

امکان‌سنجی عوامل ساختاری موثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
مطالعه موردی؛ دستگاه نظامی

محمد شوقی^۱ | محبعلی دهقانی^۲ | شهید مهدی شاکری خانیکی^۳

۴

سال دوم
پاییز و زمستان ۱۴۰۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۴/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۴/۱۲/۲۸

صص: ۲۵۸-۲۳۱

شاپا چاپی: ۳۱۱۵-۹۵۷۵

DOR:

چکیده

حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزاری برای ارتقای پاسخگویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی در بخش عمومی، طی سال‌های اخیر اهمیت فزاینده‌ای یافته است. با این حال، استقرار موفق آن مستلزم فراهم بودن زیرساخت‌ها و عوامل ساختاری مناسب است. پژوهش حاضر با هدف امکان‌سنجی عوامل ساختاری موثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و با تمرکز بر یک دستگاه نظامی انجام شده است. این پژوهش از نظر روش، آمیخته بوده و در دو مرحله کیفی و کمی اجرا شده است. در بخش کیفی، از تحلیل مضمون برای شناسایی عوامل ساختاری استفاده شد و در بخش کمی، با بهره‌گیری از پرسشنامه و مدل‌یابی معادلات ساختاری، وضعیت و میزان تأثیر این عوامل بررسی شد. نتایج نشان داد عوامل ساختاری اثر مثبت و معناداری بر امکان استقرار حسابرسی عملکرد دارند، اما وضعیت موجود این عوامل در سطحی میانه و غیرکافی قرار دارد. بر این اساس، تقویت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی، گزارشگری مالی، ارزیابی عملکرد و سازوکارهای نظارتی داخلی، از الزامات استقرار اثربخش حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی.

۱ استادیار، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین (ع)، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

۲ استادیار، دانشکده مدیریت و برنامه ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین (ع) تهران، ایران.

۳ دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشکده مدیریت و برنامه ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین (ع) تهران، ایران (ایشان در جنگ رمضان به فیض عظیم شهادت نائل گردیدند).

مقدمه

از دیرباز خوشبختی، سعادت و بهروزی هر ملتی وابسته به کار و تلاش همه اقشار جامعه بوده و مسئولیت پاسخگویی^۱، معیاری برای ارزیابی عملکرد این فعالیت‌ها و تلاش‌ها در بخشهای مختلف اجتماعی - اقتصادی است. مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن، اشخاص شرح قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیتهایی که به‌عهده آنهاست، فراهم‌نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌دهند (باباجانی، ۱۳۸۲). از گذشته تاکنون حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرایند پاسخگویی بوده است؛ اما برخلاف آنچه انتظار می‌رفت انواع حسابرسی متداول از جمله حسابرسی مالی، رعایت و غیره نتوانسته در باب پاسخگویی و ایجاد شفافیت، آن‌طور که باید، جوابگو باشد؛ زیرا رویکردهای متعارف حسابرسی نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند. به‌همین جهت، امروزه در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف ملاحظه می‌شود که حسابرسی عملکرد^۲ رشد و توسعه فراوانی یافته و به‌طور جدی مورد عمل قرار می‌گیرد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

در منابع مختلف داخلی و خارج از ایران، دو واژه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی^۳ به‌جای یکدیگر مورد استفاده قرار گرفته‌اند. در این زمینه دو نوع تفکر وجود دارد. دیدگاه اول، حسابرسی عملیاتی را متفاوت از حسابرسی عملکرد می‌داند. براین اساس، حسابرسی عملیاتی، فرایند را بررسی می‌کند و حسابرسی عملکرد، محصول یا نتیجه را ارزیابی می‌کند. همچنین، حسابرسی عملکرد بیشتر از حسابرسی عملیاتی تابع استاندارد است؛ اما دیدگاه دوم معتقد است که اگرچه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی با هم تفاوتی دارند؛ اما در واقع هر دوی آنها هدف یکسانی را دنبال می‌کنند. حسابرسی عملیاتی عموماً در حسابرسی بخش خصوصی و حسابرسی عملکرد عمدتاً در حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ اما هدف هر دو بهبود پاسخگویی سازمان از طریق ارتقای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است (کاکس، ۲۰۰۷). در ایران، سازمان حسابرسی در نشریات و کتب منتشرشده خود، واژه حسابرسی عملیاتی را برگزیده است و دیوان محاسبات کشور که وظیفه رسیدگی و حسابرسی بخش عمومی را بر عهده

1 Accountability

2 Performance Audit

3 Operational Audit

دارد از واژه حسابرسی عملکرد استفاده می‌نماید. بخش عمومی به دلیل ماهیت غیرانتفاعی خود، نیازمند فرایندهایی برای تضمین شفافیت، کارایی و اثربخشی فعالیت‌های خود است. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای ارزیابی بهره‌وری و کیفیت عملکرد بخش‌های مختلف بخش عمومی، می‌تواند نقشی کلیدی در بهبود فرایندها و تحقق اهداف سازمانی آن ایفا کند. با این حال، استقرار این نوع حسابرسی با چالش‌ها و محدودیت‌هایی همراه است که نیازمند مطالعه و بررسی دقیق است. این پژوهش با هدف امکان‌سنجی عوامل ساختاری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

در سال‌های اخیر، کشورهای توسعه‌یافته و به دنبال آن کشورهای در حال توسعه در حال انجام تغییرات و تحولات گسترده‌ای در بخش عمومی خود هستند. این تحولات در سایه مطرح شدن الگوی جدیدی تحت عنوان مدیریت عمومی نوین آغاز گردید و کلیه زیرسیستم‌های بخش عمومی شامل حوزه‌های اداری، سیاسی و مالی را تحت تأثیر خود قرار داده است. در الگوی جدید، عملکرد بخش‌ها و سازمان‌های عمومی در مرکز توجه و بحث مدیریت عمومی بوده است (پولیت و بوکارت^۱، ۲۰۰۴؛ تالبوت^۲، ۲۰۱۰) و به موازات رشد اصلاحات در مدیریت عمومی نوین و بحران‌های اقتصادی و مالی سال‌های اخیر، بخش عمومی در سرتاسر دنیا تحت فشار دائمی بوده تا بتواند عملکرد خویش را با کارایی و اثربخشی انجام داده و به تبع آن اعتماد شهروندان به مؤسسات عمومی را احیا نماید. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر سازمانی در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند.

نظام حسابرسی نیز به عنوان یکی از زیرنظام‌های مدیریت عمومی نوین و ارتقای مسئولیت پاسخگویی، باید در مقابل دو نوع پاسخگویی تحت عناوین پاسخگویی عملیاتی^۱ و پاسخگویی مالی^۲، ایفای نقش نماید؛ و این در حالی است که حسابرسی‌های متداول از جمله حسابرسی مالی، رعایت و غیره نتوانسته در باب پاسخگویی و ایجاد شفافیت، آنگونه که انتظار می‌رفت، پاسخگو باشد؛ زیرا خدمات حسابرسی سنتی (حسابرسی مالی و رعایت)، توجه کمی نسبت به فواید برنامه‌ریزی بلندمدت، حداکثر استفاده از توانایی کارکنان و ارزیابی روش‌ها و عملکرد مدیریت

1 Pollitt and Bouckaert

2 Talbot

داشته‌اند. درحالی‌که تحولات به‌وجود آمده طی سال‌های اخیر در علم مدیریت و نیازهای اطلاعاتی مدیریت برای راهبری عملیات و تجزیه و تحلیل نتایج مربوط و انتظارات استفاده‌کنندگان از نتایج حسابرسی‌ها تا حدی افزایش یافته است که ناکارآمدی حسابرسی مالی برای برخی مقاصد خاص را پدیدار ساخته و ضرورت استفاده از حسابرسی عملکرد را برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی، اجتناب‌ناپذیر ساخته است (فاوچی، ۱۳۸۴)؛ بنابراین برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند، حسابرسی عملکرد به فرایند حسابرسی، کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد مؤسسه تحت رسیدگی از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی و حصول اهداف مورد انتظار می‌بخشد و می‌تواند اثربخشی لازم در باب پاسخگویی و ایجاد شفافیت را فراهم نماید.

حسابرسی عملکرد، به دلیل طراحی شدن برای مشاهده نحوه اجرای عملیات، ارزیابی کارایی فعالیتها، کنترل‌ها و اطمینان دادن به مدیریت در رابطه با رعایت سیاست‌ها و روش‌ها، کنترل طرح‌ها و اهداف مؤثر، بررسی نظرات نوین، پیشرفت‌های جدید و تعیین سودمند بودن فعالیت‌های مؤسسه در تمام سطوح، در خدمت مدیریت بوده است؛ و از این‌رو است که قانون توجه و دیدگاه بسیاری از حسابرسان در بخش‌های دولتی و غیردولتی در سال‌های اخیر تغییر کرده است و مؤسسات عالی حسابرسی^۱ در بسیاری از کشورها، به حسابرسی عملکرد ورود نموده‌اند (راودلا و همکاران^۲، ۲۰۱۶). پس از ظهور جنبش‌های عملکرد، مؤسسات عالی حسابرسی در بسیاری از کشورها، حسابرسی عملکرد را به‌عنوان بهترین ابزار برای این امر معرفی کرده‌اند (فوروبو^۳، ۲۰۱۱). به همین جهت، امروزه در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف ملاحظه می‌شود که حسابرسی عملکرد رشد و توسعه فراوانی یافته و به‌طورجدی مورد عمل قرار می‌گیرد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

در دنیای پررقابت کنونی مسئولیت پاسخگویی به‌عنوان یک فلسفه و دیدگاه مبتنی بر استراتژی بهبود^۴، مهمترین هدف هر سازمان را تشکیل می‌دهد؛ زیرا اگر عملکرد مدیران همراه با

1 Supreme Audit Institutions (SAI)

2 Raudla

3 Furubo

۴- Perspective based on improvement strategy

پاسخگویی نباشد، انگیزه‌ای برای اصلاح و بهبود عملکرد هم وجود نخواهد داشت (داودی و همکاران، ۱۳۹۸)؛ بنابراین مدیران بخش عمومی در قبال عملکرد خود باید پاسخگو باشند. اگرچه گزارشگری مالی و عملیاتی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می‌کند، اما بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی‌توان کیفیت عملکرد دستگاه‌های دولتی را سنجید. برای آنکه یک سازمان به‌خوبی عمل کرده و از مخاطرات به دور باشد، نیازمند ارزیابی صحیح، مناسب و کارا است؛ بنابراین برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی، ضرورت دارد عملکرد دستگاه‌ها و سازمانهای دولتی مورد حسابرسی قرار گیرد و با گزارشگری قوی و مؤثر، شفافیت و ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی محقق شود.

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ به‌عنوان منشور، چارچوب کلی نظام نظارت مالی بر مصرف منابع مالی عمومی را ترسیم می‌نماید. نظام نظارت مالی سنتی و ذیحساب محور مورد توصیه این قانون و مورد عمل بخش عمومی به واسطه الزام قانونی از کارایی لازم برای ایفاء مسئولیت پاسخگویی، برخوردار نیست (باباجانی، ۱۳۸۲). زیرا همان‌گونه که دولت‌ها در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند در مورد نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی دارند و حسابخواهی و پاسخگویی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج موردانتظار، عملیات موردانتظار و نحوه تحصیل و مصرف منابع موردانتظار را برنامه‌ریزی و سپس عملیات اجراشده و منابع تحصیل و مصرف‌شده را در تطابق با برنامه‌ریزی صورت گرفته، مورد رسیدگی و ارزیابی قرار دهند.

باتوجه به مطالب بالا، ضرورت‌های ذیل در انجام این پژوهش احساس گردیده است:

- پیشرفت روزافزون بشر و دگرگونی‌های صورت گرفته در نظام مدیریت عمومی و زیرنظام‌های آن.
- چالش بزرگ حرفه حسابرسی^۱ در راستای پاسخگویی به نیاز مدیران، دولتمردان و نمایندگان مردم. فواید حسابرسی عملکرد و جدایت آن برای استفاده‌کنندگان.

- محدودیتهای منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی میان مدت و بلندمدت جهت نیل به رشد و توسعه و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی به آنها (محمدی، ۱۳۸۷)

- تکلیف دستگاه‌های اجرایی در اجرای ماده ۲۰ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب مهرماه ۱۳۸۶، مبنی بر ایجاد انگیزه و افزایش کارایی و بهره‌مندی از فکر و اندیشه و خلاقیت کارمندان ذیربط خود.

- تکلیف دستگاه‌های اجرایی در اجرای ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه در راستای اجرایی شدن حسابرسی عملکرد، عملیاتی و پاسخگویی بخش‌های دولتی در خصوص بهره‌وری.

بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر اقداماتی را در خصوص تحول زیرنظام‌های پاسخگویی خود از جمله زیرنظام‌های برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و حسابداری و گزارشگری مالی با عناوین برنامه‌ریزی راهبردی، بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی انجام داده و حداقل ادبیات آنها تا حدودی رایج گردیده است؛ اما با نگاهی اجمالی به چرخه فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در چارچوب تفکر سیستمی به این نتیجه خواهیم رسید که تقویت نظام پاسخگویی در بخش عمومی نیازمند طراحی و اجرای یک بسته تحول است که همه عوامل مؤثر بر آن پیش‌بینی و تعامل و ارتباط آنها با یکدیگر دیده شود. از این رو، مادامی که چنین رویداد منسجم و مرتبطی امکان ظهور و بروز پیدا نکند، ایفا و ارزیابی نظام پاسخگویی بخش عمومی کماکان با مشکل جدی مواجه می‌شود و ارتقای سطح آن به پاسخگویی عملیاتی با چالش اساسی روبرو خواهد بود (باباجانی، ۱۳۹۵)؛ بنابراین بدون تحول در همه زیرنظام‌های مدیریت، نمی‌توان به مقصد تقویت نظام پاسخگویی در بخش عمومی دست یافت؛ در همین راستا، حسابرسی عملکرد می‌تواند نظام پاسخگویی و مدیریت در بخش عمومی را تقویت کند. از همین رو، ضرورت فراهم نمودن زمینه‌های لازم برای استقرار و توسعه این نوع حسابرسی باید مورد توجه جدی مسئولین بخش عمومی قرار گیرد؛ بنابراین انجام پژوهشی مبنی بر امکان‌سنجی عوامل ساختاری استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ضروری به نظر می‌رسد تا بررسی نماید که آیا عوامل ساختاری لازم برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی فراهم است یا خیر؟

مبانی نظری پژوهش

در متون تخصصی، تعاریف گوناگونی از حسابرسی ارائه شده است. با این حال، تعریف ارائه شده در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی که توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر شده، جامع‌تر به نظر می‌رسد که اینگونه بیان شده است: حسابرسی فرایندی منظم و قاعده‌مند است که با هدف جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی انجام می‌شود. این فرایند برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده طراحی شده است و نتایج آن به ذینفعان گزارش می‌شود.

عبارت «فرایند منظم و قاعده‌مند» اشاره به این دارد که حسابرسی طبق برنامه‌ریزی دقیق انجام می‌شود و در چارچوب آن، شواهد مرتبط، جمع‌آوری و ارزیابی می‌شوند. این روش همچنین بیانگر آن است که بخش‌هایی از فرایند حسابرسی بر مبنای اصول علمی صورت می‌پذیرد. جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، اساس کار حسابرسی را تشکیل می‌دهد. اگرچه نوع شواهد و معیارهای ارزیابی ممکن است در پروژه‌های مختلف تفاوت داشته باشد، اما تمامی فعالیت‌های حسابرسی، حول محور جمع‌آوری و تحلیل شواهد متمرکز است. موضوع حسابرسی شامل مجموعه‌ای از ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی است که خود نظام حسابداری و فرایندهای مرتبط را نیز در برمی‌گیرد.

نقش اصلی حسابرسان در جامعه، افزایش اعتبار صورتهای مالی است. چنانچه سرمایه‌گذاران نسبت به استقلال حسابرسان تردید داشته باشند، صورتهای مالی بی‌اعتبار می‌شوند. اما با انجام مؤثر عملیات حسابرسی، احتمال گزارشگری نادرست کاهش می‌یابد. این موضوع نه تنها قابلیت اتکا و اعتبار صورتهای مالی را افزایش می‌دهد، بلکه اعتماد سرمایه‌گذاران به صورتهای مالی را بهبود بخشیده و هزینه سرمایه‌گذاری کاهش می‌یابد؛ در نتیجه، کارایی بازار سرمایه در جذب منابع افزایش پیدا می‌کند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۸۷).

حسابرسی در بخش خصوصی و عمومی تفاوت‌های اساسی در شیوه اجرا، اهداف و تمرکز کاری دارد که هر کدام به دلایل خاص خود در نظام اقتصادی و اجتماعی اهمیت دارند. در بخش خصوصی، حسابرسی با محوریت وظیفه گواهی‌دهی به صورتهای مالی انجام می‌شود. گواهی‌دهی

به معنای تأیید صحت و اعتبار گزارش‌های مالی است که توسط مدیریت یک سازمان ارائه می‌شود. این فرایند با هدف ایجاد اطمینان برای ذینفعان و سرمایه‌گذاران صورت می‌گیرد تا تصمیم‌گیری‌های خود را بر اساس اطلاعات معتبر انجام دهند. در این راستا، حسابرسان مستقل با بررسی دقیق صورتهای مالی تلاش می‌کند تا اظهارات مدیریت را راستی‌آزمایی کرده و به آنها اعتبار ببخشد.

در مقابل، حسابرسی بخش عمومی نه تنها وظیفه گواهی‌دهی به صورتهای مالی را بر عهده دارد، بلکه مسئولیتهای گسترده‌تر و پیچیده‌تری نیز به آن اضافه می‌شود. در این حوزه، حسابرسان با ارزیابی مستقل خود، عملکرد دستگاه‌ها و واحدهای دولتی را از نظر میزان رعایت قوانین و مقررات مورد بررسی قرار می‌دهند.

همچنین، آنها نحوه تحقق اهداف تعیین‌شده و کارایی و اثربخشی عملیات اجرایی سازمان‌های عمومی را ارزیابی کرده و گزارشی جامع از این موارد ارائه می‌دهند. این نوع گزارش‌دهی نقش کلیدی در شفافیت عملکرد نهادهای عمومی ایفا کرده و می‌تواند اعتماد عمومی را تقویت کند. یکی از نکات مهم در مطالعه تفاوت میان حسابرسی بخش خصوصی و عمومی، توجه به ضرورت درک نظام دولتی، توسط حسابرسان بخش عمومی است.

حسابرسان این حوزه، برخلاف هم‌تایان خود در بخش خصوصی، باید شناخت عمیقی از ساختار و فرایندهای دولتی داشته باشند. آنها باید با دقت بسیار زیادی به اجرای قوانین و مقررات در سازمانهای دولتی نظارت کنند.

بحث دیگری که تفاوت میان دو نوع حسابرسی را برجسته می‌کند، اصل اهمیت در ارزیابی حسابرسی است. در حسابرسی بخش خصوصی، تشخیص میزان اهمیت یک آیت مالی به تشخیص حرفه‌ای حسابرسان بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده بستگی دارد. حسابرسان ممکن است در ارزیابی خود برخی موارد جزئی را نادیده بگیرد، مشروط بر اینکه این تصمیم تأثیر قابل توجهی بر نتایج کلی نداشته باشد. اما در بخش عمومی، حتی کوچکترین تخلف از قوانین باید افشا شود، چرا که منافع عمومی پایه اصلی گزارش‌دهی است. برای نمونه، اگر پرداخت مبلغی بدون مجوز قانونی انجام شده باشد، حتی اگر مقدار آن بسیار ناچیز باشد، باید بدون قید و شرط گزارش شود. این الزام، ریشه در ضرورت پاسخگویی و جلوگیری از شکل‌گیری فساد در دستگاه‌های دولتی

دارد. یکی از مسائل حائز اهمیت در این زمینه، تأثیر کوتاهی در ارائه گزارش‌هایی است که انحراف از قوانین را نشان می‌دهند. هرگونه اهمال در گزارش چنین مواردی می‌تواند بستری برای گسترش فرهنگ فساد فراهم کند. گاه این کوتاهی نه تنها از سوی کارمندان و حساب‌رسان داخلی دستگاه‌های اجرایی بلکه از سوی دیوان محاسبات یا حتی مجلس مشاهده می‌شود؛ به‌ویژه زمانی که اختیارات لازم تفویض نشده یا بودجه کافی برای اجرای مأموریتها اختصاص نیافته است. چنین وضعیتهایی نشان‌دهنده ضرورت تقویت نظارت بر مدیریت مالی بخش عمومی است تا جامعه بتواند از شفافیت و عدالت بهره‌مند شود.

لم^۱، در سال ۱۹۹۸ سه فرضیه اصلی را برای توجیه نیاز به حسابرسی ارائه کرده است. این فرضیه‌ها عبارت‌اند از: فرضیه نمایندگی^۲، فرضیه اعتمادسازی^۳ و فرضیه اعتباربخشی^۴ که در ادامه به توضیح هر یک از این فرضیه‌ها پرداخته می‌شود (سجادی و ابراهیمی‌مند، ۱۳۸۴). در عمل، انتخاب و اعمال این فرضیات معمولاً به شرایط فرهنگی، قوانین محیطی و نظام قضایی هر کشور بستگی دارد. در نتیجه، ممکن است یکی از این فرضیات در یک کشور نسبت به سایر فرضیه‌ها، کاربرد و توجیه منطقی‌تری داشته باشد.

فرضیه نمایندگی

فرضیه نمایندگی به نقش کلیدی حسابرسی در کاهش مسائل ناشی از تضاد منافع و نادیده گرفتن اصول اخلاقی اشاره دارد. بر اساس این فرضیه، حساب‌رس به‌عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از سازوکار قرارداد «مالک - نماینده»^۵ عمل می‌کند تا هزینه‌های ناشی از رفتارهای نماینده (مدیر) را کنترل و نظارت کند. طبق دیدگاه جنسن و مک‌لینگ^۶ (۱۹۷۶)، درحالی‌که مدیر به اطلاعات بیشتری درباره فعالیت‌های داخلی شرکت نسبت به مالک دسترسی دارد، ممکن است به‌دلیل منفعت‌طلبی شخصی، بیش از حد معمول از منابع شرکت استفاده کرده و تلاش کند ثروت را از مالکان به‌سمت خود منتقل کند. این رفتار موجب می‌شود سرمایه‌گذاران عقلایی هنگام

1 Lam

2 Agency Hypothesis

3 Signaling hypothesis

4 Insurance hypothesis

5 Agent - Principal

6 Jensen & meckling

قیمت‌گذاری اوراق بهادار شرکت، این مسئله را مدنظر قرار داده و ارزش کمتری برای آنها قائل شوند، یا حتی در شرایط بحران، سرمایه خود را از شرکت خارج کنند. برای کنترل این رفتارهای فرصت‌طلبانه، سرمایه‌گذاران به دنبال برقراری سازوکارهایی هستند که بتوانند نظارت کافی بر مدیران داشته باشند. یکی از این سازوکارها حضور حسابرِس مستقل است که نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعات و کنترل خطرات اخلاقی ایفا می‌کند. وجود حسابرِس، باعث می‌شود شرکت نتواند اطلاعات مالی تحریف شده یا جانبدارانه ارائه دهد و در نتیجه اعتماد سرمایه‌گذاران حفظ شود؛ بنابراین، در نظریه نمایندگی، حسابرسان نه تنها ضامن شفافیت مالی هستند؛ بلکه ابزاری برای مهار رفتارهای غیرمسئولانه مدیران محسوب می‌شوند.

فرضیه اعتمادسازی

بر اساس فرضیه اعتمادسازی، حسابرسان نقش مهمی در کاهش ریسک تصمیم‌گیری‌های نادرست در بازار سرمایه ایفا می‌کنند. سرمایه‌گذاران نیز به دنبال انتخاب حسابرسان معتبر هستند تا از طریق آن به بازار سرمایه نشان دهند که عملکرد و شفافیت شرکت موردنظر در سطح مطلوبی قرار دارد. این شفافیت برای سرمایه‌گذاران بالقوه اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا آنها از چنین علائمی^۱ برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری خود بهره می‌برند.

در ارتباط با نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، این فرضیه بیان می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر به دلیل برخورداری از جایگاه و اعتبار بالاتر نزد جامعه و سرمایه‌گذاران، حق‌الزحمه بیشتری از مشتریان خود دریافت می‌کنند. این مؤسسات با ارائه خدماتی باکیفیت‌تر، باعث انتقال پیام سطح شفافیت و عملکرد بهتر شرکتها برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی می‌شوند، امری که نهایتاً ارزش افزوده‌ای برای شرکت و سرمایه‌گذاران به همراه دارد.

فرضیه اعتباربخشی

بر اساس این فرضیه که در مقایسه با دو فرضیه دیگر کمتر موردتوجه محققان و نظریه پردازان قرار گرفته است، این احتمال وجود دارد که حرفه حسابرسی به‌طور کلی از قبول مسئولیت اعتباربخشی به نتایج و صورتهای مالی سرباز زند. در مقابل، سرمایه‌گذاران بر این باورند که اگر

1 Signals

آنها در نتیجه استفاده از صورتهای مالی گمراه‌کننده دچار زیان شوند، حساب‌رسان موظف‌اند این خسارت را جبران کنند. به همین دلیل، در شرایطی که سرمایه‌گذاران با زیان مواجه شوند، امکان دارد حساب‌رسان به پاسخگویی واداشته شوند. این وضعیت ایجاب می‌کند که حساب‌رسان هنگام تعیین قیمت خدمات خود، چنین ریسک‌هایی را در نظر بگیرند. هرچه نتایج عملیات یک شرکت ضعیف‌تر باشد مانند سوددهی کم یا زیان‌ده بودن، میزان ریسک افزایش می‌یابد و به دنبال آن، حق‌الزحمه حساب‌رسی نیز بیشتر خواهد شد.

استقلال حساب‌رس

استقلال حساب‌رسی معمولاً به عنوان یک ویژگی حرفه‌ای تعریف می‌شود که نشان‌دهنده بی‌طرفی و عینیت در فرایند حساب‌رسی است. این استقلال به توانایی حساب‌رس در انجام وظایف خود بدون تأثیرپذیری از فشارهای خارجی و سوگیری‌های احتمالی اشاره دارد. حساب‌رس باید در تمامی مراحل جم آوری، ارزیابی و گزارشگری اطلاعات، اصول بی‌طرفی را رعایت کند. از دیدگاه سنتی، استقلال به عنوان یک حالت ذهنی تلقی می‌شود که نگرش حساب‌رس نسبت به روابط خود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان را متأثر می‌سازد. به بیان دیگر، استقلال حساب‌رسی مستقیماً تحت تأثیر نحوه برخورد حساب‌رس با تضاد منافع احتمالی قرار دارد (موتز و شرف^۱، ۱۹۶۱).

فلینت^۲ در سال ۱۹۸۸ نیز با این دیدگاه هم رأی است و استقلال حساب‌رسی را به عنوان یک نگرش ذهنی مرتبط با ویژگی‌هایی نظیر درستکاری و استحکام شخصیت فرد توصیف می‌کند. با این حال، تقلیل مفهوم استقلال حساب‌رسی به یک ویژگی ذهنی نامحسوس می‌تواند ماهیت آن را مبهم جلوه دهد و تفسیر آن در زمینه کاری را دشوار کند. اما دست کم توافقی کلی وجود دارد که استقلال، حالتی ذهنی است که مانع از تأثیرپذیری نظرات و نتایج حساب‌رس از تضاد منافع و فشارهای بیرونی می‌شود. بر همین اساس، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای برای حفظ این استقلال الزامی است.

1 Mautz & Sharaf

2 Flint

استقلال حسابرسان در زمینه حسابرسی و اظهارنظر درباره صورتهای مالی تهیه شده توسط صاحبکار، مفهومی چندلایه و پراهمیت است. این استقلال به معنای یک اصل حرفه‌ای بنیادین مطرح می‌شود. از آنجاکه گروه‌هایی نظیر سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر ذینفعان به اظهارنظر حسابرسان اعتماد می‌کنند، این اصل جایگاهی کلیدی و متمایز پیدا می‌کند.

براین اساس، حسابرسان باید نه تنها از وابستگی فکری و قضاوت تأثیرپذیر اجتناب کنند، بلکه باید از هرگونه منافع شخصی که ممکن است بر بی‌طرفی او سایه اندازد نیز فاصله بگیرند. در این میان، استقلال، عملاً یعنی داشتن عینیت و پرهیز از هر نوع انحراف ذهنی یا عملی که موجب خدشه به قضاوت دقیق شود. در تبیین این مفهوم، سه بُعد اصلی مورد توجه قرار می‌گیرد. موثر و شرف (۱۹۶۱) این ابعاد را در موارد زیر تعریف کرده‌اند:

۱- استقلال در برنامه‌ریزی حسابرسی: این بُعد به آزادی حسابرسان در انتخاب روش‌ها،

تعیین محدوده‌ها و برنامه‌ریزی برای انجام مراحل مختلف حسابرسی اشاره دارد. حسابرسان باید بتوانند برنامه حسابرسی خود را بدون فشارهای خارجی و مبتنی بر ارزیابی حرفه‌ای، از جمله تعیین دامنه کار و حجم نمونه‌ها طراحی کنند.

۲- استقلال در گردآوری و ارزیابی شواهد: این سطح از استقلال بر دستیابی به

اطلاعات معتبر و عدم محدودیت در بررسی روابط، فعالیتها و منابع اطلاعاتی تأکید دارد؛ بنابراین، هیچ مانعی نباید حسابرسان را از دسترسی به داده‌های ضروری بازدارد.

۳- استقلال در گزارشگری: این بُعد به تضمین آزادی حسابرسان در ارائه گزارش یافته‌ها

بدون تأثیرپذیری از عوامل خارجی یا فشارهای غیرحرفه‌ای مربوط می‌شود.

بااین حال، دیدگاه‌های مدرن نشان می‌دهند که مفهوم استقلال دیگر صرفاً یک وضعیت ذهنی یا مترادف با بی‌طرفی تلقی نمی‌شود. بلکه این واژه به پرهیز از شرایطی اشاره دارد که در آن، منافع مادی و عوامل اقتصادی، حسابرسان را از بیان صادقانه نظر خود بازمی‌دارند. به عبارت دیگر، مفهوم استقلال از «ماهیت قضاوت شخصی و ذهنی» فاصله گرفته و حالتی «اقتصادی و تجاری» به خود گرفته است. ریتر و ویلیامز در سال ۲۰۰۰ بر این باورند که ماهیت استقلال که یکی از عناصر اساسی حرفه حسابرسی است، به‌طور مداوم از یک ویژگی قضاوتی به یک خصیصه اقتصادی تغییر شکل

می‌دهد؛ بنابراین، حرفه حسابرسی نیازمند آن است که نسبت به تأثیر احتمالی عوامل بیرونی، حساسیت بیشتری نشان داده و راه‌های محافظت از استقلال خود را تقویت کند.

حسابرسی عملکرد

در یک تعریف جامع و فراگیر، حسابرسی عملکرد به معنای ارزیابی دقیق و مستمر پیشرفت عملیات اجرایی طرح‌ها و پروژه‌هاست که هدف اصلی آن اطمینان از تحقق معیارهای صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی، همراه با رعایت کامل جداول زمانبندی مشخص است. این ارزیابی به منظور پیشگیری از انحراف عملیات اجرایی از اهداف ازپیش تعیین شده صورت می‌گیرد تا کیفیت خدمات ارائه شده تضمین شده و اقتصادی بودن آن‌ها نیز محقق شود. درنهایت، مقصود اصلی این نوع حسابرسی این است که منابع مالی عموم، به‌ویژه پول مالیات‌دهندگان، به هدر نرفته و خدماتی که ارائه می‌شود، همسو با ضوابط بودجه‌ای و برنامه‌ریزی‌های انجام شده باشد. در دهه‌های اخیر، الگویی نوین در حوزه نظارت و حسابرسی، ظهور یافته است که طی آن رویکرد کلی‌نگر از بالا به پایین، جای خود را به نظارت پروژه‌محور داده است. در این شیوه جدید، تمرکز بر روی فعالیتها و پروژه‌های خاص با معیارها و موازین کاملاً مشخص صورت می‌گیرد. در این راستا، پرسشی کلیدی مطرح می‌شود: آیا اجرای فعالیت موردنظر توانسته است به اهداف تعریف شده دست یابد یا خیر؟ پاسخ به این پرسش از طریق بررسی عملکرد دقیق و هدفمند انجام می‌گیرد و گاه حتی شامل ارزیابی یک وظیفه مشخص در بخش‌ها و ادارات مختلف یک سازمان می‌شود. این حسابرسی جدید امکان اجرای نظارتی چندوجهی را فراهم کرده که فراتر از تواناییهای حسابرسیهای سنتی گذشته است. شیوه قدیمی حسابرسی، عمدتاً بر انطباق با چارچوبها و موازین مقرر متمرکز بود، اما موفقیت عملیاتی و اثربخشی اقدامات اجرایی را به‌طور کاربردی مورد ارزیابی قرار نمی‌داد. حال آنکه در مفهوم جدید، تأکید بر تحلیل عملکرد واقعی و شناسایی توانمندی‌ها برای بهبود بیشتر است.

در تعریف مفاهیم حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی عملکرد، توضیحات متنوعی ارائه شده است. برای مثال، استاندارد‌های حسابرسی دولتی ایالات متحده آمریکا این نوع حسابرسی را مجموعه‌ای از بررسی‌های هدفمند و نظام‌یافته توصیف می‌کند که باهدف ارائه ارزیابی مستقل از عملکرد و

اقدامات سازمان‌های دولتی انجام می‌شود. اینگونه ارزیابی‌ها هدف اصلی خود را بهبود پاسخگویی عمومی و تسهیل فرایند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی تعریف کرده‌اند. چنین رویه‌ای شامل مطالعه نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا یک بخش مشخص در دستیابی به اهداف معین مانند ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه راهکارهای مناسب برای بهبود عملیات محسوب می‌شود (فاوچی، ۱۳۸۴). یکی از نکات مهم در این چارچوب این است که هر چه دامنه عملیات مورد حسابرسی محدودتر تعریف شود، روند حسابرسی ساده‌تر، کم هزینه‌تر و گزارش‌های حاصل از آن مختصر و عملی‌تر خواهد بود. همین ویژگی باعث می‌شود که پیشنهاد‌های ارائه‌شده در این نوع حسابرسی قابلیت اجرایی بالاتری داشته باشند.

تعریف ارائه‌شده توسط اینتوسای^۱ نیز بر اهمیت کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تأکید دارد. طبق این تعریف، حسابرسی عملکرد شامل بررسی مستقل اقدامات سازمانها و دستگاههای دولتی باهدف اصلاح و بهبود عملکرد است. این نوع حسابرسی که به-صورت جامع، عملکرد یک نهاد یا سازمان را بررسی می‌کند، نقشی اساسی در ارتقای مدیریت و استفاده بهینه از منابع دارد و به‌عنوان یکی از جنبه‌های کلیدی در ارزیابی و بهبود سازمانها، شامل سه حوزه اصلی: حسابرسی صرفه اقتصادی، حسابرسی کارایی و حسابرسی اثربخشی است.

عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد

اهمیت حسابرسی عملکرد در شناسایی و ارتقای نظام ارزش افزوده بسیار قابل توجه است. این فرایند، مشابه مهندسی ارزش، به کاهش یا حذف هزینه‌های بدون ارزش افزوده کمک می‌کند و می‌تواند فعالیتهای ناکارآمد را حذف نماید. طبق گفته ایمانی برندق (۱۳۹۳) شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد به مدیران این امکان را می‌دهد که کنترل‌های مدیریتی را با دقت بیشتری ارزیابی کرده و از بروز مشکلات اساسی پیشگیری کنند. مرور ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که کشورهای توسعه‌یافته از سالها پیش نه تنها این نظام را در ساختارهای خود تعریف کرده‌اند، بلکه آن را عملیاتی و پایدار کرده‌اند. کشورهای در حال توسعه نیز در سال‌های اخیر تلاش‌های قابل توجهی برای استقرار این نظام داشته‌اند تا بتوانند بهبودهای اساسی در مدیریت منابع عمومی ایجاد کنند. در ایران نیز، نیاز به پیاده‌سازی نظام حسابرسی عملکرد با توجه به گستردگی بخش

¹ INTOSAI

دولتی و مدیریت سهم بزرگی از اقتصاد کشور توسط نهادهای دولتی، بیش از گذشته احساس می‌شود و پژوهش‌هایی تلاش نمودند تا عوامل کلیدی تأثیرگذار در استقرار این نظام را شناسایی کنند.

بر اساس پژوهش‌های انجام شده، عوامل مختلفی برای موفقیت استقرار حسابرسی عملکرد شناسایی شده است. برای مثال، فردوسی (۲۰۱۲) عدم کفایت و ناکافی بودن نیروی انسانی، کمبود مشاوران مناسب در مواقع ضروری، ناآگاهی مدیران دولتی و نبود اهداف مشخص را از چالش‌های اصلی اجرای حسابرسی عملکرد برشمرده است. از سوی دیگر، رونالد و توماس^۱ در سال ۲۰۱۴، چالش‌هایی همچون نیاز به آموزش، منابع مالی مناسب، قوانین محلی و ایالتی، حسابرسی داخلی، وجود استانداردها و رهنمودهای حسابرسی، صلاحیت کارکنان، دسترسی به اطلاعات و حفظ استقلال را از جمله موانع کلیدی اجرای این نوع حسابرسی معرفی کرده‌اند. از طرفی، موفقیت در بهره‌گیری از مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارت‌های فردی حسابرسان و نگاه مثبت مدیریت نسبت به کار آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مسئولیت چنین فرایندی را بر عهده می‌گیرند باید توانایی و دانش مناسبی در زمینه مختلف از جمله حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. ویژگی‌های یک حسابرس کارآمد شامل حس کنجکاوی، توانایی تحلیلگری، قدرت اقناع، قضاوت حرفه‌ای مؤثر، بی‌طرفی، مهارت‌های ارتباطی قوی، استقلال عمل، اعتماد به نفس، توانایی شناسایی ناکارآمدی‌ها و نقاط بحرانی، خلاقیت در روش‌ها و توانایی انتقال نتایج است.

به هر حال برای اجرای موفق حسابرسی عملکرد باید به همه بسترها و الزامات آن توجه شود. برای این منظور باید چارچوبی فراگیر برای شناسایی حداکثری عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد پیش‌بینی شود که به وسیله آن بتوان ضمن شناسایی فراگیر عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد، این عوامل را دسته‌بندی نمود تا امکان مطالعه دقیق‌تر آنها فراهم شود؛ بنابراین مدل سه شاخگی برای شناسایی و دسته‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد گزینه مناسبی است. طبق این مدل عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد را می‌توان در سه بعد عوامل ساختاری، عوامل رفتاری و عوامل زمینه‌ای شناسایی و دسته‌بندی نمود. مدل سه شاخگی یکی از

1 Ronald & Thomas

الگوهای جامع در حوزه مدیریت و سازمان است که به‌عنوان ابزاری کاربردی برای بررسی ابعاد متنوع یک پدیده، آسیب یا مسئله سازمانی شناخته شده است. این مدل، عوامل مؤثر بر پدیده‌های سازمانی را بر اساس سه دسته اصلی عوامل ساختاری، عوامل رفتاری و عوامل زمینه‌ای دسته‌بندی و تحلیل می‌کند. زیرا عوامل سه‌گانه مدل سه شاخگی به گونه‌ای هستند که هیچ پدیده‌ای نمی‌تواند خارج از تعامل این سه شاخه در سازمانها انجام شود (دهقان و همکاران، ۱۳۹۱). به‌دلیل ویژگی بنیادین مدل سه شاخگی در تأکید بر تعامل دائمی میان سه عامل کلیدی، نقش آن در تحقیقات مدیریتی و آسیب‌شناسی‌های سازمانی بسیار پررنگ است. در این پژوهش یکی از عوامل مدل سه شاخگی که عامل ساختاری است مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۱: مؤلفه‌های مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد بر مبنای بعد عوامل ساختاری

ابعاد	مؤلفه‌ها	منابع
عوامل ساختاری	استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی	حسین‌زاده و قربانی، ۱۳۸۸؛ مصاحبه‌ها
	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی	باباجانی، ۱۳۸۷؛ مصاحبه‌ها
	محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات	باباجانی و زارعی، ۱۳۸۸؛ مصاحبه
	استقرار نظام ارزیابی عملکرد	رضائیان، ۱۳۹۵؛ مصاحبه‌ها
	استقرار نظام گزارشگری مالی مناسب	همتی، ۱۳۹۳؛ مصاحبه‌ها
	تشکیل و فعال شدن کمیته حسابرسی	شبانلو، ۱۳۹۰؛ مصاحبه‌ها
	تشکیل و فعال نمودن واحد حسابرسی داخلی	بلو، ۱۳۹۲؛ مصاحبه‌ها
	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	حبیبی، ۱۳۹۴؛ مصاحبه‌ها
	تعامل و همکاری بخش‌های مختلف برای اجرای حسابرسی عملکرد	قاسمی، ۱۳۹۱؛ مصاحبه‌ها

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت داده‌ها، آمیخته است و در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. در بخش کیفی، از تحلیل تم (مضمون) برای شناسایی و استخراج عوامل ساختاری مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد استفاده شد. داده‌های کیفی از طریق مصاحبه با صاحب‌نظران گردآوری، سپس کدگذاری و در قالب مضامین اصلی و فرعی طبقه‌بندی شدند. جامعه آماری بخش کیفی خبرگان داخل و خارج سازمان نظامی که دارای دانش و شناخت کافی از حسابرسی عملکرد و سازمان مربوط داشته و تا دستیابی به اشباع نظری به تعداد ۱۱ نفر با نمونه‌گیری هدفمند انجام یافت. در بخش کمی، داده‌ها از طریق پرسشنامه گردآوری و با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و SmartPLS تحلیل شدند. جامعه آماری بخش کمی تمام شمار مسئولین و مدیران تخصصی این بخش سازمان نظامی بوده و پرسشنامه به تعداد همه آنها ارسال و در نهایت ۵۵ پرسشنامه تکمیل و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای بررسی وضعیت عوامل شناسایی‌شده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای و برای ارزیابی روابط میان سازه‌ها از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. همچنین برای سنجش شاخص‌ها از طیف چهار بخشی نانلی بهره گرفته شد. روایی و پایایی ابزارهای اندازه‌گیری نیز پیش از تحلیل نهایی مورد بررسی و تأیید قرار گرفت.

روش تحلیل داده‌های بخش کیفی

تحلیل تم یکی از روش‌های مؤثر برای شناسایی، بررسی و بیان الگوهای موجود در داده‌ها است. این روش نه تنها داده‌ها را سازماندهی کرده و توضیحات جزئی ارائه می‌دهد، بلکه می‌تواند به تفسیر جنبه‌های گوناگون مسئله پژوهش نیز پردازد. تحلیل تم به عنوان یک روش پایه‌ای در تحلیل کیفی، اهمیت بسیاری دارد چرا که مهارت‌های اساسی مورد نیاز برای دیگر روش‌های تحلیل کیفی را فراهم می‌کند (براون و کلارک^۱، ۲۰۰۶). برای سازماندهی کدها و مضامین از نرم افزار MAXQDA استفاده شد.

پایایی ابزار سنجش بخش کمی

1 Braun & Clarke

پایایی، نشان‌دهنده توانایی یک ابزار اندازه‌گیری برای حفظ ثبات نتایج در شرایط مشابه در زمانها یا مکان‌های مختلف است. به عبارت دیگر، پایایی به خاصیت تکرارپذیری و دستیابی به نتایج یکسان اشاره دارد. در این پژوهش، پایایی پرسشنامه با ضریب آلفای کرونباخ^۱ محاسبه شد. برای محاسبه این ضریب، واریانس نمرات هر سؤال و کل آزمون محاسبه شده و با استفاده از فرمول ضریب آلفا عدد ۰/۸۸ به دست آمد.

یافته‌های پژوهش

بررسی نرمال بودن متغیرها

جدول ۲: جدول نتایج آزمون کلموگراف اسمینرف برای بررسی نرمال بودن متغیرها

شرح	عوامل ساختاری
تعداد	۵۵
میانگین	۲.۵۱
انحراف معیار	۰.۵۸۵
نتایج آزمون	۰.۸۲۸
سطح معناداری	۰.۴۹۹

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد با توجه به معناداری بیشتر از ۰.۰۵ همه متغیرهای مورد مطالعه، با توزیع نرمال تفاوت معناداری نداشته و باید از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود.

سؤال پژوهش این گونه بیان شده است که «آیا عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی فراهم است؟» برای پاسخ به این سؤال آماره‌های میانگین، انحراف معیار، تی استیودنت و سطح معناداری گویه‌های مربوط به عوامل ساختاری مورد تحلیل قرار گرفت.

1 Cronbach's Alpha

جدول ۳: آماره گویه‌های مربوط به عوامل ساختاری

گویه‌های مربوط به عوامل ساختاری	میانگین	انحراف معیار	تی استیودنت	معناداری
اعتبارات سالانه بخش عمومی تا چه اندازه بر اساس اهداف و برنامه‌های عملیاتی واحدها تدوین و تصویب می‌شود؟	۳.۰۵	۰.۹۳۱	۰.۴۳۴	۰.۶۶۶
سامانه مالی بخش عمومی تا چه میزان درآمد و هزینه‌های غیرنقدی (تعهدی) را شناسایی، ثبت و گزارش می‌کند؟	۲.۸۹	۰.۸۵۴	-۰.۹۴۸	۰.۳۴۷
به نظر شما، تا چه اندازه بهای تمام‌شده کالا و خدمات ارائه‌شده توسط بخش عمومی به‌صورت دقیق و منظم محاسبه می‌شود؟	۲.۰۰	۱.۰۷۲	-۶.۹۲۱	۰.۰۰۰
تا چه اندازه سنجش عملکرد بخشهای مختلف بر اساس شاخص‌های از پیش تعیین‌شده انجام می‌شود؟	۲.۵۸	۰.۸۹۶	-۳.۴۶۰	۰.۰۰۱
نظام حسابداری بخش عمومی، تا چه اندازه هزینه‌ها را بر حسب اهداف، پروژه‌ها یا فعالیت‌های انجام‌شده توسط بخش‌های مختلف ثبت می‌کند؟	۲.۳۶	۰.۹۶۹	-۴.۸۶۹	۰.۰۰۰
تا چه میزان جلساتی منظم با عنوان کمیته حسابرسی عملکرد بخش عمومی با حضور معاونین مربوط (طرح و برنامه، بودجه، مالی، حسابرسی و...) برگزار می‌شود؟	۲.۰۲	۱.۰۲۷	-۷.۰۸۸	۰.۰۰۰
واحد حسابرسی داخلی بخش عمومی (بخش غیراقتصادی) تا چه اندازه از استقلال سازمانی برخوردار است؟ (در تابعیت بالاترین سطح سازمان فعالیت می‌کند)	۲.۷۱	۱.۱۸۱	-۱.۸۲۶	۰.۰۷۳
تا چه اندازه از سامانه جامع و یکپارچه برای انجام امور طرح و برنامه، بودجه و اعتبارات، ارزیابی عملکرد و مالی بخش عمومی استفاده می‌شود؟	۲.۶۵	۰.۹۲۷	-۲.۷۶۳	۰.۰۰۸
میزان تعامل و همکاری بخشهای طرح و برنامه، بودجه و اعتبارات، مالی، پشتیبانی و مهندسی و اشراف بخش عمومی را برای اجرای حسابرسی عملکرد تا چه اندازه ارزیابی می‌کنید؟	۲.۳۵	۱.۱۲۶	-۴.۳۱۲	۰.۰۰۰

جدول ۴: شاخص‌های آماری بعد عوامل ساختاری

شاخص	مقدار	شاخص	مقدار	شاخص	مقدار
میانگین	۲.۵۱	انحراف معیار	۰.۵۸۵	حداکثر	۴.۵۶
میانه	۲.۴۴	دامنه تغییر	۳	تی استیودنت	-۶.۱۷۶
نما	۲	حداقل	۱.۵۶	معناداری	۰.۰۰۰

مطابق با یافته‌های مندرج در جدول ۴، میانگین مربوط به وضعیت عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ۲.۵۱ است، که با توجه به دامنه تغییر ۳ و حداقل ۱.۵۶ و حداکثر ۴.۵۶ این میانگین از میانگین متوسط ۳ کمتر است و نمره ۵۰.۲ از ۱۰۰ به وضعیت عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به خود اختصاص می‌دهد. از جدول بالا چنین ملاحظه می‌شود که معناداری گویه‌های مربوط به متغیر عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی از معناداری در سطح آلفای ۰.۰۵ کوچکتر است بدین معنی که تفاوت بین میانگین محاسبه شده و گزینه متوسط معنادار است؛ و همچنین نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که آزمون مقایسه میانگین‌های یک گروهی در خصوص ارزیابی میانگین نمرات مشاهده شده با حد متوسط مقیاس نمره ۳ در سطح در سطح اطمینان ۹۵ درصد برای همه گزینه‌ها معنادار است

جهت اولویت‌بندی هریک از مؤلفه‌های عوامل ساختاری، از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شد که نتایج آن در جدول ۵ قابل مشاهده است. مطابق با یافته‌های این جدول، هر یک از مؤلفه‌های عوامل ساختاری مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به ترتیب اولویت عبارتند از:

۱. استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی
۲. استفاده از مبنای حسابداری تعهدی

۳. تشکیل واحد حسابرسی داخلی مستقل در بخش غیراقتصادی بخش عمومی در تابعیت بالاترین سطح سازمان
۴. استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات و ارتباطات
۵. استقرار نظام ارزیابی عملکرد
۶. استقرار نظام گزارشگری مالی مناسب برای ثبت هزینه‌ها بر حسب اهداف، پروژه‌ها و فعالیتها
۷. تعامل و همکاری بخش‌های مرتبط برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
۸. محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات.
۹. تشکیل و فعال شدن کمیته حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

جدول ۵: ترتیب اولویت عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

رتبه میانگین	عوامل ساختاری مؤثر برای استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی
۶.۲۳	استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی
۶.۰۸	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی
۵.۵۶	تشکیل واحد حسابرسی داخلی مستقل در بخش غیراقتصادی بخش عمومی (در تابعیت بالاترین سطح سازمان)
۵.۵۲	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات و ارتباطات
۵.۰۹	استقرار نظام ارزیابی عملکرد
۴.۶۵	استقرار نظام گزارشگری مالی مناسب برای ثبت هزینه‌ها بر حسب اهداف، پروژه‌ها و فعالیتها.
۴.۵۴	تعامل و همکاری بخشهای مرتبط برای اجرای حسابرسی عملکرد
۳.۶۷	محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات
۳.۶۵	تشکیل و فعال شدن کمیته حسابرسی عملکرد

آزمون برازش مدل تحقیق

برازش مدل اندازه‌گیری

به منظور بررسی پایایی و روایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده می‌پردازیم. در جدول ۶ ضرایب بارهای عاملی هر گویه بررسی شده است.

جدول ۶: ضرایب بارهای عاملی

عامل	شاخص	بار عاملی	تفسیر
عوامل ساختاری	استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی	۰.۶۲	قابل قبول
	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی	۰.۷۴	خوب
	محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات	۰.۷۶	خوب
	استقرار نظام ارزیابی عملکرد	۰.۷۳	خوب
	استقرار نظام گزارشگری مالی مناسب	۰.۸۵	عالی
	تشکیل و فعال شدن کم‌یته حسابداری	۰.۷۹	خوب
	تشکیل و فعال نمودن واحد حسابداری داخلی	۰.۸۸	عالی
	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	۰.۸۱	عالی
	تعامل و همکاری بخش‌های مختلف برای اجرای حسابداری	۰.۷۱	خوب

پایایی و روایی سازه‌ها

ارزیابی پایایی و روایی همگرا از طریق دو معیار اصلی آلفای کرونباخ و بتای ترکیبی صورت گرفت و روایی همگرا با بررسی میانگین واریانس استخراج شده تأیید شد که نتایج آن در جدول ۷ ذکر شده است.

جدول ۷: نتایج محاسبه آلفای کرونباخ، بتای ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	AVE AVE>0.5	تفسیر
	Alpha> 0.7	CR>0.7		
عوامل ساختاری	۰.۸۸	۰.۹۱	۰.۵۷	پایایی قوی، روایی همگرا تأیید شده

برازش مدل ساختاری

مدل ساختاری روابط علی بین سازه‌های نهفته را مشخص می‌کند. در این بخش، نتایج حاصل از تحلیل بوت استرپینگ برای تعیین قدرت و معناداری این روابط ارائه می‌شود.

جدول ۸: نتایج بخش ساختاری مدل

مسیر	ضریب مسیر (β)	t-value	p-value زمینه ای	معناداری سطح ۰.۰۵
عوامل ساختاری	۰.۳۷	۴.۸۸	۰.۰۰۰	معنادار - تأثیر مثبت قوی

نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج پژوهش حاضر و در بررسی و استخراج مؤلفه‌های موردنیاز برای امکان‌سنجی عوامل ساختاری استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی با استفاده از مبانی نظری و مصاحبه با متخصصان حوزه حسابرسی عملکرد، در نهایت عوامل ساختاری با مؤلفه‌های: استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی، محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار نظام ارزیابی عملکرد، استقرار نظام گزارشگری مالی مناسب، تشکیل و فعال شدن کمیته حسابرسی، تشکیل و فعال نمودن واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات و ارتباطات، تعامل و همکاری بخش‌های مختلف برای اجرای حسابرسی عملکرد مورد نیاز است.

در این پژوهش، از مقیاس توصیفی چهاربخشی نانلی (۱۹۷۸)، برای تفسیر نتایج آماری بخش کمی پژوهش استفاده گردید. این طیف به‌طور سنتی برای ارزیابی وضعیت موجود در زمینه‌هایی که نیاز به بهبود دارند، کاربرد دارد. نتایج به وضوح نشان دادند که وضعیت عامل ساختاری در سطح «میانه بالا» قرار دارد. اگرچه میانگین‌ها به ۳ نزدیک‌ترند تا ۴ یا ۵. این سطح بیانگر این است که سازمان مورد مطالعه دارای آمادگی نسبی و بالقوه‌ای برای پیاده‌سازی مؤثر نظام حسابرسی عملکرد از لحاظ ساختاری است. یعنی، پایه‌های نظری و برخی زیرساخت‌های ابتدایی موجود هستند. با این حال، رسیدن به استقرار کامل، اثربخش و پایدار نیازمند اقداماتی فراتر از وضعیت موجود است. در بخش عمومی، مقاومت ساختاری بنیادین برای پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد وجود ندارد؛ لذا با فراهم شدن مؤلفه‌های یادشده در بالا امکان استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی وجود دارد.

عوامل ساختاری را می‌توان مرحله آمادگی و یا پیش از اجرا دانست. در این مرحله سازمان به‌صورت مشخص وارد اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌شود، اما اقدام به فراهم نمودن زمینه‌های آن می‌نماید. در بررسی وضعیت عوامل ساختاری در بخش عمومی بر اساس طیف چهاربخشی نانلی (۱۹۷۶)، نتایج نشان داد که از آنجا که میانگین نمونه بدست‌آمده ۲.۵۱، بین ۱.۹۹ و ۲.۹۹ قرار داشت، این ابعاد بر اساس طیف تعریف‌شده در وضعیت نسبتاً نامطلوب ارزیابی شد و نتایج

آزمون t تک نمونه‌ای نیز نتایج نشان داد که وضعیت عوامل ساختاری در بخش عمومی در سطح مطلوبی قرار ندارد. اما با توجه به این که میانگین بدست آمده بالاتر از ۲.۵۰ است می‌توان گفت وضعیت این عوامل در سطح «میان به بالا» قرار دارد. این سطح بیانگر این است که بخش عمومی به لحاظ فراهم بودن عوامل ساختاری، دارای آمادگی نسبی و بالقوه‌ای برای پیاده‌سازی مؤثر نظام حسابرسی عملکرد است. یعنی، پایه‌های نظری و برخی زیرساختهای ابتدایی موجود هستند. با این حال، رسیدن به استقرار کامل، اثربخش و پایدار نیازمند اقداماتی فراتر از وضعیت موجود است.

نتایج حاصل از این پژوهش، به‌ویژه تأکید بر نیاز به شفافیت و ارزیابی منظم، با اصول اساسی و نظریه‌های مدیریتی پاسخگویی عمومی و مدیریت دولتی نوین هم‌خوانی دارد:

۱- نظریه پاسخگویی عمومی: این نظریه تأکید دارد که سازمان‌های دولتی و عمومی باید در قبال مصرف منابع عمومی و دستیابی به اهداف تعیین شده، پاسخگو باشند. حسابرسی عملکرد ابزاری حیاتی برای تحقق این پاسخگویی است. یافته‌های ما نشان می‌دهند که با وجود میل نسبی به استقرار، فقدان برخی عوامل ساختاری، مانع از بروز کامل پاسخگویی شده است. استقرار موفق حسابرسی عملکرد مستقیماً به تقویت شفافیت عملکرد و ارائه شواهد عینی از کارایی و اثربخشی در بخش عمومی کمک می‌کند.

۲- مدیریت دولتی نوین: از منظر مدیریت عمومی نوین، سازمان‌های عمومی باید مانند بخش خصوصی عمل کنند و بر خروجی‌ها تمرکز کرده و کارایی را از طریق معیارهای عملکردی بسنجند. حسابرسی عملکرد، ابزاری کلیدی برای اندازه‌گیری کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. در سازمان مورد نظر نیز، این امر از طریق ساماندهی دقیق فرایندهای برنامه‌ریزی راهبردی، بودجه‌ریزی عملیاتی و تقویت سیستم‌های اطلاعاتی جهت جمع‌آوری داده‌های مرتبط با عملکرد امکانپذیر می‌گردد. نتایج پژوهش تأیید می‌کند که فقدان یکپارچگی در سیستم‌های اطلاعاتی (عامل ساختاری) مستقیماً مانع اجرای کامل مدیریت عمومی نوین در حوزه حسابرسی عملکرد شده است. نتایج تحقیق نشان داد که حمایت‌های مدیریتی، بهبود آموزش‌ها و تقویت

یکپارچه‌سازی سیستم‌ها تأثیر مستقیم و چشم‌گیری بر کیفیت استقرار حسابرسی عملکرد خواهد داشت.

پیشنهادهای کاربردی پژوهش

با توجه به یافته‌های پژوهش و در راستای بهبود فرآیند استقرار حسابرسی عملکرد، مجموعه‌ای از راهکارها پیشنهاد می‌شود.

- تثبیت رویکرد پاسخگویی در سند چشم‌انداز: تهیه و تدوین یک سند راهبردی الزام‌آور در سطح مدیریت عالی سازمان که به صراحت، شفافیت عملکرد و پاسخگویی را به عنوان ارزش محوری سازمان و شرط تعالی محیط نظارتی جدید تعریف کند.
- تأثیر نتایج حسابرسی عملکرد در فرایند بودجه‌ریزی: سیاستگذاری برای اینکه تخصیص بودجه‌های آتی به واحدهای مختلف، مشروط به ارائه گزارش‌های اثربخشی عملکرد حسابرسی شده باشد. این امر نیازمند تغییر در منطق بودجه‌ریزی از ورودی محور به خروجی محور است.
- گسترش چارچوب ارزیابی عملکرد: تدوین شاخصهای کلیدی عملکرد که امکان مقایسه عملکرد بین‌بخشی را فراهم آورد.
- راه‌اندازی کمیته دائمی حسابرسی عملکرد: تشکیل یک کمیته مستقل شامل معاونتهای تخصصی مربوط زیر نظر مستقیم مدیریت عالی سازمان که وظیفه نظارت بر نتایج و گزارش‌های حسابرسی، پیگیری مصوبات و تسهیل هماهنگی بین حسابرسان و بخش‌های حسابرسی شونده را بر عهده داشته باشد.
- یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی: اجرای پروژه‌های متمرکز برای یکپارچه‌سازی داده‌های حسابداری، مالی، عملکردی، بودجه‌ای، پشتیبانی و مهندسی به نحوی که امکان استخراج داده‌های موردنیاز برای اجرای حسابرسی عملکرد در لحظه فراهم شود.
- اصلاح و توسعه سامانه‌های مالی: توسعه سامانه‌های مالی به منظور استقرار کامل حسابداری تعهدی و نظام گزارشگری مالی مناسب به نحوی که امکان محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌های سازمان را امکانپذیر نماید.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون نظام نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۱)، ۹۷-۱۳۰.
- باباجانی، جعفر، آذر، عادل و معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرکهای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱، ۳۷-۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۵). تحول در نظام حسابداری بخش عمومی، فهم متفاوت از یک پدیده.
- دهقان، رضا، طالبی، کامبیز و عربیون، ابوالقاسم. (۱۳۹۱). پژوهشی پیرامون عوامل موثر بر نوآوری و کارآفرینی سازمانی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. پی‌اورد سلامت، ۶ (۱)، ۲۲-۳۳.
- داودی، کیومرث، ایزدی، حسین و خردیار، سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، ۱۲۷-۱۴۵.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). گزارش همایش حسابرسی عملکرد. حسابدار، ۲۱۲، ۲۱-۱۸.
- سجادی، سیدحسین و ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۴). عوامل افزاینده استقلال حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۲).
- فاوچی، هادی. (۱۳۸۴). مروری بر ویژگی‌های و ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد. دانش حسابرسی، ۱۵ (۲۴).
- محمدی، معبود. (۱۳۸۷). برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران. دانش حسابرسی، ۲۵ و ۲۶، ۵۳-۴۷.
- نیک‌بخت، محمدرضا و معاذی‌نژاد. (۱۳۸۷). عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی. فصلنامه تحقیقات مالی، ۱۰ (۲۶).

- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Furub, J. E. (2011). Performance auditing: audit or misnomer?. In *Performance Auditing*. Edward Elgar Publishing.
- INTOSAI. (2016). *ISSAI 3000: Standards and guidelines for performance auditing*. Vienna, Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: a comparative analysis* (2nd). Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. *Public Organization Review*, 16, 217-233.
- Ronald, C.; Foster, T.; and F. O' Connor. (2014). *Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in the U.S. and Canada*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Talbot, C. (2010). *Theories of performance: Organizational and service improvement in the public domain*. Oxford University Press.

Feasibility Study of Structural Factors Affecting the Implementation of Performance Auditing in the Public Sector: A Case Study of a Military Organization

Mohammad Shoghi¹, Moheballi Dehghani², Mahdi Shakeri Khaniki³

Abstract

Performance auditing has gained increasing significance in recent years as a pivotal tool for enhancing accountability, transparency, efficiency, and effectiveness within the public sector. However, its successful implementation is contingent upon the availability of appropriate infrastructures and structural factors. This study aims to conduct a feasibility analysis of the structural factors affecting the implementation of performance auditing in the public sector, with a specific focus on a military organization. The research adopts a mixed-methods approach, conducted in two qualitative and quantitative phases. In the qualitative phase, thematic analysis was employed to identify key structural factors. In the quantitative phase, the status and impact of these factors were evaluated using a structured questionnaire and Structural Equation Modeling (SEM). The results indicate that while structural factors exert a positive and significant influence on the feasibility of implementing performance auditing, the current status of these factors remains at a moderate and insufficient level. Accordingly, strengthening operational budgeting systems, accrual accounting, financial reporting frameworks, performance appraisal mechanisms, and internal oversight controls are identified as essential prerequisites for the effective implementation of performance auditing.

Keywords: Performance Auditing, Economy, Efficiency, Effectiveness.

¹ Assistant Professor, Faculty of Humanities, Imam Hossein Officer and Guard Training University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

² Assistant Professor, Faculty of Management and Strategic Planning, Imam Hossein Comprehensive University, Tehran, Iran.

³ M.A. Graduate in Accounting, Faculty of Management and Strategic Planning, Imam Hossein Comprehensive University, Tehran, Iran.