

ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی^۱، * جواد دوست جباریان^۲

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابرسی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۹

Current Status of Factors Affecting the Establishment of Performance Audit System in Public Iranian Institutions

J. Babajani¹, *J. Doust Jabbarian²

1. Professor, Department of Accounting, Allameh Tabatabaai University, Tehran, Iran.

2. PhD. student in Auditor, Allameh Tabatabaai University, Tehran, Iran.

Received: 2020/5/3

Accepted: 2020/5/29

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The audit system is one of the active subsystems in the accountability system that plays an important role in evaluation of public sector institutions. As part of the comprehensive audit system, performance audit uses novel methods to evaluate performance, effectiveness, and economic gain of public and practical financial sources of executive systems in order to prove effective in evaluation of different types and levels of public accountability. Realization of this requires presence of the factors affecting establishment of this audit system, which has been identified in another study.

Research Method: In this work, the current status of the factors affecting establishment of performance audit system has been evaluated using the Triple Branch Model. 100 members of the Court of Auditors, auditors and experts of Ministry of Economy and Finance, senior managers and supervisors of operational audit of the Audit Office and presidents of Internal Audit Group of Tehran Municipality took part in the study.

Research Findings: Results of testing the study's questions conducted by reputable statistical methods reveal that in current conditions none of the structural, behavioral, and contextual factors are suitable for establishing the performance audit system.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results from this study suggest that the current status of none of factors affecting the installation of performance auditing system are currently suitable for establishing this system. Therefore, special attention must be paid to improving these factors to establish the performance auditing system in the country.

Keywords: Performance Audit System, Public Sector, Current Status Evaluation, Triple-Branch Model.

JEL Classification: H, K

چکیده

موضوع و هدف مقاله: سیستم حسابرسی یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. حسابرسی عملکرد به‌عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع، از شیوه‌های نوین برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی و عملکردی دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند تا در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی عمومی مؤثر واقع شود. تحقق این امر مستلزم وجود عوامل مؤثر بر استقرار این نظام حسابرسی است که در پژوهشی جداگانه شناسایی شده است.

روش پژوهش: در این پژوهش، وضع موجود هریک از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد با استفاده از مدل سه شاخگی ارزیابی شده است. در این پژوهش ۱۰۰ نفر از اعضای دیوان محاسبات، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی و رؤسای گروه حسابرسی داخلی شهرداری تهران شرکت داشته‌اند.

یافته‌های پژوهش: نتایج آزمون سؤالات پژوهش که باروش‌های آماری معتبر انجام گرفته حاکی از آن است که شرایط فعلی هیچکدام از عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب نیستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که وضعیت موجود هیچکدام از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی مناسب برای استقرار این نظام نمی‌باشند. بنابراین می‌بایست به‌منظور استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور توجه ویژه‌ای به بهبود این عوامل شود.

واژه‌های کلیدی: نظام حسابرسی عملکرد، بخش عمومی، ارزیابی وضع موجود، مدل سه شاخگی.

طبقه‌بندی موضوعی: H, K

مقدمه

حسابرسی به‌عنوان یک سیستم فعال در فرایند بررسی اطلاعات مالی و غیرمالی محتوای گزارش‌های ارائه شده در آغاز فرایند پاسخگویی را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌دهد تا از این طریق گزارشی حاوی اظهارنظر به نمایندگان صاحب حق ارائه و زمینه قضاوت برای آنها فراهم شود. مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی، در مورد مصرف منابع مالی و اقتصادی عمومی مسئولیت پاسخگویی دارند، لذا ناگزیرند گزارش‌هایی متناسب با نوع و سطوح مسئولیت پاسخگویی برای ورود به فرایند مسئولیت پاسخگویی تهیه و برای رسیدگی و ارزیابی و اظهارنظر به حسابرسان منتخب پاسخ‌خواهان ارائه دهند. در چنین شرایطی، سیستم حسابرسی باید از قابلیت‌های لازم برای ارائه خدمات موردنیاز برخوردار باشد. تا قبل از سال ۱۹۷۰ وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده و بر محتوای اطلاعات آنها تمرکز داشت که از طریق حسابرسی مالی و رعایت اعمال می‌گردید. این در حالی است که حسابرسی عملکرد و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی صورت‌های مالی نیز محدوده خاصی را معین نموده است. حسابرسی عملکرد با ارزیابی مدیریت و عملکرد دستگاه‌های اجرایی درباره مصرف منابع مالی و نیروی انسانی و همچنین سیستم‌های اطلاعاتی و نظارت بر شیوه‌های اجرایی باهدف شناسایی کار سیستم‌ها سروکار دارد. حسابرسی عملکرد بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد؛ به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقاء می‌بخشد (باباجانی، ۱۳۸۸).

حسابرسی عملکرد متضمن آزمون اقداماتی در زمینه مدیریت برنامه‌ها، ارزیابی میزان دست‌یابی به اهداف و اثربخشی آنها و ارائه گزارش خواهد بود (جونز^۱، ۱۹۹۴).

مبانی نظری

باباجانی پاسخگویی در بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها که بنا به اظهار صادق‌پور (۱۳۵۳)، یکی از کامل‌ترین چارچوب‌های فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است به‌عنوان یک نظام مورد توجه قرار داده

است. وی معتقد است که فلسفه وجودی سیستم‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات را باید در نظام پاسخگویی عمومی جستجو نمود تا نقش و جایگاه و مزایای استقرار آنها به وضوح روشن شود. به بیان دیگر و بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از اجزای فوق یکی از زیر مجموعه‌های فرایستمی محسوب می‌شوند که در جوامع مبتنی بر مردم سالاری به نظام پاسخگویی عمومی موسوم گردیده است. سیر تطور هر یک از سیستم‌های مذکور بیانگر این واقعیت است که تغییر و تحول در آنها تحت تأثیر نظام پاسخگویی عمومی صورت گرفته و آنها نیز در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش پرداخته‌اند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

بنابراین، می‌توان چنین استنباط نمود که حسابرسی متناسب با نظام پاسخگویی و در طول زمان تغییر پیدا کرده است. هرچه نظام پاسخگویی تقویت گردیده و جایگاه بهتری در نظام سیاسی حاکم به خود اختصاص داده است، جایگاه سیستم حسابرسی نیز بهبود پیدا کرده است. بنابراین ارتقای سطح آگاهی صاحبان حق و نمایندگان قانونی آنها در مورد حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی و سطح اختیارات قانونی در مورد اعمال قدرت و وادار نمودن مقامات اجرایی به پاسخگویی مناسب‌تر، کارآمدی سیستم حسابرسی را رقم می‌زند.

ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی از جنبه صرفاً مالی به جنبه‌های عملکردی در کشورهای توسعه‌یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول و دگرگونی شود. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی، حسابرسی عملکرد وارد عمل شده تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. حسابرسی عملکرد، از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی، برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های موردنیاز در مرحله رسیدگی، ارزیابی و قضاوت فرایند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد.

اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملکرد باعث بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی خواهد شد. هر چند شواهد مبتنی بر تحقیقات کمی برای حمایت از این

انگیز برای اجرای حسابرسی عملکرد عنوان کرده‌اند. رایکبورن (۲۰۱۳)، در این پژوهش بر اساس نتایج ۳۵۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات در نروژ درک حسابرسان از سودمندی حسابرسی عملکرد را در اجرای این نوع حسابرسی مهم و بر اساس نظرات حسابرسان دیوان محاسبات نروژ انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی این کشور دارای منافع می‌باشد. همچنین حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد.

فردوسی^۶ (۲۰۱۲)، چالش‌های انجام حسابرسی عملکرد را در کشور بنگلادش مورد بررسی قرار داده است. در این پژوهش کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، عدم استفاده از خدمات مشاوران و عدم وجود اهداف از پیش تعیین شده به عنوان مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در کشور بنگلادش مطرح شده‌اند.

ساندرا و همکاران^۷ (۲۰۱۰)، در پژوهشی در کشور هلند این نتیجه رسیدند که نتایج حاصل از انجام حسابرسی عملکرد نه تنها می‌بایست در فرایند ارزیابی پاسخگویی ایفای نقش نماید بلکه باید در ارائه اطلاعاتی که مورد استفاده مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد قرار می‌گیرد نیز مفید واقع شود. به عبارت دیگر حسابرسی عملکرد باید بین این دو نقش توازن برقرار نماید. تیرون^۸ (۲۰۰۷)، در یک مطالعه تطبیقی در برخی از کشورهای اروپای شرقی اجرای حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار داد. در این پژوهش عنوان شد اگرچه در کشورهای مختلف نقاط اشتراک فراوانی در مورد اصلاح سیستم ارزیابی وجود دارد ولی هیچ مدل واحدی برای این سیستم در این کشورها وجود ندارد.

سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخگویی دولت آمریکا (۲۰۰۶)، در پژوهشی موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد را بررسی کرده است بر اساس این پژوهش این موانع عبارتند از: تأمین بودجه، حقوق کارکنان، کیفیت و کمیت کارمندان، ساختار سازمانی، آموزش، انتخاب موضوع حسابرسی و چارچوب گزارشگری. در ایران تاکنون در حوزه ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد پژوهشی صورت نگرفته لیکن پژوهش‌هایی در حوزه حسابرسی عملکرد انجام گرفته است که خلاصه‌ای از آنها در ادامه آورده شده است.

باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶)، در پژوهشی عنوان نموده‌اند که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام

ادعا وجود دارند (بونز و هارت^۲، ۲۰۰۸؛ رایکبورن^۳، ۲۰۱۳)، از سویی دیگر تجربه جهانی کشورها نشان می‌دهد رشد اقتصادی با دو اقدام اساسی، سرمایه‌گذاری و ارتقای بهره‌وری صورت می‌گیرد. در کشورهای پیشرفته سهم بهره‌وری از رشد اقتصادی به نصف می‌رسد، درحالی‌که سهم بهره‌وری در رشد اقتصادی ایران در سال‌های گذشته کمتر از ده درصد بوده است. بنابراین، توجه جدی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاه‌های دولتی و عمومی با انجام حسابرسی عملکرد برای دستیابی به اهداف اساسی مذکور و استفاده بهینه از منابع کمیاب، امری ضروری و حیاتی است (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

پیشینه پژوهش

وایریج (۲۰۱۸)، در پژوهشی در آلمان وضعیت موجود حسابرسی عملکرد را در آلمان را بر اساس تجزیه و تحلیل حسابرسی‌های انجام شده مورد بررسی قرار داد نتایج پژوهش حاکی از آن است که تمرکز اصلی در حسابرسی‌های انجام شده بر کارایی و اثربخشی قرار گرفته است.

داجوتایت و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی در کشور لیتوانی به این نتیجه رسیدند که اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد منجر به بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و بهبود کیفیت عملکرد خواهد شد.

لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مالزی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤلفه اثربخشی به عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مؤثری در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آید.

داگلاس و همکاران^۴ (۲۰۱۵)، در پژوهشی مطرح کردند که در صورت تأکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، احتمال اجرای توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد. رونالد و همکاران^۵ (۲۰۱۴)، آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال را از موضوع‌های چالش بر

6. Ferdousi

7. Sandra

8. Tiron

2. Bovens & Hart

3. Reichborn

4. Douglas et al

5. Ronald et al

حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند.

نظری‌پور (۱۳۹۶)، مهمترین محدودیت اجرای حسابرسی عملکرد را عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی عنوان نموده و یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

ایمانی (۱۳۹۴)، مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران را استفاده نکردن از مبنای تعهدی، کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی، نظام بودجه‌ریزی نامناسب، تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد و وجود نداشتن تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار معرفی کرده است.

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی رابطه حسابرسی عملکرد به عنوان رویکرد علمی و کارآمد در نظارت، بر روی کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و همچنین بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد را در سه حوزه اصلی، ابعاد مالی و سازمانی، تدوین شاخص‌های ارزیابی و ویژگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات که فرضیات فرعی تحقیق نیز هستند بررسی کرده‌اند. نتیجه این پژوهش، اولویت اول را برای ویژگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات، اولویت دوم را برای تدوین شاخص‌های ارزیابی و اولویت سوم نیز برای ابعاد مالی و سازمانی مشخص کرده است.

با توجه به ضرورت استقرار نظام حسابرسی عملکرد در

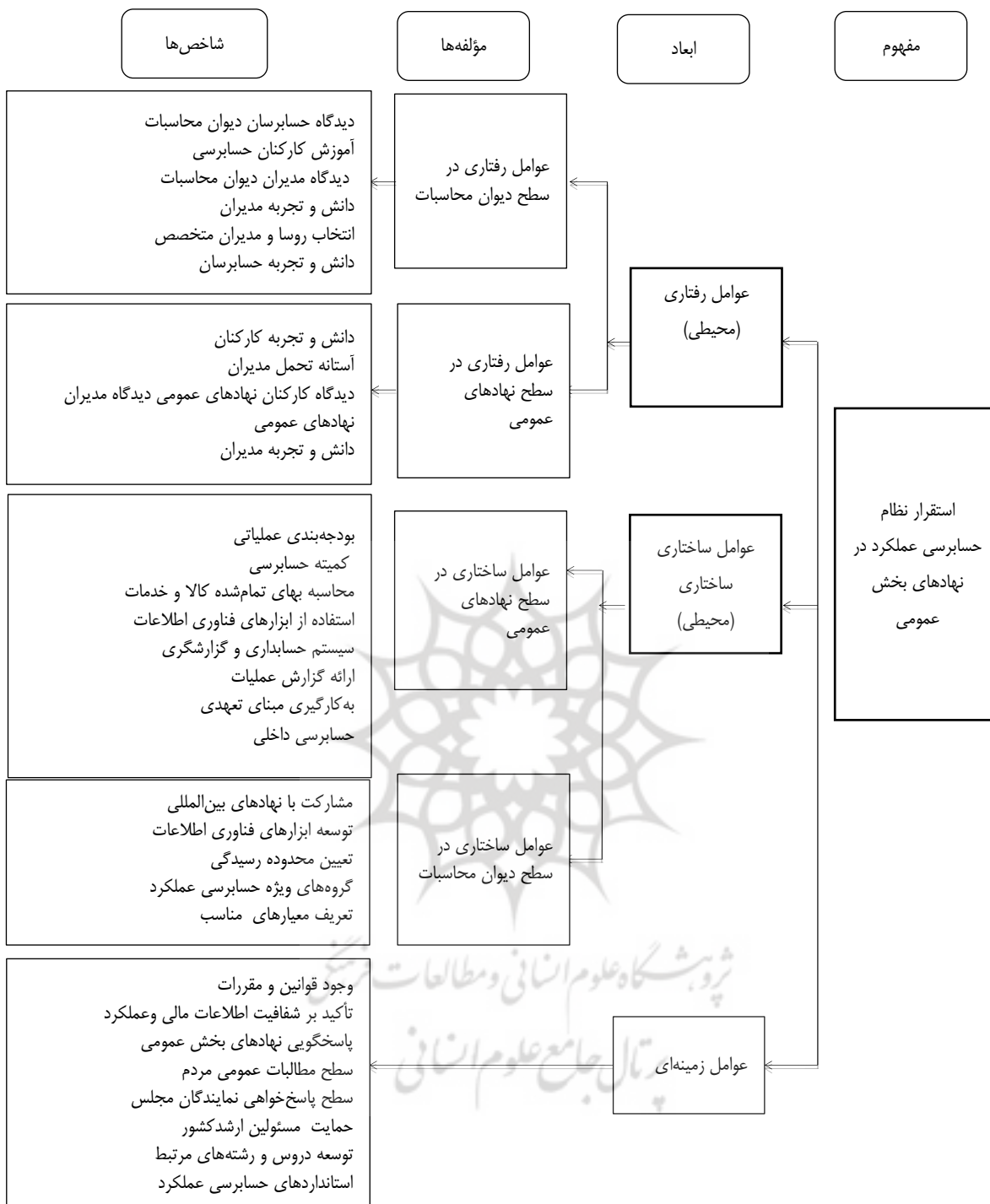
پژوهشی جداگانه عوامل مؤثر بر استقرار این نظام حسابرسی شناسایی و معرفی گردید (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶). عوامل یاد شده از منظر رفتاری، ساختاری و زمینه‌ای شناسایی و معرفی شده است. عوامل زمینه‌ای به شرایط عمومی کشور در حوزه سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و قانون‌گذاری اشاره می‌کند. عوامل ساختاری در دو سطح شامل عوامل ساختاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور طبقه‌بندی شده و به مشخصات و ویژگی‌های دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور اشاره دارد. عوامل رفتاری نیز در دو سطح شامل عوامل رفتاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور طبقه‌بندی شده و بر مشخصات فردی، شغلی و تحصیلی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی و مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور تمرکز می‌کند. پژوهش حاضر بنابر ضرورت وجودی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران به این موضوع پرداخته است که "آیا در شرایط موجود، عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد، از قابلیت‌های لازم برای استقرار این نظام حسابرسی برخوردار هستند؟".

مدل مفهومی پژوهش

از آنجا که هر پژوهش علمی میدانی و پیمایشی نیازمند یک نقشه ذهنی و مدل مفهومی است که در قالب ابزار تحلیلی مناسب، متغیرها و روابط بین آنها ترسیم شده باشد، در این پژوهش، از ابزار تحلیل سه‌شاخگی میرزایی اهرنجانی (۱۳۷۵) استفاده و مدل پژوهش به شرح شکل ۱ بر پایه آن استوار گردیده است. این ابزار تحلیلی دارای سه بعد اساسی است و متغیرهای سؤالات پژوهشی در آن گنجانده شده است.

سؤالات اصلی و فرعی پژوهش

- ۱- آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۱-۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۲-۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۳- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶)

روش‌شناسی پژوهش

از جنبه غایت پژوهش، این مطالعه جنبه کاربردی و توسعه‌ای خواهد داشت. از لحاظ مکان پژوهش، در بخش مطالعه تطبیقی متون، یک پژوهش کتابخانه‌ای-اینترنتی (در مقایسه با آزمایشگاهی) است و در بخش پرسش‌پژوهی، یک تحقیق میدانی است که با نظر سنجی از خبرگان صورت می‌پذیرد. از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج پژوهش، در بخش مبانی نظری عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش‌پژوهی

برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
 ۳-۱- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
 ۳-۲- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟

از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. از جنبه معیار زمانی، از نوع مقطعی و از لحاظ هدف پژوهش، در بخش ابتدایی از نوع اکتشافی است و در بخش انتهایی از نوع تبیینی و عملی است.

قلمرو مکانی انجام پژوهش در ایران بوده و نهادهای بخش عمومی و دیوان محاسبات را در بر می‌گیرد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۴ است. جامعه آماری پژوهش شامل مستشاران، معاونان و حساب‌رسان شاغل در دیوان محاسبات کل کشور، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران حسابرسی داخلی شهرداری تهران و مدیران و سرپرستان حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی است. با توجه به حجم جامعه آماری، نمونه‌گیری به صورت خوشه‌ای انجام خواهد شد. از آنجایی که نهادهای گوناگونی در بخش عمومی حضور دارند نمونه‌گیری خوشه‌ای این مزیت را دارد که نمایندگانی از هر یک از این نهادها را در نمونه آماری قرار می‌دهد. در ادامه از آنجایی که تعداد اعضای جامعه در هر خوشه نامعلوم است از این رو تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. بنابراین ابتدا تعداد ۲۰ پرسشنامه توزیع و واریانس برای آنها محاسبه گردید سپس بر اساس رابطه شماره ۱ (فرمول تعیین حجم نمونه از جامعه نامحدود) حجم نمونه حدود ۱۰۷ نفر بدست آمد. بنابراین با توجه به اهمیت خوشه‌ها از هر یک تعدادی نمونه انتخاب گردید. تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه توزیع گردید که تعداد ۱۰۰ پرسشنامه برگشت داده شده بنابراین پژوهش با اطلاعات حاصل از این تعداد پرسشنامه، انجام شده است.

$$n = \left(\frac{z_{\alpha} * \sigma_x}{\alpha} \right)^2 = \left(\frac{1.96 * 0.265}{0.05} \right)^2 = 107$$

به منظور ارزیابی وضعیت موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی، عوامل مذکور دسته‌بندی شده و در قالب پرسشنامه‌ای که روایی آن با نظر متخصصان و پایایی آن در توزیع اولیه (تعداد ۲۰ عدد پرسشنامه) از طریق آلفای کرونباخ (۰.۸۹۷) تأیید شده بود؛ در اختیار اعضای نمونه انتخاب شده از جامعه آماری قرار داده شده است. در پرسش‌نامه مذکور از متخصصان درخواست شد که مناسب یا نامناسب بودن وضعیت موجود هر یک از عوامل مطرح شده در گویه‌ها را مشخص و میزان نظر خود در مورد مناسب و یا نامناسب بودن را به صورت عددی از ۱ تا ۹ که در پیوستار هر پرسش مشخص شده است را اعلام نماید.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از

آزمون‌های آماری ذیل در نرم‌افزارهای آماری SPSS و Minitab استفاده شده است.

از آزمون دوجمله‌ای به منظور کسب نظر کلی در مورد مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است. چون در گویه‌های مطرح شده در پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود نظر خود را در مورد هر یک از گویه‌ها به صورت مناسب یا نامناسب اعلام کنند، لذا پاسخ‌دهندگان به هر گویه به دو گروه تقسیم گردیده و از این آزمون برای مقایسه برابری نسبت یک حالت (مناسب) نسبت به حالت دیگر (نامناسب) استفاده شد. در صورتی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد مقدار آماره آزمون از ۱/۶۴ بزرگ‌تر باشد (مقدار P-value کوچک‌تر از ۰.۰۵ باشد) معنی‌دار بودن میزان فزونی حالت مناسب به نامناسب به تأیید می‌رسد. به عبارت دیگر H_0 رد می‌شود در غیر این صورت معنی‌دار بودن میزان فزونی حالت مناسب به نامناسب به تأیید نرسیده و H_0 رد نمی‌شود.

از آزمون T یک نمونه‌ای برای ارزیابی شدت نظرات پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه در مورد مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده شده است. بر اساس اعداد مشخص شده در پیوستار مربوط به هر گویه که از یک تا ۹ تعیین گردیده است، هر کدام از پاسخ‌دهندگان پس از اعلام نظر خود در مورد مناسب یا نامناسب بودن موضوع مطرح شده در هر گویه، یکی از اعداد موجود در فاصله یک تا ۹ را برای تعیین میزان شدت نظر خود با مناسب یا نامناسب بودن مشخص نموده است که این میزان با استفاده از آزمون t مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنانچه مقدار t محاسبه شده، بیشتر از ۱/۹۶ باشد، میزان مناسب یا نامناسب بودن شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ به عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معنادار دارد و در صورتی که t محاسبه شده از عدد مذکور کوچک‌تر باشد، میزان مناسب یا نامناسب شدید نبوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معنادار ندارد. بنابراین تأیید نتیجه آزمون بدین معنی است که میزان مناسب یا نامناسب شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معنادار دارد. همچنین از این آزمون به منظور آزمون سؤالات پژوهش استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، میزان تجربه، سمت فعلی، از پرسشنامه‌های تکمیلی استخراج که بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان از نظر میزان تحصیلات کارشناسی (۵۲٪)، از نظر رشته تحصیلی حسابداری (۵۲٪)، از نظر میزان تجربه بین ۱۰ تا ۲۰ سال

سؤال فرعی ۱-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۳/۶) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۹/۰۸) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۹/۰۸) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال اصلی ۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۸/۷۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۱-۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۷/۵۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال

(۶۸٪) و از نظر سمت فعلی مستشار، معاون یا حسابرس شاغل در دیوان محاسبات (۳۵٪) هستند.

نتایج آزمون دوجمله‌ای برای تک‌تک گویه‌ها که در جدول ۱، تشریح شد حاکی از آن بود که پاسخ‌دهندگان در تمامی گویه‌ها وضع موجود را برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب تشخیص نداده بودند. از این‌رو، از آزمون t یک نمونه‌ای برای ارزیابی میزان پاسخ‌های داده شده برای وضعیت نامناسب با میانگین (۴/۵) استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون حاکی از آن است که میزان نظر اعضای نمونه با نامناسب بودن تمامی گویه‌های شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معنادار دارد. به‌عبارت دیگر فرض صفر برای این گویه‌ها رد شده و این ادعا که میزان شدت نظرات بزرگ‌تر از ۴/۵ است تأیید گردیده است. بنابراین اعضای نمونه تمامی عوامل را در شرایط موجود برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد نامناسب تشخیص داده‌اند.

در ادامه در جدول ۲، نتایج آزمون سؤالات اصلی و فرعی پژوهش ارائه شده است. بر اساس جدول یاد شده در صورتی که مقدار t محاسبه‌شده، بیشتر از ۱/۹۶ باشد (سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵) باشد H_0 رد می‌شود. رد H_0 این آزمون به معنی نامناسب بودن وضع موجود عوامل مطرح شده در سؤال مربوط می‌باشد. اینک با توجه به آزمون‌های آماری انجام شده درباره سؤالات اصلی و فرعی پژوهش نتایج آن به شرح موارد ذیل تحلیل می‌شود.

سؤال اصلی ۱: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۵/۴) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال اصلی ۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۳/۷) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

جدول ۱. نتایج آزمون دوجمله‌ای و T یک نمونه‌ای برای گویه‌های مربوط به سؤال اصلی اول

آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
شماره گویه	خلاصه شرح گویه	نظرسنجی		آزمون دوجمله‌ای		آزمون T یک نمونه‌ای	
		مناسب	نامناسب	نتیجه آزمون	P-value	آماره T	P-value
۱	وجود قوانین و مقررات صریح و روشن	۲۲		تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۱۱	۰,۰۰۰
		۷۸					
۲	ایجاد و توسعه رشته‌های تحصیلی و دروس مرتبط	۲۱		تأیید H_0	۱,۰۰	۵,۳۴	۰,۰۰۰
		۷۹					
۳	حمایت مسئولین ارشد کشور	۲۹		تأیید H_0	۱,۰۰	۵,۸۰	۰,۰۰۰
		۷۱					
۴	ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی	۱۸		تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۹۰	۰,۰۰۰
		۸۲					
۵	تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد	۴۵		تأیید H_0	۰,۸۴	۸,۱۱	۰,۰۰۰
		۵۵					
۶	تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی در کشور.	۲۰		تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۱۰	۰,۰۰۰
		۸۰					
۷	افزایش سطح مطالبات عمومی مردم	۱۶		تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۸۷	۰,۰۰۰
		۸۴					
۸	افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مردم در مجلس	۱۷		تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۴۹	۰,۰۰۰
		۸۳					
۹	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی	۱۵		تأیید H_0	۱,۰۰	۷,۳۵	۰,۰۰۰
		۸۵					
۱۰	اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی	۲۹		تأیید H_0	۱,۰۰	۸,۰۴	۰,۰۰۰
		۷۱					
۱۱	به‌کارگیری مبنای تعهدی، در بخش عمومی.	۲۱		تأیید H_0	۱,۰۰	۸,۶۶	۰,۰۰۰
		۷۹					

→ ادامه جدول ۱							
آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
آزمون T یک نمونه‌ای		آزمون دوجمله‌ای		نظرسنجی		خلاصه شرح گویه	شماره گویه
نتیجه آزمون	P-value	T آماره	نتیجه آزمون	P-value	مناسب نامناسب		
تأیید	۰,۰۰۰	۶,۳۰	H ₀ تأیید	۱,۰۰	۱۸ ۸۲	محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات	۱۲
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۷۷	H ₀ تأیید	۱,۰۰	۲۸ ۷۲	ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی.	۱۳
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۹۸	H ₀ تأیید	۰,۹۹	۳۵ ۶۵	تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای عمومی.	۱۴
تأیید	۰,۰۰۰	۳,۸۳	H ₀ تأیید	۰,۸۴	۴۵ ۵۵	ایجاد واحد حسابرسی داخلی	۱۵
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۵۶	H ₀ تأیید	۰,۹۶	۴۱ ۵۹	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	۱۶
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۶۸	H ₀ تأیید	۰,۹۹	۳۵ ۶۵	شناسایی و تعیین معیار و شاخص مناسب	۱۷
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۴۷	H ₀ تأیید	۰,۹۹	۳۶ ۶۴	توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	۱۸
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۲۹	H ₀ تأیید	۰,۹۶	۴۱ ۵۹	ایجاد گروه‌های کاری ویژه حسابرسی عملکرد	۱۹
تأیید	۰,۰۰۶	۲,۸۵	H ₀ تأیید	۰,۹۴	۴۲ ۵۸	استفاده دیوان محاسبات از تجارب نهادهای بین‌المللی	۲۰
تأیید	۰,۰۰۱	۳,۵۵	H ₀ تأیید	۰,۷۸	۴۶ ۵۴	شناسایی و تعیین موضوع و محدوده رسیدگی	۲۱

→ ادامه جدول ۱							
سؤال فرعی ۱-۳ آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
شماره گویه	خلاصه شرح گویه	آزمون دوجمله ای		آزمون T یک نمونه ای		نتیجه آزمون	نتیجه آزمون
		مناسب	نامناسب	P-value	نتیجه آزمون		
۲۲	دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی	۴۲	۰,۹۴	H ₀ تأیید	۴,۳۵	۰,۰۰۰	تأیید
		۵۸					
۲۳	آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی	۳۷	۰,۹۹	H ₀ تأیید	۴,۲۱	۰,۰۰۰	تأیید
		۶۳					
۲۴	دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی	۲۹	۱,۰۰	H ₀ تأیید	۲,۵۶	۰,۰۱۳	تأیید
		۷۱					
۲۵	دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی.	۳۶	۰,۹۹	H ₀ تأیید	۴,۶۱	۰,۰۰۰	تأیید
		۶۴					
۲۶	دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی.	۳۵	۰,۹۹	H ₀ تأیید	۳,۴۶	۰,۰۰۱	تأیید
		۶۵					
آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
۲۷	آموزش و بهبود توانمندی‌های حسابرسان	۴۳	۰,۰۹	H ₀ تأیید	۴,۵۶	۰,۰۰۰	تأیید
		۵۷					
۲۸	دیدگاه مدیران دیوان محاسبات	۴۲	۰,۹۴		۳,۳۱	۰,۰۰۲	تأیید
		۵۸					
۲۹	انتخاب و به کارگیری روسا و مدیران متخصص	۴۵	۰,۸۴		۲,۷۳	۰,۰۰۹	تأیید
		۵۵					
۳۰	دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات	۴۵	۰,۸۴		۲,۰۴	۰,۰۴۱	تأیید
		۵۵					
۳۱	دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات	۴۴	۰,۸۵		۲,۷۷	۰,۰۰۸	تأیید
		۵۶					
۳۲	دانش و تجربه مدیران دیوان محاسبات	۴۹	۰,۹۵		۳,۵۹	۰,۰۰۱	تأیید
		۵۱					

جدول ۲. نتایج آزمون T یک نمونه‌ای برای سؤالات اصلی و فرعی پژوهش

شماره سؤال	شرح سؤال	میانگین	آماره T	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۶,۲۲	۱۵,۴	۰,۰۰۰	رد H_0
۲	وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۵,۹۹	۱۳,۷	۰,۰۰۰	رد H_0
۲-۱	وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۶,۱۱	۱۳,۶	۰,۰۰۰	رد H_0
۲-۲	وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۷۰	۹,۰۸	۰,۰۰۰	رد H_0
۳	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۸۱	۸,۷	۰,۰۰۰	رد H_0
۳-۱	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۷۶	۷,۵	۰,۰۰۰	رد H_0
۳-۲	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۵,۹۱	۶,۹	۰,۰۰۰	رد H_0

موجود هیچکدام از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی مناسب برای استقرار این نظام نمی‌باشند. بنابراین می‌بایست به منظور استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور توجه ویژه‌ای به بهبود این عوامل شود. شاخص‌های عوامل زمینه‌ای که مناسب برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد، تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد، بهبود پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، افزایش سطح مطالبات عمومی مردم، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس، حمایت مسئولین ارشد کشور، توسعه دروس و رشته‌های مرتبط و تدوین و تصویب استانداردهای حسابرسی عملکرد. از این رو تصویب قانونی که وظایف و اختیارات دیوان محاسبات و نهادهای عمومی را در حوزه حسابرسی عملکرد مشخص نماید ضروری به نظر می‌رسد. همچنین افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت

رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۶/۹۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که وضعیت

محدوده رسیدگی، ایجاد گروه‌های کاری ویژه حسابداری عملکرد و تعریف معیار مناسب به‌عنوان شاخص‌هایی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری نمی‌باشند شناسایی شده‌اند. بنابراین به دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با مشارکت و همکاری با نهادهای عالی حسابداری در کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری عملکرد و همچنین استفاده از تجربیات این کشورها و نیز همکاری با نهادهای بین‌المللی مانند اینتوسای و همچنین ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات در سطح دیوان و ایجاد گروه‌های کاری ویژه صرفاً برای انجام حسابداری عملکرد و تعریف معیار و محدوده رسیدگی در نهادهای عمومی در جهت استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارد.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی بودجه‌بندی عملیاتی، کمیته حسابداری، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات، استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری، ارائه گزارش عملیات، به‌کارگیری مینای تعهدی، ایجاد واحد حسابداری داخلی به‌عنوان شاخص‌هایی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری نمی‌باشند شناسایی شده‌اند. لذا به نهادهای عمومی پیشنهاد می‌شود با استقرار این شاخص‌ها در جهت اجرایی کردن حسابداری عملکرد گام بردارند.

منابع

- اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۳). رابطه حسابداری عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۴ (۵۵)، ۲۹-۵.
- ایمانی، محمد. (۱۳۹۴). چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. فصلنامه حسابداری سلامت، ۳ (۴)، ۱۹-۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابداری عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری (چاپ اول)، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل و معیری، مرتضی. (بهار، ۱۳۹۳). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۳۷)، ۳۷-۱.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش

به بهبود عملکردی نهادهای عمومی، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس و حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی اجرای حسابداری عملکرد نیز کمک شایانی در جهت اجرایی کردن حسابداری عملکرد خواهد نمود. با توجه به نامناسب بودن وضع موجود توسعه دروس و رشته‌های مرتبط با حسابداری عملکرد نیز به جامعه دانشگاهی کشور پیشنهاد می‌شود با ایجاد دروس مربوط به حسابداری عملکرد در رشته‌های مانند حسابداری در سطح تحصیلات تکمیلی زمینه ایجاد افراد آموزش‌دیده در این حوزه را فراهم آورند. همچنین به نهادهای متولی تدوین استانداردهای حسابداری عملکرد نیز پیشنهاد می‌شود با بررسی استانداردهای موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور نسبت به تدوین و تصویب استانداردهای مناسب در این حوزه اقدام نمایند.

شاخص‌های عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات که مناسب برای استقرار نظام حسابداری عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات، آموزش حسابرسان دیوان، دیدگاه مدیران دیوان محاسبات نسبت به سودمندی اجرای حسابداری عملکرد، دانش و تجربه مدیران، انتخاب رؤسا و مدیران متخصص و دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات. لذا به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی در حوزه حسابداری عملکرد برای حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات و نیز استفاده از حسابرسان و مدیران باتجربه دیوان در گروه‌های کاری ایجادشده برای حسابداری عملکرد در جهت مناسب سازی این عوامل به منظور استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارد.

شاخص‌های عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران لذا به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به‌خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابداری عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد در جهت مناسب سازی این شاخص‌ها به منظور استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارند.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات ارتباط و مشارکت دیوان محاسبات با نهادهای بین‌المللی، توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، تعیین

عملکرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد یزد، دانشکده علوم انسانی.

- نظری پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۲(۳)، ۹۲-۷۹.
- میرزایی اهرنجانی، حسن و سلطانی تیرانی، فلورا. (۱۳۷۴). *سازمان‌ها، سیستم‌های عقلایی، طبیعی و باز، تئوری‌های سازمانی (چاپ اول)*. انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

عمومی ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۱)، ۱۵۶-۱۴۳.

- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). *چالش‌های تعیین معیار در حسابرسی عملکرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری (چاپ اول)*. تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
- حیرانی، فروغ؛ اردکانی، سعید و ریاحی، رضا. (۱۳۹۲). بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی
- Dietmar, W. (2017). Performance auditing in Germany concerning environmental issues, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, (9)1, 29-42.
- Douglas, J., & Raudla, R. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*. First online: 07 March 2015, 1-17.
- Etebarian, A., Emadzadeh, M. & Rohani, A. (2014). The Relationship between Performance Auditing and Reducing Bureaucratic Corruption Through Increased Transparency, Improved Responsiveness and Enhanced Trust and Honesty. *Journal of Auditing Science*, (14)55, 5-29 (in Persian).
- Ferdousi, N. (2012). Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective. *M.A. Thesis in Public Policy and Governance Program*, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
- Hassas Yeganeh, Y. (2010). *Challenges of Criterion Setting in Performance Auditing, Proceedings of the Performance Auditing, Responsiveness and Efficiency Improvement Conference (First printing)*. Tehran: National Accounting Office, Center for education and improvement of human resources (in Persian).
- Heyrani, F., Ardakani, S. & Riahi, R. (2013). Study and Prioritization of the Obstacles of Running Performance Auditing in Governmental Organizations
- Babajani, Jafar. (2010). Advantages of Running Performance Accounting in the Country and its Role in Responsiveness. *Proceedings of the Performance Auditing, Responsiveness and Efficiency Improvement Conference (1st printing)*. Tehran: National Accounting Office, Center for Education and Improvement of Human Resources (in Persian).
- Babajani, J. & Doostjabarian, J. (2017). A pattern for Establishing Performance Auditing System in the Organizations of Iranian Public Sector. *Science of Auditing and Management Auditing*, (6)21, 143-156 (in Persian).
- Babajani, J., Azar, A. & Moayeri, M. (Spring, 2014). Factors and Impetuses of Change in Financial and Operational System of Iranian Public Sector. *Journal of Experimental Studies of Financial Accounting*, (11)37, issue 37, 1-37 (in Persian).
- Bovens, M. & Hart, P.t. (2008). Does Public Accountability Work? An Assessment Tool. *Public Administration*, (86)1, 225-242.
- Chew, H., Loke, S., Ismail, F. & Abdul Hamid. (2016). The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: an Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, (24)1, 90-104.
- Daujotaitė, D. & Adomavičiūtė, D. (2017). The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance. In *Empirical Studies on Economics of Innovation. Public Economics and Management*, 29-44.

- of South Khorasan, *Master Thesis*, Islamic Azad University of Yazd, School of Humanities (in Persian).
- Imani, M. (2015). Challenges Facing Obligation Performance Auditing in Iranian Governmental Organizations. *Journal of Healthy Accounting*, (3)4, 1-19 (in Persian).
 - Jones, Peter. (1994). *Public Sector Auditing (Second edition)*. Chapman and Hall.
 - Mirzaii Ahranjani, H. & Soltani Tirani, F. (1995). *Organizations, Rational, Natural and Open Organizations, Organizational Theories (1st printing)* Tehran University Management School Publishing (in Persian).
 - Nazaripour, M. (2017). Necessity Of Performance Auditing in the View of Public Sector's Auditors. *Science Research Journal of Governmental Accounting*, (2)3, 79-92 (in Persian).
 - Reichborn, K. (2013). Does Performance Auditing Matter?. *Doctoral dissertation*, University of Bergen, Norway.
 - Reichborn, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, (91)3, 680-695.
 - Ronald, C., Foster, T., & Connor, F. O. (2014). Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in the U.S. and Canada. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*.
 - Sandra, T. & Henk, J. (2010). Performance Auditing Improving the Quality of Political and Democratic Processes?. *Critical Perspectives on Accounting*, (21), 754-769.
 - Tiron, A. (2010). Performance Audit in Public Sector Entities, A New Challenge for Eastern European Countries. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (19), 126-141.