فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت
Journal of New Research Approaches in Management Science
سال دوم. شماره چهاردهم. پاییز ۱۳۹۸، صص۱۵۷-۱۳۵ Vol 2. No 14. 2019, p 135-157
شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱) ISSN: (2588-5561)

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 می توانند با ارائه گزارش با کیفیت حسابرسی ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجربه ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه برمشکلات 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 می‌دهندکه تعداد ۱۴۵نفراز طریق فرمول کوکران بعنوان نمونه انتخاب گردید و داده‌های مورد نیازاز 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 تائید واقع گردید) و بوسیله نرم‌افزار آماری SPSS و minitab پردازش شده و فرضیات پژوهش با استفاده از آزمون دوجمله‌ای و آزمون t یک نمونه‌ای موردتجزیه و تحلیل قرار گرفتند. این پژوهش دارای چهار فرضیه بودکه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از، مورد تائید قرارگرفتن کلیه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌باشد. و همچنین نتایج پژوهش نشان دادکه 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 برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد می‌باشد.

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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

مقدمه

دیوان محاسبات کشور به عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و ماموریت آن کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انظباط مالی و محاسباتی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابدهی 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 بکار گیری روش‌های نوین حسابرسی از قبیل حسابرسی عملکرد می‌باشد (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد با معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌تواند در روش‌ها وتصمیمات مدیران دوایر دولتی در مصرف بهینه و هدفدار اعتبارات موثر واقع شده و آنرا 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 وکسب نتایج برنامه‌هاو فعالیتهای مصوب دولت فراهم گردد (فاوچی، ۱۳۸۴). امروزه بعلت 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 وکار آمد، 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 اینرونقش 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 ودستگاه‌های اجرایی و ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم است. پس حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابدهی مهیاکرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخگودر قبال منابع عمومی کمک می‌نماید (محمدی، ۱۳۹۳).

حسابرسی عملکرد، مقوله‌ای چند رشته‌ای است، نه دانشی صرفا 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 عموما در همه آنها مفهوم بنیادی حسابرسی عملکرد در عبارات مختلف مستتر می باشد. 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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها". در استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد این‌گونه 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 وکنترل مدیریت؛ ارزیابی کیفیت گزارش‌های مدیریت ازنظردرخور 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، تجزیه‌وتحلیل و در صورت مقتضی توصیه‌هایی برای بهبود می‌باشد. حسابرسی‌های عملکرد از طریق موارد زیر اطلاعات، دانش یا ارزش جدید را ارائه می‌کند:

ـ ارائه تجزیه‌وتحلیل‌های جدید (تجزیه‌وتحلیل وسیع تر یا عمیق‌تر یا دیدجدید)

ـ قابل دسترس‌تر کردن اطلاعات موجود برای استفاده‌کنندگان ذیربط

ـ 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 وحسابرسی کارایی در مورد استفاده از منابع انسانی و مالی و سایر منابع، شامل ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجه‌های عملکرد و روش‌های نظارتی و ضوابطی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نقایص شناسایی شده به‌کار می‌روند، اما حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به هدفهای واحدهای حسابرسی‌شده 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. به‌عنوان مثال وارینگ (Waring) و مورگان (Morgan) حسابرسی عملکرد را به‌عنوان 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،

1- **European court of auditors(ECA)**

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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 به‌عنوان 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 خروجی های آن را توصیف می‌کند. (ابعاد خروجی‌ها شامل کمیت وکیفیت است. کمیت به مقدار و حجم یا تعداد خروجیهای تولید شده اشاره دارد. کیفیت به خصوصیات و ویژگی‌های متعدد خروجی‌ها مثل اتکاپذیری، دقت، به‌موقع بودن، و ایمنی اشاره می‌کند). نکته کلیدی این مفهوم یافته‌های حسابرسی و عناصر تشکیل‌دهنده آن است (waring &morgan, 2007).

معیارهای حسابرسی عملکرد

مولفه اصلی حسابرسی عملکرد، یافته‌های حسابرسی است. یافته‌های حسابرسی متشکل از عناصر استاندارد از جمله معیار، شرایط، علت‌ها و معلول‌ها است. ساختارِ یافته‌های حسابرسی به‌وسیله هدف‌های حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر برپا شده است، تعیین می‌شود (خداکرمی، 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 تجزیه‌وتحلیل 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 هستندکه 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 به‌طورواقعبینانه 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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به‌طور صریح وچه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسی ها از معیار استفاده کنند. از این‌رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می‌دهند.

ویژگی‌های کلیدی معیارها شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اتکا بودن و مقایسه‌پذیر 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- روش‌ها و سیاست‌های 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 روش‌هایی بپردازند؛

د- اطلاعات مربوط به گذشته واحد اقتصادی را موردتجزیه‌وتحلیل قرار دهند و با استفاده از تکنیک‌های آماری، خود به تعیین معیارها بپردازند؛

ه- گاهی حسابرسان معیارهای حسابرسی را از انتظارات استفاده‌کنندگان ازخدمات واحد اقتصادی کسب می‌کنند.

در بسیاری از موارد ممکن است هیچ معیاری وجودنداشته باشد و از این رو باید معیارهای جایگزین مشخص شود (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۲). معیارهای حسابرسی را می‌توان از جنبه‌های مختلف عملیات واحد اقتصادی به‌کار برد (رحیمیان، ۱۳۸۲). معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به‌کار می‌رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می‌کند طبق استانداردهای پذیرفته شده دولتی که توسط دیوان محاسبات امریکا تدوین شده، نمونه‌هایی از معیارهای ممکن برای بخش عمومی به شرح زیر بیان شده است:

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

ب- استانداردها و هنجارهای فنی،

پ- نظر کارشناسان،

ت- عملکردسال‌های قبل،

ث- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه،

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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

ویژگی معیارهای خوب

• **اطمینان‌پذیری:** معیارهای درخور اتکا زمانی که به‌وسیله سایر حسابرسان در همان شرایط مورد استفاده قرار گیرند و به نتیجه ثابتی منجر شوند.

• **بیطرفانه بودن:** معیارهای بیطرف از هر نوع جهت گیری حسابرسان یا مدیران مبری هستند.

• **مفید بودن:** معیارهای مفید دارای یافته‌ها و نتایجی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان هستند.

• **درک‌پذیر بودن:** معیارهای درک‌پذیر، معیارهایی هستند که دارای توضیحات آشکار و روشنی هستند و معانی با تفاسیر مختلف ندارند.

• **مقایسه‌پذیری:** معیارهایی مقایسه‌پذیرند که سازگار با معیارهایی هستند که در سایر سازمانها یا فعالیتهای مشابه یا در حسابرسیهای عملکرد قبلی سازمان، به‌کار می‌روند.

• **کامل بودن:** کامل بودن به توسعه تمام معیارهای مهم متناسب جهت ارزیابی عملکردها در شرایط مختلف مربوط می‌شود.

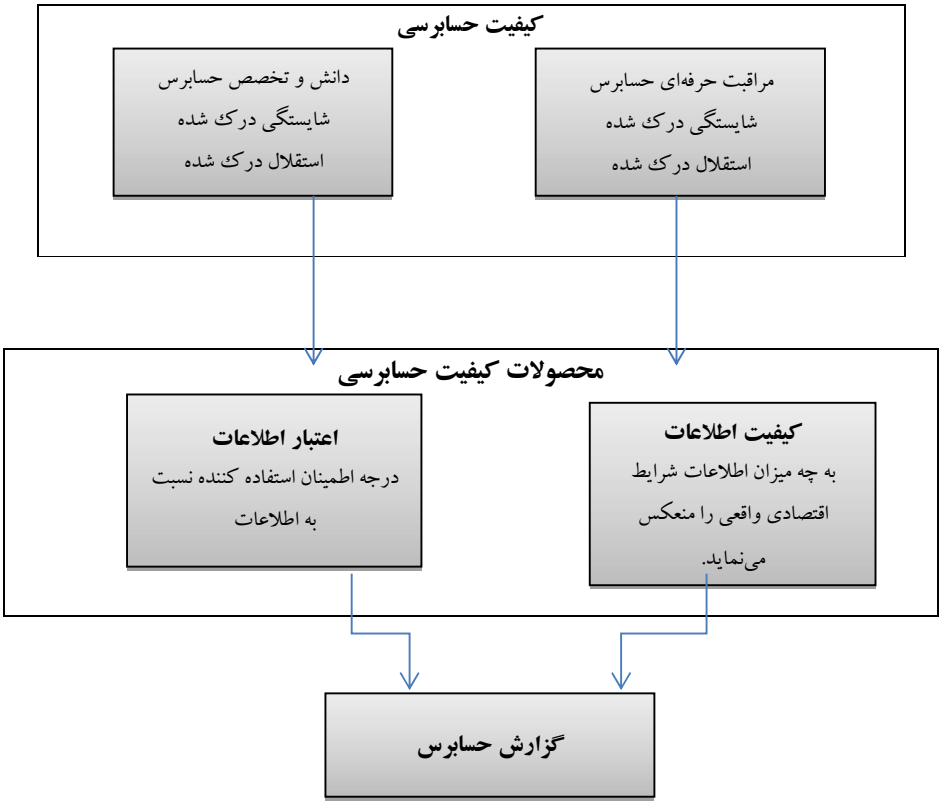
• **پذیرفتنی بودن:** معیارهای پذیرفتنی، معیارهایی هستند که مورد پذیرش واحد حسابرسی‌شونده، قانون‌گذار، استفاده‌کنندگان عمومی و. . . هستند (raaum&Campbell, 2006).

کیفیت حسابرسی عملکرد

اجزای کیفیت حسابرسی عملکرد را می‌توان به، داشتن مراقبت حرفه‌ای و دارا بودن دانش و تخصص حسابرس طبقه‌بندی نمود. اجزای مذکور دو محصول کیفیت حسابرسی تلقی می‌شود (طبق شکل ۱) که رعایت کامل آن در اجرای حسابرسی عملکرد، بر کیفیت گزارش تاثیر بسزایی می‌گذارد (schilder,2011).

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

شکل شماره ۱: چارچوب کیفیت حسابرسی



رهنمودهای کیفیت حسابرسی (Guidelines onAudit Quality, 2004)، کیفیت را مرتبط با چند ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی می‌دانند که این ویژگی‌ها عبارتند از:

اهمیت: موضوع حسابرسی‌شده تا چه میزان حائز اهمیت می‌باشد. این معیار می‌تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تاثیری 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 بررسی‌شده می‌باشند؟ آیا تمامی اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به‌طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری‌شده در حسابرسی‌اند؟

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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

دامنه: آیا کار حسابرسی به‌طور کامل عناصر مورد نیاز یک حسابرسی موفق را برنامه‌ریزی و اجرا نموده است؟

به موقع بودن: آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب که جهت تصمیم‌گیری‌ها یا اصلاح ضعف‌های 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، یافته‌ها و هرگونه پیشنهادها توسط استفاده‌کنندگانی که در زمینه موضوع‌های مطرح‌شده از دانش کافی بهره‌مند نیستند قابل فهم باشند.

کارایی: آیا منابع تخصیص‌یافته به حسابرسی با توجه به اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده‌اند؟

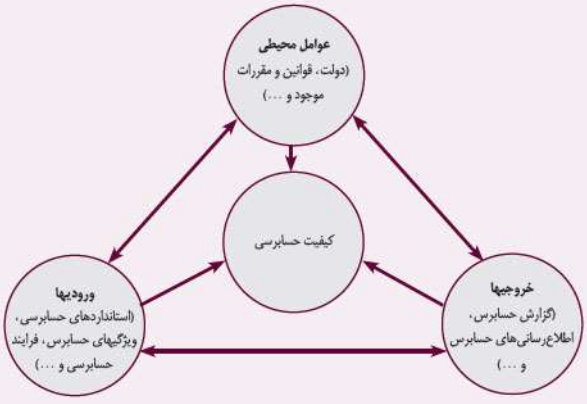
اثربخشی: آیا یافته‌ها، نتایج و نظریه‌های واحد حسابرسی‌شده، دولت و سایرین بیانگر واکنشی مناسب بوده است؟

بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها، سیستم‌ها و رویه‌هایی را به‌کار بندند که عوامل کیفی فوق را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی شامل، زمان‌بندی کار، برنامه‌ریزی، اجرا، ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری و گزارش‌دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا نمایند (محمدی، ۱۳۹۳).

عوامل موثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد

به‌طور مفهومی کیفیت حسابرسی عملکرد را می‌توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل محیطی (schilder,2011) که در شکل ۲ نشان داده شده است.

شکل ۲: عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی



[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

به جز استانداردهای حسابرسی، ورودیهای دیگری برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. یکی از آنها، ویژگی‌های شخص حسابرس 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 استفاده‌شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است.

خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجیها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرس به‌طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می‌تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. همین‌طور، ارتباط حسابرسان با ارکان راهبری در مورد موضوعاتی همچون جنبه‌های کیفی گزارش‌های مالی و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌توانند اثر مثبتی روی کیفیت حسابرسی داشته باشند.

به‌طور گسترده‌تر، عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارند. به‌عنوان مثال، نظارت مناسب ارکان راهبری، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد؛ به‌ویژه اگر فضایی شفاف و دارای ارزش اخلاقی در داخل واحد تجاری به‌وجود آورد. قوانین و مقررات نیز می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت داشته باشد؛ اگر میان اشخاص دیگر، چارچوبی به‌وجود آورد که بتوان حسابرسی را به‌طور کارا هدایت نمود. همین‌طور، کیفیت چارچوب گزارشگری مالی مربوط نیز می‌تواند بر کیفیت حسابرسی موثر باشد. برای مثال، استفاده از یک چارچوب گزارشگری مالی که به بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی نمی‌کند، ممکن است بر کیفیت حسابرسی به‌عنوان 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 می‌گردد:

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 مولفه‌های 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، بهبودپاسخگویی و ارتقای اعتماد، نشان داد که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزا یش شفافیت اطلاعات و بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد ودرستی خواهد شد همچنین بین شفافیت اطلاعات و بهبود پاسخگویی وارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد، با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیمی وجود دارد.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

نتایج پژوهش مقصود شاه محمدی در سال ۱۳۷۷در ارتباط باربررسی 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 عملکردو 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 مدون نبودن سیستم کنترل مدیریت و نبود الگوهای تجربی مناسب در زمینه حسابرسی عملیاتی از موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی است. نتایج تحقیقات علی یزدانی در سال۱۳۸۴، با عنوان طراحی و تطبیق الگوی حسابرسی عملکرد در شرکت نیک نوش با نگرشی نو، نشان داد که: حسابرسی عمکرددر 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 دربارۀ صورت‌های مالی است. نتایج تحقیقات حساس یگانه در سال۱۳۸۲در خصوص حسابرسی عملکرد و چالش‌های آن نشان داد که، حسابرسان عملکرد، ضمن داشتن استقلال، شایستگی و رعایت مراقبت واخلاق حرفه‌ای باید ازتوانمندی حرفه‌ای مناسبی برخوردار باشند. داشتن توانمندی حرفه‌ای و دقت نظربه جنبه‌های روابط انسانی تاثیرانکارناپذیری برموفقیت حسابرسان عملیاتی دارد. شناخت محیط حسابرس، جلب اعتمادحسابرسی شوندگان وایجادوحفظ روابط انسانی بامدیران، سرپرستان وکارکنان واحدتحت حسابرسی از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش‌های احتمالی است. رفتار اخلاقی و پرهیز ازروش‌های انتقادی و خرده‌گیری بی‌مورد، دوری جستن از جزیی نگری ازعوامل دیگری است که موثراست. حسابرسان بایدهمواره این موضوع رابه خاطرداشته باشندکه موفقیت آنها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شوندگان وابسته است و بدون آن حسابرسی عملکرد غیرعملی است وچنانچه اجباری باشد، اثربخشی لازم راندارد. نیما ناصرزاده (۱۳۸۴)

در پژوهشی با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی، الزامات قانونی واجرایی و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را برای اجرای موثرو جدی حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابرسی مطرح می‌کند. همچنین عدم شناخت کافی مدیران از اهمیت و فواید انجام حسابرسی عملیاتی وعدم وجودمهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابرسی عملیاتی برای حسابرسان را از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی می‌نماید. نتیجه تحقیقات فرزانه حیدر (۱۳۸۶) به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش که باتوجه به اهمیت و نقش حسابرسی عملیاتی چه موانعی دراجرای آن وجوددارد، نشان دادکه ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه‌های دولتی، نبود شاخص‌های سنجش عملکرددستگاه‌های دولتی و عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی مانع ازاجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی است. نتایج تحقیقات علیرضا خداکرمی در سال ۱۳۸۰ در ارتباط با بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران نشان داد که حسابرسی

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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 تاثیر بسزایی دارد. نتایج تحقیقات احمد دهقان نیری در سال ۱۳۸۵با 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 بهبودآن، نشان داد که کمبود آموزش و مهارت لازم وکافی 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 نا مناسب 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 وایالت کبک را مورد بررسی قرار داده است که یافته اصلی تحقیق او این است که حسابرسی عملکرد را می‌توان بعنوان فرایند اجتماعی اثر گذار قلمدادکرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجاد شده بین منبع تاثیر، یعنی حسابرس عملیاتی و هدف تاثیر، یعنی واحد مورد بررسی، بدست آورد. حسابرسان، در تلاش برای اثرگذاری بر واحد مورد رسیدگی، از تشویق و مذاکره بعنوان روش‌های اثرگذاری واز اطلاع‌رسانی و مشاوره بعنوان پیام استفاده می‌کنند (morin,2011). هیرشمن در تحقیق خود در سال ۱۹۷۰بیان نمود که دیوان محاسبات، از طریق حسابرسی های 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 می کردند :

الف) مشکل بودن اجرای پیشنهادهای ارائه شده توسط حسابرس.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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

تحقیقات بارفیلدنشان دادکه 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 برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر قابل طرح است:

فرضیه‌ی اول: استفاده ازمعیارهای مناسب (در حسابرسی عملکرد) برافرایش 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 وقضاوت خوب حرفه‌ای (در حسابرسی عملکرد) برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

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

روش پژوهش

پژوهش حاضر گامی در جهت بررسی عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد دردیوان 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 ۲۰سوال درباره‌ی بررسی عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، تدوین گردید برای پاسخگویی به

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

سوال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه‌وتحلیل 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 ≥ .70/) باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲)وبا 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 قوی‌تر 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 ونتایج 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 سئوالات، میانگین بدست آمده بیشتر از عدد ۳ باشد، نشان‌دهنده موافقت با فرضیه می‌باشد.

بررسی فرضیه ۱:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه استفاده ازمعیارهاری مناسب (در حسابرسی عملکرد) برافزایش 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 دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۳ آمده است.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

جدول۳: نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه ۱

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	(درصد)	تعداد	(درصد)	
فرضیه۱	۱۴۵	۱۰۰	۰	۰	≤۰.۰۰۰۱

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵می باشد (P-value ≤۰.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول شماره۴ 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 می‌دهد.

جدول شماره٤: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۱

فرضیه ۱	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۵۵ .۱	۰۱۷ .۰

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵ است، ولی این مقدار از ۰. ۰۱ بیشتر می‌باشد (۰. P-value ۰۱۷=) فرضیه H0 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 H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می‌گردد. 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 شماره٥: نتیجه آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه ۱

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۱	۰۸ .۴	۳۶ .۰	۵۲ .۵۲	۱۴۴	۴۹ .۱	۶۱ .۱	≤۰.۰۰۰۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می‌باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰. ۰۵ (P-value≤0001)، می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بررسی فرضیه ۲:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه، داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی توسط حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد دردیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می‌گردد. به کمک آزمون دو جمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول شماره۶ آمده است.

جدول شماره ٦: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۲

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	(درصد)	تعداد	(درصد)	
فرضیه۲	۱۴۵	۱۰۰	۰	۰	۰۰۰۰۱≤

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵می باشد(۰۰۰۱≤۰. P-value)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می‌باشد می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول شماره۷ 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 شماره۷: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۲

فرضیه ۲	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۵۶ .۱	۰۱۴ .۰

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵ است، ولی این مقدار از ۰. ۰۰۱ بیشتر می‌باشد (۰. P-value۰۱۴=)، فرضیه H0 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 H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 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.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۲	۱۲ .۴	۴۲ .۰	۵۴ .۳۸	۱۴۴	۲۶ .۱	۴۰ .۱	۰۰۰۱ .۰≥

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰. ۰۵ (۰. ۰۰۰۱≥P-value)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۳:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه، اعمال مراقبت وقضاوت خوب حرفه‌ای (در حسابرسی عملکرد) برافزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور موثر است، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول شماره ۹ آمده است.

جدول شماره ۹: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۳

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت	تعداد	نسبت	
فرضیه۳	۱۴۵	۱۰۰	۰	۰	۰۰۰,۱≤

ازآنجائی‌که مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵ می‌باشد (۰۰۰۱≤P-value .**0**)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می‌باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول شماره۱۰ 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 ۳ می‌باشد، نشان می‌دهد.

جدول شماره۱۰: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

فرضیه ۳	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۲۶ .۱	۰۲۸ .۰

ازآنجایی‌که مقدار احتمال بزرگتر از ۰. ۰۵ است، (۰. ۰۲۸=P-value)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را نمی‌توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان ادعا کرد بین

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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 H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 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 شمار۱۱ آمده است.

جدول شماره۱۱: 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	۰۰۰۱.۰≥

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰. ۰۵ (۰. P-value ≤۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ٤:

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه، داشتن استقلال و بی‌طرفی حسابرسان (در حسابرسی عملکرد) برافزایش 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 شماره۱۲ آمده است.

جدول شماره۱۲: نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه ٤

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت	تعداد	نسبت	
فرضیه۴	۱۴۳	۹۹.۰	۲	۰۱.۰	۰۰۰۱≥

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰. ۰۵می‌باشد (P-value .**0**≤۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می‌باشد می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول شماره۱۳ 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.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

جدول شماره۱۳: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ٤

فرضیه ۴	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱۰ .۱	۰۱۸ .۰

ازآنجاییکه مقدار احتمال کمتر از ۰ .۰۵ است، (۰ .۰۱۸=P-value)، فرضیه H0 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 H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 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 شماره۱۴ آمده است.

جدول شماره۱٤: نتیجه آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه ٤

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	۰۸ .۱	۲۴ .۱	≤۰ .۰۰۰۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می‌باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰ .۰۵ (۰۰۰۱ .۰≤**0**. P-value)، می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

مقایسه میزان تاثیرچهار 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 کشوردارد، با توجه به وابستگی پاسخ هابرای 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 ازمعیارهای مناسب" در اولویت سوم و "اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه‌ای" در اولویت چهارم قرار می‌گیرند.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

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

فرضیه‌ها	میانگین رتبه	اولویت
استفاده ازمعیارهای مناسب	۴/۰۸	۳
۲- داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی	۴/۱۲	۲
۳- اعمال مراقبت وقضاوت خوب حرفه ای	۳/۸۶	۴
۴-داشتن استقلال و بی طرفی حسابرسان	۴/۲۷	۱
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 عملکردمی تواند بر کیفیت گزارش حسابرسی عملکردو نتیجه گزارش حسابرسی نقش بسزایی داشته باشد. و نتیجه گزارشات جسابرسی 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 نه‌تنها به‌طور کامل و مناسب آموزش دیده‌اند، بلکه به‌طورمستمر در صدد ارتقای توانایی‌های حرفه‌ای خود هستند. لذا دیوان محاسبات کشوربا فراهم نمودن معیارهای مورد قبول و مناسب حسابرسی عملکرد، می تواند نقشی اساسی در ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی و توانایی حسابرسان در اجرای دقیق حسابرسی عملکرد داشته باشد. در این پژوهش یافته های تحقیق نشان داد که وجود معیارهای مناسب، داشتن دانش و تخصص متناسب با موضوع رسیدگی، اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه ای و استقلا ل و بی‌طرفی حسابرس از جمله عوامل موثر بر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشارت حسابرسی عملکرد

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

دردیوان محاسبات کشور می باشد به بعبارت دیگرنتایج حاصل از آزمون فرضیه ها حاکی از، مورد تائید قرار گرفتن کلیه فرضیه ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

پیشنهادها

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

فرضیه اول: معیار حسابرسی، مهمترین شاخص حسابرسی عملکرد می‌باشد لذا حسابرسان دیوان محاسبات کشور در زمان انتخاب معیارهای حسابرسی باید به ویژگی‌های کیفی آن (مربوط بودن – قابلیت اتکا- بی طرفی- قابل فهم – کامل بودن) توجه ویژه داشته باشند. این معیارها می‌تواند از قوانین و مقررات، استانداردهای تدوین شده نهادهای حرفه‌ای و ازاطلاعات سایر سازمان‌های مشابه بدست آیدانتخاب معیار مناسب و مرتبط با موضوع رسیدگی می‌تواند 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 تامنجر به ارائه گزارش با کیفیت شود.

در این راستا ویژگی‌های یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از:

کنجکاوی؛ توانایی تجزیه‌وتحلیل؛ توانایی متقاعدسازی؛ قضاوت خوب حرفه‌ای؛ آگاهی متعارف؛ بی‌طرفی؛ مهارت برقراری ارتباط؛ استقلال؛ اعتماد به نفس. علاوه بر ویژگی‌های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائی‌های عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه‌ای از تکنیک‌ها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی.

فرضیه سوم: حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید با اعمال مراقبت و قضاوت خوب حرفه‌ای خود، ریسک‌های 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 عملکردتهیه یک اظهار نظر مستقل در باره صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی در زمینه‌های 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 می‌باشد لذا اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور به بررسی نظام مند و هدفمند برنامه‌ها – فعالیت‌ها و سامانه‌های مدیریت و روش‌های سازمانی بخش عمومی جهت تهیه یک ارزیابی مستقل به منظور دستیابی به استفاده از منابع بطور کارا و با صرفه و اثربخش می‌پردازد بنابراین برای تحقق این امر

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

لازم است حسابرسان دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد، استقلال کافی و بی‌طرفی را در رسیدگی‌های 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 می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسان دیوان محاسبات کشور با حفظ استقلال رای خود همراه با بی طرفی، به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت، با ارئه گزارش‌های باکیفیت خود، ارائه کنند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

پیشنهاد می‌شود در ادامه این پژوهش موضوعات زیر نیز بررسی شوند:

ـ شناسایی سایر عوامل موثر بر افزایش بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی عملکردیوان محاسبات کشور.

ـ بررسی رابطه بین کیفیت گزارشات حسابرسی عملکرد با استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور.

ـ بررسی رابطه بین حسابرسی عملکرد با شفافیت اطلاعات مالی و تسهیل امر پاسخگویی مدیران.

ـ بررسی عوامل موثر برتعیین معیارهای باکیفیت حسابرسی عملکرد.

محدودیت‌های پژوهش

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

ـ از آنجایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش مربوط به حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد بنابراین یافته‌های پژوهش فقط برگرفته از دیدگاه و نقطه نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایر حسابرسان و صاحبنظران، باید با احتیاط انجام گیرد.

ـ مشغله فراوان و عدم تمایل حسابرسان و پاسخ‌دهندگان به همکاری با پژوهشگر همواره یکی از مهمترین محدودیت‌های انجام پژوهش‌های، علمی پژوهشی بوده و باید تلاش زیادی برای جلب اطمینان پاسخ‌دهندگان جهت تکمیل پرسشنامه انجام گیرد.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

فهرست منابع و ماخذ

ـ اسدی، مرتضی ومجید دارابی (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی، مجله حسابرس، شماره۶۲.

ـ اعتباریان، اکبر، عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبودپاسخگویی و ارتقای اعتماد، فصلنامه دانش حسابرسی شماره۵۵.

ـ بنی‌فاطمی‌کاشی، محمدرضا (۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.

ـ جعفری، محسن (۱۳۸۲). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در صنعت بیمه، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

ـ 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 عمکردو چالش‌های آن، نشریه حسابدار، شماره۱۶۱.

ـ خداکرمی، علیرضا (۱۳۸۰). بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران- دانشکده مدیریت و حسابداری.

ـ دهقان نیری، احمد (۱۳۸۵). بررسی تعامل مهندسی ارزش وحسابرسی عملکرد در بهره‌وری طرح‌های عمرانی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره۲۰سال ششم.

ـ رحیمیان نظام‌الدین (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.

ـ زارعی، حسین و جواد فاضلی‌نژاد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره۶۳، ص۲۶۹.

ـ شاه‌محمدی، مقصود (۱۳۷۷). موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی درایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

ـ صدفی، ذبیح اله وسکینه بابایی (۱۳۸۲). تکنیک‌های خاص تحقیق، انتشارات ورجاوند، چاپ اول.

ـ فاوچی، هادی (۱۳۸۴). مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۱۵.

ـ فرزانه، حیدر (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی ازدیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

ـ کرباسی، حسین؛ پورکریم، یعقوب و محمدرضا عباسی (۱۳۹۰). توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی؛ مجله حسابرس، شماره ۵۲.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

ـ ناصرزاده، نیما (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی توسط موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

ـ 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 inAccounting Research No. 11(Sarasota,Florida, American Accounting Association),86p.

__ Daujotaite D. , I. Macerinskiene. (2008). Development of Performance Audit in PublicSector, 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 AuditOutcom: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 ofValue for Money Audit on Public Administration:LookingBeyondAppearance. FinancialAccountability&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 Waernrss. (1999). Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countrise,(New York :oxford university press),248p.

__ Raaum, B. and Campbell, R. (2006). "Challenges in performance Auditing", The journal of Government financial management55 (4). 26-30

__ SchilderA. (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 performace: Assessing the effect of performanceincentive, effort and task complexity ", managerial Auditing journal, vol. 22 no. 1.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]