

## تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه سنواتی

فریده سعید<sup>۱</sup>

### چکیده

هدف حسابرسی عملکرد ارزیابی کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن فعالیت‌های سازمان و ارتقای آن‌هاست و دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور گام‌های مهمی را برای انجام حسابرسی عملکرد در کشور برداشته‌اند. این مهم ایجاب می‌کند که بازخورد انجام این حسابرسی بر واخواهی‌های مندرج در گزارش تفریغ بودجه سنجیده شود، لذا هدف از این پژوهش بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه می‌باشد. برای دستیابی هدف مذکور پرسشنامه‌ای بین اعضای جامعه آماری شامل حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور توزیع گردید. این پرسشنامه به‌منظور، نظرسنجی بر روی تعداد و مبلغ موارد واخواهی دستگاه‌های اجرایی که در گزارش تفریغ بودجه درج شده، متمرکز گردیده است. و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون خی دو (کای - مربع) استفاده گردید، که نتایج حاصل از نظرسنجی نشان می‌دهد که حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور معتقدند که اجرای حسابرسی عملکرد به مقدار زیادی موجب کاهش تعداد و مبلغ موارد واخواهی دستگاه‌های اجرایی می‌گردد. بنابراین این موضوع اثربخشی اقدامات دیوان محاسبات را در کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی نشان می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی عملکرد، تخلفات مالی، گزارش تفریغ بودجه، موارد واخواهی، دیوان محاسبات کشور

## مقدمه و بیان مسئله

نظارت مالی در بخش دولتی امری لازم و انکارناپذیر است، لیکن به نظر می‌رسد کافی نباشد. زیرا در بعضی موارد مشاهده شده که در اجرای برنامه‌های دولت هزینه‌ها مطابق با شرایط، قوانین و مقررات انجام پذیرفته، اما نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش‌بینی شده منطبق نبوده و یا اینکه هزینه‌ها جز اتلاف منابع نتیجه‌ای در بر نداشته است. برای مثال برای تثبیت نرخ‌ها و پرداخت یارانه‌ها این همه هزینه صورت می‌گیرد، لیکن پاسخ به پرسش‌هایی از قبیل اینکه پیروزی این کار چقدر بوده و چه اهدافی را پیگیری نموده و یا هزینه‌های انجام شده برای دستیابی به هدف چقدر بوده، را نمی‌توان به طور مشخص داد، هیچ کس بهای تمام شده و بهره‌وری این مسئله را محاسبه ننموده است (ملک حسینی، ۱۳۸۰)

حسابرسی رعایت به انطباق عملیات سازمان با قوانین و مقررات و الگوهای از پیش تعیین شده می‌پردازد و نمی‌تواند نقش مطلوبی در فعالیتهای سازمان داشته باشد. حسابرسی مالی نیز به اظهارنظر نسبت به ارائه منصفانه صورتهای مالی و رعایت استانداردهای حسابداری مالی می‌پردازد و ممکن است نتواند وضعیت واحد تحت رسیدگی را به خوبی منعکس کند و پیش‌بینی درستی از روند فعالیت‌ها داشته باشد. با توجه به این موارد و با توجه به اینکه حسابرسی‌های مذکور جامع شمول نبوده و تمام جنبه‌های فعالیت سازمان را در بر نمی‌گیرد، حسابرسی عملکرد که هدف آن ارزیابی میزان دستیابی به سه مقوله کارائی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های یک سازمان می‌باشد مصداق پیدا می‌کند. اینجاست که نقش حسابرسان عملکرد به عنوان بررسی کنندگان همه جانبه فعالیت‌های سازمان پررنگ‌تر و محسوس‌تر می‌شود. حسابرسی عملکرد به ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیتها و برنامه‌های واحد تحت رسیدگی می‌پردازد و ضمن شناسایی نفاذ ضعف و ناکارآمدی، پیشنهادهای اصلاحی به مدیریت و سایر ذینفعان می‌دهد. این حسابرسی دیدگاهی عیب جویانه ندارد. علاقه مندی به حسابرسی عملکرد به این علت است که حسابرسی سنتی به گونه‌ای قدیمی و منسوخ شده بوده و دیگر پاسخگوی نیازهای دولتمردان، مدیران و نمایندگان مردم نمی‌باشد. با توجه به اینکه سطح پاسخگویی از پاسخگویی به پادشاهان در جوامع امروزی به پاسخگویی به عموم مردم تغییر کرده است، حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری مفید

می تواند حق پاسخ خواهی نیازمندان را فراهم سازد.

حسابرسی عملکرد همانند دیگر انواع حسابرسی، به منظور ارزیابی رسمی یک نهاد مستقل است، که این ارزیابی شامل رویه ها و سیاست های آن نهاد است (ایورت<sup>i</sup>، ۲۰۰۳). حسابرسان در حسابرسی های عملکرد همواره درباره صرفه اقتصادی و کارایی منابع مصرف شده گزارش می دهند و در مورد اثربخشی اهداف تحقق یافته اظهار نظر می کنند. چنین گزارش هایی به طور قابل ملاحظه ای در دامنه و ماهیت متفاوت می باشند، به طور مثال می توان به اظهار نظر در خصوص منابع به کار رفته مطلوب، اعلام نظر در مورد سیاست ها و برنامه ها و پیشنهاداتی جهت طراحی تغییرات اشاره کرد. (استانداردهای بین المللی سازمان های عالی حسابرسی<sup>i</sup>، ۴/۴۰۰).

اگرچه از انجام حسابرسی عملکرد در کشورهای پیشرفته سالهای متمادی می گذرد، لیکن این شکل از حسابرسی در کشور ما در ابتدای راه است. و با توجه به اینکه دیوان محاسبات کشور این حسابرسی را به صورت محدود از سال ۱۳۸۸ آغاز نموده است. در حال گسترش آن می باشد و با عنایت به اینکه گزارش تفریغ بودجه نیز به عنوان یکی از وظایف دیوان محاسبات کشور می باشد و یکی از اجزای این گزارش موارد وخواهی یا تخلفات مالی دستگاه های اجرایی است، لذا ایجاب می کند که بازخورد انجام این حسابرسی در بخش موارد وخواهی گزارش تفریغ بودجه سنجیده شود. همچنین با توجه به اینکه اگر تخلفی صورت پذیرد، جبران آن بسیار هزینه بر و گاهی غیر ممکن است و با توجه به دیدگاهی که حسابرسی عملکرد دارد، می توان با شناسایی نقاط تخلف زا، با ارائه پیشنهادهای لازم، بروز تخلفات بعدی را کاهش دهد. لذا در این پژوهش تأثیرات با اهمیت اجرای این حسابرسی بر مقوله تخلفات دستگاه های اجرایی و تخلفات گزارش تفریغ بودجه به منظور پاسخ به این پرسش که «اجرای حسابرسی عملکرد تا چه میزان در کاهش موارد وخواهی دستگاه های اجرایی و بالطبع موارد وخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه مؤثر است؟» مورد سنجش قرار گرفت.

## چارچوب نظری

نظریه حسابرسی عملکرد که در کشورهای مختلف برداشتهای متفاوتی از آن شده بود، در زمان کوتاهی نزد حسابرسان همان اهمیتی را یافت که نمایندگان دریافته بودند. در سال ۱۹۷۷،

کنفرانس لیما توسط سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینتوسای<sup>ii</sup>) برگزار گردید و رسماً به اهمیت این حسابرسی توجه نمود. نهادهای عمومی به ویژه دیوان محاسبات عمومی آمریکا<sup>i</sup> نیز در توسعه رویه‌های حسابرسی عملکرد مؤثر بوده‌اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>v</sup> به سه عامل کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی اشاره شده است (آبسلان، ۱۳۸۶).

به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدید، حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمانهای دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده<sup>vi</sup> بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳). در سالهای اخیر حسابرسی عملکرد، به دلیل ناتوانی حسابرسی‌های مالی در پاسخگویی کامل به نیازهای سیستم‌های مدیریتی، مورد توجه قرار گرفته است. (رحمانی فضلی و صادقی، ۱۳۹۱). گسترش حسابرسی عملکرد و اجرای این نوع حسابرسی در رشد و توسعه اقتصادی کشور نقشی مهم ایفا می‌کند، از این رو برای دستیابی به این هدف زمینه‌های لازم برای اجرای آن ایجاد نمود. (جوییا، ۱۳۸۹).

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 براساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسی مالی (رسیدگی به صورتهای مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابداری) الزامی گردد. حساب‌خواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه ریزی صحیح، عملکرد ارگانها بر اساس اهداف آنها، مورد رسیدگی قرار گیرد. در حال حاضر، شواهد نظری حکایت از این دارد که این خدمات حرفه‌ای در ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو در این زمینه به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته و با وجود ورود چندین ساله دیوان محاسبات به مقوله حسابرسی عملکرد، این نوع از خدمات حسابرسی در عمل با یک سری از موانع و مشکلات اجرایی مواجه بوده است. (جوییا، ۱۳۸۹).

به طور کلی در رابطه با حسابرسی عملکرد تحقیق زیادی صورت نگرفته است لیکن برخی از آنها را به شرح زیر می‌توان بیان کرد:

در پژوهشی که توسط رحمانی فضلی و صادقی (۱۳۹۱) با عنوان «حسابرسی عملکرد و ارتباط آن با مطالعات جغرافیایی (مطالعه موردی: بحران زیست محیطی دریاچه ارومیه)» صورت گرفته بیان گردیده که حسابرسی عملکرد با شناسایی نقاط ضعف وقوت عملکرد مدیریت از منظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌تواند پیشنهاداتی جهت رفع نقاط ضعف ارائه دهد و ارزیابی مطلوب‌تری از اقدامات و روندهای صورت گرفته داشته باشد.

پژوهشی که توسط آخوند زاده (۱۳۹۰) با عنوان «حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا» صورت گرفت نشان می‌دهد که دیوان محاسبات استرالیا برای پیشبرد برنامه‌های خود از روش مشارکتی استفاده می‌نماید که در آن اولویت‌های مجلس از طریق کارگروه مشترک حساب‌های دولتی و حسابرسی، نهادهای عمومی و سایر ذینفعان مورد توجه قرار دهد.

در پژوهشی که توسط جوی پا (۱۳۸۹) با عنوان «آسیب شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن» انجام گرفت، عواملی را مانع اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور می‌شناسد. این عوامل عبارتند از: کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حساب‌رسان دیوان محاسبات، سیستم بودجه ریزی 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 (در قانون دیوان محاسبات کشور) برای انجام حسابرسی عملکرد

هیرشمن (۱۹۷۰) در تحقیقش بیان نموده که دیوان محاسبات، از طریق حسابرسی‌های عملکرد انجام شده در سازمان‌های عمومی، به نوعی توجه شهروندان را به زمینه تلاش برای ایجاد تغییرات در آن سازمان‌ها جلب می‌نماید. حساب‌رسان، به عنوان محافظ بودجه عمومی، ائتلاف وجوه عمومی

را با این امید افشا می‌کنند که فرآیندهای مدیریتی سازمان‌های دولتی بعد از حسابرسی بهبود یابد (صمصامی خداداد، ۱۳۸۹).

در رابطه با گزارش تفریغ بودجه پژوهش‌های زیادی صورت نگرفته است، برخی از آنها را بشرح زیر بوده است:

در پژوهشی که توسط منصوریان و آگاه (۱۳۸۹) با عنوان «جایگاه دیوان محاسبات در نظام حقوقی ایران و فرانسه (مطالعه تطبیقی)» صورت گرفته، بیان گردیده که گزارش تفریغ بودجه به عنوان نظارت پارلمانی نهایی بر بودجه صورت می‌گردد. و همچنین نظارتی که مجلس به صورت مستقیم به وسیله دیوان محاسبات کشور انجام می‌دهد متولی نظارت قضایی بر اجرای بودجه است که نقطه پایانی آن تدوین گزارش تفریغ بودجه است. در پژوهشی که توسط دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹) با عنوان «بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت» انجام گرفته، بیان شده است که گزارش تفریغ بودجه باعث کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و افزایش پاسخگویی دولت می‌گردد و این پژوهش نشان داد که از گزارش تفریغ بودجه در برنامه‌ریزی‌های آینده دولت استفاده چندان نمی‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر با توجه به ادبیات و مبانی نظری مطرح شده در خصوص نقش حسابرسی عملکرد بر کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی قابل درج در گزارش تفریغ بودجه و همچنین جهت پاسخگویی به پرسش اصلی و رسیدن به اهداف پژوهش فرضیه‌های زیر طراحی شده است:

فرضیه: اجرای حسابرسی عملکرد با کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه رابطه معنا داری دارد.

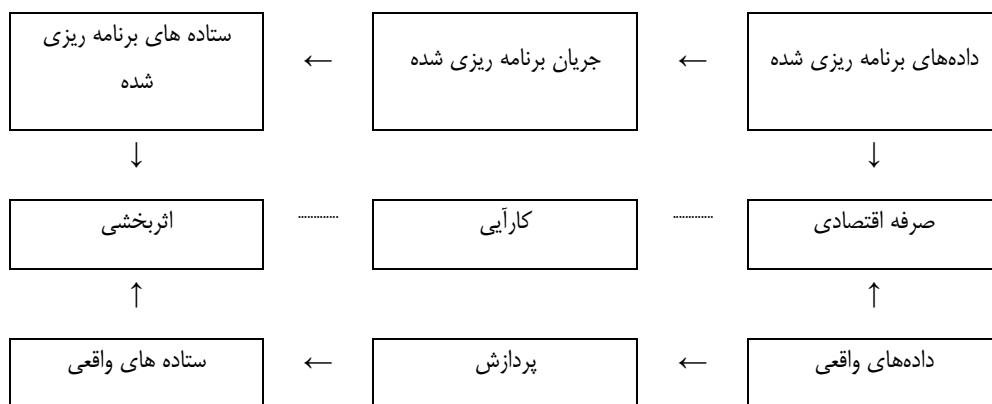
## روش پژوهشی و جامعه آماری:

روش تحقیق از نظر هدف کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی که در گردآوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای برای مطالعات نظری و پیشینه تحقیق استفاده گردید. سپس برای قبول یا رد آزمون فرضیات از روش میدانی به جمع‌آوری اطلاعات لازم با ابزار پیمایش در اینجا پرسشنامه استفاده گردید. جامعه آماری تحقیق را حساب‌رسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شد تا حجم نمونه برای ما مشخص گردید. بعد از انتخاب نمونه، پرسشنامه‌ای که با توجه به فرضیه‌های تحقیق و با کمک گرفتن از سایر پرسشنامه‌های معتبر و استاندارد در این زمینه تهیه شده بود بین نمونه آماری توزیع و پس از تکمیل، جمع‌آوری و در نهایت اطلاعات جمع‌آوری شده مورد آنالیز قرار گرفته و نتایج با یافته‌های سایر مطالعات مرتبط مورد بحث قرار گرفت.

### مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی<sup>vii</sup>، کارآیی<sup>viii</sup> و اثربخشی<sup>ix</sup>)

صرفه اقتصادی، به حداقل نمودن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان (مواد، تجهیزات و نیروی انسانی) برای انجام فعالیتها در چارچوب اصول و خط مشی‌های مدیریت اشاره دارد. سازمان با صرفه اقتصادی، منابع خود را با در نظر گرفتن کیفیت و با حداقل هزینه به دست می‌آورد. کارایی، ارتباط بین اهداف و نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) و منابع مصرف شده (داده) را نشان می‌دهد. عملیات کارآ، عملیاتی است که با صرف حداقل منابع و با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده را تأمین می‌کند. اثربخشی نیز عبارت از میزان دستیابی به هدفهاست. حسابرسی عملکرد از طریق تشخیص نارساییهای عملیاتی و با ارائه پیشنهادهاى عملی و ایجاد تغییرات مثبت، واحد مورد رسیدگی را به مسیر درست برمی گرداند و با موفقیت در اجرای حسابرسی، مدیریت، در می‌یابد هر چه این نوع حسابرسی بیشتر انجام و پیشنهادهاى بیشتری در زمینه صرفه اقتصادی و کارایی ارائه شود، نتایج حاصل نیز چشمگیرتر خواهد بود. (آخوند زاده، ۱۳۹۰).

شکل زیر ارتباط بین داده مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد را بیان می‌نماید (نخبه فلاح، ۱۳۸۴):



سه مؤلفه<sup>x</sup> یا هفت مؤلفه: در سالهای اخیر حوزه‌های مسئولیت جدید و یا به عبارتی مؤلفه‌های جدیدی به مسئولیت‌های حساب‌برسان عملکرد افزوده شده و برخی از صاحب‌نظران علاوه بر سه مؤلفه کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی به سه مؤلفه زیر نیز تأکید دارند:

(۱) **بی طرفی<sup>xi</sup> (انصاف):** خودداری از هرگونه جانبداری و بی عدالتی در سازمانها، بر مبنای قاعده انصاف رسیدگی کردن.

(۲) **محیط زیست<sup>xi i</sup>:** فعالیت سازمان‌ها به شیوه‌ای مسئولانه نسبت به محیط زیست باشد.

(۳) **اخلاق حرفه‌ای<sup>xiii</sup>:** رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها را می‌رساند.

برخی شش مؤلفه<sup>xi v</sup> را مؤلفه‌های اصلی مورد رسیدگی حساب‌برسی عملکرد می‌دانند. برخی نیز می‌گویند شاید بتوان بهره‌برداری مناسب از نیروی انسانی به ویژه در سازمانهای که سرمایه فکری بیش‌تری دارند را به عنوان مؤلفه هفتم نام برد. (حساس یگانه، ۱۳۸۹ ص ۹۹).

**مقایسه حسابرسی عملکرد با حسابرسی عملیاتی:** واژه حسابرسی عملیاتی در جایی کاربرد دارد که انجام حسابرسی اختیاری بوده و انجام عملیات حسابرسی و نتیجه کار حسابرسی به ارائه نظر مشورتی به مدیریت و توسعه برای بهبود عملیات منتهی شود. این نوع حسابرسی در بخش خصوصی رایج و متداول است. در خصوص حسابرسی الزامی بخش دولتی که توسط دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود و روح نظارتی که در فعالیتهای دیوان محاسبات کشور نهفته است، اگر چه در این نوع حسابرسی توصیه به مدیریت دستگاه‌ها برای بهبود عملیات وجود دارد لیکن هدف اصلی از حسابرسی مشاوره به مدیریت نمی‌باشد بلکه ارزیابی مستقل دستگاه‌ها و اطمینان دهی به ذینفعان در درجه اول قرار دارد، به همین علت به کارگیری واژه حسابرسی عملکرد برای انعکاس نقش اصلی دیوان محاسبات کشور در انجام وظایف قانونی و اعمال نقش حاکمیتی در رسیدگی هایش نسبت به واژه حسابرسی عملیاتی ارجح می‌باشد. لازم له ذکر است در دیوان محاسبات دیگر کشورها نیز واژه حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گرفته و این واژه رایج و متداول است (کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور . ۱۳۹۰)

به اختصار مقایسه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در جدول شماره (۱) آمده است.

جدول شماره (۱) مقایسه حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد

| ویژگی‌ها          | حسابرسی عملیاتی            | حسابرسی عملکرد            |
|-------------------|----------------------------|---------------------------|
| استقلال           | ضرورتی ندارد               | ضروری                     |
| شمول حسابرسی      | بخش خصوصی                  | بخش دولتی و عمومی         |
| نوع خدمات حرفه‌ای | مشاوره‌ای و غیر اعتبار دهی | اطمینان بخشی و اعتبار دهی |
| مخاطبان           | مدیریت داخلی               | ذینفعان - عموم مردم       |
| دقت               | نسبی                       | مطلق                      |
| تقاضای حسابرسی    | از طرف مدیریت              | اشخاص ثالث                |
| ضرورت حسابرسی     | اختیاری                    | الزامی                    |

| ویژگی‌ها          | حسابرسی عملیاتی                | حسابرسی عملکرد                        |
|-------------------|--------------------------------|---------------------------------------|
| مرجع رسیدگی کننده | سازمان حسابرسی ومؤسسات حسابرسی | دیوان محاسبات                         |
| تمرکز             | عملیات رویدادها وفعالیتها      | نتایج، محصول وپیامدها                 |
| گزارشگری          | به مدیریت                      | اشخاص ثالث                            |
| اظهار نظر         | غیر ضروری                      | ضروری                                 |
| نتایج حسابرسی     | پیشنهاد به مدیریت              | اظهار نظر حرفه‌ای در عملکرد به مدیریت |

## یافته‌های پژوهش

### تشریح روش آماری

آزمون خی دو ( $\chi^2$ )، آزمون آماری معتبری است که از طریق آن می‌توان فهمید آیا یک رابطه سیستماتیک بین دو متغیر وجود دارد یا خیر؟

محاسبه آزمون خی دو ( $\chi^2$ ) بدین صورت است که ابتدا فراوانی مورد انتظار خانه‌های جدول با فرض اینکه رابطه‌ای بین متغیرها برقرار نمی‌باشد، بر اساس مجموع ستونها و ردیفها محاسبه می‌شود. سپس فراوانی‌های مشاهده شده (واقعی) محاسبه شده و در مرحله آخر نیز این دو با هم مقایسه می‌شوند. در مرحله مقایسه، هرچه اختلاف بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار بیشتر باشد،  $\chi^2$  محاسبه شده در مقایسه با  $\chi^2$  جدول بزرگتر خواهد بود.

هرگاه در یک نمونه مورد مطالعه، هیچ رابطه سیستماتیک بین دو متغیر وجود نداشته باشد، هرگونه انحرافی از ارزش پیش‌بینی‌شده، تصادفی خواهد بود و این بدان معنی است که هیچ رابطه سیستماتیک بین دو متغیر وجود ندارد که اصطلاحاً به آن دو استقلال آماری می‌گویند. برعکس، مقدار بزرگ  $\chi^2$  نشان دهنده وجود یک رابطه سیستماتیک بین دو متغیر است.

آزمون خی دو ( $\chi^2$ ) از مجموعه آزمون‌های ناپارامتری است و با این هدف استفاده شده تا مشخص شود که آیا بین فراوانی مشاهده شده ( $F_{oi}$ ) و فراوانی‌های نظری مورد انتظار ( $F_{ei}$ ) تفاوتی منظم و معنی دار وجود دارد و یا تفاوتی ناچیز و بر حسب شانس است (منصور فر، ۱۳۷۳).

مقدار آماره  $\chi^2$  با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$\chi^2 = \frac{\sum (F_{oi} - F_{ei})^2}{F_{ei}}$$

برای محاسبه فراوانی‌های مورد انتظار ( $F_{ei}$ ) از فرمول زیر استفاده می‌گردد:

$n$  بیانگر تعداد اعضای نمونه آماری می‌باشد.

$p$  از حاصل کسر (تعداد سطوح لیکرت  $\div 1$ ) محاسبه می‌گردد، یعنی  $(5 \div 1)$ .

$$F_{ei} = np = (324 \times 1) \div 5 = 64.8$$

برای استفاده از آزمون خی دو باید شرایط زیر برقرار باشد:

۱. داده‌های مشاهده شده باید بصورت تصادفی گردآوری شده باشد.

۲. کلیه موارد موجود در نمونه باید مستقل از هم باشند.

۳. تعداد نمونه باید به اندازه کافی بزرگ باشد ( $n \geq 50$ ).

### بیان آمار توصیفی سؤالات عمومی

آمار توصیفی سؤالات عمومی بیان کننده وضعیت نمونه آماری از لحاظ جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، پست سازمانی و سابقه خدمت آزمودنی‌ها می‌باشد:

**جنسیت:** فراوانی پاسخگویان از لحاظ جنس (مرد یا زن) به شرح ذیل می‌باشد:

جدول شماره (۲): فراوانی تعداد و درصد جنسیت پاسخگویان



| جنسیت      | مرد   | زن    | پاسخ نداده | جمع |
|------------|-------|-------|------------|-----|
| فراوانی    | ۲۹۸   | ۲۲    | ۴          | ۳۲۴ |
| درصد       | ۹۸/۹۱ | ۶/۷۹  | ۱/۲۳       | ۱۰۰ |
| درصد تجمعی | ۹۸/۹۱ | ۹۸/۷۷ | ۱۰۰        |     |

**میزان تحصیلات:** میزان تحصیلات جامعه آماری این پژوهش به شرح جدول شماره (۳) می باشد:

جدول شماره (۳): فراوانی تعداد و درصد میزان تحصیلات پاسخگویان

| میزان تحصیلات | دکتری | کارشناسی ارشد | کارشناسی | جمع |
|---------------|-------|---------------|----------|-----|
| فراوانی       | ۵     | ۹۲            | ۲۲۷      | ۳۲۴ |
| درصد فراوانی  | ۱/۵۴  | ۲۸/۴۰         | ۷۰/۰۶    | ۱۰۰ |
| درصد تجمعی    | ۱/۵۴  | ۲۹/۹۴         | ۱۰۰      |     |

از آنجا که حداقل میزان تحصیلات پاسخگویان، کارشناسی است می توان نتیجه گرفت نمونه آماری مورد پژوهش، با موضوع مورد پژوهش و مفاهیم آن آشنایی دارند و مفاهیم مورد پژوهش برای آنها قابل فهم و ملموس می باشد.

**رشته تحصیلی:** رشته تحصیلی جامعه آماری این پژوهش به شرح جدول شماره (۴) می باشد:

جدول شماره (۴): فراوانی تعداد و درصد رشته تحصیلی پاسخگویان

| رشته تحصیلی  | حسابداری و حسابرسی | مدیریت مالی | مدیریت (سایر گرایشها) | اقتصاد | سایر | جمع |
|--------------|--------------------|-------------|-----------------------|--------|------|-----|
| فراوانی      | ۲۲۰                | ۱۶          | ۶۱                    | ۱۵     | ۱۲   | ۳۲۴ |
| درصد فراوانی | ۶۷/۹۰              | ۴/۹۴        | ۱۸/۸۳                 | ۴/۶۳   | ۳/۷۰ | ۱۰۰ |
| درصد تجمعی   | ۶۷/۹۰              | ۷۲/۸۴       | ۹۱/۶۷                 | ۹۶/۳۰  | ۱۰۰  |     |

نمونه انتخاب شده از جامعه مورد پژوهش دارای بیشترین فراوانی در رشته‌های حسابداری، مدیریت مالی، مدیریت و اقتصاد می‌باشند. با توجه به موضوع تحقیق، مدارک تحصیلی نمونه مذکور مرتبط با موضوع پژوهش بوده و اکثریت نمونه آماری دارای مدرک تحصیلی حسابداری می‌باشند.

**پست سازمانی (سمت شغلی):** جدول شماره (۵) به شرح زیر پست سازمانی (سمت شغلی) پاسخگویان را نشان می‌دهد:

جدول شماره (۵): فراوانی تعداد و درصد پست سازمانی پاسخگویان

| سمت          | حسابرس کل و بالاتر | سر حسابرس ارشد | سر حسابرس | حسابرس ارشد | حسابرس | پاسخ نداده | جمع |
|--------------|--------------------|----------------|-----------|-------------|--------|------------|-----|
| فراوانی      | ۱۰                 | ۶۶             | ۸۰        | ۱۳۶         | ۲۶     | ۶          | ۳۲۴ |
| درصد فراوانی | ۳/۰۹               | ۲۰/۳۷          | ۲۴/۶۹     | ۴۱/۹۸       | ۸/۰۲   | ۱/۸۵       | ۱۰۰ |
| درصد تجمعی   | ۳/۰۹               | ۲۳/۴۶          | ۴۸/۱۵     | ۹۰/۱۲       | ۹۸/۱۵  | ۱۰۰        |     |

**سابقه کاری:** جدول شماره (۶) به شرح زیر میزان سابقه کار پاسخگویان را نشان می‌دهد:

جدول شماره (۶): فراوانی و درصد سابقه کار پاسخگویان

| سابقه کار    | بالاتر از ۲۰ سال | بین ۱۵ تا ۲۰ | بین ۱۰ تا ۱۵ | بین ۵ تا ۱۰ | کمتر از ۵ سال | جمع |
|--------------|------------------|--------------|--------------|-------------|---------------|-----|
| فراوانی      | ۶۰               | ۸۰           | ۸۲           | ۷۹          | ۲۳            | ۳۲۴ |
| درصد فراوانی | ۱۸/۵۲            | ۲۴/۶۹        | ۲۵/۳۱        | ۲۴/۳۸       | ۷/۱۰          | ۱۰۰ |
| درصد تجمعی   | ۱۸/۵۲            | ۴۳/۲۱        | ۶۸/۵۲        | ۹۲/۹۰       | ۱۰۰           |     |

## آزمون فرضیات و تحلیل داده‌ها

برای بررسی فرضیات تحقیق، تعداد ۳۴۰ نفر به عنوان نمونه نهایی انتخاب شده‌اند که از بین آنها تعداد ۳۲۴ نفر به سؤالات مطرح شده در پرسشنامه پاسخ دادند. پس از ارائه توصیفی داده‌ها در این مرحله، اقدام به تلفیق داده‌های مربوط به هریک از فرضیات نموده و هر یک از فرضیه‌های تحقیق

از طریق آزمون خی دو<sup>xv</sup>، مورد آزمون قرار گرفتند

در این پژوهش ابتدا به وسیله بررسی پاسخ‌های هر پرسش و جمع نمودن ارزش‌های پاسخ هریک از سوالات مربوط به این فرضیه نتایج زیر بدست آمد. به منظور ارزیابی نقش حسابرسی عملکرد بر کاهش تخلفات دستگاه اجرایی و به تبع آن موارد وخواهی قابل درج در گزارش تفریغ بودجه از آزمون خی دو استفاده شد. لذا، جهت آزمون این فرضیه، فرض  $H_0$  و  $H_1$  به صورت زیر بیان می‌گردند:

فرض  $H_0$ : اجرای حسابرسی عملکرد با کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و به تبع آن کاهش موارد وخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه رابطه معنا داری ندارد.

فرض  $H_1$ : اجرای حسابرسی عملکرد با کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و به تبع آن کاهش موارد وخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه رابطه معنا داری دارد.

اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه مورد بررسی، به شرح جدول شماره (۷) می‌باشد:

جدول شماره (۷) - اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه

| سطح معنی داری | میزان خی دو | درجه آزادی | تفاوت | میزان مورد انتظار | مقدار مشاهده شده | پرسش اصلی) حسابرسی عملکرد تا چه میزان با کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و به تبع آن کاهش موارد وخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه رابطه معنا داری دارد؟ |
|---------------|-------------|------------|-------|-------------------|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۰/۰۰۰۱        | ۱۴۵/۵       | ۴          | ۲/۲   | ۶۴/۸              | ۶۷               | خیلی زیاد                                                                                                                                             |
|               |             |            | ۵۸/۲  | ۶۴/۸              | ۱۲۳              | زیاد                                                                                                                                                  |
|               |             |            | ۳۶/۲  | ۶۴/۸              | ۱۰۱              | تاحدودی                                                                                                                                               |
|               |             |            | -۴۲/۸ | ۶۴/۸              | ۲۲               | کم                                                                                                                                                    |
|               |             |            | -۵۳/۸ | ۶۴/۸              | ۱۱               | خیلی کم                                                                                                                                               |

در حدود اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که اجرای حسابرسی عملکرد به میزان زیادی در کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه مؤثر می‌باشد. نتایج بدست آمده حاکی از تأیید فرض  $H_1$  می‌باشد که اطلاعات توصیفی و استنباطی این فرضیه به بشرح جدول شماره (۷) می‌باشد.

## نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪. نشان دهنده کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه در پی اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

نتایج حاصل، مؤید این موضوع است که انتظارات محقق از درجه تأثیرگذاری حسابرسی عملکرد بر کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه منطبق بر نتایج آماری است. به عبارت دیگر، متغیرهای تخلفات دستگاههای اجرایی و موارد واخواهی مندرج در گزارش تفریغ بودجه در اجرای حسابرسی عملکرد به مقدار زیادی مطابق نظر پژوهشگر کاهش می‌یابد. با توجه به اینکه حسابرسی عملکرد دیدگاهی عیب جویانه نسبت به دستگاههای اجرایی ندارد و از طرفی با ارائه پیشنهادهای ارشادی به دستگاههای اجرایی در خصوص نواقص و نقاط ضعف مدیریت و عملکرد آنها و با به کارگیری این پیشنهادهای توسط دستگاههای اجرایی، منجر به رفع نواقص و نقاط ضعف مزبور و اصلاح ساختار مدیریت می‌گردد که در نهایت باعث کاهش تخلفات دستگاههای اجرایی شده که به تبع آن موارد واخواهی قابل درج در گزارش تفریغ بودجه نیز کاهش می‌یابد. و با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد که بکار گیری آنها می‌تواند در اثر بخشی به کارگیری حسابرسی عملکرد در تهیه گزارش تفریغ بودجه مؤثر باشد.

الف) موارد واخواهی دستگاههای اجرایی که در اجرای حسابرسی عملکرد کشف گردیده با ایجاد سامانه‌ای ثبت و به طریقی به دستگاههای اجرایی منعکس و پیگیری گردد.

ب) نقاط تخلف‌زا از قبیل قوانین و مقررات ناقص از طریق سامانه ایجاد شده به مراجع ذی‌ربط گزارش تا از بروز تخلفات بعدی جلوگیری شود.

ج) با توجه به شناسایی دقیق دستگاه‌های اجرایی، در اجرای حسابرسی عملکرد مشکلات و تنگنای آنها مشخص می‌گردد. جهت کاهش تخلفات پیشنهادات حسابرسان عملکرد در خصوص موارد مذکور به مراجع ذی‌ربط انعکاس و پیگیری گردد.

### پیشنهادهای جهت پژوهش‌های آتی:

الف) تأثیر بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر گزارش تفریغ بودجه.

ب) تأثیر حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و به تبع آن کاهش موارد واخواهی قابل درج در تفریغ بودجه.

ج) تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد با استفاده از اطلاعات واقعی بر کاهش موارد واخواهی قابل درج در تفریغ بودجه.

### منابع فارسی:

- ۱) آسلاان، لیلا. (۱۳۸۶). «بررسی موانع اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های عمومی» پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- ۲) آخوندزاده، میثم. ۱۳۹۰. «حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا». دانش حسابرسی شماره ۴۳.
- ۳) جوی‌پا، حسن. ۱۳۸۹. «آسیب‌شناسی حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور». دانش حسابرسی. شماره ۴۰.
- ۴) حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). «حسابرسی عملیاتی» انجمن حسابداران خبره ایران. ماهنامه حسابدار. شماره ۱۶۰.
- ۵) حساس یگانه، یحیی. ۱۳۸۹. «چالش‌های تعیین معیارها در حسابرسی عملکرد». مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول.
- ۶) دانشفرد، کرام‌اله و حسن قزلباش. ۱۳۸۹. «بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت». حسابداری مدیریت. شماره ۴.
- ۷) دیوان محاسبات کشور، کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد. صص ۱-۹۸.
- ۸) رحمانی فضلی، عبدالرضا. مظفر صادقی. ۱۳۹۱. «حسابرسی عملکرد و ارتباط آن با مطالعات جغرافیایی». دانش حسابرسی. شماره ۴۸.

۹) صمصامی خداداد، احسان. (۱۳۸۹). «پیشینه تحقیق درباره حسابرسی عملکرد (عملیاتی) در خارج از: کشور». برگرفته از پایگاه اینترنتی (Online) تاریخ مشاهده ۱۳۹۱/۸/۸ آدرس:

<http://ehsansamsami.mihanblog.com/message/post/۱۸۳>

(۱۰)

۱۱) عبدالمالکی، محمدرضا. (۱۳۸۵). فرهنگ و اصطلاحات و عناوین مالی - محاسباتی. تهران: مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.

۱۲) فرزب، علیرضا. ۱۳۸۲. نظام نوین بودجه ریزی دولتی در ایران. تهران: مدیریت و برنامه ریزی.

۱۳) ملک حسینی، محمد ۱۳۸۰. «مشکلات ساختاری نظام بودجه ریزی کشور و اصلاحات در بودجه». دام کشت و صنعت. شماره ۲۳.

۱۴) منصورفر، کریم. (۱۳۷۳). روش های آماری. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

۱۵) منصوریان، ناصرعلی و وحیدآگاه. ۱۳۸۹. جایگاه دیوان محاسبات در نظام حقوقی ایران و فرانسه (مطالعه تطبیقی). پژوهش حقوق و سیاست. شماره ۳۱.

### منابع خارجی:

۱) Everett, J, (۲۰۰۳), "The politics of comprehensive auditing in fields of high outcome and cause" uncertainty. *Critical Perspectives on Accounting*; ۱۴(۱/۲):p. ۷۷-۸۲.

۲) *The International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit [www.issai.org](http://www.issai.org) (ISSAI/۴۰۰), ۲۰۱۰.



<sup>i</sup> Everett

<sup>ii</sup> The International Standards of supreme Audit Institutions (ISSAI)

<sup>iii</sup> The **International** Organisation of **Supreme Audit Institutions** (INTOSAI)

<sup>iv</sup> United States Court General Audit

<sup>v</sup> American Institute of Public Accountants

<sup>vi</sup> Auditing standards, government organizations, United States of America

<sup>vii</sup> Economy

<sup>viii</sup> Efficiency

<sup>ix</sup> Effectiveness

<sup>x</sup> (۳E,s). Efficiency Effectiveness Economy

<sup>xi</sup> Equity

<sup>xii</sup> Environment

<sup>xiii</sup> Ethics

<sup>xiv</sup> (۱E,s) Efficiency Effectiveness Economy Equity Environment Ethic

<sup>xv</sup> Chi-Square