

حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت های دستگاه‌های اجرایی

حمید نوروزی^۱، حمید سجادی^۲

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامشهر

^۲ استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

چکیده

در این پژوهش حسابرسی عملکرد و ارتقای کیفیت و کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی مورد بررسی قرار گرفته است. برای دستیابی به این هدف، تعداد ۱۵۹ نفر از حسابرسان، مستشاران و معاونان دیوان محاسبات با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شدند و با بهره گیری از ابزار پرسشنامه داده های موردنظر جمع آوری شد. ضمن اینکه به منظور تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار SPSS23 استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می دهد که اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است و حسابرسان بایستی در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند هم چنین حسابرسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند و مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند. موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد و حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، ارتقای کیفیت و کارایی، مؤلفه های حسابرسی.

مقدمه

ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت حسابرسی می باشد که در طول تاریخ با تطور مفهوم پاسخگویی مالی و تغییر در مبانی و اهداف آن، انواع مختلف حسابرسی نیز به کار گرفته شده است. امروزه با تغییر نگاه سنتی به مدیریت مالی و جایگزینی مدیریت مالی نوین که با تغییر در اهداف و رویکردهای آن همراه است و مبانی اصلی آن استفاده از اصول و معیارهای بازار (بخش خصوصی) در بخش دولتی و مدیریت عمومی، جلب مشارکت مردم در انجام امور و برون سپاری اداره امور عمومی، تلاش جهت تحقق ارزش های صرفه جویی، کارایی و اثربخشی در کلیه سطوح دولت و جایگزینی کنترل های خروجی و رویکرد مشتری محور به جای کنترل های ورودی و رویکرد فرایندمحور می باشد. نظام مالی عمومی در بخش بودجه و بودجه ریزی با تحولات بنیادینی روبرو شده است؛ به طوری که بودجه ریزی عملیاتی به عنوان مدل رایج بودجه ریزی در نظام های حقوقی مختلف پذیرفته شده و متناظر آن در مرحله نظارت بر بودجه نگاه ها معطوف به مفهوم حسابرسی عملکرد گشته است. حسابرسی عملکرد که بر پایه سه مولفه اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی پی ریزی شده است در نظام های پیشرفته بودجه ریزی همچون آمریکا بیش از یک قرن پیشینه دارد اما در نظام بودجه ریزی ایران همچون طفلی نوپا می باشد که تحقق کامل آن مستلزم بسترسازی در حوزه های مختلف حقوقی، مدیریتی، سیاسی و ... می باشد و به یقین تا این زمینه سازی ها صورت نگیرد حسابرسی عملکرد عملاً قابلیت تحقق پیدا نخواهد کرد و تلاش در جهت پیاده سازی آن بدون توجه به چارچوب حقوقی متناسب منجر به نقض اصل حاکمیت قانون - که به یقین بی بدیل ترین اصل نظام های سیاسی مدرن می باشد، خواهد گردید (زارعی و فاضل نژاد، ۱۳۹۵). در سیستم اقتصادی امروز انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و اقتصادی برای مراکز تصمیم گیری دارای اهمیتی شگرفت است، یکی از خصوصیات این سیستم وجود سازمان های بزرگی می باشد که به صورت شرکت های سهامی، سرمایه هزاران سرمایه گذار را یکجا جمع کرده اند و فعالیت های اقتصادی وسیعی را در یک کشور و یا حتی در سرتاسر جهان اداره می کنند. برای مدیرانی که در رأس این سازمان های وسیع قرار دارند، امکان نظارت مستقیم بر تمام جزئیات فعالیت های سازمان وجود ندارد. یکی از بهترین و شاید مهم ترین ابزار در دسترس مدیریت برای رفع نقص، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی می باشد (حیدری، ۱۳۸۸، ص ۲).

از طرفی جدایی مالکیت از مدیریت تقریباً در تمام کشورهای جهان، ضرورت نیاز به هر دو حسابرسان داخلی و خارجی قانونی به عنوان یک ابزار نظارتی مستقل جهت تأیید و اعتبار بخشی، انصاف و صداقت صورت های مالی تهیه شده توسط مدیریت، به وجود آورده است. این موضوع، این امکان را فراهم می کند که استفاده کنندگان از صورت های مالی در تصمیم گیری های خود به واحد حسابرسان داخلی شرکت تکیه کنند؛ که بخش مهمی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی و یکی از مکانیزم های نظارتی در متون حاکمیت شرکتی است که نقش مهمی در اثربخشی و بهره وری سیستم کنترل داخلی ایفا می نماید. به طور کلی در حال حاضر نقش هر دو حسابرسی داخلی و خارجی اهمیت بسزایی دارد. اهمیت حسابرسی داخلی را می توان در قوانین و دستورالعمل های سخت گیرانه ای در مورد سیستم کنترل داخلی وجود دارد، مشاهده کرد (سلیمان و داندانگو، ۲۰۱۴، ص ۲۲۳). در واقع یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی سازمان ها، حسابداری و گزارشگری مالی است. محصول نهایی حسابداری گزارش ها هستند که راجع به وضعیت مالی و نتایج عملیات حاکم بر مسئولیت های واگذار شده تنظیم می شوند. این گزارش ها از یک طرف ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مسئولان را فراهم می نمایند و از طرف دیگر مبنایی برای تصمیم گیری و ارزیابی عملکرد مسئولان توسط شهروندان را فراهم می کنند. مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری ها و سایر سازمان های بزرگ بخش عمومی که فعالیت های غیر بازرگانی انجام می دهند، بر دو نوع است: مسئولیت پاسخگویی مالی و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی؛ مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل سازمان ها را به ارائه دلایل و گزارش هایی ملزم می کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت های این نهادها و سازمان ها در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات اتخاذ شده توسط نمایندگان مردم انجام گرفته است. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز دولت و سایر سازمان های بزرگ عمومی نظیر شهرداری ها را به ارائه گزارش هایی ملزم می

کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد دست یابی و میزان دست یابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و اطلاعاتی مبنی بر این که آیا تحقق اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است یا خیر ارائه نماید (حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱، ص ۳۶۹).

حیطه کار در حسابرسی مالی، سوابق، مدارک و شواهد پشتوانه صورت های مالی است در حالی که در حسابرسی عملکرد محیط عملیاتی و مالی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. مهارت های لازم غیر از مهارت های حسابداری، در نظر گرفتن گذشته و توجه به آینده و سر و کار داشتن با اقلام کمی و کیفی از دیگر تفاوت های حسابرسی عملکرد با حسابرسی مالی و رعایت است. حسابرسی مالی به گزارش نتایج فعالیت اقتصادی گذشته و حسابرسی رعایت به رعایت دستور العمل ها، قوانین و... از قبیل تعیین شده ارتباط دارد. حسابرسی عملکرد به ارتقاء نحوه اجرا و عملکرد آن مربوط می شود و بر خط مشی ها، برنامه ریزی و سیستمهای کنترل و روشهای تصمیم گیری مربوط است. در رویکرد حسابرسی عملکرد گزارش دهی به مجلس و سایر مراجع ذینفع در خصوص وضعیت عملکردی دستگاه اجرایی محصول نهایی است و گزارشات حسابرسی عملکرد در اغلب موسسات عالی حسابرسی حاوی توصیه هایی است که پیگیری و پایش مراجع مسئول مانند مجلس نسبت به اجرای توصیه های اصلاحی حسابرسان، موجب کسب اطمینان از پاسخگویی و بهبود مؤلفه های عملکردی دستگاه اجرایی را فراهم می نماید (حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱، ص ۳۶۹). در چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی و دولتی، عملکرد و اندازه گیری آن در فعالیت های از نوع دولتی جایگاه ویژه ای دارد. مقام های اجرایی در دولت ها موظف اند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف کنند و در تحقق این موارد پاسخگو باشند (حسینی و ناصرآبادی، ۱۳۹۱). امروزه با توجه به افزایش حجم مبادلات اقتصادی در بخش های عمومی و گستردگی فعالیت های دولتی، علاوه بر نیاز به سیستم های پیشرفته ثبت و طبقه بندی و گزارشگری اطلاعات مالی در کلیه بخش ها، جهت تجزیه و تحلیل این اطلاعات نیاز به حسابرسی و نظارت مالی به صورت شفاف و فراگیر بیش از پیش احساس می شود. یکی از اهداف اساسی و مهم استقرار سیستم های حسابرسی و نظارت مالی، نیاز استفاده کنندگان به اطلاعات صحیح و قابل اتکاء می باشد که در نظام های مردم سالار از این طریق مردم می توانند به همان هدف پاسخ خواهی خود دست یابند و این محقق نخواهد شد مگر با استقرار و نگهداری سامانه های نیرومند نظارتی و گزارشگری مناسب. در کشور جمهوری اسلامی ایران، دستگاه های نظارتی متعددی وجود دارند اما به دلیل اهمیت موضوع کنترل امور مالی دستگاه های اجرایی، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران همانند بسیاری از قوانین اساسی سایر کشورها سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور مقرر نموده تا زیر نظر مستقیم نمایندگان ملت به کنترل امور مالی دستگاه های اجرایی بپردازند. در واقع دیوان محاسبات به عنوان چشم نظارتی قوه مقننه در پاسداری از بیت المال عمل مینماید (عباسی و بیت عفری، ۱۳۹۵). تحولات به وجود آمده طی سال های اخیر در علم مدیریت و علوم مالی به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده کنندگان از نتایج حسابرسی ها، ناکارآمدی های حسابرسی مالی برای برخی مقاصد خاص را پدیدار ساخته و ضرورت استفاده از انواع جدیدتر حسابرسی از جمله حسابرسی عملکرد را برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگان از گزارشات حسابرسی، اجتناب ناپذیر ساخته است؛ بنابراین سوال اصلی این تحقیق این است که آیا حسابرسی عملکرد موجب ارتقای کیفیت اثربخشی و کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی شهر تهران خواهد شد یا خیر؟

مبانی نظری پژوهش

دو نوع ادبیات تحقیقاتی در زمینه حسابرسی عملکرد وجود دارد: نوع اول شامل؛ مطالعاتی است که بر توسعه و پیاده سازی حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف متمرکز است. نوع دوم؛ به دنبال ارزیابی و درک نظرات پاسخ دهندگان در زمینه جوانب خاصی از حسابرسی عملکرد بوده اند. در تحقیقی از سوی گلین (۱۹۸۵)، شیوه ها و پیاده سازی حسابرسی عملکرد در شش کشور بررسی شد: کانادا، انگلستان، استرالیا، نیوزیلند، ایالات متحده و سوئد. این تحقیق دریافت که انگلستان برای اقتصاد و کارایی از حسابرسی بهره گرفتند نه اثربخشی. حسابرسی اثربخشی در استرالیا و نیوزیلند اجرا شد، اما در استرالیا این

حسابرسی‌ها به دفتر نخست‌وزیر و کابینه محدود بود. در نیوزیلند آنها به کفایت سیستم‌های عملیات پرداختند نه اثربخشی برنامه‌های واقعی. البته، اداره حسابرسی ملی سودان هم حسابرسی مالی و هم حسابرسی اثربخشی را اعمال نمود و برای حسابرسی عملکرد هیچ رویکرد استانداردی وجود نداشت؛ بنابراین، گلین (۱۹۸۵)، این‌طور نتیجه گرفت که کشورهای مختلف به صورت‌های متفاوتی حسابرسی عملکرد را انجام می‌دهند. یافته‌های گریموود و تومکنیز (۱۹۸۶)، از نتایج گلین حمایت کرد. طی یک مطالعه‌ی موردی، آنها بررسی نمودند که آیا عناصر اثربخشی، بخشی از حسابرسی ارزش پولی در ادارات محلی انگلستان را شکل می‌دهد. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که توجه بسیار کمی به ارزیابی اثربخشی شده است. در مقابل، لوی (۱۹۹۶)، در اتحادیه‌ی اروپا نشان داد که تعداد قابل توجهی از حسابرسی ارزش پولی شکل گرفته است. این امر اساساً ناشی از رشد تحقق و شناسایی حسابرسی ارزش پولی در قوانین اتحادیه‌ی اروپایی است که ملزم می‌دارد بخشی از مدیریت مالی و فرآیند تدوین سیاست‌ها را حسابرسی ارزش پولی شکل دهد. لوی (۱۹۹۶)، اظهار داشت که توسعه‌ی حسابرسی با چند مشکل روبه‌رو می‌باشد، مثل خطوط قابلیت پاسخگویی ناقص و متناقض، نبود رویکردی مشترک و عدم همکاری و هماهنگی، منابع ناکارآمد حسابرسی و تخصص ناکافی در مورد شیوه‌های حسابرسی ارزش پولی. گوتری (۱۹۹۲)، مقاله‌ای مفهومی در مورد توسعه‌ی حسابرسی بخش عمومی در استرالیا چاپ نمود. مطابق با یافته‌های گلین (۱۹۸۵)، حسابرسی عملکرد در استرالیا بسیار از مؤفقت فاصله داشت. به اهداف شفاف‌تر و خطوط پاسخگویی واضح‌تر، جهت سنجش عملکرد و قابلیت پاسخگویی نیاز است (گوتری، ۱۹۹۲).

در ادامه، حسین (۲۰۱۰)، رشد حسابداری عملکرد از ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۵ در استرالیا را بررسی کردند. یافته‌ها نشان می‌دهد که گزارشات حسابرسی عملکرد از ۳۱ (۱۹۹۶-۱۹۹۵) به ۴۸ (۲۰۰۴ تا ۲۰۰۵) افزایش یافت (طی یک دوره‌ی ۱۰ ساله). توسعه‌ی حسابرسی عملکرد به تغییر اساسی در سیاست‌های دولت، فعالیت‌ها و پیاده‌سازی و اجرای سیستم‌های مدیریت جدید مرتبط است. سایر ادبیات تحقیقی، اثرات حسابرسی ارزش پولی را بررسی کردند. مورین (۲۰۰۱) از شش مطالعه‌ی موردی در سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۶ جهت بررسی این‌که آیا حساب‌برسان قادر به تحت تأثیر قراردادن حسابرسی‌شوندگان در ادارات عمومی کانادا هستند، استفاده کرد. تحلیل اسناد و مصاحبات نشان می‌دهد که حسابرسی ارزش پولی یک ابزار مناسب برای کنترل و بهبود مدیریت امور عمومی است. گلندینگ (۲۰۰۷)، اثرات حسابرسی ارزش پولی بر فعالیت‌های دولت در انگلستان و کشورهای در حال توسعه و مشکلات مربوط به حسابرسی حسابرسی ارزش پولی را مفهوم‌سازی نمود. در این تحقیق مشخص شد که مخارج دولت انگلستان از زمان معرفی حسابرسی ارزش پولی کاهش یافته است. البته، حسابرسی حسابرسی ارزش پولی در کشورهای در حال توسعه از کشورهای توسعه‌یافته در انگلستان کمتر بود. اخیراً گرونلوند و همکاران (۲۰۱۱)، انواع حسابرسی در ادارات ملی حسابرسی سوئدی را از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ بررسی کردند. یافته‌های به‌دست آمده از ۱۵۰ گزارش حسابرسی ادارات ملی حسابرسی سوئدی نشان داد که تنها ۱۸ گزارش از میان این ۱۵۰ گزارش متمرکز بودند. ادارات ملی حسابرسی سوئدی به‌طور هم‌زمان به حسابرسی تمکین و حسابرسی ارزش پولی می‌پردازد. تحلیل ادبیات تحقیقی که در بالا ذکر شد، نشان می‌دهد که اگرچه آگاهی روبه‌رشدی از مزیت‌های حسابرسی عملکرد در حال پدیداری است، اما درک عنصر اثربخشی هنوز دشوار است. پندلبوری و شریم (۱۹۹۱)، مدیران بخش‌های مختلف مراجع قانونی انگلستان را به‌عنوان پاسخ‌دهنده برگزید. مدیران در بخش‌های تأمین مالی و خدمات اتفاق نظر داشتند که عنصر اثربخشی نباید حسابرسی گردد، چون خروجی بخش خدمات قابل اندازه‌گیری نیست و ارزیابی اثربخشی به ذات ذهنی و فردی است. مدیران خدمات همچنین با استفاده از قضاوت‌های شخصی به‌عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی مخالف هستند. در تحقیقات لاپسلی و پونگ (۲۰۰۰)، بر روی حسابرسی حسابرسی ارزش پولی در اسکاتلند به نتایج مشابهی دست یافتیم. پاسخ‌های به‌دست آمده از بررسی پرسش‌نامه‌ای و مصاحبات نشان می‌دهد که حسابرسی حسابرسی ارزش پولی از نظر پاسخ‌دهندگان مشکل‌ساز، چالش‌برانگیز، به‌هم‌ریخته می‌باشد و در برآورده‌سازی مفهوم نظری حسابرسی حسابرسی ارزش پولی نامؤفق است. در مقابل، در تحقیقات اولیه از سو پندلبوری و شریم (۱۹۹۰) دیدگاهی مثبت‌تر و ترویج‌دهنده‌تر در مورد حسابرسی اثربخشی از سوی پاسخ‌دهندگان ارائه شد. این تحقیقات نشان می‌دهند که اکثریت پاسخ‌دهندگان مؤفق هستند که عنصر اثربخشی این تحقیقات نشان می‌دهند که اکثریت پاسخ‌دهندگان

مؤافق هستند که عنصر اثربخشی باید بخشی از حسابرسی عملکرد باشد و حسابرسان بیرونی گزینه‌های شغلی مناسبی برای انجام حسابرسی اثربخشی می‌باشند، اما این امر باید با هم و از سوی کارشناسان دیگری صورت بگیرد (متخصصان خدمات و مدیران بخش خدمات). اکثریت پاسخ‌دهندگان مؤافق بودند که اگرچه آنها در تدوین سیاست‌ها دخیل هستند و یا بر سیاست‌ها اثر می‌گذارند، اما قادر هستند که عنصر اثربخشی را حسابرسی نمایند. اگرچه حسابرسان در مورد حسابرسی عملکرد خوش‌بین هستند، اما محدودیت‌هایی در مورد پیاده‌سازی و اجرای آن یافتند. محدودیت‌های اصلی بر سر راه پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد عبارتند از: نبود معیار سنجش‌های خروجی، نگرانی‌های حسابرسی‌شوندگان در این زمینه این‌که ممکن است حسابرسان سیاست‌های آنها را مورد سؤال قرار دهند، نبود اهداف به‌وضوح تعریف شده (عبدالحمید و همکاران، ۲۰۱۴).

ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد در کشور

حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای هدایت سازمان به سوی اهداف آن است و حسابرسان عملکرد همواره به دنبال نشانه و فرصتی برای بهبود جریان امور و عملیات واحد تجاری می‌باشند. حسابرسی عملکرد به معنای رسیدگی جامعه به یک واحد عملیاتی از یک سازمان به منظور ارزیابی عملکرد آن در مقایسه با هدف‌های تعیین شده مدیریت است. حسابرسی عملکرد یکی از فنونی است که از طیف ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و ارائه پیشنهادها برای بهبود عملیات، در محیط متغیر تجاری، می‌تواند به مدیران کمک کند. بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است: هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛ ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران (غزنوی و همت فر، ۱۳۸۹). در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی برعهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت اثرات اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. انتظار عموم از کیفیت بهتر خدمات، تاکید بر بهبود مداوم خدمات دولتی و افزایش تاکید بر پاسخ‌گویی برای نتایج سازمان‌های بخش دولتی در اقتباس روش‌های بهتر در حسابرسی و در تهیه بازخورد جامع و بهتر عملکرد، عملیات‌شان است. حسابرسی عملکرد ساز و کاری است که به منظور پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی به قوه مقننه اجرا می‌شود. دستگاه‌های دولتی بمنظور اجرای وظایف مشخص منابعی را دریافت می‌نمایند و در رابطه با اجرای وظایف مذکور گزارشات مختلفی ارائه می‌نمایند از جمله صورت‌های مالی و آمارهایی که در خصوص نتایج اقدامات خود و دستیابی به اهداف تعیین شده به مراجع نظارتی مختلف ارائه می‌نمایند (حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند. تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی در چهارچوب 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 تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت گردیده است. در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف دیده می‌شود که این نوع حسابرسی رشد و توسعه فراوانی یافته و به طور جدی مورد عمل قرار می‌گیرد. کما اینکه درصد قابل ملاحظه‌ای از گزارش‌های حسابرسی تهیه شده در دنیای امروزی از نوع حسابرسی عملکرد هستند. با توجه به دامنه‌ی گسترده‌ی تاثیرگذاری این نوع حسابرسی و نیازهای فراوان موجود، ضرورت دارد تا هر چه سریع‌تر این نوع حسابرسی در دیوان محاسبات ایران نیز به طور جدی مورد توجه عملی قرار گیرد (حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱، ص ۳۷۰). مؤسسات و سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی با هر مأموریت، رسالت، اهداف و چشم‌اندازی که دارند نهایتاً در یک قلمرو ملی و یا بین‌المللی می‌کنند و ملزم به پاسخگویی به مشتریان، ارباب رجوع و ذینفعان هستند از شرکتی که هدفش سودآوری و رضایت مشتری است و سازمانی که هدف خود را اجرای کامل و دقیق

وظایف قانونی و کمک به تحقق اهداف توسعه و تعالی کشور قرار داده، پاسخگو باشند؛ بنابراین، بررسی نتایج عملکرد، یک فرایند مهم راهبردی تلقی می‌شود. کیفیت و اثربخشی مدیریت و عملکرد آن عامل تعیین کننده و حیاتی تحقق برنامه های توسعه و رفاه جامعه است. ارائه خدمات و تولید محصولات متعدد و تامین هزینه ها از محل منابع، حساسیت کافی را برای بررسی تحقق اهداف، بهبود مستمر کیفیت، ارتقای رضایتمندی مشتری و شهروندان، عملکرد سازمان و مدیریت و کارکنان را ایجاد کرده است. در صورتی که ارزیابی عملکرد با دیدگاه فرایندی و بطور صحیح و مستمر انجام شود، در بخش دولتی موجب ارتقاء پاسخگویی دستگاه های اجرایی و اعتماد عمومی به عملکرد سازمان ها و کارایی و اثربخشی دولت می شود (حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

نیاز برای حسابرسی صورت وضعیت عملکرد طی ۱۹۸۰ پدید آمد زمانی که بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان مسائل ناشی از فرارهای فیزیکی و عملکرد پایین بخش دولتی و نبود پاسخ گویی را تجربه می کردند (مینوگائو و کامون، ۱۹۹۸). بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می دهد که نیاز به حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می توان در رکود ۱۹۳۰، ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد مؤسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴). در برخی کتاب های منتشر شده در ایران، در ابتدا از واژه های «حسابرسی مدیریت» و «حسابرسی عملکرد مدیریت» و در سال های اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده شده است. در این فرایند، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز که در سال ۱۳۷۶ تشکیل و مصوبات آن در سال ۱۳۸۰ در فصلنامه حسابرس شماره ۱۰ با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» منتشر شده، واژه حسابرسی عملیاتی را به کار برده است. در سال ۱۹۸۸، در ایالات متحده، استانداردهای حسابرسی دولتی، واژه حسابرسی عملکرد را برای حسابرسی عملیاتی برگزید و در انگلستان و کانادا و برخی از کشورهای دیگر، نام چنین خدماتی همان حسابرسی عملیاتی باقی ماند. بررسی های به عمل آمده مؤید این است که: از دیدگاه فرهنگ آکسفورد (فرهنگ واژه های به کار رفته در انگلستان)، واژه حسابرسی جامع معادل حسابرسی عملیاتی است و حسابرسی عملیاتی یعنی حسابرسی یک بخش دولتی، مؤسسه خیریه و یا یک سازمان غیرانتفاعی برای دستیابی به این که کارهای با کارایی لازم انجام می شود، از پولی که مصرف می شود منافع لازم به دست می آید. این واژه که در انگلستان و کانادا کاربرد وسیعی دارد، در ایالات متحده مورد استفاده قرار نمی گیرد. هم چنین واژه حسابرسی عملیاتی طبق فرهنگ آکسفورد عبارت است از: بررسی فعالیت های یک سازمان برای دستیابی به این که تا چه اندازه با کارایی و اثربخشی انجام شده اند. طبق فرهنگ کهلر فرهنگ واژه های به کار رفته در ایالات متحده حسابرسی عملیاتی نوعی حسابرسی جامع است که رویه ها و عملکرد قبلی را با توجه به پیشرفت آینده عملیات بررسی می کند. این نوع حسابرسی بیشتر از مطلوبیت و درستی، روی کارایی و اثربخشی تأکید دارد (عبدالرحمان، ۲۰۰۸).

پیشینه پژوهش

در پژوهش های داخلی، زارعی و فاضل نژاد (۱۳۹۵) در بررسی الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور اعلام کردند در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت های مالی شرط اولیه و لازم می باشد اما نمی تواند شرط کافی باشد. از طرفی رویکرد کلی نظام نظارت مالی دیوان محاسبات کشور مستند بر اصل ۵۵ قانون اساسی و مجموعه قوانین و مقررات مالی محاسباتی از جمله قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ مبتنی بر حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و حسابرسی صورت های مالی می باشد، اما از سوی دیگر ملاحظات متعدد اقتصادی، مدیریتی و ... وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملیاتی و عملکرد را در بخش عمومی تبیین می کند، لذا گریزی از حرکت به سوی عملیاتی نمودن حسابرسی عملکرد در سیستم نظارت مالی کشور وجود ندارد. فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) در بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقای بهره وری بخش های دولتی دادند 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 بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود و ۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود. حیرانی و همکاران (۱۳۹۲) نیز در بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی دریافته‌اند این موانع و مشکلات را در سه حوزه اصلی، ابعاد مالی و سازمانی، تدوین شاخص‌های ارزیابی و ویژگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات که فرضیات فرعی تحقیق نیز هستند بررسی می‌کند. نتیجه این تحقیق، 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. صالح اردستانی و همکاران (۱۳۹۲) نیز در شناسایی چالش‌های اساسی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابرسی عملکرد، فقدان استانداردهای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، کمبود آموزش، تخصص و مهارت‌های لازم حسابرسان، عدم اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد، عدم کفایت سامانه‌های اطلاعاتی عملکرد و فقدان شاخص‌های مناسب به منظور ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی را از مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی اعلام کردند. حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱) نیز تحقیق نشان دادند نبود شفافیت در اهداف سازمانها، نبود استراتژی مناسب در سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها و ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشند؛ اما تاثیر هر یک از موانع برای اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می‌باشد. به طوری که از لحاظ تاثیر گذاری بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به ترتیب ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمان‌ها رتبه اول، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد رتبه دوم، نبود استراتژی مناسب رتبه سوم، نبود شفافیت در اهداف رتبه چهارم، ضعف فرهنگ پاسخگویی رتبه پنجم را به خود اختصاص دادند.

در پژوهش‌های خارجی، لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در بررسی درک بخش حسابرسان عمومی بر حسابرسی عملکرد در مالزی، حسابرسان معتقد بودند که عنصر اثربخشی باید یکی از عناصر حسابرسی عملکرد باشد و حسابرسی بخش عمومی باید فرصتی برای تحت تأثیر قرار دادن سیاست‌های اتخاذ شده داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسی عمومی تنها یک حرفه‌ای که حسابرسی عملکرد را صورت می‌دهد نیست، بلکه می‌تواند با سایر شغل‌ها و حرفه‌ها مرتبط باشد. در مورد محدودیت‌های موجود در مورد حسابرسی عملکرد، نبود همکاری و تعهد از سوی حسابرسی‌شونده‌ها در انجام حسابرسی عملکرد، مهم‌ترین محدودیت و مانع بود. حسابرسی عملکرد قادر است قابلیت پاسخگویی به عموم مردم را افزایش دهد و می‌تواند امکان بهره‌برداری کارآمدتر و اقتصادی‌تر از منابع عمومی را بیشتر نماید. کورجه (۲۰۱۶)، در ارزیابی اجرای پیشنهادها حسابرسی در بخش عمومی دولت محلی ارومیان در کشور اتیوپی تایید کردند اجرای حسابرسی در بخش عمومی منطقه ارومیا رضایت بخش و کافی نبوده است. چراکه بودجه تخصیص یافته از سوی دولت برای اجرای آن ناکافی بوده و بازده کاملی برای دولت نداشته است. هم‌چنین، وی مشکلات و موانع اجرای حسابرسی عملکرد را عدم سیستم گزارش دهی در ارتباط با اجرای حسابرسی، فقدان پاسخ دهی، فقدان فعالیت‌های پیش برنده، توجه اندک رهبران در اجرای پیشنهادها، عدم وجود برنامه‌های اجرایی پیشنهادها و فقدان زمان کافی برای اجرا را اعلام کردند. رانودلا و همکاران (۲۰۱۵)، در بررسی اثر حسابرسی عملکرد بر سازمان‌های بخش دولتی در استونی نشان دادند حسابرسان می‌توانند فواید حسابرسی عملکرد را درک کنند حتی اگر منجر به تغییرات خاصی در سیاست‌های و فعالیت‌های سازمان نگردد. هیچ مصالحه‌ایی بین پاسخگویی و بهبود کارکردهای حسابرسی عملکرد مشاهده نشد اگرچه به طور شگفت‌آوری درصد پاسخ دهندگان پایین بود. در مجموع نتایج نشان داد عوامل داخلی برای فرآیند حسابرسی، شامل تخصص درک شده حسابرسان، سیستم باز برای بحث و جدل با حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی بر مفیدبودن حسابرسی اثرگذار می‌باشد. یافته‌های پژوهش ریچپورن و جانسن (۲۰۱۵)، در بررسی حسابرسی عملکرد و تاثیر آنها بر نهادهای بخش دولتی در کشور نروژ نشان داد وزارتخانه‌ها و کارگزاران تمایل به تغییر دارند، اما ابعاد سیاسی، زیرساختی و نهادی بر اجرای این امر اثر گذاشته و مانع از اجرای درست این سیاست می‌شود. الاتمی (۲۰۱۵)، در بررسی حسابرسی عملکرد و مدیریت بخش دولتی در برونی اظهار کردند اگرچه حسابرسی عملکرد در بخش قانونی با مشکلاتی همراه بوده است، اما هم‌چنان تلاش می‌شود تا حسابرسی در بخش مالی به اجرا درآید. آنها در نهایت به

بررسی ماهیت عوامل پنهان در اجرای برنامه های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی کشور بروئتی پرداختند و راهکارهایی برای عملیاتی سازی آن ارائه دادند. مالادی نات (۲۰۱۳)، در بررسی حسابرسی عملکرد بخش عمومی در فیجی نتیجه گرفت که عوامل مؤثر سیاسی و اجتماعی مثل حسابرس، کمیته ی حساب های عمومی، از مفهوم پاسخگویی برای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی فیجی استفاده می کنند.

فرضیه های پژوهش

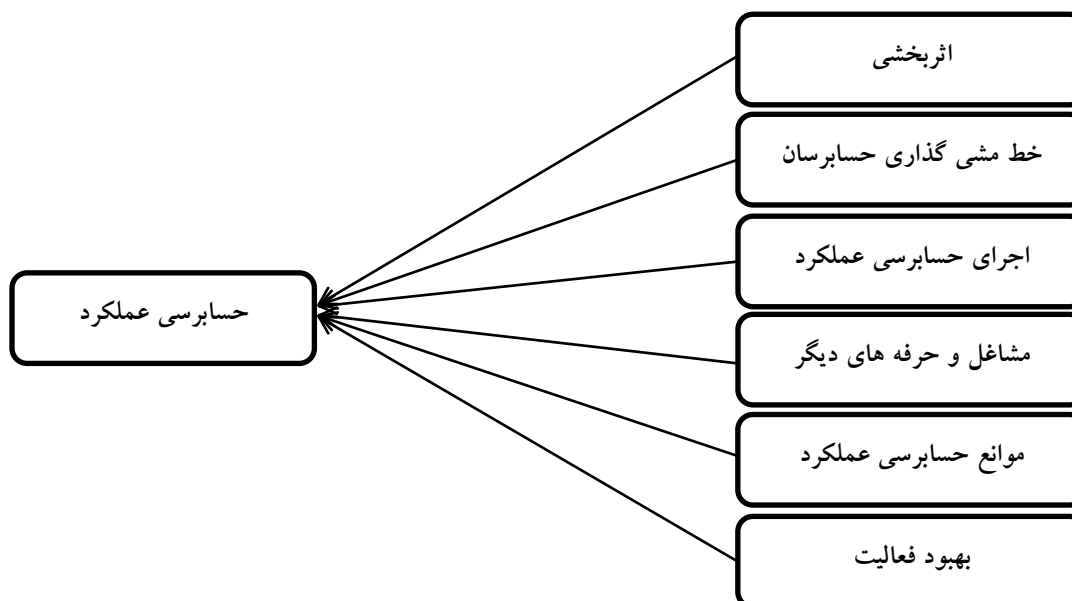
با توجه به مطالب ارائه شده در مبانی نظری، فرضیه پژوهش حاضر به صورت زیر تدوین می شوند:

فرضیه اصلی:

❖ حسابرسی عملکرد موجب ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی می شود.

سوالات فرعی:

- ❖ اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است.
 - ❖ حسابرسان بایستی در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند.
 - ❖ حسابرسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند.
 - ❖ مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند.
 - ❖ موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد.
 - ❖ حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است.
- علاوه بر این، با توجه به اینکه بررسی موضوع پژوهش برای نخستین بار است که در محدوده جامعه آماری انجام می شود، بنابراین پیش بینی می شود که از مدل مفهومی که در ادامه آمده است، در پژوهش حاضر استفاده شود:



نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش (لوک و همکاران، ۲۰۱۶)

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه ای می باشد به این دلیل که قصد توسعه، دانش برای به کارگیری در یک زمینه خاص را دارد، کاربردی محسوب می شود؛ و براساس نحوه گردآوری داده ها مورد نیاز به دو دسته توصیفی (غیر آزمایشی) و آزمایشی تقسیم می شوند که دسته غیر آزمایشی خود به دو دسته علی مقایسه ایی و همبستگی تقسیم می شود که این پژوهش به صورت همبستگی می باشد. هدف محقق در این تحقیق بررسی آنچه هست بدون هیچ دخالت یا استنتاج ذهنی، گرفتن نتیجه عینی از واقعیت و در نهایت یاری دادن به فرایند تصمیم گیری می باشد. این تحقیق رابطه بین چند متغیر در یک جامعه را بررسی می کند و هدف اصلی این پژوهش نیز بررسی حساسی عملکرد و ارتقای کیفیت و کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی می باشد. هم چنین، مطالعه حاضر از لحاظ دسته بندی پژوهش های توصیفی، از نوع پیمایشی به شمار می آید. از بین روش های تحقیق پیمایشی (مقطعی، طولی و دلفی)، به دلیل اینکه گردآوری داده ها درباره متغیرها، یک بار و در یک مقطع زمانی خاص صورت خواهد گرفت، بنابراین به لحاظ زمانی، رویکرد مطالعه حاضر از نوع پژوهش های تک-مقطعی می باشد و از بعد نوع ارتباط بین متغیرها مطالعات به شیوه ی تطبیقی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش کلیه حسابرسان، مستشاران و معاونان دیوان محاسبات می باشند که در دوره بررسی این تعداد ۲۷۰ نفر بوده است؛ اما برای محاسبه حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. محاسبه حجم نمونه با این فرمول نیازمند آماره های مختلفی از جمله واریانس متغیر اصلی تحقیق (متغیر وابسته) می باشد که این مقدار را حداکثر مقدار آن (۰/۵) انتخاب کرده ایم.

$$n = \frac{\frac{Z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{Z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} = 158/802 = 159$$

N = حجم جامعه که برابر است با ۲۱۰؛

p: نسبتی از جامعه دارای صفت معین که برابر است با 0.5؛

q: نسبتی از جامعه فاقد صفت معین (I-p) که برابر است با 0.5؛

Z₁ = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد که برابر است با 1.96؛

d = خطای نمونه گیری که برابر است با 0.05؛

n: تعداد نمونه که برابر است با ۱۵۹.

در این تحقیق جهت اطمینان حدود ۱۰ درصد بیش از حجم نمونه برآورد شده انتخاب شد که پس از حذف پرسشنامه های ناقص و داده های پرت این تعداد به حدود ۱۵۹ پرسشنامه رسیده است.

ابزار گردآوری داده ها

ابزاری که در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات و داده ها مورد استفاده قرار گرفته، پرسشنامه می باشد. پرسشنامه دارای سئوالات کلی است که بعضی از آنها شامل چندین سؤال می باشند و در مجموع پاسخ دهندگان می بایست به ۳۴ سؤال

پاسخ می دادند، با توجه به حساسیت موضوع، ایجاد حس اعتماد در پاسخ دهندگان مبنی بر محرمانه بودن پاسخ‌ها و محفوظ ماندن آنها امری ضروری و لازم به نظر می رسید. لذا سعی شد تا با توضیح ماهیت و هدف پژوهش در قالب یک مقدمه در ابتدای پرسشنامه و تأکید بر این نکته که پاسخ‌ها تنها مورد استفاده علمی و تحقیقاتی قرار می گیرند، صداقت پاسخ دهندگان و در نتیجه صحت نتایج تحقیق، بالا برده شود. در پایان گزارش و در بخش ضمایم، نمونه‌ای از پرسشنامه پژوهش آورده شده است. علاوه بر این، پرسشنامه پژوهش حاضر برگرفته از پژوهش لوک و همکاران (۲۰۱۶) می باشد.

اما ابزار اندازه گیری این تحقیق (پرسش نامه) برگرفته از پژوهش لوک و همکاران (۲۰۱۶) می باشد که پس از مشاوره و مصاحبه با نظر اساتید راهنما و مشاور و ابهام زدائی از سوالات و انجام اصلاحاتی در آن و پس از تایید نهایی، تکثیر و بین افراد توزیع شد، بنابراین می توان گفت که ابزار اندازه گیری این تحقیق از روایی خوبی برخوردار است. مورد دیگری که در یک کار پژوهش باید به آن توجه شود پایائی یا قابلیت اعتماد ابزار اندازه گیری می باشد. در این پژوهش پایائی پرسشنامه یا قابلیت اعتماد آن با استفاده از روش اندازه گیری آلفای کرونباخ محاسبه شده که به صورت زیر می باشد:

جدول (۱) آلفای کرونباخ برای هر یک از متغیرها

ردیف	شاخص	ضریب پایایی
۱	اثربخشی	.932
۲	خط مشی گذاری حسابرسان	.941
۳	اجرای حسابرسی عملکرد	.908
۴	مشاغل و حرفه های دیگر	.810
۵	موانع اجرای حسابرسی عملکرد	.786
۶	بهبود فعالیت	.911
۷	شاخص پایایی کل	.874

تجزیه و تحلیل داده ها

آمار توصیفی پژوهش

یافته های پژوهش حاکی از آن است که ۸.۲ درصد افراد نمونه (۱۳ نفر) فوق دیپلم و پایین تر، ۴۳.۴ درصد (۶۹ نفر) لیسانس و ۴۸.۴ درصد (۷۷ نفر) فوق لیسانس و بالاتر بودند. هم چنین، ۱۵.۷ درصد پاسخ دهندگان (۲۵ نفر) مجرد و ۸۴.۳ درصد (۱۳۴ نفر) متاهل بوده اند. علاوه بر این، ۱۷ درصد (۲۷ نفر) زیر ۱۰ سال، ۴۶.۵ درصد (۷۴) بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۳۶.۵ درصد (۵۸ نفر) بین ۲۰ تا ۳۰ سال سابقه خدمت فعالیت دارند.

نرمال بودن داده ها

به منظور بررسی نرمال بودن داده ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج به دست آمده برای سطح معنی داری برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰.۰۵ می باشد، بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن داده ها برای متغیرها پذیرفته می شود و به این ترتیب داده ها از توزیع نرمال پیروی می کنند.

جدول (۲) نتایج به دست آمده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

اثربخشی	خط کشی گذاری	اجرای حسابرسی عملکرد	مشاغل و حرفه های دیگر	موانع اجرای حسابرسی عملکرد	بهبود عملکرد

				حسابرسان		
159	159	159	159	159	159	پارامترهای نرمال
3.48206	3.52665	3.46487	3.52790	3.56962	3.49844	
.438392	.262099	.421966	.261512	.423172	.438768	حداکثر تفاوت ها
.069	.068	.065	.069	.064	.054	
.059	.068	.045	.069	.064	.054	کلموروف اسمیرنوف Z
-.069	-.055	-.065	-.047	-.044	-.050	
.069	.068	.065	.069	.064	.054	سطح معناداری
.060 ^c	.067 ^c	.096 ^c	.063 ^c	.200 ^{c,d}	.200 ^{c,d}	

آمار استنباطی پژوهش

فرضیه فرعی اول: اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است.

جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۳) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه اول

Sig.	df	اختلاف میانگین	انحراف معیار	میانگین	مؤلفه
.000	158	.498443	.438768	3.49844	اثربخشی

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است (تایید فرضیه اول).

فرضیه فرعی دوم: حسابرسان بایستی در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند.

جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۴) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه دوم

Sig.	df	اختلاف میانگین	انحراف معیار	میانگین	مؤلفه
.000	۱۵۸	.569620	.423172	3.56962	خط مشی گذاری حسابرسان

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست

آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسان باید در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده مثبت می باشد که نشان تاکید موضوع دارد (تایید فرضیه دوم).

فرضیه فرعی سوم: حسابرسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند.
جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۵) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه سوم

مؤلفه	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	df	Sig.
اجرای حسابرسی عملکرد	3.52790	.261512	.527900	158	.000

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند (تایید فرضیه سوم).

فرضیه فرعی چهارم: مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند.
جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۶) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه چهارم

مؤلفه	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	df	Sig.
مشاغل و حرفه های دیگر	3.46487	.421966	.464873	158	.000

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان تاکید این امر دارد (تایید فرضیه چهارم).

فرضیه فرعی پنجم: موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد.
جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۶) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه پنجم

مؤلفه	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	df	Sig.
-------	---------	--------------	----------------	----	------

موانع حسابرسی عملکرد	3.52665	.262099	.526650	158	.000
----------------------	---------	---------	---------	-----	------

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان از اثربخشی بالای متغیر دارد (تایید فرضیه پنجم).

فرضیه فرعی ششم: حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است.
جهت بررسی این فرضیه از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است که نتایج آن در زیر قابل مشاهده است.

جدول (۷) نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای فرضیه ششم

مؤلفه	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	df	Sig.
بهبود فعالیت	3.48206	.438392	.482063	158	.000

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد "سه" قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده می توان گفت که تفاوت معنی داری ($p < .01$) بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان از اثرگذاری مثبت حسابرسی عملکرد بر فعالیت های بخش های اجرایی است (تایید فرضیه ششم).
در مجموع نتایج به دست آمده نشان می دهد حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی شده است و بنابراین، فرضیه اصلی پژوهش تایید می شود.

نتیجه گیری

فرضیه فرعی اول: اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که اثربخشی یکی از مولفه های حسابرسی عملکرد بوده است. به این ترتیب، فرضیه اول پژوهش تایید شده است. در این ارتباط به نظر می رسد پاسخ دهندگان بر این عقیده اند که حسابرسی عملکرد در وهله نخست در ارتباط با حسابرسی اقتصادی و کارایی است تا حسابرسی اثربخش و بنابراین بایستی گسترش داده شود. در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. الاتمی (۲۰۱۵) نیز اعلام کرد اگرچه حسابرسی عملکرد در بخش قانونی با مشکلاتی همراه بوده است، اما هم چنان تلاش می شود تا حسابرسی در بخش مالی به اجرا درآید. هم چنین، فتاحی و همکاران (۱۳۹۴) دریافتند اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و انسانی می شود. بهرامی (۱۳۹۲) اظهار داشت بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه امکان پذیر نیست.

فرضیه فرعی دوم: حسابرسی بایستی در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسی باید در فعالیت های مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده مثبت می باشد که نشان تاکید موضوع دارد؛ بنابراین می توان نتیجه گرفت فرضیه دوم پژوهش تایید شده است. در این ارتباط بایستی اشاره شود که به نظر می رسد حسابرسی بخش عمومی درگیر تصمیم گیری های مربوط به خط مشی گذاری برای بخش های مرتبط می باشند. ضمن اینکه به منظور حسابرسی اثربخش بایستی حسابرسی فرصت هایی برای تاثیرگذاری بر تصمیمات مرتبط با خط مشی گذاری در سازمان های بخش عمومی که حسابرسی می شوند داشته باشند. این امر تعهد بالاتر و هم شناخت و درک بهتر حسابرسی و بهبود کیفیت کار آنها را به همراه خواهد داشت. در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. ریکبورن- کینراد (۲۰۱۴) نیز بر این عقیده بودند که برخی سیستم های کنترل و قوانین و مقررات موجب کاهش نفوذ حسابرسی عملکرد برای نظارت بخش های عمومی خواهد شد. زارعی و فاضل نژاد (۱۳۹۵) نیز اعلام کردند الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد بایستی مورد توجه قرار گیرد.

فرضیه فرعی سوم: حسابرسی گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسی گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تایید می شود. در این ارتباط بایستی اشاره شود که حسابرسی بخش عمومی افرادی هستند که صلاحیت و شایستگی قضاوت در ارتباط با حسابرسی عملکرد ارتباط دارا می باشند و از دستی دیگر، به نظر می رسد بهتر است تیم حسابرسی عملکرد در جهت بهبود کیفیت گزارشگری شامل مشاغل دیگری همانند مهندسی و پزشکی نیز باشد. در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. هم چنین، امین و همکاران (۲۰۱۶) اعلام کردند اکثریت حسابرسی در مصر موافق اجرای حسابرسی مستمر می باشند. بیشتر اینکه، حسابرسی بر این عقیده بودند حسابرسی مستمر می تواند با محیط گزارشگری مالی اینترنتی رابطه داشته باشد.

فرضیه فرعی چهارم: مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان تاکید این امر دارد بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش تایید می شود. در واقع نتایج نشان دهنده این امر می باشد که همکاری با افراد، نهادها و بخش های دیگری همانند حسابرسی بخش دولتی، مدیران مالی، حسابرسی بخش عمومی داخلی و مدیران بخش های خدماتی می تواند موجب افزایش آگاهی و درک آنها از موضوعات مرتبط شود. علاوه بر این، این امر می تواند نوآوری و خلاقیت را در بین حسابرسی افزایش دهد. در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. امین و همکاران (۲۰۱۶) نیز بر این عقیده بودند که حسابرسی مستمر می تواند با محیط گزارشگری مالی اینترنتی رابطه داشته باشد. شادمان و همکاران (۱۳۹۱) نیز اعلام کردند حسابرسی داخلی می تواند کمک زیادی به حسابرسی مستقل نمایند.

فرضیه فرعی پنجم: موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که موانعی در اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان از اثربخشی بالای متغیر دارد بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش نیز مورد تایید قرار می گیرد. در واقع پاسخ دهندگان بر این عقیده بوده اند که موانع متعددی بر سر راه اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد. این موارد را می توان به صورت عدم همکاری و تعهد حسابرسان در اجرای حسابرسی عملکرد، عدم داشتن اطلاعات کافی، فقدان مشارکت متخصصان خارجی همانند مهندسان و پزشکان، عدم مهارت و تخصص لازم برای اجرای حسابرس عملکرد، عدم وجود ناحیه ای تعریف شده برای حسابرسی عملکرد، عدم تأکيدات قانونی و ... اشاره کرد. در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. کورچه (۲۰۱۶) نیز عدم سیستم گزارش دهی در ارتباط با اجرای حسابرسی، فقدان پاسخ دهی، فقدان فعالیت های پیش برنده، توجه اندک رهبران در اجرای پیشنهادهای، عدم وجود برنامه های اجرایی پیشنهادهای و فقدان زمان کافی برای اجرا را اعلام کردند. راثودلا و همکاران (۲۰۱۵) اعلام کردند عوامل داخلی برای فرآیند حسابرسی، شامل تخصص درک شده حسابرسان، سیستم باز برای بحث و جدل با حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی بر مفیدبودن حسابرسی اثرگذار می باشد. ریچپورن و جانسن (۲۰۱۵) نیز دریافتند وزارتخانه ها و کارگزاران تمایل به تغییر دارند، اما ابعاد سیاسی، زیرساختی و نهادی بر اجرای این امر اثر گذاشته و مانع از اجرای درست این سیاست می شود. هم چنین، اسعدنیا و همکاران (۱۳۹۳) نیز اظهار داشتند موانع و مشکلاتی همانند عدم وجود تخصص و مهارت کافی در حسابرسان در اجرای حسابرسی عملیاتی وجود دارد. حیرانی و همکاران (۱۳۹۲) نیز موانع و مشکلات حسابرسی عملکرد را در سه حوزه اصلی، ابعاد مالی و سازمانی دسته بندی کردند. برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱) اظهار داشتند نبود شفافیت در اهداف سازمانها، نبود استراتژی مناسب در سازمانها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمانها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمانها و ضعف قوانین و مقررات در سازمانها موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می - باشند. صالح اردستانی و همکاران (۱۳۹۲) موانع اجرای حسابرسی عملکرد را فقدان استانداردهای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، کمبود آموزش، تخصص و مهارت های لازم حسابرسان و ... اعلام کردند.

فرضیه فرعی ششم: حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است.

نتایج به دست آمده نشان می دهد تفاوت معنی داری بین آماره به دست آمده از پژوهش و میانگین فرضی وجود دارد که با مراجعه به میزان میانگین آن می توان گفت که حسابرسی عملکرد موجب بهبود فعالیت های بخش های اجرایی گشته است. بیشتر اینکه اختلاف میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین بوده که نشان از اثرگذاری مثبت حسابرسی عملکرد بر فعالیت های بخش های اجرایی است؛ بنابراین، فرضیه ششم پژوهش نیز تایید می شود. در حقیقت نتایج نشان می دهد سازمان از پیشنهادهای حسابرسان بهره می گیرد و حسابرسی بخش عمومی می تواند موجب افزایش افزایش حسابرسی عمومی، دسترسی به اقتصاد بهتر، دسترسی به کارایی بالاتر، دسترسی به اثربخشی بالاتر گردد. ضمن اینکه، حسابرسی عملکرد می تواند به سازمان های بخش دولتی جهت افزایش پاسخگویی عمومی، افزایش کارایی اقتصادی، افزایش کارایی و افزایش اثربخشی کمک نماید؛ اما مغایر با نتایج پژوهش حاضر، در همین راستا و مطابق با نتایج پژوهش حاضر، لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز به نتایج مشابهی دست پیدا کردند. جی او اودیا (۲۰۱۴) نیز نشان دادند حسابرسی عملکرد شامل حسابرسی اقتصاد، کارایی و اثربخشی حسابرسی یا ارزشی پول است. رازیانی و کارگر (۱۳۹۵) اظهار داشتند حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای ارزیابی به کار می رود. بابائی شیراز و همکاران (۱۳۹۳) نشان دادند اتکا حسابرسان مستقل بر کار حسابرسی داخلی به طور بااهمیتی مرتبط با رقابت پذیری در بازارهای فرعی حسابرسی مستقل نیست. بهرامی (۱۳۹۲) نیز اعلام کرد حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی در کشورهای پیشرفته متولد شده است و هدف آن به طور کلی ارزیابی عملکرد و ارائه پیشنهاد به مدیران برای بهبود عملیات است.

پیشنهاد‌های پژوهش**پیشنهاد‌های کاربردی**

نتایج این پژوهش می‌تواند هم برای نظریه پردازان و دانشگاهیان و هم برای فعالان در حوزه های مدیریتی مفید فایده باشد؛ بنابراین پیشنهاد‌های زیر ارائه می‌شود:

پیشنهاد‌های برخاسته از تحقیق

- با توجه به نتایج فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می‌شود به منظور افزایش اثربخشی مولفه های حسابرسی عملکرد، مدیران ارشد دیوان با وضع قوانینی حمایتی در حوزه های مالی و شغلی، موجب امنیت شغلی در کارکنان شوند؛
- با توجه به نتایج فرضیه دوم پژوهش پیشنهاد می‌شود برای حسابرسان بخش عمومی فرصت هایی برای بر تصمیمات مرتبط با خط مشی گذاری در سازمان های بخش عمومی که حسابرسی می‌شوند، در نظر گرفته شود؛
- با توجه به نتایج فرضیه سوم و چهارم پژوهش پیشنهاد می‌شود در اجرای کارا و اثربخش تر حسابرسی عملکرد تیم های حسابرسی عملکرد شامل مشاغل مرتبط دیگری نیز باشد که این امر می‌تواند کیفیت و تعهد بالاتری را برای حسابرسان به همراه داشته باشد. این تیم ها می‌توانند متشکل از مهندسين، پزشکان و قضات باشند؛
- با توجه به نتایج فرضیه پنجم پژوهش پیشنهاد می‌شود در خصوص استخدام و آموزش مستمر حسابرسان در زمینه حسابرسی دولتی و همین طور آشنایی با قوانین ومقررات مالی و محاسباتی باید ترتیبی اتخاذ گردد که در مرحله استخدام از افرادی برای به کارگیری دعوت شود که از تحصیلات عالی و مرتبط با حسابداری وحسابرسی و همین طور سایر موضوعات مرتبط با دیوان محاسبات برخوردار باشند و هم اینکه در طول خدمت، حسابرسان از آموزش های لازم و مستمر همگام با تغییرات در قوانین و مقررات برخوردار گردند؛
- با توجه به نتایج فرضیه ششم پژوهش پیشنهاد می‌شود سازمان ها توجه بیشتری به پیشنهاد‌های ارائه شده از سوی حسابرسان داشته باشند. علاوه بر این، سیاست گذاران این حوزه می‌توانند با وضع قوانینی موجبات ارتقای همزام پاسخگویی عمومی، افزایش کارایی اقتصادی و اثربخشی را موجب گردند.

پیشنهاد‌های علمی

- با توجه به نتیجه فرضیه اول پیشنهاد می‌شود نیز حسابرسان در اظهارنظرهای خود صراحت را سرلوحه کار خود قرار دهند؛
- با توجه به نتیجه فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن سیاست های کلان حسابرسان بخش عمومی به طور مشخص درگیر تصمیم گیری های مربوط به خط مشی گذاری برای بخش های مرتبط گردند.
- با توجه به نتیجه فرضیه سوم پیشنهاد می‌شود حسابرسان فعالیت های لازم را برای ارائه پیشنهاد‌های از سوی حسابرسان بخش عمومی جدی بگیرند.
- با توجه به نتیجه فرضیه چهارم پیشنهاد می‌شود به منظور اجرای بهتر سیاست های حسابرسی عملکرد توافق کامل و مناسب بین حسابرسان بخش های عمومی و سایر حسابرسان برقرار شود. در این زمینه بهره گیری از قوانین و مقررات کارساز می‌باشد.
- با توجه به نتیجه فرضیه پنجم پیشنهاد می‌شود حسابرسان همکاری و تعهد حسابرسان در اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا کند.
- با توجه به نتیجه فرضیه ششم پیشنهاد می‌شود حسابرسی عملکرد به سازمان های بخش دولتی جهت افزایش پاسخگویی عمومی، افزایش کارایی اقتصادی، افزایش کارایی و اثربخشی کمک نماید.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌گران آتی

هر تحقیقی هر چند که به صورت جامع فرض شود، به لحاظ برخی محدودیت‌های ماهوی و شکلی اعم از موضوعی و زمانی، قادر نیست به همه ابعاد موضوع نگریسته و از جنبه‌های مختلف به آن بپردازد. این تحقیق نیز از این قاعده مستثنی نبوده است؛ بنابراین برای انجام برخی تحقیقات همسو با این موضوع و هم چنین توسعه آن، پیشنهادهایی به شرح ذیل برای انجام تحقیقات بعدی ارائه می‌شود:

- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از روش‌های آماری دیگری همانند AHP و TOPSIS به منظور رتبه‌بندی عوامل و موانع اثرگذار بر بهبود فعالیت‌های حسابداری عملکرد استفاده شود؛
- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی مقایسه‌ای میزان دستیابی دستگاه‌های نظارتی به اهداف خود (دیوان محاسبات و سازمان بازرسی) پرداخته شود؛
- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی نقش عدم همکاری و تعهد حسابرسان در اجرای حسابداری عملکرد مورد بررسی قرار گیرد؛
- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی میزان بهره‌گیری سازمان‌ها از پیشنهاد حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

۱. اسعدنیا، حمید، یآوری، علی، طاهری، اکبر (۱۳۹۶۳). بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی و ارائه راهکارهای مطلوب در فرماندهی انتظامی استان همدان. فصلنامه علمی تخصصی دانش انتظامی همدان، شماره ۲، صص ۱۴۱-۱۵۷.
۲. بابائی شیراز، قادر (۱۳۹۳)، اتکا حسابرسان مستقل بر کار حسابداری داخلی از دیدگاه اندازه‌موسسات حسابداری. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه ارومیه.
۳. بهرامی، آسو (۱۳۹۲). بررسی نحوه اجرای حسابداری عملکرد در حوزه محیط زیست انسانی. دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمانها.
۴. حسن زاده، رسول، محبوبی، معصومه، رحیمی، غلامرضا، (۱۳۹۱)، بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)، فراسوی مدیریت، شماره ۲۲، ۱۶۷-۱۹۴.
۵. حیدری نژاد، قدرت اله و شکر بیگی، سهراب (۱۳۹۱). حسابداری عملکرد؛ ضرورت‌ها، چالش‌ها و راه‌کارها. مجموعه مقالات. همایش ملی حسابداری و حسابداری. دانشگاه سیستان و بلوچستان ۳۸۲-۳۶۵.
۶. حیدری، محمد (1388). بررسی تحلیلی اثربخشی حسابداری داخلی در بانک‌های ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه شهید باهنر کرمان
۷. حیرانی، فروغ، اردکانی، سعید (۱۳۹۲). بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی. دانشکده ادبیات و علوم انسانی.
۸. رازیانی، صادق، کارگر، فرزاد، (۱۳۹۵)، مفهوم حسابداری و کاربرد آن در گزارشگری بخش عمومی، پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز.
۹. زارعی، محمدحسین، فاضلی نژاد، جواد، (۳۹۵)، الزامات حقوقی تحقق حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور، مجله دانش حسابداری، سال ۱۶، شماره ۶۳، صص ۲۶۹-۲۸۳.
۱۰. شادمان، مصطفی؛ اسحاقی، احمد و رضایی، حمیدرضا (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر حسابداری داخلی بر فرآیند حسابداری مستقل، مقاله‌های همایش‌های ایران. اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت. دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور.
۱۱. صالح اردستانی، عباس، ربیعی، محمدرضا (۱۳۹۲). شناسایی چالش‌های اساسی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابداری عملکرد. دانشکده مدیریت و حسابداری.

۱۲. عباسی، ابراهیم، بیت عفری، سعید (۱۳۹۵). تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی کشور. دانش حسابداری، سال شانزدهم، شماره ۶۲.
۱۳. غزنوی، عاطفه، همت فر، محمود، (۱۳۸۹)، بررسی ارتباط حسابداری عملکرد با بهره وری و اثربخشی مدیران، همایش بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت، دورود، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دورود.
۱۴. فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم، قلی پور، ایرج، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقای بهره وری بخش های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)، مجله دانش حسابداری، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۰۷-۱۳۴.
۱۵. ناصرآبادی، دلیر، ماحد حسینی، سید محمد، (۱۳۹۱)، نقش تکنیک های حسابداری مدیریت در اجرای نظام حسابداری عملکرد، مجله حسابداری رسمی، شماره ۲۱، ۷۵-۸۲.
۱۶. نخبه‌فلاح، افشین (۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دید مدیران شرکت، دانش حسابداری، ش ۱۸-۱۷، انتشارات دیوان محاسبات کشور، صص ۸۴-۷۹.

17. Abdul Hamid, Fatima Loke, Chew Har, Ismail, Suhaiza,. (2014). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. *Asian Review of Accounting* Vol. 24 No. 1, 2014.
18. Abdul Rahim A. Al Athmay, Alaa-Aldin, Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam, *International Journal of Public Sector Management* Vol. 21 No. 7, 2008 pp. 798-820.
19. Al Athmay, A., (2015), Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam, *International Journal of Public Sector Management* 21(7):798-811.
20. Amin, M., Malsch, B., (2016), A Review of Performance Audit Literature, *Public Management Review*, 14 (3), 278-310.
21. Common R.K (1998) "Convergence and transfer: a review of the globalization of new public management", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 11 No. 6, pp. 440-50.
22. evidence", *Financial Accountability & Management*, Vol. 7 No. 1, pp. 57-63.
23. Glendinning, R. (2007), "The concept of value for money", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 1 No. 1, pp. 42-50.
24. Glynn, J.J. (1985), "Value for money auditing – an international review and comparison", *Financial Accountability and Management*, Vol. 1 No. 2, pp. 113-128.
25. Grimwood, M. and Tomkins, C. (1986), "Value for money auditing-towards incorporating a naturalizing approach", *Financial Accountability and Management*, Vol. 2 No. 4, pp. 251-272.
26. Gronlund, A., Svardsten, F. and Ohman, P. (2011), "Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 24 No. 2, pp. 107-121.
27. Guthrie, J. (1992), "Critical issues in public sector auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 27-32.
28. Hossain, S. (2010), "From project audit to performance audit: evolution of performance auditing in Australia", *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, Vol 9 No. 3, pp. 20-46.

29. Korje, B. G., (2016), Assessment of Implementation of Audit Recommendations in Public Sectors in Oromia Regional Government Public Institutions (2003-2006 E.C.), The International Journal Of Business & Management (ISSN 2321-8916).
30. Lapsley, I. and Pong, C.K.M. (2000), "Modernization versus problematization: value-for money audit in public services", The European Accounting Review, Vol. 9 No. 4, pp. 541-567.
31. Levy, G. (1996), "Managing value-for-money audit in the European Union: the challenge of diversity", Journal of Common Market Studies, Vol. 34 No. 4, pp. 521-529.
32. Loke, Chew Har, Ismail, Suhaiza, Abdul Hamid, Fatima. (2016). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. Asian Review of Accounting Vol. 24 No. 1, 2016.
33. Malsch, B. and Guénin-Paracini, H. (2013). The moral potential of individualism and instrumental reason in accounting research. Critical Perspectives on Accounting, 24, 74-82.
34. Morin, D. (2001), "Influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances", Financial Accountability and Management, Vol. 17 No. 2, pp. 99-117.
35. Odia, J.O. (2016). Performance Auditing and Public Sector Accountability in Nigeria: The Roles of Supreme Audit Institutions (SAIs). Asian Journal of Management Sciences & Education Vol. 3(2) April 2014.
36. Pendlebury, M. and Shreim, O. (1991), "Attitudes to effectiveness auditing: some further
37. Raudla, R., Taro, K., Agu, Ch., Douglas, J., (2015), The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia, Financial Accountability and Management, 17(2), 99-118.
38. Reichborn-Kjennerud, K. (2014): Performance audit and the importance of the public debate. Evaluation. 20, 368-385.
39. Reichborn-Kjennerud, K., Johnsen, A., (2015), Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway, Administration & Society, 83, 340-363.
40. Suleiman, D. M & Dandago, K. I. (2014). : The extent of internal audit functions outsourcing by Nigerian deposit money banks. Procedia - Social and Behavioral Sciences. 222-229.164.

Performance Audit and Improvement of the Quality and Efficiency of the Activities of the Executive Agencies

Hamid Noroozi¹, Hamid Sajadi²

1. M.A student of accounting, Islamic Azad University, Branch of Eslamshahr.
2. Dr. Hamid Sajadi, assistant professor, Islamic Azad University, Branch of Eslamshahr.

Abstract

This study has investigated performance audit and improvement of the quality and efficiency of the activities performed by the executive agencies. To this aim, 159 auditors, advisors and deputies of Supreme Audit Court of Iran were selected as the simple using simple random sampling method, and the required data were collected through a questionnaire. Moreover, SPSS23 Software was used for data analysis. The results show that effectiveness is one of the components of the performance audit, and auditors should be engaged in activities related to policy-making for good implementation of performance audit. In addition, auditors are a good choice for performance audit and other professions and careers should be involved in the performance audit. There exist obstacles in the implementation of performance audit, and performance audit has helped improve the activities of the administrative sectors.

Keywords: performance audit, quality and efficiency improvement, audit components.
