

تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور

احمد خدای پور^۱، * روح اله کفاش پور^۲

۱. دانشیار بخش حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۱۲

The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing Implementation from the View Point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court

A. Khodami pour¹, * R. Kafash pour²

1. Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Iran.

2. M.A. Student in Accounting, Islamic Azad University of Kerman Branch, Iran.

Received: 2015/6/22

Accepted: 2015/12/3

Abstract

Performance auditing since of traditional audit inability to perfect respond to the needs, is a suitable criterion to evaluate the efficiency, effectiveness and economy of activities, in order to targeted and systematic survey to provide an evaluation independent of performance and activities of public organizations to improve public accountability as well as the easiness of units decision making. The object of this study is to survey the impact of performance budgeting main elements on performance auditing implementation from the view point of experts and auditors of supreme audit court. For this purpose, the performance budgeting impacts is studied from three perspectives of planning, cost analysis, and performance management on assessment improvement in implementation of performance audit. This Research, is an applied research with a descriptive method, and in order to hypotheses testing, data were collected through questionnaire. The research population is comprised the Supreme Audit Court auditors and experts. To test the hypotheses, t test was used. Research findings show that the elements of planning, cost analysis, and performance management in performance budgeting have impacts on improvement of performance auditing and implementing of performance Budgeting system can greatly lead to improving the performance evaluations in performance auditing.

Keywords: Performance Budgeting, Performance Audit, The Supreme Audit Court.

JEL Classification: M61, M42

چکیده

حسابرسی عملکرد به دلیل ناتوانی حسابرسی‌های سنتی در پاسخگویی کامل به نیازها، به عنوان معیاری مناسب برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، به منظور بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها می‌باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد. برای این منظور، اثرات بودجه‌ریزی عملیاتی از سه منظر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر، از نوع کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش توصیفی-پیمایشی است و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: M61, M42

مقدمه

هدف غایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر کانون توجه موضوع مدیریت و پاسخگویی در دولت از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به سوی نتایج حاصله از این فعالیت‌ها می‌باشد. محقق شدن چنین تحولی دستگاه‌های اجرایی را ملزم می‌سازد که اصلاحات مربوط به نظام مدیریت مبتنی بر نتایج همچون برنامه‌ریزی استراتژیک، برنامه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی عملکرد و ارائه گزارش را به اجرا در آورند (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۸).

بودجه موقعی منشاء اثر است که بطور صحیح اجرا شود، زیرا در صورت عدم اجرای صحیح، نمی‌توان به هدف‌هایی که از نظر سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در تنظیم آن مورد نظر بوده، نایل آمد. عملیات اجرایی صحیح و منطبق با هدف‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی شده در سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دولت بسیار مؤثر است. به همین جهت نظارت و کنترل بر اجرای بودجه از اهمیت بالایی برخوردار است (فرج وند، ۱۳۸۳).

نظارت مالی در بخش دولتی، امری لازم و انکارناپذیر است، اما کافی نمی‌باشد. زیرا در برخی موارد مشاهده شده که در اجرای برنامه‌های دولت، هزینه‌ها مطابق با شرایط و قوانین و مقررات انجام پذیرفته، اما نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش‌بینی شده، منطبق نبوده و یا اینکه هزینه‌ها جزء اتلاف منابع نتیجه‌ای در بر نداشته است (عبداله‌ی، ۱۳۸۰).

با فراگیر شدن ادبیات بودجه‌ریزی مدرن در ایران، به‌ویژه تأکید بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در اسناد بالا دستی همچون بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه ابلاغی مقام معظم رهبری و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و بنا بر عقیده آقایان محمد حسن آبادی و علیرضا نجار صراف که مدلی به‌نام مدل الماس در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه کرده‌اند، در می‌یابیم که عواملی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد (نظارت، کنترل و ارزشیابی) به‌عنوان عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌شمار می‌روند. از سوی دیگر با توجه به توسعه روزافزون حسابداری عملکرد در بخش دولتی و همچنین الزام به روند اجرایی شدن حسابداری عملکرد (عملیاتی) در ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه و با عنایت به اینکه دیوان محاسبات کشور نیز در اجرای وظایف قانونی خود از سال ۱۳۸۸ رسماً حسابداری عملکرد را شروع نموده، ضرورت دارد چشم‌اندازهای استقرار این نظام بودجه‌ریزی از ابعاد گوناگون و از جمله، تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی

عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد با توجه به اهمیت موضوع و اینکه تاکنون در این خصوص تحقیقاتی صورت نگرفته، مورد بررسی قرار گیرد. لذا سؤالاتی که در این پژوهش انتظار می‌رود، به آن‌ها پاسخ داده شود عبارتند از:

۱- آیا برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

۲- آیا تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

۳- آیا مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

پیشینه پژوهش

نقیبی (۱۳۷۹)، با انجام پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی عملکرد" به این نتیجه رسیده که حسابداری عملکرد به دنبال ارتقای بهره‌وری از طریق بهبود و ارتقای مولفه‌های سه‌گانه، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است و برای حصول اطمینان از ارتقای بهره‌وری نظام‌های کنترل مدیریت در سازمان‌های مختلف ایجاد می‌شود.

خدمای پور و زینالی (۱۳۸۶)، در مقاله "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت" عنوان کرده‌اند که از میان هدف‌های مورد نظر برای پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مینا و پایه قوی‌تری برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. سامانه بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثر بخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می‌توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدف‌های مورد انتظار تبیین شده در بودجه به طور اثر بخش‌تری بهره‌برداری کنند.

باباجانی (۱۳۸۸)، در مقاله‌ای با عنوان "تحلیل مبنای نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسؤولیت پاسخگویی" بیان نموده است که به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام مؤثری از سوی نهادهای مسؤول در برای ایجاد تحول در

بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوطه می‌شد. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسؤلیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

در پژوهش‌هایی که انجام گرفته نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد باعث پاسخگویی دولت به مردم از طریق نهادهای نظارتی در بسیاری از حوزه‌های قضایی شده است و همچنین گزارش حسابرسی عملکرد نظر حسابرسان را در خصوص عملکرد دولت جهت استفاده از منابع بخش عمومی و اینکه آیا اهداف اعلام شده به دست آمده است یا خیر، نشان می‌دهد (رادکلیف^۳، ۱۹۹۸؛ تامپسون^۴، ۱۹۹۶؛ فان نل^۵، ۱۹۹۴؛ هامبورگر^۶، ۱۹۸۹؛ یاماموتو و واتاناب^۷، ۱۹۸۹).

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه سوم: مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی که در گردآوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای برای مطالعات نظری و پیشینه پژوهش استفاده گردید. سپس برای قبول یا رد آزمون فرضیه‌ها از روش میدانی و برای جمع‌آوری اطلاعات لازم با ابزار پیمایش از پرسشنامه استفاده گردید.

ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش گردآوری اطلاعات به روش میدانی و از

نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در "نظام بودجه‌ریزی" و "نظام حسابداری و گزارشگری مالی" در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به‌عنوان گستره و حوزه عمل مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسؤلیت برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسؤول امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸)، در مقاله "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی" اعلام کرده‌اند که بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند به گونه‌ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسؤلیت پاسخگویی باشد. همچنین این محققان بیان نموده‌اند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و همچنین به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می‌یابد.

یانگ^۱ (۲۰۰۳)، در مقاله "سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد" به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. ولی علاوه بر آن ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

جوردن و هاکبارت^۲ (۲۰۰۵)، با انجام پژوهشی با عنوان "اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی" به بررسی میزان اهمیت مسؤلیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، دریافتند که هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسؤلیت پاسخگویی برنامه‌ای می‌باشد. سپس پژوهشگران به

3. Radcliffe

4. Thompson

5. Funnel

6. Hamburger

7. Yamamoto & Watanabe

1. Young

2. Jordan & Hackbart

برنامه‌ای هنگامی اجرایی خواهد بود که سازوکارهای مناسب برای هزینه‌یابی کامل برنامه‌ها وجود داشته باشد. بدین ترتیب می‌توان خروجی برنامه‌ها را به هزینه‌های بودجه‌ای آن‌ها و سپس به پیامدهای نهایی آن‌ها مرتبط ساخت تا بتوان عملکرد برنامه‌ها را مورد ارزیابی قرار داد.

شیوه هزینه‌یابی متناسب با رویکرد خروجی محور، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) است. بدین ترتیب می‌توان فعالیت‌ها را به گونه‌ای مدیریت کرد تا کارایی و اثربخشی آن‌ها به صورت مستمر بهبود یابد (همان، ۱۳۸۸).

مدیریت عملکرد: تجارب کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه بیانگر این است که ارزیابی عملکرد تأثیر بسزایی در مدیریت هزینه‌های عمومی دارد. در مرحله تهیه و تنظیم بودجه، دسترسی و استفاده گسترده از اطلاعات عملکردی، سازمان‌های برنامه و بودجه را برای به چالش کشیدن پیشنهادات بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی و در مرحله اجرای بودجه، آنان را برای شناسایی و مقایسه بین دستگاه‌های با عملکرد مطلوب و ضعیف تقویت می‌کند. از آنجائی که ارزیابی عملکرد به رؤسای دستگاه‌های اجرایی و مقامات ارشد تصمیم‌گیرنده کشور، به منظور اتخاذ تصمیمات بهتر و به کارگیری اثربخش منابع کمک می‌نماید، تأثیر بسزایی در بهبود کیفیت مدیریت دارد (همان، ۱۳۸۸).

اجرای حسابرسی عملکرد: در سال‌های اخیر حسابرسی عملکرد، به دلیل ناتوانی حسابرسی‌های مالی در پاسخگویی کامل به نیازهای سیستم‌های مدیریتی، مورد توجه قرار گرفته است. گسترش حسابرسی عملکرد و اجرای این نوع حسابرسی در رشد و توسعه اقتصادی کشور نقش مهمی

طریق ارسال پرسشنامه برای کارشناسان و حسابرسی که در دیوان محاسبات کشور و دیوان محاسبات استان‌ها مشغول فعالیت می‌باشند انجام گرفته است.

تعریف متغیرهای پژوهش

در مورد فرضیه‌های پژوهش حاضر، متغیرهای مستقل و وابسته در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

برنامه‌ریزی: عنصر اصلی در کلیه نظام‌های بودجه‌ریزی مفهوم برنامه است که تجدید ساختار بودجه نیز بر این اساس می‌باشد. یک برنامه شامل گروهی از فعالیت‌ها و پروژه‌هایی است که به صورت مناسب و معنادار با یکدیگر یکپارچه شده‌اند و دارای حداقل یک ویژگی واحد بوده و با استفاده از منابع در دستیابی به یک هدف سیاستی مشخص نقش دارند. سپس اهداف عملیاتی هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌ها را می‌توان مشخص نمود. بر این اساس بودجه‌ریزی و حسابداری را می‌توان به گونه‌ای انجام داد که هزینه‌ها و درآمدهای هر یک از برنامه‌ها یا فعالیت‌ها برای تصمیم‌گیران شفاف شود. بودجه‌ریزی خروجی محور ویژگی ارزیابی خروجی‌ها و عملکرد فعالیت‌ها را به منظور پیوند آن‌ها به اهداف هزینه‌ای و عملیاتی، به اصول بودجه‌ریزی برنامه‌ای اضافه می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی نوین نیز استفاده از اطلاعات را به منظور استقرار استانداردها به ویژگی‌های پیشین اضافه می‌کند تا بتوان هزینه‌ها و عملکرد را مورد ارزیابی قرار داد و منابع دولت را از طرق نظام انگیزشی که موجب ارتقای پاسخگویی می‌گردد، به صورت کارآمدتر و اثربخش‌تر مورد استفاده قرار داد (حسن آبادی، و نجار صراف، ۱۳۸۸).

تجزیه و تحلیل هزینه‌ها: محاسبه قیمت تمام‌شده محصول یا هزینه‌یابی محصول که پایه و اساس حسابداری صنعتی بوده از طریق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به ضرورت‌ها و رویکردهای مدیریت دولتی نوین به شکل فزاینده‌ای مورد توجه جدی دولت‌ها قرار گرفته است. رویکرد و تکنیک هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت نه یک روش حسابداری قیمت تمام‌شده بلکه یک ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت بهره‌وری سازمانی است.

تأکید بر خروجی‌ها و پیامدها نیاز به شناسایی ورودی‌ها را مرتفع نمی‌سازد. شناسایی ورودی‌ها کماکان مورد استفاده‌ترین ابزار بودجه‌ریزی و حسابداری سالانه است. یک ساختار

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

فرضیه‌ها	متغیرهای مستقل	متغیر وابسته
	(عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی)	
۱	برنامه‌ریزی	اجرای حسابرسی عملکرد
۲	تجزیه و تحلیل هزینه‌ها	
۳	مدیریت عملکرد	

ذیل تعیین می‌گردد:

$$N = 2088$$

$$P = 50\%$$

$$(1-p) = q = 50\%$$

$$\alpha = 5\%$$

$$\varepsilon = 5\%$$

$$n \geq \frac{2088 \times (1.96)^2 \times 50\% \times (1-50\%)}{(2088-1) \times (5\%)^2 + (1.96)^2 \times 50\% \times (1-50\%)} \approx 325$$

روش نمونه‌گیری

با توجه به اینکه هر چه نمونه انتخابی بالاتر باشد نتایج واقعی‌تری بدست می‌آید لذا با استفاده از روش کوکران می‌بایست حداقل تعداد ۳۲۵ نفر به پرسشنامه پژوهش پاسخ می‌دادند. بر این اساس تعداد ۴۰۰ پرسشنامه در بین افراد جامعه آماری توزیع شد. این تعداد تخمینی بود و تصمیم بر این شد که در صورت عدم دریافت تعداد پرسشنامه مورد نظر (۳۲۵ عدد)، تعداد دیگری پرسشنامه توزیع گردد. اما با توجه به پیگیری‌های فراوان تعداد پرسشنامه مورد نیاز توسط محقق جمع‌آوری گردید.

ابزار اندازه‌گیری داده‌ها

برای اندازه‌گیری داده‌ها از طیف لیکرت استفاده شده است. بدین صورت که ویژگی‌های کیفی به کمی تبدیل می‌شود تا تجزیه و تحلیل آماری بر اساس ویژگی‌های کمی انجام پذیرد. برای تبدیل ویژگی‌های کیفی به کمی ابتدا برای هر یک از گزینه‌های پرسشنامه ارزش‌های عددی به شرح جدول ۱ تا ۳ اعمال شده است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، امتیازات هر پرسشنامه محاسبه می‌گردد، سپس تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت گرفته و نتیجه پژوهش به دست می‌آید.

نمره‌گذاری پرسشنامه عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد به شرح جدول شماره ۲ می‌باشد.

روایی و پایایی پژوهش

در پژوهش فعلی از پرسشنامه‌ای استفاده شده که نحوه تنظیم آن به این صورت است که پس از انتخاب موضوع و مشخص شدن فرضیات پژوهش، به منظور کسب اطلاعاتی پیرامون بودجه‌ریزی عملیاتی و عناصر اصلی آن و حسابرسی عملکرد و تأثیراتی که عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند بر اجرای حسابرسی عملکرد داشته باشد، به کتاب‌ها و

ایفا می‌کند، از این رو برای دستیابی به این هدف بایستی زمینه‌های لازم برای اجرای آن را فراهم نمود. 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 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 الزامی گردد. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کنند.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش را کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. حجم جامعه ۲۰۸۸ نفر می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شد تا حجم نمونه برای ما مشخص گردید. بر اساس فرمول کوکران حجم نمونه ۳۲۵ نفر محاسبه شده است:

$$n \geq \frac{N \times Z_{\alpha}^2 \times P \times (1-P)}{(N-1) \times \varepsilon^2 + Z_{\alpha}^2 \times P \times (1-P)}$$

n: تعداد اعضای نمونه،

N: تعداد اعضای جامعه مورد نظر،

α: احتمال وقوع خطای نوع اول،

P: نسبت موفقیت در اثبات فرضیه‌های پژوهش (نسبت وجود صفت در جامعه آماری)،

q=(P-1): نسبت عدم موفقیت در اثبات فرضیه‌های

پژوهش (نسبت عدم وجود صفت در جامعه آماری)،

ε: حداکثر خطای برآورد در نظر گرفته شده (مقدار اشتباه

مجاز).

در این پژوهش تا میزان ۵ درصد خطا (ε) فرض شده است و چون قصد بر این است که با اطمینان ۹۵ درصد، نتیجه بررسی نمونه به کل جامعه آماری تعمیم داده شود لذا خطای نوع اول آزمون (α) به اندازه ۵ درصد تعیین گردید؛ که با این تصمیم خطای نوع دوم (β) نیز به حداقل می‌رسد. با توجه به مفروضات یاد شده، حجم نمونه آماری به شرح

جدول ۲. نحوه نمره‌گذاری و مقیاس نتیجه‌گیری عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

متغیر	شماره سؤال	دامنه نمرات	مشخصات	كاملا مخالفم (خیلی کم)	مخالفم (کم)	نسبتاً موافقم (متوسط)	موافقم (زیاد)	كاملا موافقم (خیلی زیاد)
برنامه‌ریزی	۱-۱۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها	۱۱-۲۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵
مدیریت عملکرد	۲۱-۳۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵

جدول ۳. سازگاری درونی

پرسشنامه	آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	تعداد نمونه‌ها
برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۹۱۲	۱۰	۳۲۵
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۸۸۱	۱۰	۳۲۵
مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۸۹۸	۱۰	۳۲۵

مقالات معتبر در زمینه‌های مربوطه که در ایران موجود بود و همچنین ترجمه مقالات و پایان‌نامه‌هایی که در خارج از ایران و از طریق اینترنت و نشریات در دسترس قرار داشت، مراجعه و پس از مطالعه منابع ذکر شده، عوامل و متغیرهای تأثیرگذار، شناسایی و استخراج گردید و سپس به طور تصادفی ۸ نفر از صاحب‌نظران در این زمینه، انتخاب و لیستی از عوامل مذکور و نمونه‌ای از پرسشنامه در اختیار آن‌ها قرار داده شد که میزان محاسبه شده روایی ۰/۸۹۴ می‌باشد که نشان‌دهنده میزان روایی لازم پرسشنامه می‌باشد. پایایی دلالت بر آن دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می‌دهد. دامنه ضریب اعتبار از صفر تا یک است. در واقع پایایی به دقت اندازه‌گیری و ثبات آن مربوط است و دو معنای متفاوت دارد: ۱- ثبات اندازه‌گیری‌ها در طول زمان یا تکرارپذیری، ۲- سازگاری درونی،

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی و استنباطی

نتایج آمار توصیفی در جداول شماره ۴، ۵، ۶، ۷ و ۸ نشان داده شده است که از بین تعداد ۳۲۵ پرسشنامه توزیع شده ۹۰/۵ درصد (۲۹۴ نفر) از نمونه آماری مرد و ۹/۵ درصد (۳۱ نفر) آن‌ها زن هستند، همچنین بیشتر اعضای نمونه آماری دارای رشته تحصیلی حسابداری (۶۲/۵ درصد) و سطح تحصیلات لیسانس (۲۵/۹ درصد) و فوق لیسانس و بالاتر

جدول ۷. توزیع فراوانی افراد بر اساس سابقه کار

سابقه کار	فراوانی	درصد
کمتر از ۵ سال	۶۸	۲۰/۹
۶-۱۰ سال	۶۷	۲۰/۶
۱۱-۱۵ سال	۵۹	۱۸/۲
۱۶-۲۰ سال	۷۱	۲۱/۸
بیشتر از ۲۱ سال	۶۰	۱۸/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۸. توزیع فراوانی افراد بر اساس پست سازمانی

پست سازمانی	فراوانی	درصد
حسابرس کل	۴	۱/۲
سر حسابرس ارشد	۵۸	۱۷/۸
سر حسابرس	۸۳	۲۵/۵
حسابرس ارشد	۶۵	۲۰
حسابرس	۱۱۵	۳۵/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۹. مقیاس نمره‌گذاری هاینر

۳/۶۷-۵	۲/۳۴-۳/۶۶	۱-۲/۳۳
زیاد	متوسط	ضعیف

برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرش‌ها، عقاید و... (پایایی) روش‌های مختلفی وجود دارد. در این پژوهش برای بررسی همسانی درونی آزمون از آلفای کرونباخ طبق جدول شماره ۳ استفاده شده است. همان طور که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه "عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد" برای اهداف پژوهشی قابل قبول هستند (بزرگ‌تر از ۰/۷).

جدول ۴. توزیع فراوانی افراد بر اساس جنس

جنس	فراوانی	درصد
مرد	۲۹۴	۹۰/۵
زن	۳۱	۹/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۵. توزیع فراوانی افراد بر اساس تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد
دیپلم	۵	۱/۶
فوق دیپلم	۷۱۷۱	۲/۲
لیسانس	۱۴۰	۵۲/۹
فوق لیسانس و بالاتر	۳۲۳	۴۳/۳
کل پاسخگو	۳۲۳	۱۰۰
بدون پاسخ	۲	-
کل	۳۲۵	-

جدول ۶. توزیع فراوانی افراد بر اساس رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداری	۲۰۲	۶۲/۵
مدیریت مالی	۱۴	۴/۴
مدیریت	۷۱	۲۲
اقتصاد	۱۰	۳/۱
سایر	۲۶	۸
کل پاسخگو	۳۲۳	۱۰۰
بدون پاسخ	۲	-
کل	۳۲۵	-

جدول ۱۰. مقادیر شاخص های توصیفی در خصوص متغیرهای مدل (n=325)

متغیر	مد	میانه	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	کیفیت متغیر
برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲	۵	زیاد
تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲/۲	۵	زیاد
مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲	۵	زیاد

جدول ۱۱. توزیع فراوانی متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۳	۰/۹
	متوسط	۲۴	۷/۴
	زیاد	۱۶۶	۵۱/۱
	خیلی زیاد	۱۳۲	۴۰/۶
	کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۱۲. توزیع فراوانی متغیر تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۴	۱/۲
	متوسط	۱۸	۵/۵
	زیاد	۱۶۵	۵۰/۸
	خیلی زیاد	۱۳۸	۴۲/۵
	کل	۳۲۵	۱۰۰

(۴۳/۳ درصد) بودند و نهایتاً اکثریت دارای پست سازمانی حسابرس (۳۵/۵ درصد) و سرحسابرس (۲۵/۵ درصد) و با سابقه کار بین ۱۶ تا ۲۰ سال (۲۱/۸ درصد) بوده است.

جدول ۱۳. توزیع فراوانی متغیر مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۳	۰/۹
	متوسط	۳۲	۹/۸
	زیاد	۱۴۷	۴۵/۳
	خیلی زیاد	۱۴۳	۴۴
	کل	۳۲۵	۱۰۰

توصیف کمی متغیرها

برای تفسیر بهتر میانگین ها از مقیاس نمره گذاری "هایر" که در جداول شماره ۹ و ۱۰ آورده شده است، استفاده گردیده است. با توجه به میانگین های تجربی و مقیاس "هایر"، می توان نتیجه گرفت که تأثیر "عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی ها در اجرای حسابرسی عملکرد" در حد زیاد در نظر گرفته شد.

جدول ۱۴. نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف یک نمونه ای برای نرمال بودن

نتیجه	n=325		متغیر
	آماره	p	
نرمال	۱/۲۷۹	۰/۰۷۶	برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی
نرمال	۱/۲۲۵	۰/۰۹۹	تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی
نرمال	۱/۰۲۱	۰/۲۴۸	مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی

توصیف کیفی متغیرها

علاوه بر شاخص های توصیفی برای عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی ها در اجرای حسابرسی عملکرد، نمرات به دست آمده از میانگین سوالات مربوط به عوامل مورد بررسی به پنج رده خیلی کم (۱-۱/۸)، کم (۱/۸-۲/۶)، متوسط (۲/۶-۳/۴)، زیاد (۳/۴-۴/۲) و خیلی زیاد (۴-۵) تقسیم شد تا توصیفی کیفی از این متغیرها ارائه شود.

توصیف متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی:

توزیع فراوانی متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۱ آورده شده است.

آزمون به صورت زیر است:

$$H_0: \mu = \mu_0 \quad H_1: \begin{cases} \mu < \mu_0 \\ \mu > \mu_0 \\ \mu \neq \mu_0 \end{cases}$$

آماره آزمون:

$$T = \frac{\bar{X} - \mu_0}{S / \sqrt{n}} \approx t_n - 1$$

if $P\text{-value} < 0.05 \leftrightarrow RHO$

نتیجه آزمون فرضیه اول: برای ارزیابی تأثیر

برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t تک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری ۳/۰، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0.05$) و میانگین تجربی بیشتر از ۳/۰. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۵ آورده شده است.

نتیجه آزمون فرضیه دوم: برای ارزیابی تأثیر تجزیه و

تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t تک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری ۳/۰، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0.05$) و میانگین تجربی بیشتر از ۳/۰. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۶ آورده شده است.

نتیجه آزمون فرضیه سوم: برای ارزیابی تأثیر مدیریت

توصیف متغیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی: توزیع فراوانی متغیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۲ آورده شده است.

توصیف متغیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی: توزیع فراوانی متغیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۳ آورده شده است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش قبل از آزمون فرضیه‌ها، نرمال بودن (توزیع طبیعی داشتن) متغیرهای مورد مطالعه توسط آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S) یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۱۴ بررسی شد. فرض نرمال برای تمام متغیرها برقرار بود، بنابراین از آزمون‌های پارامتری برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است. برای بررسی فرضیات پژوهش از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS و Excel استفاده شده است و سطح معناداری ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش در قالب آزمون فرض‌های آماری به صورت H_0 و H_1 طراحی شده اند. برای هر یک از فرضیات پژوهش، آزمون فرض آماری به صورت زیر طراحی شده است:

شکست ← نقض ادعا H_0

موفقیت ← ادعا H_1

برای آزمون فرض مقایسه میانگین یک نمونه با یک مقدار مشخص از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده می‌کنیم که از آماره آزمون t با k درجه آزادی پیروی می‌کنند. در اینجا داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند یا بنا بر قضیه حد مرکزی حجم داده‌ها آنقدر زیاد است که بتوان آن را توزیع نرمال در نظر گرفت (واریانس مجهول است) در این حالت آماره

جدول ۱۵. بررسی تأثیر برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = ۳/۰					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
< ۰/۰۰۱*	۳۲۴	۳۸/۱۰۴	۰/۵	۴/۱	برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی

مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

الف) ساختار برنامه‌ای در یک چارچوب استراتژیک قرار گیرد تا بتواند نقش عملیات دولت را در دستیابی به اهداف ملی تبیین سازد.

ب) ساختار برنامه‌ای به گونه‌ای تعریف شود که تصمیم‌گیری‌ها و اولویت‌بندی‌های سیاسی را پشتیبانی کند.

ج) ساختار برنامه‌ای به گونه‌ای تنظیم گردد که پاسخگویی را تضمین کند.

د) ساختار برنامه‌ای درون یک مدل گسترده‌تر مدیریت بودجه عملکرد محور قرار گیرد.

با توجه به فرضیه دوم، مبنی بر اینکه "تجزیه و تحلیل هزینه‌ها" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

الف) واحدهای سازمانی و فعالیت‌های دستگاه، ذیربط احصاء و مستندسازی شوند.

ب) خروجی‌های مورد انتظار دستگاه، شناسایی و احصاء گردند.

ج) منابع و اعتبارات بودجه‌ای به واحدهای سازمانی و فعالیت‌ها حسب مورد، تخصیص و قیمت‌تمام‌شده فعالیت‌ها محاسبه گردد.

د) فعالیت‌ها به خروجی‌های مورد انتظار، تخصیص و خروجی‌ها به قیمت‌تمام‌شده محاسبه گردند.

ه) تجزیه و تحلیل و آنالیز حساسیت هزینه‌ها و بررسی کارایی

عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t یک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری $3/0$ ، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0/05$) و میانگین تجربی بیشتر از $3/0$ است. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۷ آورده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش، مؤید این موضوع است که انتظارات محقق از تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد منطبق بر نتایج آماری است. به عبارت دیگر، متغیرهای مربوط به اجرای برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد می‌شود و با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی، شاهد ارزیابی مناسب‌تر مولفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در گزارشات حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور خواهیم بود.

با توجه به فرضیه اول، مبنی بر اینکه "برنامه‌ریزی" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر

جدول ۱۶. بررسی تأثیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = $3/0$					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
$< 0/001^*$	۳۲۴	۴۲/۶۸۶	۰/۵	۴/۱	تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی

جدول ۱۷. بررسی تأثیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = $3/0$					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
$< 0/001^*$	۳۲۴	۳۹/۱۲۲	۰/۵	۴/۱	مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی

۳. در این پژوهش تنها تأثیر عناصر اصلی مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (مدل الماس) بر اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است و رابطه بین عناصر توانمندساز این مدل بررسی نشده است.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسؤولیت پاسخگویی". *حسابدار*، ۲۲ (۱۹۴).
- حسن آبادی، محمد؛ نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۸). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- خدامی پور، احمد، و مهدی زینالی. (۱۳۸۶). "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت". *حسابرس*، شماره ۳۷.
- عبدالمهدی، ذبیح ا... (آبان ماه، ۱۳۸۰). "مشکلات ساختاری نظام بودجه‌نویسی کشور". *ماهنامه دام و کشت و صنعت*، شماره ۲۳.
- فرج وند، اسفندیار. (۱۳۸۳). *فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه*. تبریز: فروزش.
- قدیم پور، جواد، و علیرضا طریقی. (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی". *دانش حسابرسی*، شماره ۲۸.
- نقیبی، حسینعلی. (۱۳۷۹). "حسابرسی عملکرد". *تحول اداری*، شماره ۲۷ و ۲۸.
- Funnel, W. (1994). "Independence and the State Auditor in Britain: A Constitutional Keystone or a case of Reified Imagery?". *Abacus*, 30(2).
- Hamburger, P. (1989). "Efficiency auditing by the Australian Audit Office: Reform and Reaction under Three Auditors-General". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(3).
- Jordan, M.M. & Hackbart, M. (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting". *Accounting and Financial Management*.
- Radcliffe, V.S. (1998). "Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programs". *Accounting Organisations and Society*, 23(4).
- Thompson, K. (1996). "Performance

فنی و اقتصادی و ارائه راه‌حل‌های جایگزین صورت گیرد. (و از نرم‌افزارهای مناسب جهت تجزیه و تحلیل هزینه‌ها استفاده گردد.

با توجه به فرضیه سوم، مبنی بر اینکه "مدیریت عملکرد" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

الف) برنامه‌ها و اهداف مربوط به آن‌ها مجدد تعریف گردد.

ب) بین ورودی‌های نظام بودجه‌ریزی و نتایج برنامه‌ها یک پیوند قوی‌تری برقرار گردد.

ج) یک رابطه معناداری بین اطلاعات عملکردی فراهم گردد.

د) اطلاعات عملکردی بر یک پایه یکسان ارائه گردند.

ه) عناصر انگیزشی برای مدیران به منظور به‌کارگیری اطلاعات عملکردی ایجاد گردد.

و) نظامی برای نظارت بر مدیریت برنامه‌ها استقرار گردد.

پیشنهادات آتی

ابعاد بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه‌های مختلف و به صورت متفاوت تعریف گردیده است که در پژوهش حاضر بودجه‌ریزی عملیاتی تنها بر اساس مدل الماس و محدود به عناصر اصلی آن مورد بررسی قرار گرفته است. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی جنبه‌های دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی و از جمله عناصر توانمندساز مدل الماس بر هر یک از مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) مورد بررسی قرار گیرد. پیشنهاد می‌گردد تحقیقاتی در خصوص آسیب‌شناسی عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی تاکنون با توجه به اینکه بسترهای قانونی آن نیز فراهم بوده انجام گیرد.

محدودیت‌های پژوهش

در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی وجود داشته که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱. با توجه به عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌توان بدون داشتن اطلاعات واقعی اثرات بودجه‌ریزی عملیاتی را مورد سنجش قرار داد.

۲. محدودیت ذاتی پرسشنامه‌های کتبی (پرسشنامه بسته) در جمع‌آوری داده‌های پژوهش از دیگر محدودیت‌های اجتناب‌ناپذیر پژوهش است.

- Auditing: What is it?”. *The Government Accountants Journal*, 45(1).
- Yamamoto, K. & Watanabe, M. (1989). “Performance Auditing in the Central Government of Japan”. *Financial Accountability and Management*, 5(4).
 - Young, R.D. (2003). “Performance Based Budgeting Systems: Public Policy and Practice”. *An Electronic journal Devoted to Governance an public policy in south Carolina*, 2(20), 1-24.

