

نگارش:

دکتر اسداله افشاری، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی
میر حمید سادات سلماسی کارشناس ارشد مدیریت دولتی باگرایش مالی

بررسی مسائل گزارشگری حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های دولتی

چکیده

در «بررسی مسایل گزارشگری حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی (مرکزی)» از دو منظر، مسایل موجود در ارایه گزارشگری حسابرسی عملیاتی بررسی شده است. این دو روش عبارتند از:

الف) مطالعات تطبیقی: تطبیق معیارها و استانداردهای بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی با رویه‌های در حال انجام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی در کشور، در محدوده زمانی مورد مطالعه، براساس مشاهدات محقق از روند کار بودجه‌ریزی و مفاد گزارش‌های حسابرسی.

ب) نظر خبرگان: بررسی میزان تطبیق معیارها و استانداردهای بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی با رویه‌های در حال انجام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی در کشور، در محدوده زمانی مورد مطالعه از دیدگاه متخصصان امر در قالب پرسشنامه. این تحقیق با نگرشی سیستمی، به بررسی نحوه عملکرد عوامل تاثیرگذار در موضوع تحقیق شامل معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت)،



دستگاه‌های اجرایی مرکزی و دیوان محاسبات کشور (واحد ستاد یا برنامه‌ریزی و حساب‌رسان دیوان) از دو منظر پیشگفته و با طرح چهار فرضیه به شرح ذیل از عملکرد چهار گروه عنوان شده در محدوده زمانی سال‌های ۸۵ و ۸۶ به بررسی موضوع پرداخته است.

۱- آیا معیارها و رهنمودهای آرایه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری برای تهیه و تدوین بودجه دستگاه‌های اجرایی کافی بوده است؟

۲- آیا دستگاه‌های اجرایی توانسته‌اند به صورت قابل قبول و با توجه به معیارها و رهنمودهای آرایه شده نسبت به تعیین معیارها و شاخص‌های قابل قبول، بودجه عملیاتی تهیه و به تصویب رسانده، و براساس آن گزارش عملیات انجام شده را منعکس نمایند؟

۳- آیا چارچوب رسیدگی حسابرسی عملیاتی آرایه شده توسط اداره برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، برای حسابرسی عملیاتی از کفایت لازم برخوردار بوده است؟

۴- آیا حساب‌رسان تخصص و دانش لازم را برای این نوع حسابرسی دارند و نسبت به اهداف حسابرسی عملیاتی در حد کفایت توجیه شده اند؟

احمد مدرس، ۱۳۷۸) تحت عنوان استانداردهای حسابرسی دولتی که از استانداردهای تدوین شده اداره حسابداری عمومی ایالات متحده (دیوان محاسبات آمریکا) بوده استخراج و با ۲۲ گزارش حسابرسی دستگاه‌های اجرایی معنون در قالب سه مقیاس «رعایت نشده، تا حدودی رعایت شده و رعایت شده» مورد مطابقت قرار داده شده‌اند. نتایج آزمون ۱۹ معیار در ۲۲ دستگاه اجرایی و ۱۳۹ معیار با استاندارد در ۲۲ گزارش حسابرسی به روش آماره آزمون تی - تست (تی- استیودنت) برای هریک از معیارها حاکی از عدم اجرای معیارها توسط هر دو گروه بوده ولی میزان رعایت معیارها توسط گروه دوم خیلی بهتر از گروه اول بوده. در برخی از معیارها، گروه دوم عملکرد قابل قبول تری را آرایه داده است. لذا شدت تاثیر در «ایجاد مسایل گزارشگری حسابرسی عملیاتی» توسط گروه اول (فرضیه‌های اول و دوم) بیشتر از گروه دوم (فرضیه‌های سوم و چهارم) به روش آماره آزمون ویلکاکسون و فرید من به دست آمده است. در آزمون فرضیه‌ها به روش خبرگان برای چهار فرضیه

در روش مطالعات تطبیقی با توجه به این که فرضیه‌های اول و دوم در رابطه با موضوع تهیه و تنظیم بودجه عملیاتی می‌باشد و فرضیه‌های سوم و چهارم در رابطه با حسابرسی عملیاتی طراحی شده‌اند بنابراین به دلیل اشتراک اهداف فرضیه‌ها در دو گروه عنوان شده، معیارها و استانداردها نیز در دو گروه بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی استخراج و آزمون شده‌اند. در این روش برای فرضیه‌های موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی (فرضیه‌های اول و دوم)، ۱۹ معیار بودجه‌ریزی از کتاب نظام بودجه‌ریزی انتشارت سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی (کرد بچه، ۱۳۸۵) استخراج شده و با روند کار بودجه‌ریزی ۲۲ دستگاه اجرایی که به صورت تصادفی از بین ۳۸ دستگاه اجرایی اصلی انتخاب شده‌اند در سه مقیاس «رعایت نشده، تا حدودی رعایت شده و رعایت شده» مورد مقایسه قرار گرفته‌اند. برای آزمون فرضیه‌های موضوع حسابرسی عملیاتی (فرضیه‌های سوم و چهارم) به روش مطالعات تطبیقی، ۱۳۹ معیار یا استاندارد از نشریه ۱۲۷ سازمان حسابرسی (محمدعلی قوامی،

حسابرسی عملیاتی و چارچوب گزارشگری آن ارایه و حسابرسان مستقر در دستگاه‌های اجرایی خود را ملزم به ارایه گزارش‌های حسابرسی بر اساس چارچوب ارایه شده، نمود که گزارش‌های ارایه شده برای عملکرد سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ به دلیل اولین تجربه بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی، دارای اشکالات و مسایلی بود که در این تحقیق سعی شده است مسایل گزارشگری حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی، از نحوه تهیه و تنظیم بودجه عملیاتی دستگاه‌های اجرایی تا مفاد گزارش‌های حسابرسی عملیاتی، بررسی و راه حل‌هایی برای سال‌های آتی ارایه شود.

بیان مساله

کانون توجه و دیدگاه بسیاری از حسابرسان در بخش‌های دولتی و غیردولتی در سال‌های اخیر تغییر کرده است. نیازهای اطلاعات مدیریت برای راهبری عملیات و تجزیه و تحلیل نتایج مربوط تا حدی افزایش یافته است که اطلاعات صورت‌های مالی در حال حاضر پاسخ‌گوی این نیازها نیست. مدیریت واحدهای خصوصی و دولتی هر دو، اطلاعاتی را دنبال می‌کنند که با آن بتوانند در مورد کیفیت عملیات انجام شده قضاوت کنند و موجب پیشرفت آن شوند. از این رو، ضرورت معرفی روش‌های حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی اثر بخشی و کارایی عملیات مطرح شده است. آنچه که امروزه کنترل، بررسی، مطابقت و تأیید می‌شود از کفایت لازم برای حصول اطمینان از رضایت‌بخش بودن عملکرد مدیریت برخوردار نیست. حسابرسی عملیاتی در واقع از آنجا آغاز شد که حسابرسان مالی به بررسی صحت اطلاعات اکتفا نکرده‌اند و این پرسش را مطرح کردند که اصولاً چرا رویداد مالی انجام شده است؟ و آیا راه بهتری برای انجام آن وجود دارد یا خیر؟ حسابرسی عملیاتی، رویه‌ای است که حسابرس به کمک آن مشخص می‌کند مدیریت تا چه حد از منابعی که به‌عنوان امین در اختیارش قرار داده شده، در اقتصادی‌ترین و کاراترین حالت ممکن برای دستیابی به مؤثرترین نتایج عملیات استفاده کرده است. (مهیمنی و عبدالله‌پور، ۱۳۸۶) در حال حاضر، حسابرسی دولتی دارای طیف بسیار وسیعی شامل کلیه فعالیت‌های مالی و غیر مالی دولت است. حسابرسی در

تحقیق، پرسش‌نامه‌ای از مفاد قوانین مرتبط با موضوع با لحاظ معیارها و استانداردهای پیشگفته طراحی و به نمونه آماری انتخابی (پاسخ‌دهندگان) ارسال و نتایج آن با روش‌های آماری معنون استخراج گردیده است. فرضیه‌های اول و دوم دارای دوگروه پاسخ‌دهنده شامل بودجه ریزان و حسابرسان بوده‌اند و فرضیه‌های سوم و چهارم فقط دارای یک گروه پاسخ‌دهنده فقط شامل حسابرسان بوده‌اند. نتایج به دست آمده بدین صورت بوده است که سه فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد و فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید شده است. برای بررسی شدت تاثیر فرضیه‌ها «در ایجاد مسایل گزارشگری حسابرسی عملیاتی» نتیجه نشانگر این است که شدت تاثیر چهار فرضیه از نظر حسابرسان به ترتیب فرضیه دوم، اول، سوم و چهارم بوده است. و از نظر بودجه‌ریزان شدت تاثیر فرضیه‌های اول و دوم یکسان بوده است.

مقدمه

در سال‌های اخیر، تغییراتی در نظام بودجه‌ریزی در راستای حرکت به سمت بودجه عملیاتی توسط قانون‌گذار اعمال گردید که از جمله آن مفاد قانونی مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و قوانین بودجه سالانه می‌باشند که در آن با ارایه راهکارهایی تکلیف شده است که دولت باید به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی حرکت کند. در سال ۱۳۸۵ (سال دوم برنامه چهارم) برای اولین بار دستگاه‌های اجرایی نسبت به پیش‌بینی و مبادله موافقتنامه با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت، براساس بودجه عملیاتی، طبق چارچوب ارسالی سازمان مدیریت اقدام نمودند.

با توجه به تغییر بودجه‌ریزی و اهداف آن، در نتیجه نوع حسابرسی آن نیز می‌باید تغییر می‌یافت لذا دیوان محاسبات کشور به عنوان مرجع تخصصی و مستقل حسابرسی بودجه کل کشور براساس وظایف قانونی خود باید نسبت به پرداخت‌های صورت گرفته، حسابرسی، رسیدگی، اظهار نظر و اقدام قانونی نماید. دیوان محاسبات کشور در سال‌های اخیر چارچوبی تحت عنوان

سال ۱۹۸۱، این استانداردها برای گسترش مفاهیم زیرمورد بازننگری قرار گرفتند:

استانداردهای آزمون اجرای عملیات و گزارش‌دهی مربوط به حسابرسی مالی و رعایت.

استانداردهای آزمون و ارزشیابی کارایی و صرفه اقتصادی و حسابرسی نتایج حاصل از برنامه.

استانداردهای گزارش‌دهی در مورد کارایی و صرفه اقتصادی و حسابرسی نتایج حاصل از برنامه.

حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای، نقش حسابرسی در طراحی و توسعه سیستم. (مهیمنی، عبدالله پور، ۱۳۸۶)

در جولای ۱۹۸۸، دیوان محاسبات آمریکا، استانداردهای حسابرسی دولتی را مورد ارزیابی مجدد قرار داد تا مسؤلیت

آموزش مستمر و استانداردهای حرفه‌ای تجدید نظر شده را به مسؤلیت‌های حسابرس اضافه کند. بعضی از سازمان‌های دولتی،

ایالتی و محلی حسابرسی، این استانداردها را به طور رسمی پذیرفته‌اند و در سال ۱۹۸۷، انجمن

حسابرسان داخلی، استانداردهای عملی

تخصصی برای حسابرسی داخلی را

منتشر ساخت که این استانداردها با

استانداردهای دیوان محاسبات آمریکا

سازگار و هماهنگ بود. استانداردهای

دیوان محاسبات آمریکا توسط کمیته‌ای

از انجمن حسابداران رسمی آمریکا مورد

بازنگری قرار گرفت که در ارتباط با

دیوان محاسبات آمریکا بود. (مهیمنی،

**حسابرسی عملیاتی در واقع از
آنجا آغاز شد که حسابرسان مالی
به بررسی صحت اطلاعات اکتفا
نکرده‌اند و این پرسش را مطرح
کردند که اصولاً چرا رویداد مالی
انجام شده است؟ و آیا راه بهتری
برای انجام آن وجود دارد یا خیر؟**

عبدالله پور، ۱۳۸۶)

در کشورمان، استانداردهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده

توسط دیوان محاسبات آمریکا، در قالب نشریه ۱۲۷ سازمان

حسابرسی با عنوان «استانداردهای حسابرسی دولتی» ترجمه

و منتشر شده که فصول دو، شش و هفت آن به ترتیب شامل

تعاریف حسابرسی عملیاتی، استانداردهای اجرای عملیات

حسابرسی عملیاتی و استانداردهای گزارشگری حسابرسی

برخی از کشورها، شامل حسابرسی عملیاتی و در برخی دیگر، شامل حسابرسی سنتی (رعایت) و حسابرسی مالی می‌شود در کشور ما

به اعتبار قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عرف حاکم بر نحوه رسیدگی به حساب دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات

کشور بیشتر به حسابرسی سنتی محدود می‌شود. (حسینی عراقی، ۱۳۸۳) حسابرسی سنتی فقط به رعایت پرداخت‌های انجام

شده با قوانین و مقررات جاریه کشور پرداخته و اگر پرداخت‌های صورت گرفته از نظر شکلی بر اساس قوانین و مقررات تنظیم

شده باشند حتی اگر به اهداف مورد نظر نرسیده باشند از نظر حسابرسی سنتی مورد قبول واقع می‌شوند. این در حالی است

که حسابرسی عملیاتی، اصل کارایی (استفاده بهینه از منابع)، اثربخشی (دسترسی به اهداف با کمیت و کیفیت قابل قبول) و

صرفه اقتصادی (با کمترین هزینه و کیفیت قابل قبول) (بنی فاطمه کاشی، پاییز ۱۳۸۳) در پرداخت‌های صورت گرفته را بررسی و

اظهار نظر حرفه‌ای می‌کند و تا حدود زیادی اهداف حسابرسی سنتی و مالی را نیز تحت پوشش قرار

می‌دهد.

باوجود نقش سازنده بودجه‌ریزی و

حسابرسی عملیاتی در بهبود وضعیت

دستگاه‌های اجرایی و رفع مشکلات

آن‌ها، هنوز اجرای آن در کشورمان به

صورت کامل معمول نگردیده است. لذا

لزوم تحقیق‌های کاربردی برای این امر

ضروری است که باید مد نظر قرار بگیرند.

استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملیاتی

نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملیاتی، انتشار استانداردهای

حسابرسی سازمان‌های دولتی، طرح‌ها و فعالیت‌ها و وظایف دولتی

در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات آمریکا است. از زمان انتشار

این استانداردها، دیوان محاسبات آمریکا، نشریات دیگری را نیز

در تشریح و تکمیل استانداردها و تعیین تاثیر حسابرسی کارایی

و اثربخشی برنامه‌ها و عملیات دولتی منتشر ساخته است. در

این جا برابر ۱/۹۶ است، یعنی صدک نمود و پنجم از توزیع نرمال استاندارد.

روایی و پایایی پرسشنامه

روایی و پایایی از ویژگی‌هایی است که برای مفید و موثر شدن پژوهش و همچنین روش‌های گردآوری اطلاعات داده‌ها، شرط اساسی به شمار می‌آید. روایی در حقیقت به ارتباط منطقی بین پرسش‌های آزمون و مطلب مورد سنجش اشاره دارد. هدف و منظور از پایایی پرسشنامه این است که در زمان‌های مختلف قابلیت استناد داشته باشد. یعنی در صورتی که پرسشنامه‌ای در طول مدت زمان کوتاهی توزیع و سپس جمع‌آوری شود، نتیجه‌های آن از یک نمونه مشخص همانند هم باشد. عدم پایایی مناسب ممکن است به نامفهوم بودن سؤال‌ها، نامربوط بودن آن‌ها به فرضیه‌ها و مانند آن‌ها برگردد. یکی از معروف‌ترین معیارهای سنجش پایایی، استفاده از معیار آلفای کرونباخ است که به صورت زیر تعریف می‌شود.

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

که در آن S_i انحراف معیار سؤال i ام، S_{sum} انحراف معیار مجموع سؤال‌ها و K تعداد سؤال‌های پرسشنامه است. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسشنامه‌های حسابرسان و بودجه‌ریزها به ترتیب برابر با ۰/۸۷ و ۰/۸۱ به دست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه‌ها است.

روش تحقیق

روش‌های مورد استفاده برای بررسی مسایل و مشکلات گزارشگری حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی همان گونه که عنوان شد شامل مطالعات تطبیقی (تطبیق استانداردها و معیارهای بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی با فرایند بودجه‌ریزی و مفاد گزارش‌های حسابرسی عملیاتی) و روش پرسشنامه‌ای با استفاده از نظر خبرگان امر می‌باشد.

عملیاتی بوده که در قالب ۱۳۹ سؤال یا معیار به شرح آتی تعریف شده است. استانداردهای عنوان شده ملاک مقایسه تطبیقی با گزارش‌های دیوان محاسبات کشور در سال‌های ۸۵ و ۸۶ قرار گرفته است.

معیارهای بودجه‌ریزی عملیاتی

بر اساس بررسی‌های به عمل آمده از دستورالعمل‌های صادر شده توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت و کتاب نظام بودجه‌ریزی از انتشار آن سازمان، تعداد ۱۹ معیار برای بودجه‌ریزی عملیاتی به شرح آتی استخراج شده و ملاک عمل در مقایسه با فرایند بودجه‌ریزی و سوالات طراحی شده در پرسشنامه قرار گرفته است.

جامعه آماری

محدوده مکانی دستگاه‌های اجرایی مورد مطالعه این تحقیق شامل ۳۸ دستگاه اجرایی اصلی است که در پیوست ضوابط اجرایی بودجه سال ۱۳۸۷ نیز از آن‌ها نام برده شده است. بر اساس محاسبات فرمول «ککران» به شرح ذیل ۲۲ دستگاه اجرایی از کل ۳۸ دستگاه اجرایی به عنوان نمونه جامعه آماری محاسبه شده است. جامعه آماری پرسنل دست‌اندرکار بودجه‌ریز برای دستگاه‌های اجرایی انتخابی ۲۲۰ نفر و تعداد حسابرسان مرتبط با دستگاه‌های اجرایی انتخابی ۶۰ نفر بوده که نمونه جامعه آماری به ترتیب تعداد ۶۷ نفر بودجه‌ریز و تعداد ۳۷ نفر حسابرس بر اساس فرمول محاسبه شده است.

$$n_0 = \frac{Z_{\alpha/2}^2 pq}{\varepsilon^2} \quad \text{و} \quad n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}}$$

که در آن:

ε : خطای نسبی است که بین ۵٪ تا ۱٪ در نظر گرفته می‌شود.
 p : نسبت موفقیت، برابر ۵٪ در نظر گرفته می‌شود تا اندازه نمونه ماکسیمم به دست آید.

$q=1-p$: نسبت عدم موفقیت، که در این جا برابر ۵٪ است.

$Z_{\alpha/2}$: صدک $(1-\alpha/2) \times 100$ توزیع نرمال استاندارد که در

تی - تست مورد آزمون قرار گرفته است. اعداد به دست آمده برای هر کدام از معیارها با عدد شاخص ۱/۷۲ که از جداول آماری براساس درجه آزادی ۲۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد (df=۱=۲۱) و سطح اطمینان ۹۵ درصد) به دست آمده است، به شرح زیر مقایسه و تصمیم گیری شده است.

روش مطالعات تطبیقی برای فرایند بودجه ریزی عملیاتی
برای بررسی میزان رعایت ۱۹ معیار بودجه ریزی عملیاتی با فرایند بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی در قالب سه مقیاس «رعایت نشده، تا حدودی رعایت شده و رعایت شده می باشد»، هر یک از این معیارها در ۲۲ دستگاه اجرایی بررسی شده و نتایج حاصل به صورت ماتریس ۱۹ در ۲۲ با روش آماری

ردیف	مقادیر (تی) - تست (t)	تصمیم گیری
۱	بیشتر از ۱/۷۲	معیار یا استاندارد رعایت شده است
۲	کمتر از ۱/۷۲ -	معیار یا استاندارد رعایت نشده است
۳	مابین ۱/۷۲ و ۱/۷۲ -	معیار یا استاندارد تا حدودی رعایت شده است

مقادیر (تی) - تست (t) جدول ذیل نشان دهنده میزان رعایت یا تطابق معیارهای بودجه ریزی عملیاتی با فرایند بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی می باشد.

شماره استاندارد	معیار	تعداد	میانگین	انحراف معیار	T	درجه آزادی
۱	تعیین و تشخیص وظایف هر دستگاه بر اساس قانون تشکیل و اساسنامه و سایر تکالیف قانونی.	۲۲	۱.۸۶	۰.۳۵۱	-۱.۸۲۱	۲۱
۲	تعیین عنوان هر یک از فعالیت ها (شاخص ها) که منجر به تولید کالا یا خدمات می گردد.	۲۲	۲.۶۸	۰.۴۷۷	۶.۷۰۸	۲۱
۳	اولویت بندی فعالیت هایی را که دستگاه های اجرایی احصاء کرده است.	۲۲	۱.۱۸	۰.۳۹۵	-۹.۷۲۱	۲۱
۴	شرح عملیات هر یک از فعالیت ها.	۲۲	۲.۷۷	۰.۴۲۹	۸.۴۵۰	۲۱
۵	بودجه مربوط فعالیت ها دقیقاً مشخص شود و معلوم گردد که هر دستگاه چه می کند و بابت کاری که انجام می دهد پول مناسب خود را دریافت کند و قید و بندهای اضافی دیگر حذف شود.	۲۲	۱.۹۵	۰.۴۸۶	-۰.۴۳۹	۲۱
۶	درج اهداف کمی و شاخص قابل اندازه گیری کمیت در بودجه عملیاتی، لازم است نتایج فعالیت ها که برخی از آن ها کیفی و توصیفی است، کمی شود.	۲۲	۱.۸۲	۰.۳۹۵	-۲.۱۶۰	۲۱
۷	مشخص بودن مسؤلیت اجرای هر یک از فعالیت ها و واحد اجرایی آن (برای تسهیل نظارت)	۲۲	۱.۱۴	۰.۳۵۱	-۱۱.۵۳۳	۲۱
۸	شناسایی هزینه های مستقیم فعالیت ها	۲۲	۲.۷۷	۰.۴۲۹	۸.۴۵۰	۲۱
۹	شناسایی هزینه های غیر مستقیم فعالیت ها	۲۲	۱.۶۴	۰.۴۹۲	-۳.۴۶۴	۲۱
۱۰	شناسایی هزینه های متغیر فعالیت ها	۲۲	۱.۰۵	۰.۲۱۳	-۲۱.۰۰۰	۲۱
۱۱	شناسایی هزینه های شبه متغیر (نیمه متغیر)	۲۲	۱.۰۵	۰.۲۱۳	-۲۱.۰۰۰	۲۱
۱۲	شناسایی هزینه های ثابت	۲۲	۱.۰۵	۰.۲۱۳	-۲۱.۰۰۰	۲۱
۱۳	تخصیص هزینه های مستقیم به فعالیت ها	۲۲	۲.۱۸	۰.۳۹۵	۲.۱۶۰	۲۱
۱۴	ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه های غیر مستقیم فعالیت ها و تسهیم آن	۲۲	۱.۸۶	۰.۳۵۱	-۱.۸۲۱	۲۱
۱۵	استفاده از روش بودجه بندی بر مبنای صفر	۲۲	۱.۰۵	۰.۲۱۳	-۲۱.۰۰۰	۲۱
۱۶	استفاده از تجربه افراد صاحب نظر در روش کار	۲۲	۱.۸۶	۰.۳۵۱	-۱.۸۲۱	۲۱
۱۷	کوچک سازی دولت و واگذاری تصدی گری به بخش خصوصی در راستای فراهم آوردن زمینه های بودجه ریزی عملیاتی	۲۲	۱.۰۵	۰.۲۱۳	-۲۱.۰۰۰	۲۱
۱۸	تخصیص اعتبار بر اساس پیشرفت فیزیکی کار	۲۲	۱.۵۹	۰.۵۰۳	-۳.۸۱۳	۲۱
۱۹	میزان تطبیق روش کار هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۲۲	۱.۹۵	۰.۲۱۳	-۱.۰۰۰	۲۱

براساس جدول فوق:

(الف) در ۴ مورد از ۱۹ معیار، مقادیر t بیشتر از $1/72$ بوده است یعنی در حدود ۲۱ درصد از معیارها رعایت شده است.
 (ب) در ۱۳ مورد از ۱۹ معیار، مقادیر t کمتر از $1/72$ بوده است یعنی در حدود ۶۸ درصد از معیارها رعایت نشده است.
 (ج) در ۲ مورد از ۱۹ معیار، مقادیر t مابین $1/72$ و $1/72$ بوده است یعنی در حدود ۱۱ درصد از معیارها تا حدودی رعایت شده‌اند. بنابراین نتایج به دست آمده حاکی از رد فرضیه‌های اول و دوم به روش مطالعات تطبیقی می‌باشد. لذا می‌توان عنوان نمود که معیارها و رهنمودهای ارایه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری برای تهیه و تدوین بودجه دستگاه‌های اجرایی کافی نبوده است و دستگاه‌های اجرایی نتوانسته‌اند به صورت قابل قبول و با توجه به رهنمودهای ارایه شده نسبت به تعیین

معیارها و شاخص‌های قابل قبول، بودجه عملیاتی تهیه و به تصویب رساند و براساس آن گزارش عملیات انجام شده را منعکس نمایند.

بررسی استانداردهای حسابرسی عملیاتی با مفاد گزارش‌های حسابرسی عملیاتی

در بررسی فرضیه‌های سوم و چهارم (فرضیه‌های مربوط به نحوه حسابرسی عملیاتی)، تعداد ۱۳۹ معیار (استاندارد) حسابرسی عملیاتی به دست آمده از استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات امریکا با مفاد ۲۲ گزارش حسابرسی در قالب سه مقیاس «رعایت نشده، تا حدودی رعایت شده و رعایت شده» بررسی شده و نتایج حاصل به صورت ماتریس ۱۳۹ در ۲۲ با روش آماری تی- تست (t) مورد آزمون قرار گرفته و نتایج به دست آمده با عدد شاخص $1/72$ ، مقایسه و تصمیم‌گیری شده است.

جدول استانداردهای اجرا و گزارشگری حسابرسی عملیاتی

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	عملیاتی مفاد استاندارد حسابرسی	مقدار t	شماره استاندارد	عنوان استاندارد	مقدار t
۱	برنامه‌ریزی	در برنامه‌ریزی، حسابرسان باید هدف حسابرسی و دامنه رسیدگی را تعریف کنند.	-۱۸۲	۷۱	»	شناخت کنترل‌های مدیریت، مربوط به عملیات طرح شامل خط مشی‌ها و روش‌هایی است که مدیریت به منظور حصول اطمینان معقول از دستیابی به هدف‌های طرح به مرحله اجرا گذاشته است.
۲	»	روش اجرایی دستیابی به آن هدف‌ها را تعریف کنند.	-۱۸۲	۷۲	»	کنترل‌های مربوط به اعتبار و قابلیت اتکای اطلاعات شامل خط مشی‌ها و روش‌هایی است که مدیریت به منظور حصول اطمینان معقول از گردآوری و نگهداری اطلاعات معتبر و قابل اتکا و افشای متضاد آن در گزارش‌ها به مرحله اجرا گذاشته است.
۳	»	حسابرسان باید روش اجرای عملیات را به نحوی طراحی کنند که شواهد کافی، کامل و مربوط را برای دستیابی به هدف حسابرسی فراهم کند.	-۱۸۲	۷۳	کنترل‌های رعایت قوانین و مقررات	شناخت کنترل‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات، شامل خط مشی‌ها و روش‌هایی است که مدیریت به منظور حصول اطمینان معقول از صرف منابع طبق قوانین و مقررات، به مرحله اجرا گذاشته است.
۴	»	حسابرسان در برنامه‌ریزی حسابرسی عملیاتی باید: اهمیت و نیازهای استفاده‌کنندگان بالقوه گزارش حسابرسی را در نظر بگیرند.	-۱۸۲	۷۴	کنترل‌های حفاظت از منابع	شناخت کنترل‌های مربوط به حفاظت از منابع در اختیار، شامل خط مشی‌ها و روش‌هایی است که مدیریت به منظور حصول اطمینان منطقی از حفاظت از منابع در مقابل حیف و میل، سرقت و سوء استفاده، به مرحله اجرا گذاشته است.
۵	»	شناختی از طرح مورد حسابرسی به دست آورند.	-۱۸۲	۷۵	»	کسب شناخت حسابرسان درباره کنترل‌های مدیریت می‌تواند از طریق پرس و جو مشاهده عینی، رسیدگی به اسناد و دفاتر یا بررسی گزارش‌های سایر حسابرسان صورت گیرد.

۶	»	الزامات قانونی و مقرراتی را در نظر بگیرند.	۲۱.۰۰	۷۶	»	حسابرسی داخلی بخش مهمی از کنترل مدیریت است. هنگامی که ارزیابی کنترل‌های مدیریت مورد نظر باشد. به منظور حصول اطمینان معقول درباره اجرای صحیح کنترل‌های مدیریت و نیز ممانعت از دوباره کاری‌ها، کار حسابرسی داخلی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.	۲۱.۰۰
۷	»	کنترل‌های مدیریت را در نظر بگیرند.	۱۱.۵	۷۷	»	با توجه به تنوع وسیع طرح‌های دولت، نمی‌توان الگوی واحدی برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی مشخص کرد. بسیاری از واحدهای دولتی این گونه فعالیت‌ها را با عناوین دیگری از قبیل بازرسی، ارزیابی، رسیدگی، سازمان و روش‌ها یا تجزیه و تحلیل مدیریت مشخص کرده‌اند. این فعالیت‌ها از طریق بررسی و وظایف مشخص شده، مدیریت را یاری می‌دهد.	۲۱.۰۰
۸	»	معیارهای مورد نیاز جهت ارزیابی موضوعات حسابرسی را مشخص کنند.	۱.۸۲	۷۸	»	حسابرسان باید به منظور فراهم ساختن مبنایی معقول برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های خود، شواهد کافی، کامل و مربوط کسب کنند. سوابق انجام کار حسابرسان باید به شکل کاربرگ‌های حسابرسی نگهداری شود.	۱.۰۰۰
۹	»	یافته‌ها و پیشنهادهای با اهمیت ناشی از حسابرسی‌های قبلی رامشخص کنند که می‌تواند بر هدف‌های حسابرسی جاری موثر باشند.	۱۱.۵	۷۹	»	شواهد می‌تواند به صورت عینی، مستند، استنبه‌ای و تحلیلی طبقه بندی شود. شواهد عینی توسط حسابرسان و از طریق بازرسی یا مشاهده مستقیم افراد، اموال یا رویدادها تحصیل می‌شود.	۱.۰۰۰
۱۰	»	منابع بالقوه اطلاعاتی را مشخص کنند که می‌تواند به عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود و موید اعتبار و اطمینان این اطلاعات باشد.	۱۱.۵	۸۰	یافته‌های حسابرسی	یک یافته یا مجموعه‌ای از یافته‌های حسابرسی وقتی کامل تلقی می‌شود که هدف حسابرسی را تأمین کند و گزارش حسابرسی به وضوح آن هدف‌ها را به اجزای یافته‌ها مرتبط سازد.	۱.۰۰۰
۱۱	»	بررسی کنند که آیا کار حسابرسی سایر حسابرسان و کارشناسان می‌تواند برخی از هدف‌های حسابرسی را تأمین کند.	۲۱.۰	۸۱	»	اگر حسابرسان بتوانند با مدرک و دلیل، رابطه بین مشکلات و عواملی که به عنوان علت شناسایی کرده‌اند را به وضوح اثبات یا تشریح کنند، پیشنهاد آن‌ها می‌تواند متقاعد کننده‌تر باشد.	۱.۰۰۰
۱۲	»	برنامه‌ریزی باید در تمام مراحل حسابرسی تداوم داشته باشد.	۲.۱۶	۸۲	آزمون شواهد	ایا شواهد به اندازه‌ای است که بتواند یک شخص معقول را در مورد معتبر بودن یافته‌ها متقاعد کند؟	۲۱.۰۰۰
۱۳	اهمیت و نیازهای استفاده کنندگان	حسابرسان باید به موضوع اهمیت در برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و گزارشگری حسابرسی عملیاتی، توجه داشته باشند. اهمیت یک موضوع، به معنای اهمیت نسبی آن از نظر هدف حسابرسی و دیدگاه استفاده کنندگان بالقوه گزارش حسابرسی است.	۲.۱۶۰	۸۳	»	در صورت مناسب بودن، می‌توان برای تعیین کفایت از روش‌های آماری استفاده کرد.	۰.۴۳۹
۱۴	»	آگاهی داشتن از منافع و تأثیر استفاده کنندگان گزارش (مسئولان دولتی، واحد مورد رسیدگی، وسایل ارتباط جمعی، گروه‌های ذی‌علاقه، عموم شهروندان سایر استفاده کنندگان گزارش مسئولین دولتی بجز کسانی که مجوز انجام حسابرسی راضاد و یا انجام آن را درخواست کرده اند) بالقوه، می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا در جریان چگونگی اجرای عملیات آن طرح قرار گیرند.	۱.۸۲	۸۴	»	شواهد مورد استفاده به عنوان پشتوانه یک یافته وقتی مربوط است که با واقعیت سازگاری داشته باشد. (یعنی شواهدی قابل اتکاست که معتبر باشد.)	۲۱.۰۰۰
۱۵	»	حسابرسان به منظور ارزیابی اهمیت هدف‌های ممکن حسابرسی و بررسی امکانات دستیابی به آن‌ها باید علاوه بر سایر موضوعات نسبت به طرح مورد حسابرسی شناخت کافی به دست آورند.	۷.۴۸۳	۸۵	خصوصیات شواهد	شواهدی که از اشخاص ثالث قابل اعتماد به دست می‌آید قابل اطمینان‌تر از آن‌هایی است که از طریق واحد مورد حسابرسی کسب می‌شود.	۱.۰۰۰
۱۶	ویژگی‌های اختصاصی طرح	الف. قوانین و مقررات: معمولاً طرح‌های دولت از طریق قانون وضع می‌شود و نسبت به بخش خصوصی تحت تأثیر قوانین و مقررات خاص بیشتری قرار دارد. کسب شناخت از قوانین وضع کننده طرح می‌تواند در جهت شناخت خود طرح، اساسی باشد همچنین کسب چنین شناختی ممکن است در تشخیص قوانین و مقررات موضوعه که از نظر هدف حسابرسی قابل توجه است، یک گام ضروری باشد.	۷.۴۸۳	۸۶	»	شواهد حاصل از سیستم کارایی کنترل‌های مدیریت نسبت به شواهدی که از سیستم متکی بر کنترل‌های ضعیف یا بدون کنترل به دست می‌آید قابلیت اطمینان بیشتری دارد.	۱.۰۰۰
۱۷	»	ب. منظور و هدف: منظور، یعنی نتیجه یا اثری که خواسته شده یا مورد انتظار است و می‌تواند بدون اینکه اظهار شود وجود داشته باشد. هدف، سطح عملکرد خواسته شده یا مورد انتظار را کمی می‌کند.	۱.۰۰	۸۷	»	شواهدی که از طریق بررسی، عینی، مشاهده، محاسبه، بازرسی مستقیم حسابرسان کسب می‌شود، از شواهد تحصیل شده به طور غیر مستقیم قابل قبول‌تر است.	۲۱.۰۰۰

۲۱۰۰۰	»	اصل اسناد و مدارک از تصویر آن‌ها قابل اطمینان‌تر است.	۸۸	-۲۸۰	ب. عوامل تولید: عوامل تولید عبارتند از مقدار منابع (بر حسب پول، مواد، تعداد کارکنان و نظایر آن) که در اختیار طرح گذاشته می‌شود. این منابع ممکن است از داخل یا خارج از واحد مجری طرح تامین شود.	»	۱۸
-۲۱۰۰	»	شواهدی استشهادی به دست آمده، در شرایطی که امکان اظهار نظر آزاد وجود دارد از شواهد استشهادی حاصل از شرایط غیر عادی (به طور مثال، درموردی که ممکن است اشخاص تهدید شوند) قابل اطمینان‌تر است.	۸۹	۰۰۰۰	ت. عملیات طرح: عملیات طرح عبارتند از: استراتژی‌ها، فرآیندها و فعالیت‌های که واحد مورد رسیدگی به کار می‌برد تا عوامل تولید را به ستاده‌ها مبدل سازد.	»	۱۹
-۲۱۰۰	»	شواهد استشهادی که از یک شخص بی‌طرف یا دارای دانش کافی درباره موضوع به دست می‌آید، بر شواهد استشهادی کسب شده از یک شخص جانبدار یا کم اطلاع نسبت به موضوع، قابل اطمینان‌تر است.	۹۰	-۱۰۰	ث. ستاده‌ها: ستاده‌ها یعنی مقادیر کالا یا خدماتی که فراهم می‌شود نمونه‌هایی از معیارهای سنجش ستاده‌ها می‌تواند تناژ ضایعات تولید، تعداد شاگردان فارغ التحصیل و تعداد شاگردان فارغ التحصیلی که از استاندارد خاص تحصیلی برخوردارند، باشد.	»	۲۰
۸۴۵۰	»	تاییدیه کتبی، معمولاً موید اظهارات شفاهی ارایه شده به حسابرسان و مدرک و مستند استمرار مناسب این گونه اظهارات (ادعاها) است.	۹۱	-۲۱۰۰	ج. نتایج: نتایج، کارهای انجام شده یا دستاوردهایی است که به دلیل انجام تمام یا بخشی از خدمات به دست می‌آید. نتایج را می‌توان در طیفی بین نتایج فوری و نتایج بلندمدت مورد بررسی و ملاحظه قرار داد. به طور مثال ممکن است نتایج فوری یک طرح آموزش شغل و معیار اثر بخشی آن، تعداد افراد فارغ التحصیل و مشغول به کار شده آن طرح باشد. نتایج نهایی و آزمون اثر بخشی آن طرح بستگی به آن دارد که احتمال شاغل ماندن افراد فارغ التحصیل برنامه آموزشی، بیشتر از افراد مشابهی باشد که دوره آموزش مزبور را نگذرانده‌اند.	»	۲۱
-۱۰۰۰	»	اطلاعات گردآوری شده توسط حسابرسان شامل اطلاعاتی است که از طریق مشاهدات و اندازه‌گیری‌های خود حسابرسان به دست آمده است. از جمله روش‌های گردآوری این گونه اطلاعات، تکمیل پرسشنامه حسابداری مصاحبه‌های برنامه‌ریزی شده، مشاهدات عینی و محاسبات است.	۹۲	-۱۰۰۰	راه کار تعیین هدف حسابداری آن است که عناصر طرح به انواع حسابداری عملیاتی (صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی) ارتباط داده شود.	»	۲۲
-۶۷۰۸	»	حسابرسان می‌توانند اطلاعات گردآوری شده توسط واحد مورد رسیدگی را به عنوان بخشی از شواهد خود مورد استفاده قرار دهند.	۹۳	-۱۰۰۰	معیار، استانداردهایی است که به منظور تعیین دستیابی یا پیشی گرفتن طرح از هدف مورد انتظار به کار برده می‌شود. معیار، زمینه شناخت نتایج حسابداری را فراهم می‌آورد. در صورت امکان، برنامه حسابداری باید بیان کننده معیار مورد استفاده باشد. نمونه‌هایی از معیارهای ممکن به شرح زیر است:	معیار	۲۳
-۲۱۰۰	»	در صورتی که انجام آزمون‌های حسابرسان نشان دهنده اشتباه در اطلاعات موجود باشد حسابرسان باید:	۹۴	-۱۰۰۰	الف. منظور یا هدف‌های وضع شده توسط قوانین یا مقررات تعیین شده توسط مدیریت،	»	۲۴
-۲۱۰۰	»	ب- هدف حسابداری را به منظور حذف نیاز به آن اطلاعات، تعریف مجدد کنند	۹۵	-۱۰۰۰	ب. استانداردها و نرم‌های فنی،	»	۲۵
-۲۱۰۰	»	پ- اطلاعات را مورد استفاده قرار دهند، اما در گزارش خود، محدودیت‌های اطلاعات مزبور را به روشنی مورد اشاره قرار دهند و از نتیجه‌گیری‌ها یا پیشنهادها نامطمئن و بی‌پایه خودداری کنند.	۹۶	-۱۰۰۰	پ. نظر کارشناسان،	»	۲۶
-۲۱۰۰	»	شواهد حسابرسان ممکن است همچنین شامل اطلاعات گردآوری شده توسط اشخاص ثالث باشد.	۹۷	-۱۰۰۰	ت. عملکرد سال‌های قبل،	»	۲۷
-۲۱۰۰	»	چگونگی تاثیر استفاده از اطلاعات حسابداری نشده اشخاص ثالث بر گزارش حسابرسان به میزان اهمیت آن اطلاعات از نظر یافته‌های حسابرسان بستگی دارد.	۹۸	-۲۱۰۰	ث. عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه، و	»	۲۸
-۱۰۰۰	»	حسابرسان در مورد اعتبار و قابلیت اتکای اطلاعات مبتنی بر سامانه‌ی رایانه‌ای که از نظر یافته‌های حسابرسان با اهمیت است باید شواهد کافی، قابل اطمینان و مربوط را کسب کنند.	۹۹	-۲۱۰۰	ج. عملکرد در بخش خصوصی.	»	۲۹
۱۰۰۰	کاربرگ‌های حسابداری	تهیه کاربرگ‌های حسابداری	۱۰۰	۲۱۰۰	حسابرسان باید یافته‌ها و پیشنهادهای با اهمیت حسابداری‌های قبلی را که می‌تواند بر هدف حسابداری تاثیر داشته باشد، مورد پیگیری قرار دهند.	پیگیری حسابداری	۳۰
-۲۱۰۰	»	کاربرگ‌های حسابداری باید شامل موارد زیر باشد: الف: هدف، دامنه رسیدگی و روش اجرای عملیات، شامل هرگونه معیار نمونه استفاده شده.	۱۰۱	-۲۱۰۰	گزارش حسابداری باید وضعیت یافته‌ها و پیشنهادهای با اهمیت اصلاح نشده مربوط به حسابداری‌های قبلی را افشاء کند که بر هدف حسابداری تاثیر می‌گذارد.	»	۳۱

۳۲	»	فرایندی برای پیگیری وضعیت و یافته‌ها پیشنهادها، توجه مستمر به یافته‌ها و پیشنهادهای با اهمیت می‌تواند به حساب‌برسان اطمینان دهد که مزایای کار آنان تحقق یافته است.	۱۰۲	»	ب: مستندسازی کار انجام شده به منظور فراهم کردن پشتوانه نتیجه‌گیری‌ها و قضاوت‌های عمده،	۲۱۰۰۰
۳۳	»	توجه و مد نظر قرار دادن رسیدگی‌هایی که قبلاً توسط سایر حساب‌برسان حسابرسی شده و یا در حال حسابرسی است.	۱۰۳	»	پ: شواهدی درباره بررسی نظارتی از کار حسابرسی انجام شده.	-۱۰۰۰
۳۴	»	اگر حساب‌برسان بخواهند بر کار سایر حساب‌برسان اتکا کنند باید روش‌هایی را اجرا کنند که مبنای کافی برای چنین اتکالی را فراهم آورد.	۱۰۴	»	عامل اساسی در حسابرسی مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی این است که دستگاه‌های دولتی که، در حسابرسی طرح‌های دارای منافع مشترک همکاری می‌کنند، تا حدی که، در حسابرسی طرح‌های دارای منافع مشترک همکاری می‌کنند، تا حدی که حساب‌برسان می‌توانند از کار دیگران استفاده کنند و از دوباره‌کاری‌ها توسط حساب‌برسان خودداری شود.	-۲۱۰۰
۳۵	»	در صورت اتکا به کار کارشناسان غیر حساب‌برسان علاوه بر موارد یاد شده، حساب‌برسان باید از روش‌ها و فرضیات با اهمیت به کار گرفته شده توسط غیر حساب‌برسان، شناخت کافی به دست آورند.	۱۰۵	شکل گزارش	ارایه نتایج حسابرسی مستلزم تهیه گزارش حسابرسی مکتوب است.	۲۱۰۰۰
۳۶	برنامه‌ریزی جهت کارکنان	تخصیص کارکنان با مهارت و دانش مناسب برای کار مورد نظر.	۱۰۶	به موقع بودن	حساب‌برسان باید گزارش‌ها را به گونه‌ای مناسب منتشر سازند تا اطلاعات آن‌ها برای استفاده به موقع در اختیار مدیریت، مقامات قانون و سایر اشخاص ذی‌علاقه قرار گیرد.	-۰۸۱۰
۳۷	»	تخصیص کارکنان و سرپرستان با تجربه به کار حسابرسی به تعداد کافی و استفاده از مشاوران در صورت لزوم.	۱۰۷	»	تهیه گزارش‌های میان دوره‌ای برای مسئولین مربوطه، و ایجاد امکانات لازم جهت اقدامات اصلاح لازم قبل از تهیه گزارش نماید.	-۱۰۰۰
۳۸	»	فراهم کردن تسهیلات آموزشی ضمن خدمت کارکنان.	۱۰۸	محتوی گزارش(هدف، دامنه رسیدگی و روش اجرای عملیات)	حساب‌برسان باید هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی و روش اجرای عملیات حسابرسی را گزارش کنند.	۲۱۰۰۰
۳۹	»	استفاده از کارکنان دفاتر محلی یا مشاورین قراردادی دارای تخصص‌های لازم، برای جلوگیری از هزینه‌های اضافی و محدودیت‌های احتمالی.	۱۰۹	»	گزارشگری هدف حسابرسی.	۴۹۴۸
۴۰	طرح کلی حسابرسی	تدوین طرح کلی حسابرسی برای هر کار حسابرسی.	۱۱۰	»	تعریف و مشخص نمودن دامنه و عمق پوشش حسابرسی و گزارش محدودیت‌های اطلاعاتی.	۵۹۲۳
۴۱	»	مستندسازی طرح کلی حسابرسی.	۱۱۱	»	تشریح نحوه گردآوری مدارک و شواهد و تکنیک‌های تحلیلی مورد استفاده.	۰۰۰۰
۴۲	»	طرح کلی حسابرسی می‌بایست حاوی اطلاعاتی درباره مجوز قانونی، تاریخچه و هدف‌های جاری، محل‌های اصلی استقرار واحد مورد رسیدگی و سایر سوابق اطلاعاتی که بتواند حساب‌برسان را در اجرای حسابرسی یاری دهد.	۱۱۲	»	تشریح کارهای که در جهت دستیابی به هدف حسابرسی انجام شده است.	۰۰۰۰
۴۳	»	طرح کلی حسابرسی می‌بایست حاوی اطلاعاتی درباره مسؤلیت‌های هر گروه حسابرسی (از قبیل تهیه برنامه‌های حسابرسی، نحوه اجرای کار، سرپرستی کار، تهیه پیش‌نویس گزارش، برقراری ارتباط با کمیته حسابرسی و تهیه گزارش نهایی) باشد.	۱۱۳	نتایج حسابرسی	گزارش یافته‌های با اهمیت که پاسخگویی هر یک اهداف حسابرسی است.	۰۰۴۳۹
۴۴	»	طرح کلی حسابرسی می‌بایست حاوی برنامه‌های حسابرسی، روش‌های دستیابی به هدف حسابرسی را توضیح می‌دهد و مبنایی برای ارجاع کار و به کارکنان و نیز تلتخیص کار انجام شده را فراهم می‌آورد.	۱۱۴	»	مطابقت یافته‌های حسابرسی و مشکلات کشف شده با اهداف حسابرسی به صورت شفاف.	۰۰۴۳۹
۴۵	»	شکل کلی گزارش حسابرسی و انواع اطلاعات قابل درج در آن که می‌تواند به حساب‌برسان کمک کند تا اجرای عملیات را بر اطلاعاتی که باید ارائه شود متمرکز کنند.	۱۱۵	پیشنهادها	زمانی که از طریق یافته‌های حسابرسی اثبات شود که یافته‌ها امکان بهبود قابل ملاحظه در عملیات و عملکرد دارند باید حساب‌برسان پیشنهادها را گزارش کنند.	۱۴۴۹۱
۴۶	سرپرستی	عناصر سرپرستی شامل راهنمایی کارکنان، آگاه بودن از مشکلات با اهمیت به وجود آمده، بررسی کارهای انجام شده و تأمین آموزشی موثر حین خدمت است.	۱۱۶	عدم رعایت و سوء استفاده	گزارش عدم رعایت قوانین و مقررات با اهمیت باید در معرض دید قرار گیرد و مبنای برای قضاوت خواننده گزارش باشد.	۲۱۰۰۰
۴۷	»	سرپرستان باید خود قانع شوند که اعضای گروه حسابرسی به خوبی درک کرده‌اند چه کاری را باید انجام دهند، چرا اساساً این کار انجام می‌شود و دستیابی به چه هدفی مورد انتظار است.	۱۱۷	»	اطلاع عدم رعایت قوانین و مقررات کم اهمیت به صورت کتبی به واحد مورد رسیدگی یا افشای آن از طریق نامه مدیریت به مقامات ارشد.	-۱۰۰۰۰

۴۸	»	در مواقعی با توجه به ماهیت کار از همکاران حساسیت با تجربه خواست تا کار سایر همکاران دارای تجربه مشابه را بررسی کنند.	۲۱۰۰-	۱۱۸	گزارش مستقیم اعمال غیر قانونی	گزارش اعمال خلاف قانون مستقیماً به اشخاص خارج از واحد رسیدگی.	۲۱۰۰-
۴۹	رعایت قوانین و مقررات	هرگاه قوانین، مقررات و سایر الزامات رعایت از نظر هدف حساسیتی با اهمیت باشد، حساسیتان باید به منظور حصول اطمینانی معقول درباره رعایت آن‌ها برنامه حساسیتی را طراحی کنند.	۱۰۰-	۱۱۹	»	اخذ تأییدیه از خارج از سازمان برای اثبات اعمال غیر قانونی.	۲۱۰۰-
۵۰	اعمال غیر قانونی و سایر موارد عدم رعایت	حساسیتان به منظور دستیابی به اطمینانی معقول درباره رعایت قوانین و مقررات که از نظر هدف‌های حساسیتان قابل توجه است باید حساسیتی را طراحی کنند.	۲۱۰۰	۱۲۰	»	استفاده از نظرات مقامات مسؤول نسبت به گزارش.	۲۱۰۰۰
۵۱	»	الف-تبدیل هدف‌های حساسیتی به سوالاتی درباره جنبه‌های مشخص از طرح مورد رسیدگی (یعنی منظور و هدف، عوامل تولید، عملیاتی طرح، ستاده‌ها و نتایج)	۱۰۰-	۱۲۱	دیدگاه مقامات مسؤول	کسب نظرات کتبی مقامات مسؤول درباره یافته‌ی حساسیتی. در غیر اینصورت نظرات شفاهی لازم است.	۱۰۰۰-
۵۲	»	ب-مشخص کردن قوانین و مقرراتی که به طور مستقیم به جنبه‌های خاصی از طرح، مندرج در سوالات هدف حساسیتی، اشاره دارد.	۱۰۰-	۱۲۲	»	انعکاس نظرات ارائه شده در گزارش.	۰۰۰۴۳۹-
۵۳	»	ب-تعیین این که آیا تخلف از آن قوانین و مقررات می‌تواند به طور قابل ملاحظه‌ای بر پاسخ حساسیتان به سوالات منظور شده در هدف حساسیتی تأثیر بگذارد.	۱۰۰-	۱۲۳	»	انعکاس نظرات برنامه‌های اصلاحی جهت رفع مشکل.	۰۰۰۴۳۹-
۵۴	»	موارد زیر، مثال‌هایی درباره انواع قوانین و مقرراتی است که می‌تواند از نظر هدف حساسیتی صرفه اقتصادی و کارایی و حساسیتی برنامه با اهمیت باشد: الف: صرفه اقتصادی و کارایی: قوانین و مقرراتی که می‌تواند به نحو قابل ملاحظه‌ای بر تحصیل، نگهداری و کاربرد منابع واحد اقتصادی و بر مقدار، کیفیت، به موقع بودن و بهای تمام شده محصولات تولیدی و خدمات ارائه شده اثر بگذارد.	۱۰۰-	۱۲۴	»	عدم حذف یک یافته با اهمیت یا یک پیشنهاد اصلاحی بنا به اصرار مدیران.	۲۱۰۰۰
۵۵	»	ب: برنامه : قوانین و مقرراتی که به هدف‌های برنامه، نحوه دستیابی به آن و اشخاص منتفع از آن مربوط می‌شود.	۱۰۰-	۱۲۵	»	اصلاح گزارش در صورت معتبر بودن نظرات مقامات مسؤول.	۲۱۰۰۰
۵۶	»	حساسیتان هنگام برنامه‌ریزی آزمون‌های رعایت قوانین و مقررات با اهمیت، خطر وقوع اعمال غیر قانونی را از ارزیابی می‌کنند.	۱۰۰-	۱۲۶	دستاوردهای ارزشمند	دستاوردهای ارزشمند مدیریت مرتبط با دامنه حساسیتی باید با همراه نارسایی‌های مربوطه، در گزارش حساسیتی ارائه گردد.	۱۰۰۰-
۵۷	»	اگر حساسیتان شواهد کافی در مورد اثر بخشی این کنترل‌ها به دست آورند، می‌توانند آزمون‌های رعایت را کاهش دهند.	۱۰۰-	۱۲۷	موارد نیاز به بررسی بیشتر	موارد حساسیتی با اهمیت که مستلزم کار بیشتر بوده و به طور مستقیم به هدف حساسیتی مرتبط نباشد باید به حساسیتان و برنامه‌ریزان آن حساسیتی اطلاع و دلایل نیاز بررسی بیشتر در گزارش خود افساء کنند.	۰۰۰۵۹۲۳-
۵۸	»	هنگامی که با اطلاعاتی حاکی از احتمال وجود اعمال غیر قانونی مواجه می‌شوند (از طریق اجرای روش‌های حساسیتی، اطلاع محرمانه، یا موارد دیگر) باید توجه کنند که آیا این اعمال غیر قانونی احتمالی می‌تواند تأثیر مهمی بر نتایج حساسیتی داشته باشد یا خیر؟	۱۰۰-	۱۲۸	ارائه گزارش (کامل بودن)	کامل بودن گزارش ایجاب می‌کند که گزارش شامل کلیه اطلاعاتی باشد که برای دستیابی به هدف حساسیتی ضرورت دارد.	۱۰۰۰-
۵۹	»	حساسیتان باید مراقبت‌های حرفه‌ای مناسبی را نسبت به پیگیری شواهد و قراین اعمال غیر قانونی احتمالی به عمل آورند، به نحوی که مداخله‌ای در رسیدگی‌های بالقوه، پیگردهای قانونی یا هر دو این موارد نباشد.	۱۰۰-	۱۲۹	»	ارائه درک کامل و صحیح به خواننده گزارش به معنی فراهم کردن تصویری از حجم و اهمیت یافته‌های مورد گزارش است.	۰۰۰۱۴۴۹
۶۰	سوء استفاده	سوء استفاده، از اعمال غیر قانونی و سایر موارد عدم رعایت متمایز است. وقتی سوء استفاده ای اتفاق می‌افتد، ممکن است هیچ تخلفی نسبت به قوانین، مقررات، مفاد قراردادهای یا موافقتنامه‌های کمک بااعوض صورت نگرفته باشد در صورت تأثیر داشتن، حساسیتان باید به منظور تشخیص وقوع سوءاستفاده و متعاقب آن، تشخیص میزان تأثیر آن بر نتایج حساسیتی، مراحل و روش‌های حساسیتی را در حد لازم افزایش دهند.	۸۴۵۰	۱۳۰	بی طرف بودن	بیطرف بودن گزارش حساسیتی ایجاب می‌کند که ارائه مطالب در سر تا سر گزارش از لحاظ محتوی و آهنگ متعادل باشد.	۰۰۰۰۴۳۹-

۶۱	شناخت قوانین و مقررات و سایر الزامات	آموزش، تجربه و شناخت حسابرسان نسبت به طرحی که قرار است حسابرسی شود ممکن است زمینه تشخیص غیر قانونی بودن بعضی از کارها را برای آنان فراهم آورد. در برخی از حالات، شرایطی از قبیل موارد زیر ممکن است نشان دهنده خطر بالایی از تقلب باشد:	۱۳۶۸	۱۳۱	»	گزارش حسابرسی باید ضمن مصفاهه بودن، گمراه کننده نیز نباشد و نتایج حسابرسی را به نحو مناسب در معرض دید قرار دهد.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۲	»	الف: مسؤولین واحد مورد رسیدگی در قبال پرس و جوهای حسابرسان توضیحات غیر منطقی بدهند.	۱۳۶۸	۱۳۲	»	لحن آهنگ گزارش‌های حسابرسی باید تصمیم‌گیرندگان را تشویق کند نسبت به یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسان اقدام کنند.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۳	»	ب: مسؤولین واحد مورد رسیدگی از سؤال‌های منطقی حسابرسان ناراحت شوند.	۱۳۶۸	۱۳۳	روشن بودن	روشن بودن ایجاب می‌کند که خواندن و فهمیدن گزارش آسان باشد.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۴	»	پ: مسؤولین واحد مورد رسیدگی از ارائه مدارک خودداری کنند.	۱۳۶۸	۱۳۴	»	استفاده از زبان بی‌آلایشی و غیر فنی برای ساده‌سازی آرایه گزارش بسیار مهم است.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۵	»	ت: مسؤولین واحد مورد رسیدگی از رفتن به مرخصی و یا قبول ترفیع شغلی خودداری کنند.	۲۰۱۶۰	۱۳۵	»	سازماندهی منطقی مطالب و دقت و درستی در بیان واقعیت‌ها و نتیجه‌گیری‌ها از لحاظ روشنی و درک مسائل حائز اهمیت است.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۶	»	حسابرسان ممکن است در موارد زیر، اتکا به کار مشاورین حقوقی را ضروری تشخیص دهند: (۱) تشخیص قوانین و مقرراتی که بر هدف حسابرسی تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد.	۲۰۱۶۰	۱۳۶	خلاصه بودن	خلاصه بودن ایجاب می‌کند که گزارش طولانی‌تر از حدی نباشد که برای رساندن پیام ضرورت دارد.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۷	»	(۲) طراحی آزمون‌های رعایت در مورد قوانین و مقررات، و	۲۰۱۶۰	۱۳۷	»	اگر چه برای انجام قضاوت مناسب درباره تعیین محتوای گزارش‌ها، هنوز جای توضیح بیشتر وجود دارد، اما گزارش‌هایی که کامل و درعین حال مختصر است، احتمالاً نتایج بهتری را فراهم می‌آورد.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۸	»	(۳) ارزیابی نتایج آزمون‌های فوق.	۲۰۱۶۰	۱۳۸	توزیع گزارش	گزارش‌های مدون و مکتوب حسابرسی باید توسط موسسه حسابرسی به مقامات ذیصلاح در واحد مورد رسیدگی و مقامات ذیربط در سازمان‌های متقاضی و ترتیب دهنده انجام حسابرسی، از جمله سازمان‌های اعتباردهنده بیرون از واحد مورد رسیدگی تسلیم شود.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۶۹	کنترل‌های مدیریت	حسابرسان باید شناختی از کنترل‌های مدیریت واحد مورد رسیدگی به دست آورند.	۰۰۰۰۰۰۰	۱۳۹	»	گزارش‌های حسابرسی باید به موقع در اختیار مقامات و مسؤولین ذیصلاح نسبت به نتایج حسابرسی قرار گیرد.	۰۰۰۰۰۰۰۰
۷۰	»	نیاز به افزایش کنترل‌های مدیریت موثر به علت تغییرات پیوسته مدیران در مراجع قانونی منتخب در سازمان‌های اداری	۰۰۰۰۰۰۰				

براساس جداول فوق:

الف) در ۲۶ مورد از ۱۳۹ معیار یا استاندارد، مقادیر تی - تست بیشتر از ۱/۷۲ بوده است یعنی در حدود ۱۹ درصد از استانداردها رعایت شده است.

ب) در ۴۲ مورد از ۱۳۹ معیار یا استاندارد، مقادیر t کمتر از ۱/۷۲ - بوده است یعنی در حدود ۳۰ درصد از استانداردها رعایت نشده است.

ج) در ۷۱ مورد از ۱۳۹ معیار یا استاندارد، مقادیر t مابین ۱/۷۲ و ۱/۷۲ - بوده است یعنی در حدود ۵۱ درصد از استانداردها تا حدودی رعایت شده اند.

بنابراین نتایج به دست آمده حاکی از رد فرضیه‌های سوم و چهارم به روش مطالعات تطبیقی می‌باشد لذا می‌توان عنوان نمود که چارچوب رسیدگی حسابرسی عملیاتی آرایه شده توسط اداره برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، برای حسابرسی عملیاتی از

کفایت لازم برخوردار نبوده است و حسابرسان تخصص و دانش لازم را برای این نوع حسابرسی نداشته و نسبت به اهداف حسابرسی عملیاتی در حد کفایت توجیه نشده‌اند ولی در مقایسه با مقادیر تی - تست دو فرضیه قبلی، نتایج بهتری به دست آمده است در واقع از نظر شدت تاثیرگذاری بر ایجاد «مسائل ومشکلات گزارشگری حسابرسی دستگاه‌های اجرایی» فرضیه‌های اول و دوم بیشتر از فرضیه‌های سوم و چهارم تاثیرگذار بوده‌اند در واقع عملکرد عوامل بودجه‌ریز ضعیف‌تر از عوامل گزارشگر حسابرسی عملیاتی بوده و بیشترین مشکلات ایجاد شده در رابطه با گزارشگری عملیاتی مربوط به گروه بودجه‌ریزان عملیاتی (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت و دستگاه‌های اجرایی) است.

بررسی فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نظر خبرگان

بعد از آزمون فرضیه به روش مطالعات تطبیقی، در مرحله بعدی

آزمون فرضیه اول

تعداد هشت سوال طراحی شده برای فرضیه اول توسط ۶۷ نفر بودجه‌ریز و ۳۷ نفر حسابرس پاسخ داده شده و نتایج به دست آمده به روش تی-تست با عدد شاخص ۱/۶۴ که از جداول آماری بر اساس درجه آزادی در سطح اطمینان ۹۵ درصد به دست آمده است، مقایسه و تصمیم‌گیری شده است. اعداد تی-تست بالای ۱/۶۴ مورد قبول (یعنی معیارها و رهنمودهای ارایه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی

ریاست جمهوری برای تهیه و تدوین بودجه دستگاه‌های اجرایی کافی بوده است) و اعداد کمتر از آن موجب رد فرضیه می‌شوند. (یعنی معیارها و رهنمودهای ارایه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری برای تهیه و تدوین بودجه دستگاه‌های اجرایی کافی نبوده است). مقادیر آماره آزمون تی-تست برای دو گروه پاسخ‌دهنده، بودجه‌ریزان و حسابرسان به ترتیب ۱۹/۷۲- و

۶/۷۳- حاصل شده است. این دو مقدار کمتر از مقدار ۱/۶۴ بوده در نتیجه فرضیه اول با روش پرسشنامه‌ای از نظر خبرگان مورد تایید قرار نمی‌گیرد. یا به عبارتی دیگر هر دو گروه پاسخ‌دهنده، عدم کفایت معیارها و رهنمودهای ارایه شده توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت را برای تهیه و تدوین عملیاتی دستگاه‌های اجرایی را تایید نموده‌اند.

بررسی جزئی‌تر هریک از سوالات به روش تی-تست نیز، حاکی از آن است که از دیدگاه دو گروه بودجه‌ریزان و حسابرسان مقدار تی از سوالات، بیشتر از ۱/۶۴ نبوده و تمام سوالات از دیدگاه بودجه‌ریزان و حسابرسان رد شده‌اند. نتیجه به دست آمده نتایج مطالعات تطبیقی را تایید نموده و با آن همسو می‌باشد. در واقع می‌توان ادعا نمود که معیارها و رهنمودهای ارایه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری برای تهیه

فرضیه‌ها از منظر خبرگان و متخصصان امر مورد بررسی قرار گرفته و با استفاده از نتایج دو روش به نتیجه‌گیری نهایی پرداخته می‌شود. در مفاد پرسشنامه‌های طراحی شده از استانداردهای پیشگفته و تکالیف قانونی بودجه‌ریزی و حسابرسی عملیاتی حاصل از قوانین برنامه چهارم و بودجه سنواتی استفاده گردیده است.

پاسخ‌دهندگان سوالات فرضیه‌های اول و دوم، حسابرسان (حسابرسان دیوان محاسبات کشور) و تهیه و تنظیم‌کنندگان بودجه (کارکنان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق و کارکنان واحد بودجه دستگاه‌های اجرایی) بوده و پاسخ‌دهندگان فرضیه‌های سوم و چهارم به لحاظ عدم ارتباط موضوعی به دست‌اندرکاران بودجه‌ریزی، فقط گروه حسابرسان دیوان (شامل مدیران ستادی و واحد صف) می‌باشند. نتایج بررسی به این روش برای چهار فرضیه به روش تی-تست به شرح ذیل بوده است.

واقعیت این است که بودجه و بودجه‌ریزی در دنیای امروز، یک علم نظریه پذیر است. در حال حاضر، راجع به بودجه‌ریزی، مکتب‌های مختلف فکری وجود دارد. متأسفانه در کشور ما بودجه‌ریزی وضعیتی شبیه به موسیقی سنتی دارد یعنی سینه به سینه مطالبی نقل شده و اسم آن را بودجه‌ریزی گذاشته‌اند.





و تدوین بودجه دستگاه‌های اجرایی از کفایت لازم برخوردار نبوده، و عملکرد اجرای مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، - که در آن سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت با همکاری دستگاه‌های اجرایی مکلف بودند به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت بهای تمام شده خدمات به شناسایی و احصای فعالیت و خدمات دستگاه‌ها، تعیین بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص و... انجام دهند، - اجرا نشده است.

آزمون فرضیه دوم

تعداد شانزده سوال فرضیه دوم توسط ۶۷ نفر بودجه‌ریز و ۳۷ نفر حسابرس پاسخ داده شده و نتایج به دست آمده به روش تی - تست به ترتیب برابر با ۱۹/۱۳ - و ۱۵/۱۹ - است. این دو مقدار، کمتر از عدد ۱/۶۴ بوده. بنابراین فرضیه دوم نیز رد می‌شود. این بدان معناست که دستگاه‌های اجرایی نتوانسته‌اند به صورت قابل قبول و با توجه به رهنمودهای ارایه شده نسبت به تعیین معیارها و شاخص‌های قابل قبول، بودجه عملیاتی تهیه و به تصویب رسانند و براساس آن گزارش عملیات انجام شده را منعکس نمایند.

بررسی جزئی‌تر هریک از سوالات به روش تی - تست نیز، حاکی از آن است که از دیدگاه دو گروه بودجه‌ریزان و حسابرسان تمام سوالات (به غیر از سه مورد اختلاف نظر) رد شده‌اند. سه سوال مورد اختلاف در رابطه با همکاری دستگاه‌های اجرایی با سازمان مدیریت، در شناسایی و احصاء و تعیین بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات و همچنین شناسایی هزینه‌های غیر مستقیم در فرایند بودجه‌ریزی بوده است، که گروه بودجه‌ریزان آن‌ها را تایید کرده‌اند. ولی از نظر گروه حسابرسان مورد تایید نبوده‌اند. دلیل آن را شاید بتوان جانبداری گروه بودجه‌ریزان به عملکرد خود دانست. به لحاظ این که موارد فوق در مطالعات تطبیقی نیز رد شده بودند.

بررسی مفاد سوالات رد شده از نظر دو گروه حاکی از آن است که سطوح برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و هم چنین مدیران و کارشناسان دستگاه‌های دولتی نسبت به این نوع بودجه‌ریزی موجه نبوده و

توانایی، اعتقاد و تمایل نسبت به آن نیز ندارند. عدم وجود سامانه‌ای به صورت یکپارچه برای فرایند تهیه و تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی باعث شده است تا هر دستگاهی به طور جداگانه نسبت به انعقاد قراردادهای نحوه تهیه و تنظیم بودجه و یا نرم افزار بودجه‌ریزی با موسسات اقدام نموده و در نهایت موجب تحمیل هزینه‌هایی برای بدنه دولت تحمیل گردیده‌اند و این در حالی است که یا قراردادها به مرحله اجرا نرسیده یا چندان جامع و کامل نبوده و در نتیجه اثربخشی لازم را نداشته است، از طرف دیگر خروجی هر دستگاه به صورت منحصر به فرد قابلیت مقایسه با نتایج سایر دستگاه‌ها را نیز ندارند.

واقعیت این است که بودجه و بودجه‌ریزی در دنیای امروز، یک علم نظریه پذیر است. در حال حاضر، راجع به بودجه‌ریزی، مکتب‌های مختلف فکری وجود دارد. متأسفانه در کشور ما بودجه‌ریزی وضعیتی شبیه به موسیقی سنتی دارد یعنی سینه به سینه مطالبی نقل شده و اسم آن را بودجه‌ریزی گذاشته‌اند. دانشگاه‌ها نیز در عمل، راجع به این موضوع خنثی هستند. در رشته اقتصاد درس بودجه‌ریزی اختیاری است که اکثر دانشکده‌ها نیز

دستیابی به اهداف حسابرسی) رد شده است. تایید سوال اول را نیز می‌توان به این صورت قبول کرد که منظور از روش اجرایی جهت دستیابی به اهداف حسابرسی، کلیات است نه جزئیات و مصادیق روش‌ها، اگر روش اجرایی برای رسیدن به حسابرسی عملیاتی توسط ستاد تعریف شده بود در این صورت، گزارشگری حسابرسی مشکلی نداشت و از طرف دیگر، سوالات کنترلی برای این سوال، تایید شدن سوال اول را خدشه‌دار می‌کنند.

در بررسی نتایج حاصل از دو روش تحقیق، ضرورت وجود کمیته‌ای تحت عنوان کمیته حسابرسی عملیاتی در دیوان محاسبات کشور، تهیه و تدوین و بومی سازی استانداردهای جهانی و دستاوردهای روز این نوع حسابرسی، توجه به آموزش مستمر حسابرسان در این زمینه و استفاده از تجربه کشورهای پیشرو احساس می‌گردد. نکته مهم در رابطه با گزارش‌هایی که تاکنون ارائه شده، استفاده از بازخورها و خروجی‌های آن است که می‌توان آن‌ها را پس از بررسی، برای اصلاح و بازنگری قوانین به مجلس تقدیم کرد. در این زمینه کمیته عنوان شده می‌تواند نقش مهمی ایفا کند. به طور کلی در خصوص چارچوب‌های ارائه شده تاکنون برای حسابرسی عملیاتی می‌توان گفت که به کلیات و تعاریف موضوع پرداخته شده و از مصادیق، بحثی نشده است.

آزمون فرضیه چهارم

تعداد هفده سوال فرضیه چهارم برای بررسی عملکرد حسابرسان صف دیوان محاسبات در رابطه، نقش آنان در تهیه گزارش حسابرسی، توسط مدیران حسابررس واحد ستاد دیوان پاسخ داده شده و نتایج به دست آمده به روش تی - تست ۴,۴۴۹ و بیشتر از عدد ۱/۶۴ بوده، بنابراین فرضیه سوم نیز تایید می‌شود، این بدان معناست که حسابرسان تخصص و دانش لازم را برای این نوع حسابرسی دارا بوده و نسبت به اهداف حسابرسی عملیاتی در حد کفایت توجیه شده‌اند.

بررسی جزئی‌تر هریک از سوالات به روش تی - تست نیز، حاکی از آن است که ۸ سوال از ۱۷ سوال بیشتر از ۱/۶۴ بوده و تایید شده‌اند. و نتیجه ۸ سوال نیز کمتر از ۱/۶۴ یا رعایت نشده‌اند

ارایه نمی‌دهند و در رشته مدیریت هم سه واحد درس بودجه‌ریزی اجباری است، که عمدتاً به اصطلاح شناسی موضوع می‌گذرد. بنابراین دانشگاه‌ها نیز در تولید این علم عقیم بوده‌اند به همین دلیل نیز شناخت کافی از آن وجود ندارد.

آزمون فرضیه سوم

تعداد ده سوال فرضیه سوم برای بررسی عملکرد مدیران ستاد دیوان محاسبات در رابطه نقش آنان در تهیه گزارش حسابرسی، توسط ۳۷ نفر حسابررس واحد صف دیوان پاسخ داده شده و نتایج به دست آمده به روش تی - تست ۴,۵۵۸- و کمتر از عدد ۱/۶۴ بوده بنابراین فرضیه سوم نیز رد می‌شود. این بدان معناست که چارچوب رسیدگی حسابرسی عملیاتی ارائه شد توسط اداره برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور برای حسابرسی عملیاتی از کفایت لازم برخوردار نبوده است.

بررسی جزئی‌تر هریک از سوالات به روش تی - تست نیز، حاکی از آن است که همه سوالات به غیر از سوال اول (مشخص کردن هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی و روش اجرایی جهت





و یک سوال نیز به خاطر داشتن میانگین ۳ در آزمون تی - تست مقداری برای آن استخراج نشده است. باتوجه به گرایش نتیجه تی - تست سوال های تایید نشده به سمت عدد ۱/۶۴ در حالت کلی این فرضیه تایید شده است و از طرف دیگر نتایج به دست آمده از مطالعات تطبیقی فرضیه های سوم و چهارم نسبت به فرضیه های اول و دوم قابل قبول تر است و شدت تاثیر فرضیه های اول و دوم را بیشتر از فرضیه های سوم و چهارم در ایجاد مسایل گزارشگری عملیاتی در دستگاه های اجرایی نتیجه گیری کرده بود. در بررسی مفاد استانداردها آنچه مشخص می گردد عملکرد قابل قبول حسابرسان مستقر در دستگاه های اجرایی بوده است لذا می توان ادعا نمود که مطالعات تطبیقی نیز برتری عملکرد گروه حسابرسان را تایید نموده است.

فرضیه چهارم تنها فرضیه تایید شده موضوع تحقیق می باشد. و این نشانگر توان بالای حسابرسان در این حوزه بوده و می توان با برنامه ریزی مدون و منظم از استعداد های بالقوه، کارکرد بهتری را ارایه داد. گزارش های تهیه شده در دو سال ۸۵ و ۸۶ به رغم

وجود زیر بناهای لازم، در حد خوبی بوده است. لذا بدیهی است در صورت تقویت سایر مولفه های عنوان شده می توان نتایج بهتری را نتیجه گیری نمود.

مقایسه میزان تأثیر چهار عامل در ایجاد مسایل گزارشگری حسابرسی عملیاتی

این که از نظر پاسخ دهندگان، کدام عامل بیشترین تأثیر را بر ارایه گزارشگری حسابرسی عملیاتی داشته است؟ با توجه به وابستگی پاسخها برای مقایسه چهار عامل مناسب ترین آزمون استفاده از آزمون نا پارامتری فریدمن و آزمون ویلکاکسون می باشد. میزان تأثیر چهار عامل بر اساس نظر حسابرسان بر اساس نتایج آزمون فریدمن و آزمون ویلکاکسون به ترتیب زیر است.

نظام تدبیر به صورت قاطع به این نتیجه نرسیده که نظام بودجه ریزی نیازمند اصلاح است. عملاً بودجه ریزی عملیاتی مطابق استانداردهای موجود در این زمینه می بایست گام به گام و در ابتدا به صورت آزمایشی در تعدادی از دستگاه های اجرایی تهیه می گردید، و پس از بررسی نقاط و ضعف و قوت به سایر دستگاه ها تکلیف می شد.

فرضیه دوم - فرضیه اول - فرضیه سوم - فرضیه چهارم
همچنین بر اساس نظر بودجه ریزان دو فرضیه اول و دوم به یک اندازه در ایجاد مسایل ارایه گزارشگری حسابرسی عملیاتی تأثیر گذاشته اند.

نتایج و پیشنهادات

در بررسی های به عمل آمده مشاهده می گردد که بین نهادهای سیاست گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی هماهنگی وجود ندارد و نظام تدبیر به صورت قاطع به این نتیجه نرسیده که نظام بودجه ریزی نیازمند اصلاح است. عملاً بودجه ریزی عملیاتی مطابق استانداردهای موجود در این زمینه می بایست گام به گام و در ابتدا به صورت آزمایشی در تعدادی از دستگاه های

تحقیق ارایه می‌گردد.

۱- لزوم وفاق ملی در سطح تصمیم‌گیران کشور برای نظام بودجه‌ریزی.

۱- ایجاد زیر بناهای لازم در رابطه با قوانین و مقررات مالی در زمینه بودجه‌ریزی و حسابداری عملیاتی.

۲- طراحی نرم‌افزار مدون و یکپارچه برای فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی با لحاظ مواد قانونی و استانداردهای لازم.

۳- گرایش به سمت و سوی بودجه‌ریزی به روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر تا حد امکان.

۴- کوچک‌سازی دولت و واگذاری بخش تصدی‌گری به بخش غیر دولتی.

۵- توجه و به روز رسانی اطلاعات و دانش کارکنان، ایجاد انگیزش و احتساب آن‌ها به عنوان دارایی ارزشمند نه به عنوان بدهی.

۶- انطباق چارچوب حسابداری متعارف و موجود با نظام حسابداری تعهدی بودجه که لازمه بودجه‌ریزی عملیاتی است.

۷- تدوین و گردآوری و انتشار تجربه و دستاورد افراد صاحب نظر در بودجه‌ریزی و حسابداری

عملیاتی در کشور.

۸- استفاده از تجربیات کشورهای پیشرفته در زمینه بودجه‌ریزی و حسابداری عملیاتی.

۹- کوچک‌سازی دولت و واگذاری بخش تصدی‌گری به بخش غیر دولتی.

۱۰- تشکیل کمیته حسابداری عملیاتی در دیوان محاسبات کشور با بخش‌های تهیه و تدوین و به‌روز رسانی

استانداردها، نظارت بر مراحل اجرای حسابداری عملیاتی، بررسی کیفی گزارش‌ها.

منابع و ماخذ:

فهرست منابع فارسی

اجرایی تهیه می‌گردید، و پس از بررسی نقاط و ضعف و قوت به سایر دستگاه‌ها تکلیف می‌شد. بهترین روش آن است که این برنامه با عملیاتی کردن بودجه چند وزارتخانه آغاز شود که به طور مشخص فعالیت تولیدی دارند، پیاده کردن این نوع برنامه‌ریزی برای وزارتخانه مسکن و شهرسازی که به طور مشخص فعالیت ساخت و ساز دارد و می‌تواند بهای تمام شده فعالیت خود را محاسبه کند بسیار آسان‌تر از دستگاه‌هایی مانند وزارت دادگستری است که فعالیت‌های خدماتی دارد.

برنامه‌ریزی علمی و جامع برای تغییرات در راستای پیاده‌سازی بودجه عملیاتی در برنامه چند ساله میسر است، به طوری که همه کشورهای پیشرو در این زمینه در طی سالیان متوالی به نتیجه رسیده‌اند. و لذا تغییرات سریع در این مقوله غیر قابل پیاده‌سازی است. تغییراتی شامل نگرش مدیران (فرهنگ‌سازی) و قوانین و مقررات و... و از طرفی عملیاتی کردن این نوع بودجه‌ریزی اغلب در کشورهایی اجرا شده که حجم فعالیت دولت‌ها کوچک و بخش خصوصی توسعه یافته‌تر است. در کشور ما، بخش بزرگی از نیروی انسانی در بخش دولتی از بهره‌وری پایینی برخوردار است. دولت نیز فعالیت‌های تصدی‌گری اجتماعی -

برنامه‌ریزی علمی و جامع برای تغییرات در راستای پیاده‌سازی بودجه عملیاتی در برنامه چند ساله میسر است، به طوری که همه کشورهای پیشرو در این زمینه در طی سالیان متوالی به نتیجه رسیده‌اند. و لذا تغییرات سریع در این مقوله غیر قابل پیاده‌سازی است. تغییراتی شامل نگرش مدیران (فرهنگ‌سازی) و قوانین و مقررات و... و از طرفی عملیاتی کردن این نوع بودجه‌ریزی اغلب در کشورهایی اجرا شده که حجم فعالیت دولت‌ها کوچک و بخش خصوصی توسعه یافته‌تر است.

اقتصادی و حاکمیتی گوناگون و متنوعی دارد و حدود ۷۰ درصد از اقتصاد ملی در دست دولت است. لذا استفاده از تجربیات کشورهای پیشرفته در زمینه بودجه‌ریزی و حسابداری عملیاتی لازم و ضروری است. یکی دیگر از مشکلات اصلی نهادینه شدن این حسابداری در کشور ما، فقدان آموزش‌های رسمی است. جای خالی واحدهای درسی مرتبط با حسابداری عملیاتی در برنامه آموزشی رشته‌های مالی دانشگاه‌های کشور کاملاً محسوس می‌باشد. لذا با توجه به نتایج تحقیق حاصل از معیارها و استانداردها و سوال‌های مطرح شده، پیشنهادهای زیر در رابطه با موضوع

۱. اداره حسابداری عمومی ایالات متحده (دیوان محاسبات ایالات متحده)، ترجمه: محمدعلی قوامی و احمد مدرس، ۱۳۷۸، استانداردهای حسابرسی دولتی، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۷، چاپ اول.

۲. افشاری، اسدالله، ۱۳۸۱، مدیریت مالی در تئوری و در عمل، سروش (انتشارات صدا و سیما)، جلد اول، چاپ دوم.

۳. الهامی، علی رضا، بهار و تابستان ۱۳۸۶، ایجاد معیار در حسابرسی عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال هفتم، شماره ۲۱.

۴. امیری، محمد صدیق، ۱۳۷۴، موانع اجرایی حسابرسی مدیریت در شرکت تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

۵. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، پائیز ۱۳۸۳، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۵.

۶. بنی فاطمی کاشی، تابستان ۱۳۸۳، سید محمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی معیار، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۴.

۷. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، تابستان ۱۳۸۴، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی گزارشگری، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۹.

۸. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، بهار ۱۳۸۳، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی صرفه اقتصادی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۳.

۹. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، پائیز ۱۳۸۲، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی اثربخشی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۱.

۱۰. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، تابستان ۱۳۸۲، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی کارایی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۰.

۱۱. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، ۱۳۸۰، روش های تحلیلی در حسابرسی، ماهنامه حسابدار سازمان حسابرسی، سال

هیجدهم، شماره ۶۲.

۱۲. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا، تابستان ۱۳۸۳، فرایند کلی حسابرسی عملیاتی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۴.

۱۳. حسینی عراقی، سیدحسین، شهریور ۱۳۸۳، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی و دارایی، چاپ دوم.

۱۴. رایدر، هری آر، ترجمه: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، ۱۳۸۶، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۴۹، چاپ چهارم.

۱۵. رحیمیان، نظام الدین، بهار ۱۳۸۲، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۹.

۱۶. رحیمیان، نظام الدین، بهار ۱۳۸۲، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، فصل نامه حسابرسی سازمان حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۹.

۱۷. سازمان مدیریت و برنامه ریزی، ۱۳۸۴، قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی.

۱۸. شاه محمدی، مقصود، تابستان ۱۳۷۷، موانع و مشکلات حسابرسی عملیاتی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

۱۹. شباهنگ، رضا، ۱۳۷۳، حسابرسی عملکرد مدیریت، سازمان حسابرسی، نشریه ۹۸.

۲۰. عبداللهی کیوانی، سید محمد، ۱۳۸۶، حسابداری بهای تمام بهای تمام شده (تئوری و عملی)، انتشارات ترمه، چاپ دوم.

۲۱. علوی، مصطفی، ۱۳۷۷، حسابرسی مدیریت، مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران، چاپ دوم.

۲۲. فاوچی، هادی، بهار ۱۳۸۴، مروری بر ویژگی ها و ساختار گزارش های حسابرسی عملکرد، فصل نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال پنجم، شماره ۱۵.

۲۳. قانون برنامه و بودجه کشور، مصوب ۱۳۵۱.

۲۴. قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور، مصوب سال ۱۳۸۰.

۲۵. قانون تنظیم بخش از مقررات مالی دولت، مصوب سال ۱۳۸۰.

فهرست منابع غیر فارسی

- 1- Department of the Auditor General of Pakistan, 1993, Performance Audit Guidelines, Introduction to performance audit, Book 1
- 2- Department of the Auditor General of Pakistan, 1993, Performance Audit Guidelines, Undertaking performance audit, Book 2
- 3- Department of the Auditor General of Pakistan, 1993, Performance Audit Guidelines, Audit Of Projects, Book 3
- 4- Department of the Auditor General of Pakistan, 1993, Performance Audit Guidelines, Audit Of Programmes, Book 4
- 5- Kohler's dictionary for accountants, Editors: W. W. Cooper and Yuji Ijiri 6th Edition, Prentice_Hall, Inc., 1983
- 6- Oxford dictionary of accounting, Editor: R. Hussey, Second edition, Oxford University Press, 1999
- 7- Raaum R. B. and Stephen L. Morgan, Performance Auditing: A measurement Approach, The institute of Internal Auditors, 2001
- 8- INTOSAI'S Implementation Guidelines for performance auditing, 2004
- 9- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Auditing Standards 1995
- 10- Asian Organization of Supreme Audit Institutes (ASOSAI), Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards 1998
- 11- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Guidelines for Internal Control Standards 1992
- 12- Akram Khan, Muhammad, Reporting Results of Performance Audit 1992
- 13- Nizam, Javid, Value for Money Auditing of State-Owned Enterprises 1988

۲۶. قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۱ بهمن ۱۳۶۱ مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی شماره ۱۱۰۷۳ مورخ ۲۸ اسفند ۱۳۶۱.
۲۷. کرد بچه، محمد، ۱۳۸۵، نظام بودجه‌ریزی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، چاپ اول.
۲۸. گروه مطالعات بهسازی و منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، بهار ۱۳۸۴، آشنایی با اصطلاحات علمی و تخصصی حسابداری و مالی، فصل‌نامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال پنجم، شماره ۱۵.
۲۹. گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا AICPA، ترجمه: محمدجواد صفار، خرداد ۱۳۸۵، حسابرسی عملیاتی (کارایی، اثربخشی، صرفه‌ی اقتصادی)، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۲، چاپ چهارم.
۳۰. موسسه الکساندر هامیلتون، ترجمه: رحمت الله حسین بر، مرجان رضایی و امین محبوبی، ۱۳۷۳، اصول حسابداری مدیریت، سازمان مدیریت صنعتی، واحد تحقیق و توسعه، چاپ اول.
۳۱. میگز والتربی و همکاران، ترجمه: عباس ارباب‌سلیمانی و محمود نفری، ۱۳۸۰، اصول حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه شماره ۸۷، جلد اول، چاپ هشتم، ۳۲. نخبه فلاح، افشین، پاییز و زمستان ۱۳۸۴، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال پنجم، شماره ۲۵.
۳۳. یعقوبی، رضا، زمستان ۱۳۷۷، بررسی مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
۳۴. یوسف نژاد، ابوالفضل، زمستان ۱۳۸۵، تحلیل و آسیب شناسی فرایند تحول به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال ششم، شماره ۲۱.

سوالات فرضیه اول

- ۱- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان از همکاری دستگاه‌های اجرایی در شناسایی و احصاء فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند موثر عمل نموده است؟ (بند الف ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۲- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان از همکاری دستگاه‌های اجرایی در تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص موثر عمل نموده است؟ (بند ب ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۳- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان از همکاری دستگاه‌های اجرایی در تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن بوده عمل نموده است؟ (بند ج ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۴- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان از همکاری دستگاه‌های اجرایی در تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن موثر عمل نموده است؟ (بند د ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۵- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور و تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی موظف بود ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روش‌ها و فن‌آوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارا و اثربخش و به‌کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد تا چه میزان در این وظیفه موفق بوده است؟ (تبصره ۱ ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۶- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف بوده‌اند نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد. سازمان تا چه میزان در این وظیفه موفق عمل کرده است؟ (تبصره ۲ ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۷- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان در تایید نحوه و روش محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات دستگاه‌های اجرایی موثر عمل کرده است؟ (بند ج ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۴۴ ق. ب. چ.)
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد
- ۸- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا چه میزان الزام به استفاده از روش بودجه‌بندی برمبنای صفر را مورد تاکید قرار داده است؟
- خیلی کم ○ کم ○ تاحدودی ○ زیاد ○ خیلی زیاد

سوالات فرضیه دوم

- ۱- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان در شناسایی و احصاء فعالیت و خدماتی ارائه می‌نمایند اقدام و در همکاری با سازمان مدیریت موثر عمل نموده‌اند؟ (بند الف ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۲- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان در تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، اقدام و در همکاری با سازمان مدیریت موثر عمل نموده‌اند؟ (بند ب ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۳- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان در تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن، اقدام و در همکاری با سازمان مدیریت موثر عمل نموده‌اند؟ (بند ج ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۴- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان در تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن، اقدام و در همکاری با سازمان مدیریت موثر عمل نموده‌اند؟ (بند د ماده ۱۳۸ ق. ب. چ.)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۵- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان در نحوه و روش محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات موفق عمل نموده است؟ (بند ج ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۴۴ ق. ب. چ.)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۶- دستگاه‌های اجرایی تا چه میزان توانایی ارایه عملکرد خود را بر اساس شاخص‌ها و معیارهای پیش‌بینی شده را دارد؟ (در راستای ماده‌ی ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۷- دستگاه اجرایی تا چه میزان تمایل به ارایه عملکرد خود را بر اساس شاخص‌ها و معیارهای پیش‌بینی شده را دارد؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۸- دستگاه اجرایی تا چه میزان اعتقاد به اجرای بودجه عملیاتی فعالیت‌های خود را دارد؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۹- دستگاه اجرایی تا چه میزان در مشخص کردن مسؤلیت اجرای هر یک از فعالیت‌ها و واحد اجرایی آن (تسهیل نظارت) موثر عمل نموده است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۰- دستگاه اجرایی تا چه میزان در شناسایی هزینه‌های متغیر فعالیت‌های خود موثر عمل نموده است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۱۱- دستگاه اجرایی تا چه میزان در شناسایی هزینه‌های شبه متغیر (نیمه متغیر) خود موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۱۲- دستگاه اجرایی تا چه میزان در شناسایی هزینه‌های ثابت خود موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۱۳- دستگاه اجرایی تا چه میزان در شناسایی هزینه‌های غیر مستقیم فعالیت‌ها خود موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۱۴- دستگاه اجرایی تا چه میزان در ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه‌های غیر مستقیم فعالیت‌ها و سهم نمودن آن، خود موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۱۵- دستگاه اجرایی تا چه میزان در استفاده از روش بودجه بندی بر مبنای صفر خود موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۱۶- دستگاه اجرایی تا چه میزان در کوچک‌سازی دولت و واگذاری تصدی‌گری به بخش خصوصی در راستای فراهم آوردن زمینه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی موثر عمل نموده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

سوالات فرضیه سوم

۱- تا چه میزان در برنامه‌ریزی عملیاتی؛ هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی و روش اجرایی جهت دستیابی به اهداف حسابرسی، برای حسابرسان مسقر در دستگاه‌های اجرایی تعریف و مشخص شده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۲- تا چه میزان برنامه حسابرسی عملیاتی؛ اهمیت و نیازهای استفاده کنندگان بالقوه گزارش حسابرسی، شناختی از طرح مورد حسابرسی، الزامات قانونی و مقرراتی، کنترل‌های مدیریت، معیارهای مورد نیاز جهت ارزیابی و منابع بالقوه اطلاعاتی را مورد لحاظ قرار داده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۳- سامانه پی‌گیری یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسی و توجه مستمر به یافته‌ها و پیشنهادهای با اهمیت حسابرسی‌های قبلی، تا چه میزان تهیه و تدوین و مورد تاکید قرار می‌گیرد؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۴- تا چه میزان در برنامه‌ریزی جهت کارکنان، به ترکیب تخصصی آن‌ها (تخصیص کارکنان با مهارت و دانش مناسب برای کار مورد نظر، فراهم کردن تسهیلات آموزشی ضمن خدمت کارکنان و تخصیص کارکنان و سرپرستان با تجربه به کار حسابرسی به تعداد کافی و استفاده از مشاوران در صورت لزوم) توجه گردیده است؟
O خیلی کم O کم O تاحدودی O زیاد O خیلی زیاد

۵- طرح‌های کلی حسابرسی (حاوی اطلاعاتی درباره مجوز قانونی، تاریخچه و هدف‌های جاری، محل‌های اصلی استقرار واحد مورد رسیدگی، برنامه‌های حسابرسی، روش‌های دستیابی به هدف حسابرسی، نحوه اجرای کار، سرپرستی کار، تهیه پیش‌نویس گزارش، برقراری ارتباط با کمیته حسابرسی و تهیه گزارش نهایی و سایر سوابق اطلاعاتی که بتواند حسابرسان را در اجرای حسابرسی یاری دهد) تا چه میزان جامع و کامل تدوین گردیده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۶- تا چه میزان شکل کاربرگ‌های حسابرسی (که به منظور گردآوری مستندات کتبی، شواهد و پشتوانه نتیجه‌گیری‌ها و قضاوت‌های عمده، شواهدی درباره بررسی نظارتی از کار حسابرسی انجام شده و جلوگیری از دوباره‌کاری‌ها که توسط حسابرسان دیگر انجام شده) به صورت فرم‌های تیپ شده، طراحی و در اختیار حسابرسان قرار گرفته است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۷- چارچوب حسابرسی ارایه شده توسط حوزه ستادی (یا اداره برنامه‌ریزی) به حسابرسان مسقر در دستگاه‌های اجرایی تا چه حد در تعریف و شناساندن مفهوم و ابعاد صرفه اقتصادی موثر بوده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۸- چارچوب حسابرسی ارایه شده توسط حوزه ستادی به حسابرسان دستگاه‌های اجرایی تا چه حد در تعریف و شناساندن مفهوم و ابعاد اثر بخشی موثر بوده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۹- چارچوب حسابرسی ارایه شده توسط حوزه ستادی به حسابرسان مسقر در دستگاه‌های اجرایی تا چه حد در تعریف و شناساندن مفهوم و ابعاد صرفه اقتصادی موثر بوده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۱۰- واحد ستاد دیوان تا چه میزان در فراهم آوردن تسهیلات آموزشی برای حسابرسان موثر عمل نموده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

سوالات فرضیه چهارم

۱- حسابرسان تا چه میزان نسبت به منافع و نیازهای استفاده کنندگان (جهت تاثیرگذاری بیشتر گزارش) در موضوع مورد رسیدگی آگاهی دارند؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۲- حسابرسان تا چه میزان در موضوع مورد رسیدگی، نسبت به ویژگی‌های اختصاصی (قوانین و مقررات منظور و هدف خواسته شده، عوامل تولید، عملیات طرح، ستاده‌ها و نتایج) شناخت و آگاهی دارند؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۳- حسابرسان تا چه میزان در موضوع مورد رسیدگی، نسبت به معیارها (منظور یا هدف‌های وضع شده توسط قوانین یا مقررات تعیین

شده توسط مدیریت، استانداردها و نرم‌های فنی، نظر کارشناسان، عملکرد در بخش خصوصی، عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه، و عملکرد سالهای قبل) شناخت و آگاهی دارند؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۴- سرپرستی گروه حسابرسی (شامل راهنمایی کارکنان، آگاه بودن از مشکلات با اهمیت به وجود آمده، بررسی کارهای انجام شده و تامین آموزشی موثر حین خدمت، درک اعضای گروه حسابرسی از نظر اینکه چه کاری را باید انجام دهند، چرا اساساً این کار انجام می‌شود و دستیابی به چه هدفی مورد انتظار است و...) تا چه میزان موثر عمل می‌نماید؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۵- حسابرسان تا چه میزان نسبت به بررسی کنترل‌های مدیریت (کنترل‌های مربوط به حفاظت از منابع، کنترل‌های مربوط رعایت قوانین و مقررات و...) اقدام و آن‌ها را در رسیدگی‌های خود مورد عمل قرار داده‌اند؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۶- حسابرسان تا چه میزان نسبت شواهد حسابرسی (شواهد عینی «از طریق بازرسی یا مشاهده مستقیم افراد، اموال یا رویدادها که به صورت یادداشت عکس، رسم کروکی، نمودار، نقشه یا نمونه‌های عینی گردآوری می‌شوند»، مستند «صورت حساب‌ها و اطلاعات مدیریت درباره عملکرد»، استشهادی «از طریق پرس‌وجوها، مصاحبه‌ها یا پرسشنامه» و تحلیلی «شامل محاسبه‌ها، مقایسه‌ها، تفکیک اطلاعات به اجزای آن و استدلال‌های منطقی طبقه‌بندی می‌شوند») و آزمون شواهد آشنایی داشته و آن‌ها را در رسیدگی‌های خود مورد عمل قرار داده‌اند؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۷- تا چه میزان گزارش‌های انجام شده به موقع بوده و اطلاعات آن‌ها برای استفاده به موقع در اختیار مدیریت، مقامات قانونی و سایر اشخاص ذی‌علاقه قرار گرفته است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۸- تا چه میزان نتایج حسابرسی به صورت شفاف و کامل بوده و یافته‌های حسابرسی با اهداف حسابرسی هم سو بوده استنتاج از آن به خواننده گزارش واگذار نشده است؟

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۹- تا چه میزان گزارش‌های ارایه شده بی‌طرف بوده‌اند؟ (بی‌طرف بودن گزارش حسابرسی ایجاب می‌کند که ارایه مطالب در سرتاسر گزارش از لحاظ محتوی و آهنگ متعادل باشد و حذف یک یافته با اهمیت یا یک پیشنهاد اصلاحی بنا به اصرار مدیران اتفاق نیفتاده باشد)

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

۱۰- تا چه میزان گزارش‌های ارایه شده روشن بوده‌اند؟ (روشن بودن ایجاب می‌کند که خواندن و فهمیدن گزارش آسان باشد، استفاده از زبان بی‌آلایش و غیر فنی برای ساده‌سازی ارایه گزارش استفاده شده باشد و سازماندهی منطقی مطالب و دقت و درستی در بیان واقعیت‌ها و نتیجه‌گیری‌ها از لحاظ روشنی و درک مسایل حائز اهمیت است)

خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد

- ۱۱- تاچه میزان گزارش‌های ارایه شده، اصل خلاصه و جامع بودن رعایت شده است؟(خلاصه بودن ایجاب می‌کند که گزارش طولانی‌تر از حدی نباشد که برای رساندن پیام ضرورت دارد، ارایه جزییات بیش از اندازه، ارزش گزارش را کاهش می‌دهد پیام اصلی آن را پوشانده و خواننده را سردرگم یا او را بی‌علاقه می‌کند و از طرف دیگر اصل مطلب را به خوبی بیان کند)
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۲- تمایل و علاقه حسابرس نسبت به این نوع حسابرسی تا چه میزان است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۳- شناخت و توجیه حسابرس از مولفه‌های حسابرسی عملیاتی(صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثر بخشی) تا چه میزان می‌باشد
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۴- میزان آشنایی حسابرسان با نحوه تهیه و تنظیم پیش‌نویس گزارش حسابرسی عملیاتی تا چه اندازه است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۵- میزان آشنایی حسابرسان با دانش‌های غیر حسابرسی(مانند آمار، رایانه، ریاضیات و...) مرتبط با حسابرسی عملیاتی تا چه اندازه است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۶- حسابرسان تا چه میزان به چارچوب حسابرسی ارایه شده توسط حوزه ستادی دیوان اعتقاد دارند؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد
- ۱۷- برنامه‌ریزی حسابرسی و زمان منظور شده برای اجرای حسابرسی عملیاتی تا چه میزان کفایت لازم برخوردار بوده است؟
- خیلی کم کم تاحدودی زیاد خیلی زیاد