

## بررسی عوامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی

محمود لاری دشت بیاض<sup>۱</sup>، کامران قائم مقامی\*، علی ملکی<sup>۲</sup>

۱. استادیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد

\* کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد علوم تحقیقات خراسان جنوبی، بیرجند

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی، مشهد

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۴/۱

## Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies

M. Lari Dasht Bayaz<sup>1</sup>, K. Ghaemmaghami\*, A. Maleki<sup>2</sup>

1. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Iran

\* MSc. in Accounting, Islamic Azad University Science and Research Branch South Khorasan, Iran

2. MSc. Student in Accounting, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Iran

Received: 2015/6/22

Accepted: 2015/11/6

## Abstract

The aim of this study is investigation of factors affecting in determination of performance audit criteria in governmental executive agencies. This study is deductive-inductive, which includes 316 of the Supreme Audit Court of Auditors, accountants and financial managers is executive agencies. With using a questionnaire containing 36 questions for the four operating budget for operational planning, implementation of accrual accounting in the public sector laws and regulations in force and theoretical framework of government accounting standards, all data collected. Descriptive and inferential statistical methods such as Pearson correlation test, the mean difference test and Friedman ranking test was used. The results showed that the implementation of performance-based budgeting, implementation of accrual accounting in the public sector, laws and regulations in force and develop a theoretical framework of government accounting standards are important factors in determining performance audit criteria.

**Keywords:** Performance Auditing, Benchmark, Performance Budgeting, Accrual Accounting.

**JEL Classification:** M480, M42, H48, H11

## چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. این پژوهش از نوع قیاسی-استقرایی است که شامل ۳۱۶ نفر از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور، ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه‌ای شامل ۳۶ سوال برای چهار عامل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا و چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون همبستگی پیرسون، آزمون تفاوت میانگین و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی عملکرد، معیار، بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M480, M42, H48, H11

## مقدمه

مدیریت را دانش بکارگیری موثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می‌کنند و این منابع معمولاً شامل: سرمایه، نیروی کار و منابعی است، که در اختیار سازمان قرار دارد (فلاح، ۱۳۸۷).

در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک دولتی است. اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود (مهیمینی و عبدالله‌پور، ۱۳۸۰).

حسابرسی عملکرد ممکن است نیازمند به کارگیری انواع گوناگونی از آگاهی‌ها و تجربیات در زمینه‌های فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرس باید از دسترس بودن مهارت‌های مورد نیاز اطمینان یابد (صفر، ۱۳۷۶).

نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند؛ تا علاوه بر رسیدگی وضعیت مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی رعایت ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. تعیین دقیق معیارها در حسابرسی عملکرد نقش محوری دارند لذا وجود زیرساخت‌ها و استانداردهای عملکرد معقول و قابل دسترس برای ارزیابی و سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مولفه‌های حسابرسی عملکرد ضروری است. معیارهای تدوین شده به وسیله حسابرس عملیاتی شامل: عملکردهای سازمان مشابه، آمارهای مربوط به صنعت و عملکرد، تجزیه و تحلیل ویژه، استانداردهای مهندسی و قضاوت حسابرسی می‌باشد (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۳).

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه کارایی، اثربخشی و

صرفه اقتصادی می‌باشد و از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی از فرآیند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی می‌کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل صورت می‌گیرد. برخی صاحب‌نظران علاوه بر مولفه‌های ذکر شده، سه مولفه دیگر نظیر: بی طرفی، محیط زیست و اخلاق حرفه‌ای، را به مسئولیت‌های حسابرسان عملکرد اضافه کرده‌اند (حساس‌یگانه، ۱۳۸۳).

صرفه اقتصادی نسبت داده‌های برنامه‌ریزی شده و داده‌های واقعی، کارایی نسبت داده‌های واقعی به ستانده‌های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده‌های واقعی به ستانده‌های برنامه‌ریزی شده می‌باشد. بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی ایالت متحده، کارایی و صرفه اقتصادی واژه‌های مرتبط با یکدیگرند و اظهار نظر حرفه‌ای جداگانه در مورد هر یک از این دو مفهوم غیر ممکن است. در نظر گرفتن صرفه اقتصادی مستلزم این است که منابه با کیفیت و کمیت مناسب و با حداقل هزینه مورد استفاده قرار گیرد. از آنجا که کارایی از روابط بین منابع و داده‌ها و ستانده‌ها حاصل می‌شود، مفهوم کارایی و صرفه اقتصادی بصورت تفکیکی به هم پیوند خورده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و مسئولیت پاسخگویی، پاسخگویی افزایش یافته است (کردستانی، ۱۳۸۶).

در حسابرسی عملکرد، حسابرسان، عملکرد یک سازمان را در مقابل معیارهای عملکردی از قبل تعیین شده ارزیابی می‌کنند. معیارهای حسابرسی استانداردهای اصلی را ارائه می‌کنند تا اینکه مدارک حسابرسی برای داوری جمع‌آوری شود. معیارهای حسابرسی بر طبق موضوعات خاص حسابرسی و اهداف، مسئولیت‌های اینجا شده از طریق قوانین حاکم یا واحد تحت حسابرسی، آرمان‌های تعیین شده و شرایط خاصی که موسسه عالی حسابرسی در این مورد مهم و مرتبط فرض می‌کند، تغییر می‌نماید. معیارهای حسابرسی عملکرد به دو دسته معیارهای عمومی و اختصاصی تقسیم می‌شوند؛ معیارهای عمومی طی مطالعات مقدماتی ایجاد می‌شوند. زمانی که مطالعات مقدماتی پیشرفت می‌کنند، این معیارها معمولاً توسعه یافته و اختصاصی‌تر می‌شوند. معیارها باید به اندازه‌ای جزئی شوند که برای گام‌های اجرایی

مهم‌ترین تفاوت میان مبانی تعهدی و نقدی حسابداری این است که هزینه‌های واقعی یک دوره زمانی، با استفاده از مبنای نقدی حسابداری، قابل گزارش نیست و این در حالی است که تحقق این امر، با به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری، امکان‌پذیر خواهد بود (باباجانی، ۱۳۸۳).

طرفداران حسابداری تعهدی معتقدند با استفاده از مبنای تعهدی و از طریق افزایش کارایی، اثربخشی، پاسخگویی و محاسبه صحیح بهای تمام شده برنامه‌ها و خدمات ارائه شده بوسیله دولت، امکان انطباق سیستم‌های حسابداری با محیط فراهم می‌گردد (بارت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴).

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهشی نشان دادند در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری در نهادهای مذکور وجود دارد.

کالین کلارک<sup>۲</sup> (۲۰۱۰)، در پژوهشی تحت عنوان "شناسایی نیازهای کاربران از گزارش‌های مالی بخش عمومی (هدف از گزارشگری مالی بخش عمومی)" این نیازها را در قالب چهار گزینه مطرح کرده است که عبارتند از:

- الف) تصمیم‌گیری در مورد خصوص منابع،  
ب) ارزیابی و بازخورد تصمیمات قبلی در خصوص تخصیص منابع،  
ج) مقاصد پاسخگویی،  
د) سایر اهداف.

با پاسخگویی مخاطبان پژوهش، گزینه (د) با ۳۲/۴ درصد بیشترین انتخاب را داشته است و بنابراین، نتیجه این پژوهش عبارت است از اینکه، هنوز شناخت کافی از نیازهای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی در دست نیست و یا نهادینه نشده است.

به نظر می‌رسد فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد (هپورث<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳).

حسابرسان خیره اتحادیه اروپا<sup>۴</sup> (۲۰۰۷)، پژوهشی تحت عنوان "حسابداری تعهدی در بخش دولتی" انجام دادند. نتایج نشان داد کشورها مجبورند خودشان را با اصول تعهدی بنا به موقعیت‌شان وفق دهند، کشورهای مختلف با توجه به شرایط حاکم خود از لحاظ قانونی، سیاسی و همچنین وضعیت ملی خاصشان برخی از اصول حسابداری تعهدی را به کار می‌برند.

حسابرسی، رهنمودهای لازم را فراهم آورند. بنابراین لازم است حسابرسان خود را با شیوه‌های عمومی پذیرفتنی مدیریت در شرایط و نواحی متفاوت آشنا کنند (اسدی و همکاران، ۱۳۹۰).

معیارهای اختصاصی به طور بسته‌ای به قوانین، هدف‌ها، برنامه‌ها، کنترل‌ها و سیستم‌های یک واحد تحت حسابرسی مربوط می‌شود. معیارهای اختصاصی معمولاً از هدف‌های تعیین شده برای یک پروژه یا برنامه خاص و استانداردها و شیوه‌های مربوط به آن استنتاج می‌شود. به هر حال، حسابرسان در این حوزه با مشکلات وسیعی روبه‌رو هستند و در بیشتر موارد، هدف‌ها معیار سنجش‌پذیر خاصی را ارائه نمی‌دهند و حسابرسان را به چالش زیادی وادار می‌کنند (مهدی خو و همکاران، ۱۳۸۸).

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌بندی خود به نظام‌های عملکرد محوری روی آورده‌اند. ویژگی و تمایز این نظام‌ها با نظام سنتی، تاکید روی هدف‌ها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت آمیز نظام بودجه‌بندی عملیاتی، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد (فاطمی، ۱۳۹۰).

بودجه‌ریزی عملیاتی موجب افزایش:

- ۱) مسئولیت پاسخگویی،
  - ۲) بهبود مدیریت عملکرد،
  - ۳) بهبود نحوه تخصیص، می‌شود (پناهی، ۱۳۸۴).
- بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای دستیابی به هدف‌های مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای دستگاه افزایش می‌دهند. بودجه‌ریزی عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیق از هزینه‌ها فعالیت‌ها را در بر می‌گیرد (دامغانیان، ۱۳۸۸).

حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در زمانی که تمام اجزاء آن رویداد مالی اتفاق افتاده است، در همان دوره مالی مربوط، ثبت می‌کند. تمام دارایی‌های تملک شده توسط سازمان‌ها تا پایان دوره و نیز تمام بدهی‌هایی که تا آن لحظه ایجاد شده‌اند، در صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند.

1. Barret, 2004  
2. Clark, 2010  
3. Hepworth, 2003  
4. FEE, 2007

۱. عدم وجود ساختار مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت مانعی برای اجرای آن می‌باشد؛
  ۲. عدم وجود معیارهای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مانعی برای اجرای آن می‌باشد؛
  ۳. عدم وجود فرهنگ مناسب پاسخگویی مانعی برای اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد.
- علی یزدانی (۱۳۷۸)، در پژوهشی با عنوان "طراحی و تطبیق الگوی حسابرسی عملیاتی در شرکت نیک نوش" به این نتیجه رسیده است که؛ حسابرسی عملیاتی در افزایش کارایی موثر است و انجام این نوع حسابرسی می‌تواند مکمل گزارش‌های حسابرسی مالی باشد؛ گزارش‌های مالی به تنهایی بیانگر وضعیت شرکت نیست و فقط بیان کننده اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است.

### فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول:** اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.
- فرضیه دوم:** اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.
- فرضیه سوم:** وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.
- فرضیه چهارم:** چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، که به روش قیاسی-استقرایی به بررسی ادبیات نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتابخانه‌ای، کتب، مقاله‌ها و اینترنت می‌پردازد. برای آزمون فرضیه‌ها از راه استقرایی به جمع‌آوری اطلاعات لازم و تهیه پرسشنامه اقدام می‌شود که از حیث شکل، تعداد و نوع پرسش‌ها به گونه‌ای هدفمند طراحی شده که بین اعضای جامعه آماری توزیع می‌شود. ۳۶ سوال پرسشنامه طوری تنظیم شده که برای فرضیه اول ۹ سوال، فرضیه دوم ۹ سوال، فرضیه سوم ۸ سوال و برای فرضیه چهارم ۱۰ سوال را در نظر گرفته است.

### ابزار گردآوری و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده که جهت تعیین روایی، سؤالات پرسشنامه بر اساس

مورین<sup>۵</sup> (۲۰۱۴)، پژوهشی تحت عنوان "اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه‌های دولتی در کانادا" انجام داد. نتایج نشان داد که مورین در پژوهش خود از نظریه‌های مربوط به فرایند اثرگذاری استفاده کرده است. با این نظریه‌ها او توانست تعاملات موجود بین حسابرسی عملیاتی و صاحبکاران را در طی حسابرسی عملیاتی توضیح دهد. وی با پژوهش خود نشان داد که باید دقت بیشتری را به این نوع حسابرسی مبذول داشت. در واقع حسابرسی عملیاتی بخش عمده‌ای از محیط کنترلی بخش عمومی است و کشورهای بسیاری از جمله کانادا، ایالات متحده، استرالیا، نیوزلند، انگلستان و سوئد در آن سرمایه‌گذاری کرده و آن را به کار می‌برند.

خدمای پور و کفاش‌پور (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

جوی‌پا (۱۳۸۹)، به شناسایی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد و شناخت موانع با اهمیت و تعیین درجه اهمیت یا به عبارتی، تعیین تقدم و تأخر موانع در قلمرو پژوهش و ارائه پیشنهاد و راهکارهایی معقول و منطقی برای رفع موانع شناسایی شده به دیوان محاسبات کشور پرداختند. جامعه آماری شامل مستشاران، معاونان، حسابرسان کل، سرحسابرسان ارشد، سرحسابرسان، حسابرسان ارشد و حسابرسان دیوان محاسبات کشور انتخاب شده و با توجه به تعداد افراد جامعه (۲۵۹ نفر) با استفاده از فرمول تعیین حداقل حجم نمونه کوکران، تعداد ۱۰۰ نفر و به روش تصادفی منظم به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردیدند.

تقی‌زاده، پورنقی و اسکندری (۱۳۸۸)، در پژوهشی با عنوان "تبیین نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد مدیریت" ارائه نموده که نتیجه این پژوهش به این موضوع اشاره دارد که بودجه‌ریزی عملیاتی ابزار مناسبی برای سنجش عملکرد مدیریت دستگاه‌های دولتی خواهد بود.

احسان صمصامی خداداد (۱۳۸۸)، در پژوهشی با عنوان "موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات" به نتایج زیر رسیده است:

N: کل حجم جامعه آماری،  
 $S^2$ : واریانس سوال‌های پرسشنامه،  
 Z: عدد مربوط به خطای نوع اول،  
 n: حجم نمونه مورد نیاز برای پژوهش،  
 $n_0$ : برآورد اولیه از حجم نمونه مورد نیاز،  
 d: کران خطای قابل تحمل،  
 بنابراین، با انتخاب حجم نمونه‌ای برابر با ۳۱۶ نفر می‌توان به اهداف پژوهش دست یافت.

### تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرآیندی چند مرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که از طریق بکارگیری ابزارهای جمع‌آوری، در نمونه (جامعه) آماری فراهم آمده‌اند، خلاصه، کدبندی و دسته‌بندی و در نهایت پردازش می‌شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل‌ها و ارتباطها بین این داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها فراهم آید (جدول ۱).

نتایج حاصل بیانگر این است که توزیع متغیرهای مورد پژوهش از همبستگی نسبتاً مطلوبی برخوردار می‌باشند. همچنین بین متغیرهای اصلی و وابسته همبستگی نسبتاً بالایی وجود داشته که حاکی از رابطه معناداری بین این متغیرها می‌باشد.

### آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول که "اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل موثر در تعیین معیارهای حساسی عملکرد می‌باشد"، در جدول ۲ نشان داده شده است. با توجه به اینکه t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در

چارچوب پژوهش بررسی و سپس به تأیید چند نفر از کارشناسان، اساتید راهنما و مشاور رسیده است. جهت سنجش پایایی، از آلفای کرونباخ قابلیت اعتمادپذیری پرسشنامه بررسی شده که مقدار آن برای هر گروه از سوالات به ترتیب ۰/۸۲، ۰/۷۵، ۰/۷۹ و ۰/۸۱ شده که نشان می‌دهد پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است. تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط نرم‌افزار SPSS صورت گرفته و برای بررسی فرضیه‌ها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. سپس برای رد یا عدم رد فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ از آماره‌های آزمون t استیودنت، F و برای رتبه‌بندی عوامل از آزمون فریدمن کمک حاصل شده است.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور، مدیران مالی و ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی که با توجه به اینکه افراد جامعه به صورت تعداد مشخصی مورد آزمون قرار می‌گیرند نمونه و جامعه آماری یکسان خواهد بود. بالغ بر ۴۵۰ پرسشنامه توزیع شده که علیرغم ارائه پرسشنامه به تمامی افراد تعیین شده تنها ۳۱۶ نفر نسبت به تکمیل و تحویل پرسشنامه اقدام نموده‌اند. به منظور تعیین اندازه نمونه با استفاده از روش برآورد حجم نمونه کوکران ابتدا یک نمونه مقدماتی به حجم حداقل ۳۰ نفر از جامعه آماری انتخاب و اندازه واریانس جمع سوال‌های پرسشنامه را محاسبه و در فرمول‌های زیر قرار گرفت.

$$\begin{cases} n_0 = \frac{z^2 S^2}{d^2} \\ n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}} \end{cases}$$

جدول (۱). ضرایب همبستگی پیرسون

متغیر	۱	۲	۳	۴
اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی	۱	** ۰/۵۶۵	** ۰/۵۴۰	** ۰/۵۱۹
اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی		۱	** ۰/۶۲۹	** ۰/۶۶۰
وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا	** ۰/۵۴۰	** ۰/۶۲۹	۱	** ۰/۶۹۰
چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی	** ۰/۵۱۹	** ۰/۶۶۰	** ۰/۶۹۰	۱

\*\* کمتر از ۰/۰۱ معنادار است.

جدول (۲). نتایج اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حساسی عملکرد

تعداد	میانگین	انحراف معیار	SEM	t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری
۳۱۶	۳۴/۱۳	۳/۷۹	۰/۲۱۵	۵۲/۱۲۷	۳۱۵	۱۱/۱۳۲	۰/۰۰۱

در سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت اجرای حسابداری تعهدی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۵).

رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی (۵/۱۸) بیشترین تأثیر و اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی (۳/۲۹) کمترین تأثیر را داشته است.

### آزمون فرضیه سوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم که "وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد". در جدول ۶ نشان داده شده است. با توجه به اینکه  $t$  مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۷).

سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۳).

با توجه به اینکه آمار فریدمن در سطح  $p < 0.01$  معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف کمک به تصمیم‌گیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای سنجش پذیر (۶/۱۸) بیشترین تأثیر و وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن (۳) کمترین تأثیر را داشته است.

### آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم که "اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد"، در جدول ۴ نشان داده شده است. با توجه به اینکه  $t$  مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول

جدول (۳). مقایسه رتبه‌بندی تأثیر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل موثر	میانگین رتبه
۱	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف کمک به تصمیم‌گیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای سنجش پذیر	۶/۱۸
۲	میزان آشنایی مدیران با سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۱۶
۳	شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی و افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج در بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۲۱
۴	استفاده از یک سامانه مناسب حسابداری بهای تمام شده در بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۰۶
۵	استفاده از سایر روش‌های بودجه‌ریزی	۴/۲۹
۶	میزان آشنایی حسابرسان با سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی	۵/۸۵
۷	عدم تنظیم بودجه کل کشور بر مبنای عملیات	۳/۷۸
۸	وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن	۳
۹	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بدون اجرایی شدن حسابداری تعهدی	۳/۴۷
$X^2 = 797/20.8$ $df = 8$ $Sig = 0/001$		

جدول (۴). نتایج اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

سطح معناداری	تفاوت میانگین	درجه آزادی	t	SEM	انحراف معیار	میانگین	تعداد	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۳۱۵	۴۷/۹۳	۰/۲۱۱	۳/۷۶	۳۰/۱۵	۳۱۶	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

جدول (۵). مقایسه رتبه‌بندی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل موثر	میانگین رتبه
۱	شفافیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی تعهدی نسبت به صورت های مالی نقدی	۴/۸۲
۲	شناسایی و ثبت در آمد ها به محض تحقق و هزینه ها تحمل	۴/۹۹
۳	بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی	۵/۱۸
۴	اجرای حسابداری تعهدی	۴/۹۶
۵	اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی	۳/۲۹
۶	تدوین چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی	۴/۵۲
۷	اجرای حسابداری تعهدی با قوانین و مقررات موجود نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران	۳/۸۳
۸	حسابداری تعهدی با فراهم نمودن زمینه رقابتی (نگرش رقابتی) در بخش عمومی	۴/۴۱
$X^2 = ۲۴۴/۱۸۷$ $df = ۷$ $Sig = ۰/۰۰۱$		

جدول (۶). نتایج معیار وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

تعداد	میانگین	انحراف معیار	SEM	t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری
۳۱۶	۳۴/۰۵	۴/۶۷	۰/۲۶۳	۵۳/۳۷	۳۱۵	۱۴/۰۵	۰/۰۰۱

نحوه اجرای عملیات حسابرسی ضمنی

جدول (۷). مقایسه رتبه‌بندی تأثیر وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل موثر	میانگین رتبه
۱	شناخت حساب‌رسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی	۶/۰۳
۲	قوانین و مقررات موجود	۴/۲۶
۳	بازنگری مستمر در قوانین و مقررات متناسب با ظرفیت دستگاه‌های اجرایی	۵/۵۴
۴	تعداد و تنوع قوانین و مقررات موجود	۳/۴۱
۵	میزان رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی	۴/۶۹
۶	دستور العمل های اجرایی تدوین شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی	۴/۵۷
۷	میزان ضمانت اجرایی تدوین شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی	۵/۲۹
۸	تدوین قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت مورد رسیدگی	۵/۵۳
۹	شناخت مدیران از قوانین مرتبط با فعالیت مورد رسیدگی	۵/۶۷
$X^2 = ۳۶۶/۱۸۷۹$ $df = ۸$ $Sig = ۰/۰۰۱$		

رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر نظر خواهی تخصصی در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بیشترین تأثیر (۶/۰۵) و ارجحیت قوانین و مقررات به استانداردهای حسابداری دولتی (۴/۹۰) کمترین تأثیر را داشته است.

### نتیجه‌گیری

همانطور که ملاحظه شد تعداد ۴ فرضیه مطرح شده که طبق نتایج به دست آمده، در سطح معنی داری مورد تأیید قرار گرفتند و این بدان معناست که معیارها دارای نقش تعیین کننده‌ای در بحث حسابرسی عملکرد در دستگاههای اجرایی بوده که در این مقوله اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی، وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا و وجود استانداردهای حسابداری دولتی نقش تأثیرگذاری در تدوین

رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر شناخت حسابرسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی (۶/۰۳) بیشترین تأثیر و قوانین و مقررات موجود (۴/۲۶) کمترین تأثیر را داشته است.

### آزمون فرضیه چهارم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم که "چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد"، در جدول ۸ نشان داده شده است.

با توجه به اینکه  $t$  مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۹).

جدول (۸). نتایج چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

سطح معناداری	تفاوت میانگین	درجه آزادی	t	SEM	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
۰/۰۰۱	۱۷/۳۴	۳۱۵	۵۸/۸۵	۰/۲۹۴	۵/۲۳	۳۷/۳۴	۳۱۶	چارچوب نظری استانداردهای حسابداری

جدول (۹). مقایسه رتبه‌بندی تأثیر چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل موثر	میانگین رتبه
۱	چارچوب نظری استاندارد های حسابداری دولتی	۵/۳۹
۲	میزان آشنایی حسابرسان با استاندارد های حسابداری دولتی	۶/۲۲
۳	نظر خواهی تخصصی در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	۶/۰۵
۴	ارجحیت قوانین و مقررات به استانداردهای حسابداری دولتی	۴/۹۰
۵	تطبیق صورت های مالی دستگاه های اجرایی با استانداردهای حسابداری دولتی	۵/۳۲
۶	یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری دولتی در طول زمان و عدم بازنگری مناسب	۴/۲۲
۷	تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل	۵/۷۴
۸	بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی در دستگاه های اجرایی	۵/۵۲
۹	ضمانت اجرایی استاندارد های حسابداری دولتی	۵/۶۴
۱۰	میزان اجرایی مدیران با استاندارد های حسابرسی دولتی	۶/۰۱
$X^2 = ۱۸۴/۹۱۰$ $df = ۹$ $Sig = ۰/۰۰۱$		



رتبه‌ای (۴/۲۲) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. باتوجه به نتایج پیشنهاد می‌شود، به منظور افزایش سطح اعتبار حسابرسی پیشنهاد می‌گردد بستر مناسب جهت استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی و تدوین استانداردهای حسابداری دولتی فراهم گردد، به منظور ایجاد بستر مناسب برای اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌گردد از ظرفیت‌های قانونی تعیین شده از جمله ماده (۱۳۸) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور مبنی بر اصلاح نظام بودجه‌ریزی به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت‌تمام‌شده اقدامات لازم در اسرع وقت صورت پذیرد و تدابیر لازم توسط مراجع ذیربط به منظور تدوین آن اتخاذ تا بستر مناسب برای گردآوری اطلاعات و آمار مالی و عملیاتی قابل اتکا و قابل مقایسه جهت سنجش عملکرد فراهم گردد.

#### منابع

- اسدی، غلامحسین؛ طاوسی، محمدرضا؛ طاوسی، سمانه. (۱۳۹۰). "حسابرسی عملیاتی و اهمیت تعیین معیار". *مجله حسابرس*، ۵۸.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۶.
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو. (۱۳۸۸). "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران". *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۳)، ۳-۲۰.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا. (۱۳۸۳). "آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)". *مجله حسابرس*، ۲۳، ۷۰-۷۳.
- پناهی، علیرضا. (۱۳۸۴). "بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)". *مجله مجلس و راهبرد*، ۴۷.
- تقی زاده، علیرضا؛ پورنقی، احد؛ اسکندری، کریم. (۱۳۸۸). "تبیین نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد مدیریت". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۹.
- جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). "آسیب شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن". *مجله دانش حسابرسی*، ۴۰، ۱۰۹-۱۲۸.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "حسابرسی عملیاتی". *مجله حسابدار*، ۱۶۰، ۳-۵.
- خدامی‌پور، احمد؛ کف‌پور، روح اله. (۱۳۹۴). "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی

معیارهای حسابرسی عملکرد می‌توانند ایفا نمایند که با نتایج پژوهش‌های کالین کلارک (۲۰۱۰)، مورین (۲۰۱۴)، جوی‌پا (۱۳۸۹)، تقی‌زاده، پورنقی و اسکندری (۱۳۸۸)، صمصامی خداداد (۱۳۸۸) و علی یزدانی (۱۳۷۸) همخوانی دارد. در راستای بررسی اینکه آیا اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. نه سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده اند بر این باورند که شفاف سازی فرایند بودجه‌ریزی و افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج در بودجه‌ریزی عملیاتی با میانگین رتبه‌ای (۶/۲۱) بیشترین تأثیر و وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن با میانگین رتبه‌ای (۳) کمترین تأثیر را در تعیین کننده بودن نقش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. هشت سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده اند بر این باورند که بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی با میانگین رتبه‌ای (۵/۱۸) بیشترین تأثیر و اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی با میانگین رتبه‌ای (۳/۲۹) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. نه سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده اند بر این باورند که شناخت حسابرسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی با میانگین رتبه‌ای (۶/۰۳) بیشترین تأثیر و قوانین و مقررات موجود با میانگین رتبه‌ای (۴/۲۶) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا وجود استانداردهای حسابداری دولتی عامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. ده سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده‌اند بر این باورند که میزان آشنایی حسابرسان با استانداردهای حسابداری دولتی با میانگین رتبه‌ای (۶/۲۲) بیشترین تأثیر و یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری دولتی در طول زمان و عدم بازنگری مناسب با میانگین

- Barret, P. (2004, August). *Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*. In CPA Forum Singapore: Challenge of Change, Driving Governance and Accountability.
- Clark, C. (2010). "Understanding the needs of users of public sector financial reports: how far have we come?". *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 70-81.
- FEE. (2007). *Accrual Accounting in the Public Sector*. A Paper from the FEE Public Sector Committee.
- Hepworth, N. (2003). "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government". *Public Money & Management*, 23(1), 37-44.
- Morin, D. (2014). "Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)". *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
- عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور. "مجله حسابداری دولتی، ۳، ۴۲-۵۲.
- دامغانیان، جمال. (۱۳۸۸). "راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی". ماهنامه بانک ملی ایران، ۱۵۷.
- رایدر، هری آر. (۱۹۹۳). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی/چاپ سوم. ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور (۱۳۸۰). تهران: سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی.
- صفار، محمد جواد. (۱۳۷۶). "حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی". گزارش کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، (۱)۱۱۲.
- صمصامی خداداد، احسان. (۱۳۸۸). "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد در ایران از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات".
- فاطمی، محبوبه. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی". مجله حسابرس، ۵۵.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری". مجله حسابرس، ۳۹.
- مهدوی خو، مهدی؛ میرزایی ازندریانی، سعید. (۱۳۸۸). "مروری جامع بر حسابرسی عملکرد مدیریت".
- نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۷). "چالش‌های حسابرسی عملکرد در ایران".
- یزدانی، علی. (۱۳۷۸). "طراحی و تطبیق الگوی حسابرسی عملیاتی در شرکت نیک‌نوش". رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق (ع).