

الگوی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی

استاد گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی
Jafar.babajani@gmail.com

جواد دوست جباریان

کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول)
javad.1371@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۶/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۷/۱۴

چکیده

سیستم حسابداری یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. حسابداری عملکرد به‌عنوان بخشی از سیستم حسابداری جامع که از شیوه‌های نوین برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی و عملکردی دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند؛ در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد. با توجه به ضرورت استقرار نظام حسابداری عملکرد در کشور و اهمیت پژوهش‌های دانشگاهی در این حوزه در این پژوهش عوامل موثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران با استفاده از مدل سه شاخگی و با ارزیابی نظرات ۱۰۰ نفر از اعضای دیوان محاسبات، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران و سرپرستان ارشد حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری و روسای گروه حسابداری داخلی شهرداری تهران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج آزمون سوالات پژوهش که با روشهای آماری معتبر انجام گرفته حاکی از آن است که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به‌عنوان عوامل موثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در کشور می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابداری عملکرد در کشور دارند.

واژه‌های کلیدی: نظام حسابداری عملکرد، مدل سه‌شاخگی، عوامل رفتاری، عوامل ساختاری، عوامل زمینه‌ای.

۱- مقدمه

می‌تواند کاهش یافته یا حتی حذف شود، مشخص شده است یا خیر؟ (رام،^۱ ۲۰۰۶). پاسخ به این نیازهای اطلاعاتی بر عهده دولت و ارزیابی آن به عهده دیوان محاسبات کشورهاست. حسابرسی عملکرد به‌عنوان راهکاری برای پاسخ به چنین پرسش‌هایی، در سال‌های اخیر اهمیت دوچندانی یافته است. چراکه اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملکرد باعث بهبود کار آیی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی خواهد شد. هرچند شواهد مبتنی بر تحقیقات کمی برای حمایت از این ادعا وجود دارند (بوز و هارت،^۲ ۲۰۰۸) و (رایکبورن،^۳ ۲۰۱۳) این پژوهش در پی آن است تا الگوی مناسبی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در دنیایی که خواسته‌های نامحدود انسان در مقابل منابع محدود اقتصادی قرار گرفته است، ظهور و سقوط هر پدیده‌ای ریشه در نیازهای واقعی و منطقی جوامع انسانی دارد. ادامه حیات شرکت‌ها و سایر بنگاه‌ها در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بیش‌ازپیش بازارهاست و رقابت در آن روزبه‌روز شدیدتر و بی‌رحمانه‌تر می‌شود، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، و مدیریت بهینه منابع امکان‌پذیر نیست. حسابرسی عملکرد از دیرباز در زمره پیشنهاددهای کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه برای ارزیابی و بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها بوده است. در دهه ۹۰ کشورهای توسعه‌یافته‌ای نظیر آمریکا، انگلستان، استرالیا، نیوزلند و کانادا قوانین و مقررات موردنیاز به‌کارگیری حسابرسی عملکرد را به تصویب رساندند تا زمینه تقویت آن فراهم شود به‌عنوان مثال در آمریکا قانون رسیدگی به نتایج در سال ۱۹۹۳ به تصویب رسید و از آن زمان دیوان محاسبات این کشور توان خود را مصروف حسابرسی عملکرد نموده است. (باباجانی، ۱۳۸۸). همچنین پس از بحران‌های مالی که در سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان اتفاق افتاده و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شده بودجه بخش عمومی کاهش چشمگیری یافته بنابراین حسابرسی عملکرد به‌عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد در این کشورها مدنظر گرفته شده است (مروده و پروول،^۴ ۲۰۱۴) در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت و نهادهای عمومی است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت، آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار

با توجه به محدود بودن منابع اقتصادی در مقابل نامحدود بودن نیازهای انسان، همواره در طول تاریخ بر استفاده بهتر از این منابع اقتصادی تأکید شده است. با توسعه جوامع بشری و ایجاد مفهومی بنام حکومت‌های دموکراتیک این موضوع اهمیت دوچندان یافت. مردم از دولتمردان که توسط آرای آنان مسند حکومت‌داری را به دست آورده بودند و از منابع متعلق به آنان استفاده و بهره‌برداری می‌کردند انتظار پاسخگویی بیشتر در مورد عملیات تحت کنترل ایشان را داشتند. مردم از طریق نمایندگان خود خواستار نظارت بیشتر بر عملیات دولت بوده‌اند تا از این طریق بتوانند از مصرف صحیح و اثربخش منابع اطمینان حاصل کنند. نمایندگان مردم از طریق ایجاد نهادهای عالی حسابرسی به این خواسته مردم واکنش نشان دادند. از آنجایی که پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه‌یافته، اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است، نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی پاسخگویی را بر عهده دارند. با توجه به تحولات صورت گرفته در شیوه‌های نظارت دیوان محاسبات کشورها، در حال حاضر این قبیل نهادها در نقش متفاوتی از گذشته ظاهر می‌شوند؛ بدین معنی که از یکسو با انجام حسابرسی مالی و رعایت و بر اساس الزامات قانونی، عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار داده و هرگونه تخلف را گزارش می‌دهند که بخش درخور ملاحظه‌ای از حفظ وظیفه نظارتی آنها را در برمی‌گیرد و از سوی دیگر با به‌کارگیری حسابرسی عملکرد، ضمن حفظ وظیفه نظارتی، به نقش مشورتی نیز می‌پردازند (باباجانی، ۱۳۸۸).

مقامات رسمی و قانون‌گذاران خواستار و نیازمند اطلاعاتی هستند که مصرف شدن وجوه عمومی به‌گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات را تأیید کند. مسئولین کشور می‌خواهند بدانند که آیا در سازمان‌های دولتی، طرح‌ها و خدمات به هدف‌های پیش‌بینی شده دست‌یافته‌اند یا خیر؟ و آیا در این سازمان‌ها، طرح‌ها و خدمات به نحو اقتصادی اداره می‌شوند؟ از طرفی دیگر شهروندان خواهان پاسخگویی بیشتر دولت‌ها در قبال برنامه‌هایی می‌باشند که از وجوه مالیاتی اخذ شده از آنها اجرا می‌گردد. آنها نمی‌خواهند صرفاً بدانند که چه میزان هزینه صورت گرفته و به چه تعداد از مردم خدمات ارائه شده است. آنها می‌خواهند به سؤالات اساسی‌تری پاسخ داده شود؛ از قبیل اینکه آیا برنامه‌ای برای تحقق اهداف آنها ایجاد شده است؟ و اجرای این برنامه‌ها با مقرون به‌صرفه‌ترین و کارآمدترین راه انجام شده است؟ و نیز آیا فرصت‌هایی برای بهبود عملکرد برنامه‌ها و یا حتی در برخی موارد، برنامه‌ها یا فعالیت‌هایی که

کشور تقسیم‌بندی شده و به مشخصات فردی، شغلی و تحصیلی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی و مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور اشاره می‌کند.

پیشینه پژوهش

داگلاس و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهشی مطرح کردند که در صورت تاکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، احتمال اجرای توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد.

روزا و همکاران (۲۰۱۴) با اشاره به برنامه ریاضتی دولت اسپانیا در بخش عمومی حسابرسی عملکرد را به عنوان راهکاری برای سنجش و بهبود کارایی در بخش عمومی اسپانیا مطرح کرده‌اند.

رونالد و توماس (۲۰۱۴)، آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال را از موضوع‌های چالش بر انگیز برای اجرای حسابرسی عملکرد عنوان کرده‌اند.

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

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

ساندرا و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهشی در کشور هلند این نتیجه رسیدند که نتایج حاصل از انجام حسابرسی عملکرد نه تنها می‌بایست در فرایند ارزیابی پاسخگویی ایفای نقش نماید بلکه باید در ارائه اطلاعاتی که مورد استفاده مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد قرار می‌گیرد نیز مفید واقع شود. به عبارت دیگر حسابرسی عملکرد باید بین این دو نقش توازن برقرار نماید.

تیرون (۲۰۰۷)، در یک مطالعه تطبیقی در برخی از کشورهای اروپای شرقی اجرای حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار داد. در این پژوهش عنوان شد اگرچه در کشورهای

این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت الزامی گردد.

در اصل ۵۵ قانون اساسی وظیفه دیوان محاسبات کشور به شرح ذیل مقرر شده است.

"دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود."

در شرایط فعلی گزارش تفریغ بودجه بر مبنای گزارش‌های حسابرسی مالی و رعایت حسابرسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی تنظیم می‌شود که صرفاً نظارت مالی را دربرمی‌گیرد. در صورت استقرار نظام حسابرسی عملکرد در ایران، دیوان محاسبات کشور به نظارت عملیاتی نیز ورود پیدا خواهد کرد و از طریق سازوکارهای حسابرسی عملکرد، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مصرف منابع را در دستگاه‌های اجرایی مورد ارزیابی قرار داده و ضمن تقدیم گزارش به مجلس شورای اسلامی، در اجرای قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی، مردم را نیز در جریان عملکرد دستگاه‌های اجرایی قرار خواهد داد.

با توجه به نیاز مبرم مبنی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور و اجازه تلویحی قانون‌گذار در مواد ۵، ۲۳ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات کشور، این نظام هنوز مستقر نشده است. رسالت این پژوهش ارائه الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور خواهد بود. بر اساس مطالعات انجام گرفته و دیدگاه صاحب‌نظران در این حوزه، می‌توان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد را در قالب سه گروه عوامل شامل زمینه‌ای^۵، ساختاری^۶ و رفتاری^۷ (محتوایی) تقسیم‌بندی کرد. عوامل زمینه‌ای به شرایط عمومی کشور در حوزه سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و قانون‌گذاری اشاره می‌کند. عوامل ساختاری در دو سطح عوامل ساختاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور تقسیم‌بندی شده و به مشخصات و ویژگی‌های دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور اشاره می‌کند. عوامل رفتاری نیز در دو سطح عوامل رفتاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات

۳- روش شناسی پژوهش

از جنبه غایت پژوهش، این مطالعه در بخش اول، که در پی معرفی نظام حسابداری عملکرد هستیم، و طبیعتاً در جست و جوی مبانی نظری حاکم بر آن خواهیم بود، جنبه بنیادی و در بخش دوم، در حوزه ارائه الگوی استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی، جنبه کاربردی و توسعه‌ای خواهد داشت. از لحاظ مکان پژوهش، در بخش مطالعه تطبیقی متون، یک پژوهش کتابخانه‌ای- اینترنتی (در مقایسه با آزمایشگاهی) است و در بخش پرسش‌پژوهی، یک تحقیق میدانی است که با نظر سنجی از خبرگان صورت می‌پذیرد. از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج پژوهش، در بخش مبانی نظری عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش‌پژوهی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود.

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

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

مختلف نقاط اشتراک فراوانی در مورد اصلاح سیستم ارزیابی وجود دارد ولی هیچ مدل واحدی برای این سیستم در این کشورها وجود ندارد.

سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخ‌گویی دولت آمریکا (۲۰۰۶) در پژوهشی موانع پیش روی حسابداری عملکرد را بررسی کرده است بر اساس این پژوهش این موانع عبارتند از: تأمین بودجه، حقوق کارکنان، کیفیت و کمیت کارمندان، ساختار سازمانی، آموزش، انتخاب موضوع حسابداری و چارچوب گزارشگری.

در ایران تاکنون در حوزه ارائه الگوی مناسب برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی پژوهشی صورت نگرفته لیکن پژوهشهایی در حوزه حسابداری عملکرد انجام گرفته است که خلاصه‌ای از آنها در ادامه آورده شده است.

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

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی رابطه حسابداری عملکرد به عنوان رویکرد علمی و کارآمد در نظارت، بر روی کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقاء اعتماد و درستی مورد بررسی قرار داده‌اند.

نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از حسابداری عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و همچنین بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابداری عملکرد با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد.

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

رابطه شماره ۱: تعیین حجم نمونه از جامعه با حجم نامعلوم

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

نمونه راجع به گویه‌ها، از آزمون یک نمونه‌ای کولموگروف اسمیرونف، استفاده شده است.

آزمون کروسکال والیس آزمون کروسکال والیس^۸ متناظر روش ناپارامتری آزمون ANOVA یا F است و برای مقایسه چند نمونه مستقل و بررسی تفاوت در بیش از دو گروه به کار می‌رود. از آنجاکه در این پژوهش از گروه‌های مختلف در نمونه آماری استفاده شده است؛ برای تشخیص همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌ها در بین گروه‌های پاسخ‌دهنده، یعنی حسابرسان، ذیحسابان، کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی و سایر از آزمون کروسکال والیس استفاده شد. تایید فرض H_0 بدین معنی است که توابع توزیع K جامعه یکسان است. **آزمون شفه** با استفاده از آزمون شفه^۹ برای گویه‌هایی که در آزمون کروسکال والیس همسان بودن نظرات گروه‌های مختلف تأیید نشده بود این موضوع که تفاوت موجود در بین کدام گروه‌ها است بررسی شده است. روش شفه زمانی که میانگین گروه‌ها با حجم نابرابر را داریم، مناسب‌ترین آزمون است اما اشکال عمده این روش محافظه‌کارانه بودن آن است.

آزمون‌های مطرح‌شده در بالا بر روی تک‌تک گویه‌های مربوط به سوالات اصلی و فرعی پژوهش انجام گرفته لیکن به لحاظ رعایت اختصار از تشریح نتایج تفصیلی این آزمون‌ها خودداری شده و صرفاً ذکر این موضوع که بر اساس نتایج حاصل از آزمون‌های بالا تمامی شاخص‌های مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش به‌عنوان عوامل تأثیرگذار در استقرار نظام حسابرسی عملکرد شناسایی شده است وافی به مقصود به نظر می‌رسد. در ادامه با استفاده از تحلیل عاملی الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه خواهد شد.

تحلیل عاملی تأییدی تحلیل عاملی تأییدی یکی از قدیمی‌ترین روش‌های آماری است که برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مکنون (عامل‌های به‌دست‌آمده) و متغیرهای مشاهده‌شده (سوالات) به‌کار برده می‌شود و بیانگر مدل اندازه‌گیری است. این تکنیک که به برآورد پارامترها و آزمون فرضیه‌ها با توجه به تعداد عامل‌های زیربنایی میان نشانگرها می‌پردازد، مبتنی بر یک شالوده تجربی و نظری قوی است و مشخص می‌کند که کدام متغیرها با کدام عامل‌ها همبسته است. بار عاملی محاسبه‌شده در این تکنیک مانند هرگونه همبستگی دیگر قابل تفسیر است. بر این اساس هرچه بار یک شاخص در یک عامل بیشتر باشد، باید در هنگام تفسیر وزن بیشتری به آن شاخص داد.

در این پژوهش از دو روش مکمل در گردآوری اطلاعات استفاده شده است؛ به این صورت که ابتدا برای شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور، با مطالعات کتابخانه‌ای و بررسی تجربه کشورهای موفق در حوزه استقرار نظام حسابرسی عملکرد، عوامل مؤثر بر استقرار این نظام حسابرسی شناسایی و گردآوری شده است. سپس عوامل مذکور دسته‌بندی شده و در قالب پرسش‌نامه‌ای در اختیار اعضای نمونه انتخاب شده از جامعه آماری قرار داده شده است. در پرسش‌نامه مذکور از متخصصان درخواست شد که موافقت یا مخالفت خود را با هریک از پرسش‌های درج‌شده در پرسش‌نامه مشخص کرده و میزان موافقت و یا مخالفت خود را به‌صورت عددی از ۰ تا ۹ که در پیوستار هر پرسش مشخص شده است را اعلام نماید.

در این پژوهش به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های آماری ذیل در نرم‌افزارهای آماری SPSS و SMARTPLS استفاده شده است.

آزمون دوجمله‌ای به‌منظور کسب نظر کلی موافق و مخالف از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است. چون در گویه‌های مطرح شده در پرسش‌نامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود نظر خود را در مورد هریک از سوالات به صورت موافق یا مخالف اعلام کنند، لذا پاسخ‌دهندگان به هر گویه به دو گروه تقسیم گردیده و از این آزمون برای مقایسه‌ی برابری نسبت یک حالت (موافق) نسبت به حالت دیگر (مخالف) استفاده شد.

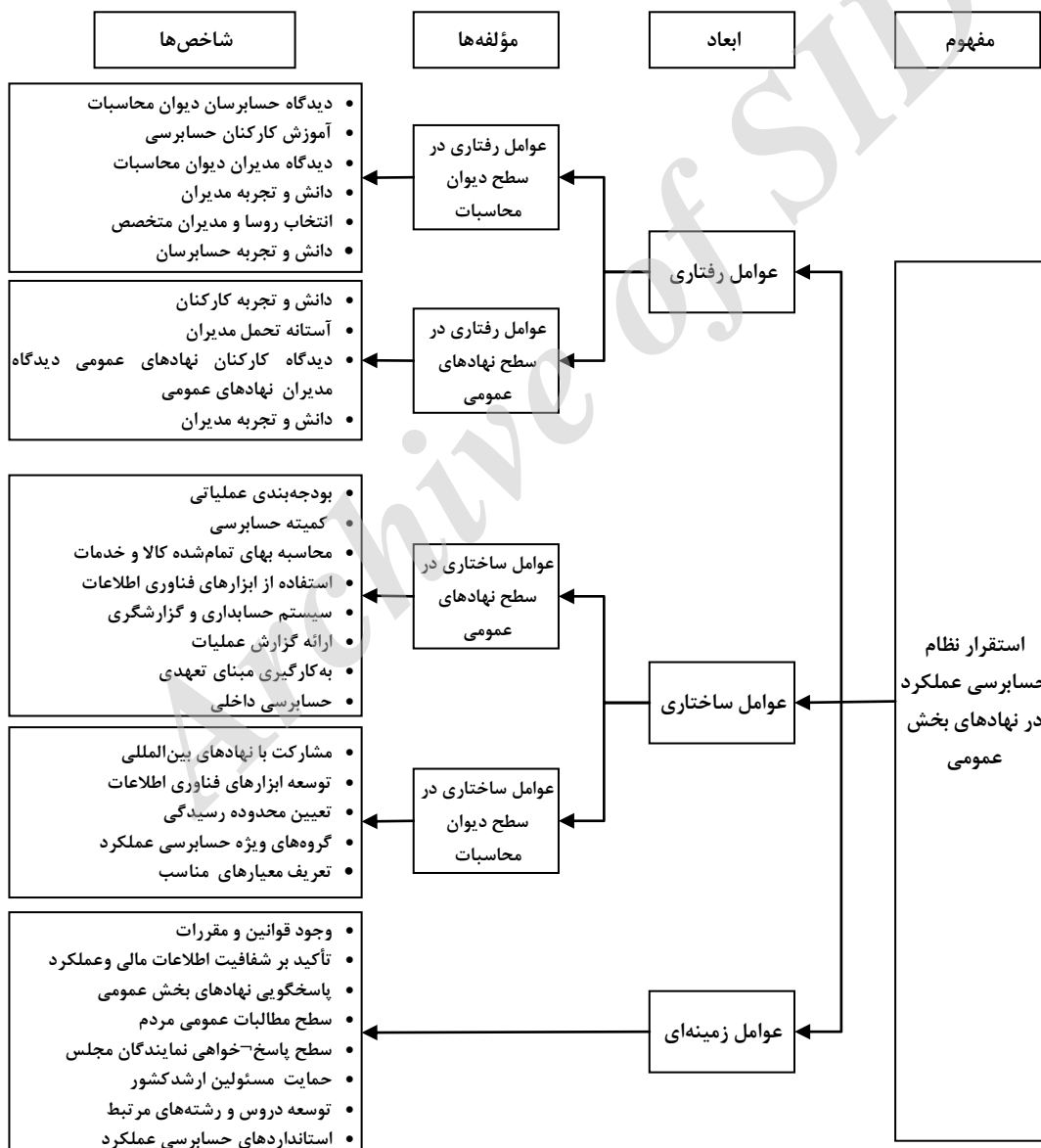
آزمون T یک نمونه‌ای برای ارزیابی شدت موافقت یا مخالفت نظرات پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده می‌شود. بر اساس اعداد مشخص شده در پیوستار مربوط به هر گویه که از صفر تا ۹ تعیین گردیده است، هر کدام از پاسخ‌دهندگان پس از اعلام موافقت یا مخالفت با موضوع گویه، یکی از اعداد موجود در فاصله صفر تا ۹ را برای تعیین میزان موافقت یا مخالفت خود، مشخص نموده است که این میزان با استفاده از آزمون t مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین از این آزمون برای ارزیابی سوالات پژوهش استفاده شده است.

آزمون کولموگروف اسمیرونف یک نمونه‌ای برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع (توافق نظر) در بین اعضای

۴- مدل مفهومی پژوهش

تمام مطالعات تحقیقی بر یک چارچوب مفهومی استوار است که متغیرهای موردنظر و روابط بین آن‌ها را مشخص می‌کند. از آنجاکه هر پژوهش علمی میدانی و پیمایشی نیازمند یک نقشه ذهنی و مدل مفهومی است که در قالب ابزار تحلیلی مناسب، متغیرها و روابط بین آن‌ها ترسیم شده باشد، در این پژوهش نیز از ابزار تحلیل سه‌شاخگی به‌عنوان مدل مفهومی استفاده گردیده است. این ابزار تحلیلی دارای سه بعد اساسی است (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۷۵)؛ که پژوهشگر نیز متغیرهای سوالات پژوهشی را در این مدل گنجانده است. مدل مفهومی پژوهش در نگاره شماره ۱ ارائه شده است.

در این پژوهش، به دلیل تعدد متغیرهای مستقل و شاخص‌ها، برای تایید روایی مدل از روش حداقل مربعات جزئی PLS^{10} با استفاده از نرم‌افزار SMARTPLS استفاده شده است. روش تخمین PLS ضرایب را به‌گونه‌ای تعیین می‌کند که مدل حاصله، بیشترین قدرت تفسیر و توضیح را داشته باشد؛ بدین معنا که مدل بتواند با بالاترین دقت و صحت، متغیر وابسته نهایی، را پیش‌بینی نماید.



نگاره شماره ۱- مدل مفهومی پژوهش

۵- سؤالات اصلی و فرعی پژوهش

مربوط به روسای گروه حسابرسی داخلی شهرداری تهران و ۸ نفر از آن‌ها از مدیران و سرپرستان حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی می‌باشند.

(۱) آیا عوامل زمینه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

(۲) آیا عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

۱-۲- آیا عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

۲-۲- آیا عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

(۳) آیا عوامل رفتاری (محتوایی) بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

۱-۳- آیا عوامل رفتاری (محتوایی) در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

۲-۳- آیا عوامل رفتاری (محتوایی) در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟

• روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

نگاره شماره ۲ شاخص‌های روایی و پایایی را برای تمامی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده مشخص شد که تمام سازه‌های مورد مطالعه دارای میانگین واریانس استخراج شده بالاتر از ۰/۴ هستند. شاخص‌های پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ جهت بررسی پایایی پرسش‌نامه استفاده می‌شود و لازمه تایید پایایی، بالاتر بودن این شاخص‌ها از مقدار ۰/۷ می‌باشد. تمامی این ضرایب بالاتر از ۰/۷ بوده که نشان دهنده پایا بودن ابزار اندازه‌گیری است.

شاخص نیکویی برازش مدل (GOF):

این شاخص سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری شده را نشان می‌دهد و برابر است با:

رابطه شماره ۲: شاخص نیکویی برازش مدل

$$GOF = \sqrt{AVE} \times \sqrt{R^2}$$

که در آن \overline{AVE} و R^2 میانگین AVE و R^2 می‌باشد. بالا بودن شاخص مقدار/مقدار GOF از ۰/۵ برازش مدل را نشان می‌دهد. برای این مدل، مقدار شاخص نیکویی برازش برابر ۰/۵۶۸ شده است و نشان از برازش مناسب مدل دارد. به بیان ساده‌تر، داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری پژوهش برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن سؤالات با سازه نظری است.

۶- نتایج پژوهش

• ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، میزان تجربه و سمت فعلی بیانگر این است که بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان از نظر میزان تحصیلات کارشناسی (۵۲٪)، از نظر رشته تحصیلی حسابداری (۵۲٪)، از نظر میزان تجربه بین ۱۰ تا ۲۰ سال (۶۸٪) و از نظر سمت فعلی مستشار، معاون یا حسابرس شاغل در دیوان محاسبات (۳۵٪) هستند. لازم به توضیح است که ۱۵ نفر از اعضای نمونه آماری که به دلیل کم بودن تعداد آن‌ها در گروه سایر قرار گرفته ۷ نفر

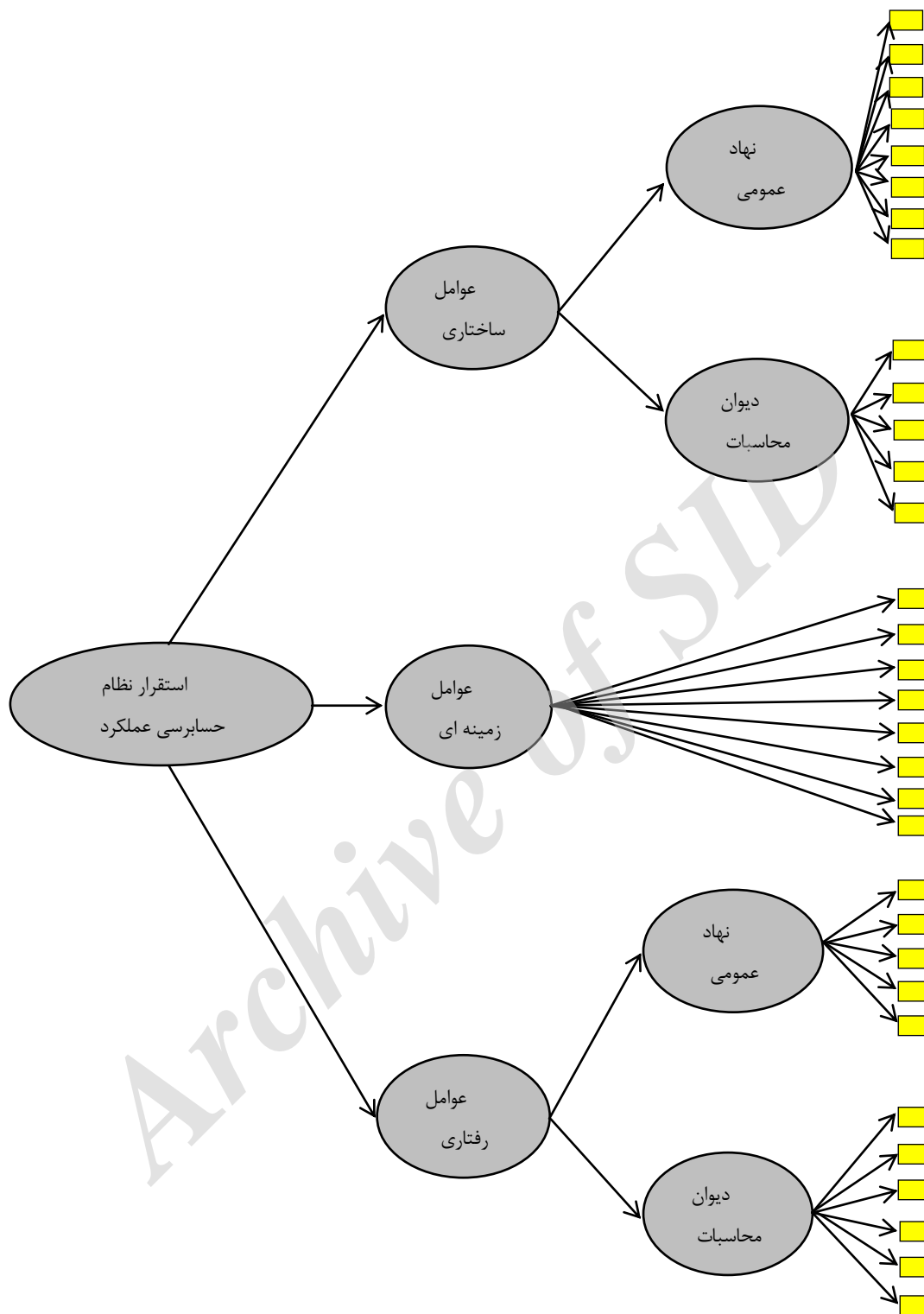
نگاره شماره ۲- شاخص روایی و پایایی

ردیف	متغیرها	میانگین واریانس تبیین شده	پایایی ترکیبی	ضریب تعیین	آلفای کرونباخ
۱	عوامل زمینه‌ای	۰,۴۲۶	۰,۸۳۰	۰,۶۲۶	۰,۷۶۵
۲	عوامل ساختاری	۰,۷۶۱	۰,۸۹۰	۰,۷۸۲	۰,۷۸۶
۳	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی کشور	۰,۴۰۳	۰,۸۰۲	۰,۸۷۵	۰,۷۶۱
۴	عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور	۰,۴۳۸	۰,۷۴۶	۰,۷۲۹	۰,۷۱۹
۵	عوامل رفتاری	۰,۷۶۴	۰,۸۷۹	۰,۸۲۴	۰,۷۱۸
۶	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی کشور	۰,۴۰۱	۰,۷۱۶	۰,۷۳۰	۰,۷۲۴
۷	عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات کشور	۰,۴۰۵	۰,۷۶۱	۰,۸۳۸	۰,۷۰۶
۸	استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی	۰,۷۴۰	۰,۸۹۷		۰,۸۸۶

همانطور که قبلاً بیان گردید، برای تعیین بارعاملی و رتبه‌بندی شاخص‌های موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. نتایج این تحلیل در نگاره شماره ۳ ارائه شده است. همچنین در نگاره شماره ۴ مدل کلی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد آورده شده است که در این مدل بارعاملی مربوط به هر یک از ابعاد و مولفه‌های موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد مشخص شده است.

نگاره شماره ۳- رتبه‌بندی و بارعاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات

سوال اصلی اول: آیا عوامل زمینه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟			
شماره گویه	ترتیب رتبه	خلاصه شرح گویه	بار عاملی
۱	۱	وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد	0.733
۲	۷	ایجاد و توسعه رشته‌های تحصیلی و دروس مرتبط با حسابرسی عملکرد	0.547
۳	۶	حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد.	0.553
۴	۳	ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی کشور	0.680
۵	۸	تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد توسط مراجع ذیربط	0.408
۶	۲	تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی بخش عمومی در کشور	0.732
۷	۴	افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به پاسخگویی نهادهای بخش عمومی	0.666
۸	۵	افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مردم در مجلس شورای اسلامی	0.589
سوال فرعی ۱-۲: آیا عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟			
۹	۱	استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی	0.720
۱۰	۵	اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی	0.568
۱۱	۷	به‌کارگیری مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی	0.504
۱۲	۳	محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات در بخش عمومی	0.610
۱۳	۶	ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی	0.551
۱۴	۲	تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی	0.637
۱۵	۸	ایجاد واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی	0.462
۱۶	۴	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات در نهادهای بخش عمومی کشور	0.573
سوال فرعی ۲-۲: آیا عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟			
۱۷	۵	شناسایی و تعیین معیار و شاخص مناسب برای انجام حسابرسی عملکرد	0.472
۱۸	۲	توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات توسط دیوان محاسبات کشور	0.684
۱۹	۴	ایجاد گروه‌های کاری ویژه برای انجام حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور	0.538
۲۰	۱	استفاده دیوان محاسبات از تجارب و مطالعات نهادهای بین‌المللی مرتبط	0.701
۲۱	۳	شناسایی و تعیین موضوع و محدوده رسیدگی برای انجام حسابرسی عملکرد	0.638
سوال فرعی ۱-۳: آیا عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟			
۲۲	۴	دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد	0.521
۲۳	۲	آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد	0.618
۲۴	۳	دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد	0.581
۲۵	۵	دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی	0.459
۲۶	۱	دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی	0.706
سوال فرعی ۲-۳: آیا عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد مؤثر است؟			
۲۷	۲	آموزش و بهبود توانمندی‌های حسابرسان دیوان محاسبات	0.635
۲۸	۳	دیدگاه مدیران دیوان محاسبات نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد	0.631
۲۹	۵	به‌کارگیری روسا و مدیران متخصص در زمینه حسابرسی برای دیوان محاسبات	0.504
۳۰	۱	دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد.	0.705
۳۱	۶	دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات در حوزه حسابرسی عملکرد	0.440
۳۲	۴	دانش و تجربه مدیران دیوان محاسبات در حوزه حسابرسی عملکرد.	0.604



نگاره شماره ۴: مدل اصلی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد

متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۳۷.۴۹) سؤال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل ساختاری به‌عنوان یکی از عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

سؤال فرعی ۱-۲: نتیجه آزمون در مورد این سؤال نیز

نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۳۹.۰۱) سؤال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی به‌عنوان یکی از عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

سؤال فرعی ۲-۲: نتیجه آزمون در مورد این سؤال نیز

حاکمی از آن است که اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۲۵.۴۲) سؤال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات به‌عنوان یکی از عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

همان‌طور که در مدل کلی پژوهش آورده شده است ابعاد مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به ترتیب تأثیرگذاری عوامل رفتاری با بار عاملی (۰.۹۰۸)، عوامل ساختاری با بار عاملی (۰.۸۸۵) و عوامل زمینه‌ای با بار عاملی (۰.۷۹۱) می‌باشند. همچنین در سطح مؤلفه‌ها عوامل رفتاری، عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات با بار عاملی (۰.۹۱۶) تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی با بار عاملی (۰.۸۵۴) در استقرار نظام حسابرسی عملکرد دارد. همچنین در سطح مؤلفه‌های عوامل ساختاری، عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی با بار عاملی (۰.۹۳۶) تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات با بار عاملی (۰.۸۵۴) در استقرار این نظام حسابرسی در کشور دارند.

۷- آزمون سوالات پژوهش

نتایج آزمون سوالات اصلی و فرعی پژوهش در نگاره شماره ۵ آورده شده است.

سؤال اصلی (۱): در مورد این سؤال نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۴۵.۳۸) سؤال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. از این رو عوامل زمینه‌ای به‌عنوان یکی از عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

سؤال اصلی (۲): نتیجه آزمون درباره سؤال مذکور بیانگر آن است که اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد

نگاره شماره ۵- نتایج آزمون سوالات اصلی و فرعی پژوهش

شماره سؤال	شرح سؤال	آزمون T یک نمونه‌ای			
		میانگین	انحراف معیار	آماره T	سطح معناداری
۱	آیا عوامل زمینه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۹۵	۰.۷۶	۴۵.۳۸	۰.۰۰۰
۲	آیا عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۲۳	۰.۷۳	۳۷.۴۹	۰.۰۰۰
۲-۱	آیا عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۳۳	۰.۷۲	۳۹.۱	۰.۰۰۰
۲-۲	آیا عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۱۴	۱.۰۴	۲۵.۴۲	۰.۰۰۰
۳	آیا عوامل رفتاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۵۳	۰.۷۶	۳۹.۹۸	۰.۰۰۰
۳-۱	آیا عوامل رفتاری (محتوایی) در سطح نهادهای عمومی بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۴۰	۱.۰۰	۲۸.۹۴	۰.۰۰۰
۳-۲	آیا عوامل رفتاری (محتوایی) در سطح دیوان محاسبات کشور بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مؤثر است؟	۷.۶۶	۰.۸۶	۳۶.۶۲	۰.۰۰۰

حوزه حسابرسی عملکرد برای حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات و نیز استفاده از حسابرسان و مدیران باتجربه دیوان در گروه‌های کاری ایجاد شده برای حسابرسی عملکرد در جهت استقرار نظام حسابرسی عملکرد گام بردارد.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات به ترتیب ارتباط و مشارکت دیوان محاسبات با نهادهای بین‌المللی، توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، تعیین محدوده رسیدگی، ایجاد گروه‌های کاری ویژه حسابرسی عملکرد و تعریف معیار مناسب به‌عنوان شاخص‌های مؤثر شناسایی شده بنابراین به دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با مشارکت و همکاری با نهادهای عالی حسابرسی در کشورهای پیشرو در حوزه حسابرسی عملکرد و همچنین استفاده از تجربیات این کشورها و نیز همکاری با نهادهای بین‌المللی مانند اینتوسای و همچنین ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات در سطح دیوان و ایجاد گروه‌های کاری ویژه صرفاً برای انجام حسابرسی عملکرد و تعریف معیار و محدوده رسیدگی در نهادهای عمومی در جهت استقرار نظام حسابرسی عملکرد گام بردارد.

در زمینه عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران به‌عنوان شاخص‌های تأثیرگذار شناسایی شده‌اند. لذا به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به‌خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابرسی عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد به استقرار نظام حسابرسی عملکرد کمک نمایند.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب بودجه‌بندی عملیاتی، کمیته حسابرسی، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات، استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری، ارائه گزارش عملیات، به‌کارگیری مبنای تعهدی، ایجاد واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان شاخص‌ها مؤثر شناسایی شده‌اند لذا به نهادهای عمومی پیشنهاد می‌شود با استقرار این شاخص‌ها در جهت اجرایی کردن حسابرسی عملکرد گام بردارند. هرچند به نظر می‌رسد در مورد شاخص‌هایی مانند بودجه‌بندی عملیاتی، استفاده از مبنای تعهدی در سال‌های اخیر گام‌هایی برداشته شده است. لیکن وجود یک برنامه‌ریزی منسجم در این حوزه ضروری به نظر می‌رسد. در مورد شاخص‌هایی مانند ارائه گزارش عملیات و ایجاد کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

سوال اصلی ۳: نتیجه آزمون برای این سوال نیز نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۳۹.۹۸) سوال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل رفتاری به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

سوال فرعی ۱-۳: نتیجه آزمون برای این سوال نیز نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۲۸.۹۴) سوال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

سوال فرعی ۲-۳: نتیجه آزمون برای این سوال نیز نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴.۵) ارزیابی شده است و همچنین فرض صفر مبنی بر برابری میانگین با ۴.۵ رد می‌شود. مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای برابر با ۰.۰۵ برابر با مقدار ۹۶/۱ می‌باشد. بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۳۶.۶۲) سوال پژوهش در سطح اطمینان ۰.۹۵ تایید می‌گردد. این بدین معنی است که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

۸- نتیجه‌گیری و بحث

نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که عوامل رفتاری به‌عنوان مهم‌ترین بعد در استقرار نظام حسابرسی عملکرد ایفای نقش می‌نماید. بنابراین می‌بایست به‌منظور استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور توجه ویژه‌ای به بهبود این عوامل در سطح دیوان محاسبات و نهادهای عمومی شود. در زمینه عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات به ترتیب دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات، آموزش حسابرسان دیوان، دیدگاه مدیران، دانش و تجربه مدیران، انتخاب روسا و مدیران متخصص و دانش و تجربه حسابرسان این دیوان به‌عنوان شاخص‌های تأثیرگذار شناسایی شده‌اند. لذا به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی در

در نهادهای عمومی به نظر می‌رسد می‌توان در شرایط کنونی نسبت به ارائه و ایجاد آن‌ها اقدام کرد.

عوامل زمینه‌ای به‌عنوان آخرین بعد مؤثر در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور شناسایی شد. شاخص‌های عوامل زمینه‌ای به ترتیب تأثیر در مفهوم کلی یعنی استقرار نظام حسابرسی عملکرد؛ وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد، تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد، بهبود پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، افزایش سطح مطالبات عمومی مردم، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس، حمایت مسئولین ارشد کشور، توسعه دروس و رشته‌های مرتبط و تدوین و تصویب استانداردهای حسابرسی عملکرد می‌باشند. از این رو هرچند در مواد ۵، ۲۳ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات کشور قانون‌گذار اجازه تلویحی نسبت به اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات را داده است لیکن تصویب قانونی که وظایف و اختیارات دیوان محاسبات و نهادهای عمومی را در حوزه حسابرسی عملکرد مشخص نماید ضروری به نظر می‌رسد. همچنین افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به بهبود عملکردی نهادهای عمومی، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس و حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی اجرای حسابرسی عملکرد نیز کمک شایانی در جهت اجرایی کردن حسابرسی عملکرد خواهد نمود. همان‌طور که قبلاً مطرح شد بسیاری از کشورها مثل اسپانیا در سالهای اخیر و در قالب برنامه‌های ریاضتی توجه خود را به بهبود عملکردی واحدهای عمومی معطوف و به حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای تحقق این هدف تأکید داشته‌اند. بنابراین به نظر می‌رسد با توجه به شرایط فعلی ایران و هدف‌گذاری‌های انجام شده و لزوم کاهش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی تأکید نمایندگان مجلس و حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به تأثیر توسعه دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد نیز تأثیر بسزایی در استقرار نظام حسابرسی عملکرد خواهد داشت از این رو به جامعه دانشگاهی کشور پیشنهاد می‌شود با ایجاد دروس مربوط به حسابرسی عملکرد در رشته‌های مانند حسابرسی در سطح تحصیلات تکمیلی زمینه ایجاد افراد آموزش‌دیده در این حوزه را فراهم آورند. همچنین به نهادهای متولی تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد نیز پیشنهاد می‌شود با بررسی استانداردهای موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور نسبت به تدوین و تصویب استانداردهای مناسب در این حوزه اقدام نمایند.

از آنجایی‌که ایجاد تحول و مناسب‌سازی در بسیاری از شاخص‌های مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد مانند عملیاتی کردن بودجه، به‌کارگیری مبنای تعهدی، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات، سطح مطالبات عمومی مردم و غیره نیازمند یک برنامه‌ریزی در یک دوره حداقل ۵ یا ۱۰ ساله می‌باشند؛ لذا دیوان محاسبات کشور می‌تواند همزمان با داشتن برنامه مناسب جهت مناسب‌سازی شاخص‌ها مربوط به خود در کوتاه‌مدت نیز با ارائه آموزش‌های لازم به حساب‌رسان خود، برنامه‌های خاصی از برخی از نهادهای عمومی انتخاب کند که دسترسی به اطلاعات مالی و عملکردی آن‌ها فراهم‌تر است و حسابرسی عملکرد را در این نهادها اجرا نماید. به‌کارگیری این رویکرد این مزیت را خواهد داشت که ضمن فرهنگ‌سازی در مورد مزایای حسابرسی عملکرد، شرایط را به تدریج برای ایجاد تحول در سیستم‌های اطلاعاتی موردنیاز فراهم خواهد نمود تا نهادهای عمومی با تنظیم گزارش عملکرد به همراه گزارش‌های مالی، استقرار این نوع حسابرسی را نهادینه نمایند.

فهرست منابع

- * اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ علی روحانی (۱۳۹۳) ، " رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۵، ص ۵-۲۹.
- * ایمانی، محمد (۱۳۹۴)، " چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران"، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره چهارم، ص ۱-۱۹.
- * باباجانی، جعفر (۱۳۸۹)، "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی"، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، تهران، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول.
- * حیرانی، فروغ؛ اردکانی، سعید؛ رضا ریاحی (۱۳۹۲) ، " بررسی و اولویت بندی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد یزد، دانشکده علوم انسانی.
- * دلاور، علی (۱۳۸۳) "مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی"، چاپ سوم، ویرایش دوم، تهران: انتشارات رشد.

یادداشت‌ها

1. Raaum
2. Bovens & Hart
3. Reichborn
4. Morote & Prowle
5. Context factors
6. Co-Structure Factors
7. Content Factors
8. Kruskal Wallis Test
9. Scheffe Test
10. Partial Least Square

- * قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶.
- * قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- * میرزایی اهرنجانی، حسن و فلورا سلطانی تیرانی، (۱۳۷۴)، "سازمان‌ها، سیستم‌های عقلایی، طبیعی و باز، تئوری‌های سازمانی"، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، چاپ اول.
- * AGA CPAG Research Series (2006). "Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them", Report No. 5.
- * Bovens, M and Hart, P.'t.(2008). 'Does Public Accountability Work? An Assessment Tool', Public Administration, Vol.86, Iss 1, pp 225-242.
- * Douglas, J. Raudla,R.(2015). 'The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia', Public Organization Review, First online: 07 March 2015,pp1-17.
- * Ferdousi, N. (2012). "Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective", M. A. Thesis in Public Policy and Governance Program, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
- * Morote, R. and Prowle, M. (2014)." Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward", Public Money & Management, Vol. 34 Iss 3 pp. 179 – 196.
- * Raaum, B. and Campbell, R.(2006)." Challenges in Performance Auditing".Journal of Government Financial Management, Vol. 55 Iss 4 pp. 20– 30.
- * Reichborn, K. (2013). Does Performance auditing Matter? (Doctoral dissertatio), University of Bergen, Norway.
- * Reichborn, K. (2013). 'Political Accountability And Performance Audit: The Case Of The Auditor General In Norway', Public Administration , Vol 91, Issue 3, pages 680-695.
- * Ronald, C.; Foster, T.; and F. O' Connor (2014). "Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in the U.S. and Canada", The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- * *Rosa, C. Morote,R. Prowle,M. (2014). 'Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward', Public Money & Management , Published online: 07 Apr 2014,pp189-196.
- * Sandra, T. Henk,J (2010). 'Performance auditing Improving the quality of political and democratic processes?', Critical Perspectives on Accounting ,Vol21 ,pp754-769.
- * Tiron, A. (2010). 'Performance Audit In Public Sector Entities – A New Challenge For Eastern European Countries', Transylvanian Review of Administrative Sciences, Vol19, pp. 126-141