

مجله حسابداری سلامت، سال نهم، شماره دوم، پیاپی ۲۴، پاییز و زمستان ۱۳۹۹، صص. ۸۹-۷۲.

ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی

دکتر رضا ستوده^۱، دکتر مهدی فغانی^۲ و دکتر احمد پیفه^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۴/۰۹

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۰۴/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۳/۲۵

چکیده

مقدمه: با توجه به اهمیت پاسخ‌گویی به‌ویژه پاسخ‌گویی عملیاتی، هدف از این پژوهش ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در قبال استفاده‌کنندگان است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را حساب‌برسان، مدیران مالی، ذی‌حسابان و اعضای هیأت علمی و استادان دانشگاه تشکیل می‌دهد که در بخش دولتی فعالیت می‌کنند. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است.

یافته‌ها: از دیدگاه آزمودنی‌ها، شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی انجام‌شده به‌وسیله دیوان محاسبات کشور شامل گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی، گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و ارزیابی عملکرد به نحو مطلوب ارزیابی نمی‌شود.

نتیجه‌گیری: از دیدگان آزمودنی‌ها، دیوان محاسبات کشور توانایی مطلوبی برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی ندارد. در این پژوهش، برای انجام پاسخ‌گویی به شیوه مؤثر به دیوان محاسبات کشور رهنمودهایی ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پاسخ‌گویی عملیاتی، حسابداری تعهدی.

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: r.sotudeh@iauzah.ac.ir؛ دورنگار:

۰۵۴-۳۵۲۲۴۳۵۰)

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (رایانامه: faghani@acc.usb.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (رایانامه: pifeh@acc.usb.ac.ir)

مقدمه

خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارد. مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی به‌صورت ذاتی در برگیرنده مفهوم مباشرت منابع عمومی است. مباشرت افزون بر حفظ و حراست اعم از مالی و سرمایه‌ای و انطباق مصرف آن‌ها با قوانین و مقررات (مسئولیت پاسخ‌گویی مالی)، شامل مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، که نشان‌دهنده مصرف بهینه، کارا و اثربخش منابع به‌منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای تعهدات دولت نیز است، می‌شود (۲). در قانون مسئولیت حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی به عهده دیوان محاسبات کشور است.

فشار بر دیوان محاسبات کشور به‌منظور گزارشگری موارد اتلاف و سوءاستفاده از وجوهات دولتی، مدیریت نادرست و بی‌کفایتی کنترل‌ها و رویه‌ها رو به افزایش است. بنابراین، انجام حسابرسی مالی به‌تنهایی کافی نیست و انجام حسابرسی عملکرد نیز ضروری است (۳ و ۴). در حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع در اجرای وظایف دستگاه‌های مورد رسیدگی بررسی می‌شود (۵) و در صورتی که به‌صورت مؤثر اجرا شود می‌تواند به بهبود نظارت بر دستگاه‌های دولتی و ارتقاء پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد منجر شود (۶). در این راستا، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان نماینده قانونی مردم به‌وسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات مربوط و اصول و استانداردهای حسابرسی بخش عمومی به گزارش‌های مالی و عملیاتی رسیدگی کرده و در خصوص آن‌ها اظهارنظر می‌کند. از این‌رو، دیوان محاسبات کشور زمینه را برای ارزیابی، قضاوت و اقدام

دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصر به فردی مانند اخذ مالیات، فروش نفت و ارائه خدمات عمومی شامل آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیارات به‌تبع خود تکالیفی برای دولت ایجاد می‌کند که پاسخ‌گویی در برابر ملت، بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مهم‌ترین آن است. پاسخ‌گویی مؤثر مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. در بخشنامه شماره ۷۶۱۵۸ بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور آمده است که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده به‌وسیله سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای روش حسابداری تعهدی) تهیه و ارائه کنند. بنابراین، اجرای مبنای حسابداری تعهدی جهشی در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن ارتقاء پاسخ‌گویی در بخش عمومی است (۱). حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است و بر اندازه‌گیری عملکرد و پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی تأکید دارد. پاسخ‌گویی مالی به معنی ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج و مصرف منابع مالی با استفاده از ابزارهایی نظیر حسابداری، حسابرسی و بودجه‌ریزی است. پاسخ‌گویی عملیاتی با توجه به اهداف عملیاتی سازمان، بر مواردی نظیر خدمات،

مردم و نمایندگان در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی، در قالب گزارش‌های حسابرسی فراهم می‌کند (۷).

با توجه به اهمیت پاسخ‌گویی در قانون اساسی کشور و نقش و جایگاه ویژه دیوان محاسبات کشور در انجام حسابرسی عملکرد و نظارت بر فعالیت‌های بخش عمومی (۸)، سؤال پژوهش این است که آیا دیوان محاسبات کشور، با توجه به وظایف خود، توانایی لازم برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد؟ در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال ارائه رهنمودهایی در مورد حسابرسی عملکرد و پاسخ‌گویی عملیاتی به دیوان محاسبات کشور و استفاده‌کنندگان است و انتظار بر آن است که نتایج این پژوهش بتواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد و پاسخ‌گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور شود.

مبانی نظری

وظایف و هدف‌های دیوان محاسبات

مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در کشورهایی که نظام حکومتی آن‌ها بر مردم‌سالاری بنا شده است بر این پایه استوار است که مردم حق دانستن حقایق دارند. هم‌چنین، حق دارند حقایق به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار آن‌ها یا نمایندگان قانونی آن‌ها قرار داده شود. مسئولیت پاسخ‌گویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود، ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم‌آمیخته است (۷). دیوان محاسبات کشور مسئول نظارت بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی است و

مأموریت آن کمک به ارتقای شفافیت، برقراری انضباط مالی، بهبود عملکرد، اطمینان از حساب‌دهی و پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی در راستای حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فن‌آوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد است (۹). بر اساس اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مقررات جاری مربوط، دیوان محاسبات کشور وظیفه: الف. کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ ب. بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در رابطه با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوط و ج. تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریح بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی را بر عهده دارد (۹).

پاسخ‌گویی

مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظام‌های سیاسی مردم‌سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم استوار است (۱۰). پاسخ‌گویی نه‌تنها نشانه‌ای از حکومت مردم‌سالار است بلکه عنصری ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (۱۱). پاسخ‌گویی عمومی از نشانه‌های مدیریت جدید و مردم‌سالار است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخ‌گو نباشند،

می‌کند از طریق گزارش‌هایی، شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها را در مورد دستیابی به هدف‌های عملیاتی از قبل تعیین شده و مصوب و اثربخشی عملیات آگاه کنند. در این راستا، مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی به جای آن‌ها که صرفاً بر ورودی‌ها تأکید کند بر کارایی و اثربخشی منابع برای هدف‌های مصوب تأکید می‌کند. مؤلفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در دستگاه‌های دولتی مهم و اثرگذار است؛ زیرا، این مؤلفه‌ها باعث مصرف بهینه منابع می‌شود (۱۹).

استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی
از جمله مباحث دیگری که در رابطه با پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی مطرح شده این است که استفاده‌کنندگان اصلی از گزارش‌های بخش عمومی چه کسانی هستند. طبق مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی کشور ایران، استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی عبارت‌اند از: شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی و اطلاعات مورد نیاز آنان نیز شامل اطلاعات بودجه و نحوه اجرای آن، رعایت سایر قوانین و مقررات، ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی و ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است (۱).

اطلاع‌رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش‌های دیوان محاسبات کشور

شفافیت به معنی ارائه اطلاعات حسابداری به گونه‌ای است که محتوای آشکاری داشته باشد (۲۰). پاسخ‌گویی و شفافیت دو روی یک سکه هستند؛ به این

مردم‌سالاری در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین، پاسخ‌گویی به مثابه یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت مردم‌سالار است (۱۲).

مسئولیت پاسخ‌گویی طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا عبارت است از: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیم‌هایی که گرفته است (۱۳). بنابراین، پاسخ‌گویی فرایندی اجتماعی است که در آن شهروندان، سیاست‌گذاران و مقامات دولتی در قبال خدماتی که ارائه می‌دهند به جواب‌دهی مؤثر ترغیب می‌شوند (۱۴ و ۱۵). پاسخ‌گویی با گزارشگری برون‌سازمانی و درون‌سازمانی اثربخش قابل‌دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل هدف‌ها نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (۱۶). بنابراین، اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات کشور در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی را محقق خواهد ساخت (۱۷).

مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی

پاسخ‌گویی عملیاتی با توجه به اهداف عملیاتی تعیین شده انجام می‌شود و بر تحصیل و مصرف بهینه منابع تأکید دارد (۲ و ۱۸). مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی مقامات اجرایی سازمان‌های دولتی را ملزم

معنی که، اگر خللی در پاسخ‌گویی وجود داشته باشد شفافیت نیز مشکل پیدا می‌کند. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی فراهم می‌کند. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی توجه زیادی می‌شود (۲۱).

در استاندارد ۲۴۰۰ دیوان محاسبات کشور، اصل شفافیت به صورت گزارشگری عمومی اتکاپذیر، به‌موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود تعریف شده است. این نهاد به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد رابطه مؤثر با رسانه‌ها یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی، در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. دیوان محاسبات کشور گزارش فعالیت‌های حسابرسی و رسیدگی خود را ارزیابی و پیگیری می‌کند و چگونگی استفاده کار و قانونمند از منابع در اختیار را در راستای ایفای مسئولیت‌ها و وظایف به مراجع ذی‌صلاح گزارش می‌کند (۹). هم‌چنین، دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌کند تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخ‌گویی فراهم شود. افزون بر این، هدف‌ها، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند (۲۱).

مبنای تعهدی حسابداری

اجرای مبنای تعهدی حسابداری و ضرورت

حسابرسی عملکرد از مواردی است که در پژوهش‌های مربوط به پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است (۲۲). مبنای تعهدی حسابداری با ثبت کلیه رویدادهای مالی موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود و با اندازه‌گیری عملکرد و ارائه اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی به مدیران سبب اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر به‌وسیله آن‌ها و تلاش در راستای کاهش هزینه‌ها، بهبود تخصیص منابع و افزایش بهره‌وری می‌شود (۲۴-۲۲). از این رو، مبنای تعهدی حسابداری زمینه پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و بستر لازم برای مدیریت هزینه‌ها و محاسبه بهای تمام‌شده طرح‌ها را فراهم می‌کند و پاسخ‌گویی عملیاتی از طریق حسابرسی عملکرد با توجه به هدف‌های عملیاتی و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (۵ و ۲۴).

پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش اشمیت و گوندلر نشان داد که بودجه‌ریزی و گزارشگری بر افزایش مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد دانشگاه‌ها تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد (۲۴). نورزینی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر پاسخ‌گویی بر اعتماد عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که افزایش پاسخ‌گویی باعث افزایش اعتماد عمومی می‌شود (۲۵). لو و همکاران در پژوهشی به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و رابطه آن با کیفیت

محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌کند بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال ضروری است (۳۰). معدنی و همکاران در پژوهشی به تحلیل اثر پاسخ‌گویی عمومی بر خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پاسخ‌گویی عمومی بر بهبود خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معنی‌داری دارد (۳۱). الماسی و غلام‌پور در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و مبنای تعهدی حسابداری در ارتقای ظرفیت پاسخ‌گویی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و مبنای تعهدی حسابداری در ارتقای ظرفیت پاسخ‌گویی نقش بسزایی دارد (۳۲). ناصری و همکاران در پژوهشی به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر آن بود که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریح بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی بر ارتقای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد (۳۳). فاطمی پس از بررسی مبنای تعهدی حسابداری و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی نتیجه گرفت که طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دارد و استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی زمینه لازم را برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فراهم می‌کند (۳۴).

اجرای نظام بودجه‌ریزی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد هنگامی که قانون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل دستورعمل‌های تفصیلی درباره شیوه اجرا، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد باشد، از نظام بودجه‌ریزی بیشتر استفاده می‌شود و پاسخ‌گویی عملیاتی بهبود می‌یابد (۲۶). به عقیده جوردن و هاکیبارت هدف اصلی از اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی است. این پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت در دستیابی به هدف‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. نتایج پژوهش جوردن و هاکیبارت نشان داد که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی می‌شود (۲۷). مولیادی و همکاران در پژوهشی به بررسی عوامل مهم پاسخ‌گویی در بخش عمومی پرداختند. آنان ایجاد شفافیت و پاسخ‌گویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری سازمانی معرفی کردند (۲۸). مورین در پژوهشی به بررسی رابطه بین دیوان محاسبات و واحدهای رسیدگی شده آن پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که حسابرسی عملیاتی را می‌توان به عنوان فرآیند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از رابطه ایجادشده بین منبع تأثیر، یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر، یعنی واحد رسیدگی شده به دست می‌آورد (۲۹).

مرادخانی و بنده‌علی در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان

الماسی و همکاران در پژوهشی به مطالعه تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر آن بود که گزارش تفریح بودجه بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه و نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد که دیوان محاسبات کشور انجام می‌دهد بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر گذار است (۳۵). عباسی و بیت‌عفری در پژوهشی به بررسی تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آن‌ها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معنی‌داری وجود دارد (۳۶). مهدوی و ماهر در پژوهشی بر ضرورت هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مبنی بر فراهم کردن اطلاعات با کیفیتی تأکید کردند که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد (۳۷). حبشی در پژوهشی به بررسی نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که بین عملکرد دیوان محاسبات کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور ایران تفاوت معنی‌داری

وجود دارد (۷). خدای‌پور و زینالی در پژوهشی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که از میان هدف‌های مدنظر برای اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هدف پاسخ‌گویی مبنی و پایه قوی‌تری برای تعیین موفقیت آن نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند (۳۸). نتایج پژوهش کردستانی نشان داد که پاسخ‌گویی عمومی لازمه عملی کردن فرایند مردم‌سالاری است و مکمل مدیریت دولتی محسوب می‌شود. وی نتیجه گرفت که مدیران دولتی باید در پنج سطح راهبردی، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرایند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت مقررات) پاسخ‌گو باشند (۳۹). یزدان‌شناس و ایمانی در پژوهشی به بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حساب‌برسان دیوان محاسبات پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزیابی اثربخشی، جزئی از فرآیند حسابرسی عملکرد است (۴۰).

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی دیوان محاسبات کشور به هدف‌های عملیاتی دستگاه‌های اجرایی، مطلوب ارزیابی می‌شود.

فرضیه ۲: گزارشگری دیوان محاسبات کشور در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در

با گزینه‌های «بسیار مطلوب»، «مطلوب»، «متوسط»، «نامطلوب» و «بسیار نامطلوب» استفاده شده است و مؤلفه‌های سؤال‌ها با کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مختلف تعیین شده است. پرسش‌نامه دربرگیرنده ۲۱ سؤال شامل ۵ سؤال عمومی و ۱۶ سؤال تخصصی است که توانایی پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان را ارزیابی می‌کند.

برای افزایش دقت، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه به صورت الکترونیکی و کتبی، بین اعضای جامعه آماری توزیع شد و از پرسش‌نامه‌های ارسالی تعداد ۱۶ پرسش‌نامه به صورت ناقص تکمیل و مابقی یعنی تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه برای تجزیه و تحلیل آماری قابل استفاده بود. روایی پرسش‌نامه از طریق نظرخواهی از حساب‌برسان دیوان محاسبات، مدیران مالی، ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی و استادان صاحب‌نظر در حوزه حسابداری بخش عمومی تأیید شد. هم‌چنین، از ضریب پایایی آلفای کرونباخ برای تأیید پایایی پرسش‌نامه استفاده شد. برای این منظور با توزیع پرسش‌نامه در بین اعضای جامعه مورد بررسی شامل گروهی سی نفره متشکل از حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور، مدیران، ذی‌حسابان و استادان دانشگاه و محاسبه آلفای کرونباخ، پایایی آن ۰/۹۷۳ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی مناسب پرسش‌نامه است. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی، گزارشگری در

اختیار دستگاه‌های اجرایی، مطلوب ارزیابی می‌شود. فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی دیوان محاسبات کشور با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مطلوب ارزیابی می‌شود.

فرضیه ۴: گزارشگری دیوان محاسبات کشور در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی، مطلوب ارزیابی می‌شود.

فرضیه ۵: نظارت دیوان محاسبات کشور بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، مطلوب ارزیابی می‌شود.

فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی دیوان محاسبات کشور از عملکرد دستگاه‌های اجرایی، مطلوب ارزیابی می‌شود.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی است. مبانی نظری پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و از طریق مطالعه کتب و مقاله‌های معتبر فارسی و انگلیسی گردآوری شده است. در این پژوهش جامعه آماری شامل حدود چهار هزار نفر از مدیران مالی سازمان‌های دولتی، ذی‌حسابان سازمان‌های دولتی، حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور و اعضای هیأت علمی و استادان فعال در بخش عمومی است. با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شد. برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از پرسش‌نامه‌ای با طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت

مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و نحوه انجام ارزیابی عملکرد است که با استفاده از سؤال‌های مطرح‌شده در بخش‌های مختلف پرسش‌نامه اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل شده است.

یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش شامل جنسیت، مدرک و رشته تحصیلی، شغل و سابقه کار آنان بر اساس بخش اول پرسش‌نامه در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول نشان داده شده است از تعداد ۳۸۴ نفر پاسخ‌گو، ۶۵٪ مرد و ۳۵٪ زن هستند و از نظر میزان تحصیلات، ۶۴٪ مدرک کارشناسی‌ارشد به بالا دارند. همچنین، ۵۰٪ در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند. ۳۷/۵٪ افراد حسابرس، ۲۹/۲٪ هیأت علمی، ۱۴/۶٪ مدیر، ۱۴/۶٪ درصد ذی‌حساب و بقیه افراد در سایر مشاغل مشغول به خدمت بوده‌اند و در مجموع ۴۵/۸٪ از

پاسخ‌دهندگان بالای ده سال سابقه دارند. بر این اساس، پاسخ‌دهندگان شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند.

همان‌گونه که اشاره شد، در این پژوهش، نظر پاسخ‌دهندگان در مورد سؤال‌های مربوط به هر فرضیه بر مبنای طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت جمع‌آوری شده است. آماره‌های توصیفی محاسبه شده مربوط به هر یک از سؤال‌ها شامل کمینه، بیشینه، میانگین و انحراف معیار در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول نشان داده شده است بیشترین انحراف معیار مربوط به سؤال «گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به‌وسیله دیوان محاسبات کشور» (۱/۰۹۳) است به این معنا که پاسخ‌دهندگان نظرات متفاوتی در این رابطه داشته‌اند. از طرفی بیش‌ترین میانگین (۳/۱۴۳) برای سؤال «تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب به‌وسیله دیوان محاسبات کشور» بود. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ‌دهندگان روی این موضوع است. برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴ سطح معنی‌داری برای تمام متغیرهای

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	پرسش‌های مربوط به
۰/۸۹۶	فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی
۰/۹۲۹	فرضیه ۲: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی
۰/۹۰۱	فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۰/۸۹۲	فرضیه ۴: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی
۰/۹۳۷	فرضیه ۵: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها
۰/۹۴۳	فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی عملکرد
۰/۹۷۳	ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور

جدول ۲: آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	شاخص	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۲۴۸	۶۵
	زن	۱۳۶	۳۵
	کل	۳۸۴	۱۰۰
تحصیلات	کاردانی	۸	۲/۱
	کارشناسی	۱۲۸	۳۳/۳
	کارشناسی ارشد	۱۶۰	۴۱/۷
	دکتری	۸۸	۲۲/۹
	کل	۳۸۴	۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۹۲	۵۰
	مدیریت	۱۳۶	۳۵/۴
	اقتصاد	۵۶	۱۴/۶
	کل	۳۸۴	۱۰۰
شغل	حسابرس	۱۴۴	۳۷/۵
	هیأت علمی	۱۱۲	۲۹/۲
	مدیر	۵۶	۱۴/۶
	ذی حساب	۵۶	۱۴/۶
	سایر	۱۶	۴/۲
	کل	۳۸۴	۱۰۰
سابقه کار	۱-۵	۹۶	۲۵
	۶-۱۰	۱۱۲	۲۹/۲
	۱۰-۱۵	۹۶	۲۵
	بالای ۱۵	۸۰	۲۰/۸
	کل	۳۸۴	۱۰۰

جدول ۳: آماره‌های توصیفی مربوط به سؤال‌های پرسش‌نامه

انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	سؤال	فرضیه‌های پژوهش
۰/۹۳۶	۲/۸۹۶	۵	۱	انجام حسابرسی عملکرد به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۰/۹۴۱	۳/۱۴۳	۵	۱	تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی
۰/۹۱۳	۲/۹۳	۵	۱	پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور محوله دیوان محاسبات کشور	
۰/۸۷۳	۲/۷۲۹	۵	۱	گزارشگری در مورد کارایی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۲: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی
۰/۹۲۳	۲/۶۶۱	۵	۱	گزارشگری در مورد اثربخشی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۰/۹۵۵	۲/۶۳	۴	۱	گزارشگری در مورد صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	

جدول ۳ (ادامه)

انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	سؤال	فرضیه‌های پژوهش
۰/۸۱۶	۲/۷۲۱	۵	۱	پیاپی سازی سازوکارهای لازم جهت گزارشگری عملیاتی دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۰/۹۰۳	۲/۷۴	۵	۱	تدوین استانداردهای مصوب گزارشگری عملیاتی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۰/۹۱۵	۲/۶۷۲	۵	۱	پیاپی سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۱/۰۹۳	۲/۶۶۷	۵	۱	گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۴: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی
۱/۰۷۲	۲/۶۲	۴	۱	گزارشگری در مورد مصارف مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۰/۹۹۲	۲/۵۸۹	۴	۱	نظارت بر کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۵: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها
۱/۰۱۵	۲/۵۶۸	۵	۱	نظارت بر اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۱/۰۶۲	۲/۴۷۹	۴	۱	نظارت بر مصرف منابع به طور اقتصادی در فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	
۰/۹۷۴	۲/۵۷۸	۴	۱	نظارت بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی عملکرد
۱/۰۵	۲/۶۵۹	۵	۱	ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی به وسیله دیوان محاسبات کشور	

جدول ۴: بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها (آزمون کلموگروف-اسمیرنوف)

نوع توزیع	سطح معناداری	آماره آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		فرضیه‌های پژوهش
		سطح	اسمیرنوف	
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۳/۷۸۲		فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۲/۲۶۳		فرضیه ۲: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۳/۱۶۶		فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۳/۱۶۹		فرضیه ۴: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۲/۹۹۴		فرضیه ۵: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۳/۴۲۹		فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی عملکرد
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۲/۳۶۱		ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور

آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش‌های ناپارامتریک آزمون دو جمله‌ای و کروسکال-والیس استفاده شد.

پژوهش کمتر از ۵٪ است. بنابراین، فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها برای همه متغیرها پذیرفته نشد و برای

آمار استنباطی

در جدول شماره ۵ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش آزمون دو جمله‌ای ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول ملاحظه می‌شود، بررسی میانگین مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که میانگین تمامی مؤلفه‌ها کمتر از حد مطلوب (عدد ۳) است؛ به عبارت دیگر، بیشتر افراد امتیاز کمتر از ۳ به فرضیه‌های پژوهش داده‌اند و با توجه به اینکه میانگین امتیاز مطلوب ۳ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش است، فرضیه‌های پژوهش پذیرفته نمی‌شود. در ادامه به منظور رتبه‌بندی هر یک از شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از آزمون فریدمن استفاده شد که نتایج آن در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول نشان داده شده است با توجه به معنی‌داری آماره خی دو (۰/۰۰۰)

فرض برابری میانگین رتبه‌های عوامل اول تا ششم در سطح خطای ۵٪ پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، تفاوت معنی‌داری بین مؤلفه‌ها و شاخص‌های پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه آزمودنی‌ها وجود دارد. از نظر پاسخ‌دهندگان گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی در رتبه اول (با میانگین رتبه ۴/۳۶)، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در رتبه دوم (با میانگین رتبه ۳/۷)، گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در رتبه سوم (با میانگین رتبه ۳/۴۸)، نحوه انجام ارزیابی عملکرد در رتبه چهارم (با میانگین رتبه ۳/۳۲)، گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در رتبه پنجم (با میانگین رتبه ۳/۲۳) و نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها در رتبه ششم (با میانگین رتبه ۲/۹۱) قرار دارد.

جدول ۵: آزمون فرضیه‌های پژوهش (آزمون دو جمله‌ای)

معنی‌داری	آماره تی	تعداد پاسخ‌دهنده	انحراف معیار	میانگین	فرضیه‌های پژوهش
۰/۰۰۰	۲۶۸ ۱۱۶	≤ 3 > 3	۰/۸۴۶	۲/۹۹	فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی
۰/۰۰۰	۲۹۸ ۸۶	≤ 3 > 3	۰/۸۵۸	۲/۶۷۴	فرضیه ۲: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی
۰/۰۰۰	۳۰۸ ۷۶	≤ 3 > 3	۰/۸۰۳	۲/۷۱۱	فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۰/۰۰۰	۲۸۴ ۱۰۰	≤ 3 > 3	۱/۰۲۸	۲/۶۴۳	فرضیه ۴: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی
۰/۰۰۰	۲۷۵ ۱۰۹	≤ 3 > 3	۰/۹۶۴	۲/۵۴۵	فرضیه ۵: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها
۰/۰۰۰	۲۸۲ ۱۰۲	≤ 3 > 3	۰/۹۸۵	۲/۶۱۸	فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی عملکرد
۰/۰۰۰	۲۵۴ ۱۳۰	≤ 3 > 3	۰/۸۱۶	۲/۷۰۵	ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور

جدول ۶: آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه
اول	۴/۳۶	فرضیه ۱: گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی
سوم	۳/۴۸	فرضیه ۲: گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی
دوم	۳/۷	فرضیه ۳: گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
پنجم	۳/۲۳	فرضیه ۴: گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی
ششم	۲/۹۱	فرضیه ۵: نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها
چهارم	۳/۳۲	فرضیه ۶: نحوه انجام ارزیابی عملکرد
سطح معنی‌داری	خی دو	آماره آزمون
۰/۰۰۰	۲۰۷/۹۸۹	

نتیجه‌گیری

لازم در رسیدگی و گزارشگری در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی دیوان محاسبات کشور را به دست نیاورده است.

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد از دیدگاه آزمودنی‌ها گزارشگری دیوان محاسبات کشور در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی مطلوب ارزیابی نمی‌شود. دستگاه‌های اجرایی ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور مبنی بر الزام تهیه و ارسال گزارش عملیاتی هر سال، حداکثر شش ماه از پایان سال مالی، را رعایت نمی‌کنند. هم‌چنین، با توجه به نتایج فرضیه اول پژوهش، حسابرسی عملکرد بخش کوچکی از حسابرسی‌های دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهد. بنابراین، توجه جدی به حسابرسی عملکرد و مؤلفه‌های آن، به دیوان محاسبات کشور در تهیه و ارائه گزارش در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی دستگاه‌های اجرایی کمک می‌کند.

نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد از دیدگاه آزمودنی‌ها گزارشگری عملیاتی دیوان

با توجه به الزام اجرای مبنای تعهدی حسابداری در سازمان‌های دولتی بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نیز ضرورت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به منظور افزایش مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی لازم است به حسابرسی عملکرد بیشتر توجه شود (۱). در این راستا، این پژوهش به بررسی ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در قبال استفاده‌کنندگان پرداخت. نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد از دیدگاه آزمودنی‌ها گزارشگری در مورد میزان دستیابی دیوان محاسبات کشور به هدف‌های عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مطلوب ارزیابی نمی‌شود. در حال حاضر حسابرسی‌های دیوان محاسبات کشور معطوف به حسابرسی رعایت بوده و حسابرسی عملکرد بخش کوچکی از حسابرسی‌ها را به خود اختصاص داده است. بنابراین، اجرای حسابرسی عملکرد هنوز به‌طور جدی دنبال نشده و در شرایط فعلی اهمیت و جایگاه

دیدگاه آزمودنی‌ها نظارت دیوان محاسبات کشور بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی مطلوب ارزیابی نمی‌شود. کانون توجه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد بر خروجی و نتایج حاصل از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی است. هم‌چنین، نتایج پژوهش‌ها جوردن و هاگبارت (۲۷) نشان داد اندازه‌گیری عملکرد و نظارت بر نتایج حاصل از فعالیت‌ها باعث بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی می‌شود. بنابراین، نظارت دیوان محاسبات کشور بر ستاده‌ها و نتایج فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی موجب بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی می‌شود و در انجام حسابرسی عملکرد به صورت مؤثر کمک می‌کند. نتیجه آزمون فرضیه ششم پژوهش نشان داد از دیدگاه آزمودنی‌ها نحوه انجام ارزیابی دیوان محاسبات کشور از عملکرد دستگاه‌های اجرایی مطلوب ارزیابی نمی‌شود. از سال ۱۳۹۴ اجرای مبنای تعهدی حسابداری به وسیله دستگاه‌های اجرایی ابلاغ شده است. مبنای تعهدی حسابداری وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دیوان محاسبات کشور، اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی یا افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی به آثار اقتصادی می‌شود (۴۱). از آنجا که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد هم‌راستا با پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی است و از این لحاظ ارتباط مستقیم با یکدیگر دارند، انتظار می‌رود بر اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که از

محاسبات کشور با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطلوب ارزیابی نمی‌شود. نتایج پژوهش‌ها و همکاران (۲۶) نشان داد در صورتی که قانون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل دستورعمل‌های تفصیلی درباره شیوه اجرا، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد باشد، از نظام بودجه‌ریزی بیشتر استفاده می‌شود و پاسخ‌گویی عملیاتی بهبود می‌یابد. بنابراین، اجرانشدن کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، موجب ارسال نشدن گزارش‌های عملیاتی به وسیله دستگاه‌های اجرایی در زمان مقرر به دیوان محاسبات کشور و اجرانشدن کامل حسابرسی عملکرد و گزارشگری عملیاتی می‌شود. هم‌چنین، توجه به این محدودیت‌ها و کاهش آن‌ها موجب بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دیوان محاسبات کشور می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد از دیدگاه آزمودنی‌ها گزارشگری دیوان محاسبات کشور در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی مطلوب ارزیابی نمی‌شود. نتایج پژوهش‌ها شمیت و گوندر (۲۴) نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و گزارشگری آن بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد به منابع مالی و غیرمالی توجه می‌شود. بنابراین، گزارشگری دیوان محاسبات کشور در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه‌های اجرایی موجب بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی استفاده‌کنندگان و ارزیابی عملکرد می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان داد از

مبانی نظری و استانداردهای گزارشگری دیوان محاسبات کشور، به‌منظور شناسایی و اولویت‌دهی به پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دیوان محاسبات کشور در راستای انجام نظارت و حسابرسی عملکرد مطلوب باشد. به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود پژوهشی جامع در مورد علل ناتوانی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی و گام‌های اجرایی برای رفع آن موانع انجام دهند.

پژوهش حاضر با محدودیتی مواجه نبوده است و تنها نکته قابل‌ذکر این است که در رابطه با موضوع پژوهش حاضر در داخل کشور پژوهشی انجام نشده است که بتوان به‌صورت مستقیم با نتایج این پژوهش مقایسه شود.

تضاد منافع

هیچ‌گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

پیش‌نیازهای اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آید در دیوان محاسبات کشور نظارت شود و نتایج آن در قالب گزارش تفریغ بودجه ارائه شود (۴۲). این موضوع از لحاظ نظری بر این مبنا استوار است که پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی با حسابرسی عملکرد و با توجه به هدف‌های عملیاتی و هم‌چنین از طریق حسابرسی عملکرد و تمرکز بر نکاتی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج، حاصل می‌شود (۴۳).

نتایج کلی پژوهش نشان می‌دهد از نظر آزمودنی‌ها دیوان محاسبات کشور توانایی پاسخ‌گویی عملیاتی را ندارد. با توجه به اهمیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، این نتایج بر ضرورت توجه قانون‌گذاران به مؤلفه‌های تأثیرگذار در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دیوان محاسبات کشور تأکید دارد.

نتایج حاصل از رتبه‌بندی مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور که در جدول شماره ۶ ارائه شده است می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان

References

- 1 Accounting Standards Committee. Public sector accounting standards, 1st ed. Tehran: Audit Organization Publications; 2015. Persian.
- 2 Parker L, Jacobs K, Schmitz J. New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2019;32(1): 280-306.
- 3 March JG, Olsen, JP. Democratic governance, 1st ed. New York: Free Press; 1995.
- 4 Babajani J. The characteristics of government accounting and financial reporting. Journal of Asia Economic. 1999;1(13):73-80. Persian.
- 5 Mahdavi Gh, Mohammadian M. The challenge of executing audit performance in governmental operational organization. The Financial Accounting and Auditing Researches. 2018;9(36):27-47.
- 6 Hedayati Zafarghandi M. The role and function of Supreme Audit Court in the realization of financial supervision. International Journal of Nations

- Research. 2017;2(18):60-45. Persian.
- 7 Habashi N. Studying the reporting manner of Supreme Audit Court (higher audit institutions) of twelve developed and developing countries comparing with the Islamic Republic of Iran. *Audit Knowledge*. 2016;16(63): 193-236. Persian.
 - 8 Babajani J. A look at independent audit and supervision in the public sector of Iran. 17th Commemoration of Accountant Day; 2018 Dec. 5; Tehran, Iran. Persian.
 - 9 Supreme Audit Court of Islamic Republic of Iran (SAC). Strategic plan of Supreme Audit Court, 1st ed. Tehran: Education and Planning Center of the Supreme Audit Court; 2010. Persian.
 - 10 Babajani, J. Responsibility for Accountability and Internal Controls in the Public Sector, *Hesabdar*, 2001; (146):27-22. Persian.
 - 11 Jayal NG. New directions in theorizing social accountability. *IDS Bulletin*. 2008;38(6):105-110.
 - 12 Bovens M. Public accountability. 1st ed. Oxford: Oxford University Press; 2005.
 - 13 Governmental Accounting Standards Board. Concepts statement No. 1. [Internet] 1987; [cited 3 May 2019]. Available from: https://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176160039864&acceptedDisclaimer=true Subscription required.
 - 14 Kromm SK. Accountability in Ontario's acute care hospital sector and its effect on organizational strategic priorities. [Internet]. [dissertation] University of Toronto. 2017 [cited 9 October 2019]. Available from: <https://ihpme.utoronto.ca> Subscription required
 - 15 Danhouno G, Nasiri K, Wiktorowicz ME. Improving social accountability processes in the health sector in sub-saharan Africa: A systematic review. *BMC Public Health*. 2018;18(1):497-504.
 - 16 Ryan Ch, Chew N. Public sector corporate governance disclosures, An examination of annual reporting practices in Queensland. *Australian Journal of Public Administration*. 2000; 59(2):11-23.
 - 17 Ijiri Y. On the accountability-based conceptual frame-work. *Journal of Accounting and Public*. 1983;3(2):75-81.
 - 18 Wilson ER, Reck JL, Kattelus SC. Accounting for governmental and nonprofit entities. 15th ed. Chicago: McGraw-Hill; 2009.
 - 19 Dietmar W. Performance auditing in Germany concerning environmental issues, sustainability accounting. *Management and Policy Journal*. 2018; 9(1):29-42.
 - 20 Heritage H. The American heritage college dictionary. 4th ed. American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication; 2007.
 - 21 Noori Z, Jamshidi Navid B. Examining the impact of culture on transparency of the financial reporting and the enhancement of accountability in public sector in the universities of medical sciences. *Journal of Health Accounting*. 2013;2(3):68-89. Persian.
 - 22 Choi JH. Accrual accounting and resource allocation, A general equilibrium analysis, [Internet] 2018; [cited 9 October 2019] 17th Annual Carnegie Mellon Accounting Mini Conference and Junior Accounting Theory Conference for Helpful Comments. Available from: www.gsb.stanford.edu.

- 23 Vakilifard H, Nazari F. Factors influencing the implementation of accrual accounting systems in the institutions affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. *Journal of Health Accounting*. 2012;1(1):111-125. Persian.
- 24 Schmidt U, Günther T. Diminishing obligations of local government: Effect on accountability and public trust. *Management Review Quarterly*. 2016;66(4):235-265.
- 25 Nor Zaini ZA, Kuppusamy S, Zaherawati Z. Diminishing obligations of local government: Effect on accountability and public trust. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. 2015;(211):255-259.
- 26 Lu Y, Willoughby K, Arnett S. Performance budgeting in the American States, what's law got to do with it?. *State and Local Government Review*. 2011;43(2):79-94.
- 27 Jordan M, Hackbart M. The goals and implementation success of state performance-based budgeting. *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*. 2005;17(4):471-487.
- 28 Mulyadi M, Anwar Y, Ikbali M. The importance of corporate governance in public sector. *Global Business and Economics Research Journal*. 2012;1(1):25-31.
- 29 Morin D. Influence of value for money audit on public accountability & management, [Internet]. 2001 [cited 16 December 2002]. Available from: <https://doi.org>. Subscription required.
- 30 Moradkhani F, Bandeh Ali F. The jurisdiction of the Supreme Audit Court in protecting public treasury. *Journal of Administrative Law*. 2018;(18):181-203. Persian.
- 31 Madani J, Zarandi S, Abdollahi MR. Analysis of the effect of public accountability on the policy of promoting administrative health and organizational transparency in the public sector (Case study: Ministry of Industry, Mine and Trade of the Islamic Republic of Iran). *Iranian Journal of Public Administration Mission*. 2018;9(2):23-41. Persian.
- 32 Almasi H, Gholampour SM. The role of computational rules and regulations and accrual accounting system in the improvement of accountability capacity. *Business Management*. 2009;1(2):25-44. Persian.
- 33 Nasserri A, Kamalian AR, Aflatoon Zadeh B. Assessing the role of Supreme Audit Court in fulfilling the responsibility of operational accountability of executive bodies (Case study of Sistan and Baluchestan province). *Audit Knowledge*. 2017;17(1):189-216. Persian.
- 34 Fatemi M. Accrual accounting and operational budgeting in the public sector. *Hesabras*. 2011;(55):1-9. Persian.
- 35 Almasi H, Dehgan M, Heydari D. Investigating the impact of budget deduction report of Supreme Audit Court on monitoring of government financial performance and effectiveness of annual budgets. *Audit Knowledge*. 2016;16(2):35-62. Persian.
- 36 Abbasi A, Bit Afri S. Impact of the preventive measures of Supreme Audit Court on the reduction of violations of the executive agencies of the country. *Audit Knowledge*. 2016;16(62):25-44. Persian.
- 37 Mahdavi Gh, Maher MH. The examination of managers' attitudes toward the quality of financial reports (Case study: Fars province university of

- medical sciences). Journal of Health Accounting. 2013;2(1):78-96. Persian.
- 38 Khodamipour A, Zainali M. Performance based budgeting system and its impact on government performance and accountability. Hesabras. 2007;(37):60-56. Persian.
- 39 Kordestani G. Accountability in the public sector and accounting information. Hesabras. 2007;(39):19-23. Persian.
- 40 Yazdanashenas M, Imani HR. Evaluating performance audit from the perspective of auditors of the Supreme Audit Court of Iran. Journal of Health Accounting. 2020;9(1):140-159. Persian.
- 41 Babajani J. Necessitates of using accrual accounting in the public sector and its evaluation applying in the public sector in Iran. Journal of Peyk-e-Noor. 2006;5(4):4-26. Persian.
- 42 Gregory DS, Guo Ch. Accountability online: Understanding the web-based accountability practices of nonprofit organizations. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. 2011;40(2):270-295.
- 43 Babajani J. Theoretical and legal analysis of the new approach to budgetary appropriateness of 2008 in respect of accountability. Hesabdar. 2009;22(194):3-17. Persian.