

نقش حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۲/۱۷

وحید رنگریز^۱، علی یوسفیان^۲

از صفحه ۱۰۷ تا ۱۳۰

چکیده

زمینه و هدف: این پژوهش نقش حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا را مورد مطالعه قرار می‌دهد؛ از این‌رو در صدد پاسخ به این پرسش است که نقش حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا چگونه است؟ این پژوهش به هدایت مدیران برای توجه بیش‌تر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای دولتی کمک می‌کند که هدف این پژوهش است.

روش‌شناسی: این پژوهش از نوع پژوهش رگرسیون خطی بوده و جامعه آماری با توجه به شرایط خاص سازمانی ۱۲۰ نفر از عاملان ذی‌حسابی ناجا است که با استفاده از فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه با خطای ۵ درصد تعداد ۹۱ نفر تعیین شده است. داده‌ها طبق نتایج آزمون ۲ پی‌رسون و رگرسیون خطی و چندگانه و روش واکاوی اسناد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

یافته‌ها: حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی ذی‌حسابان ناجا تأثیر مطلوب دارد که در مجموع ۴۰ درصد تبیین شده است. مؤلفه کارایی با ۳۰ درصد تبیین‌کننده بهتری برای اثر گزارش‌گری مالی عاملان در ناجا را دارد و اثربخشی ۲۸ درصد دومین مؤلفه و صرفه اقتصادی با داشتن حساب‌رسی عملکرد ۲۹ درصدی تبیین‌کننده نقش مطلوب حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا است.

نتیجه‌گیری: در سطح ۹۵ درصد انجام حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا تأثیر مطلوب و معناداری دارد و نقش به‌سزا و تأثیرگذاری بر فعالیت‌های مالی دارد. هم‌چنین تأثیر مطلوب و معناداری بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی دارد.

واژه‌های کلیدی: حساب‌رسی عملکرد، عاملان ذی‌حساب، گزارش‌گری مالی، ناجا.

۱- استادیار گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین (نویسنده مسئول)، Rangriz.apu@outlook.com

۲- دانشجوی کارشناس ارشد مدیریت مالی و بودجه انتظامی

مقدمه

راز دستیابی به اهداف سازمان در شرایط پیچیده و دشوار محیطی، تصمیم‌گیری‌های صحیح و عقلایی مدیریت کلان سازمان است. یک مدیر باید عملیات سازمان را در جهت رسیدن به حداکثر منافع برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی و کنترل کند. در دنیای امروز، مدیران مسئول و پیش‌تاز همواره تلاش می‌کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان لازم را به‌دست آورند تا در برابر موضوع‌های پیش روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به‌موقع انجام دهند؛ بنابراین، آنان هیچ‌گاه نباید در بهره‌گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشد تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روزافزون‌تری دست یابند (آذر و مومنی، ۱۳۹۰: ۶۵).

گزارش‌گری مالی که پایه و اساس ارائه عملکرد مالی و زیربنای حساب‌رسی عملکرد در سازمان‌های دولتی بوده و اهمیت هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، حقوق و دستمزد و قیمت تمام‌شده را در بردارد، باید حاوی اطلاعات حساب‌داری و مالی قابل فهم، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و به‌موقع برای رسیدن به عملیات کارا و اثربخش باشد و کلیه ساختار نظام مدیر سازمان، عملیات و کنترل باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شود، ولی مبنای بهره‌وری را تا آن اندازه که در سطوح مختلف سازمان اشاعه داده و نتیجه مطلوب را در برنامه‌ریزی مدیران میانی و بالا دستی داشته باشد را نداشته یا آن اهداف را محقق نمی‌کند؛ بنابراین حساب‌رسی عملکرد، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیران مالی است که باعث بالا رفتن مختصات سه مؤلفه کارایی و بهره‌وری کلی و صرفه اقتصادی می‌شود، لازم به ذکر است برخی از ویژگی‌های حساب‌رسی صورت‌های مالی که منجر به ارائه گزارش مکتوب می‌شود را در زیر بیان می‌کنیم.

۱- ارائه گزارش مکتوب حساب‌رسی باید به‌طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود که ویژگی زیر را دارا است:

- انتقال نتایج عملیات به مسئولان مالی و ذی‌حسابان در کلیه سطوح؛
- کم‌تر در مظان سوء تفاهم قرار گرفتن؛

• صورت‌های مالی (باباجانی، ۱۳۹۰: ۱۶۳).

۲- ارائه به‌موقع گزارش عملیات باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به‌موقع در اختیار مدیران مالی و اشخاص ثالث ذی‌نفع قرار گیرد.

گزارش ولو این‌که با نهایت دقت تهیه شده باشد، ولی به‌موقع در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار نگیرد، از ارزش لازم برخوردار نخواهد بود؛ بنابراین، حساب‌رسان باید برای انتشار به‌موقع گزارش حساب‌رسی، برنامه‌ریزی لازم را معمول دارند. در محیط‌های رقابتی ضروری است تا مدیران مالی و ذی‌حسابان با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و راهبردهای مورد نظر سازمان به شیوه‌ای آگاهانه بپردازند. حساب‌رسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح این نظام‌ها و هدایت سازمان به‌سوی اهداف آن است. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخ‌گو باشند و ابزار این پاسخ‌گویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حساب‌رسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط گزارش‌گری مالی الزامی شود (بختیاری، ۱۳۸۹: ۳۰).

در مصوبه کمیته حساب‌رسی عملکردی سازمان حساب‌رسی تحت عنوان «آشنایی با حساب‌رسی عملکرد» تعریف زیر ارائه شده است: «حساب‌رسی عملکردی عبارت از فرایند منظم و روش‌مند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای علمی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است». منظور از بهبود عملیات به‌طور کلی عبارت از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا ترکیبی از این عوامل است با توجه به اهمیت بهبود در ارتقای مدیریت در سازمان‌ها به‌خصوص در بخش نظامی ضرورت دارد که فرماندهان نسبت به استقرار نظام‌های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. عاملان ذی‌حسابی بخش عمده این کنترل را به‌عهده دارند که خود نیز با انجام حساب‌رسی عملکرد در بهبود آن تأثیر به‌سزایی دارند؛ انجام اقدامات لازم در خصوص دریافت و تمرکز وجوه و فراهم آوردن موجبات رد به‌موقع آنها به ذی‌نفع با رعایت مقررات ضمن نگهداری حساب وجوه مذکور (مواد ۳۱ و ۴۱ قانون محاسبات عمومی کشور).

طبق ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور، عامل ذی حساب، مأموری است که با موافقت ذی حساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمان رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آیین نامه اجرایی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسئولیت های موضوع ماده ۳۱ همان قانون توسط ذی حساب به او محول می شود و یکی از مهم ترین وظایف آن نگهداری و تهیه و تنظیم حساب ها و صورت های مالی و سایر گزارش های مالی با همکاری دستگاه اجرایی ذی ربط و امضاء و ارسال صورت حساب ها به انضمام اسناد و مدارک مربوط در موعد مقرر به مراجع ذی ربط، حسابرسی عملکرد راهبرد شایان تأثیر بر گزارشگری شفاف عاملان ذی حسابی را در سطح سازمان ناجا داشته و راه کار مناسب بهینه سازی هزینه بالا بردن کارایی و مصداق صرفه بارز اقتصادی است.

بیان مسئله: در کشور ما مدیریت مالی بخش اعظم منابع اقتصادی، بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. با توجه به اهمیت بهبود در ارتقای مدیریت مالی در سازمان ها به خصوص در بخش دولتی ضرورت دارد که مدیران مالی و عاملان ذی حسابی در سازمان ها نسبت به استقرار نظام های جامع کنترل مدیریت مالی اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در این راستا حسابرسی عملکرد می تواند در جهت بهبود و تقویت این نظام ها نقش مهم و ارزنده ای را ایفا کنند. در نتیجه حساب خواهی مطلوب بخش دولتی ایجاد می شود که با برنامه ریزی و عملکرد ارگان ها بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار مورد رسیدگی قرار گیرد.

حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان های بزرگ و کوچک است که نتیجه و بازخورد کار عاملان ذی حساب در رابطه با جمع بندی و ارائه مطلوب هدف های میان مدت و بلند مدت سازمان در رابطه با مؤلفه های بیان شده است که هدف نیروی انتظامی و عاملان ذی حساب آن که در فرایند مذکور هدف نهایی هستند را در برمی گیرد. در بیش تر موارد رابطه ناجا و عاملان ذی حساب آن در یک سازمان بزرگ و غیر متمرکز مورد بررسی قرار می گیرد؛ زیرا در عمل رابطه کاری موجود بین عاملان ذی حساب رده های ناجا با ذی حساب که معمولاً مؤلفه برون سازمانی است که بر اساس حکم صادره از معاونت امور

اقتصاد و دارایی و بعضاً بدون ارتباط از میان افراد مشغول در سازمان حساب‌رسی کل کشور با این سازمان همکاری دارد. ناجا اختیار تصمیم‌گیری را به ذی‌حساب تفویض می‌کند و آنگاه باید انگیزه‌ها یا کنترل‌های مناسبی را جهت تأثیرگذاری بر تصمیم‌های مزبور فراهم کند؛ بنابراین، هدف این است که بتوان نظام‌های ارزیابی عملکرد را انتخاب کرد که بین اهداف ناجا و گزارش ارائه شده توسط عاملان ذی‌حساب هم‌سوایی کند.

از جمله دلایلی که نظام گزارش‌گری مالی بخش عمومی ایران را با نارسایی‌های در خور ملاحظه مشروحه زیر مواجه کرده است عبارتند از:

۱. فقدان مرجع تدوین اصول و استانداردهای حسابداری؛
۲. فقدان چارچوب نظری حسابداری و گزارش‌گری مالی؛
۳. نقش کم‌رنگ گزارش‌گری مالی در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی؛
۴. عدم استفاده از مبنای تعهدی؛ ۵. عدم گزارش‌گری صحیح دارایی‌ها و بدهی‌های غیر جاری؛
۶. عدم تعامل گزارش‌گری مالی با اس. ان. آ^۱ و جی. اف. اس.^۲؛
۷. عدم تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه (باباجانی، ۱۳۹۰: ۸۹)

آن‌چه پژوهش‌گر را بر آن داشت که این موضوع را انتخاب کند، وجود ویژگی‌های کیفی حساب‌رسی عملکرد در گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حساب بخش‌های دولتی (خاصه مورد این پژوهش عاملان ذی‌حساب ناجا) است. هم‌چنین تلاش شده است تا مشخص شود آیا حساب‌رسی عملکرد دارای ویژگی‌های «کارایی»، «اثربخشی» و «صرفه اقتصادی» است تا توسط مدیریت در گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حساب به صورت واضح تأثیر داشته و صورت‌های مالی که توسط عاملان ذی‌حساب ناجا به کار گرفته می‌شود را قوت بخشد؛ بنابراین روش پژوهش ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است و از نظر زمانی از نوع مقطعی است، سؤال‌ها به تأثیر ویژگی‌های حساب‌رسی عملکرد در خصوص شفافیت بهتر گزارش‌گری مالی توسط عاملان ذی‌حساب پرداخته و

۱- System of National Accounts (SNA)

۲- Government finance statistics (GFS)

جامعه آماری آن مدیران (عاملان ذی حساب) ناجا هستند.

پژوهش گر با انجام این پژوهش سعی در شناساندن جایگاه و نیاز انجام حسابرسی عملکرد در یک واحد دولتی را دارد که با توجه به نارسایی‌های در خور ملاحظه‌ای که در نظام گزارش‌گری مالی بخش عمومی ایران وجود دارد، انجام حسابرسی عملکرد با ملحوظ نظر قرار دادن مؤلفه‌های میزان دستیابی به اهداف و ارائه خدمات با کیفیت و مطلوب می‌تواند اطلاعاتی را که منطبق با اهداف مورد انتظار و از پیش تعیین شده در گزارش‌گری مالی است را ارائه کند که در تحقق آن اهداف مؤثر واقع می‌شود.

اهداف کلی و مستقیم تأثیرگذاری حسابرسی عملکرد کنترل بهتر و هزینه‌کرد بهینه سازمان یکی از روش‌های رسیدن به کارایی بالا، برنامه‌ریزی مناسب، کنترل منابع، نقاط ضعف سازمان و در نهایت اثربخشی بهتر منابع در طول و عرض سازمان است. آگاهی از میزان توانمندی اطلاعات و گزارش‌های مالی ارائه شده باعث شناسایی نقاط ضعف و قوت سازمان است؛ بنابراین مدیران با به‌کارگیری انواع روش‌های حسابرسی، گزارش‌های مالی توسط ذی‌حسابان، مطلوبیت گزارش‌ها را تا آن اندازه بالا می‌برند که می‌توان بسیاری از تصمیم‌های مهم را در رابطه با آینده سازمان به‌راحتی اتخاذ کرد (شیخ و دودی، ۱۳۹۴: ۷۴).

حسابرسی عملیاتی تقریباً از سال ۱۸۷۵ میلادی در کشورهایمانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالات متحده شکل گرفت و حسابرسی عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان به‌صورت جدی مطرح شد. به‌طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به‌عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد. در سال ۱۹۷۷ کنفرانس لیما توسط اینتوسای برگزار شد و رسماً به اهمیت این حسابرسی توجه کرد. نهادهای عمومی به‌ویژه دیوان محاسبات عمومی آمریکا نیز در توسعه رویه‌های حسابرسی عملکرد مؤثر بوده‌اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه‌های انجمن حساب‌داران رسمی آمریکا به سه عامل کارایی، اقتصادی بودن و اثربخشی اشاره شده است (حساس یگانه، ۱۳۸۹: ۱۶۰).

در کشور ما این نوع حسابرسی از قدمت چندانی برخوردار نبوده، لیکن اولین بار در سال ۱۳۸۸ توسط دیوان محاسبات کشور و با تدوین راهنمای حسابرسی عملکرد شروع و اکنون در حال اجراست. رعایت کامل قوانین و مقررات و افشای کامل حقایق در خصوص عملیات نیز می‌تواند بر بهبود کیفیت حسابرسی عملکرد تأثیر مثبت داشته باشد و برعکس استفاده از یک چارچوب گزارش‌گری که بر بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی نکند ممکن است بر کیفیت حسابرسی اثری معکوس گذارده و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی به خدشه بیفتد (اسدی، ۱۳۹۱: ۵۸).

به‌طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به‌عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی، در سال ۱۹۷۲ میلادی با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات آمریکا بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد. در این استانداردها به انجام حسابرسی کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تأکید شد و استفاده از آن برای تمام دستگاه‌های عمومی الزامی شد. شک نیست که اولین بار واژه حسابرسی عملکرد توسط حساب‌رسان داخلی برای توصیف کار خود با هدف خاص توسعه عملیات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است (حساس یگانه، ۱۳۸۹: ۹۶).

در تمامی تحقیقاتی که تاکنون انجام شده است، تماماً به نقش و لزوم انجام حسابرسی عملکرد اکتفا کرده‌اند، در حالی‌که در هیچ‌کدام از تحقیقات انجام‌یافته به‌صورت اختصاصی به نقش حسابرسی عملکرد بر اهداف مورد انتظار و از پیش تعیین شده گزارش‌گری مالی که مبداء تصمیم‌های مدیران و سرمایه‌گذاران جهت ارزیابی فعالیت‌های یک مؤسسه یا واحد دولتی است، پرداخته نشده است و این خلأ در تمامی تحقیقات انجام‌یافته مشاهده می‌شود و پژوهش‌گر در این پژوهش سعی در انجام آن داشته است.

مبانی نظری: حسابرسی عملکرد فرایند منظم و روش‌مند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است. امروزه در سازمان‌های دولتی و شرکت‌های بزرگ تجاری، امر تصمیم‌گیری مدیران ارشد و رده بالا بر اساس گزارش‌دهی مالی قابل اتکاء با کم‌ترین میزان خطا بوده و مورد توجه مدیریت می‌باشد و مدیران کارآمد معمولاً تصمیم‌های خود را بر اساس گزارش‌های مالی سال که توسط کارشناسان

و ذی حسابان که منبع هزینه کرد سازمان را در اختیار دارند پایه گذاری می کنند. حال با توجه به این که گزارش های مالی موجود قابلیت اتکای بهتری داشته و توانایی تصمیم گیری را بالاتر می برد، نیاز به داشتن حسابرسی های مختلف این اسناد است که حسابرسی عملکرد با انجام بهترین مؤلفه این قابلیت را به بهترین صورت ارائه خواهد داد (مهیمنی، ۱۳۹۳: ۱۴۹).

اثربخشی، میزان دستیابی به هدفها یا مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه) است. مفهوم کلی اثربخشی این است که کدام برنامه یا پروژه، سازمان را به هدفهایش می رساند. طبق تعریف کمیته حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی، اثربخشی عبارت است از «میزان دستیابی به هدفها». مفهوم اثربخشی شامل ویژگی های متعددی است که هر کدام به تنهایی برای درک صحیح مفهوم آن کافی نیست. مهم ترین این ویژگی ها شامل رهنمودهای مدیریت، مربوط بودن، مناسب بودن، دستیابی به نتایج مورد انتظار، پذیرش، آثار ثانویه، هزینه ها و بهره وری، جواب گویی، نتایج مالی، محیط های کاری، حفظ دارایی ها و نظارت و گزارش گری است. ارزیابی برنامه ها از طریق حسابرسی اثربخشی، میزان دستیابی به هدفها را اندازه گیری می کند. هدفها در واقع، نتایج مورد انتظار از اجرای برنامه هستند و مسئولان اجرای برنامه در قبال آن مسئولیت حسابدهی دارند. حسابرسی اثربخشی، مفهوم نسبتاً گسترده ای است که نخست سه جنبه تجزیه و تحلیل هدف، حسابرسی عملیات و حسابرسی سیستمها را دربر می گیرد. ریچارد دفت برای ارزیابی اثربخشی سازمان سه روش شامل روش مبتنی بر هدف، روش مبتنی بر تأمین منابع و روش مبتنی بر فرآیند درونی را معرفی می کند. اطلاعات مربوط به اثربخشی، از منابع مختلفی به دست می آید. بعضی از این منابع شامل اسناد و مدارک داخلی، نظرخواهی از شهروندان، درجه بندی توسط کارشناسان مجرب و استانداردهای صنعت است (شباهنگ، ۱۳۹۵: ۹۸). صرفه اقتصادی (بهره وری) تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب است. سطوح مختلفی از مسئولیت پاسخ گویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مدیران وجود دارد. جی. دی. استوارت در مقاله ای با عنوان «نقش اطلاعات در مسئولیت پاسخ گویی عمومی» پنج سطح از مسئولیت پاسخ گویی را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخ گویی معرفی کرده

است که عبارتند از: الف) پاسخ‌گویی خط‌مشی‌ها (لرزش)، ب) پاسخ‌گویی برنامه‌ها در میزان دستیابی به اهداف (نتایج یا اثربخشی)، ج) پاسخ‌گویی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، د) پاسخ‌گویی فرایند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره) و ه) پاسخ‌گویی التزام و مشروعیت مصرف (رعایت) (فقیهی، ۱۳۹۱: ۲۹).

گزارش‌گری مالی دولت، اطلاعاتی را فراهم می‌کند که برای تدوین خط‌مشی‌ها، برنامه‌ریزی فعالیت‌ها، ارزیابی عملکرد و هدف‌های دیگر مفید است. به‌علاوه، فرایند تهیه، تنظیم و حساب‌رسی گزارش‌های مالی از طریق تأمین اطمینان بیشتر دربارۀ ثبت و گزارش درست معاملات، با استفاده از تعاریف یکنواخت ساختار پاسخ‌گویی دولت به مردم را تقویت می‌کند؛ از این‌رو، گزارش‌گری مالی دولت ابزار مفیدی برای اداره برنامه‌ها با رعایت صرفه اقتصادی، کارا و اثربخش و ایفای وظیفه پاسخ‌گویی به مردم است.

بیانیه مفهومی شماره یک جی. آ. اس. بی ۱، هدف‌های گزارش‌گری مالی را در بندهای ۱۷۶ تا ۱۷۹ بیان کرده است که خلاصه آن به شرح زیر است.

- بند ۱۷۶: گزارش‌گری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده‌کنندگان ضمن ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی دولت، تصمیم‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی نیز اتخاذ کند.

- بند ۱۷۷: گزارش‌گری مالی ضمن همراهی دولت در جهت ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، استفاده‌کنندگان را قادر می‌کند تا این مسئولیت را از طریق مطالبه اطلاعات کافی برای پاسخ به موارد مشروحه زیر، ارزیابی کنند.

✓ آیا درآمدهای سال جاری برای تأمین هزینه‌های سال جاری کافی بوده یا بخشی از هزینه‌های سال جاری از محل منابع انباشته و یا از طریق استقراض تأمین شده است .

✓ آیا منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی کسب و بر طبق بودجه مصوب سالانه و رعایت قوانین و مقررات مربوط مصرف شده است.

- بند ۱۷۸: گزارش‌گری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده‌کنندگان بتوانند تابع عملیات سالانه دولت و واحدهای تابعه را از نظر منابع و مصارف، نحوه تأمین نقدینگی و وضعیت مالی، ارزیابی کنند.
 - بند ۱۷۹: گزارش‌گری مالی باید استفاده‌کنندگان را در ارزیابی سطح خدماتی که دولت و واحدهای تابعه می‌تواند ارائه کند و همچنین توان ایفای تعهدات سررسیده شده دولت یاری دهد (باباجانی، ۱۳۸۹: ۸۹).
- استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه، اطلاعات مالی را می‌خواهند تا با آن عملکرد دولت را به‌خوبی ارزیابی و برای یافتن پاسخ سؤال‌های زیر کمک کند:
- هدف ۱، رعایت الزام بودجه‌ای: گزارش‌گری مالی دولت باید اطلاعاتی را فراهم کند تا دولت بتواند براساس آن به وظیفه پاسخ‌گویی عمومی خود در مقابل وجوه دریافتی از محل مالیات و سایر منابع و نحوه هزینه آن در هر سال مالی، بر طبق قانون بودجه و قوانین و مقررات مربوط عمل کند.
- هدف ۲، اجرای عملیات: گزارش‌گری مالی دولت باید به استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در ارزیابی امور خدماتی، هزینه‌های مرتبط، میزان پیشرفت در راستای دستیابی به اهداف واحد گزارش‌گر و روش‌های تأمین مالی آن و مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های واحد گزارش‌گر کمک کند.
- هدف ۳، مباشرت: گزارش‌گری مالی دولت باید به استفاده‌کنندگان گزارش‌ها، در ارزیابی اثر عملیات و سرمایه‌گذاری‌های دولت برای دوره مورد نظر و در نتیجه چگونگی تغییرات صورت‌گرفته در شرایط مالی دولت و جامعه و نیز احتمال تغییر در آینده کمک کند.
- گزارش‌گری مالی و حسابداری به‌تنهایی نمی‌تواند تمام نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات و پاسخ‌گویی را تأمین کند. این محدودیت در تمام بحث‌های اهداف گزارش‌گری مالی دولت به چشم می‌خورد (فقیهی، ۱۳۹۱: ۳۰).
- چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی در دو دهه اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین و اهداف گزارش‌گری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم قرار گرفته است. مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم امروزی آن بر ارکانی

نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای شهروندان و الزام و تکلیف پاسخ‌گویی برای مقامات منتخب ایشان استوار است. در فرایند پاسخ‌گویی تلاش می‌کنند، اهداف گزارش‌گری مالی تحت تأثیر ویژگی‌های ساختاری و خدماتی محیط فعالیت و بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین و در چارچوب‌های نظری حساب‌داری بخش عمومی منعکس می‌شود (نوروش، ۱۳۹۰: ۸).

آن‌چه که از لحاظ گزارش‌گری پایدار مهم است، شناسایی خطرات و عوامل تهدیدکننده توسعه پایدار به‌خصوص توسط شرکت‌ها است؛ بنابراین این عوامل باید شناسایی و آثار آن اندازه‌گیری و گزارش شود. در گذشته بیش‌تر تأکید بر مسائل اقتصادی بوده است. برای این‌که دامنه خطرات توسعه ناپایدار و نامتوازن مشخص شود داشتن حساب‌رسی عملکرد مدیریتی اهمیت سنجش و گزارش‌گری پایدار را نشان خواهد داد و پایه گزارش‌گری ارزش را در اتکا به صورت‌های مالی می‌باشد که مبنای تصمیم‌گیری صحیح مدیران در برنامه‌ریزی‌های آتی را رقم خواهد زد (رحیمیان، ۱۳۹۰: ۱۹).

پیشینه پژوهش: اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه حساب‌رسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی پرداختند. نتایج پژوهش آنها بیان‌گر وجود رابطه مستقیم و معنی‌داری بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حساب‌رسی عملکرد است؛ بدین معنی که استفاده از حساب‌رسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد.

زارعی و فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵) الزامات حقوقی تحقق حساب‌رسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور را بررسی کردند. بر اساس نتایج آنها الزامات حقوقی حساب‌رسی عملکرد از جمله تدوین قانون بودجه مستقل، نظام نظارتی نتیجه محور و گسترش صلاحیت‌های تخییری مقامات عمومی، تغییر در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را ایجاب می‌کند. هم‌چنین اجرای حساب‌رسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور مستلزم ایجاد ظرفیت‌های حقوقی لازم در جهت اجرای قوانین و مقررات مربوطه است.

نالویک و میلز^۱ (۲۰۱۵) پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد پروژه‌ها انجام دادند. هدف پژوهش آنها ارائه مدلی در راستای پاسخ به تقاضای مالکان و اهالی حرفه برای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها به‌طور انعطاف‌پذیر بود. عناصر کلیدی که در توسعه مدل حسابرسی عملکرد پروژه‌های آنها در نظر گرفته شدند عبارتند از: مدیریت کیفیت جامع، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، داده‌ها، ستانده‌ها، تأثیرات، ریسک، موفقیت، ذی‌نفعان، چرخه عمر پروژه، صحت گزارش‌گری وضعیت پروژه، بهترین منافع سازمان.

انجمن بنیاد تحقیقات حساب‌رسان داخلی^۲ (۲۰۱۴) گزارش تحقیقاتی با موضوع راهبردهای نوظهور برای حسابرسی عملکرد را منتشر کرد. در این گزارش با اشاره به افزایش انتظارات از خدمات دولت، حسابرسی عملکرد را به‌عنوان ابزاری سودمند برای بهبود تصمیم‌گیری در سطح دولت مطرح می‌کند. گزارش بیان می‌کند که حسابرسی عملکرد به برنامه‌ریزی کاراتر، اثربخش‌تر و با صرفه اقتصادی بالا، کنترل‌های قوی و رعایت بیش‌تر قوانین و مقررات منجر می‌شود. هدف این پژوهش تعیین زمان اختصاص‌یافته به حسابرسی عملکرد توسط حساب‌رسان داخلی، شناسایی موانع انجام حسابرسی عملکرد و پیشنهاد رویه‌هایی برای اجرای حسابرسی عملکرد است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که به‌ترتیب در آمریکا و کانادا، حساب‌رسان داخلی به‌طور متوسط ۵۸ درصد و ۴۸ درصد زمان خود را به حسابرسی عملکرد اختصاص داده‌اند. از مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد نداشتن

تحصیلات و آموزش در حوزه حسابرسی عملکرد، منابع مالی ناکافی، فقدان قانون الزام‌آور، نداشتن اختیارات کافی، نبود استانداردهایی برای حسابرسی عملکرد و فرایند گزارش عملکرد غیرحرفه‌ای می‌باشند. هم‌چنین این پژوهش دوازده رویه برای حسابرسی عملکرد مناسب به‌شرح زیر پیشنهاد داده است: الزام واضح و روشن به حسابرسی عملکرد در حکم حسابرسی، ایجاد کمیته حسابرسی، شناخت و تقویت کمیته نقش حسابرسی عملکرد، تقویت فرایندهای حاکمیت حرفه‌ای و قوی، قرار دادن گزارش‌های حسابرسی عملکرد در دسترس عموم، تعریف برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک چندساله، انتخاب اهداف حسابرسی که جنبه‌های مربوط و بااهمیت عملکرد را

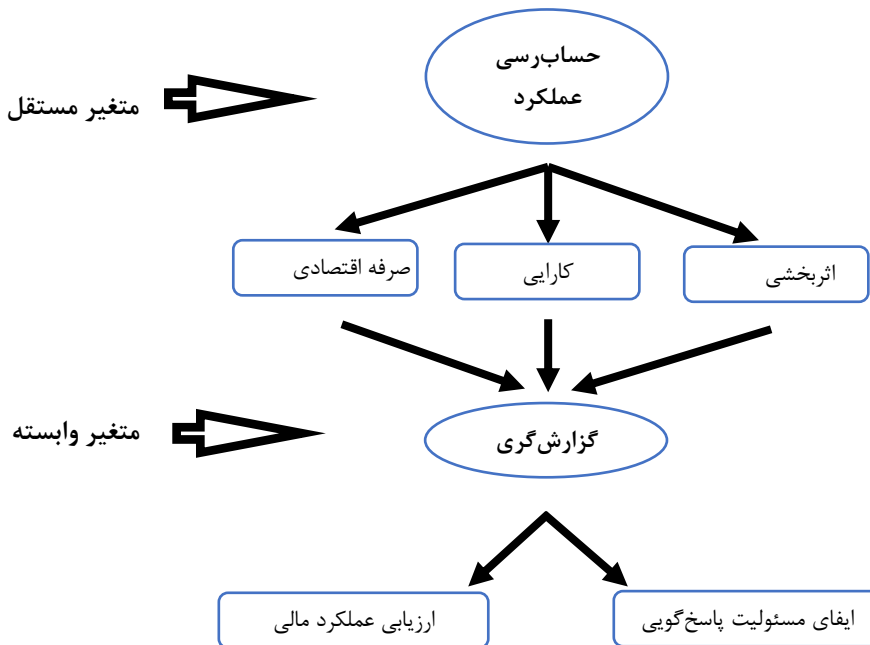
۱- Nalewaik & Mills

۲- The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)

بیان می‌کند، انتخاب دامنه حسابرسی وسیع برای افزایش پاسخ‌گویی در قبال نتایج، پیروی از استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده، ایجاد اطمینان و صلاحیت در حسابرسی عملکرد، حمایت از حضور حساب‌رسان در انجمن‌های حرفه‌ای، رهبری در حسابرسی عملکرد.

الگوی مفهومی پژوهش

مدل مفهومی پژوهش شامل متغیرهای وابسته پژوهش برگرفته از مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به شرح زیر ارائه می‌شود.



شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

روش‌شناسی پژوهش

روش جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش در دو مرحله انجام گرفت. در مرحله اول روش جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای و در مرحله دوم با توجه به عنوان پژوهش و داده‌های

پژوهش آن میدانی صورت گرفت. در روش کتابخانه‌ای گردآوری اطلاعات اولیه از طریق مطالعه کتب، مقاله‌های فارسی و لاتین، تحقیقات دیگران، پایان نامه‌ها و جست‌وجو در سایت‌های اینترنتی بوده و پس از مشخص شدن چارچوب مفهومی پژوهش اقدام به طراحی مدل عملیاتی شده است. در روش میدانی با استفاده از عوامل مرتبط با موضوع شناسایی شده و با استفاده از مقیاس درجه‌بندی لیکرت پرسش‌نامه مقدماتی تدوین شد و پس از تعیین اعتبار و پایایی آن، پرسش‌نامه نهایی شده و در اختیار جامعه آماری پژوهش قرار گرفت.

در این پژوهش برای بیان مباحث نظری و جمع‌آوری اطلاعات از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای برای بیان مباحث نظری پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است و روش میدانی از طریق پرسش‌نامه و نیز مشاهده اسناد مالی (اسنادکاو) برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به پژوهش، استفاده شده است. پرسش‌نامه شامل دو بخش می‌باشد در بخش اول متغیرهای جمعیت‌شناسی مشخص می‌شود و در بخش دوم پرسش‌نامه دارای ۱۸ سؤال اصلی و تعداد ۴۱ سؤال فرعی می‌باشد که توسط جامعه آماری مورد نظر تکمیل شده است.

داده‌ها به‌عنوان آگاهی‌های خام و پردازش نشده، ابتدایی‌ترین شناخت پژوهش‌گر پیرامون پاسخ‌های احتمالی هستند که در رابطه با مسئله پژوهش مطرح شده‌اند؛ بنابراین پژوهشگر پس از دستیابی به این داده‌ها، با توجه به ماهیت آنها و ساختار و قالب فرضیه‌ها، با این سؤال روبرو می‌شود که از چه طریقی این داده‌ها را طبقه‌بندی، پردازش و در نهایت تحلیل کند تا بتواند فرضیه‌ها را که حالت پاسخ‌های احتمالی و موقتی برای مسئله پژوهش دارا هستند تعیین تکلیف کند.

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها ابتدا برای تعیین نرمال بودن یا نبودن داده‌ها آزمون کولموگروف- اسمیرنوف استفاده شد و سپس از آزمون رگرسیون مستقل و روش اسناد کاوی استفاده می‌شود. بدان معنا که ابتدا اطلاعات خام پرسش‌نامه‌های تکمیل شده، استخراج و سپس در نرم‌افزار اکسل دسته‌بندی می‌شود. اطلاعات دسته‌بندی شده براساس سؤالات پرسش‌نامه به نرم‌افزار (SPSS) انتقال یافته و آزمون‌های فوق‌الذکر جهت اخذ خروجی و نتایج آماری انجام می‌پذیرد.

این پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و به روش توصیفی - پیمایشی با توزیع پرسش‌نامه انجام گرفته و برای تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی، استنباطی استفاده می‌شود.

جامعه آماری این پژوهش، ۹۱ نفر است که پرسش‌نامه‌ها بین ۷۰ نفر از عاملان ذی‌حسابی یگان‌های ستادی و فرماندهی‌های مستقل ناجا و ۲۱ نفر رؤسای بودجه و مالی استان‌ها و فرماندهی‌های تابعه (عاملان ذی‌حسابی)؛ بنابراین در سال ۱۳۹۶ تعداد کل افراد جامعه آماری با توجه به شرایط سازمانی محدود ۹۱ نفر می‌باشند. بنابراین پرسش‌نامه پژوهش بین تمام جامعه آماری و توزیع شده است. برای پذیرش، یا عدم پذیرش فرضیه‌ها از طریق تهیه، توزیع و تکمیل پرسش‌نامه استفاده شده است. از آنجایی که این پژوهش یک پژوهش میدانی و کاربردی است، بنابراین برای جمع‌آوری اطلاعات از روش پرسش‌نامه به‌عنوان فن اصلی و فن تکمیلی، کتابخانه و هم‌چنین استفاده از اطلاعات و بررسی روش‌های موجود در خصوص موضوع پژوهش استفاده شده است.

به‌منظور تعیین قابلیت اعتماد و سنجش پرسش‌نامه این پژوهش ابتدا تعداد ۱۰ پرسش‌نامه در اختیار حساب‌رسان، کارشناسان مالی، مدیران مالی قرار گرفت که از نرم‌افزار اس. پی. اس. استفاده شد و پس از محاسبه ضریب آلفای کرونباخ پرسش‌نامه‌های نهایی تکمیل و به‌صورت محدود در اختیار پاسخ‌گویان قرار گرفت که ضریب آزمون آلفای کرونباخ برای داده‌های به‌دست آمده از هر دسته از سؤال‌ها نتایج یکسانی را ارائه داد که نهایتاً در مجموع مقدار ۷۷ درصد به‌دست آمد. با توجه به این رقم می‌توان گفت که پرسش‌نامه از پایایی خوبی برخوردار است.

یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه‌های به‌دست‌آمده از سؤال‌های اصلی نتایج یکسانی را ارائه داده است که در آنها p مقدار بزرگ‌تر از مقدار $0/05$ حاصل شد و نهایتاً در مجموع با توجه به این که $p = 0/446$ شد که بزرگ‌تر از مقدار $0/05$ است، بنابراین فرضیه β_1 (توزیع داده‌های مربوط به هریک از متغیرها نرمال نیست) رد شده و فرضیه β (توزیع داده‌های مربوط به هریک از متغیرها نرمال است) تأیید می‌شود که برازندگی توزیع داده‌ها به‌صورت نرمال ارزیابی می‌شود.

برای حصول اطمینان بیش‌تر از نظر آزمودنی‌ها در مورد سؤال‌های پرسش‌نامه، از این آزمون برای سنجش تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. در پرسش‌نامه تنظیمی از طیف امتیازبندی شده ۰ تا ۹ استفاده شده است، با فرض این‌که همه آزمودنی‌ها در دادن جواب به‌طور تصادفی عمل کنند، آنگاه میانگین امتیاز این طیف عدد ۴/۵ را نشان خواهد داد؛ بنابراین، امتیاز نسبتاً بالاتر از میانگین امتیازات (۴/۵)، ملاک سنجش قرار داده و در ادامه تأیید فرضیه‌های فرعی را موکول به قبول امتیازات بالای ۴/۵ برای هر فرضیه قرار دادیم. نتایج آزمون رگرسیون در بررسی فرضیه‌های پژوهش به قرار ذیل است:

- β : میانگین امتیازات کوچک‌تر یا مساوی ۴/۵ است.

- β_1 : میانگین امتیازات بزرگ‌تر ۴/۵ است.

همان‌گونه که مقدار میانگین امتیاز در هر سه فرضیه فرعی، امتیاز بالاتر از ۴/۵ را نشان می‌دهد، یا به‌گونه‌ای دیگر امتیاز کم‌تر از ۶/۵ وجود ندارد، بنابراین برای فرضیه‌های فرعی، فرضیه β در سطح معنی‌داری ۵ درصد رد می‌شوند. نتایج این آزمون نشان داد که احتمال به‌دست‌آمده در آزمون برای تمامی سؤال‌ها کم‌تر از ۵ درصد است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ‌دهندگان با اطمینان در خور ملاحظه‌ای به موضوع مطروحه در هر سؤال پاسخ موافق داده‌اند. بدین ترتیب، هر سه فرضیه فرعی مربوط به فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار گرفت که با تسری نتایج آنها به فرضیه اصلی، این فرضیه نیز پذیرفته شد. خلاصه این‌که براساس نتایج آزمون رگرسیون مستقل می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح ۹۵ درصد، انجام حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حساب ناجا مورد مطالعه تأثیر مطلوب و معناداری دارد. باتوجه به این‌که نیروی انتظامی در تمامی رده‌های به‌عنوان سازمان دولتی از شرایط یکسان و مساوی برخوردار است، بنابراین می‌توان نتیجه پژوهش را به کل سازمان نیروی انتظامی (ناجا) تسری داده و چنین عنوان کرد که حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا نیز تأثیر مطلوب و معناداری دارد.

به‌منظور تبیین تأثیر حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حساب، از رگرسیون چندگانه به روش گام‌به‌گام استفاده شد که در نهایت طبق اطلاعات

به‌دست‌آمده ملاحظه می‌شود که در مجموع اثربخشی حساب‌رسی عملکرد در گام اول کارایی حساب‌رسی عملکرد و در گام دوم صرفه اقتصادی حساب‌رسی عملکرد، در گام سوم در شکل رگرسیونی باقی ماندند که ضریب هم‌بستگی چندگانه آنها با گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا برابر $R = 0/66$ و ضریب تعیین برابر $R^2 = 0/43$ و ضریب تعیین خالص برابر $\bar{R}^2 = 0/42$ به‌دست آمده است؛ یعنی در مجموع اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به میزان ۴۲ درصد گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا را تبیین می‌کنند و ۵۸ درصد از واریانس گزارش‌گری مالی توسط متغیرهایی خارج از موضوع قابل تبیین می‌باشد.

جدول شماره ۱: ضریب هم‌بستگی چندگانه برای گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا

شکل	ضریب هم‌بستگی چندگانه	ضریب تبیین	ضریب تبیین خالص	اشتباه معیار برآورد
۱	۰/۶۶	۰/۴۳	۰/۴۲	۲/۷۴

هم‌چنین شکل رگرسیونی تبیین‌شده نیز مطابق آزمون تحلیل واریانس انجام شده خطی است؛ زیرا مقدار آزمون F برای تعیین معنی‌داری اثر متغیرهای تأثیرگذار بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا برابر $34/21$ با سطح معنی‌داری $p = 0/000$ و زیر $0/05$ است؛ یعنی جهت رابطه بین متغیرها یک‌طرفه می‌باشد.

جدول شماره ۲: تحلیل واریانس برای آزمون معنی‌داری شکل رگرسیونی

شکل	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	P
رگرسیون	۵۱۵/۶	۲	۲۵۷/۸		
باقی‌مانده‌ها	۶۶۳/۱۳	۸۸	۷/۵۳	۳۴/۲۱	۰/۰۰۰
کل	۱۱۷۸/۷۴	۹۰			

در مجموع طبق اطلاعات جدول شماره چهار و با توجه به ضرایب بتای استاندارد نشده ملاحظه می‌شود که مقدار ثابت (α) برابر $5/7$ ، اثربخش بودن حساب‌رسی عملکرد با بتای $\beta = 0/66$ و کارایی حساب‌رسی عملکرد با بتای $\beta = 1/09$ هستند که در تبیین گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا سهم معنی‌داری دارند. در نهایت با حذف مقدار ثابت آلفا (α) از طریق استاندارد کردن مقادیر متغیر تبیین‌کننده، ملاحظه می‌شود که اثربخش بودن حساب‌رسی عملکرد با بتای $\beta = 0/445$ و کارایی حساب‌رسی

عملکرد با بتای $\beta = 0/385$ هستند که نقش مهمی در گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا دارند.

جدول ۳. ضرایب متغیرهای باقی‌مانده در شکل رگرسیونی به روش گام‌به‌گام

Sig.	t	ضرایب خام		رتیب ورود متغیرهای مستقل در شکل
		Beta	انحراف معیار	
۰/۰۴	۲/۰۳		۲/۸	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	۵/۳۶	۰/۴۴۵	۰/۱۲	اثر بخشی حساب‌رسی عملکرد
۰/۰۰۰	۴/۶۴	۰/۳۸۵	۰/۲۳	کارایی حساب‌رسی عملکرد

(بهره‌ور بودن حساب‌رسی عملکرد) $+0/385$ (اثر بخشی حساب‌رسی عملکرد) $=0/445$ = گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا: معادله خط

جدول شماره ۴: ضریب هم‌بستگی چندگانه (ضریب رگرسیون) برای پیش‌بینی گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا از طریق حساب‌رسی عملکرد

مدل	R	R ²	R ² تعدیل شده	خطای معیار برآورد
پیش‌بینی حساب‌رسی عملکرد از روی گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا	۰/۷۴۷	۰/۵۵۸	۰/۵۵۳	۴۲۰۷۴۳

همان‌گونه که از نتایج ملاحظه می‌شود، مقدار میانگین امتیاز در هر دو فرضیه فرعی، امتیاز بالاتر از ۴/۵ را نشان می‌دهد، یا به‌گونه‌ای دیگر امتیاز کم‌تر از ۶/۵ وجود ندارد؛ بنابراین برای فرضیه‌های فرعی، فرضیه (β) در سطح معن داری ۵ درصد رد می‌شود. نتایج این آزمون نشان داد که به استثنای سؤال‌های اصلی احتمال به‌دست‌آمده در آزمون برای تمامی سؤال‌ها کمتر از ۵ درصد است و پژوهش‌گر به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ دهندگان با اطمینان در خور ملاحظه‌ای به موضوع مطروحه در هر سؤال پاسخ موافق داده‌اند. بدین ترتیب، هر دو فرضیه فرعی مربوط به فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار گرفت که با تسری نتایج آنها به فرضیه اصلی، این فرضیه نیز پذیرفته شد. بر اساس نتایج آزمون مستقل می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا مطلوب و معنادار است.

با توجه به این‌که ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش، پرسش‌نامه و مشاهده حضوری بوده است. هم‌زمان با ارسال پرسش‌نامه به اعضای جامعه آماری، با مراجعه به برخی از ادارات مالی و مشاهده اسناد مالی (اسناد کاوی) و تطبیق وصول و پرداخت وجوه برابر قانون بودجه سالانه، منابع و مصارف، نحوه تأمین نقدینگی و وضعیت مالی، در عملیات سالانه کسب منابع مطابق مجوزهای قانونی و مصرف آن منطبق با قانون بودجه کفاف درآمدها برای تأمین هزینه‌ها و گزارش نتایج و اطلاعات لازم جهت تحلیل، جمع‌آوری شده است.

با توجه به این‌که ناجا از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کند و روش هزینه‌کرد اسناد و ثبت رویدادهای دولتی برابر اصول و ضوابط قانون بودجه است، همه فعالیت‌های مالی از رویه یکسان در سراسر ناجا پیروی می‌کند که تنظیم صورت‌حساب‌های مالی و اسناد هزینه در کلیه رده‌ها به صورت مشابه انجام می‌گیرد. از طرفی اداره کل مالی ناجا به انجام منظم فعالیت‌های مالی و ثبت و نگهداری و جمع‌بندی گزارش‌های آنها در یک رویه واحد و از پیش تعیین‌شده برابر اصول حاکم، نظارت مستقیم نیز دارد.

جدول شماره ۵: خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه پژوهش	نتیجه	شرح نتیجه
فرضیه اصلی رد فرضیه β_0	بین حساب‌رسی عملکرد بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا تأثیر معناداری وجود دارد	
فرضیه فرعی رد فرضیه β_0	بین اثربخشی در نظر گرفته شده بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا تأثیر معناداری وجود دارد	
فرضیه فرعی رد فرضیه β_0	بین کارایی به کار گرفته شده بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا تأثیر معناداری وجود دارد	
فرضیه فرعی رد فرضیه β_0	بین صرفه اقتصادی مورد پژوهش بر گزارش‌گری عاملان ذی‌حسابی ناجا تأثیر معناداری وجود دارد	

نتیجه‌گیری

بر اساس نظریه‌ها و نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در این پژوهش و نتایج حاصل از فرضیه‌های فرعی و فرضیه اصلی مبنی بر تأثیر حساب‌رسی عملکرد و مؤلفه‌های آن نظیر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حساب می‌توان

چنین عنوان کرد رعایت صحیح و دقیق حسابرسی عملکرد در گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حساب یکی از ارکان موفق برای کنترل و برنامه‌ریزی مدیران سازمان است. اگر در گزارش‌گری مالی برای مدیران و فرماندهان و صاحبان تصمیم‌گیری در ناجا مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد رعایت شود می‌توان تأثیر این ویژگی‌ها را در گزارش‌گری و همچنین کاهش هزینه‌های غیر ضروری مشاهده کرد؛ یعنی اگر گزارش‌های مالی تهیه‌شده عاملان ذی‌حساب از فیلتر حسابرسی عملکرد گذشته و مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی برای مدیران و فرماندهان باشد، در تصمیم‌گیری برای مدیریت و کاهش هزینه‌ها تأثیر مستقیم خواهد داشت؛ اما از نتایج به‌دست‌آمده چنین بر می‌آید که از بین مؤلفه‌های ویژگی‌های حسابرسی عملکرد، اثربخشی با ۳۰ درصد تأثیر، قوی‌تری در گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا دارد. در نتیجه می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که برای گزارش‌گری مالی عاملان، اثربخشی به‌عنوان مهم‌ترین مؤلفه ویژگی‌های حسابرسی عملکرد تأثیر داشته باشد و دو مؤلفه کارایی، صرفه اقتصادی در کنار این مؤلفه می‌تواند تأثیرگذار باشد.

پیشنهادهای

انجام حسابرسی عملکرد می‌تواند در جهت رسیدن به اهداف سازمانی، اطلاعات مفید و قابل اتکایی را گزارش کند؛ بنابراین به‌کارگیری آن در بالا بردن کارایی عاملان ذی‌حساب، در سطح ناجا توصیه می‌شود.

• در ارتباط با مؤلفه **بهره‌وری** پیشنهاد می‌شود:

✓ در انجام حسابرسی عملکرد و چالش‌هایی که در این حوزه مطرح است بایستی مدیران و مجموعه حسابرسی شونده، با بالا بردن دانش نظری و عملی آمادگی کامل در جهت رفع چالش‌ها و مواجه شدن با آنها را در جهت رسیدن به نتیجه مورد انتظار حفظ و کسب کنند.

✓ استفاده از حسابرسی عملکرد نیازمند همکاری مدیریت نسبت به اختصاص وقت کافی برای انجام آن است؛ بنابراین باید معیارهای لازم برای انجام حسابرسی عملکرد گزارش‌های مالی با همکاری مدیران تعیین شود.

- در رابطه با نتیجه اثربخشی که بالاترین میزان تأثیر را بر اساس نتایج به‌دست‌آمده دارد قابل ذکر است:

✓ با توجه به نقطه اتکای اسناد مالی به دقت لازم در تهیه اسناد و ارائه دقیق ارقام توسط عاملان ذی‌حساب در بررسی‌های مراجع رسیدگی‌کننده از گزارش‌های مالی ارائه‌شده حساب‌رسی عملکردی این گزارشات به بهتر شدن وضعیت و در نهایت منجر به اثربخشی آن در تصمیم‌های مدیران ارشد سازمان خواهد شد که تسری آن در طول سازمان در آینده قابل مشاهده خواهد بود.

- با توجه به میزان صرفه اقتصادی بر اساس نتایج پژوهش می‌توان چنین پیشنهاد کرد:

✓ با توجه به مستندات به‌دست‌آمده در طول پژوهش تصمیم‌های قابل اتکا به صورت‌های مالی حساب‌رسی شده در تصمیم‌های آینده سازمان نقش کلیدی داشته و در بهره‌وری انسانی سازمان و اثربخشی تأکید می‌کند؛ بنابراین با توجه به مثبت بودن دو مؤلفه بیان شده و نتایج به‌دست آمده، صرفه اقتصادی سازمان هم در راستای این مؤلفه‌ها نیز می‌تواند بسیار اثربخش بوده و به تعالی سازمان منجر شود.

- در ارتباط با اهمیت پاسخ‌گو بودن سازمان بر اساس نتایج به‌دست آمده چنین پیشنهاد می‌شود:

✓ نتایج گویای این است که با توجه به اتکای درست و منطقی به گزارش‌های مالی در سازمان و تصمیم‌های درست هزینه‌کرد، در طول حوزه کاری، باعث بالا رفتن پاسخ‌گویی مدیران ارشد سازمانی در قبال ارگان‌های نظارتی کشور و هم‌چنین استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران در نظام خواهد شد.

منابع

- اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ روحانی، علی (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی. دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۵.
- آذر، عادل؛ مومنی، منصور (۱۳۹۰). آمار و کاربرد آن در مدیریت. جلد دوم، چاپ نهم، تهران: انتشارات سمت.
- اسدی، غلامحسین؛ طاوسی، محمدرضا و سمانه (۱۳۹۱). حسابرسی عملیاتی و اهمیت تعیین معیار. فصلنامه حسابرس، شماره ۵۸.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارش‌گری مالی بخش عمومی. مجله دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۲.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ پنجم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- بختیاری، مهرداد (۱۳۸۹). حسابرسی عملیاتی. ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۰.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۹). فلسفه حسابرسی. چاپ اول، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ مهیمنی، محمد (۱۳۹۰). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخ‌گویی و کمک به مدیریت. فصلنامه حسابرس، تهران: کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی.
- زارعی، محمدحسین؛ فاضلی‌نژاد، جواد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی. شماره ۶۳، صص ۲۸۸-۲۶۹.
- شباهنگ، رضا (۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد مدیریت. نشریه ۹۸، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- شیخ ودودی، ابوحمزه (۱۳۹۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهران. چاپ دوم، ناشر: شیخ ودود.
- نوروش، ایرج؛ مهرانی، ساسان (۱۳۹۰). مروری جامع بر حسابداری مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران. جلد اول، ویرایش دوم، چاپ هشتم، تهران: انتشارات نگاه دانش.
- رایدر، هری آر (۱۳۹۳). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی. ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدالله پور، نشریه ۱۴۹، چاپ چهارم، تهران: سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی.

- فقیهی، ابوالحسن (۱۳۹۱). نظام‌های پاسخ‌گویی در بخش دولتی دیدگاهی تطبیقی. فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره‌های ۲۹ و ۳۰، بهار و تابستان.
- Foster, Ronald C. & F. O'Connor, Thomas. (۲۰۱۴). Emerging Strategies for Performance Auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Nalewaik, Alexia. & Mills, Anthony. (۲۰۱۵). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. ۲۸th IPMA World Congress, IPMA ۲۰۱۴, ۲۹ September- ۱ October ۲۰۱۴, Rotterdam, The Netherlands.
- lin,S,pizzini,M,vargus,M,R,bradhan,I.(۲۰۱۱)."the role of the internal audit finaction in the disclosure of material weaknesses",accounting review, vo. ۱۸۶, pp. ۲۸۷-۲۲۳.
- Krishnan, G. V., & Yu, W. (۲۰۱۲). Do small firms benefit from auditor attestation of internal control effectiveness? Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۳۴(۱): ۱۱۵-۱۳۷.