

« فراسوی مدیریت »

سال ششم - شماره 22 - پاییز 1391

ص ص 167 - 194

تاریخ دریافت مقاله: 90/10/6

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: 91/6/15

بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت

(مطالعه موردی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی)

دکتر رسول برادران حسن زاده¹

معصومه محبوبی بناب²

دکتر غلامرضا رحیمی³

چکیده

این تحقیق سعی می کند موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت را در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی بررسی و تاثیر هر یک از موانع را بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت اولویت بندی نماید. جامعه آماری تحقیق حسابران و ذیحسابان دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی می باشد. تحقیق حاضر از حیث هدف کاربردی و با توجه به موضوع، پرسش، اهداف، فرضیه ها، از نوع پیمایشی می باشد. روش گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر از نوع کتابخانه ای و میدانی می باشد. این تحقیق دارای 6 فرضیه می باشد. در سطح آمار استنباطی برای آزمون فرضیه ها از آزمون t تک گروهی استفاده گردیده است. برای رسیدن به اهداف تحقیق، پرسشنامه ای که حاوی 33 سوال است به مقیاس لیکرت تنظیم گردید. نتایج تحقیق نشان داد که 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. اما تاثیر هر یک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می باشد. 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.

واژه‌های کلیدی: موانع، اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت، دستگاههای اجرایی

¹ - عضو هیئت علمی (استادیار) دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تبریز، تبریز، ایران

² - کارشناس ارشد مدیریت دولتی

³ - عضو هیئت علمی (استادیار) دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، بناب، ایران

مقدمه

جهان در دهه های اخیر شاهد پیشرفت چشمگیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمانها و پیچیده تر شدن روابط و پیشرفت های فن آوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر از سوی دیگر، موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام جامع آن شده است. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاهها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می کند 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 زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای 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 (فرزانه، 1386، 29). 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. (نخبه فلاح، 1381). انتظار عموم از کیفیت بهتر خدمات، تاکید بر بهبود مداوم خدمات دولتی و افزایش تاکید بر پاسخ گویی برای نتایج سازمانهای بخش دولتی در اقتباس روشهای بهتر در حسابرسی و در تهیه بازخورد جامع و بهتر عملکرد، عملیاتشان است (Faster, 2000). حسابرسی عملکردساز و کاری است که به منظور پاسخگویی دستگاههای اجرایی به قوه مقننه اجرا می شود. دستگاههای دولتی بمنظور اجرای وظایف مشخص منابعی را دریافت می نمایند و در رابطه با اجرای وظایف مذکور گزارشات مختلفی ارائه می نمایند از جمله صورتهای مالی و آمارهایی که در خصوص نتایج اقدامات خود و دستیابی به اهداف تعیین شده به مراجع نظارتی مختلف ارائه می نمایند (فاوچی، 1384، 16). 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 این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای مدیریت بپردازند و نتیجه گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت

ارائه کنند. یکی از وظایف حسابرس، بررسی این نوع گزارشات و سایر اطلاعات ارائه شده توسط دستگاه اجرایی و اظهارنظر در خصوص بموقع بودن و دقیق بودن این گزارشات و رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا توسط دستگاه اجرایی می باشد (همان منبع، 16). حسابرسی عملکرد دارای پنج شاخه می باشد: حسابرسی اثربخشی، حسابرسی کارایی، حسابرسی صرفه اقتصادی حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت. با وجود تبلیغات حرفه ای از جانب برخی از دستگاههای اجرایی در سالهای اخیر، تقاضای کافی از سوی مدیران و مسئولین دستگاههای اجرایی در ایران مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد مدیریت وجود نداشته و به نظر می رسد که انجام آن در عمل با موانع جدی روبروست. دو دلیل عمده برای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی جود دارد: اولاً می تواند اعتماد درسازمانها و موسسات دولتی را بهبود بخشد. واضح است که اگر سازمانهای دولتی به طور اثربخش عمل کنند این به بهبود اطمینان مردم به شایستگی دولت و تحکیم روابط بین دولتها و شهروندانشان کمک می کند. دوماً کارایی و اثربخشی مدیریت دولتی را افزایش وی دهد. و از پیشقدمی دستیابی به اهداف ارائه شده حمایت می کند، ابزار برای سنجش آنها، و اندازه گیری بازده یا عملکرد در رابطه با آن اهداف به طوری که بر استفاده بهتر از منابع و ارزش برای پول نائل شوند (Jones&Pendlebury,2000).

تحولات بوجود آمده طی سالهای اخیر در علم مدیریت و علوم مالی به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده کنندگان از نتایج حسابرسیها، ناکارآمدیهای 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. نظارت مالی بر بخش دولتی اگرچه امری است لازم و انکار ناپذیر اما به نظر می رسد که کافی نیست زیرا در بعضی موارد مشاهده شده است که در اجرای برنامه های دولت هزینه ها مطابق با شرایط و قوانین انجام پذیرفته اند اما امکان نتایج با آنچه در برنامه ها پیش بینی شده منطبق نبوده است و یا اینکه هزینه ها جز با اتلاف منابع نتیجه ای در بر نداشته اند (ملک حسینی، 1380، 3). این جاست که بعد دوم نظارتی یا نظارت بر عملیات و فعالیتهای مدیریت در ابعاد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اهمیت خود را نمایان می سازد و نیاز به حسابرسی عملکرد و بهبود عملیات مدیریت بیش از پیش آشکار می شود. بنابراین مدیران گاهی در دستگاههای اجرایی تحت مدیریت خود احساس می کنند که در

واحدهای زیر نظر آنها سامانه های زیان باری وجود دارد که موانعی را در راه دستیابی به اهداف آن سازمان ایجاد می کند. محدودیت منابع و امکانات، لزوم اعمال صرفه جویی و پرهیز از اسراف توجه به سه مولفه کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی در تمامی جهات مدیریتی دستگاههای اجرایی استفاده از حسابرسی عملکرد را اجتناب ناپذیر می سازد. در کشور ما علیرغم تلاشهایی که توسط دست اندرکاران حسابرسی دولتی در جهت گسترش این نوع حسابرسی صورت گرفته هنوز راه نپیموده طولانی را در مقابل خود شاهدیم. با توجه به تمام مزایایی که این نوع حسابرسی به همراه دارد و در کشور ما به ندرت اجرا می شود ضرورت انجام پژوهشها در ابعاد گوناگون این نوع از حسابرسی با مد نظر قرار دادن اجرایی شدن بودجه عملیاتی در دستگاههای اجرایی امری است روشن و آشکار.

- دانیل مورین¹ (2001) تحقیقی تحت عنوان " اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه های دولتی در کانادا" انجام داد نتایج نشان داد که مورین در تحقیق خود از نظریه های مربوط به فرایند اثرگذاری استفاده کرده است. با این نظریه ها او توانست تعاملات موجود بین حسابرسی عملیاتی و صاحبکاران را در طی حسابرسی عملیاتی توضیح دهد. بررسی شش حسابرسی عملیاتی انجام شده توسط دیوان محاسبات کانادا و ایالت کبک باعث نگاهی ژرف از پیش به اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه های عمومی می شود، حقیقت این است که در مورد حسابرسی عملیاتی به ویژه در مورد اثربخشی آن به عنوان ابزاری برای کنترل و بهبود مدیریت امور عمومی نقطه نظرهای بسیاری وجود دارد. مورین با تحقیق خود نشان داد که باید دقت بیشتری را به این نوع حسابرسی مبذول داشت. در واقع حسابرسی عملیاتی بخش عمده ای از محیط کنترلی بخش عمومی است و کشورهای بسیاری از جمله کانادا، ایالات متحده، استرالیا، نیوزلند، انگلستان و سوئد در آن سرمایه گذاری کرده و آن را به کار می برند.

- هاتری و پارکر² (1988) به مطالعه ای در زمینه برخی جنبه های حسابرسی عملیاتی پرداختند که به وسیله حسابرسان رسمی در استرالیا انجام شده بود. هدف آنها کشف

¹-Danielle Morin

²-Hattherly & Parker

مواردی مانند دلایل رد پیشنهادهای مطرح شده از سوی حسابرسان بود. سازمانهای مورد بررسی اغلب دلیل این کار خود را چنین بیان می کردند که به نظر آنها کارها از قبل به طور منطقی و با توجه به وقایع خارج از کنترل آنها خوب انجام شده است. سازمانهای مورد بررسی همچنین از مشکل بودن اجرای پیشنهاد شکایت داشتند. در چند مورد نیز بیان کردند که حسابرسان از وجود کنترلهای اصلاحی موجود در سازمان آگاهی ندارند یا اینکه آنها به این موضوع توجه نمی کنند که پیشنهادات با هدف کارایی ممکن است تحقق اهداف مربوط به اثربخشی یا بالعکس را با موانعی روبه رو سازد.

- بارفیلد¹ (1975) تحقیقی تحت عنوان " اثر تکرار شدن حسابرسی عملیاتی بر موافقت واحد مورد بررسی در زمینه کنترلهای داخلی پیشنهادی " انجام داد. نتایج تحقیق این فرضیه را که آیا با افزایش در تکرار حسابرسی عدم اطمینان واحد مورد بررسی نسبت به حسابرس افزایش می یابد یا خیر؟ رد کرد فرضیه دیگر تحقیق او این بود که میزان دفعاتی که سازمان های مورد بررسی نمی توانند طبق کنترلهای داخلی عمل کنند با میزان دفعات حسابرسی نسبت عکس دارد. یافته های حاصل از آزمون این فرضیه نشان دهنده بهبود رویه ها در زمانی است که حسابرسی به طور مداوم انجام می شود. اما میزان این بهبود برای انعکاس در الگوی رفتاری سازمانهای مطرح شده در طرح فرضیه بارفیلد بسیار کم بود.

- حیدر فرزانه (1386) تحقیقی با عنوان " بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاههای اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور " انجام داده است نتایج پژوهش نشان داد که عوامل ضعف مهارتهای تخصصی حسابرسان، نحوه گزارش گری عملیاتی نامناسب به وسیله سامانه حسابداری دستگاههای دولتی، نبود شاخصهای سنجش عملکرد در دستگاههای دولتی، عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی در دستگاههای دولتی از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی هستند.

- افشین نخبه فلاح (1384) پژوهشی تحت عنوان " بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دیدگاه مدیران

¹ - Barefield

شرکت " انجام داده است نتایج پژوهش نشان داد که عوامل عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت در راستای اهداف سازمان مذکور، عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان، عدم وجود استانداردهای حرفه ای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی، عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روشهای عملی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت هستند.

- احمد دهقان نیری (1385) تحقیقی با عنوان " بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد مدیریت در بهره وری طرحهای عمرانی " انجام داده است نتایج به دست آمده از آزمونهای فرضیه ها بیانگر این است که اجرای مهندسی ارزش در سهولت و بهبود انجام حسابرسی عملکرد نقش موثری دارد. بنابراین به طور کلی نتیجه گرفته می شود که تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد نقش بسیاری در کاهش هزینه ها ایفا می کند.

" هدفها به صورت معیارهایی در می آیند که می توان برآن اساس افراد، گروهها، دوایر، واحدهای مستقل و کل سازمان را مورد ارزیابی قرار داد." (دوبید، 1385، 354). در ارزیابی هدفهای سازمانی، در گذشته بیشتر مبنای برتری، صرف ورودیها¹ بوده است. هر قدر در فرایند سازمانی از منابع ورودی بیشتر استفاده می کردند سازمان موفق تر و برتر شناسایی می شد. بعدها به جای به ورودیها توجه به خروجیها² یا ستاده معطوف گشت و سازمانی موفق تر یا برتر شناخته می شد که بیشترین تولید یا بیشترین خدمات را ارائه می کرد. در دیدگاه نوین، علاوه بر اینکه کارایی یعنی نسبت ستاده، به داده (ستاده / داده) به عنوان یک مبنای ارزیابی، مورد سنجش قرار می گیرد این بحث مطرح می شود که با استفاده و صرف منابع ورودی و ارائه تولید یا خدمات بیشتر چه آثار و نتایجی را به جا می گذارد. در حقیقت در اینجا پیامدها و نتایج، بیشتر مورد توجه قرار می گیرد. به طور مثال، باصرف بودجه و منابع زیاد که منتهی به تولید بیشتر می گردد آیا این محصولات یا خدمات با کیفیت بالا و در راستای رفع نیازهای جامعه و مسائل عمومی تولید شده است (بزرگی، 1383). هدفها معیارهای مهمی را به دست می دهند که

¹- INPUT

²- OUTPUT

می توان بدان وسیله عملکرد مدیران را اندازه گیری نمود. آرتور دی. لیتل براین باور است که باید پاداش و مزایای مدیران را براساس تامین هدفهای بلندمدت و استراتژی ها قرار داد (دیوید، 1385، 353). حسابرسی یکی از ابزارهای مفیدی است که به صورت مرتب برای ارزیابی استراتژی مورد استفاده قرار می گیرد. اغلب موسسات حسابرسی به عنوان بازوی مشاور عمل می کنند که در زمینه ارزیابی استراتژی خدماتی را به سازمانها ارائه می نمایند (همان منبع، 572). مؤسسات و سازمانها و دستگاههای اجرایی با هر ماموریت، رسالت، اهداف و چشم اندازی که دارند نهایتاً در یک قلمرو ملی و یا بین المللی عمل می کنند 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 می شود. 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 دستگاههای اجرایی و اعتماد عمومی به عملکرد سازمانها و کارایی و اثربخشی دولت می شود. در بخش غیردولتی نیز موجب ارتقای مدیریت منابع، رضایت مشتری، کمک به توسعه ملی، ایجاد قابلیت های جدید، پایداری و ارتقاء کلاس جهانی شرکتها و مؤسسات می شود (رحیمی، 1385، 41). ارزیابی عملکرد در بعد سازمانی معمولاً مترادف اثربخشی فعالیتهاست. منظور از اثربخشی میزان دستیابی به اهداف و برنامه ها با ویژگی کارا بودن فعالیتها و عملیات است. ارزیابی عملکرد در بعد نحوه استفاده از منابع در قالب شاخص های کارایی بیان می شود. اگر در ساده ترین تعریف، نسبت داده به ستاده را کارایی بدانیم، نظام ارزیابی عملکرد در واقع میزان کارایی تصمیمات مدیریت در خصوص استفاده بهینه از منابع و امکانات را مورد سنجش قرار می دهد (همان منبع، 41). سازمانها تا زمانی که برای بقا تلاش می کنند و خود را نیازمند حضور در عرصه ملی و جهانی می دانند، باید اصل بهبود مستمر¹ را سرلوحه فعالیت خود

¹-Continous improvement

قرار دهند. این اصل حاصل نمی‌شود، مگر اینکه زمینه دستیابی به آن با بهبود عملکرد مدیریت امکان‌پذیر شود. این بهبود را می‌توان با گرفتن بازخور لازم از محیط درونی و پیرامونی و تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف و فرصتها و تهدیدهای سازمان، مسئولیت‌پذیری و جلب رضایت مشتری با ایجاد و بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد با الگوی مناسب، ایجاد کرد. ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد و توسعه آن به فرهنگ‌سازی و ارتقاء فرهنگ سازمانی نیاز دارد (رحیمی، 1385، 44). زمانی که رعایت قوانین و مقررات برای تامین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حساب‌برسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود در کلیه مراحل اجرای حسابرسی حساب‌برسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می‌تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین مقررات باشند هوشیار باشند. کنترل‌های مدیریت نه تنها کنترل‌های داخلی بلکه در برگزیده کنترل‌های خارجی منجمله قوانین جاری کشور است (نخبه فلاح، 1381).

حسابرسی عملکرد در کشورهای صنعتی با نمایندگی دولت و سطح عالی پاسخ‌گویی عمومی ایجاد شد ولی بوسیله کشورهای دیگری با ویژگیهای سیاسی و اقتصادی بسیار متفاوت به کار گرفته شد (AbdulRahman, 2008, 789).

نیاز برای حسابرسی صورت وضعیت عملکرد طی 1980 پدید آمد زمانی که بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان مسائل ناشی از فزاینده فیزیکی و عملکرد پایین بخش دولتی و نبود پاسخ‌گویی را تجربه می‌کردند (Minogue, 1998, 17-37 & Common, 1998, 440-50).

بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می‌توان در رکود 1930، ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد موسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود (نخبه فلاح، 1384، 79). در برخی کتابهای منتشر شده در ایران، در ابتدا از واژه‌های «حسابرسی مدیریت» و «حسابرسی عملکرد مدیریت» و در سالهای اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده شده است. در این فرایند، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز که در سال 1376 تشکیل و مصوبات آن در سال 1380 در فصلنامه حسابرس شماره 10 با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» منتشر شده، واژه حسابرسی عملیاتی را به کار برده است (رحیمیان،

(magiran.com). در سال 1988، در ایالات متحد، استانداردهای حسابرسی دولتی، واژه حسابرسی عملکرد¹ را برای حسابرسی عملیاتی برگزید و در انگلستان و کانادا و برخی از کشورهای دیگر، نام چنین خدماتی همان حسابرسی عملیاتی باقی ماند. بررسیهای به عمل آمده موید این است که از دیدگاه فرهنگ آکسفورد (فرهنگ واژه‌های به کار رفته در انگلستان)، واژه حسابرسی جامع² معادل حسابرسی عملیاتی است و حسابرسی عملیاتی یعنی حسابرسی یک بخش دولتی، موسسه خیریه و یا یک سازمان غیرانتفاعی برای دستیابی به اینکه کارها با کارایی لازم انجام می‌شود، از پولی که مصرف می‌شود منافع لازم به دست می‌آید. این واژه که در انگلستان و کانادا کاربرد وسیعی دارد، در ایالات متحده مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. همچنین واژه حسابرسی عملیاتی طبق فرهنگ آکسفورد عبارت است از "بررسی فعالیتهای یک سازمان برای دستیابی به اینکه تا چه اندازه با کارایی و اثربخشی انجام شده‌اند". طبق فرهنگ کهپلر (فرهنگ واژه‌های به کار رفته در ایالات متحده حسابرسی عملیاتی نوعی حسابرسی جامع است که رویه‌ها و عملکرد قبلی را با توجه به پیشرفت آینده عملیات بررسی می‌کند. این نوع حسابرسی بیشتر از مطلوبیت و درستی، روی کارایی و اثربخشی تاکید دارد. از دیدگاه فرهنگ کهپلر، این واژه با واژه‌های حسابرسی مدیریت³ و حسابرسی عملکرد مترادف است. با توجه به تعریف ارائه شده برای حسابرسی عملیاتی می‌توان واژه‌های پنجگانه مورد بحث را مترادف با هم دانست (همان منبع). اصطلاح حسابرسی عملکرد مدیریت نامهای مختلفی به خود گرفته اند بعضی آن را "ارزش برای پول"⁴ می‌نامند، برخی آن را تحت عناوین زیرمی‌نامند:

¹ - Performance auditing

² - Comprehensive Audit

³ - Management audit

⁴ - Value for money

- | | |
|---|---|
| 1- حسابرسی عملیاتی | 2- حسابرسی جامع |
| 3- حسابرسی عملیاتی | 4- حسابرسی عملکرد |
| 5- حسابرسی مدیریت | 6- بررسی و ارزیابی عملکرد ¹ |
| 7- ارزیابی عملکرد ² | 8- حسابرسی ارزیابی برنامه ³ |
| 9- حسابرسی کارایی ⁴ | 10- حسابرسی اثربخشی ⁵ |
| 11- حسابرسی هزینه- منفعت ⁶ | 12- حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی ⁷ |
| 13- حسابرسی اثربخشی یا نتایج ⁸ | (Jones&Pendlebury,2000) |
| 14- حسابرسی اثربخشی مبتنی بر سیستم ⁹ | 14- حسابرسی اثربخشی مبتنی بر سیستم ⁹ |
| 15- حسابرسی رعایت ¹⁰ | 16- حسابرسی فراگیر ¹¹ |
| 17- حسابرسی وظایف ¹² | 18- حسابرسی سنجش مسئولیت ¹³ |
| 19- حسابرسی دوایر ¹⁴ | 20- حسابرسی عملیات ¹⁵ |
| 21- حسابرسی پیشگیری ¹⁶ | 22- حسابرسی غیر مالی ¹⁷ |
| 23- حسابرسی برنامه ¹⁸ | 24- حسابرسی طرح ¹⁹ (بنی فاطمی کاشی، 1387، 2) |

حسابرسی عملکرد در قالب E3²⁰ که عبارتند از: 1- حسابرسی اثربخشی؛ آیا سازمان با توجه به اهداف به نتایج یا منافع خود دست می یابد؟ 2- حسابرسی کارایی؛ آیا سازمان مسئولیتهای خود را با حداقل تلاش انجام می دهد؟ 3- حسابرسی صرفه

-
- 1-Performance Review and Evaluation
 - 2-Performance Evaluation
 - 3-Program Evaluation Audit
 - 4-Audit Efficiency
 - 5-Audit Effectiveness
 - 6-Cost benefit Audit
 - 7-Economy and Efficiency Audit
 - 8-Or Results Audit Effectiveness
 - 9-Effectiveness Audit System- oriented
 - 10-Compliance Audit
 - 11- Full scope Audit
 - 12-Audit Functional
 - 13-Responsibility Audit
 - 14-Audit Departmental
 - 15-Operations Audit
 - 16-Preventive Audit
 - 17-Non financial Audit
 - 18-Audit Program
 - 19- Project Audit
 - 20-Efficiency, Effectiveness, Economy

اقتصادی؛ آیا سازمان مورد رسیدگی مسئولیتهای خود را در قبال منابع با در نظر گرفتن اصل صرفه جویی با اقتصادی ترین شکل انجام می دهد؟ (AbdulRahman,2008,801) (زاید، 15، 1383-13).

الف- ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. به منظور اطمینان یافتن از صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سیستمهای برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیابی می شوند (رحیمیان، 28، 1382).

ب- شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی شامل:
 1- شناسایی فرصتهای بهبود عملیات؛ منظور از بهبود عملیات به طور کلی عبارت از افزایش صرفه های اقتصادی، کارایی یا اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است.
 2- تشخیص تواناییها و فرصتهای بالقوه (از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیتهای بلا استفاده، شیوه های تامین مالی و بازار یابی و ...)، شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت (صفا، 7، 1376).

ج- ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات بهترو رسیدگیهای بیشتر: نوع، ماهیت و دامنه پیشنهادهای ارائه شده در جریان حسابرسی عملکرد مدیریت بسیار متفاوت است. حسابرسی عملکرد مدیریت در اغلب موارد ممکن است پیشنهادهای ویژه ای ارائه کند. در سایر موارد ممکن است بررسیهای بیشتری نه در محدوده پیش بینی شده در قرارداد لازم باشد که در این صورت حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان می کند (رحیمیان، 28، 1382).

نظر براینکه تصمیم‌گیرهای مدیریت، اجرای فعالیتها و نتایج به دست آمده از آن در هر سازمان از درون سامانه‌های اطلاعاتی آن می‌گذرد و سامانه‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سامانه‌های اطلاعاتی موجود می‌باشد، لذا مطالعه و آزمون کنترل‌های مدیریت در اجرای حسابرسی عملکرد از ضروریات است. در مرور اولیه کنترل‌های مدیریت، حسابرس باید عوامل زیر را در نظر بگیرد: 1- آیا خط‌مشی‌های سازمان به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان مطابق است؟ 2- آیا سامانه‌های روشها و کنترل‌های مدیریتی برای اجرای این خط‌مشی‌ها همانطور که مدنظر مدیریت عالی برای کارایی و صرفه اقتصادی بوده، طراحی شده است؟ 3- آیا سامانه‌های کنترل مدیریت کنترل کافی بر روی منابع سازمان، درآمدها و هزینه‌ها فراهم می‌کند؟ تعدادی از عواملی که حسابرس باید جهت ارزیابی سامانه کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل‌آفرین در نظر بگیرد به قرار زیر است: استفاده مدیریت از استانداردها برای قضاوت در مورد اجرا، بهره‌وری، کارایی یا استفاده از کالاها یا خدمات. نبود دستورالعمل‌های مکتوب که سبب عدم درک درست مطالب می‌شود و درخواستهای دوگانه و متناقض، که سبب انحرافات غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می‌گردد. عدم پیروزی در قبول مسئولیتها، دوباره کاریها، استفاده نامناسب از وجه نقد، الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده، استفاده بیهوده، ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی، کارهای ناتمام (نخبة فلاح، 1384، 84).

مهندسی ارزش یک راه خلاق و سازمان‌یافته تحلیل یک بخش، یک سامانه، یک فرایند است که با هدف شناسایی کارکردهای ضروری و شناسایی روشهای جایگزین این کارکردها به نحوی که این کارکردها با کمترین و موثرترین هزینه انجام شود. مهندسی ارزش یک فرایند ساختاریافته و چند تخصصی است که با تحلیل کارکردهای پروژه برای دستیابی به بهترین ارزش با کمترین هزینه، در دوره عمر پروژه تلاش می‌کند (رجبی، جهرودی، 1385، 51-52). مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد مدیریت هر دو بر کاهش هزینه‌ها از طریق صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی می‌پردازند با این تفاوت در مراحل ابتدایی با تحلیل طرح و ایده پردازی کاهش هزینه را پیشنهاد می‌دهد اما حسابرسی در انتهای طرح با بررسی نحوه اجرای طرح، عملکرد مدیر را از لحاظ بهره‌وری مورد بررسی قرار می‌دهد برای ایجاد ضمانت جهت مهندسی ارزش به عامل کنترل‌کننده برون سازمانی به نام حسابرسی عملکرد مدیریت نیاز است (دهقان‌نیری، 1385، 43-40).

در ایران استفاده از این فن پیشینه چندانى ندارد و واژه مهندسى ارزش برآى نخستين بار در قانون برنامه پنجساله سوم توسعه اقتصادى و اجتماعى کشور، به پيشنهاده سازمان برنامه و بودجه، دستگاههاى اجرايى موظف شده اند که طرحهاى عمرانى در دست اجراى خود را به منظور ساده سازى و ارزان سازى با اجراى مهندسى ارزش و با در نظر گرفتن ضوابط فنى، مورد بازنگرى قرار دهند. پس از آن اين تکليف در بند(ه) تبصره(1) قانون بودجه سال 1381 تکرار شده است(رجبى جهرودى، 1385، 51).

در تحقيق حاضر برآى بررسى موانع اجراى حسابرسى عملکرد مديريت و تعيين موانع از مدل تحليل ذينفعان¹ که از سوي دکتر پينگ لي² ارائه گرديده استفاده شده است. که شامل: اهداف سازمانى، استراتژى سازمانى، سيستم ارزشيابى عملکرد سازمانى، فرهنگ سازمانى، قوانين و مقررات سازمانى مى باشد. در اين مدل ذى نفعان به دو گروه دسته بندى مى شوند: ذى نفعان کليدى و غير کليدى. ذى نفعان کليدى بر سازمان کنترل مستقيم دارند و خواسته هاى آنها در اهداف سازمان متبلور مى شود (مانند سهامداران) و ذى نفعان غيرکليدى از مکانيسمهاى خارجى نظير بازار و فرهنگ برآى حفظ منافع خود استفاده مى کنند و در هدفگذاري اثرگذار نيستند (مانند مشتريان). اهداف سازمان نمايانگر انتظارات و تمايلات ذى نفعان کليدى است و ذى نفعان کليدى تمام قدرت را از طريق ساختار حاکميت سازمان برآى هدفگذاري اعمال مى کنند و ذى نفعان غيرکليدى چندان در هدفگذاري قدرتمند نيستند و در عوض از طريق مکانيسمهاى خارجى بر روى استراتژى هاى سازمان اثر گذارند و از اين طريق چگونگى رسيدن به اهداف با توجه به محيط خارجى را مشخص مى کنند. لذا سيستم ارزشيابى عملکرد از استراتژى ها شروع شده و به عنوان پلى بين رفتار مديران و انتظارات ذى نفعان عمل مى کند اهداف مشخص و روشن به چندين دليل موجب موفقيت سازمان خواهد شد نخست اهداف به گروههاى ذينفع کمک مى کنند تا نقش خود را در آينده سازمان درک کنند. همچنين برآى مديرانى که داراي ارزشها و نگرشهاى متفاوت هستند اين اهداف مبنايى پايه دار ارائه مى کنند که بر آن اساس تصميم گيرى نمايند. اگر اهداف فرد و سازمان با هم تلفيق گردد که اساس آن مبتنى بر مشارکت و همسوزنگرى

¹-Stakeholder Analysis framework

²-Pingli Li

بین و فرد و سرپرست در جهت رسیدن به هدف است موجب تقویت روحیه و احساس تعهد می گردد (کریمی، 1385، 22) و برای حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان متغیر وابسته از نظر رایدر که حسابرسی را شامل پنج بعد می داند استفاده شده است.

مدل عملیاتی متغیر مستقل تحقیق

مفهوم	ابعاد	شاخص
موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت	عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها	کمی و قابل سنجش بودن اهداف سازمانها
		آشنا بودن کارکنان با اهداف سازمانها
		واقعی و قابل دستیابی بودن اهداف سازمانی
		اولویت بندی شدن اهداف سازمانی
	نبود استراتژی مناسب در سازمانها	سازگار بودن اهداف کلی با اهداف جزئی و بخشهای مختلف فرعی
		تخصیص مطلوب منابع کم یاب جهت رسیدن به اهداف سازمانی
	سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها	تخصیص مطلوب منابع کم یاب جهت رسیدن به اهداف استراتژیک
		استفاده از بودجه بندی عملیاتی
		استفاده از بودجه بندی برنامه ای
		پشتیبانی کردن از اهداف استراتژیک
		متوازن کردن شاخصها
		نادیده گرفتن اهداف کلی و جزئی سازمان برای برجسته نشان دادن موفقیت خود
	فردنگ ضعیف پاسخگویی در سازمانها	دستیابی به شاخصهای عملکرد جامع
		محدود بودن تعداد شاخصهای عملکرد
		تقویت روحیه پاسخگویی
		تعهد اجتماعی و پاسخگویی نسبت به ذینفعان و جامعه
پاسخگویی در حوزه تخصصی		
ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها	تلقی ارائه خدمات به سازمان و جامعه به عنوان وظیفه اخلاقی و حرفه ای	
	تقویت روحیه مسئولیت پذیری	
	مبهم بودن قوانین و مقررات	
	کلی بودن قوانین و مقررات	

مدل عملیاتی متغیر وابسته تحقیق

مفهوم	ابعاد	شاخص
حسابرسی عملکرد مدیریت	اثربخشی	شناسایی عوام بازدارنده
		دست یابی به نتایج رضایت بخش
	کارایی	سیستمها و روشهای کارآی عملیاتی
		اجتناب از دوباره کاری
		اجتناب از مراحل کاری بی مورد
	صرفه اقتصادی	نگهداری مواد مازاد بر مصرف
		استفاده از تجهیزات پر ارزش
		اجتناب از اتلاف منابع
	حسابرسی مالی	روشهای حسابداری
		ارائه گزارشهای دوره ای مناسب جهت اطلاع رسانی
	حسابرسی رعایت	سیاستها و روشهای درون سازمانی
		قوانین و مقررات کاربری

روش تحقیق

تحقیق حاضر از حیث هدف کاربردی و با توجه به موضوع، پرسش، اهداف، فرضیه ها، از نوع پیمایشی می باشد.

قلمرو تحقیق

الف) قلمرو مکانی تحقیق: قلمرو مکانی تحقیق حاضر دستگاههای اجرائی استان آذربایجان شرقی می باشد.
 ب) قلمرو زمانی تحقیق: تحقیق حاضر از 87/2/2 آغاز شده و در بهمن 1387 به اتمام رسیده است.

جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق حسابرسان (43 نفر) و ذیحسابان (72 نفر) دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی می باشد که جمعا 115 نفر می باشند. از آنجا که تعداد هر دو جامعه محدود بودند حجم نمونه آماری ما برابر با حجم جامعه آماری می باشد. بنابراین از روش تمام شماری استفاده شده است.

ابزار پژوهش

به منظور آزمون فرضیه های تحقیق حاضر، از پرسشنامه ای که با توجه به متغیرهای تحقیق و عملیاتی نمودن آنها تنظیم شده است، استفاده گردیده است.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

برای آزمون فرضیه ها از آزمون t تک گروهی استفاده گردیده است.

آزمون فرضیه های تحقیق

آزمون فرضیه 1: عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. H_1

وجود شفافیت در اهداف سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت نمی شود. H_0

دید حسابرسان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 16/000- می باشد و این مقدار از مقدار 25 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 42 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

دید ذیحسابان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 22/843- می باشد و این مقدار از مقدار 25 در

سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 71 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

آزمون فرضیه 2: نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. H_1

نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت نمی شود H_0

دید حسابرسان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 15/025- می باشد و این مقدار از مقدار 10 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 42 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

دید ذیحسابان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 22/641- می باشد و این مقدار از مقدار 10 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 71 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

آزمون فرضیه 3: سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. H_1

سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت نمی شود. H_0

دید حسابرسان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 21/026- می باشد و این مقدار از مقدار 35 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 42 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

دید ذیحسابان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 21/026- می باشد و این مقدار از مقدار 35 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 71 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

آزمون فرضیه 4: فرهنگ ضعیف پاسخگویی در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. H_1

فرهنگ ضعیف پاسخگویی در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت نمی شود. H_0

دید حسابرسان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 14/201- می باشد و این مقدار از مقدار 25 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 42 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

دید ذیحسابان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 17/969- می باشد و این مقدار از مقدار 25 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 71 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

آزمون فرضیه 5: ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. H_1

ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت نمیشود. H_0

دید حسابرسان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 13/927- می باشد و این مقدار از مقدار 10 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 42 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

دید ذیحسابان: در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون t تک گروهی 0/000 بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری 0/05 کوچکتر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که 21/930- می باشد و این مقدار از مقدار 10 در سطح اطمینان 95% و درجه آزادی 71 کوچکتر می باشد، پس فرض H_1 تایید و فرض H_0 رد می گردد.

جدول شماره 1 آزمون فرضیه های تحقیق

وضعیت (در سطح اطمینان 95%)	سطح معنی داری	آماره t	درجه آزادی	جامعه	فرضیه مربوط
تائید فرضیه H_1	0,000	-16,000	42	حسابرسان	فرضیه 1
تائید فرضیه H_1	0,000	-22,843	71	ذیحسابان	
تائید فرضیه H_1	0,000	-15,025	42	حسابرسان	فرضیه 2
تائید فرضیه H_1	0,000	-22,641	71	ذیحسابان	
تائید فرضیه H_1	0,000	-21,026	42	حسابرسان	فرضیه 3
تائید فرضیه H_1	0,000	-21,026	71	ذیحسابان	
تائید فرضیه H_1	0,000	-14,201	42	حسابرسان	فرضیه 4
تائید فرضیه H_1	0,000	-17,969	71	ذیحسابان	
تائید فرضیه H_1	0,000	-13,927	42	حسابرسان	فرضیه 5
تائید فرضیه H_1	0,000	-21,930	71	ذیحسابان	

آزمون فرضیه 6- میزان اثرگذاری هریک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی متفاوت است.

میزان اثرگذاری هریک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی متفاوت است. H_1

میزان اثرگذاری هریک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی متفاوت نیست. H_0

جدول 2- اولویت بندی اثرگذاری هر یک از موانع پنج گانه بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت از دید حسابرسان و ذیحسابان

شماره فرضیه	اولویت بندی متغیرها	درصد از دید ذیحسابان	درصد از دید حسابرسان	شرح موانع اثرگذار بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت
1	2	73.16	73.12	عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها
2	3	68.3	70	نبود استراتژی مناسب در سازمانها
3	4	62.96	66.37	سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها
4	1	73/52	74.4	فرهنگ پاسخگویی ضعیف در سازمانها
5	5	58.7	68.1	ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها

دید حسابرسان: چنانچه در جدول شماره 2 ملاحظه می گردد درصد تاثیر هر یک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می باشد. پس فرض H_1 تأیید و فرض H_0 رد می گردد. زیرا میزان اثرگذاری هریک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی متفاوت است.

دید ذیحسابان: چنانچه در جدول شماره 2 ملاحظه می گردد درصد تاثیر هر یک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می باشد. فرض H_1 تأیید و فرض H_0 رد می گردد. زیرا میزان اثرگذاری هریک از موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذر بایجان شرقی متفاوت است.

نتیجه گیری

فرضیه 1: در گروه حسابرسان میانگین میزان شفافیت در اهداف سازمانی در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 18/28 آمده که از نمره ملاک 25 (مجموع نمرات پنج سوال، برای حالت مطلوب وجود شفافیت در اهداف سازمانی) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 18/28 و 25 معنی دار می باشد (6/76). پس می توان گفت عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین میتوان نتیجه گرفت که عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانی مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

در گروه ذیحسابان میانگین میزان شفافیت در اهداف سازمانی در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 18/29 آمده که از 25 (مجموع نمرات پنج سوال) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 18/29 و 25 معنی دار می باشد، پس می توان گفت عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین می توان نتیجه گرفت که نبود شفافیت در اهداف سازمانی مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

فرضیه 2: در گروه حسابرسان میانگین استراتژی مناسب سازمانی در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 7 می باشد که از میانگین ملاک 10 (مجموع نمرات دوسوال، حالت مطلوب استراتژی مناسب سازمانی) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 7 و 10 معنی دار می باشد پس می توان گفت نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین میتوان نتیجه گرفت که نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

در گروه ذیحسابان میانگین استراتژی مناسب سازمانی در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 6/83 می باشد که از میانگین ملاک 10 (مجموع نمرات دو سوال) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 6/83 و 10 معنی دار می باشد پس می توان گفت نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت

می شود. چنین میتوان نتیجه گرفت که نبود استراتژی مناسب در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

فرضیه 3: در گروه حسابرسان میانگین سیستم ارزیابی عملکرد در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 22/48 می باشد که در مقایسه با 35 (مجموع نمرات هفت سوال، حالت مطلوب سیستم ارزیابی عملکرد در سازمانها) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 22/48 و 35 معنی دار می باشد پس می توان گفت سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. بنابراین چنین میتوان نتیجه گرفت که سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

در گروه ذیحسابان میانگین سیستم ارزیابی عملکرد در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 22/03 می باشد که در مقایسه با 35 (مجموع نمرات هفت سوال) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 22/03 و 35 معنی دار می باشد پس می توان گفت سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. بنابراین چنین میتوان نتیجه گرفت که سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

فرضیه 4: در گروه حسابرسان میانگین فرهنگ پاسخگویی در سازمانها در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 18/6 می باشد که در مقایسه با 25 (مجموع نمرات پنج سوال، حالت مطلوب فرهنگ پاسخگویی در سازمانها) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 18/6 و 25 معنی دار می باشد پس می توان گفت فرهنگ ضعیف پاسخگویی در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. بنابراین چنین می توان نتیجه گرفت که فرهنگ پاسخگویی ضعیف در سازمانها برای اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت مانع می باشد.

در گروه ذیحسابان میانگین فرهنگ پاسخگویی در سازمانها در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 18/38 میباشد که در مقایسه با 25 (مجموع نمرات پنج سوال) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 18/38 و 25 معنی دار می باشد پس می توان

گفت فرهنگ ضعیف پاسخگویی در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین می توان نتیجه گرفت که فرهنگ پاسخ گویی ضعیف در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

فرضیه 5: در گروه حسابرسان میانگین ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 6/21 می باشد که از میانگین ملاک 10 (مجموع نمرات دوسوال، حالت مطلوب قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 6/21 و 10 معنی دار می باشد پس می توان گفت ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین میتوان نتیجه گرفت که ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

در گروه ذیحسابان میانگین ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی 5/85 می باشد که از میانگین ملاک 10 (مجموع نمرات دوسوال) کوچکتر می باشد این تفاوت بین 5/85 و 10 معنی دار می باشد پس می توان گفت ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می شود. چنین میتوان نتیجه گرفت که ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد.

جدول 3- اولویت بندی اثرگذاری هر یک از موانع پنج گانه بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت از دید حسابرسان و ذیحسابان

شماره فرضیه	اولویت بندی متغیرها	درصد از دید ذیحسابان	درصد از دید حسابرسان	شرح موانع اثرگذار بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت
1	2	73/16	73/12	عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها
2	3	68/3	70	نبود استراتژی مناسب در سازمانها
3	4	62/96	66/37	سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها
4	1	73/52	74/4	فرهنگ پاسخگویی ضعیف در سازمانها
5	5	58/7	68/1	ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها

فرضیه 6: چنانچه در جدول شماره 3 ملاحظه می گردد از دید حسابرسان: ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها (با 68/1 درصد) مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد. بعد به ترتیب سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها (با 66/37 درصد)، نبود استراتژی مناسب در سازمانها (با 70 درصد)، عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها (با 73/12 درصد) و فرهنگ پاسخگویی ضعیف در سازمانها (با 74/4 درصد) مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد. به طوری که فرهنگ پاسخ گویی ضعیف در سازمانها بیشترین در صد و سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها کمترین درصد را بر مانع بودن در اجرای حسابرسی عملکرد به خود اختصاص داده اند.

از دید ذیحسابان: ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها با (58/7 درصد) مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد. بعد به ترتیب سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها (با 62/96 درصد)، نبود استراتژی مناسب در سازمانها (با 68/3 درصد)، عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها (با 73/16 درصد) و فرهنگ پاسخگویی ضعیف در سازمانها (با 73/52 درصد) مانعی در اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشد. به طوری که فرهنگ پاسخ گویی ضعیف در سازمانها بیشترین در صد و ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها کمترین درصد را بر مانع بودن در اجرای حسابرسی عملکرد به خود اختصاص داده اند.

پس چنین می توان نتیجه گرفت که فرهنگ پاسخ گویی ضعیف در سازمانها در اولویت اول، عدم وجود شفافیت در اهداف سازمانها در اولویت دوم، نبود استراتژی مناسب در سازمانها در اولویت سوم، سیستم ارزیابی عملکرد ضعیف در سازمانها در اولویت چهارم و ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانها در اولویت پنجم قرار دارد.

پیشنهادات در راستای نتایج تحقیق

همانطور که نتایج تحقیق نشان می دهد تفاوت معناداری بین نمره به دست آمده هر یک از متغیرهای تحقیق (شفافیت در اهداف سازمانها، استراتژی مناسب در سازمانها، سیستم ارزیابی عملکرد، فرهنگ پاسخگویی با نمره مطلوب هر یک از آنها وجود دارد.براین اساس راهکارهای زیر برای ترویج و ارتقاء اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی پیشنهاد می گردد:

شفاف سازی بیشتر اهداف سازمانی: با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر که بیانگر تاثیر میزان شفافیت در اهداف سازمانی بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی است. لذا باید دستگاههای اجرایی سیستمی برای ارائه اطلاعات کامل و جامع در خصوص اهداف سازمانی و دامنه دستیابی به نتایج طراحی و پیاده کنند.

به کارگیری استراتژی مناسب در سازمان: با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر که بیانگر تاثیر به کارگیری استراتژی مناسب در سازمان بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی است. لذا باید دستگاههای اجرایی سعی کرد سیستمها و روشهای کارآی عملیاتی مناسبی را طراحی و پیاده کنند.

سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان: با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر که بیانگر تاثیر میزان قوت سیستم ارزیابی عملکرد سازمانی بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی است. لذا دستگاههای اجرایی باید سیستم ارزیابی عملکرد را چنان تجهیز نمایند که از اتلاف منابع اجتناب گردد.

فرهنگ پاسخگویی در سازمان: با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر که بیانگر تاثیر فرهنگ پاسخگویی قوی در سازمانی بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی است. لذا باید فرهنگ پاسخگویی در دستگاههای اجرایی چنان تقویت شود که همه خود را در قبال انجام کار مسئول و پاسخگو بدانند و گزارشهای دوره ای مناسب و کافی جهت اطلاع رسانی ارائه نمایند.

ضعف قوانین و مقررات الزام آور: با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر که بیانگر تاثیر منفی ضعف قوانین و مقررات الزام آور در سازمانی بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان شرقی است. لذا دستگاههای اجرایی باید سیستمی برای بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات کاربردی طراحی کنند و سیاستها و روشهای درون سازمانی بنا به مقتضیات تغییرات محیطی تغییر دهند.

منابع:

- بزرگی، فرزاد (1383)، اهداف فردی، سازمانی، اجتماعی، تدبیر، شماره 144، اردیبهشت 1387، www.imi.ir/tadbir
- بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا (1382)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (کارایی)، فصلنامه حسابر س، شماره 20، سال پنجم، تابستان، ص 62-65.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا (1383)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)، فصلنامه حسابر س، شماره 23، سال ششم، بهار، ص 70-73.
- بنی فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا (1382)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (اثربخشی)، فصلنامه حسابر س، شماره 21، سال پنجم، تابستان، ص 64-67.
- بنی فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا (1383)، آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (معیار)، فصلنامه حسابر س، شماره 20، تابستان، ص 68 و 70.
- بنی فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا (1387)، جزوه آموزشی حسابرسی عملکرد مدیریت، دیوان محاسبات آذربایجان شرقی.
- دیوید، فرد آر، مدیریت استراتژیک، ترجمه علی پارسائیان و سید محمد اعرابی، انتشارات دفتر پژوهشهای فرهنگی، تهران، 1379، جلد اول.
- دهقان نیری، احمد (1385)، بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد مدیریت، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، تابستان و پاییز، ص 40-43.
- رایدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدالله پور، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران، بهمن 1383، شماره 149.
- رحیمیان، نظام الدین، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابر س، شماره 19، 1387، magiran.com
- رحیمیان، نظام الدین (1382)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابر س، سازمان حسابرسی، شماره 20، ص 28 و 33.
- رحیمی، غفور (1385)، ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان، تدبیر، شماره 173، مهر، 41-44.
- رحیمی، محمدرضا (1385)، حسابرسی بخش دولتی، شفاف سازی و پاسخگویی در مدیریت دولتی، نطق در اندونوزی، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، تابستان و پاییز، ص 5-7.
- رجبی جهرودی، محمود (1385)، تاملی بر فرایند مهندسی ارزش، دانش حسابرسی، شماره 19، انتشارات دیوان محاسبات کشور، بهار، ص 51-52.

- صفار، محمدجواد (1376)، حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره 112، دیماه، تهران.
- فاوچی، هادی (1383)، رهنمودهای آسوسای برای مبارزه با تقلب و فساد، دانش حسابرسی، شماره 14، زمستان، ص 16.
- فاوچی، هادی (1384)، مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد، بهار، دانش حسابرسی، شماره 15، ص 24-25 و 29-30.
- کریمی، تورج (1385)، مدل‌های نوین ارزیابی عملکرد سازمانی، تدبیر، شماره 171، ص 22 و 25 و 27.
- ملک حسینی، محمد (1381)، مشکلات ساختار نظام بودجه ریزی کشور و اصلاحات در بودجه، نشریه دام کشت و صنعت، شماره 23، ص 3.
- نخبه فلاح، افشین (1381)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، تدبیر، ش 165، بهمن 1387 www.imi.ir/tadbir
- نخبه فلاح، افشین (1384)، بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت، دانش حسابرسی، ش 18-17، انتشارات دیوان محاسبات کشور، پاییز و زمستان، ص 79-84
- 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. 798-811 www.emeraldinsight.com/0951-3558.htm
 - Barefield, R. M. (1975), The Impact of Audit Frequency on the Quality of Internal Control, Studies in Accounting Research No.11(Sarasota, Florida, American Accounting Association), p 86
 - 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
 - Ellsworth H. Morse. (Performance and operational auditing). The journal of accountancy, June 1971
 - Foster, G. (2000), Two Concepts of Accountability: Is a Bridge Possible Between Them, Pricewaterhouse Coopers, London

-
- Hatherly, D. j, and L. D. parker (1988), " Performance Auditing Outcom: A Comparative Study". Financial Accountability & Management, Vol.4. No.1(Spring), pp 41-21
 - Jones, R. and Pendlebury, M. (2000), Public Sector Accounting, Pearson Education Ltd, London
 - Kiggundu, M.N. (1998), "Civil service reforms: limping into the twenty-first century", in Minogue, M., Polidano, C. and Hulme, D. (Eds), Beyond the New Public Management: Changing Ideas and Practices in Governance, Edward Elgar, Cheltenham, pp.155-71
 - Morin, Danielle."Influence of Value for Money Audit on Public Administration: Looking Beyond Appearance", Financial Accountability & Management, 17(2), May 2001
 - Pendlebury, M. and Shriem, O. (1991), "Attitudes to effectiveness auditing: some further evidence", Financial Accountability & Management, Vol. 7 No. 1, pp. 35-48
 - Pendlebury, M. and Shriem, O. (1990), "UK auditors' attitudes to effectiveness auditing", Financial Accountability & Management, Vol. 6 No. 3, pp. 177-89