

شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد

از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی

*افشین نخبه فلاح^۱، غلامرضا کردستانی^۲، نظام الدین رحیمیان^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند، پرند، ایران.

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۲۸

The Gap between the Current Situation and the Desired Level of Performance Audit Report from the Perspective of Public Sector Auditors

*A. Nokhbeh Fallah¹, Gh.R. Kordestan², N. Rahimian³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Parand Branch, Parand, Iran.

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran.

Received: 2020/11/20

Accepted: 2021/1/17

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Performance audit reports play an important role in fulfilling the responsibility of accountability and transparency in the public sector and facilitate the achievement of goals by providing guidelines for improving performance and methods.

Research Method: To answer the research question as to whether there is a significant difference between the information expected to be presented in performance audit reports (desired level) and the information provided in performance audit reports in the public sector (current situation), A survey plan was developed and the necessary analyzes were performed based on 65 questionnaires that were completed by experts in the field of performance auditing.

Research Findings: The results indicated that there is a significant difference between the current and desirable situation in performance audit reports and respondents believe that presenting information on three key elements and sustainable development and systems and controls in reports will contribute to improve public sector accountability.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The nature of the public sector require that performance audit reports include concepts beyond the three key elements and it is expected that with the improvement of performance audit reports, the position of performance auditing and accountability in the public sector will be improved. This research helps to develop performance audit literature and better understand the content of reports.

Keywords: Performance Auditing Report, Accountability, Sustainable Development, Systems and Controls.

JEL Classification: M42

چکیده

موضوع و هدف مقاله: گزارش‌های حسابرسی عملکرد نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفاء می‌کند و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، دستیابی به اهداف را تسهیل می‌کند.

روش پژوهش: برای پاسخ به سؤال پژوهش مبنی بر اینکه آیا بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد (سطح مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) تفاوت معنی‌داری وجود دارد، یک طرح پیمایشی تدوین و بر مبنای تعداد ۶۵ پرسشنامه که توسط صاحب‌نظران حوزه حسابرسی عملکرد تکمیل شد، تحلیل‌های لازم صورت گرفت.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان می‌دهد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌ها به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه اساسی را شامل شود و انتظار می‌رود با بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد، جایگاه حسابرسی عملکرد و به دنبال آن پاسخگویی در بخش عمومی ارتقاء یابد. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

کلمات کلیدی: گزارش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی، توسعه پایدار، سیستم‌ها و کنترل‌ها.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

مقدمه

جوهره اصلی و اولیه حسابداری عملکرد، ارزیابی عینی فعالیت‌ها، برنامه‌ها و سیستم‌های بخش عمومی از جنبه‌های صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در پیشرفت عملکرد مدیریت است (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). حسابداری عملکرد بیشتر بر این موضوع تأکید دارد که سازمان چگونه فرآیند عملکرد مدیریت را تجزیه و تحلیل، توسعه و بهبود می‌بخشد (آرمسترانگ، ۲۰۰۱). هدف‌های کلی حسابداری عملکرد شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعالیت‌ها بوده و بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند (برنینکمپجر، ۲۰۱۸) و به طور قابل ملاحظه‌ای بر روی سازمان و رفتار دستگاه‌های سیاسی و اداری تأثیرگذار می‌باشد (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). در حسابداری عملکرد هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است در کشورهای توسعه یافته با توجه به پاسخ‌خواهی مالی و عملکردی نمایندگان مردم از بخش دولتی، نهادهای عالی حسابداری این کشورها، گزارش‌های حاصل از انجام حسابداری مالی و عملکرد را در اختیار نمایندگان مردم در مجلس قرار داده و آنان را از نحوه مصرف صحیح و کارایی منابع دولتی مطلع می‌کنند (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). گزارش‌های حسابداری عملکرد، نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا می‌کند (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). هدف اصلی این گزارش‌ها، تعیین این مسئله است که آیا سازمان‌های دولتی با توجه به مؤلفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی اداره می‌شوند (رایکبورن، ۲۰۱۳). ارائه اطلاعات کامل‌تر در مورد عملکرد واحدهای دولتی، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده یاری می‌رساند. رضایت استفاده‌کنندگان، مهم‌ترین شاخص اثربخشی برای حسابداری عملکرد خدمات عمومی است (آرتور و همکاران، ۲۰۱۲). حسابداری عملکرد به مؤسسات حسابداری اجازه می‌دهد تا از طریق توصیه‌های گزارش‌های خود در بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی سهیم باشند (تورس و همکاران، ۲۰۱۶). تعدیل قوانین و مقررات، تغییر در مدیریت منابع انسانی، تغییر در برنامه‌ریزی استراتژیک، عملکرد و مدیریت ریسک، تصویب بهترین رویه‌ها و تغییر در کارکنان به عنوان نتیجه‌ای از حسابداری عملکرد مطرح شده‌اند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵). ماهیت بخش عمومی و نیز قوانینی که دستگاه‌های اجرایی را مکلف به انجام حسابداری عملکرد نموده‌اند، اجاب می‌کند که گزارش‌های حسابداری

عملکرد، مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شامل شود. ارائه اطلاعات کامل‌تر در گزارش‌های حسابداری عملکرد، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی یاری می‌رساند. گزارش حسابداری عملکرد باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدف‌های تهیه آن محقق شود. ارائه گزارش حسابداری عملکرد با کیفیت، می‌تواند منجر به بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی گردد.

پرسش اصلی پژوهش این است که «آیا بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابداری عملکرد (سطح مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابداری عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟»

در این پژوهش پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابداری عملکرد، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابداری عملکرد بخش عمومی مورد تحلیل قرار گرفته و با ابزار پرسشنامه، وضعیت موجود با وضعیت مطلوب مقایسه گردید. این پژوهش ضمن توسعه ادبیات حسابداری عملکرد و شناخت ساختار گزارش‌های حسابداری عملکرد، مبنایی برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی فراهم می‌کند. ساختار مقاله به این شرح است: بخش دوم به مبانی نظری حسابداری عملکرد، الزامات قانونی حسابداری عملکرد، گزارش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص داشته و بخش سوم روش پژوهش شامل روش گردآوری، جامعه و نمونه آماری و روایی و پایایی را توصیف می‌کند. بخش چهارم، تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان شده است.

مبانی نظری

حسابداری عملکرد در چارچوب مؤلفه‌ها

با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تأکید بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تأکید بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابداری مالی و رعایت، قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابداری احساس گردید. در چنین شرایطی حسابداری عملکرد با مدیریت عمومی نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابداری مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابداری موسوم به حسابداری جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد (باباجانی، ۱۳۸۹). به‌رغم پذیرش گسترده حسابداری عملکرد در سطح جهان و وجود بدنه عظیم پژوهشی برای بررسی کار حسابداری عملکرد و تعاریفی که از

حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقل مبتنی بر آینده، سیستماتیک و مبتنی بر کسب و کار مدیریت و فعالیت‌های سازمان است و هدف از انجام آن، منفعت رسانده به ذینفعان مختلف است که به حساب‌برسان اعتماد نموده تا هنجارها را شناسایی و به کارگیری صحیح منابع و ساختار بندی و فعالیت‌های سازمان به شیوه‌ای موفق را تأیید نماید (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد، تدوین و توسعه مدل حسابرسی برای ارزیابی مؤلفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملکرد کسب و کارهای مختلف است که در سال‌های اخیر مؤلفه‌های محیط زیست، عدالت اجتماعی و اخلاق به سه مؤلفه فوق اضافه شده است (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). این نیازها از مفاهیم تئوری ذینفعان برگرفته شده است. این تئوری ترکیبی از تئوری‌های سازمانی و اجتماعی است. اساس این تئوری، آن است که سازمان‌ها آنچنان بزرگ شده اند و تأثیر آنها آنچنان عمیق شده است که باید به گروه‌های گوناگون از جامعه و ذینفعان توجه کنند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذینفعان بر این باورند که محیط زیست، گونه‌های جانوری و نسل‌های آینده نیز باید در زمره ذینفعان گنجانده شود. با توجه به تئوری مذکور در سال‌های اخیر مؤلفه‌های جدیدی مطرح شده و برخی از صاحب‌نظران بر شش مؤلفه کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، عدالت، اخلاق و محیط زیست تأکید بیشتری دارند. سه مؤلفه دیگر حسابرسی عملکرد را می‌توان به شرح زیر تعریف نمود:

– عدالت سازمانی؛ خودداری از هر گونه جانبداری و بی‌عدالتی در سازمان‌ها،

– محیط زیست؛ فعالیت سازمان‌ها به شیوه‌ای مسئولانه نسبت به محیط زیست،

– اخلاق سازمانی؛ رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

مؤلفه‌های پیشگفته، نقش اساسی در موفقیت یا شکست سازمان ایفا می‌کنند. زمانی که این مؤلفه‌ها در شکل‌های مختلف خود به کار می‌روند، به حساب‌برسان کمک می‌کنند تا ارزش‌افزایی قابل توجهی در کار حسابرسی داشته باشند و به صاحبکاران نشان دهند که حساب‌برسان علاقه‌مند به کمک به موفقیت سازمان هستند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). دامنه حسابرسی عملکرد به طور معمول برای تأکید بر دستیابی بر اهداف، شناسایی فرصت‌ها برای بهبود و پاسخگویی برای نتایج طراحی شده است (نالویک و میلز، ۲۰۱۵). منشأ وجود حسابرسی عملکرد، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است

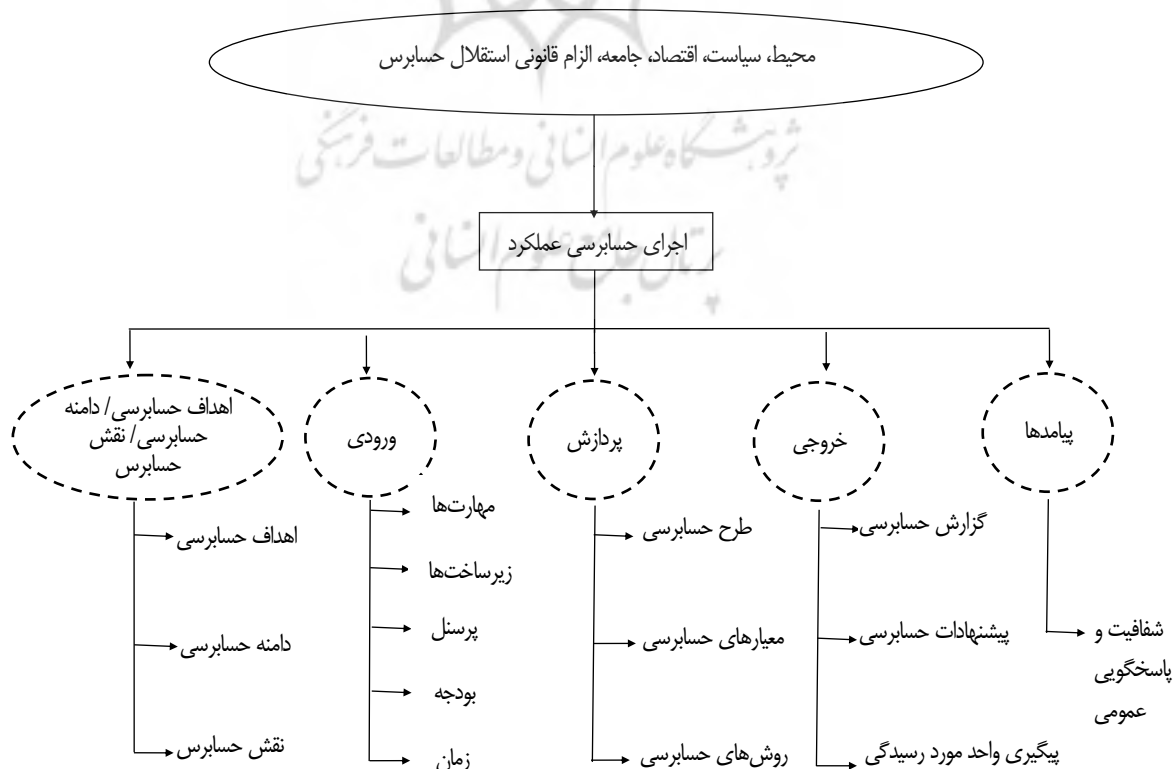
سوی برخی مؤسسه‌های عالی حسابرسی و کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی ارائه می‌شود، اغلب اظهار می‌شود که حسابرسی عملکرد مفهومی مبهم است و به دشواری می‌توان تعریفی برای حسابرسی عملکرد ارائه داد (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد به مراتب، به عنوان ساختاری نرم‌تر و انعطاف‌پذیرتر از حسابرسی مالی به رسمیت شناخته شده است و برای حساب‌برسان بخش عمومی مجموعه‌ای پیچیده است که قضاوت بیشتری را در پی داشته و در نتیجه حساب‌برسان به طور مکرر در معرض انتقادات سازمان‌های بخش عمومی قرار دارند (فائل، ۲۰۱۵). تعاریف متعددی از حسابرسی عملکرد وجود دارد، به اعتقاد سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینستوسای)، 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. در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه مؤلفه اساسی "کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی" است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵). هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی و ارتقاء تجربیات حساب‌برسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران بستر مناسبی برای استقرار این حسابرسی فراهم کرده است (رحیمیان، ۱۳۸۲). نقدهایی به سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به عنوان مبانی تعریف حسابرسی عملکرد وارد است. نخست آنکه همه حسابرسی‌های عملکرد شامل سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نمی‌شود. دوم اینکه حتی اگر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را واقعاً به عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به خصوص در بخش عمومی و دولتی شامل شود؛ مواردی مانند منافع عمومی و مسئولیت پاسخگویی، پیروی دقیق از اصول، موارد اخلاقی، سوم، بین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مرزهای شفاف وجود ندارد (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳). امروزه، حسابرسی عملکرد، ارزیابی آینده محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان است. در این حسابرسی، منابع اصلی شواهد شامل سیاست‌های عملیاتی، دستاوردهای مرتبط با اهداف سازمانی و داده‌های مالی است و کنترل‌های داخلی و اثربخشی سازمان نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد.

الزامات قانونی استقرار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

استقرار حسابرسی عملکرد در کشور نیازمند وجود قوانین الزام آور و شفافیت است که زمینه لازم را برای اجرای صحیح آن فراهم نماید. اغلب کشورهای که سیستم حسابرسی عملکرد را با موفقیت در کشور خود مستقر نموده‌اند، قوانین و مقررات لازم‌الاجرای برای آن به تصویب رسانده‌اند. همزمان با سایر کشورهای جهان، حسابرسی عملکرد در ایران نیز پیشرفت‌های زیادی نموده و در قوانین و مقررات توجه زیادی به آن شده است. هیئت وزیران در سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵ بر اساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه (۱۳۹۵ و ۱۳۹۴-۱۳۹۰) و نیز ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب اسفندماه ۱۳۹۳، جمعاً تعداد ۹۰ دستگاه اجرایی را مشمول حسابرسی عملکرد اعلام نموده و این دستگاه‌های اجرایی مکلف گردیدند که برای افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی از طریق سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ارائه آن به مجمع عمومی اقدام کنند که با احتساب دو دستگاه اجرایی حذف شده از فهرست، اغلب

(گیلدنویس و روس، ۲۰۱۵). چارچوب حسابرسی عملکرد را می‌توان به صورت شکل ۱، نشان داد.

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. حسابرسی عملکرد به طور قابل ملاحظه‌ای علاوه بر اداره امور دولتی در تقویت اقتصاد دولتی و بهبود رفاه عمومی تأثیرگذار بوده است. چنین تغییراتی، حسابرسی عملکرد را به مشاور مستقل و خالق ارزش برای مدیریت تبدیل نموده (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷)، که در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). در حال حاضر حسابرسی عملکرد به طور گسترده توسط سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوه‌ای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است (پارکر و جاکوبز، ۲۰۱۴). حسابرسی عملکرد با تأکید بر دو کارکرد یا هدف اصلی ظهور کرده است. در کارکرد اول، حسابرسی عملکرد به عنوان مکانیسمی برای افزایش پاسخگویی در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. در کارکرد دوم، چنین انتظار می‌رود که حسابرسی عملکرد در آموزش، ایجاد بهبود و نیز تغییر مشارکت نماید (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷).



شکل ۱. چارچوب حسابرسی عملکرد (ایراوان، ۲۰۱۵)

پاسخگویی عمومی باشیم.

گزارش حسابرسی عملکرد

هدف از تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد بیان نتایج حسابرسی، قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و سرانجام زمینه برای تغییرات سازنده است (بنی فاطمی، ۱۳۸۴). دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می‌تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد:

– نخست، یافته‌ها و نتایج آن می‌تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سازمان استفاده کنند، بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

– دوم اینکه یافته‌ها و نتایج می‌توانند منتشر شوند که در این صورت، ارزش پاسخگویی دارند (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳).

گزارش‌های حسابرسی عملکرد الزاماً دارای شکل یکنواختی نیست، اما به طور کلی در برگزیده هدف حسابرسی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشنهادها است. هدف اساسی گزارش‌ها، انتقاد از اشتباهات گذشته نیست اما به ایجاد ارزش و بهبود در سیستم‌ها و کنترل‌ها کمک می‌کند. در نتیجه، معمولاً دامنه و تأکید گزارش‌های حسابرسی عملکرد نسبت به گزارش‌های حسابرسی مالی متفاوت می‌باشند. حسابرس عملکرد باید مشخص نماید که اهداف، ماهیت شواهد و مدارک و گزارش حسابرسی عملکرد از انواع آنها در حسابرسی با قاعده متفاوت هستند (فردوسی، ۲۰۱۲). در چند دهه اخیر تغییرات قابل توجهی در محیط عملیاتی، فناوری، اقتصادی و اجتماعی رخ داده است و حسابرسان باید به گونه‌ای مناسب به این تغییرات واکنش نشان دهند و انتظار می‌رود که نحوه سازماندهی سازمان، میزان کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها را در پیروی از مأموریت، چشم‌انداز و اهداف مشخص شده، آزمون نمایند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). در بیشتر کشورها، ساختار گزارش به‌وسیله مؤسسه عالی حسابرسی^۲ تعیین می‌شود. در صورتی که هیچ ساختار تعیین شده‌ای وجود نداشته باشد، آنگاه حسابرس درباره ساختار گزارش تصمیم می‌گیرد. استانداردهای مشترک برای گزارش‌های حسابرسی عملکرد منجر به افزایش شفافیت و پاسخگویی می‌شود و این امر می‌تواند "شکاف انتظارات حسابرسی" را کاهش داده و به

گزارش‌های مذکور توسط سازمان حسابرسی ارائه شده است. در سال ۱۳۹۸ نیز ۵۰ شرکت مشمول توسط هیئت وزیران اعلام که از این شرکت‌ها، ۴۷ شرکت همان شرکت‌های مشمول سنوات قبل بوده و سازمان حسابرسی نیز از دستگاه‌های اجرایی مشمول حسابرسی عملیاتی است. حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی توسط هیئت عالی نظارت سازمان انجام می‌گیرد. ضمناً مقرر گردیده حسابرسی عملیاتی بقیه شرکت‌های مشمول توسط مؤسسه‌ای انجام شود که حسابرسی صورت‌های مالی شرکت مربوطه را بر عهده دارد. براساس تبصره ۲ ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، سازمان حسابرسی مکلف گردیده است که چارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید. در این راستا، تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی در دستور کار سازمان حسابرسی قرار گرفت. بر اساس ماده ۲ آیین‌نامه 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 بخش بازتعریف و استقرار برنامه‌ریزی جامع حسابرسی دیوان محاسبات، اصلاح و ارتقای برنامه‌ریزی جامع حسابرسی، طراحی و بومی‌سازی حسابرسی عملکرد، بومی‌سازی استانداردهای حسابرسی و در استراتژی کلان توسعه و استقرار نظام‌های حسابرسی در حوزه‌های نوین نیز طراحی و پیاده‌سازی حسابرسی‌های نوین (زیست‌محیطی، پولشویی و مبارزه با فساد، IT، آسیب‌های اجتماعی و حسابرسی‌های اجتماعی پیش‌بینی گردیده است. در ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه (۱۳۹۶-۱۴۰۰) دولت مکلف گردیده برای 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 بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نماید.^۳ انتظار می‌رود با افزایش اهمیت حسابرسی عملکرد در قوانین و مقررات، شاهد ارتقای جایگاه حسابرسی عملکرد و به دنبال آن بهبود

۲. آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب و پ ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه و بخشی از دستورالعمل‌های اجرایی آن در سال ۱۳۹۸ تصویب و ابلاغ شده است.
۳. برای مؤسسات عالی حسابرسی در کشورهای مختلف از عناوینی مانند GAO و NAO استفاده می‌شود.

۱. هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی متشکل از یک رئیس و چهار نفر از افراد مسلط به امور حسابداری و حسابرسی است که رئیس هیئت عالی نظارت و یک عضو با پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران و دو عضو با انتخاب رئیس دیوان محاسبات و یک عضو با پیشنهاد دادستان کل کشور منصوب می‌شوند.

جدول ۱، ارسال گردید.

فرآیند حسابرسی عملکرد با صدور گزارش به اتمام نرسیده و باید از سوی حسابرس یا متولی نظارت، پیشنهادات قابل اجرا، برای اجرایی شدن پیگیری شوند. هدف از پیگیری، شناسایی واکنش‌های مدیریت در مقابل پیشنهادهای ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش‌ها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است. این مرحله معمولاً هنگامی توسط حسابرس انجام می‌شود که موضوع در قراردادهای پیش‌بینی شده باشد. بخش‌های عمومی حسابرسی شده باید توصیه‌های حسابرسی عملکرد را اجرا نمایند تا شاهد بهبود عملکرد در این بخش‌ها باشیم و فعالیت‌های قوه مقننه و رسانه‌ها در مورد یافته‌های گزارش‌های حسابرسی نیز باید بیشتر باشد تا تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی افزایش یابد (بولچا و همکاران، ۲۰۱۹). به نظر می‌رسد که پس از بسترسازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم در سال‌های آتی بتوان حسابرسی عملکرد را به طور مستمر انجام داد و در مرحله پیگیری است که می‌توان از اثربخشی انجام حسابرسی عملکرد اطمینان حاصل نمود. انجام مستمر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی عامل مؤثری برای بهبود پاسخگویی و افزایش بهره‌وری خواهد بود.

مرور پیشینه پژوهش

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، ۲۰۱۳). در زمینه حسابرسی عملکرد و در قالب اصطلاحات معمول شامل حسابرسی عملیاتی، نسبت به حسابداری و حسابرسی مالی مطالعات به مراتب کمتری انجام شده است. در ادامه به پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اشاره می‌گردد.

مدیریت خوب در دولت محلی کمک کند (پونتون و پرز، ۲۰۱۵). ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تعیین گردیده و عمدتاً بر دو موضوع ارزیابی عملکرد و ارزیابی کنترل‌های داخلی تأکید دارد. برای گزارش نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی از چارچوب کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (کوزو) شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت استفاده گردیده و برنامه‌ریزی راهبردی، بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، محیط زیست، پژوهش و تحقیقات، منابع انسانی، ارزیابی ریسک، ارزیابی عملکرد، تأمین قطعات و تجهیزات، فناوری اطلاعات و راهبری شرکتی از موارد با اهمیت ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد است (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸). گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از فعالیت بخش عمومی بوده و تلاش می‌کند تا مدیریت منابع را بهبود بخشد و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد. ارائه گزارش حسابرسی عملکرد با کیفیت می‌تواند در بهبود فرایند عملیات مفید و مؤثر واقع شود (محمدی، ۱۳۹۳).

یک گزارش حسابرسی عملکرد مطلوب به قانونگذاران و نمایندگان مردم امکان می‌دهد به طور مؤثر عملکرد دولت و سازمان‌ها را مورد رصد قرار دهند و تصمیم‌گیرندگان بخش دولتی و عمومی را یاری نمایند تا تصمیماتی با دستاوردهای عملکردی بهتر اتخاذ نمایند. عموم مردم و سایر ذینفعان همچون بخش خصوصی، رسانه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد نیز ممکن است با نگاه خاص خود به خروجی و نتایج حسابرسی عملکرد علاقه‌مند باشند. توزیع گزارش‌های حسابرسی عملکرد به ارتباط حسابرسان با سازمان مورد حسابرسی و ماهیت اطلاعات مندرج در گزارش بستگی دارد. گزارش‌های حسابرسی عملکرد در حال حاضر برای ذینفعان اشاره شده در

جدول ۱. مخاطب و ذینفع گزارش‌های حسابرسی عملکرد (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸)

مخاطب و ذینفع گزارش حسابرسی عملکرد (عملیاتی)			حسابرس
معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت‌های دولتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی)	رئیس مجمع	هیئت مدیره دستگاه اجرایی	سازمان حسابرسی
کمیسیون‌های تخصصی مجلس	بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا وزیر مربوطه		دیوان محاسبات کشور
معاونت نظارت و حسابرسی دفتر مقام معظم رهبری	بالاترین مقام نهاد مربوطه / مدیر هلدینگ	بالاترین مقام دستگاه اجرایی	مؤسسه حسابرسی مفید راهبر

پیشینه داخلی

نامناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده نکردن از نظام حسابداری مناسب، فقدان دانش و مهارت کافی، عدم استفاده از کارشناسان مستقل در انجام حسابرسی عملکرد، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص مناسب برای سنجش معیارها، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد و عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، محدودیت در بودجه و وجود نداشتن تشکل‌های حرفه‌ای خصوصی تأثیرگذار، مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی است.

پیشینه خارجی

پژوهش پراتاما (۲۰۱۹)، با هدف مطالعه در مورد برداشت حسابرسان و واحدهای حسابرسی شونده در مورد حسابرسی عملکرد بخش عمومی کشور اندونزی انجام شده است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد تأثیر چشمگیری در بهبود عملکرد نداشته و در مورد درک انتظارات از نقش حسابرس و ارائه توصیه‌هایی که حل‌کننده‌تر هستند، در برداشتها اختلاف وجود دارد.

اشمیتز (۲۰۱۹)، دیدگاه‌های ذینفعان در خصوص اثرگذاری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور استرالیا را بررسی نموده و به این نتیجه رسید که پاسخگویی مدیریتی، سیاسی و عمومی بین ذینفعان کلیدی (حسابرسی‌شوندگان، حسابرسان عملکرد، اعضای پارلمان و روزنامه‌نگاران) بر برداشت آنها از "اثر"، تأثیر می‌گذارد و تغییرات پیچیده و اصلاحات اساسی، در صورتی که به موقع و ضروری باشند، مفید و مؤثر تلقی خواهند شد.

پژوهش برینگسلیوس (۲۰۱۸)، نشان می‌دهد اخلاق به طور فزاینده به عنوان یکی از چندین بعد مهم عملکرد شناخته می‌شود. با این وجود، حسابرسی عملکرد که توسط مؤسسات عالی حسابرسی انجام می‌شود، معمولاً این بعد را شامل نشده و تأکید بیشتر بر روی سه مؤلفه (کارآیی، صرفه اقتصادی و اثربخشی) است. عدم تمایل به پرداختن به مسائل مربوط به سوءرفتار اخلاقی، عمل حسابرسی مؤسسات عالی حسابرسی را به یک مقطع حساس سوق داده است، جایی که در نهایت مشروعیت این حسابرسی‌ها در معرض خطر است. پس مؤسسات عالی حسابرسی باید حسابرسی اخلاقی به‌عنوان بعد چهارم اضافه کنند. بررسی نحوه اجرای اصول حسابرسی عملکرد در آلمان توسط وایریش (۲۰۱۸)، نشان می‌دهد تمرکز اصلی

در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت عملکردی هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان، میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب مشخص گردید. در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش نخبه فلاح و همکاران (۱۳۹۸)، با استفاده از تحلیل تم نشان می‌دهد برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی لازم است علاوه بر سه مؤلفه اساسی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی)، اطلاعات مرتبط با عوامل توسعه پایدار (برنامه‌ریزی راهبردی، رعایت قوانین و مقررات، محیط زیست، اخلاق و عدالت سازمانی) و سیستم‌ها و کنترل‌ها (کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهیابایی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه) در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه گردد. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، از طریق نظرخواهی از خبرگان با به‌کارگیری روش دلفی فازی، ابعاد الگوی نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران را به ترتیب زیر ساخت‌ها، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا، شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، فرهنگ‌سازی، تأمین نیروی انسانی و آموزش مستمر و استفاده از تیم‌های تخصصی و بخش خصوصی در نظر گرفته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش داودی و همکاران (۱۳۹۸)، نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل‌پذیری) تأثیر مثبت و معناداری داشته است. بر اساس نتایج پژوهش کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، چالش عمده حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران، تعریف و اندازه‌گیری معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بوده و اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. پژوهش احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، با هدف طراحی الگوی مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی برای بانک‌های دولتی انجام گرفته که بررسی نظرات خبرگان نشان داده عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی به ترتیب اولویت‌بندی اعضای پانل قرار گرفته است.

نتایج تحقیق محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، نظری‌پور (۱۳۹۶) و ایمانی برندق (۱۳۹۴)، نشان داد که عدم تدوین قوانین و استانداردهای حرفه‌ای مناسب، شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی، اجرای

بوده و حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد. نتایج پژوهش ساندرها 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.

همانگونه که مشاهده می‌گردد پژوهش‌های قبلی در زمینه حسابرسی عملکرد عمدتاً بر فواید و چالش‌های اجرایی این حسابرسی در بخش عمومی متمرکز بوده و پژوهشی در خصوص ارزیابی گزارش‌های حسابرسی عملکرد انجام نشده است. بنابراین این پژوهش در راستای پر کردن خلاء موجود به ارزیابی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخته است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، پژوهش کاربردی و روش مورد استفاده نیز توصیفی پیمایشی است. هدف پژوهش کاربردی، آزمون مفاهیم نظری در موقعیت‌های واقعی است. در روش توصیفی پیمایشی، پژوهشگر به دنبال آن است که وضعیت کنونی موضوع پژوهش را با استفاده از جامعه آماری آزمون کند. هدف پژوهش توصیفی پیمایشی شناخت صفات، ویژگی‌ها، عقاید، نگرش‌ها، رفتارها و سایر مسائل افراد یک جامعه از طریق مراجعه به آنها است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷).

هدف اصلی پژوهش ارزیابی وضع موجود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و مقایسه با سطح مطلوب از منظر صاحب‌نظران حوزه حسابرسی عملکرد بوده پس نتایج آن را می‌توان برای بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به کار گرفت. این پژوهش در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده است. در این پژوهش به منظور بیان مسئله، مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده و برای پاسخ به پرسش پژوهش از روش‌های میدانی استفاده می‌شود. برای گردآوری داده‌ها، از روش میدانی؛ پرسشنامه استفاده شده و داده‌های جمع‌آوری شده، با استفاده از آزمون‌های آماری متناسب با ماهیت پژوهش؛ مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت، با توجه به شرایط فعلی گزارش‌های حسابرسی عملکرد و همچنین، براساس اظهارات کارشناسان و متخصصان، راهکارهایی در جهت بهبود گزارش‌ها ارائه می‌شود.

مؤسسات حسابرسی عمومی در آلمان در حسابرسی عملکرد روی کارایی و اثربخشی بوده است. داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷)، تأثیر حسابرسی عملکرد به عنوان 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 صرفه‌جویی در بودجه، کاهش هزینه‌ها، بهبود کیفیت عملکرد، تقویت سیستم مدیریت و فرایندهای سازمانی، بهبود قوانین و تقویت انضباط مالی می‌شود. آمارا (۲۰۱۵)، به بررسی عوامل بهبود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور لیبی می‌پردازد. یافته‌های این بررسی 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 (۲۰۱۴)، نقش دیوان محاسبات کشور نیجریه در ارتقای پاسخگویی بخش عمومی را مورد بررسی قرار می‌دهد و پیشنهاد شده است که تقویت نظارت مجلس، ایجاد ظرفیت سازمانی دیوان محاسبات از لحاظ استقلال، کیفیت کار و تأکید بیشتر بر حسابرسی عملکرد، پاسخگویی بخش عمومی را در نیجریه افزایش می‌دهد و نیاز به بهترین شیوه‌های حسابرسی بین‌المللی برای تثبیت و اصلاح حسابرسی در نیجریه وجود دارد.

روزا و همکاران (۲۰۱۴)، با اشاره به برنامه ریاضتی دولت اسپانیا در بخش عمومی، حسابرسی عملکرد را به عنوان راهکاری برای سنجش و بهبود کارایی در بخش عمومی اسپانیا مطرح کرده‌اند. ارزیابی حسابرسی عملکرد در مؤسسه عالی حسابرسی اندونزی در پژوهش ایراوان (۲۰۱۴)، نشان داد که تجدید ساختار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اندونزی و در پیش گرفتن نگرش و راهبردی تازه ضروری است و به منظور بهبود پاسخگویی عمومی، حسابرسی عملکرد باید علاوه بر ابعاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ابعاد محیطی و پایداری را نیز شامل شود. رونالد و توماس (۲۰۱۴)، آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال و فردوسی (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

مؤلفه‌های اصلی و فرعی

بر اساس مبانی نظری پژوهش اگر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به‌عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد در قالب سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها تقسیم‌بندی گردیده که در ادامه به تفکیک تشریح شده است:

سه مؤلفه اساسی

سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عناصری هستند که سنگ‌بنای اصلی ساختمان تعریف حسابرسی عملکرد را می‌سازند. این سه مؤلفه به‌صورت گسترده‌ای در ادبیات و کتاب‌های راهنما و استانداردها و قوانین برای نهادهای حسابرسی عمومی ذکر می‌شوند.

توسعه پایدار

توسعه پایدار در گرو توجه به ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و زیست‌محیطی است. از توسعه پایدار تاکنون تعاریف متعددی ارائه شده است، اما در مجموع توسعه پایدار را می‌توان تلاش انسان برای آشتی میان پیشرفت، توسعه، حفاظت از محیط زیست و منابع موجود در جهان دانست. به سخن دیگر، توسعه پایدار را می‌توان برآوردن نیازهای نسل حاضر بدون لطمه زدن به منابع مورد استفاده نسل‌های آینده در جهت برآوردن نیازهای طبیعی آنها دانست (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶). آنچه در تعاریف مربوط به توسعه پایدار مشترک هست، جنبه پویایی آن، رفع نیازهای اساسی، توجه به حفاظت از محیط زیست و جلوگیری از تخریب و آلودگی آن است. از اهداف اصلی توسعه پایدار، دستیابی به سطحی معقول از خوب زیستی اقتصادی است که به طور عادلانه بین اقشار جامعه توزیع شده باشد و بتواند به طور مداوم بین نسل‌های آینده تداوم یابد. در این تعریف پایداری در واقع گذار جامعه از رشد اقتصادی مبتنی بر مصرف بی‌حد و حصر منابع تجدیدنپذیر به پیشرفت و بهبود کیفیت زندگی مبتنی بر استفاده بیشتر از منابع تجدیدپذیر در درازمدت است که مفاهیمی چون عدالت و اخلاقیات در آن مشهود است. پس قلمرو توسعه پایدار، تنها به حفاظت از محیط زیست محدود نمی‌شود، بلکه مفاهیمی نظیر عدالت اجتماعی، توزیع عادلانه ثروت، اخلاقیات، مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌ها را نیز شامل می‌شود. در واقع همه زوایای زندگی انسان امروزی و نسل‌های آینده را در بر می‌گیرد (آقاجانی و خیری‌دوست، ۱۳۹۴). در ادامه به سه مؤلفه

طبقه‌بندی شده تحت عنوان توسعه پایدار شامل محیط زیست، اخلاق و عدالت سازمانی پرداخته می‌شود.

محیط زیست: تعامل بین شرکت‌ها و سازمان‌ها به عنوان مجریان اهداف و برنامه‌های دولت با محیط زیست، یک پیش شرط فهم شکاف توسعه پایدار موجود در سطح خرد است که در کل اقتصاد کشور می‌تواند تعمیم یابد (فتوره و دارابی، ۱۳۹۶). در عصر حاضر، با توجه به وجود برخی محدودیت‌های زیست محیطی به ویژه در تجارت جهانی و تنگ شدن عرصه رقابت، همگان بر این موضوع توافق نظر دارند که مدیران واحدهای تجاری نه تنها باید هزینه‌های عملیاتی را کاهش دهند، بلکه باید تأثیرات زیست محیطی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی خود را نیز به حداقل برسانند.

اخلاق: اخلاق را مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسانی تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاری از خلقیات درونی انسان ناشی می‌شود و بروز ظاهری پیدا می‌کند (کاروان و مرادی، ۱۳۹۷). رعایت اخلاق در سازمان، امری لازم و ضروری است پس لازم است در تعیین اثربخشی (میزان تحقق اهداف سازمانی) و هدایت منابع (از جمله منابع انسانی) به میزان آموزش اخلاق در سازمان توجه شود.

عدالت سازمانی: عدالت سازمانی به ادراک کارکنان از انصاف و رفتارهای عادلانه شغلی اشاره می‌کند. تحقیقات نشان داده است که فرایندهای عدالت نقش مهمی را در سازمان ایفاء می‌کنند. شناسایی ابعاد مختلف عدالت سازمانی و استقرار آن در تمام رویه‌ها و فرایندهای درون سازمانی و برون سازمانی برای مدیران سازمان ضروری است. عدالت اغلب در قالب واژه‌های انصاف، عمل متقابل و بی‌طرفی در نظر گرفته می‌شود.

سیستم‌ها و کنترل‌ها

انجام رسالت و مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان سیستم‌ها و کنترل‌ها استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کار، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. سیستم‌ها و کنترل‌ها بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های

اجراشدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است. در این پژوهش مؤلفه اصلی سیستم‌ها و کنترل‌ها به مؤلفه‌های فرعی شامل کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهایابی، سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه طبقه‌بندی شده که شرح آنها در ادامه آمده است:

کنترل‌های داخلی: ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می‌شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود. از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷). به همین دلیل، مدیران بخش‌های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی‌شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی ضرورت دارد تا کنترل داخلی اثربخش در سازمان‌های بخش عمومی استقرار یابد که استقرار این کنترل‌های داخلی قوی و مؤثر باعث شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خواهد شد. امروزه، حسابرسی عملکرد، ارزیابی آینده محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان است. در این حسابرسی، منابع اصلی شواهد شامل سیاست‌های عملیاتی، دستاوردهای مرتبط با اهداف سازمانی و داده‌های مالی است و کنترل‌های داخلی و اثربخشی سازمان نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸).

راهبری شرکتی: راهبری شرکتی (حاکمیت شرکتی) مجموعه‌ای است از روابط بین سهامداران، مدیران و حسابرسان شرکت که متضمن برقراری نظام کنترلی به منظور رعایت حقوق سهامداران جزء و اجرای درست مصوبات مجمع و جلوگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی می‌باشد. این قانون که

بر نظام پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی استوار است مجموعه‌ای از وظایف و مسئولیت‌هایی است که باید توسط ارکان شرکت صورت گیرد تا موجب پاسخگویی و شفافیت گردد. راهبری شرکتی در بخش عمومی به علت وجود اهداف و ساختار مدیریتی متنوع، متمایز از بخش خصوصی است لیکن با مطالعه ادبیات موجود می‌توان بیان کرد که عموماً راهبری شرکتی مؤسسات دولتی به عنوان روش کنترل و راهبری، شامل مجموعه‌ای از اصول و قوانین شفاف از جمله یکپارچگی، صداقت، شفافیت و پاسخگویی است. هدف از اصول راهبری شرکتی، کمک به ختم‌شدن گذاران در ارزیابی و بهبود چارچوب قانونی، مقرراتی و نهادی برای راهبری شرکتی با هدف حمایت از اثربخشی، کارایی، رشد پایدار و ثبات مالی شرکت است (اسعدی، ۱۳۹۵). از جمله برنامه‌های حاکمیت شرکتی می‌توان به استراتژی‌ها و اهداف شرکت، برنامه‌های تجاری، کمیته حسابرسی، ساختار کنترلی، مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، و نظارت بر عملکرد اشاره کرد (حسینی و گرامی‌راد، ۱۳۹۷).

حسابرسی عملکرد در شناخت اجزای حاکمیت شرکتی، اعمال شدن یا نشدن آنها را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. حاکمیت شرکتی مؤثر در بخش دولتی می‌تواند استفاده کارآمد از منابع و پاسخگویی نسبت به آنها را افزایش داده، مدیریت و ارائه خدمات را بهبود بخشد و به این ترتیب به بهبود زندگی مردم کمک کند. آیین‌نامه راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی موضوع بند "ب" ماده (۴) قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در حال تصویب در هیئت وزیران می‌باشد. بر اساس مواد ۳۹ و ۴۱ این آیین‌نامه، مسئولیت نظارت بر حسن اجرای این مصوبه بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و مجامع عمومی شرکت‌های مشمول این آیین‌نامه که مرجع تصویب اساسنامه آنها، هیئت وزیران می‌باشد موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه نسبت به اصلاح اساسنامه شرکت‌های مشمول اقدام لازم به عمل آورند.

مدیریت ریسک: با رشد رقابت میان سازمان‌های امروزی و تهدیدات و فرصت‌هایی که گریبان‌گیر تمامی سازمان‌ها در سطوح مختلف داخلی و بین‌المللی می‌باشد، مفهوم ریسک اهمیت بسیار زیادی پیدا کرده است. تهدیدات یاد شده می‌تواند به حدی باشد که سازمان را با شکست مواجه نماید. از این رو مدیران برای رشد و بقای سازمان باید به فکر راه‌هایی برای کاهش ریسک‌های نامطلوب باشند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۳). مدیریت ریسک کاربرد سیستماتیک

افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بودجه، نحوه تخصیص منابع از طریق تأکید بر اهداف سنجش پذیر، افزایش پاسخگویی مسئولان امر در قبال اعطای آزادی عمل بیشتر، از جمله ویژگی‌های خاص بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی است که دولت‌ها را برای استقرار چنین شیوه‌ای اقناع کرده است (رضایی، ۱۳۹۵). نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری این سند مالی تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات دولت به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی، و اثربخشی بودجه دست یابد. بودجه‌ریزی عملیاتی به اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی این بخش می‌پردازد. بر اساس نتایج پژوهش مرادی و صفی‌خانی (۱۳۹۵)، نظام بودجه‌ریزی فعلی مناسب ارزیابی نمی‌شود و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی می‌تواند به بهبود ایفای مسئولیت پاسخگویی منجر شود و نتایج پژوهش کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهد زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشور بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری نداشته در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. ارزیابی عملکرد دولت در بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نمایان شده و ابزار مکمل این امر، پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد است. بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از روش‌های جدید بودجه‌ریزی بر اهمیت شناسایی نتایج قابل اندازه‌گیری حاصل از هزینه‌های عمومی تأکید داشته و می‌تواند شفافیت خاصی به فرآیند بودجه‌ریزی در سازمان‌های دولتی بخشیده و پاسخگویی نسبت به هدف‌های طرح‌های سازمانی را افزایش دهد (حسن آبادی و صراف، ۱۳۸۷).

سیستم‌های بهایابی: وقوع رویدادهایی نظیر توسعه رقابت جهانی، پیشرفت فناوری اطلاعات و دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی ارزان در سال‌های اخیر و داشتن نگرش‌هایی همچون رضایت مشتریان، مدیریت فعالیت‌ها را اجتناب‌ناپذیر کرده است. موفقیت و تداوم فعالیت در محیط رقابتی جدید، مستلزم استفاده از روش‌های نوینی است که کسب‌وکار را در رده جهانی قرار می‌دهد. از مهم‌ترین ابزارهای رقابتی در این زمینه، عامل قیمت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات و محصولات است (دوشابی و همکاران، ۱۳۹۴). دولت‌های خیلی موفق بین اثربخشی و کارایی تعادل برقرار می‌کنند؛ این موضوع با استفاده از اطلاعات هزینه و مدیریت آنها به دست می‌آید. مدیریت هزینه را می‌توان فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های دولت معرفی کرد. وجود تکنیک‌های متعددی همچون هزینه‌یابی

سیاست‌های مدیریتی، رویه‌ها و فرایندهای مربوط به فعالیت‌های تحلیل، ارزیابی و کنترل ریسک می‌باشد. سازوکارهای کنترلی و مدیریت ریسک شفاف، عناصر ضروری برای دستیابی به اهداف مؤسسات دولتی است. تقاضا برای راهبردهای مدیریت ریسک بهتر در سازمان‌های دولتی از پیچیدگی و پویایی محیط عمل، نیازهای روزافزون جامعه همراه با الگوی غیرقابل پیش‌بینی عمومی و منابع رو به کاهش برای توسعه ملی سرچشمه می‌گیرد (فتحی و همکاران، ۱۳۹۶). عدم اطمینان محیطی و شدت رقابت سازمان‌ها و مدیران، آنها را با چالش‌های متعدد مواجه ساخته است. شناسایی و مدیریت ریسک از رویکردهای جدیدی است که برای تقویت و ارتقای اثربخشی سازمان‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیریت ریسک با اهدافی مانند شناسایی ریسک‌های احتمالی، کاهش ریسک‌ها، تصمیم‌گیری بهتر درباره بحران‌های احتمالی و برنامه‌ریزی در پروژه‌های مختلف انجام می‌شود. بررسی و مدیریت ریسک مناسب‌ترین و مطمئن‌ترین راه برای مبارزه با موانع و تهدیدهای احتمالی یک پروژه است.

سیستم‌های ارزیابی عملکرد: ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی امروزه در کشورهای توسعه یافته به صورت مداوم صورت می‌گیرد و در نظام برنامه‌ریزی این کشورها جایگاهی شایسته دارد. در صورتی که این امر در کشورهای در حال توسعه همچنان مغفول مانده و یا به صورت ناکارآمد به آن نگریسته می‌شود بر همین اساس نیز نتایج ارزیابی‌های انجام گرفته نتایج قابل استفاده و مطلوبی نمی‌باشد. ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی و دقت آن نقش کلیدی در موفقیت این سازمان‌ها دارد. اگر سیستم ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی مناسب دستگاه‌های دولتی نباشد، اهداف و رفتارهای انحرافی و فرهنگ نامناسب را در اجرای عملکرد سازمان‌های دولتی به وجود خواهد آورد (الوانی و همکاران، ۱۳۸۴). سنجش، ارزش‌گذاری و قضاوت در خصوص عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور بر اساس قوانین و مقررات مصوب، معیارهای اثربخشی، کارایی اقتصادی و اخلاقی به منظور ارتقای کیفیت خدمات دولتی از اهداف ارزیابی عملکرد می‌باشد. ارزیابی عملکرد در بهبود مستمر در سازمان‌های بخش عمومی بسیار مؤثر می‌باشد.

سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای: تحولات در نقش و مأموریت‌های دولت در اداره امور جامعه، نظام‌های بودجه‌ریزی و مدیریت مالی دولت‌ها را نیز متحول کرده است.

عمومی و خصوصی محسوب می‌گردد. بکارگیری سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در بخش عمومی مانند بخش خصوصی سبب ایجاد طبقه‌بندی اطلاعاتی، دسترسی سریع و آسان به اطلاعات، پاسخگویی به موقع، تعامل با شهروندان و تصمیمگیری مؤثر شده است.

ساختار پرسشنامه

اطلاعات مذکور در ۳۰ پرسش دسته‌بندی شده و پس از راهنمایی اساتید و بهره‌جستن از رهنمودهای صاحب‌نظران شاغل در حسابداری عملیاتی، در قالب پرسشنامه‌ای در اختیار اعضای نمونه انتخاب شده از جامعه آماری قرار می‌گیرد. با توجه به موضوع پژوهش، در این نوع پرسشنامه، حالت استاندارد وجود نداشته پس پرسشنامه استفاده شده، پرسشنامه "خود ساخته" است. مؤلفه‌های اصلی، فرعی و نقاط قابل تأکید گزارش حسابرسی در ساختار پرسشنامه به شرح جدول ۲، بیان شده است. سؤالات پرسشنامه به سه بخش تفکیک شده است: بخش اول (مشخصات فردی)، بخش دوم (سؤالات تخصصی)، و بخش سوم (سؤالات تشریحی). پرسشنامه شامل سؤالات باز و بسته می‌باشد، در بخش دوم پرسشنامه مذکور از صاحب‌نظران درخواست می‌شود که موافقت یا مخالفت خود را با هریک از ۳۰ پرسش درج شده در پرسشنامه مشخص کرده و میزان موافقت و یا مخالفت خود را به صورت عددی از ۰ تا ۹ که در پیوستار هر پرسش مشخص شده است را اعلام نمایند. سپس در گزینه بعدی پاسخ‌دهنده ارزیابی خود را از مناسب بودن وضع موجود بابت ارائه گزارش موارد اعلام شده در گویه از طریق پیوستار به صورت عددی از ۰ تا ۹ مشخص می‌نماید (مطابق شکل ۲).

به عنوان نمونه، گزارش‌های حسابرسی عملکرد حسابرسی باید "رعایت اصول راهبری شرکتی" را منعکس نماید. پس از تنظیم پرسشنامه یک بررسی مقدماتی بر روی آن انجام گرفت. هدف این بررسی بر طرف نمودن اشکالات احتمالی بود. هرگونه اصلاح سؤال‌های پرسشنامه به نتیجه حاصل از این بررسی مقدماتی بستگی داشت. علاوه بر نظرخواهی از اساتید راهنما و مشاور، نظرات سه نفر از صاحب‌نظران نیز در خصوص پرسشنامه دریافت و موارد اصلاحی آنان نیز قبل از توزیع پرسشنامه بین نمونه آماری

هدف، کارت ارزیابی متوازن، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نظریه محدودیت‌ها و... برای مدیریت هزینه و اختصاص بودجه برای این امر توسط دولت تنها زمانی مفید و قابل استفاده است که عزم جدی دولت وجود داشته باشد. طبق بند (الف) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ کل کشور، در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تمامی دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری از جمله بانک‌ها و شرکت‌های دولتی، مکلفند نسبت به تکمیل و استقرار کامل سامانه (سیستم) حسابداری قیمت تمام‌شده اقدام کنند. با توجه به اهداف و تکالیف دولت در اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور به ویژه مبحث اصلاح روش‌های مدیریت بودجه که موضوع محاسبه قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها، شفافیت عملکرد و حسابداری مدیران را پیگیری می‌کند لازم است نظام بودجه‌بندی و هزینه‌یابی دستگاه‌های اجرایی اصلاح و ارتباط معنادار و تأثیرگذاری بین فعالیت‌ها و بودجه به وجود آید که ضروری است سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با پیگیری فرایند محاسبه هزینه فعالیت‌ها و سپس اختصاص منابع به دستگاه‌ها بر حسب فعالیت در مرحله تخصیص اعتبار گام‌های جدی و اساسی در تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام بودجه‌ریزی دولتی برداشته شود.

سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه: در دنیای رقابتی امروز، سیستم‌ها و بانک‌های اطلاعاتی جامع در هر سازمان، به خصوص سازمان‌های بزرگ به یکی از نیازهای اساسی تبدیل شده است و هر چه سازمان‌ها بزرگتر و چندشعبه‌ای باشند، این نیاز به طور گسترده‌تری احساس می‌شود (سهرابی و همکاران، ۱۳۹۵).

در محیط متحول، پویا و رقابتی کسب و کار کنونی سازمان‌ها، توسعه و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدرن به صورت بسیار گسترده مورد توجه مدیران قرار گرفته و کاربرد این سیستم‌ها تأثیرات شگرفی را در تسهیل فرآیند مدیریت بر جای گذاشته است، به گونه‌ای که با ارائه ابزارهای تولید، پردازش و توزیع اطلاعات به مدیران سطوح مختلف این امکان را فراهم نموده که با اتکا به دانش بیشتر بتوانند بر جریان حرکت اطلاعات در سازمان خود نظارت داشته باشند و مدیریت سنجیده و فنی‌تری بر آن اعمال نمایند. بنابراین، ارزیابی موفقیت سیستم اطلاعاتی از مهمترین موضوعات در همه سازمان‌ها اعم از بخش

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	میزان توافق یا عدم توافق (نظر شما)	<input type="checkbox"/> مخالف	<input type="checkbox"/> موافق
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	ارزیابی وضعیت موجود
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

شکل ۲. پیوستار گویه به صورت عددی از ۰ تا ۹

جدول ۲. تقسیم‌بندی اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد (ساختار پرسشنامه)

شماره سؤال	نقاط قابل تأکید	مؤلفه فرعی	مؤلفه اصلی
۱	کمّی بودن اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌ها	اثربخشی	سه مؤلفه اساسی (۳E)
۲	اندازه‌گیری کمی اهداف محقق شده		
۳	میزان کمی دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده		
۴	مقایسه اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌ها با معیارها		
۵	مشخص بودن بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها، پروژه‌ها و طرح‌های پیش‌بینی شده در برنامه‌ها	کارایی	
۶	اندازه‌گیری بهای تمام شده واقعی خدمات، فعالیت‌ها، پروژه‌ها و طرح‌ها		
۷	مقایسه بهای تمام شده واقعی خدمات و فعالیت‌ها و پروژه‌ها و طرح‌ها با مقادیر پیش‌بینی شده آنها		
۸	مشخص بودن بهای منابع تحصیل شده	صرفه اقتصادی	
۹	مقایسه بهای منابع تحصیل شده با معیارها		
۱۰	تعریف و تنظیم هزینه‌های جاری در سقف درآمدهای جاری	عدالت	
۱۱	مصرف منابع عمومی دولت و استقراض برای سرمایه‌گذاری‌های قابل توجیه طبق برنامه راهبردی		
۱۲	منصفانه بودن نظام‌های استخدامی، انتصابات و ارزیابی عملکرد کارکنان		
۱۳	رعایت عدالت بین نسلی		
۱۴	عدالت در توزیع منابع و توزیع فرصت‌ها	اخلاق	
۱۵	اقدامات عملی سازمان در جهت حمایت از اهمیت درستکاری و پایداری به ارزش‌های اخلاقی		
۱۶	استقرار فرآیندهای لازم جهت ارزیابی عملکرد افراد در جهت رعایت ارزش‌های اخلاقی	محیط زیست	
۱۷	فعالیت‌های پیشگیری از بروز آلودگی و تخریب زیست محیطی		
۱۸	اعمال قوانین و مقررات و استانداردهای زیست محیطی در ارتباط با کلیه طرح‌های اجرایی	سیستم‌ها و کنترل‌ها	
۱۹	برنامه‌ریزی راهبردی		
۲۰	رعایت قوانین و مقررات		
۲۱	پایداری سازمان		
۲۲	پژوهش و تحقیقات		
۲۳	کنترل‌های داخلی		
۲۴	راهبری شرکتی		
۲۵	مدیریت ریسک		
۲۶	سیستم‌های ارزیابی عملکرد		
۲۷	سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای		
۲۸	سیستم‌های بهیابایی		
۲۹	سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه		
۳۰	مدیریت فرآیندهای کسب و کار		

اعمال گردید.

تعیین اعتبار ابزار اندازه‌گیری وجود دارد از جمله روایی محتوا. روایی محتوای یک پرسشنامه معمولاً توسط افرادی متخصص در موضوع مورد مطالعه تعیین می‌گردد. بنابراین پرسشنامه مذکور با راهنمایی‌های کارشناسان خبره و اساتید طراحی و در نهایت توسط آنان بررسی و تأیید گردید. پایایی با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسان به دست می‌دهد. برای محاسبه ضریب پایایی شیوه‌های مختلفی به کار برده می‌شود از جمله آلفای کرونباخ. مقدار ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه به شرح جدول ۴، می‌باشد.

آزمون پایایی سؤالات پرسشنامه نشان می‌دهد که ضرایب آلفای کرونباخ حاصل از حداقل ۰/۸۹۳ تا حداکثر ۰/۹۷۴ در نوسان بوده که همگی در حد قابل قبول به بالا هستند.

نتایج و تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، ابتدا داده‌های مربوطه در اکسل وارد گردید و با استفاده از نرم‌افزار SPSS۱۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسشنامه، آمار توصیفی شامل توزیع فراوانی و نیز آزمون‌های آماری شامل آزمون دوجمله‌ای به منظور

جدول ۳. جامعه آماری

توضیحات	تعداد- نفر	سمت سازمانی	سازمان
	۵۱	حسابرس کل، مدیر کل، مستشار و معاون رئیس کل	دیوان محاسبات کشور
واحد حسابرسی عملیاتی و واحدهایی که گزارش حسابرسی عملیاتی ارائه نموده‌اند	۴۰	حسابرس ارشد / سرپرست / سرپرست ارشد / مدیر	سازمان حسابرسی
عضو هیئت مدیره و عضو کارگروه حسابرسی عملیاتی	۱۱	شریک و مدیر	جامعه حسابداران رسمی ایران
واحد حسابرسی عملیاتی	۷	سرپرست / سرپرست ارشد / مدیر	مؤسسه حسابرسی مفید راهبر
	۱۰۹	جمع کل	

جدول ۴. محاسبه پایایی سؤالات پرسشنامه

آلفای کرونباخ		تعداد سؤال	شماره سؤالات	عامل
وضع موجود	وضع مطلوب			
۰/۹۲۶	۰/۸۹۳	۹	۹-۱	سه مؤلفه اساسی
۰/۹۵۵	۰/۹۴۰	۱۳	۲۲-۱۰	توسعه پایدار
۰/۹۵۴	۰/۹۳۰	۸	۳۰-۲۳	سیستم‌ها و کنترل‌ها
۰/۹۷۴	۰/۹۶۹	۳۰	-	کل پرسشنامه

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش برای توزیع پرسشنامه شامل نهادهای حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به شرح جدول ۳، می‌باشد.

چون جامعه مورد مطالعه کوچک (محدود) می‌باشد، پس از محاسبه n با استفاده از فرمول کوکران، با استفاده از ضریب زیر حجم نمونه اصلاح می‌شود:

$$n' = \frac{n}{1 + \frac{n}{N}}$$

N حجم جامعه (۱۰۹ نفر) و n حجم نمونه اولیه با فرمول کوکران ۸۵ نفر محاسبه شده است. بنابراین با استفاده از فرمول اصلاح شده کوکران، حداقل حجم نمونه ۴۸ نفر نسبت به جامعه آماری به دست آمده است.

روایی و پایایی پرسشنامه

مفهوم روایی به این سؤال پاسخ می‌دهد که پرسشنامه تا چه حد خصیصه مورد نظر را می‌سنجد. روش‌های متعددی برای

کامل پاسخ داده شده بود که ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان به شرح جدول ۵ می‌باشد.

آزمون دو جمله‌ای: به منظور تعیین مواضع کلی موافق یا مخالف اعضای نمونه در خصوص ۳۰ سؤال مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، از آزمون غیرپارامتریک دو جمله‌ای استفاده گردید. نتایج این آزمون در جدول ۶ ارائه شده است.

با توجه به احتمال به دست آمده در آزمون برای هر ۳۰ سؤال که بسیار کمتر از ۵٪ می‌باشد، اختلاف موافقین و مخالفین با سؤالات مذکور در سطح ۹۵ درصد اطمینان، معنی‌دار است. پس پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌های حسابرسی عملکرد به

تعیین مواضع کلی موافق یا مخالف اعضای نمونه در خصوص ۳۰ سؤال مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، آزمون T به منظور تعیین وجود تفاوت معنی‌دار بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی برای بهبود پاسخگویی و آزمون تحلیل واریانس به منظور تعیین اینکه آیا افراد نمونه با میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت، نظر یکسانی در مورد اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی دارند یا خیر، استفاده گردید. حدود ۱۰۰ پرسشنامه بین جامعه آماری توزیع گردید و از ۶۸ پرسشنامه دریافت شده ۶۵ پرسشنامه به طور

جدول ۵. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر جمعیت‌شناختی	تعداد	درصد	متغیر جمعیت‌شناختی	تعداد	درصد		
رشته تحصیلی	حسابداری	۴۹	۷۵	سابقه	۱۰ سال و کمتر	۱۳	۲۰
	مدیریت	۱۳	۲۰		۱۱ سال تا ۲۰ سال	۱۸	۲۸
	اقتصاد	۱	۲		۲۱ سال تا ۳۰ سال	۲۵	۳۸
	سایر	۲	۳		بیشتر از ۳۰ سال	۹	۱۴
	جمع	۶۵	۱۰۰		جمع	۶۵	۱۰۰
میزان تحصیلات	لیسانس	۱۱	۱۷	سمت فعلی	حسابرس ارشد	۶	۹
	فوق لیسانس	۳۲	۴۹		سرپرست/سرپرست ارشد	۲۲	۳۴
	دانشجوی دکتری	۱۱	۱۷		مدیر/مدیر ارشد/شریک	۲۲	۳۴
	دکتری	۱۱	۱۷		حسابرس کل	۱۱	۱۷
	جمع	۶۵	۱۰۰		مستشار	۲	۳
					عضوهیئت علمی دانشگاه	۲	۳
					جمع	۶۵	۱۰۰
سن	کمتر از ۴۰ سال	۲۱	۳۲	محل فعالیت	سازمان حسابرسی	۳۷	۵۷
	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۳	۳۵		دیوان محاسبات کشور ^۵	۱۳	۲۰
	۵۱ تا ۶۰ سال	۱۵	۲۳		جامعه حسابداران رسمی ایران	۹	۱۴
	۶۱ سال به بالا	۶	۹		مؤسسه حسابرسی مفید راهبر	۶	۹
	جمع	۶۵	۱۰۰		جمع	۶۵	۱۰۰

۵ تعداد پرسشنامه توزیع شده در سطح دیوان محاسبات کشور که ۵۱ نفر از کل جامعه آماری ۱۰۹ نفر را شامل می‌شد، حدود ۵۰ پرسشنامه بوده است. علی‌رغم تأیید پرسشنامه توسط دیوان محاسبات کشور جهت توزیع در سطح دیوان و نیز

پیگیری‌های مکرر به صورت حضوری و تلفنی، ۱۵ پرسشنامه دریافت که ۱۳ مورد آن (حدود ۲۵ درصد) به صورت کامل تکمیل شده بود.

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای سؤال‌ها

رد یا تأیید	سطح معنی‌داری	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	وضعیت			عامل	شماره سؤال
				جمع	مخالف	موافق		
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵	سه مؤلفه اساسی	۱
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۳
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۶
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۷
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۸
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۸۸	%۵۰	۶۵	۸	۵۷	توسعه پایدار	۱۰
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۱
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱		۱۲
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۸۳	%۵۰	۶۵	۱۱	۵۴		۱۳
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۲	%۵۰	۶۵	۵	۶۰		۱۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۱۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱		۱۶
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۷
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۸
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۵	%۵۰	۶۵	۳	۶۲		۲۰
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴	۲۱	
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴	۲۲	
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱	سیستم‌ها و کنترل‌ها	۲۳
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۲۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۶
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲۷
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۸
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۳۰

جدول ۷. مقایسه بین اطلاعات وضع مطلوب و وضع موجود (نمونه: ۶۵ نفر)

عوامل	شماره سؤال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	مقدار T	سطح معنی داری
سه مؤلفه اساسی	۱	مطلوب	۷/۸۴	۱/۲۰	۹/۷۳۵	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۷۸	۲/۲۳		
	۲	مطلوب	۷/۹۲	۱/۴۷	۱۰/۵۹	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۴۰	۲/۲۴		
	۳	مطلوب	۷/۹۸	۱/۵۱	۱۰/۰۱	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۵۴	۲/۳۲		
	۴	مطلوب	۸/۰۳	۱/۳۴	۱۲/۷۴	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۰۰	۲/۱۶		
	۵	مطلوب	۸/۰۰	۱/۵۹	۱۱/۸۴	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۷۸	۲/۳۹		
	۶	مطلوب	۷/۷۷	۱/۷۲	۱۰/۶۵	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۰۵	۲/۲۳		
	۷	مطلوب	۷/۹۴	۱/۵۹	۱۰/۴۸	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۳۵	۲/۲۵		
	۸	مطلوب	۷/۶۸	۱/۴۶	۱۲/۳۵	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۷۴	۲/۱۱		
	۹	مطلوب	۷/۷۴	۱/۵۳	۱۳/۳۱	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۵۳	۲/۰۶		
کل	مطلوب	۷/۸۸	۱/۴۹	۵۲/ ۱۴	.../ ۰	
	موجود	۴/۱۳	۲۴/۲			
ادامه جدول ۷ ←						

→ ادامه جدول ۷					
۰/۰۰۰	۸،۱۷	۲/۱۶	۶/۹۲	مطلوب	۱۰
		۲/۱۷	۳/۸۱	موجود	
۰/۰۰۰	۱۰/۱۶	۱/۵۹	۷/۸۰	مطلوب	۱۱
		۲/۵۱	۴/۰۴	موجود	
۰/۰۰۰	۱۱/۶۴	۱/۶۶	۷/۶۸	مطلوب	۱۲
		۲/۳۰	۳/۵۸	موجود	
۰/۰۰۰	۱۲/۳۰	۲/۲۷	۷/۲۶	مطلوب	۱۳
		۲/۲۴	۲/۳۸	موجود	
۰/۰۰۰	۱۴/۶۰	۱/۸۶	۷/۵۷	مطلوب	۱۴
		۲/۰۴	۲/۵۷	موجود	
۰/۰۰۰	۱۲/۵۶	۱/۶۹	۷/۸۰	مطلوب	۱۵
		۲/۳۲	۳/۲۳	موجود	
۰/۰۰۰	۱۲/۲۵	۱/۷۰	۷/۵۲	مطلوب	۱۶
		۲/۳۵	۳/۱۱	موجود	
۰/۰۰۰	۱۴/۷۸	۱/۳۴	۸/۲۹	مطلوب	۱۷
		۲/۵۲	۳/۰۵	موجود	
۰/۰۰۰	۱۴/۴۰	۱/۳۹	۸/۲۰	مطلوب	۱۸
		۲/۳۶	۳/۳۱	موجود	
۰/۰۰۰	۱۰/۰۲	۱/۳۷	۸/۳۲	مطلوب	۱۹
		۲/۷۰	۴/۵۵	موجود	
۰/۰۰۰	۷/۶۸	۱/۷۲	۸/۰۵	مطلوب	۲۰
		۲/۵۰	۵/۱۵	موجود	
۰/۰۰۰	۱۲/۰۷	۱/۶۲	۷/۸۹	مطلوب	۲۱
		۲/۴۵	۳/۴۹	موجود	
۰/۰۰۰	۱۱/۷۸	۱/۹۵	۷/۱۸	مطلوب	۲۲
		۲/۲۳	۲/۸۴	موجود	
۰/۰۰۰	۷۳/ ۱۴	۱/۷۷	۷/۷۷	مطلوب	کل
		۴۶/۲	۳/۴۷	موجود	
← ادامه جدول ۷					

→ ادامه جدول ۷					
./...	۸/۱۱	۱/۵۵	۸/۲۴	مطلوب	۲۳
		۲/۵۶	۵/۲۳	موجود	
./...	۹/۶۷	۱/۶۲	۸/۰۷	مطلوب	۲۴
		۲/۴۹	۴/۵۱	موجود	
./...	۱۱/۴۷	۱/۳۳	۸/۱۷	مطلوب	۲۵
		۲/۴۳	۴/۲۳	موجود	
./...	۱۲/۱۲	۱/۲۷	۸/۴۰	مطلوب	۲۶
		۲/۵۰	۴/۱۸	موجود	
./...	۹/۸۴	۱/۴۱	۸/۲۱	مطلوب	۲۷
		۲/۴۷	۴/۲۴	موجود	
./...	۱۰/۸۵	۱/۴۰	۸/۱۸	مطلوب	۲۸
		۲/۴۹	۴/۳۴	موجود	
./...	۱۱/۰۴	۱/۳۶	۸/۲۵	مطلوب	۲۹
		۲/۵۹	۴/۲۵	موجود	
./...	۱۱/۵۸	۱/۸۸	۷/۶۱	مطلوب	۳۰
		۲/۲۲	۳/۴۳	موجود	
./...	۱۲/۳۱	۱/۴۹	۸/۱۴	مطلوب	کل
		۵۰/۲	۴/۳۷	موجود	

سیستم‌ها و کنترل‌ها

بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.

نمونه با میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت، نظر یکسانی در مورد اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی دارند یا خیر، از آزمون تحلیل واریانس استفاده گردید. نتایج این آزمون در جدول ۸، ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول ذکر شده، چون سطح معنی‌داری آزمون در همه موارد بیشتر از ۰/۰۵ است، پس این آزمون نشان داد که در کلیه موارد، اعضای نمونه نسبت به عوامل کلیدی (سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها) نظر یکسانی داشته و اختلاف معناداری بین نظر افراد نمونه که از نظر میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت می‌باشند وجود ندارد و توافق عمومی و کلی در خصوص عوامل کلیدی مورد نظرخواهی حاصل است.

در حال حاضر که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی را پیدا نموده و توجه خاصی به حسابرسی عملکرد معطوف گردیده، ارائه اطلاعات

آزمون T: به منظور تعیین وجود تفاوت معنی‌دار بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد (وضع مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) برای بهبود پاسخگویی، از امتیازاتی که اعضای نمونه، به دو پیوستار حاوی وضع مطلوب و وضع موجود، در خصوص هریک از سؤالات مربوط به عوامل کلیدی سه‌گانه داده بودند، استفاده گردید. نتایج آزمون T در جدول ۷، ارائه شده است. نتایج مؤلفه‌های حاصل از آزمون T نشان می‌دهد که میانگین نمره پاسخگویان از وضع موجود و سطح مطلوب که با توجه به میزان T به دست آمده با درجه آزادی ۶۴ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار و این نتیجه که بین وضع موجود و سطح مطلوب تفاوت معنی‌دار وجود دارد، قابل تعمیم به کل جامعه آماری است.

آزمون تحلیل واریانس: به منظور تعیین اینکه آیا افراد

جدول ۸. نتایج آزمون تحلیل واریانس

عامل	ویژگی	آماره F	سطح معنی‌داری
سه مؤلفه اساسی	تجربه	۰/۱۲۴	۰/۹۴۵
		۰/۵۱۳	۰/۶۷۵
		۰/۶۱۴	۰/۶۰۹
توسعه پایدار	سطح تحصیلات	۱/۱۳۱	۰/۳۴۴
		۱/۷۲۵	۰/۱۷۱
		۰/۷۱۵	۰/۵۴۷
سیستم‌ها و کنترل‌ها	سمت	۱/۲۳۵	۰/۳۰۴
		۱/۶۴۴	۰/۱۶۳
		۰/۸۴۷	۰/۵۲۲
سه مؤلفه اساسی	رشته تحصیلی	۰/۳۰۷	۰/۸۲۰
		۰/۷۹۲	۰/۵۰۳
		۰/۲۶۶	۰/۸۵۰
توسعه پایدار	محل اشتغال	۰/۰۵۴	۰/۹۸۴
		۰/۱۱۴	۰/۹۵۱
		۰/۰۹۰	۰/۹۶۵
سیستم‌ها و کنترل‌ها			

شاخص‌های مربوطه انجام گرفت و نیاز بود تا ضمن کمک از اساتید مجرب و متخصصین حوزه حسابرسی، پرسشنامه پژوهش توسط کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور، تأیید و سپس بین نمونه آماری پژوهش توزیع شود، بنابراین باعث شد روند پژوهش با کندی صورت پذیرد. یکی از خطرات استفاده از ابزار پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات، برداشت نادرست از سؤالات پژوهش توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشد. هر چند در طول طراحی پرسشنامه سعی شد سؤالات به صورت واضح و مشخص باشد ولی در هر حال وجود برخی برداشتهای احتمالی نادرست می‌تواند از جمله محدودیت‌های پژوهش باشد که نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار داده است.

تاکنون در خصوص تجزیه و تحلیل گزارش‌های حسابرسی عملکرد پژوهش‌های محدودی انجام گرفته و با توجه به محدودیت حیطه مطالعه و عدم وجود یک الگوی کلی برای دسته‌بندی اطلاعات افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، پیشنهاد می‌گردد یافته‌های این پژوهش مبنای مطالعه و پژوهش‌های دیگر برای ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد قرار گیرد و در پژوهش‌های آتی ضمن دسته‌بندی دقیق‌تر اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد صادر شده توسط دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی، وضعیت موجود اطلاعات ارائه شده در این گزارش‌ها با وضعیت مطلوب مقایسه گردد. فرآیند کلی حسابرسی عملکرد شامل شش مرحله (برنامه‌ریزی، تدوین برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، گزارشگری، پیگیری) بوده پیشنهاد می‌گردد سایر مراحل این حسابرسی از جمله اجرای عملیات و پیگیری در پژوهش‌های آتی مد نظر قرار گیرد. ضمناً آنجا که مدیران و اعضای هیئت مدیره و حسابرسان داخلی از جمله ذینفعان گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی هستند، پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آتی، نظر این گروه‌ها در خصوص گزارش‌های حسابرسی عملکرد موردسنجش قرار گیرد. انجام پژوهش درباره جایگاه حسابرسی عملکرد در نزد مدیران دولتی نیز می‌تواند کمک شایانی به گسترش ادبیات این نوع حسابرسی نماید. طبق بررسی انجام شده بابت ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد در کشور، چارچوب نظری کوزو از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بوده لیکن با توجه به نوپایی فرآیند حسابرسی عملکرد در کشور به نظر می‌رسد بهتر است در ابتدای امر، فرآیند حسابرسی عملکرد با مدلی که پیچیدگی و مشکلات پیاده‌سازی چارچوب کنترل‌های داخلی را نداشته و از طرف دیگر، اشتراک‌های زیادی از نظر ساختاری و محتوایی با این

کامل‌تر در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی یاری رسانده و سبب بهبود پاسخگویی در بخش عمومی می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از حیطه فعالیت بخش عمومی بوده و نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفاء می‌کند و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های بخش عمومی را افزایش می‌دهد. ماهیت بخش عمومی در کشور و نیز قوانینی که دستگاه‌های اجرایی را مکلف به انجام حسابرسی عملکرد نموده ایجاد می‌کند که گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شامل شود. پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد عمدتاً به شناسایی چالش‌های اجرای این حسابرسی در بخش عمومی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان داد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌های حسابرسی عملکرد به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند. اگر چه پژوهش‌های انجام شده توسط باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، داودی و همکاران (۱۳۹۸)، کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، نظری‌پور (۱۳۹۶)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، پراتاما (۲۰۱۹)، برینگسلیوس (۲۰۱۸)، داجوتایت و ادوم‌اوکیوت (۲۰۱۷)، آمارا (۲۰۱۵) و رایکی‌ورن (۲۰۱۴ و ۲۰۱۳)، در خصوص ارزیابی گزارش‌های حسابرسی عملکرد نبوده لیکن نتایج نهایی این پژوهش شامل بهبود پاسخگویی در بخش عمومی از طریق حسابرسی عملکرد و نیز ابعاد با اهمیت در گزارش‌های حسابرسی عملکرد را تأیید می‌کنند.

از مهمترین محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به عدم وجود پژوهش مشابه در داخل و خارج از کشور به منظور امکان مقایسه یافته‌ها اشاره کرد. انگیزه و رغبت پایین مشارکت‌کنندگان چون سایر پژوهش‌های پیمایشی از محدودیت‌های دیگر این پژوهش بود و تشریفات و بروکراسی اداری در زمینه استفاده از دیدگاه‌ها این محدودیت را دو چندان کرده بود. در اجرای این پژوهش با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد و جهانی در هر دو زمینه پاسخگویی و حسابرسی عملکرد، وقت و تلاش بسیاری در شناسایی

شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. *حسابداری سلامت*، ۱۰، ۱۹-۱.

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

• باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۱، ۲۶-۱.

• باباجانی، جعفر؛ قربانی‌زاده، وجه‌اله و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. *دانش حسابداری*، ۷۶، ۳۹-۵۸.

• باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابداری عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، ۴۵-۱۶.

• بنی‌فاطمی‌کاشی، سیدمحمدرضا. (۱۳۸۴). آشنایی با برخی مفاهیم حسابداری عملیاتی: گزارشگری. *حسابرس*، ۲۹، ۷۷-۷۳.

• حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). حسابداری عملیاتی. *حسابدار*، ۱۶۰.

• حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۷). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

• حسینی، سید عبدالرضا؛ حسینی، سید محمد حسین و سید مطهری، سید مهدی. (۱۳۹۳). رابطه استفاده از فنون مدیریت ریسک با عملکرد شرکت‌های فعال صنایع غذایی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳، ۶۰-۴۵.

• حسینی، سیدعلی و گرامی‌راد، فاطمه. (۱۳۹۷). مفاهیم نظری حاکمیت شرکتی در بخش عمومی. همایش *حسابداران و بخش عمومی*، دانشگاه الزهراء، تهران.

• داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین و خردیار، سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابداری عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. *دانش حسابداری*، ۷۶، ۱۴۵-۱۲۷.

• دوشابی، بهروز؛ ممی‌پور، سیاب و ناظمی، علی. (۱۳۹۴). برآورد هزینه فعالیت‌های مراکز خدماتی دولتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی دانشگاه*

چارچوب داشته باشد، آغاز و پس از کسب تجربه کافی نسبت به ارائه گزارش بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اقدام شود.

به منظور ارتقای سطح کیفی گزارش‌های حسابداری عملکرد برای بهبود پاسخگویی بخش عمومی پیشنهادها زیر ارائه می‌گردد:

- ایجاد کارگروهی متشکل از سازمان حسابداری، دیوان محاسبات کشور، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان برنامه و بودجه کشور برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل حسابداری عملکرد متناسب با شرایط کشور، تدوین رهنمودهای حرفه‌ای مناسب و منسجم و بازنگری دستورالعمل‌ها و نظارت بر حسن اجرای آنها،
- استفاده از خدمات متخصصان در مراحل مختلف اجرای حسابداری عملکرد،

- برگزاری دوره‌های تخصصی به منظور افزایش تخصص و مهارت حسابران شاغل در این حرفه و ایجاد زمینه جهت شناخت کافی حسابران از تکنیک‌های حسابداری عملکرد.

گزارش‌های حسابداری عملکرد باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدف‌های تهیه آن محقق شود. ارائه گزارش حسابداری عملکرد با کیفیت و واکنش مناسب و به موقع، به پیشنهادها حسابداری منجر به بهبود پاسخگویی عمومی و صرفه‌جویی قابل ملاحظه در بودجه بخش عمومی می‌شود.

منابع

- آقاجانی، معصومه و خیری‌دوست، زهرا. (۱۳۹۴). توسعه پایدار در کنار عدالت و اخلاق در اقتصاد اسلامی. *اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۱۰، ۱۴۶-۱۱۱.
- احمدی، سیدعلی اکبر و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابداری عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، (۸)، ۵۴-۴۱.
- اسعدی، عبدالرضا. (۱۳۹۵). حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های هلدینگ و تابعه در بورس اوراق بهادار. *راهبرد مدیریت مالی*، ۱۵، ۱۲۹-۱۵۱.
- اسمعیل‌پور زنجانی، سعید. (۱۳۹۳). مقایسه تطبیقی میزان اثربخشی و کارایی حسابداری عملکرد استفاده از چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در قیاس با مدل تعالی سازمانی. *حسابرس*، ۷۱، ۹۸-۹۲.
- ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۴). چالش‌های پیشروی الزامی

- خوارزمی. دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن. تهران: کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، ۳۹-۱.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد. تهران: کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد.
- رایدر، هری. (۱۳۸۰). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی. ترجمه: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، تهران: سازمان حسابرسی.
- رحیمیان، نظام الدین؛ منتی، وحید و غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۸). حسابرسی عملیاتی: اصول و شیوه‌هایی برای دنیای در حال تغییر. تهران: انتشارات کیومرث.
- رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت. حسابرس، ۲۰، ۲۶-۳۳.
- رضایی، مهدی. (۱۳۹۵). الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. پژوهش حقوق عمومی، ۵۱، ۵۵-۸۰.
- زارعی، محمدحسین و فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۶۳، ۲۶۹-۲۸۸.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۴). دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی. تهران: واحد حسابرسی عملیاتی.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و صادقی‌عسکری، سمانه. (۱۳۹۳). مفهوم‌سازی مجدد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی. حسابرس، ۷۱، ۱۰۶-۱۱۵.
- سهرابی، بابک و رئیسی، ایمان. (۱۳۹۵). طبقه‌بندی و تحلیل عوامل مؤثر بر استفاده کارآمد از سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در سازمان‌های دولتی. مدیریت دولتی، ۳، ۴۵۹-۴۸۶.
- صفار، محمدجواد و صابری‌سرابی، فرهود. (۱۳۹۴). کوزو در گذر سال‌ها. حسابرس، ۷۸، ۸۶-۸۲.
- طاهری، اصغر؛ شاه مرادی، نسیم و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۷). شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس. دانش حسابرسی، ۷۰، ۱۳۰-۱۰۵.
- فتحی‌عبداللهی، احمد و آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. مدیریت سازمان‌های دولتی، ۱۹، ۹۴-۸۱.
- فتوره بنایی، امین و دارابی، رویا. (۱۳۹۶). حسابداری و حسابرسی محیط زیست. مطالعات مدیریت و حسابداری، ۱، ۴۴-۵۱.
- قادرزاده، سیدکریم؛ کردستانی، غلامرضا و حقیقت، حمید. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با رویکرد داده‌کاوی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۱، ۴۶-۷.
- کاروان، احمد و مرادی، علی. (۱۳۹۷). شناخت رابطه بین درک عدالت سازمانی و اخلاق کاری. پژوهش‌های جامعه شناسی معاصر، ۱۳، ۱۸۳-۲۰۸.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانالاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی. دانش حسابرسی، ۷۱، ۷۶-۵۷.
- کشیری، حسین و صبری، رضا. (۱۳۹۸). چارچوب کنترل داخلی برای حسابرسان مستقل. تهران: مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر).
- الوانی، سیدمهدی و مجیبی، تورج. (۱۳۸۴). الگوی جامع ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی. مطالعات علوم اجتماعی ایران، ۷، ۵۰-۲۸.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۵، ۷۸-۶۷.
- مجلس شورای اسلامی ایران. (۱۳۹۳). قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب ۱۳۹۳. تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- مجلس شورای اسلامی ایران. (۱۳۹۵). قانون برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۵. تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- محمدی، جمال. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد. حسابرس، ۷۱، ۱۱۶-۱۱۰.
- محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. پژوهش حسابداری، ۲۹، ۹۸-۷۱.
- مرادی، محمد و صفی‌خانی، رضا. (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴)، ۵۷۴-۵۴۷.
- مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های

- نخبه‌فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). حسابداری عملکرد و بهبود پاسخگویی در بخش عمومی. رساله دکتری رشته حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۶، ۷۹-۹۲.
- اجرای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۳۶، ۲۷-۴۸.
- نخبه‌فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). تحلیل محتوای گزارش‌های حسابداری عملکرد؛ بر اساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه. دانش حسابداری، ۷۶، ۵۹-۸۵.
- Aghajani, M. & Kheiry Doust, Z. (2016). Sustainable Development along with Justice and Ethics in Islamic Economics. *Islamic Economics and Banking*, 10, 111-146 (In Persian).
- Ahmadi, S.A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Bian-annual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (8), 41-54 (In Persian).
- Alvani, S.M. & Mojibi, T. (2005). Comprehensive Model for Evaluating the Performance of Government Organizations. *Iranian Social Science Studies*, 7, 28-50 (In Persian).
- Amara, S. (2015). Improving Performance Auditing Practice in the Libyan Public Sector. *Athens Journal of Business & Economics*, Athens Institute for Education and Research (ATINER), (4)1, 311-324.
- Arthur, A. Rydland, L.T. & Amundsen, K. (2012). The User Perspective in Performance Auditing-A Case Study of Norway. *American Journal of Evaluation*, (1)33, 44-59.
- Asadi, A. (2016). Corporate Governance and Performance of Holding and Subsidiary Companies in the Stock Exchange. *Financial Management Strategy*, 15, 129-151. (In Persian).
- Auditing Organization. (2015). *Instruction for preparing and submitting operational audit report*. Tehran: Operational Audit Unit (In Persian).
- Babajani, J. & Doust Jabarian, J. (2017). A Model for Establishing a Performance Audit System in Public Sector Institutions in Iran. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 21, 143-155 (In Persian).
- Babajani, J. (2009). *The benefits of implementing performance audit in the country and its role in accountability*. 1st Edition, Tehran: The Supreme Audit Court Publications (In Persian).
- Babajani, J., Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Assessing the Current Status of Performance Auditing in Public Sector Institutions in Iran and Providing Solutions to Improve it. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 61, 1-26 (In Persian).
- Babajani, J., Ghorbanizadeh, V. & Imanzadeh, P. (2019). A Model for Establishing a Performance Audit System in Public Sector Institutions in Iran. *Audit Knowledge*, 76, 39-58 (In Persian).
- Banifatemi Kashi, S.M. (2005). Familiarity with some Concepts of Operational Auditing: Reporting. *Auditor*, 29, 73-77 (In Persian).
- Brenninkmeijer, A. & Moonen, G. (2018). Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA). *Utrecht Law Review*, (14)1.
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, Economy and Effectiveness but What about Ethics?. *Supreme Audit Institutions at a Critical Juncture, Public Money & Management*, (2)38, 105-110.
- Broadus, W.A. & Comtoic, J.D. (1998). *Performance auditing*. USA: AICPA.
- Bulcha, Z.M. & Obo, D.D. (2019). Role of Performance Audit on Performance Improvement and Accountability in the Audited Public Sectors of City Government of Addis Ababa. *A Research Project Paper*, Addis Ababa University.
- Dajotait, D. & Macerinskien. I. (2008). Development of Performance

- Audit in Public Sector. *5th International Scientific Conference Business and Management*, 177-185.
- Daujotaitė, D. & Adomaviciute, D. (2017). The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance. In *Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management*, 29-44. Springer, Cham.
 - Davoodi, K., Izadi, H. & Kheradyar, S. (2019). The Role of Performance Auditing in Improving the Accountability of Public Sector Managers. *Audit Knowledge*, 76, 127-145 (In Persian).
 - Dushabi, B., Mammipour, S. & Nazemi, A. (2015). Estimating the Cost of Activities of Government Service Centers using Activity Based Costing Method on Time-Oriented. *Master thesis*, Faculty of Economics, Kharazmi University (In Persian).
 - Fathi Abdollahi, A. & Aghaei, M.A. (2017). Investigating the Effectiveness of Internal Audit in the Performance of Risk Management and Control of Government Organizations. *Management of Government Organizations*, 19, 81-94 (In Persian).
 - Fatoreh Bonabi, A. & Darabi, R. (2017). Accounting and Environmental Auditing. *Management and Accounting Studies*, 1, 44-51 (In Persian).
 - 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.
 - Funnell, W. (2015). Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes. *Financial Accountability & Management*, (1)31, 92-111.
 - Ghaderzadeh, S.K., Kordestani, Gh. & Haghghat, H. (2017). Identifying and Ranking Factors Influencing Levels of Corporate Social Responsibility Disclosure using Data Mining. *Applied Research in Financial Reporting*, 11, 7-46 (In Persian).
 - Gildenhuis, E. & Roos, M. (2015). The Performance Audit: Are there Differences in the Planning Approach and Practices Followed within the South African Public Sector?. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, (1)17, 49-60.
 - Hassanabadi, M. & Najjar Sarraf, A. (2008). *Comprehensive model of operational budgeting system*. Tehran: Iran Industrial Training and Research Center Publications. (In Persian).
 - HassasYeganeh, Y. (2005). Operational Audit. *Accountant*, 160 (In Persian).
 - Hosseini, S.A. & Geramirad, F. (2018). Theoretical concepts of Corporate Governance in the Public Sector. *Conference of Accountants and the public sector*, Al-Zahra University. Tehran (In Persian).
 - Hosseini, S.A. & Hosseini, S.H. (2014). The Relationship between the use of Risk Management Techniques and the Performance of Companies Active in the Food Industry. *Empirical Accounting Research*, 13, 45-60 (In Persian).
 - Imani Barandagh, M. (2014). The Challenges Beyond the Obligation of Performance Audit in the Government Agencies of Iran. *Journal of Health Accounting*, 3, 4, 1-19 (In Persian).
 - INTOSAI. (No Date). *The international standards of supreme audit institutions, ISSAI, performance audit guidelines: ISSAI 3000-3100*. Denmark: PSC-Secretariat, Available at: <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf>
 - Irawan, A.B. (2015). Evaluation of Performance Auditing in Indonesia: A Critical Systemic Approach to Addressing Public Accountability, Flinders Institute of Public Policy and Management. *Ph D Thesis*, School of Social and Policy Studies, Flinders University, South Australia
 - 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.
 - Esmailpour Zanjani, S. (2015). Comparative Comparison of the Effective-

- ness and Efficiency of Performance Auditing Using the COSO Internal Control Framework in Comparison with the Organizational Excellence Model (EFQM). *Auditor*, 71, 92-98 (In Persian).
- Kamyabi, Y., Malekian, E. & Khanlari, M. (2018). Explain the Components of Performance Auditing in the Public Sector of Iran with Emphasis on Environmental and Social Performance. *Audit Knowledge*, 71, 57-76 (In Persian).
 - Karvan, A. & Moradi, A. (2018). Recognition of the Relationship between Understanding Organizational Justice and Work Ethic. *Contemporary Sociological Research*, 13, 183-208 (In Persian).
 - Kasiri, H. & Sabri, R. (2019). Internal Control Framework for Independent Auditors. *Certified Public Accountants Training Center, Tehran* (In Persian).
 - Kordestani, Gh., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 5, 67-78 (In Persian).
 - Mahdavi, Gh.H. & Mohammadian, M. (2017). Executive Challenges of Performance Audit in Administrative Agencies, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 9, 36, 27-47 (In Persian).
 - Mahmoudkhani, M. & Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing with Emphasis on the Public Sector. *Accounting Research*, 29, 71-98 (In Persian).
 - Mohammadi, J. (2014). Factors Affecting the Quality Improvement of Performance Audit Report. *Auditor*, 71, 110-116 (In Persian).
 - Moradi, M. & Safikhani, R. (2016). Analysis of Public Sector Accounting Research in Iran and Orientation of Future Research. *Accounting and Auditing Reviews*, (4)23, 547-574 (In Persian).
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *28th IPMA World Congress*, IPMA 2014, 29 September-1 October 2014, Rotterdam, The Netherlands, *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 194, 134-145.
 - Nazaripour, M. (2017). The Necessity to Establishment of Performance Auditing from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 6, 79-92 (In Persian).
 - Nokhbeh Fallah, A., Kordestani, Gh., Rahimian, N. & Rezazadeh, J. (2020). Performance Auditing and Improving Accountability in the Public Sector. *PhD. Thesis in Accounting*, Imam Khomeini International University (In Persian).
 - Nokhbeh Fallah, A., Kordestani, Gh., Rahimian, N. & Rezazadeh, J. (2019). Content Analysis of Performance Audit Reports; According to the Law Components of the Fifth And Sixth Five-Year Development Plans. *Audit Knowledge*, 76, 59-85 (In Persian).
 - 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*, (2)3, 102-109.
 - Parker, L.D. & Jakobs, K. (2014). Public Sector Performance Audit: A Critical Review of Scope and Practice in the Contemporary Australian Context. Available at: www.cpaaustralia.com.au.
 - Pontones, R.C. & Perez, M.R. (2015). The Audit Report as an Instrument for Accountability in Local Governments: A Proposal for Spanish Municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, (3)82, 536-558.
 - Pratama, W.S. (2019). Perception of Auditors and Auditee on Public Sector Performance Audits. *Policy & Governance Review*, (3)1, 60-72.
 - Rahimian, N. (2003). Operational Auditing is a Tool for Accountability and Assistance to Management. *Auditor*, 20, 26-33 (In Persian).
 - Rahimian, N., Menati, V. & Ghavaskenari, M. (2019). *Operational auditing: principles and methods for a changing world*. Tehran: Kiomars

- Publications (In Persian).
- Raudla, R. & Douglas, J. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 1-17.
 - Reichborn, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of The Auditor General in Norway. *Public Administration*, (91)3, 680-695.
 - Reichborn, K. (2013). Does Performance Auditing Matter?. *Doctoral Dissertation*, University of Bergen, Norway.
 - Reider, H. (2001). *The Complete Guide to Operational Auditing*. Translated by Mahimani, M. & Abdollahpour, M., Tehran: Auditing Organization (In Persian).
 - Rezaei, M. (2016). Operational Budgeting Requirements in Iran. *Public Law Research*, 51, 80-55 (In Persian).
 - Foster, R.C. & O'Connor, T.F. (2014). Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in The U.S. and Canada. Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
 - Rosa, C., Morote, R. & Prowle, M. (2014). Developing Performance Audit in Spanish Local Government: An Empirical Study of a Way Forward. *Public Money & Management*, Published online: 07 Apr 2014, 189-196.
 - Rosa, C.P. & Morote, R.P. (2015). The Audit Report as an Instrument for Accountability in Local Governments: A Proposal for Spanish Municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, Available at: journals.sagepub.com.
 - Saffar, M.J. & Saberi, F. (2015). CO-SO Over the Years. *Auditor*, 78, 82-86 (In Persian).
 - Sandra, T. & Henk, J. (2010). Performance Auditing Improving the Quality of Political and Democratic Processes?. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 754-769.
 - Sarker, A.E. & Hassan, M. (2010). Civic Engagement and Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries. *14th Annual IRSPM Conference at The University Of Bern, Switzerland*.
 - Schmitz, J. (2019). Public Sector Performance Audits: Stakeholder Interpretations of Impact. *Doctoral dissertation*, RMIT University, Australia.
 - Sohrabi, B. & Raeisi, I. (2016). Classification and Analysis of Factors Affecting the Efficient use of integrated Information Systems in Government Organizations. *Government Management*, 3, 459-486 (In Persian).
 - Soleimani, Gh. & Sadeghi Askari, S. (2014). Re-Conceptualizing Performance Auditing in the Public Sector. *Auditor*, 71, 106-115. (In Persian).
 - Taheri, A., Shah Moradi, N. & Moinoddin, M. (2018). Identifying the Gap between the Current Situation and the Desired Level of the Internal Control Structure of the Executive Organizations of Fars Province. *Audit Knowledge*, 70, 105-130 (In Persian).
 - Islamic Consultative Assembly of Iran. (2014). *Law on adding some articles to the law on regulation of a part of government financial regulations 2, approved in 2014*. Tehran: Islamic Consultative Assembly of Iran (In Persian).
 - Islamic Consultative Assembly of Iran. (2016). *Law of the fifth and sixth five-year development plan of the Islamic republic of Iran, approved in 2010 and 2016*. Tehran: Islamic Consultative Assembly of Iran (In Persian).
 - The Supreme Audit Court. (2009). *Performance auditing and its reporting framework*. Tehran: Performance Audit Executive Committee, 1-39 (In Persian).
 - The Supreme Audit Court. (2011). *Performance auditing guide*. Tehran: Performance Audit Executive Committee (In Persian).
 - Torres, L., Yetano, A. & Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*, University of Zaragoza, Spain, 1-32.
 - Waring, C.G. & Morgan, S.L. (2007). *Public sector performance auditing in*

- developing countries*. In A. Shah (Ed.), Washington, DC: Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption
- Weihrich, D. (2018). Performance Auditing in Germany Concerning Environmental Issues, Sustainability Accounting. *Management and Policy Journal*, 9, 29-42.
 - Zarei, M.H. & Fazelinejad, J. (2016). Legal Requirements for Performance Auditing in The Supreme Audit Court. *Audit Knowledge*, 63, 269-288 (In Persian).

