



## چالش‌های اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی

غلامحسین مهدوی<sup>۱</sup>

محمد محمدیان<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۹/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۷/۰۵

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی چالش‌های اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با تاکید بر سه حوزه حسابداری، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری است. از این رو، سوال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و مورد آزمون قرار گرفت. چهار گروه حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و استادان دانشگاه، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. این پژوهش، به علت استفاده از ابزار پرسش‌نامه، یک پژوهش پیمایشی با رویکرد زمینه‌یابی است که در قالب پژوهش‌های تجربی (آزمایشی) به جمع‌آوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌ها پرداخته است. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی، حسابداری عملکرد، دستگاه‌های اجرایی، کارایی.

۱- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده اصلی) ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، (مسئول مکاتبات) Mohammadian.shirazu@gmail.com

## ۱- مقدمه

گسترش قلمرو فعالیت‌های دولت، موجب افزایش هم‌زمان مخارج عمومی شده است. هم‌چنین، به دلیل گسترش و توسعه نهادهای آزادی‌خواه در جامعه، آگاهی عمومی آحاد جامعه و نمایندگان مجلس افزایش یافته و مردم و نمایندگان، بیش از پیش خواستار حساب‌دهی و پاسخ‌گویی از طرف اداره‌کنندگان منابع و اموال عمومی هستند (انگلیسی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷: ۳۱۴). افزون بر این، دستگاه‌های اجرایی برای پیشرفت در دنیای رقابتی امروز، نیازمند بهبود مستمر عملکرد خود و داده‌هایی فراتر از داده‌های مالی هستند (فاوچی، ۱۳۸۴: ۱۳). از این رو، نیاز اولیه مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی و کنترل وضعیت موجود، به منظور دستیابی به هدف‌های سازمانی و استفاده از فرصت‌های پیشرفت است (عبدالرحیم و الاتمی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸: ۷۹۹). بر این اساس، حسابرسی عملکرد با ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت دستگاه‌های اجرایی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود آن‌ها، یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترلی به منظور تأمین نیازهای مدیران است (حساس یگانه، ۱۳۸۳: ۴). این در حالی است که فشارهای اقتصادی، دستگاه‌های اجرایی را ناگزیر به صرفه‌جویی در تمام سطوح کرده و نتیجه آن، تقاضای فزاینده برای اطلاعاتی است که حسابرسان عملکرد فراهم می‌آورند (بختیاری، ۱۳۸۶: ۴۲). اگرچه حسابرسی عملکرد از بعد نظری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن با دشواری‌هایی مواجه است و چالش‌های زیادی را به خصوص در بخش عمومی و در مقایسه با حسابرسی مالی در پی دارد (کریستین<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴: ۳۷۰). این نوع حسابرسی به لحاظ موضوع و محدوده مورد رسیدگی همواره با چالش‌های عمده محیطی و محاطی رو به رو بوده است. چالش‌های محیطی بر خلاف چالش‌های محاطی، شامل مواردی چون سیاست‌های کلان، قوانین و مقررات و غیره است که تحت کنترل حسابرسان نیست. بنابراین، لازم است تا چالش‌های مذکور مورد بررسی و کالبد شکافی قرار گیرد و راه‌کارهای محتمل و ممکن مشخص شود (حیدری‌نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱: ۳۷۵). در ایران، اهمیت این موضوع با توجه به ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور، مبنی بر الزام اجرای حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی از سال دوم برنامه، دو چندان می‌شود. این در حالی است که، با توجه به تبلیغات حرفه‌ای از جانب برخی از دستگاه‌های اجرایی در سال‌های اخیر، تقاضای کافی از سوی مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی در ایران مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود نداشته است و به نظر می‌رسد که انجام آن در عمل با موانع و چالش‌های جدی مواجه خواهد شد (فرزانه، ۱۳۸۶: ۳۰). از این رو، پرسش اصلی در این پژوهش این است که اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از آنجا که واژه حسابرسی عملکرد در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به کار می‌رود و استفاده از آن در ایران به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است (رحیمیان، ۱۳۹۰: ۶۶) در این مطالعه نیز از واژه حسابرسی عملکرد استفاده شده است. بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و به خصوص دستگاه‌های اجرایی، نیازمند آشنایی کافی با مبانی نظری این موضوع است (عبدالرحیم و الاتمی، ۲۰۰۸: ۷۹۸). به طور کلی، می‌توان مبانی نظری چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را از سه منظر حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری مورد بررسی قرار داد. برخوردار نبودن حسابرسان عملکرد از صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعریف نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد و تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد از چالش‌های عمده از منظر حسابرسی است (استوارت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱: ۳۸۳). بر اساس آیین‌رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگزیده دو جنبه اساسی کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای است. کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است و حفظ صلاحیت حرفه‌ای، مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه است. بنابراین، صلاحیت حرفه‌ای لازم شامل دو مفهوم دانش و تجربه است. با توجه به تنوع موضوع‌های مورد حسابرسی، دامنه دانش و مهارت‌های لازم برای حسابرس عملکرد بسیار گسترده است (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲: ۱۳۰). پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد، تا حد زیادی بستگی به مهارت‌های حسابرس و شناخت دقیق نیازهای واحد مورد رسیدگی دارد (رام و کامپل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶: ۲۷). تعیین دامنه رسیدگی مواردی چون وظایف و سیاست‌های دولت، پاسخ‌گویی به مردم در خصوص مدیریت عمومی، ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی استفاده از منابع دولت و اثربخشی برنامه‌های دولت، باعث می‌شود تا اجرای حسابرسی عملکرد با مشکل مواجه شود (ساروار<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰: ۲۰ و مورت<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱: ۴۴۲). رویکردی که معمولاً برای تعیین دامنه رسیدگی و شناسایی نهایی حوزه‌های با خطر بالا و مشکل‌آفرین در ادبیات حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌شود، روش ارزیابی خطر است که بر حسب نوع کار بسیار متفاوت بوده و اغلب تابع خلاقیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس است (جاکیم و رنیوک<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴: ۷). مهم‌ترین مساله در ارزیابی عملکرد واحد مورد رسیدگی، تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد است (کریستین، ۲۰۱۴: ۳۷۱). نداشتن برنامه‌ریزی راهبردی در واحدهای اقتصادی، نبود اطلاعات عملکردی مناسب و مشکل‌های ناشی از پذیرش معیارهای تعیین شده به وسیله، از جمله چالش‌های تعیین شاخص‌های حسابرسی عملکرد است (رحیمیان، ۱۳۸۸: ۴). در فرآیند ارزیابی عملکرد، تدوین شاخص، ابعاد و محورهای مربوط و تعیین

واحد اندازه‌گیری آن‌ها، ضروری است (رحیمیان و جعفری، ۱۳۸۵: ۲۰). تهیه گزارش حسابرسی عملکرد به عنوان محصول نهایی کار انجام شده، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است (افشاری و سلماسی، ۱۳۸۸: ۳۵). حسابرسان عملکرد باید با سطح مدیریت عملیاتی واحد حسابرسی شده، درباره نتایج حسابرسی و توصیه‌های خود بحث و بررسی کنند و از دیدگاه‌های آن‌ها برای تنظیم گزارش حسابرسی استفاده کنند (حساس‌یگانه، ۱۳۸۷: ۶۸). 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 (مورت، ۲۰۰۱: ۴۴۱). هر یک از این موارد که چارچوب یک گزارش حسابرسی را تشکیل می‌دهد می‌تواند به عنوان یک چالش در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد و در نتیجه اجرای حسابرسی عملکرد محسوب شود. آگاهی نداشتن مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد و تناسب نداشتن اختیار مدیران و کارکنان از عمده‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد از منظر مدیریت سازمانی است. اجرای حسابرسی عملکرد، تابعی از ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی به خصوص فرهنگ سازمانی است (پاتیراگ<sup>۹</sup>، ۲۰۱۰: ۲۵). شناخت ناکافی مدیران و کارکنان نسبت به اهمیت ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و آگاهی نداشتن از فواید آن، اجرای حسابرسی عملکرد را به شدت با مشکل مواجه خواهد کرد. از این رو، حسابرسی عملکرد بر همکاری متقابل بین حسابرس و واحدهای مورد بررسی دلالت دارد. در واقع، حسابرسی عملکرد تلاشی از طرف حسابرس برای اثرگذاری بر مدیریت واحد مورد رسیدگی، محسوب می‌شود. در این فرآیند، حسابرس به عنوان منبع تأثیر سعی می‌کند در عملکرد واحد مورد بررسی تغییرهایی را به وجود آورد و از سوی دیگر، واحد مورد بررسی نیز باید بر اساس پیشنهادها مطرح شده از سوی حسابرس در نهایت تصمیم بگیرد که آن را بپذیرد یا خیر. در این راستا، حسابرس باید سبک رهبری خود را با سطح یادگیری، مهارت‌های واحد مورد رسیدگی، تمایل‌ها و سطح تخصص مدیریت متناسب کند و حسابرسی عملکرد به نحو صحیح و با کمک کارکنان واحد مورد رسیدگی انجام شود. این امر، از طریق ارتباط دو جانبه نظام پیشنهادها با مدیریت مشارکتی و حسابرسی عملکرد و همچنین توانمندسازی کارکنان و تفویض اختیار تقویت می‌شود (کریستین، ۲۰۱۴: ۳۷۲). اجرای نامناسب بودجه عملیاتی و نظام سنتی حسابداری موجود از عمده‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد از منظر ساختاری است. اگر از منظری گسترده‌تر به اجرای حسابرسی عملکرد پرداخته شود، مشاهده می‌شود که برای اجرای این نوع حسابرسی نیاز به ایجاد بسترها و زیرساخت‌های لازم است. اجرای حسابرسی عملکرد، نیازمند استقرار ساختار مناسب در جهت برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و جریان اطلاعات مربوط است. بر همین اساس، تنظیم بودجه

صحیح و به شکل عملیاتی بر نتایج حسابرسی عملکرد مؤثر خواهد بود (قدیم‌پور و طریقی، ۱۳۸۸؛ ۶۰). از آنجا که بودجه‌بندی عملیاتی و حسابرسی عملکرد هم‌راستا با پاسخ‌گویی عملیاتی است و از این لحاظ ارتباط مستقیم با یکدیگر دارند، انتظار می‌رود که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از پیش‌نیازهای اجرای حسابرسی عملکرد به حساب آید. این موضوع از لحاظ نظری بر این مبنا استوار است که، پاسخ‌گویی عملیاتی با حسابداری عملکرد و با توجه به هدف‌های عملیاتی و همچنین از طریق حسابرسی عملکرد و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (گروگری و گو<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۱: ۲۷۱). از سوی دیگر، ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه‌بندی عملیاتی، حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۳: ۶۰) و از آنجا که بسیاری از دستگاه‌های اجرایی این ساختار را ندارند (مهدوی و گل محمدی، ۱۳۹۱: ۸۵)، پیش‌بینی می‌شود که نظام حسابداری چالشی عمده در اجرای حسابرسی عملکرد باشد.

هترلی و پارکر<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۸) در پژوهشی به بررسی گزارش‌های حسابرسی عملکرد تنظیم شده به وسیله دیوان محاسبات استرالیا پرداختند. آن‌ها گزارش‌ها را از منظر محتوا، بررسی کردند. یافته‌های پژوهش هترلی و پارکر، حاکی از آن بود که نتایج گزارش‌های حسابرسی عملکرد از لحاظ محتوا و شکل با مبانی نظری آن متفاوت است. همچنین، آنان دریافتند که تفاوت معناداری در حساسیت واحد مورد رسیدگی نسبت به حسابرسی عملکرد وجود ندارد.

مورین<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۱) به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر مدیران بخش عمومی پرداخت. وی در پژوهش خود شش مورد از حسابرسی عملکرد انجام شده به وسیله دیوان محاسبات کانادا را مورد بررسی قرار داد و با مصاحبه از مسئولان سازمان‌های مورد رسیدگی و حساب‌رسان، به بیان شاخص‌های عملکرد و عوامل مؤثر در موفقیت حسابرسی عملکرد پرداخت. وی نتیجه‌گیری کرد که حسابرسی عملکرد بخش عمده‌ای از محیط کنترلی بخش عمومی است.

آرتور<sup>۱۳</sup> و همکاران (۲۰۱۲) رویکرد استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. از هدف‌های این مطالعه این بود که چگونه از منظر استفاده‌کننده حسابرسی عملکرد منجر به بهبود خدمات عمومی می‌شود؟ نتایج پژوهش آنان نشان داد که رضایت استفاده‌کننده، مهم‌ترین شاخص اثربخشی جهت حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است.

هوی<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۲) به بررسی تقاضا برای حسابرسی عملکرد دولت پرداخت. هدف مقاله وی تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر تقاضای حسابرسی عملکرد دولت‌ها بود. نتایج پژوهش وی نشان داد که در کشورهایی که از لحاظ اقتصادی کمتر توسعه یافته‌اند، سطح قانون‌گذاری عاملی مؤثر بر کاهش تقاضا برای حسابرسی عملکرد است.

کریستین (۲۰۱۴) به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف وی، بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر سیاست‌های بخش عمومی بود. نتایج پژوهش کریستین نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخص‌های ارزیابی است که از سیستم‌های کنترلی متفاوت شرکت‌ها ناشی می‌شود.

یعقوبی (۱۳۷۷) مسیر تحول حسابرسی عملکرد و تفاوت و تشابه آن با حسابرسی مالی را مورد بررسی قرار داده است. نتایج پژوهش وی نشان داد که از دیدگاه مدیران حسابرسی، می‌توان آگاهی نداشتن نسبت به حسابرسی عملکرد، مدون نبودن سیستم‌های کنترل مدیریت و نبود سیستم‌های کنترل بودجه‌ای را به عنوان چالش‌های اجرای آن مطرح کرد.

سجادی و جامعی (۱۳۸۲) سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی سازمان‌های دولتی را مورد بررسی قرار دادند. به این منظور، به ویژگی‌هایی از قبیل دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات توجه کردند. نتایج پژوهش آنان نشان دهنده آن است که حسابرسان دیوان محاسبات کشور از دانش و تجربه کافی برخوردار نیستند.

ستایش و باباجانی (۱۳۸۶) به بررسی تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی به منظور تحقق پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که با توجه به شرایط و امکانات موجود در دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی، امکان دسترسی به اطلاعات مورد نیاز برای شاخص‌های عملکردی مورد اجماع جامعه تخصصی کشور میسر است.

فرزانه (۱۳۸۶) به بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب به وسیله نظام حسابداری دستگاه‌های دولتی، نبود معیارها و شاخص‌های سنجش عملکرد در دستگاه‌های دولتی و آگاهی نداشتن مدیران، از موانع اجرایی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی است.

محمدی (۱۳۸۷) برخی از چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران را ذکر کرده است. وی معتقد است که تنظیم‌نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات، عدم تبیین نشدن جایگاه نظارت در قوانین کشور، نبود شاخص‌های مناسب، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی، استقرار نیافتن حسابرسی داخلی، وجود نظام نامناسب مالی و ناآشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملکرد و فواید آن، از جمله چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی 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

وسيله ديوان محاسبات کشور، برای حسابرسی عملکرد از کفایت لازم برخوردار نیست، اما حسابرسان تخصص و دانش لازم را برای این نوع حسابرسی دارند.

مهام و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی موانع توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل فرهنگی- اجتماعی، اقتصادی و فنی از جمله موانع اجرایی مهم توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران است.

نیکبخت و سنگ چشمه (۱۳۹۱) به بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحساب‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پایین بودن سطح دانش و تجربه ذیحساب‌ها و مدیران مالی و نبود آموزش مستمر و کافی برای حسابرسان دیوان محاسبات از چالش‌های پیش‌روی حسابرسان دیوان محاسبات است.

رحیمیان و قربانی (۱۳۹۳) به تشریح اقدام‌های اصلی در قسمت‌های مختلف گزارش حسابرسی عملکرد با استفاده از استانداردهای حسابرسی عملکرد منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی و استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد منتشر شده به وسیله سازمان‌های بین‌المللی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارائه گزارش حسابرسی عملکرد یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین مرحله در اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران است.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** برخوردار نبودن حسابرسان عملکرد از صلاحیت حرفه‌ای لازم مانع از اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌شود.

**فرضیه دوم:** مشخص نبودن دامنه رسیدگی، حسابرسی عملکرد را با دشواری مواجه نمی‌کند.

**فرضیه سوم:** تعریف نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد مانع از اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌شود.

**فرضیه چهارم:** تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد اجرای حسابرسی عملکرد را با دشواری مواجه نمی‌کند.

**فرضیه پنجم:** آگاهی نداشتن مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد مانع از اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌شود.

**فرضیه ششم:** تناسب نداشتن اختیار مدیران و کارکنان مانع از حسابرسی عملکرد نمی‌شود.

**فرضیه هفتم:** اجرای نامناسب بودجه عملیاتی عاملی مؤثر بر اجرای حسابرسی عملکرد نیست.

**فرضیه هشتم:** نظام حسابداری موجود مانع از اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌شود.

## ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. به گونه‌ای که با استفاده از ابزار پرسشنامه در قالب طرح مطالعه موردی یک وهله‌ای، اطلاعات مورد نیاز پژوهش به روش میدانی جمع‌آوری شده است. در این روش، پژوهشگر تأثیر متغیر مستقل را بر روی یک گروه تجربی و فارغ از تعریف گروه کنترل مطالعه می‌کند (نمازی، ۱۳۸۹: ۴۶). با توجه به موضوع پژوهش، به چهار گروه حسابرسی‌کننده، حسابرسی شونده، آگاهان حرفه‌ای و نظری نیاز است. به این منظور، جامعه آماری پژوهش شامل تمامی حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران بخش‌های شاغل در دستگاه‌های اجرایی، اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدرسان دانشگاهی رشته حسابداری در نظر گرفته شده است. بر اساس یک قاعده سرانگشتی صرف نظر از چگونگی توزیع جامعه آماری، حداقل یک نمونه ۳۰ تایی لازم است تا بتوان گفت توزیع آماره نرمال است. با این حال، به دلیل گستردگی گروه‌های مزبور، جامعه آماری نامحدود در نظر گرفته شد و بر این اساس تعداد نمونه مورد نیاز با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود ۳۸۴ نفر به شرح رابطه ۱ تعیین شد (آذر و مؤمنی، ۱۳۷۷: ۲۲۲):

$$n = \frac{z^2 p(1-p)}{d^3} \quad (1)$$

در فرمول ۱،  $n$  حجم نمونه،  $Z$  مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱٫۹۶ می‌باشد،  $P$  مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است که اگر در اختیار نباشد می‌توان آن را ۰/۵ در نظر گرفت.  $q$  درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند و  $d$  مقدار اشتباه مجاز یعنی  $(q=1-p)$  می‌باشد. از این رو، تعداد نمونه ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شد، اما به منظور اعتبار بخشیدن به پژوهش، تعداد ۵۳۰ پرسشنامه از طریق مراجعه حضوری و پست الکترونیکی برای آزمودنی‌ها ارسال که تعداد ۴۵۱ پرسشنامه برگشت داده شد که از این میان ۲۸ پرسش‌نامه حاوی اطلاعات ناقص بود. بنابراین، در این پژوهش ۴۲۳ پرسش‌نامه قابل استفاده (بیش‌تر از نمونه مورد نیاز) برای سال ۱۳۹۳ دریافت شد که جزئیات آن در جدول ۱ ارائه شده است.

با توجه به بیان فرضیه‌ها در قالب سه زمینه و با توجه به گروه‌بندی مشارکت‌کنندگان، سه نوع پرسش‌نامه ارائه شده است؛ به گونه‌ای که حسابرسان دیوان محاسبات به سوال‌های بخش‌های حسابرسی و ساختاری پاسخ داده و مدیران نیز پاسخ‌گوی پرسش‌های بخش‌های مدیریت سازمانی و ساختاری بودند.



جدول ۱- نمونه آماری آزمودنی‌ها در پژوهش

تعداد	طبقات نمونه آماری
۱۱۷	حسابرسان دیوان محاسبات
۸۱	مدیران بخش‌های شاغل در دستگاه‌های اجرایی
۱۳۵	اعضای جامعه حسابداران رسمی
۹۰	مدرسان دانشگاهی رشته حسابداری
۴۲۳	جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، نگرش اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدرسان دانشگاهی نیز از طریق پاسخ‌گویی به زمینه‌های سه‌گانه مزبور جمع‌آوری شده است. به این منظور، برای هر یک از فرضیه‌های پژوهش، پنج پرسش مستقل از یکدیگر مطرح می‌شود؛ به گونه‌ای که پاسخ به سوال‌ها به صورت بسته است و از طریق طیف ۴ مرحله‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. هم‌چنین، برخی مشخصه‌های فردی مشارکت‌کنندگان مورد پرسش قرار گرفته است. در این پژوهش، از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ پایایی ابزار پژوهش بررسی شده است. اگر آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است (سرمد و همکاران، ۱۳۸۵: ۱۶۹). به این منظور در ابتدا تعداد ۲۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد نمونه آماری انتخاب شده به صورت تصادفی توزیع شد؛ به طوری که این پرسش‌نامه حاوی ۵ سؤال عمومی است و برای آزمون هر فرضیه ۵ سؤال تخصصی استفاده شده است (۴۰ سؤال برای ۸ فرضیه). آلفای کرونباخ معادل ۰/۸۰ محاسبه شد که این امر پایایی پرسش‌نامه به کار رفته در پژوهش را تأیید می‌کند. بنابراین، هیچ‌یک از سوال‌های پرسش‌نامه حذف نشد. در نهایت، در این پژوهش سوال‌های پرسش‌نامه با نظر خبرگان و در نظر گرفتن پیشنهاد‌های تعدادی از افراد عضو طبقه‌های مختلف جامعه پژوهش در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد و از این نظر نیز می‌توان به روایی پژوهش حاضر اشاره کرد.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

روش آماری مورد استفاده برای تبدیل داده‌های جمع‌آوری شده به اطلاعات مورد نیاز، آزمون کای مربع است. هدف از این آزمون بررسی فرضیه استقلال دو متغیر است که دست کم یکی از آن‌ها کیفی و دیگری کیفی یا کمی (با سطوح محدود) است (مؤمنی، ۱۳۸۶: ۴۵). بر همین اساس،

فرضیه‌های پژوهش به صورت استقلال متغیرهای مستقل و وابسته تعریف شده است. به عبارت دیگر، متغیرهای مستقل همان چالش‌های مورد انتظار است که در سطح معناداری ۰/۹۵ مانع از اجرای حسابرسی عملکرد (به عنوان متغیر وابسته) نمی‌شود. اطلاعات توصیفی مربوط به مشخصه‌های عمومی تعداد ۴۲۳ نمونه مورد بررسی در قالب جدول ۲ به شرح زیر است (البته برخی از آزمودنی‌ها به برخی از پرسش‌های عمومی پاسخ ندادند و به همین علت تعداد برخی از موارد مورد بررسی کمتر از تعداد نمونه است).

جدول ۲- اطلاعات توصیفی مشخصه‌های عمومی آزمودنی‌ها

موارد مورد بررسی	نمونه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	کمترین مقدار	بیشترین مقدار
سن	۴۱۴	۲/۳۳	۲	۲	۰/۷۳۲	۱	۴
میزان تحصیل	۴۰۵	۲/۵۸	۳	۳	۰/۵۸۳	۱	۴
زمان سپری شده از آخرین مدرک تحصیلی	۴۰۵	۱/۸۴	۲	۲	۰/۸۷۸	۱	۴
میزان سابقه کاری در حرفه حسابداری	۴۱۴	۲/۱۷	۲	۲	۰/۹۲۶	۱	۴
میزان سابقه کاری در حرفه حسابرسی	۴۰۵	۱/۹۸	۲	۲	۰/۴۵۲	۱	۳
میزان سابقه کاری در مدیریت یک بخش	۴۱۴	۱/۹۱	۲	۱	۱/۰۲۹	۱	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، سن آزمودنی‌ها عمدتاً بین ۳۰ تا ۳۹ سال است و به صورت میانگین بین ۵ تا ۱۰ سال از اخذ آخرین مدرک تحصیلی ایشان سپری شده است. بنابراین، می‌توان این‌گونه استنباط کرد که افراد، دانش حرفه‌ای مناسبی برای پاسخ‌گویی به پرسش‌های مطرح شده دارند. همچنین، بیشترین فراوانی در خصوص میزان سابقه کاری در حرفه حسابداری و حسابرسی کمتر از ۱۰ سال است. این مفهوم در مدیریت یک بخش نیز کمتر از ۱۰ سال است. بنابراین، به نظر می‌رسد تجربه کاری در زمینه‌های مزبور، تقریباً در حد قابل قبول است. در نتیجه، آزمودنی‌ها از صلاحیت کافی برای پاسخ سوال‌های پرسش‌نامه برخوردار هستند.

#### ۵-۱- آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم مربوط به حوزه حسابرسی

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم در قالب جدول ۳ و ۴ آورده شده است. در فرضیه اول، آماره آزمون هر سه گروه در مجموع و به صورت جداگانه کمتر از سطح معناداری پژوهش بوده و بیانگر آن است که مشارکت‌کنندگان، نداشتن صلاحیت حرفه‌ای (دانش و تجربه) در زمینه

حسابرسی عملکرد را به عنوان چالشی معنادار برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی می‌دانند. این نتایج با نتایج بدست آمده از پژوهش‌های مورین (۲۰۰۱)، یعقوبی (۱۳۷۷)، سجادی و جامعی (۱۳۸۲) و فرزانه (۱۳۸۶) هم‌سو است. در فرضیه دوم، آماره آزمون هر سه گروه در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود. این در حالی است که، به جز گروه حسابداران رسمی، آماره آزمون دو گروه حسابرسان دیوان محاسبات و مدرسان دانشگاهی بالاتر از سطح معناداری است و این امر بیانگر آن است که به نظر این دو گروه، مشخص نبودن دامنه رسیدگی در دستگاه‌های اجرایی چالش معناداری برای پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد محسوب نمی‌شود. به نظر حسابداران رسمی این مفهوم تا حدی اهمیت دارد که نتایج آزمون فرضیه دوم را تحت تأثیر قرار داده و آماره هر سه گروه را کمتر از سطح معناداری می‌رساند. این نتایج منطبق با نتایج پژوهش انجام شده به وسیله سجادی و جامعی (۱۳۸۲) است. شاید بتوان تأثیر تجربه حسابداران رسمی نسبت به دو گروه دیگر را عامل موثری در نگرش ایشان به این موضوع برشمرد. رو به رو شدن حسابداران رسمی با مسائل و محدودیت‌های حین رسیدگی، عامل مهمی برای نگرش ایشان نسبت به این موضوع است.

در فرضیه سوم، آماره آزمون هر سه گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، تعیین نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود. این در حالی است که آماره آزمون گروه مدرسان دانشگاهی بر خلاف آماره آزمون دو گروه حسابرسان دیوان محاسبات و حسابداران رسمی، بالاتر از سطح معناداری است و این امر بیانگر آن است که به نظر این گروه، تعیین نشدن شاخص‌های مناسب در دستگاه‌های اجرایی چالش معناداری برای پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد محسوب نمی‌شود. به نظر می‌رسد تجربه حسابرسی آزمودنی‌ها در تعیین اهمیت و ضرورت نقش شاخص‌های عملکردی بسیار مؤثر است. به گونه‌ای که برآیند تجمیعی و تحلیل آماری هر سه گروه آزمودنی‌ها نشان دهنده اهمیت و معناداری نقش شاخص در حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی بوده و با مبانی نظری مربوطه نیز هم‌سو است. نتیجه مزبور با نتایج پژوهش‌های پیشین ستایش و باباجانی (۱۳۸۶)، فرزانه (۱۳۸۶) و افشاری و سلمانی (۱۳۸۸) هم‌سو است.

جدول ۳- اطلاعات توصیفی متغیرهای پژوهش برای فرضیه‌های اول تا چهارم

جمع	متغیرهای وابسته				متغیرهای مستقل	فرضیه
	بسیار زیاد	زیاد	کم	بسیار کم		
۳۴۲	۲۱۶	۱۲۶	-	-	نقش دانش در حسابرسی عملکرد	اول: صلاحیت حرفه ای
۳۴۲	۲۱۶	۱۱۷	۹	-	نقش تجربه در حسابرسی عملکرد	
۳۴۲	-	۷۲	۱۸۹	۸۱	میزان دانش پاسخگویان نسبت به حسابرسی عملکرد	
۳۴۲	-	۷۲	۱۵۳	۱۱۷	میزان تجربه پاسخگویان در حسابرسی عملکرد	
۳۴۲	۱۸	۹۹	۱۷۱	۳۶	سطح آموزش حسابرسان	
۱۷۱۰	۴۵۰	۴۸۶	۵۲۲	۲۵۲	جمع	
۳۴۲	۱۸	۱۸۰	۱۰۸	۳۶	امکان‌پذیری تهیه فهرستی از وظایف اصلی سازمان	دو: مشخص نبودن دامنه رسیدگی
۳۴۲	۴۵	۱۳۵	۱۲۶	۳۶	امکان‌پذیری تعیین هدف‌های هر یک از وظایف اصلی	
۳۴۲	-	۱۰۸	۱۶۲	۷۲	توانایی شناسایی عوامل خطر عدم دستیابی به اهداف	
۳۴۲	-	۹۹	۱۷۱	۷۲	قابلیت محاسبه سطح خطر اهداف فعالیت‌های مهم	
۳۴۲	۹	۹۰	۱۵۳	۸۱	امکان‌پذیری تعیین سطح اهمیت خطر هدف‌های مهم	
۱۷۱۰	۷۲	۶۱۲	۷۲۰	۳۰۶	جمع	
۳۴۲	۳۶	۱۸۹	۹۹	۱۸	توانایی واحد حسابرسی در تعریف شاخص‌ها	سوم: تعیین نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی
۳۳۳	-	۱۱۷	۱۹۸	۱۸	امکان‌پذیری تشخیص روش‌های تعیین وزن شاخص‌ها	
۳۴۲	۳۶	۱۳۵	۹۹	۳۶	امکان‌پذیری استانداردگذاری و تعیین وضعیت مطلوب	
۳۴۲	۶۳	۱۰۸	۱۵۳	۱۸	منطقی بودن مقایسه عملکرد واقعی با استانداردها	
۳۴۲	۱۸	۱۳۵	۱۵۳	۳۶	امکان‌پذیری استخراج و تحلیل علل انحرافات	
۱۷۰۱	۱۷۱	۶۸۴	۷۰۲	۱۴۴	جمع	
۳۴۲	۱۹۸	۱۲۶	۱۸	-	اهمیت ساختار گزارش حسابرسی عملکرد	چهارم: تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش
۳۴۲	۱۸۰	۱۵۳	۹	-	اهمیت تبیین هدف، دامنه رسیدگی و محدودیت‌ها	
۳۴۲	۱۵۳	۱۴۴	۴۵	-	اهمیت تبیین روش رسیدگی و معیارهای مورد استفاده	
۳۴۲	۶۳	۱۸۰	۷۲	۲۷	اهمیت تبیین یافته‌های مهم، علل و آثار نواقص موجود	
۳۴۲	۵۴	۱۵۳	۹۰	۴۵	امکان‌پذیری پیشنهاد‌های اجرایی برای بهبود عملکرد	
۱۷۱۰	۶۴۸	۷۵۶	۲۳۴	۷۲	جمع	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در فرضیه چهارم، آماره آزمون هر سه گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود. این در حالی است که اهمیت ساختار گزارش حسابرسی عملکرد صرفاً برای گروه حسابداران رسمی معنادار بوده است و این امر تا حدی است که پاسخ گروه‌های حسابرسان دیوان محاسبات و مدرسان دانشگاهی را تحت تأثیر قرار داده و فرضیه آزمون شده را در مجموع رد کرده است و اهمیت ساختار مناسب گزارش حسابرسی عملکرد در ساختار سازمانی مورد بررسی را تأیید می‌کند و تأییدکننده نتایج به دست آمده از پژوهش‌های مورین (۲۰۰۱) و فرزانه (۱۳۸۶) است. به نظر می‌رسد آگاهی حرفه‌ای و تجربه حسابداران رسمی در زمینه بازخوردهای به‌وجود آمده نسبت به گزارش‌های ارائه شده بر این مفهوم مؤثر بوده و آن را معنادار کرده است. مقایسه نگرش مدرسان دانشگاهی و حسابرسان دیوان محاسبات نشان می‌دهد که ساختار گزارش حسابرسی عملکرد برای مدرسان دانشگاهی معنادارتر بوده و این امر می‌تواند تحت تأثیر پیشینه نظری و تجربی پژوهش‌ها باشد.

جدول ۴- آماره آزمون کای مربع برای فرضیه‌های اول تا چهارم

فرضیه	گروه	پاسخ‌ها	درجه آزادی	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه در سطح خطای ۵٪
اول	حسابرسان	۵۸۵	۱۲	۴۴/۷۶۷	۰/۰۰۵	رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۶۸/۲۶۹	۰/۰۰۳	رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۴۱/۱۱۸	۰/۰۰۰	رد فرضیه
	جمع	۱۷۱۰	۱۲	۱۲۸/۵۴۶	۰/۰۰۴	رد فرضیه
دوم	حسابرسان	۵۸۵	۸	۸/۳۴۰	۰/۳۲۴	عدم رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۲۰/۵۶۰	۰/۰۲۴	رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۱۲/۷۵۰	۰/۳۴۸	عدم رد فرضیه
	جمع	۱۷۱۰	۱۲	۲۲/۱۰۵	۰/۰۲۱	رد فرضیه
سوم	حسابرسان	۵۷۶	۱۲	۲۴/۹۸۳	۰/۰۲۱	رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۲۴/۱۰۳	۰/۰۱۲	رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۸	۱۲/۹۳۶	۰/۰۹۳	عدم رد فرضیه
	جمع	۱۷۰۱	۱۲	۲۲/۵۹۷	۰/۰۳۲	رد فرضیه
چهارم	حسابرسان	۵۸۵	۸	۳/۸۹۹	۰/۶۷۳	عدم رد فرضیه

فرضیه	گروه	پاسخ‌ها	درجه آزادی	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه در سطح خطای ۵٪
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۳۵/۱۰۲	۰/۰۰۲	رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۱۶/۷۶۵	۰/۳۰۱	عدم رد فرضیه
	جمع	۱۷۱۰	۱۲	۴۰/۸۶۲	۰/۰۰۱	رد فرضیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۵-۲- آزمون فرضیه پنجم و ششم: مربوط به حوزه مدیریت سازمانی

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پنجم و ششم در قالب جدول ۵ و ۶ آورده شده است. در فرضیه پنجم، نتایج نشان می‌دهد که آماره آزمون هر سه گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود و با نتایج پژوهش هتری و پارکر (۱۹۸۸)، مورین (۲۰۰۱) و فرزانه (۱۳۸۶) همسو است. این در حالی است که آماره آزمون برای مدیران بر خلاف آماره آزمون برای حسابداران رسمی و مدرسان دانشگاهی، بیشتر از سطح معناداری پژوهش است. در نتیجه، حسابداران رسمی و مدرسان دانشگاهی نگرش و آگاهی مدیران را چالشی برای اجرای حسابرسی عملکرد می‌دانند.

در فرضیه ششم، نتایج نشان می‌دهد که آماره آزمون هر سه گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، نداشتن تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش‌ها و کارکنان عملیاتی، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود و با نتایج پژوهش انجام شده به وسیله هتری و پارکر (۱۹۸۸) همسو است. این در حالی است که آماره آزمون حسابداران رسمی بر خلاف آماره آزمون مدیران و استادان دانشگاه بیشتر از سطح معناداری پژوهش است و تناسب نداشتن اختیارات و وظایف مدیران بخش‌ها و کارکنان عملیاتی را چالشی برای اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌دانند.

جدول ۵- اطلاعات توصیفی متغیرهای پژوهش برای فرضیه‌های پنجم و ششم

جمع	متغیرهای وابسته				متغیرهای مستقل	فرضیه	حوزه مدیریت سازمانی
	بسیار کم	کم	زیاد	بسیار زیاد			
۳۰۶	۹	۱۶۲	۱۱۷	۱۸	تمایل مدیران نسبت به حسابرسی بخش خود	پنجم:	
۳۰۶	۴۵	۹۹	۱۲۶	۳۶	تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود اثربخشی فعالیت‌ها	آگاهی مدیران	
۳۰۶	۴۵	۱۰۸	۱۳۵	۱۸	تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کارایی فعالیت‌ها	نسبت به منافع ناشی از	
۳۰۶	۵۴	۱۱۷	۷۲	۶۳	تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود صرفه اقتصادی	حسابرسی عملکرد	
۳۰۶	۱۸	۷۲	۱۱۷	۹۹	تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کنترل‌های مدیریت		
۱۵۳۰	۱۷۱	۵۵۸	۵۶۷	۲۳۴	جمع		
۳۰۶	۱۸	۲۷	۱۹۸	۶۳	اختیار عمل مدیران بخش‌ها و کارکنان عملیاتی	ششم:	
۳۰۶	۹	۲۷	۱۸۰	۹۰	میزان تناسب اختیار و مسئولیت مدیران و کارکنان	تناسب اختیارات و وظایف مدیران	
۳۰۶	۱۸	۵۴	۱۵۳	۸۱	میزان مشارکت در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های راهبردی	بخش‌ها و کارکنان عملیاتی	
۳۰۶	۵۴	۹۹	۱۰۸	۴۵	میزان پاسخ‌گویی مدیران و کارکنان نسبت به وظایف		
۳۰۶	۹	۱۸	۱۸۰	۹۹	میزان خطرپذیری مدیران و کارکنان در اجرای وظایف		
۱۵۳۰	۱۰۸	۲۲۵	۸۱۹	۳۷۸	جمع		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶- آماره آزمون کای مربع برای فرضیه‌های پنجم و ششم

فرضیه	گروه	پاسخ‌ها	درجه آزادی	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه در سطح خطای ۵٪
پنجم	مدیران	۴۰۵	۸	۸/۶۷۸	۰/۴۱۵	عدم رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۲۳/۵۶۷	۰/۰۲۲	رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۲۹/۲۶۷	۰/۰۰۰	رد فرضیه
	جمع	۱۵۳۰	۱۲	۲۳/۵۱۸	۰/۰۲۱	رد فرضیه
ششم	مدیران	۴۰۵	۴	۹/۸۹۳	۰/۰۳۲	رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۳/۳۵۴	۰/۸۵۷	عدم رد فرضیه
	استادان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۲۸/۴۱۶	۰/۰۰۰	رد فرضیه
	جمع	۱۵۳۰	۱۲	۲۸/۸۷۲	۰/۰۳۲	رد فرضیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۳- آزمون فرضیه هفتم و هشتم: حوزه ساختاری اجرای نامناسب بودجه عملیاتی

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم در قالب جدول ۷ و ۸ آورده شده است. در فرضیه هفتم، نتایج نشان می‌دهد که آماره آزمون هر چهار گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، اجرای نامناسب بودجه عملیاتی، چالشی معنادار در جهت اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که تمامی گروه‌ها به جز مدیران، بودجه‌بندی نامناسب، همسو نبودن قوانین حاکم، محدودیت در پیش‌بینی حجم و هزینه فعالیت‌های آتی را چالشی معنادار برای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی می‌دانند. به نظر می‌رسد که تمایز نگرش مدیران ناشی از عدم آشنایی آنان با مفاهیم بودجه‌بندی عملیاتی است. در نتیجه، نگرش غالب به گونه‌ای است که مفاهیم مزبور بر پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد مؤثر بوده و اجرای مناسب آن را منوط به رفع موانع ساختاری می‌داند. این نتایج، تأیید کننده نتایج پژوهش یعقوبی (۱۳۷۷) است.

جدول ۷- اطلاعات توصیفی متغیرهای پژوهش برای فرضیه‌های هفتم و هشتم

جمع	متغیرهای وابسته				متغیرهای مستقل	فرضیه	
	بسیار زیاد	زیاد	کم	بسیار کم			
۴۲۳	۱۸	۸۱	۱۹۸	۱۲۶	توانایی بودجه‌ریزی جاری در انطباق با حسابرسی عملکرد	هفتم: اجرای نامناسب بودجه عملیاتی	حوزه ساختاری
۴۲۳	۱۴۴	۲۲۵	۴۵	۹	میزان تمایز بودجه‌ریزی جاری با بودجه‌ریزی عملیاتی		
۴۲۳	۹	۱۲۶	۲۴۳	۴۵	میزان همسویی و انطباق قواعد و دستورالعمل‌های موجود		
۴۲۳	-	۱۱۷	۲۲۵	۸۱	قابلیت پیش‌بینی حجم فعالیت‌های آتی		
۴۲۳	۹	۱۰۸	۲۴۳	۶۳	قابلیت پیش‌بینی هزینه فعالیت‌های عملیاتی آتی		
۲۱۱۵	۱۸۰	۶۵۷	۹۵۴	۳۲۴	جمع		
۴۲۳	-	۴۵	۲۷۰	۱۰۸	قابلیت نظام حسابداری جاری در پاسخگویی به نیازهای حسابرسی عملکرد	هشتم: نامناسب بودن نظام حسابداری موجود	حوزه ساختاری
۴۲۳	-	۹	۲۳۴	۱۸۰	میزان انطباق نظام حسابداری جاری با مبانی حسابداری تعهدی		
۴۲۳	-	۸۱	۲۲۵	۱۱۷	قابلیت تهیه گزارش‌های مورد نیاز حسابرسی عملکرد در نظام حسابداری جاری		
۴۲۳	-	۴۵	۲۷۰	۱۰۸	قابلیت شناسایی فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده به وسیله نظام حسابداری جاری		
۴۲۳	۹	۱۸۹	۲۰۷	۱۸	مکان‌پذیری برقراری نظام حسابداری جداگانه برای ارزیابی عملکرد		
۲۱۱۵	۹	۳۶۹	۱۲۰۶	۵۳۱	جمع		

منبع: یافته‌های پژوهشگر



در فرضیه هشتم، نتایج نشان می‌دهد که آماره آزمون هر چهار گروه، در مجموع کمتر از سطح معناداری پژوهش است. بنابراین، نامناسب بودن نظام حسابداری موجود، چالشی معنادار در اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که به اعتقاد مدیران و حسابداران رسمی، سیستم‌های حسابداری، قابلیت پاسخ‌گویی به نیازهای مربوطه را نداشته و به علت انطباق نداشتن با مبانی حسابداری تعهدی، تهیه و ارائه گزارش‌های مورد نیاز با محدودیت همراه است. این نتیجه هم‌سو با نتایج پژوهش یعقوبی (۱۳۷۷) و ستایش و باباجانی (۱۳۸۶) است. در مقابل، حساب‌رسان و مدرسان محدودیت‌های مزبور را از چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد نمی‌دانند.

جدول ۸- آماره آزمون کای مربع برای فرضیه‌های هفتم و هشتم

فرضیه	گروه	پاسخ‌ها	درجه آزادی	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه در سطح خطای ۵٪
هفتم	مدیران	۴۰۵	۴	۶/۱۳۴	۰/۱۱۷	عدم رد فرضیه
	حساب‌رسان	۵۸۵	۱۲	۲۵/۷۹۲	۰/۰۰۶	رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۱۲	۳۲/۹۴۳	۰/۰۰۰	رد فرضیه
	مدرسان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۳۳/۳۴۵	۰/۰۰۰	رد فرضیه
	جمع	۲۱۱۵	۱۲	۸۳/۲۱۷	۰/۰۰۱	رد فرضیه
هشتم	مدیران	۴۰۵	۸	۳۵/۱۰۱	۰/۰۰۲	رد فرضیه
	حساب‌رسان	۵۸۵	۸	۸/۲۲۳	۰/۴۵۴	عدم رد فرضیه
	حسابداران رسمی	۶۷۵	۸	۱۸/۷۳۹	۰/۰۱۶	رد فرضیه
	مدرسان دانشگاه	۴۵۰	۱۲	۱۷/۹۳۴	۰/۱۲۴	عدم رد فرضیه
	جمع	۲۱۱۵	۱۲	۴۸/۳۱۵	۰/۰۰۰	رد فرضیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

مبانی نظری و پیشینه پژوهش نشان داد که زمینه‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد نیازمند توجه به سه حوزه حساب‌رسان، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری است. به همین خاطر، سوال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و با استفاده از چهار گروه آزمودنی‌ها شامل حساب‌رسان دیوان محاسبات، مدیران، حسابداران رسمی و مدرسان دانشگاهی با تمرکز بر دستگاه‌های اجرایی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، عوامل زیر چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در

دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند: نداشتن صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص‌های ارزیابی، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، اجرای نامناسب بودجه عملیاتی و نامناسب بودن نظام حسابداری موجود. پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی از قبیل، آشنایی نداشتن مشارکت‌کنندگان با مفاهیم و کارکردهای حسابرسی عملکرد، نبود تجربه کافی برای اجرای حسابرسی عملکرد و تفاوت‌های فرهنگی بین افراد مشارکت‌کننده مواجه بوده است. بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد‌های زیر مطرح می‌شود:

با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول، به مسئولان دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود تا در راستای ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، برنامه‌ریزی آموزشی جامع و مداومی در زمینه اجرای حسابرسی عملکرد داشته باشند.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم و سوم، به دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود تا با همکاری دانشگاه‌ها، جوامع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسان دیوان محاسبات، شاخص‌های سنجش ابعاد سه گانه حسابرسی عملکرد را تدوین کنند. همچنین، پیشنهاد می‌شود که هر چند سال یکبار کار گروهی از کارشناسان خبره تشکیل شود تا شاخص‌های نوینی را به‌دست آورده، شاخص‌های مشکل‌دار را اصلاح و به روز کند.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه چهارم، به مراجع قانون‌گذار پیشنهاد می‌شود تا با توجه به نیاز جامعه به انجام خدمات حسابرسی عملکرد، اقدامات لازم به منظور تصویب مقررات الزام آور، صریح و فراگیر به عمل آید.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه پنجم و ششم، به مدیران حسابرسی و حسابرسان پیشنهاد می‌شود تا ضمن انجام حسابرسی مالی در دستگاه‌های مورد حسابرسی، نسبت به معرفی حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از موثرترین خدمات مشاوره مدیریت، به مدیران سطوح مختلف و آشنا کردن آن‌ها با ماهیت این گونه از خدمات اقدام کنند.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه هفتم و هشتم اصول حاکم بر نظام موجود حسابداری، پاسخ‌گوی نیازهای بالقوه و بالفعل نیست. به منظور رفع این مانع استفاده همه گیر دستگاه‌های اجرایی از مبنای تعهدی پیشنهاد می‌شود.

پژوهش حاضر از جمله پژوهش‌هایی است که در ایران چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را در تمامی جغرافیای مربوطه (سه حوزه حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری) مورد بررسی قرار داده است.

### فهرست منابع

- ۱) افشاری، اسداله و میر حمید سادات سلماسی، (۱۳۸۸)، "بررسی مسائل گزارشگری حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های دولتی"، دانش حسابرسی، ۲۸، صص ۳۴-۵۸.
- ۲) آذر، عادل و منصور مؤمنی، (۱۳۷۷)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، تهران: سمت.
- ۳) بختیاری، مهرداد، (۱۳۸۶)، "حسابرسی عملیاتی"، حسابدار، ۱۹۰، صص ۳۲-۴۴.
- ۴) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۳)، "حسابرسی عملیاتی"، حسابدار، ۱۶۰، صص ۳-۳۹.
- ۵) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۳)، "چالش‌های حسابرسی عملیاتی"، حسابدار، ۱۶۱، صص ۳-۶۹.
- ۶) حیدری نژاد، قدرت اله و سهراب شکرپیگی، (۱۳۹۱)، "حسابرسی عملکرد؛ ضرورت‌ها، چالش‌ها و راه کارها"، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه سیستان و بلوچستان، صص ۳۸۲-۳۶۵.
- ۷) رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۸)، "چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی"، دانش حسابرسی، ۳۰، صص ۴-۱۵.
- ۸) رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۹۰)، "حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد"، حسابرس، ۵۲، صص ۶۶-۷۳.
- ۹) رحیمیان، نظام الدین و محبوبه جعفری، (۱۳۸۵)، "اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه‌های دولتی در کانادا"، دانش حسابرسی، ۲۱، صص ۱۶-۲۵.
- ۱۰) رحیمیان، نظام الدین و محمود قربانی، (۱۳۹۳)، "رهنمودهایی برای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی"، حسابرس، ۷۱، صص ۱۰۰-۱۱۰.
- ۱۱) ستایش، محمد حسین و جعفر باباجانی، (۱۳۸۶)، "تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخ گویی مالی و عملیاتی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۴۹، صص ۴۵-۶۶.
- ۱۲) سجادی، سید حسین و رضا جامعی، (۱۳۸۲)، "سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۴، صص ۱۲۹-۱۴۹.
- ۱۳) سرمد، زهره، عباس بازرگان و الهه حجازی، (۱۳۸۵)، "روش‌های تحقیق در علوم رفتاری"، چاپ دوازدهم، تهران، انتشارات آگه.
- ۱۴) فاوچی، هادی، (۱۳۸۴)، "مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد"، فصلنامه دانش حسابرسی، ۷، صص ۲۷-۱۴.
- ۱۵) قدیم پور، جواد و علی طریقی، (۱۳۸۸)، "بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی"، دانش حسابرسی، ۲۸، صص ۵۹-۶۸.

- ۱۶) محمدی، معبود، (۱۳۸۷)، "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران"، دانش حسابرسی، ۲۵ و ۲۶، صص ۴۷-۵۳.
- ۱۷) محمدیان، محمد و زینب مهتری، (۱۳۹۳)، "ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه‌بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹، صص ۵۴-۶۷.
- ۱۸) مهام، کیهان، فرزانه حیدرپور و سید علی حسینی، (۱۳۸۹)، "موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۸، صص ۱۳۱-۱۵۹.
- ۱۹) مهدوی، غلامحسین و مریم گل محمدی، (۱۳۹۱)، "بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی"، حسابداری سلامت، ۱، صص ۸۵-۱۱۰.
- ۲۰) نمازی، محمد (برگرداننده)، (۱۳۸۹)، "پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش‌شناختی"، چاپ دوم، شیراز، انتشارات دانشگاه شیراز.
- ۲۱) نیکبخت، محمدرضا و سید عسگری موسوی سنگ چشمه، (۱۳۹۱)، "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳، صص ۱۱۷-۱۲۸.
- ۲۲) یعقوبی، رضا، (۱۳۷۷)، "بررسی مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی" (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه شهید بهشتی.
- 23) Abdul Rahim, A. & Athmay. Al. A, (2008), "Performance Auditing and Public Sector Management in Brune Darussalam", International Journal of Public Sector Management, 21 (7), PP.798-811.
- 24) 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.
- 25) English, L, (2007), "Performance Audit of Australian Public Private Partnerships: Legitimising Government Policies or Providing Independent Oversight?", Financial Accountability and Management, 23 (3), PP. 313-335.
- 26) Gregory, D. S. & Guo, Ch, (2011), "Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations", Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 40 (2), PP. 270-295.
- 27) Hatherly, D. J. & Parker, L. D, (1988), "Performance Auditing Outcomes: A comparative Study", Financial Accountability & Management, 4 (1), PP. 21-42.
- 28) Hui, F, (2012), "Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics", China Finance Review International, 2 (2), PP. 100 – 120.

- 29) Joaquim, M. S. & Renneboog, L, (2014), "Public-Private Partnerships: Risk Allocation and Value for Money", Available at: <http://ssrn.com/abstract=2411450>. PP. 44-1.
- 30) Kristin, R. K, (2014), "Performance Audit and the Importance of the Public Debate", *Evaluation*, 20 (3), PP. 368–385.
- 31) Morin, D, (2001), "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking beyond Appearances", *Financial Accountability and Management*, 17 (3), PP. 99–117.
- 32) Mort, D, (2001), "Performance Auditing in Governments", *Managerial auditing journal*, 16 (8), PP. 442-438.
- 33) Pathirage, L, (2010), "Performance Auditing in the Public Sector: A Case Study of Sri Lanka", *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6 (4), PP. 25-47.
- 34) Raaum, B & Campbell, R, (2006), "Challenges in Performance Auditing", *The journal of Government financial management*, 55 (4), PP. 26-30.
- 35) Sarowar, H, (2010), "From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia", *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 6 (3), PP. 20-46.
- 36) Stuart, K, (2011), "The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions", *Australian Accounting Review*, 21 (59), PP.383-396.

#### یادداشت‌ها

1. English
2. Abdul Rahim and Athmay
3. Kristin
4. Stuart
5. Raaum and Campbell
6. Sarowar
7. Mort
8. Joaquim and Renneboog
9. Pathirage
10. Gregory and Guo
11. Hatherly and Parker
12. Morin
13. Arthur
14. Hui

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
 رتال جامع علوم انسانی