

نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی؛ تاکید بر محتوای گزارش

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱/۱۸

افشین نخبه‌فلاح^۱

غلامرضا کردستانی^۲

نظام‌الدین رحیمیان^۳

چکیده:

مسئولیت پاسخگویی به تعهد سازمان‌ها و مدیران بخش عمومی در ارتباط با تصمیم‌گیری در ارتباط با منابع عمومی و سایر مسئولیت‌های اجتماعی آنها مطابق با تئوری نمایندگی اشاره دارد. تلاش برای بهبود پاسخگویی عمومی و حرکت به سوی حکمرانی خوب خواسته تمام شهروندان است. از ابزارهایی که می‌تواند به بهبود پاسخگویی عمومی کمک کند اجرای حسابرسی عملکرد و محتوای مناسب گزارش‌های مربوطه در دستگاه‌های اجرایی کشور است. هدف این پژوهش که در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده، تعیین اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از نظر خبرگان است. بر این اساس، پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و سپس اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های مذکور برای بهبود پاسخگویی بر اساس نظر خبرگان گردآوری شد. در این مورد ۳۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان حسابرسی عملکرد انجام شد و داده‌های حاصل شده از مصاحبه با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر اساس یافته‌های تحقیق سه مولفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها به عنوان تم‌های اصلی شناسایی شده و تم‌های فرعی زیر مجموعه آنها طبقه‌بندی گردید. گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مولفه اساسی (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) را شامل شود. با یک نگرش سیستمی، انتظار می‌رود با بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد، شاهد ارتقای جایگاه این نوع حسابرسی به عنوان خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن، بهبود کارکرد نظام پاسخگویی در بخش عمومی باشیم. این تحقیق به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

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

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند، پرند، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: afshin_nf20@yahoo.com

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

۱- مقدمه

مسئولیت پاسخگویی^۱، تعهدات موسسات و نمایندگان بخش عمومی در ارتباط با منابع عمومی است که باید در مقابل مسئولیت‌های مالی و اجتماعی محول شده به آنها پاسخگو باشند (آکوین و هاینزمن^۲، ۲۰۰۰). پاسخگویی مقامات دولتی جزء ضروری حکومت مردم‌سالارانه است. بدون پاسخگویی مقامات دولتی، جوهره مردم‌سالاری را نمی‌توان تحقق بخشید (سارکر و حسن^۳، ۲۰۱۰). هر چند چگونگی پاسخگویی سازمان‌های دولتی در نظام‌های سیاسی مختلف، متفاوت است لیکن معمولاً حاوی فرآیندهایی است که به وسیله آنها، مقامات دولتی را در مقابل عملکرد و رفتار خود به طور مستقیم، به وسیله انتخابات پاسخگو می‌کنند. نمایندگان مردم در مجالس قانون‌گذاری، مدیران و کارکنان دولتی را از طریق سازوکارهای بررسی، بازرسی و حسابرسی، پاسخگو می‌سازند (آکوین و هاینزمن^۴، ۲۰۰۰). حسابرسی عملکرد^۵، تدوین و توسعه مدل حسابرسی برای ارزیابی مولفه‌های کارایی^۶، اثربخشی^۷ و صرفه اقتصادی^۸ عملکرد کسب و کارهای مختلف است که در سال‌های اخیر مولفه‌های محیط زیست^۹، عدالت اجتماعی^{۱۰} و اخلاق^{۱۱} به سه مولفه فوق اضافه شده است، چنین تغییراتی، حسابرسی عملکرد را به مشاور مستقل و خالق ارزش برای مدیریت تبدیل نموده (وارینگ و مورگان^{۱۱}، ۲۰۰۷) که در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). بر این اساس استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به صورت "بررسی هدفمند و نظام‌مند برای انجام ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها" تعریف می‌نماید (بروداس^{۱۲} و همکاران، ۱۹۹۸). هدف پاسخگویی عمومی، کنترل سوء استفاده از اختیارات عمومی، اطمینان بابت استفاده اثربخش از منابع عمومی و نیز ترغیب و ترقی در بهبود مستمر مدیریت عمومی می‌باشد که حسابرسی عملکرد نیز در این سه زمینه نقش ایفا می‌نماید (آکوین و هاینزمن، ۲۰۰۰). در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه مولفه "کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی"^{۱۳} است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است (رادلا^{۱۴} و همکاران، ۲۰۱۵).

1. Accountability
2. Aucoin & Heintzman
3. Sarker & Hassan
4. Performance Auditing
5. Efficiency
6. Effectiveness
7. Economy
8. Environmet
9. Equity
10. Ethics
11. Waring & Morgan
12. Broadus
13. 3E
- 14.. Raudla

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

پرسش اصلی پژوهش این است که گزارش حسابرسی عملکرد برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی باید شامل چه اطلاعاتی باشد؟

بنابراین در این تحقیق، پس از بیان مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد بخش عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و سپس اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های مذکور برای بهبود پاسخگویی بر اساس نظر خبرگان شناسایی می‌گردد. دانش افزایشی این پژوهش به شرح زیر است:

اول: توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد

دوم: شناخت ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد

سوم: شناسایی اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد از دیدگاه خبرگان

چهارم: فراهم ساختن مبنایی برای بهبود پاسخگویی عمومی

ساختار مقاله به این شرح است: بخش دوم به مبانی نظری حسابرسی عملکرد، پاسخگویی عمومی، 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.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱. حسابرسی عملکرد و پاسخگویی عمومی

پاسخگویی عمومی لازمه عملی کردن فرایند مردم‌سالاری است و مکمل مدیریت دولتی محسوب می‌شود. این مفهوم پاسخگویی عمومی، تصویری از امانتداری، وظیفه‌شناسی، عدالت،

شفافیت، تلاش برای بهبود و شایستگی اخلاقی مدیران دولتی را ارائه می‌کند و ارتقای آن مدیران دولتی را در برابر انتقادات مصون می‌سازد و جلوه‌هایی از مردم‌سالاری را به نمایش می‌گذارد (کردستانی، ۱۳۸۶). تا زمانی که سازمان در دست دولت است، پاسخگویی آن باید مورد سؤال باشد (الوانی، ۱۳۷۹)، زیرا بهبود عملکرد خدمات عمومی، نگرانی جدی برای کشورهای در حال توسعه است (سارکر و حسن، ۲۰۱۰). 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. در حکومت‌های مردم‌سالارانه، مردم و نمایندگان آنها نیازمند ساز و کارها و روش‌های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند. این امر مستلزم توجه توامان به ورودی‌ها، خروجی‌ها، نتایج و آثار مخارج و هزینه‌های عمومی می‌باشد (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). پس با استقرار مدیریت عمومی نوین^۴ که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت، قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت عمومی نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. حسابرسی عملکرد ظرفیت در خور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرائی، برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های مورد نیاز در مرحله رسیدگی، ارزیابی، قضاوت فرآیند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی، ۱۳۸۹). 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. جوهره اصلی و اولیه حسابرسی عملکرد، ارزیابی عینی فعالیت‌ها، برنامه‌ها و سیستم‌های بخش عمومی از جنبه‌های صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در پیشرفت عملکرد مدیریت است (داجوتایت و ادموویکیوت^۵، ۲۰۱۷). قدرت رهبری، انگیزه، فهم مهارت و سیستم‌های کاری عوامل کلیدی در مدیریت و بهبود عملکرد می‌باشند و کلیه این عوامل در فرآیند عملکرد مدیریت متصور هستند و حسابرسی عملکرد نیز بیشتر درباره این موضوع است که سازمان چگونه فرآیند عملکرد مدیریت را تجزیه و تحلیل، توسعه و بهبود می‌بخشد (آرمسترانگ^۶، ۲۰۰۱). هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود

1. Inputs
2. Outputs
3. Outcomes
4. New Public Management
5. Daujotaitis & Adomavičius
6. Armstrong

عملیات و آرایه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعالیت‌ها می‌باشد (رایدر^۱، ۱۹۹۴). حسابرسی عملکرد، بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند (برنینکمیجر^۲، ۲۰۱۸) و به طور قابل ملاحظه‌ای بر روی سازمان و رفتار دستگاه‌های سیاسی و اداری تاثیرگذار می‌باشد (داجوتایت و ادوماویکیوت، ۲۰۱۷). در حسابرسی عملکرد هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است 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). 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 مساله است که آیا سازمان‌های دولتی با توجه به مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی اداره می‌شوند (رایکبورن^۳، ۲۰۱۳). ارائه اطلاعات کامل‌تر در مورد عملکرد واحدهای دولتی، دینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده یاری می‌رساند. رضایت استفاده‌کنندگان، مهم‌ترین شاخص اثربخشی برای حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است (آرتور^۴ و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسی عملکرد به مؤسسات حسابرسی اجازه می‌دهد تا از طریق توصیه‌های گزارش‌های خود در بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی سهیم باشند (تورس^۵ و همکاران، ۲۰۱۶). استقرار حسابرسی عملکرد در کشور نیازمند وجود قوانین الزام‌آور و شفافیت است که زمینه لازم را برای اجرای صحیح آن فراهم نماید. اغلب کشورهایی که سیستم حسابرسی عملکرد را با موفقیت در کشور خود مستقر نموده‌اند، قوانین و مقررات لازم الاجرائی برای آن به تصویب رسانده‌اند. هیات وزیران در سال ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵ بر اساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه (۱۳۹۰-۱۳۹۴ و ۱۳۹۵) و نیز ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب اسفندماه ۱۳۹۳، جمعا 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 گزارش‌های مذکور توسط سازمان حسابرسی ارائه شده است. در سال ۱۳۹۸ نیز ۵۰ شرکت

1. Reider
2. Brennkmeijer
3. Reichborn
4. Arthur
5. Torres

مشمول توسط هیات وزیران اعلام که از این شرکت ها، ۴۷ شرکت همان شرکت‌های مشمول سنوات قبل بوده و سازمان حسابرسی نیز از دستگاه‌های اجرایی مشمول حسابرسی عملیاتی است. حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی توسط هیات عالی نظارت سازمان^۱ انجام می‌گیرد. ضمناً مقرر گردیده حسابرسی عملیاتی بقیه شرکت‌های مشمول توسط موسسه ای انجام شود که حسابرسی صورت‌های مالی شرکت مربوطه را بر عهده دارد، با توجه به اینکه حسابرسی مالی ۴۸ شرکت مشمول، سازمان حسابرسی انتخاب گردیده، بنابراین صرفاً حسابرسی عملیاتی یک شرکت توسط موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام خواهد گرفت. براساس تبصره ۲ ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج ساله 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. استانداردهای حسابرسی عملیاتی ترجمه تعدیل شده و بومی‌سازی شده بخش‌های ۱ تا ۳، ۷ و ۸ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی ایالات متحده از متون بازنگری شده این استانداردها در سال ۲۰۰۷ است که از سوی اداره پاسخگویی دولت ایالات متحده تدوین و منتشر گردیده است.

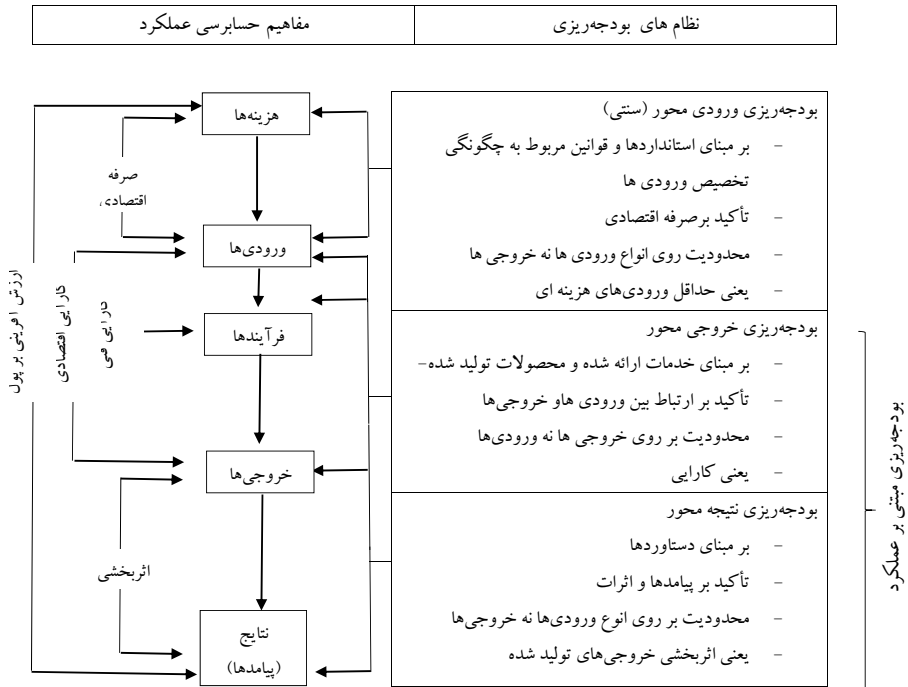
بر اساس ماده ۲ آئین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ کمیسیون مشترک برنامه و بودجه و محاسبات و اجتماعی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد. دیوان محاسبات کشور که در سازمان‌های بین‌المللی مربوط نظیر سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (این‌توسای^۲) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابرسی (آسوسای^۳) و سازمان مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای عضو اکو (اکوسای^۴) عضویت دارد، استانداردهای حسابرسی را همسو با ساختار استانداردهای انتشار یافته توسط سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (این‌توسای) طبقه‌بندی نموده است. راهنمای حسابرسی عملکرد مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور (۱۳۹۰) نیز بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی این‌توسای و رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد این‌توسای تدوین گردیده و از کتابچه‌های راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان حسابرسان اروپا و مؤسسات عالی حسابرسی هلند، کانادا، فنلاند و برخی کشورهای دیگر استفاده شده است. در سال ۱۳۹۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری حکم به پذیرش دیوان در نظارت بر شهرداری‌ها را صادر نمود. در ماده ۸ قانون برنامه

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

2. International Organization of Supreme Audit Institutions) INTOSAI(
3. Asian Organization of Supreme Audit Institutions) ASOSAI)
4. Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions (ECOSAI)

پنج‌ساله ششم توسعه (۱۳۹۶-۱۴۰۰) دولت مکلف گردیده برای ارتقا 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. ارتباط نظام بودجه‌ریزی و حسابرسی عملکرد را می‌توان در شکل یک مشاهده نمود. 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). مدیران دولتی باید در پنج سطح راهبرد، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرایند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت مقررات) پاسخگو باشند. تلاش برای افزایش سطح پاسخگویی در جامعه از طریق افزایش اطلاعات در دسترس عموم و به تبع آن افزایش سطح پاسخ‌خواهی مردم، انتظارات برای بهبود خدمات بخش عمومی را افزایش داده و فشار ناشی از آن منجر به اصلاح بخش عمومی می‌شود (کردستانی، ۱۳۸۶). چهار سطح از سطوح مسئولیت پاسخگویی با استقرار حسابرسی عملکرد امکان پذیر می‌گردد و این در حالی است که تنها یکی از سطوح این مسئولیت از طریق حسابرسی‌های مالی و رعایت مورد رسیدگی و ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد که بر مشروعیت مصرف منابع مالی تأکید دارد. به بیان دیگر، حسابرسی عملکرد علاوه بر اینکه سطوح بیشتری از نردبان مسئولیت پاسخگویی استوارت^۱ را مورد رسیدگی، ارزیابی و قضاوت قرار می‌دهد، این سطوح در مقایسه با سطح اختصاص یافته به مشروعیت مصرف منابع مالی از جایگاه بالاتری نیز برخوردار است. با یک نگرش سیستمی، انتظار می‌رود با افزایش اهمیت حسابرسی عملکرد، شاهد ارتقای جایگاه حسابرسی به عنوان خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن بهبود کارکرد نظام پاسخگویی باشیم (باباجانی، ۱۳۸۹).

شکل ۱: نظام‌های بودجه‌ریزی و حسابرسی عملکرد (حسن‌آبادی و صراف، ۱۳۸۷)



۲-۲. گزارش حسابرسی عملکرد

طبق مصوبه کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، فرآیند کلی حسابرسی عملیاتی شامل شش مرحله (برنامه‌ریزی، تدوین برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، گزارشگری، پیگیری) است. با توجه به اینکه استفاده‌کنندگان گزارش صرفاً به متن گزارش دسترسی داشته و در جریان فرآیند تهیه گزارش نیستند نتیجه‌بخش بودن تلاش‌های حسابرس در رابطه با برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و تهیه گزارش، منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم می‌باشد. 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). 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. حسابرسی عملکرد هدفی دوگانه را دنبال می‌کند بدین معنی که از یک سو، وظیفه و رسالت خود دایر بر پاسداری، از بیت‌المال در قبال مردم نمایندگان قانونی آنها ایفا می‌نماید و از سوی دیگر به مقامات اجرایی توصیه‌هایی برای بهبود عملکرد ارائه می‌دهد. به دلیل نقش اخیر الذکر در اغلب ادبیات



حاکم بر حسابرسی عملکرد این نوع حسابرسی به حسابرسی داخلی مدرن یا حسابرسی مدیریت موسوم شده است. زیرا حسابرسانی که به اجرای حسابرسی عملکرد می‌پردازند در مراحل پایانی حسابرسی و بر اساس یافته‌های حسابرسی توصیه‌هایی برای بهبود عملکرد مدیریت ارائه و عمل به این توصیه‌ها را مورد پی‌گیری قرار می‌دهند با این ترتیب توصیه‌های ناشی از اجرای حسابرسی عملکرد که با هدف بهبود عملکرد مدیریت صورت می‌گیرد را می‌توان از مزایای استقرار این نوع حسابرسی تلقی نمود. 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 برگیرنده هدف حسابرسی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشنهادها است. در بیشتر کشورها، ساختار گزارش به وسیله موسسه عالی حسابرسی^۱ تعیین می‌شود. در صورتی که هیچ ساختار تعیین شده‌ای وجود نداشته باشد، آنگاه حسابرسان درباره ساختار گزارش تصمیم می‌گیرند. در ادامه به ترتیب ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی، موسسه حسابرسی مفید راهبر و دیوان محاسبات کشور ارائه می‌گردد. ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تعیین گردیده که در جدول یک ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می‌گردد ساختار گزارش حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان حسابرسی عمدتاً بر دو موضوع ارزیابی عملکرد و ارزیابی کنترل‌های داخلی تمرکز دارد. ضمناً برای گزارش نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی از چارچوب کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (کوزو)^۲ شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت استفاده می‌گردد. با وجود گستردگی و جامعیت چارچوب نظری کوزو، مشکلات و محدودیت‌هایی نیز وجود دارد که باعث می‌شود پیاده‌سازی و گزارش‌دهی بر مبنای آن هم برای سازمان‌ها در مقام خودارزیابی و هم برای حسابرسان در حوزه حسابرسی عملکرد، چالش‌های عدیده‌ای داشته باشند. شناسایی این مشکلات موجب می‌شود تا بتوان با نیازسنجی بهتر در مسیر حل این مشکلات حرکت نمود. برخی از این مشکلات عبارتند از:

گسترده‌گی و جامعیت بسیار زیاد چارچوب که پیاده‌سازی آن را بسیار دشوار می‌کند؛
برخوردار نبودن از یک چارچوب استاندارد گزارش‌دهی که حسابرسی عملکرد را با مشکل مواجه می‌کند؛

محدود بودن ارزیابان مجرب و آموزش دیده بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو که فضای خالی جدی را در جریان رسیدگی حسابرسی عملکرد ایجاد می‌کند؛

۱. برای موسسات عالی حسابرسی در کشورهای مختلف از عناوینی مانند GAO و NAO استفاده می‌شود.
2. The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

نبود اسناد پشتوانه کافی در سازمان‌ها برای پوشش معیارها و زیرمعیارهای مورد نظر چارچوب؛ کمرنگ بودن فرهنگ حسابرسی در سازمان‌ها با توجه به ناآشنایی با چارچوب مذکور؛ زمانبر و هزینه بر بودن حسابرسی بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی؛ و محدود بودن حسابرسان خبره و مجرب که در زمینه گزارش‌دهی بر مبنای این چارچوب آموزش دیده باشند.

جدول ۱: ساختار گزارش حسابرسی عملکرد (سازمان حسابرسی)

ردیف	عناوین اصلی	عناوین فرعی
۱	عنوان گزارش، نام واحد مورد حسابرسی، سال مورد حسابرسی و خلاصه ای از گزارش	-
۲	مشخصات کلی واحد مورد رسیدگی	تاریخچه
		ساختار سازمانی
		موضوع فعالیت
		چشم‌انداز، مأموریت و اهداف راهبردی
۳	اهداف و دامنه حسابرسی	-
		-
۴	مراحل انجام حسابرسی	-
۵	محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی	-
۶	انجام حسابرسی عملکرد طبق استاندارد	-
۷	فعالیت‌های بااهمیت شناسایی شده	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
۹	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 تجزیه و تحلیل صورتهای مالی
		ارزیابی عملکرد فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی
۱۰	پیشنهادها	-
۱۱	پیوست‌ها	-

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، سازمان‌ها، فرآیند حسابرسی عملکرد را 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 چارچوب داشته باشد، آغاز و پس از کسب تجربه کافی نسبت به ارائه گزارش بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اقدام کنند (اسماعیل پور، ۱۳۹۳). مؤسسه حسابرسی مفید راهبر به عنوان یکی از موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با توجه به ماهیت کاربردی مدل تعالی سازمانی^۱ و سهولت پیاده‌سازی این مدل در سازمان‌ها، از این مدل به عنوان ابزاری برای حسابرسی عملکرد بهره گرفته است. این مؤسسه به منظور اعمال نظارت و ارتقای سطح کیفی اطلاعات و گزارش‌های مالی و مدیریتی بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی در اواخر سال ۱۳۷۱ تاسیس گردید و در راستای استراتژی تنوع خدمات حرفه‌ای خود پس از تشکیل واحد حسابرسی عملیاتی در سال ۱۳۷۴ با برگزاری اولین همایش حسابرسی عملیاتی در سال ۱۳۷۵ و تدوین کتاب و دستورالعمل و ایجاد کمیته حسابرسی عملیاتی در زمینه اجرایی کردن حسابرسی عملیاتی در واحدهای تحت پوشش اقدام نموده به نحوی که تاکنون پروژه‌های متعددی با استفاده از دو مدل کوزو و مدل تعالی سازمانی مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند^۲ (نادریان، ۱۳۹۴). ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد این مؤسسه در جدول ۲ اشاره شده است.

جدول ۲: ساختار گزارش حسابرسی عملکرد (مؤسسه حسابرسی مفید راهبر)

ردیف	عناوین اصلی	عناوین فرعی
۱	عنوان گزارش	عنوان برنامه، طرح، موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی
		نام دستگاه اجرایی
		دوره رسیدگی شده
۲	فهرست مندرجات	-
۳	مقدمه	کلیات و دلایل رسیدگی
۴	معرفی اجمالی شرکت	موضوع فعالیت شرکت
		وضعیت منابع انسانی
		سهامداران شرکت
		استراتژی، اهداف و ارزش‌ها
۵	اهداف، دامنه، معیارهای حسابرسی	وضعیت مالی
		-

1. European Foundation for Quality Management (EFQM)

۲. در حال حاضر مدل کسب و کار کانواس (Business Model Canvas) و زنجیره ارزش پورتر نیز در حال توسعه می‌باشد.

ردیف	عناوین اصلی	عناوین فرعی
۶	مراحل انجام حسابرسی	-
۷	روش انجام کار	-
۸	یافته‌ها و پیشنهادات کلی	-
۹	محدودیت‌های رسیدگی	-
۱۰	رسیدگی بر اساس معیارهای تخصصی	نقاط قوت
		موارد مستعد بهبود
		ملاحظات شامل پیشنهادها و توصیه‌ها
۱۱	نتایج عملکرد	نتایج عملکرد شامل موارد مالی، تولید، منابع انسانی، مشتریان و جامعه
		نتایج برداشتی
۱۲	ارزیابی فنی ^۱	-
۱۳	پیوست‌ها	تصویر مکاتبات مورد اشاره در گزارش
		شواهد حسابرسی
		سایر مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات یافته‌های حسابرسی مفید می‌باشد
		تعریف اصطلاحات فنی

۱. عمدتاً بر اساس گزارش کارشناسان و مشاوران فنی تهیه می‌شود. (ساختار گزارش موسسه بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق مصاحبه‌ها ارائه شده است).

دیوان محاسبات کشور به عنوان نماینده قانونی مردم، وظیفه نظارت بر عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی را از طریق دو معاونت فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی و معاونت فنی و حسابرسی امور اقتصادی و زیربنایی انجام می‌دهد. معاونت‌های مذکور هر کدام متشکل از یک دفتر، دو مشاور، دو اداره کل «رسیدگی و بررسی‌های فنی»، «هماهنگی و نظارت حسابرسی» و ۱۲ هیات حسابرسی کل می‌باشد که تحت نظر معاون مربوطه فعالیت می‌نمایند. حوزه معاونت فنی و حسابرسی امور اقتصادی و زیربنایی دبیری شورای راهبردی حسابرسی عملکرد را بر عهده دارد. در بخش بازتعریف و استقرار برنامه‌ریزی جامع حسابرسی دیوان محاسبات کشور، 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 (زیست محیطی، پولشویی و مبارزه با فساد، IT، آسیب‌های اجتماعی و حسابرسی‌های اجتماعی) پیش‌بینی گردیده است. ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور که بر اساس راهنمای حسابرسی عملکرد مصوب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد دیوان استخراج شده به شرح جدول ۳ است.

جدول ۳: ساختار گزارش حسابرسی عملکرد (دیوان محاسبات کشور)

ردیف	عناوین اصلی	عناوین فرعی
۱	عنوان گزارش	عنوان برنامه، طرح، موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی شده
		نام دستگاه اجرایی
		دوره رسیدگی شده
۲	فهرست مندرجات	نام هیات حسابرسی کننده
		-
۳	مقدمه	نحوه برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی
		دامنه و اهداف رسیدگی
		خلاصه نتایج
۴	شناخت واحد و موضوع تحت رسیدگی	شناخت واحد تحت رسیدگی
		شناخت موضوع تحت رسیدگی
۵	نتایج حسابرسی (یافته‌ها)	شرح فعالیت مورد حسابرسی (دستاوردهای حاصل از اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت)
		ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی
		اشکالات، انحرافات و ضعف‌های مشخص شده
		بررسی پاسخ‌ها و توجیحات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه در رابطه با اشکالات و نواقص
		مشخص ساختن ضعف‌های مهم در کنترل‌های مدیریت
۶	پیشنهادات حسابرسی	پیشنهادات حسابرسی برای اصلاح و بهبود امور و ارتقاء کارایی و اثربخشی
		پیشنهادات حسابرسی برای جلوگیری از بروز و تکرار نواقص و اشکالات
		پیشنهادات حسابرسی در خصوص روشهای بهتر اجرای عملیات
		میزان اجرای پیشنهادات، توسط دستگاه
		نتایج اجرای حسابرسی و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه در صورت اجرای آن
۷	پیوست‌ها	تصویر مکاتبات مورد اشاره در گزارش
		شواهد حسابرسی
		سایر مواردی که به نظر حسابرسی برای اثبات یافته‌های حسابرسی مفید می‌باشد
		لغت نامه اصطلاحات فنی

به نظر می‌رسد به استثنای سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، شاهد اقدامات جدی برای آموزش عملی حسابرسان نسبت به حسابرسان عملکرد نبوده‌ایم. در موارد خاصی نیز برحسب علائق مدیران مؤسسات حسابرسی در سطح محدودی

انجام گرفته است. از این رو می‌توان ارزیابی کرد که در سطح کلی حرفه، هنوز در مراحل ابتدایی دانش و تجربه حسابرسی عملکرد هستیم و نمی‌توان حسابرسان را دارای دانش و مهارت کافی در این زمینه دانست. شاید یکی از دلایل توفیق اندک حسابرسی عملکرد در ایران معرفی نشدن این نوع از حسابرسی و فواید آن برای ارکان راهبری و مدیران ارشد به ویژه در بخش عمومی بوده است. در بخش عمومی توجه کمتری به راهبری شرکتی می‌شود و از منابع و ابزار به کارگیری راهبری شرکتی خوب از جمله واحد حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، کمیته انتصابات، کمیته راهبردی و نیز حسابرسی عملکرد کمتر استفاده می‌شود. در حالیکه همه این موارد برای شفافیت و پاسخگویی مناسب مدیران طراحی شده است (اسدی، ۱۳۹۴). به نظر می‌رسد دیوان محاسبات کشور، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و انجمن‌ها و تشکل‌های حرفه‌ای به منظور تنوع بخشی به فعالیت‌های حسابرسان و نزدیک شدن به سرفصل‌های خدمات مورد ارائه توسط حسابرسان در دنیا، این موضوع را به نحو جدی تری مورد توجه قرار داده و مؤسسات حسابرسی نیز تلاش لازم را برای مجهز شدن به دانش و مهارت لازم از این بابت داشته باشند. قطعاً راهبرد تنوع بخشی به خدمات حرفه‌ای توسط مؤسسات حسابرسی کشور اقدام مناسبی برای توسعه پایدار این مؤسسات است (نادریان، ۱۳۹۴). به منظور بهبود نقش حسابرسی عملکرد در راستای منافع جامعه، باید خط مشی‌های 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 (ایراوان^۱، ۲۰۱۴). گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از حیثه فعالیت بخش دولتی 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).

۲-۳. مخاطبین و ذینفعان گزارش حسابرسی عملکرد

توزیع گزارش‌های حسابرسی عملیاتی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی بهارتباط حسابرسان با سازمان مورد حسابرسی و ماهیت اطلاعات مندرج در گزارش بستگی دارد. مباحث زیر خطوط کلی توزیع گزارش‌های تکمیل شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را نشان می‌دهد:

الف- مؤسسه‌های حسابرسی در واحدهای مورد حسابرسی دولتی بایستی گزارش‌های حسابرسی را میان ارکان راهبری و مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی و دستگاه‌های نظارتی ذیربط یا سازمان‌های الزام‌کننده یا درخواست‌کننده حسابرسی‌ها توزیع کنند. در صورت لزوم، حسابرسان بایستی نسخه‌هایی از گزارش‌ها را میان سایر مقاماتی که اختیار نظارت قانونی دارند یا ممکن است مسئولیت اقدام در مورد یافته‌ها و پیشنهاد‌های حسابرسان را داشته باشند و سایر افراد مجاز، توزیع نمایند.

ب- مؤسسه‌های حسابرسی طرف قرارداد برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی باید مسئولیت‌های مربوط به توزیع گزارش را با سازمان طرف قرارداد روشن کنند و باید با طرف قرارداد حسابرسی به‌این توافق برسند که کدامیک از مسئولان یا سازمان‌ها، گزارش را دریافت خواهند کرد.

طبق استاندارد شماره ۴۲۱۰ دیوان محاسبات کشور (استاندارد حسابرسی عملکرد) مجلس شورای اسلامی، قوه مجریه، رئیس کل دیوان محاسبات کشور، مدیران دستگاه‌های دولتی و عموم مردم از جمله ذینفعان مطرح در حسابرسی عملکرد بخش دولتی به شمار می‌روند. دیوان محاسبات کشور باید با لحاظ اصول و مقررات محرمانگی اطلاعات، گزارش‌های حسابرسی عملکرد را در سطح وسیع در دسترس عموم ذینفعان قرار دهد. انتشار گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بین عموم به اعتبار کار حسابرسی می‌افزاید. 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 علاقه مند باشند. طبق بررسی به عمل آمده، گزارش‌های حسابرسی عملکرد در حال حاضر برای ذینفعان اشاره شده در جدول ۴ ارسال می‌گردد.

جدول ۴: مخاطب و ذینفع گزارش‌های حسابرسی عملکرد

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

۴-۲. پیگیری پیشنهادها

مهم‌ترین مرحله پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد، مرحله پیگیری پیشنهادها است. 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 قراردادها پیش‌بینی شده باشد. بر اساس راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور، پیگیری توصیه‌های گزارش حسابرسی عملکرد چهار هدف اصلی را تأمین

می نمایند:

- افزایش اثربخشی گزارشات حسابرسی: اولین دلیل برای پیگیری گزارشات حسابرسی افزایش احتمال اجرا شدن توصیه‌هاست،
 - کمک به دولت و قوه مقننه: پیگیری‌ها ممکن است در هدایت اقدامات قوه مقننه نقش ارزشمندی داشته باشد،
 - ارزیابی عملکرد حسابرس: اقدامات پیگیری مبنایی را برای ارزیابی عملکرد حسابرس فراهم می‌سازد،
 - ایجاد انگیزه یادگیری و پیشرفت: فعالیت‌های پیگیری می‌تواند در شناخت بهتر و بهبود روش‌های اجرایی نقش داشته باشد. نتایج حاصل از پیگیری توصیه‌های حسابرسی باید ثبت شود و نواقص و یا پیشرفت‌های احراز شده در جریان پیگیری حسابرسی‌ها، در صورت لزوم باید به دولت یا قوه مقننه گزارش شود.
- 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 تاثیر 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 موثری برای بهبود پاسخگویی و افزایش بهره‌وری خواهد بود.

۲-۵. مروری بر 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.

۲-۵-۱. پژوهش‌های داخلی

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) از طریق نظرخواهی از خبرگان با بکارگیری روش دلفی فازی، ابعاد الگوی نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران را به ترتیب زیرساخت‌ها، قوانین و مقررات لازم الاجرا، شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، فرهنگ‌سازی، تامین 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، کنترل پذیری) تاثیر 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 هزینه یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. نتایج تحقیق محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، نظری پور (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 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 تاثیرگذار، مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی است.

باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶) عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای را عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران مطرح کردند. نتیجه پژوهش فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهد اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود. اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) در بررسی خود به این نتیجه رسیدند 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 عملکرد با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد. نتایج پژوهش رحیمیان و قربانی (۱۳۹۳) نشان داد که ارائه گزارش حسابرسی عملکرد یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین مرحله در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران است. افشاری و سلماسی (۱۳۸۸) مسائل گزارشگری حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که چارچوب رسیدگی حسابرسی عملکرد ارائه شده به وسیله دیوان محاسبات کشور، برای حسابرسی عملکرد از کفایت لازم برخوردار نیست، اما حسابرسان تخصص و دانش لازم را برای این نوع حسابرسی دارند.

۲-۵-۲. پژوهش‌های خارجی

اشمیتز^۱ (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 (حسابرسی شوندگان، حساب‌رسان عملکرد، اعضای پارلمان و روزنامه نگاران) بر برداشت آنها از «اثر»، تاثیر می‌گذارد و تغییرات پیچیده و اصلاحات اساسی، صورتی که به موقع و ضروری باشند، مفید و مؤثر تلقی خواهند شد.

داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷) تاثیر 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^۲ (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 تاکید 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^۳ 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 موسسه 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^۴ (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^۵ (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

1. Schmitz
2. Odia
3. Rosa
4. Ronald & Tomas
5. Ferdousi

کانادا و بنگلادش مطرح نمودند. رایکبورن (۲۰۱۳)، در پژوهشی بر اساس نظرات حساب‌برسان 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 ساندر^۱ 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 محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد انجام نشده است. بنابراین این پژوهش در راستای پر کردن خلاء موجود به شناسایی اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد پرداخته است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش دارای ماهیت کیفی و رویکرد اکتشافی بوده و از حیث هدف، نوعی پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. هدف پژوهش تعیین اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از نظر خبرگان است پس نتایج آن را می‌توان برای بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی بکار گرفت. این پژوهش در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده است. داده‌های پژوهش با روش مصاحبه جمع‌آوری شده و با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. پس به منظور شناسایی اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مراحل کلی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف. تحلیل گزارش‌های حسابرسی عملکرد: پس از مطالعه مبانی نظری تحقیق، گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده در بخش عمومی بر اساس الزامات و شاخص‌های مربوط (قوانین و مقررات، استانداردهای حسابرسی عملکرد، دستورالعمل‌ها و ...) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

ب. انجام مصاحبه با خبرگان: براساس نتایج حاصل شده از تجزیه و تحلیل گزارش‌های حسابرسی عملکرد به تعداد مورد نیاز با افراد صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی عملکرد (عملیاتی) بخش عمومی مصاحبه انجام می‌گیرد.

ج. تحلیل داده‌های مصاحبه به روش تحلیل تم: داده‌های گردآوری شده از طریق مصاحبه در این پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم (مضمون) مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. برای کسب نتایج مفید و با معنی در تحقیقات کیفی که در علوم اجتماعی رشد چشمگیری دارد، لازم است داده‌ها به صورت روشمند تجزیه و تحلیل شود؛ اما متأسفانه ابزارهای تحلیلی اندکی در این زمینه وجود دارد؛ به طوری که پژوهشگران معمولاً تمایل پیدا کرده اند پرسش

مربوط به چگونگی را از تحلیل‌های خود حذف کنند. با این حال، رشد استفاده از تحلیل‌های کیفی، امیدوارکننده است اما همچنان به ابزارهای پیشرفته تری برای تسهیل این تحلیل‌ها، نیاز است (عابدی و همکاران، ۱۳۹۰). تاکنون نرم‌افزارهای رایانه‌ای متعددی برای تحلیل داده‌های کیفی طراحی شده است و محققان از آنها برای تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه استفاده می‌کنند. اما هنوز نرم‌افزار کامل و تخصصی در دسترس نیست که بتوان متون فارسی را با آن تجزیه و تحلیل نمود (یمانی و همکاران، ۱۳۸۶). در این تحقیق، مراحل زیر برای به کار بردن مصاحبه در نظر گرفته شده است:

- ۱- تبیین نمودن هدف مصاحبه
- ۲- انتخاب نمونه
- ۳- طراحی نمودن شیوه و ساختار مصاحبه
- ۴- تدوین پرسش‌های مصاحبه
- ۵- انجام مصاحبه‌های مقدماتی
- ۶- انجام مصاحبه‌های اصلی
- ۷- تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده

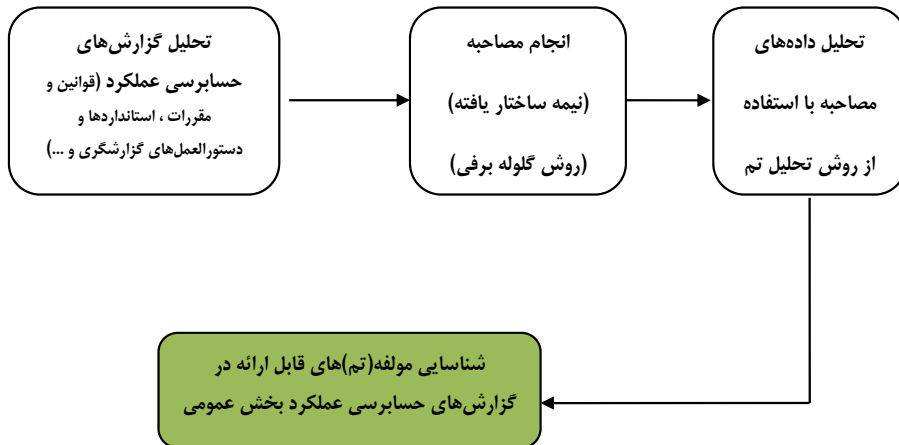
لازم به ذکر است که مصاحبه از نوع نیمه ساختاریافته می‌باشد. بنابراین، در این نوع مصاحبه معمولاً پرسش‌ها و موضوع‌های کلی مطرح می‌شوند. با این حال، پژوهشگر از قبل تعداد زیادی از پرسش‌هایی را آماده کرده که قرار است در جلسه مصاحبه پرسیده شود. هرچند، ممکن است پژوهشگر در خلال مصاحبه پرسش‌های جدیدی ساختاربندی کند و آنها را از مصاحبه‌شونده بپرسد. از جمله پرسش‌های مطرح شده در مصاحبه می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- هدف اصلی گزارش حسابرسی عملکرد چیست؟
 - چه اطلاعاتی باید در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه گردد؟
 - نظر شما درباره صلاحیت حسابرسان عملکرد و تاثیر آن بر کیفیت گزارش چیست؟
 - پیشنهادات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی را چگونه پیگیری می‌کنید؟
 - نحوه برخورد مخاطبین و ذینفعان گزارش‌های حسابرسی عملکرد را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
 - تاثیر گزارش حسابرسی عملکرد بر شفافیت اطلاعات و پاسخگویی عمومی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
 - پیشنهادات شما برای بهبود نقش حسابرسی عملکرد در افزایش پاسخگویی عمومی چیست؟
- در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تاکید شده که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهش استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های پژوهش و مقالات منتشر شده مشخص نخواهد شد. برای ضبط صدای مصاحبه کسب اجازه و در صورت مخالفت با ضبط صدای مصاحبه صرفاً از نظرها یادداشت برداشته شد. باتوجه به ماهیت نیمه ساختاریافته مصاحبه، پرسش‌های دیگری نیز باتوجه به پاسخ‌ها و به منظور روشن تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه شده امکان طرح داشت. متن مصاحبه‌ها به دقت پیاده‌سازی و به همراه یادداشت‌های

برداشت شده از مصاحبه‌هایی که در آن اجازه ضبط صدا داده نشده بود برای تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. انجام مصاحبه‌های مقدماتی از اهمیت بالایی برخوردار است و می‌تواند از امکان سوءگیری داده‌های مصاحبه جلوگیری نماید. در مرحله انجام مصاحبه‌های مقدماتی است که پژوهشگران می‌توانند مصاحبه‌گران را مورد ارزیابی قرار داده و نتایج آموزش‌های ارائه شده را مورد بررسی قرار دهند و اگر در مصاحبه‌های مقدماتی به مواردی برخورد کردند که نیاز به تجدیدنظر در توجیه مصاحبه‌گران داشت پیش از اجرای مصاحبه‌های اصلی این اقدام صورت گیرد. زیرا در حین اجرای مصاحبه اصلی فرصت جبران اشتباه میسر نبوده و داده‌های کسب شده می‌تواند در نتایج پژوهش تأثیر نامطلوبی داشته باشد (از کیا و همکاران، ۱۳۹۶).

شمای کلی روش تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

شکل ۲: شمای کلی روش تحقیق



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

جامعه مورد مطالعه در این پژوهش، خبرگان حسابرسی عملکرد شاغل در سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، جامعه حسابداران رسمی ایران، موسسه حسابرسی مفید راهبر و نیز اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی (صاحب‌نظر در حوزه حسابرسی عملکرد) می‌باشد. با این توصیفات، مشارکت‌کنندگانی که دارای تجربه (به عنوان ارائه‌کننده یا استفاده‌کننده) حسابرسی عملکرد بوده اند به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده؛ یعنی از هر مشارکت‌کننده درخواست می‌گردد تا مشارکت‌کننده بعدی معرفی نمایند که دارای تجارب مفید برای پیشبرد اهداف این پژوهش است. ذکر این نکته ضروری است به دلیل شناخت پژوهشگر نسبت به برخی از مشارکت‌کنندگان، همه مشارکت‌کنندگان به روش گلوله برفی انتخاب نمی‌گردند. فرایند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد. منظور از اشباع حالتی است که پژوهشگر در آن به طور ذهنی به این مفاهیم می‌رسد که داده‌های جدید اطلاعات جدیدی را

شناخت بیشتری نسبت به تدوین مقوله‌ها به دست نمی‌دهد. بر این اساس، محقق اقدام به انجام ۳۱ مصاحبه و تجزیه و تحلیل متن آنها نمود. اطلاعات مصاحبه‌شوندگان در جدول ۵ آورده شده است:

جدول ۵: اطلاعات مصاحبه‌شوندگان

مدت مصاحبه - ساعت	تعداد	سازمان محل خدمت	سمت
۶:۴۵	۷ نفر	سازمان حسابرسی	عضو هیات عامل
			مدیر ارشد حسابرسی عملیاتی
			مدیر حسابرسی عملیاتی
			مدیر حسابرسی
			سرپرست ارشد
			سرپرست حسابرسی عملیاتی (دو نفر)
۲:۳۰	۱ نفر	موسسه حسابرسی مفید راهبر	مدیر حسابرسی عملیاتی
۳:۰۰	۴ نفر	دیوان محاسبات کشور	مستشار
			حسابرس کل (سه نفر)
۴:۱۰	۴ نفر	جامعه حسابداران رسمی ایران	عضو هیات مدیره
			مدیر حسابرسی عملیاتی (سه نفر)
۱:۳۰	۳ نفر	وزارت امور اقتصادی و دارایی	رئیس گروه دفتر امور بانک، بیمه و شرکت‌های دولتی
۱:۱۰	۲ نفر	بانک صنعت و معدن	حسابرسی داخلی (مدیر و معاون)
۱:۲۵	۲ نفر	بانک توسعه صادرات ایران	حسابرسی داخلی (مدیر و معاون)
۱:۰۰	۲ نفر	شرکت سهامی بیمه ایران	امور مالی
۰۰:۳۰	۱ نفر	بانک کشاورزی	رئیس امور مالی
۱:۳۰	۲ نفر	شرکت ملی صنایع پتروشیمی	امور مالی (مدیر و معاون)
۳:۰۰	۳ نفر	دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی	عضو هیات علمی
۲۶:۳۰	۳۱ نفر	جمع	

۳-۲. تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از پایان مصاحبه برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده مراحل زیر انجام می‌گیرد:

- پیاده‌سازی متن مصاحبه: برای پیاده‌سازی متن مصاحبه ناگزیر به شنیدن مجدد صدای ضبط شده مصاحبه و بازنویسی اطلاعات مطرح شده در جریان گفت و گوها هستیم. در مراحل نخستین پژوهش باید تمام مصاحبه‌ها پیاده‌سازی شوند اما در مراحل میانی و پایانی پژوهش که بخشی از یافته‌های پژوهش بدست آمده، آن بخش‌هایی از هر مصاحبه مورد نیاز

است که پیاده‌سازی همان بخش‌ها به عنوان گزیده‌ای از کل مصاحبه به عمل آمده کفایت می‌کند.

• تحلیل محتوای مصاحبه: دشوارترین و طولانی‌ترین مرحله فرآیند گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌های برآمده از مصاحبه، تحلیل محتوای مصاحبه‌ها است. فرآیندی که در رویکرد کیفی پژوهش به طور عام و در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۱ با عنوان کدگذاری معروف است (از کیا و همکاران، ۱۳۹۶). روش تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه در این تحقیق، تحلیل تم^۲ (مضمون) است. تحلیل تم را می‌توان روشی دانست که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). به رغم مطالعات و تحقیقات مختلف در حوزه حسابرسی عملکرد، تاکنون تحقیقی در ارتباط با اطلاعات قابل افشا در گزارش‌های حسابرسی عملکرد انجام نشده است. بنابراین نبود چارچوب نظری جامع، محقق پژوهش حاضر را بر آن داشت تا چارچوب نظری متناسب با وضعیت خاص گزارش‌های حسابرسی عملکرد در ایران را تدوین کند. دلیل انتخاب روش تحلیل تم در تحقیق حاضر این بود که هدف تحقیق شناسایی ایده‌هایی اولیه و عمیق برای تدوین الگوهای نظری برای تحقیقات تجربی آتی در حوزه حسابرسی عملکرد، بر اساس یافته‌های کیفی بوده است. تحلیل تم، بر خلاف روش‌های کیفی دیگر به چارچوبی نظری وابسته نیست که از قبل وجود داشته باشد و از آن می‌توان در چارچوب‌های نظری متفاوت و برای امور مختلف، استفاده کرد. همچنین، تحلیل تم، روشی است که هم برای بیان واقعیت و هم برای تبیین آن به کار می‌رود البته، به دلیل ماهیت تفسیری تحلیل تم، باید به روایی و پایایی آن بیشتر توجه شود؛ این امر باعث می‌شود تحلیل تم در مقایسه با سایر روش‌های کیفی، دقت و زمان بیشتری طلب کند (عابدی و همکاران، ۱۳۹۰).

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، متن مصاحبه‌ها چند بار مرور شده و گفته‌های اساسی و کلیدی بنابر قضاوت پژوهش‌گر تعیین و گفته‌های نامربوط حذف شدند. سپس به هر یک از گفته‌های اساسی و کلیدی، یک کد چهار رقمی (دو رقم اول شماره مصاحبه و دو رقم بعدی شماره گفته) تخصیص داده شد. در مرحله بعدی، گفته‌های اساسی و کلیدی مشابه در کنار یکدیگر قرار گرفته و با حذف گفته‌های تکراری، مقوله‌ها شکل گرفتند. شکل‌گیری مقوله‌ها به این شیوه موجب شناسایی ابعاد متفاوت و اطمینان از جامعیت آنها شد. این مقوله‌ها همان تم‌های فرعی پژوهش هستند و عنوان مناسب برای آنها با توجه به محتوای آنها انتخاب شد. تم‌های فرعی با توجه به ماهیت آنها در دسته‌های بزرگتری تحت عنوان تم‌های اصلی طبقه‌بندی شدند. عنوان مناسب برای تم‌های اصلی با توجه به محتوای آنها انتخاب شد.

سه نمونه از متن مصاحبه‌ها، کدگذاری و تم فرعی در زیر آمده است:

نمونه اول: در حال حاضر، مشکل این است که چشم‌انداز و مأموریت چقدر برای مدیر جافتاده

1. Grounded Theory

2. Thematic Analysis

است و چقدر فرصت دارد به آن بپردازد. عموم شرکت‌های دولتی شاید صد درصد آنها چشم انداز و ماموریت را کنار گذاشته‌اند و درگیر مسایل روز خود شده‌اند پس دستیابی به آن اهداف مقرر امکان پذیر نیست.

کد : I01001 تم فرعی : برنامه‌ریزی راهبردی (چشم انداز و ماموریت) نمونه دوم: سیستم بودجه‌ریزی بطور کلی باید تغییر کند و در سمینارهای مختلف نیز بحث شده است. این سیستم بودجه‌ریزی سنتی درآمد و هزینه‌ای باعث شده مدیران فقط فکر هزینه باشند. بودجه بر اساس اصول علمی برآورد نمی‌گردد فقط یک عددی را جمع، ضرب و تقسیم می‌کنند و طبق یک الزامی ارائه می‌دهند و همواره با انحراف مواجه است. اهمیت بودجه‌ریزی اگر هدفمند و عملیاتی گردد و آدم‌ها معطوف بشوند به اهدافی که باید محقق شود، خیلی بیشتر خواهد شد. فراگیر شدن و به شکل علمی انجام شدن بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی خیلی اهمیت دارد.

کد : I01004 تم فرعی : سیستم بوجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای

نمونه سوم: رویکرد مهم در حسابرسی عملکرد ارزیابی کنترلی‌های داخلی است. پنج جزء کنترلی‌های داخلی کوزو را شناسایی می‌کنیم، اصلی‌ترین مشکل سازمان‌های بخش عمومی، ضعف در سیستم کنترلی‌های داخلی است.

کد : I18007 تم فرعی : سیستم کنترلی‌های داخلی

لازم به ذکر است که کدهای استخراج شده یا مستقیماً در صحبت‌های مصاحبه‌شوندگان بیان شده بود و یا کدهای تلویحی بودند که توسط پژوهشگر از متن مصاحبه‌ها استخراج گردیدند. در تحقیق حاضر نیز مرحله اول از فرایند کدگذاری اولیه به دقت انجام شد، که در مجموع ۲۹۰ کد از متن مصاحبه‌ها استخراج و شناسایی گردید که در قالب ۱۳ تم فرعی و ۳ تم اصلی طبقه‌بندی گردید که در ذیل هر یک از این تم‌ها توضیح داده خواهد شد. از پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری که از روش تحلیل تم استفاده نموده‌اند می‌توان به تحقیق مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)، تاجیک و کرمی (۱۳۹۴)، سیدرضایی و پورعزت (۱۳۹۵)، قشقایی و مشایخ (۱۳۹۷) و کرمی و جباری (۱۳۹۷) اشاره نمود.

۳-۳. روایی و پایایی داده‌های حاصل شده از مصاحبه با خبرگان

برای اطمینان از روایی و پایایی داده‌ها با معیارهای خاص پژوهش کیفی بررسی‌های لازم شامل مقبولیت^۱ و قابلیت تایید^۲ صورت گرفته است. برای افزایش مقبولیت از روش‌های بازنگری توسط شرکت‌کنندگان استفاده شد. برای رسیدن به آن، علاوه بر بازگرداندن گفتار و پنداشتها در طول انجام مصاحبه و خلاصه کردن گفته‌های مصاحبه

1. Credibility
2. Confirmability

شونده در پایان مصاحبه‌ها توسط مصاحبه‌گران و تایید یا اصلاح آن توسط آنان متن کامل تایپی و دستنویس چند مصاحبه اول همراه با کدهای سطح اول به افرادی که از آنها مصاحبه به عمل آمده بود برای تایید و یا اصلاح برگردانده شد که مورد تایید قرار گرفته و نکات پیشنهادی آنها در نظر گرفته شد. برای قابلیت تأیید در مرحله پایانی طبقات به دست آمده به چند نفر از مشارکت‌کنندگان به منظور بازبینی و تایید برگردانده شد و نکات پیشنهادی اعمال گردید.

۴- یافته‌ها

جدول تم‌های شناسایی شده شامل کدها و تم‌های فرعی و اصلی که در نتیجه تجزیه و تحلیل داده‌ها با روش تحلیل تم شناسایی شده‌اند، در جدول ۶ آمده است.

جدول ۶: تم‌های شناسایی شده

کدها	تم فرعی	تم اصلی
I01007,I02003,I03002,I03003,I04003,I05001,I06001,I07001,I08003,I09001,I10005,I11001,I12001,I13001,I14001,I15003,I16004,I17002,I18012,I19003,I20006,I21001,I22001,I23001,I24001	کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی	سه مولفه اساسی (3E)
I01001,I06003,I07005,I08001,I14002,I16002,I17001,I17003,I18001,I18002,I20001,I22002,I23002,I24002	برنامه‌ریزی راهبردی	توسعه پندار
I02001,I03001,I04006,I05005,I10006,I10006,,I16009,I22003,I23003,I24003,I17010,I19001,I20007	رعایت قوانین و مقررات	
I01008,I02011,I04005,I08004,I10003,I13002,I15006,,I16003,I17007,I18008,I19005,I20002,I22004,I23004,I24004	محیط زیست	
I02012,I03009,I04004,I08005,I15004,I18009,I22005,I23005,I24005,I19004,I20005	اخلاق	
I22006,I23006,I24006,I02013,I15005,I17008,I20004	عدالت سازمانی	

کدها	تم فرعی	تم اصلی
I01002,I01003,I02004,I03007,I04002,I05002,I07003,,I07006,I10001,I22007,I23007,I24007,I15001,I18007	کنترل‌های داخلی	سیستم‌ها و کنترل‌ها
I030012,I05003,I06008,I07008,I13004,I17009,I18004,I22008,I23008,I24008	راهبری شرکتی	
I01009,I02010,I03011,I03013,I05004,I06005,I11002,I15002,,I22009,I23009,I24009,I18003,I18011	مدیریت ریسک	
I01006,I02006,I02009,I03006,I04001,I07004,I07007,I08002,I10002,I13003,I16001,I18006,I020003,I22010,I23010,I24010	سیستم‌های ارزیابی عملکرد	
I01004,I06002,I10004,I14004,I17004,I18010,I19006,I22011,I23011,I24011	سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای	
I05010,I06001,I06004,I14003,I17005,I22012,I23012,I24012,I18020,I19008	سیستم‌های بهایابی	
I05006,I06006,I06007,I06009,I07001,I18005,I22013,I23013,I24013	سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه	
I01010,I02014,I03014,I04007,I05007,I06010,I06012,I07009,I08007,I10007,I12002,I14005,I15008,I16006,I16008,I17011,I18013,I19008,I19010,I20012	نقدهای خبرگان به وضعیت فعلی حسابرسی عملکرد	

۴-۱. شرح تم‌های شناسایی شده

پس از استخراج تم‌ها، محتوای آنها به صورت جداگانه تجزیه و تحلیل شده که در ادامه تشریح می‌گردد:

۴-۱-۱. سه مولفه اساسی

تم اصلی "سه مولفه اساسی" شامل تم‌های فرعی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است. از نظر خبرگان سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عناصری هستند که سنگ‌بنای اصلی ساختمان تعریف حسابرسی عملکرد را می‌سازند.

صرفه اقتصادی نسبت داده‌های برنامه‌ریزی شده به داده‌های واقعی با مقیاس، کارایی نسبت داده‌های واقعی به ستانده‌های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده‌های واقعی به ستانده‌های برنامه‌ریزی شده می‌باشد (نخبه فلاح، ۱۳۸۴). این سه مولفه به صورت گسترده‌ای در ادبیات و کتاب‌های راهنما و استانداردها و قوانین برای نهادهای حسابرسی عمومی ذکر می‌شوند. اگر سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مولفه را به خصوص در بخش عمومی شامل شود؛ مواردی مانند توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها که در ادامه بررسی می‌گردد.

۴-۱-۲. توسعه پایدار^۱

توسعه پایدار فرایندی است که آینده‌ای مطلوب را برای جوامع بشری متصور می‌شود که در آن شرایط زندگی و استفاده از منابع، بدون آسیب رساندن به یکپارچگی، زیبایی و ثبات نظام‌های حیاتی، نیازهای انسان را برطرف می‌سازد. بنابراین با سازماندهی و تنظیم رابطه انسان و محیط و مدیریت بهره‌برداری از منابع و محیط زیست، دستیابی به تولید فزاینده و مستمر، زندگی مطمئن، عدالت و ثبات اجتماعی و مشارکت مردم تسهیل می‌گردد.

تم اصلی توسعه پایدار شامل تم‌های فرعی برنامه‌ریزی راهبردی، رعایت قوانین و مقررات، محیط زیست، اخلاق و عدالت است که شرح آنها در ادامه آمده است.

۴-۱-۲-۱. برنامه‌ریزی راهبردی^۲: برای آنکه سازمان بداند به کجا خواهد رفت باید بداند اکنون دقیقاً کجا قرار گرفته است. پس از آن باید آنچه می‌خواهد باشد را به درستی تعریف کرده و چگونگی رسیدن به آن جایگاه را مشخص کند. مستندات حاصل از این فرایند را برنامه راهبردی سازمان می‌نامند. تهیه برنامه راهبردی شامل چشم‌انداز، مأموریت، اهداف، راهبردها و برنامه‌های اقدام، یک فرایند عملی است که برای کمک به سازمان به کار می‌رود تا چشم‌انداز مناسب را فراهم نموده و راه‌هایی اجرایی را برای ایجاد تغییر ترسیم نماید (مهرآرا و همکاران، ۱۳۹۷).

۴-۱-۲-۲. رعایت قوانین و مقررات: قوانین و مقرراتی که بر واحد تجاری حاکم است، چارچوب قانونی و مقرراتی آنرا تشکیل می‌دهد. مفاد برخی قوانین یا مقررات اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای اطلاعات در صورت‌های مالی دارند. سایر قوانین یا مقرراتی که باید توسط مدیران اجرایی رعایت شوند، یا الزاماتی که واحد تجاری مطابق آن مجاز به انجام کسبوکار خود می‌باشد، اثری مستقیم بر صورت‌های مالی واحد تجاری ندارند. اساساً در ارتباط با عملیات واحد تجاری، قوانین و مقررات فراوانی وجود دارد که معمولاً اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی ندارند و توسط سیستم‌های اطلاعاتی مربوطه گزارشگری مالی واحد تجاری تشخیص داده نمی‌شوند.

۴-۱-۲-۳. 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.

۴-۱-۲-۴. اخلاق: اخلاق یعنی رعایت اصل معنوی و ارزش‌هایی که بر رفتار شخص یا گروه حاکم است مبنی بر اینکه درست چیست و نادرست کدام است. از طرف دیگر، اخلاق را مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسانی تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاری از خلیقات

1. Sustainable Development

2. Strategic Planning

درونی انسان ناشی می‌شود و بروز ظاهری پیدا می‌کند (کاروان و مرادی، ۱۳۹۷). تکامل یا سقوط ملت‌ها با ارزش‌های اخلاقی ارتباطی تنگاتنگ دارد زیرا پیمودن راه کمال بدون ارزش‌های اخلاقی ممکن نیست و آینده‌سازی و پیدایش تحولات شگرف اجتماعی و سیاسی بی آنکه آینده‌سازان متحول شوند و در بازسازی درونی تحولات اخلاقی نداشته باشند، امکان نخواهد داشت. 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.

۴-۱-۲-۵. عدالت سازمانی: عدالت سازمانی به رفتار منصفانه و اخلاقی افراد درون سازمان اشاره می‌کند و به شیوه‌های رفتار با کارکنان می‌پردازد به طوری که آنها احساس کنند عادلانه با آنها رفتار شده است، به عبارت دیگر، تلاش برای تشریح و توضیح نقش عدالت در محیط کار به عنوان عدالت سازمانی شناخته می‌شود. (کاروان و مرادی، ۱۳۹۷). براساس شواهد پژوهشی تاکنون سه نوع عدالت (توزیعی، رویه‌ای و تعاملی (مراوده‌ای)) از جانب صاحب‌نظران پذیرفته شده است. 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 ایفا می‌کنند. شناسایی ابعاد مختلف عدالت سازمانی و استقرار آن در تمام رویه‌ها و فرآیندهای درون سازمانی و برون سازمانی برای مدیران سازمان ضروری است.

۴-۱-۳. 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.

تم اصلی سیستم‌ها و کنترل‌ها شامل تم‌های فرعی کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهیابایی، سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه است که شرح آنها در ادامه آمده است.

۴-۱-۳-۱. کنترل‌های داخلی: ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به‌خوبی احساس می‌شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به‌درستی 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 این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است (ظاهری و همکاران، ۱۳۹۷). به‌همین 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.

۱-۳-۲. **راهبری شرکتی:** 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 موسسات 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 خطمشی‌گذاران 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). حسابرسی عملکرد در شناخت اجزای حاکمیت شرکتی، اعمال شدن یا نشدن آنها را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. حاکمیت شرکتی موثر 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 هیات 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 هیأت وزیران می‌باشند موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه نسبت به اصلاح اساسنامه شرکت‌های مشمول اقدام لازم به عمل آورند.

۱-۳-۳. **مدیریت ریسک^۱:** سازوکارهای کنترلی و مدیریت ریسک شفاف، عناصر ضروری برای دستیابی به اهداف موسسات 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.

۱-۳-۴. **سیستم‌های ارزیابی عملکرد^۲:** ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی 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

1. Corporate Governance
2. Risk Management
3. Performance Assessment Systems

ارزیابی عملکرد می‌باشد.

۴-۱-۳-۵. 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. افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بودجه، نحوه تخصیص منابع از طریق تأکید بر اهداف سنجش‌پذیر، 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 اثر بخشی 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 حسابداری عملکرد است.

۴-۱-۳-۶. 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 بدست می‌آید. مدیریت هزینه را می‌توان فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های دولت معرفی کرد. وجود تکنیک‌های متعددی همچون هزینه‌یابی 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 اجرائی 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 بودجه بندی و هزینه یابی دستگاه‌های اجرایی اصلاح و ارتباط معنادار و تأثیرگذاری بین فعالیت‌ها و بودجه به وجود آید که ضروری است سیستم هزینه یابی 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.

۱-۳-۷. 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 گسترده تری 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 فنی تری بر آن اعمال نمایند. بنابراین، ارزیابی موفقیت سیستم اطلاعاتی از مهمترین موضوعات در همه سازمان‌ها اعم از بخش 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.

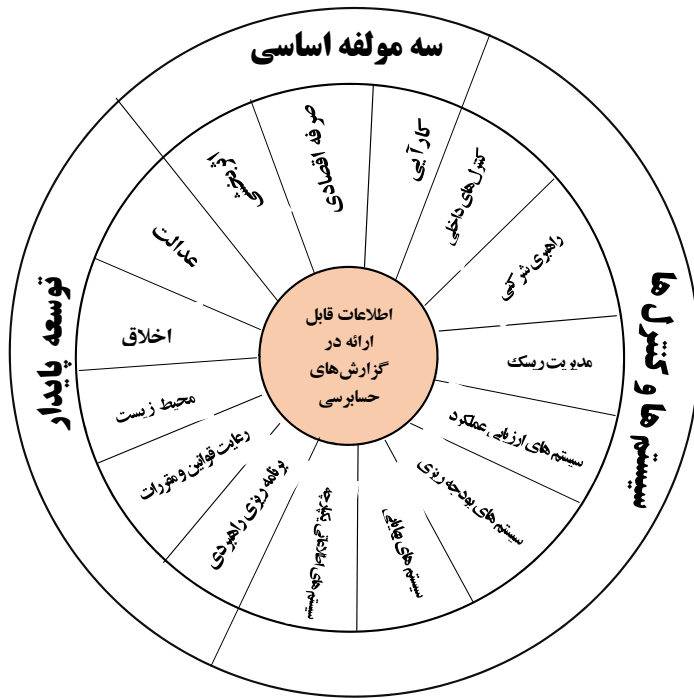
۴-۱-۴. نقدهای خبرگان به وضعیت فعلی حسابرسی عملکرد

تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان داد که خبرگان بدلیل چالش‌های حسابرسی عملکرد، گزارش‌های فعلی حسابرسی عملکرد را مناسب ندانسته و نقدهای زیر را بر آن وارد دانسته اند:

- نبود فرهنگ پاسخگویی در مدیریت دستگاه‌های اجرایی
- کمبود نیروی انسانی واجد شرایط و با تخصص‌های لازم (آمار، IT، محیط زیست، مدیریت، اقتصاد و ...)
- عدم پیش‌بینی نحوه پیگیری پیشنهادهای گزارش حسابرسی عملکرد
- نبود سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در شرکت‌ها
- عدم استفاده از سیستم بودجه‌ریزی مناسب و کارا
- مدون و مصوب نبودن اهداف، راهبردها و برنامه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت مدیران شرکت‌ها
- کمبود منابع آموزشی و رهنمودهای لازم در کشور

عدم وجود انسجام در دستورالعمل‌های موجود و نبود معیار و استانداردهای مناسب برای حسابرسی عملکرد -
 عدم وجود ارتباط تنگاتنگ بین دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران -
 شرایط اقتصادی خاص و محیط پر تلاطم، پر ریسک و دارای محدودیت و در نتیجه عدم ثبات مدیریت
 شمای اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد بر اساس تم‌های شناسایی شده در شکل ۳ ارائه شده است:

شکل ۳: اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد



پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد عمدتاً به شناسایی چالش‌های اجرای این حسابرسی در بخش عمومی پرداخته‌اند. اگر چه پژوهش‌های انجام شده توسط باباجانی و همکاران (۱۳۹۶ و ۱۳۹۸)، داودی و همکاران (۱۳۹۸)، کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، نظری‌پور (۱۳۹۶) و مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷)، آمارا (۲۰۱۵)، رایکبورن (۲۰۱۴ و ۲۰۱۳) با این پژوهش تفاوت دارد لیکن نتایج نهایی این تحقیق شامل بهبود

پاسخگویی در بخش عمومی از طریق حسابرسی عملکرد و نیز ابعاد بااهمیت در گزارش‌های حسابرسی عملکرد را تأیید می‌کنند.

۵- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از حیثه فعالیت بخش عمومی بوده و نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا 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. هدف اصلی این پژوهش شناسایی اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران برای بهبود پاسخگویی بوده است. داده‌های حاصل شده از مصاحبه با خبرگان با روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی لازم است علاوه بر سه مولفه 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 بودجه ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهایی‌یابی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه) در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه گردد. ارائه اطلاعات کامل‌تر در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی یاری رساننده و سبب بهبود پاسخگویی در بخش عمومی می‌گردد. 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. درجه بلوغ حسابرسی عملکرد در سازمان‌های مختلف متفاوت می‌باشد. هرچند رویکرد پژوهش استفاده از اطلاعات افرادی بوده است که بیشترین تجربه در حوزه حسابرسی عملکرد داشته باشند، لیکن جوان بودن حرفه حسابرسی عملکرد در ایران و کمیاب بودن تجارب در این حوزه از محدودیت‌های اصلی این پژوهش به شمار می‌آید. نمونه‌های انتخاب شده عمدتاً از مدیران سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند و محدودیت‌های زمانی آنها به خصوص برای انجام مصاحبه و برخی محافظه‌کاری‌ها در ارائه اطلاعات از محدودیت‌های دیگر محقق در پژوهش حاضر بود. از آنجائی که پژوهش‌های کیفی، پدیده مورد مطالعه را در بستر خاص مورد پژوهش قرار می‌دهند، لذا امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش محدود به بستر خاص بوده و لازم است با احتیاط صورت گیرد. با توجه به عدم انجام تحقیق مشابه، محدودیت

حیطه مطالعه و عدم وجود الگوی کلی برای دسته‌بندی اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، پیشنهاد می‌گردد یافته‌های این تحقیق 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.

بر اساس نقدهای مطرح شده توسط خبرگان می‌توان راهکارهای تقسیم‌بندی شده زیر را به منظور ارتقای سطح کیفی گزارش‌های حسابرسی عملکرد برای بهبود پاسخگویی بخش عمومی ارائه نمود:

الف) نهادهای متولی حرفه حسابرسی (سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و جامعه حسابداران رسمی ایران)

- ایجاد کارگروهی متشکل از سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان بورس و اوراق بهادار برای تدوین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی شامل حسابرسی 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 زمینه‌های مختلف و برگزاری دوره‌های تخصصی به منظور افزایش تخصص و مهارت حسابرسان شاغل در این حرفه و ایجاد زمینه‌هایی جهت شناخت حسابرسان از تکنیک‌های حسابرسی عملکرد و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت از جمله مدیریت کیفیت جامع و کارت امتیازی متوازن در راستای حسابرسی با کیفیت‌تر و ارزیابی عملکرد مالی و غیرمالی زیست محیطی و اجتماعی سازمان‌ها و شناسایی ریسک‌های بالقوه در سازمان‌های بخش عمومی

ب) سازمان‌های بخش عمومی

- افزایش شناخت مدیران ارشد شرکت‌ها نسبت به حسابرسی عملکرد و فرهنگ‌سازی حسابرسی عملکرد و آموزش چارچوب حسابرسی عملکرد به کارکنان دستگاه‌های اجرای و ایجاد ساز و کارهای مناسب جهت پیگیری مؤثر اجرای پیشنهادات مطرح شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد

- اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه، بهره‌گیری از سیستم‌های اطلاعاتی جامع و یکپارچه شامل سیستم حسابداری مناسب بالاخص در زمینه بهایابی خدمات و محصولات و استقرار سیستم‌های ارزیابی عملکرد و نظام راهبری شرکتی

ج) مجلس، دولت و جامعه

- لزوم تدوین قوانین و مقررات الزام آور در جهت انجام حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲

مصوب اسفندماه ۱۳۹۳

- ایجاد واحدی مجزا در معاونت امور بانک و بیمه و شرکت‌های دولتی وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت پیگیری موثر موارد مربوط به حسابرسی عملکرد دستگاه‌های مشمول و نیز تکلیف به مجامع و هیات مدیره و ارکان دستگاه‌های اجرایی مشمول جهت پیگیری و انجام موارد مطرح شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد

- انتخاب شیوه‌های مناسب جهت آگاهی و ارتقای سطح بینش و دانش در خصوص اثرات مفید اجرای حسابرسی عملکرد مانند اطلاع رسانی از طریق رسانه‌های عمومی و اختصاص بودجه مناسب به اجرا و پژوهش‌های حسابرسی عملکرد

د) دانشگاه‌ها، مؤسسات آموزشی و انجمن‌های حرفه‌ای

- تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای و گنجاندن مفاهیم و اصول حسابرسی عملکرد در دروس دانشگاهی در مقاطع مختلف آموزشی،
- برگزاری سمینارهای مختلف و دعوت از مدیران اجرائی شرکت‌ها برای شرکت در اینگونه مراسم‌ها،

- ارائه آموزش‌های حرفه‌ای، تقویت منابع آموزشی و شناسایی نیازهای حرفه‌ای

گزارش‌های حسابرسی عملکرد باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدف‌های تهیه آن محقق شود. مدل ارائه شده در این پژوهش چارچوبی برای ارزیابی اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد به منظور بهبود پاسخگویی در بخش عمومی ارائه می‌دهد. ارائه گزارش حسابرسی عملکرد باکیفیت و واکنش مناسب و به موقع به پیشنهاد‌های حسابرسان منجر به بهبود پاسخگویی عمومی و صرفه‌جویی قابل ملاحظه در بودجه بخش عمومی می‌شود.

منابع و مأخذ

الف- منابع فارسی

۱. ازکیا، مصطفی، احمدشر، رشید و کامبیز پارتازیان، (۱۳۹۶)، روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل، دو جلدی، انتشارات کیهان، تهران.
۲. اسدی، مرتضی، نادریان، هوشنگ، صفار، محمد جواد، باقرپورولاشانی، محمدباقر، (۱۳۹۴)، حسابرسی عملیاتی از الزام تا اجرا، انجمن حسابداران خبره ایران، حسابدار، ۲۸۵، صص ۱۴-۳۱.
۳. اسعدی، عبدالرضا، (۱۳۹۵)، حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های هلدینگ و تابعه در بورس اوراق بهادار، راهبرد مدیریت مالی، ۱۵، صص ۱۲۹-۱۵۱.
۴. اسمعیل پور زنجانی، سعید، (۱۳۹۳)، مقایسه تطبیقی میزان اثربخشی و کارایی حسابرسی عملکرد استفاده از چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در قیاس با مدل تعالی سازمانی، حسابرس، ۷۱، صص ۹۲-۹۸.
۵. 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.
۶. افشاری، اسداله و میر حمید سادات سلماسی، (۱۳۸۸)، بررسی مسائل گزارشگری حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های دولتی، دانش حسابرسی، ۲۸، صص ۳۴-۵۸.

۷. الوانی، سیدمهدی، مجیبی، توج، (۱۳۸۴)، الگوی جامع ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی، مطالعات علوم اجتماعی ایران، ۷، صص ۲۸-۵۰.
۸. الوانی، شورینی، معمار زاده، (۱۳۷۹)، مدیریت دولتی نوین، انتشارات مروارید.
۹. ایمانی برندق، محمد، (۱۳۹۴)، چالش‌های پیشروی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران، حسابداری سلامت، ۱۰، صص ۱-۱۹.
۱۰. باباجانی، جعفر، قربانی زاده، وجه اله و پیمان ایمان زاده، (۱۳۹۸)، الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری، شماره ۷۶، صص ۳۹-۵۸.
۱۱. باباجانی، جعفر و جواد دوست جباریان، (۱۳۹۶)، الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۲۱، صص ۱۴۳-۱۵۵.
۱۲. 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، صص ۴۵-۱۶.
۱۳. بنی فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، (۱۳۸۴)، آشنایی با برخی مفاهیم حسابداری عملیاتی: گزارشگری، حسابداری، ۲۹، صص ۷۳-۷۷.
۱۴. حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا، (۱۳۸۷)، مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
۱۵. داودی، کیومرث، ایزدی، حسین و سینا خردیار، (۱۳۹۸)، نقش حسابداری عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی، دانش حسابداری شماره ۷۶، صص ۱۲۷-۱۴۵.
۱۶. دوشایی، بهروز، (۱۳۹۴)، برآورد هزینه فعالیت‌های مراکز خدماتی دولتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی دانشگاه خوارزمی.
۱۷. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۹۰)، راهنمای حسابداری عملکرد، کمیته اجرائی حسابداری عملکرد.
۱۸. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، حسابداری عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، صص ۱-۳۹.
۱۹. رایدر، هری، (۱۳۸۰)، راهنمای جامع حسابداری عملیاتی، ترجمه مهین، محمد و محمد عبدالله پور، سازمان حسابداری.
۲۰. رحیمیان، نظام الدین و محمود قربانی، (۱۳۹۳)، رهنمودهایی برای گزارشگری در حسابداری عملیاتی، حسابداری، ۷۱، صص ۱۰۰-۱۱۰.
۲۱. رضایی، مهدی، (۱۳۹۵)، الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، پژوهش حقوق عمومی، ۵۱، صص ۵۵-۸۰.
۲۲. زارعی، محمدحسین و جواد فاضلی نژاد، (۱۳۹۵)، الزامات حقوقی تحقق حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابداری، ۶۳، صص ۲۶۹-۲۸۸.
۲۳. سازمان حسابداری، (۱۳۹۴)، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابداری عملیاتی، واحد حسابداری عملیاتی.
۲۴. سلیمانی امیری، غلامرضا و سمانه صادقی عسکری، (۱۳۹۳)، مفهوم‌سازی مجدد حسابداری عملکرد در بخش عمومی، حسابداری، ۷۱، صص ۱۰۶-۱۱۵.
۲۵. سهرابی، بابک و رئیس، ایمان، (۱۳۹۵)، طبقه‌بندی و تحلیل عوامل مؤثر بر استفاده کارآمد از سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در سازمان‌های دولتی، مدیریت دولتی، ۳، صص ۴۵۹-۴۸۶.
۲۶. سیدرضایی، میریعقوب، پورعزت، علی اصغر، (۱۳۹۵)، تبیین ویژگی‌های سیستم مناسب بودجه‌بندی عمومی برای تحقق پیشرفت عادلانه و کارآمد، مدیریت سازمان‌های دولتی، ۴، صص ۶۷-۸۰.
۲۷. طاهری، اصغر، شاه مرادی، نسیم، معین الدین، محمود، (۱۳۹۷)، شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، دانش حسابداری، ۷۰، صص ۱۰۵-۱۳۰.
۲۸. عابدی جعفری، حسن، تسلیمی، محمد سعید، فقیهی، ابوالحسن، (۱۳۹۰)، تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی، اندیشه مدیریت راهبردی، ۱۰، صص ۱۵۱-۱۹۸.
۲۹. فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و ایرج قلی‌پور، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقای بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران، دانش حسابداری، ۶۱، صص ۱۰۷-۱۳۴.

۳۰. فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمد علی، (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمانهای دولتی، مدیریت سازمانهای دولتی، ۱۹، صص ۸۱-۹۴.
۳۱. فتوره بنایی، امین، دارابی، رویا، (۱۳۹۶)، حسابداری و حسابداری محیط زیست، مطالعات مدیریت و حسابداری، شماره ۱، صص ۴۴-۵۱.
۳۲. قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب ۱۳۹۳.
۳۳. قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹.
۳۴. قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵.
۳۵. قانون بودجه سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ کل کشور.
۳۶. قشقایی، فاطمه، مشایخ، شهناز، (۱۳۹۷)، تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکتهای ایرانی، پژوهشهای تجربی حسابداری، ۳۰، صص ۱۷۵-۱۹۶.
۳۷. کاروان، احمد، مرادی، علی، (۱۳۹۷)، شناخت رابطه بین درک عدالت سازمانی و اخلاق کاری، پژوهشهای جامعه شناسی معاصر، ۱۳، صص ۱۸۳-۲۰۸.
۳۸. کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار و مرتضی خانلاری، (۱۳۹۷)، تبیین مؤلفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابداری، ۷۱، صص ۵۷-۷۶.
۳۹. کردستانی، غلامرضا، پارسیان، حسین، جمشیدی کلاتتری، فرشاد، (۱۳۹۵)، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، حسابداری دولتی، ۵، صص ۶۷-۷۸.
۴۰. کردستانی، غلامرضا، (۱۳۸۶)، پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری، حسابرس، ۳۹، صص ۱۹-۲۳.
۴۱. کریمی، غلامرضا، جباری، حسن، (۱۳۹۷)، تدوین مدلی برای تعیین پاداش هیات مدیره شرکتهای ایرانی، پژوهشهای تجربی حسابداری، ۳۰، صص ۱۲۷-۱۵۳.
۴۲. کریمی، غلامرضا، تاجیک کامران، (۱۳۹۴)، مدل سازی حسابداری تئوری در ایران بر اساس روش تحلیل تم، فرآیند مدیریت و توسعه، ۹۱، صص ۱۴۱-۱۶۴.
۴۳. محمدی، جمال، (۱۳۹۳)، عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابداری عملکرد، حسابرس، ۷۱، صص ۱۱۰-۱۱۶.
۴۴. محمودخانی، مهناز و ریحانه احمدی، (۱۳۹۷)، حسابداری عملکرد با تأکید بر بخش عمومی، پژوهش حسابداری، ۲۹، صص ۷۱-۹۸.
۴۵. مرادی، محمد، صفی خانی، رضا، (۱۳۹۵)، تحلیل پژوهشهای حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت گیری تحقیقات آتی، بررسیهای حسابداری و حسابداری، دوره ۲۳، شماره ۴، صص ۵۴۷-۵۷۴.
۴۶. مهدوی، غلامحسین و محمد محمدیان، (۱۳۹۶)، چالشهای اجرای حسابداری عملکرد در دستگاههای اجرایی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری، ۳۶، صص ۲۷-۴۸.
۴۷. مهرآرا، اسدالله، مدانلو جویباری، سپیده، (۱۳۹۷)، بررسی نقش حفاظت از محیط زیست در توسعه پایدار، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۱۰، صص ۱۰۵-۱۱۵.
۴۸. مهرانی، ساسان، ثقفی، علی، موسی خانی، محمد، سیاسی، سحر، (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، اخلاق در علوم و فناوری، ۳، صص ۶-۱۲.
۴۹. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابداری عملکرد و عملیاتی، تدبیر، ۱۶۵، صص ۴۹-۵۴.
۵۰. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دیدگاه مدیران شرکت، دانش حسابداری، ۱۷، صص ۷۸-۹۵.
۵۱. نظری پور، محمد، (۱۳۹۶)، ضرورت استقرار حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی، حسابداری دولتی، ۶، صص ۷۹-۹۲.
۵۲. یمانی، نیکو، نصر، احمد رضا، (۱۳۸۶)، تحلیل داده‌های کیفی با استفاده از نرم‌افزار، آموزش در علوم پزشکی، ۷، صص ۴۳۶-۴۲۳.

ب- منابع خارجی

1. Aucoin, P. & Heintzman, R. (2000), The Dialectics of Accountability for Performance

- in Public Management Reform. In B.G. Peter & D.J. Savoie (Eds.), *Governance in the Twenty-First Century: Revitalizing the Public Service*. Canada: McGillQueen's Press.
2. Armstrong, Michael.,(2001),The performance management Audit.
 3. 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.
 4. 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.
 5. 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.
 6. Broadus ,W.A. and Joseph D.comtoic,(1998), Performance Auditing, AICPA.
 7. Bulcha,Zerihun Muleta, Obo, Degefe Duressa, (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
 8. Daujotait. D & Macerinskien. I ,(2008),Development of performance audit in public sector, 5 th International Scientific Conference Bussiness and management , pp. 177- 185.
 9. Daujotait□, D., & Adomavi□i□t□, 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.
 10. 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
 11. 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.
 12. 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.
 13. 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.
 14. Raudla,R .Douglas, J. ,(2015), ‘The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia’, *Public Organization Review*,pp1-17.
 15. Reichborn, K. ,(2013), Does Performance auditing Matter? (Doctoral dissertatio), University of Bergen, Norway.
 16. 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.
 17. 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).
 18. Rosa, Carolina 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*. journals.sagepub.com.
 19. 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,pp189-196.
 20. Sandra, T. Henk,J. ,(2010), ‘Performance auditing Improving the quality of political and democratic processes?’, *Critical Perspectives on Accounting* ,Vol21 ,pp754–769.
 21. Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa,(2010), "Civic Engagement And Public Accountability:An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th

- Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland.
22. Schmitz, Jana,(2019), Public Sector Performance Audits: Stakeholder Interpretations of Impact, Doctoral dissertation, RMIT University,Australia.
 23. Torres,Lourdes,Yetano, Ana, Pina,v.,(2016), Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices, Administration & Society, University of Zaragoza, Spain.pp.1–32
 24. Waring, Colleen. G., & Morgan, Stephen. L. ,(2007), Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. In A. Shah (Ed.),pp.323-357.

