

تأثیر حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران ناجا

رضا جوادیان^۱، محمد رضا ضابط^۲، اصغر اروجلو^۳، احمد مصطفایی^۴

از صفحه ۷۵ تا ۹۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۲۴؛ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۲۸

چکیده

هدف این مقاله تأثیر حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران ناجا است. تحقیق از نوع کاربردی، و از لحاظ روش توصیفی-پیمایشی است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه محقق ساخته است. برای تعیین پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که با توجه به ضریب $0/849$ به دست آمده از اعتبار قابل قبولی برخوردار است. روایی پرسشنامه از طریق بررسی روایی محتوایی به تأیید صاحب‌نظران رسید. جامعه آماری شامل تمام مدیران و رؤسای ادارات مالی ستاد ناجا به تعداد ۱۱۶ نفر است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۹۰ نفر از طریق آزمون کوکران انتخاب شدند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون رتبه‌ای فریدمن شده است. نتایج نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد. برابر رتبه‌بندی تأثیر عوامل حسابرسی عملکرد از طریق آزمون رتبه‌ای فریدمن بیشترین تأثیر را اثربخشی بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

واژگان کلیدی

حسابرسی عملکرد، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، انضباط مالی

۱. استادیار مدیریت بازرگانی دانشگاه علوم انتظامی امین (نویسنده مسئول). رایانامه: rezaj83@yahoo.com

۲. کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی امین.

۳. کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی امین. رایانامه: asrasadra21@gmail.com

۴. کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی امین. رایانامه: ahra5689@gmail.com

۱. مقدمه

سامانه اقتصادی هر کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیریهای مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. این تصمیم‌گیریها در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمربخش بودن فعالیتهای و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور نقش تعیین‌کننده‌ای دارد. حسابرسی عملکرد ابزار مفیدی برای اصلاح این سامانه‌ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است و در کشورهایی که مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت نقش اساسی دارد، نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کند. بحرانهای مالی دولتها، روشهای نامرغوب و نامناسب تهیه خدمات، تغییرات در توقعات همگان، عدم پاسخگویی، فساد و رشوه‌خواری به ایجاد الگوی جدید در انضباط مالی مدیریت بخش عمومی کمک می‌کند. الگوی جدید مدیریت عمومی، انتقال قدرت و اختیارات، تمرکز بر مشتری و ساختارهای بهتر و پاسخگویی بهتر را متضمن شده است. در ناجا نیز با توجه به گستردگی اهداف و مأموریتها از یک سو و بالا رفتن سطح انتظارات در بهره‌مند شدن از خدمات و عرضه گزارشهای مطلوب در تصمیم‌گیریها و با توجه به پیشرفتهای علمی و فناوری از سوی دیگر، طراحی الگویی به منظور انضباط مالی مدیران، بسیار ضروری است (حسن‌زاده، ۱۳۹۴).

حساب خواهی و پاسخگویی مطلوب در ناجا هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی و عملکرد بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار، مورد رسیدگی قرار گیرند. بنابراین حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد ناجا بویژه در انضباط مالی مدیران در ناجا دارد. اینک که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی پیدا کرده و چشم انداز دگرگونیهای تازه‌ای نمایان شده، لازم است مدیران ناجا نیز به حسابرسی عملکرد توجه ویژه‌ای، مبذول دارند و با افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی رده تحت مدیریت خود و با توانمند کردن هرچه بیشتر روشهای جدید حسابرسی همانند حسابرسی عملکرد، سهم خویش را بیش از بیش در شکوفایی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ناجا ایفا کنند. ضرورت حسابرسی مالی و اظهار نظر بدون دید انتقادی نسبت به صورتهای مالی توسط حسابرسان بر کسی پوشیده نیست. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه با توجه به وضع اقتصادی فعلی در دستگاهها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاد می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیریها و انضباط مالی مدیران

بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه کنند (پاک مرام، ۱۳۹۶).

دستور فرماندهان، مدیران و رؤسا به منظور صرف هزینه خارج از اصول، قوانین و مقررات مالی و محاسبات، عدم آگاهی مدیران از قوانین و مقررات مالی و مسئولیتها و پیامد صدور دستور خارج از قواعد، نداشتن انضباط مالی در مدیران با توجه به هزینه‌های موازی و غیر ضرور و اجرای تعهد بیش از اعتبارات مصوب، عدم رعایت موافقتنامه‌ها با سازمان برنامه و بودجه، جا به جایی اعتبارات بدون مجوز قانونی، هزینه اعتبارات مصوب در محلی خارج از محل مصوب و تعیین شده، عدم توجه به معایب و کمبودهای مشخص شده توسط گروه‌های حسابرسی و نظارتی، رعایت نکردن قوانین مربوط به مناقصات (خرد کردن معاملات عمده به کوچک به منظور فرار از مناقصه و تشریفات قانونی) و خیلی موارد دیگر.

سامانه حسابرسی عملکرد در سازمانهای دولتی از جمله ناجا وضعیت مطلوبی ندارد. برای تحقق اهداف خرد و کلان در ناجا ایجاد تغییر و تحول بسیار ضروری است. به کارگیری ابزارهای مناسب به منظور ارزیابی سامانه حسابرسی عملکرد روشی پسندیده برای آغاز این تحولات ساختارمند است. وجود واحد حسابرسی عملکرد اثربخش به لحاظ کمک به مدیریت در ارزیابی و اصلاح سامانه کنترل داخلی و در پی آن، رسیدن به اهداف سازمان و انضباط مالی مدیران حیاتی و اساسی است. به همین دلیل سازمان باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیتها در تمام زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و داراییها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیتها به طراحی و اجرای سامانه حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا اقدام کند. با توجه به این مطالب، این تحقیق در پی بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا است.

۲. اهداف پژوهش

۲-۱. هدف اصلی

- تعیین میزان تأثیر حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا

۲-۲. اهداف فرعی

۱. تعیین میزان تأثیر کارایی بر انضباط مالی مدیران در ناجا
۲. تعیین میزان تأثیر اثربخشی بر انضباط مالی مدیران در ناجا
۳. تعیین میزان تأثیر صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران در ناجا

۳. سؤالیهای پژوهش

۳-۱. سؤال اصلی

- حسابرسی عملکرد به چه میزان بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

۳-۲. سؤالیهای فرعی

۱. به چه میزان کارایی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

۲. به چه میزان اثربخشی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

۳. به چه میزان صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

۴. پیشینه تحقیق

• دوست جباریان (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران" با استفاده از الگوی سه شاخگی به این نتیجه رسید که به ترتیب عوامل رفتاری، ساختاری و عوامل زمینه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است. همچنین نتایج 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 دارد.

• کفاش‌پور (۱۳۹۴) به بررسی تحقیقی با عنوان "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور" پرداخته است. پژوهش، از نوع کاربردی، و از لحاظ شیوه، توصیفی-پیمایشی است و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری 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 اجرای سامانه بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی به بهبود ارزیابیها در اجرای حسابرسی عملکرد منجر شود.

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

- کریستین (۲۰۱۴) به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف وی، بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر سیاستهای بخش عمومی بود. نتایج پژوهش کریستین نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران درباره شاخصهای ارزیابی است که از سامانه‌های کنترلی متفاوت شرکتها ناشی می‌شود.
- آرتور و همکاران (۲۰۱۲) رویکرد استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. از هدفهای این مطالعه این بود که چگونه حسابرسی عملکرد از دید استفاده‌کننده به بهبود خدمات عمومی منجر می‌شود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رضایت استفاده‌کننده، مهمترین شاخص اثربخشی حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است.

۵. مبانی نظری پژوهش

۵-۱. حسابرسی عملکرد

اصطلاح حسابرسی عملکرد^۱ یا حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورتهای مالی برای اظهارنظر حرفه‌ای بر روی آن و حسابرسی به کار می‌رود که جوانب انتخاب شده سازمان را خارج از محدوده حسابها رسیدگی می‌کند.

تعریف کمیته حسابرسی سازمان حسابرسی: حسابرسی عملیاتی، فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهاى عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است (کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۳۹۲).

۵-۲. مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد دارای سه عامل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. دیوان محاسبات انگلستان این سه عامل را به این صورت تعریف می‌کند:

صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی)

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب)

اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی طرحها، برنامه‌ها یا دیگر فعالیتها "مصرف هوشمندانه" (حسن‌زاده و عباسی، ۱۳۹۵).

۳-۵. اهداف حسابرسی عملکرد

اهدافی که از اجرای حسابرسی عملکرد انتظار می‌رود به این شرح است:

۱. ارزیابی عملکرد و مقایسه با هدفهای تعیین شده به وسیله مدیریت و یا دیگر معیارهای سنجش مناسب به منظور اطمینان یافتن از اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات. سامانه‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیابی می‌شود. این امر از جمله موارد زیر را در بر می‌گیرد:

- اطمینان یافتن از تأکید بر رضایت مشتریان و استفاده‌کنندگان درون و برون‌سازمانی خدمات و محصولات

- اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب ارزیابی عملیات. این معیارها معمولاً به وسیله مدیریت یا دیگر مراجع ذی‌صلاح تعیین می‌شود.

- اطمینان یافتن از اتکا به گزارشهای عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم‌گیری مدیریت

- اطمینان یافتن از پیش‌بینی و به کارگیری سامانه ارزیابی و بازخورد مناسب در سازمان

۲. شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی
۳. تشخیص تواناییها و فرصتهای بالقوه از جمله در حوزه‌های نیروی سازمانی، فناوری، ظرفیتهای بلااستفاده، شیوه تأمین مالی و بازاریابی شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت
۴. ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا اجرای اقدامات و رسیدگیهای بیشتر (فتاحی، ۱۳۹۴).

۴-۵. مزایای حسابرسی عملکرد

عمده‌ترین مزایای حسابرسی عملکرد ناشی از به کارگیری آن به این شرح است:

۱. شناسایی آن دسته از اهداف، سیاستها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده، باقی مانده است.

۲. شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به اهداف سازمان

۳. ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات

۴. ارزیابی توان رعایت اهداف، سیاستها، روشهای سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط

۵. ارزیابی اثربخشی سامانه‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت شامل سامانه‌های اطلاعات

۶. ارزیابی کیفیت گزارشهای مدیریت از نظر قابل اعتماد و مربوط بودن

۷. شناسایی راهکارهای جایگزین

۸. شناسایی نارساییهای ساختار سازمانی (حسن زاده و عباسی، ۱۳۹۵).

عمده فعالیت‌های ناجا تاکنون در حوزه حسابرسی مالی و رعایت بوده و نیز مواردی هم از حسابرسی عملیاتی اتفاق افتاده است؛ اما نه به صورت وظیفه‌ای مستمر و دائمی. با توجه به اینکه حسابرسی عملیاتی بحث کارامدی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را که مجموعه اینها بحث بهره‌وری را ساماندهی می‌کند و به عهده دارد به ما اطمینان بیشتری می‌دهد که بدانیم منابع ناجا در کجا، چگونه و با چه هدف و منظوری هزینه می‌شود و آیا با برنامه‌های از پیش تعیین شده منطبق هست یا خیر.

با توجه به اینکه حسابرسی عملیاتی تاکنون در ناجا نهادینه اجرا نشده و از طرفی دیوان محاسبات کشور، حسابرسی عملیاتی را از دستگاه‌های اجرایی به عنوان وظیفه‌ای جدید در زمینه حسابرسی در دستور کار خود قرار داده، لازم است مدیران و مسئولان در ناجا بستر لازم را برای اجرایی کردن حسابرسی عملیاتی فراهم آورند. یکی از مقدمات توفیق نسبی در حسابرسی عملیاتی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی است که امکان حسابرسی عملیاتی را فراهم می‌سازد. سالهاست که از بودجه عملیاتی یاد می‌شود؛ ولی اقدام عملی مناسبی تاکنون صورت نگرفته است. استقرار نظام حسابرسی عملیاتی، الزاماتی دارد. چنانچه آن الزامات محقق نشود، امکان تحقق آن دچار وقفه و اشکال خواهد شد. با توجه به تجربیاتی که در دنیا در این مورد صورت گرفته و مطالبی که در این زمینه مطرح شده است، باید گفت حسابرسی عملیاتی به برنامه‌ریزی بلند مدت و همت مضاعف مسئولان ناجا نیازمند است (حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱).

۵-۶. الزامات استقرار نظام حسابرسی عملیاتی در ناجا

۱. بودجه‌ریزی عملیاتی هدفی برای رسیدن به حسابرسی عملیاتی
بحث بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملیاتی مطرح می‌شود. بودجه‌ریزی عملیاتی جزو موضوعاتی است که می‌تواند مسیر حسابرسی عملیاتی را برای ما ساده‌تر و مشخص‌تر کند. به این ترتیب که هر بودجه‌ای که تخصیص داده می‌شود، باید برای مصرف آن، هدف تدوین، و در زمان مشخص و با هزینه معلوم، عملیات انجام شود و طرح با کمیت و کیفیت، صورت پذیرد. در این صورت حساب‌رسان ساده‌تر می‌توانند این موضوع را بررسی کنند.

۲. تدوین استانداردها و شاخصها

مسئله بعدی و بسیار با اهمیت، استانداردها و شاخصهای آن است که متناسب با آنها بتوان اندازه‌گیریها و سنجش‌های لازم را در حسابرسی عملیاتی انجام داد؛ به طور مثال در حسابرسی عملیاتی، معیارهایی که برای رسیدگی هر طرح عمرانی می‌توان برشمرد، عبارت است از: گزارشهای توجیهی طرح که به برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی در جهت رسیدن به اهداف طرح منجر

می‌شود؛ میزان اعتبار و تخصیص‌ها طی سال؛ موافقتنامه، قوانین و مقررات حسب مورد؛ اهداف طرح؛ زمانبندی اجرای طرح؛ نقشه و طرح فنی و نظایر آن. به طور کلی همواره معیارهای رسیدگی به تمام فعالیت‌های جاری و عمرانی از قبل آشکارا تعیین نشده است؛ لذا مدیران و مسئولان ناجا می‌توانند با همکاری معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری نسبت به تدوین استانداردها و شاخصها اقدام لازم را انجام دهند.

۳. بررسی قوانین و مقررات

برنامه‌ریزان حسابرسی عملیاتی در ناجا باید قوانین و مقرراتی را که برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت دارد، شناسایی، و آنها را در برنامه حسابرسی لحاظ کنند به گونه‌ای که اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف و سوءاستفاده‌های احتمالی ایجاد شود که ممکن است در هدفهای حسابرسی مؤثر واقع شود.

۴. آموزش حسابرسی عملیاتی

موضوع دیگر الزامات، آموزش نیروی انسانی مورد نیاز است. به هر حال اکنون در حوزه عملکردی نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران با توجه به غلبه حسابرسی مالی و رعایت استانداردها، بیشتر نیروها در حوزه حسابداری تخصص دارند؛ ولی اگر بخواهیم در حوزه کارآمدی، اثربخشی، کیفیت طرحها و اهداف وارد شویم، حتماً لازم است از تخصص‌های مختلف برخوردار شویم و در این زمینه باید تلاش کنیم در جذب نیروهای جدید و هم در آموزشهای نیروهای فعلی، همکاران ما به تخصصها و فنون مختلف حسابرسی عملیاتی مجهز شوند (حیدری، ۱۳۹۱).

۵-۷. انضباط مالی

انضباط مالی از دو دیدگاه قابل تأمل و بررسی است: یکی دیدگاه کلان، که در آن دولت، مقامات دولتی و بانک مرکزی و دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی به اجرای انضباط مالی در تصمیم‌گیریها و انتخاب سیاستهای پولی و مالی در سطح کشوری موظف هستند. دیگری دیدگاه خرد است که در این دیدگاه انضباط مالی در سطح هر مؤسسه، شرکت و بنگاهی که دولتی یا تحت نظارت دولت باشد، مورد توجه و اجرا قرار می‌گیرد.

منظور از انضباط مالی در بُعد کلان، رعایت سقف پیش‌بینی شده برای کل هزینه‌های بخش عمومی در چارچوب درآمدهای قابل تحقق در یک دوره مالی و تقسیم بهینه بودجه بین برنامه‌های مختلف است که توسط دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی اجرا می‌شود. گفتنی است که منظور از انضباط مالی، صرفاً توازن بودجه عمومی دولت نیست؛ بلکه منظور از تعادل مالی دولت، بی‌نیازی به استقراض توسط بخش عمومی برای وظایف خود و عرضه کالاها و خدمات بخش عمومی است.

برقراری انضباط مالی از هر دو دیدگاه خرد و کلان در مجموعه ارکان هر نظام اقتصادی از جنبه‌های گوناگون، ارزشمند و با اهمیت است و در نهایت بهبود محیط کسب و کار را در پی دارد. کارایی هر نظام اقتصادی به کارایی بازارهای چهارگانه اقتصاد یعنی بازارهای کالا و خدمات، بازار کار، بازار پول و بازار سرمایه منوط است؛ زیرا عملکرد هر نظام اقتصادی، برآیند کنش متقابل و همزمان این بازارهاست و سیاستهای اقتصادی کشور عمدتاً از طریق سیاستهای نامناسب مالی و نبود انضباط مالی باعث اختلال در این بازارها و تشدید عدم تعادل در نظام اقتصادی شده است (عسلی، ۱۳۸۵).

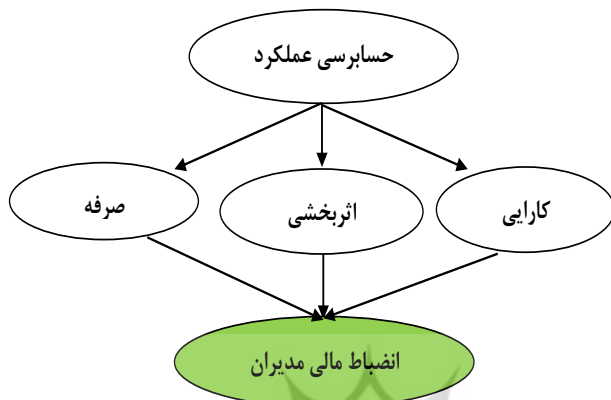
مقام معظم رهبری در دیدار مسئولان وزارت کشور با ایشان در تاریخ ششم دی ماه ۱۳۷۶ فرمودند: انضباط در همه امور بویژه انضباط مالی و اقتصادی به مفهوم به اندازه خرج کردن، درست خرج کردن و در جای خود خرج کردن مسئله‌ای بسیار مهم است که استانداران باید با دقت آن را رعایت کنند. احترام مسئولان کشور به مقررات، لازمه رعایت مقررات از سوی مردم است و بسیاری از بی‌انضباطی‌های مالی که مردم مرتکب آن می‌شوند از بی‌انضباطی در رفتار مسئولان ناشی می‌شود. سیاستهای کلی برنامه چهارم توسعه نخستین سیاستهایی است که بمنظور دستیابی به اهداف مطرح شده در سند چشم‌انداز بیست ساله ابلاغ شده است. در بند پنجاهم این سند بر موضوع اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف دولت تأکید شده است.

لزوم رعایت انضباط مالی و پرهیز از اسراف در تخصیص و مصرف اعتبارات: اسراف، خرج کردن چیزی در محل خود و بیش از حد لازم و تبذیر، خرج کردن چیزی در غیر محل خود و در جای غیر لازم است. اسراف و تبذیر را در دو بعد خرد و کلان می‌توان بررسی کرد. در سطح خرد، ریخت و پاشهای بی مورد و زیاده روی در مصرف آب و برق، لوازم مصرفی، کاغذ و... که در دایره مصارف جاری قرار می‌گیرد، رایجترین مصداقهای اسراف است؛ اما در سطح کلان، مفهوم اسراف تخصیص نامناسب یا نادرست منابع مالی کشور برای طرحها و برنامه‌های ضروری است (اسفندیاری و دهقان، ۱۳۹۴، ص ۹۵).

پافشاری بر انضباط مالی در میان سیاستمداران، طرفدار چندانی ندارد و در زمانهای عادی بسختی اجرایی است؛ ولی منفعت آن در زمان بحرانها اجتناب‌ناپذیر آشکار می‌شود. حفظ انضباط مالی دولت، پایداری پولی و مالی، ایجاد بازارهای سرمایه عمیق و نقدشونده و فراهم ساختن چارچوب قانونی مناسب برای رویارویی با مشکلات در زمان وقوع آنها زیربنای اساسی اصلاحات مناسب است. فهرست‌سازی این تدابیر کاری آسان است؛ ولی تکمیل جزئیات آنها و تصمیم‌گیری

در اجرای برخی از آنها در عمل می‌تواند دشوار باشد بویژه در وضعیت عادی و مناسب اقتصادی اجرای آنها بسیار دشوار است؛ ولی کشورهایی که چنین رویکردی را بر نمی‌تابند، بهایی سنگین در زمان بروز بحران و سختی خواهند پرداخت (اسفندیاری و دهقان، ۱۳۹۴، ص ۹۵).

۵-۸. مدل مفهومی



شکل (۱): الگوی مفهومی پژوهش

۶. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و از لحاظ روش توصیفی - پیمایشی است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه محقق ساخته است. برای تعیین پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که با توجه به ضریب ۰/۸۴۹ به دست آمده از اعتبار قابل قبولی برخوردار است. جامعه آماری شامل تمام مدیران و رؤسای ادارات مالی ستاد ناجا به تعداد ۱۱۶ نفر است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۹۰ نفر از طریق آزمون کوکران انتخاب شدند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روشهای آمار توصیفی شامل محاسبه میانگین، انحراف معیار، فراوانی، درصد فراوانی و روشهای استنباطی شامل آزمون t تک نمونه‌ای برای بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن متغیرها و از آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر بهره‌برداری شده است.

۷. یافته‌ها

در این بخش قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهشی، بررسی فرضیه‌های آماری مورد توجه قرار گرفته است. به منظور بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق از آزمون t تک نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. لازمه استفاده از این آزمون، عادی بودن متغیرهای مورد مطالعه است.

۷-۱. بررسی عادی بودن داده‌ها

برای بررسی عادی بودن داده‌ها از آزمونهای کولموگروف-اسمیرنف استفاده شد که نتایج آن در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول (۱): آزمون کولموگروف-اسمیرنف برای بررسی عادی بودن متغیرها

متغیر	آماره Z	سطح معنی‌داری
صرفه اقتصادی	۱/۰۳۹	۰/۲۳۱
کارایی	۰/۷۴۵	۰/۶۳۵
اثربخشی	۰/۸۱۴	۰/۵۲۲
حسابرسی عملکرد	۱/۲۶۱	۰/۰۸۳

بر اساس جدول، با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون از خطای ۰/۰۵ کمتر است، فرضیه صفر مبنی بر عادی بودن متغیرهای تحقیق پذیرفته می‌گردد.

سؤال ۱: به چه میزان کارایی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

جدول (۲): آزمون t تک نمونه‌ای برای بررسی تأثیر کارایی

متغیر	میانگین	T	درجه آزادی	حدود اطمینان ۹۵٪	
				سطح معنی‌داری	کران پایین / کران بالا
کارایی	۳/۴۲۴	۶/۱۹۵	۸۹	۰/۰۰۰	۰/۲۸۸ / ۰/۵۶۰

در جدول (۲) مقدار آماره t برابر با ۶/۱۹۵ با سطح معنی‌داری صفر است. با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون، از ۰/۰۵ (خطای آزمون) کوچکتر است، فرضیه صفر مبنی بر متوسط بودن میزان تأثیر رد می‌شود. از طرفی با توجه به مثبت بودن کرانهای پایین و بالای اطمینان، میزان تأثیر بیش از متوسط و در سطح زیاد یا خیلی زیاد برآورد می‌گردد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، کارایی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه اول پذیرفته می‌شود.

همچنین برای رتبه‌بندی تأثیر شاخصهای کارایی از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. نتیجه در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): رتبه‌بندی شاخصهای کارایی

رتبه	میانگین رتبه ای	عامل	سطح معنی داری	آماره مربع کا
۴	۳/۹۴	تلاش برای اجرای مسئولیتهای خود	۰/۰۰۰	۲۹/۰۹۹
۲	۴/۴۱	پرهیز از روشهای دستی و رایانه‌ای نامناسب		
۶	۳/۸۷	پرهیز از کاغذبازی بیهوده		
۵	۳/۸۹	پرهیز از سامانه‌ها و روشهای غیرکارایی عملیاتی		
۱	۴/۵۰	پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده		
۷	۳/۲۳	پرهیز از دوباره کاری		
۳	۴/۱۶	پرهیز از کارهای بیمورد و کم بازده		

بر اساس جدول سطح معنی‌داری آزمون، مقداری کمتر از ۰/۰۵ دارد، لذا با اطمینان ۹۵ درصد، شاخصهای کارایی دارای تأثیرات متفاوتی است. به منظور رتبه‌بندی این شاخصها از میانگین رتبه‌ای استفاده شده است. بر این اساس، "پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده" بیشترین و "پرهیز از دوباره کاری" کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

سؤال ۲: به چه میزان اثربخشی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

جدول (۴): آزمون t تک نمونه‌ای برای بررسی تأثیر اثربخشی

حدود اطمینان ۹۵٪		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین	متغیر
کران بالا	کران پایین					
۰/۹۴۵	۰/۷۳۷	۰/۰۰۰	۸۹	۱۶/۰۶۱	۳/۸۴۱	اثربخشی

در جدول (۴) مقدار آماره t برابر با ۱۶/۰۶۱ با سطح معنی‌داری صفر است. با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون، از ۰/۰۵ (خطای آزمون) کوچکتر است، فرضیه صفر مبنی بر متوسط بودن میزان تأثیر رد می‌شود. از طرفی با توجه به مثبت بودن کرانه‌های پایین و بالای اطمینان، میزان تأثیر بیش از متوسط و در سطح زیاد یا خیلی زیاد برآورد می‌گردد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، اثربخشی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه دوم نیز پذیرفته می‌شود.

هم‌چنین برای رتبه‌بندی تأثیر شاخصهای اثربخشی از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. نتیجه در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵): رتبه‌بندی شاخصهای اثربخشی

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی‌داری	آماره مربع کا
۷	۲/۹۴	دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری	۰/۰۰۰	۷۶/۷۲۳
۶	۳/۶۹	ارزیابی سامانه برنامه‌ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه‌های تفضیلی سازمان		
۵	۳/۷۱	ارزیابی کفایت سامانه مدیریت		
۴	۳/۹۵	تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج		
۲	۴/۴۳	شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایتبخش		
۱	۵/۱۲	پیروی از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط		
۳	۴/۱۵	اجرای درست و مناسب اهداف برنامه/طرح/فعالیت در حال اجرا		

بر اساس جدول سطح معنی‌داری آزمون، مقداری کمتر از ۰/۰۵ دارد؛ لذا با اطمینان ۹۵ درصد، شاخصهای اثربخشی دارای تأثیرات متفاوتی است. به منظور رتبه‌بندی این شاخصها از میانگین رتبه‌ای استفاده شده است. بر این اساس، "پیروی از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط" بیشترین و "دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری" کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

سؤال ۳: به چه میزان صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد؟

جدول (۶): آزمون t تک نمونه‌ای برای بررسی تأثیر صرفه اقتصادی

متغیر	میانگین	T	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	حدود اطمینان ۹۵٪	
					کران پایین	کران بالا
صرفه اقتصادی	۳/۵۱۷	۹/۲۱۷	۸۹	۰/۰۰۰	۰/۴۰۶	۰/۶۲۹

در جدول مقدار آماره t برابر با ۹/۲۱۷ با سطح معنی‌داری صفر است. با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون، از ۰/۰۵ (خطای آزمون) کوچکتر است، فرضیه صفر مبنی بر متوسط بودن

میزان تأثیر رد می‌شود. از طرفی با توجه به مثبت بودن کرانه‌های پایین و بالای اطمینان، میزان تأثیر بیش از متوسط و در سطح زیاد یا خیلی زیاد برآورد می‌گردد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه سوم نیز پذیرفته می‌شود.

هم‌چنین برای رتبه‌بندی تأثیر شاخصهای صرفه اقتصادی از آزمون رتبه ای فریدمن استفاده شده است. نتیجه در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷): رتبه‌بندی شاخصهای صرفه اقتصادی

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی داری	آماره مربع کا
۱	۴/۴۵	مراقبت و نگهداری از منابع	۰/۰۴۱	۱۳/۱۵۸
۲	۴/۲۲	استفاده از گزینش روشهای مناسب برای تدارکات		
۴	۳/۸۷	استفاده از نیروی انسانی مناسب با توجه به حجم عملیات اجرایی		
۷	۳/۶۹	جلوگیری از انتصاب نیروهای دارای شایستگی زیاد در پست‌های نامناسب		
۵	۳/۸۳	نگهداری از مواد مازاد بر نیاز		
۶	۳/۷۵	نگهداری از تجهیزات پرارزش و گران قیمت		
۳	۴/۲۱	پرهیز از اتلاف منابع		

بر اساس جدول (۷) سطح معنی داری آزمون، مقداری کمتر از ۰/۰۵ دارد؛ لذا با اطمینان ۹۵ درصد، شاخصهای صرفه اقتصادی دارای تأثیرات متفاوتی است. به منظور رتبه‌بندی این شاخصها از میانگین رتبه‌ای استفاده شده است. بر این اساس، "مراقبت و نگهداری از منابع" بیشترین، و "جلوگیری از انتصاب نیروهای با شایستگی خوب، در پست‌های نامناسب" کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

فرضیه اصلی: حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد.

جدول (۸): آزمون t تک نمونه‌ای برای بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران

متغیر	میانگین	T	درجه آزادی	سطح معنی داری	حدود اطمینان ۹۵٪	
					کران پایین	کران بالا
حسابرسی عملکرد	۳/۵۹۴	۱۲/۸۶۶	۸۹	۰/۰۰۰	۰/۵۰۲	۰/۶۸۶

در جدول مقدار آماره t برابر با ۱۲/۸۶۶ با سطح معنی داری صفر است. با توجه به اینکه سطح معنی داری آزمون، از ۰/۰۵ (خطای آزمون) کوچکتر است، فرضیه صفر مبنی بر متوسط بودن میزان تأثیر رد می‌شود. از طرفی با توجه به مثبت بودن کرانه‌های پایین و بالای اطمینان، میزان تأثیر بیش از متوسط و در سطح زیاد یا خیلی زیاد برآورد می‌گردد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه اصلی نیز پذیرفته می‌شود.

رتبه‌بندی عوامل

برای رتبه‌بندی تأثیر عوامل حسابرسی عملکرد از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. نتیجه در جدول (۹) ارائه شده است.

جدول (۹): رتبه‌بندی عوامل حسابرسی عملکرد

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی داری	آماره مربع کا
۲	۱/۹۰	صرفه اقتصادی	۰/۰۰۰	۱۶/۴۲۲
۳	۱/۷۸	کارایی		
۱	۲/۳۲	اثربخشی		

بر اساس جدول (۹) سطح معنی داری آزمون مقداری کمتر از ۰/۰۵ دارد؛ لذا با اطمینان ۹۵ درصد، عوامل مورد نظر، رتبه‌بندی متفاوتی دارد. به منظور تعیین رتبه‌ها از میانگین رتبه‌ای استفاده شده است. بر این اساس، بیشترین تأثیر را عامل اثربخشی بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

۸. نتیجه‌گیری

حسابرسی عملکرد با بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان از طریق شناسایی دلیل ایجاد انحرافات و ناکارآمدیها موجب ارتقای بهره‌وری، شفافیت و پاسخگویی و انضباط مالی سازمان می‌شود و همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران سازمان کمک می‌کند تا با غلبه بر مشکلات و مسائل خود، توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه بهبود و بهسازی اجرای طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم شود. با توجه به اهمیت حسابرسی عملکرد در ناجا و شناسایی عوامل آن، سؤال اساسی پژوهش عبارت بود از اینکه حسابرسی عملکرد به چه میزان بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر دارد. برای پاسخگویی به سؤال تحقیق و با مطالعه ادبیات موجود نسبت به بررسی حسابرسی عملکرد و عوامل حسابرسی عملکرد و تأثیر آن بر انضباط مالی مدیران در ناجا پرداخته شد.

نتایج این تحقیق، تبیین‌کننده تأثیر حسابرسی عملکرد در ناجا بر انضباط مالی مدیران در سطح ناجا است و میزان تأثیر هر یک از این عوامل را نیز مشخص می‌کند. این عوامل عبارت است از: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی. نتیجه‌ای که از این تحقیق در ناجا به دست آمد، نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، حسابرسی عملکرد بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نتیجه فرضیه اصلی پذیرفته می‌شود. هم‌چنین برابر رتبه‌بندی تأثیر عوامل حسابرسی عملکرد از طریق آزمون رتبه‌ای فریدمن بیشترین تأثیر را عامل "اثربخشی"، و کمترین تأثیر را نیز عامل "کارایی" بر انضباط مالی فرماندهان دارد. این نتیجه با نتایج تحقیقات فتاحی و کفاش‌پور به نوعی همخوانی دارد.

در مورد نقش حسابرسی عملکرد در انضباط مالی مدیران باید عنوان کرد که ارتقای انضباط مالی فعلی به سطوح بالاتر با هدف افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مستلزم پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده و پرهیز از دوباره‌کاری و مراقبت و نگهداری از منابع و هم‌چنین پیروی از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط و دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری و... است تا مقامات اجرایی با آزادی عمل بیشتر بر نتایج عملیات تأکید ورزند و در برابر پسماندهای مصرف منابع مالی عمومی پاسخگو باشند؛ از این رو بازنگری در قوانین و مقررات موجود و حذف مقررات دست و پا گیر از الزامات ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و تحقق شعارمحوری مدیریت عمومی نوین خواهد بود. انضباط مالی مدیران معمولاً با ارزیابی عملکرد سنجیده می‌شود و بهبود عملکرد نیز به ارتقای عوامل سه گانه، یعنی رعایت صرفه‌جویی

اقتصادی، کارایی و اثربخشی وابسته است. در نتیجه توجه جدی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان با حسابرسی عملکرد برای دستیابی به انضباط مالی و استفاده بهینه از منابع کمیاب، ضروری و حیاتی است.

نتیجه‌ای که در مورد سؤال اول به دست آمد، نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، کارایی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در رتبه‌بندی شاخصهای کارایی "پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده" بیشترین، و "پرهیز از دوباره‌کاری" کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

نتیجه‌ای که در مورد سؤال دوم به دست آمد، نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، اثربخشی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در رتبه‌بندی شاخصهای اثربخشی "پیروی از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط" بیشترین، و "دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری" کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

نتیجه‌ای که در مورد سؤال سوم به دست آمد، نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران در ناجا تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در رتبه‌بندی شاخصها صرفه اقتصادی از "مراقبت و نگهداری از منابع" بیشترین، و "جلوگیری از انتصاب نیروهای با شایستگی خوب، در پست‌های نامناسب"، کمترین تأثیر را بر انضباط مالی فرماندهان دارد.

۹. پیشنهادهای کاربردی

به منظور افزایش تأثیر کارایی بر انضباط مالی مدیران پیشنهاد می‌شود:

- از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده بپرهیزند.
- از سامانه‌ها و روشهای غیرکارای عملیاتی و روشهای دستی و رایانه‌ای نامناسب بپرهیز کنند و با به روز کردن و سیستمی کردن فعالیتهای خود، بهره‌وری و انضباط مالی را در سازمان ارتقا دهند.
- از کارهای بی‌مورد و کم بازده و کاغذ بازیهای بیهوده بپرهیزند و کارهایی را که بازدهی و تأثیر بالقوه‌ای در بهره‌وری سازمان دارد در رأس فعالیت خود قرار دهند.
- برای مسئولیتهای خود تلاش کنند و آن را به نحو احسن و منظم و هدفمند ایفا کنند.
- از دوباره‌کاری و کارهای موازی بپرهیزند و با هماهنگی و ارتباط با یکدیگر در راستای هدف واحد تلاش کنند.

به منظور افزایش تأثیر اثربخشی بر انضباط مالی مدیران پیشنهاد می‌شود:

- از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط پیروی کنند و قانون را معیار کار خود بدانند.
- عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایتبخش را شناسایی، و نسبت به بررسی و کنترل هدفمند آن اقدام کنند.
- برنامه‌ها، طرحها و فعالیتهای در حال اجرا را درست و مناسب و هدفمند انجام دهند.
- برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج فضای مناسب تعیین کنند.
- کفایت سامانه مدیریت را ارزیابی، و نسبت به ارتقای آن اقدام کنند.
- سامانه برنامه‌ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه‌های تفضیلی سازمان را ارزیابی، و نسبت به شناسایی نقاط ضعف و قوت آن اقدام کنند.
- دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری را همواره مورد ارزیابی قرار دهند.

به منظور افزایش تأثیر صرفه اقتصادی بر انضباط مالی مدیران پیشنهاد می‌شود:

- از منابع در اختیار بخوبی مراقبت و نگهداری، و از اتلاف منابع جلوگیری کنند.
- از گزینش روشهای مناسب برای تدارکات استفاده کنند و صرفه و صلاح سازمان را مد نظر قرار دهند.
- از نیروی انسانی مناسب و با انگیزه با توجه به حجم عملیات اجرایی استفاده نمایند.
- از تجهیزات پرارزش و گران قیمت و هم‌چنین از مواد مازاد بر نیاز بخوبی نگهداری کنند و اصل صرفه‌جویی را مد نظر قرار دهند.
- از انتصاب نیروهای با شایستگی خوب که دارای توانایی و مهارت و انگیزه زیادی هستند در پستهای نامناسب جلوگیری کنند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جامع علوم انسانی

فهرست منابع

- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۹۵). "استانداردهای حسابرسی"، نشریه سازمان حسابرسی، شماره ۱۱۲، چ سوم ۱۳۹۵
- اسفندیاری، خسرو و دهقان، حبیب اله (۱۳۹۴). "ملزومات انضباط مالی از دیدگاه مقام معظم رهبری مدظله العالی"، فصلنامه مدیریت نظامی، ش ۵۸
- حسن زاده، رسول (۱۳۹۴). "نقش حسابرسی عملکرد در کنترل مالی مدیریت بخش عمومی"، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد و حسابداری

- حیدری نژاد، قدرت اله و شکر بیگی، سهراب (۱۳۹۱). "حسابرسی عملکرد: ضرورت‌ها، چالش‌ها و راه کارها. مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی"، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ص ۳۸۲-۳۶۵

- دوست جباریان، جواد (۱۳۹۶). "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

- صمصامی، خداداد (۱۳۸۶). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در وزارتخانه‌های کشور"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.

- فتاحی، سیروس؛ خشنود، ابراهیم؛ قلی‌پور، ایرج (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)"، دانش حسابرسی، ش ۶۱.

- کفاش‌پور، روح اله (۱۳۹۴). "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حساب رسان دیوان محاسبات کشور"، دیوان محاسبات کشور.

-Arthur, A. Rydland, L. T. & Amundsen, K, (2012), "The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway", **American Journal of Evaluation**, 33 (1), PP. 44-59.

-Kristin, R. K, (2014), "Performance Audit and the Importance of the Public Debate", **Evaluation**, 20 (3), PP. 368–385.

-Loke.c..Ismail.S.& Abdul Hamid. F.(2016). "The Serception of public sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory study". **Asian Review of Accounting**. 24 (1). 90-104.



شروېشگاه علوم انساني و مطالعات فرهنگي
پرتال جامع علوم انساني