تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد بر اساس مولفه‌های قانون برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه

■ افشین نخبه فلاح[۱]
■ دکتر غلامرضا کردستانی[۲]
■ دکتر نظام‌الدین رحیمیان[۳]
■ دکتر جواد رضازاده[۴]

چکیده:

ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع بکار گرفته شده در برنامه‌ها، فعالیت‌ها، پروژه‌ها، عملیات و سیستم‌های مدیریتی و نیز ارزیابی پیامدهای محیطی، عدالت اجتماعی و اخلاق حرفه‌ای تصمیمات مدیریت، مبنایی برای انجام اقدامات اصلاحی فراهم می‌سازد و موجب بهبود پاسخگویی عملیاتی و شفافیت می‌شود. پژوهش حاضر به بررسی اطلاعات افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی طی برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۷ می‌پردازد. در این پژوهش برای بررسی موارد افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد از روش تحلیل محتوا استفاده شده و یافته‌های مشترک این گزارش‌ها در قالب اجزای کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب کوزو تقسیم‌بندی گردیده است همچنین یافته‌های مرتبط با صنایع نفت، آب و برق، بانکها و شرکت‌های بیمه نیز به صورت جداگانه تحلیل شده است. تحلیل یافته‌های گزارش‌های حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد اقدامات اصلاحی قابل توجهی باید در سازمان‌های بخش عمومی صورت گیرد تا فاصله بین آنچه از مصرف منابع عمومی عاید می‌شود و آنچه باید بدست آید کاهش یافته و بهره‌وری، پاسخگویی و شفافیت افزایش یابد. این تحقیق به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، محتوای گزارش حسابرسی عملکرد، کنترل‌های داخلی

۱.دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، قزوین، ایران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: afshin_nf20@yahoo.com
۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، قزوین، ایران.
۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.
۴. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

❐ ۱- مقدمه

مدیریت را دانش بکارگیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می‌کنند و این منابع معمولاً شامل منابع مالی، منابع انسانی و سایر منابعی است که در اختیار سازمان قرار دارد. مدیر باید عملیات سازمان را برای رسیدن به حداکثر منافع برنامه‌ریزی، سازماندهی و کنترل نماید(اسمیت، ۱۹۷۲). در ایران مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن بر رفاه اجتماعی، آثار اساسی دارد. بنابراین منافع عمومی ایجاب می‌کند مدیران بخش عمومی فرآیندهای تصمیم‌گیری سازمانی را بهبود بخشند تا در برابر ذینفعان شامل مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند البته ابزار ایفای این مسئولیت پاسخگویی تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان است. نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی شامل نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری می‌باشد. مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی دولت تعریف شده است. مسئولیت پاسخگویی بر این باور استوار است که شهروندان حق دانستن دارند. آگاهی از نحوه تامین، تخصیص و مصرف منابع عمومی حق مردم است و امکان ارزیابی مسئولیت پاسخگویی را فراهم می‌سازد(باباجانی، ۱۳۸۹). پاسخگویی سه هدف عمده دارد:

اول آنکه ابزاری برای نظارت بر قدرت و پیشگیری از سوء استفاده از اختیارهای عمومی است.
دوم تضمینی بر کاربرد صحیح منابع ملی و صیانت از ارزشهای خدمات عمومی و
سوم، ابزار مؤثری برای ارتقا و بهبود زمامداری و مدیریت خدمات عمومی است(هینتزمن، ۲۰۰۰).

ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت «حسابرسی» می‌باشد، که در طول تاریخ با تطور مفهوم پاسخگویی و تغییر در مبانی و اهداف آن، انواع مختلف حسابرسی نیز بکار گرفته شده است(زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد[1] به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع که از شیوه‌های نوین برای ارزیابی کارایی[2]، اثربخشی[3] و صرفه اقتصادی[4] منابع مالی عمومی و عملکردی دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند؛ در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد(باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه "ای[5]" یعنی سه مولفه کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است(رادلا[6] و همکاران، ۲۰۱۵). حسابرسی عملکرد، توسعه مدل حسابرسی برای ارزیابی مولفه‌های کارایی ، اثربخشی و صرفه

1. Performance Auditing
2. Efficiency
3. Effectiveness
4. Economy
5. 3E
6. Raudla

اقتصادی عملکرد یک کسب و کار بوده که در سال‌های اخیر مولفه‌های محیط زیست[1]، عدالت اجتماعی[2] و اخلاق[3] به سه مولفه فوق اضافه شده است، چنین تغییراتی، حسابرسی عملکرد را به یک مشاور مستقل و خالق ارزش برای مدیریت تبدیل نموده است(وارینگ و مورگان[4]، ۲۰۰۷). حسابرسی عملکرد، بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند(برنینکمیجر[5]، ۲۰۱۸) و به طور قابل ملاحظه‌ای بر روی سازمان و رفتار دستگاه‌های سیاسی و اداری تاثیرگذار می‌باشد(داجوتایت و ادوماویکیوت[6]،۲۰۱۷). در حسابرسی عملکرد هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است. به منظور بهبود نقش حسابرسی عملکرد، باید گزارش‌های حسابرسی عملکرد در راستای پاسخگویی عمومی بسط یافته به گونه‌ای که علاوه بر ابعاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ابعاد محیطی و پایداری را نیز شامل شود(ایروان[7]،۲۰۱۴). اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملکرد باعث بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی خواهد شد، هر چند شواهد مبتنی بر تحقیقات محدودی برای حمایت از این ادعا وجود دارد(رایکبورن[8]، ۲۰۱۳).

پرسش اصلی این پژوهش این است که چه اطلاعاتی در گزارش‌های حسابرسی عملکرد بخش عمومی در وضعیت فعلی ارائه می‌گردد؟

برای پاسخ به سوال پژوهش، اطلاعات افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی طی برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای بررسی موارد افشا شده در گزارش‌ها از روش تحلیل محتوا استفاده می‌گردد. دانش افزایی این پژوهش به شرح زیر است:

اول: توسعه ادبیات

دوم: شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد

سوم: شناخت نقاط ضعف سازمان‌های بخش عمومی در حوزه کنترل‌های داخلی

چهارم: فراهم ساختن مبنایی برای درک اینکه چرا در بخش عمومی بهروه‌وری پایین است.

ساختار مقاله به این شرح است: بخش دوم به مبانی نظری حسابرسی عملکرد، گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص داشته و بخش سوم روش پژوهش شامل روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها را توصیف می‌کند. بخش چهارم، یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان شده است.

---

1. Environmet
2. Equity
3. Ethics
4. Waring & Morgan
5. Brenninkmeijer
6. Daujotaitė & Adomavičiūtė
7. Irwan
8. Reichborn

❐ ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در حکومت‌های دموکراتیک، مردم و نمایندگان آنها نیازمند ساز وکارها و روش‌های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند. این امر مستلزم توجه توامان به ورودی‌ها[1]، خروجی‌ها[2]، نتایج و آثار[3] مخارج و هزینه‌های عمومی می‌باشد (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت نیز یاد می‌شود، شکل نوینی از حسابرسی است که با ارزیابی عملکرد مدیران از جنبه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی، دامنه حسابرسی را از حسابرسی‌های مالی و رعایت فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه‌های حسابرسی را بطور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌دهد(دیوان محاسبات کشور،۱۳۸۸). این حسابرسی به موازات اهمیت مسئله استفاده کارا و اثربخش منابع عمومی در بخش دولتی نیز مورد توجه قرار گرفته است.

تعاریف متعددی از حسابرسی عملکرد وجود دارد. به اعتقاد سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینتوسای[4])، حسابرسی عملکرد، بررسی هدفمند مدارک به منظور ارزیابی مستقل عملکرد سازمان، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و نیز ارزیابی مستقل دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی برای بهبود در پاسخگویی و سهولت تصمیم‌گیری می‌باشد. طبق دستورالعمل سال ۲۰۱۵ اداره حسابرسی استرالیا، حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی مستقل و هدفمند امور یک واحد یا برنامه‌ها، خط مشی‌ها، پروژه‌ها یا فعالیت‌ها است. حسابرسی عملکرد همچنین چگونگی فعالیت سیستم‌های پشتیبانی امور را بررسی نموده و می‌تواند موارد زیر را دربرگیرد: (الف) صرفه اقتصادی (حداقل نمودن هزینه‌ها)، (ب) کارایی (حداکثر نمودن نسبت ستانده‌ها به داده‌ها)، (ج) اثربخشی (میزان دستیابی به اهداف موردانتظار) و (د) رعایت موارد قانونی و خط‌مشی‌ها (کامیابی و همکاران،۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد ابزار مدیریتی پیشرفته است که به مرور زمان پیچیده‌تر می‌شود تا بتواند نیازهای جوامع مختلف و سطوح مختلف دولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را برآورده کند. استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی موجب تحول در سایر خرده نظام‌ها مثل بودجه بندی، حسابداری و گزارشگری و ارزیابی عملکرد می‌گردد(باباجانی، ۱۳۸۹). به دنبال تغییرات سریع در جهان پیچیده همراه با محدودیت منابع و ابهامات متعدد، حسابرسی عملکرد به طور قابل ملاحظه‌ای علاوه بر اداره امور دولتی در تقویت اقتصاد دولتی و بهبود رفاه عمومی تاثیرگذار بوده است. جوهره ی اصلی و اولیه ی حسابرسی عملکرد ارزیابی عینی فعالیت‌ها، برنامه‌ها و سیستم‌های بخش عمومی از جنبه‌های صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در پیشرفت عملکرد مدیریت است. (داجوتایت و ادوماویکیوت،۲۰۱۷). هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارایه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و

1. Inputs
2. Outputs
3. Outcomes
4. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

اقدامات بیشـــتر در برخی از فعالیت‌ها می‌باشد(رایدر، ۱۳۸۰). حسابرسان عملکرد به سازمان‌های دولتی برای رسیدن به یکپارچگی، بهبود عملیات و القای اعتماد نسبت به سیستم دولتی در بین شـــهروندان و ســـهام داران کمک می‌کنند. در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، مهمترین رخدادها و عملکردهای بخش عمومی که برای سیاســـتمداران و مردم مهم است، برجسته گردیده و امکان تمایز فعالیت‌های مشـــروع از اقدامات غیرقانونی میســـر می‌گردد.گزارش‌های حسابرسی عملکرد، نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا می‌کند(داجوتایت و ادوماویکیوت، ۲۰۱۷). هدف اصلی این گزارش‌ها تعیین این مســـاله اســـت که آیا ســـازمان‌های دولتی با توجه به مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشـــی اداره می‌شوند(رایکبورن،۲۰۱۳). ارائه اطلاعات کامل تر در مورد عملکرد واحدهای دولتی ، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شـــده یاری می‌رســـاند. رضایت اســـتفاده‌کننده، مهم‌ترین شاخص اثربخشی جهت حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است(آرتور[1] و همکاران، ۲۰۱۲).

۲-۱- حسابرسی عملکرد در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته

حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی در کشـــورهـــای پیشـــرفتـــه شکل گرفته اســـت تا با ارزیابی اثربخشـــی،کارآیی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملـــی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شـــامل ارزیابی کیفـــی ابزارهای در اختیار مدیریت می‌باشد(رحیمیان، ۱۳۹۰). این حسابرسی از دیرباز در زمره پیشنهادهای کشورهای توسعه یافته و درحال توســـعه برای ارزیابی و بهبود کارایی، اثربخشـــی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها بوده اســـت (باباجانی و دوســـت جباریان، ۱۳۹۶). مروری بر تجربیات کشـــورهای توســـعه یافته و کشورهای در حال توســـعه در ارتباط با حسابرســـی عملکرد گزارش متعادل تری از این به دســـت می‌دهد که چگونه این کشـــورها مباحث خود را در رابطه با نیاز به حسابرســـی عملکرد ارائه دادند. علاوه بر این، چون حسابرســـی عملکرد در بخش عمومی ایران موضوع اصلی این مطالعه اســـت، آگاهی و درک از وضعیت فعلی حسابرســـی عملکرد در کشـــورهای در حال توســـعه و نیز توسعه یافته به تجزیـــه و تحلیل حسابرســـی عملکرد در بخـــش عمومی ایران کمک خواهد کرد. در کشـــورهای در حال توســـعه، تقاضا برای حسابرســـی عملکرد در دهه ۱۹۸۰ زمانی ظهور کرد که بســـیاری از کشـــورها با مشکلات زیادی مانند درماندگی مالی، عملکرد پایین بخش دولتی و عدم پاسخگویی مواجه بودند(آمارا[2]،۲۰۱۵). در کشـــورهایی که از لحاظ اقتصادی کمتر توســـعه یافته‌اند، ســـطح قانون‌گذاری عاملی مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی عملکرد است(هوی[3]،۲۰۱۲). حسابرسی عملکرد در کشورهای در حال توسعه هنوز در دوران کودکی خود باقی مانده است. با وجود این که بسیاری

1. Arthur
2. Amara
3. Hui

از موسسات عالی حسابرسی[1] در این کشورها دامنه حسابرسی را گسترش داده اند تا به حدی از کارآیی و اثربخشی در بخش دولتی برسند، محدودیت‌ها و موانع مختلفی از جمله عدم وجود کارکنان کافی و آموزش دیده، فساد، فقر، حکومت ضعیف، زیرساخت ضعیف، مهاجرت افراد متخصص و تحصیل کرده به کشورهای توسعه یافته (فرار مغزها[2])، سطح بالای منابع مورد نیاز از قبیل هزینه‌ها، لزوم آموزش در رشته‌های دیگر غیر از حسابداری، سیستم اطلاعات مدیریت مناسب و تعریف اهداف سخت، استانداردهای محلی ناکافی و مشکلات استفاده از استانداردهای بین‌المللی و فقدان شاخص‌های عملکرد و مشکلات اندازه‌گیری عملکرد، مانع از انجام این وظایف در این موسسات می‌شود. از سوی دیگر، بعضی از کشورهای در حال توسعه، تلاش‌های زیادی را برای بهبود حسابرسی عملکرد انجام داده‌اند(آمارا ، ۲۰۱۵).

در کشورهای توسعه یافته، کشورهای آنگلوساکسون[3] نظیر آمریکا، انگلیس، استرالیا و نیوزیلند اولین‌هایی بودند که حرکت به سمت نوع نوین مدیریت بخش عمومی را شروع کردند و حسابرسی عملکرد که ارتباط تنگاتنگی با مدیریت عمومی نوین[4] دارد(باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶) از سال‌های دهه ۱۹۶۰ در دیوان محاسبات ایالات متحده آغاز شد و در دهه ۱۹۷۰ به سایر کشورهای اروپایی گسترش یافت. با این حال، در اواخر دهه ۱۹۹۰، حسابرسی عملکرد در استرالیا، کانادا، فنلاند، فرانسه، هلند، نیوزیلند، نروژ، سوئد، انگلستان و ایالات متحده به طور کامل راه اندازی شد(آمارا ،۲۰۱۵). پس از بحران‌های مالی در سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل یونان و اسپانیا و توجه به برنامه‌های اقتصادی اجرا شده، بودجه بخش عمومی‌کاهش چشمگیری یافته وحسابرسی عملکرد به عنوان ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد در این کشورها مدنظر قرار گرفته است(مروته و پرووِل[5]، ۲۰۱۴). جدول یک تفاوت‌های میان حسابرسی عملکرد در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه را نشان می‌دهد.

1. Supreme Audit Institutions (SAI)
2. brain drain
3. Anglo-Saxon
4. New Public Management (NPM)
5. Morote & Prowle

جدول ۱ : حسابرسی عملکرد در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه(منبع : آمارا ،۲۰۱۵)

<table>
<tr><th>موضوع</th><th colspan="3">کشورهای در حال توسعه</th><th colspan="3">کشورهای توسعه یافته</th></tr>
<tr><td>دلایل پیدایش حسابرسی عملکرد</td><td colspan="3">برای بهبود صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان‌های دولتی و برای افزایش پاسخگویی سازمان‌ها در زمانی که خیلی از کشورها با مشکلاتی مثل درماندگی مالی، عملکرد نامطلوب بخش دولتی و کمبود پاسخگویی روبرو شده‌اند.</td><td colspan="3">برای بهبود صرفه ی اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان‌های دولتی به علت افزایش تقاضا ی کالا و خدماتی که همراه با منابع محدود تولید شده‌اند.</td></tr>
<tr><td rowspan="13">پیدایش حسابرسی عملکرد</td><td>سال</td><td>موسسه عالی حسابرسی</td><td>کشور</td><td>سال</td><td>موسسه عالی حسابرسی</td><td>کشور</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۰</td><td>PAD</td><td>پاکستان</td><td>۱۹۷۰</td><td>GAO</td><td>آمریکا</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۳</td><td>CNAO</td><td>چین</td><td>۱۹۷۰</td><td>NAB</td><td>سوئد</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۵</td><td>GAB</td><td>عربستان</td><td>۱۹۷۲</td><td>NAO</td><td>نیوزیلند</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۸</td><td>CAO</td><td>مصر</td><td>۱۹۷۵</td><td>JBA</td><td>ژاپن</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۸</td><td>SAD</td><td>سنگاپور</td><td>۱۹۷۷</td><td>OAG</td><td>کانادا</td></tr>
<tr><td>۱۹۸۹</td><td>IFA & IIPC</td><td>لیبی</td><td>۱۹۷۷</td><td>OAG</td><td>نروژ</td></tr>
<tr><td>۱۹۹۰</td><td>Public organizations</td><td>تانزانیا</td><td>۱۹۷۹</td><td>NAO</td><td>استرالیا</td></tr>
<tr><td>۱۹۹۶</td><td>PAU</td><td>برونئی</td><td>۱۹۸۲</td><td>NAO</td><td>انگلیس</td></tr>
<tr><td>۲۰۰۳</td><td>SAI</td><td>مغولستان</td><td>۱۹۸۲</td><td>NAO</td><td>ولز</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>۱۹۸۳</td><td>NAO</td><td>اسکاتلند</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>۱۹۹۳</td><td>LGA</td><td>ایرلند</td></tr>
<tr><td>بهبود حسابرسی عملکرد</td><td colspan="3">در بعضی کشورها کارگاه‌های آموزش حسابرسی عملکرد ایجاد شد.
سنگاپور، دفترچه راهنمایی مربوط به فعالیت حسابرسی عملکرد تهیه کرد.
موسسه عالی حسابرسی در مغولستان استانداردهای حسابرسی عملکرد و کتاب راهنماهایی را معرفی نمود که بهترین عملکرد بین‌المللی را منعکس می‌کرد.</td><td colspan="3">تلاش‌های خوبی انجام گرفت. برای مثال انجمن حسابداران رسمی آمریکا[1] گزارشی را در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و در بخش خصوصی منتشر کرد.
در نیوزیلند، مرکزی ایجاد شد تا حسابرسی عملکرد را توسعه دهند و افراد غیر متخصص در حوزه حسابداری مثل مدیران بخش عمومی، مهندسان و سیاستمداران نیز این اجازه را داشتند تا در این گروه فعالیت کنند.</td></tr>
</table>

حسابرسی بخش عمومی شامل حسابرسی عملکرد در سال‌های اخیر دستخوش تحولات زیادی شده است. این تغییر با تغییرات ساختار دولت و دغدغه برای حاکمیت پاسخگویی و شفافیت ارتباط تنگاتنگی دارد. در کشورهای توسعه یافته با توجه به پاسخ خواهی مالی و عملکردی نمایندگان مردم از بخش دولتی، نهادهای عالی حسابرسی این کشورها، گزارش‌های حاصل از انجام حسابرسی‌های مالی و عملکرد را در اختیار نمایندگان مردم در مجلس قرار داده و آنان را از نحوه مصرف صحیح و کارای منابع دولتی مطلع می‌کنند (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶).

۲-۲- حسابرسی عملکرد در ایران

حسابرسی عملکرد در ایران از قدمت چندانی برخوردار نمی‌باشد. فعالیت رسمی این نوع حسابرسی با تشکیل مؤسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی از شهریور سال ۱۳۸۲ رسماً آغاز شد. این مؤسسه در حال حاضر فاقد شخصیت حقوقی مستقل بوده و یکی از واحدهای سازمان حسابرسی است. در ابتدا، انجام حسابرسی عملیاتی در مورد آن دسته از شرکت‌ها و یا طرح‌های تملک دارائی‌های سرمایه‌ای تحت رسیدگی سازمان حسابرسی که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات بودند به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب مجمع عمومی سازمان در هر سال در برنامه سازمان قرار می‌گرفت. طبق قوانین و مقررات مصوب اخیر، سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دیوان محاسبات کشور مجاز به انجام حسابرسی عملکرد شدند که در ادامه به چند مورد از آنها اشاره می‌گردد.

بر اساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه(۱۳۹۴-۱۳۹۰ و ۱۳۹۵) و نیز ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب اسفندماه ۱۳۹۳، کلیه شرکت‌های دولتی موضوع مواد (۴) و (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مکلف شده اند حداقل یک‌بار در طول سال‌های برنامه‌های توسعه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی‌ایران حسب مورد برای افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی و ارائه آن به مجمع عمومی‌اقدام کنند. طبق تبصره ۲ ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲، سازمان حسابرسی مکلف گردید چهارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را تهیه و ابلاغ نماید.

بر اساس ماده ۲ آئین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ کمیسیون مشترک برنامه و بودجه و محاسبات و اجتماعی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد. در ماده ۸ قانون

برنامه پنجساله ششم توسعه (۱۴۰۰-۱۳۹۶) دولت مکلف گردیده جهت ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نیز استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی‌شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نماید.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان مدل رایج بودجه‌ریزی در نظام‌های حقوقی مختلف پذیرفته شده و متناظر آن در مرحله نظارت بر بودجه نگاه‌ها معطوف به مفهوم حسابرسی عملکرد گشته است(زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و در نظام گزارشگری مالی دولتی مکمل همدیگر می‌باشند. بنابراین به منظور ارتقای نظام نظارت مالی دولت، تغییر و توسعه نظام حسابرسی بخش عمومی و انجام حسابرسی عملکرد ضرورت می‌یابد(قدیم‌پور و طریقی، ۱۳۸۸).

همانگونه که قبلا اشاره گردید حسابرسی عملکرد فرآیندی نظام‌مند و کاملاً برنامه‌ریزی شده است بنابراین شامل مراحل متعددی بوده که هریک از این مراحل برای دست یابی به اهداف خاص طراحی شده و به نتایج مراحل قبلی بستگی دارد. طبق مصوبه کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، فرآیند کلی حسابرسی عملیاتی شامل شش مرحله(برنامه ریزی، تدوین برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، گزارشگری، پیگیری) است. با توجه به اینکه استفاده کنندگان گزارش صرفا به متن گزارش دسترسی داشته و در جریان فرایند تهیه گزارش نیستند نتیجه بخش بودن تلاش‌های حسابرس در رابطه با برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و تهیه گزارش، منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم می‌باشد(راهنمای حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰).

طبق بررسی انجام گرفته، گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی شامل موارد منعکس شده در جدول شماره (۲) می‌باشد.

جدول ۲ : ساختار گزارش حسابرسی عملکرد

ردیف	عناوین اصلی		عناوین فرعی
۱	عنوان گزارش، نام واحد مورد حسابرسی، سال مورد حسابرسی و خلاصه‌ای از گزارش		
۲	مشخصات کلی واحد مورد رسیدگی		تاریخچه
			ساختار سازمانی
			موضوع فعالیت
			چشم‌انداز، ماموریت و اهداف راهبردی
			وضعیت عملیاتی شرکت
۳	اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی		
۴	مراحل انجام حسابرسی عملیاتی		
۵	محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی		
۶	انجام حسابرسی عملیاتی طبق استاندارد		
۷	فعالیت‌های بااهمیت شناسایی شده	یافته‌های حسابرسی	فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی
			شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب
۸	ارزیابی کنترل‌های داخلی (موارد قوت - موارد نیازمند بهبود)		محیط کنترلی
			ارزیابی ریسک
			فعالیت‌های کنترلی
			اطلاعات و ارتباطات
			نظارت
	اولویت‌بندی فعالیت‌ها		تشخیص فعالیت‌های با ریسک بالا
			تعیین بالاترین سطح اولویت
۹	ارزیابی عملکرد (مقایسه نتایج عملکرد با شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب)		ارزیابی عملکرد کلی :نسبت‌های مالی، رتبه‌بندی ، مقایسه بودجه و عملکرد، هرگونه تحلیل کلی دیگر از جمله تحلیل صورتهای مالی
			ارزیابی عملکرد فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی
۱۰	پیشنهادها		
۱۱	پیوست‌ها		

گـزارش‌های حسابرســی عملکرد الزاماً دارای شــکـل یکنواختی نیســت، اما به طور کلی در برگیرنده هدف حسابرســی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم بر رســیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشــنهادها اســت. هدف از تهیه و ارائه گزارش حسابرســی عملکرد بیان نتایج حسابرســی، قانع کردن مدیریــت در مورد اعتبــار و ارزش پیشــنهــادها و ســرانجام زمینه برای تغییرات ســازنده است(بنی فاطمی،۱۳۸۴). گزارش حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک گزارش مشاوره مدیریتی، به موقع، کامل، دقیق، هدفمند و واقع بینانه و تا حد امکان مختصر باشد و ضمن رعایت ارائه توالی منطقی مطالب، از بکارگیری اصطلاحات فنی پیچیده، واژه‌های تکراری و موارد محرمانه در آن پرهیز شود و قواعد نگارشی نیز در تدوین آن رعایت شده باشد(دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۴).

۲-۳- مروری بر پیشینه پژوهش

در زمینه حسابرسی عملکرد و در قالب اصطلاحات معمول شامل حسابرسی عملیاتی، نسبت به حسابداری و حسابرسی مالی مطالعات به مراتب کمتری انجام شده و اغلب تمرکز پژوهش‌ها بر فواید حسابرسی عملکرد و نیز موانع اجرایی آن در بخش عمومی بوده است و پژوهشی در خصوص محتوای گزارش‌های حسابرســی عملکرد مشاهده نمی‌شــود. بنابراین این پژوهش در راستای پر کردن خلاء موجود به بررســی محتوای گزارش‌های حسابرســی عملکرد پرداخته اســت. در ادامه به پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شــده در زمینه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اشاره می‌گردد.

۲-۳-۱- پژوهش‌های داخلی

بر اســاس نتایج پژوهــش کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، چالش عمده حسابرســی عملکرد در بخــش عمومی ایران، تعریف و اندازه‌گیری معیارهای کارایی، اثربخشــی و صرفه اقتصادی بوده و اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع و هزینه یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. نتایج تحقیق محمودخانی و احمدی(۱۳۹۷)، مهدوی و محمدیان(۱۳۹۶) و ایمانی(۱۳۹۴) نشان داد که عدم تدوین قوانین و اســتانداردهای حرفه‌ای مناسب، اجرای نامناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده نکردن از نظام حســابداری مناســب، فقدان دانش و مهارت کافی، مشــخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص مناسب برای سنجش معیارها، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشــتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرســی عملکرد، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، نبود فرهنگ پاســخ‌خواهی عمومی، محدودیت در بودجه و وجود نداشــتن تشکل‌های حرفــه‌ای خصوصی تاثیرگذار، مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرســی عملکرد در دســتگاه‌های اجرایی است.

باباجانــی و دوســت جباریان(۱۳۹۶) عوامــل رفتاری، عوامل ســاختاری و عوامل زمینه‌ای را

عوامل موثر بر اســتقرار نظام حسابرســی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران مطرح کردند. نتیجــه پژوهش فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) نشــان می‌دهد اجـرای حسابرســی عملکـرد باعـث ارتقـاء بهـره وری بخـش‌های دولتـی می‌شــود. اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) در بررســی خود به این نتیجه رســیدند که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و بین شفافیت اطلاعات و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکــرد با کاهش فســاد اداری رابطه معنادار و مســتقیم وجود دارد. نتایــج پژوهش رحیمیان و قربانی (۱۳۹۳) نشــان داد که ارائه گزارش حسابرســی عملکرد یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین مرحله در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران است.افشاری و سلماسی (۱۳۸۸) مسائل گزارشگری حسابرســی عملکرد در دســتگاه‌های اجرایی را بررســی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که چارچوب رسیدگی حسابرسی عملکرد ارائه شده به وسیله دیوان محاسبات کشور، برای حسابرسی عملکــرد از کفایت لازم برخوردار نیســت، اما حسابرســان تخصص و دانــش لازم را برای این نوع حسابرسی دارند.

۲-۳-۲- پژوهش‌های خارجی

داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷) تاثیر حسابرســی عملکــرد به عنوان یک ابزار مهم کنترل خارجی را در زمینه اداره امور دولتی کشور لیتوانی مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد باعث صرفه جویی در بودجه، کاهش هزینه‌ها، بهبود کیفیت عملکــرد، تقویت سیســتم مدیریت و فرایندهای ســازمانی، بهبود قوانیــن و تقویت انضباط مالی می‌شــود. آمارا (۲۰۱۵) به بررســی عوامل بهبود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور لیبی می‌پردازد. یافته‌های این بررســی نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد در کشور لیبی می‌تواند از طریق افزایش مهارت‌های حسابرسان عملکرد با ارائه دوره‌های مختلف و نیز توجه مقامات رسمی و اداری در سطح بالاتر بهبود یابد.

اودیا[1] (۲۰۱۴) نقش دیوان محاســبات کشــور نیجریه در ارتقای پاسخگویی بخش عمومی را مورد بررسی قرار می‌دهد و پیشنهاد شده است که تقویت نظارت مجلس، ایجاد ظرفیت سازمانی دیوان محاســبات از لحاظ استقلال، کیفیت کار و تاکید بیشتر بر حسابرسی عملکرد، پاسخگویی بخش عمومی را در نیجریه افزایش می‌دهد و نیاز به بهترین شیوه‌های حسابرسی بین‌المللی برای تثبیت و اصلاح حسابرســی در نیجریــه وجود دارد. روزا[2] و همکاران (۲۰۱۴) با اشــاره به برنامه ریاضتی دولت اســپانیا در بخش عمومی، حسابرسی عملکرد را به عنوان راهکاری برای سنجش و بهبود کارایی در بخش عمومی اســپانیا مطرح کرده اند. رونالد و توماس[3] (۲۰۱۴) آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرســی داخلی، رهنمودها و اســتانداردهای حسابرسی عملکرد،

1. Odia
2. Rosa
3. Ronald & Tomas

صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال و فردوسی[1] (۲۰۱۲) کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، عدم استفاده از خدمات مشاوران و عدم وجود اهداف از پیش تعیین شده را به عنوان مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد به ترتیب در کشورهای کانادا و بنگلادش مطرح نمودند.رایکبورن (۲۰۱۳)، در پژوهشی بر اساس نظرات حسابرسان دیوان محاسبات نروژ به این نتیجه رسید که انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی این کشور دارای منافع بوده و حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد. نتایج پژوهش ساندرا[2] و همکاران(۲۰۱۰) در کشور هلند نشان داد انجام حسابرسی عملکرد نه تنها باید در فرایند ارزیابی پاسخگویی ایفای نقش نماید بلکه باید در ارائه اطلاعاتی مفید واقع شود که مورد استفاده مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، حسابرسی عملکرد باید بین این دو نقش توازن برقرار نماید.

❐ ۳- روش پژوهش

به لحاظ هدف، پژوهش از نوع کاربردی است .به لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل، از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سر و کار دارد. پژوهش کیفی برای درک و تبیین پدیده‌های پیچیده اجتماعی از داده‌های کیفی نظیر داده‌های حاصله از مصاحبه، مشاهده مشارکتی، مستندات، پرسشنامه و ... استفاده می‌کند. این پژوهش براساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی در سال‌های ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۷ می‌پردازد.

۳-۱- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش مجموعه افراد نیست بلکه مجموعه اسنادی است که با سؤال و متغیر تحقیق ارتباط دارد. هیات وزیران در سال ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵ تعداد ۹۰ دستگاه اجرایی را مشمول حسابرسی عملکرد اعلام نموده که به شرح جدول ۳ تفکیک گردیده است. این دستگاه‌های اجرایی مکلف گردیدند که حسابرسی عملکرد را از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام دهند.

1. Ferdousi
2. Sandra

جدول ۳: دستگاه‌های اجرایی مشمول حسابرسی عملکرد

تصویب نامه هیات وزیران	صنعت نفت	صنعت آب و برق	بانک و بیمه	سایر	جمع کل
شماره ۱۴۷۰۴۲/ت ۵۱۵۱۸هـ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۴	۸	۱۱	۷	۲۴	۵۰
شماره ۸۶۲۳۱/ت ۵۳۵۱۶هـ مورخ ۱۳۹۵/۷/۱۸	۱۴	۶	۵	۱۵	۴۰
جمع	۲۲	۱۷	۱۲	۳۹	۹۰

تا تاریخ این تحقیق تعداد ۶۶ گزارش حسابرسی عملکرد صرفا توسط سازمان حسابرسی ارائه گردیده و دو دستگاه اجرایی نیز با مصوبه هیات وزیران از لیست دستگاه‌های اجرایی مشمول حذف گردیده اند. فهرست گزارش‌های ارائه شده بر حسب صنایع مورد بررسی به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۴: وضعیت حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی مشمول بر حسب صنایع مورد بررسی

شرح	صنعت نفت	صنعت آب و برق	بانک و بیمه	سایر	جمع
انجام شده	۱۴	۱۴	۱۱	۲۷	۶۶
در حال انجام	۵	۲	۰	۳	۱۰
عدم انعقاد قرارداد با سازمان حسابرسی	۳	۱	۰	۴	۸
فاقد درخواست حسابرسی از طرف دستگاه اجرایی مشمول	۰	۰	۰	۴	۴
حذف شده از فهرست دستگاه های اجرایی مشمول	۰	۰	۱	۱	۲
جمع	۲۲	۱۷	۱۲	۳۹	۹۰

بر این اساس در این پژوهش تعداد ۶۶ گزارش حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته که با لحاظ نمودن دو دستگاه اجرایی حذف شده از فهرست دستگاه‌های اجرایی مشمول انجام حسابرسی عملکرد، حدود ۷۵ درصد گزارش‌های مذکور مورد بررسی قرار گرفته است.

۳-۲- تجزیه وتحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوا استفاده گردیده است. تحلیل محتوا، مطالعه عینی و سیستماتیک فرآورده های ارتباطی (محتوای آشکار پیام) برای رسیدن به تفسیر پیام است. هدف های اصلی آن در تجزیه و تحلیل ویژگی های پیام، تجزیه و

تحلیل پیشینه ای پیام و تحلیل پی آمدهای پیام می‌باشد. از مهمترین انواع آن، تحلیل محتوای مقوله‌ای است که در آن ابتدا متن مورد نظر به اجزایی تجزیه می گردد، سپس با تقسیم اجزا به طبقات گوناگون، فراوانی هر طبقه شمارش و درصدگیری می شود و در پایان آن درصدها تحلیل می گردند(بخشی ،۱۳۸۵). در این تحقیق نیز از این نوع تحلیل محتوا استفاده شده است.

روش تحلیل محتوا معمولاً برای داده‌های کتابخانه‌ای و با هدف درک معانی ارائه شده در متون مورد بررسی استفاده می‌شود و به پژوهشگر امکان می‌دهد تا در خصوص معانی ضمنی و اصلی یک پیام استنتاج معتبری نماید. در حوزه حسابداری از تحلیل محتوا برای مواردی همچون گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی، گزارشگری متقلبانه، محتوای اطلاعاتی نامه‌های شرکت‌ها به سهامداران، بررسی ورشکستگی و گزارشگری ریسک استفاده شده است(نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵) .در بسیاری از کشورها گزارش‌های شرکت‌ها در قالب فایل متن در دسترس بوده و پژوهشگران می‌توانند با استفاده از نرم افزارهای مربوط به تجزیه وتحلیل متن، اقدام به تجزیه و تحلیل نمایند، اما در ایران این امکان فراهم نبوده و بنابراین پژوهشگران نمی‌توانند از نرم‌افزارهای مربوط (در قالب واژه پردازی، بازیابی متن و کدگذاری) استفاده نمایند و در نتیجه به روش دستی اقدام به جمع آوری داده‌ها می‌شود. در حوزه حسابرسی در ایران تنها در یک تحقیق از روش تحلیل محتوا استفاده گردیده و در این تحقیق مهربانی و غلامی (۱۳۹۶) به بررسی، طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران پرداخته اند. طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۳ و براساس رویکرد توصیفی و تحلیل محتوای ۵۰۵ مطالعه انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی مستقل ۸۹/۹ درصد، حسابرسی داخلی ۶/۷ درصد ، حسابرسی رعایت ۱/۶ درصد و حسابرسی عملیاتی ۱/۸ درصد پژوهش‌های انجام شده در طی این سال‌ها را تشکیل می‌دهد. از تحقیقات انجام شده در حوزه حسابداری که از روش تحلیل محتوا استفاده شده است نیز می‌توان به تحقیق نمازی و ناظمی(۱۳۸۴)، مرادی و صفی خانی(۱۳۹۵) و نمازی و رجب دری(۱۳۹۶) اشاره کرد.

❐ ۴- یافته‌ها

نوع و میزان اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی باید برمبنای نیازهای مشترک استفاده‌کنندگان باشد. با توجه به اینکه ارزیابی کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی مشمول حسابرسی عملکرد و پیشنهاد برای رفع نقاط ضعف مذکور و بهبود عملیات، بخش عمده گزارش‌های مورد بررسی را تشکیل داده است ، در این تحقیق اطلاعات مشترک ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد در قالب اجزای کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی(کوزو[1]) شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت تقسیم‌بندی گردیده است. سپس با توجه به اهمیت

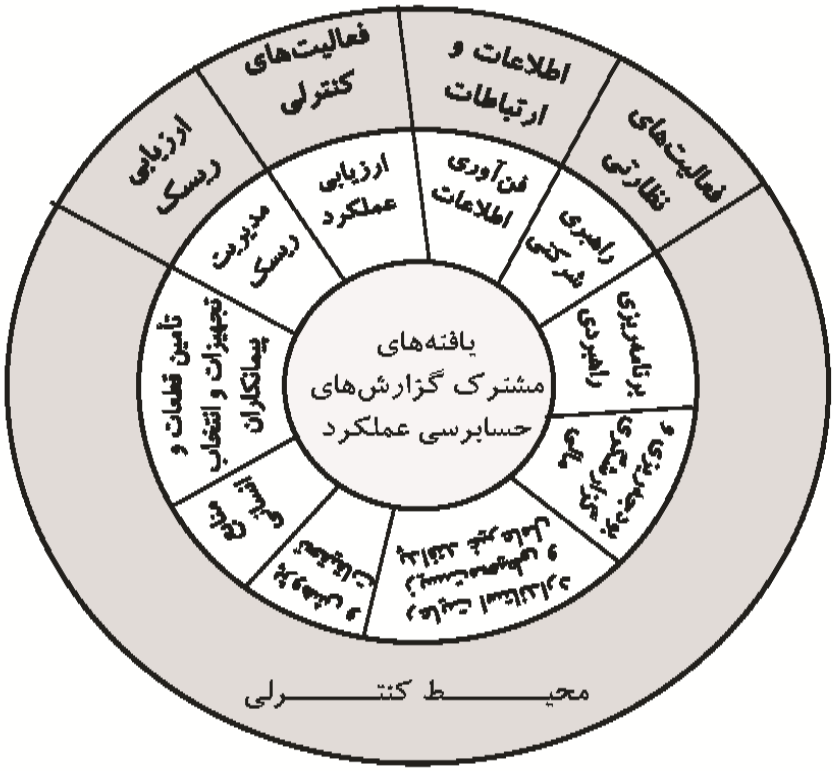
1. The Committee of Sponsoring Organization of the Treading Commission(COSO)

صنایع نفت، آب و برق و بانک‌ها و شرکت‌های بیمه(حدود شصت درصد از گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده) موارد با اهمیت گزارش صنایع مذکور نیز به صورت جداگانه ارائه گردیده است.

۴-۱- یافته‌های مشترک در دستگاه‌های اجرایی مشمول

اطلاعات مشترک ارائه شـده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی مشمول در شکل یک به صورت خلاصه ارائه شده است:

شکل ۱ : یافته‌های مشترک گزارش‌های حسابرسی عملکرد



یافته‌های مشترک گزارش‌های حسابرسی عملکرد در قالب اجزای کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب کوزو به شرح جدول ۵ تقسیم‌بندی گردیده است:

جدول ۵ : یافته‌های مشترک گزارش‌های حسابرسی عملکرد

محور اصلی	اجزای محور اصلی	پیشنهاد برای بهبود
محیط کنترلی	برنامه‌ریزی راهبردی (چشم‌انداز و ماموریت)	بازبینی اهداف راهبردی با توجه به تغییرات مستمر در محیط داخلی و خارجی سازمان و تغییرات احتمالی در اسناد بالادستی
		ایجاد اختیارات جدید در اساسنامه و تدوین راهبردها در سطح عام و در سطح فعالیت‌ها
		برنامه‌ریزی دقیق و همه‌جانبه به منظور آگاهی از ابعاد مختلف بازار درکشورهای هدف صادراتی
		طراحی و استقرار نظام جامع بازاریابی و انجام تبلیغات مؤثر و ارائه خدمات و محصولات متنوع، متناسب با تغییرات سریع فناوری‌های نوین و عملکرد رقبا به منظور جلب رضایت مشتریان
		تعامل اثربخش با دستگاه‌های اجرایی و نظارتی
		ایجاد نظام جامع مدیریت ارتقاء بهره‌وری و پیاده‌سازی مدیریت کیفیت جامع
		طراحی و پیاده سازی مدل سوات[۲]
		تحلیل دقیق داده‌ها و مستندات و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های جذب و مصرف منابع بر حسب رفتار مشتری.
		به کارگیری مناسب مدل‌های پشتیبان از جمله نظام تصمیم‌گیری، کنترل اهداف، نظام مشارکت، مدیریت تحول، مدیریت نوآوری، تقویت سیستم‌های کیفی و مدیریت کیفیت و توجه به نتایج عملکردگذشته
	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	استقرار سیستم بودجه‌ریزی با رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
		رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی
		استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت
		تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های به موقع و قابل اتکا و نیز یکسان‌سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادره از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش‌های مالی از جمله صورتهای مالی (شرکت و طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای)
		مدیریت و کنترل هزینه‌ها و استقرار نظام کنترل بودجه‌ای
		تنظیم گزارشاتی مناسب در خصوص میزان دستیابی به برنامه‌های مصوب به تفکیک واحدها و دوره‌های زمانی و پیگیری اجرا ی برنامه‌ها در سطح استراتژیک و عملیاتی
		بهره‌گیری ازسیستم بهایابی مناسب فعالیتها و استقرار واحد حسابداری مدیریت
		برنامه‌ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژه‌ها و طرح‌های سرمایه‌ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط

محور اصلی	اجزای محور اصلی	پیشنهاد برای بهبود
محیط کنترلی	رعایت استانداردهای زیست محیطی و پدافند غیرعامل	رعایت و اجرای ضوابط و معیارهای پایداری مصوب شورای عالی حفاظت محیط زیست و ارائه گزارش سالانه به نهادهای ذیصلاح
		تعامل و ارتباط مستمر با واحدهای بهداشت ،ایمنی و محیط زیست[۳] و دفاتر سازمان محیط زیست
		اعمال کلیه قوانین و مقررات و استانداردها و ارزیابی‌های محیط زیست در ارتباط با کلیه طرحهای اجرائی و پروژه‌های عمرانی
		اجرای روشهای صحیح و مناسب بازیافت پسماند
		خرید تجهیزات پایش لحظه ای، بانکهای اطلاعاتی نشر آلاینده‌ها و دریافت استانداردهای بین‌المللی زیست محیطی
		تکمیل کادر فنی واحد بهداشت ، ایمنی و محیط زیست و در نظر داشتن راهکارهای کاهش مصرف انرژی و رعایت مسائل زیست محیطی
		رعایت الزامات ایمنی و پدافند غیرعامل در مراحل طراحی، ساخت و راه‌اندازی طرحها و پروژه‌ها
		تأمین و تخصیص اعتبارات لازم در زمینه آموزش، مقاوم سازی، بلایای طبیعی، بحران‌های اجتماعی، شاخص‌های بهداشت، ایمنی و محیط زیست و دفاع سایبری
	پژوهش و تحقیقات	ارتقای نقش پژوهش و تحقیقات در راستای توسعه، کارایی و استفاده از تکنولوژی داخلی جهت ساخت، تولید، بهره‌برداری، انتقال، توزیع و مصرف وکاهش آلودگی‌های زیست محیطی
		شناسایی معضلات و کاستی‌های اساسی صنعت ، پشتیبانی و انجام تحقیقات کاربردی در راستای کاهش معضلات و کاستی‌ها و بهبود صنعت از طریق برآورد اعتبارات مورد نیاز و ایجاد زمینه‌های تحقیقاتی
		شناسایی و تدوین نیازهای تحقیقاتی کاربران و شرکت‌ها و تعیین اولویت‌های کوتاه مدت و میان مدت با توجه خاص به کاربردی بودن پروژه‌های تحقیقاتی و تکنولوژی مورد نیاز شرکت
		تقویت ارتباط و تعامل با دانشگاه‌ها و مراکز تحقیقاتی و علمی و همکاری‌های فیمابین به منظور استفاده از دانش و فناوری‌های روز صنعت
		اجرای مناسب پروژه‌ها و بهره‌گیری و بهره‌برداری از نتایج پروژه‌های خاتمه یافته (کاربردی و تجاری سازی نمودن پروژه ها) در راستای کارآفرینی و ایجاد اشتغال
		انجام پژوهش‌های علمی در خصوص بررسی مزیت‌های رقابتی محصولات نوین و هم‌افزایی خدمات

محور اصلی	اجزای محور اصلی	پیشنهاد برای بهبود
محیط کنترلی	منابع انسانی	طراحی وتصویب نمودار سازمانی در سطح شرکت و واحدهای مختلف با توجه به نیازها و وضعیت موجود
		ایجاد بانک جامع اطلاعات کارکنان و بازنگری و مهندسی فرآیند جذب و استخدام، ارتقا و ارزشیابی
		تدوین برنامه جامع آموزشی مدیران و کارکنان
		اجرای کامل قوانین و مقررات و مفاد آئین‌نامه‌های استخدامی، رفاهی، اخلاقی و ارتقاء سلامت اداری
		اجرای پروژه جامع کارسنجی و تعیین تعداد نیروی انسانی لازم برای فعالیت‌های شرکت
		برنامه‌ریزی لازم برای پرورش خلاقیت و استعدادهای نیروی انسانی سازمان
		یکپارچه‌سازی و تدوین استاندارد آموزشی و مکانیزه نمودن آموزش‌ها وارائه بسته‌های آموزش مجازی
	تامین قطعات و تجهیزات، انتخاب پیمانکاران	حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در برگزاری مناقصات
		مدیریت بهینه کالاهای خریداری شده و حفظ حداقل موجودی انبارها و نیز نگهداری و حفاظت از کالاهای خریداری شده به نحو مطلوب جهت تامین به موقع اقلام موردنیاز طرح‌ها و پروژه‌ها
		استفاده از مبانی علمی و کارشناسی جهت برآورد دقیق مبلغ و مدت اجرای قراردادها
		تهیه دستورالعمل‌های مدون در راستای واگذاری کار به پیمانکاران
		پیگیری موضوع انتقال دانش فنی و تکنولوژی در خرید تجهیزات و خدمات فنی و تخصصی
		تلاش در جهت قطع وابستگی به فروشندگان خارجی با استفاده از توانمندی شرکت و پیمانکاران
		نظارت فنی موثر بر پیشرفت پروژه و عملیات پیمانکاران ذیربط
		تحلیل و ریشه یابی دعاوی مطروحه پیمانکاران ضمن استقرار نرم‌افزارها و بایگانی مناسب
		استفاده از مشاوره‌های حقوقی در تنظیم قراردادهای شرکت

محور اصلی	اجزای محور اصلی	پیشنهاد برای بهبود
ارزیابی ریسک	مدیریت ریسک	شناسایی، ارزیابی، پایش، گزارش‌دهی و کنترل به موقع ریسک‌های مالی و غیرمالی
		طراحی و پیاده‌سازی سیستم مدیریت ریسک بر اساس سیاست‌های مدون و مصوب هیئت مدیره با هدف شناسایی، تجزیه و تحلیل و واکنش به ریسک‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی موجود
		ایجاد واحد مدیریت ارزیابی ریسک و اکچوئری و جذب و تربیت محاسبان فنی در رشته‌های مختلف
		اقدامات کافی در خصوص برگزاری دوره‌ها وکلاس‌های آموزشی مدیریت ریسک
		طراحی و استقرار نظام یکپارچه مدیریت ریسک ، ارزیابی ریسک فعالیت‌ها و عملیات و فرآیندها
		طراحی و استقرار نظام مدیریت پرتفوی دارایی‌ها و بدهی‌ها
		فعال سازی کمیته مدیریت ریسک (ریسک اعتباری، نقدینگی، عملیاتی و بازار)
فعالیت‌های کنترلی	ارزیابی عملکرد	استقرار سیستم‌های ارزیابی عملکرد از جمله مدل کارت امتیازدهی متوازن[۴] و مدل تعالی سازمانی[۵]
		توجه به بهبود مستمر (کایزن[۶]) در همه زمینه‌ها اعم از برنامه‌ریزی ، اجراء ، کنترل و نظارت
		وجود رویه‌های خـود ارزیابی[۷] و رعایت دستورالعملها و بخشنامه‌های کنترلی و نظارتی
		بهره‌گیری از مهندسی ارزش جهت تعیین اولویت‌ها و صرف منابع برای فعالیت‌های دارای ارزش افزوده بیشتر، و حذف فرآیندهای بدون ارزش افزوده
		مهندسی مجدد در حوزه محیط کسب و کار با توجه به توان، زیرساختها و امکانات موجود
		تعیین روابط کاری، الگوها و ارزیابی آنها در صنعت و استفاده از شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت
		ارزیابی زیرساختهای لجستیکی (فعالیتهای مرتبط با دریافت،حمل، نگهداری و تحویل کالا به مشتری)
		استقرار سیستم مناسب مدیریت فرایندهای کسب و کار[۸]
		ارزیابی و بازنگری فرایندها و مدون سازی نظام گردش عملیات و اطلاعات

محور اصلی	اجزای محور اصلی	پیشنهاد برای بهبود
اطلاعات و ارتباطات	فن آوری اطلاعات	بهره‌مندی و بکارگیری آخرین استانداردهای فناوری اطلاعات و بروزرسانی استانداردهای فناوری اطلاعات
		تهیه و تدوین خط مشی و سیاست‌های امنیتی فناوری اطلاعات و استفاده از استاندارد مدیریت امنیت اطلاعات[9]
		اطمینان از ورود کامل داده‌ها به سیستم و پردازش و تولید اطلاعات قابل اتکاء و به موقع
		تسریع در روند استقرار سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه متناسب با راهبرد شرکت
		برنامه‌ریزی منابع سازمان با نگرش به سیستم‌های نوین ERP[10] به منظور تامین اطلاعات مورد نیاز سازمان
		ایجاد نظام جامع پیشنهادات و ایده‌های کارکنان و مشتریان به صورت الکترونیکی
		ایجاد و توسعه زیرساخت‌های سخت‌افزاری متناسب با فن‌آوری‌های نوین و رشد سریع سیستم‌های اطلاعاتی
فعالیت‌های نظارتی	راهبری شرکتی	استقرار یک نظام نظارتی نوین در چارچوب استانداردهای راهبری شرکتی
		طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد جهت شفافیت مالی و بهبود پاسخگویی
		استقرار کمیته‌های تخصصی هیئت مدیره از جمله کمیته حسابرسی و بکارگیری اعضای مستقل در آنها و تدوین دستورالعمل‌های اجرایی و پیگیری اقدامات و گزارش‌های کمیته‌های مزبور
		ایجاد واحد حسابرسی داخلی کارآمد و جایگاه سازمانی مناسب برای آن در چارچوب «استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی»
		اصلاح و تقویت ساختار نظارتی اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی
		فعال نمودن واحد حسابرسی عملکرد

1. AICPA
2. Strenghth,Weakneas,Opportunity,Threat (S.W.O.T)
3. Health,Safety& Environment (HSE)
4. Balanced Scorecard (BSC)
5. European Foundation for Quality Management (EFQM)
6. Kaizen
7. self – Assessment
8. Business Process Management System (BPMS)
9. ISMS
10. Enterprise Resource Planning

در ادامــه با توجه به اهمیت گزارش‌های حسابرســی عملکــرد صنایع نفت، آب و برق و بانکها و شــرکت‌های بیمه بر اســاس جداول ۳ و ۴ ، موارد مختص به این صنایع به صورت جداگانه ارائه می‌گردد. لازم به یادآوری است که موارد مشترک این صنایع در بخش قبلی تحت عنوان یافته‌های مشترک گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه گردیده است.

۴-۲- یافته‌های مربوط به شرکت‌های صنعت نفت

- سرمایه‌گذاری در صنعت در راستای جلوگیری از خام فروشی و ایجاد ارزش افزوده و تکمیل زنجیره تولید
- بسترســازی مناســب جهت اســتفاده از ابزارهای مالی جدید جهت حل مشکل تامین مالی پروژه‌ها و جذب سرمایه گذاران خارجی
- شفاف‌ســازی قیمت خوراک و تعیین فرمول قیمت خوراک به صورت شــناور و متناســب با قیمت محصولات جهانی
- توجه به ثبات مدیران متخصص و مجرب در سطح کلان و در سطح مجریان طرح‌ها
- بازنگــری در شــاخص‌ها و معیارهای درجه‌بندی جایگاه‌های عرضه ســوخت با اســتفاده از شاخص‌های کمی قابل اتکاء
- تسریع در اجرای طرح ملی دیسپچینگ(راهبری شبکه تولید، انتقال، توزیع و مصرف) و طرح ملی میترینگ (سیستم‌های اندازه‌گیری حجم یا جرم سیالات)
- تدویــن طرح جامع توســعه میادین و یکپارچه ســازی تصمیم از مرحله مطالعه، اکتشــاف، شناخت مخزن تا مرحله تولید و فرآورش و بهره برداری از نفت استحصالی
- استفاده از سامانه هوشمند سوخت
- تدوین اســتانداردها و دستورالعمل‌های مناسب برای انتخاب نفت‌کش‌ها و سایر وسایل حمل و نقل
- توســعه و بهینه ســازی زیرساخت‌ها، تأسیســات و مخازن، جهت ذخیره‌ســازی استراتژیک برحسب نیاز و میزان مصرف فرآورده‌ها
- تکمیل و استقرار برنامه‌های تعمیر و نگهداری پیشگیرانه تجهیزات
- اســتفاده از شــرکتهای معتبر بین‌المللی در زمینه طراحی و مهندسی بعنوان مشاور در کنار شرکتهای ایرانی

۴-۳- یافته‌های مربوط به شرکت‌های صنعت آب و برق

- اصلاح شبکه انتقال آب و برق
- نصب دستگاه‌های نوین اندازه‌گیری و تقویت شیوه‌های ممیزی انرژی
- تحلیل کارایی سدها و بازنگری شیوهٔ تعمیر و نگهداری آنها
- لایروبی و رسوب‌زدایی مخازن

- مدیریت یکپارچه منابع و مصارف آب، تفکیک آب شرب از سایر آبهای مصرفی و تغییر شیوه مصر
- انجام سرمایه‌گذاریهای مناسب برای روشهای بازیافت آبهای مصرفی و استفاده از آبهای تجدیدشونده
- سرمایه‌گذاری‌های لازم در زمینه احداث نیروگاه‌های خورشیدی و مزارع بادی(انرژی‌های تجدیدپذیر)
- پیگیری برای تخصیص منابع لازم جهت تبدیل نیروگاه‌های گازی به سیکل ترکیبی
- تدوین دستورالعمل و برنامه‌های مناسب جهت سرویس‌های دوره‌ای و تعمیرات به موقع
- اطلاع‌رسانی مستمر و گسترده از طریق رسانه ملی و جراید در خصوص مصرف صحیح و فرهنگ سازی از طریق کمیته‌ای مشترک از آموزش و پرورش، وزارت نیرو و سازمان حفاظت محیط‌زیست

۴-۴- یافته‌های مربوط به بانک ها و شرکت‌های بیمه

- اقدامات مقتضی در خصوص اصلاح ساختار سرمایه و بهبود نسبت کفایت سرمایه و رعایت شاخص‌های کمیته بال
- بکارگیری توصیه‌ها و رهنمودهای نهاد مالی بین‌المللی در خصوص کشف عملیات و معاملات مشکوک در مبارزه با پولشویی
- طراحی و استقرار نظام جامع بازاریابی و انجام تبلیغات مؤثر و ارائه خدمات و محصولات متنوع، متناسب با تغییرات سریع فناوری‌های نوین و عملکرد رقبا به منظور جلب رضایت مشتریان
- راه‌اندازی و تقویت سیستم بانکداری متمرکز[1] مبتنی بر نیازهای فعلی
- به کارگیری بانک‌های اطلاعاتی قابل اتکاء و ابزارهای نوین اعتبارسنجی
- رعایت مقررات مربوط به جابجایی ادواری مسئولین شعب و سرپرستی‌ها
- تشکیل کارگروه نظارتی مستقل درون‌سازمانی متشکل از کارشناسان خبره مدیریت‌های امور حقوقی، بازرسی، اعتبارات، حسابرسی داخلی و حراست
- برقراری تعامل و همکاری لازم با مسئولین و نهادهای بالادستی
- تاسیس یک شرکت تخصصی برای مدیریت داراییهای ریسک‌پذیر و پیگیری وصول مطالبات
- بازنگری در تناسب نیروهای شعب با درجه شعب و حجم مبادلات
- تغییر روش صدور بیمه‌نامه شخص ثالث و بدنه و صدور بیمه‌نامه رشته‌های تخصصی و ایجاد صندوق بیمه حوادث طبیعی
- نظارت بر ارزیابی خسارات و فعالیت ارزیابان

1. Core Banking

در حسابرسی عملکرد، هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است. استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی، متنوع می‌باشند و نیازهای اطلاعاتی متفاوتی دارند. هرچند ارائه گزارش حسابرسی عملکرد یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین مرحله در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران است و تهیه گزارش‌هایی که تمام نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تأمین نماید، غیرممکن است لیکن اجرای مناسب حسابرسی عملکرد و واکنش به پیشنهادهای حسابرسان منجر به صرفه جویی قابل ملاحظه‌ای در بودجه بخش عمومی می‌شود. در صورت تاکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت گزارش حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ، احتمال اجرای پیشنهادهای حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد(رادلا و همکاران،۲۰۱۵).

❐ ۵- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

گزارش‌های حسابرسی عملکرد نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا می‌کند. این پژوهش به تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی در برنامه توسعه پنجم و ششم توسعه پرداخته و بر اساس یافته‌های تحقیق، برنامه‌ریزی راهبردی، بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، محیط زیست، پژوهش و تحقیقات، منابع انسانی، ارزیابی ریسک، ارزیابی عملکرد، تامین قطعات و تجهیزات، فن آوری اطلاعات و راهبری شرکتی از موارد بااهمیت ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد بوده و اقدامات اصلاحی قابل توجهی باید در سازمان‌های بخش عمومی بابت این موارد صورت گیرد تا فاصله بین آنچه از مصرف منابع عمومی عاید می‌شود و آنچه باید بدست آید کاهش یافته و بهره‌وری، پاسخگویی و شفافیت افزایش یابد.

با توجه به محدودیت حیطه مطالعه و عدم وجود یک الگوی کلی برای دسته‌بندی اطلاعات افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، اطلاعات مذکور صرفا در قالب اجزای کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب کوزو تقسیم‌بندی و ارائه شده است. تاکنون پژوهشی در خصوص تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد انجام نگرفته، بنابراین پیشنهاد می‌گردد یافته‌های این تحقیق مبنای مطالعه و پژوهش‌های دیگر جهت ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد قرار گیرد و در پژوهش‌های آتی ضمن توجه بیشتر به جزییات و دسته‌بندی دقیق تر اطلاعات، گزارش‌های صادر شده توسط نهادهای نظارتی دیگر از جمله دیوان محاسبات کشور جداگانه مورد مطالعه قرار گرفته تا بتوان در مطابقت با گزارش‌های ارائه شده توسط سازمان حسابرسی به نتایج قطعی و مشخص تری دست یافت.

به منظور بهبود پاسخگویی در بخش عمومی لازم است قوانین و مقررات الزام‌آور برای انجام مطلوب حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی تدوین گردیده و پیش شرط‌های لازم برای سهولت انجام این نوع حسابرسی از طریق ایجاد نظام‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ارزیابی عملکرد فراهم گردد و با استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملکرد،

دستورالعمل‌های مورد استفاده سازمان حسابرسی در این حسابرسی مورد بازنگری قرار گرفته و علاوه بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، مولفه‌های دیگر از جمله محیط زیست، عدالت اجتماعی و اخلاق سازمانی مد نظر قرار گیرد.

❐ منابع و مآخذ

الف – منابع فارسی

۱. اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ علی روحانی، (۱۳۹۳)، رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت و ارتقای اعتماد و درستی، دانش حسابرسی، ۵۵،صص ۵-۲۹.

۲. افشاری، اسداله و میرحمید سادات سلماسی، (۱۳۸۸)، بررسی مسائل گزارشگری حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های دولتی، دانش حسابرسی، ۲۸، صص ۳۴-۵۸.

۳. ایمانی برندق، محمد ، (۱۳۹۴)، چالش‌های پیشروی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران، حسابداری سلامت، ۱۰، صص ۱-۱۹.

۴. باباجانی، جعفر و جواد دوست جباریان، (۱۳۹۶)، الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۱، صص ۱۴۳-۱۵۵.

۵. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۹)، مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره وری، صص ۱۶-۴۵.

۶. بخشی، حامد، (۱۳۸۵)، راهنمای تحلیل محتوا،جهاد دانشگاهی،مشهد.

۷. بنی فاطمی کاشی، محمد رضا، (۱۳۸۴)، آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی: گزارشگری، حسابرس، ۲۹، صص ۷۳-۷۷.

۸. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۹۰)،راهنمای حسابرسی عملکرد، کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد.

۹. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، صص ۱-۳۹.

۱۰. رایدر، هری، (۱۳۸۰)، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه مهیمنی، محمد و محمد عبداله‌پور، سازمان حسابرسی.

۱۱. رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت ، حسابرس، ۲۰، صص ۲۶-۳۳.

۱۲. رحیمیان، نظام‌الدین، (۱۳۹۰)، حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد، حسابرس، ۵۲، صص ۶۶-۷۳.

۱۳. رحیمیان، نظام‌الدین و محمود قربانی، (۱۳۹۳)، رهنمودهایی برای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی، حسابرس، ۷۱، صص ۱۰۰-۱۱۰.

۱۴. زارعی، محمدحسین و جواد فاضلی نژاد، (۱۳۹۵)، الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابرسی، ۶۳، صص ۲۶۹-۲۸۸.

۱۵. سازمان حسابرسی، (۱۳۹۴)،دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد،واحد حسابرسی عملیاتی.

۱۶. فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و ایرج قلی‌پور، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقای بهره وری بخش‌های دولتی ایران، دانش حسابرسی، ۶۱ ، صص ۱۰۷-۱۳۴.

۱۷. قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب ۱۳۹۳.

۱۸. قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی‌ایران مصوب ۱۳۸۹ .

۱۹. قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی‌ایران مصوب ۱۳۹۵.

۲۰. قدیم پور، جواد و علی طریقی، (۱۳۸۸)، بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی، دانش حسابرسی، ۲۸، صص ۵۹-۶۸ .

۲۱. کامیابی، یحیی , ملکیان، اسفندیار و مرتضی خانلاری، (۱۳۹۷)، تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی ، دانش حسابرسی،۷۱ ، صص ۵۷-۷۶ .

۲۲. محمودخانی، مهناز و ریحانه احمدی، (۱۳۹۷)، حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی ، پژوهش

حسابداری، ۲۹ ، صص ۷۱-۹۸ .
۲۳. مهدوی،غلامحسین و محمد محمدیان، (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ، پژوهش های‌حسابداری‌مالی و حسابرسی ، ۳۶، صص ۲۷-۴۸
۲۴. مهربانی، حسین و رضا غلامی جمکرانی، (۱۳۹۶)، بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران، دانش حسابرسی، ۶۶، صص ۲۱۷-۲۴۱.
۲۵. نمازی، محمد و مهدی ابراهیمی میمند، (۱۳۹۵)، بررسی چگونگی افشای ریسک در گزارش سالانه شرکت‌ها و عوامل موثر بر آن ، دانش حسابداری مالی، ۹، صص ۱-۲۹.

ب) منابع انگلیسی

1. Amara,Salem,(2015), Improving Performance Auditing Practice in the Libyan Public Sector, Athens Journal of Business & Economics, Athens Institute for Education and Research (ATINER), vol. 1(4), pages 311-324, April.
2. Arthur, A. Rydland, L. T. & Amundsen, K, (2012), «The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway», American Journal of Evaluation, 33 (1), PP. 44-59.
3. Brenninkmeijer, Alex. & Gaston Moonen, et. Al,(2018), Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA), Utrecht Law Review, Volume 14, Issue 1.
4. Daujotaitė, D. , & Adomavičiūtė, D. ,(2017), «The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance». In Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management,pp. 29-44. Springer, Cham.
5. Ferdousi, N. ,(2012), «Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective», M. A. Thesis in Public Policy and Governance Program, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh
6. Hui, F.,(2012), "Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics", China Finance Review International, 2 (2), PP. 100 – 120.
7. International Organization of Supreme Audit Institutions، INTOSAI. The International Standards of Supreme Audit Institutions، ISSAI 3000 – 3100، Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience.
8. Irawan، A.B.، & McIntyre-Mills، J. ,(2014), Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. Systems Research and Behavioral Science، DOI: 10.1002/sres.2325.
9. Morote, R. and Prowle, M. ,(2014),» Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward», Public Money & Management, Vol. 34 Iss 3 pp. 179 – 196.
10. Odia، J.O.(2014),«Performance Auditing and Public Sector Accountability in Nigeria: The Roles of Supreme Audit Institutions (SAIs)»، Asian Journal of Management Sciences & Education Vol. 3(2) pp.102-109.
11. Raudla,R .Douglas, J. ,(2015), 'The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia', Public Organization Review,pp1-17.
12. Reichborn, K. ,(2013), Does Performance auditing Matter? (Doctoral dissertatio), University of Bergen, Norway.
13. Reichborn, K. ,(2013), 'Political Accountability And Performance Audit: The Case Of The Auditor General In Norway', Public Administration , Vol 91, Issue 3, pages 680–695.
14. Ronald, C. Foster, Tomas 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).
15. Rosa, C. Morote,R. Prowle,M. ,(2014), 'Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward', Public Money & Management , Pub-

lished online: 07 Apr 2014,pp189-196.
16. Sandra, T. Henk,J. ,(2010), 'Performance auditing Improving the quality of political and democratic processes?', Critical Perspectives on Accounting ,Vol21 ,pp754–769.
17. Smith, H. Charles et. al.,(1972), The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes .The accounting review.
18. Waring, Colleen. G., & Morgan, Stephen. L. ,(2007), Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. In A. Shah (Ed.), Public Sector.