

طراحی مدلی برای حسابرسی عملیاتی پروژه‌ها در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه

*مهسا قاسمی^۱، رضوان حجازی^۲، آزاده مداحی^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۱۶

Designing a Model for Performance Audit of Projects in the National Iranian Oil Company and its Subsidiaries

*M. Ghasemi¹, R. Hejazi², A. Maddahi³

1. PhD. Student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. Professor, Department of Accounting, AlZahra University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

Received: 2020/6/2

Accepted: 2020/8/6

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of the study is to design a model for conducting performance auditing of projects focusing on the projects of the National Iranian Oil Company and its subsidiaries.

Research Method: According to the exploratory approach of research and implementation of performance audit scope in Iran, the method of qualitative research and grounded theory is used.

Research Findings: According to the results of the research, legal requirements, need to be accountable, independence of performance auditing, clear vision and goals, financial resources, professional standards, quality and availability of information, performance criteria, Cooperation of the auditee, audit manager, implementation team, team work and in-service training are the factors affecting the implementation of operational auditing. Implementation of this model will lead to accountability, improve corporate governance and performance, efficiency, economy, effectiveness, customer satisfaction and planning.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Due to the infancy of performance auditing in Iran and characteristics of governmental companies, the proposed model is more applicable and implemented compared to similar research. It is also the first study in Iran to provide a model for performance auditing in projects.

Keywords: Performance Audit Model, Efficiency, Economy, Effectiveness, Grounded Theory.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش ارائه مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها با تمرکز بر پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه می‌باشد.

روش پژوهش: به موجب رویکرد اکتشافی تحقیق و اجرای محدود حسابرسی عملکرد در ایران، از روش تحقیق کیفی و نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود.

یافته‌های پژوهش: طبق نتایج تحقیق الزامات قانونی، نیاز به پاسخگویی، استقلال حسابرس، چشم‌انداز و اهداف شفاف، منابع مالی، استانداردهای حرفه‌ای، کیفیت و دسترسی به اطلاعات، شاخص‌های عملکرد، مشارکت واحد حسابرسی‌شونده، مدیر حسابرسی، تیم‌پیاپی‌سازی، کار تیمی و آموزش ضمن خدمت بر اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر هستند. اجرای این مدل موجب پاسخگویی، بهبود عملکرد و راهبری شرکتی، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی می‌شود.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نوپا بودن حسابرسی عملکرد در ایران و ویژگی‌های شرکت‌های دولتی مدل ارائه شده در مقایسه با تحقیقات مشابه قابلیت کاربرد و پیاده‌سازی بیشتری دارد. همچنین در ایران اولین پژوهشی است که مدلی را برای حسابرسی عملکرد در پروژه‌ها ارائه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مدل حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان.

JEL Classification: M420

طبقه‌بندی موضوعی: M420

مقدمه^۱

عملکرد پروژه‌ها مسئله‌ای کلیدی برای صنایع مختلف محسوب می‌شود. اغلب مواردی چون تکمیل به موقع و رضایت مشتری به عنوان معیارهایی برای تعیین موفقیت پروژه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. از آنجاییکه پروژه‌ها به علت وجود گروه‌های متعددی از قبیل مشتری‌ها، پیمانکاران، مشاوران، ذینفعان، سهامداران، قانون‌گذاران و ... ماهیت پیچیده‌ای دارند، بیشتر مواقع موفقیت پروژه‌ها وابسته به توانایی مدیر پروژه در اجرای اثربخش وظایف خود است. بسیاری از پروژه‌ها در کشورهای در حال توسعه با فزونی هزینه‌ها و زمان نسبت به برنامه و عدم توانایی در تأمین رضایت دولت‌ها، مشتریان و جامعه به طور کل مواجه هستند (نیانگارا و داچ، ۲۰۱۵)، بنابراین بسیاری از پروژه‌ها چه در بخش خصوصی و چه دولتی نیاز به حسابداری پروژه از سوی شخص مستقلی دارند. لیکن در حوزه حسابداری عملکرد پروژه‌ها، تمرکز اصلی حسابرسان به جای عملکرد پروژه بر حسابداری رعایت است (نالویک و میلز، ۲۰۱۵).

با توجه به اینکه حسابداری عملکرد به عنوان حسابداری صرفه اقتصادی (دستیابی به منابع دارای کیفیت و کمیت مناسب در زمان و مکان مناسب و با کمترین هزینه ممکن)، کارایی (استفاده از منابع به طوری که ستاده مربوط به داده معینی بیشینه شده یا داده مربوط به کیفیت و کمیت ستاده معینی کمینه شود) و اثربخشی (میزان دستیابی به مجموعه اهداف از پیش تعیین شده، یا دیگر اثرات مورد نظر برنامه‌ها، عملیات، فعالیت‌ها یا فرایندها) تعریف می‌شود (رهنمود SAICA در مورد حسابداری عملکرد در بخش عمومی، ۲۰۰۶)، در صورتی که با دیدگاه فرایندی و به طور صحیح و مستمر انجام شود، در بخش غیردولتی موجب ارتقای مدیریت منابع، رضایت مشتری، کمک به توسعه ملی، ایجاد قابلیت‌های جدید، پایداری و ارتقاء جایگاه جهانی شرکت‌ها و مؤسسات و در بخش دولتی موجب ارتقاء پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و اعتماد عمومی به عملکرد سازمان‌ها و کارایی و اثربخشی دولت می‌شود (رحیمی، ۱۳۸۵). شواهد نظری حکایت از این دارد که خدمات حرفه‌ای حسابداری عملکرد در ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته و با وجود ورود چندین ساله سازمان حسابداری و دیوان محاسبات کشور به مقوله حسابداری عملکرد، این نوع خدمات حسابداری در عمل با موانع و مشکلات اجرایی مواجه است (جوی‌پا، ۱۳۸۹).

هدف از این مطالعه، جستجوی یک مدل حسابداری است که موجب طراحی مؤثر برنامه حسابداری قابل اجرا برای حسابداری عملکرد پروژه‌ها شود به گونه‌ای که با شناسایی فرصت‌های بهبود و انجام مراحل حسابداری به اطمینان ذینفعان نسبت به کنترل و تحویل پروژه‌ها بیفزاید. در طراحی این مدل با در نظر گرفتن استاندارد دانش مدیریت پروژه (پم‌پاک) و مصاحبه با افراد خبره با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۲ فرایندهای مورد نیاز برای اجرای حسابداری عملکرد جهت اطمینان از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها شناسایی می‌شود.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

حسابرسان به عنوان عوامل اطلاعاتی در مورد اطلاعات موجود گواهی داده و به ارزش آنها افزوده و اطلاعات جدیدی درباره پاسخگویی و تصمیم‌گیری فراهم می‌نمایند. امروزه حسابرسان عملکرد مشغول تهیه اطلاعات جدید بوده و این اطلاعات را در قالب یافته‌ها و معمولاً به صورت گزارش‌های مکتوب ارائه می‌کنند. این اطلاعات در مورد هر دو بخش عملکرد مالی و غیرمالی کلیه جنبه‌های عملکرد مباحثند به طوری که همه برنامه‌ها و فعالیت‌ها را پوشش می‌دهند. همچنین در صورت لزوم، اطلاعات مخصوصی در مورد اینکه کجا و چگونه می‌توان بهبودهایی در عملکرد داشت و اثر احتمالی این بهبودها تهیه می‌شود. انتظار می‌رود که حسابرسان عملکرد بی‌طرف بوده و گزارش‌هایشان درست و عینی باشد و اطلاعات را از دیدگاه مناسب و درستی توصیف نمایند (رام و مورگان، ۲۰۰۹).

اطلاعات جدیدی که حسابرسان ارائه می‌کنند دو نقش بالقوه کمک و پاسخگویی را ایفا می‌کنند و دو مجموعه گسترده مشتریان شامل مدیریت و افرادی که مدیریت به آنها پاسخگو است را دربردارند. در دولت، دسته دوم مشتریان معمولاً شامل قانونگذار (قوه مقننه) و جامعه می‌باشد. در راستای کمک به مدیریت، نقش حسابرس مجهز کردن مدیران به تحلیل‌های هدف و ارزیابی عملکرد برای فعالیت‌های مورد نظر آنها و تهیه پیشنهادهای برای بهبود می‌باشد. برای کمک به افرادی که مدیریت در قبال آنها پاسخگو است، نقش حسابرس فراهم کردن بینشی مستقل درباره عملکرد و میزان موفقیت مدیران در انجام مسئولیت‌های نظارتی آنها است (رام و مورگان، ۲۰۰۹). لیکن بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که روش و مدل دقیقی

دستگاه‌های تحت رسیدگی دیوان و در حدود اختیارات قانونی دیوان الزامی است. با توجه به اینکه استانداردهای حسابرسی دولتی تاکنون به تصویب مراجع قانونی مربوط نرسیده این راهنما بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی اینتوسای و رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد اینتوسای تدوین گردیده و از کتابچه‌های راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان حساب‌رسان اروپا و مؤسسات عالی حسابرسی هلند، کانادا، فنلاند و برخی کشورهای دیگر استفاده شده است (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

با وجود اقدامات صورت گرفته از سوی سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور و خاتمه برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه، حسابرسی عملکرد در بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی و غیردولتی اجرایی نشده است. این در حالی است که مطالعات صورت گرفته ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقای بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود، نشان می‌دهند 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 (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

با وجود اهمیت و نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد و افزایش پاسخگویی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد موجود کافی نبوده و در نتیجه رویکردهای فعالان حسابرسی عملکرد بسیار متغیر است. این تفاوت‌ها که شامل نمونه‌گیری حسابرسی، ترکیب تیم، دانش صنعت، محدوده حسابرسی، کیفیت و در دسترس بودن داده‌ها و دیگر عوامل می‌شود، بر نتایج حسابرسی اثر دارد. به ویژه در مورد پروژه‌هایی که موقتی بوده و فرایندها در پاسخ به ریسک‌ها و محیط در حال تغییر ایجاد می‌شوند، انجام حسابرسی عملکرد مشکلات بیشتری دربرخواهد داشت. از آنجایی که بدون مدیریت تخصصی، پروژه‌ها در معرض ریسک سرریز شدن هزینه‌ها، تأخیر و دیگر شکست‌ها هستند. بنابراین مدلی که بر اعتماد ذینفعان به تحویل پروژه تأکید داشته باشد ضرورت می‌یابد (نالوبیک و میلز، ۲۰۱۴).

پاور (۲۰۰۳)، با استفاده از مطالعه معیارسنجی^۳، الگویی را برای حسابرسی عملکرد طراحی می‌کنند که شامل پنج مرحله

برای برنامه حسابرسی عملکرد وجود ندارد به طوری که در مطالعه انجام شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)، ۴۴ درصد موارد وجود نواقصی را در برنامه حسابرسی گزارش می‌دهند (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۱). از سوی دیگر یک واقعیت چالش‌برانگیز در حسابرسی عملکرد ذهنی بودن ماهیت ارزشیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (گلین و مورفی، ۱۹۹۶) و با وجود اینکه در متن تعریف حسابرسی عملکرد قرار دارند طی فرایند بررسی نادیده گرفته شده یا فرض می‌شود بررسی بهترین شیوه عمل و کنترل‌ها تاحدی آن‌ها را تضمین می‌نمایند و در نتیجه به ندرت به طور مستقیم مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرند (نالوبیک و میلز، ۲۰۱۴).

طبق ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۹۰) "کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مکلف‌اند از سال دوم برنامه و حداقل یک‌بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیئت مدیره این شرکت‌ها مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند." سازمان حسابرسی نیز استانداردهای حسابرسی عملیاتی را در سال ۱۳۹۰ تصویب نمود. این استانداردها ترجمه تعدیل‌شده و بومی‌سازی شده بخش‌های ۱ تا ۳، ۷ و ۸ استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی آمریکا (GAGAS) از متون بازنگری شده این استاندارد در ژوئیه سال ۲۰۰۷ است که از سوی اداره پاسخگویی دولت آمریکا (GAO) تدوین و منتشر گردیده است (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۷)، راهنمای حسابرسی عملکرد نیز در سال ۱۳۹۰ توسط کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور تهیه و به تصویب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد رسیده است. هدف از تدوین این راهنما کمک به ارتقای کیفیت حسابرسی عملکرد، ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان و راهنمایی آنان در مراحل مختلف برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد است در ضمن می‌تواند به‌عنوان یکی از مبانی سنجش کیفیت رسیدگی‌ها و گزارش‌های حسابرسی عملکرد نیز مورد استفاده قرار گیرد و رعایت مفاد آن برای حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور در اجرای کلیه حسابرسی‌های عملکرد در

داده‌اند (جدول ۲).

حسابرس جهت کامل کردن مدل پیشنهادی ابتدا ستون فرایند را تکمیل می‌کند که منعکس‌کننده فرایندهای تجاری مورد رسیدگی می‌باشد. ستون دوم ریسک است که حسابرس برای هر یک از انواع ریسک (ریسک‌های فقدان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) شناسایی شده برای هر فرایند خاص مقدار ریسک واقعی یا ذاتی را ثبت می‌نماید. اهمیت هر ریسک (رتبه‌بندی) نیز ثبت می‌شود. برای هر ریسک تعیین شده کنترل منطبق و واقعی استخراج می‌شود. اگر برای ریسک واقعی و بااهمیتی کنترلی وجود نداشته باشد، این یک یافته حسابرسی محسوب می‌شود. محک ستاده واقعی را با یک معیار مقایسه می‌کند. اگر ستاده واقعی کمتر از محک باشد، ممکن است موقعیت ریسک وجود داشته باشد. شاخص، استاندارد از پیش تعیین شده‌ای است که عملکرد واقعی در مقایسه با آن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. ریسک کنترل به قضاوت حسابرس بستگی دارد و تعیین می‌کند که آیا ریسکی پیشگیری یا کشف و اصلاح می‌شود. برنامه حسابرسی نیز وجود، اثربخشی و کفایت کنترل‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد

است؛ برنامه‌ریزی، جمع‌آوری، تحلیل، تعدیل و بازبینی. الگوی حسابرسی اندازه‌گیری عملکرد بدست آمده را می‌توان به عنوان مبنایی برای آزمون و بهبود اندازه‌های عملکرد در سازمان‌ها بکار برد (پاور، ۲۰۰۳)

نالویک و میلز (۲۰۱۵)، با مطالعه ۷۰۰ پروژه ساختمانی مدلی را برای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها ارائه می‌دهند (جدول ۱). عناصر کلیدی در نظر گرفته شده در ایجاد این مدل عبارتند از: مدیریت بهای تمام‌شده جامع (هیئت فنی، ۲۰۰۶)، سه E، داده‌ها، ستاده‌ها، اثرات، ریسک، موفقیت، ذینفعان، چرخه عمر پروژه، درستی گزارش وضعیت پروژه و منابع سازمان.

پادیا و ویورن (۲۰۱۲)، مدلی را برای حسابرسی عملکرد توسط نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و با استفاده از رهنمود SAICA^۴ در مورد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (۲۰۰۶)، استانداردهای حسابرسی استرالیا^۵ ASA 3500: تعهدات عملکرد (۲۰۰۸)، استانداردهای حسابرسی عملکرد اینتوسای و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (۲۰۱۰)، طراحی و در دو شرکت بزرگ خرده‌فروشی مورد آزمون قرار

جدول ۱. ماژول‌های حسابرسی عملکرد پروژه نالویک و میلز (۲۰۱۵)

۱. برنامه‌ریزی پروژه	تطابق اهداف با استراتژی بلندمدت
۲. تعیین ذینفعان	تعریف موفقیت
۳. ارزیابی ریسک	بهینه‌سازی فرصت‌ها
۴. تطابق	پاسخ دادن به الزامات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی
۵. تحلیل منابع	تمرکز بر صرفه اقتصادی و کارایی
۶. کنترل‌های مدیریت	بهبود اثربخشی
۷. مسائل پس از انجام پروژه	رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی آتی
۸. مسائل خاص	بررسی مسائل و ریسک‌های خاص

جدول ۲. مدل حسابرسی عملکرد پادیا و ویورن (۲۰۱۲)

۱- فرایند	۲- ریسک			۳- کنترل			۴- CR	۵- برنامه حسابرسی
	فقدان کارایی	فقدان اثربخشی	فقدان صرفه اقتصادی	پیشگیرانه	اکتشافی	شاخص		
	ذاتی	واقعی	رتبه‌بندی	ذاتی	واقعی	رتبه‌بندی		
	واقعی	رتبه‌بندی	ذاتی	دستی	دستی	سیستم‌ها		
	رتبه‌بندی	واقعی	ذاتی	دستی	دستی	سیستم‌ها		

بازار سپرده‌ها، فعالیت ارزی و بین‌المللی و استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی به ترتیب با بالاترین رتبه و بیشترین اهمیت و تسهیلات و مطالبات از دولت و سرانه سپرده‌ها به ترتیب با کمترین رتبه به عنوان کم‌اهمیت‌ترین مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها از سوی خیرگان انتخاب شده‌اند.

مطالعه مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷)، نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد و از طرفی حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می‌کند.

تحقیقات انجام شده در ایران در خصوص موانع اجرای حسابرسی عملکرد عواملی چون ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها (نخبه فلاح، ۱۳۸۴ و برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)، نبود استراتژی مناسب و شفافیت در اهداف سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد و فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)، ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، عدم آگاهی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی (نخبه فلاح، ۱۳۸۴ و فرزانه، ۱۳۸۶)، نحوه گزارشگری عملکرد نامناسب به‌وسیله سامانه حسابداری، نبود شاخص‌های سنجش عملکرد در دستگاه‌های دولتی (فرزانه، ۱۳۸۶) و عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد (نخبه فلاح، ۱۳۸۴)، را شناسایی نموده‌اند.

با توجه به ضرورت حسابرسی عملکرد، در دستگاه‌های دولتی و در بخش خصوصی در جهت بهبود امور مدیریتی، ابتدا در سیاست‌های کلی نظام و سپس در قانون برنامه پنجم توسعه الزام به انجام حسابرسی عملکرد برای شرکت‌های دولتی و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایجاد شده است لیکن تاکنون اجرای حسابرسی عملکرد توفیق چندانی در پی نداشته و به استثنای اقدامات محدودی که سازمان حسابرسی، مؤسسه حسابرسی مفید راهبر و دیوان محاسبات کشور انجام داده‌اند، اقدامات کافی به منظور اجرایی شدن آن به عمل

(پادیا و ویورن، ۲۰۱۲).

ردلا و همکاران (۲۰۱۵)، ضمن معرفی حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری کلیدی برای بهبود عملکرد، نکاتی را جهت بهبود رویکرد حسابرسی عملکرد در دولت استونی ارائه می‌کنند از جمله اینکه حسابرسی عملکرد به روشی منظم و سیستماتیک با محتوای اولیه مورد توافق انجام شود، جهت افزایش پاسخگویی، نامه‌های مدیریت شامل نتیجه‌گیری در مورد ارزش پول بدست آمده توسط مسئولان باشد و یافته‌ها نیز به طور گسترده‌ای در اختیار شهروندان قرار گیرد. جهت افزایش همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی می‌توان از خود ارزیابی‌های عملکرد دولت استفاده نمود. حسابرسان مستقل می‌بایست از طریق حسابرسی مالی و رعایت، شاخص‌های عملکرد مفید برای مدیریت را مشخص نمایند.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، با مطالعه مؤلفه‌های کلیدی اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌کنند در بررسی صرفه اقتصادی عوامل ورودی از قبیل مقادیر فیزیکی و مقادیر مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان‌بندی صورت گرفته و کمیّت عوامل، در بررسی کارایی میزان بهره‌وری، بهای تمام شده هر واحد و نسبت‌های عملکرد، در بررسی اثربخشی خروجی‌ها سطح و کمیّت خروجی‌ها و به موقع بودن دستیابی به آنها و در بررسی اثربخشی نتایج میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان مدنظر قرار گیرند. همچنین از دیدگاه خیرگان کیفیت، دقت، قابلیت اتکاء و انعطاف‌پذیری از جمله ویژگی‌هایی است که باید در بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدنظر قرار گیرد. اجرای تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع، بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی مبتنی بر فعالیت زمان محور و سایر روش‌ها به منظور بهبود عملکرد و شناسایی دقیق بهای کالا و خدمات لازم و ضروری بوده و باید زمینه اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت کامل ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اقتصادی کشور فراهم شود.

احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها را شناسایی و بر اساس مدل سه شاخگی در سه دسته عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی طبقه‌بندی می‌کنند که در بین عوامل زمینه‌ای مؤلفه‌های مقایسه بودجه با عملکرد و بهای تمام شده پول هر بانک دارای بیشترین اهمیت و مؤلفه عملکرد بانک در حوزه اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ دارای کمترین اهمیت می‌باشند، در بین عوامل ساختاری مؤلفه‌های سهم بانک در

نیامده است. از آنجایی که اجرای مطلوب مصوبات قانونی نیازمند فراهم کردن زمینه‌های اجرایی آن است و با توجه به اهمیت و مشکلات خاص حسابرسی عملکرد پروژه‌ها، سوالات تحقیق بدین شرح است:

الف- مؤلفه‌های توضیح‌دهنده حسابرسی عملکرد کدامند؟
سوالات فرعی زیر جهت دستیابی به سؤال اصلی مطرح است:

الف-۱- شرایط علی مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟
الف-۲- عوامل پدیده‌محور مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۳- شرایط زمینه‌ساز مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۴- شرایط مداخله‌گر در الگوی مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۵- عوامل مؤثر بر دستیابی به موفقیت در پیش‌برد تدوین الگوی حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۶- آثار و پیامدهای اجرای الگوی حسابرسی عملکرد در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه کدامند؟

ب- روابط بین موارد کشف شده در بند الف چگونه است؟
ج- چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است و برای جمع‌آوری اطلاعات از روش میدانی استفاده می‌شود. در این راستا از مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته و روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان رویکردی پژوهشی است که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. روش خاص تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با روش پیشنهادی کربین و استراوس (۱۹۹۰)، می‌باشد که عبارت‌اند از:

کدگذاری باز؛ فرایندی تحلیلی است که با آن مفهوم‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شوند. پدیده‌ها ایده‌های مرکزی در داده‌ها هستند که به صورت مفهوم نمایانده می‌شوند، مقوله‌ها مفهوم‌هایی هستند که بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود، ویژگی‌ها مشخصات یک مقوله‌اند که توصیف و تشریح آنها مقوله را تعریف می‌کند و به آنها معنا می‌دهد.

کدگذاری محوری^۷: فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است زیرا کدگذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند.

کدگذاری انتخابی^۸: یکپارچه کردن و پالایش نظریه در یکپارچه سازی، مقوله‌ها حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح‌دهندگی دارد مرتب می‌شوند. پالایش نظریه شامل بازبینی طرح از لحاظ انسجام درونی و نداشتن خلل در منطق آن، پر کردن مقوله‌های ناپروورده و هرس مقوله‌های زائد و سنجش اعتبار طرح نظریه است. اعتبارسنجی نظریه با مقایسه آن با داده‌های خام یا با عرضه کردن آن به پاسخگویان و دریافت نظر آنها انجام می‌گیرد. نظریه‌ای که پایه در داده‌ها دارد باید قابل تأیید توسط شرکت‌کنندگان باشد (ترجمه افشار، ۱۳۹۵).

تحقیق حاضر طی سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ انجام می‌پذیرد و از لحاظ مکانی در حوزه شرکت ملی نفت ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات عمومی کشور قرار دارد. جامعه آماری تحقیق شامل مدیران کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کل کشور، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی داخلی شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران ارشد شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران آن می‌باشد.

طی فرایند تحلیل و ارائه نظریه از فرایند نمونه‌گیری نظری استفاده می‌شود. نمونه‌گیری نظری^۹ فرایند جمع‌آوری مداوم داده‌ها جهت خلق نظریه است به گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد داده‌هایی که باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی^{۱۰} یا زنجیره‌ای^{۱۱} برای مصاحبه استفاده شده است (حریری، ۱۳۸۵).

یافته‌های پژوهش

به منظور شناسایی مؤلفه‌های مدل اجرای حسابرسی عملکرد با ۱۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی و مدیران ارشد مرتبط با پروژه‌ها که از سوابق اجرایی در سطوح تصمیم‌گیری برخوردار

7. Axial coding
8. Selective coding
9. Theoretical sampling
10. Snowball sampling
11. Chain sampling

6. Open coding

حسابرسی عملکرد استفاده درست از منابع در اختیار است. اینکه تا چه اندازه منابع خوب استفاده می‌شوند، چقدر اتلاف و ضایعات وجود دارد در کارایی مطرح می‌شوند و اینکه تا چه اندازه به اهداف می‌رسیم در اثربخشی مطرح می‌شود و صرفه اقتصادی یعنی پرداخت‌هایی که می‌کنیم متناسب با خدماتی که دریافت می‌کنیم باشد...“

با بررسی نقل قول بالا چهار مفهوم “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود اثربخشی فعالیت‌ها”، “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کارایی فعالیت‌ها” و “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود صرفه اقتصادی فعالیت‌ها” و “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کنترل‌های مدیریت” شناسایی شده است. یا بر اساس نقل قول زیر:

“... در بخش دولتی موضوع رضایت ذینفعان و کیفیت خدمات اهمیت زیادی دارد... در حسابرسی عملکرد شناخت اولیه از مواردی چون اهداف، منابع، روش اجرا و فرایندهای اجرایی مهم بوده و به رسیدگی کمک می‌کند... حسابرسی عملکرد بستگی به مقطع رسیدگی دارد اگر کار تمام شده باشد می‌توان بررسی نمود آیا به اهداف پروژه رسیده‌ایم که اگر نرسیده‌ایم بررسی شود چه بخشی ممکن است به دلیل کمبود تخصیص بودجه یا عوامل دیگر باشد. دلایل ناکارآمدی‌ها می‌بایست مورد بررسی قرار گیرد تا بتوانیم پیشنهادات مناسبی ارائه دهیم... شاید مکان‌یابی پروژه اشتباه بوده که در این موارد باید از نظرات کارشناس استفاده کنیم...“

ده مفهوم “بررسی وجود متدولوژی شناسایی ذینفعان”، “بررسی روش‌های ارزیابی ذینفعان”، “بررسی برنامه‌ریزی برای انتظارات ذینفعان”، “بررسی کیفیت خدمات ارائه شده”، “مقایسه جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه”، “امکان‌پذیری استخراج و تحلیل علل انحرافات”، “ارزیابی کنترل‌ها جهت اطمینان از تطابق با بودجه”، “مقایسه

هستند مصاحبه شده است. مصاحبه‌ها تا زمانی که اشباع نظری به دست آید ادامه یافت به گونه‌ای که از مصاحبه هشتم به بعد، تکرار در اطلاعات دریافتی مشاهده شد، اما این روند برای اطمینان تا مصاحبه دوازدهم ادامه یافت و به اشباع رسید.

نتایج تحلیل آماره‌های توصیفی که در جدول ۳ ارائه شده نشان می‌دهد که مدرک تحصیلی بیشتر افراد مورد بررسی فوق لیسانس و دکتری و سابقه کار اکثر آنها بین ۱۰ تا ۱۹ سال و پست مدیریتی بیشتر آنها خبرگان حرفه حسابرسی می‌باشد.

پس از انجام مصاحبه‌ها و پیاده نمودن آنها، با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان (کربین و استراوس، ۱۹۹۸)، فرآیندهای برش زدن متن مصاحبه‌ها، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و دسته‌بندی آنها در مقوله‌های اصلی و فرعی، تحلیل داده‌ها طی مراحل کدگذاری باز و محوری و طبقه‌بندی واحدهای متنی موجود به طبقه‌های معنی‌دار و منطقی انجام شده است. بنابراین نتایج کدگذاری محوری و باز به ترتیب زیر به دست آمد:

کدگذاری باز: نتیجه این مرحله، خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب شده از مصاحبه‌ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته‌بندی‌هایی است که در این سؤالات مشابه هستند. در روش کدگذاری نظری دو گرایش برای تحلیل داده‌ها وجود دارد. تعدادی از پژوهشگران به تحلیل جز به جز می‌پردازند و تعدادی نیز به دلیل وقت‌گیر بودن این روش تنها نکات و مضامین کلیدی را کدگذاری می‌کنند (ترجمه افشار، ۱۳۹۵)، برای نمونه، نحوه کدگذاری نقل قول زیر تشریح می‌شود:

“... بزرگترین مشکل در ایران مدیریت است. به طوری که با داشتن منابع فراوان قادر به استفاده از آنها نیستیم... بحث

جدول ۳. تحلیل آماره‌های توصیفی متغیرهای میزان تحصیلات، سابقه کار و پست مدیریتی

متغیرهای توصیفی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی صحیح	درصد فراوانی تجمعی
میزان تحصیلات	لیسانس	۲	۱۶/۶۷	۱۶/۶۷
	فوق لیسانس	۵	۴۱/۶۷	۵۸/۳۳
	دکتری	۵	۴۱/۶۷	۱۰۰
میزان سابقه کار	۲۰ تا ۲۹ سال	۴	۳۳/۳۳	۳۳/۳۳
	۱۰ تا ۱۹ سال	۵	۴۱/۶۷	۷۵
	۳۰ تا ۳۵ سال	۳	۲۵/۰۰	۱۰۰
پست مدیریتی	خبرگان حرفه حسابرسی	۷	۵۸/۳۳	۵۸/۳۳
	مدیران ارشد مرتبط با پروژه‌ها	۵	۴۱/۶۷	۱۰۰
جمع	۱۲	۱۰۰		

جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه، "امکان‌پذیری پیشنهادها برای اجرایی برای بهبود عملکرد" و "به‌کارگیری نیروی متخصص در تیم حسابرسی" شناسایی شده است. به همین ترتیب در نتیجه کدگذاری باز در مرحله اول به کلیه نکات کلیدی یک کد اولیه داده شد. در مرحله بعد، کدهای اولیه (به علت تعداد فراوان آنها) به کدهای ثانویه تبدیل می‌شوند به گونه‌ای که کدهایی که مشابه هستند یا به مفاهیم مشابهی اشاره دارند حذف می‌شوند. از کل کدهای اولیه استخراج شده از مصاحبه‌ها ۳۳۲ کد ثانویه به دست آمد. سپس چند کد ثانویه تبدیل به یک مفهوم می‌شود. برای مثال چند کد ثانویه "به‌کارگیری نیروی متخصص"، "نقش تجربه در حسابرسی عملکرد"، "سطح آموزش حسابرسان" به مفهوم "توانایی‌های حسابرسان عملکرد" تبدیل و طبقه‌های فرعی توانایی‌های حسابرسان عملکرد، مدیر حسابرسی قوی و روحیه کار تیمی به طبقه فرعی تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن تبدیل می‌شوند. به این ترتیب ۳۱ طبقه فرعی به دست آمد.

جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه، "امکان‌پذیری پیشنهادها برای اجرایی برای بهبود عملکرد" و "به‌کارگیری نیروی متخصص در تیم حسابرسی" شناسایی شده است. به همین ترتیب در نتیجه کدگذاری باز در مرحله اول به کلیه نکات کلیدی یک کد اولیه داده شد. در مرحله بعد، کدهای اولیه (به علت تعداد فراوان آنها) به کدهای ثانویه تبدیل می‌شوند به گونه‌ای که کدهایی که مشابه هستند یا به مفاهیم مشابهی اشاره دارند حذف می‌شوند. از کل کدهای اولیه استخراج شده از مصاحبه‌ها ۳۳۲ کد ثانویه به دست آمد. سپس چند کد ثانویه تبدیل به یک مفهوم می‌شود. برای مثال چند کد ثانویه "به‌کارگیری نیروی متخصص"، "نقش تجربه در حسابرسی عملکرد"، "سطح آموزش حسابرسان" به مفهوم "توانایی‌های حسابرسان عملکرد" تبدیل و طبقه‌های فرعی توانایی‌های حسابرسان عملکرد، مدیر حسابرسی قوی و روحیه کار تیمی به طبقه فرعی تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن تبدیل می‌شوند. به این ترتیب ۳۱ طبقه فرعی به دست آمد.

تشریح مدل اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها

۱. شرایط علی

شرایطی علی تقاضا برای حسابرسی که به انجام و گسترش حسابرسی عملکرد در همه جای دنیا کمک نموده الزامات قانونی و فرهنگ پاسخگویی است. الزامات قانونی همچون ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۹۰) تا حدودی در لازم‌الاجرا نمودن حسابرسی عملکرد مؤثر هستند لیکن نیاز به قوانینی با ضمانت اجرایی بیشتر در این خصوص وجود دارد. نیاز به پاسخگویی هم از سوی مدیران و هم ذینفعان سازمان‌ها موجب تقاضا برای حسابرسی عملکرد می‌شود. لیکن از دیدگاه خبرگان حسابرسی در ایران بخش قابل توجهی از مدیران دولتی گریزان از پاسخگویی و رسیدگی‌های حسابرسی هستند که علل این موضوع را مواردی چون ترس، بی‌اطلاعی نسبت به حسابرسی عملکرد، نبود پاداش برای دستگاهی که عملکرد خوبی داشته، عدم آگاهی مسئولان از کارایی خودشان و عدم انتخاب مدیران بر اساس عملکردشان می‌دانند. ضروری است اقدامات لازم در خصوص ایجاد زیرساخت‌های فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌های دولتی صورت پذیرد به طوری که حسابرسی عملکرد به عنوان نوعی حسابرسی مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی و همچنین بازوی مدیریت و کمک به مدیران معرفی گردد.

۲. پدیده محوری

این مقوله همان برچسب مفهومی است که برای چارچوب یا طرح بوجود آمده در نظر گرفته می‌شود. با توجه به این که در این پژوهش فرآیند اجرای حسابرسی عملکرد در شرکت ملی نفت ایران مورد مطالعه قرار گرفته است پس از گردآوری داده‌ها و تحلیل آنها در مرحله کدگذاری باز و بررسی ویژگی‌های ارائه شده، طبقه "اجرای حسابرسی عملکرد" به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شد.

۳. شرایط مداخله‌گر

یکی از عوامل مداخله‌گر در اجرای حسابرسی عملکرد ساختارهای سازمانی است. برای نمونه عواملی مانند سیستم حقوق و دستمزد که به جای کارمزدی بودن روز مزدی است

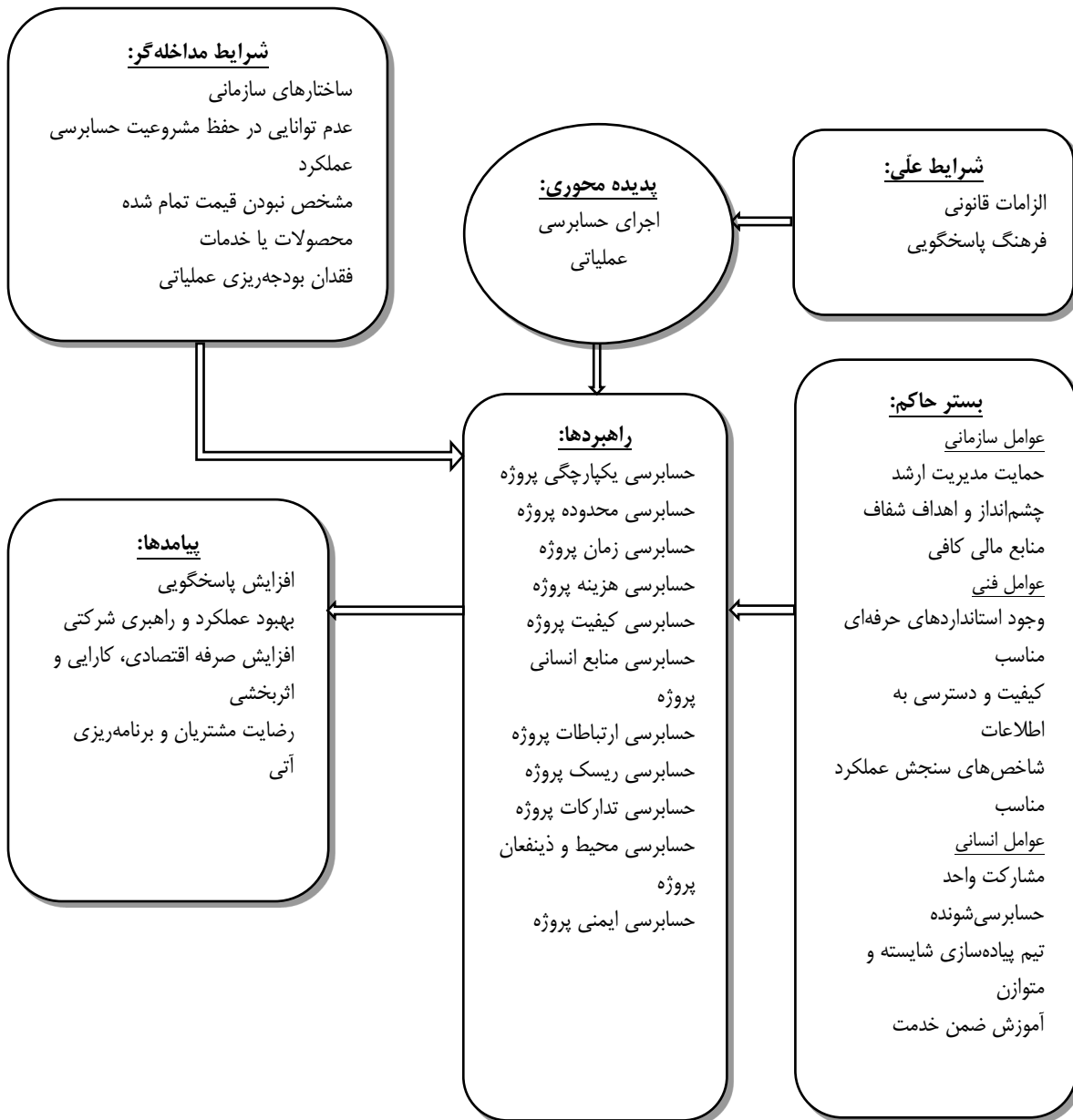
کدگذاری محوری (مقوله‌بندی): اساس ارتباطدهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از مقوله‌ها قرار دارد. مقوله اصلی بعنوان پدیده تعریف می‌شود و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط می‌شوند. مقوله‌های دیگر شامل شرایط علی^{۱۲} (موارد و رویدادهایی که منجر به ایجاد و توسعه پدیده می‌گردند و در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجاکه، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند)، بستر (زمینه)^{۱۳} (مجموعه‌ای از شرایط که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کنند و محل حوادث و وقایع مرتبط با پدیده بوده و نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد)، شرایط مداخله‌گر^{۱۴} (مجموعه گسترده‌تری از شرایط که پدیده در آن قرار دارد و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. این شرایط راهبردها را در زمینه خاصی سهولت بخشیده و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند)، راهبردها^{۱۵} (مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده هستند. راهبردها هدفمند هستند و به عللی صورت می‌گیرند)، پیامدها (ستاده‌های خواسته یا ناخواسته راهبردها) می‌شوند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۴).

12. Causal Conditions

13. Context

14. Intervening Conditions

15. Action Strategies



شکل ۱. مدل اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها

یکی دیگر از شرایط مدخله‌گر عدم توانایی در حفظ مشروعیت حسابرسی عملکرد است که از ضعف قوانین و مقررات و کمبود متخصصین حرفه‌ای در حسابرسی عملکرد است که به اذعان خبرگان، حتی سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات هم هنوز نتوانسته‌اند حسابرسی عملکرد را به مفهوم واقعی آن شناخته و به اجرا درآورند. شرایط مدخله‌گر بعدی مشخص نبودن قیمت تمام شده محصولات یا خدمات و فقدان بودجه‌ریزی عملیاتی است که انجام حسابرسی عملکرد را با محدودیت مواجه می‌سازد. از دیدگاه خبرگان یکی از مشکلات حسابرسی عملکرد تعیین معیار است که پیش‌شرط آن وجود برنامه عملکرد است. بنابراین ضروری است که بودجه‌ریزی عملیاتی و بر مبنای عملکرد باشد که لازمه آن

و یا قوانین بسیار تفصیلی که اختیارات اندک مدیران و کاهش قدرت تصمیم‌گیری آنها را در پی دارد، فرایند اجرای حسابرسی عملکرد را با مشکلاتی مواجه می‌سازد. یکی دیگر از عواملی که در ساختارهای سازمانی باید مورد توجه قرار گیرد حفظ استقلال حسابرسی عملکرد است. اگر حسابرسی، مستقل از مدیریت نباشد تصمیم‌های مدیریت بر تصمیم‌ها و یا انگیزه‌های حسابرسان اثرگذار بوده و پاسخگویی مورد نظر حسابرسی عملکرد حاصل نمی‌شود لذا حداقل میزان استقلال مستلزم آن است که حسابرسان تحت نظر رئیس هیئت مدیره، مالک سازمان، دولت و یا قوه قضاییه باشد و بالاترین سطح از استقلال زمانی محقق می‌شود که حسابرسان اجازه قطعی داشته باشد که نتایج خود را در قالب گزارش منتشر نماید.

مشخص بودن قیمت تمام شده محصولات یا خدمات است.

۴. بستر حاکم

به شرایط خاصی که بر کنش‌ها و تعاملات تأثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. این بستر ناظر بر فضای حاکم بر سازمان‌های دولتی است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم و طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند و در مدل معرفی شده به سه دسته عوامل سازمانی، فنی و انسانی تقسیم می‌شوند. از عوامل سازمانی می‌توان به حمایت مدیریت ارشد از اجرای حسابداری عملیاتی اشاره کرد که موجب تسریع در جمع‌آوری اطلاعات و جلب همکاری واحدهای مرتبط به موضوع مورد حسابداری می‌گردد. یکی از راه‌های جلب حمایت مدیریت ارشد انتخاب مدیران بر مبنای عملکردشان می‌باشد که موجب اهمیت یافتن ارزیابی عملکرد برای مدیران خواهد شد. بعلاوه می‌بایست آموزش‌های لازم در خصوص حسابداری عملکرد و مزایای آن به سطوح مدیران سازمان ارائه گردد. عامل دیگر چشم‌انداز و اهداف شفاف است چراکه جهت اندازه‌گیری اثربخشی وجود برنامه مدونی که اهداف استراتژیک و راهبردها و اهداف سازمان را مشخص کرده باشد ضرورت دارد. عامل سوم منابع مالی کافی برای تیم حسابداری است که بتوانند از متخصصین مرتبط با موضوع حسابداری از جمله مهندس IT، کارشناس محیط زیست، مهندس نفت، کارشناسان اقتصادی و ... در تیم خود استفاده نمایند. یکی از عوامل فنی وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب است. با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری عملیاتی که در سال ۱۳۹۰ توسط سازمان حسابداری مورد تصویب قرار گرفته ترجمه تعدیل شده‌ای از استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری دولتی آمریکا (GAGAS)^{۱۶} است، تدوین استانداردهای خاص حسابداری عملکرد با در نظر گرفتن شرایط سازمان‌های دولتی ایران ضرورت دارد. عوامل فنی دگر کیفیت و دسترسی به اطلاعات و شاخص‌های سنجش عملکرد مناسب است که به انجام بهتر و مؤثرتر حسابداری کمک شایانی می‌کنند. عوامل انسانی شامل مشارکت واحد حسابداری شونده از جمله مدیران و کارکنان واحدهای ذریبط است که به جمع‌آوری اطلاعات، تعیین شاخص‌های مناسب‌تر و اجرای پیشنهادات حسابداری کمک می‌کند. عوامل انسانی دیگر به تیم حسابداری مرتبط می‌شود که شامل موارد زیر می‌شود:

(۱) مدیر حسابداری قوی که علاوه بر آشنایی کامل به

روش‌های حسابداری عملکرد و برنامه‌ریزی و تقسیم کار

16.GAGAS (US Government Auditing Standards)

درست، تسلط کافی به سازمان و موضوع مورد رسیدگی نیز داشته باشد،

(۲) تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن شامل متخصصین غیرمالی متناسب با موضوع،

(۳) روحیه کار تیمی. عامل انسانی سوم آموزش‌های ضمن خدمت است که با توجه به تنوع زیاد موضوعات و روش‌های حسابداری عملکرد، تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابداری عملکرد خواهد داشت.

۵. راهبردهای اجرای حسابداری عملکرد

با الگو قرار دادن حوزه‌های دانش پم‌باک و با جمع‌آوری نظرات خبرگان حسابداری در مورد هر یک از حوزه‌ها، راهبردهایی برای اجرای حسابداری عملکرد پروژه‌ها تنظیم گردیده است.

حسابرسی یکپارچگی پروژه شامل فرایندهایی که می‌بایست جهت اطمینان از هماهنگی درست و مناسب عناصر مختلف پروژه انجام شود که موارد زیر را دربردارد:

- بررسی و ارزیابی قراردادهای شخص ثالث،
- ارزیابی فرآیند مدیریت و حل ریسک‌های با دامنه وسیع،
- بررسی اینکه آیا کاهش هزینه‌های حاصل از طرح‌های پیشنهادی تغییر مهندسی ارزش برای شرکت مورد رسیدگی جبران می‌شوند،
- بررسی ساختار شکست کار (WBS) پروژه‌های تصویب شده جهت تأیید وجود آن قبل از تعهد تأمین وجه،
- شناسایی فرصت‌های استاندارد کردن ساختار شکست کار (WBS) در میان پروژه‌ها،
- حسابرسی محدوده پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از این‌که پروژه شامل همه کارهای مورد نیاز (و تنها کار مورد نیاز) برای تکمیل موفق پروژه است که موارد زیر را دربردارد:
- مقایسه جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه،
- ارزیابی فرآیند ردیابی و نظارت بر تغییر سفارش‌ها،
- تأیید اینکه تغییر سفارش‌ها قبل از شروع کار به طور مناسبی مورد تصویب قرار گرفته‌اند،
- حسابرسی زمان پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت مدیریت تکمیل به موقع پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- ارزیابی فرآیندها و کنترل‌ها به منظور نظارت بر وضعیت پروژه شامل جداول زمانی و پیش‌بینی‌های آن،
- اطمینان از وجود فرآیندها و کنترل‌های مناسب به منظور خاتمه به موقع پروژه‌ها،
- تعیین مسیر بحرانی قبل از شروع کار،

- پیشرفت پروژه بر اساس WBS باشد،
- حسابرسی هزینه پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی، برآورد، بودجه‌بندی، تأمین مالی، تأمین بودجه، مدیریت و کنترل هزینه به منظور تکمیل پروژه در محدوده بودجه مصوب که موارد زیر را در بر دارد:
- بررسی درخواست‌های پرداخت صورتحساب‌ها جهت تأیید تطابق با شرایط قرارداد،
- بررسی صورتحساب‌ها به منظور اطمینان از تصویب درست،
- اطمینان از اینکه پرداخت تنها به فروشندگان مجاز صورت گرفته است،
- اطمینان از اینکه مقایسه بین مقادیر قرارداد و وجوه مصرف شده در خاتمه پروژه انجام شود،
- ارزیابی فرآیندهای نظارت بر تعهدات، جریان‌های نقدی و پیش‌بینی‌های بودجه،
- ارزیابی کنترل‌ها جهت اطمینان از تطابق با بودجه،
- بررسی اصول وضع شده جهت هزینه‌های مجاز/ قابل‌پرداخت،
- بررسی اهداف مطرح شده در مراحل برنامه‌ریزی پروژه جهت تعیین اینکه آیا اهداف منتج به نتیجه شده‌اند،
- بررسی خاتمه پروژه جهت تعیین هرگونه تأمین وجه بازمانده،
- ارزیابی دارایی‌های بدست آمده مربوط به پروژه جهت تعیین کاربرد درست اصول حسابداری برای مثال عمر مفید و مدت قابل استهلاک،
- بررسی فرایند ارزشیابی برآوردهای مالی کلیدی،
- بررسی ارزیابی اثر سیستم‌های ERP چندگانه،
- حسابرسی کیفیت پروژه شامل فرایندها و فعالیت‌های سازمان که مسئولیت‌ها، اهداف و رویه‌های کیفیت را تعیین می‌کنند بدین منظور که پروژه بتواند نیازهایی را که جهت دستیابی به آنها آغاز و انجام شده است را تأمین نماید که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی فرایندها جهت تأیید کیفیت کالاها/خدمات دریافت شده،
- ارزیابی کنترل کیفیت کارفرما و برنامه‌ها و فرایندهای تضمین کیفیت،
- حسابرسی منابع انسانی پروژه شامل فرایندهایی که تیم مدیریت پروژه را سازمان‌دهی، مدیریت و هدایت می‌کنند که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی مواد و شرایط قرارداد جهت اطمینان از اینکه زیان جایگزینی کارکنان کلیدی و خسارات نقدی آن گنجانده شده است،
- تعیین اینکه آیا رویدادهایی که خسارت‌های نقدی را مجاز (تضمین) می‌کنند اتفاق افتاده‌اند،
- بررسی اینکه آیا افزایش حقوق کارکنان در محدوده مقادیر مجاز طبق قرارداد می‌باشد،
- حسابرسی ارتباطات پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از برنامه‌ریزی، تأمین، تولید، توزیع، ذخیره، بازیابی، مدیریت، کنترل، نظارت و انتقال نهایی اطلاعات پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی کنترل‌های موجود برای نظارت و گزارش پروژه،
- بررسی روش شناسی‌ها و گزارش‌های مدیریتی که موقعیت و طرح‌ریزی‌های پروژه را منعکس می‌کنند،
- بررسی جداول زمانی جلسات و وضعیت میزان تکرار، صورت جلسات، اقدامات عملی، پیگیری‌ها و دیگر مستندات،
- حسابرسی ریسک پروژه شامل فرایندهای برنامه‌ریزی ریسک، شناسایی، تحلیل، برنامه‌ریزی واکنش و کنترل ریسک پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی فرآیندهای شناسایی و ردیابی ریسک‌های پروژه/ قرارداد،
- تأیید اینکه پوشش بیمه‌ای کافی برای مالک تهیه شده است،
- بررسی تحلیل ریسک و/یا ثبت ریسک‌های شناسایی شده مالک و بروز رسانی‌ها
- بررسی اقدامات کنترلی تعیین شده برای ریسک‌های مختلف،
- حسابرسی تدارکات پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز برای تهیه کالا و خدمات از خارج از سازمان جهت دستیابی به اهداف پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی رویه‌ها، سیاست‌ها و فرایندهای تحصیل تا پرداخت،
- بررسی و ارزیابی مواد و شرایط قرارداد،
- بررسی فرآیندهای موجود برای نظارت بر عملکرد فروشندگان،
- حسابرسی محیط و ذینفعان پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از اینکه اثر اجرای پروژه بر محیط اطراف در محدوده بیان شده توسط مجوزهای قانونی باقی خواهد ماند و شناسایی کلیه افراد یا سازمان‌های تحت تأثیر پروژه،
- تحلیل انتظارات و اثر آنها بر پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- تعیین اینکه آیا فرایند تبادل و اجرای پروتکل‌های محیطی مؤثر هستند،
- تعیین اینکه آیا مقررات ایمنی لازم وجود دارند و ارزیابی فرآیند شناسایی و اجرای الزامات محیطی،

بداعت، حساسیت و استناد به یادداشت‌ها را برای معیار مقبولیت معرفی می‌نمایند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

تناسب: این معیار به بررسی سازگاری یافته‌های پژوهش با تجارب افراد حرفه‌ای و مشارکت‌کنندگان در مطالعه می‌پردازد. بدین منظور نتایج پژوهش به ۴ نفر از خبرگان شامل ۲ نفر از مصاحبه‌شوندگان ارائه و پس از بحث و بررسی نظرات تکمیلی آنها دریافت و اعمال شد.

کاربرد بودن یافته‌ها: در این پژوهش تلاش شده است با در نظر گرفتن ادبیات موجود، نظرات خبرگان حوزه مالی و مدیران پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها طراحی شود که با توجه به شرایط موجود در ایران از جمله ویژگی‌های دستگاه‌های دولتی، ساختار حاکمیت، محدودیت‌های موجود در عملیات، ساختار ارزیابی عملکرد و نوع بودجه‌ریزی و حسابداری بخش دولتی قابل اجرا و کاربردی باشد.

مفاهیم: در این پژوهش تلاش شده است که مفاهیم و مقوله‌ها تا حد امکان مشخص شوند تا در نهایت بتوان مدل نهایی را ارائه نمود و یافته‌های پژوهش را پیرامون آن سازماندهی نمود.

زمینه مفاهیم: در این پژوهش مفاهیم و مقوله‌ها با در نظر گرفتن زمینه و بستر اجرای حسابرسی عملکرد به وجود آمده و در مدل ارائه شده‌اند.

منطق: به بررسی وجود جریان منطقی در مدل و معنادار بودن یافته‌ها می‌پردازد. بدین منظور در این مطالعه سعی شده است ارتباط بین مفاهیم، مقوله‌ها و مدل نهایی توضیح داده شود. **عمق:** تشریح و توضیح مفصل به غنی‌سازی یافته‌های پژوهش کمک می‌کند. در این پژوهش نیز یافته‌ها در فرایند روایت نظریه ارائه شده است.

انحراف: این معیار به دنبال بررسی این موضوع است که آیا نمونه‌هایی وجود دارد که با مدل هم‌خوانی نداشته باشد که در این پژوهش به چنین نمونه‌ای برخورد نشده است.

بداعت: پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که به صورت جامع و کامل همه موارد مربوط به اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها را در یک مدل ارائه می‌نماید.

- تعیین فرآیندهای کسب مجوزهای لازم از جمله ساعات کار، مجوزهای صوتی و مدیریت فاضلاب،
- بررسی وجود متدولوژی شناسایی ذینفعان،
- بررسی روش‌های ارزیابی انتظارات ذینفعان،
- بررسی برنامه‌ریزی برای انتظارات ذینفعان،
- روش‌های برقراری رابطه با جامعه محلی پروژه،
- مدیریت کارکنانی که با خاتمه پروژه بیکار می‌شوند،
- حسابرسی ایمنی پروژه شامل فرآیندهای مورد نیاز جهت اطمینان از اینکه پروژه با مراقبت مناسب جهت جلوگیری از حوادثی که باعث صدمه به کارکنان یا خسارت به اموال می‌شوند صورت می‌گیرد که موارد زیر را دربردارد:
- تعیین اینکه آیا فرایند تبادل و اجرای پروتکل‌های ایمنی مؤثر هستند،
- تعیین اینکه آیا مقررات ایمنی وجود دارند و ارزیابی فرآیند شناسایی و اجرای الزامات امنیتی بر اساس استانداردهای HSE.

۶. پیامدهای اجرای حسابرسی عملکرد

بر اساس دیدگاه خبرگان نتایجی که در اثر اجرای راهبردها حاصل می‌شود افزایش پاسخگویی با اندازه‌گیری عملکرد مدیران، بهبود عملکرد و راهبری شرکتی با شناسایی ضعف‌ها و مشکلات، افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی آتی از طریق اجرای حسابرسی عملکرد و ارائه پیشنهادات کاربردی به مدیران می‌باشد. با انجام حسابرس عملکرد واحدهای مورد رسیدگی می‌بایست به دنبال راه‌هایی باشند که از طریق آن بتوانند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی خود را ارتقاء دهند. این نقش پیشرفته حسابرسی است که در پی کمک به مدیریت جهت بهبود عملیات است و در این حالت حسابرسی به جای گذشته بر آینده تمرکز دارد و به واحدهای مورد رسیدگی در ارتقاء کیفیت مدیریت در طول زمان کمک می‌نماید.

اعتباربخشی مدل

کربین و استراوس (۱۹۹۰)، برای ارزشیابی پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت^{۱۷} را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت به این معناست که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در خصوص پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. آنها ۱۰ شاخص تناسب، کاربردی بودن، مفاهیم، زمینه مفاهیم، منطق، عمق، انحراف،

ارزیابی عملکرد و نوع بودجه‌ریزی و حسابداری بخش دولتی قابل اجرا و کاربردی باشد. تحقیقات زیادی نیز در زمینه موانع اجرای حسابرسی عملکرد در ایران صورت گرفته که در این مطالعه با ادغام ادبیات موجود و نظرات خبرگان و استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان این موانع از دیدگاهی متفاوت و در جهت زمینه‌سازی برای اجرای حسابرسی عملکرد گردآوری و در قالب مدل پیشنهادی ارائه شده‌اند.

محدودیت اصلی و مهم این مطالعه، اجرای حسابرسی عملکرد در بخش محدودی از شرکت‌های دولتی توسط بخش کوچکی از دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی است که در نتیجه تجربه عملی در این زمینه اندک بوده و قابلیت شناسایی مشکلات اجرای مدل را محدود می‌سازد. به‌علاوه عدم آشنایی مدیران پروژه‌ها و همچنین مدیران حسابرسی داخلی با حسابرسی عملکرد و مزایا و فرایندهای آن، مراحل انجام مصاحبه و همچنین ارزیابی مدل استخراج شده را با مشکلاتی همراه نمود که محقق با ارائه توضیحات و هدایت مصاحبه‌ها در صدد رفع این موضوع برآمد.

بر اساس نتایج به دست آمده در مطالعه حاضر، پیشنهادات زیر را ارائه می‌شود:

- با توجه به راهبردهای اجرای حسابرسی عملکرد ارائه شده در مدل، پیشنهاد می‌شود در آغاز هر حسابرسی عملکرد جلسه‌ای با مسئولان و مدیران پروژه مورد رسیدگی برگزار شده و مواردی را که برای هر راهبرد پیشنهادی در مدل می‌توان افزود تعیین نمود.

- استفاده از استاندارد دانش مدیریت پروژه (پمباک) در پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران کمک شایانی به تسهیل انجام حسابرسی عملکرد می‌نماید.

- استفاده از افراد متخصص در هر پروژه مورد رسیدگی در قالب مشاور تأثیر بسزایی در انجام حسابرسی عملکرد داشته و می‌تواند فرایند حسابرسی عملکرد را تسهیل و تسریع نماید.

- عامل اصلی تکمیل موفقیت‌آمیز یافته‌های حسابرسی عملکرد، ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت جاری است. پیشنهادها باید به‌طور منطقی به شرح وضعیت کنونی، علل به وجود آورنده و اقدامات پیشگیرانه بپردازند.

- پیشنهاد می‌شود مراجع قانون‌گذار اقدامات لازم را جهت تنظیم و تصویب مقررات الزام‌آور جهت اجرایی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی به عمل آورند.

در این مطالعه کلیه راهبردهای اجرای حسابرسی عملکرد همراه با رهنمودهایی برای هر یک ارائه شده است لذا

حساسیت: این شاخص به دنبال بررسی حساسیت پژوهش‌گر نسبت به موضوع پژوهش، مصاحبه‌شوندگان و یافته‌ها است. در این رابطه پژوهشگر تلاش نموده پیش از آغاز پژوهش با مطالعه به شناخت کافی نسبت به پدیده دست یابد و بدین ترتیب از پیش فرض‌های اولیه خود جلوگیری کند.

استناد به یادداشت‌ها: از آنجاکه نمی‌توان همه موارد گفته شده و مباحث مطرح شده در مصاحبه‌ها را در فرایند تحلیل یافته‌ها به خاطر آورد در این پژوهش از یادداشت‌ها در فرایند روایت پدیده مورد مطالعه استفاده می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

بانک جهانی برنامه‌ای را به صورت آزمایشی در هشت کشور اجرا نمود که به طور خاص جهت افزایش شفافیت گزارشگری مخارج و پاسخگویی نسبت به عملکرد در پروژه‌های ساختمانی در سراسر جهان طراحی شده بود. چنین سرمایه‌گذاری عظیمی از سوی بانک جهانی شاهدی بر جهانی بودن مشکلات پاسخگویی در پروژه‌های سرمایه‌ای و ارزش شناخته شده حسابرسی عملکرد می‌باشد (نالویک، ۲۰۱۳)، این حسابرسی شامل بررسی فرایندهای مورد استفاده در مدیریت پروژه، کنترل هزینه‌ها و پیشرفت کار و مقایسه این فرایندها با بهترین فرایندهای موجود در صنعت می‌باشد (نالویک، ۲۰۰۷).

نتایج تحقیق نشان می‌دهد اجزای مدل طراحی شده با ادبیات موجود تطابق دارد و در عین حال با توجه به شرایط بخش دولتی و امکانات موجود قابلیت کاربرد بیشتری دارد. برای نمونه مدل پادیا و ویورن (۲۰۱۲)، مبتنی بر اندازه‌گیری ریسک، شناسایی کنترل‌ها و مقایسه با شاخص‌های از پیش تعیین شده است که با توجه به نوپا بودن حسابرسی عملکرد در ایران و فراهم نبودن بستر مناسب، پیاده‌سازی آنها در عمل مشکلاتی را در پی دارد. مدل نالویک و میلس (۲۰۱۵)، نیز به صورت کلی و صرفاً جهت یکسان‌سازی فرایندهای حسابرسی عملکرد موجود در پروژه‌های مختلف و بین گروه‌های حسابرسی متفاوت طراحی شده و در ایران قابل کاربرد نبوده و نمی‌تواند راهنمای کاملی جهت حسابرسی عملکرد پروژه‌های بخش دولتی باشد. در این پژوهش تلاش شده است با در نظر گرفتن ادبیات موجود، نظرات خبرگان حوزه مالی و مدیران پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها طراحی شود که با توجه به شرایط موجود در ایران از جمله ویژگی‌های دستگاه‌های دولتی، ساختار حاکمیت، محدودیت‌های موجود در عملیات، ساختار

در دیوان محاسبات کشور)، دانش حسابداری، ۱۵ (۶۱)، ۱۳۴-۱۰۷.

• فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابداری عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور. دانش حسابداری، ۷ (۲۴)، ۴۱-۲۷.

• قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۴-۱۳۹۰).

• کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی. دانش حسابداری، ۱۸ (۷۱)، ۶۷-۵۷.

• کمیته تدوین استانداردها، استانداردهای حسابداری عملیاتی نشریه ۱۰۱۹ سازمان حسابداری. (۱۳۹۷). سازمان حسابداری.

• مجبوری یزدی، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابداری عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. حسابداری دولتی، ۴ (۲)، ۱۵۴-۱۳۴.

• مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶ (۲۳)، ۱۳۷-۱۰۳.

• نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت. دانش حسابداری، ۱۷ و ۱۸، ۹۲-۷۸.

- Ahmadi, S.A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Governmental Accounting*, (2)4, 41-54, (in Persian)
- Baradaran, H.R., Mahboobi, B.M. & Rahimi, G. (2012). Investigating Execution Obstacles of Management Performance Auditing (Case study: Executive Organizations of East

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به هر یک از راهبردهای اجرای حسابداری عملکرد در مدل ارائه شده در این مطالعه به صورت گسترده‌تری پرداخته شده و جزئیات اجرای آنها طراحی شود.

از آنجا که تمرکز اصلی این پژوهش بر پروژه‌های شرکت ملی نفت آن بوده است پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد در سایر دستگاه‌های اجرایی پرداخته شود برای مثال می‌توان موارد تخصصی‌تری برای هر وزارتخانه، سازمان دولتی و یا شرکت‌های خصوصی شناسایی نمود.

منابع

- احمدی، سید علی‌اکبر و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابداری عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. حسابداری دولتی، ۴ (۲)، ۵۴-۴.
- استراوس، انسلم و کربین، جولیت. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای (مترجم: ابراهیم افشار). تهران: نشرنی (نشر اثر اصلی، ۱۹۹۰).
- برادران حسن‌زاده، رسول؛ محبوبی بناب، معصومه و رحیمی، غلامرضا. (۱۳۹۱). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی). مدیریت بهره‌وری، ۲۲، ۱۹۸-۱۶۷.
- دانایی‌فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی و آذر، عادل. (۱۳۹۴). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع. تهران؛ صفار: اشراقی.
- دیوان محاسبات کشور، راهنمای حسابداری عملکرد. (۱۳۹۰). کمیته اجرایی حسابداری عملکرد، ۹۸-۱.
- رحیمی، غفور (۱۳۸۵). ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان. تدبیر، ۱۷۳، ۲۸-۳۳.
- جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب‌شناسی اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن. دانش حسابداری، ۱۰ (۲)، ۱۲۸-۱۰۹.
- فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و قلی‌پور، ایرج. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران (مورد مطالعه

- Azerbaijan Province). *Productivity Management*, 22, 167-194, (in Persian)
- Beasley, Mark S., Carcello, J.V. & Hermanson, D.R. (2001). Top 10 audit deficits. *Journal of Accountancy*, (191)4, 63-66.
 - Danaei Fard, H., Alvani, M. & Azar, A. (2015). *Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach*. Tehran; Saffar: Eshraghi, (in Persian).
 - Farzaneh, H., (2007). Investigating the executive barriers of operational auditing in executive bodies from the perspective of managers and experts of the Supreme Audit Court. *Audit Science*, (24)7, 28-41, (in Persian).
 - Fattahi, S., Khoshnoud, E. & Gholipour, I. (2015). Investigating the effect of performance audit on improving the productivity of Iran's public sector (case study of the Supreme Audit Court). *Audit Science*, (61)15, 107-134. (in Persian)
 - Glynn, J. & Murphy, M. (1996). Public Management: Failing Accountabilities and Failing Performance Review. *International Journal of Public Sector Management*, (5/6)9, 125-137.
 - Jooypa, H., (2010) Pathology of performance audit by the National Audit Office and provide suggestions for its improvement. *Audit Science*, 10(2), 109-128, (in Persian).
 - Kamyabi, Y., Malekian, E. & Khanlari, M. (2018). Explain the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental and social performance. *Audit Science*. (71)18, 57-76, (in Persian).
 - Law of the Fifth Five-Year Development Plan of the Islamic Republic of Iran (1390-1394).
 - Majbouri Yazdi, H., Mohammadi, Sh., Talebi Najaf Abadi, A.H. & Kamali Kermani, N. (2018). Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation. *Governmental Accounting*, (2)4, 134-154, (in Persian).
 - Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A. & Maddahi, A. (2013). Developing of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, 6(23), 103-137, (in Persian).
 - Nalewaik, A. (2013). Factors Affecting Capital Program Performance Audit Findings. *International Journal of Managing Projects in Business*, 6(3), 615-623.
 - Nalewaik, A. (2007). Construction Audit An Essential Project Controls Function. *Cost Engineering*, (10)49, 20-25.
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2014). The Path to Assurance: An Analysis of Project Performance Methodologies. *Social and Behavioral Sciences*, 119, 105-114.
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2015). Project Performance Audit: Enhanced protocols for Triple Bottom Line Results. *Social and Behavioral Sciences*, 194, 134-145.
 - Nokhbeh Fallah, A., (2005). Investigating the barriers to conducting management performance audits in the National Petrochemical Company and its subsidiaries from the perspective of company managers. *Audit Science*, 17 & 18, 78-92, (in Persian).
 - Nyangwara, PO. & Datche, E. (2015). Factors Affecting the Performance of Construction Projects: A Study of Construction Projects in the Coastal Region of Kenya. *International Journal of Scientific and Research Publications*, (10)5, 2250-3153.
 - Padia, N. & Vuuren, M.J. (2012). Performance auditing: Development of an audit model to evaluate efficiency, effectiveness and economy of the performance of a business. *African Journal of Business Management*, (39)6, 10417-10426.
 - Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, (4)28, 379-394.
 - Raam, R.B. & Morgan, S.L. (2009), *Performance Auditing: A Measurement Approach* (2ND Edition). The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF): Florida.
 - Rahimi, GH. (2006). Evaluate the performance and continuous improve-

- ment of the organization. *Tadbir*, 173, 28-33, (in Persian).
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C. & Douglas, J.W. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organization: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, (2)16, 217-233.
 - Standards Development Committee, (2018). *Performance Audit Standards, 1019*. Audit Organization, (in Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (2016). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Grounded Theory (Translator: Ebrahim Afshar)*. Tehran: Nashr Ney (1990), (in Persian)
 - Technical Board. (2006). *Total Cost Management Framework*. Morgantown, WV: AACE International.
 - The Supreme Audit Court, (1390). *Performance Audit Guidelines*. Performance Audit Executive Committee, 1-98, (in Persian).