

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۳/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۵/۴

حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا

میثم آخوندزاده / کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه رجا

چکیده

در جهان به سرعت متحول و پیچیده امروز، اجرای حسابرسی عملکرد ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. حسابرسی عملکرد، سال‌های متمادی است که در بخش دولتی اغلب کشورهای جهان مرسوم شده است. در این کشورها، تصویب قوانین خاص ارزیابی عملکرد، جزو الزامات محسوب می‌شود. سازمان‌ها و موسسات حسابرسی کشورهای توسعه یافته و پیشرو، از جمله دیوان محاسبات آنها در کنار انجام حسابرسی عملکرد مالی، در پی ارتقای وضعیت حسابرسی و لحاظ جنبه‌های مختلف مربوط به ارزیابی عملکرد کیفی و کمی هستند. دیوان محاسبات کشور استرالیا یکی از معروف‌ترین دیوان محاسبات‌های جهان است و در این زمینه فعالیت چشمگیری دارد. هدف از این مقاله، بررسی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا می‌باشد. در این مقاله، ضمن بررسی چرخه و مراحل اجرای حسابرسی عملکرد در این دیوان، خواهیم دید که در دیوان محاسبات استرالیا، حسابرسی عملکرد با مطالعه مقدماتی و تشخیص هدف‌های کلیدی در طی یک دوره اجرایی حدود ۹ ماه صورت می‌گیرد. این مقاله نشان می‌دهد که دیوان محاسبات استرالیا برای پیشبرد برنامه‌های خود از روش مشارکتی استفاده می‌کند که در آن اولویت‌های مجلس از طریق کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، نهادهای عمومی و سایر ذینفعان مورد توجه قرار می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات استرالیا، قانون دیوان محاسبات، رهنمودهای

اقدامات بهتر، برنامه کار حسابرسی

مقدمه

سازمان‌ها، همراه با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز، نیازمند بهبود مستمر عملکرد خود و داده‌هایی فراتر از داده‌های مالی تاریخی هستند. تحولات به وجودآمده طی سال‌های اخیر در علم مدیریت و علوم مالی به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده‌کنندگان از نتایج حسابرسی‌ها، ناکارآمدی حسابرسی مالی برای برخی مقاصد خاص را پدیدار ساخته و ضرورت استفاده از حسابرسی عملکرد را برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی، اجتناب‌پذیر ساخته است (فاوچی، ۱۳۸۴).

امروزه در بسیاری از کشورها، هیئت مدیره، صاحبان صنایع و مدیران ارشد واحدهای اقتصادی همواره خواستار دریافت گزارش حسابرسی عملکرد^۱ و مشاوره مستقل در این زمینه هستند، زیرا آنان علاوه بر وظیفه مباشرت، از درجه بالای پاسخگویی^۲ و مسئولیت‌پذیری برخوردارند. پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه یافته، اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی پاسخگویی را برعهده دارند. با توجه به تحولات صورت گرفته در شیوه‌های نظارت دیوان محاسبات کشورها، در حال حاضر این قبیل نهادها در نقش متفاوتی از گذشته ظاهر می‌شوند؛ بدین معنی که از یک‌سو با انجام حسابرسی مالی و رعایت و بر اساس الزامات قانونی، عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار داده و هرگونه تخلف را گزارش می‌دهند که بخش در خور ملاحظه‌ای از حفظ وظیفه نظارتی آنها را در بر می‌گیرد و از سوی دیگر با بکارگیری حسابرسی عملکرد، ضمن حفظ وظیفه نظارتی، به نقش مشورتی نیز می‌پردازند. در قوانین و مقررات حسابرسی کشورهای توسعه یافته‌ای نظیر استرالیا، به ایفای این نقش مشورتی دیوان محاسبات تاکید شده است که در قالب توصیه‌های مبتنی بر نتایج حسابرسی عملکرد صورت می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۸۷).

دیوان محاسبات استرالیا^۳، یکی از معروف‌ترین دیوان محاسبات‌های جهان است و در این زمینه، فعالیت چشمگیری دارد و در سطوح ملی و بین‌المللی، با مشارکت در تدوین و توسعه استانداردهای حسابرسی، رویه‌های حرفه‌ای و تبادل تجارب و اطلاعات از طریق عضویت در سازمان‌های حرفه‌ای، نقش مهمی را ایفا می‌کند. در همین راستا، این مقاله، ابتدا به نقش و جایگاه دیوان محاسبات استرالیا و چارچوب قانونی فعالیت‌های مصوب این دیوان می‌پردازد؛ سپس با توجه به اهمیت موضوع، مفهوم

حسابرسی عملکرد، چرخه و مراحل اجرای آن در دیوان محاسبات استرالیا تشریح می‌شود. در ادامه مراحل شکل‌گیری و ایجاد حسابرسی عملکرد در کشور استرالیا مورد توجه قرار گرفته و در پایان، تعهدات این دیوان در قبال مشتریان خود و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات استرالیا، مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است.

دیوان محاسبات کشور استرالیا

زمانی که نخستین نشست مجلس کشور استرالیا در ماه مه سال ۱۹۰۱ تشکیل شد، از وظایف اساسی و فوری مجلس، تشکیل و ایجاد سازمان‌های اصلی و دولتی بود. چهارمین قانون تصویب شده توسط این مجلس، قانون حسابرسی^۴ در سال ۱۹۰۱ بود که تشکیل و ایجاد دیوان محاسبات استرالیا را الزامی کرد. قانون دیوان محاسبات^۵ (به عنوان جایگزین قانون حسابرسی قبلی) در ماه اکتبر سال ۱۹۹۷ مورد تصویب قرار گرفت و فعالیت‌های حسابرسی دیوان محاسبات این کشور، وارد مرحله جدیدی شد. اهداف دیوان محاسبات استرالیا، به منظور ایجاد ارزش افزوده برای عملکرد بخش عمومی از طریق همکاری و مشارکت در موارد زیر حاصل می‌شود:

بهبود در اداره امور عمومی کشور: ارزیابی نمونه‌ای و مستقل از فعالیت‌های بخش عمومی منتخب و برگزیده دولت استرالیا به منظور دستیابی به بهبود کارایی و اثر بخشی وزارتخانه‌ها. ارتقای اطمینان بخشی: دیوان محاسبات استرالیا باید در رابطه با نظام پاسخگویی و سیستم‌های کنترل، اداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دولت استرالیا اطمینان ایجاد کند. دیوان محاسبات استرالیا، این اهداف را از طریق انجام حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد محقق می‌سازد.

لازم به ذکر است که دیوان محاسبات استرالیا، وظایف مدیریتی یا نقش اجرایی به عهده ندارد. مسئولیت اصلی این وظایف با مدیریت نهادهای دولتی است. دیوان محاسبات استرالیا، سیستم اجرایی دولت و نهادهای بخش عمومی را مورد بررسی قرار می‌دهد و بر اساس استانداردهای حسابرسی خود (که مطابق با استانداردهای حرفه حسابرسی در استرالیا است) به انجام فعالیت‌های خود می‌پردازد. طبق این استانداردها، گزارش حسابرسی عملکرد و صورت‌های مالی، سطح معقولی از اطمینان را فراهم می‌کند. این سطح اطمینان، تحت تاثیر عواملی از قبیل موضوع حسابرسی، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی، استفاده از آزمون‌ها و ملاحظات هزینه است. لازم به ذکر است که دیوان

محاسبات استرالیا ترتیبی اتخاذ نموده که مقامات اجرایی از مزایای حسابرسی عملکرد مطلع گردیده و از آن استقبال نمایند. اگرچه ایفای چنین نقشی ممکن است با رسالت دیوان محاسبات در تضاد، قرار گیرد، اما انجام چنین امری در استرالیا تحقق یافته است

رئیس دیوان محاسبات استرالیا، مقام مستقلی است که توسط فرماندار کل استرالیا به منظور بررسی عملکرد بخش عمومی و نظام‌های پاسخگویی و با هدف ایجاد ارزش افزوده برای عملکرد بخش عمومی منصوب می‌شود. مجلس با تکیه بر نظرات رئیس دیوان محاسبات از فعالیت‌های انجام گرفته در نهادهای دولتی بر طبق خواسته‌ها و اهداف مصوب مجلس، اطمینان کافی به دست می‌آورد. یکی از مهم‌ترین وظایف رئیس دیوان محاسبات، اجرا و انجام حسابرسی سالانه صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد موسسات و نهادهای بخش عمومی و ارائه گزارش حسابرسی است. حسابرس کل و دیوان محاسبات استرالیا، خطوط ارتباطی مهمی در زنجیره و حلقه پاسخگویی از بخش عمومی به مجلس و در نهایت به جامعه استرالیا محسوب می‌شوند (ANAO, ۲۰۰۸).

چارچوب قانونی مصوب برای فعالیت‌های دیوان محاسبات استرالیا

دیوان محاسبات استرالیا، سازمانی است که به موجب قانون دیوان محاسبات در سال ۱۹۹۷ ایجاد شد. این دیوان به منظور حسابرسی فعالیت‌ها و عملکرد دولت مرکزی استرالیا، شرکت‌ها و نمایندگی‌های آنها و همچنین، گزارش نتایج به مجلس استرالیا تشکیل گردیده است. این قانون، وظایف و اختیارات حسابرسان دیوان محاسبات را تعیین و ایجاد اداره مستقل قانونی برای دیوان محاسبات استرالیا را الزامی کرده است. همچنین وظیفه انجام حسابرسی مستقل را به عهده دیوان محاسبات گذاشته است. از همه مهم‌تر این که بر اساس این قانون و سایر قوانین مربوط به دولت مرکزی استرالیا، به حسابرسان برای کشف فساد و سایر اعمال فریبکارانه، اختیار تام داده شده است. برخی از مفاد قانونی و اختیارات مندرج در این قانون به شرح زیر هستند:

• استقلال

استقلال حسابرسان دیوان محاسبات استرالیا، در متن مواد قانون دیوان محاسبات تضمین شده است. برخی از موارد بیان شده درباره استقلال به شرح زیر می‌باشد:

رئیس دیوان محاسبات، مقام و نماینده مستقل مجلس است.

رئیس دیوان توسط فرماندار کل و پس از تأیید کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی^۷، با شرایط زیر منصوب می‌شود:

برای مدت ده سال تعیین می‌شود.

تنها و فقط در صورت رأی هر دو مجلس می‌تواند عزل شود.

نمی‌تواند در ارتباط با سایر اشخاص و وظایف آنها، امر و نهی کند.

• وظایف و اختیارات

دیوان محاسبات استرالیا، می‌تواند به انجام حسابرسی عملکرد و حسابرسی صورت‌های مالی نهادها و مراجع دولت استرالیا، شرکت‌های تحت کنترل و مالکیت دولت بپردازد. شرکت‌های تجاری دولتی^۸، عموماً موضوع حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات استرالیا نیستند. با این حال، وزیر مسئول (وزیر دارایی) یا کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی می‌تواند از رئیس دیوان محاسبات درخواست کند تا حسابرسی عملکرد شرکت‌های تجاری دولتی را انجام دهد. همچنین رئیس دیوان محاسبات، می‌تواند حسابرسی عملکرد و حسابرسی صورت‌های مالی نهادهای مستقل تحت کنترل و نظارت دولت استرالیا را انجام دهد.

• قدرت کافی برای گردآوری اطلاعات

دیوان محاسبات باید قدرت کافی برای گردآوری اطلاعات گسترده به منظور دسترسی به اطلاعات یا مکان‌ها را داشته باشد.

• ارائه گزارش به مجلس

گزارش حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا به مجلس ارائه می‌شود و به این ترتیب، دیوان محاسبات کشور استرالیا به مجلس آن کشور در ایفای نقش پاسخگویی به جامعه استرالیا کمک می‌کند. کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، کلیه گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات را بررسی می‌کند و حسابرس‌های منتخب را مورد پرس‌وجو قرار می‌دهد. همچنین سایر کمیته‌های مجلس با استفاده از گزارش‌های دیوان محاسبات استرالیا به عنوان منبع اصلی اطلاعات، پرس‌وجوهای لازم را انجام می‌دهند (ANAO, ۲۰۰۸).

حسابرسی عملکرد

تصور باطلی است اگر فکر کنیم دانش حسابرسی عملکرد فقط حاصل مباحث دانشگاهی است، بلکه رشد این دانش، مدیون تلاش‌های نظری محافل دانشگاهی به همراه کار میدانی و عملی حسابرسی است. حسابرسی عملکرد در بستر تکامل دانش «مدیریت و سنجش عملکرد» آن هم «مدیریت کاربردی و معطوف به عمل» رشد و نمو یافته و این رویکرد حسابرسی موجد الگوی کارآمد ارزیابی عملکرد شده است. ماهیت ماموریت حسابرسی عملکرد چیزی جدا از حسابرسی مالی و رعایت نیست، بلکه تلقی نو از حساب، حساب کشی، حساب دهی و پاسخگویی است که کارآمدی و اثربخشی خط مشی‌ها و سیاست‌ها را مطالعه می‌نماید و نقطه عزیمت آن عبور از اکتفای صرف به حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی به سوی ارزیابی ابعاد و مولفه‌های عملکردی می‌باشد. حسابرسی عملکرد، مقوله‌ای چند رشته‌ای است، نه دانشی صرفاً مالی و لذا دارای ظرفیت‌ها و ابزارهای مناسبی در ارزیابی، سنجش و بهبود عملکرد دولت در سطوح مدیریت عالی بنگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی است (یوسف نژاد، ۱۳۸۹).

در دهه اخیر، سیستم‌های ارزیابی و حسابرسی در بخش‌های عمومی و خصوصی اغلب کشورهای صنعتی با عناوینی نظیر حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مدیریت، حسابرسی برنامه و یا حسابرسی جامع مورد اشاره قرار گرفته است. تأکید این حسابرسی‌ها در بخش عمومی در گذشته بر دستیابی به هدف‌ها، اجرای قوانین، مقررات، خط مشی‌ها، روش‌ها و دریافت و مصرف بودجه بوده است. حال آنکه در سال‌های اخیر بر بهبود عملکرد مدیریت، افزایش بهره‌وری در این بخش و کاهش هزینه فرصت از دست رفته تأکید می‌شود. لازم به ذکر است که در بخش عمومی از واژه حسابرسی عملکرد استفاده می‌شود. این واژه در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به کار می‌رود و استفاده از آن در ایران به تایید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است (رحیمیان، ۱۳۹۰).

به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

به طور کلی، کاربرد واژه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده، اینتوسای^۱ و دیوان محاسبات کشورهای جهان، دارای این ویژگی‌ها است:

• تأکید این واژه، روی به اتمام رساندن و نتایج است و منظور از نتایج، ستانده و پیامدهای آینده است و

• این واژه چیزی را گزارش می‌کند که درباره مدیریت است و منظور از آن، ارائه گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت است (رحیمیان، ۱۳۸۲).

در متون مختلف، تعاریف متعدد و کم و بیش مشابه از حسابرسی عملکرد ارائه گردیده است. در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده، حسابرسی عملکرد به صورت زیر تعریف شده است: "بررسی هدفمند و نظام‌مند برای ارزیابی مستقل از عملکردها و فعالیت‌های سازمان دولتی به منظور بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها".

در استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد، این‌گونه تبیین شده است: "حسابرسی عملکرد، بررسی مستقل کارایی و اثر بخشی اقدامات، برنامه‌ها یا دستگاه‌های دولتی است که با در نظر گرفتن صرفه اقتصادی انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است" (فاوچی، ۱۳۸۷).

دیوان محاسبات استرالیا، حسابرسی عملکرد را ارزیابی سیستماتیک، عینی و مستقل از برنامه‌های نهادها و موسسات^{۱۰} بخش عمومی، منابع، سیستم‌های اطلاعاتی، معیارهای عملکرد، سیستم‌های کنترلی و رعایت رویه‌ها و مقررات تعریف کرده است. حسابرسی عملکرد، نقش مهمی را در بهبود عملیات رویه‌های وزارتخانه‌های عمومی^{۱۱} و روش‌های مدیریت در نهادهای بخش دولتی، بر عهده دارد. حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی انجام فعالیت‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها و برنامه‌های خاص دولتی است (ANAO, ۲۰۰۸).

حسابرسی عملکرد، دارای سه مولفه کارایی^{۱۲}، اثربخشی^{۱۳} و صرفه اقتصادی^{۱۴} است که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند. صرفه اقتصادی، به حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان (مواد، تجهیزات و نیروی انسانی) برای انجام فعالیت‌ها در چارچوب اصول و خط مشی‌های مدیریت اشاره دارد. سازمان با صرفه اقتصادی، منابع خود را با در نظر گرفتن کیفیت و با حداقل هزینه به دست می‌آورد. کارایی، ارتباط بین اهداف و نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) و منابع مصرف شده (داده) را نشان می‌دهد. عملیات کارا، عملیاتی است که با صرف

حداقل منابع و با استفاده از روش‌های بهینه، حداکثر بازده را تامین می‌کند. اثر بخشی نیز عبارت از میزان دستیابی به هدف‌هاست. حسابرسی عملکرد از طریق تشخیص نارسایی‌های عملیاتی و با ارائه پیشنهادها عملی و ایجاد تغییرات مثبت، واحد مورد رسیدگی را به مسیر درست برمی‌گرداند و با موفقیت در اجرای حسابرسی عملکرد، مدیریت، سریعاً در می‌یابد هر چه این نوع حسابرسی بیشتر انجام و پیشنهادها بیشتر در زمینه صرفه اقتصادی و کارایی ارائه شود، صرفه‌جویی و نتایج حاصل نیز چشمگیرتر خواهد بود.

در دیوان محاسبات کشور استرالیا، چهار بخش حسابرسی عملکرد به شرح زیر انجام می‌شود:

- حسابرسی برنامه یا فعالیت واحد دولتی^{۱۵}: موضوع و برنامه نهاد دولتی را از نظر کارایی و اثربخشی مورد بررسی قرار می‌دهد.

- حسابرسی امنیتی حفاظتی^{۱۶}: آرایش امنیتی در داخل سازمان را مورد بررسی قرار می‌دهد. این امر شامل ارزیابی خطرات امنیتی در مورد فعالیت‌های سازمان، جمع‌آوری و ذخیره داده‌ها، افزایش قابلیت اتکا و گزارشگری اطلاعات است. این حسابرسی، چندین حوزه را برای انجام اقدامات بهتر، شناسایی می‌کند و پیشنهاداتی را برای بهبود روش‌های حفاظت و امنیت فعالیت‌های سازمان ارائه می‌دهد.

- حسابرسی بین بخشی^{۱۷}: فعالیت‌های مشابه تعدادی از واحدها یا برنامه‌ها و وزارتخانه‌ها توسط تعداد دیگری از واحدها، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

- حسابرسی پیگیری^{۱۸}: پیشنهادها و گزارش‌های حسابرسی قبلی در مورد اصلاحات را مورد بررسی قرار می‌دهد.

هر یک از این انواع حسابرسی، اهداف خاصی را دارند که توسط رئیس دیوان محاسبات تأیید می‌شود.

همچنین در حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات استرالیا، روش‌های مناسب شناسایی می‌شود و در قالب رهنمودهای رویه‌های بهتر^{۱۹} گردآوری می‌شود. رهنمودهای رویه‌های بهتر، دیدگاه کلی از خطرهای با اهمیت و کنترل‌های مرتبط با عملکرد و وظایف اصلی منابع انسانی با تأکید خاص بر مدیریت خطر را فراهم می‌کند. این دستورالعمل، خطرات و کنترل‌های مرتبط با طراحی، اجرا و حفظ و نگهداری سیستم‌های اطلاعاتی منابع انسانی را مورد بررسی قرار می‌دهد و به مدیران سیستم منابع انسانی برای بهبود اثر بخشی و کارایی فرایندهای حقوق و دستمزد و منابع انسانی کمک

می‌کند. رهنمودهای رویه‌های بهتر، روش‌های مناسب را شناسایی کرده تا به بهبود کیفیت بخش‌ها در کل واحدها و نهادهای کمک کند.

گروه خدمات حسابرسی عملکرد^{۲۰} در دیوان محاسبات استرالیا، وظیفه انجام حسابرسی عملکرد را طبق استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا بر عهده دارد (ANAO, ۲۰۰۸).

مراحل ایجاد و شکل‌گیری حسابرسی عملکرد در استرالیا

گوتتری و پارکر (۱۹۹۹)، مراحل ایجاد و شکل‌گیری حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا را به پنج دوره زمانی (۱۹۷۳ تا ۱۹۹۸) تقسیم‌بندی کرده‌اند که به طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

• دوره زمانی اول (سال‌های قبل از ۱۹۷۳) - شرایط پیشین

در کشور استرالیا، طی سال ۱۹۰۱ تا ابتدای ۱۹۷۰، تغییرات کمی در حوزه حسابرسی رخ داد و این تغییرات، اصلاحات کمی را در قانون حسابرسی به دنبال داشت. طی این دوره تأکید حسابرسی بر حسابرسی رعایت بود، اگر چه حسابرسی کارایی نیز در این دوره مطرح گردید. به طور کلی تا ابتدای دهه ۷۰، حسابرسی‌های کارایی به طور عمده توسط هیئت خدمات عمومی^{۲۱} انجام می‌شد. دیوان محاسبات استرالیا تنها به حسابرسی رعایت می‌پرداخت. در ابتدای دهه ۱۹۷۰ و با معرفی حسابرسی برنامه، حسابرسی رعایت تغییر کرد. با مطرح شدن حسابرسی کارایی در ابتدای دهه ۷۰، این عقیده بار دیگر قدرت یافت که حسابرسی کارایی توسط اداره دولت مرکزی، برای دوره قابل ملاحظه‌ای انجام شود.

• دوره دوم (سال‌های بین ۱۹۷۵ تا ۱۹۷۹) - تشکیل کمیسیون سلطنتی برای

اداره دولت استرالیا برای تغییر حسابرسی کارایی

در طی این دوره بحث شدیدی مطرح شد که چگونه باید حسابرسی عملیاتی بر اساس پیشنهادی کمیسیون سلطنتی اداره دولت استرالیا^{۲۲} ایجاد، اجرا و ارتقا یابد. به طور خلاصه، چهار مورد پیشرفت حسابرسی عملکرد طی این دوره زمانی یعنی بین سال‌های ۱۹۷۵ الی ۱۹۷۹ صورت گرفته است.

۱- حسابرسی کارایی در زمانی ایجاد شد که استفاده بی‌دلیل و نامناسب از پول‌های دولتی و سایر منابع و عدم کارایی در وصول درآمد در بخش دولتی استرالیا به چشم می‌خورد. از این دیدگاه، حسابرسی عملکرد به عنوان راهکار بالقوه مدنظر قرار گرفت و با استفاده از مفاهیم آن، حرکت به سمت تغییرات قانونی سریع‌تر شد.

۲- تفاسیر مختلفی از کارایی، حسابرسی و بازبینی منتشر شد و مفاهیم کلی و مبهمی از

حسابرسی کارایی در قانون انعکاس یافته بود.

۳- مشاهدات بر این موضوع دلالت داشت که سازمان‌ها و گروه‌های مختلفی برای انجام حسابرسی کارایی با یکدیگر رقابت می‌کنند و

۴- شواهد، نشانگر تفکیک کارایی از اثربخشی بود و این که اختیارات رسمی دیوان محاسبات استرالیا به تدریج حسابرسی اثربخشی را نیز در بر گرفت.

• دوره سوم (سال‌های بین ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۸) - بررسی اولین گزارش حسابرسی

کارایی و کاهش حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا

ویژگی دوره سوم، نوسان گزارش‌های حسابرسی عملکرد است. این دوره ابتدا با پیشرفت آرام و انتقادات خارجی آغاز و با تنزل و افول ادامه یافت. طی این دوره در استرالیا، اکثر گزارش‌ها بر صرفه اقتصادی و کارایی تاکید داشتند و گزارش‌های کمتری، اثر بخشی را مدنظر قرار می‌دادند. همچنین اختلافات قابل ملاحظه‌ای در دیوان محاسبات استرالیا در مورد فنون و اصطلاحات اجرایی وجود داشت. طی این دوره، لزوم تأیید حسابرسی عملکرد توسط مجریان دولتی و مجلس از بین رفت. ویژگی دیگر این دوره، تمرکز اختیارات حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا در زمینه حسابرسی عملکرد است. به طور خلاصه در سال ۱۹۸۹، حسابرسی عملکرد، رسماً با حسابرسی‌های برنامه و کارایی گره خورد و در سال ۱۹۹۲، با آنها ترکیب شد.

• دوره چهارم (سال‌های بین ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۲) - توزیع پرسش‌نامه کمیته فرعی

حساب‌های مستقل و نتایج آن

دوره چهارم، دوره‌ای است که در آن بررسی‌هایی از طریق پرسش‌نامه توسط مجلس استرالیا انجام گرفت. این پرسش‌نامه، درباره وظایف حسابرس مستقل بخش دولتی از زمان تشکیل آن بود و بررسی می‌کرد که آیا دیوان محاسبات همگام با توسعه در دولت و قلمرو استرالیا و کشورهای مشابه حرکت می‌کند یا خیر؟ در طی این دوره سه بحث شامل منابع مصرف شده برای حسابرسی عملکرد، مهارت‌های لازم برای حساب‌رسان کارایی دیوان محاسبات و گزارش‌های حسابرسی عملکرد وجود داشت. در طی دوره چهارم، پاسخ دیوان محاسبات استرالیا به انتقادات در این زمینه، افزایش اختیارات برای حسابرسی صورت‌های مالی، بدون افزایش در منابع صورت گرفت.

• دوره پنجم (سال‌های بین ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۸) - تصویب قانون دیوان محاسبات

استرالیا

طی این دوره، دیوان محاسبات استرالیا، دیدگاه خود را چارچوب‌بندی و بر ماهیت غیر سیاسی بودن اختیارات حسابرسی خود تأکید و برای بهبود پاسخگویی بخش دولتی برنامه‌ریزی کرد. طی این دوره، دیوان محاسبات استرالیا، نقش محوری در فرایند پاسخگویی بخش دولتی به عموم داشت. به عبارت دیگر، این شرایط فراهم شد تا مجریان برای منابع در اختیار خود به مجلس پاسخ دهند و مجلس به جامعه پاسخگو باشد. در سال ۱۹۹۴، کمیته فرعی حساب‌های مستقل، چند پیشنهاد در زمینه بهبود قوانین و تقویت نقش حسابرسی در فرایند پاسخگویی ارائه کرد. در پایان سال ۱۹۹۷، قانون دیوان محاسبات تصویب شد. طبق این قانون، حسابرسی مستقل ملزم به حسابرسی عملکرد و حسابرسی صورت‌های مالی و گزارش نتایج به مجلس بود. قانون مصوب سال ۱۹۹۷، برای اولین بار اصطلاح «حسابرسی عملکرد» را به کار برد. (Guthri & Parker, ۱۹۹۹).

رویکرد دیوان محاسبات استرالیا برای حسابرسی عملکرد

روش دیوان محاسبات استرالیا برای حسابرسی عملکرد، روش برنامه‌ریزی شده و منسجمی است که برای تعیین موضوعات حسابرسی آینده به کار می‌رود. برنامه کار حسابرسی، نتیجه و پیامد برنامه‌ریزی حسابرسی سالانه دیوان محاسبات استرالیا است که در ماه جولای هر سال منتشر می‌شود. مراحل کلی شامل ارائه و تهیه برنامه کار حسابرسی عملکرد است که در شکل شماره یک نشان داده شده است.

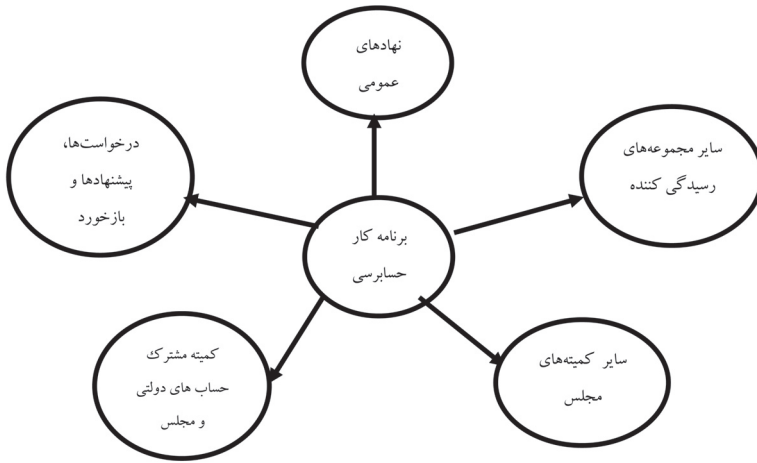
شکل ۱: مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی عملکرد



این مراحل، شامل روشی منسجم و با در نظر گرفتن خطرات گسترده بخش عمومی استرالیا و موارد و شرایط خاص نهادهای عمومی برای شناسایی و رده‌بندی موضوعات بالقوه حسابرسی است که در برنامه عملی حسابرسی لحاظ می‌شود. عوامل انتخاب موضوع حسابرسی، معیارهایی هستند که

برای تعیین عناوین و حوزه‌های حسابرسی دارای توان بالقوه‌ای، به کار می‌روند که در مورد آنها می‌توان به شناسایی یافته‌ها و ارائه توصیه‌ها پرداخت و به پاسخگویی قوی‌تر و بهبود عملکرد کمک کرد. مجموعه خطرات سرمایه‌گذاری‌ها و توان بالقوه در بهبود عملکرد، رای و اظهار نظر مجلس، ظرفیت و گنجایش دیوان محاسبات، اهمیت مالی و اولویت‌بندی مجلس توسط کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، علاقه قانون‌گذاران و علاقه مردم از مهم‌ترین عواملی هستند که بر انتخاب موضوع حسابرسی تأثیر می‌گذارند. همچنین دورنما و چشم‌انداز نهادها و سایر ذی‌نفعان در تعیین برنامه کار مالی در نظر گرفته می‌شود. دیوان محاسبات استرالیا برای پیشبرد برنامه‌های خود از روش مشارکتی استفاده می‌کند که در آن اولویت‌های مجلس را از طریق کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، نهادهای عمومی و سایر ذی‌نفعان مورد توجه قرار می‌دهد که در شکل ۲ نشان داده شده است. رئیس دیوان محاسبات، برنامه عملی حسابرسی را بعد از ملاحظه کلیه عوامل و ذی‌نفعان، تعیین و مشخص می‌کند.

شکل ۲: ذینفعانی که در تدوین و طرح برنامه کار حسابرسی مشارکت دارند.

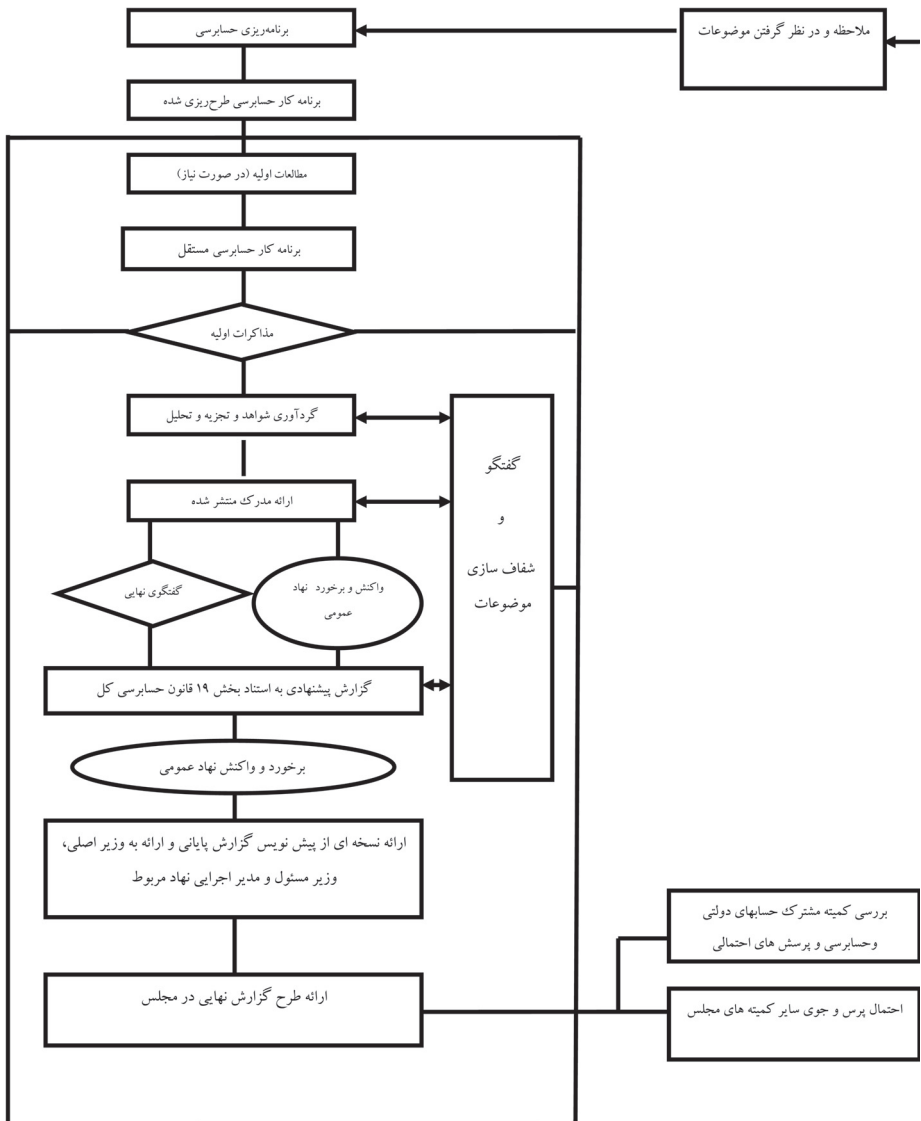


چرخه حسابرسی عملکرد

در دیوان محاسبات استرالیا، عناصر اصلی چرخه حسابرسی عملکرد شامل برنامه‌ریزی خاص و مستقل حسابرسی، جمع‌آوری شواهد و تجزیه و تحلیل و گزارشگری است که در شکل شماره ۳ نشان داده شده است. برنامه حسابرسی عملکرد و برنامه کاری، برای بررسی‌های اولیه آن دسته از

فعالیت‌هایی تهیه می‌شود که در مرحله برنامه‌ریزی انتخاب شده‌اند. برنامه حسابرسی برای حصول اطمینان از کفایت و مربوط بودن شواهد و مدارک به دست آمده تدوین می‌شود تا بر اساس آن بتوان نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مورد لزوم را ارائه داد. در دیوان محاسبات استرالیا، حسابرسی عملکرد با مطالعه مقدماتی و تشخیص هدف‌های کلیدی در طی یک دوره اجرایی حدود ۹ ماه صورت می‌گیرد. در این حسابرسی معمولاً رعایت قوانین و ضوابط اداری، نحوه اجرای مقررات مالی، کارایی و اقتصادی بودن عملیات، هدف اصلی بررسی‌ها است.

شکل ۳: چرخه حسابرسی عملکرد در کشور استرالیا



مراحل حسابرسی عملکرد

مراحل حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا به شرح زیر می‌باشد:

۱) تدوین برنامه حسابرسی خاص هر موضوع

این مرحله بر تدوین برنامه حسابرسی خاص توجه دارد که دامنه و اهداف رسیدگی را مشخص کرده و روش‌شناسی، جدول زمان‌بندی و بودجه حسابرسی را تعیین می‌کند. در تدوین برنامه حسابرسی خاص هر موضوع، ممکن است مطالعه اولیه انجام شود تا امکان برنامه‌ریزی موثر صورت گیرد. این مطالعه برای بهبود تبیین اهداف، دامنه و روش‌های حسابرسی است. در صورتی، مطالعه اولیه انجام نمی‌شود که فرایند حسابرسی از پیچیدگی کمتری برخوردار بوده یا دیوان محاسبات استرالیا، اطلاعات کافی داشته باشد تا حسابرسی را به طور مناسب برنامه‌ریزی کند. در بعضی موارد، مطالعه اولیه منجر به این می‌شود که حسابرسی کاملی صورت نگیرد یا اهداف و دامنه پیشنهادی حسابرسی، تعدیل و اصلاح شود تا تغییرات شرایط موجود را منعکس کند.

۲) گردآوری شواهد و تجزیه و تحلیل

دیوان محاسبات استرالیا در این مرحله، شواهد را گردآوری و تجزیه و تحلیل کرده و درباره موضوعات جدید و نوظهور با نهاد عمومی درباره اهداف حسابرسی، بحث و گفتگو می‌کند. قبل از آغاز و شروع این مرحله، با مدیر ارشد نهاد مورد رسیدگی درباره مسئولیت موضوع فعالیت و برنامه حسابرسی گفتگوی اولیه انجام می‌شود. هدف از مذاکره و گفتگوی اولیه، آشنایی با گروه حسابرسی، بحث درباره اهداف و دامنه حسابرسی، صحبت با نهاد عمومی درباره افزایش موضوعات محتوایی مرتبط با حسابرسی، گفتگو درباره دسترسی به سیستم‌های مرتبط، مستندات و مدارک، امکانات واحد، هماهنگی اداری و تماس با قسمت تدارکات است. دیوان محاسبات استرالیا، اغلب قبل از مذاکرات اولیه درخواست می‌کند تا به مدارک و مستندات اصلی دسترسی داشته باشد. در طول جمع‌آوری شواهد، با مدیران گفتگو و مصاحبه صورت می‌گیرد و مدارک مکتوب و الکترونیکی مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین ممکن است دارایی‌های فیزیکی نیز بررسی شود. در گفتگو و مذاکره پایانی، درباره نتایج حسابرسی بحث و عملی بودن پیشنهادها آزمون می‌شود و در مورد موضوعات مناسب توافق به عمل می‌آید و شناخت و آگاهی کلی از موضوعات محتوایی حاصل می‌شود که ممکن است در ارائه حقایق تأثیر داشته باشد. همچنین نهاد عمومی فرصت خوبی دارد تا مستندات مرتبط را برای نتایج حسابرسی فراهم کند و گزارش کتبی درباره اسناد و مدارک منتشر شده، ارائه

کند. عموماً در گفتگوی نهایی با مدیر ارشد نهاد مورد رسیدگی، نتایج این مرحله از حسابرسی عملکرد مورد بحث واقع می‌شود.

۳) گزارشگری

بعد از در نظر گرفتن واکنش نهاد عمومی به گزارش منتشر شده و هر گونه اطلاعات اضافی ناشی از مذاکره نهایی، پیش‌نویس گزارش برای نهاد مورد رسیدگی به منظور اصلاحات بعدی ارسال می‌شود. اصلاحات و نظرات واحد مورد رسیدگی در ارائه گزارش نهایی، لحاظ می‌شود و پیش‌نویس گزارش به مجلس ارسال می‌گردد. پیش‌نویس نهایی گزارش حسابرسی به وزیر مربوط، وزیران مسئول و مدیر ارشد اجرایی برای بررسی مسئولیت‌های آنان در ارتباط با برنامه‌ها و موضوع فعالیت حسابرسی، ارائه می‌شود. گزارش نهایی بعد از ارائه در مجلس توسط کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی و سایر کمیته‌های مجلس مورد پرس‌وجو و بازبینی قرار می‌گیرد.

تعهدات و وظایف دیوان محاسبات استرالیا در قبال واحدهای مورد رسیدگی

شناخت نیازها، انتظارات و اولویت‌های نهادهای عمومی بسیار مهم است و دیوان محاسبات استرالیا، با روش مشارکتی و سازنده با نهادها کار می‌کند تا حوزه‌هایی را شناسایی کند که باعث بهبود وزارتخانه‌های عمومی می‌شود. موفقیت حسابرسی عملکرد بر دستیابی به بهبود وزارتخانه‌های عمومی متکی است. در سطح وسیع تر آن، موفقیت حسابرسی عملکرد بر اساس تعهدات دوجانبه‌ای است که دیوان محاسبات و نهادها نسبت به یکدیگر دارند. تعهدات دیوان محاسبات استرالیا بر اساس قانون حسابرسی کل و استانداردهای دیوان محاسبات استرالیا تعیین و مشخص می‌شود. تعهدات دیوان محاسبات استرالیا در قبال ذی‌نفعان خود به شرح زیر می‌باشند:

• دانش تجاری و کسب و کار

دیوان محاسبات استرالیا باید در رابطه با هر نهاد عمومی، دانش کافی داشته یا درصدد به دست آوردن آن باشد تا قادر به شناخت و آگاهی از موضوعاتی باشد که می‌تواند بر عملکرد برنامه یا فعالیت مورد حسابرسی تأثیر بگذارد.

• پرهیز از شتاب زدگی

دیوان محاسبات استرالیا بر اساس صبر و حوصله و پرهیز از شتاب‌زدگی و با توجه به نتایج حسابرسی عمل می‌کند تا برای نهادهای دولتی موقعیت‌ها و فرصت‌هایی را فراهم کند که درباره

نتایج حسابرسی بحث و گفتگو کنند و فرایندهای موجه و معقول را بهبود بخشند. این گفتگوها به ارائه گزارش‌های متکی بر شواهد، عادلانه و منصفانه کمک می‌کند.

• محرمانه بودن اطلاعات

دیوان محاسبات استرالیا، با توجه به حسابرسی صورت گرفته، از ارائه گزارش به عموم جامعه، رسانه‌ها و سایر سازمان‌ها خودداری می‌کند و فقط مجاز است اطلاعات را در بخش دایره گزارشگری دیوان محاسبات استرالیا، افشا کند. همچنین اطلاعات حساسی که به نفع عموم جامعه نیست، در گزارش کلی لحاظ نمی‌شود.

• امنیت

کارکنان دیوان محاسبات باید اطلاعات را به طور مناسب حفظ کرده تا برای همیشه به صورت ایمن ذخیره شود و صرفاً برای اهداف حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

وظایف واحدهای مورد رسیدگی در قبال دیوان محاسبات

اهم وظایف واحدهای مورد رسیدگی در قبال دیوان محاسبات استرالیا به شرح زیر می‌باشد:

• دسترسی کامل و آزاد

هر نهاد عمومی در صورت لزوم باید به دیوان محاسبات، امکان دسترسی کامل و آزاد به مدارک و مستندات و سایر دارایی‌ها را بدهد، زیرا دیوان محاسبات ممکن است بخواهد خلاصه‌ای از مستندات را نسخه‌برداری کرده و مورد بررسی قرار دهد.

• امکانات معقول

از هر نهاد دولتی همواره انتظار می‌رود تا امکانات لازم را در حد معقول به منظور انجام حسابرسی فراهم کند. این امر با در اختیار قرار دادن اتاق کار، کامپیوتر، تلفن، چاپگر و دستگاه کپی به حساب‌رسان تحقق می‌یابد.

• بازخورد

واحد مورد رسیدگی باید بازخورد لازم را برای گروه حسابرسی فراهم نماید تا دیوان محاسبات نسبت به هر گونه کاستی در ایفای تعهدات خود آگاه شده و درصدد حل و رفع آن و انجام تعهدات خود باشد. همچنین هر واحد مورد رسیدگی باید بازخوردهای لازم را از طریق سیستم نظر سنجی و بررسی صاحبکاران دیوان محاسبات، برای مشاوران مستقلی فراهم نماید که در تماس با گروه حسابرسی هستند.

استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی عملکرد

استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا عبارتند از:

• جامعه

گزارش حسابرسی عملکرد بعد از طرح و بررسی در مجلس، در اختیار عموم جامعه قرار می‌گیرد. رئیس دیوان محاسبات استرالیا نیز ممکن است، خلاصه‌ای از کار کمیته‌های مجلس و گردهمایی وزرا را تهیه کرده یا از طریق رسانه‌ها، اخبار و نتایج حسابرسی را در اختیار عموم قرار دهد.

• کمیته حسابرسی نهاد عمومی

کمیته وابسته به دیوان محاسبات استرالیا است و بخشی دارد که وضعیت‌های اجرا و انجام پیشنهادات حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

• کمیته‌های مجلس

کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، تمام گزارش‌های حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار می‌دهند. سایر کمیته‌های مجلس نیز می‌توانند گزارش حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا را مورد بازبینی و ارزیابی قرار دهند. گزارش‌های کمیته‌های مجلس در خود مجلس طرح و در اختیار عموم قرار می‌گیرد.

• دیوان محاسبات

برنامه کاری حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا، شامل انجام حسابرسی‌های بعدی است تا پیشرفت‌های نهادهای عمومی را در انجام پیشنهادهای صورت گرفته در حسابرسی‌های انجام شده، مورد ارزیابی قرار دهد.

خلاصه

در استرالیا با اصلاح قانون حسابرسی، در سال ۱۹۹۷ و افزودن وظیفه حسابرسی عملکرد دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی به وظایف دیوان محاسبات آن کشور، فعالیت‌های دیوان محاسبات استرالیا وارد مرحله جدیدی شد. هدف دیوان محاسبات استرالیا، ارزیابی نمونه‌ای و مستقل از وزارتخانه‌های عمومی و اطمینان از نظام پاسخگویی اداری و گزارشگری بخش دولتی است. دیوان محاسبات استرالیا این اهداف را از طریق انجام حسابرسی عملکرد و صورت‌های مالی محقق می‌سازد. حسابرسی عملکرد، فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات نهاد مورد

رسیدگی و گزارش نتایج همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است. هدف اصلی حسابرسی عملکرد راهبری به سوی اصلاح امور است. گروه خدمات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا، وظیفه انجام حسابرسی عملکرد را طبق استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات استرالیا بر عهده دارد. این گروه در دیوان محاسبات استرالیا، روش‌های مناسب را شناسایی کرده و در قالب رهنمودهای رویه‌های بهتر گردآوری می‌کند. مراحل حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا، شامل تدوین برنامه حسابرسی خاص هر موضوع، تجزیه تحلیل و گردآوری شواهد و گزارشگری است. در دیوان محاسبات استرالیا، حسابرسی عملکرد با مطالعه مقدماتی و تشخیص هدف‌های کلیدی در طی دوره اجرایی حدود ۹ ماه صورت می‌گیرد. در این حسابرسی، معمولاً رعایت قوانین و ضوابط اداری، نحوه اجرای مقررات مالی، کارایی و اقتصادی بودن عملیات، هدف اصلی بررسی‌ها می‌باشد. انتخاب موضوعات حسابرسی نیز با توجه به اهمیت، پیچیدگی، رای و اظهار نظر مجلس و شواهد موجود صورت می‌گیرد. دیوان محاسبات استرالیا برای پیشبرد برنامه‌های خود از روش مشارکتی استفاده می‌کند که در آن اولویت‌های مجلس از طریق کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، نهادهای عمومی و سایر ذی‌نفعان را مورد توجه قرار می‌دهد و برنامه‌نهایی حسابرسی توسط رئیس دیوان محاسبات استرالیا تعیین می‌شود. گزارش حسابرسی عملکرد بعد از ارائه به مجلس به منظور ارزیابی و بررسی انجام پیشنهادات توسط نهاد عمومی در اختیار کمیته‌های مجلس مانند کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی و کمیته حسابرسی نهادهای عمومی قرار می‌گیرد.

پی‌نوشت‌ها

- 1 . Performance Auditing
- 2 . Accountability
- 3 . Australian National Audit Office(ANAO)
- 4 . Audit Act
- 5 . Auditor-General Act
- 6 . Auditor General
- 7 . کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی (Audit)JC PAA یکی از هفت کمیته قانونی و از قدیمی‌ترین کارگروه‌های مجلس است و وظایف آن به موجب قانون کمیته حساب‌های دولتی و حسابرسی (Public Accounts and Audit Committee Act) در سال ۱۹۵۱ مشخص و تعیین گردیده است. از وظایف این کارگروه، بررسی اثر بخشی، صرفه اقتصادی و کارایی وجوه دولتی مصرف شده توسط موسسات و نهادهای دولتی و اعلام نظر و پیشنهاد درباره بودجه سالانه دیوان محاسبات استرالیا به مجلس است.
- 8 . Government Business Enterprises(GBE)

۹. سازمان بین‌المللی نهادهای عالی محاسباتی- اینتوسای (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)، سازمانی غیر وابسته، مستقل و غیرسیاسی است و سازمانی غیر دولتی دارای موقعیت مشاوره خاص برای شورای اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد می‌باشد. اینتوسای در سال ۱۹۵۳ ایجاد شده و در حال حاضر دارای ۱۸۹ عضو پیوسته و ۴ عضو وابسته است. استانداردهای ۳۰۰۰ الی ۳۹۹۹ از استانداردهای ارائه شده توسط اینتوسای، حاوی رهنمودهای عملی و اجرایی برای حسابرسی عملکرد می‌باشد و حساب‌برسان عملکرد باید برای کسب رهنمودهای بیشتر به آن مراجعه نمایند.

۱۰. واژه «entity» در این مقاله، تمام سازمان‌های موضوع قانون پاسخگویی و مدیریت مالی مصوبه سال ۱۹۹۷ و قانون شرکت‌ها و مراجع کشورهای مشترک‌المنافع را شامل می‌شود.

- 11 . Public Administration
- 12 . Economy
- 13 . Efficiency
- 14 . Effectiveness
- 15 . Audits of program or activity
- 16 . protective security audit
- 17 . cross-entity audit
- 18 . follow-up audit
- 19 . Better practice Guides(BPG)

۲۰. گروه خدماتی حسابرسی عملکرد (Performance Audit Services Group (PASG)، انجام حسابرسی و ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی اداری نهادهای بخش عمومی را به عهده دارد. برای اطلاعات بیشتر به سایت (www.acag.org.au) مراجعه کنید.

۲۱. هیئت خدمات عمومی (Public Service Board)، بر اساس قانون خدمات عمومی در سال ۱۸۹۵ تشکیل شد. هیئت خدمات عمومی از سه اعضای تمام وقت تشکیل شده است که به مدت هفت سال تعیین می‌شوند. وظایف این هیئت، انجام بررسی و بازبینی قسمت‌ها، رتبه‌بندی کارکنان، انجام پرس‌وجوهای لازم و ارائه گزارش‌های سالانه است.

۲۲. کمیسیون سلطنتی اداره دولت استرالیا (Royal Commission on Australian Government Administration (RCGA)، در سال ۱۹۷۴ تشکیل شد. یکی از زمینه‌های بررسی این کمیسیون، تغییر نقش حسابرس مستقل بود که این تغییر در شکل پیشنهادات و در زمینه گسترش وظایف و قدرت حسابرس مستقل در انجام حسابرسی کارایی مطرح شد.

منابع و ماخذ:

۱. باباجانی، جعفر، ۱۳۸۹، مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخ‌گویی و ارتقای بهره‌وری، تهران، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول
۲. حساس، یگانه یحیی، ۱۳۸۳، "حسابرسی عملیاتی"، انجمن حسابداران خبره ایران، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۶۰.
۳. رحیمیان، نظام‌الدین، ۱۳۸۲، "واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی"، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۱۹، صص ۲۸-۲۳.
۴. رحیمیان، نظام‌الدین، ۱۳۹۰، "حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد"، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، سال سیزدهم، شماره ۵۲، صص ۶۸-۶۹.
۵. فاوچی، هادی، ۱۳۸۷، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد سال ۲۰۰۴، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول.
۶. فاوچی، هادی، ۱۳۸۴، "مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۷.
۷. یوسف‌نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۹، ابعاد حقوقی و فنی امکان اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور،

مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخ‌گویی و ارتقای بهره‌وری، تهران، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول.

8. Australian National Audit Office (ANAO), (2008), "performance auditing in the Australian national audit office", available in www.ag.gov.au/cca.

9. Guthrie, James E. and Lee D. Parker, "A Quarter of a Century of performance auditing in the Australian Federal public Sector: A Malleable Masque", 1999, ABACUS, Vol. 35. No. 3, 1999, p.p. 302-332.