

تاریخ دریافت: ۸۹/۶/۲۰

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۲۰

# آسیب‌شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن

حسن جوی پا / کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی کاشان

## چکیده

هدف از این پژوهش، شناسایی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد و شناخت موانع با اهمیت از طریق آزمون فرضیه‌ها و تعیین درجه اهمیت یا به عبارتی، تعیین تقدم و تأخر موانع در قلمرو پژوهش و ارائه پیشنهاد و راهکارهایی معقول و منطقی برای رفع موانع شناسایی شده به دیوان محاسبات کشور می‌باشد. برای دستیابی به این اهداف، جامعه آماری شامل مستشاران، معاونان، حسابرسان کل، سرحسابرسان ارشد، سرحسابرسان، حسابرسان ارشد و حسابرسان دیوان محاسبات کشور انتخاب شد و با توجه به تعداد افراد جامعه (۲۵۹ نفر) با استفاده از فرمول تعیین حداقل حجم نمونه (کوکران)، تعداد ۱۰۰ نفر و به روش تصادفی منظم به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردیدند.

در این پژوهش، یک فرضیه اصلی و شش فرضیه فرعی طرح شده که با توزیع پرسشنامه‌ای در قالب ۳۰ پرسش فرضیه‌ها با استفاده از روش کای دو ( $X^2$ ) و با نرم افزار SPSS مورد آزمون قرار گرفته است. نتیجه پژوهش ضمن پذیرش فرضیه اصلی (محدودیت‌های قانونی، اجرایی، تشکیلاتی و فرهنگی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد در قلمرو تحت بررسی می‌باشد) عوامل زیر را به ترتیب اهمیت، مانع اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور می‌شناسد. این عوامل عبارتند از: کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات، سیستم بودجه‌ریزی نامناسب، فقدان شاخصهای مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی، عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حسابرسان دیوان محاسبات، سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی و فقدان صلاحیت و اختیار قانونی (در قانون دیوان محاسبات کشور) برای انجام حسابرسی عملکرد.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملیاتی، دیوان محاسبات کشور

## مقدمه

امروزه دامنه فعالیت و عملیات دولت‌ها بطور چشمگیری گسترش یافته است و دولت‌ها اغلب برای توسعه اقتصادی جوامع خود، علاوه بر وظایف قانونگذاری، ایجاد نظم و امنیت اجتماعی و اداره امور قضایی، ملزم به ایفای نقش فعال در ابعاد اجتماعی-اقتصادی شده‌اند (Akram Khan, ۱۹۹۲).

گسترش قلمرو فعالیت‌های دولت، موجب افزایش همزمان مخارج عمومی گردیده است. همچنین به دلیل گسترش و توسعه نهادهای آزادیخواهی در جوامع، آگاهی عمومی آحاد جامعه و نمایندگان مجلس افزایش یافته و مردم و نمایندگان، بیش از پیش خواستار حسابداری و پاسخگویی اداره کنندگان منابع و اموال عمومی هستند (Akram Khan, ۱۹۹۲).

رشد و توسعه همه جانبه اغلب کشورها، مردم را سؤال کننده بار آورده و حساب‌رسان به عنوان جامعه متخصص پاسخگو، باید قدرت تنظیم و ارائه گزارش‌های لازم برای آگاهی مدیران، تجار، تولیدکنندگان و مردم را داشته باشند تا بر اساس آن، افراد و اقشار مختلف، نیازها و خواسته‌ها و پاسخ‌سؤالات خود را دریافت نمایند (خسروی، ۱۳۸۲).

در هر جامعه‌ای نیازهای متعدد و متنوعی نسبت به تخصیص و استفاده از منابع موجود وجود دارد. کمبود و محدودیت منابع، نیاز به تصمیم‌گیری معقول در مخارج عمومی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. به این ترتیب ضرورت دارد که با مصرف منابع بتوان به طور کامل به اهداف دست یافت (Akram Khan, ۱۹۹۲).

با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، دستیابی به کارایی بیشتر، مدیران را به خود مشغول داشته است، چنان‌که آنها برای ادامه حیات سازمان خود، نیازمند داده‌هایی فراتر از داده‌های مالی تاریخی هستند. از این‌رو، ارزیابی وضعیت موجود با کنترل و زیر نظر گرفتن روش‌های دستیابی به اهداف سازمان و هماهنگی با محیط از راه نوآوری، شناسایی فرصت‌های بهبود و برطرف کردن کاستی‌های سیستم کنترل داخلی برای استفاده از فرصت‌های پیشرفت بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران، نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است (مصصامی، ۱۳۸۶).

سازمان‌ها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند. در این راستا، استفاده از نظام‌های کنترلی مدیریت و فناوری‌های روز مفید بوده و به پیشبرد این مهم کمک می‌کند. پیش‌نیاز اساسی ایجاد سیستم حسابداری عملکرد در سازمان، احساس نیاز به این نوع حسابداری است. البته با پذیرفتن این اصل که با استقرار واحد حسابداری عملکرد در سیستم

کنترلی مدیریت (به عنوان بازوی اطلاعاتی مدیریت) نمی‌توان همه مشکلات سازمان را یک جا حل کرد، بلکه این مهم نیازمند صرف زمان و هزینه است (آبسالان، ۱۳۸۶).

تحولات به‌وجود آمده طی سال‌های اخیر در علم مدیریت و علوم مالی به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده‌کنندگان از نتایج حسابرسی‌ها، ناکارآمدی‌های حسابرسی مالی برای برخی مقاصد خاص را پدیدار ساخته و ضرورت استفاده از حسابرسی عملکرد را برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی، اجتناب‌ناپذیر ساخته است (فاوچی، ۱۳۸۴).

می‌توان گفت گسترش حسابرسی عملکرد و اجرای این نوع حسابرسی در رشد و توسعه اقتصادی کشور نقشی مهم ایفا می‌کند، از این‌رو برای دستیابی به این هدف باید زمینه‌های لازم برای اجرای آن را ایجاد نمود. در این پژوهش، کوشش گردیده تا مسیر تحول حسابرسی عملکرد و تفاوت و تشابه آن با حسابرسی مالی مورد بررسی قرار گرفته و موانع و مشکلات اجرای این نوع حسابرسی در ایران به عنوان ابزاری برای یاری مدیران سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی در دستیابی به اهداف کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی از دیدگاه مدیران، حساب‌رسان و کارشناسان دیوان محاسبات مورد بررسی قرار گیرد.

### تکامل حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان به صورت جدی مطرح شد. در این زمان از طرفی سهامداران شرکت‌ها، گزارش‌های حسابرسی مالی را به تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی‌دانستند و مدعی بودند که عملکرد مدیران باید از دیدگاه‌های دیگری نیز مورد ارزیابی قرار گیرد و از طرفی عامه مردم در خصوص عملکرد دولت‌ها و مدیران سازمان‌های دولتی مطالبه گزارش‌هایی را داشتند که بتوانند با مطالعه آنها به این تشخیص برسند که آیا مالیات‌ها و عوارضی که دولت از آنها وصول کرده است در جهت منافع مردم مصرف شده است یا خیر و به این وسیله دامنه حساب‌خواهی مردم و پاسخگویی مسئولان را افزایش دهند. به مرور زمان معیارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران معرفی شد که بعدها مجموعه این معیارها و روش‌های اندازه‌گیری به عنوان حسابرسی جامع به جامعه معرفی شد. این شیوه حسابرسی برای ارزیابی عملکرد مؤسسات دولتی و عمومی بیشتر از مؤسسات و شرکت‌های خصوصی پذیرش یافت؛ به طوری که از دهه ۱۹۷۰ بسیاری از کشورهای صنعتی شیوه حسابرسی جامع را به عنوان جزئی جدایی‌ناپذیر از نظام کنترل خود در قوانین مربوط پذیرفتند (اسلامی بیدگلی و زارعی، ۱۳۸۱).

نظریه حسابرسی عملکرد که در کشورهای مختلف برداشت‌های متفاوتی از آن شده بود، در زمان کوتاهی نزد حساب‌رسان همان اهمیتی را یافت که نمایندگان دریافته بودند. در سال ۱۹۷۷، کنفرانس لیما توسط اینتوسای<sup>۱</sup> برگزار گردید و رسماً به اهمیت این حسابرسی توجه نمود. نهادهای عمومی به ویژه دیوان محاسبات عمومی آمریکا<sup>۲</sup> نیز در توسعه رویه‌های حسابرسی عملکرد مؤثر بوده‌اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup> به سه عامل کارایی<sup>۴</sup>، اقتصادی بودن<sup>۵</sup> و اثربخشی<sup>۶</sup> (دستیابی به هدف‌های برنامه) اشاره شده است (آبسالان، ۱۳۸۶).

کمیته ویژه حسابرسی عملیاتی و مدیریت<sup>۷</sup> در سال ۱۹۸۷ به منظور تحقیق درباره این موضوع و ارائه اطلاعات مناسب برای اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تشکیل شد. این کمیته شامل نمایندگان از بخش‌های استانداردهای حسابرسی، خدمات مشاوره مدیریت و دایره ویژه دولت مرکزی انجمن مذکور بود (صفار، ۱۳۷۶).

در سال ۱۹۹۳ مجلس (آمریکا) با اصلاح قانون بودجه و حسابداری اقدام به تجدیدنظر در نیازسنجی سازمان‌های دولتی در مواجهه با موضوع برنامه‌ریزی راهبردی نمود. این اقدامات شامل تدوین بیانیه مأموریت سازمانی و اهداف قابل اندازه‌گیری، اهداف برنامه و بودجه پیشنهادی، معیارهای سنجش عملکرد جهت ارزیابی کسب موفقیت نسبی در دستیابی به مقاصد و اهداف برنامه بود. این قانون در سال ۱۹۹۷ جهت اجرا به کلیه دستگاه‌های دولتی ابلاغ گردید «تا ابزارهایی را جهت برنامه‌ریزی راهبردی بنگاه‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده کنند و اولویت‌ها را مشخص کرده تا پیشرفت‌هایشان را در دستیابی به اهداف ارزیابی نمایند» (Raaum, ۲۰۰۶).

در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران بخش‌های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد به منظور ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است (رحیمیان، ۱۳۸۲).

### تشریح و بیان موضوع پژوهش

یکی از راه‌های جلب اعتماد مردم و درعین حال مدیریت مطلوب، افزایش دامنه حساب‌خواهی

مردم و حسابدهی مسئولان می‌باشد. حسابدهی در بخش دولتی، هنگامی استقرار می‌یابد که سیاستگذاران و همچنین عموم مردم اطمینان حاصل کنند که از منابع و درآمدهای مالی به صورت کارآمد و با رعایت صرفه اقتصادی و اثربخشی استفاده می‌شود یا خیر؟ (آبسالان، ۱۳۸۶)

شهروندان خواهان پاسخگویی بیشتر دولت‌ها در قبال برنامه‌هایی می‌باشند که از وجوه مالیاتی اخذ شده از آنها اجرا می‌گردد. آنها نمی‌خواهند فقط بدانند که چند دلار مصرف شده و به چه تعداد از مردم خدمات ارائه شده است. آنها می‌خواهند به سوالات اساسی تری پاسخ داده شود؛ از قبیل آیا برنامه‌ای برای تحقق اهداف آنها ایجاد شده است؟ و اجرای این برنامه‌ها با مقرون به صرفه‌ترین و کارآمدترین راه انجام شده است؟ و نیز آیا فرصت‌هایی برای بهبود عملکرد برنامه‌ها و یا حتی در برخی موارد، برنامه‌ها یا فعالیت‌هایی که می‌تواند کاهش یافته یا حتی حذف شود، مشخص شده است یا خیر؟ (Raaum, ۲۰۰۶).

در جوامع پیچیده کنونی که انتظارات مردم از دولت به طور روزافزونی متنوع شده و افزایش می‌یابد، بدون تردید برخورداری از تشکیلات بزرگ و پیچیده دولتی یا به تعبیری بوروکراسی غیرقابل اجتناب است (الوانی و شریف‌زاده، ۱۳۷۹).

همچنین اطمینان به ارگان‌ها و کارگزاران دولتی به شدت کاهش یافته است و نوعی سوءظن در روابط شهروندان با این دستگاه‌ها به وجود آمده است. برخی از صاحب نظران این افت اعتماد عمومی را ناشی از پاره‌ای از فسادها و اعمال خلاف به وسیله مدیران و احساس عدم کنترل شهروندان بر سازمان‌ها می‌دانند و گروهی دیگر از اندیشمندان مسئله عدم اعتماد را مرتبط با عدم توان پاسخ‌گویی سازمان‌ها دانسته‌اند (الوانی ودانایی فرد، ۱۳۸۰).

در گذشته، منظور از حسابرسی عملکرد مدیریت، حصول اطمینان از رعایت قوانین، خط‌مشی‌ها و مقررات بوده است در حالی که امروزه، منظور اصلی، بهبود عملکرد مدیریت و تعیین این است که آیا واحد تجاری، ارگان دولتی یا برنامه، توأم با کارایی، توجیه اقتصادی یا اثربخشی اداره یا اجرا شده است یا خیر (شباهنگ، ۱۳۷۳).

کمیته تخصصی مدیریت مالی و حسابرسی کانادا در گزارش خود در مورد حسابرسی عملکرد می‌نویسد، مشکل بزرگی که مانع مدیریت مطلوب در دستگاه‌های اجرایی می‌شود ناشی از ضعف سامانه حسابدهی (پاسخ‌گویی) است، لذا سازمان‌هایی که توانایی پاسخ‌گویی به انتظارات به حق شهروندان را ندارند، مورد بدگمانی واقع شده و اعتماد از آنها سلب می‌شود. بنابراین یکی از راه‌های

جلب اعتماد مردم و در عین حال مدیریت مطلوب، افزایش دامنه حساب‌خواهی مردم و حساب‌دهی مسئولان است. حساب‌دهی در بخش دولتی هنگامی استقرار می‌یابد که سیاست‌گذاران مردم را از چگونگی اداره پرداخت‌های خود به دولت، ارزیابی عملکرد، سنجش کارایی مدیران و مسئولان و در نهایت از نتیجه پرداخت‌های خود آگاه نموده و همگان اطمینان حاصل کنند که از منابع عمومی به صورت کارآمد، اثربخش با رعایت صرفه اقتصادی استفاده می‌شود (فرزانه، ۱۳۸۶).

با وجود تبلیغات حرفه‌ای از جانب برخی از دستگاه‌های نظارتی در سال‌های اخیر، تقاضای کافی از سوی مدیران و مسئولان دستگاه‌های دولتی کشور مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود نداشته است و به نظر می‌رسد که انجام آن در عمل با مشکلات جدی و بزرگی روبرو است (فرزانه، ۱۳۸۶).

در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت، آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسی مالی (رسیدگی به صورتهای مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابداری) الزامی گردد. حساب‌خواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه‌ریزی صحیح، عملکرد ارگان‌ها بر اساس اهداف آنها، مورد رسیدگی قرار گیرد.

در حال حاضر، شواهد نظری حکایت از این دارد که این خدمات حرفه‌ای در ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو در این زمینه به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته است و با وجود ورود چندین ساله دیوان محاسبات به مقوله حسابرسی عملکرد، این نوع از خدمات حسابرسی در عمل با یک سری از موانع و مشکلات اجرایی مواجه بوده است.

به هر حال یکی از گام‌های نخست و عمده در راه اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد، شناسایی موانع و مشکلات اجرای آن (پیاپی نمودن تمام مراحل آن) و سپس تلاش برای رفع این موانع و مشکلات به منظور هموار نمودن مسیر اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

### اهمیت و ضرورت پژوهش

در دنیایی که خواسته‌های نامحدود انسان در مقابل منابع محدود اقتصادی قرار گرفته است، ظهور و سقوط هر پدیده‌ای ریشه در نیازهای واقعی و منطقی جوامع انسانی دارد. ادامه حیات شرکت‌ها و

سایر بنگاه‌ها در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بیش از پیش بازارهاست و رقابت در آن روز به روز شدیدتر و بی‌رحمانه‌تر می‌شود، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه منابع امکان‌پذیر نیست (صفر، ۱۳۷۶).

مقامات رسمی، قانون‌گذاران و شهروندان خواستار و نیازمند اطلاعاتی هستند که مصرف شدن وجوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات را تأیید کند. مردم و مسئولین کشور می‌خواهند بدانند که آیا سازمان‌های دولتی، طرح‌ها و خدمات به هدف‌های پیش‌بینی شده دست یافته‌اند یا خیر؟ و آیا در این سازمان‌ها طرح‌ها و خدمات به نحو اقتصادی اداره می‌شوند؟ پاسخ به این نیازهای اطلاعاتی بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد (سجادی، جامعی، ۱۳۸۲).

محدودیت‌های منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی میان‌مدت و بلندمدت جهت نیل به رشد و توسعه از سوی دیگر، حصول اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی ایران به عنوان بزرگ‌ترین و تأثیرگذارترین بخش اقتصادی به سوی اهداف تعیین شده و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی به آن‌ها را اجتناب‌ناپذیر و بر این اساس استقرار حسابرسی عملیاتی در این بخش را ضروری می‌نماید (محمدی، ۱۳۸۷).

در پژوهش حاضر تلاش خواهد شد موانع اجرای حسابرسی عملکرد شناسایی و راهکارهایی برای اصلاح آن ارائه گردد. امید می‌رود در صورت شناخت موانع اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، گامی برای رفع آنها برداشته شده و زمینه‌های لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد فراهم شود تا منجر به رشد و شکوفایی اقتصادی کشور گردد.

## پرسش‌های پژوهش

برای شناسایی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور، پرسش‌هایی به صورت زیر مطرح گردیده است:

- ۱- تا چه حد صلاحیت و اختیار قانونی برای انجام حسابرسی عملکرد وجود دارد؟
- ۲- تا چه حد سامانه بودجه‌ریزی در ایران برای اجرای حسابرسی عملکرد مناسب است؟
- ۳- تا چه اندازه سامانه گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی برای رسیدن به اهداف حسابرسی عملکرد مناسب است؟



- ۴- تا چه میزان شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاه وجود دارد؟
- ۵- میزان پاسخگویی مدیران اجرایی به حساب‌رسان دیوان محاسبات مناسب و کافی می‌باشد؟
- ۶- تا چه حد حساب‌رسان دیوان محاسبات آموزش‌های لازم را دیده و از مهارت کافی برای حسابرسی عملکرد برخوردار می‌باشند؟

### نتایج مورد انتظار پس از انجام این پژوهش (اهداف پژوهش)

هدف اصلی از پژوهش حاضر شناسایی موانع اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های عمومی دولتی می‌باشد.

علاوه بر این هدف‌های دیگری به این شرح قابل تصور می‌باشد :

- ۱ - تعیین درجه اهمیت یا تقدم و تاخر هر یک از موانع در قلمرو پژوهش
- ۲- بررسی راهکارهای مناسب برای مرتفع ساختن موانع و مشکلات حسابرسی عملکرد در قلمرو پژوهش

### فرضیه‌های پژوهش

بر اساس پرسش‌های پژوهش، فرضیات زیر برای آزمون تدوین گردیده است :

#### فرضیه اصلی :

محدودیت‌های قانونی، اجرایی، تشکیلاتی و فرهنگی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد در قلمرو تحت بررسی می‌باشد.

#### فرضیه‌های فرعی :

۱ - فقدان صلاحیت و اختیار قانونی (در قانون دیوان محاسبات) برای انجام حسابرسی عملکرد یکی از موانع اجرای آن می‌باشد.

۲ - سامانه بودجه‌ریزی نامناسب از موانع اجرای حسابرسی عملکرد در قلمرو تحت بررسی می‌باشد.

۳ - سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد در قلمرو تحت بررسی می‌باشد.

۴- فقدان شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد.



۵- عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حسابرسان دیوان محاسبات یکی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

۶- کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات به منظور اجرای حسابرسی عملکرد، یکی از موانع اجرای آن می‌باشد.

## روش پژوهش

پژوهش از نظر روش استنتاج، توصیفی - تحلیلی (استقرایی) و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی<sup>۸</sup> و از جهت هدف، کاربردی می‌باشد.

## دامنه و قلمرو پژوهش

قلمرو پژوهش به سه حوزه قابل تفکیک است:

۱- قلمرو موضوعی: شناسایی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

۲- قلمرو زمانی: مربوط به اطلاعات حاصل در زمان پژوهش (سال ۱۳۸۸) می‌باشد.

۳- دامنه مورد مطالعه در پژوهش حاضر مستشاران، حسابرسان و صاحب نظران دیوان محاسبات می‌باشند که نسبت به رسیدگی حساب‌های دستگاه‌های اجرایی اقدام می‌نمایند.

## جامعه آماری و نمونه مورد مطالعه

بر اساس آمار دریافتی از دیوان محاسبات کشور در مرداد ماه ۱۳۸۸ تعداد ۲۵۹ نفر مستشار، معاون و حسابرس در ستاد دیوان مذکور مشغول به کار بوده که از این تعداد ۱۲ نفر مستشار، ۴ نفر معاون، ۲۲ نفر حسابرس کل، ۲۲ نفر سر حسابرس ارشد، ۶۴ نفر سر حسابرس، ۷۲ نفر حسابرس ارشد و ۶۳ نفر حسابرس می‌باشند.

به هر حال با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل گروه‌های نمونه کوچک به علت آنکه ممکن است مقادیر بی ثبات و ناپایدار به دست دهد و نیز احتمال دارد به نتایج گمراه‌کننده‌ای منجر گردد، حجم نمونه نسبتاً بزرگ و به تعداد ۱۰۰ و به روش تصادفی منظم در نظر گرفته شد، از این رو برای محاسبه تعداد نمونه مورد نیاز که تا حد ممکن معرف جامعه نیز باشد از فرمول کوکران

به شرح زیر استفاده گردید:

$$n = \frac{Nz^2 pq}{(N-1)d^2 + z^2 pq}$$

در این فرمول N تعداد جامعه آماری، d دقت احتمالی مطلوب، Z ضریب اطمینان، p نسبت موفقیت و q نسبت شکست (1 - p) می باشد.

$$n = \frac{259 \times (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{258 \times (0.08)^2 + (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5} = 95/2$$

برای برآورد ضرایب اعتبار پرسشنامه از فرمول آلفای کرونباخ<sup>۹</sup> استفاده شد که فرمول و نتایج آن

به شرح زیر می باشد:

$$\alpha = \left( \frac{n}{n-1} \right) \left( \frac{S_t^2 - \sum s_i^2}{S_t^2} \right)$$



$\alpha$  = برآورد اعتبار تست

n = تعداد سوالات تست

St = انحراف استاندارد تست

Si = انحراف استاندارد سوالها

ضریب آلفای به دست آمده برابر با ۰/۸۳۵ گردیده و با توجه به اینکه ضریب بالای ۰/۷ برای اعتبار پرسشنامه مطلوب است، بنابراین مقدار بالا نشان دهنده هماهنگی درونی مواد پرسشنامه با موانع و مشکلات موجود بر سر راه اجرای حسابرسی عملکرد می باشد.

تجزیه و تحلیل روایی محتوا معمولاً بر پایه تئوری های موجود و توسط متخصصان، کارشناسان موضوعی و صاحب نظران انجام می گیرد. این مطلب موضوعی است که در پژوهش حاضر به آن کاملاً توجه شده است؛ به همین دلیل پرسشنامه مقدماتی بین تعدادی از متخصصان و صاحب نظران توزیع گردید و به صورت مقدماتی اجرا شد تا اگر توصیه هایی در ارتباط با سوالات مطرح شده وجود داشت ارائه شود.

یکی از روش های آزمون روایی سازه، مقایسه یافته های تحقیق با نتایج پژوهش های مستقل مشابه

است. در این صورت اگر نتایج به هم نزدیک باشد روایی سازه تایید می شود، اما وجود تفاوت های جدی می تواند بیانگر عدم وجود روایی ساختاری باشد، از این رو با توجه به تطابق موارد مشابه نتایج حاصل از این تحقیق با تحقیقات قبلی روایی سازه این تحقیق اثبات می گردد. ضمناً در این پژوهش همه سؤالات سی گانه مطالعه حاضر بر پایه نظر کارشناسان، متون تخصصی، پژوهش های پیشین و استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی تهیه شده است. روایی همزمان در ارتباط با توانایی معیارهای متغیرهای مستقل برای پیش بینی متغیرهای وابسته است (شیخ، ۱۳۸۳) از آنجایی که هدف این پژوهش اندازه گیری ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته نبوده است، تعیین میزان روایی همزمان انجام پذیرفته است.

### تجزیه و تحلیل توصیفی اطلاعات

تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها، ویژه پژوهش توصیفی است که در آن نتایج حاصل، به نمونه مورد مشاهده استناد داده می شود و هیچگونه نتیجه گیری برون از نمونه مزبور صورت نمی گیرد و نتایج حاصل از نمونه قابل تعمیم به کل جامعه نیست. روش تحلیل توصیفی بدین منوال است که از راه مقایسه پدیده ها از نقطه نظر آماری به توصیف آنها پرداخته و اطلاعات ارزشمندی درباره نمونه مورد بررسی ارائه می نماید. از طرفی تجزیه و تحلیل یادشده برای تعیین ترکیب نمونه و شناسایی نگرش پاسخ دهندگان مفید می باشد (سرمد، بازرگان، حجازی، ۱۳۸۸).

نگاره شماره (۱) توزیع گروه نمونه بر حسب جنسیت پاسخگویان:

جنسیت	زن	مرد	جمع
فراوانی	۸	۹۲	۱۰۰
درصد	۸	۹۲	۱۰۰
درصد تجمعی	۸	۱۰۰	

نگاره شماره (۲) توزیع گروه نمونه بر حسب سمت پاسخگویان:

سمت	مستشار	معاون	حسابرس کل	سر حسابرس ارشد	سر حسابرس	حسابرس ارشد	حسابرس	جمع
فراوانی	۵	۲	۸	۸	۲۵	۲۸	۲۴	۱۰۰
درصد	۴/۶	۱/۶	۸/۵	۸/۵	۲۴/۷	۲۷/۸	۲۴/۳	۱۰۰
درصد تجمعی	۴/۶	۶/۲	۱۴/۷	۳۲/۲	۴۷/۹	۷۵/۷	۱۰۰	

نگاره شماره (۳) توزیع گروه نمونه بر اساس میزان تحصیلات پاسخگویان:

میزان تحصیلات	کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	جمع
فراوانی	۴	۶۶	۳۰	۱۰۰
درصد	۴	۶۶	۳۰	۱۰۰
درصد تجمعی	۴	۷۰	۱۰۰	

نگاره شماره (۴) توزیع گروه نمونه بر حسب رشته تحصیلی پاسخگویان:

رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	حقوق	فنی	سایر	جمع
فراوانی	۶۳	۲۳	۱۲	۲	۰	۰	۱۰۰
درصد	۶۳	۲۳	۱۲	۲	۰	۰	۱۰۰
درصد تجمعی	۶۳	۸۶	۹۸	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

نگاره شماره (۵) توزیع گروه نمونه بر اساس سابقه کار پاسخگویان:

سابقه کار	۰-۵	۵-۱۰	۱۰-۱۵	۱۵-۲۰	۲۰ سال به بالا	جمع
فراوانی	۲۷	۲۱	۱۵	۲۰	۱۷	۱۰۰
درصد	۲۷	۲۱	۱۵	۲۰	۱۷	۱۰۰
درصد تجمعی	۲۷	۴۸	۶۳	۸۳	۱۰۰	

نگاره شماره (۶) توزیع گروه نمونه بر اساس آشنایی با حسابرسی عملکرد پاسخگویان:

میزان آشنایی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	جمع
فراوانی	۱	۴	۵۹	۳۳	۳	۱۰۰
درصد	۱	۴	۵۹	۳۳	۳	۱۰۰
درصد تجمعی	۱	۵	۶۴	۹۷	۱۰۰	

نگاره شماره (۷) توزیع گروه نمونه بر اساس میزان تمایل پاسخگویان به انجام حسابرسی عملکرد در دستگاه اجرایی:

میزان آشنایی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	جمع
فراوانی	۰	۴	۱۸	۶۲	۱۶	۱۰۰
درصد	۰	۴	۱۸	۶۲	۱۶	۱۰۰
درصد تجمعی	۰	۴	۲۲	۸۴	۱۰۰	

## تجزیه و تحلیل استنباطی اطلاعات

### آماره آزمون (آزمون خی دو تک بعدی):

- ملاک آزمون کننده در این پژوهش آمار  $X^2$  بوده و بر اساس فرمول زیر تعریف می شود:

$$k(x_1, x_2, \dots, x_n) = \chi^2 = \sum_i \frac{(f_0 - F_e)^2}{F_e}$$

که در این رابطه  $f_0$  فراوانی مشاهده شده و  $F_e$  فراوانی مورد انتظار می باشد.

درجه آزادی به صورت  $df = (L - I)(v - 1)$  است که  $L$  تعداد طبقات (تعداد سطرها) و  $v$  تعداد

پارامترهایی است که در محاسبه احتمال کمیتها تخمین زده می شود.

میزان خطا  $\alpha = 0/05$  تعیین گردیده که برای مسائل اقتصادی و اجتماعی پذیرفته شده است.

میزان قضاوت یا سطح اطمینان ۹۵٪ می باشد.

هرگاه مقدار آماره آزمون  $\chi^2$  از مقدار متناظر آن با  $\alpha = 0/05$  و درجه آزادی  $df = (L - 1)(v - 1)$  در

جدول مربوط بزرگتر باشد (سطح معنی داری آزمون کمتر از ۰/۰۵) فرض صفر ( $H_0$ ) که یکنواخت

بودن پراکندگی به تفکیک گزینهها (بین توزیع مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود ندارد)

می باشد رد شده و فرض مقابل که عدم یکنواختی می باشد را نتیجه می گیریم.

نحوه امتیازدهی به پرسشها

گزینهها	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
امتیاز	۱	۲	۳	۴	۵

### نتایج آزمون فرضیهها

چکیده ای از نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیههای پژوهش و اولویت بندی موانع و مشکلات

اجرای حسابرسی عملکرد بر اساس میانگین پاسخ پرسشهای مربوط به هر فرضیه به شرح نگاره (۸)

می باشد. با توجه به نتایج مندرج در نگاره مذکور ترتیب اهمیت و تقدم موانع و مشکلات موجود بر سر

راه حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور به این شرح می باشد:

- ۱- کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات برای انجام حسابرسی عملکرد
- ۲- سیستم بودجه ریزی نامناسب
- ۳- فقدان شاخصهای مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی
- ۴- عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حسابرسان دیوان محاسبات
- ۵- سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی
- ۶- فقدان صلاحیت و اختیار قانونی (در قانون دیوان محاسبات) برای انجام حسابرسی عملکرد

نگاره شماره (۸) جمع بندی و اولویت بندی نتایج آزمون فرضیات پژوهش:

شماره فرضیه	شرح فرضیه	پرسشهای فرضیه	مقدار X (ملاک آزمون کننده)	ناحیه بحرانی	نتیجه آزمونها	میانگین فرضیه	اولویت فرضیه
۱	فقدان صلاحیت و اختیار قانونی (در قانون دیوان محاسبات)	۵،۴،۳،۲،۱	۷۵/۴۸	۲۶/۲۹۶	پذیرش H <sub>۱</sub>	۳/۷۳۸	۶
۲	سامانه بودجه ریزی نامناسب	۷،۸،۹،۶	۲۹/۴	۲۱/۰۲۶	پذیرش H <sub>۱</sub>	۴/۰۲۳	۲
۳	سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی	۱۵،۱۶ ۱۴،۱۳،۱۲،۱۱،۱۰	۹۷/۰۲	۳۶/۴۱۵	پذیرش H <sub>۱</sub>	۳/۸۸	۵
۴	فقدان شاخصهای مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی	۱۷،۱۹،۱۸	۲۶/۲۲	۱۵/۵۰۷	پذیرش H <sub>۱</sub>	۳/۹۷۷	۳
۵	عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حسابرسان دیوان محاسبات	۲۳،۲۴،۲۵ ۲۰،۲۲،۲۱	۶۰/۲۳	۳۱/۴۱	پذیرش H <sub>۱</sub>	۳/۹۳۳	۴
۶	کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حسابرسان دیوان محاسبات	۲۶،۲۷،۲۸،۲۹،۳۰	۳۳/۹۲	۲۶/۲۹۶	پذیرش H <sub>۱</sub>	۴/۱۸۴	۱
اصلی	محدودیتهای قانونی، اجرائی، تشکیلاتی و فرهنگی	۱ تا ۳۰	۴۶۰/۷۲	۱۴۲/۱۳۸	پذیرش H <sub>۱</sub>	۳/۹۴۶	-

## محدودیت‌های پژوهش

در این پژوهش، عوامل محدودکننده‌ای به شرح زیر وجود داشته است:

- ۱- نارسایی مرتبط با روش پژوهش درباره استفاده از پرسشنامه کتبی که دلیل آن محدودیت‌های ذاتی این ابزار اندازه‌گیری و اتکای نتایج پژوهش به نظرات افراد می‌باشد.
- ۲- احتمال عدم تعمیم‌پذیری نتایج حاصل از پژوهش به سایر دستگاه‌های نظارتی که جزء نمونه نبودند.

## پیشنهادها و راهکارهایی در راستای فرضیه‌ها برای بهبود اجرای حسابرسی

### عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور

طبق نتایج حاصل از پژوهش صورت گرفته مشخص گردید:

- ۱- نظر به این که تعدد، ناهمگونی، تفسیر پذیری و عدم شفافیت قوانین و مقررات موجود تا حد زیادی مانع اجرای حسابرسی عملکرد شده‌اند، پیشنهاد می‌گردد قانونی جامع و کامل که حیطه اختیار حسابرسان، وظایف مدیران اجرایی و الزام قانونی اجرای حسابرسی عملکرد را به طور صریح و شفاف بیان می‌کند تدوین گردیده و قوانین متعدد قبلی کان لم یکن شوند.
- ۲- با توجه به تأثیرپذیری حسابرسی عملکرد از نوع سامانه بودجه‌ریزی کشور و با عنایت به این که سیستم بودجه‌ریزی فعلی از کفایت لازم برای هموارسازی راه و ایجاد بستر مناسب برای اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد برخوردار نمی‌باشد و نظر به این که اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد، لذا پیشنهاد می‌گردد:

الف) با اجرای کامل حکم ماده (۱۳۸) قانون برنامه پنج ساله چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور<sup>۱</sup> و تنفیذ آن در قانون برنامه پنجم توسعه...، سامانه بودجه‌ریزی کشور در اسرع وقت اصلاح و به روش هدفمند و عملیاتی و مبتنی بر قیمت تمام شده خدمات تغییر نماید.

ب) اهداف مدنظر دولت و قانون‌گذاران به صورت شفاف و کمی در احکام قانونی و قوانین برنامه و بودجه سنواتی درج گردد تا حسابرسان بتوانند نسبت به ارزیابی عملکرد مدیران و میزان اثربخشی اقدامات آنها و کیفیت و نحوه اجرای طرح‌ها و برنامه‌ها اظهار نظر نمایند.



ج) بهای تمام شده فعالیت و خدمات دستگاه‌های دولتی به‌طور علمی و با قاعده دقیق و با جزئیات کامل محاسبه و در موافقتنامه‌های مبادله شده درج گردد تا حساب‌رسان بتوانند نسبت به انحراف‌های صورت گرفته و در کل نسبت به کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت دستگاه‌های مذکور اظهار نظر نمایند.

۳- با توجه به اینکه سامانه مناسب برای گردآوری اطلاعات مالی و در اختیار داشتن همزمان اطلاعات و آمار مالی و عملیاتی برای انجام حسابرسی عملکرد ضروری می‌باشد پیشنهاد می‌گردد: الف) سامانه‌ای هماهنگ و یکپارچه برای کلیه دستگاه‌های اجرایی جهت ارائه اطلاعات مالی و عملیاتی طراحی گردد تا ضمن نگهداری کامل حساب‌ها، امکان انتقال اطلاعات کامل و مربوط بین دستگاه‌های مالی و نظارتی از قبیل وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری به موقع، آسان و سریع فراهم گردد.

ب) تدوین استانداردهای حسابداری دولتی همانند بخش خصوصی در دستور کار مراجع ذی‌صلاح قرار گیرد تا در روش حسابداری دستگاه‌های اجرایی وحدت رویه ایجاد گردد.

ج) ایجاد و توسعه منابع آماری مستقل از دستگاه‌های اجرایی و ارتقای کیفیت از طریق پایش و پردازش اطلاعات آماری توسط مرکز آمار ایران، بانک مرکزی، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق) و... برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی.

د) با عنایت به اینکه برای برآورد صرفه اقتصادی و کارایی محاسبه دقیق بهای تمام شده لازم است و این امر بدون وجود سامانه اطلاعاتی مناسب و حاوی تمام اجزای مرتبط با هزینه (اعم از مستقیم و غیر مستقیم) امکان‌پذیر نمی‌باشد، از این‌رو برای رفع این مشکل باید سامانه نگهداری آمار و اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی (دستورالعمل حسابداری وزارت دارایی<sup>۱۱</sup>) برای محاسبه دقیق بهای تمام شده به تفکیک برنامه، طرح و پروژه (فعالیت) به جای برنامه، طرح و فصول اصلاح گردیده و مبنای حسابداری دستگاه‌های دولتی از نقدی تعدیل شده به سمت مبنای تعهدی در شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای تامین اطلاعات موردنیاز جهت ارزیابی عملکرد مدیران تغییر یابد.

۴- با توجه به فقدان شاخص‌های عملکردی مناسب برای سنجش اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در دستگاه‌های عمومی، برای رفع این مانع پیشنهاد می‌گردد که دستگاه‌های دولتی با

همکاری معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق) ضمن اصلاح چارچوب موافقتنامه‌ها به عنوان یکی از منابع تعیین معیارهای ارزیابی عملکرد، شاخص‌های سنجش ابعاد سه‌گانه حسابرسی عملکرد مشتمل بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را تدوین نمایند. شاخص‌های تدوین شده می‌تواند ملاک عمل حسابرسان عملکرد در اجرای حسابرسی عملکرد و ارزیابی مدیران قرار گیرد.

۵- نظر به تأثیر زیاد همکاری و پاسخگویی مدیران و کارکنان دستگاه‌های اجرایی بر فرآیند اجرای حسابرسی عملکرد و کیفیت آن پیشنهاد می‌گردد:

الف) حسابرسان و مدیران حسابرسی ضمن انجام حسابرسی رعایت و مالی در دستگاه‌های اجرایی نسبت به آشنا نمودن مدیران دستگاه‌های مذکور با نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد آنها و آگاهی دادن آنها از نوع و ساختار اطلاعات و آمار مورد نیاز برای انجام حسابرسی عملکرد، اقدام نمایند.

ب) برای بالابردن سطح اطمینان گزارش‌های حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور و افزایش اعتماد و اتکای مدیران در اصلاح عملکرد خود به گزارش‌های مذکور پیشنهاد می‌گردد قبل از نهایی شدن گزارش، یک نسخه از آن به صورت پیش‌نویس در اختیار بالاترین مقام و ذی‌حساب دستگاه اجرایی قرار گرفته تا طی یک جلسه و با حضور آنها و مدیران حسابرسی ابهامات گزارش برطرف گردیده و سپس گزارش مذکور به مراجع ذی‌صلاح ارسال شود.

ج) آخرین مرحله حسابرسی عملکرد مرحله پیگیری<sup>۱۲</sup> (پاسخ دستگاه نسبت به پیشنهادها و یافته‌های حسابرسی عملکرد) می‌باشد، بنابراین برای بهبود عملکرد دستگاه‌های دولتی باید حسابرسان، بکارگیری نتایج و پیشنهادهای مربوط به گزارش حسابرسی عملکرد را در سال بعد بررسی نموده و گزارش نمایند، زیرا بدون اصلاح موارد و بندهای مندرج در گزارش، بهبودی در عملیات دستگاه حاصل نخواهد گردید.

۶- با توجه به تأثیر زیاد نیروی انسانی متخصص و آموزش دیده در اجرای حسابرسی عملکرد و اینکه اجرای این حسابرسی نیاز به منابع مالی و نیروی انسانی کافی دارد، پیشنهاد می‌گردد دیوان محاسبات کشور ضمن به روز نمودن روش‌های مورد استفاده خود، نسبت به آموزش حسابرسان در

زمینه اهداف و روش‌های نوین حسابرسی عملکرد اقدام نموده و ضمناً از کارشناسان فنی و خبره در رشته‌های مختلف اعم از: کشاورزی، نفت، صنایع، نظامی، آموزشی و... در هیئت‌های حسابرسی استفاده نماید تا بدین وسیله اظهار نظر نسبت به ارزیابی عملکرد مدیران در زمینه‌های تخصصی امکان پذیر گردد.

### پیشنهاد درباره سایر نتایج

براساس پژوهش به عمل آمده علاوه بر تایید فرضیه‌ها و ارائه پیشنهادها لازم برای رفع موانع اجرای حسابرسی عملکرد، نتایج دیگری نیز به این شرح به دست آمد که عبارتند از:

۱- نتایج پژوهش نشان می‌دهد که با وجود پایین بودن میزان تجربه عملی مدیران حسابرسی در زمینه حسابرسی عملکرد، اکثریت آنها از علاقه و تمایل نسبتاً زیادی برای انجام این نوع حسابرسی در دستگاه‌های اجرایی برخوردارند، بنابراین پیشنهاد می‌گردد تا دیوان محاسبات کشور با کمک تشکل‌های حرفه‌ای از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سایر مراجع ذیصلاح علمی نسبت به ایجاد زمینه‌های مناسب برای کسب و ارتقای دانش و مهارت لازم برای مدیران حسابرسی، اقدامات لازم را به عمل آورد.

۲- تقویت و گسترش روابط دیوان محاسبات کشور با سازمان‌های بین‌المللی حسابرسی با هدف استفاده از تجربیات آنها در رابطه با حسابرسی عملکرد و آشنایی با جدیدترین استانداردهای حرفه‌ای تدوین شده یا در حال تدوین توسط آنها به منظور تطبیق استانداردهای مذکور با شرایط موجود در کشور ما و در صورت لزوم اجرای آنها در ایران.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:

- الف: بررسی سایر موانع اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و روش‌های رفع آن
- ب: سنجش میزان عزم و اراده ملی در به کارگیری حسابرسی عملکرد
- ج: بررسی فرهنگ حسابرسی عملکرد در میان مدیران دستگاه‌های دولتی اعم از ناظر و مجری
- د: بررسی امکان تدوین استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد متناسب با شرایط دستگاه‌های

هـ: بررسی تطبیقی نحوه اجرای حسابرسی عملکرد در کشورهای پیشرو در این زمینه با اجرای

حسابرسی عملکرد در ایران

و: بررسی بودجه عملیاتی و ضرورت حسابرسی عملکرد در رابطه با این نوع بودجه‌ریزی

ش: مطالعه دلایل عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد.

### پی‌نوشت‌ها:

- 1- International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI)
- 2- General Accounting Office (GAO)
- 3- American Institute Of certified Public Accountant (AICPA)
- 4- Efficiency
- 5- Economy
- 6- Effectiveness
- 7- Committee on operational and management auditing
- 8- Survey
- 9- Cronburch

۱۰) ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه... «سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

الف: شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.

ب: تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.

ج: تنظیم لایحه بودجه سالیانه بر اساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام شده آن.

د: تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها و متناسب با قیمت تمام شده آن.»

۱۱) بخشنامه شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ مورخ ۸۱/۱/۲۰ معاون هزینه و خزانه‌دار کل کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی

12- Following

### منابع و مآخذ

#### الف) منابع فارسی:

- ۱- صفار، محمدجواد، ۱۳۷۶، حسابرسی عملیاتی، کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، تهران، چاپ اول.
- ۲- شباهنگ، رضا، ۱۳۷۳، حسابرسی عملکرد مدیریت، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۹۸، تهران.
- ۳- الوانی، سیدمهدی و حسن دانائی فرد، ۱۳۸۰، گفتارهایی در فلسفه تئوری‌های سازمان دولتی، انتشارات صفار.
- ۴- فاوچی، هادی، ۱۳۸۴، مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد، دانش حسابرسی، شماره ۷.
- ۵- الوانی، سیدمهدی و فتاح شریف‌زاده، ۱۳۷۹، فرآیند خط مشی‌گذاری عمومی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۶- رحیمیان، نظام‌الدین، ۱۳۸۲، واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی، نشریه حسابرس، سازمان حسابرسی.
- ۷- خسروی، حسن، ۱۳۸۲، نقش‌های در حال تغییر حسابرسان، دانش حسابرسی، شماره ۷.
- ۸- اسلامی بیدگلی، غلامرضا و بتول زارعی، ۱۳۸۱، معیارها در حسابرسی عملکرد، دانش حسابرسی، شماره ۳.
- ۹- سجادی، سیدحسین و رضا جمعی، ۱۳۸۲، سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی،

- مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴.
- ۱۰- سرمد، زهره، عباس بازرگان و الهه حجازی، ۱۳۸۸، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگه.
- ۱۱- محمدی، معبود، ۱۳۸۷، برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶.
- ۱۲- شیخ، محمدجواد، ۱۳۸۳، بررسی اهمیت شاخص‌های تعقل بالقوه مالی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی در شرکت‌های ایرانی، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه تهران.
- ۱۳- آبسالان، لیلا، ۱۳۸۶، بررسی موانع اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های عمومی دولتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- ۱۴- فرزانه، حیدر، ۱۳۸۶، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- ۱۵- صمصامی خداداد، احسان، ۱۳۸۶، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد مدیریت در وزارتخانه‌های کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.

### ب) منابع انگلیسی

- 16- Akram Khan, Muhammad, 1992, Reporting Results of Performance Audit.
- 17-Ronell B. Raaum, June 2006, Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them , AGA CPAG Research Series:Report No. 5.

