی منسجم و روشن از حسابرسی عملکرد را مطرح کنیم، بهتر است بحث مختصری در مورد این عناصر مسئله‌آفرین انجام شود. به‌طور معمول سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه

همچنین اظهار شده است که گسترش حسابرسی عملکرد مدرن فقط ادامه یا ظهور مجدد یک شیوه عمل به نسبت قدیمی بوده است (Dewar, 1985a; Humburger, 1989; Burrowes & Persson, 2000; Flesher & Zarzeski, 2002).

البته حسابرسی عملکرد در کشورهای دیگری مانند کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا (Lapsley & Pong, 2000) و اروپای شرقی (Jones, 2008) نیز گسترش داشته است. مسئله دیگری هم وجود دارد و آن این است که همه نهادهای عالی حسابرسی و حسابداری در کشورهای توسعه یافته، حسابرسی عملکرد را انجام نمی‌دهند؛ بدین ترتیب به نظر نمی‌رسد سنت حسابرسی عملکرد مدرن در سطح ملی در کشورهایی مثل دانمارک، یونان، ایتالیا و کره جنوبی یا اسپانیا ایجاد شده باشد (Barzelay, 1997).



عناصر تعریف حسابرسی عملکرد

ادبیات گسترده‌ای درباره اصل و تعریف حسابرسی عملکرد وجود دارد. کلز و هوگز (۲۰۰۹) به منظور شناسایی اجزا و عناصر تعریف حسابرسی عملکرد، نمونه‌ای از منابعی را که اعتقاد داشتند به صورت گسترده‌ای در ادبیات حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گرفته، بررسی کردند. برای این بررسی دو تعریف از حسابرسی عملکرد که پیش از این ارائه شده، آغاز مناسبی است. اولین تعریف از کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی شامل عناصر حسابرسی، ارزیابی، سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی (3E's) و مدیریت بخش عمومی است؛ دومین تعریف از دیوان محاسبات ایالات متحده، تعدادی عنصر دیگر را نیز دربرمی‌گیرد که شامل هدفها، ویژگیهای منظم و عینی روشها، استقلال،

معنی هر چیزی فراتر از کارایی باشد، بنابراین چنین تعریفی کارایی را نیز پوشش می‌دهد. به این علت که عدم کارایی نوعی اتلاف است، تلاش برای تعریف صرفه اقتصادی (جلوگیری از اتلاف) مانند بیرون رفتن از تعریف کارایی است و این خود نوعی پارادوکس ایجاد می‌کند. همچنین می‌توان استدلال کرد که کارایی شامل اثربخشی نیز می‌شود؛ چرا که کارایی در معنای خاص خود و به‌عنوان مفهوم اقتصادی، شامل این نظر است که ترکیب واقعی صحیحی از ستانده‌ها تولید می‌شود یا به زبان دیگر ستانده‌های برنامه مؤثر هستند.

برای تعریف حسابرسی عملکرد در ارتباط با حسابرسی مالی، تلاشهایی به روشهای قیاسی و تمایز صورت گرفته است (Parker, 1986; Politte & Summa, 1996; Shand & Anand, 1996; Flesher & zarzeski, 2002; Macphee, 2007)؛ اما چنین تلاشهایی به چند دلیل با اشکال روبه‌رو هستند. حسابرسی عملکرد که

اقتصادی، پایه مشترکی در تعریف حسابرسی عملکرد هستند. همان‌طور که پارکر (Parker, 1986) نتیجه می‌گیرد، در تعریف ارائه‌شده در بیانیه مفهومی پذیرفته‌شده حسابرسی عملکرد: «حسابرسی عملکرد بررسی مستقل از کارایی و صرفه اقتصادی فعالیتها و همچنین اثربخشی فعالیتها در یک واحد اقتصادی است.» این سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به‌صورت گسترده‌ای در ادبیات و کتابهای راهنما و استانداردها و قوانین برای نهادهای حسابرسی عمومی ذکر می‌شوند. همچنین، اشاره‌های مفیدی به معنای جلوگیری از اتلاف دارند و در اصل مفاهیمی هستند که به یک نمایش عمومی مربوطند. اما اشکالهایی نیز به سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به‌عنوان مبانی تعریف حسابرسی عملکرد وارد است (Kells & Hodge, 2009). نخست آنکه همه حسابرسی‌های عملکرد شامل سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نمی‌شود؛ به‌طور مثال، برخی بر کارایی و صرفه اقتصادی تأکید کرده‌اند و نه اثربخشی. برخی نیز سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را بررسی کرده‌اند؛ ولی در واقع و تنها بر رعایت روشها و دستورالعملها تمرکز کرده‌اند (Pollitt & Mul, 1999; Flesher & Zarzeski, 2002).

دوم اینکه حتی اگر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را واقعاً به‌عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به‌خصوص در بخش عمومی و دولتی شامل شود؛ مواردی مانند منافع عمومی و مسئولیت پاسخگویی (Glynn, 1985)، پیروی دقیق از اصول (ASAE 3500)، موارد اخلاقی و سرمایه (Government Accountability Office, 2007).

سوم، بین کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی مرزهای شفافی وجود ندارد. برخی معتقدند که تعریف کارایی، صرفه اقتصادی را نیز پوشش می‌دهد؛ چرا که صرفه اقتصادی نرخ داده‌ها نسبت به ستانده‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهد و این مسئله مورد بررسی کارایی نیز قرار می‌گیرد (Yamamoto & Watanabe, 1989) و اگر تعریف مفهوم صرفه اقتصادی به



انتشار نتایج حسابرسی عملکرد

هم برای نهادهای پاسخگویی

چون مجلس

مطلوب است و هم

باعث اطمینان ذینفعانی چون

سهامداران و مالیات‌دهندگان می‌شود

مشاوران مدیریت عمل می‌کنند، ابراز کرده است. براساس این ملاحظات، ارزیابی و خدمات مشاوره مدیریت در مجموعه‌ای از عناصر تعریفی نامطمئن قرار می‌گیرند.

ادعای دیگر آن است که حسابرسی عملکرد همانند حسابرسی‌های مالی در سبک خاص کار که با رویکرد منظم و روش‌شناسی علمی دقیق مشخص می‌شود، سهیم است (Brooks, 1996; Chelimsky, 1996); اگرچه حسابرسی عملکرد به خاطر فقدان روش روشن و شفاف خود مورد نقد قرار گرفته است (Barzelay, 1996; Funnell, 1998). اما چنین استدلال‌های متناقضی نیز چالش برانگیز است؛ دستکم به این دلیل که عبارتهایی نظیر «منظم» و «دقیق»، عبارتهایی نسبی و وابسته به متن هستند. بارزلی (Barzelay, 1994) برای هدف‌های تعریف کنونی، نتیجه می‌گیرد که سبک کار حسابرسی مالی نباید بخشی از مفهوم حسابرسی عملکرد را در خود جای دهد.

اما منظور از استقلال سیاسی در حسابرسی عملکرد چیست؟ در مورد این موضوع، مشاهده‌ها نشان می‌دهد که حساب‌برسان عملیاتی در بخش عمومی بارها اظهار کرده‌اند که غیرسیاسی عمل می‌کنند و روشهایی که از نظر سیاسی خنثی هستند را به‌کار می‌برند؛ اما از سوی دیگر به‌علت تخطی از قلمرو سیاست‌ها، مورد انتقاد قرار می‌گیرند. حسابرسی مدرن در دستورالعمل‌ها و قوانین خود تلاش کرده تا حساب‌برسان را از اظهار نظر در خصوص معیارهای سیاست‌های دولتی منع کند و بدین ترتیب حسابرسی عملکرد را از اظهار نظر درباره اینکه یک سیاست تا چه حد موفقیت‌آمیز پیاده‌سازی شده، منع کرده است. طبق نظر مک‌گی (McGee, 2002)، این محدودیت چه در اساسنامه مندرج باشد یا نباشد، عنصری اساسی در قرارداد کاری حساب‌برسان نهادهای عمومی است. اگرچه در واقعیت این محدودیت با مشکل مواجه است، حساب‌برس عملیاتی به‌سادگی می‌تواند اجرای یک سیاست را با ارجاع دادن به یک نحوه عمل با سطح بالاتر و تعهدهای گسترده‌تر، نقد کند. محدودیت منع انتقاد از سیاست‌های حکومت ممکن است بیشتر بر شیوه گزارش‌گیری حساب‌برسان تأثیر بگذارد تا بر محتوای آن (Sharkansky, 1988). در مرور دسته‌ای از متن‌ها، حسابرسی عملکرد را در بیشتر

به‌عنوان موضوعی نامتعارف در خانواده حسابرسی شناخته می‌شود (Lindeberg, 2007)، ارتباط انعطاف‌پذیری با حسابرسی مالی دارد. به‌طور مثال، حسابرسی عملکرد در ابتدا می‌تواند با داده‌های مالی و کنترل‌های آن مرتبط باشد یا به‌طور کلی از داده‌های مالی اجتناب کند و به جای آن بر نتایج محیطی و اجتماعی آنها تمرکز کند. تنوع ارتباطات بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی مالی به این معنی است که تعریف حسابرسی عملکرد در ارتباط با حسابرسی مالی تعریفی نامطمئن است.

آیا حسابرسی عملکرد یک فرایند ارزیابی است یا ممکن است یک فعالیت مشاوره مدیریت باشد؟ با توجه به بخش اول این پرسش، ادبیات زیادی در مورد شباهت‌ها و تفاوت‌های بین حسابرسی عملکرد و ارزیابی وجود دارد (Davis, 1990; Brooks, 1996; Chelimsky, 1996; Divorksi, 1996; Leeuw, 1996; Politte & Summa, 1996, 1997; Wisler, 1996; Desautels, 1997; Power, 1999; Lindeberg, 2007); اما به‌رغم سفسطه‌بافی‌هایی که از ویژگی‌های این ادبیات است، همپوشانی روش‌شناسانه قوی بین حسابرسی عملکرد و ارزیابی وجود دارد (Lonsdal, 2007; Lindeberg, 2007: 80). و حسابرسی عملکرد و ارزیابی می‌تواند به‌عنوان دو بخش از زنجیره گسترده فعالیت‌های بررسی دیده شوند (Gao, 1978; Politte, 1995; Lindeberg, 2007). در ارتباط با مشاوره مدیریت، دادن کمک و راهنمایی به نهادهای عمومی برای کمک به آنها در ایجاد بهبود در وضعیتشان به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد در نظر گرفته شده است (Hamburger, 1989; Politte, 2003).

در حالی که نهادهای عالی حسابرسی، مشاوره‌ها و راهنمای عمل خوبی در ارتباط با فعالیت‌های حسابرسی عملکرد را فراهم کرده‌اند، بحث چالش‌برانگیزی در جریان است تا نشان دهد آیا چنین خروجی‌هایی در خصوص مشاوره مدیریت در ارتباط با حسابرسی عملکرد قرار می‌گیرد یا به طریقی در تقابل با اصول آن قرار دارد؟ به‌طور مثال، انگلش (English, 2007) نگرانی خود را درباره از دست دادن استقلال حساب‌برسان زمانی که نهادهای عالی حسابرسی مانند

اداره می‌شود، و در پایان همه اینها حسابرسی عملکرد باید هدف ویژه‌ای داشته باشد.

اگر این نحو گفتمان را قبول داشته باشیم، حرکت بعدی در تعریف بهتر حسابرسی عملکرد چیست؟

ساختن چارچوب تعریف جدید برای حسابرسی عملکرد

با کنار گذاشتن این ۱۲ عنصر مشکل آفرین، سه عنصر باقی می‌ماند که با آنها تعریفی جدید از حسابرسی عملکرد ارائه می‌دهیم: حسابرسی، استقلال و گزارشگری.

این عناصر تمایزهایی دارند که نسبت به دیگر عناصر اساسی‌ترند. در نظر گرفتن همزمان دو عنصر ابتدایی که حسابرسی مستقل است، معنی «دسترسی و حدود اختیار» را به ذهن متبادر می‌کند. حسابرس به اطلاعاتی دسترسی پیدا می‌کند که به‌طور طبیعی از دسترسی به آنها جلوگیری می‌شود. این اطلاعات می‌تواند در شکل سند و یا دانش ضمنی باشد که می‌تواند از طریق مصاحبه‌ها و بحث‌ها به دست آمده باشد. با اقتباس از ادبیات اقتصاد اطلاعات، این یافته‌ها بر مجموعه اطلاعات حسابرس پیش از دسترسی به چنین اطلاعاتی و پس از دسترسی، به‌طور قطعی تأثیرگذار خواهند بود.

عناصر اساسی دیگر حسابرسی مستقل، بحث دسترسی قانونی و مجاز است. بدیهی است که حسابرس خود قدرت تفویض اختیار در مورد حدود حسابرسی خود را ندارد و این قدرت از جایی دیگر به او منتقل می‌شود. چندانکه اجازه دسترسی وجود دارد. ممکن است رئیس یک شرکت به یک حسابرس اجازه دسترسی حسابرسی از یک اداره منطقه‌ای یا واحد مدیریت خارجی خود را بدهد؛ ممکن است مالک یا رئیس هیئت‌مدیره یک شرکت به حسابرس اجازه حسابرسی مدیران ارشد را بدهد؛ ممکن است شرکت مادر حسابرس فرعی بگمارد؛ ممکن است مجلس نهاد حسابرسی عالی را

اوقات سبک عینی بررسی مفاهیم پیش‌بینی‌پذیری، دقت و استقلال می‌دانند (Brooks, 1996). از طرفی نیز این ادعا وجود دارد که حسابرسی عملکرد ذهنی^۲ است؛ با این اشاره که حسابرسی عملکرد مترادف با درک و باور است تا یک واقعیت عینی (Parker, 1986; Barzelay, 1996; Lindeberg, 2007).

در واقع، حسابرسی عملکرد عناصری نمایان از ذهنیت و عینیت را داراست؛ اگرچه به دلیل محدودیت در شروط رد ریک چیشلم (Roderick Chisholm) نمی‌تواند

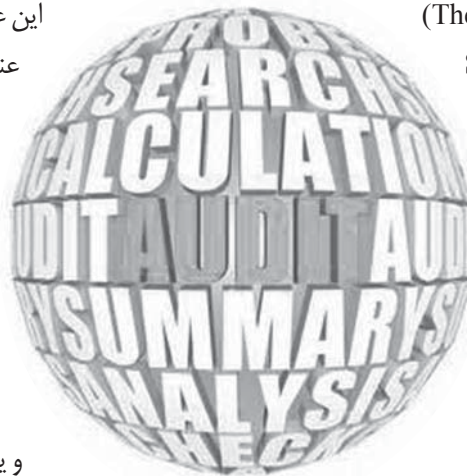
در زمره گزاره‌های عینی کامل واقع شود (The Statement of Basic Concept in

Auditing, 1973) و همان‌طور که

کین (Keen, 1999) ذکر کرده، حسابرسی عملکرد بر فرایندهای شناخت شبه‌عقلانی با ترکیب باور و فرایند آزمون به‌صورتی متنوع از یک موضوع به موضوع دیگر متکی است.

در نهایت، هدف حسابرسی عملکرد، بازتعریف عناصر در ادبیات مربوط به آن و به‌طور خاص ایجاد تمایز بین کمک کردن به بهبود کار و برجسته ساختن نقاط مستعد بهبود است.

پس از در نظر گرفتن این ۱۵ عنصر و تعریف و بحث‌هایی که در مورد بعضی از آنها مطرح شد، نتیجه گرفته می‌شود که ۱۲ عنصر در تعریف حسابرسی عملکرد مسئله‌آفرین هستند. به بیان دیگر، درست نیست اینگونه استدلال شود که حسابرسی عملکرد فقط دربرگیرنده سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است و دیگر عناصر تعریف باید مستثنی شوند، یا یک جنبه از موضوع مدیریت عمومی نوین است یا با موضوعهای متفاوتی برای حسابرسی مالی مربوط می‌شود، یا مستلزم اطلاعات غیرمالی در کنار اطلاعات مالی است، از ارزیابی و مشاوره مدیریت متفاوت است یا همزمان با آنها رخ می‌دهد، به سیاست‌ها مربوط می‌شود یا نه، موضوعی عینی است و یا ذهنی، به‌وسیله حسابرسان و نهاد عالی حسابرسی



تحلیل اطلاعات است. به هر حال حسابرسی عملکرد شامل برخی از اشکال تبدیل اطلاعات به دست آمده است؛ در شناخت گستره آنچه حسابرس ممکن است با اطلاعات به دست آمده انجام دهد، از این پس واژه سنتز (ترکیب) استفاده می شود تا بر جنبه بنیادین تحلیل اطلاعات در حسابرسی عملکرد دلالت شود.

مفهوم گزارشگری در ادبیات حسابرسی عملکرد به صورت متناوب دیده می شود. یافته ها و نتایج حسابرس در برخی اشکال همچون نامه مدیریت، گزارش حسابرس، متن در یک مرکز اطلاع رسانی اینترنتی یا ارائه شفاهی بیان می شود. در اصل، یافته ها و نتایج می توانند به طور خصوصی یا به یک مرجع موثق گزارش شوند و یا اینکه منتشر شوند. انتشار یافته ها و نتایج حسابرسی عملکرد مهم هستند؛ چرا که حداقل وضعیت برخی اطلاعات را که حسابرس به دست آورده است، نشان می دهد و بر مجموعه اطلاعات مخاطبان بیشتری تأثیر می گذارد.

دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد. نخست، یافته ها و نتایج آن می تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سازمان استفاده کنند؛ بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

برای حسابرسی دفاتر دولتی قراردادها یا ممکن است مجلس آیین نامه های مستقل برای شرکت های خصوصی در صنایع خاص ایجاد کند. حتی ممکن است مرجع تفویض کننده حدود اختیارها محدودیت هایی را برای دسترسی های حسابرسی قرار دهد؛ برای مثال، اینکه حسابرسی عملکرد فقط در سطح عملیات اجرایی و یا کفایت روشها و سیستمها باشد.

مفهوم حدود اختیارها به استقلال مربوط می شود. اگر یک حسابرس کار حسابرسی عملکرد مدیریت یک سازمان را آغاز کند، برای داشتن آزادی عمل به اجازه مدیریت نیاز خواهد داشت و در این صورت حسابرس مستقل نیست. حسابرس به مدیریت گزارش می دهد، نه در مورد مدیریت (Dewar, 1985). اگر حسابرس خود را به نوعی مدیون بداند، تصمیم های مدیریت بر تصمیمها و یا انگیزه های حسابرس اثرگذار می شود. این امر می تواند در نحوه رویکردهای حسابرس به طور کامل اثرگذار شود.

حداقل میزان استقلال مستلزم این است که حسابرس نیاز به اجازه یک مقام بالای دارای قدرت مانند رئیس هیئت مدیره یا مالک سازمان، دولت، قوه قضائیه یا قوه مقننه داشته باشد. در چنین حالتی است که عملکرد حسابرس می تواند مستقل از تصمیم های مدیریت باشد.

بالاترین سطح استقلال، مربوط به جایی است که اجازه قطعی به حسابرس داده می شود تا یافته ها و نتایج را به شکل یک گزارش منتشر کند. این سطح از استقلال به تصمیم مقام های ارشد نیاز دارد تا حتی خود آن مقامها را هم برای محدود کردن آزادی های حسابرس در انتشار یافته ها محدود کند.

بیشتر مباحث حسابرسی عملکرد، مستلزم در نظر گرفتن ملاحظاتی در خصوص روشهای حسابرسی عملکرد استفاده شده به وسیله حسابرسان است. بسیاری از جنبه های این روشها، همان طور که پیشتر بحث شد، به عنوان جنبه های مشکل ساز مطرح شده اند؛ از جمله شیوه کار حسابرسی، ادعاهایی در مورد عینیت روشها و نیز گستره کاری است که قرار است انجام شود. باید اذعان کرد که به محض آنکه حسابرس به اطلاعاتی دست یافت، باید به فراوری (تجزیه و تحلیل) حداقل قسمتی از اطلاعات بپردازد. این امر به این علت است که حسابرسی عملکرد مستلزم حداقلی از کاوش یا



پاسخگویی چون مجلس مطلوب است و هم باعث اطمینان ذینفعانی چون سهامداران و مالیات‌دهندگان می‌شود (Kells & Hodge, 2009).

در بیشتر قلمروها، اهمیت ارزش پاسخگویی ناشی از حسابرسی عملکرد منجر به انتشار نتایج آن به جای محرمانه باقی ماندن آن برای مدیران، اعضای هیئت‌مدیره یا مالکان می‌شود. از این‌رو، انتشار نتایج حسابرسی عملکرد یکی از جنبه‌های بنیادین آن است. انتشار برخی یا همه نتایج حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملکرد را از برخی فعالیت‌ها که از نظر روش شبیه حسابرسی عملکرد بوده اما ارزش

دوم اینکه یافته‌ها و نتایج می‌توانند منتشر شوند که در این صورت ارزش پاسخگویی دارند.

احتمال انتشار اطلاعات بر انگیزه و تصمیم‌های مدیران تأثیر می‌گذارد؛ چرا که خواه اطلاعات عمومی باشد یا خصوصی، به انتخاب‌های مدیر بستگی دارد که چگونه سازمان خود را اداره می‌کند و اینکه در معرض حسابرسی عمومی قرار داشتن، خود همواره یک محرک برای اداره بهتر سازمان است.

همچنین، انتشار یافته‌ها تأثیر مؤثری بر مدیران برای تعامل با یافته‌های حسابرسی و نتایج آن دارد و انتشار نتایج حسابرسی عملکرد هم برای نهادهای

جدول ۱- چارچوبی برای عناصر مربوط به تعریف حسابرسی عملکرد

| عناصر | تعریف | ارتباط |
|------------------------------|--|--|
| استقلال | حسابرس از سازمان مورد حسابرسی مستقل است. حسابرس در برابر سازمان مورد حسابرسی یک خارجی (خارج از سازمان) محسوب می‌شود. | محرک‌های حسابرس. |
| حدود اختیارها | حسابرسی به‌وسیله یک مرجع دارای قدرت که بالاتر از سازمان مورد حسابرسی باشد، اجرا و مجاز شمرده شود. | مرجع دارای قدرت می‌تواند خود را به‌گونه‌ای محدود کند که قدرتی را که به حسابرس تفویض می‌کند، تحت هیچ شرایطی لغو نشود. |
| یافته‌ها | حسابرس به‌صورت (فیزیکی و یا مجازی) وارد سازمان مورد حسابرسی شود و به اطلاعاتی دسترسی پیدا کند که در شرایط معمولی محرمانه تلقی می‌شود. | مجموعه اطلاعات حسابرس و مرجع دارای قدرت. |
| سنتز (تجزیه و تحلیل اطلاعات) | حسابرس به یافته‌هایی می‌رسد و به نتیجه‌گیری‌هایی دست می‌زند که می‌تواند مورد سنتز بیشتر قرار بگیرد یا خیر! همه و یا قسمتی از این اطلاعات به دست آمده به‌شیوه‌ای جدید ارائه خواهند گردید. | حدود اختیار حسابرس. دامنه یافته‌ها و نتایج، به‌طور کامل به حدود اختیار حسابرس بستگی دارد. |
| انتشار یافته‌ها | همه و یا قسمتی از یافته‌ها و نتایج حسابرس در یک قالب جدید منتشر خواهند گردید و مخاطبان عمومی به اطلاعات سنتز شده دسترسی خواهند یافت که در غیر این صورت محرمانه باقی می‌مانند. | مجموعه اطلاعات عمومی و حدود اختیار حسابرس در ارتباط با محرک‌های سازمان حسابرسی شده قرار می‌گیرد. |

اطلاعاتی بدون ارزش پاسخگویی ایجاد می‌کنند، متمایز می‌سازد. همان‌طور که پیش از این اشاره شد، انتشار یافته‌ها با استقلال حسابرس عملکرد، ارتباط تنگاتنگی دارد و اگر مراجع بالاتر قدرت لازم برای رد کردن یافته‌ها و نتایج قبل از انتشار آن داشته باشند یا انتشار آن را ممنوع کنند، حسابرس

جدید حسابرسی عملکرد است. بنابراین، حسابرسی عملکرد را می‌توان در چارچوب جدید این‌گونه تعریف کرد: «فعالیتی که در آن به افرادی خارج از سازمان اجازه داده می‌شود تا اطلاعاتی را کشف، سنتز (ترکیب) و منتشر کنند که در غیر این صورت محرمانه باقی خواهد ماند.»

نتیجه‌گیری

به‌رغم پذیرش گسترده حسابرسی عملکرد در سطح جهان و وجود بدنه عظیم پژوهشی برای بررسی کار حسابرسی عملکرد و تعاریفی که از سوی برخی مؤسسه‌ها نظیر نهادهای عالی حسابرسی و کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی ارائه می‌شود، اغلب اظهار می‌شود که حسابرسی عملکرد مفهومی مبهم است و به دشواری می‌توان تعریفی برای حسابرسی عملکرد ارائه داد.

نویسندگان استدلال کرده‌اند که مفهوم حسابرسی عملکرد به‌طور معمول به‌خوبی درک نمی‌شود (Barzealy, 1996); چراکه مفهوم آن شفاف نیست (Barzealy, 1997). در مورد هسته مفاهیم مربوط به حسابرسی عملکرد نیز بحث‌ها همچنان داغ (Power, 2000:112; Lindeberg, 2007) و همچنان غیرشفاف و بی‌پاسخ باقی مانده (Keen, 1999) و این شکل حسابرسی عملکرد غیرشفاف همچنان به‌طور غم‌انگیزی در حال تکرار است (Guthrie & Parker, 1999).

نبود شفافیت پیرامون ذات و تعریف حسابرسی عملکرد، سدی را در پیشرفت در این زمینه ایجاد کرده است. در این مقاله سعی شد تا راه‌حلهایی برای حل برخی از این سردرگمی‌ها ارائه شود.

در طول ۲۵ سال گذشته، ۱۵ عنصر در جمله‌های گوناگونی در ادبیات موضوع مطرح شده‌اند: حسابرسی، نهاد عالی حسابرسی، سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، استقلال، حسابرسی مالی، ارزیابی، شیوه عمل حسابرسی، سیاست‌ها، هدفها، گزارش‌ها، حساب‌سان، مدیریت عمومی جدید، عینیت در مقابل ذهنیت، مسائل سیاسی، مشاوره مدیریت (Arens et al., 2002).

۱۲ عنصر از عناصر ذکر شده در تعریف حسابرسی عملکرد مسئله‌آفرین هستند که پیشتر دلایل آن را از نظر گذرانندیم.

سه مؤلفه کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عناصری هستند که سنگ بنای اصلی ساختمان تعریف حسابرسی عملکرد را می‌سازند


مستقل نخواهد بود.

در نهایت، پنج عنصر اساسی که به اندازه کافی روشن و قوی هستند تا در تعریف حسابرسی عملکرد استفاده شوند، شناسایی شده است (جدول ۱).

سه عنصر اول بخش‌هایی از مفهوم حسابرسی مستقل را تشکیل می‌دهند: حدود اختیار، کشف اطلاعات (یافته‌ها) و سنتز (تجزیه و تحلیل اطلاعات)؛ دو عنصر دیگر استقلال و انتشار یافته‌ها هستند. این پنج عنصر پایه چارچوب تعریف

جدید این‌گونه تعریف کرد:

«فعالیتی که در آن به افرادی خارج از سازمان اجازه داده می‌شود تا اطلاعاتی را کشف، سنتز (ترکیب) و منتشر کنند که در غیر این صورت محرمانه باقی خواهد ماند».

تعریف جدید حسابرسی عملکرد به این بحث توجه کرده که کدام یک از عناصر تعریف به زمانی که حسابرسی عملکرد در بخش خصوصی، روش‌های حسابرسی عملکرد در حسابرسی مدیریت مطرح است و استقلال هم ممکن است وجود داشته باشد (به‌طور مثال، ممکن است حسابرس با هیئت‌مدیره یا سهامداران تعامل داشته باشد). اما در بخش خصوصی پنج عنصر استقلال، حدود اختیار، کشف، سنتز و انتشار، بدون مشارکت مستقیم مراجع قانونی و حکومتی بعید است. حضور این پنج عنصر تمایز آشکاری بین حسابرسی بخش خصوصی و عمومی به‌وجود می‌آورد و به‌طور خاص این موضوع که تمایز بین بخش خصوصی و عمومی در عصر سرمایه‌داری غیر شفاف شده است، وجود دارد. 

پانوشتها:

- 1- SAI
- 2- INCOSAI
- ۳- برای کسب اطلاعات بیشتر در خصوص حسابرسی در ایران باستان به (2006) Hodge و (1998) Farazmand، در مورد یونان باستان به (1966) Normanton و در مورد روم باستان به Burrowes & Persson (2000) مراجعه کنید.
- ۴- برای بررسی بیشتر به (2002) Jurado- sanches مراجعه کنید.
- ۵- نمونه‌ای از مطالعات شاخص بین‌المللی که در مورد حسابرسی عملکرد به بررسی پرداخته‌اند عبارتند از: (1985) Dewar؛ (1985) Glynn؛ (1986) Parker؛ (1999) Guthrie and Parker؛ (1989) Yamamoto and Watanabe؛ (1996) Shand and Anand؛ (2000) Burrowes and Persson
- 6- Objective
- 7- Subjective

منبع:

- Kells S. and G. Hodge, **Performance Auditing in the Public Sector: Reconceptualising the Task**, Journal of Contemporary Issues in Business and Government, Vol. 15, No. 2, 2009, pp. 33-60

باکنار گذاشتن این ۱۲ عنصر مشکل‌آفرین، سه عنصر باقی می‌ماند که با آنها تعریفی جدید از حسابرسی عملکرد ارائه شد: حسابرسی، استقلال و گزارشگری.

این عناصرها تمایزهایی دارند که نسبت به دیگر عناصرها اساسی‌ترند.

در نظر گرفتن همزمان دو عنصر ابتدایی که حسابرسی مستقل است، معنی دسترسی و حدود اختیار را به ذهن متبادر می‌کند. همچنین، حسابرس به اطلاعاتی دسترسی پیدا می‌کند که به‌طور طبیعی از دسترسی به آنها جلوگیری می‌شود (کشف). این اطلاعات می‌تواند در شکل سند و یا دانش ضمنی باشد که می‌تواند از طریق مصاحبه‌ها و بحث‌ها به دست آید. حسابرسی عملکرد شامل برخی از اشکال تبدیل اطلاعات به دست‌آمده است. در شناخت گستره آنچه حسابرس ممکن است با اطلاعات به دست‌آمده انجام دهد، از واژه سنتز (ترکیب) استفاده می‌شود تا بر جنبه بنیادین تحلیل اطلاعات در حسابرسی عملکرد دلالت شود.

در نهایت، پنج عنصر اساسی که به اندازه کافی روشن و قوی هستند تا در تعریف حسابرسی عملکرد استفاده شوند، شناسایی شده است. سه عنصر اول بخش‌هایی از مفهوم حسابرسی مستقل را تشکیل می‌دهند: استقلال، حدود اختیار، کشف، سنتز (تحلیل) و انتشار. در اغلب قلمروها، اهمیت ارزش پاسخگویی ناشی از حسابرسی عملکرد منجر به انتشار نتایج آن به جای محرمانه باقی ماندن آن برای مدیران، اعضای هیئت‌مدیره یا مالکان می‌شود. از این‌رو، انتشار نتایج حسابرسی عملکرد یکی از جنبه‌های بنیادین آن است. انتشار برخی یا همه نتایج حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملکرد را از برخی فعالیت‌هایی که از نظر روش شبیه حسابرسی عملکرد بوده، اما ارزش اطلاعاتی بدون ارزش پاسخگویی ایجاد می‌کنند، متمایز می‌سازد. این تعریف مبتنی بر تمایزهای قوی است که حسابرسی عملکرد را از طیف وسیعی از فعالیت‌های مشابه که ارزش اطلاعاتی بدون ارزش پاسخگویی ایجاد می‌کنند، متمایز می‌سازد. چنین تعریفی ممکن است کاربردهای عمومی مهمی در سیاست داشته باشد و مسئولیت پاسخگویی به خصوص در بخش عمومی را بهبود بخشد.

بنابراین، حسابرسی عملکرد را می‌توان در چارچوب