

مروری بر عوامل موثر در افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد

دکتر جمال محمدی

مدرس دانشگاه امام رضا (ع) و سرحسابرس دیوان محاسبات خراسان رضوی، ایران

mohamady_jamal@yahoo.com

چکیده

دیوان محاسبات کشور بعنوان بازوی نظارتی قوه مقننه، با ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، می‌تواند نقش موثری در شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهای عملی و سازنده ایفا نماید. حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌توانند با ارائه گزارش با کیفیت حسابرسی ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت عملیات در بخش عمومی در راستای مصرف بهینه منابع و اعتبارات در جهت پاسداری از بیت المال شوند. هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی عوامل موثر بر افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. برای انجام این کار با مراجعه به منابع علمی مربوط، پرسشنامه‌ای طراحی و با استفاده از این پرسشنامه داده‌های مربوط به عوامل موثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد از نظر حسابرسان جمع‌آوری گردید. که جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان تشکیل می‌دهند که تعداد ۱۴۵ نفر از طریق فرمول کوکران بعنوان نمونه انتخاب گردید و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید (پایایی پژوهش از طریق آلفای کرونباخ و همچنین روایی آن از طریق اساتید و افراد خبره و صاحب‌نظر مورد بررسی قرار گرفته و مورد تأیید واقع گردید) و بوسیله نرم‌افزار آماری SPSS و minitab پردازش شده و فرضیات پژوهش با استفاده از آزمون دوجمله‌ای و آزمون t یک نمونه‌ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. این پژوهش دارای چهار فرضیه بود که نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از، مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌باشد. و همچنین نتایج پژوهش نشان داد که وجود معیارهای مناسب، داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی، اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه‌ای و استقلال و بی‌طرفی حسابرس از جمله عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: دیوان محاسبات کشور، حسابرسی عملکرد، بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی

مقدمه

دیوان محاسبات کشور به عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و محاسباتی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابداری و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و بکارگیری روش‌های نوین حسابرسی از قبیل حسابرسی عملکرد می‌باشد (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد با معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌تواند در روش‌ها و تصمیمات مدیران دوایر دولتی در مصرف بهینه و هدفدار اعتبارات موثر واقع شده و آتراً به سمت اتخاذ شیوه‌ای که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری، کاستن از هزینه‌ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر سازمان تحت مدیریت بنحو مطلوب گردد، سوق دهد. بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب‌نظران "عامل محدودیت" شناخته می‌شود به مفهوم نوین از کنترل یعنی "عامل هدایت" تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم گردد (فاوچی، ۱۳۸۴). امروزه بعثت رشد و توسعه برنامه‌های دولت، حسابرسی بخش عمومی متحول شده و حوزه خود را فراتر از حسابرسی مالی یا رعایت قرار داده و به سمت حسابرسی عملکرد مدیریت جهت نظارت موثر و کارآمد، سوق داده است با ظهور حسابرسی عملکرد قلمرو جدیدی در پیشروی حساب‌رسان قرار گرفته زیرا با اجرای آن انتظار می‌رود که حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی واقعی طرح‌ها، پروژه‌ها و برنامه‌های دستگاه اجرایی و اثرات مدیریت صحیح بر منابع را ارزیابی کنند و برای کنترل و بهبود عملکرد آنها پیشنهادات ارزنده ای ارائه نمایند از اینرو نقش دیوان محاسبات کشور با اجرای حسابرسی عملکرد، کمک شایانی به اجرای صحیح قوانین و مقررات حاکم و ارائه خدمات موثر و به موقع و بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی و ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم است. پس حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابداری مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخگو در قبال منابع عمومی کمک می‌نماید (محمدی، ۱۳۹۳).

حسابرسی عملکرد، مقوله‌ای چند رشته‌ای است، نه دانشی صرفاً مالی و لذا دارای ظرفیت‌ها و ابزارهای مناسبی در ارزیابی، سنجش و بهبود عملکرد دولت در سطوح عالی بنگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی است (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳). تعاریف متفاوتی از حسابرسی عملکرد ارائه شده است که عموماً در همه آنها مفهوم بنیادی حسابرسی عملکرد در عبارات مختلف مستتر می‌باشد. در استاندارد‌های حسابرسی دولتی ایالات متحده آمریکا، حسابرسی عملکرد به صورت زیر تعریف شده است: "بررسی هدفمند و نظام‌مند برای ارزیابی مستقل از عملکردها و فعالیت‌های سازمان دولتی به منظور بهبود پاسخگویی عمومی

و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها". در استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد این گونه تبیین شده است: "حسابرسی عملکرد، بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکایی است که اقدامات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملکرد دستگاه‌های دولتی را از منظر کارایی، اثربخشی و داشتن صرفه اقتصادی مورد ارزیابی قرار می‌دهد" (ECA, 2015).

حسابرسی عملکرد تعریف‌های متعددی دارد که عبارتند از ارزیابی میزان رعایت هدف‌ها، سیاست‌ها، روش‌های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط؛ ارزیابی اثربخشی سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت؛ ارزیابی کیفیت گزارش‌های مدیریت از نظر درخور اعتماد و مربوط بودن (Pollitt et al., 1999). در استاندارد شماره ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور تحت عنوان "اصول بنیادی حسابرسی عملکرد" چنین تعریف شده است: "حسابرسی عملکرد بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکا از این موضوع است که آیا تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا دستگاه‌های اجرایی مطابق با اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند؟ و آیا جایی برای پیشرفت وجود دارد؟" هدف از حسابرسی عملکرد ارائه اطلاعات جدید، تجزیه و تحلیل و در صورت مقتضی توصیه‌هایی برای بهبود می‌باشد. حسابرسی‌های عملکرد از طریق موارد زیر اطلاعات، دانش یا ارزش جدید را ارائه می‌کند:

– ارائه تجزیه و تحلیل‌های جدید (تجزیه و تحلیل وسیع تر یا عمیق تر یا دید جدید)

– قابل دسترس تر کردن اطلاعات موجود برای استفاده کنندگان ذیربط

– ارائه پیشنهاد بر اساس تجزیه و تحلیل یافته‌های حسابرسی

حسابرسی عملکرد بطور خلاصه، یعنی حسابرسی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی؛

حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیت‌های اداری در انطباق با اصول و رویه‌های مدیریتی سالم و سیاست‌های مدیریتی است و حسابرسی کارایی در مورد استفاده از منابع انسانی و مالی و سایر منابع، شامل ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجش‌های عملکرد و روش‌های نظارتی و ضوابطی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نقایص شناسایی شده به کار می‌روند، اما حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به هدفهای واحدهای حسابرسی شده و حسابرسی آثار واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با آثار مورد انتظار می‌باشد (کرباسی، ۱۳۹۰). در ادبیات علمی نیز حسابرسی عملکرد به شیوه‌های مختلف تعریف شده است. به عنوان مثال وارینگ (Waring) و مورگان (Morgan) حسابرسی عملکرد را به عنوان ارزیابی نظام‌مند و هدفمند فعالیتها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیتها، تعریف کرده‌اند. این تعریف در کنار توصیه‌هایی برای بهبود کار مدیران، وزیران و قانون‌گذاران،

کسانی را که مسئول اجرای توصیه‌ها یا اطمینان یافتن از حسابدهی برای فعالیت صحیح هستند نیز شامل می‌شود (waring & morgan, 2007). امروزه، ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حساب‌رسان عملکرد صورت گیرد (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۲) با این حال حسابرسی عملکرد ضمن آن که نشانگر ارزیابی فرایندهای مدیریت عملکرد است، از یک مجموعه مفاهیم دیگری استفاده می‌کند که اجزای فرایندها و خروجی‌های آن را توصیف می‌کند. (ابعاد خروجی‌ها شامل کمیت و کیفیت است. کمیت به مقدار و حجم یا تعداد خروجیهای تولید شده اشاره دارد. کیفیت به خصوصیات و ویژگی‌های متعدد خروجی‌ها مثل اتکاپذیری، دقت، به موقع بودن، و ایمنی اشاره می‌کند). نکته کلیدی این مفهوم یافته‌های حسابرسی و عناصر تشکیل دهنده آن است (waring & morgan, 2007).

معیارهای حسابرسی عملکرد

مؤلفه اصلی حسابرسی عملکرد، یافته‌های حسابرسی است. یافته‌های حسابرسی متشکل از عناصر استاندارد از جمله معیار، شرایط، علت‌ها و معلول‌ها است. ساختار یافته‌های حسابرسی به وسیله هدف‌های حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر برپا شده است، تعیین می‌شود (خداکریمی، ۱۳۸۰). معیار شاخص ایده‌آلی است که عملیات واقعی در برابر آن سنجیده خواهد شد. معیار می‌تواند شامل انتظارات، استانداردها، قوانین، خط‌مشی‌ها، محک‌های مقایسه، هدف‌های برنامه یا میانگین عملکرد در برنامه‌ها یا نهادهای مشابه باشد. در طراحی روش‌های زمینه‌ای، حساب‌رسان ضوابط جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها را برای رسیدن به هدفهای حسابرسی، طراحی می‌کنند. معیار را می‌توان به واسطه محک زدن به کمک برنامه‌های مقایسه‌پذیر، انتظارات یا نیازهای مشتری، تعیین هدف برنامه، شناسایی هدف‌های تنظیم شده داخلی، مقایسه واحدهای مقایسه‌پذیر انفرادی در داخل یک سازمان، تعیین استانداردهای صنعت یا بخش، مقایسه با روندهای تاریخی، شناسایی عملکرد بهینه یا میانگین عملیات حاصل در یک روند، مقایسه زمان کاری با زمان هدر رفته واقعی یا مقایسه عملکرد گروه آزمون با گروه کنترل، ایجاد کرد (کرباسی و دیگران، ۱۳۹۰). از طرفی معیارها مجموعه‌ای از شاخص‌ها هستند که حساب‌رسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند تا به نتیجه‌گیری‌های منطقی دست یابند (raaum&Campbell, 2006).

معیارهای حسابرسی عملکرد، به عبارت دیگر استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می‌تواند به طور واقع‌بینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. حسابرسی عملکرد نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یا بد دارد و در

نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به طور صریح و چه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسی ها از معیار استفاده کنند. از این رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می دهند. ویژگی های کلیدی معیارها شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اتکا بودن و مقایسه پذیر بودن است. اصول تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی، اصولی سخت و دست نیافتنی نیستند. (barefield,2012)

مهمترین این اصول شامل آن است که:

- الف- حسابرسان باید سعی کنند اجزای مختلف برنامه را در درون پروژه یا کارهای محوله شناسایی کنند؛
 - ب- روش ها و سیاست های واحد مورد رسیدگی را مورد تفحص قرار دهند؛
 - ج- در موقع نبود هرگونه روش تثبیت شده، حسابرسان باید در واحدهای اقتصادی مشابه به جستجوی چنین روش هایی بپردازند؛
 - د- اطلاعات مربوط به گذشته واحد اقتصادی را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و با استفاده از تکنیک های آماری، خود به تعیین معیارها بپردازند؛
 - ه- گاهی حسابرسان معیارهای حسابرسی را از انتظارات استفاده کنندگان از خدمات واحد اقتصادی کسب می کنند.
- در بسیاری از موارد ممکن است هیچ معیاری وجود نداشته باشد و از این رو باید معیارهای جایگزین مشخص شود (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۲). معیارهای حسابرسی را می توان از جنبه های مختلف عملیات واحد اقتصادی به کار برد (رحیمیان، ۱۳۸۲). معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به کار می رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می کند طبق استانداردهای پذیرفته شده دولتی که توسط دیوان محاسبات امریکا تدوین شده، نمونه هایی از معیارهای ممکن برای بخش عمومی به شرح زیر بیان شده است:

الف- انتظارات یا هدف های وضع شده به وسیله قوانین و یا مقررات تعیین شده از سوی مدیریت،

ب- استانداردها و هنجارهای فنی،

پ- نظر کارشناسان،

ت- عملکرد سال های قبل،

ث- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه،

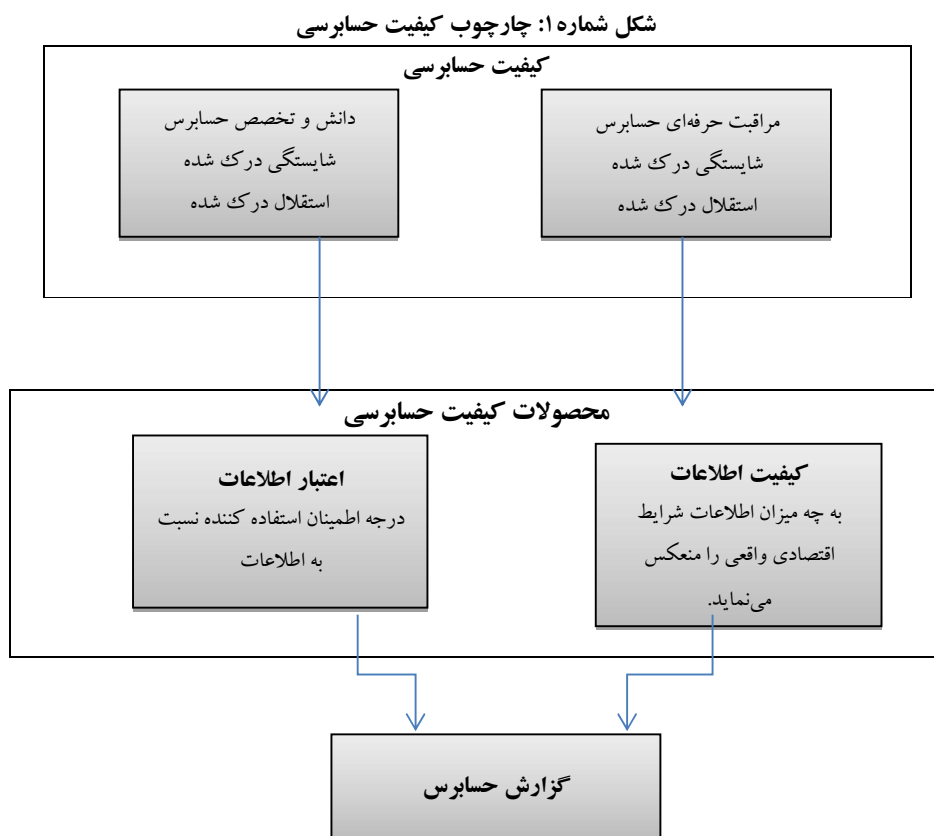
ج- عملکرد در بخش خصوصی (zuraidan et al,2007).

ویژگی معیارهای خوب

- **اطمینان پذیری:** معیارهای درخور اتکا زمانی که به وسیله سایر حسابسان در همان شرایط مورد استفاده قرار گیرند و به نتیجه ثابتی منجر شوند.
- **بیطرفانه بودن:** معیارهای بیطرف از هر نوع جهت گیری حسابسان یا مدیران مبری هستند.
- **مفید بودن:** معیارهای مفید دارای یافته ها و نتایجی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان هستند.
- **درک پذیر بودن:** معیارهای درک پذیر، معیارهایی هستند که دارای توضیحات آشکار و روشنی هستند و معانی با تفاسیر مختلف ندارند.
- **مقایسه پذیری:** معیارهایی مقایسه پذیرند که سازگار با معیارهایی هستند که در سایر سازمانها یا فعالیتهای مشابه یا در حسابرسیهای عملکرد قبلی سازمان، به کار می روند.
- **کامل بودن:** کامل بودن به توسعه تمام معیارهای مهم متناسب جهت ارزیابی عملکردها در شرایط مختلف مربوط می شود.
- **پذیرفتنی بودن:** معیارهای پذیرفتنی، معیارهایی هستند که مورد پذیرش واحد حسابرسی شونده، قانون گذار، استفاده کنندگان عمومی و... هستند (raaum&Campbell, 2006).

کیفیت حسابرسی عملکرد

اجزای کیفیت حسابرسی عملکرد را می توان به، داشتن مراقبت حرفه ای و دارا بودن دانش و تخصص حسابرس طبقه بندی نمود. اجزای مذکور دو محصول کیفیت حسابرسی تلقی می شود (طبق شکل ۱) که رعایت کامل آن در اجرای حسابرسی عملکرد، بر کیفیت گزارش تاثیر بسزایی می گذارد (schilder, 2011).



رهنمودهای کیفیت حسابرسی (Guidelines on Audit Quality, 2004)، کیفیت را مرتبط با چند

ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی می‌دانند که این ویژگی‌ها عبارتند از:

اهمیت: موضوع حسابرسی شده تا چه میزان حائز اهمیت می‌باشد. این معیار می‌تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تأثیری که عملکرد آن واحد بر عموم جامعه یا بر موضوع‌های اصلی مالی داراست مورد ارزیابی قرار گیرد.

قابلیت اعتماد: آیا نتایج و یافته‌های حسابرسی، انعکاسی صحیح از شرایط واقعی موضوع بررسی شده می‌باشند؟ آیا تمامی اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به‌طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری شده در حسابرسی‌اند؟

بی‌طرفی: آیا حسابرسی به‌صورت منصفانه و به دور از تبعیض انجام شده است؟ آیا حسابرسان ارزیابی‌ها و نظرات خود را بر مبنای حقیقت و تحلیل‌های صحیح انجام داده است؟

دامنه: آیا کار حسابرسی به طور کامل عناصر مورد نیاز یک حسابرسی موفق را برنامه ریزی و اجرا نموده است؟

به موقع بودن: آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب که جهت تصمیم گیری ها یا اصلاح ضعف های مدیریت مورد نیازند ارائه شده است؟

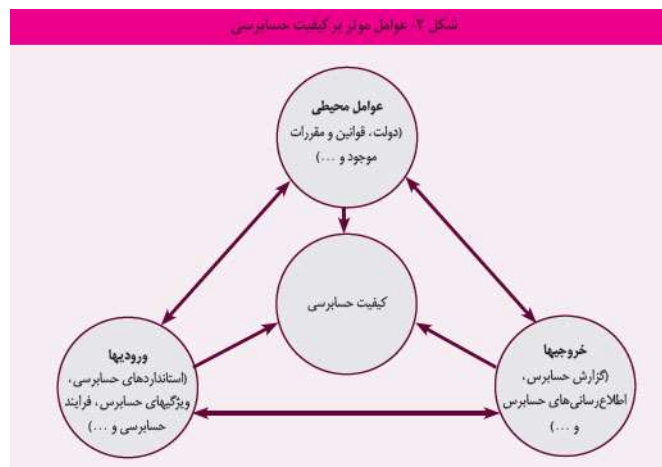
وضوح: آیا گزارش حسابرس در ارائه نتایج، شفاف و مختصر بوده است؟ این مورد شامل اطمینان از این است که آیا دامنه، یافته ها و هرگونه پیشنهادها توسط استفاده کنندگانی که در زمینه موضوع های مطرح شده از دانش کافی بهره مند نیستند قابل فهم باشند.

کارایی: آیا منابع تخصیص یافته به حسابرسی با توجه به اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده اند؟
اثر بخشی: آیا یافته ها، نتایج و نظریه های واحد حسابرسی شده، دولت و سایرین بیانگر واکنشی مناسب بوده است؟

بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید سیاست ها، سیستم ها و رویه هایی را به کار بندند که عوامل کیفی فوق را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی شامل، زمان بندی کار، برنامه ریزی، اجرا، ارزیابی یافته ها، نتیجه گیری و گزارش دهی و پیشنهاد های حسابرسی، کنترل های کیفیت را اجرا نمایند (محمدی، ۱۳۹۳).

عوامل موثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد

به طور مفهومی کیفیت حسابرسی عملکرد را می توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی ها، خروجی ها و عوامل محیطی (schilder, 2011) که در شکل ۲ نشان داده شده است.



به جز استانداردهای حسابرسی، ورودیهای دیگری برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. یکی از آنها، ویژگیهای شخص حسابرسان مانند مهارت و تجربه وی، ارزشهای اخلاقی و طرز تفکر اوست. یکی دیگر از عوامل مهم، فرایند حسابرسی است. این فرایند شامل صحت روششناسی حسابرسی، میزان تاثیر روشهای حسابرسی استفاده شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است.

خروجیهای حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجیها توسط استفاده کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرسان به طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. همین طور، ارتباط حسابرسان با ارکان راهبری در مورد موضوعاتی همچون جنبه های کیفی گزارش های مالی و نقاط ضعف کنترل های داخلی می تواند اثر مثبتی روی کیفیت حسابرسی داشته باشند.

به طور گسترده تر، عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارند. به عنوان مثال، نظارت مناسب ارکان راهبری، کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد؛ به ویژه اگر فضایی شفاف و دارای ارزش اخلاقی در داخل واحد تجاری به وجود آورد. قوانین و مقررات نیز می تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت داشته باشد؛ اگر میان اشخاص دیگر، چارچوبی به وجود آورد که بتوان حسابرسی را به طور کارا هدایت نمود. همین طور، کیفیت چارچوب گزارشگری مالی مربوط نیز می تواند بر کیفیت حسابرسی موثر باشد. برای مثال، استفاده از یک چارچوب گزارشگری مالی که به بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی نمی کند، ممکن است بر کیفیت حسابرسی به عنوان یک عامل خارجی اثر معکوس گذارد (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱).

پیشینه پژوهش

تحقیقاتی که در رابطه با حسابرسی عملکرد صورت گرفته است بشرح ذیل بیان می گردد:

زارعی و فاضلی نژاد (۱۳۹۵) در پژوهش خود با عنوان الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، بیان نمودند که تحول در مدیریت امور عمومی مستلزم تغییر نگرش در مدیریت مالی عمومی است و یکی از مولفه های اصلی مدیریت دولتی نوین توجه به "نتیجه" به جای "فرایند" است و بر همین مبنا در مرحله نظارت بر اجرای بودجه، حسابرسی عملکرد بعنوان ابزار اصلی تلقی می گردد. نتایج پژوهش اعتباریان و همکاران، (۱۳۹۳) با عنوان رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد، نشان داد که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات و بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد همچنین بین شفافیت اطلاعات و بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد، با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیمی وجود دارد.

نتایج پژوهش مقصود شاه محمدی در سال ۱۳۷۷ در ارتباط با بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران، نشان داد که حسابرسی عملیاتی در ایران کاملاً شناخته شده نیست و آموزش کافی نیز در این زمینه وجود ندارد. و مدیران آگاهی کافی از حسابرسی عملکرد و فواید آن را ندارند. در پژوهش دیگری، نتایج تحقیقات محسن جعفری (۱۳۸۲) با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در صنعت بیمه (بیمه اموال) نشان داد که بدون نبودن سیستم کنترل مدیریت و نبود الگوهای تجربی مناسب در زمینه حسابرسی عملیاتی از موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی است. نتایج تحقیقات علی یزدانی در سال ۱۳۸۴، با عنوان طراحی و تطبیق الگوی حسابرسی عملکرد در شرکت نیک نوش با نگرشی نو، نشان داد که: حسابرسی عملکرد افزایش کارآیی مؤثر است و انجام این نوع حسابرسی می تواند مکمل گزارشهای حسابرسی مالی باشد. گزارش های مالی به تنهایی بیانگر وضعیت شرکت نیست و فقط بیان کننده اظهار نظر درباره صورت های مالی است. نتایج تحقیقات حساس یگانه در سال ۱۳۸۲ در خصوص حسابرسی عملکرد و چالش های آن نشان داد که، حسابرسان عملکرد، ضمن داشتن استقلال، شایستگی و رعایت مراقبت و اخلاق حرفه ای باید از توانمندی حرفه ای مناسبی برخوردار باشند. داشتن توانمندی حرفه ای و دقت نظریه جنبه های روابط انسانی تأثیرانکارناپذیری بر موفقیت حسابرسان عملیاتی دارد. شناخت محیط حسابرس، جلب اعتماد حسابرسی شوندگان و ایجاد و حفظ روابط انسانی با مدیران، سرپرستان و کارکنان واحد تحت حسابرسی از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش های احتمالی است. رفتار اخلاقی و پرهیز از روش های انتقادی و خرده گیری بی مورد، دوری جستن از جزیی نگری از عوامل دیگری است که مؤثر است. حسابرسان باید همواره این موضوع را به خاطر داشته باشند که موفقیت آنها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شوندگان وابسته است و بدون آن حسابرسی عملکرد غیر عملی است و چنانچه اجباری باشد، اثربخشی لازم را ندارد. نیما ناصرزاده (۱۳۸۴)

در پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی، الزامات قانونی و اجرایی و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را برای اجرای مؤثر و جدی حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابرسی مطرح می کند. همچنین عدم شناخت کافی مدیران از اهمیت و فواید انجام حسابرسی عملیاتی و عدم وجود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابرسی عملیاتی برای حسابرسان را از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی می نماید. نتیجه تحقیقات فرزانه حیدر (۱۳۸۶) به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش که با توجه به اهمیت و نقش حسابرسی عملیاتی چه موانعی در اجرای آن وجود دارد، نشان داد که ضعف مهارت های تخصصی حسابرسان، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه های دولتی، نبود شاخص های سنجش عملکرد دستگاه های دولتی و عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی مانع از اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی است. نتایج تحقیقات علیرضا خداکرمی در سال ۱۳۸۰ در ارتباط با بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران نشان داد که حسابرسی

عملکرد بر انگیزش مدیران به ویژه در محدوده مدیران عالی در مراحل مختلف بخصوص در مرحله اجرا، در جهت میزان دستیابی به اهداف، به میزان قابل توجهی تأثیر بسزایی دارد. نتایج تحقیقات احمد دهقان نیری در سال ۱۳۸۵ با عنوان، بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد در بهره‌وری طرح‌های عمرانی، نشان داد که برای هرچه بهتر شدن مدیریت ارزش و کاهش هزینه‌ها و افزایش بهره‌وری در طرح‌های عمرانی راهکارهای ارائه شده از طریق حسابرسی عملکرد، مفید و موثر است و مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد هر دو بر کاهش هزینه‌ها از طریق صرفه جویی، کارایی و اثر بخشی می‌پردازند. نتایج تحقیقات حسن جوی پا با عنوان آسیب‌شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن، نشان داد که کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حساب‌رسان دیوان محاسبات، سیستم بودجه‌ریزی نامناسب، فقدان شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حساب‌رسان دیوان محاسبات، سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی و فقدان صلاحیت و اختیار قانونی برای انجام حسابرسی عملکرد، بعنوان موانع اجرایی حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات می‌باشند (جوپای، ۱۳۸۹).

از دهه ۱۹۹۰ به بعد بیشتر موسسات بخش عمومی کانادا و ایالات کبک، از لحاظ کارایی و عملکرد مورد حسابرسی عملکرد قرار گرفتند که ثمره آن بعنوان ابزاری برای کنترل و بهبود عملکرد وزارتخانه‌های دولتی تلقی شده است. دانیل مورین در سال ۲۰۰۱ در رساله دکترای خود، ارتباط دیوان محاسبات (بعنوان حسابرس) و واحدهای مورد رسیدگی در حسابرسی عملکرد انجام شده در کانادا و ایالت کبک را مورد بررسی قرار داده است که یافته اصلی تحقیق او این است که حسابرسی عملکرد را می‌توان بعنوان فرایند اجتماعی اثر گذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجاد شده بین منبع تأثیر، یعنی حسابرس عملیاتی و هدف تأثیر، یعنی واحد مورد بررسی، بدست آورد. حساب‌رسان، در تلاش برای اثرگذاری بر واحد مورد رسیدگی، از تشویق و مذاکره بعنوان روش‌های اثرگذاری و از اطلاع‌رسانی و مشاوره بعنوان پیام استفاده می‌کنند (morin, 2011). هیرشمن در تحقیق خود در سال ۱۹۷۰ بیان نمود که دیوان محاسبات، از طریق حسابرسی‌های عملکرد در سازمان‌های عمومی، حافظ بودجه عمومی بوده و از اتلاف وجوه عمومی از طریق حسابرسی عملکرد جلوگیری می‌کند و همچنین فرایندهای مدیریتی سازمان‌های دولتی را بهبود می‌بخشد (Hirschman, 1970). هاترلی و پارکر به مطالعه‌ای در زمینه‌ی برخی جنبه‌های حسابرسی عملکرد پرداختند که به وسیله حساب‌رسان رسمی در استرالیا انجام شده بود. هدف آنها کشف مواردی مانند دلایل رد پیشنهادهای مطرح شده از سوی حساب‌رسان، بود. که نتایج تحقیق نشان داد سازمان‌های مورد بررسی اغلب دلیل این کار خود را چنین بیان می‌کردند:

الف) مشکل بودن اجرای پیشنهادهای ارائه شده توسط حسابرس.

ب) پیشنهادات با هدف کارآیی، ممکن است تحقق اهداف مربوط به اثربخشی یا بالعکس را با موانعی روبرو سازد (hatherly&parker,2013).

تحقیقات بارفیلد نشان داد که اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقای کنترل‌های داخلی تاثیر بسزایی دارد (barefield,2012). همچنین تحقیقات پولیت و ساما، نشان داد که توانایی مؤسسات حسابرسی بزرگ در اثرگذاری از طریق کار حسابرسی عملیاتی بیشتر است و این اثرگذاری در طول حسابرسی عملیاتی مشاهده می‌شود و بین حسابرسان عملیاتی و واحدهای مورد بررسی پیوندهای پیچیده‌ای وجود دارد (pollitt & summa,2008).

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به شناسایی و بیان عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر قابل طرح است:

فرضیه‌ی اول: استفاده از معیارهای مناسب (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

فرضیه‌ی دوم: داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی توسط حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

فرضیه‌ی سوم: اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه‌ای (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

فرضیه‌ی چهارم: داشتن استقلال و بی‌طرفی حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر گامی در جهت بررسی عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور است. این پژوهش از نظر روش استنتاج، توصیفی - تحلیلی (استقرایی) و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی و از جهت هدف کاربردی می‌باشد و قلمرو زمانی آن مربوط به اطلاعات حاصل در زمان پژوهش (سال ۱۳۹۴) می‌باشد. جامعه‌ی آماری تحقیق حاضر را ۲۲۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهد و تعداد نمونه بر اساس فرمول کوکران به تعداد ۱۴۵ نفر تعیین شده است. برای جمع‌آوری داده‌های لازم با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از اساتید دانشگاه، مدیران و معاونین دستگاه‌های دولتی، پرسشنامه‌ای حاوی ۲۰ سوال درباره‌ی بررسی عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، تدوین گردید برای پاسخگویی به

سوال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها پاسخ‌های کیفی به ترتیب به صورت مقادیر ۵، ۴، ۳، ۲ و ۱ امتیازبندی شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش‌آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسشنامه بین گروه ۲۰ نفره توزیع گردید. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ی مورد استفاده بالغ بر ۰/۸۶ است. طبق قاعده‌ی تجربی، این ضریب باید $(\alpha \geq 0.70)$ باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲) و با استفاده از نرم افزار spss و minitab داده‌ها تجزیه و تحلیل گردید و فرضیه‌ها با استفاده از روش‌های آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای، آزمون مقایسه‌ی میانگین با یک عدد ثابت (آزمون t)، مورد آزمون قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

یافته‌های توصیفی پژوهش به شرح زیر می باشد:

۵۰ درصد از پاسخ دهندگان بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن دارند و ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی لیسانس و فوق لیسانس هستند که این امر، پژوهش را از نظر مبانی تئوریک قوی تر می‌سازد و ۵۴ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بالای ۱۵ سال در حرفه حسابرسی هستند که درصد قابل توجهی است و ۶۵ درصد پاسخ دهندگان دارای رده شغلی بالایی در حرفه حسابرسی می‌باشند لذا پاسخ آنان می‌تواند از اطمینان قابل ملاحظه‌ای برخوردار باشد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش و نتایج آن

برای آزمون ۴ فرضیه‌های پژوهش، تعداد ۲۰ سوال طراحی گردید و همچنین برای تحلیل فرضیه‌ها، ابتدا براساس ارزش عددی ۵ تا ۱ اختصاص یافته به گزینه‌های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سوالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سوالات، میانگین بدست آمده بیشتر از عدد ۳ باشد، نشان‌دهنده موافقت با فرضیه می‌باشد.

بررسی فرضیه ۱:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که استفاده از معیارهای مناسب (در حسابرسی عملکرد) برافرايش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می‌گردد. به کمک آزمون دوجمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳: نتیجه آزمون دو جمله‌ای فرضیه ۱

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	(درصد)	تعداد	(درصد)	تعداد	
≤ 0.0001	۰	۰	۱۰۰	۱۴۵	فرضیه ۱

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0.0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت. جدول شماره ۴ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۱ می باشد، نشان می دهد.

جدول شماره ۴: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۱

فرضیه ۱	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۵۵.۱	۰.۱۷

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ است، ولی این مقدار از ۰.۱ بیشتر می باشد ($P\text{-value} = 0.17$) فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده‌ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. فرضیه یک از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه‌ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول شماره ۵ آمده است.

جدول شماره ۵: نتیجه آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه ۱

مقدار احتمال (P-Value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
≤ 0.0001	۶۱.۱	۴۹.۱	۱۴۴	۵۲.۵۲	۳۶.۰	۰.۸۴	فرضیه ۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ ($P\text{-value} \leq 0.0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۲:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی توسط حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد. به کمک آزمون دو جمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول شماره ۶ آمده است.

جدول شماره ۶: نتیجه آزمون دو جمله‌ای فرضیه ۲

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	(درصد)	تعداد	(درصد)	
فرضیه ۲	۱۴۵	۱۰۰	۰	۰	≤ ۰.۰۰۰۱

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد ($P\text{-value} \leq ۰.۰۰۰۱$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می‌باشد می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت. جدول شماره ۷ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۲ می‌باشد، نشان می‌دهد.

جدول شماره ۷: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۲

فرضیه ۲	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۵۶.۱	۰.۱۴۰

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ است، ولی این مقدار از ۰.۰۱ بیشتر می‌باشد ($P\text{-value} = ۰.۱۴$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را نمی‌توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی‌توان ادعا کرد بین توزیع این داده‌ها و توزیع نرمال تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد. فرضیه دو از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه‌ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول شماره ۸ آمده است.

جدول شماره ۸: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۲

مقدار احتمال (P-Value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
≤ 0.001	۴۰.۱	۲۶.۱	۱۴۴	۵۴.۳۸	۴۲.۰	۱۲.۴	فرضیه ۲

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ (۰.۰۱ $\leq P\text{-value}$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۳:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه ای (در حسابرسی عملکرد) برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول شماره ۹ آمده است.

جدول شماره ۹: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت	تعداد	نسبت	تعداد	
≤ 0.001	۰	۰	۱۰۰	۱۴۵	فرضیه ۳

از آنجایی که مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می باشد ($0.001 \leq P\text{-value}$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت. جدول شماره ۱۰ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۳ می باشد، نشان می دهد.

جدول شماره ۱۰: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

فرضیه ۳	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۲۶.۱	۰.۲۸

از آنجایی که مقدار احتمال بزرگتر از ۰.۰۵ است، ($0.28 = P\text{-value}$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین

توزیع این داده‌ها و توزیع نرمال تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد. فرضیه سه از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول شماره ۱۱ آمده است.

جدول شماره ۱۱: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۳

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۳	۸۶.۳	۴۵.۰	۸۲.۳۴	۱۴۴	۲۲.۱	۳۷.۱	$0.001 \leq$

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می‌باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ (۰.۰۰۱ $P\text{-value} \leq$)، می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۴:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، داشتن استقلال و بی‌طرفی حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد. به کمک آزمون دوجمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول شماره ۱۲ آمده است.

جدول شماره ۱۲: نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه ۴

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت	تعداد	نسبت	
فرضیه ۴	۱۴۳	۹۹.۰	۲	۰.۱	$0.001 \leq$

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد ($0.001 \leq P\text{-value}$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می‌باشد می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

جدول شماره ۱۳ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۴ می‌باشد، نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۳: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۴

فرضیه ۴	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱۰.۱	۰.۱۸

از آنجاییکه مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ است، ($P\text{-value}=0.18$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را نمی‌توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان ادعا کرد بین توزیع این داده‌ها و توزیع نرمال تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد.

فرضیه چهار از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه‌ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول شماره ۱۴ آمده است.

جدول شماره ۱۴: نتیجه آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه ۴

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۴	۲۷.۴	۵۱.۰	۷۳.۲۷	۱۴۷	۰.۸	۲۴.۱	$0.001 \leq$

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می‌باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ ($0.001 \leq$)، $P\text{-value}$ می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

مقایسه میزان تاثیر چهار عامل در افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور اینکه از نظر پاسخ دهندگان، کدام عامل بیشترین تاثیر را بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور دارد، با توجه به وابستگی پاسخ‌ها برای مقایسه چهار عامل، مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می‌باشد بنابراین رتبه‌بندی اهمیت این فرضیه‌ها در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره ۱۵ بوده و نتایج این آزمون حاکی از آن است که "داشتن استقلال و بی طرفی حسابرسان" در اولویت اول، "داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی"، "در اولویت دوم"، "استفاده از معیارهای مناسب" در اولویت سوم و "اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه‌ای" در اولویت چهارم قرار می‌گیرند.

جدول شماره ۱۵: میانگین رتبه و اولویت‌بندی عوامل موثر بر دیوان محاسبات کشور

اولویت	میانگین رتبه	فرضیه‌ها
۳	۴/۰۸	استفاده از معیارهای مناسب
۲	۴/۱۲	۲- داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی
۴	۳/۸۶	۳- اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه ای
۱	۴/۲۷	۴- داشتن استقلال و بی طرفی حسابرسان
p-value=0/000, chi-square=75/49, df=3, n=145		

نتیجه‌گیری

گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارزیابی مستقلی از حیطه فعالیت بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند تا مدیریت منابع را بهبود بخشد و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد و همچنین حسابرسی عملکرد موجب تقویت پاسخ‌دهی مسئولان و مدیران بخش دولتی به لحاظ عملکرد آنها و نیز اعلام نتایج حاصله از اجرای صحیح قوانین و مقررات توسعه بویژه قوانین در دسترس به اهداف مدنظر قانون‌گذاران می‌باشد. لذا هدف از حسابرسی عملکرد ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی شده و مدیریت آن در قالب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و نیز ارائه توصیه‌هایی برای نحوه بهبود عملکرد سازمان یاد شده است. پس حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته است که به مرور زمان پیچیده‌تر می‌شود تا بتواند نیازهای جوامع مختلف و سطوح مختلف دولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را برآورده کند در این راستا میزان دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات کشور و نحوه کاربرد آن در حسابرسی عملکرد می‌تواند بر کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد و نتیجه گزارش حسابرسی نقش بسزایی داشته باشد. و نتیجه گزارشات حسابرسی عملکرد در هدایت دستگاه‌های اجرایی در مسیر درست و نیل به اهداف آن مفید و موثر واقع خواهد شد به‌طور عمده، اجرای موثر بسیاری از شیوه‌های حسابرسی عملکرد متکی به صلاحیت شخصی - قضاوت حرفه‌ای استوار است. حسابرسی که مسئولیت اجرایی حسابرسی عملکرد به آن واگذار می‌شود، باید تجربه کافی و مناسب و توانایی و اختیار لازم را برای انجام مسئولیت داشته باشند. تحقق این امر منوط به به‌کارگیری حسابرسانی است که نه تنها به‌طور کامل و مناسب آموزش دیده‌اند، بلکه به‌طور مستمر در صدد ارتقای توانایی‌های حرفه‌ای خود هستند. لذا دیوان محاسبات کشور با فراهم نمودن معیارهای مورد قبول و مناسب حسابرسی عملکرد، می‌تواند نقشی اساسی در ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی و توانایی حسابرسان در اجرای دقیق حسابرسی عملکرد داشته باشد. در این پژوهش یافته‌های تحقیق نشان داد که وجود معیارهای مناسب، داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی، اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه ای و استقلال و بی‌طرفی حسابرس از جمله عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد

در دیوان محاسبات کشور می باشد به عبارت دیگر نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها حاکی از، مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

پیشنهاها

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش بر اساس فرضیه‌ها، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می گردد:

فرضیه اول: معیار حسابرسی، مهمترین شاخص حسابرسی عملکرد می باشد لذا حسابرسان دیوان محاسبات کشور در زمان انتخاب معیارهای حسابرسی باید به ویژگی های کیفی آن (مربوط بودن - قابلیت اتکا- بی طرفی - قابل فهم - کامل بودن) توجه ویژه داشته باشند. این معیارها می تواند از قوانین و مقررات، استانداردهای تدوین شده نهادهای حرفه ای و از اطلاعات سایر سازمان های مشابه بدست آید انتخاب معیار مناسب و مرتبط با موضوع رسیدگی می تواند در ارتقای کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور مفید واقع شود.

فرضیه دوم: حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور باید توسط حسابرسان متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی صورت پذیرد. بطوری که در حین انجام حسابرسی مسئولانه و متعهدانه اعمال شود تا منجر به ارائه گزارش با کیفیت شود.

در این راستا ویژگی های یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از:

کنجکاوی؛ توانایی تجزیه و تحلیل؛ توانایی مقاعدسازی؛ قضاوت خوب حرفه ای؛ آگاهی متعارف؛ بی طرفی؛ مهارت برقراری ارتباط؛ استقلال؛ اعتماد به نفس. علاوه بر ویژگی های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائی های عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیک ها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی.

فرضیه سوم: حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید با اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه ای خود، ریسک های بالقوه در کسب کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شناسایی کنند تا بتوانند در ارائه گزارش با کیفیت حسابرسی عملکرد موفق عمل کنند.

فرضیه چهارم: هدف اصلی حسابرسی عملکرد تهیه یک اظهار نظر مستقل در باره صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی در زمینه های درآمد - هزینه و مخارج- مدیریت منابع در راستای بهبود پاسخگویی عمومی از طریق ارائه پیشنهادات ارزنده در گزارش با کیفیت حسابرسی در جهت بهبود عملکرد می باشد لذا اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور به بررسی نظام مند و هدفمند برنامه ها - فعالیت ها و سامانه های مدیریت و روش های سازمانی بخش عمومی جهت تهیه یک ارزیابی مستقل به منظور دستیابی به استفاده از منابع بطور کارا و با صرفه و اثربخش می پردازد بنابراین برای تحقق این امر

لازم است حسابرسان دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد، استقلال کافی و بی طرفی را در رسیدگی های خود، اعمال نمایند.

از آنجایی که در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت 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 این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت های مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسان دیوان محاسبات کشور با حفظ استقلال رای خود همراه با بی طرفی، به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری های مدیریت پردازند و نتیجه گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت، با ارائه گزارش های باکیفیت خود، ارائه کنند.

پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

پیشنهاد می شود در ادامه این پژوهش موضوعات زیر نیز بررسی شوند:

- شناسایی سایر عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور.
- بررسی رابطه بین کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد با استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور.
- بررسی رابطه بین حسابرسی عملکرد با شفافیت اطلاعات مالی و تسهیل امر پاسخگویی مدیران.
- بررسی عوامل موثر بر تعیین معیارهای باکیفیت حسابرسی عملکرد.

محدودیت های پژوهش

در فرایند انجام پژوهش علمی مجموعه شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل و اختیار پژوهشگر بوده و بصورت بالقوه می تواند نتایج را تحت تاثیر قرار داده و تعمیم پذیری آن را دچار مشکل سازد. پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده است، از محدودیت های حاکم بر این پژوهش می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- از آنجایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش مربوط به حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد بنابراین یافته های پژوهش فقط برگرفته از دیدگاه و نقطه نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایر حسابرسان و صاحب نظران، باید با احتیاط انجام گیرد.
- مشغله فراوان و عدم تمایل حسابرسان و پاسخ دهندگان به همکاری با پژوهشگر همواره یکی از مهمترین محدودیت های انجام پژوهش های، علمی پژوهشی بوده و باید تلاش زیادی برای جلب اطمینان پاسخ دهندگان جهت تکمیل پرسشنامه انجام گیرد.

فهرست منابع و مآخذ

- اسدی، مرتضی و مجید دارابی (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی، مجله حسابرس، شماره ۶۲.
- اعتباریان، اکبر، عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۵۵.
- بنی فاطمی کاشی، محمدرضا (۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.
- جعفری، محسن (۱۳۸۲). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در صنعت بیمه، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- جوی پا، حسن (۱۳۸۹). آسیب شناسی اجرایی حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم شماره ۲.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۲). حسابرسی عملکرد و چالش های آن، نشریه حسابداری، شماره ۱۶۱.
- خداکریمی، علیرضا (۱۳۸۰). بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران- دانشکده مدیریت و حسابداری.
- دهقان نیری، احمد (۱۳۸۵). بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد در بهره‌وری طرح‌های عمرانی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۰ سال ششم.
- رحیمیان نظام‌الدین (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.
- زارعی، حسین و جواد فاضلی نژاد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۶۳، ص ۲۶۹.
- شاه‌محمدی، مقصود (۱۳۷۷). موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- صدفی، ذبیح اله و سکنیه بابایی (۱۳۸۲). تکنیک‌های خاص تحقیق، انتشارات ورجاوند، چاپ اول.
- فاوچی، هادی (۱۳۸۴). مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۱۵.
- فرزانه، حیدر (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- کرباسی، حسین؛ پورکریم، یعقوب و محمدرضا عباسی (۱۳۹۰). توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی؛ مجله حسابرس، شماره ۵۲.

- ناصرزاده، نیما (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی توسط موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- محمدی، جمال (۱۳۹۳). عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد، مجله حسابرس. شماره ۷۱.

- Barefield, R. M. (2012). The Impact of Audit Frequency on Quality of Internal Control. Studies in Accounting Research No. 11 (Sarasota, Florida, American Accounting Association), 86p.
- Daujotaite D. , I. Macerinskiene. (2008). Development of Performance Audit in Public Sector, 5th International Scientific Conference Business and Management , Vilnius, Lithuania, 16-17 May, p. 177-185.
- European court of auditors (ECA),. (2015). "performance audit manual ", available at: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF
- Hatherly ,D. J, and L. D. Parker. (2013). Performance Audit Outcome: A Comparative Study. Financial Accountability & Management ,vol. 12. no. 1.
- Hirschman. A. O. (1970). Exit Voice and Loyalty Responses to Decline in Firms, Organizations, and States, (Cambridge , Massachusetts: Harvard University Press), 162p.
- Morin, Danielle. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administration: Looking Beyond Appearance. Financial Accountability & Management , 17(2).
- Pollitt, CH. , H. Summa. (2008). Performance Audit and Public Management Reform , University of Vermont.
- Pollitt, C. , X. Girre, J. Lonsdale, R. Mui, H. Summa and Waernrs. (1999). Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries, (New York : oxford university press), 248p.
- Raaum, B. and Campbell, R. (2006). "Challenges in performance Auditing", The journal of Government financial management 55 (4). 26-30
- Schilder A. (2011). Audit Quality an IAASB Perspective , www.iaasb.org
- Waring, C. , S. Morgan. (2007). Performance Accountability and Combating Corruption , Washington, D C: The World Bank, p. 448.
- Zuraidan Mohd – Sanusi, Takiah. Mohd – Iskandar. (2007). Audit, judgment performance: Assessing the effect of performance incentive, effort and task complexity ", managerial Auditing journal, vol. 22 no. 1.

