

## بررسی توانمندی کارکنان دیوان محاسبات و نیاز سنجی جهت انجام حسابرسی های مالی و عملکرد

پریسا رسولی

کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران

### چکیده

این تحقیق به بررسی تاثیر توانمندی کارکنان دیوان محاسبات و نیاز سنجی جهت انجام حسابرسی های مالی و عملکردمی پردازد. بدین منظور فرضیات پژوهش مشتمل بر (۳) فرض تدوین و دو پرسشنامه محقق ساخته پنج گزینه ای (لیکرت) که هر دو از قابلیت روایی و پایایی بالایی برخوردار بوده اند، تهیه و سپس برای آزمون فرضیات از آزمون های ناپارامتری (ضریب همبستگی پیرسون)، معادلات تحلیل مسیر و سایر آماره های (F)، (R) و (Sig) رگرسیون در محیط spss استفاده گردید. نتایج آزمون تحقیق، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود، نشان داد که (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی می شود، (۲) بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود و (۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود.

**واژه های کلیدی:** حسابرسی عملکرد، بهره وری، دیوان محاسبات کشور، شاخص های بهره وری.

کلیه فناوری ها و پیشرفت های جوامع زائیده‌ی تلاش و کوشش محققین و پژوهشگرانی بوده که طی سال‌های متمادی جهت کسب معرفت و دانش بشری همت گماشته‌اند. دانش و معرفت بشر روز به روز با رشد بیشتری در حال گسترش بوده که این خصلت افزایشی و گسترش‌یابنده ناشی از استفاده از تجارب و دانش گذشتگان و افزودن بر آن بوده است. به تبع این پیشرفت، علوم اجتماعی و انسانی نیز رشد نموده و دانش حسابداری و حسابرسی و مدیریت بهره‌وری از این قاعده مستثنی نبوده است. در علم حسابداری و حسابرسی نیز شاهد رشد چشم‌گیری در این بخش بوده ایم که نمونه بارز و تکامل یافته آن حسابرسی عملکرد (عملیاتی) مدیریت می‌باشد. در واقع میتوان گفت حسابرسی عملکرد در پی پیشرفت روز افزون اقتصاد و افزایش پاسخگویی (مالی و عملیاتی) بخش‌های دولتی در قبال جامعه در کشورهای مختلف شکل گرفته تا با ارزیابی، اندازه‌گیری و گزارشگری کارایی<sup>۱</sup>، اثربخشی<sup>۲</sup> و صرفه اقتصادی<sup>۳</sup> امور و عملیات ناشی از فعالیت بخش‌های دولتی، ضمن کنترل و استفاده بهینه از منابع محدود با ارائه یافته‌ها و پیشنهادات حسابرسی، مدیران دستگاه‌های اجرایی را یاری رسانده و زمینه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی و ارتقاء بهره‌وری را فراهم نماید.

اگر چه از انجام حسابرسی عملکرد در کشورهای پیشرفته سال‌های متمادی می‌گذرد لیکن این شکل از حسابرسی در کشور ما در ابتدای راه است. لذا دستگاه‌های نظارتی بالاخص دیوان محاسبات کشور، بخش‌های دولتی، متخصصین حسابداری و حسابرسی بایستی نسبت به پیاده‌سازی این نوع حسابرسی در جهت ارتقاء بهره‌وری، از تجارب دیگر کشورها نیز استفاده نمایند. بدیهی است عدم اهتمام دستگاه‌های نظارتی، مدیران بخش‌های دولتی، متخصصین حسابداری و حسابرسی در شناسایی و پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد و همچنین عدم بهره‌گیری از تجارب کشورهای پیشرو در این بخش ممکن است سال‌ها این حرفه از حسابرسی دولتی را در ایران به فراموشی بسپارد. با عنایت به باور عمومی که حسابرسی عملکرد (عملیاتی) را برای بخش‌های دولتی و غیرانتفاعی ضروری می‌دانند و تحقیقاتی که توسط پژوهشگران در این زمینه صورت گرفته، امید است پژوهش مزبور نیز بتواند زمینه‌ساز اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد در جهت ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران گردد.

## ۲- طرح و بیان موضوع (مسئله)

امروزه به دلیل کاهش منابع و افزایش جمعیت و نیازها، بهره‌وری به عنوان یک اهرم مؤثر در مدیریت و رهبری جامعه، توجه دانشمندان علوم گوناگون را به خود جلب کرده است. در این میان، دین اسلام به عنوان آخرین دین الهی که داعیه ارائه برنامه کامل و جامع مورد نیاز انسان معاصر را دارد نیز درباره بهره‌وری؛ درست انجام دادن کار درست؛ یعنی تلفیقی از کارایی (نسبت ستاده به داده) و اثربخشی (مقایسه نتیجه با اهداف) با دیدگاه فرهنگی، بر پایه نظام جامع بهره‌وری با تأکید بر نقش محوری انسان، هم در سطح فردی و هم در سطح اجتماعی، نکات بدیع و منحصر به فردی را از طریق آیات قرآن کریم و سیره ائمه معصومین فراروی مسلمانان نهاده است تا در گام نخست درباره آن بیندیشند و در گام بعدی، آموزه‌های بهره‌وری را به کار گیرند (احمد زاده، ۱۳۸۹). در کشور ما اهمیت و توجه به مقوله بهره‌وری به دلایل مختلف از جمله حاکم نبودن فرهنگ و نگرش درست به بهره‌وری در جامعه، مورد غفلت واقع شده است و با وجود برخی اقدام‌های انجام شده مانند تأسیس

<sup>1</sup> Performance Reporting

<sup>2</sup> Effectiveness

<sup>3</sup> Economy

سازمان ملی بهره‌وری و برخی تأکیده‌ها در برنامه سوم توسعه در خصوص ارتقای بهره‌وری، هنوز تا رسیدن به وضعیت مطلوب فاصله زیادی باقیمانده است و باید قدم‌های اساسی و مؤثری در این زمینه برداشته شود. (اعتمادی و دیگران، ۱۳۸۸).

از سوی دیگر؛ با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، دستیابی به کارایی بیشتر، مدیران را به خود مشغول داشته است، چنانکه آنها برای ادامه حیات سازمان خود، نیازمند داده‌هایی فراتر از داده‌های مالی تاریخی هستند. از اینرو، ارزیابی وضعیت موجود با کنترل و زیر نظر گرفتن روش‌های دستیابی به اهداف سازمان و هماهنگی با محیط از راه نوآوری، شناسایی فرصت‌های بهبود و برطرف کردن کاستی‌های سیستم کنترل داخلی برای استفاده از فرصت‌های پیشرفت بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران، نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است (مصصامی، ۱۳۸۶). سازمان‌ها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند. در این راستا، استفاده از نظام‌های کنترلی مدیریت و فناوری‌های روز مفید بوده و به پیشبرد این مهم کمک می‌کند. پیش‌نیاز اساسی ایجاد سیستم حسابرسی عملکرد در سازمان، احساس نیاز به این نوع حسابرسی است. البته با پذیرفتن این اصل که با استقرار واحد حسابرسی عملکرد در سیستم کنترلی مدیریت (به عنوان بازوی اطلاعاتی مدیریت) نمی‌توان همه مشکلات سازمان را یک جا حل کرد، بلکه این مهم نیازمند صرف زمان و هزینه است (آبسالان، ۱۳۸۶).

حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت نیز یاد می‌شود از مباحث نسبتاً جدید در امور حسابرسی است که دامنه حسابرسی را از حسابرسی‌های مالی فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه‌های حسابرسی را بطور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌دهد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸). این نوع حسابرسی تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه‌ی اجرای عملیات است. این تکنیک، اطلاعات ضروری را در خصوص تعیین میزان دستیابی به اهداف، مثلاً میزان موفقیت در استفاده از منابع، برای مدیران و رؤسا فراهم می‌آورد. شاخص‌های مورد استفاده در مولفه‌های اساسی حسابرسی عملکرد تاثیر قابل توجهی بر بهبود مستمر امور و بهره‌وری دستگاه‌های اجرایی می‌تواند داشته باشد. به همین خاطر در این مقاله سعی بر آن شده است تا ضمن اشاره به مفاهیم اصلی بهره‌وری، به رویکرد‌ها و راه‌کارهای مختلف افزایش بهره‌وری از طریق اجرای حسابرسی عملکرد پرداخته شود؛ حال سوالات اساسی مطرح این است که: آیا اجرای حسابرسی عملکرد بر شاخص‌های بهره‌وری بخش‌های دولتی موثر است؟ برای پاسخ به این سوالات و با توجه به اهمیت موضوع و نظر به اینکه تحقیق جامعی در این ارتباط در کشورمان انجام نشده است، هدف این مطالعه بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌باشد.

### ۳- اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

با توجه به گسترش سطح رقابت، پیچیدگی‌های فناوری، تنوع سلیقه‌ها، کمبود منابع و سرعت تبادل اطلاعات اهمیت بهره‌وری در جهان امروز، بر کسی پوشیده نیست. به طوری که بهره‌وری و کارایی ارزشمندترین جایگاه را نزد مدیران دارد و همه در جست و جوی کارایی بیشتر و اثربخشی فزون‌ترند تا ثبات سازمان را در دنیای پر رقابت تضمین نمایند (هنری، ۱۳۸۲). این امر سبب شده است که در کلیه کشورها بهره‌وری و استفاده صحیح و هر چه بهتر و مناسبتر از مجموع عوامل تولید (اعم از کالا و خدمات) به اولویتی ملی تبدیل شود و همه جوامع به این باور برسند که تداوم حیات هر جامعه بدون توجه به موضوع بهره‌وری ممکن نیست (پویان و معصومی، ۱۳۸۷). کشور ما نیز از این قاعده مستثنی نیست و توجه به مقوله بهره‌وری نقشی بسزا در توسعه آن دارد. از سوی دیگر؛ مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند.

ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از اینرو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری های مدیریت بپردازند و نتیجه گیری ها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند (نخبه فلاح، ۱۳۸۴).

#### ۴- مبانی نظری پژوهش

برای فهم مبانی نظری بهره وری و حسابرسی عملکرد، ابتدا باید با دو مفهوم کارائی و اثربخشی آشنا شویم. کارائی عبارتست از نسبت ستاده به داده که برابر با مصرف بهینه منابع می باشد. اثربخشی نیز به معنای تحقق اهداف سازمان است. با ادغام این دو مفهوم چهار حالت به دست می آید که حالت چهارم همان بهره وری می باشد. کارآمدی و اثربخشی (بهره وری)، حالتی است که هم منابع درست مصرف می شود و هم اهداف سازمان تحقق می یابد. حسابرسی عملکرد ارزیابی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی امور بوده که به صورت پیشنهاد به مدیریت جهت رفع و ارتقاء بهره وری انجام می گیرد. بهره وری مشتمل بر اثربخشی و کارایی عملکرد است که کارایی عبارت است از انجام دادن درست کارها و اثربخشی انجام دادن کارهای درست می باشد. به این ترتیب، بهره وری را می توان به صورت انجام درست کار درست تعریف کرد (چلبی، ۱۳۸۵).

#### ۴-۱- حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملیاتی تقریباً از سال ۱۸۷۵ میلادی در کشورهایمانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالات متحده شکل گرفت. حسابرسی عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان به صورت جدی مطرح شد. به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳). در سال ۱۹۷۷، کنفرانس لیما توسط اینتوسای برگزار گردید و رسماً به اهمیت این حسابرسی توجه نمود. نهادهای عمومی به ویژه دیوان محاسبات عمومی آمریکا نیز در توسعه رویه های حسابرسی عملکرد مؤثر بوده اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه های انجمن حسابداران رسمی آمریکا به سه عامل کارایی، اقتصادی بودن و اثربخشی اشاره شده است (آبسالان، ۱۳۸۶).

#### ۴-۲- بهره وری

مسأله بهره وری و یا استفاده بهتر از منابع در جهت تحویل اهداف از جمله مباحث پرتطرفداری است که از نیمه دوم قرن بیستم به طور گسترده در سطح اقتصاد بین الملل مورد توجه قرار گرفت و بدان پرداخته شد. بهبود و ارتقای بهره وری مستلزم کوشش و تلاش برنامه ریزی شده همه جانبه از سوی کارمندان و مدیران یک سازمان است که خود نیازمند بهبود شرایط کار و تغییر محرک ها و روش های انگیزش کارکنان، بهبود نظام ها، دستورالعمل ها، قوانین، بخشنامه ها، فرایندها، فناوری و غیره می باشد. بهره وری، گوهر سازمانی است که می تواند پایداری و بقای سازمان ها را تضمین و مکانیزمی برای کسب مزیت رقابتی باشد. مفهوم امروزی این واژه مرتبط با عصر انقلاب صنعتی در حدود دو قرن پیش است. بهره وری امری جدید نبوده و قدمتی برابر با تاریخ بشر دارد اما تاریخ پژوهش های منظم علمی در مورد بهره وری با زمان کنونی فاصله چندانی ندارد.

انسان در همه قرون و اعصار با مشکلی به نام محدودیت منابع و امکانات روبه رو بوده است از آن جا که منابع یک کشور عموماً محدود است، افزایش بهره وری به عنوان یک ضرورت اساسی برای ارتقای استاندارد زندگی یک ملت، اهمیت پیدا می کند. بهره وری مفهومی است جامع و کلی که افزایش آن به عنوان ضرورتی جهت ارتقاء سطح زندگی، رفاه بیشتر، آرامش و آسایش جامعه، همواره مدنظر

سیاست مداران، اقتصاددانان و دولتمردان بوده است (اسمیت، ۲۰۰۱). ضرورت بهبود بهره وری در سه سطح ملی، دولت و سازمان مطرح است.

## ۵- مرور ادبیات و سوابق مربوطه (پیشینه تحقیق)

### ۱-۵- حسابرسی عملکرد

فتاحی (۲۰۱۲)، در تحقیقی تحت عنوان بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری منابع ساختاری بخش های دولتی که دارای سه فرض بود نشان داد که؛ (۱) حسابرسی عملکرد باعث بهبود منابع ساختاری و سازمانی می شود، (۲) بهبود منابع ساختاری و سازمانی باعث ارتقاء بهره وری می شود و نهایتاً (۳) حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری منابع ساختاری و سازمانی (فضای سازمانی) بخش های دولتی می شود. در این پژوهش اجزاء منابع ساختاری شامل: عدم انتقالات پی در پی یا ثبات نیروی انسانی (کارکنان و مدیران)، حداقل شدن زمان لازم جهت انجام امور و نیز حذف کارهای غیر ضرور و نیز گلوگاه ها، کیفیت طراحی و انجام امور و تحقق استانداردهای کیفی، انعطاف پذیری در پاسخگویی به تغییرات مستمر امور و تحول در سیستم ها، نهادی و ساختاری کردن صرفه جویی و بهینه کردن مصرف انرژی، تمرکز وظایف و اختیارات و نیز عملیات و فعالیت ها بر اهداف حساس و موفقیت آمیز، افزایش نوسازی، توسعه و تجهیز فناوری اطلاعات، مساعد شدن محیط کاری و فرهنگ سازمانی و احترام قائل شدن برای ارباب رجوع، استقرار استراتژی بهبود دائمی در امور و استقرار ساختار تکنولوژیک و فناوری های نوین توسط محقق با استفاده از روش تحلیل مسیر و آزمون همبستگی پیرسون مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و نتیجه گیری شد که این متغیرها به عنوان اجزایی از بهره وری ساختاری بخش های دولتی قلمداد شده که با اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری می شود.

### ۲-۵- بهره وری

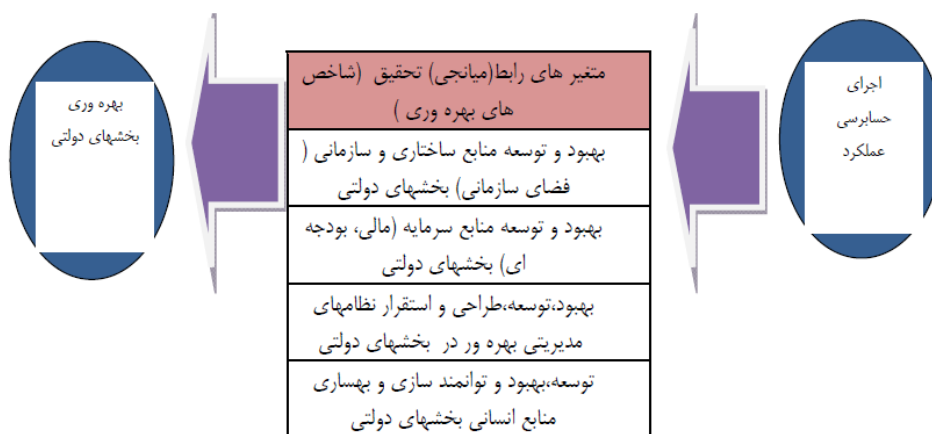
ایبلی (۲۰۰۹) نیز در مطالعه خود عوامل مربوط به نوع رهبری و نگرش گروه مدیریت را از عوامل سازمانی مرتبط با بهره وری مدیران میانی شناسایی کرد.

اله وردی و همکاران (۱۳۸۸)، با مطالعه توصیفی به صورت مقطعی در نیمه اول سال ۱۳۸۸ نشان دادند رعایت عوامل مربوط به شیوه و سبک مدیریتی سازمان با میانگین امتیاز (۴,۴۱) مهمترین دسته از عوامل مؤثر بر بهره وری نیروی انسانی شناخته شد. عوامل مرتبط با فرد، فرهنگ، ساختار سازمانی، سیستم های پاداش، دوره های آموزشی، عوامل مربوط به فضای فیزیکی سازمان در رده های بعدی اهمیت قرار داشتند.

در تحقیقی که توسط فرشاد فر (۱۳۸۸) با عنوان عوامل مؤثر بر بهره وری نیروی انسانی در شرکت های تعاونی صنعتی و کشاورزی استان کرمانشاه با استفاده از روش نمونه گیری طبقه ای تصادفی انجام گرفت، نتایج نشان داد که عوامل آموزش، انگیزه و ابتکار، وجدان کاری، مدیریت، قانون مداری و نظم، صرفه جویی و نظام مناسب پرداخت بر بهره وری نیروی انسانی مؤثرند.

## ۶- چارچوب و مدل های مفهومی

این پژوهش براساس چارچوب مفهومی ذیل به انجام رسیده است:



شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش (Epstein, 1992)

## ۲-۶- فرضیه های پژوهش

**فرضیه اول:** اجرای حسابداری عملکرد رابطه معناداری با بهبود شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی بخش های دولتی دارد.

**فرضیه دوم:** بهبود شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی بخش های دولتی رابطه معناداری با ارتقاء بهره وری بخش های دولتی دارد.

**فرضیه سوم:** اجرای حسابداری عملکرد از طریق تاثیر ترکیبی بر بهبود شاخص های منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی رابطه معناداری با ارتقاء بهره وری بخش های دولتی دارد.

## ۷- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از جهت روش تحقیق، قیاسی، استقرایی و از نوع پژوهش همبستگی است. همچنین از نظر روش استنتاج، توصیفی - تحلیلی و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی است.

## ۱-۷- جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مدیران، معاونان، حسابرسان، کارشناسان و صاحب نظران دیوان محاسبات کشور در سطح (۳۲) استان و ستاد مرکزی دیوان محاسبات کشور و به تعداد (۲۰۰۰) نفر بوده است. از این رو برای محاسبه تعداد نمونه مورد نیاز که تا حد ممکن معرف جامعه نیز باشد از فرمول کوکران استفاده گردید. حجم نمونه نسبتاً بزرگ و به تعداد (۳۲۲) نفر) و به روش تصادفی منظم در نظر گرفته شد لیکن به جهت بالا بردن اعتبار تحقیق پرسشنامه بین (۳۵۷) نفر) توزیع و جمع آوری گردید.

## ۲-۷- قلمرو تحقیق

از نظر زمانی قلمرو این تحقیق مربوط به زمان اخذ و گرد آوری اطلاعات بین بهمن ماه ۱۳۹۰ و تیر ماه ۱۳۹۱ و از نظر مکانی مدیران، حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات سراسر کشور (۳۲ استان) می باشد. همچنین از نظر موضوعی قلمرو تحقیق عبارت است از بررسی توانمندی کارکنان دیوان محاسبات کشور و نیازسنجی جهت انجام حسابداری های مالی می باشد.

## ۳-۷- روش ها و ابزار گردآوری تحقیق

ابتدا با مطالعه نشریات، مقالات و کتب مرتبط با مسئله تحقیق (اعم از حسابرسی عملکرد و بهره وری) و مشاوره با اساتید مجرب و حسابرسان متخصص دیوان محاسبات کشور، ابزار پیمایش به صورت پرسشنامه محقق ساخته تنظیم، سپس مورد پیش آزمون قرار گرفت و با توجه به ضریب بالای آلفای کرونباخ این پرسشنامه و همچنین تأیید در کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل های دیوان محاسبات کشور نهایی و بین نمونه آماری پژوهش توزیع، سپس گردآوری و مورد ارزیابی و سنجش قرار گرفت.

## ۴-۷- روش تجزیه و تحلیل داده ها

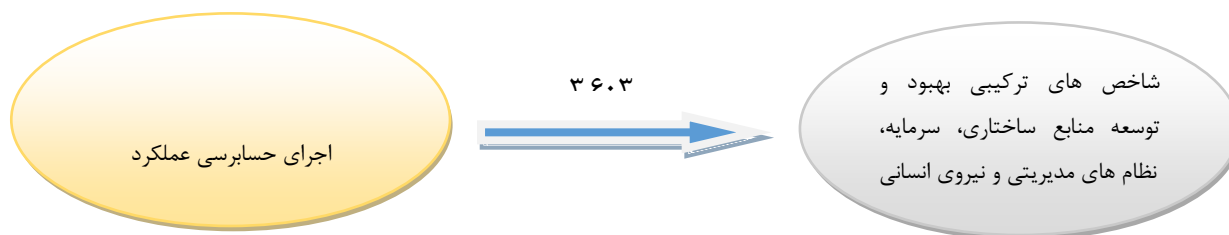
تجزیه و تحلیل داده ها از طریق آزمون ضریب همبستگی پیرسون، آزمون تحلیل مسیر و آماره های (regression) (t) (sig) و... با استفاده از نرم افزار spss نسخه (۱۸) صورت گرفت و به آزمون فرضیات تحقیق پرداخته شد و در نهایت نتایج تحقیق حاصل و بیان گردید.

## ۸- یافته های پژوهش

**فرضیه اصلی شماره (۱):** بین حسابرسی عملکرد و شاخص های ترکیبی بهبود و توسعه منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به فرضیه مدل تأیید به همراه نمودار تحلیل مسیر این فرضیه به صورت ذیل است:

$477 + (\text{حسابرسی عملکرد}) \times 3.933 = \alpha V$  (شاخص های بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی)



شکل شماره ۲: مدل مفهومی فرضیه اول (Epstein, 1992)

**فرضیه اصلی شماره (۲):** بین شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نیروی انسانی و نظام های مدیریتی با بهره وری کل بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

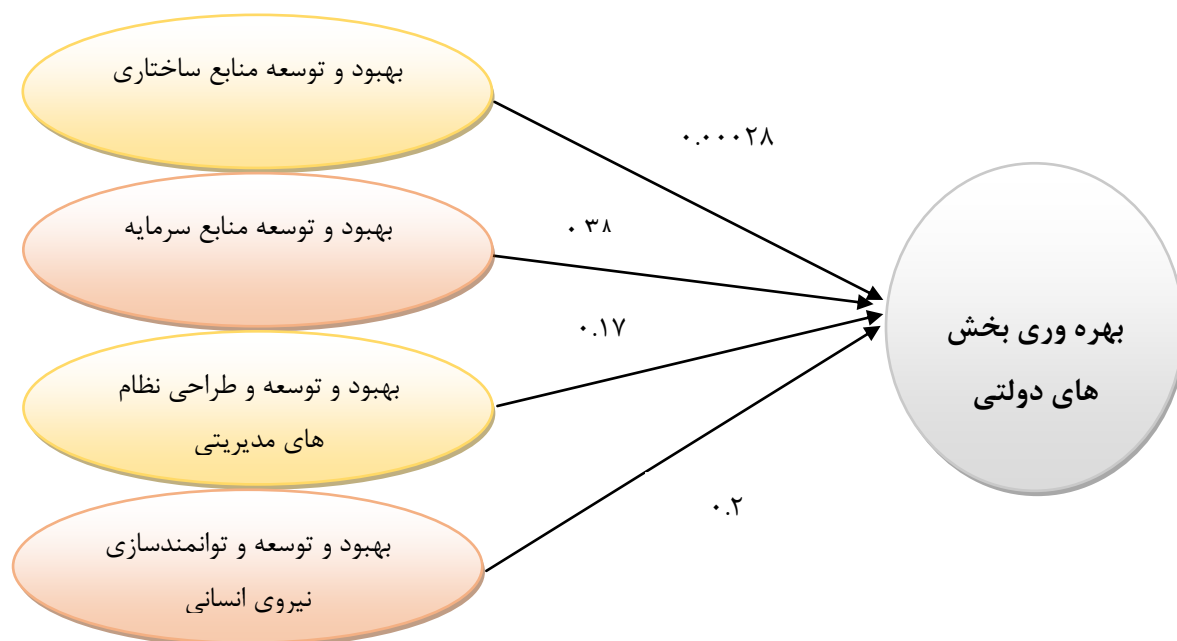
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	.Std Error	Beta		
(Constant)	1.733	.132		13.146	.000
منابع سرمایه	.303	.052	.380	5.842	.000
منابع ساختاری	.000	.068	.000	.004	.997
نظام های مدیریتی	.136	.060	.170	2.253	.025
منابع انسانی	.144	.049	.200	2.936	.004

با توجه به سطح معنی داری (sig=0,000) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تأیید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. همچنین با توجه به معادله تحلیل مسیر این فرضیه وجود رابطه مثبت بین متغیرها مشاهده گردیده است. برای آزمون معناداری رابطه میان شاخص های ترکیبی توسعه

و بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و نیروی انسانی با میزان بهره وری بخش های دولتی از تکنیک آماری تحلیل مسیر استفاده می شود، معادله مسیری تأیید این فرضیه به صورت ذیل می باشد؛

$$Y = 1,733 + 0.303V1 + 0.361V2 + 0.144V3 + 0.136V4 + 0.000V5$$

(منابع انسانی). (نظام های مدیریتی). (منابع ساختاری). (منابع سرمایه)



شکل شماره ۳: مدل مفهومی فرضیه دوم (Epstein, 1992)

**فرضیه اصلی شماره (۳):** بین اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر شاخص های ترکیبی توسعه و بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و نیروی انسانی با ارتقاء بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳.۶۹	۰.۶۵۵	۰.۶۵۸	۰.۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳.۹	۰.۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر ترکیبی بر شاخص های بهره وری (۳,۶۹) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳,۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ( $r=0,658$ ) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر ترکیبی بر شاخص های بهره وری میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ( $sig=0,000$ ) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود.

### نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مدل کلی تحقیق

پس از محاسبه اثرات مستقیم و غیر مستقیم متغیرهای مستقل بر بهره وری بخش های دولتی، متغیر اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به همه مسیرهای علی اعم از مستقیم و غیر مستقیم، بر بهره وری بخش های دولتی، تاثیر افزایشی داشت. یعنی هر جا اجرای حسابرسی عملکرد بالاتر رفته، میزان بهره وری بخش های



دولتی نیز بیشتر شده است. تحلیل مسیر تاثیرات متغیرهای مستقل و محاسبه‌ی نحوه و شدت تاثیرات مستقیم و غیرمستقیم حاکیست که در مجموع، بیشترین تغییرات متغیر وابسته به اثر متغیر بهبود و توسعه منابع سرمایه‌ای مربوط می‌شود. برای محاسبه میزان تبیین تغییرات متغیر وابسته از ضریب تعیین استفاده شده است.

جدول محاسبه اثرات اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی

نام متغیر	اثر مستقیم	اثر غیرمستقیم	اثر کل
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره‌وری منابع ساختاری و سازمانی	۰	۰.۹۲۴ * ۰.۰۰۰۲۸	۰.۰۰۰۲
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره‌وری منابع سرمایه (مالی و بودجه)	۰	۰.۸۴۵ * ۰.۳۸	۰.۳۲۱۱
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره‌وری نظام‌های مدیریتی	۰	۰.۹۰۱ * ۰.۱۷	۰.۱۵۳۱
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره‌وری منابع انسانی (نیروی انسانی)	۰	۰.۹۲۴ * ۰.۲	۰.۱۸۴۸

### ۹- نتیجه‌گیری تحقیق

تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون‌های ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل مسیر و صورت‌گرفت و نتایج نشان داد که؛  
الف. بین حسابرسی عملکرد ۱۶ و شاخص‌های ترکیبی بهبود و توسعه منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد.  
ب. بین شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نیروی انسانی و نظام‌های مدیریتی با بهره‌وری کل بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به سطح معنی‌داری ( $\text{sig}=0,000$ ) کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می‌شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی‌شود.  
ج. بین اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر شاخص‌های ترکیبی توسعه و بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی با ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول نتایج کلی آزمون فرضیات تحقیق

شماره فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه فرضیه
(۱)	اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود	تأیید فرضیه
(۲)	بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود	تأیید فرضیه
(۳)	حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود.	تأیید فرضیه

### ۳-۹- پیشنهادات تحقیق

همچنان که نتایج تحقیق نشان داده حسابرسی عملکرد به ترتیب بیشترین تأثیر را بر بهبود منابع سرمایه (مالی و بودجه)، منابع انسانی (نیروی انسانی)، نظام‌های مدیریتی و منابع ساختاری و سازمانی داشته و این نشانگر این موضوع است که با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد، میزان بهبود در اینگونه شاخص‌های خرد بهره‌وری افزایش و در نهایت به افزایش بهره‌وری کل می‌انجامد. بنابراین پیشنهاد می‌گردد دستگاه‌های نظارتی بالاخص

دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد علاوه بر پاسخخواهی از بخش های دولتی، زمینه ارتقاء بهره وری را مهیا سازند. از سوی دیگر شاخص های چهارگانه خرد بهره وری از سوی دستگاه های اجرایی مورد توجه جدی قرار گیرند تا باعث ارتقاء هر چه بهتر بهره وری شوند.

#### ۴-۹- محدودیت های تحقیق

هر چند وجود برخی مشکلات، محدودیت ها و نارسایی ها در فعالیت های پژوهشی و مطالعاتی در مواردی حسب مورد اجتناب ناپذیر است، لیکن در انجام این پژوهش محدودیت خاصی نبوده و تنها مواردی به شرح ذیل وجود داشته است.

۱. در اجرای این تحقیق با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد و جهانی در هر دو زمینه بهره وری و حسابرسی عملکرد، وقت و تلاش بسیاری در شناسایی بالاخص شاخص های بهره وری انجام گرفت و نیاز بود تا ضمن کمک از اساتید مجرب و متخصصین حوزه حسابرسی، پرسشنامه پژوهش توسط کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل های دیوان محاسبات کشور، تأیید و سپس بین نمونه آماری تحقیق توزیع شود، بنابراین باعث شد روند تحقیق با کندی صورت پذیرد.

۲. با توجه به اینکه این تحقیق در سطح ملی و کشور انجام گردید روند جمع آوری پرسشنامه ها به سختی و با آهستگی صورت پذیرفت و باعث گردید هزینه بالایی تحمل گردد.

#### منابع

۱. آبسالان، لیلا. (۱۳۸۶). "بررسی موانع اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد در دستگاه های عمومی دولتی". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
۲. احمد زاده، مصطفی. (۱۳۸۹). سوره عصر؛ منشور بهره وری قرآن کریم. نشریه پژوهش های قرآنی، سال شانزدهم، شماره ۶۳.
۳. اسدی، حسن و رهاوی، رزا. (۱۳۸۳). رابطه فرهنگ سازمانی با بهره وری مدیران تربیت بدنی آموزش و پرورش سراسر کشور. فصلنامه حرکت، شماره ۲۰، صص ۳۴-۲۳.
۴. اعتمادی، حسین و گنجی، حمید رضا و مهرابی کوشکی، علی. (۱۳۸۸). بهره وری منابع انسانی و رابطه آن با ارزش بازار شرکت. نشریه مدیریت بازرگانی، دوره ۱، شماره ۳، پاییز و زمستان ۱۳۸۸، صص ۳۸-۲۳.
۵. الوانی، سیدمهدی و شریف زاده، فتاح. (۱۳۷۹). فرآیند خط مشی گذاری عمومی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۶. اله وردی، مصطفی و فرح آبادی، محمد احسان و سجادی، حانیه السادات. (۱۳۸۸). اولویت بندی عوامل مؤثر بر بهره وری منابع انسانی از دیدگاه مدیران میانی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. فصلنامه بیمارستان، سال نهم، شماره ۳ و ۴، پاییز و زمستان ۱۳۸۹، شماره مسلسل ۳۵، صص ۸۵-۷۵.
۷. پویان، سید علی و معصومی، مریم. (۱۳۸۷). استقرار چرخه بهره وری در شرکت برق منطقه ای تهران: موانع و راهکارها. هفتمین همایش کیفیت و بهره وری در صنعت برق، تهران، ۱۹ خرداد ماه.
۸. جوی پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن. فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دهم، شماره ۲، پاییز ۱۳۸۹، صص ۱۲۸-۱۰۹.
۹. چلبی، مسعود. (۱۳۸۵). جامعه شناسی نظم. تهران، نشر نی.
۱۰. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "حسابرسی عملیاتی انجمن حسابداران خبره ایران". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۶۰.
۱۱. خداکرمی، علیرضا. (۱۳۸۰). بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران.

۱۲. دهقان نیری، احمد. (۱۳۸۵). بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد مدیریت در بهره‌وری طرح‌های عمرانی. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۰، تابستان و پائیز ۱۳۸۵، صص ۵۱. ۴۰.
۱۳. دیوان محاسبات کشور، کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد. صص ۹۸. ۱.
۱۴. دیوان محاسبات کشور، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادها. (۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن. صص ۳۹. ۱.
۱۵. صالح اولیاء، محمد و دهستانی، فهیمه. (بی تا). بررسی نقش نظام پیشنهادات در مدیریت کیفیت جامع و تاثیر آن بر افزایش بهره‌وری سازمان. مجله روش، سال ۱۹، شماره ۱۲۴.
۱۶. صمصامی خداداد. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد مدیریت در وزارتخانه‌های کشور. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
۱۷. فرشاد فر، زهرا. (۱۳۸۸). عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی در شرکت‌های تعاونی صنعتی و کشاورزی استان کرمانشاه. نشریه تعاون، سال بیستم، شماره ۲۰۲ و ۲۰۳، اردیبهشت و خرداد ۱۳۸۸، صص ۴۸. ۳۵.
۱۸. قاسمی، محمد و الوانی، سید مهدی. (۱۳۷۹). بررسی تأثیر کیفیت زندگی کاری بر بهره‌وری نیروی انسانی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
۱۹. محمدی، معبود. (۱۳۸۷). برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۶ و ۲۵.
۲۰. نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). "حسابرسی عملکرد و عملیاتی". تدبیر، شماره ۱۶۵.
۲۱. نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه. فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، شماره‌های ۱۷ و ۱۸.
۲۲. هنری، حبیب. (۱۳۸۲). طراحی و تبیین مدل نظام اطلاعاتی و سیستم بهره‌وری منابع انسانی در سازمان تربیت بدنی، سال پانزدهم فدراسیون‌های ورزشی منتخب و کمیته المپیک. رساله دکتری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه تربیت مدرس.
24. Abdel. Razek, R. H., H. A. Elshakour and M. Abdel. Hamid (2007), Labor productivity: benchmarking and variability in Egyptian projects, *International Journal of Project Management*, 25(2):189. 197.
25. Abili KH, Jahed H. Determining Related Organizational Factors to Productivity of Middle Managers, *Journal of Psychology & Training Sciences: Vol 1, No 39, 2009.*
26. Alaolmaleki M, Yousef B. Cognition & Compare of The Ways that Increase Human Resource Productivity in Semnan University of Medical Sciences. 1st Conference of Resource Management of Hospital ,Tehran, 2002.
27. Alvani M, Ahmadi P. Design of Total Pattern of Affecting Factors on Human Resource Productivity. *Journal of Modares*, Vol 5 No 1, 2002.
28. Bernolak, I,( 1991). "Linking Managerial Actions to Productivity Measures", in *International Productivity Journal* , Vol 26 , No 7 , p: 29. 38.
29. Bouckart, G. B ,(1992). " Public Productivity in Retrespective " *Public Productivity Handbook*, edited by : Holzer, united state.
30. Drucker, M. (1975). The Importance of Internal Auditing for Higher Educational Administration. *The Internal Auditor*, 32(4), pp. 57. 63.
31. Dupuy, A. and A. D. Grip (2006), Elasticity of substitution and productivity, capital and skill intensity differences across frms, *Economics Letters*, 90 (3):340. 347.
32. Epstein, P. D, (1992). "Measuring The Performance of P.S " *Public Productivity Handbook* , edited by Holzer , united state. An investigation into the Impacts of Performance Auditing Components on.. 2012 Fattahi, S.