

نقش حسابداری عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی

کیومرث داودی^۱

حسین ایزدی^۲

سینا خردیار^۳

چکیده:

بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی‌توان کیفیت دستگاه‌های دولتی را سنجید. تمام دستگاه‌های اجرایی نیازمند سنجش تاثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. از طرفی برای تحقق پاسخگویی مدیران و شفافیت و برقراری انضباط مالی و مبارزه با فساد ضرورت دارد تا اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی استقرار یابد لذا در این تحقیق ارتباط بین پاسخگویی و حسابداری عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است.

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاج، تحلیلی و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی می‌باشد که برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق مدیران وزارتخانه‌های کشور می‌باشد. که به کمک آماره کوکران و در سطح خطای ۱٪ و اطمینان ۹۵٪ تعداد ۲۱۰ مورد نمونه آماری در نظر گرفته شده است. همچنین در این پژوهش به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود.

نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابداری عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل‌پذیری) تاثیر مثبت و معناداری داشته است به نحوی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد کلیه فرضیه‌های پژوهش پذیرفته شدند.

کلمات کلیدی: حسابداری عملکرد، بخش عمومی، تعهد پاسخگویی، تکریم پاسخگویی، شفافیت پاسخگویی، کنترل‌پذیری پاسخگویی.

۱. دانشجوی دکترای تخصصی حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: kuomars_d@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری و مدیریت، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

□ مقدمه

در جوامع پیچیده کنونی که انتظارات مردم از دولت به طور روزافزونی متنوع شده و افزایش می‌یابد بدون تردید برخورداری از تشکیلات بزرگ و پیچیده دولتی و یا به تعبیری بوروکراسی غیرقابل اجتناب است. (الوانی، ۱۳۸۰)

هم چنین اطمینان به دستگاه‌های دولتی، کارگزاران دولتی به شدت کاهش یافته است و نوعی سوءظن در روابط شهروندان به این دستگاه‌ها به وجود آمده است. برخی از صاحب نظران این افت اعتماد عمومی را ناشی از پاره‌ای از فسادها و اعمال خلاف به وسیله مدیران و احساس عدم کنترل شهروندان بر سازمان‌ها می‌دانند و گروهی دیگر از اندیشمندان مسئله عدم اعتماد را مرتبط با عدم توان پاسخ‌گویی سازمان‌ها دانسته‌اند. (الوانی، ۱۳۸۰)

هر عملکردی باید همراه با پاسخگویی باشد تا بتواند منجر به بهبود عملکرد شود. این پاسخگویی می‌تواند از ابعاد مختلفی باشد. یکی از این ابعاد، پاسخگویی اداری و مالی است. اگر عملکرد اداری و مالی مدیران همراه با پاسخگویی نباشد، انگیزه‌ای برای اصلاح و بهبود عملکرد هم وجود نخواهد داشت. (داودی و همکاران ۱۳۹۸)

نظر به تفکیک بخش عمومی و خصوصی در اقتصاد کشور، پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آنها همواره تأثیر شدیدی بر جوامع می‌گذارد، بنابراین در چنین وضعیتی که شهروندان به شدت از رفتار آنان متأثر می‌شوند، می‌توان تصمیمات و رفتار کارگزاران را برای تأمین منافع مردم هدایت کرد و اطمینان یافت که سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولت در راستای منافع عمومی گام برمی‌دارند. از این رو باید با تقویت پاسخگویی در بخش عمومی، تضمین تأمین منافع عموم را حداکثر کرد، زیرا در هر جامعه‌ای مردم تسهیل‌کننده و هدف توسعه هستند (متانی و حسن‌پور، ۱۳۹۳). لذا مدیران باید در مورد مصرف منابع عمومی به جامعه پاسخگو بوده و مردم را به طریقی مقتضی از جریان مصرف منابع آگاه نمایند (باباجانی، ۱۳۸۲).

در این راستا می‌توان عنوان کرد که گزارشگری مالی دولتی مرکز ثقل پاسخگویی دولت، به مردم و پاسخ‌خواهی مردم از دولت است و مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد، قادر خواهند بود از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها، مطلع شوند و عملکرد مسئولان را مورد ارزیابی قرار دهند (الماسی و غلامپور، ۱۳۸۸).

هر چند، در گذشته پاسخگویی بیشتر به اقدامات داوطلبانه شرکت‌ها در رابطه با جامعه اطلاق می‌شد اما اخیراً، به‌عنوان نوعی تعهد در بخش‌های مختلف مورد پذیرش قرار گرفته است (هورست، ۲۰۰۴؛ براندو و همکاران، ۲۰۱۳).

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی، هدف حسابداری را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه ارتقا داد و به کار حسابداری نقش اجتماعی بخشیده است. توسعه عملیات مؤسسات، افزایش مسئولیت مدیران و ضرورت پاسخگویی موجب گردید تا

مدیران تدریجاً به فکر تغییر در شیوه‌های کنترلی مؤسسات خود بیافتند، مدیران از حسابرسان انتظار داشتند با استفاده از تجربیاتی که از حسابرسی فعالیت‌ها در سایر مؤسسات بدست آورده‌اند خدمات حسابرسی عملکرد مدیریت ارائه نمایند.

خدمات حسابرسی پیشین، توجه کمی نسبت به فواید برنامه‌ریزی بلندمدت، حداکثر استفاده از توانایی کارکنان و ارزیابی روش‌ها و عملکرد مدیریت داشته‌اند در پاسخ به نیاز برای رفع این شکاف، حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت بوجود آمده است. حسابرسی عملکرد مدیریت، بدلیل طراحی شدن برای مشاهده نحوه اجرای عملیات، ارزیابی کارایی فعالیت‌ها، کنترل‌ها و اطمینان دادن به مدیریت در رابطه با رعایت سیاست‌ها و روش‌ها، کنترل طرح‌ها و اهداف مؤثر، بررسی نظرات نوین، پیشرفت‌های جدید و تعیین سودمند بودن فعالیت‌های مؤسسه در تمام سطوح در خدمت مدیریت بوده است. اگر حسابرسی را فرآیندی نظام‌مند در جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک مربوط به وقایع و فعالیت‌های مالی، برای تعیین درجه انطباق آنها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع و حسابرسی عملکرد مدیریت را لازمه گزارشگری کارآمد بدانیم، مؤسسات عالی حسابرسی می‌توانند نقش مؤثری در ارتقاء سطح پاسخگویی و شفافیت ایفا نمایند.

بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی‌توان کیفیت عملکرد دستگاه‌های دولتی را سنجید. تمام دستگاه‌های اجرایی نیازمند سنجش تأثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. برای آنکه یک سازمان به خوبی عمل کرده و از مخاطرات به دور باشد، نیازمند ارزیابی صحیح و مناسب و کارا است. از ظرفی مدیران بخش عمومی در قبال عملکرد خود باید پاسخگو باشند و همچنین برای اطمینان از اجرای دقیق سیستم کنترل داخلی و افشای آن در گزارش‌ها، مسئول هستند. لذا برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی، ضرورت دارد عملکرد دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی مورد حسابرسی قرارگیرد و با گزارشگری قوی و مؤثر، شفافیت و ارتقای ظرفیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی محقق شود. لذا در این تحقیق ارتباط پاسخگویی و حسابرسی عملکرد از دیدگاه مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور مورد بررسی قرار گرفته است.

□ مبانی نظری

مسئولیت پاسخگویی

نگاهی اجمالی به ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگی‌ها را در پیدایش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی در سیستم حکومتی مبتنی بر مردم‌سالاری، روشن می‌نماید. در این نوع حکومت‌ها که اساس آن بر پایه تکثیر قطب‌های قدرت شکل می‌گیرد، کانون یکپارچه و متمرکز قدرت به حوضچه‌های متعددی تقسیم و به هر یک از آنان سهمی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین

اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم نماید، از مصادیق تکثیر قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۰).

پاسخگویی مبنای هر جامعه‌ای است که ادعا می‌کند دموکراتیک است. شاید بتوان این جمله را با شدت بیشتر بیان کرد. لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است (هیوز، ۱۳۸۵). اگر آنهایی که قدرت دارند در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌های خود به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخگویی عمومی به‌عنوان یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در یک حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار می‌باشد (بوونس، ۲۰۱۰).

می‌توان عنوان کرد که پاسخگویی به عنوان فرآیند حسابرسی الزامات، تعهدات مالی و خروجی‌های ملموسی است که مورد درخواست استفاده‌کنندگان است. این امر نه تنها در جهت بهبود عملکرد مالی سازمان‌هاست بلکه افزایش منافع سازمان را نیز در نظر دارد (کلارک، ۱۹۹۲). همچنین از آن، جهت تبیین و گزارش اهداف (هیندمن، ۱۹۹۰)، استفاده بهینه از منابع (جگرس و لاپسلی، ۲۰۰۱)، درک اهمیت توانمندی (کامات، ۲۰۰۳) و نیل به پاسخگویی در رابطه با ریسک‌های موجود یاد شده است.

پاسخگویی نسبت به خدمات عمومی، شامل روش‌های مورد استفاده به وسیله یک سازمان یا نهاد عمومی برای انجام وظایف و تعهدات و فرآیند توضیح و تبیین وظایف و مسئولیت‌های انجام شده توسط آن سازمان یا نهاد می‌شود (اسمیت، ۱۹۹۱).

به بیان ساده، مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد، یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسئولیت و الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۷۸).

پاسخگویی یکی از ضرورت‌های کلیدی مدیریت دولتی است. بهترین الگوهای حکمرانی مردم سالار، مادامی که نتوانند در برابر شهروندان پاسخگو نمایند، کاملاً ناکارآمد تلقی می‌گردند. در حقیقت پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف را به ذهن متبادر می‌سازد و می‌تواند برای بهبود شرایط و اثربخشی مدیریت دولتی مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین سازوکاری مشخص در قالب معرفی عوامل مهم در ارتقا پاسخگویی مدیران بخش عمومی با توجه به اهمیت حسابداری عمومی، می‌تواند به این مهم کمک شایانی نماید. (داودی و همکاران ۱۳۹۸)

جهت تحقق پاسخگویی عمومی معیارهای مختلفی همچون شفافیت، تداوم و استمرار مطلوب عملکرد و کارآمد، کنترل‌پذیری (میزان انتقادپذیری)، حساس بودن، مسئولیت، تعهد و تکریم وجود دارد (کویل، ۲۰۰۵. بوونس، ۲۰۰۳).

در این پژوهش با الهام از پژوهش کوپل (۲۰۰۵)، چهار بعد شفافیت، تعهد، تکریم و کنترل‌پذیری جهت سنجش پاسخگویی در نظر گرفته شده است که در آن منظور از:

- بعد شفافیت، اطلاع‌رسانی صادقانه و عدم مخفی‌کاری مسئولان است.
- بعد تعهد، به احساس مسئولیت مقامات سازمان‌های دولتی در قبال ذینفعان اشاره دارد.
- بعد تکریم، دلالت بر مورد احترام قرار گرفتن شهروندان و ذینفعان در مواجهه با مسئولان و سازمان‌های دولتی است.
- بعد کنترل‌پذیری، نیز میزان انتقادپذیری دولت و مسئولان سازمان‌های دولتی و حساسیت آن‌ها به نظرات مردم و ذینفعان را نشان می‌دهد (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۱).

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد مدیریت، اصطلاحی است که در سطح وسیعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابرسی عملکرد، رسیدگی منظم به شواهد و مدارک یک سازمان دولتی، یک طرح، یک فعالیت یا یک وظیفه به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن است. این نوع از حسابرسی اطلاعاتی را جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی دولتی و تسهیل تصمیم‌گیری توسط واحدهایی که مسئولیت نظارت و انجام اقدامات اصلاحی را بر عهده دارند، ارائه می‌دهد و شامل حسابرسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می‌باشد. (قوامی، ۱۳۷۸)

هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد ممکن است مشتمل بر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌هایی برای بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر باشد. هدف‌های کلی مذکور به وسیله کمیته حسابرسی عملکرد مدیریت و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۱ به شرح زیر تعریف شده است:

ارزیابی عملکرد

هر حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی یک سازمان است. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه انجام فعالیت‌های سازمان با:

- ۱- هدف‌های تدوین شده به وسیله مدیریت یا طرف قرارداد، مانند سیاست‌های سازمانی، استانداردها و هدف‌های کمی.
- ۲- سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات

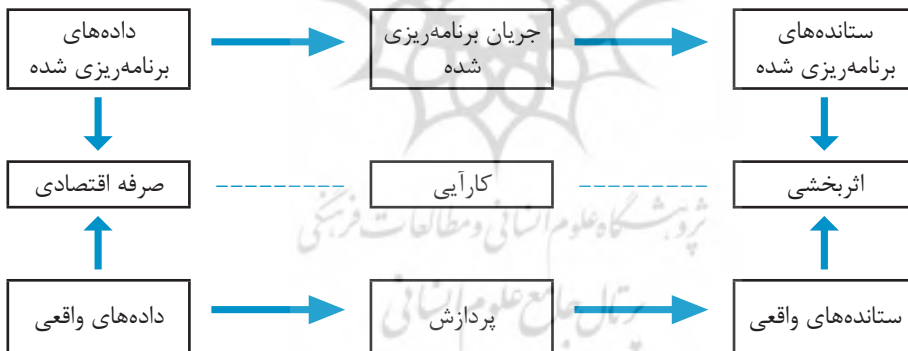
منظور از بهبود عملیات، به طور کلی عبارت از افزایش صرفه‌های اقتصادی، کارایی یا اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرس عملیاتی فرصت‌های مشخص برای بهبود را از طریق تجربه و تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با افراد (اعم از درون و برون سازمانی)، مشاهده

عملیات، بررسی گزارش‌های جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به کارگیری قضاوت حرفه‌ای براساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی می‌کند.

پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر

نوع و ماهیت و دامنه پیشنهادها ارائه شده در جریان حسابداری عملکرد مدیریت بسیار متفاوت است. در اغلب موارد، حسابرس ممکن است پیشنهادها ویژه‌ای ارائه کند. در بعضی موارد ممکن است بررسی‌های بیشتری (نه در محدوده پیش‌بینی شده در قرارداد حسابداری) ضرورت یابد که در این صورت حسابداری ممکن است دلایل نیاز به انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتری را در زمینه‌ای ویژه بیان کند، حسابداری عملکرد معمولاً به منظور تأمین ترکیبی از هدف‌های کلی پیش گفته انجام می‌شود. با این حال ممکن است یک یا چند هدف کلی بر بقیه اولویت یابد. استانداردهای دیوان محاسبات آمریکا^۱ حسابداری عملکرد مدیریت را بر مبنای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بیان نموده‌اند.

همان طور که در شکل شماره یک مشاهده می‌گردد، صرفه اقتصادی نسبت داده‌های برنامه‌ریزی شده و داده‌های واقعی با مقیاس، کارایی نسبت داده‌های واقعی به ستانده‌های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده‌های واقعی به ستانده‌های برنامه‌ریزی شده است. (حسین زاده، ۱۳۸۷)



ارتباط بین مفاهیم حسابداری عملکرد

سه مؤلفه یا شش مؤلفه

در سال‌های اخیر حوزه‌های مسئولیت جدید و یا مؤلفه‌های جدیدی به مسئولیت‌های حسابرسان عملکرد مدیریت افزوده شده است، و برخی از صاحب‌نظران علاوه بر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به سه مؤلفه ذیل نیز تأکید دارند.

بی‌طرفی^۲: خودداری از هر گونه جانبداری و بی‌عدالتی در سازمان‌ها. بر مبنای قاعده انصاف

1. General Accounting Office

2. Equity

رسیدگی کردن.

محیط زیست^۱: فعالیت سازمان‌ها به شیوه‌ای مسئولانه نسبت به محیط زیست باشد.
اخلاق حرفه‌ای^۲: رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها را می‌رساند.
برخی این شش مؤلفه را مؤلفه‌های اصلی مورد رسیدگی حسابرسی عملکرد می‌دانند.^۳
(کریمی و همکاران ۱۳۹۴)

فواید حسابرسی عملکرد:

- شناسایی نواحی مشکل‌آفرین، علل مربوط به آن و راهکارهای بهبود آن (تعیین ابعاد مشکلات و تمرکز بر روی آنها).
- فراهم آوردن فرصت‌هایی برای حذف هرگونه عدم کارایی و ضایعات یعنی کاهش هزینه بدون فداکردن کارایی و افزایش سود با در نظر گرفتن بعد زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت توأم.
- شناسایی فرصت‌هایی برای افزایش سطح درآمد.
- نکته:** باید توجه داشت در حالی که در بیش‌تر مؤسسات منابع بیش‌تر صرف افزایش درآمد می‌شود تا صرفه‌جویی، اما افزایش سود ناشی از کاهش در هزینه‌ها دستاوردهای چشمگیرتری نسبت به افزایش سود بابت افزایش درآمد‌ها دارد.
- شناسایی مقاصد و اهداف عملیاتی، سیاست‌ها و رویه‌های تعریف نشده سازمانی. (چون بدون وجود طرح‌های تعریف شده و معین، ملاک و معیاری برای سنجش اثربخشی سازمان وجود ندارد).
- شناسایی معیارهایی برای سنجش میزان دستیابی به مقاصد و اهداف عملیاتی سازمانی
- پیشنهادهایی برای بهبود سیاست‌ها، رویه‌ها و ساختار سازمانی با توجه به این‌که ممکن است علت اصلی برخی مشکلات در سازمان، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های آن باشد.
- بررسی عملکرد اشخاص و واحدهای سازمانی (تعریف نتایج مورد انتظار از آنها و وجود کنترل و معیارهای اندازه‌گیری کافی برای آگاهی از میزان پیشرفت آنها در نیل به این اهداف و نتایج مشخص شده).
- بررسی رعایت الزامات قانونی، اهداف سازمانی، اهداف عملیاتی، سیاست‌ها و روش‌های سازمانی و تعیین آثار عدم رعایت آنها.
- بررسی وجود هرگونه اعمال غیر مجاز و متقلبانه یا خلاف قوانین و مقررات.
- ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی کنترلی مدیریت.
- شناسایی نقاط مشکل‌آفرین احتمالی در عملیات آینده.
- فراهم آوردن راه ارتباطی میان مدیریت ارشد و مدیران و کارکنان عملیاتی (توانایی در انتقال با اهمیت عملیاتی به مدیریت)

1. Environment

2. Ethics

3. Economy Environment Ethic Efficiency Effectiveness Equities

- فراهم آوردن ارزیابی‌های مستقل و بی‌طرفانه از عملیات، به دور از استرس‌هایی که گریبان‌گیر مدیریت است. (همان منبع)

ارتباط بین حسابرسی و پاسخگویی

اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره (۸۱) هیأت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا^۱ از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می‌شود: مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارش‌های مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و بر این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند که حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. گزارشگری مالی و عملیاتی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می‌کند. استاندارد زیر توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است: دولت باید در قالب نظام حساب‌های ملی یا در قالب ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت مشخص شود و تحت همین سیستم‌ها به گزارشگری مالی بپردازد. (صبوری، مصطفی، ۱۳۸۶)

در حال حاضر اغلب کشورها گزارش‌های مالی سالانه خود را به همراه توضیحات کافی در سایت خزانه داری یا وزارت دارایی یا سازمان برنامه و بودجه می‌گذارند تا نه تنها شهروندان این قبیل کشورها، بلکه شهروندان سایر کشورها نیز به آن مراجعه نمایند. در ایران متأسفانه اطلاعات مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی با وجود فقدان ممنوعیت قانونی و بعضاً وجود تکلیف قانونی، در دسترس عموم قرار نمی‌گیرد. (باباجانی، ۱۳۸۴)

حسابرسی دولتی در ایران توسط حسابرسان مستقل دیوان محاسبات با صلاحیت‌ها و اختیارات قانونی معین انجام می‌گیرد.

دیوان محاسبات ایران به عنوان نهاد عالی نظارت مالی کشور و با جایگاهی بسیار بالا منبعث از اصول قانون اساسی، بر نحوه مصرف اعتبارات و نتایج حاصله در سراسر کشور نظارت مستمر می‌نماید. دیوان محاسبات کشور از طریق دادسرا ضامن پاسخگویی مدیران مختلف از مقررات بوده و در این راستا قوای سه گانه و تمام دستگاه‌های دولتی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، مکلف به پاسخگویی به آن می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از رسیدگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات، سالانه در قالب گزارشات تفریغ بودجه به صورت شفاف تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی شده و برای اطلاع عموم منتشر می‌گردد. دیوان محاسبات از طریق حضور مستمر در دستگاه‌های اجرایی از جمله شرکت‌های دولتی و ارزیابی فعالیت‌ها و برنامه‌های آنها در قالب حسابرسی عملکرد نقش خود را ایفا می‌نماید، به طوریکه از طریق اعمال کنترل بر استقرار و اجرای سامانه‌های مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی در اعمال کنترل‌های داخلی و بهبود عملیات آنها نقش ایفا نموده و با ارائه نقطه نظرات خود به دستگاه‌های ذیربط، نظام اقتصادی کشور را در

سطوح خرد و سازمان هدایت می‌نماید. (رحیمی، ۱۳۸۵)

پیشینه تجربی

نوحه خوان و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی حسابرسی عملکرد در پاسخگویی دولت و نقش و وضعیت آن در بخش‌های دولتی و خصوصی و مقایسه آن با سایر حسابرسی‌ها ضمن بررسی تکنیک‌های حسابرسی عملکرد، معیارهای عمومی و معیارهای خاص (معیارهای صرفه اقتصادی و معیارهای کارایی و معیارهای اثربخشی) و همچنین فرآیند کلی آن، تفاوت‌های حسابرسی عملکرد با سایر حسابرسی‌ها و به دنبال آن ارتباط با مفهوم کنترل‌های مدیریت، مفاهیم اساسی و وضعیت حسابرسی عملکرد در بخش‌های دولتی و نقش آن به عنوان عامل کلیدی در پاسخگویی دولت و واکنش‌های بخش خصوصی در استفاده از حسابرسی عملکرد، با افزایش آگاهی و رونق اقتصادی و رقابت، بنگاه‌های اقتصادی، برای دستیابی به سودآوری بیشتر و جا نماندن از سایر رقیبان و نهایتاً تأثیر آن بر بهبود سیستم اقتصادی کشور را مورد بررسی قرار دادند.

همچنین در تحقیق دیگری که توسط کریمی و همکاران (۱۳۹۴) تحت عنوان بررسی نقش حسابرسی عملیاتی و عملکرد در بخش عمومی از دیدگاه حسابرسان بر مسئولیت پاسخگویی به انجام رسیده است عنوان شده است که مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند و ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی گردد.

هیرشمن (۱۹۷۰)، در تحقیق اش بیان کرده است که موسسات عالی حسابرسی، از طریق حسابرسی‌های عملکرد انجام شده در سازمان‌های عمومی، به نوعی توجه مدیران را به زمینه تلاش برای پاسخگویی بهتر جلب می‌کند. حسابرسان، به عنوان محافظ بودجه‌ی عمومی، اتلاف وجوه عمومی را با این امید افشا می‌کنند که فرآیندهای مدیریتی سازمان‌های دولتی و بخصوص پاسخگویی آنها به دینفعان بعد از حسابرسی عملکرد بهبود یابد.

عدم وجود فرهنگ مناسب پاسخگویی را مانعی برای اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌داند و به همین سبب تشویق و یا اجبار مدیران بخش عمومی یا نمایندگان آنان در مؤسسات دولتی برای حساب خواهی و تجزیه و تحلیل واقعی و موشکافانه فعالیت‌های مدیران اجرایی در واحدهای دولتی و عمومی از طریق دستگاه‌های نظارتی مربوط الزامی می‌داند. تا از این طریق بتوان ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر را مورد توجه قرار داد. پولیت و همکاران (۱۹۹۹) پس از بررسی، پی بردند که پاسخگویی مدیران نسبت به حسابرسی مالی در حسابرسی عملکرد بیشتر است و این اثرگذاری در طول حسابرسی عملکرد مشاهده می‌شود و بین حسابرسان عملیاتی و واحدهای مورد بررسی پیوندهای پیچیده‌ای وجود دارد.

با الهام از پژوهش کوپل (۲۰۰۵)، چهار بعد شفافیت، تعهد، تکریم و کنترل‌پذیری جهت

سنجش پاسخگویی در نظر گرفته شده است. همچنین بر اساس نظریه کمیته حسابرسی عملکرد مدیریت و مدیریت انجمن حسابدارن رسمی آمریکا سه مؤلفه ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر جهت سنجش حسابرسی عملکرد در مدل به کار گرفته شده است.

فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی

✓ حسابرسی عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.

فرضیه فرعی

- ✓ حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد تعهد پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- ✓ حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد تکریم پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- ✓ حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد شفافیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- ✓ حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد کنترل‌پذیری پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاج، تحلیلی (بخشی از جامعه انتخاب و هدف، تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه است) و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی (تحقیقات بر مبنای نظرسنجی صورت گرفته و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها، پرسشنامه یا مصاحبه است) می‌باشد که برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق مدیران وزارتخانه‌های کشور می‌باشد. که به کمک آماره کوکران و در سطح خطای ۱٪ و اطمینان ۹۵٪ تعداد ۲۱۰ نفر به عنوان مورد نمونه آماری در نظر گرفته شده است.

روش گردآوری داده‌ها

از طریق مطالعات کتابخانه‌ای به بررسی سوابق پژوهش که شامل ادبیات نظری، تحقیقات کاربردی و عملی می‌باشد، پرداخته شده است. داده‌های مورد نیاز در کار میدانی از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. سؤالات پرسشنامه بر اساس فرضیه‌های پژوهش طرح شده و جهت سنجش پاسخگویی عمومی از پرسشنامه جنس (۲۰۰۱) استفاده شده است. هر پرسش در این پرسشنامه به صورت ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت در نظر گرفته شده است. تمامی پرسش‌ها دارای ارزش مثبت هستند. با توجه به پیگیری‌های انجام گرفته از تعداد ۲۱۰ پرسشنامه ارسال شده، تعداد ۱۹۰ پرسشنامه (معادل ۹۰ درصد) تکمیل و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش پس از گردآوری پرسشنامه‌ها و تجزیه و تحلیل آن در جدول ۱ تا ۳ آمده است.

در این پژوهش به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. این روش برای محاسبه همسانی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود. هر چه آلفا بیشتر باشد پایایی مقیاس نیز بیشتر خواهد بود. بدین ترتیب تعداد ۵۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری که از اعضای نمونه نبودند، توزیع شد و پاسخ‌های به دست آمده با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون پایایی گویه‌های پژوهش در جدول ۱ نمایش داده شده است.

جدول ۱. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت

جنس	فراوانی	درصد
مرد	۱۸۲	۹۶
زن	۸	۴
جمع کل	۱۹۰	۱۰۰

جدول ۲. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب سن

گروه سنی	فراوانی	درصد
کمتر از ۳۰ سال	۲	۱
بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۷۰	۳۷
بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۸۳	۴۴
بالای ۵۰ سال	۳۵	۱۸
جمع کل	۱۹۰	۱۰۰

جدول ۳. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب تحصیلات

گروه سنی	فراوانی	درصد
فوق دیپلم و پایین‌تر	۱۰	۵
کارشناسی	۱۳۲	۷۰
کارشناس ارشد	۴۳	۲۲
دکتری	۵	۳
جمع کل	۲۰۰	۱۰۰

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی گویه‌ها

متغیر	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
تعهد	۴	۰/۷۶۸
تکریم	۵	۰/۷۹۱
شفافیت	۶	۰/۷۶۵
کنترل‌پذیری	۴	۰/۸۰۲
ارزیابی عملکرد	۷	۰/۷۵۹
شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات	۶	۰/۸۱۱
پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر	۷	۰/۷۹۵

با توجه به جدول ۴ مقدار آلفای کرونباخ در همه موارد بیشتر از ۰/۷ بوده و این نشان‌دهنده قابلیت اعتماد یا همان پایایی است.

جهت انجام تجزیه و تحلیل داده‌ها در ابتدا باید نسبت به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها آزمون صورت گیرد. در مفاهیم آماری برای بررسی این موضوع از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به‌عنوان متداول‌ترین آزمون، استفاده می‌شود. در این پژوهش نیز از این آزمون برای بررسی نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها استفاده می‌شود. نتایج در جدول ۵ بیانگر این است که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردارند زیرا مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ می‌باشند.

همچنین معیاری مهم که با روایی واگرا مشخص می‌شود، میزان رابطه سازه با شاخص‌هایش در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲) نتایج بررسی روایی واگرا در جدول ۳ بیان شده است.

مطابق با جدول ۶، مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی متغیرهای پژوهش، از مقدار همبستگی میان آنها بیشتر است و می‌توان اظهار کرد روایی واگرای مدل مناسب است. این مطلب نشان می‌دهد که دو آزمون سازه‌های متفاوتی را می‌سنجند و بیانگر روایی واگرایی (افتراقی) آزمون است.

جدول ۵. آزمون نرمال بودن داده‌ها

سطح معناداری	متغیر
۰/۸۰۵	تعهد
۰/۷۹۶	تکریم
۰/۸۶۱	شفافیت
۰/۷۸۵	کنترل‌پذیری
۰/۷۹۷	ارزیابی عملکرد
۰/۸۸۱	شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات
۰/۷۹۸	پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر

جدول ۶. روایی واگرا

پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر	شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات	ارزیابی عملکرد	کنترل‌پذیری	شفافیت	تعهد	تکریم	متغیر
-	-	-	-	-	-	۰/۶۸	تکریم
-	-	-	-	-	۰/۷۵	۰/۷۱	تعهد
-	-	-	-	۰/۵۶	۰/۵۸	۰/۶۸	شفافیت
-	-	-	۰/۶۲	۰/۵۳	۰/۵۱	۰/۵۷	کنترل‌پذیری
-	-	۰/۶۴	۰/۶۶	۰/۷۴	۰/۶۲	۰/۶۸	ارزیابی عملکرد
-	۰/۷۲	۰/۷۰	۰/۶۹	۰/۷۳	۰/۶۸	۰/۷۱	شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات
۰/۷۴	۰/۶۵	۰/۶۹	۰/۷۲	۰/۷۱	۰/۶۸	۰/۶۵	پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر

آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش که با بهره‌گیری از نرم‌افزار SPSS به دست آمده، در جدول ۷ شرح داده شده است.

با توجه به نتایج آزمون‌های آماری، می‌توان عنوان کرد که در سطح معنی‌داری ۵ درصد

حسابرسی عملکرد بر ارتقای سطح پاسخگویی مدیران بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین، کلیه فرضیه‌ها در سطح ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

جدول ۷. آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	R	R Square	β استاندارد	آزمون T	سطح معنی داری	نتیجه
۱	حسابرسی عملکرد	پاسخگویی	۰/۵۲	۰/۳۱	۰/۵۲	۸/۱۲	۰/۰۰۰۱۳	پذیرش فرضیه
۲	حسابرسی عملکرد	تعهد	۰/۳۷	۰/۲۰	۰/۳۷	۲/۵۷	۰/۰۰۲۴	پذیرش فرضیه
۳	حسابرسی عملکرد	تکریم	۰/۳۵	۰/۲۱	۰/۳۵	۳/۵۲	۰/۰۰۵۵	پذیرش فرضیه
۴	حسابرسی عملکرد	شفافیت	۰/۴۲	۰/۲۵	۰/۴۲	۳/۷۵	۰/۰۰۸۷	پذیرش فرضیه
۵	حسابرسی عملکرد	کنترل پذیری	۰/۳۹	۰/۲۴	۰/۳۹	۳/۵۵	۰/۰۰۱۶	پذیرش فرضیه

بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است. پاسخگویی مسئله‌ای مهم و چالش‌زا است و یکی از متداول‌ترین معیارها برای ارزیابی مردم سالاری خدمات عمومی، تحقق پاسخگویی عمومی است. پاسخگویی با ایجاد شفافیت موجب از بین رفتن شکاف میان مسئولین و مردم و یا حاکمیت‌کنندگان و حاکمیت‌شوندگان می‌شود. "هارلو" معتقد است که پاسخگویی به عنوان ابزاری برای تحقق مشارکت، عمل می‌نماید و "بوونز" اعتقاد دارد که پاسخگویی تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف است. پاسخگویی عمومی لازمه عملی کردن فرآیند دموکراسی است و مکمل مدیریت محسوب می‌گردد مدیران بخش عمومی نیز باید در پنج سطح راهبرد برنامه (اثربخشی) عملکرد (کارآیی و صرفه اقتصادی) فرآیند (برنامه‌ریزی و تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت قوانین و مقررات) پاسخگو باشند از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش دولتی و خصوصی 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 وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارآیی صرفه اقتصادی عملیات به گونه چشمگیری افزایش یافته است در این تحقیق ارتباط پاسخگویی و حسابرسی عملکرد از دیدگاه مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور مورد بررسی

قرار گرفت.

فرآیند حسابرسی عملکرد یکی از با اهمیت‌ترین جریان‌های است که هر سازمان برای تضمین بقا و اطلاع از چگونگی عملکرد به آن نیازمند است. اطلاعات حاصل از فرآیند کنترل، به عنوان بازخورد، ضمن ایجاد هوشیاری در مدیران به سلامت جریان عملیات و فعالیت‌ها کمک قابل ملاحظه‌ای می‌نماید. در شرایط موجود نظام کنترل مالی گسترده‌ای در دستگاه‌های اجرایی حاکم است. ممیزی حساب‌ها، وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی به واحدهای رسیدگی و حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل دیوان محاسبات نمونه‌ای از این کنترل‌ها هستند. حسابرسی عملکرد اثربخش می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیرقابل کنترل مانند سیاست‌ها و برنامه‌های دولت و شرایط اقتصادی را تغییر دهد. ولی برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت تقاضا برای سیستم‌های بهتر و حسابرسی عملکرد و گزارش عملکرد آنها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر می‌توان دریافت که حسابرسی عملکرد ابزاری مفید برای حل مشکلات بالقوه است. حسابرسی عملکرد تنها به امور مالی محدود نمی‌شود بلکه تمام عملیات یک سازمان و دستگاه اجرایی را شامل می‌شود با استفاده از نتایج تحقیق مشخص گردید حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران بخش عمومی می‌باشد و زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم می‌کند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش که با توجه به پاسخ‌های نمونه‌های آماری کسب گردید بیانگر این است که به نظر مدیران بخش عمومی اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیر پاسخگویی مدیران تأثیر داشته است به نحوی که فرضیه اصلی پژوهش که عنوان می‌نمود حسابرسی عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی عمومی مدیران بخش عمومی دارد، مورد تایید قرار گرفت همچنین با توجه به نتایج آزمون‌های آماری، می‌توان عنوان کرد که در سطح معنی‌داری ۵ درصد حسابرسی عملکرد بر ارتقای سطح پاسخگویی مدیران بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین، کلیه فرضیه‌ها در سطح ۹۵ درصد پذیرفته شدند بطوریکه می‌توان ادعا نمود که با توجه به پذیرش فرضیه‌های تحقیق مبتنی بر تأیید تمامی سؤالات پرسشنامه‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که :

- حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد تعهد پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد تکریم پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد شفافیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.
- حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر بعد کنترل‌پذیری پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد.

محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های هر پژوهش را می‌توان به دو دسته تحت کنترل محقق و خارج از کنترل محقق

تقسیم نمود:

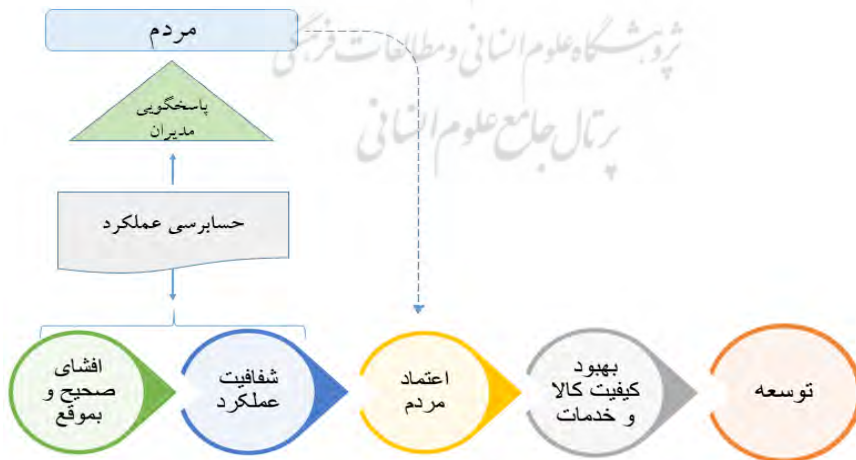
محدودیت‌های قابل کنترل محقق

در این پژوهش فقط از مدیران اجرایی مشغول به فعالیت در مناسب مهم مدیریتی استفاده شده است. به علاوه تمام کسانی که به پرسش نامه‌ها پاسخ دادند مدیران ارشد اجرایی موجود در تهران بودند و از مدیران یا از سایر کارمندان خارج از تهران در این تحقیق استفاده نشده است.

محدودیت‌های خارج از کنترل محقق

به دلیل عدم اعتقاد برخی پاسخ دهندگان به تحقیق و پژوهش و اهمیت ندادن آنها به نتایج و یافته‌های تحقیق، ممکن است در پاسخ به پرسش‌ها، دقت لازم را به عمل نیاورده باشند. با توجه به تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران، پیشنهاد می‌شود تسریع فرآیند اجرای حسابرسی عملکرد مورد توجه مسئولین و سیاست‌گذاران عمومی قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است و دولت در قبال نحوه مصرف و حفاظت از این منابع، مکلف به پاسخگویی و حسابدهی است، لذا اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار خواهد بود. حسابرسی عملکرد واحدهای گزارشگر بخش عمومی می‌تواند ضمن الزام پاسخگویی مدیران به مردم، موجب اعتماد مردم به عملکرد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی گردد. این اعتماد، مقدمه‌ای است بر بهبود کیفیت کالا و خدمات که نهایتاً منجر به توسعه اقتصادی کشورها می‌گردد.

مدل نقش حسابرسی عملکرد بر توسعه



مأخذ: محقق

بنابراین برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی، ضرورت دارد تا اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی عمومی، عملیاتی شده و با گسترش این نوع از حسابرسی، ضمن تقویت روحیه پاسخگویی در مدیران و ایجاد شفافیت گزارشگری مالی و عملیاتی، ضمن شناسایی مدیران ساعی و کوشا در امر توسعه کشور و همچنین مدیران بی‌انگیزه و بدون کارایی، نسبت به اصلاح ساختار اداری و مدیریتی دستگاه‌های بخش عمومی اقدام لازم به عمل آید.

□ فهرست منابع:

الف- منابع فارسی:

- ۱- آذر، عادل و مومنی، منصور، (۱۳۹۷)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- ۲- آون هیوز، مدیریت دولتی نوین نگرشی راهبردی (استراتژیک) سیر اندیشه‌ها، مفاهیم و نظریه‌ها، ۱۳۹۷، ترجمه الوانی و شورینی و معمرازاده چاپ هفتم انتشارات مروارید.
- ۳- ابطحی، سید حسن و کاظمی بابک، (۱۳۷۶)، بهره‌وری، تهران: انتشارات موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.
- ۴- احمدی، ریحانه: محمودخانی مهنار، حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی، پژوهش حسابداری دوره هشتم تابستان ۱۳۹۷ شماره ۱ (پیاپی ۲۹).
- ۵- ارجمندی، چارچوب چگونگی انجام حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، موسسه حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۵.
- ۶- اکبری و سجادی نژاد، فرهنگ اصلاحات حسابداری، ۱۳۸۵، انتشارات مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول و دوم اسفند ۸۵.
- ۷- الماسی، حسن؛ غلامپور، سید مهدی. (۱۳۸۸). «نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی». مدیریت کسب و کار.
- ۸- الوانی، س. و دانائی‌فرد، ح، گفتارهایی در فلسفه تئوری‌های سازمان‌های دولتی، ۱۳۸۰، انتشارات صفار.
- ۹- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). «ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی». مجله بیمه، ۱۳، ۷۳-۸۰.
- ۱۰- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی». مجله حسابدار، ۱۶.
- ۱۱- باباجانی، ج.، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بهار ۱۳۸۲. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.
- ۱۲- باباجانی، ج.، گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، پاییز وزمستان ۱۳۸۴، فصلنامه دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۷ و ۱۸.
- ۱۳- بازرگان، عباس و دیگران، (۱۳۹۳)، روشهای تحقیق در علوم رفتاری، تهران نوبت چاپ: ۲۷: انتشارات آگاه.
- ۱۴- بست، جان، (۱۳۸۱). ترجمه حسن پاشا شریفی و نرگس طالقانی، روشهای تحقیق در علوم تربیتی رفتاری، تهران: انتشارات رشد.
- ۱۵- جی گلین جان، حسابرسی مدیریت در بخش عمومی، ترجمه کمیته تخصصی حسابرسی عملکرد مدیریت، سال ۱۳۷۵، انتشارات موسسه حسابرسی مفید راهبر.
- ۱۶- حافظ‌نیا، محمدرضا، (۱۳۸۳)، مقدم‌های بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران: انتشارات سمت.
- ۱۷- حسین زاده م، حسابرسی عملکرد ۱۳۸۷، ماهنامه علمی-آموزشی در زمینه مدیریت، سال نوزدهم، شماره ۱۹۴.
- ۱۸- داودی و همکاران (۱۳۹۸) شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه داده بنیان، پایان نامه برای دریافت درجه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین‌المللی بندرانزلی.
- ۱۹- دلاور، علی، (۱۳۸۴)، شناخت روش علمی در علوم رفتاری (پایه‌های پژوهش)، تهران: انتشارات پیک فرهنگ.
- ۲۰- دیوان محاسبات آمریکا، استانداردهای حسابرسی دولتی، ترجمه قوامی، ۱۳۷۸، انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، چاپ اول ۱۳۷۸.

- ۲۱-رایدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسي عملياتی. ترجمه محمد مهيمنی و محمد عيدا...پور. تهران: انتشارات سازمان حسابرسي. سال ۱۳۸۵ چاپ سوم.
- ۲۲- رحيمی، محمدرضا، حسابرسي بخش دولتي شفاف سازي و پاسخگويي در بخش دولتي دی ۱۳۸۵، فصلنامه دانش حسابرسي سال ششم، شماره ۲۰.
- ۲۳- رحيميان، واژه‌شناسی حسابرسي عملياتی. سال ۱۳۸۲، مجله حسابرسي، شماره ۱۹.
- ۲۴- شههبازی، مهدی؛ درويش، حسن؛ زارعی، فرهاد. (۱۳۹۱). "تأثير پاسخگويي عمومي بر بهبود اعتماد عمومي شهروندان". مدیریت سازمان‌های دولتي.
- ۲۵- صبور، مصطفي، شفافیت بودجه‌ای و نقش حسابداری دولتي، تابستان ۱۳۸۶، شماره ۳۷.
- ۲۶- کریمی، ابوالفضل و غيره...، بررسی نقش حسابرسي عملياتی و عملکرد در بخش عمومي از دیدگاه حسابرسان بر مسئولیت پاسخگويي، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاري، ۱۳۹۴.
- ۲۷- مجبوري یزدي، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسين؛ کمالی کرمانی، نرجس؛ بررسی نقش تعديل‌کنندگی حسابرسي عملکرد در تأثير حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومي با استفاده از معادلات ساختاری؛ مجله: حسابداری دولتي، بهار و تابستان ۱۳۹۷؛ شماره ۸ علمی-پژوهشی ۲۰ صفحه ۱۳۵ تا ۱۵۴.
- ۲۸- محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ريحانه؛ حسابرسي عملکرد با تأکید بر بخش عمومي؛ مجله: پژوهش حسابداری، تابستان ۱۳۹۷ - شماره ۲۹ - ۲۸.
- ۲۹- مقیمی، سيد محمد، (۱۳۷۸)، سازمان و مدیریت کارکردی پژوهشی، تهران: انتشارات ترمه.
- ۳۰- نصیری، صادق. (۱۳۹۵). «حسابرسي عملياتی و الزامات آن در بخش عمومي». چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت، مرکز همایش‌های بین‌المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران.
- ۳۱- نوحه‌خوان، لیلا و همکاران، بررسی حسابرسي عملکرد در پاسخگويي دولت و نقش و وضعیت آن در بخش‌های دولتي و خصوصي و مقایسه آن با سایر حسابرسي‌ها، اولین کنفرانس بین‌المللی حماسه سياسي و حماسه اقتصادي (با رویکردی بر مدیریت و حسابداری)، ۱۳۹۲.

ب- منابع خارجی:

- 1-Arthur, A. Rydland, L. T. & Amundsen, K, (2012), «The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway», American Journal of Evaluation, 33 (1), PP. 44-59.
- 2-ASOSAI Workshop on Performance Audit, INDIA, November 2005.
- 3-Babajan. J & Doust Jabbarian. J. (2017). » A Performance Auditing Implementation Model for Institutions Of the Public Sectors in Iran». Journal management System. Vol 6 (21), pp 143-156. (In Persian).
- 4- Babajani. J & Osta. S (2015). «A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries: A case Study of Canada». Journal of Governmental Accounting and Auditing 2015. Vol. 3, Issue. 3. Pp. 7-16. (In Persian).
- 5- Behbahaninia. PS (2017). » Evolution of Public Sector Accounting Research in Iran and the world». Journal of Accounting Research. Vol 4 (6). Pp53-66. (In Persian).
- 6-Bovens, M. (2005). Public accountability. In Ferlie, E., Lynne, L. & Pollitt, C.(Eds.). The oxford handbook of public management. Oxford: Oxford University Press, 182-208.
- 7-Clark, J. (1992). Policy influence, lobbying and advocacy. In Edwards, M. & Hulme, D. (eds), Making a Difference NGOs and Development in a Changing World, Earths can Publications Limited, London, 191-202.
- 8-Daujotaitė, D. , & Adomavičiūtė, D. (2017). «The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance». In Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management, pp. 29-44. Springer, Cham.
- 9-Gildenhuis. E & Roos. M (2015). «The performance audit: Are there differences in the planning approach and practices followed within the South African public sector?» Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, Vol 17 (1): 2015, pp. 49-60.
- 10-Harry R. Reider, «The Complete Guide to Operational Auditing». Published Simultaneously

- In Canada. 1994. P. 7.
- 11- Hatherly, D. J., and L. D. Parker (1988), «Performance Auditing Outcon: A Comparative Study». *Financial Accountability & Management*, Vol. 4, No. 1(spring), pp. 21-41.
- 12-Hirschman, A. O. (1970), «Exit, Voice and Loyalty Responses to Decline in
- 13-Hui, F, (2012), «Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics», *China Finance Review International*, 2 (2), PP. 100 – 120.
- 14-Hurst, N. (2004). «Corporate Ethics, Governance and Social Responsibility: Comparing European Business Practices to Those in the United States». Study of the Makkula Center for Applied Ethics Santa Clara University, 1-67.
- 15-Hyndman, N. (1990). «Charity Accounting an Empirical Study of the Information Needs of Contributors to UK Fund-raising Charities». *Financial Accountability and Management*, 6(4), 295-307
- 16-Jegers, M. & Lapsley, I. (2001). «Making Sense of Non-Profit Organizations». *Financial Accountability and Management*, 17 (1), 1-3.
- 17-Kamat, S. (2003). «NGOs and the New Democracy: The False Saviors of International Development». *Harvard International Review*, 25(1), 65-69.
- 18-Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). «The Secretion of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study», *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104
- 19-Nalewaik, A, Mills. A (2015). «Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results». 28th IPMA World Congress, IPMA 2014, 29 September – 1 October 2014, Rotterdam, the Netherlands. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 194 (2015). Pp. 134 – 145.
- 20-Ma Jin Nanjing Municipal Five Key Elements Performance audit. Audit Office, China 2008 Website ASOSAI
- 21-Nyland, K. & Pettersen, I. (2015). «Hybrid Controls and Accountabilities in Public Sector Management: Three Case Studies in a Reforming Hospital Sector». *International Journal of Public Sector Management*, 28(2), 90-104.
- 22-O, Connell, L. (2005). «Program Accountability as an Emergent Property: The Role of Stake Holders in a Programs Field». *Public Administration Review*, 65(1), 85-93.
- 23- Sarowar, H, (2010), «From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia», *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 6 (3), PP. 20-46.
- 24- Smith, T. (1991). «The Comparative Analysis of Bureaucratic Accountability. *Asian Journal of Public Administration*, 13(1), 93-104.
- 25-Stuart, K, (2011), «The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions», *Australian Accounting Review*, 21 (59), PP.383-396.