

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



or Afshin Nokhbeh Fallah

حسابرسی عملکرد در بخش عمومی

دکتر افشین نخبه فلاح

**Faculty Member of University , Ph.D in Accounting ,IACPA,IICA,
Official Expert of Justice**

تابستان ۱۴۰۵

Dr Afshin Nokhbeh Fallah

دکتر افشین نخبه فلاح

—سوابق تخصصی:

استادیار، عضو هیأت علمی دانشگاه (از سال ۱۳۸۶)
کارشناس رسمی دادگستری، رتبه یک (از سال ۱۳۸۹)
عضو هیأت مدیره موسسات حسابرسی (از سال ۱۳۹۰)
عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس
نماینده جامعه حسابداران رسمی ایران در هیأت حل اختلاف مالیاتی
عضو کارگروه تخصصی آموزش و کارآموزی جامعه حسابداران رسمی ایران

—عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای:

انجمن حسابداران خبره ایران (حسابدار مستقل)
انجمن حسابران داخلی ایران
انجمن حسابداری ایران
انجمن حسابرسی فناوری اطلاعات

—تألیف و گردآوری کتاب:

تکات و مفاهیم اساسی اصول حسابداری ۱
تکات و مفاهیم اصول حسابرسی ۱
اصول حسابداری ۲
حسابداری میانه ۱ (چاپ ششم سال ۱۴۰۱)
حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (تقدیرنامه از وزارت امور
اقتصادی و دارایی): چاپ هشتم سال ۱۴۰۳
مرور جامع قوانین و مقررات مالیاتی (۱۴۰۳)
و مقاله‌های تخصصی

—سایر:

راهنما و مشاور پایان نامه‌های دانشجویان مقطع دکتری و کارشناسی ارشد
داوری مقالات مجله‌های علمی پژوهشی
عضو کمیته فنی کارگروه آموزش جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو ائتلاف کاندیداهای مستقل سراسر کشور

اهداف حرفه حسابداری

از دیدگاه آیین رفتار حرفه ای

- اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است.
تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است :
- الف - اعتبار - جامعه به اطلاعات و سیستمهای اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.
- ب - حرفه‌ای بودن - افراد حرفه ای در زمینه حسابداری حرفه ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.
- پ - کیفیت خدمات - اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.
- ت - اطمینان - استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می باشد.

اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای

الف - درستکاری

ب - بیطرفی

پ - **صلاحیت و مراقبت حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است **میزان دانش و مهارت حرفه ای خود را در سطح نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می شود.**

ت - **رازداری** - حسابدار حرفه ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه ای خود بدست می آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.

ث - **رفتار حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید به گونه ای عمل کند که باحسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی پرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.

ج - **اصول و ضوابط حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و درمورد حسابداران حرفه ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.

صلاحیت حرفه ای

مفهوم صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده **دو جنبه اساسی** زیر است :

الف - کسب صلاحیت حرفه ای- کسب صلاحیت حرفه ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط از طریق آموزشهای ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود.

ب - حفظ صلاحیت حرفه ای- حفظ صلاحیت حرفه ای مستلزم **آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه** (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) به ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه ای (بااستفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق بااصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود.

حسابداران حرفه ای نباید به دارا بودن تخصصها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

حسابرسی بخش عمومی

- حسابرسی از الزامات پاسخگویی دولت به عموم است.
- حسابرسی بسته به نوع و دامنه آن، یک ارزیابی مستقل، بی طرفانه و غیرجانبدارانه از وظیفه مباشرت، عملکرد یا هزینه اجرای سیاست‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولت، فراهم می‌آورد.
- مفهوم پاسخگویی در رابطه با استفاده از منابع عمومی و اختیارات دولتی در فرآیندهای اداره امور دولت، مفهومی کلیدی است. مقامات دولتی که منابع عمومی را در اختیار دارند، در برابر انجام وظایف عمومی به نحو قانونی، اثربخش، کارا، اقتصادی، اخلاقی و منصفانه، مسئولیت دارند. مدیران دولتی در مورد ارائه اطلاعات اتکاپذیر، سودمند و به موقع برای پاسخگویی در قبال برنامه‌های دولت و عملکرد خود، مسئولیت دارند
(استانداردهای حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰)

حسابرسی بخش عمومی

- حسابرسی دولتی فرایندی است که در رابطه با نظارت بر حسابدهی اعمال می گردد. در این فرایند حسابرسان نسبت به صحیح و منصفانه بودن گزارش های حسابدهی مقامات مسئول، اعلام نظر می نمایند. حسابدهی مسئولین یعنی تعهد به پاسخگوئی مقامات ذیربط در قبال مسئولیتی که برابر قوانین و مقررات به عهده دارند از دیدگاه ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیت ها و عملیات هر یک از دستگاه های دولتی، حسابرسی شامل حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد می باشد که به مجموعه آنها که به صورت همزمان صورت می پذیرد "حسابرسی جامع" می گویند (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

پاسخگویی

پاسخگویی، تعهدات موسسات و نمایندگان بخش عمومی در ارتباط با منابع عمومی بوده که می بایست در مقابل مسئولیت های مالی و اجتماعی محول شده به آنها پاسخگو باشند.

پاسخگویی مقامات دولتی جزء ضروری حکومت دموکراتیک است. بدون پاسخگویی مقامات دولتی، جوهره دموکراسی را نمی توان تحقق بخشید.

پاسخگویی سه هدف عمده دارد:

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

➤ در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در رفاه اجتماعی، آثار اساسی دارد. بنابراین منافع عمومی ایجاد می کند مدیران بخش عمومی فرآیندهای تصمیم گیری سازمانی را بهبود بخشند تا در برابر ذینفعان شامل مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند، البته ابزار ایفای این **مسئولیت پاسخگویی** تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان است.

نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های مالی بخش عمومی :

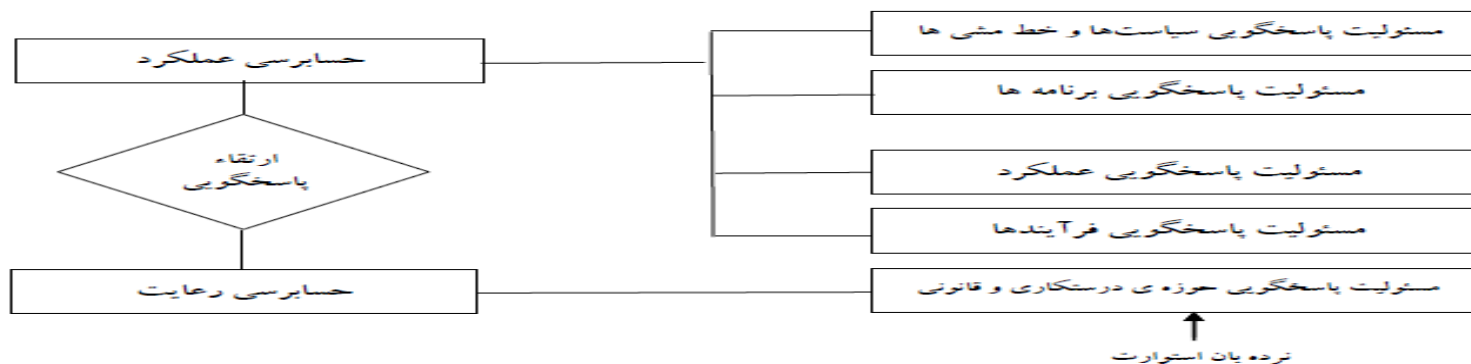
➤ نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم گیری

➤ مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی دولت تعریف شده است. مسئولیت پاسخگویی بر این باور استوار است که شهروندان حق دانستن دارند. آگاهی از نحوه تامین، تخصیص و مصرف منابع عمومی حق مردم است و امکان ارزیابی **مسئولیت پاسخگویی** را فراهم می سازد (باباجانی، ۱۳۸۹).

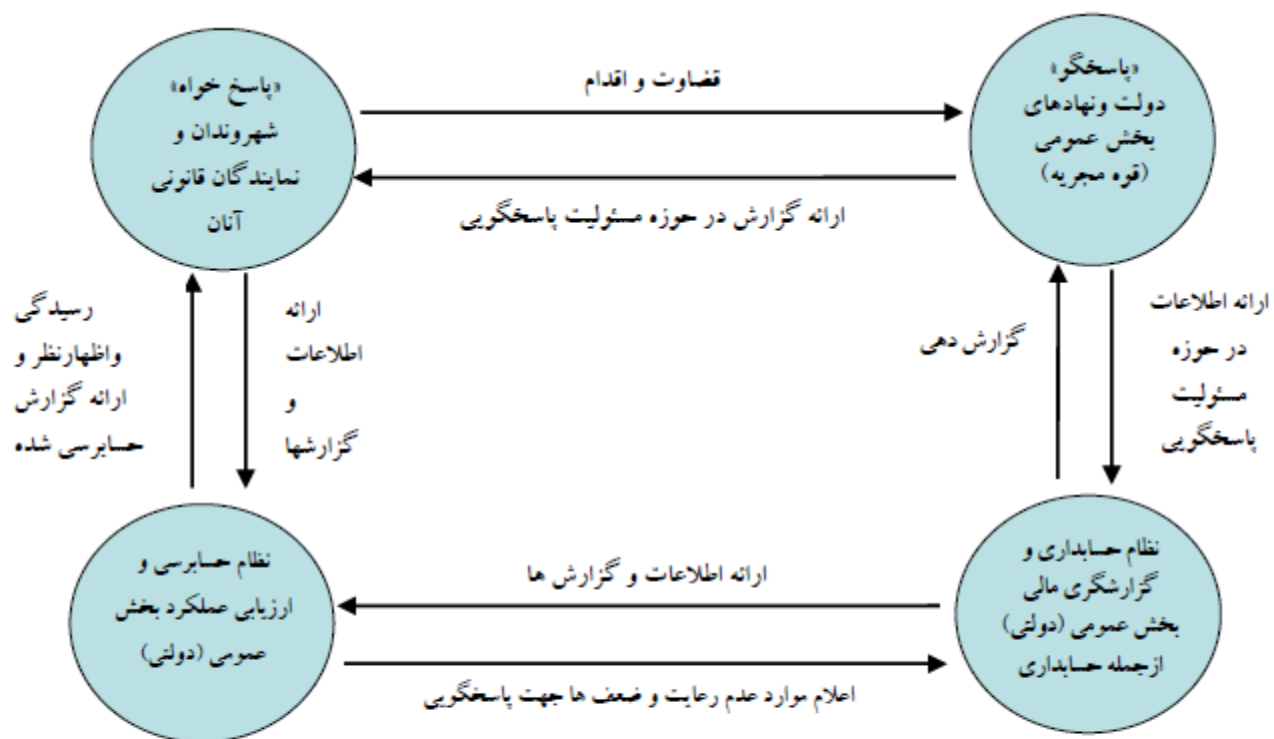
مسئولیت پاسخگویی

- همان طور که در بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) تأکید شده است، مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی دولتی بوده و جزء لاینفک کلیه هدف های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی محسوب می شود .
- هدف اساسی گزارشگری مالی دولتی: تهیه اطلاعات مالی سودمند برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولت از یک سو و ارزیابی این مسئولیت و تصمیم گیری اجتماعی، سیاسی و اقتصادی از طرف شهروندان از سوی دیگر می باشد.
- GASB معتقد است که دولت ها حداقل باید اطلاعاتی فراهم و در گزارش های مالی سالانه درج کنند که شهروندان با استفاده از آن، از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت های قانونی تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، اطمینان حاصل کنند .

- استوارت ۱۹۸۴ پاسخگوئی عمومی را تحت عنوان "نردبان سطوح پاسخگوئی" در پنج سطح معرفی نموده است.
- سطح یک، پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی هایی که رد شده است (ارزش)
- سطح دو، پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه ها (نتایج یا اثر بخشی)
- سطح سه، پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)
- سطح چهار، پاسخگویی فرآیند یا پاسخگویی درباره فرآیندها، شامل روش های اجرایی یا معیارهای اندازه گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)، و
- سطح پنج، پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت).



شکل (۶-۲) سطوح مسئولیت پاسخگوئی و حسابرسی



شکل (۲-۴) چرخه مسئولیت پاسخگویی عمومی (آذر و حبشی، ۱۳۹۶)

حسابرسی عملکرد

سیستم حسابرسی به عنوان یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگوئی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می کند.

حسابرسی عملکرد به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع از شیوه‌های نوین برای ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع مالی عمومی و عملکردی دستگاه‌های اجرایی استفاده می کند و در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می پردازد.

حسابرسی عملکرد به طور گسترده توسط سازمان های بخش عمومی برای راهبری خوب و شیوه ای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است (پاکر و جاکوبز، ۲۰۱۴).

➤ حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی در کشورهای پیشرفته شکل گرفته است تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت می باشد.

- به اعتقاد سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینتوسای)، حسابرسی عملکرد، بررسی هدفمند مدارک به منظور ارزیابی مستقل عملکرد سازمان، برنامه ها و فعالیت ها و نیز ارزیابی مستقل دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی برای بهبود در پاسخگویی و سهولت تصمیم گیری می باشد.

- International Organization of Supreme Audit Institutions(INTOSAI)

حسابرسی عملکرد

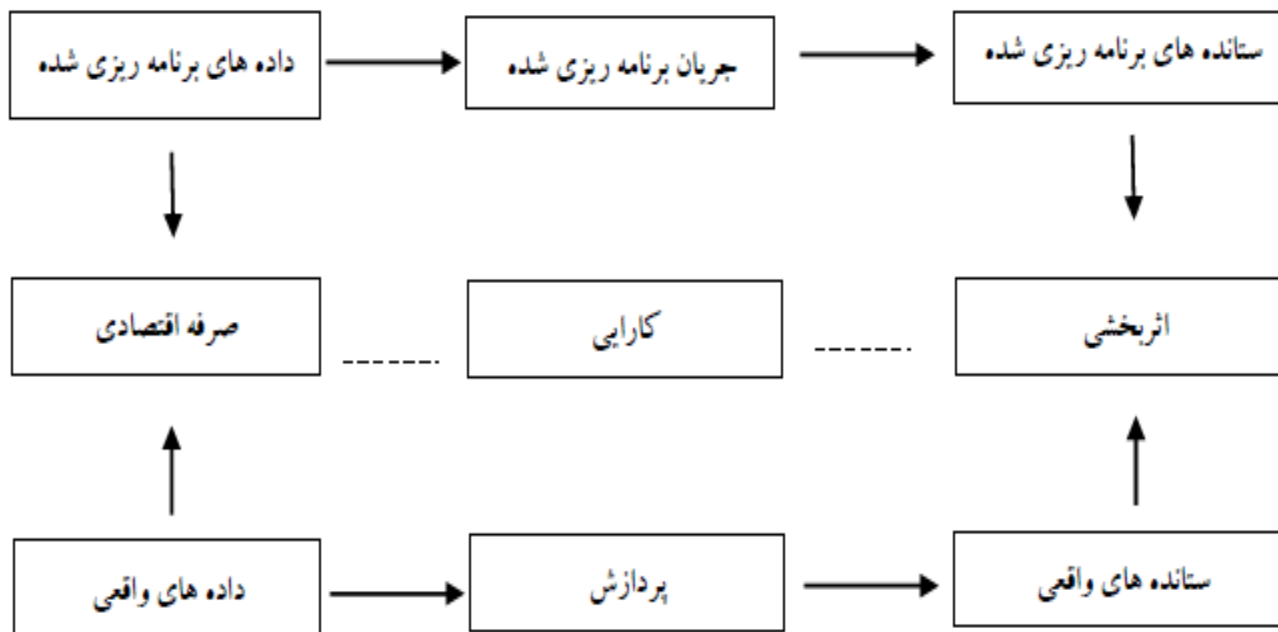
- حسابرسی عملکرد، توسعه مدل حسابرسی برای ارزیابی سه مولفه کارایی 1، اثربخشی 2 و صرفه اقتصادی 3 عملکرد یک کسب و کار بوده که در سال های اخیر مولفه های محیط زیست 4، عدالت اجتماعی 5 و اخلاق حرفه ای 6 به سه مولفه فوق اضافه شده است، چنین تغییراتی، حسابرسی عملکرد را به یک مشاور مستقل و خالق ارزش برای مدیریت تبدیل نموده است (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷).
- حسابرسی عملکرد، بخش عمومی را قادر می سازد تا سیاست های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند (برنینکمیجر، ۲۰۱۸)

- 1-Efficiency
- 2-Effectiveness
- 3-Economy
- 4-Environment
- 5-Equity
- 6-Ethics

حسابرسی عملکرد

➤ حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت نیز یاد می شود، شکل نوینی از حسابرسی است که با ارزیابی عملکرد مدیران از جنبه های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی، دامنه حسابرسی را از حسابرسی های مالی و رعایت فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه های حسابرسی را بطور قابل ملاحظه ای افزایش می دهد (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.



نمودار (۱-۲) ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد

- در سال‌های اخیر مولفه‌های جدیدی مطرح شده و برخی از صاحب‌نظران بر شش مولفه کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، عدالت، اخلاق و محیط زیست تاکید بیشتری دارند.
- 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 سازمان-ها (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

عدالت اجتماعی به معنی عدالت و بی‌طرفی در استفاده از منابع عمومی که مثال آن انتخاب روشی عادلانه برای بهره‌برداری همه از منابع و از بین بردن نفوذ است.

اخلاق حرفه‌ای به مقدار صادق بودن و درستکاری در رفتار فردی و میزان وقف کردن خود برای وظیفه‌ی خود به عنوان مدیر منابع عمومی بر می‌گردد.

کارایی

- - دستیابی به هدف ها با حداقل هزینه ممکن.
- - چگونگی رسیدن به هدف ها از طریق به کار گرفتن شیوه هایی که از حداقل امکانات، حداکثر بازده را به دست آورد.
- - انجام دادن کارها به خوبی و به نحو مناسب و شایسته.
- - حداکثر بازده برای داده معین.
- - افزایش تولید محصول با داده های ثابت.
- دیوان محاسبات انگلستان کارایی را چگونگی تولید (مصرف خوب) حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن تعریف می کند.

جدول (۲-۲) طبقه بندی تعاریف ارائه شده برای کارایی

نوع نگرش	تعریف
سیستمی	توانایی بدست آوردن ستانده های بیشتر با حداقل داده ها
سازمائی	بکارگیری منابع سازمان جهت تحقق اهداف آن
نیروی انسانی	انجام کار به بهترین روش، بوسیله افراد هائز شرایط در بهترین محل و مناسب ترین زمان
تولید	تحصیل حجم معینی کالا و خدمات کیفیت مطلوب در کمترین زمان ممکن و با کمترین ضایعات

اثر بخشی

- - انجام کارهای شایسته یا مناسب.
- - معیاری است که بر اساس آن بازده حقیقی و مورد انتظار در برابر هم قرار می گیرند.
- - کالا یا خدمات تولید شده با هدف های از پیش تعیین شده تطبیق داشته باشد.
- دیوان محاسبات انگلستان اثر بخشی را به صورت زیر تعریف می کند: "مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیت ها، و اینکه چه میزان ستانده (محصولات یا خدمات یا سایر نتایج) در رسیدن به هدف های سیاسی و عملیاتی یا سایر نتایج مورد نظر موفق بوده است (مصرف هوشمندانه)".

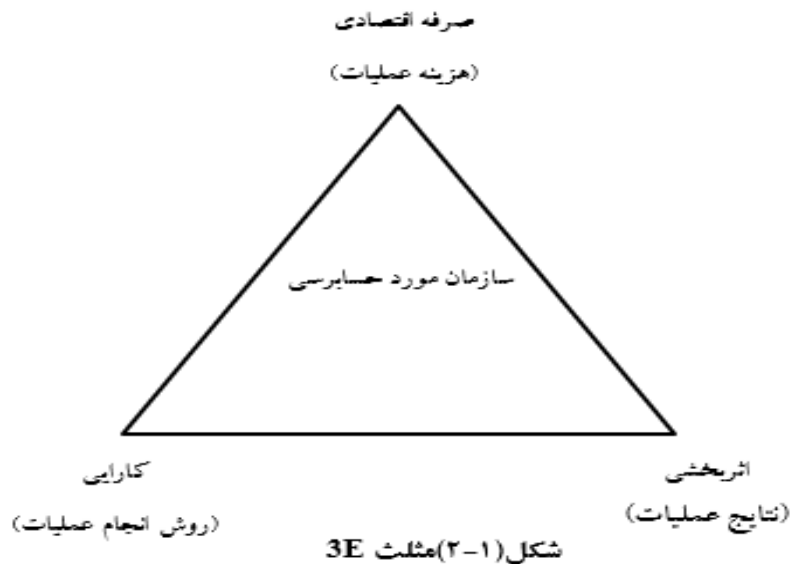
جدول (۳-۲) طبقه بندی تعاریف ارائه شده برای اثر بخشی

نوع نگرش	تعریف
سیستمی	ارزیابی نتایج بدست آمده (ستانده ها) با نتایج هدف های مورد انتظار
سازمائی	میزان گام برداشتن در جهت اهداف سازمان
نیروی انسانی	میزان دستیابی به هدفها و رضایت نیروی انسانی از تلاش های انجام شده
تولید	مقایسه بازده کالا یا خدمات ایجاد شده با یک مقدار یا استاندارد از پیش تعیین شده

صرفه اقتصادی

- - اتخاذ روش های مناسب برای تدارکات
- - استخدام نیروی انسانی سازمان با توجه به حجم عملیات اجرایی
- - استفاده از تجهیزات پرارزش
- - اجتناب از اتلاف منابع
- - دیوان محاسبات انگلستان صرفه اقتصادی را حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف کمتر) تعریف می کند.

رابطه بین سه عنصر فوق الذکر را می توان به صورت شکل زیر نشان داد:



توسعه پایدار

Sustainable development

توسعه پایدار مفهومی است که به واسطه پیامدهای منفی محیط زیستی و اجتماعی ناشی از رویکردهای توسعه یک جانبه اقتصادی بعد از انقلاب صنعتی و تغییر نگرش بشر به مفهوم رشد و پیشرفت پدید آمده است. این مفهوم تلاش دارد که با نگاهی جدید به توسعه، اشتباهات گذشته بشری را تکرار نکند و توسعه ای همه جانبه و متوازن را رقم بزند.

توسعه پایدار فرایندی است که آینده ای مطلوب را برای جوامع بشری متصور می شود که در آن شرایط زندگی و استفاده از منابع، بدون آسیب رساندن به یکپارچگی، زیبایی و ثبات نظام های حیاتی، نیازهای انسان را برطرف می سازد. بنابراین با سازماندهی و تنظیم رابطه انسان و محیط و مدیریت بهره برداری از منابع و محیط زیست، دستیابی به تولید فراينده و مستمر، زندگی مطمئن، عدالت و ثبات اجتماعی و مشارکت مردم تسهیل می گردد.

جهان با دو مسئله توسعه اقتصادی از یکسو و حمایت از محیط زیست از سوی دیگر روبرو است. تعامل بین شرکت ها و سازمان ها به عنوان مجریان اهداف و برنامه های دولت با محیط زیست یک پیش شرط فهم شکاف توسعه پایدار موجود در سطح خرد است که در کل اقتصاد یک کشور می تواند تعمیم یابد

توسعه پایدار که به معنی پاسخگویی به نیازهای نسل های کنونی است بدون اینکه توانایی نسل های آینده را در اختیار آنها قرار دهد.

Dr Afshin Nokhbeh Fallah

KPMG

دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد

نخست، یافته ها و نتایج آن می تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سازمان استفاده کنند؛ بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

دوم اینکه یافته ها و نتایج می توانند منتشر شوند که در این صورت ارزش پاسخگویی دارند. احتمال انتشار اطلاعات بر انگیزه و تصمیم های مدیران تأثیر می گذارد؛ چرا که خواه اطلاعات عمومی باشد یا خصوصی، به انتخاب های مدیر بستگی دارد که چگونه سازمان خود را اداره می کند و اینکه در معرض حسابرسی عمومی قرار داشتن، خود همواره یک محرک برای اداره بهتر سازمان است.

جدول (۲-۱) نمونه هایی از واژه های بکار گرفته شده برای حسابرسی عملکرد (رحیمیان، ۱۳۸۲)

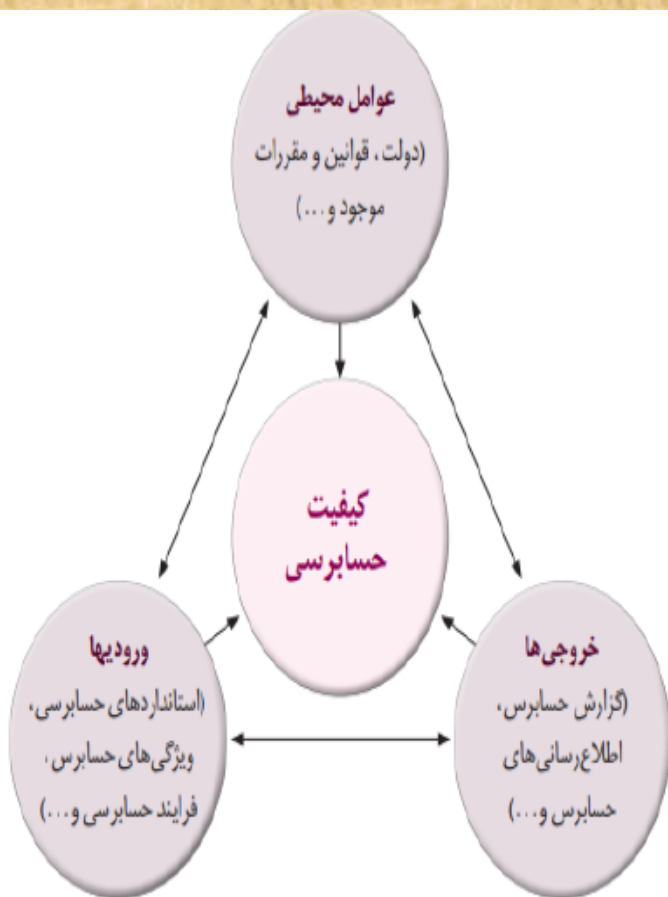
ردیف	معادل فارسی	واژه
۱	حسابرسی عملکرد	Audit Performance
۲	حسابرسی مدیریت	Management Audit
۳	حسابرسی جامع	Audit Comprehensive
۴	حسابرسی عملیاتی	Value for money Audit
۵	حسابرسی عملیاتی	Audit Operational
۶	بررسی و ارزیابی عملکرد	Performance Review and Evaluation
۷	ارزیابی عملکرد	Evaluation Performance
۸	حسابرسی ارزیابی برنامه	Evaluation Audit Program
۹	حسابرسی کارایی	Audit Efficiency
۱۰	حسابرسی اثربخشی	Audit Effectiveness
۱۱	حسابرسی هزینه- منفعت	Audit Cost-benefit
۱۲	حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی	Audit Economy and Efficiency
۱۳	حسابرسی اثربخشی یا نتایج	Audit or Result Effectiveness
۱۴	حسابرسی اثربخشی مبتنی بر سیستم	Audit Effectiveness System-Oriented
۱۵	حسابرسی رعایت	Compliance Audit
۱۶	حسابرسی فراگیر	Audit Full scope
۱۷	حسابرسی وظایف	Audit Functional
۱۸	حسابرسی سنجش مسئولیت	Audit Responsibility
۱۹	حسابرسی دوایر	Audit Departmental
۲۰	حسابرسی عملیات	Audit Operations
۲۱	حسابرسی پیشگیری	Preventive Audit
۲۲	حسابرسی غیر مالی	Non financial Audit
۲۳	حسابرسی برنامه	Program Audit
۲۴	حسابرسی طرح	Project Audit

جدول (۴-۲) حسابرسی عملکرد در کشور های توسعه یافته و در حال توسعه (منبع : آمارا، ۲۰۱۵)

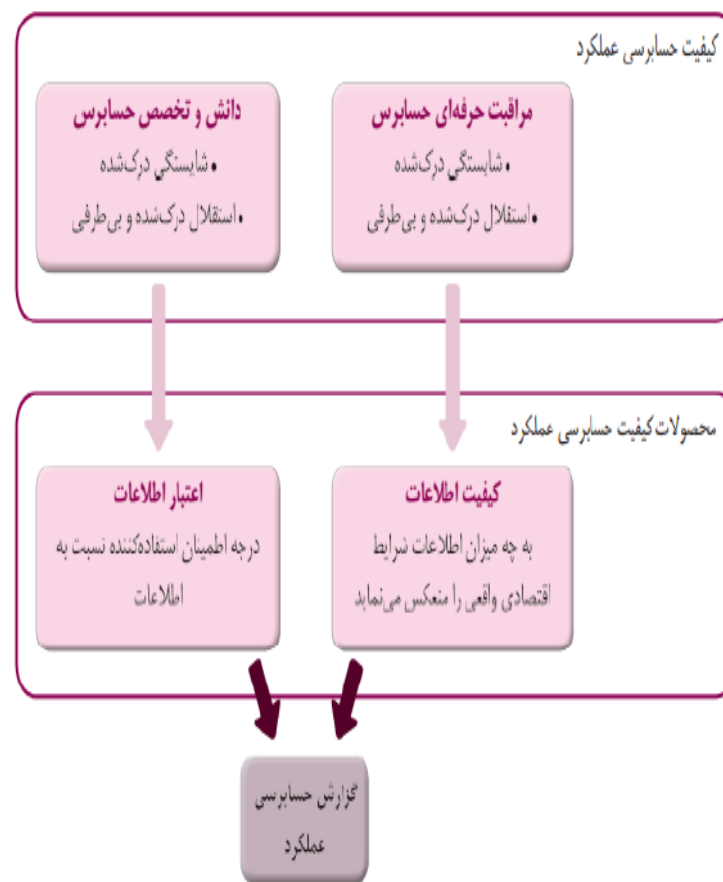
کشور های توسعه یافته			کشور های در حال توسعه			موضوع
برای بهبود صرفه ی اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان های دولتی به علت افزایش تقاضای کالا و خدماتی که همراه با منابع محدود تولید شده اند.			برای بهبود صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان های دولتی و برای افزایش پاسخگویی سازمان ها در زمانی که خیلی از کشور ها با مشکلاتی مثل درآمدگی مالی، عملکرد نامطلوب بخش دولتی و کمبود پاسخگویی روبرو شده اند.			دلایل پیدایش حسابرسی عملکرد
کشور	موسسه عالی حسابرسی	سال	کشور	موسسه عالی حسابرسی	سال	پیدایش حسابرسی عملکرد
آمریکا	GAO	1970	پاکستان	PAD	1980	
سود	NAB	1970	چین	CNAO	1983	
نیوزیلند	NAO	1972	عربستان	GAB	1985	
ژاپن	JBA	1975	مصر	CAO	1988	
کانادا	OAG	1977	سنگاپور	SAD	1988	
تروژ	OAG	1977	لیبی	IFA & IIPC	1989	
استرالیا	NAO	1979	تاتاریا	Public organizations	1990	
انگلیس	NAO	1982	برونئی	PAU	1996	
ولز	NAO	1982	مغولستان	SAI	2003	
اسکاتلند	NAO	1983				
ایرلند	LGA	1993				
تلاش های خوبی انجام گرفت. برای مثال انجمن حسابداران رسمی آمریکا ^{۵۰} گزارشی را در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و در بخش خصوصی منتشر کرد. در نیوزیلند، مرکزی ایجاد شد تا حسابرسی عملکرد را توسعه دهند و افراد غیر متخصص در حوزه حسابداری مثل مدیران بخش عمومی، مهندسان و سیاستمداران نیز این اجازه را داشتند تا در این گروه فعالیت کنند.			در بعضی کشورها کارگاه های آموزش حسابرسی عملکرد ایجاد شد. سنگاپور، دفترچه راهنمایی مربوط به فعالیت حسابرسی عملکرد تهیه کرد. موسسه عالی حسابرسی در مغولستان استانداردهای حسابرسی عملکرد و کتاب راهنمایی را معرفی نمود که بهترین عملکرد بین المللی را منعکس می کرد.			بهبود حسابرسی عملکرد

جدول (۲-۲) مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

ردیف	ویژگی ها	حسابرسی مالی	حسابرسی عملکرد
۱	اهداف	اظهار نظر در مورد صورتهای مالی	ارزیابی اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی؛ ارزیابی کنترل های داخلی؛ ارزیابی رعایت قوانین و مقررات ارزیابی تحلیل وضعیت آتی
۲	دامنه	مدارک و اسناد مالی	مدارک و اسناد مالی و غیرمالی
۳	دانش های مورد نیاز	حسابداری و حسابرسی	دانش های گوناگون
۴	جهت گیری زمانی	گذشته نگر	گذشته ، حال و حتی آینده نگر
۵	مخاطبین	مدیریت، سهامداران و سایر گروه های ذینفع	مدیریت، درخواست کننده قانونی خدمات
۶	ضرورت انجام	الزامات قانونی / درخواست مدیریت	الزامات قانونی (عمدتا) / درخواست مدیریت
۷	استانداردهای مربوط	استانداردهای حسابداری و حسابرسی مالی	استانداردهای حسابداری و حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد
۸	اظهار نظر	ضروری	غیر ضروری
۹	نتایج حسابرسی	اظهار نظر در مورد صورتهای مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۰	درج نظر مدیریت	غیر قابل درج در گزارش حسابرسی	قابل درج در گزارش حسابرسی
۱۱	کانون توجه	ارائه مطلوب صورتهای مالی	پاسخگویی و بهبود عملیات (بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی)
۱۲	معیار ارزیابی	استانداردهای حسابداری	هر گونه معیارهای بی طرفانه، مربوط و مورد قبول
۱۳	مؤقتیت	اظهار نظر مقبول	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت



شکل (۱۰-۲) عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

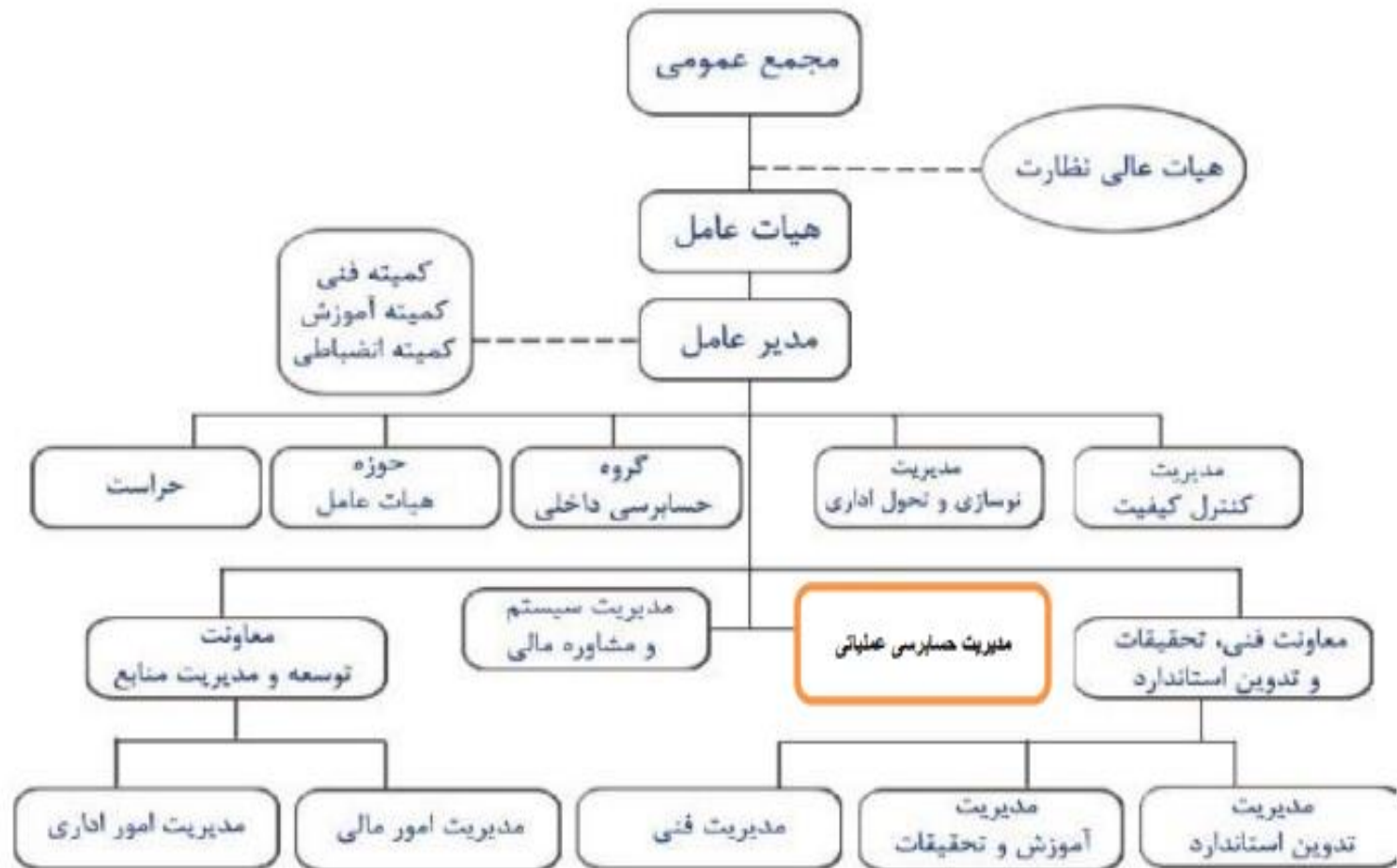


شکل (۹-۲) چارچوب کیفیت حسابرسی عملکرد



الزامات قانونی حسابرسی عملکرد

با توجه به مفاد بند "و" ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، انجام حسابرسی عملیاتی در مورد آن دسته از شرکت ها و یا طرح های تملک دارائی های سرمایه ای تحت رسیدگی که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات باشند به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب مجمع عمومی سازمان در هر سال در برنامه سازمان قرار می گیرد. اگرچه مؤسسات حسابرسی و بعضی از شرکت ها فعالیت هایی را در قالب این نوع حسابرسی انجام داده اند ولی عملاً فعالیت رسمی این نوع حسابرسی با تشکیل مؤسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی از شهریور سال ۱۳۸۲ رسماً آغاز شد. این مؤسسه در حال حاضر فاقد شخصیت حقوقی مستقل بوده و یکی از واحدهای سازمان حسابرسی است.



اهم وظایف سازمان حسابرسی

(ماده ۷ اساسنامه)

۱. حسابرسی و بازرسی قانونی

الف) حسابرسی و بازرسی شرکتهایی که صد درصد سرمایه آنها متعلق به دولت، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی است..

ب) حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهایی که بیش از پنجاه درصد سرمایه آنها متعلق به وزارتخانه‌ها، مؤسسات و یا شرکتهای دولتی باشد به تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارایی.

پ) حسابرسی و بازرسی قانونی نهادهای انقلاب اسلامی در صورت تصویب مجمع یا بالاترین رکن آنها و سایر دستگاههایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند.

ت) حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای فرعی بانکها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و سایر دستگاههایی که توسط مدیریت منتخب دولت اداره می‌شوند در صورت تصویب مجمع عمومی آنها.

ث) حسابرسی طرحهای تملک داراییهای ثابت و سایر قراردادهای ایجاد دارایی ثابت (از قبیل بیع متقابل) مورد اجرا در دستگاههای بندهای (الف) و (ب) فوق.

ج) حسابرسی، عملیات، آن دسته از شرکتهای تملک داراییهای سرمایه‌ای، تحت رسیدگی، سازمان که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات هستند بر حسب ارجاع و زیر امور اقتصادی، و دارایی، علاوه بر موارد مذکور، سازمان می‌تواند حسابرسی، عملیات، شرکتهایی را که به صورت اختیاری متقاضی حسابرسی عملیاتی هستند، متناسب با ظرفیت خالی و امکانات موجود، انجام دهد.

چ) سایر موارد ارجاعی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی.

ح) حسابرسی و بازرسی قانونی سایر دستگاهها در حدود امکانات و برنامه‌های اجرایی.

ادامه -اهم وظایف سازمان حسابرسی (ماده ۷ اساسنامه)

۲. خدمات مالی مشاوره‌ای

الف) ارائه خدمات و مشاوره مالی و مدیریتی به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و دستگاههای مذکور در بندهای (الف) تا (ث) بالا.

ب) ارائه خدمات و مشاوره مالی و طرح و استقرار سیستمهای مالی و خدمات مدیریت به سایر دستگاهها.

۳. تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی

الف) تدوین و انتشار اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح. اصول و ضوابط حرفه‌ای موارد زیر را شامل می‌شود: استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین‌رفتار حرفه‌ای رهنمودهای مربوط به امور فوق.

ب) تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان سازمان براساس اصول و موازین اسلامی.

۴. آموزش تحقیقات و انتشارات

الف) انجام تحقیقات و مطالعات لازم به منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری و حسابرسی و سایر رشته‌های مرتبط.

ب) نشر و اشاعه نتایج مطالعات و تحقیقات به منظور افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی در کشور.

پ) همکاری با سازمانهای دولتی، دانشگاهها، مراکز آموزشی و سایر دستگاهها در زمینه آماده‌سازی نیروی انسانی مورد نیاز برای امور حسابرسی و حسابداری.

ت) تربیت و آموزش افراد متعهد جهت تامین کادر متخصص مورد نیاز از طریق اجرای برنامه‌های مداوم آموزشی برای شاغلین در سازمان.

حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی عملیاتی

مؤسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی از شهریور سال ۱۳۸۲ تشکیل شد. این مؤسسه در حال حاضر فاقد شخصیت حقوقی مستقل بوده و یکی از واحدهای سازمان حسابرسی است. در ابتدا، انجام حسابرسی عملیاتی در مورد آن دسته از شرکت ها و یا طرح های تملک دارائی های سرمایه ای تحت رسیدگی سازمان حسابرسی که دارای اهمیت، حساسیت و یا حجم بالای عملیات بودند به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب مجمع عمومی سازمان در هر سال در برنامه سازمان قرار می گرفت.

طبق قوانین و مقررات مصوب اخیر، سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دیوان محاسبات کشور مجاز به انجام حسابرسی عملکرد شدند.

.

الزامات قانونی حسابرسی عملکرد

بر اساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰ و ۱۳۹۵) کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد برای افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیأت مدیره این شرکت‌ها مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند.

تبصره ۱- شرکت‌هایی که بر اساس مصوبه دولت دارای طبقه‌بندی می‌باشند از شمول این ماده مستثنی می‌شوند.

تبصره ۲- سازمان حسابرسی مکلف است چهارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید

الزامات قانونی حسابرسی عملکرد

در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس به نظر می‌رسد از ابتدا الزام شرکت‌های بورسی به انجام چنین حسابرسی با توجه به مالکیت غیر دولتی آنها و هزینه‌هایی که انجام اینگونه حسابرسی به شرکت‌های مزبور تحمیل می‌کند مناسب و جایز نبوده است. زیرا انجام حسابرسی عملیاتی در بخش‌های غیر دولتی و غیر عمومی اغلب به انتخاب و اختیار هیئت مدیره‌ی شرکت‌ها است، نه الزام قانونی. حسابرسی عملیاتی در شرکتهای بورسی می‌تواند توسط واحدهای حسابرسی داخلی آنها و یا توسط حسابرسان مستقل برون سازمانی انجام شود یعنی شرکت‌هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی مناسب باشند می‌توانند حسابرسی عملیاتی مورد نیاز خود را از طریق آن انجام دهند. شاید به همین دلیل است که در ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ که در واقع به نوعی جایگزینی ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم شده به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اشاره‌ای نداشته است. علاوه بر این، پیگیری مؤثری نیز درخصوص اجرای ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم درخصوص شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیز صورت نگرفته است (اسدی، ۱۳۹۴).

ادامه -اهم وظایف سازمان حسابرسی (ماده ۷ اساسنامه)

در راستای تبصره ۲ ماده ۲۱۸ قانون پنجم توسعه ، تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی در دستور کار سازمان حسابرسی قرار گرفت. برای تدوین اصول و ضوابط حرفه‌ای، آگاهی و در صورت لزوم، استفاده از تجارب مفید دیگر کشورها، اصلی خدشه ناپذیر است. استانداردهای حاضر، ترجمه تعدیل شده و بومی‌سازی شده بخش‌های ۱ تا ۳ ، ۷ و ۸ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی آمریکا (GAGAS) از متون بازنگری شده این استانداردها در ژوئیه سال ۲۰۰۷ است که از سوی اداره پاسخگویی دولت آمریکا (GAO) تدوین و منتشر گردیده است. از آنجا که ترجمه متون مزبور با هدف فراهم‌ساختن منابع لازم جهت تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی صورت گرفته، بنابراین، از ترجمه فصل‌های ۴ تا ۶ که مربوط به استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری در حسابرسی‌های مالی و خدمات اعتباربخشی می‌باشد، خودداری گردیده است. (سازمان حسابرسی ، ۱۳۹۰)

استانداردهای حسابرسی عملیاتی ، سازمان حسابرسی ۱۳۹۰

صفحه	عنوان	فهرست محتوا
۴۰	اهمیت در حسابرسی عملیاتی	
۴۰	خطر حسابرسی	
۴۱	برنامه‌ریزی	
۶۶	سرپرستی	
۶۶	دستیابی به شواهد کافی و مناسب	
۷۶	مستندسازی حسابرسی	
۷۹	بخش ۵: استانداردهای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی	
۷۹	مقدمه	
۷۹	گزارشگری	
۸۰	محتوای گزارش	
۹۲	توزیع گنج گزارش‌ها	
۹۵	پیوست: رهنمودهای تکمیلی	
۹۵	مقدمه	
۹۵	رهنمود تکمیلی کلی	
۱۰۱	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۱	
۱۰۴	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۳	
۱۰۸	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۴	
۱۱۱	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۵	

صفحه	عنوان	فهرست محتوا
۱	بخش ۱: استفاده و کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی	
۱	مقدمه	
۲	هدف کلی و قابلیت کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی	
۳	کاربرد واژگان فنی برای تعریف الزامات حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی عملیاتی	
۴	بیان رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی در گزارش حساب‌رسان	
۵	ارتباط بین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و سایر استانداردهای حرفه‌ای	
۵	حسابرسی عملیاتی	
۱۳	بخش ۲: اصول اخلاقی در حسابرسی عملیاتی	
۱۳	مقدمه	
۱۴	اصول اخلاقی	
۱۹	بخش ۳: استانداردهای عمومی	
۱۹	مقدمه	
۱۹	استقلال	
۲۵	قضاوت حرفه‌ای	
۲۷	صلاحیت	
۳۰	کنترل کیفیت و اطمینان از کار	
۳۹	بخش ۴: استانداردهای اجرای عملیات در حسابرسی عملیاتی	
۳۹	مقدمه	
۳۹	اطمینان معقول	

الزامات قانونی حسابرسی عملکرد

ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب اسفندماه ۱۳۹۳ شرکت های دولتی موضوع مواد (۴) و (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط هیأت وزیران تعیین می شود، مکلفند حداقل یکبار در طول سال های برنامه های توسعه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد برای افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکت ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی و ارائه آن به مجمع عمومی اقدام کنند. هیأت مدیره این شرکت ها، مسئولیت اجرای این ماده را برعهده دارند .

طبق تبصره ۲ ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ ، سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران مکلف است چهارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش ماه پس از لازم الاجراء شدن این قانون تهیه و ابلاغ نماید .

الزامات قانونی حسابرسی عملکرد

براساس ماده ۲ آئین نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ کمیسیون مشترک برنامه و بودجه و محاسبات و اجتماعی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور می تواند 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

- دیوان محاسبات کشور که در سازمان های بین المللی مربوط نظیر سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (ایتتوسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابرسی (آسوسای) و سازمان مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای عضو اکو (اکوسای) عضویت دارد استانداردهای حسابرسی را همسو با ساختار استانداردهای انتشار یافته توسط سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (ایتتوسای) طبقه بندی نموده است.
- راهنمای حسابرسی عملکرد مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور (۱۳۹۰) نیز بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی ایتتوسای و رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد ایتتوسای تدوین گردیده و از کتابچه های راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان حسابرسان اروپا و مؤسسات عالی حسابرسی هلند، کانادا، فنلاند و برخی کشورهای دیگر استفاده شده است.
- دیوان محاسبات کشور وظیفه نظارت بر عملکرد مالی دستگاه های اجرایی را از طریق دو معاونت فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی و معاونت فنی و حسابرسی امور اقتصادی و زیربنایی انجام می دهد. معاونت ها هر کدام متشکل از یک دفتر، دو مشاور، دو اداره کل « رسیدگی و بررسیهای فنی »، « هماهنگی و نظارت حسابرسی » و ۱۲ هیات حسابرسی کل می باشد که تحت نظر معاون مربوطه فعالیت می نمایند. حوزه معاونت فنی و حسابرسی امور اقتصادی و زیربنایی دبیری شورای راهبردی حسابرسی عملکرد را بر عهده دارد.
- International Organization of Supreme Audit Institutions(INTOSAI)
- Asian Organization of Supreme Audit Institutions(ASOSAI)
- Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions (ECOSAI)

قانون دیوان محاسبات کشور

ماده ۱ - هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق:

الف - کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند

ماده ۶ - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسیها و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

ماده ۸ (الحاقی ۱۵، ۰۲، ۱۳۸۱) - دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف قانونی خود در حدود اعتبارات مصوب می تواند از خدمات حسابرسان بخش خصوصی استفاده نماید. حسابرسان مذکور پس از تأیید صلاحیت توسط دیوان محاسبات به عنوان حسابرس مورد تأیید آن دیوان محسوب می گردند

(د) جامعه حسابداران رسمی ایران





جامعه حسابداران رسمی ایران

مجمع عمومی

شورای عالی

هیأت مدیره

دبیر کل

حسابرس داخلی

مشاورین

مدیر برند و امور
حقوقی و روابط عمومی

مسئول مبارزه با پولشویی

مسئول دفتر و
دبیر خانه هیأت مدیره

معاونت امور اعضا

معاونت برنامه ریزی و توسعه

معاونت نظارت حرفه‌ای و بهبود کیفیت

مسئول دفتر

مسئول دفتر

مسئول دفتر

مدیر بهبود و
گسترش خدمات
حرفه‌ای

مدیر
برنامه ریزی و
کار گروه‌های
تخصصی

مدیر
توانمندسازی
و ارتباط با
اعضا

مدیر فناوری و
هوشمندسازی

مدیر
سرمایه‌های
انسانی

مدیر
امور مالی

مدیر کنترل
کیفیت و
شفافیت

مدیر ارتقا و
بهبود کیفیت
خدمات حرفه‌ای

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

کارشناس

وزارت امور اقتصادی و دارایی

رئیس هیأت عالی نظارت

عضو هیأت عالی نظارت

عضو هیأت عالی نظارت

مسئول دفتر

هیأت عالی
انتظامی

هیأت‌های
بدوی انتظامی

دبیر هیأت‌های
انتظامی

دبیر هیأت
عالی نظارت

دبیر کار گروه‌ها

سایر
کار گروه‌ها

کار گروه
آیین رفتار حرفه‌ای

کارشناسان

کار گروه
کنترل کیفیت

سایر
کار گروه‌ها

- اعضای هیأت عالی نظارت توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شوند.
- چارت سازمانی هیأت عالی نظارت به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است.
- اعضای هیأت عالی انتظامی منتخب وزیران امور اقتصادی، دادگستری و هیأت عالی نظارت می‌باشند.

حسابرسی عملکرد

• به نظر می رسد به استثنای سازمان حسابرسی، مؤسسه حسابرسی مفید راهبر و دیوان محاسبات، شاهد اقدامات جدی در جهت آموزش عملی حسابرسان نسبت به حسابرسان عملیاتی نبوده ایم. در موارد خاصی نیز برحسب علایق مدیران مؤسسات حسابرسی در سطح محدودی انجام گرفته است.

• مؤسسه حسابرسی مفید راهبر که به منظور اعمال نظارت و ارتقاء سطح کیفی اطلاعات و گزارشات مالی و مدیریتی بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی در اواخر سال ۱۳۷۱ تاسیس گردید در راستای استراتژی تنوع خدمات حرفه ای 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 کرده به نحوی که تاکنون پروژه های متعددی با استفاده از دو مدل COSO و EFQM مورد ارزیابی قرار گرفته اند (نادریان، ۱۳۹۴).

ضمناً یکی از کارگروه های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران، کارگروه حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی است که شامل هفت عضو بوده و تاکنون در خصوص حسابرسی عملیاتی اقدامی انجام نداده است. این کارگروه در سال ۱۳۹۸ بر اساس تصمیم شورای عالی جامعه ذیل کارگروه فنی و استانداردها قرار گرفته است.

• از این رو می توان ارزیابی کرد که در سطح کلی حرفه، هنوز در مراحل ابتدایی دانش و تجربه حسابرسی عملیاتی هستیم و نمی توان حسابرسان را دارای دانش و مهارت کافی در این زمینه دانست.

آیین نامه انتظام بخشی، شفاف سازی و ضابطه مندسازی درآمدها و هزینه های شرکت های دولتی

ماده ۴۳ (اصلاحی ۱۴۰۳، ۰۴، ۰۳) - شرکت های مشمول مکلفند از زمان لازم الاجرا شدن قانون برنامه هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران، هر سه سال يك بار نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی از طریق حسابرس مستقل و بازرس قانونی خود اقدام و گزارش حسابرسی عملیاتی را به اولین مجمع عملکرد سالانه ارائه نمایند. هرگونه تعیین و پرداخت پاداش عملکرد سالانه برای مدیران شرکت های دولتی که این حکم را اجرا نکرده باشند، ممنوع است.

حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی عملیاتی

ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه (۱۳۸۸ - ۱۳۸۴ و ۱۳۸۹) به صراحت و برای اولین بار به عملیاتی شدن نظام بودجه ریزی کشور تاکید ورزید.

طبق ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰ و ۱۳۹۵)، به منظور استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه های اجرایی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود.

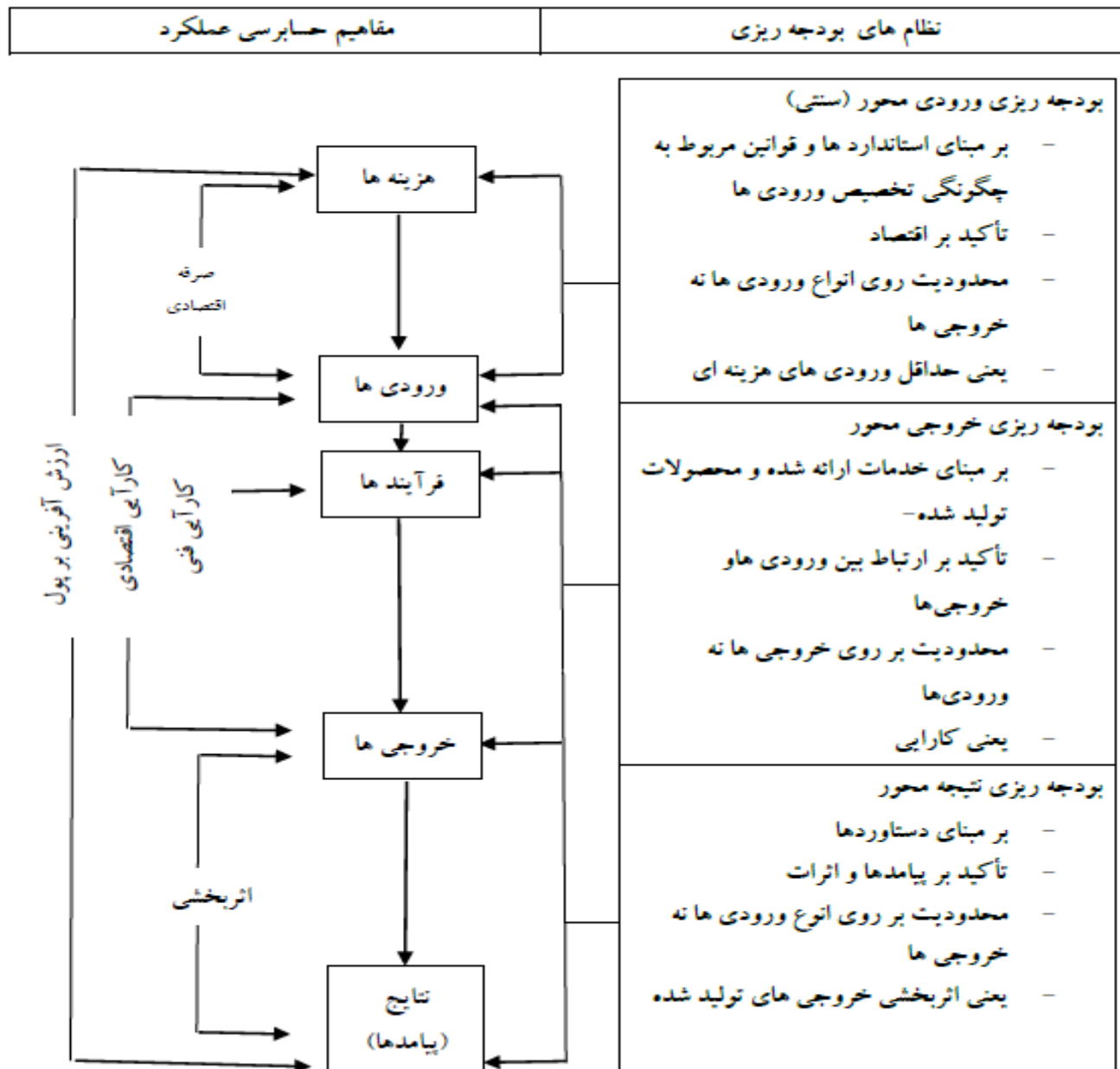
➡ بر اساس بند "پ" ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه (۱۴۰۰ - ۱۳۹۶)، دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد (۲۰٪) دستگاه های اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به صورت بودجه ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم نماید، به نحوی که در سال پایانی اجرای قانون برنامه، صد درصد (۱۰۰٪) دستگاه ها، دارای بودجه

بهای تمام شده، بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد

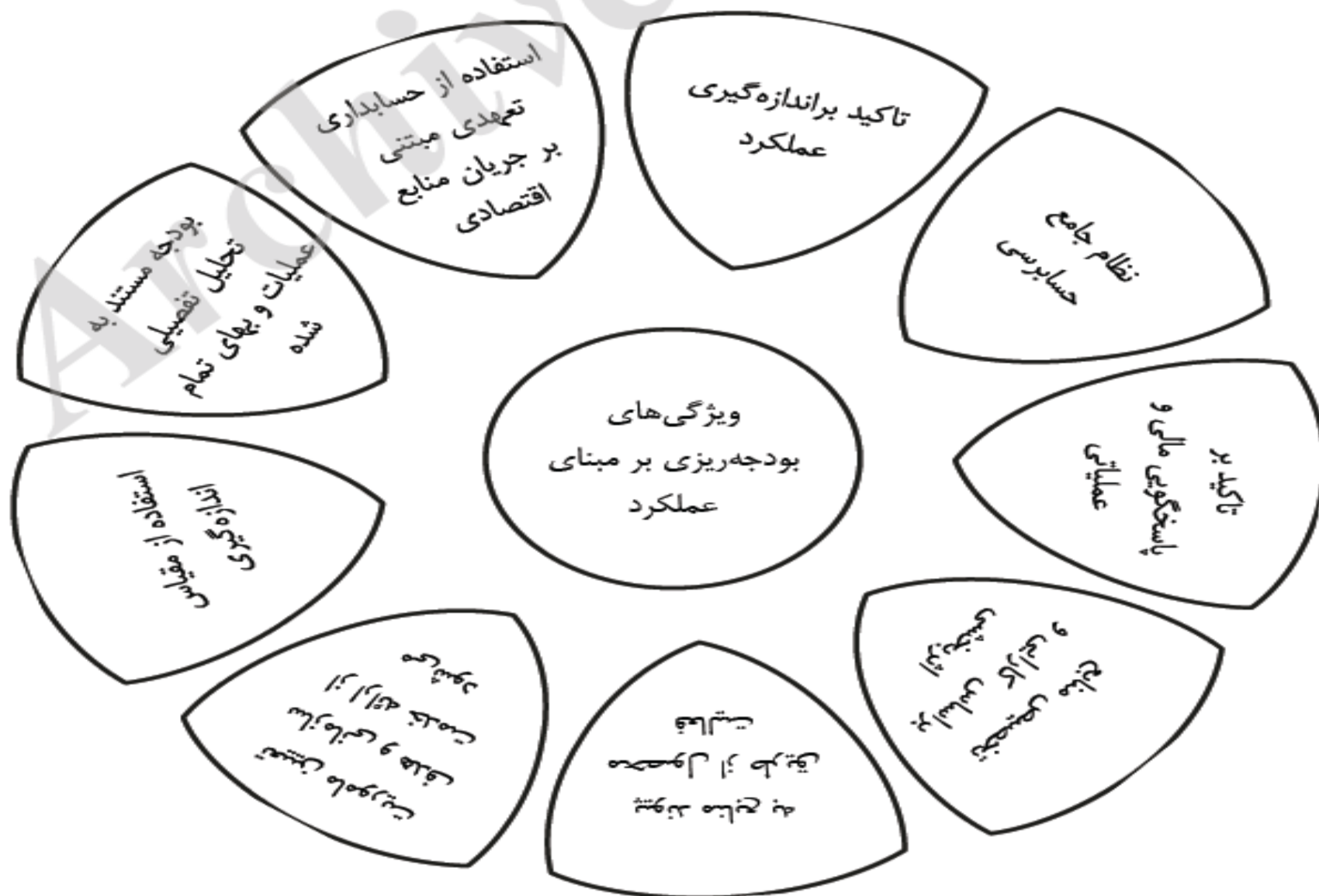
بر اساس ماده ۸ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۴۰۰ - ۱۳۹۶) دولت موظف است در جهت ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از طریق طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و نیز استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نماید.

طبق بند (الف) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ کل کشور، در اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، تمامی دستگاه های اجرائی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری از جمله بانک ها و شرکت های دولتی، مکلفند نسبت به تکمیل و استقرار کامل سامانه (سیستم) حسابداری قیمت تمام شده اقدام کنند.

جدول (۴-۴) نظام‌های بودجه ریزی و حسابرسی عملکرد



نمودار (۱). ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد



خلاصه وضعیت بودجه ریزی بخش عمومی در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران (حبشی و عادل آذر)

جدول (۱۰-۲) خلاصه وضعیت بودجه ریزی بخش عمومی در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران

بودجه ریزی	کشورهای پیشرفته (توسعه یافته)											کشورهای در حال توسعه
	آمریکا	کانادا	بریتانیا	آلمان	فرانسه	سوئد	استرالیا	ژاپن	کشورهای آسیای شرقی	کشورهای آمریکای لاتین	آفریقای جنوبی	ایران
روش بودجه ریزی	بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل دوم (بودجه ریزی عملیاتی)	مشابه آمریکا به همراه ارائه بودجه های «اقلام-هزینه» برای اطلاعات مالی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه استرالیا	بودجه ریزی بر مبنای ستانده ها	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	بودجه ریزی قلام-هزینه	بودجه ریزی اقلام-هزینه و گزارش کننده بودجه ریزی عملیاتی - از نوع ضعیف و محدود	بودجه ریزی برنامه ای و ظهور تئوریک بودجه ریزی عملیاتی و حرکت به سمت استفاده از نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در حد ضعیف
ویژگی ممتاز بودجه ریزی	برنامه ای و تخصیص منابع بر مبنای عملکرد	مشابه آمریکا همراه با ارائه اطلاعات عملکرد غیرمالی	برنامه ای و مبادله موافقتنامه برای دستیابی به اهداف ستانده ها	مشابه کانادا	مشابه کانادا	مشابه کانادا	مشابه کانادا و تخصیص منابع بر مبنای پیامد ها	مشابه فرانسه	مشابه فرانسه	مشابه فرانسه	برنامه ای و استفاده از اطلاعات عملکردی محدود	مشابه فرانسه

دستگاه های اجرایی مشمول حسابرسی عملکرد

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

وضعیت حسابرسی عملکرد دستگاه های اجرایی مشمول بر حسب صنایع مورد بررسی

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

مصوبه سال ۱۳۹۸

شرکتهای دولتی مکلف به انجام حسابرسی عملیاتی

تصویب نامه هیات وزیران	صنعت نفت	صنعت آب و برق	بانک و بیمه	سایر	جمع کل
تصویب نامه شماره ۸۷۱۶/ت ۱۳۹۸/۱/۳۱ مورخ ۵۶۳۴۶هـ	۱۲	۴	۹	۲۵	۵۰

شرکتهای موجود در مصوبه های قبلی ۴۷

۳

شرکتهای مشمول جدید

۵۰

شماره ۸۶۲۳۱/ت ۵۳۵۱۶ هـ

تاریخ ۱۳۹۵/۷/۱۸

جمهوری اسلامی ایران
رئیس جمهور
تصویب نامه هیات وزیران

بسمه تعالی
”با صلوات بر محمد و آل محمد“

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۵/۷/۱۱ به پیشنهاد شماره ۶۱/۱۱۲۳۹۳ مورخ ۱۳۹۵/۶/۲۴ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۸۹ - تصویب کرد:

شرکت های دولتی که در مرحله دوم مکلف به انجام حسابرسی عملیاتی می باشند، به شرح جدول ذیل تعیین می شوند:

ردیف	ردیف بودجه	نام شرکت / سازمان	ردیف	ردیف بودجه	نام شرکت / سازمان
۱	۲۶۹۵۱۰	سازمان جمع آوری و فروش اموال تملیکی	۲۱	۲۲۰۷۹۰	شرکت سهامی بازرگانی نفت ایران (نیکو)
۲	۲۶۷۰۰۰	سازمان خصوصی سازی	۲۲	۲۹۲۹۰۰	شرکت مجتمع گاز پارس جنوبی
۳	۲۸۵۱۰۰	شرکت مادر تخصصی عمران شهرهای جدید	۲۳	۲۹۲۷۷۰	شرکت گاز استان تهران
۴	۲۸۶۵۰۰	سازمان ملی زمین و مسکن	۲۴	۲۶۳۵۰۰	شرکت سهامی خدمات حمایتی کشاورزی
۵	۲۸۱۰۰۰	شرکت هواپیمایی جمهوری اسلامی ایران (هما)	۲۵		سازمان منطقه آزاد تجاری - صنعتی انزلی
۶	۲۸۲۴۰۰	سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای	۲۶	۲۹۱۷۳۰	شرکت آب و فاضلاب روستایی استان تهران
۷	۲۸۰۵۰۰	شرکت راه آهن جمهوری اسلامی ایران	۲۷	۲۹۲۴۰۰	شرکت سهامی نفت مناطق مرکزی ایران
۸	۲۳۱۵۰۰	سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران	۲۸	۲۹۲۴۱۰	شرکت سهامی نفت فلات قاره
۹	۲۹۵۰۸۰	صندوق ضمانت سرمایه گذاری صنایع کوچک	۲۹	۲۹۲۴۲۰	شرکت سهامی نفت خزر
۱۰	۲۹۵۳۴۰	صندوق توسعه صنایع دریایی	۳۰	۲۹۳۵۸۰	شرکت سهامی پایانه های نفتی ایران
۱۱	۲۶۶۵۰۰	سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولید کنندگان	۳۱	۲۹۳۹۷۰	شرکت سهامی بهینه سازی مصرف سوخت
۱۲	۲۹۴۶۸۰	شرکت مدیریت شبکه برق ایران	۳۲	۲۹۴۲۴۰	سازمان منطقه ویژه اقتصادی پتروشیمی
۱۳	۲۱۹۸۰۰	شرکت توسعه منابع آب و نیروی ایران	۳۳	۲۱۴۰۰۰	شرکت سهامی آب منطقه ای هرمزگان
۱۴	۲۱۶۵۰۰	شرکت مهندسی آب و فاضلاب کشور	۳۴	۲۱۰۵۰۰	شرکت سهامی آب منطقه ای فارس
۱۵	۲۸۳۴۰۰	سازمان فناوری اطلاعات	۳۵	۲۸۳۱۱۰	شرکت خدمات هوایی پست و مخابرات (پیام)
۱۶	۲۲۰۰۰۰	شرکت ملی نفت ایران	۳۶	۲۷۴۰۰۰	بیمه مرکزی ایران
۱۷	۲۲۰۵۰۰	شرکت ملی گاز ایران	۳۷	۲۷۶۰۰۰	بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران
۱۸	۲۲۰۳۶۰	شرکت ملی پالایش و پخش فراورده های نفتی ایران	۳۸	۲۸۳۹۰۰	شرکت دولتی پست بانک
۱۹	۲۹۲۹۶۰	شرکت سهامی منطقه ویژه اقتصادی انرژی پارس	۳۹	۲۹۵۳۵۰	بانک توسعه تعاون
۲۰	۲۲۰۷۸۰	شرکت مهندسی و توسعه نفت	۴۰	۲۷۸۵۰۰	بانک سپهر

اسحاق جهانگیری
معاون اول رئیس جمهور

شماره ۱/ت ۵۴۵۱۶ هـ ۱۳۹۶

تاریخ ۱۳۹۶/۸/۱۴

جمهوری اسلامی ایران
رئیس جمهور
تصویب نامه هیأت وزیران

بسمه تعالی
"با صلوات بر محمد و آل محمد"

وزارت امور اقتصادی و دارایی - بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۶/۸/۱۴ به پیشنهاد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد:
نام بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران از فهرست شرکت‌های دولتی مکلف به انجام حسابرسی عملیاتی موضوع ردیف (۳۷) جدول تصویب‌نامه شماره ۸۶۲۳۱/ت ۵۳۵۱۶ هـ - مورخ ۱۳۹۵/۷/۱۸ حذف می‌شود.

اسحاق جهانگیری
معاون اول رئیس جمهور

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۳/۱۱/۲۶ به پیشنهاد شماره ۶۱/۱۷۶۲۸۱ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۲۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۸۹ - تصویب کرد:
شرکت‌های دولتی که مکلف به انجام حسابرسی عملیاتی می‌باشند در مرحله اول به شرح جدول پیوست که تأیید شده به مهر دفتر هیئت دولت است، تعیین می‌شوند.

اسحاق جهانگیری

معاون اول رئیس جمهور

رونوشت به دفتر مقام معظم رهبری، دفتر رئیس جمهور، دفتر رئیس قوه قضاییه، دفتر معاون اول رئیس جمهور، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، معاونت حقوقی رئیس جمهور، معاونت امور مجلس رئیس جمهور، معاونت اجرایی رئیس جمهور، دیوان محاسبات کشور، دیوان عدالت اداری، سازمان بازرسی کل کشور، معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، امور تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات، کلیه وزارتخانه ها، سازمان ها و مؤسسات دولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، دبیرخانه شورای اطلاع رسانی دولت و دفتر هیئت دولت ابلاغ می شود.

فهرست شرکت های دولتی مندرج به انجام حسابرسی علی بنی :

ردیف	ردیف بودجه	نام شرکت / سازمان
۱	۲۶۹۵۲۰	شرکت سرمایه گذاری های خارجی، ایران
۲	۲۷۷۰۰۰	بانک ملی ایران
۳	۲۰۵۰۰	بانک کشاورزی
۴	۲۷۶۵۰۰	بانک مسکن
۵	۲۸۰۱۰۰	بانک توسعه صادرات
۶	۲۷۸۰۰۰	بانک صنعت و معدن
۷	۲۷۴۵۰۰	شرکت سهامی بیمه ایران
۸		صندوق مهر اشتغال و ازدواج مهر امام رضا (ع)
۹	۲۰۰۵۰۵	صندوق بیمه محصولات کشاورزی
۱۰	۲۰۳۸۰۰	صندوق حمایت از توسعه سرمایه گذاری در بخش کشاورزی
۱۱	۲۰۳۹۰۰	شرکت سهامی پشتیبانی امور دام کشور
۱۲	۲۸۴۰۰۰	کانون پرورش فکری کودکان و نوجوانان
۱۳	۲۸۳۱۰۰	شرکت پست جمهوری اسلامی ایران
۱۴	۲۳۴۸۴۰	مرکز گسترش فناوری اطلاعات
۱۵	۲۸۳۳۰۰	شرکت ارتباطات زیر ساخت
۱۶	۲۰۳۵۰۰	شرکت برق منطقه ای آذربایجان
۱۷	۲۱۹۵۰۰	شرکت آب منطقه ای آذربایجان شرقی
۱۸	۲۳۱۵۰۰	شرکت برق منطقه ای تهران
۱۹	۲۱۰۰۰۰	شرکت آب منطقه ای تهران
۲۰	۲۲۱۰۰۰	شرکت مدیریت تولید، انتقال و توزیع نیروی برق ایران (توانیر)
۲۱	۲۲۹۰۰۰	شرکت برق منطقه ای زنجان
۲۲	۲۲۲۰۰۰	شرکت برق منطقه ای فارس
۲۳	۲۱۹۷۰۰	شرکت مدیریت منابع آب ایران
۲۴	۲۲۲۵۰۰	شرکت برق منطقه ای اصفهان
۲۵	۲۲۶۵۰۰	شرکت برق منطقه ای گیلان
۲۶	۲۲۹۳۰۰	شرکت مادر تخصصی تولید نیروی برق حرارتی
۲۷	۲۳۴۵۰۰	سازمان گسترش و توسعه صنایع ایران
۲۸	۲۳۴۶۵۰	شرکت مدیریت طرح های صنعتی ایران
۲۹	۲۹۳۲۱۰	صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک
۳۰	۲۵۷۰۰۰	سازمان صنایع کوچک و شهرک های صنعتی ایران
۳۱	۲۸۰۹۶۰	صندوق ضمانت صادرات ایران
۳۲	۲۹۳۳۵۰	شرکت نمایشگاه های بین المللی، جمهوری اسلامی ایران
۳۳	۲۹۴۲۱۰	شرکت بازرگانی دولتی ایران
۳۴	۲۸۰۵۲۰	شرکت فرودگاه های کشور
۳۵	۲۸۲۳۰۰	شرکت ساخت و توسعه زیر بناهای حمل و نقل کشور
۳۶	۳۰۱۵۰۰	سازمان بنادر و دریانوردی
۳۷	۲۸۶۶۵۰	شرکت مادر تخصصی عمران و بهسازی شهری ایران
۳۸	۲۸۵۰۰۰	سازمان مجری ساختمانها و تاسیسات دولتی و عمومی
۳۹		سازمان مناطق آزاد تجاری صنعتی، قشم
۴۰		سازمان مناطق آزاد تجاری صنعتی، کیش
۴۱	۲۲۰۳۵۰	شرکت بخش فراورده های نفتی ایران
۴۲	۲۲۰۴۰۰	شرکت بهره برداری نفت و گاز اروندگان
۴۳	۲۹۶۳۰۰	شرکت خدمات ترابری و پشتیبانی نفت
۴۴	۲۹۴۸۰۰	شرکت خدمات مهندسی و تجهیزات صنعتی، موریس جنوب
۴۵	۲۹۲۳۹۰	شرکت ملی مناطق نفت خیز جنوب
۴۶	۲۳۲۰۰۰	شرکت ملی صنایع پتروشیمی
۴۷	۲۹۲۶۵۰	شرکت گاز استان قم
۴۸	۲۴۰۲۰۰	شرکت ملی حفاری ایران
۴۹	۲۹۵۳۵۰	صندوق ضمانت سرمایه گذاری تعاون
۵۰	۲۹۱۲۹۰	شرکت توسعه و نگهداری اماکن ورزشی کشور

دفتر هیئت دولت

توجه: نام شرکت های رتبه (۲۷) و (۴۴) بشرح ذیل صحیح می باشد:

رتبه (۲۷): سازمان توسعه برق ایران

رتبه (۴۴): شرکت خدمات مهندسی و تجهیزات صنعتی موریس جنوب

Dr Afshin Nokhbeh Fallah

شماره ۱۲۵۷۵۲/ت ۵۲۸۵۴هـ
تاریخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۲

جمهوری اسلامی ایران
رئیس جمهور
تصویب نامه هیأت وزیران

بسمه تعالی
"با صلوات بر محمد و آل محمد"
وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۵/۱۰/۱۸ به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد اصل یکمصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد:
صندوق مهر اشتغال و ازدواج امام رضا (ع) (صندوق کار آفرینی امید) از فهرست شرکت‌های دولتی ملزم به انجام حسابرسی عملیاتی موضوع پیوست تصویب‌نامه شماره ۱۲۷۰۴۲/ت ۱۵۱۸هـ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۴ حذف می‌شود.

اسحاق جهانگیری
معاون اول رئیس جمهور



بسمه تعالی
"با صلوات بر محمد و آل محمد"

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۸/۱۱/۲۸ به پیشنهاد شماره ۶۱/۲۶۴۴۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۳۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) - مصوب ۱۳۹۳ - تصویب کرد:

۱. رکنه های دولت که در جدول سارهای برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مکلف به انجام حسابرسی عملیاتی از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به انتخاب کارگروه موضوع ماده (۳) تصویب نامه شماره ۳۷۰۰/۳۳۹ - ۳۷۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۹) هستند، به شرح جدول پیوست که تأیید شده به مهر دفتر هیئت دولت است، تعیین می شوند.

اسحاق جهانگیری
نماینده معاون اول رئیس جمهور

رونوشت به دفتر مقام معظم رهبری، دفتر ویسی جمهوری، دفتر ویس قوه قضائیه، دفتر معاون اول رئیس جمهور، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام، سازمان اداری و استخدامی کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور، معاونت حقوقی رئیس جمهور، معاونت امور مجلس رئیس جمهور، دران محاسبه یات کشور، دیوان عدالت اداری، سازمان بررسی کل کشور، معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، امور تدوین، تحقیق و انتشار قوانین و مقررات، کلیه وزارتخانه ها، سازمان ها و مؤسسات دولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، دبیرخانه شورای اصلاحی سالی دولت و دفتر هیئت دولت باذاع می شود.

جدول پیوست

ردیف	ردیف بودجه	عنوان	ردیف	ردیف بودجه	عنوان
۱	۲۶۷۰۰۰	سازمان خصوصی سازی	۲	۲۸۳۹۰۰	شرکت دولتی پست بانک
۳	۲۸۵۱۰۰	شرکت مادر تخصصی عمران شهرهای جدید	۴	۲۱۹۷۰۰	شرکت مدیریت منابع آب ایران
۵	۲۸۰۵۰۰	شرکت راه آهن جمهوری اسلامی ایران	۶	۲۷۸۵۰۰	بانک سپه
۷	۲۳۱۵۰۰	سازمان توسعه و توسازی معادن و صنایع معدنی ایران	۸	۲۲۹۳۰۰	شرکت مادر تخصصی تولید نیروی برق حرارتی
۹	۲۱۹۸۰۰	شرکت توسعه منابع آب و نیروی ایران	۱۰	۲۳۴۵۰۰	سازمان گسترش و توسعه صنایع ایران
۱۱	۲۸۳۴۰۰	سازمان فناوری اطلاعات	۱۲	۲۵۷۰۰۰	سازمان صنایع کوچک و شهرکهای صنعتی ایران
۱۳	۲۲۰۰۰۰	شرکت ملی نفت ایران	۱۴	۲۸۰۹۶۰	مستوفی خدمات صنایع ایران
۱۵	۲۲۰۵۰۰	شرکت ملی گاز ایران	۱۶	۲۹۴۲۱۰	شرکت بازرگانی دولتی ایران
۱۷	۲۲۰۳۶۰	شرکت ملی پالایش و پخش فراوردههای نفتی ایران	۱۸	۲۸۰۵۲۰	شرکت فرودگاهها و ناوبری هوایی ایران
۱۹	۲۹۳۹۶۰	شرکت سهامی منطقه ویژه اقتصادی انرژی پارس	۲۰	۲۸۶۵۰۰	سازمان ملی زمین و مسکن
۲۱	۲۲۰۷۸۰	شرکت مهندسی و توسعه نفت	۲۲		سازمان منطقه آزاد تجاری صنعتی قشم
۲۲	۲۶۹۵۲۰	شرکت سرمایه گذاری های خارجی ایران	۲۳		سازمان منطقه آزاد تجاری صنعتی کیش
۲۵	۲۷۷۰۰۰	بانک ملی ایران	۲۶	۲۰۳۸۰۰	مستوفی حمایت از توسعه سرمایه گذاری در بخش کشاورزی
۲۷	۲۰۰۵۰۰	بانک کشاورزی	۲۸	۲۷۴۰۰۰	بیمه مرکزی ایران
۲۹	۲۷۶۵۰۰	بانک مسکن	۳۰	۲۹۲۳۹۰	شرکت ملی مناطق نفت خیز جنوب
۳۱	۲۸۰۱۰۰	بانک توسعه صادرات	۳۲	۲۳۲۰۰۰	شرکت ملی صنایع پتروشیمی
۳۳	۲۷۸۰۰۰	بانک صنعت و معدن	۳۴	۲۲۰۲۰۰	شرکت ملی حفاری ایران
۳۵	۲۷۴۵۰۰	شرکت سهامی بیمه ایران	۳۶	۲۹۴۵۸۰	شرکت سهامی باقیه های نفتی ایران
۳۷	۲۹۱۲۹۰	شرکت توسعه و نگهداری اماکن ورزشی کشور	۳۸	۲۲۰۷۹۰	شرکت سهامی بازرگانی نفت ایران (تیکو)
۳۹	۲۲۰۳۵۰	شرکت سهامی ملی پخش فراورده های نفتی ایران	۴۰	۲۹۲۷۷۰	شرکت گاز استان تهران
۴۱	۲۰۳۹۰۰	شرکت سهامی پشتیبانی امور دام کشور	۴۲	۲۹۵۴۶۰	شرکت شهر فرودگاهی امام خمینی (ره)
۴۳	۲۸۳۳۰۰	شرکت ارتباطات زیر ساخت	۴۴	۲۸۵۰۰۰	سازمان مجری ساختمان ها و تأسیسات دولتی و عمومی
۴۵	۲۸۱۰۰۰	شرکت هواپیمایی جمهوری اسلامی ایران (هوا)	۴۶	۲۸۳۴۰۰	سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای
۴۷	۲۲۱۰۰۰	شرکت مدیریت تولید، انتقال و توزیع نیروی برق ایران (توانیر)	۴۸	۲۶۹۵۱۰	سازمان جمع آوری و فروش اموال تملیکی
۴۹	۲۶۷۵۰۰	سازمان حمل و نقل	۵۰	۲۹۰۷۱۰	شرکت شهرک های کشاورزی

Dr Afshin Nokhbeh Fallah

دفتر هیئت دولت

گزارش حسابرسی عملکرد

➤ حسابرسی عملکرد به مؤسسات حسابرسی اجازه می دهد تا از طریق توصیه های گزارش های خود در بهبود صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی سهمیم باشند (تورس و همکاران، ۲۰۱۶).

حسابرسی عملکرد یکی از ابزارهای اصلی برای ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی است. با توجه به اهمیت شفافیت و پاسخگویی در این نهادها، بهبود کیفیت گزارش های حسابرسی عملکرد می تواند تأثیر بسزایی در ارتقای عملکرد این نهادها داشته باشد.

➤ گزارش های حسابرسی عملکرد، نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا می کند (داجوتایت و ادوماویکیوت، ۲۰۱۷).

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 فرایند 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

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.

جدول (۱۳-۲) 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 چشم انداز، مأموریت و اهداف راهبردی وضعیت عملیاتی شرکت
۳	اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی	-
۴	مراحل انجام حسابرسی عملیاتی	-
۵	محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی	-
۶	انجام حسابرسی عملیاتی طبق استاندارد	-
۷	فعالیت‌های با اهمیت شناسایی شده	فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی
۸	ارزیابی کنترل‌های داخلی (موارد قوت - موارد نیازمند بهبود)	شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب محیط کنترلی ارزیابی ریسک فعالیت‌های کنترلی اطلاعات و ارتباطات نظارت
۹	اولویت‌بندی فعالیت‌ها	تشخیص فعالیت‌های با ریسک بالا تعیین بالاترین سطح اولویت
۱۰	ارزیابی عملکرد (مقایسه نتایج عملکرد با شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب)	ارزیابی عملکرد کلی: نسبت‌های مالی، رتبه بندی، مقایسه بودجه و عملکرد، هرگونه تحلیل کلی دیگر از جمله تحلیل صورتهای مالی
۱۱	پیشنهادها	ارزیابی عملکرد فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی
۱۲	پیوست‌ها	-

بخش‌های حسابرسی

جدول (۱۴-۲) ساختار گزارش حسابرسی عملیاتی

موسسه حسابرسی مقید راهبر

ردیف	عناوین اصلی	عناوین فرعی
۱	عنوان گزارش	عنوان برنامه، طرح، موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی شده
		نام دستگاه اجرایی
		دوره رسیدگی شده
۲	قهرست مندرجات	-
۳	مقدمه	کلیات و دلایل رسیدگی
۴	معرفی اجمالی شرکت	موضوع فعالیت شرکت
		وضعیت منابع انسانی
		سهامداران شرکت
		استراتژی، اهداف و ارزش ها
		وضعیت مالی
۵	اهداف، دامنه، معیارهای حسابرسی	-
۶	مراحل انجام حسابرسی	-
۷	روش انجام کار	-
۸	پاچه ها و پیشنهادات کلی	-
۹	محدودیت های رسیدگی	-
۱۰	رسیدگی بر اساس معیارهای تخصصی ^۱	نقاط قوت
		موارد مستعد بهبود
		ملاحظات شامل پیشنهادات و توصیه ها
۱۱	نتایج عملکرد	نتایج عملکرد شامل موارد مالی، تولید، منابع انسانی، مشتریان و جامعه
		نتایج برداشتی
۱۲	ارزیابی قتی ^۲	-
۱۳	پیوست ها	تصویر مکاتبات مورد اشاره در گزارش
		شواهد حسابرسی
		سایر مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات پاچه های حسابرسی مقید می باشد
		تعریف اصطلاحات قتی

جدول (۱۵-۲) ساختار گزارش حسابرسی عملکرد
راهنمای حسابرسی عملکرد مصوب کمیته اجرایی 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
		نام هیات حسابرسی کننده
۲	قهرست مندرجات	-
۳	مقدمه	نحوه برنامه ریزی 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 (پاچه ها)	شرح فعالیت مورد حسابرسی (دستاورد های حاصل از اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت)
		ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی
		اشکالات، انحرافات و ضعف های مشخص شده
		بررسی پاسخ ها و توجیهات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه در رابطه با اشکالات و نواقص
		مشخص ساختن ضعف های مهم در کنترل های مدیریت
۶	پیشنهادات حسابرسی	پیشنهادات حسابرس برای اصلاح و بهبود امور و ارتقاء کارایی و اثربخشی
		پیشنهادات حسابرس برای جلوگیری از بروز و تکرار نواقص و اشکالات
		پیشنهادات حسابرس 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	پیوست ها	تصویر مکاتبات مورد اشاره در گزارش
		شواهد حسابرسی
		سایر مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات یافته های حسابرسی مفید می باشد
		لغت نامه اصطلاحات فنی

مخاطبین و ذینفعان گزارش حسابرسی عملکرد

خطوط کلی توزیع گزارش‌های تکمیل شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی

■ 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. چنانچه مؤسسه حسابرسی طرف قرارداد، توزیع گزارش را بر عهده می‌گیرد، بایستی با طرف قرارداد حسابرسی به این توافق برسد که کدامیک از مسئولان یا سازمان‌ها، گزارش را دریافت خواهند کرد.

مخاطبین و ذینفعان گزارش حسابرسی عملکرد

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی (۱۳۹۰)

➡ حسابرس باید با واحد مورد حسابرسی درباره اینکه گزارش حسابرسی عملیاتی به کدامیک از سازمان‌ها یا مراجع ذیربط ارسال شود و در صورت لزوم برای در دسترس عموم قرار گرفتن گزارش، توافق کند. به طور معمول، گزارش‌های مکتوب بایستی از طریق سازمان حسابرسی به ارکان راهبری (هیئت مدیره) واحد مورد حسابرسی، و ارگان‌های درخواست یا الزامی کننده انجام حسابرسی عملیاتی و سایر افرادی که طبق قوانین و مقررات مجاز به دریافت این گزارش هستند، ارائه شود.

مخاطبین و ذینفعان گزارش حسابرسی عملکرد

حسابرسان باید گزارش‌های خود را مطابق با قوانین، مقررات و رویه‌های دیوان محاسبات کشور در اختیار مراجع ذیربط قرار دهند (استاندارد ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور) اصول بنیادی حسابرسی عملکرد))

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.

گزارش‌های حسابرسی عملکرد باید به اقتضای موضوع به دستگاه مورد رسیدگی، وزارتخانه مربوطه، دولت، مجلس شورای اسلامی، دفتر مقام معظم رهبری، کمیسیون‌های مربوطه و سایر گروه‌های ذینفع ارائه شود.

مخاطبین و ذینفعان گزارش حسابرسی عملکرد

مخاطب و ذینفع گزارش حسابرسی عملکرد (عملیاتی)			حسابرس
معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت های دولتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی)	رئیس مجمع	هیات مدیره دستگاه اجرایی	سازمان حسابرسی
کمیسیون های 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

پیگیری پیشنهادها

مهم ترین مرحله پس از صدور گزارش ها مرحله پیگیری پیشنهادات است که این موضوع شاید تا سال ها بعد از اتمام این برنامه نیز ادامه یابد، زیرا 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 واکنش های مدیریت در مقابل پیشنهادهای ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش ها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است.

بخش های عمومی حسابرسی شده باید توصیه های حسابرسی عملکرد را اجرا نمایند تا شاهد بهبود عملکرد در این بخش ها باشیم و فعالیت های قوه مقننه و رسانه ها در مورد یافته های گزارش های حسابرسی نیز باید بیشتر باشد تا تاثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی افزایش یابد (بولچا و همکاران، ۲۰۱۹).

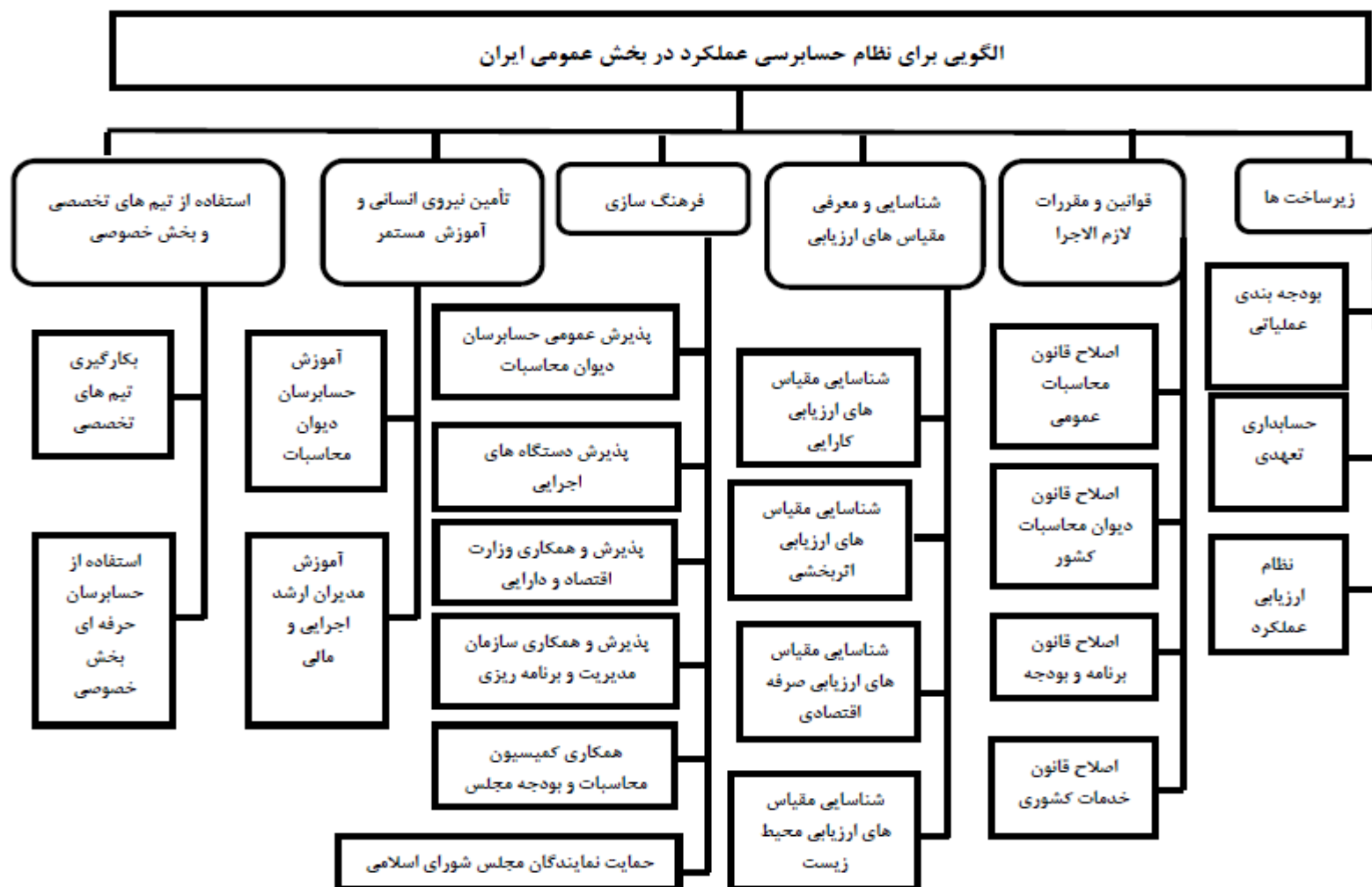
پژوهش های مرتبط با حسابرسی عملکرد

در زمینه حسابرسی عملکرد و در قالب اصطلاحات معمول شامل حسابرسی عملیاتی، نسبت به حسابداری و حسابرسی مالی مطالعات به مراتب کمتری انجام شده و اغلب تمرکز پژوهش ها بر فواید حسابرسی عملکرد و نیز موانع اجرایی آن در بخش عمومی بوده است.

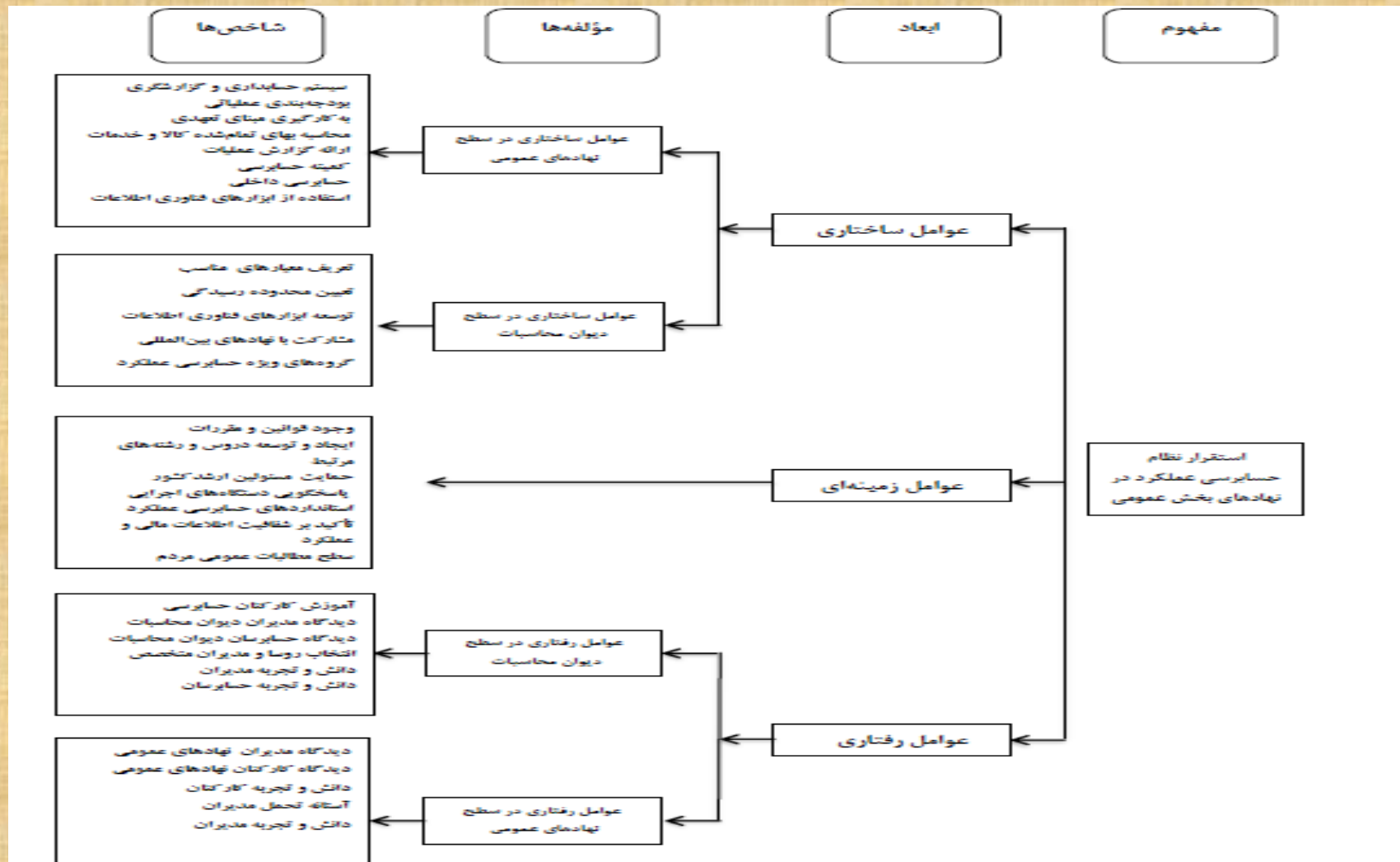
هدف مطالعه خیراللهی و همکاران (۱۴۰۳) طراحی مدل ریاضی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد جهت بکارگیری آن در شرکت های زیر مجموعه وزارت نیرو بوده، نتایج حاصل از مدل ریاضی، بهبود قابل ملاحظه ای در سطح دستیابی به آرمان ها و توابع هدف و صرفه جویی قابل ملاحظه ای در هزینه ها شرکت های زیر مجموعه وزارت نیرو ایجاد نمود و تاثیر آن بر موفقیت حسابرسی عملکرد نیز معنادار بود. همچنین استفاده همزمان از سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد می تواند سبب بهبود عملکرد شرکت های زیرمجموعه وزارت نیرو گردد.

اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت های لازم، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، استفاده بهینه از ظرفیت های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه ای حسابرسان، خنثی سازی آثار تحریم های بین المللی از مهم ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری - تفسیری می باشد. (کرد نائیج و همکاران، ۱۴۰۲)

الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸)



الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶)



نمونه پژوهش های خارجی

نام محقق	سال	موضوع	نتایج پژوهش
اشمیتز	۲۰۱۹	دیدگاه های ذینفعان در خصوص اثرگذاری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور استرالیا	روابط پاسخگویی مدیریتی، سیاسی و عمومی بین ذینفعان کلیدی (حسابرسی شوندگان، حسابرسان عملکرد، اعضای پارلمان و روزنامه نگاران) بر برداشت آنها از «اثر»، تاثیر می گذارد و تغییرات پیچیده و اصلاحات اساسی، در صورتی که به موقع و ضروری باشند، مفید و مؤثر تلقی خواهند شد.
داجوتایت و ادوماویکیوت	۲۰۱۷	تاثیر حسابرسی عملکرد در اداره امور دولتی کشور لیتوانی	حسابرسی عملکرد باعث صرفه جویی در بودجه، کاهش هزینه ها، بهبود کیفیت عملکرد، تقویت سیستم مدیریت و فرایندهای سازمانی، بهبود قوانین و تقویت انضباط مالی می شود
ایراوان	۲۰۱۵	ارزیابی حسابرسی عملکرد در موسسه عالی حسابرسی اندونزی	تجدید ساختار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اندونزی و در پیش گرفتن نگرش و راهبردی تازه ضروری است. حسابرسی عملکرد به منظور بهبود پاسخگویی عمومی باید علاوه بر ابعاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ابعاد محیطی و پایداری را نیز شامل شود.

Dr Afshin Nokhbeh Fallah

نمونه پژوهش های خارجی

نام محقق	سال	موضوع	نتایج پژوهش
آمارا	۲۰۱۵	بررسی عوامل بهبود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور لیبی	حسابرسی عملکرد در کشور لیبی می تواند از طریق افزایش مهارت های حسابرسان عملکرد با ارائه دوره های 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	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 می دهد و نیاز به بهترین شیوه های حسابرسی بین المللی برای تثبیت و اصلاح حسابرسی در نیجریه وجود دارد.
رونالد و توماس	۲۰۱۴	چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در کانادا	آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال
فردوسی	۲۰۱۲	چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در بنگلادش	کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، عدم استفاده از خدمات مشاوران و عدم وجود اهداف از پیش تعیین شده

نمونه پژوهش های داخلی

نام محقق	سال	موضوع	نتایج پژوهش
باباجانی و همکاران	۱۳۹۸	الگوی نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران	زیرساخت ها ، قوانین و مقررات لازم الاجرا، شناسایی و معرفی مقیاس های ارزیابی، فرهنگ سازی، تامین نیروی انسانی و آموزش مستمر و استفاده از تیم های تخصصی و بخش خصوصی
کامیابی و همکاران	۱۳۹۷	چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	تعریف و اندازه گیری معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ، عدم تدوین قوانین و استانداردهای حرفه ای مناسب، اجرای نامناسب بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده نکردن از نظام حسابداری مناسب، فقدان دانش و مهارت کافی، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص مناسب برای سنجش معیارها ، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، نبود فرهنگ پاسخ خواهی عمومی، محدودیت در بودجه و وجود نداشتن تشکل های حرفه ای خصوصی تاثیرگذار
محمودخانی و احمدی	۱۳۹۷		
مهدوی و محمدیان	۱۳۹۶		
ایمانی برندق	۱۳۹۴		
باباجانی و دوست جباریان	۱۳۹۶	عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران	عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه ای Dr Afshin Nokhbeh Fallah

رساله مقطع دکتری رشته حسابداری

حسابرسی عملکرد و بهبود پاسخگویی در بخش عمومی

PERFORMANCE AUDITING
AND
ACCOUNTABILITY IMPROVEMENT
IN
THE PUBLIC SECTOR



استاد راهنما: جناب آقای دکتر غلامرضا کردستانی / جناب آقای دکتر نظام الدین رحیمیان
استاد مشاور: جناب آقای دکتر جواد رضازاده
دانشجو: افشین نخبه فلاح
اساتید داور: جناب آقای دکتر محمدحسین قائمی / جناب آقای دکتر سیدمصطفی علوی
جناب آقای دکتر محمدعلی آقایی

هدف های پژوهش

ارزیابی وضع موجود گزارش های حسابرسی عملکرد
شناسایی اطلاعات قابل ارائه در گزارش ها
مقایسه وضعیت موجود با وضعیت مطلوب

ارزیابی وضع موجود گزارش های حسابرسی عملکرد نیازمند بهره گیری از نظریات خبرگان است. بنابراین در این تحقیق پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات ارائه شده در گزارش های حسابرسی عملکرد بخش عمومی مورد تحلیل قرار گرفته و سپس اطلاعات قابل ارائه در گزارش های مذکور برای بهبود پاسخگویی بر اساس نظر خبرگان گردآوری شده و در نهایت با ابزار پرسشنامه، وضعیت موجود با وضعیت مطلوب مقایسه گردید.

سوالات تحقیق

۱. چه اطلاعاتی در گزارش های حسابرسی عملکرد بخش عمومی در وضعیت فعلی ارایه می گردد؟(تبیین وضعیت

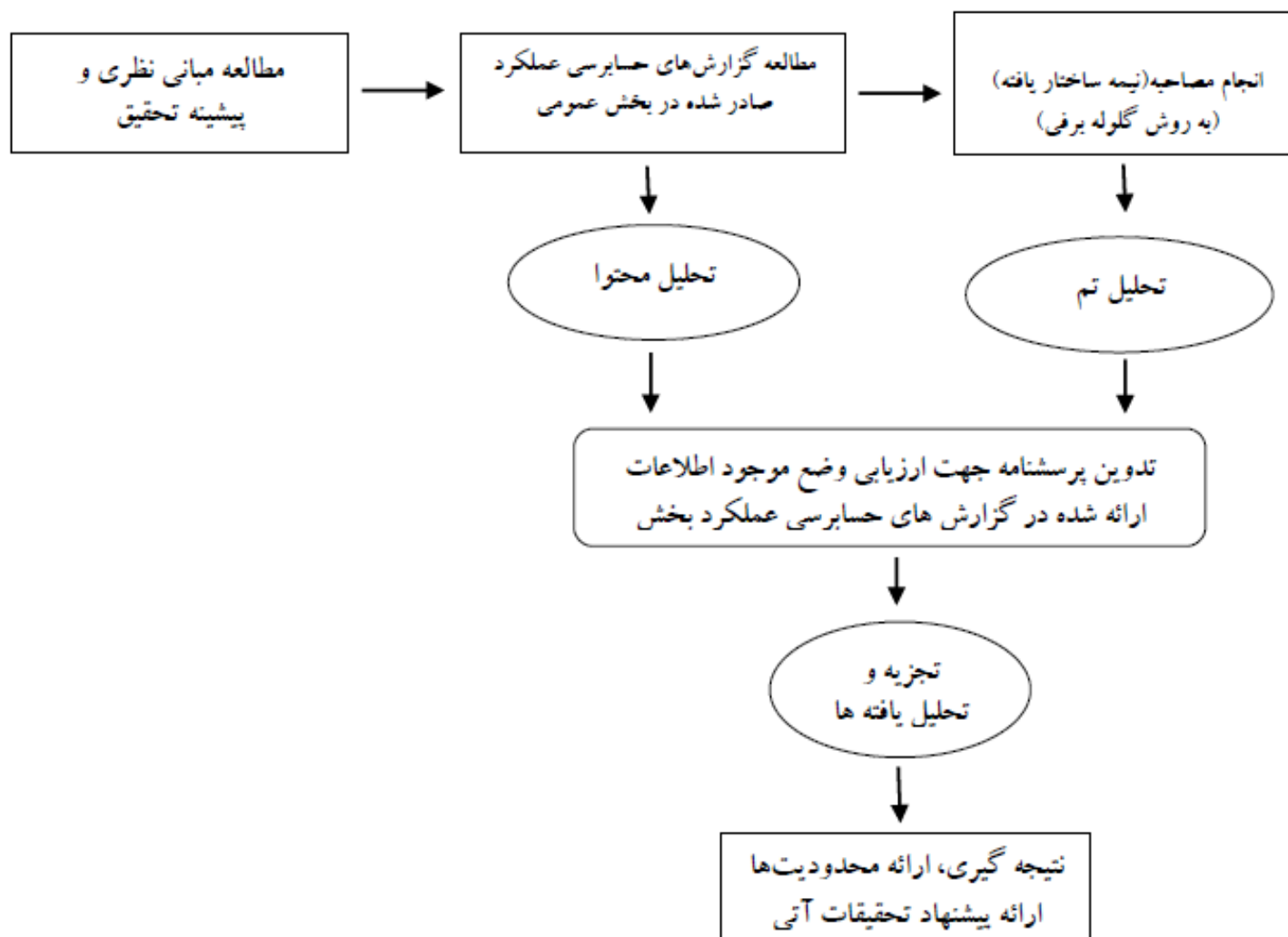
موجود)

۲. گزارش حسابرسی عملکرد برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی باید شامل چه اطلاعاتی باشد؟

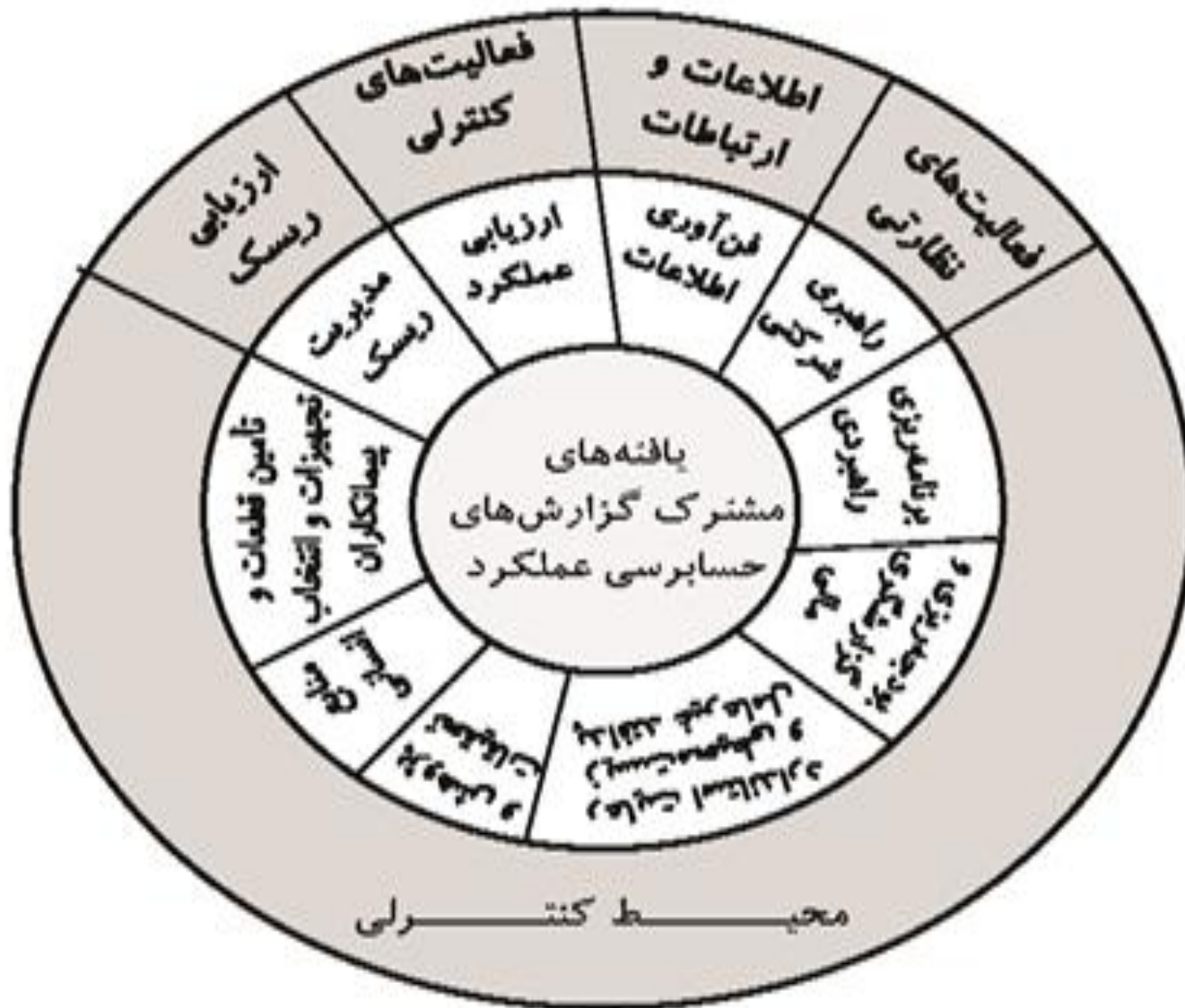
۳. بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش های

حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی تفاوت معنی داری وجود دارد؟

شمای کلی روش تحقیق به شرح زیر می باشد:



تحلیل محتوای گزارش های حسابرسی عملکرد



تم های شناسایی شده



نقدهای خبرگان به وضعیت فعلی حسابرسی عملکرد

- نبود فرهنگ پاسخگویی در مدیریت دستگاههای اجرایی
- کمبود نیروی انسانی واجد شرایط و با تخصصهای لازم (آمار، IT ، محیط زیست، مدیریت، اقتصاد و ...)
- عدم پیش بینی نحوه پیگیری پیشنهادهای گزارش حسابرسی عملکرد
- نبود سیستمهای اطلاعاتی یکپارچه در شرکتها
- عدم استفاده از سیستم بودجه ریزی مناسب و کارا
- مدون و مصوب نبودن اهداف، راهبردها و برنامه های کوتاه مدت و بلندمدت مدیران شرکتها

نقدهای خبرگان به وضعیت فعلی حسابرسی عملکرد

- کمبود منابع آموزشی و رهنمودهای لازم در کشور
- عدم وجود انسجام در دستورالعمل موجود
- 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

نتیجه گیری

➤ اگر سه مؤلفه کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را به عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود.

➤ حسابرسی عملکرد می تواند مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه در بخش عمومی و دولتی شامل شود: مواردی مانند توسعه پایدار و سیستم ها و کنترل ها

نتیجه گیری

- گزارش‌های حسابرسی عملکرد دارای شکل یکنواختی نیست.
- ارائه اطلاعات مربوط به سه مولفه اساسی (3E)، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌های حسابرسی عملکرد به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.
- 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 تفاوت معناداری وجود دارد.

نتیجه گیری

► با یک نگرش سیستمی، انتظار می رود با بهبود گزارش های حسابرسی عملکرد، شاهد ارتقای جایگاه این حسابرسی به عنوان خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن بهبود کارکرد نظام پاسخگویی در بخش عمومی باشیم.

► ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع بکار گرفته شده در برنامه ها، فعالیت ها، پروژه ها، عملیات و سیستم های مدیریتی و نیز ارزیابی پیامدهای محیطی، عدالت اجتماعی و اخلاق حرفه ای تصمیمات مدیریت، مبنایی برای انجام اقدامات اصلاحی فراهم می سازد و موجب بهبود پاسخگویی عملیاتی و شفافیت می شود.

نتیجه گیری

► اقدامات اصلاحی قابل توجهی باید در سازمان های بخش عمومی صورت گیرد تا فاصله بین آنچه از مصرف منابع عمومی عاید می شود و آنچه باید بدست آید کاهش یافته و بهره وری، پاسخگویی و شفافیت افزایش یابد.

► این تحقیق به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش ها کمک می کند.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

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

- تقویت و گسترش روابط با سازمان های بین المللی حسابرسی
- ضرورت تدوین و انتشار استانداردهای حسابرسی عملکرد متناسب با شرایط کشور
- بازنگری دستورالعمل ها و نظارت بر حسن اجرای آنها ،
- برگزاری دوره های تخصصی به منظور افزایش تخصص و مهارت حسابرسان

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

(ب) سازمان های بخش عمومی

- ارتقای فرهنگ پاسخگویی در مدیران دستگاه های اجرایی
- ترویج و فرهنگ سازی و آموزش چارچوب حسابرسی عملکرد به کارکنان دستگاه های اجرایی،
- ایجاد سازوکارهای مناسب برای پیگیری مؤثر اجرای پیشنهادات مطرح شده در گزارش های حسابرسی
- استقرار نظام راهبری شرکتی،
- اجرای کامل نظام بودجه ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه،
- تکمیل و استقرار کامل سامانه (سیستم) حسابداری قیمت تمام شده
- بهره گیری از سیستم های اطلاعاتی جامع و یکپارچه
- شایسته سالاری و ثبات مدیران و استقرار سیستم های ارزیابی عملکرد

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

ج) مجلس، دولت و جامعه

- لزوم تدوین و پیگیری قوانین و مقررات الزام آور برای انجام حسابرسی عملکرد
- ایجاد واحدی مجزا در معاونت امور بانک و بیمه و شرکت های دولتی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای پیگیری موثر موارد مربوط به حسابرسی عملکرد دستگاه های مشمول،
- تکلیف به مجامع و هیات مدیره و ارکان دستگاه های اجرایی مشمول برای پیگیری موارد مطرح شده در گزارش های حسابرسی عملکرد،
- ایجاد بسترهای لازم برای استقرار نظام راهبری شرکتی در سازمان های بخش عمومی،
- اطلاع رسانی مناسب بابت حسابرسی عملکرد از طریق رسانه های عمومی،
- اختصاص بودجه مناسب به اجرا و پژوهش های حسابرسی عملکرد

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

د) دانشگاه ها، مؤسسات آموزشی و انجمن های حرفه ای

- تجدیدنظر در برنامه های درسی دانشگاه ها به منظور پوشش نیازهای حرفه ای و گنجاندن مفاهیم و اصول حسابرسی عملکرد در دروس دانشگاهی در مقاطع مختلف آموزشی،
- برگزاری سمینارهای مختلف و دعوت از مدیران اجرایی شرکت ها برای شرکت در اینگونه مراسم ها،
- ارائه آموزش های حرفه ای، تقویت منابع آموزشی و شناسایی نیازهای حرفه ای

حسابداری و حسابرسی دولتی (بخش عمومی)

بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی
مشمول بر قوانین و مقررات ناظر بر حسابداری بخش عمومی



گردآوری و تالیف:

دکتر افشین نخبه فلاح - امیر صادقی - علی محمودآبادی

مدرس دانشگاه

عضو هیات علمی دانشگاه
حسابدار رسمی

حسابداری و حسابرسی دولتی (بخش عمومی)

دکتر افشین نخبه فلاح - امیر صادقی
علی محمود آبادی



تهران-خیابان انقلاب-بین خیابان فخرآزی و خیابان دانشگاه
ساختمان ۱۲۰۲ طبقه زیرین تلفن: ۶۶۴۱۳۳۹۲ دورنگار: ۶۶۹۵۰۳۳۶
www.kumarsbook.com @kumarsbook kumarsbook

جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره..... ۵۰/۲۸۰۶۲
تاریخ..... ۱۳۹۵/۲/۲۱
دفترت.....

باسمه تعالی

جناب آقای افشین نخبه فلاح
مدرس محترم دانشگاه

با سلام و احترام

نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ابزاری در راستای انجام مسئولیت خطیر پاسخگویی دولت می باشد و اقدامات انجام شده در زمینه توسعه دانش مرتبط با این نظام، از اهمیت قابل توجهی در مدیریت توین بخش عمومی برخوردار است.

بر این اساس از زحمات و تلاش های صورت گرفته در راستای تدوین کتاب "حسابداری و حسابرسی دولتی" (چاپ سوم) که نشان از روحیه تحول گرایی و عزم جنابعالی در راستای بهبود نظام مالی محاسباتی کشور است، تشکر و قدردانی می نمایم.

سید رحمت اله اکرمی
معاون نظارت مالی و خزانه دار کل کشور



با تشکر از توجه شما