

## Abstract

The purpose of the present study, as part of the doctoral dissertation in accounting, is to design a contingency model of multiple path analysis of the impact of performance auditing as a scientific, efficient (introverted), result-oriented and feedback (output) approach in monitoring, improving political accountability. Executive bodies (studied in the Court of Accounts of Iran). The research method is deductive-inductive and correlational research and in terms of inference method, descriptive-analytical and in terms of research design, survey and applied in terms of research purpose, for this purpose by studying journals, articles and specialized books related to research. Guidance and consultation with experienced professors and expert auditors of the Court of Audit, questions based on research variables for (3) hypotheses in the form of two researcher-made five-point Likert questionnaires, both of which due to Cronbach's high alpha coefficient (0.92 for performance auditing) And 0.93 to improve political accountability), have the ability of content validity and high reliability, prepared and after approval in the Committee for Standards and Guidelines of Government Audit of the Court of Audit and in the period from spring 1396 to spring 1399, among the sample The research statistics were distributed and collected using Cochran's formula (357) people and including managers, auditors and experts of the Court of Audit of the country and provinces. Then, for descriptive and inferential analysis of the hypotheses, Kolmogorov-Smirnov normality tests, nonparametry (Pearson correlation coefficient), multivariate regression analysis and path analysis equations in SPSS environment were used. The exploratory results, while confirming the research hypotheses and designing the optimal model, indicate that the performance audit performance has direct and indirect effects on improving the political accountability of executive bodies. Finally, the results of the interpretation of the findings were presented for the use of beneficiaries in the form of ideal, practical suggestions and development of future research.

## طراحی الگوی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور ایران)

سیروس فتاحی<sup>۱</sup>

فریبرز عوض زاده فتح<sup>۲</sup>

هاشم ولی پور<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۲/۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۱۰

### چکیده:

هدف تحقیق حاضر بعنوان بخشی از رساله دکتری رشته حسابداری، طراحی الگوی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور ایران) به عنوان شیوه ای علمی، کارآمد (درون گرا)، نتیجه گرا و دارای بازخورد (برون داد) در نظارت می باشد. شیوه پژوهش از نظر روش استنتاج، توصیفی - تحلیلی و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی و از نظر هدف پژوهش، کاربردی بوده، بدین منظور با مطالعه نشریات، مقالات و کتب تخصصی مرتبط با مسئله تحقیق، سؤالات مبنای متغیرهای پژوهش جهت (۳) فرضیه در قالب دو پرسشنامه محقق ساخته پنج گزینه ای لیکرت، تدوین که هر دو با توجه به ضریب بالای آلفای کرونباخ (۰.۹۲ جهت حسابرسی عملکرد و ۰.۹۳ برای بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی)، از قابلیت روایی محتوایی و پایایی بالایی برخوردار بوده اند، تهیه و پس از تأیید در کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل های حسابرسی دولتی دیوان محاسبات کشور و در بازه زمانی بهار ۱۳۹۶ لغایت بهار ۱۳۹۹، انجام گردید. سپس برای تجزیه و تحلیل توصیفی و استنباطی فرضیه ها از آزمون های نرمالیت کولموگروف اسمیرنوف و معادلات تحلیل مسیر در محیط SPSS استفاده شد. نتایج اکتشافی ضمن تأیید فرضیات پژوهش و طراحی مدلی بهینه، نمایانگر آنست که اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی دارای آثار مستقیم و غیر مستقیم می باشد. در نهایت نتایج تفسیر یافته ها جهت استفاده بهره وران در قالب پیشنهادات کاربردی بیان شده است.

کلید واژه ها: حسابرسی عملکرد، پاسخگویی سیاسی، دیوان محاسبات کشور، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.

<sup>۱</sup>گروه حسابداری، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران.

<sup>۲</sup>نوسینده مسئول، گروه حسابداری، واحد گچساران، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران، ایران.

<sup>۳</sup>گروه حسابداری، واحد مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، شیراز، ایران.

## ۱- مقدمه و بیان مسئله:

یکی از مختصات نظام اسلامی که بر پایه ی جمهوریت و اسلامیت استوار و مشروعیت پیدا کرده است، « مردم سالاری دینی » است و بنابراین ویژگی مهم، پاسخگویی مسئولان در سطوح مختلف به مردم مسئله ای مهم و اساسی محسوب می گردد که می تواند عامل مهم کارآمدی نظام باشد و بحق باید در نظامی مانند نظام جمهوری اسلامی ایران بعنوان یک برنامه ی ثابت و حساس طراحی و اجرا گردد (باباجانی، ۱۳۸۸). از سوی دیگر در سالهای آغازین هزاره سوم، کشور های جهان سعی دارند سهم بیشتری از تجارت جهانی را به خود اختصاص دهند. بنابراین برای نیل به این هدف باید بتوانند توان رقابت پذیری خود را افزایش دهند و این امر جز از طریق بهبود مسئولیت پاسخگویی امکان پذیر نخواهد بود. کشور ایران نیز در صورتی که بخواهد سطح توسعه یافتگی خود را به کشور های توسعه یافته برساند ساز و کاری جز بهبود مسئولیت پاسخگویی بالا خص بخش دولتی نخواهد داشت. در دنیای پر رقابت کنونی، مسئولیت پاسخگویی به عنوان یک فلسفه و دیدگاه مبتنی بر استراتژی بهبود، مهمترین هدف هر سازمانی را تشکیل می دهد و می تواند همچون زنجیره ای فعالیت های کلیه بخش های جامعه را در برگیرد (وزیری و همکاران، ۲۰۱۰).

از دیر باز خوشبختی، سعادت و بهروزی هر ملتی وابسته به کار و تلاش همه اقشار جامعه بوده و مسئولیت پاسخگویی معیاری برای ارزیابی عملکرد این فعالیت ها و تلاش های در بخش های مختلف اجتماعی- اقتصادی است. اما، امروزه مسئولیت پاسخگویی فراتر از یک معیار، و به عنوان یک فرهنگ و نگرش به کار و زندگی مطرح بوده و بهبود آن منشأ اصلی توسعه اقتصادی است. ارتقاء مسئولیت پاسخگویی بر پدیده های اصلی اجتماعی، اقتصادی و سیاسی جامعه تأثیرات عمیقی دارد. باید توجه داشت که مسئولیت پاسخگویی بالا باعث بالا رفتن سطح زندگی و رفاه اجتماعی از راه درآمد واقعی، رقابت ملی و کیفیت زندگی می شود. این فرآیند جز با نگرش درست به مسئولیت پاسخگویی و افزایش آن قابل دسترس نخواهد بود. مسئولان (در مقام پاسخگو) و شهروندان (در مقام پاسخ خواه) خواستار اطلاعات بیشتری همچون نتایج یا بروندادها، اثر بخشی و قیمت تمام شده فعالیت های مندرج در بودجه دولت می باشند (باباجانی، ۱۳۸۸). بعلاوه پاسخگویی مقامات دولتی جزء ضروری حکومت دموکراتیک است. بدون پاسخگویی مقامات دولتی، جوهره دموکراسی را نمی توان تحقق بخشید (سارکر و حسن، ۲۰۱۰). تا زمانی که سازمان در دست دولت است، پاسخگویی آن باید مورد سؤال باشد (هیوز، ۱۳۸۹)، زیرا بهبود عملکرد خدمات عمومی، نگرانی جدی برای کشورهای در حال توسعه است (سارکر و حسن، ۲۰۱۰).

همچنین امروزه دامنه فعالیت و عملیات دولتها بطور چشمگیری گسترش یافته است و دولتها اغلب برای توسعه اقتصادی جوامع خود، علاوه بر وظایف قانونگذاری، ایجاد نظم و امنیت اجتماعی و اداره امور قضایی، ملزم به ایفای نقش فعال در ابعاد اجتماعی- اقتصادی شده اند. گسترش قلمرو فعالیت های دولت، موجب افزایش همزمان مخارج عمومی گردیده است. مقامات منتخب و منصوب در بخش عمومی و بالاخص در دولت، در مورد رعایت قوانین و مقررات درباره تحصیل مالی و مصرف صحیح آن در محل قانونی و همراه با محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه، مسئولیت پاسخگویی دارند. این مسئولیت از سابقه ای طولانی برخوردار است و بر تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی تاکید دارد. مسئولیت پاسخگویی عملکرد جزئی از مسئولیت پاسخگویی مدیریتی است (باباجانی، ۱۳۸۹). با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، دستیابی به کارایی بیشتر، مدیران

4- Sarker &amp; Hassan

5- Hughes

را به خود مشغول داشته است، چنانکه آنها برای ادامه حیات سازمان خود، نیازمند داده هایی فراتر از داده های مالی تاریخی هستند. از اینرو، ارزیابی وضعیت موجود با کنترل و زیر نظر گرفتن روشهای دستیابی به اهداف سازمان و هماهنگی با محیط از راه نوآوری، شناسایی فرصتهای بهبود و برطرف کردن کاستی های سیستم کنترل داخلی برای استفاده از فرصتهای پیشرفت بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران، نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است (صمصامی، ۱۳۸۶).

پیش نیاز اساسی ایجاد سیستم حسابرسی عملکرد در سازمان، احساس نیاز به این نوع حسابرسی است. در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف ملاحظه می شود که این نوع حسابرسی رشد و توسعه فراوانی یافته و بطور جدی مورد عمل قرار می گیرد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸). در این راستا حسابرسان در امر دخالت بر تصمیم گیریهای دولتی با انجام حسابرسی عملکرد تاثیر بسزایی می توانند داشته باشند و در جهت بهبود و تقویت این سیستم ها و نیز ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی نقش مهم و ارزنده ای ایفاء کنند.

با توجه به اینکه انواع حسابرسی مالی، رعایت و غیره نتوانسته در باب پاسخگویی سیاسی و ایجاد شفافیت مالی، جوابگو باشد و نیز پیشرفتها و دگرگونی های روز افزون و تغییرات شدید دنیای پویای امروزه و توجه به چالشهای تصمیم گیری مدیران دستگاههای اجرایی در خصوص نحوه استفاده از منابع محدود جهت حصول به نتایج مورد انتظار و نیز استفاده موثر و کارآمد از ابزار های حسابرسی عملکرد جهت رفع نیاز استفاده کنندگان از اطلاعات و گزارشهای مالی و غیر مالی از جنبه های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، بنابراین بنظر می رسد انجام پژوهشی مبنی بر بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاه های اجرایی نیاز بوده تا بتواند بعنوان پشتوانه نظری و عملیاتی زمینه ساز اجرای هر چه بیشتر حسابرسی عملکرد بمنظور بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی و بخشهای دولتی ایران گردد. لذا این سوالات مطرح است که؛ ابعاد مختلف مسئولیت پاسخگویی سیاسی در دستگاههای اجرایی چه بوده و آیا اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تاثیر دارد؟ برای پاسخ به این سوال، هدف این مطالعه طراحی الگوی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاه های اجرایی (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور ایران) می باشد.

## ۲- چارچوب نظری پژوهش :

### ۲-۱- مفاهیم و تئوری ها:

**حسابرسی عملکرد :** حسابرسی عملیاتی تقریباً از سال ۱۸۷۵ میلادی مطرح شد. به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمانهای دولتی بود و به اهمیت این حسابرسی توجه نمود. حسابرسی عملکرد نوعی حسابرسی که به مشاوره با مدیریت می پردازد و یافته های خود را به صورت پیشنهاد جهت اصلاح امور به افراد ذیصلاح و ذینفعان عرضه میدارد. تعاریف متداولی را که برای حسابرسی عملکرد بیان گردیده است، میتوان به شرح ذیل بیان کرد: (۱) گسترش حسابرسی وظایف به عملیات واحد تجاری، (۲) استفاده از خدمات حسابرسی عملکرد در عملیات واحد تجاری اعم از عملیات مالی و غیرمالی، (۳) شناسایی فرصتها برای ایجاد صرفه اقتصادی و کارایی

بیشتر عملیات یا بهبود اثربخشی روشهای عملیاتی، ۴) روش کنترلی برای ارزیابی اثربخشی روشهای عملیات، ۵) حسابرسی، عملیاتی بیش از عملیات مالی، ۶) حسابرسی، عملیاتی که ارتباطی با ارزیابی گزارشهای مالی ندارند، ۷) روش حسابرسی که کارایی و صرفه اقتصادی را با توجه به منابع در دسترس و مصرف آنها ارزیابی میکند و ۸) انجام حسابرسی با نگرش مدیریتی (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

**ارکان و مؤلفه های حسابرسی عملکرد ( ابعاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی):** در دهه اخیر، سیستم های ارزیابی و حسابرسی در بخشهای عمومی و خصوصی اغلب کشورهای صنعتی با عناوینی نظیر حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مدیریت، حسابرسی برنامه و یا حسابرسی جامع مورد اشاره قرار گرفته است. تأکید این حسابرسی ها در بخش عمومی در گذشته بر دستیابی به هدفها، اجرای قوانین، مقررات، خط مشی ها و ... می شود. این واژه در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به کار می رود. حسابرسی عملکرد، دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند.

**حسابرسی عملکرد ابزاری جهت ارتقاء پاسخگوئی:** مسئولیت پاسخگوئی فرآیندی است که با دادن گزارش توسط پاسخگو آغاز و با رسیدگی و اظهار نظر درباره این گزارش توسط حسابرسان ادامه می یابد. نظام پاسخگوئی در دنیای پیچیده امروز و حسب تنوع وظایف دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی به صورتی منظم و سازمان یافته عمل می کند. با توجه به اینکه پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگوئی، شفافیت بوده که آن هم مستلزم جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه می باشد، لذا حسابداری و حسابرسی ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سیستم هدفمند در نظام پاسخگوئی به ایفای نقش می پردازند (باباجانی، ۱۳۸۸).

حسابرسی عملکرد در ارتقاء فرآیند پاسخگوئی نقش قابل توجهی خواهد داشت، زیرا مفهوم پاسخگوئی، مفهومی دمدمی مزاج و تفسیر پذیر است. بنابراین اگر خرده نظامهای درون نظام مسئولیت پاسخگوئی، بر اساس اصول، ضوابط و مورد توافق به ایفای نقش نپردازند، آنگاه زمینه لازم برای اعمال سلیقه و فرار از مسئولیت پاسخگوئی فراهم می گردد. از آنجا که گزارشهای مدیران دستگاههای اجرایی در مقام پاسخگوئی نیازمند ارزیابی و اظهار نظر اشخاص مستقل و بی طرف می باشد، لذا خرده نظام حسابرسی عملکرد در این مرحله از فرآیند پاسخگوئی با اتکا به دانش و تخصص حسابرسان به ایفای نقش مهم و اساسی خود می پردازد. به بیان دیگر، اگر گزارشهای مالی و عملکردی مقامات پاسخگو توسط حسابرسان مستقل مورد رسیدگی، حسابرسی و اظهار نظر قرار گیرد، زمینه قضاوت آگاهانه برای صاحبان حق در جایگاه پاسخ خواه را فراهم خواهد نمود و انجام این امر نیز به نوبه خود، اتخاذ تصمیم در مورد عملکرد پاسخ گو را تسهیل می نماید. حسابرسان عملکرد با استفاده از معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی میزان دستیابی به اهداف واحد تحت حسابرسی و اظهارات مدیران دستگاههای اجرایی را در خصوص نحوه و میزان استفاده از منابع را مورد ارزیابی قرار می دهند. به این ترتیب، حسابرسی عملکرد جایگاه مناسبی در فرآیند مسئولیت پاسخگوئی به خود اختصاص می دهد و از جانب نمایندگان صاحبان حق یعنی عموم شهروندان ماموریت دارد گزارشهای پاسخگویان (مدیران دستگاه های اجرایی) حاوی وضعیت و نتایج عملیات مالی و غیر مالی که در جهت ایفای مسئولیت پاسخگوئی

تنظیم گردیده مورد رسیدگی قرار داده و در مورد آنها اظهار نظر نماید. لذا نظر استوارت در خصوص اینکه حسابرسی به مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی نبوده و جایگزین آن نیز نخواهد شد بلکه در فرآیند این مسئولیت به ارزیابی آن می پردازد، کاملا منطقی است.

### ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه پاسخگویی:

با توجه به اینکه دولتها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاکید بر حقوق شهروندان مقرر می دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند. حق پاسخ خواهی از طریق حسابرسی دولتی انجام می شود که در مقابل دو نوع پاسخ گویی تحت عناوین پاسخ گویی عملیاتی و پاسخ گویی مالی دولت و با توجه به ماهیت و نحوه ی رسیدگی به فعالیتها و عملیات هر یک از دستگاههای اجرایی دو نوع حسابرسی دولتی تحت عناوین حسابرسی مالی و رعایت (سنتی) و حسابرسی عملکرد وجود دارد.

در نهایت پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه یافته، اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی پاسخگویی را برعهده دارند. از یکسو با انجام حسابرسی مالی و رعایت و بر اساس الزامات قانونی، عملیات مالی دستگاه های اجرایی را مورد بررسی قرار داده و هرگونه تخلف را گزارش می دهند که بخش در خور ملاحظه ای از حفظ وظیفه نظارتی آنها را دربر می گیرد و از سوی دیگر با بکارگیری حسابرسی عملکرد، ضمن حفظ وظیفه نظارتی، به نقش مشورتی نیز می پردازند. در قوانین و مقررات حسابرسی کشورهای توسعه یافته ای نظیر استرالیا، به ایفای این نقش مشورتی دیوان محاسبات تاکید شده است که در قالب توصیه های مبتنی بر نتایج حسابرسی عملکرد صورت می گیرد (باباجانی، ۱۳۸۷).

**پاسخگویی:** میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ خواهی بوده است. امروزه جهانی سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می گیرند مجامع بین المللی را نیز به گروه پاسخ خواهان اضافه کرده است. پرفسور یوجی ایجیری<sup>۳</sup> در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری گزارشگری میتواند بر مبنای تصمیم گیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوب های نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، منصفانه بودن سیستم حسابداری را بر سودمندی اطلاعات ترجیح میدهد، بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس رابطه مسئولیت پاسخگویی، در این نوع چارچوب نظری، گزارشگری مالی با مطمئن ساختن پاسخ خواه از جریان به موقع و صحیح اطلاعات، وی را حمایت میکنند و ضمن وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می دهد. به بیان دیگر، گزارشهای مالی حاوی اطلاعاتی است که براساس توافق پاسخگو و پاسخ خواه باید افشا شود و توافق طرفین محتوی گزارشهای مالی را تعیین خواهد نمود. پاسخگویی نه تنها نشانه ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک

عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است. پاسخگویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن است. مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۹).

**پاسخگویی در نظام جمهوری اسلامی ایران:** اگر انسان را از دیدگاه اسلام، موجودی پاسخگو تعریف کنیم، شاید سخنی به گزاف نگفته باشیم. معاد یکی از اصول دین اسلام است که به موجب آن انسان باید پاسخگوی تمام رفتارهای خود باشد. قرآن نیز تصریح دارد که فقط خداوند بازخواست نمیشود و بقیه بازخواست خواهند شد (انبیاء، ۲۳). اگر هدف این پاسخگویی را سالم سازی عملکرد انسان و وادار ساختن او به رفتار درست مبتنی بر محاسبه و تعقل و پایبندی به مجموعه‌ای از اصول و ارزشها بدانیم، آن گاه پاسخگویی در حوزه سیاست و اجتماع نیز ضرورت تام پیدا میکند. پاسخگویی در اسلام، از درون انسان و پاسخگویی او به خودش آغاز میشود و به حوزه‌های سیاسی-اجتماعی راه می‌یابد، بنابراین اساساً پرسش مبتنی بر حق است و همین حق، دیگری را وادار به پاسخگویی می‌کند (علیخانی، ۱۳۸۴). بسیاری از دانشمندان، وجود یک نظام پاسخگویی پویا و کارآمد را ضرورت انکارناپذیر رشد و توسعه در جهان امروز میدانند. نظامی به رشد و پیشرفت دست مییابد که یک رابطه نظام مند پاسخ‌خواهی و پاسخگویی را بین شهروندان و دولت برقرار سازد (هیوز، ۱۳۸۹). امروزه با پیچیده شدن نظامهای سیاسی و اداری از یک سو و گستردگی آنها از سوی دیگر، وجود یک سازوکار پاسخگویی درونی یا بیرونی، اهمیت زیادی یافته است. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ در حال حاضر به عنوان منشور، چارچوب کلی سیستم نظارت مالی بر مصرف منابع مالی عمومی را ترسیم می‌نماید. با توجه به اینکه نظام نظارت مالی سنتی و ذیحساب محور مورد عمل، از کارای لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت و واحدهای تابعه در یک نظام سیاسی مردم سالار، برخوردار نمی‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۲).

**ابعاد پاسخگویی:** به منظور درک کامل مفاهیم و شناسایی ابعاد و مسأله‌های پژوهش، متون موجود در زمینه پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفتند، که منجر به شناسایی ابعاد و شاخصهای بسیاری در این زمینه گردید. برای انجام این هدف ۷۰ مطالعه پیشین در این راستا مورد بررسی قرار گرفتند که تنها به برخی از این مطالعات، ابعاد و شاخص‌های مطرح شده توسط آن اشاره شده است: ۱- استون (۱۹۹۳): سیاسی، قانونی، مدیریتی، اطلاع رسانی و فرهنگی، ۲- سین کلیر (۱۹۹۵): سیاسی، مدیریتی، عمومی و شخصی، ۳- ادوارد و هولم (۱۹۹۶): بیرونی یا استراتژیک، درونی یا وظیفه‌ای، ۴- مارشال (۱۹۸۷): دموکراتیک، مالی و قانونی، ۵- رامزک و دابنیک (۱۹۸۷): قانونی، بوروکراتیک (سازمانی)، سیاسی و حرفه‌ای و براساس مدلی بر اساس میزان استقلال (کم یا زیاد) و منبع نظارت (درونی، بیرونی)، ۶- میلار و مک کویت (۲۰۰۰): سلسله‌مراتبی، سیاسی، قانونی و حرفه‌ای، ۷- ینسن (۲۰۰۰): اخلاقی، قانونی، عملکردی، مالی و دموکراتیک، ۸- بارادوس، مین، ویلمان (۲۰۰۰): پاسخگویی مشترک دوست و پیمانکاران خدمات عمومی، ۹- لی (۲۰۰۰): مدیریتی (جانشین سه پاسخگویی اداری، قانونی و سیاسی)، ۱۰- بوونز (۲۰۰۷): افقی، عمودی و مورب، ۱۱- کلین و پرکی نز (۱۹۶۶): پاسخگویی شغلی، حرفه‌ای، مدیریتی، بین وزارتخانه‌ای و پاسخگویی در برابر عامه مصرف کنندگان،

۱۲- هیکس (۱۹۸۸): مدیریتی، سیاسی، عمومی، حرفه ای کارکنان سازمانهای دولتی و قانونی و ۱۳- ولف (۲۰۰۰): قانونی، مالی، پاسخگویی در برابر عملکرد و سیاستها، دموکراتیک و اخلاقی.

از دیدگاه جامعه‌شناسی مدیران دولتی باید در زمینه‌های مختلفی پاسخگو باشند. یعنی آنها در برابر دیدگان دیگران قرار دارند. چشم‌های زیادی عملکرد مدیران دولتی را می‌بیند. مشکل اینجاست که مدیران دولتی به چه کسی باید پاسخ دهند و پاسخ‌خواهان با چه معیاری در مورد عملکرد آنها قضاوت می‌کنند. در یک سیستم دموکراتیک، مدیران دولتی با گونه‌های مختلف پاسخ‌خواهی روبه‌رو هستند که در برابر هر کدام باید براساس هنجارها و انتظارات متفاوتی پاسخگو باشند. ابعاد گوناگون پاسخگویی مدیران دولتی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد (کردستانی، ۱۳۸۶):

✓ **پاسخگویی قانونی**: در برگیرنده نظارتهای بیرونی بر عملکرد است که هدف آن انطباق عملکرد با الزامات قانونی و قوانین اساسی است. اساس پاسخگویی سیاسی بر روابط اصیل و وکیل نهاده شده است. سؤال این است که آیا وکیل انتظارات اصیل را تامین کرده است؟ این پاسخگویی اغلب از راه رسیدگی‌های ویژه نظیر نظارت‌های تقنینی، ممیزی‌های مالی و برنامه‌ای و بازرسی‌های بیرونی برای رسیدگی به شکایات استخدامی صورت می‌گیرد (فقیهی، ۱۳۸۰). این حوزه پاسخگویی شامل مسوولیت پاسخگویی ناشی از نظارت قضایی و شبه قضایی و مسوولیت پاسخگویی حاکم بر روش‌ها و رویه‌ها است. مدیران دولتی را می‌توان برای پاسخگویی در برابر اعمالشان به دادگاه فراخواند. پاسخگویی سیاسی آشکارترین نوع پاسخگویی است. زیرا رسیدگی قانونی براساس استانداردها و موازین قانونی صورت می‌گیرد.

✓ **پاسخگویی عملکردی (عملیاتی، ساختاری و ...)**: حساب‌رسان، بازرسان و ذیحسابان بعد از دادگاهها پاسخ‌خواهی شبه قانونی دارند و به‌طور مستقل به نظارت بر مسائل مالی و عملیاتی (کارایی و اثربخشی) می‌پردازند. بنابراین مدیران دولتی باید در برابر این پاسخ‌خواهی که براساس معیارهای خاصی صورت می‌گیرد پاسخگو باشند.

✓ **پاسخگویی سیاسی**: پاسخگویی سیاسی مدیران دولتی در نظامهای پارلمانی از حقایق مهم زندگی آنهاست. به عنوان مثال وزرا در مجلس حاضر می‌شوند و به سئوالات نمایندگان پاسخ می‌دهند. شخصیت متغیر و ناشناخته نمایندگان مجلس این نوع پاسخگویی را برای مدیران دولتی بسیار سخت می‌کند. همچنین مجلس می‌تواند عملکرد وزارتخانه‌ها و سازمانهای دولتی را مورد تحقیق و تفحص قرار دهد. در پاسخگویی سیاسی؛ مدیران به خواسته‌های مقامات سیاسی یعنی منتخبان مردم، همچنین گروه‌های ذینفع و سایر نهادهای سیاسی جوابگو می‌شوند. به عبارتی دیگر پاسخگویی سیاسی نظارت صاحبان و مالکان اصلی سازمان‌ها بر عملکرد مدیران است (چامبرز، ۲۰۱۰). اینگونه مسوولیت پاسخگویی شامل مسوولیت پاسخگویی نهادی (قوه مجریه در قبال مجلس)، مسوولیت پاسخگویی ناشی از عدم تمرکز و مسوولیت پاسخگویی مشورتی و حرفه‌ای ای‌گری می‌باشد. در هر یک از انواع چهارگانه پاسخگویی، ارزشها و انتظارات رفتاری ویژه‌ای مورد تأکید است.

✓ **پاسخگویی سازمانی (ساختاری)**: به نظارتهای درونی سازمان گفته می‌شود. در اینجا پاسخگویی که مبتنی بر روابط فرادست و فرودست است مدیران بر عملکرد کارکنانی که اغلب اختیار اندکی دارند نظارت می‌کنند. نظارت‌های مستقیم و بازمینی‌های ادواری عملکرد، مصادیق روشنی از پاسخگویی سیاسی است. همچنین تدوین مقررات، بخشنامه‌های سازمانی و دیگر سازوکارهای نظارتی که اختیارات کارکنان را محدود می‌کند در



زمره این نوع پاسخگویی قرار می‌گیرند (رمزک، ۲۰۰۰). این نوع پاسخگویی شامل مسوولیت‌های پاسخگویی تجاری منابع می‌شود. مهمترین وجه پاسخگویی مدیران دولتی، پاسخگویی سیاسی است. مدیران ارشد سازمانها گاهی اوقات به صورت رسمی مانند بررسی گزارش عملکرد سالانه و در بیشتر موارد در جلسات غیررسمی روزانه از طرف مسئولان بالاتر خود مورد سؤال قرار می‌گیرند و باید در مورد تکالیف خود پاسخگو باشند. این نوع از پاسخگویی برای سلسله مراتب سازمانی تعریف‌پذیر است. البته این پاسخگویی عمومی نیست زیرا صورتحسابها و بخش زیادی از اطلاعات در اختیار عموم قرار نمی‌گیرد.

✓ **پاسخگویی حرفه‌ای:** برخی از مدیران دولتی افراد حرفه‌ای و متخصص هستند و باید استانداردهای حرفه‌ای را رعایت کنند. آنها ممکن است از طرف انجمن‌های حرفه‌ای در مورد رعایت استانداردهای حرفه‌ای مورد سؤال قرار گیرند و باید استانداردهای حرفه را رعایت کرده و پاسخگو باشند. در پاسخگویی حرفه‌ای منبع استاندارد عملکرد قضاوت شخصی فرد کارمند است. حال آنکه در پاسخگویی سیاسی این منبع، دیگرانند و نه خود شخص. در نظام‌های پاسخگویی حرفه‌ای استقلال افراد برای تصمیم‌گیری‌ها بیش و کم حفظ می‌شود و عملکرد آنان با هنجارهای حرفه‌ای، اعتقادات و تجارب مکتسبه آنان مورد قضاوت قرار می‌گیرد.

## ۲-۲- ادبیات پژوهش :

ریچبورن و وابو (۲۰۱۸)، اذعان داشته حسابرسی عملکرد به عنوان یک عامل برای تغییر و بهبود در مدیریت عمومی بوده که ۳۰ سال اخیر مدیریت جدید دولت در بسیاری از کشورهای غربی موجب افزایش استفاده از حسابرسی عملکرد و سایر سازوکارهای آن شده است. این مکانیسم‌ها برای پاسخگویی و بهبود به آن‌ها کمک می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که مشارکت حسابرسی عملکرد در بهبود، کمتر از آنچه که در نگاه اول ظاهر می‌شود، کم اهمیت تر است و عوامل فردی و سیاسی ممکن است بر پاسخ‌های کارمندان تأثیر بگذارد.

ویریچ (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد در آلمان در مورد مسائل زیست محیطی، تأثیرات صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را مورد توجه قرار داده است. این مطالعه اطلاعاتی در مورد نحوه انجام حسابرسی توسط موسسات حسابرسی دولتی و نقش موسسات حسابرسی عمومی را بررسی می‌کند که به ایجاد کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی کمک می‌کند. با توجه به اینکه هیچگونه مطالعات علمی مستند در مورد اجرای حسابرسی عملکرد در آلمان وجود ندارد، این تحقیق ارزش نوآورانه‌ای دارد. یافته‌ها برای توسعه بیشتر حسابرسی عملکرد بسیار مهم است. علاوه بر این، با نشان دادن نقش موسسات حسابرسی عمومی در آلمان، این پژوهش امکان مقایسه را با وضعیت کشورهای دیگر فراهم می‌کند.

ریچبورن (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان پاسخگویی سیاسی و حسابرسی عملکرد نشان داد حسابرسی عملکرد به طور گسترده‌ای در اداره دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد اما در حال حاضر شواهد تجربی کمی در مورد سودمندی و سهم آن در پاسخگویی وجود دارد. بر اساس داده‌های نظرسنجی از ۳۵۳ کارمند دولت در نروژ، به بررسی درک حسابرسی از پاسخگویی می‌پردازد و اعتقاد داشتند که حسابرسی عملکرد می‌تواند بر کارمندان دولت تأثیر بگذارد، اما تأثیر آن بستگی به این دارد که چگونه کارکنان حسابرسی، حسابرسی عملکرد را درک می‌کنند.

محمود خانی و احمدی (۱۳۹۷)، در تحقیقی با موضوع حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی بیان نمودند در جامعه امروز پاسخ‌خواهی جامعه و پاسخگویی دولت‌ها در خصوص منابع مورد استفاده بسیار مهم

است و لذا حسابرسی عملکرد تاثیر بی بدیلی در این بین دارد و سپس با توجه به رابطه تنگاتنگ حسابرسی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی، به بررسی دلایل عدم اجرای کامل پرداختند.

نخعی و دیگران (۱۳۹۷)، در تحقیقی تاثیر حسابرسی عملکرد را بر عدالت و ایفای مسئولیت های اجتماعی مورد ارزیابی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند این نوع حسابرسی، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگوئی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم گیری توسط مرجعی را تامین می نماید که مسئولیت نظارت یا اقدامات اصلاحی را بر عهده دارد.

هادوی (۱۳۹۵) طی تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی بخش عمومی به این نتیجه رسید که مفهوم مسئولیت پاسخگویی دولتها را ملزم می نماید که در مورد تحصیل منابع مالی و مصرف آن در هدفهای تعیین شده به مردم توضیح دهند. حسابرسی و گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا عملکرد دستگاههای اجرایی بهبودیافته، سطح نظارت از صرفاً مالی به مالی و عملیاتی ارتقا دهد. در نهایت استقرار نظام حسابرسی عملکرد در سیستم نظارتی بخش عمومی به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی در پاسخ به بخشی از نیازهای تحقق مدیریت عمومی نوین پا به عرصه حیات گذاشت که به نوبه خود در فرآیند ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولتها نقش در خور ملاحظه ای ایفا می کند.

بیات و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان حسابرسی عملکرد، عامل کلیدی در پاسخگویی دولت، بیان نمود که حسابرسی عملکرد رسیدگی نظام مند شواهد و مدارک یک دستگاه اجرایی، طرح، فعالیت و وظیفه بمنظور ارزیابی مستقل عملکرد آنها بر اساس معیارها می باشد. این نوع حسابرسی، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگوئی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم گیری توسط مرجعی را تامین می نماید.

فتاحی و همکاران (۲۰۱۵)، در تحقیقی رابطه حسابرسی عملکرد کارایی به عنوان رویکرد علمی و نتیجه گرا در نظارت با مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی نشان دادند، اجرای حسابرسی عملکرد کارایی رابطه معناداری با مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی دارد.

خسروی خادر و همکاران (۱۳۹۲)، طی تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد و ارتقای مسئولیت پاسخگویی دریافتند با یک نگرش سیستمی، انتظار می رود با افزایش اهمیت حسابرسی عملکرد شاهد ارتقاء جایگاه حسابرسی به عنوان یک خرده نظام سیستم پاسخگویی و به دنبال آن بهبود کارکرد نظام پاسخگویی باشیم، از آنجایی که نظام پاسخ گوئی، خود نیز سیستم فرعی برای نظام سیاسی حاکم بر جامعه محسوب می شود، بهبود کارکرد نظام پاسخگویی باید تاثیر مطلوبی بر جایگاه نظام فرادستی خود یعنی نظام سیاسی داشته باشد. نتایج به دست آمده از پژوهش در دنیای واقعی نشان داد حسابرسی عملکرد برخلاف انتظارات تاثیر چندانی بر بهبود نظام سیاسی نداشته است.

نوحه خوان و دیگران (۱۳۹۲)، در پژوهشی در اولین کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی با رویکردی بر تحولات خاورمیانه و حماسه اقتصادی با رویکردی بر مدیریت و حسابداری بیان نمودند حسابرسی عملکرد در پاسخگویی بخشهای دولتی تاثیر بسزایی داشته است.

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان حسابرسی عملکرد به عنوان رویکردی نوین در ارتقاء پاسخگویی مدیریت نتیجه گرفتند حسابرسی عملکرد یک نوع فعالیت فنی مبتنی بر مطالعه و پژوهش است که حاصل و برآیند آن گزارشی تخصصی خواهد بود که فعالیت مدیریت را در خصوص اینکه به دنبال چه هدفی

بوده‌اند، به چه هدفی رسیده‌اند و چه هدفی می‌توانسته‌اند داشته باشند را به چالش می‌کشند و حسابرسی عملکرد، شایستگی (صلاحیت حرفه‌ای) بیش تری نسبت به حساب‌رسان سنتی (حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی) در پاسخگویی به بخش عمومی دارد.

در پژوهشی با موضوع بررسی رابطه حسابرسی عملیاتی بر پاسخگویی دولتی در ایران که توسط مرادی و همکاران (۱۳۹۱) و با استفاده از تحلیل همبستگی و  $t$ -test انجام گرفت، مشخص گردید بین حسابرسی عملکرد و پاسخگویی دولتی در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

عباسی استمال و میر یعقوب زاده (۱۳۹۳) در پژوهشی تحت عنوان حسابرسی عملکرد و تاثیر آن بر افزایش کارایی و پاسخگویی دولت و مدیریت بخش عمومی در جستجوی مدلی برای حسابرسی عملکرد و جایگاهی در مدیریت مالی در بخش عمومی است و بیان نموده در عصر مدیریت بخش عمومی جدید، برخی تغییرات مناسب و کارآمدی را در حسابداری بخش عمومی به وجود آورده است.

باباجانی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان «تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی» بیان نمود که به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام موثری از سوی نهادهای مسئول برای ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در «نظام بودجه ریزی» و «نظام حسابداری و گزارشگری مالی» در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است.

خدمای پور و زینالی (۱۳۸۶) در مقاله «سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و تاثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت» عنوان کرده‌اند که از میان هدفهای مورد نظر برای پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مبنای پایه قویتری برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند. بودجه-ریزی عملیاتی، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش اثربخشی و کیفیت خدمات است. سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش تر از منابع سازمان خواهد شد.

کردستانی (۱۳۸۶) در مقاله «پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری» بیان نموده است که مفهوم پاسخگویی عمومی، تصویری از امانتداری، وظیفه‌شناسی، عدالت، شفافیت، تلاش برای بهبود و شایستگی اخلاقی مدیران دولتی را ارائه می‌کند و ارتقای آن مدیران دولتی را در برابر انتقادات مصون می‌سازد و جلوه‌هایی از دموکراسی را به نمایش می‌گذارد.

باباجانی (۱۳۸۲) در پژوهشی تحلیلی در خصوص سیستم نظارت مالی از بعد پاسخگویی بیان نموده در رژیمهای سیاسی مردم سالار که دولتها با رأی مستقیم مردم انتخاب میشوند، مصرف منابع مالی عمومی متضمن دو نوع مسئولیت ایفای مسئولیت پاسخگویی شامل پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی است.

۳- فرضیه‌ها، تحلیل مسیر و مدل مفهومی موضوع پژوهش:

۳-۱- فرضیه‌ها و الگوهای تحلیل مسیر:

نظر به پشتوانه های نظری و تئوریک که توسط صاحب نظران و محققین داخل و خارج کشور در زمینه موضوع این تحقیق در بخشهای مختلف از جمله چارچوب نظری و پیشینه پژوهش ارائه گردیده، فرضیات ذیل بهمراه مدل‌های مفهومی تدوین و مورد آزمون های استنباطی قرار گرفته است:

فرض اصلی شماره (۱): حسابرسی عملکرد کارایی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

مدل تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۱)

$$\sum P_{ou} Ac = \sum (W_{\alpha} + E_{y_a} Pa + Re_A)$$

این فرض مشتمل بر سوالات ۱ تا ۱۷ پرسشنامه (ب-۱) و سوالات ۳۶ تا ۴۴ پرسشنامه (ب-۲) می باشد.

فرض اصلی شماره (۲): حسابرسی عملکرد اثربخشی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

مدل تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۲)

$$\sum P_{ou} Ac = \sum (W_{\beta} + E_{S_b} Pa + Re_B)$$

این فرض مشتمل بر سوالات ۱۸ تا ۳۳ پرسشنامه (ب-۱) و سوالات ۳۶ تا ۴۴ پرسشنامه (ب-۲) می باشد.

فرض اصلی شماره (۳): حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

مدل تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۳)

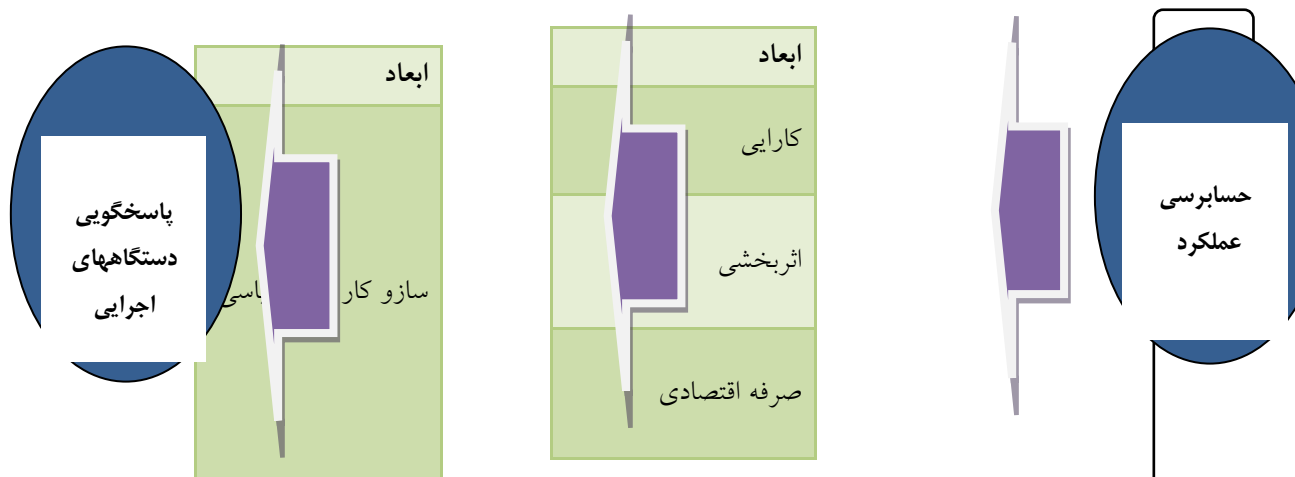
$$\sum P_{ou} Ac = \sum (W_{\gamma} + E_{c} Pa + Re_r)$$

این فرض مشتمل بر سوالات ۳۴ تا ۴۰ پرسشنامه (ب-۱) و سوالات ۳۶ تا ۴۴ پرسشنامه (ب-۲) می باشد.

۲-۳- مدل مفهومی تحقیق :

چارچوب مفهومی این تحقیق به شرح ذیل می باشد :

نگاره شماره (۱): مدل مفهومی تحقیق



#### ۴- روش شناسی پژوهش :

این پژوهش ضمن نوآوری در موضوع بدلیل جنبه جدید و بکر بودن فاقد هرگونه زمینه و مباحث نظری و مبتنی بر مقالات بیس بصورت مستقیم بوده و به همین خاطر بعنوان بخشی از رساله دکتری در رشته حسابداری به بررسی آثار اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاه‌های اجرایی پرداخته است. این تحقیق توصیفی-تحلیلی و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی است. ابزار پیمایش به صورت پرسشنامه محقق ساخته تنظیم گردید. بمنظور طراحی مدل سازی از نوع تحلیل عاملی تأییدی (تحلیل مسیر) با رویکرد حداقل مربعات جهت اعتبار سنجی رگرسیون فرضیه های تحقیق و انجام آزمون تحلیل مسیر، پیش شرط ها و مفروضات سه گانه ای نیاز بوده است. بنابراین با استفاده از نرم افزار spss ابتدا متغیر ها در سطح فاصله ای با استفاده از طیف لیکرت مندرج در پرسشنامه سنجیده و سپس با استفاده از آزمون Kolmogoro-smirnov توزیع متغیرهای نرمال تشخیص داده شدند. سپس با استفاده از آزمون همبستگی پیرسون به بررسی همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته پرداخته و در نهایت جهت استفاده از آزمون رگرسیون و ایجاد رابطه خطی بین متغیرها پژوهش، از آزمون تحلیل مسیر بهره لازم برده شد.

#### ۵- نتایج تحقیق:

##### ۵-۱- تحلیل توصیفی:

در این بخش با استفاده از جداول به توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه ی پژوهش پرداخته شده است. جداول از مهم‌ترین ابزارها برای سنجش و اندازه‌گیری داده‌های یک تحقیق انسانی- اجتماعی به شمار می‌آیند. هدف نهایی جداول، کمی و سنجش‌پذیر ساختن واقعیت مورد مطالعه و تا سر حد امکان ارایه تصویری دقیق از آن است. بنابراین جداول تلخیصی آماره های توصیفی این پژوهش بشرح ذیل می باشد:

شخص های مرکزی	جنس	سن	تاهل	سواد	سمت	سابقه	استخدام
پاسخ داده	۳۴۹	۳۵۲	۳۴۲	۳۵۴	۳۲۹	۳۴۷	۳۴۴
پاسخ نداده	۸	۵	۱۵	۳	۲۸	۱۰	۱۲

طراحی الگوی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور ایران)

۳	۳	۲	۲	۱	میانه
۳	۳	۲	۲	۱	مد

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
دیپلم	۳	۰.۸۴	۰.۸۴
فوق دیپلم	۹	۲.۵۲	۳.۳۶
لیسانس	۲۵۱	۷۰.۳	۷۳.۶۶
فوق لیسانس	۹۱	۲۵.۴۹	۹۹.۱۵
جواب نداده	۳	۰.۸۴	۱۰۰
جمع	۳۵۷	۱۰۰	-

پست سازمانی	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
کمک حسابرس	۶	۱.۶۸	۱.۶۸
حسابرس	۹۷	۲۷.۱۷	۲۸.۸۵
حسابرس ارشد	۹۸	۲۷.۴۵	۵۶.۳
سرحسابرس	۸۰	۲۲.۴	۷۸.۷
سرحسابرس ارشد	۴۸	۱۳.۴۴	۹۲.۱۴
جواب نداده	۲۸	۷.۸۴	۱۰۰
جمع	۳۵۷	۱۰۰	-

میزان سابقه کار	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
کمتر از ۵ سال	۵۸	۱۶.۲۴	۱۶.۲۴
۵ تا ۱۰ سال	۹۷	۲۷.۱۷	۴۳.۴۱
۱۰ تا ۲۰ سال	۱۳۳	۳۷.۲۵	۸۰.۶۶
۲۰ تا ۳۰ سال	۵۸	۱۶.۲۴	۹۶.۹
بیش از ۳۰ سال	۱	۰.۲۸	۹۷.۱۸
جواب نداده	۱۰	۲.۸	۱۰۰
جمع	۳۵۷	۱۰۰	-

وضعیت خدمت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
شرکتی	۲	۰.۵۶	۰.۵۶
پیمانی	۳۵	۹.۸	۱۰.۳۶
رسمی	۳۰۷	۸۵.۹۹	۹۶.۳۵

وضعیت خدمت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
جواب نداده	۱۳	۳.۶۴	۱۰۰
جمع	۳۵۷	۱۰۰	-

## ۲-۵- تحلیل ابزار گردآوری داده‌ها (پایایی پرسشنامه‌ها):

برای تهیه پرسشنامه و برای اطمینان از قابلیت اجرایی (پایایی) آن (یعنی بررسی توانایی پرسشنامه در سنجش آن چیزی که باید بسنجد) در این مطالعه، پرسشنامه‌ها روی (۴۰) نفر از آزمودنی‌ها که به طور تصادفی انتخاب شده بودند اجرا شد. باتوجه به محاسبات انجام شده، ضریب آلفای کرونباخ جهت هر یک از مولفه‌های مربوط برای سنجش پایایی ابزار پژوهش محاسبه که برای پرسشنامه شماره (ب-۱) حدود (۰.۹۲) و برای پرسشنامه (ب-۲) حدود (۰.۹۳) به دست آمده است. هرچه ضریب مورد نظر به ۱ نزدیکتر باشد پرسشنامه پایاتر است که بیانگر همسانی درونی قوی بین شاخص‌های اجرای حسابرسی عملکرد و شاخصهای مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی است.

نام پرسشنامه	زیر بخش‌ها	تعداد ضریب آلفای کرونباخ	گویه
ب-۱- پرسشنامه حسابرسی عملکرد	کارایی	۱۷	۰.۹۰
	اثربخشی	۱۶	۰.۹۳
	صرفه اقتصادی	۷	۰.۹۳
پرسشنامه ابعاد سه گانه حسابرسی عملکرد		۴۰	۰.۹۲
		۹	۰.۹۳
ب-۲- پرسشنامه پاسخگویی پرسشنامه‌های حسابرسی عملکرد و پاسخگویی سیاسی	پاسخگویی سیاسی	۹	۰.۹۳
	پاسخگویی سیاسی	۴۹	۰.۹۳

داده‌های جدول نشان می‌دهد، مقدار آلفای کرونباخ گویای این واقعیت است که سوالات پرسشنامه از انسجام درونی و پایایی بسیار قوی برخوردار است.

## ۳-۵- آمار استنباطی پژوهش:

### ۱-۳-۵- بررسی نرمال بودن داده‌ها:

برای آزمون نرمالیت، آزمون آماری متغیرهای پژوهش به صورت ذیل صورت گرفته است:

متغیر	اماره آزمون کلمو-گروف - سطح معنا داری	اسمیرنوف
حسابرسی عملکرد کارایی	۰.۰۷۷	۱.۲۰۶
حسابرسی عملکرد اثربخشی	۰.۰۶۹	۱.۳۵۰

متغیر	اماره آزمون کلمو-گروف - سطح معناداری	اسمیرنوف
حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی	۰.۷۹	۱.۴۴۲
بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی	۰.۸۷	۰.۶۷۶

مطابق اطلاعات فوق الذکر و تجزیه و تحلیل بعمل آمده، با توجه به اینکه سطح معناداری تک تک متغیرهای پژوهش بالای ۰.۰۵ می باشد، در نتیجه داده‌ها نرمال می باشد و برای تحلیل و بررسی فرضیات از آزمون همبستگی پیرسون و در نهایت تحلیل رگرسیون چند گانه (تحلیل مسیر) استفاده خواهیم نمود.

### ۲-۳-۵- نتایج برآورد مدل های پژوهش:

۱-۲-۳-۵- فرض اصلی شماره (۱): حسابرسی عملکرد کارایی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

متغیرهای فرضیه	حسابرسی عملکرد کارایی	پاسخگویی سیاسی
۱- آزمون همبستگی	مستقل	وابسته
فرضیات و متغیرهای پژوهش	۴.۲۶۴	۴.۴۴۳
انحراف استاندارد	۰.۵۱۷	۰.۴۵۶
ضریب همبستگی	۰.۵۴۶	
سطح معناداری	۰.۰۳۴	
ضریب تعیین تعمیم یافته (قدرت تبیین)	۰.۱۶۸	
۲-۱- آزمون ضرایب	ضریب تعیین	۰.۱۶۱
	ضریب تعیین شده	۰.۱۵۹
	خطای برآورد شده	۰.۶۷۳
۲- آزمون رگرسیون خطی	مدل:	باقی مانده
	مجموع مربعات	۱۸۶.۵۵۲
	درجه آزادی	۱
	میانگین مربعات	۱۸۶.۵۵۲
	آنالیز واریانس (آماره آزمون)	۲۳۲۵.۹۵۳
	سطح معناداری	۰.۰۴۰
۲-۳- مدل:	متغیر مستقل	عرض از مبدأ

طراحی الگوی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور ایران)



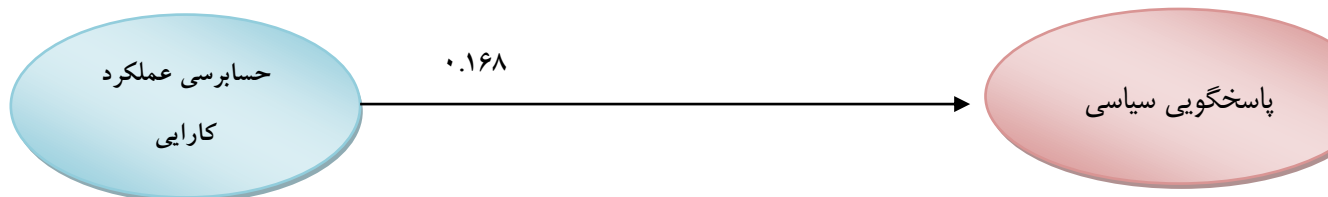
آزمون	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	۰.۱۷۶	۰.۰۰۱
طراحی	خطای رگرسیون	۰.۰۱۳	۰.۰۳۷
مدل	ضریب رگرسیون استاندارد شده	۰.۱۶۸	
	توزیع چند متغیره	۵۲.۰۲۳	۱.۶۰۰
	سطح معناداری	۰.۰۳۷	

خروجی تحلیل آماری فرضیه نشان می‌دهد، میانگین مقدار حسابرسی عملکرد کارایی (۴.۲۶۴) و میانگین پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (۴.۴۴۳) می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار ضریب پیرسون ( $r=0.546$ ) شده و سطح معنی داری ( $sig=0.034$ ) کوچکتر از  $0.05$ ، بنابراین مقدار همبستگی بالا و مثبت و دارای جهت مستقیم را نشان داده که بیانگر آن است که با افزایش میزان حسابرسی عملکرد کارایی میزان پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی افزایش می‌یابد. ضمناً نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون رگرسیون بیانگر این واقعیت است که؛ ضریب تعیین به میزان ( $0.161$ ) بوده که نشان می‌دهد همبستگی ساده بین دو متغیر و به عبارتی شدت همبستگی پیرسون بین دو متغیر وجود دارد و به میزان بسیار ضعیف است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعمیم یافته به میزان ( $0.168$ ) بوده که نشانگر آن است که ( $16.8\%$ ) درصد از تغییرات در پاسخگویی سیاسی از سوی حسابرسی عملکرد کارایی، توسط این مدل رگرسیون تبیین شده است. ضمناً آزمون معنی داری کلی مدل رگرسیون با استفاده از مقدار آماره  $F$  آزمون معنی داری مدل که همان آماره  $F$  مندرج در جدول توزیع فیشر بوده، برابر با ( $2325.953$ ) بوده که بسیار قوی می‌باشد. با توجه به سطح معناداری مقدار آزمون که برابر ( $sig=0.040$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است، لذا فرضیه صفر با اطمینان  $95\%$  رد می‌شود، یعنی مدل موجود با اطمینان  $95\%$  درصد معنی دار بوده که نتیجه می‌گیریم که مدل به کار رفته، پیش بینی کننده خوبی برای متغیر وابسته است. همچنین مقدار ثابت و متغیر مستقل نیز بدلیل اینکه ( $sig=0.037$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است نیز معنی دار بوده و در نهایت ضریب رگرسیونی استاندارد شده یا مقدار بتا ( $Beta$ ) رگرسیون برابر با مقدار ( $0.168$ ) بوده که نشانگر میزان تاثیر حسابرسی عملکرد کارایی بر پاسخگویی سیاسی است. همچنین معادله مسیری جهت تأیید این فرضیه به صورت ذیل می‌باشد:

معادله رگرسیون شماره (۱): آزمون فرض اصلی شماره (۱)

$$0.040 + (\text{حسابرسی عملکرد کارایی}) Pa_{Ey} + 0.176 Pa_{Po} = 0.001 + (\text{پاسخگویی سیاسی}) AC_{Po}$$

نگاره شماره (۱): آزمون تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۱)



۵-۳-۲-۲- فرض اصلی شماره (۲): حسابرسی عملکرد اثربخشی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

متغیرهای فرضیه	حسابرسی عملکرد اثربخشی	پاسخگویی سیاسی
۱- آزمون همبستگی	نوع متغیر	وابسته
فرضیات و متغیرهای پژوهش	میانگین	۴.۴۶۴
	انحراف استاندارد	۰.۴۶۵
	ضریب همبستگی	۰.۵۴۷
	سطح معناداری	۰.۰۳۶
۲-۱	ضریب تعیین تعمیم یافته (قدرت تبیین)	۰.۰۹۳
آزمون ضرایب	ضریب تعیین	۰.۰۹۱
	ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۰۸۹
	خطای برآورد شده	۰.۵۵۲
	مدل:	رگرسیون
۲-۲	مجموع مربعات	۱۵۶.۹۰۶
۲- آزمون رگرسیون خطی	درجه آزادی	۱
	میانگین مربعات	۱۵۶.۹۰۶
	آنالیز واریانس (آماره آزمون)	۱۸۰۹.۵۵۴
	سطح معناداری	۰.۰۳۵
	مدل:	متغیر مستقل
۲-۳	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	۰.۰۹۹
آزمون طراحی	خطای رگرسیون	۰.۰۴۵
	ضریب رگرسیون استاندارد شده	۰.۰۹۳
مدل	توزیع چند متغیره	۳۳.۶۵۰
	سطح معناداری	۰.۰۲۹
	عرض از مبدأ	۰.۰۰۵ -
	توزیع چند متغیره	۰.۲۸۳
	سطح معناداری	۰.۰۲۹

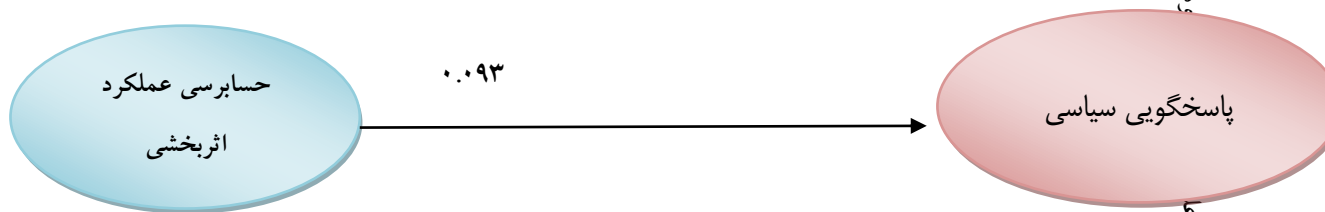
خروجی تحلیل آماری فرضیه نشان می دهد، میانگین مقدار حسابرسی عملکرد اثربخشی (۴.۴۹۴) و میانگین پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (۴.۴۶۴) می باشد. با توجه به اینکه مقدار ضریب پیرسون

( $r=0.547$ ) شده و سطح معنی داری ( $\text{sig}=0.036$ ) کوچکتر از  $0.05$ ، بنابراین مقدار همبستگی بالا و مثبت و دارای جهت مستقیم را نشان داده که بیانگر آن است که با افزایش میزان حسابرسی عملکرد اثربخشی میزان پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی افزایش می‌یابد. ضمناً نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون رگرسیون بیانگر این واقعیت است که؛ ضریب تعیین به میزان ( $0.091$ ) بوده که نشان می‌دهد همبستگی ساده بین دو متغیر و به عبارتی شدت همبستگی پیرسون بین دو متغیر وجود دارد و به میزان بسیار ضعیف است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعمیم یافته به میزان ( $0.093$ ) بوده که نشان می‌دهد ( $9.3\%$ ) درصد از تغییرات در پاسخگویی سیاسی از سوی حسابرسی عملکرد اثربخشی، توسط این مدل رگرسیون تبیین شده است. ضمناً آزمون معنی داری کلی مدل رگرسیون با استفاده از مقدار آماره  $F$  آزمون معنی داری مدلی که همان آماره  $F$  مندرج در جدول توزیع فیشر بوده، برابر با ( $1809.554$ ) بوده که بسیار قوی می‌باشد. با توجه به سطح معناداری مقدار آزمون که برابر ( $\text{sig}=0.035$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است، لذا فرضیه صفر با اطمینان  $95\%$  رد می‌شود، یعنی مدل موجود با اطمینان  $95\%$  درصد معنی دار بوده و بر اساس داده‌های موجود این مدل قادر به بیان تغییرات پاسخگویی سیاسی ناشی از حسابرسی عملکرد اثربخشی می‌باشد که نتیجه می‌گیریم که مدل به کار رفته، پیش‌بینی‌کننده خوبی برای متغیر وابسته است. همچنین مقدار ثابت و متغیر مستقل نیز بدلیل اینکه ( $\text{sig}=0.029$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است نیز معنی دار بوده و در نهایت ضریب رگرسیونی استاندارد شده یا مقدار بتا ( $\text{Beta}$ ) رگرسیون برابر با مقدار ( $0.093$ ) بوده که نشانگر میزان تاثیر حسابرسی عملکرد اثربخشی بر پاسخگویی سیاسی است. همچنین معادله مسیری جهت تأیید این فرضیه به صورت ذیل می‌باشد:

معادله رگرسیون شماره (۲): آزمون فرض اصلی شماره (۲)

$$\text{AC Po} (\text{پاسخگویی سیاسی}) = -0.005 + 0.099 \text{ Pa Es} (\text{حسابرسی عملکرد اثربخشی})$$

نگاره شماره (۲): آزمون تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۲)



۵-۳-۲-۳- فرض اصلی شماره (۳): حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تأثیر معناداری دارد.

فرضیات و متغیرهای پژوهش		اقتصادی	سیاسی
نوع متغیر	مستقل	وابسته	
میانگین	۴.۹۶۸	۴.۷۰۰	
انحراف استاندارد	۰.۵۶۲	۰.۵۹۷	
ضریب همبستگی	۰.۵۷۰		
سطح معناداری	۰.۰۳۰		
ضریب تعیین تعمیم یافته (قدرت تبیین)	۰.۱۶۶		
آزمون ضرایب	۰.۱۶۳		
ضرایب خطای برآورد شده	۰.۱۶۲		
مدل:	رگرسیون	باقی مانده	
مجموع مربعات	۳۰۵.۳۹۱	۲۱.۹۵۳	
درجه آزادی	۱	۳۵۶	
میانگین مربعات	۳۰۵.۳۹۱	۰.۰۶۲	
آنالیز واریانس (آماره آزمون)	۱۱۷۷.۶۲۶		
سطح معناداری	۰.۰۳۳		
مدل:	متغیر مستقل	عرض از مبدأ	
ضریب رگرسیون استاندارد نشده	۰.۱۷۱	۰.۰۱۸	
خطای رگرسیون	۰.۱۸۹	۰.۱۰۰	
ضریب رگرسیون استاندارد شده	۰.۱۶۶		
توزیع چند متغیره	۸۳.۷۷۱	۲.۴۴۷	
سطح معناداری	۰.۰۳۵		

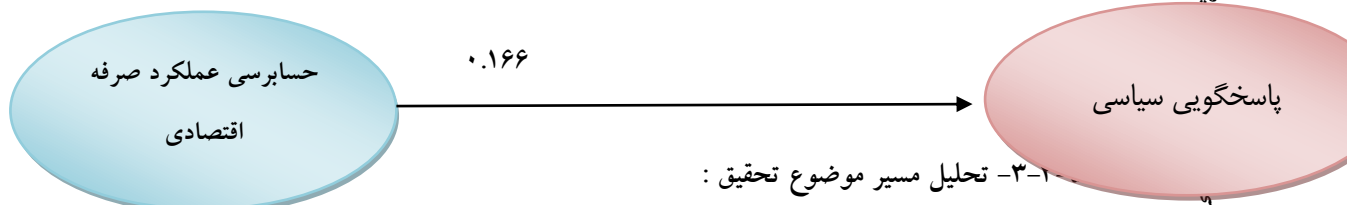
خروجی تحلیل آماری فرضیه نشان می دهد، میانگین مقدار حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی (۴.۹۶۸) و میانگین پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (۴.۷) می باشد. با توجه به اینکه مقدار ضریب پیرسون ( $r=0.570$ ) شده و سطح معنی داری ( $sig=0.030$ ) کوچکتر از ۰.۰۵، بنابراین مقدار همبستگی بالا و مثبت و دارای جهت مستقیم را نشان داده که بیانگر آن است که با افزایش میزان حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی میزان پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی افزایش می یابد. ضمناً نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون رگرسیون بیانگر این واقعیت است که؛ ضریب تعیین به میزان (۰.۱۶۳) بوده که نشان می دهد همبستگی ساده بین دو متغیر و به عبارتی شدت همبستگی پیرسون بین دو متغیر وجود دارد و به میزان بسیار ضعیف است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعمیم یافته به میزان (۰.۱۶۶) بوده که نشان می دهد (۱۶.۶٪) درصد از تغییرات

در پاسخگویی سیاسی از سوی حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، توسط این مدل رگرسیون تبیین شده است. ضمناً آزمون معنی داری کلی مدل رگرسیون با استفاده از مقدار آماره ی آزمون معنی داری مدل که همان آماره  $F$  مندرج در جدول توزیع فیشر بوده، برابر با (۱۱۷۷.۶۲۶) بوده که بسیار قوی می باشد. با توجه به سطح معناداری مقدار آزمون که برابر (sig=0.033) بوده و کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل موجود با اطمینان ۹۵ درصد معنی دار بوده و بر اساس داده های موجود این مدل قادر به بیان تغییرات پاسخگویی سیاسی ناشی از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی می باشد که نتیجه می گیریم که مدل به کار رفته، پیش بینی کننده خوبی برای متغیر وابسته است. همچنین مقدار ثابت و متغیر مستقل نیز بدلیل اینکه (sig=0.035) بوده و کمتر از ۰/۰۵ است نیز معنی دار بوده و در نهایت ضریب رگرسیونی استاندارد شده یا مقدار بتا (Beta) رگرسیون برابر با مقدار (۰.۱۶۶) بوده که نشانگر میزان تاثیر حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی است. همچنین معادله مسیری جهت تأیید این فرضیه به صورت ذیل می باشد:

معادله رگرسیون شماره (۳): آزمون فرض اصلی شماره (۳)

$$AC Po = 0.289 + (حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی) Pa_{Ec} + 0.171 + 0.018 (پاسخگویی سیاسی)$$

نگاره شماره (۳): آزمون تحلیل مسیر فرض اصلی شماره (۳)



بررسی صرف و مجرد متغیرهای تاثیرگذار بر متغیر وابسته با توجه به بالا بودن حالت انتزاعی این نوع بررسی و نادیده انگاری عمدی بر عوامل دیگر، مشخصاً به تحلیلی کامل و جامع نخواهد انجامید. بررسی فرضیه های تحقیق به تنهایی نمایشی کلی و مبهم از تاثیر و اثر ارایه می دهد که به احتمال قوی اثرات هم پوشانی و سلسله مراتب علی بین متغیرهای واسط را نشان نمی دهد. بنابراین بررسی تاثیر هم زمان عوامل مختلف، با استفاده از تکنیکهای مناسب به شناختی کامل و در سطحی بالاتر منجر می شود (جلیلی، ۱۳۸۷: ۸۴). تکنیک تحلیل مسیر<sup>۴</sup> از جمله تکنیکهای چند متغیره می باشد که علاوه بر بررسی اثرات مستقیم، اثرات غیر مستقیم این متغیرها را نیز مد نظر قرار می دهد و روابط بین متغیرها را مطابق با واقعیت های موجود، در تحلیل وارد می کند (کلانتری، ۱۳۸۵: ۲۲۳). اهمیت و ارجحیت تحلیل مسیر در مقایسه با تحلیل همبستگی در این است که تحلیل مسیر امکان سنجش اثرات نسبی هر متغیر مقدم یا توضیحی بر متغیرهای بعدی یا وابسته را ابتدا از طریق مشخص کردن مفروضات مربوط به روابط علی و بعد از طریق تعیین اثرات غیرمستقیم متغیرهای مستقل یا توضیحی فراهم می کند (همان، ۲۲۷). به قول مارش: آنچه در کار استنباط علی بین محقق و تجربه گرایی لگام گریخته حایل می شود همین مدل سازی است، زیرا محقق را به نظریه پردازی روشن و دقیق وادار (دواس، ۱۳۷۶:

۲۲۳). مدل علی حاصل از تحقیق در یک دیاگرام مسیر به نمایش درمی‌آید. دیاگرام مسیر برای بیان تصویری روابط بین متغیرهای مورد نظر در تحلیل مسیر بکار می‌رود (کلانتری، ۱۳۸۵: ۲۲۵).

آزمون تحلیل مسیر همان رگرسیون چندگانه است اما بین متغیرهای مستقل همبستگی ترسیم نمی‌شود. برای ساختن یک مدل در بحث تحلیل مسیر، ده شرط مطرح شده که به کمک آنها، امکان تجزیه و تحلیل علی و استنتاج علی فراهم شده است، بطوریکه؛ (۱) تئوری در قالب مدل ساختاری بیان شده، (۲) منطق تئوریک برای فرضیه‌های علی وجود داشته، (۳) نظم علی معین شده، (۴) جهت روابط علی مشخص گردیده، (۵) معادلات توابع تعیین شده، (۶) مرزهای مدل مشخص گردیده، (۷) مدل ساختاری ثبات یافته، (۸) متغیرها عملیاتی شده، (۹) معادلات کارکردی تأیید تجربی گردیده و (۱۰) مدل ساختاری با داده‌های تجربی برازش شده اند. همچنین مفروضات ذیل بصورت گام به گام نیز به اجرا درآمده و نتایج لازم حاصل گردیده است: (۱) در خصوص حجم نمونه در پارامترها براساس نظر کالین (۱۹۸۹) مبنی بر اینکه به ازای هر پارامتر (نه متغیر) در مدل حداقل ۱۰ مورد به حجم نمونه اضافه گردد، تعیین حجم نمونه به میزان (۳۵۷ نفر) در این تحقیق برای هر پارامتر بسیار مطلوبست، (۲) در مورد تعیین مقیاس فاصله ای و نسبتی بودن برای متغیرهای مدل، اگر چه در مطالعات علوم اجتماعی از طیف لیکرت به شدت استفاده می‌شود و این مقیاس رتبه ای است لیکن بسیاری از محققان مقیاس لیکرت با اندک تسامح، مقیاس فاصله ای در نظر می‌گیرند که در این تحقیق پرسشنامه طبق الگوی لیکرت ارائه گردیده است، (۳) در خصوص وجود رابطه خطی بین متغیرهای پیش بین با متغیر وابسته از طریق مدل رگرسیون خطی آزمون گردید، (۴) غیر همبسته بودن جملات خطای متغیرها به اثبات رسید، (۵) نرمال بودن داده‌ها مشخص گردید، (۶) عدم وجود همخطی چندگانه و همبستگی بالا بین حداقل دو متغیر مستقل، ۷- تک بودن متغیرها (عدم ساخت یک متغیر از ترکیب دو متغیر فرعی) حاصل گردید و (۸) تجزیه همبستگی شامل اثرات مستقیم و اثرات غیرمستقیم صورت گرفت.

مدل علی حاصل از تحقیق در یک دیاگرام مسیر به نمایش درمی‌آید. دیاگرام مسیر برای بیان تصویری از روابط بین متغیرهای مورد نظر در تحلیل مسیر بکار می‌رود (فتاحی، ۱۳۹۴).

تحلیل مسیر آثار حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی سیاسی به شرح جدول ذیل می‌باشد:

متغیرهای فرضیه	حسابرسی عملکرد	پاسخگویی سیاسی
۱- آزمون همبستگی	مستقل	وابسته
فرضیات و متغیرهای پژوهش	۴.۵۷۵	۴.۵۳۶
انحراف استاندارد	۰.۵۲۹	۰.۵۰۶
ضریب همبستگی	۰.۵۵۴	
سطح معناداری	۰.۰۳۳	
۲- آزمون ۱-۲-	ضریب تعیین تعمیم یافته	۰.۴۲۷
رگرسیون آزمون	(قدرت تبیین)	
خطی ضرایب	ضریب تعیین	۰.۴۱۴

	ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۴۱۰	
	خطای برآورد شده	۰.۶۰۸	
	<b>مدل:</b>	رگرسیون	باقی مانده
	مجموع مربعات	۲۱۶.۲۸۳	۲۷.۸۹۳
۲-۲-	درجه آزادی	۱	۳۵۶
آزمون	میانگین مربعات	۲۱۶.۲۸۳	۰.۰۷۸
معناداری	آنالیز واریانس (آماره آزمون)	۱۷۷۱.۰۴۴	
	سطح معناداری	۰.۰۳۶	
	<b>مدل:</b>	متغیر مستقل	عرض از مبدأ
۲-۳-	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	۰.۴۴۶	۰.۰۱۴
آزمون	خطای رگرسیون	۰.۲۴۷	۰.۲۶۶
طراحی	ضریب رگرسیون استاندارد شده	۰.۴۲۷	
مدل	توزیع چند متغیره	۵۶.۴۸۱	۱.۴۴۳
	سطح معناداری	۰.۰۳۴	

خروجی تحلیل آماری فرضیه نشان می‌دهد، میانگین مقدار حسابرسی عملکرد (۴.۵۷۵) و میانگین پاسخگویی سیاسی دستگاه‌های اجرایی (۴.۵۳۶) می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار ضریب پیرسون ( $r=0.554$ ) شده و سطح معنی داری ( $sig=0.033$ ) کوچکتر از  $0.05$ ، بنابراین مقدار همبستگی بالا و مثبت و دارای جهت مستقیم را نشان داده که بیانگر آن است که با افزایش میزان حسابرسی عملکرد میزان پاسخگویی سیاسی دستگاه‌های اجرایی افزایش می‌یابد. ضمناً نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون رگرسیون بیانگر این واقعیت است که؛ ضریب تعیین به میزان (۰.۴۱۴) بوده که نشان می‌دهد همبستگی ساده بین دو متغیر و به عبارتی شدت همبستگی پیرسون بین دو متغیر وجود دارد و به میزان متوسط است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعمیم یافته به میزان (۰.۴۲۷) بوده که نشان می‌دهد (۴۲.۷٪) درصد از تغییرات در پاسخگویی سیاسی از سوی حسابرسی عملکرد، توسط این مدل رگرسیون تبیین شده است. ضمناً آزمون معنی داری کلی مدل رگرسیون با استفاده از مقدار آماره ی آزمون معنی داری مدل که همان آماره  $F$  مندرج در جدول توزیع فیشر بوده، برابر با (۱۷۷۱.۰۴۴) بوده که بسیار قوی می‌باشد. با توجه به سطح معناداری مقدار آزمون که برابر ( $sig=0.036$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است، لذا فرضیه صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل موجود با اطمینان ۹۵ درصد معنی دار بوده و بر اساس داده‌های موجود این مدل قادر به بیان تغییرات پاسخگویی سیاسی ناشی از حسابرسی عملکرد می‌باشد که نتیجه می‌گیریم که مدل به کار رفته، پیش‌بینی کننده خوبی برای متغیر وابسته است. همچنین مقدار ثابت و متغیر مستقل نیز بدلیل اینکه ( $sig=0.034$ ) بوده و کمتر از  $0.05$  است نیز معنی دار بوده و در نهایت ضریب رگرسیونی استاندارد شده یا مقدار بتا ( $Beta$ ) رگرسیون برابر با مقدار (۰.۴۲۷) بوده که نشانگر میزان تاثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی سیاسی است. همچنین معادله مسیری جهت تأیید این فرضیه به صورت ذیل می‌باشد:

معادله رگرسیون شماره (۴): آزمون تحلیل مسیر موضوع تحقیق

$$+ 0.513 \text{ Po Ac} \text{ (پاسخگویی سیاسی)} = 0.014 + 0.446 \text{ Pa} \text{ (حسابرسی عملکرد)} + 0.513$$

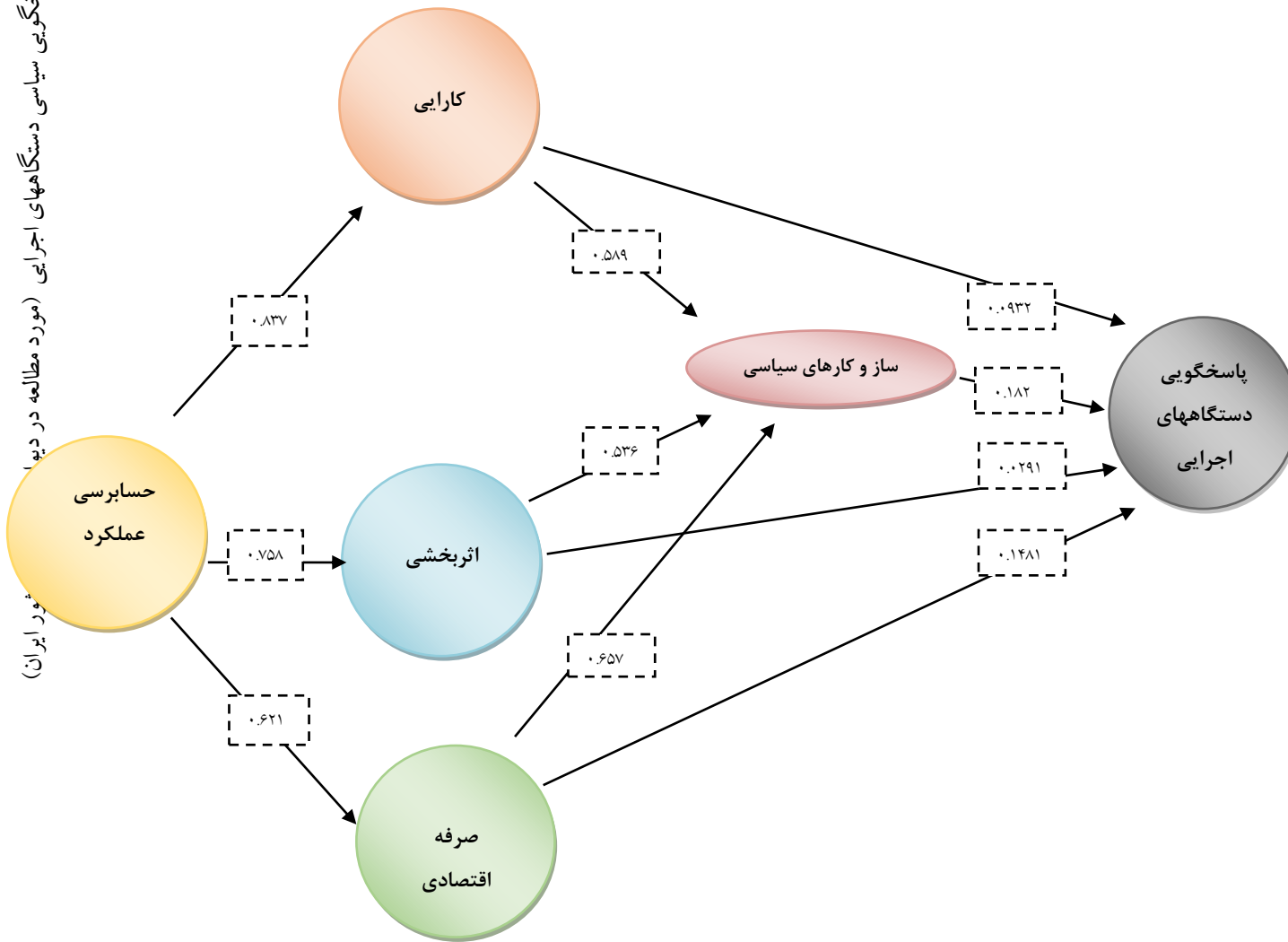


$$+ 0.099 \text{ (حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی)} + 0.171 \text{ Pa Ec} \text{ (حسابرسی عملکرد اثربخشی)}$$

$$\text{Pa Es} \text{ (حسابرسی عملکرد کارایی)} = - 0.014 + 0.176 \text{ Pa Ey}$$

نگاره شماره (۴): الگوریتم تحلیل مسیر جزء به جزء (اثرات مستقیم و غیر مستقیم) موضوع تحقیق

طراحی الگوریتم اقتصادی تحلیل مسیر چند گانه تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی (مورد مطالعه در دیپارتمان پاسخگویی سیاسی تهران)





مطابق تجزیه و تحلیل جدول و دیاگرام آزمون تحلیل مسیر مشخص گردید حسابرسی عملکرد از از طریق مسیرهای مستقیم و غیر مستقیم بر پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی تاثیر دارد. با توجه به نتایج آزمون فرضیه های (۳) گانه تحقیق تاثیر غیر مستقیم حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی به ترتیب به میزان ۰.۰۹، ۰.۰۷۴ و ۰.۰۷۴ بوده که مجموع آثار غیر مستقیم این الگو میزان ۰.۲۳۸ ارزیابی گردیده است. همچنین بصورت مستقیم تاثیر حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی به ترتیب به میزان ۰.۰۷۸، ۰.۰۱۹ و ۰.۰۹۲ بوده که مجموع آثار مستقیم این الگو میزان ۰.۱۸۹ ارزیابی گردیده است. بنابراین آثار جمعی در الگوی عملیاتی تحلیل مسیر ناشی از تاثیر متغیر مستقل (حسابرسی عملکرد) بر متغیر وابسته (پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی) به میزان ۰.۴۲۷ بوده است.

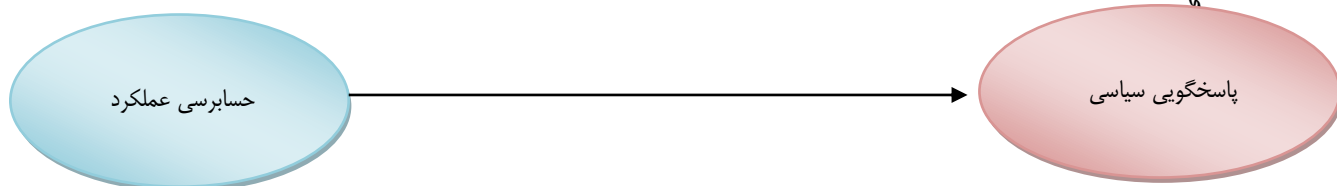
نام متغیر	اثر مستقیم	اثر غیر مستقیم	اثر کل
حسابرسی عملکرد کارایی - پاسخگویی سیاسی	۰.۸۳۷*۰.۰۹۳۲=۰.۰۷۸	۰.۸۳۷*۰.۱۸۲=۰.۰۹	۰.۱۶۸
حسابرسی عملکرد اثربخشی - پاسخگویی سیاسی	۰.۷۵۸*۰.۰۲۵=۰.۰۱۹	۰.۷۵۸*۰.۱۸۲=۰.۰۷۴	۰.۰۹۳
حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی - پاسخگویی سیاسی	۰.۶۲۱*۰.۱۴۸=۰.۰۹۲	۰.۶۲۱*۰.۱۸۲=۰.۰۷۴	۰.۱۶۶
حسابرسی عملکرد - پاسخگویی سیاسی	۰.۱۸۹=(۰.۰۷۸+۰.۰۱۹+۰.۰۹۲)      ۰.۲۳۸=(۰.۰۷۴+۰.۰۴۰۶+۰.۴۹۳)      ۰.۴۲۷		

نتایج آزمون تحلیل مسیر نمایانگر آن است، تغییرات تبیین نشده توسط مدل برابر با ۰.۵۷۳ شده است که از فرمول زیر محاسبه شده است:

$$E^2 = 1 - R^2 = 1 - 0.427 = 0.573$$

لذا این مدل حدود ۴۲.۷ درصد از تغییرات پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی را با اجرای حسابرسی عملکرد نشان می دهد.

نگاره شماره (۵): آزمون تحلیل مسیر موضوع تحقیق



اعتبار همگرا، واگرا و ترکیبی مدل آزمون تحلیل مسیر:

۱۴ مقاله علمی-پژوهشی (جامعه‌شناسی سیاسی ایران، سال پنجم، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵)

برای سنجش روایی و پایایی سازه ها ، به ترتیب میانگین واریانس و پایایی استخراج شده برای دو پارامتر محاسبه شد. شاخص AVE نشان می دهد که چند درصد از واریانس مدل مورد مطالعه تحت تأثیر آن ساختار قرار گرفته است. از شاخص AVE برای اندازه گیری اعتبار استفاده می شود و همچنین به عنوان اعتبار همگرا نیز شناخته می شود. محققان برای مناسب بودن این ویژگی مقدار ۰.۵ یا بالاتر تعیین کرده اند (فارنر و لارکر، ۱۹۸۱). همچنین برای تعیین قابلیت اطمینان سازه ها از (CR) استفاده شد. اگر مقدار CR برای سازه ها بیشتر از ۰.۷ باشد ، قابلیت اطمینان قابل قبولی از خود نشان می دهند و هر چه این مقدار به سازه نزدیکتر باشد، قابلیت اطمینان آن سازه نیز بیشتر است. از این لحاظ ، لاندامل استاندارد شده برای هر معیار و واریانس سیگما خطا برای هر معیار است.

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{\sum \lambda_i^2 + \sum \text{var}(\varepsilon_i)}$$

$$CR = \frac{\left(\sum_{i=1}^n \lambda_i\right)^2}{\left(\sum_{i=1}^n \lambda_i\right)^2 + \left(\sum_{i=1}^n \sigma_i\right)^2}$$

متغیرهای مدل	AVE	CR	MSV	ASV
حسابرسی عملکرد کارایی	۰.۵۱	۰.۷۵	۰.۰۴	۰.۰۲
حسابرسی عملکرد اثربخشی	۰.۵۳	۰.۷۱	۰.۰۴۴	۰.۰۲۲
حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی	۰.۶۱	۰.۸۵	۰.۰۵	۰.۰۳
حسابرسی عملکرد	۰.۵۵۰	۰.۷۷۰	۰.۰۴۵	۰.۰۲۴
پاسخگویی سیاسی	۰.۵۱۰	۰.۷۶۷	۰.۰۳۵	۰.۰۱۷

خروجی نرم افزار نشان می دهد که: (۱) مقدار شاخص (AVE) برای تمام مقادیر بیشتر از ۰.۵ ، بنابراین برای تمام متغیرها اعتبار همگرا تأیید می شوند ، (۲) مقدار شاخص (AVE) برای همه متغیرها بیشتر (MSV) ، بنابراین اعتبار و اگر در همه متغیرها تأیید می شود و (۳) شاخص (CR) برای تمام مقادیر بیشتر از ۰.۷ ، بنابراین قابلیت اطمینان مدل در همه متغیرها تأیید می شود.

## ۶- خلاصه و نتیجه‌گیری تحقیق:

این پژوهش ضمن نوآوری در موضوع بدلیل جنبه جدید و بکر بودن فاقد هرگونه زمینه و مباحث نظری و مبتنی بر مقالات بیس بصورت مستقیم بوده و به همین خاطر بعنوان بخشی از رساله دکتری در رشته حسابداری به طراحی الگویی اقتضائی تحلیل مسیر چند گانه تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی پرداخته است. لذا جهت ارزیابی و تأیید (۳) فرضیه پژوهش، دو پرسشنامه دارای روایی و پایایی بالا تهیه و در بازه زمانی مهر ماه ۱۳۹۳ لغایت تیر ماه ۱۳۹۹، در دیوان محاسبات کشور و استانها بین نمونه آماری تحقیق توزیع و سپس برای آزمون فرضیه های از آزمون معادلات تحلیل مسیر در محیط Amos استفاده گردید. در خصوص تحلیل مسیر رابطه اجرای حسابرسی عملکرد از طریق کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی با بهبود مسئولیت پاسخگویی سیاسی، متغیر مستقل حسابرسی عملکرد و متغیر وابسته بهبود پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی در سطح فاصله ای طرح شده و سنجیده شده است. بنابراین از تکنیک آماری رگرسیون (معادلات مسیری) برای آزمون این فرضیه استفاده گردیده است. با توجه به نتایج آزمون فرضیه های (۳) گانه تحقیق تاثیر غیر مستقیم حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی به ترتیب به میزان ۰.۰۷۴، ۰.۰۷۴ و ۰.۰۷۴ بوده که مجموع آثار غیر مستقیم این الگو میزان ۰.۲۳۸ ارزیابی گردیده است. همچنین بصورت مستقیم تاثیر حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر پاسخگویی سیاسی به ترتیب به میزان ۰.۰۷۸، ۰.۰۱۹ و ۰.۰۹۲ بوده که مجموع آثار مستقیم این الگو میزان ۰.۱۸۹ ارزیابی گردیده است. بنابراین آثار جمعی در الگوی عملیاتی تحلیل مسیر ناشی از تاثیر متغیر مستقل (حسابرسی عملکرد) بر متغیر وابسته (پاسخگویی سیاسی دستگاههای اجرایی) به میزان ۰.۴۲۷ بوده است.

## ۷- پیشنهادات تحقیق :

### ۷-۱- پیشنهادات کاربردی:

- با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می گردد بمنظور پاسخگویی سیاسی مناسب از طریق حسابرسی عملکرد کارایی، دستگاههای اجرایی در زمینه هایی از جمله؛ برنامه ریزی، سازماندهی و هدایت موثر منابع، کاهش ضایعات حاصل از مصرف منابع در رسیدن به نتایج، آموزش شغلی مستمر مدیران و کارکنان، کیفیت بالای زندگی کاری کارکنان، افزایش وجدان کاری (تعهد) و انضباط اجتماعی کارکنان، رضایت

شغلی کارکنان و حمایت‌های مدیریت سازمانی و ارتقاء رفتار مطلوب و کردار درست رهبران و مدیران پاسخگویی لازم را بعمل آورند و اینگونه شاخص‌های خرد مد نظر حساب‌رسان عملکرد کارایی در زمینه پاسخگویی قرار گیرد.

- با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش پیشنهاد می‌گردد بمنظور پاسخگویی سیاسی مناسب از طریق حساب‌رسی عملکرد اثربخشی، دستگاه‌های اجرایی در زمینه‌هایی از جمله؛ استقرار ساختار تکنولوژیک و فناوری‌های نوین، دستیابی به حداکثر نتایج و ستانده حاصل از انجام امور و فعالیتها، بالندگی کارکنان (استفاده بهره‌ور از تخصص و نیز استعدادهای کارکنان)، ایجاد انگیزه و روحیه کاری در کارکنان، استفاده از نیروی کار با تجربه در انجام امور، ایجاد زمینه‌های مناسب ابتکار و خلاقیت مدیران و کارکنان، رفع تبعیض بین کارکنان (ناشی از ضعف مدیریت)، رفع ناهماهنگی استعدادهای فردی و نیز رشته تخصصی تحصیلی کارکنان با شغل آنان، تولید فکر در کارکنان (نهادی کردن بهره‌وری در اندیشه)، افزایش نوآوری در وظایف و‌های کارکنان و ارتقاء پست کارکنان دستگاه‌های اجرایی براساس شایستگی‌ها پاسخگویی لازم را بعمل آورند و اینگونه شاخص‌های خرد مد نظر حساب‌رسان عملکرد اثربخشی در زمینه پاسخگویی قرار گیرد.

- با توجه به نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش پیشنهاد می‌گردد بمنظور پاسخگویی سیاسی مناسب از طریق حساب‌رسی عملکرد صرفه اقتصادی، دستگاه‌های اجرایی در زمینه‌هایی از جمله؛ حداقل شدن هزینه کسب منابع، استفاده از حداقل منابع مورد نیاز، ارتقاء کیفیت منابع کسب شده، ارتقاء کیفیت منابع مصرف شده (کیفیت انجام امور یا فعالیتها) و مصرف حداقلی منابع جهت حصول به نتایج پاسخگویی لازم را بعمل آورند و اینگونه شاخص‌های خرد مد نظر حساب‌رسان عملکرد صرفه اقتصادی در زمینه پاسخگویی قرار گیرد.

- با توجه به آزمون تحلیل مسیر آثار اجرای حساب‌رسی عملکرد بر پاسخگویی سیاسی دستگاه‌های اجرایی، پیشنهاد می‌گردد بمنظور پاسخگویی مناسب سیاسی از طریق حساب‌رسی عملکرد، دستگاه‌های اجرایی در زمینه‌های از جمله؛ مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌های اداره، مشارکت شهروندان در انتخاب مدیران، کاهش بوروکراسی و تبعیض اداری، همخوانی بین برنامه‌های اجرایی اداره و انتظارات سیاسی جامعه، نقش دولت (تصدی‌گرا یا اعمال حاکمیت)، آزادی رسانه‌ها، گروه‌های ذی‌نفوذ، توازن بین استقلال سازمانی و کاهش میزان نظارت و کنترل دولت پاسخگویی لازم را بعمل آورند و اینگونه شاخص‌های خرد مد نظر حساب‌رسان عملکرد در زمینه پاسخگویی سیاسی قرار گیرد.

## ۲-۷- پیشنهادهای پژوهشی :

- پیشنهاد می‌گردد این تحقیق در جامعه و نمونه آماری و یا به شیوه‌های آماری دیگر انجام پذیرد.  
- توصیه می‌شود آثار اجرای حساب‌رسی عملکرد بر بهبود عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز مورد اندازه‌گیری قرار گیرد.

- پیشنهاد می‌گردد در تاثیر اجرای حساب‌رسی عملکرد بر مؤلفه‌های اساسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی مد نظر قرار گیرد.

- پیشنهاد می‌شود کیفیت اجرای حساب‌رسی عملکرد و ارتباط آن با مشخصات حساب‌رس و مسئولیت پاسخگویی مورد توجه محققان واقع شود.

## ۸- منابع پژوهش :

- (۱) اعتباریان، اکبر؛ عماد زاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۱). "حسابرسی عملکرد به عنوان رویکردی نوین در ارتقاء پاسخگویی مدیریت". نخستین همایش ملی علوم مدیریت نوین، گلستان، شهریور ۱۳۹۱. صص ۱۳-۱.
- URL: [https://www.civilica.com/Paper-CMMS01-CMMS01\\_182.html](https://www.civilica.com/Paper-CMMS01-CMMS01_182.html)
- (۲) اعتباریان، اکبر؛ عماد زاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۱). "رابطه حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی". کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، دانشگاه جامع علمی کاربردی گلستان، بهمن ماه ۱۳۹۱، صص ۲۲-۲۱.
- URL: [https://www.civilica.com/Paper-CAFM01-CAFM01\\_200.html](https://www.civilica.com/Paper-CAFM01-CAFM01_200.html)
- (۳) اعتباریان، اکبر؛ عماد زاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۳). "رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی". فصلنامه دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۵، تابستان ۱۳۹۳. صص ۳۰-۵.
- URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-747-fa.html>
- (۴) باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی". تهران، نشریه حسابرس، شماره ۷، ص ۳۴-۲۶.
- URL: <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/117836>
- (۵) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی از منظر پاسخگویی". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۳۸۲، دوره ۱۰، شماره ۳۱، صص ۱۳۰-۹۰.
- URL: <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=4109>
- (۶) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۶، تابستان ۱۳۸۳، صفحه ۵۴-۲۷.
- URL: [http://qjma.atu.ac.ir/article\\_4073.html](http://qjma.atu.ac.ir/article_4073.html)

- (۷) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی"، حسابدار، سال ۲۲، شماره ۱۹۴، صص ۱۷-۳.  
URL: <http://ensani.ir/fa/article/54962>
- (۸) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، تهران، انتشارات ترمه، چاپ اول. صص ۲۸۸-۱.  
URL: <https://www.gisoom.com/book/1637024>
- (۹) باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی". مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، مهرماه ۱۳۸۸، مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما، چاپ اول، صص ۴۶-۱۶.  
URL: <https://www.sid.ir/Fa/Journal/ViewPaper.aspx?ID=262278>
- (۱۰) باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته". دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره پیاپی ۴۴، صص ۷۲-۳۷.  
URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-61-fa.pdf>
- (۱۱) باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران". فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۱، بهار ۱۳۹۶، صفحه ۱۴۳-۱۵۶.  
URL: [http://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_10298.html](http://jmaak.srbiau.ac.ir/article_10298.html)
- (۱۲) بنی فاطمی کاشی، محمدرضا. (۱۳۸۲). "آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی". فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۴-۱.  
URL: <http://ensani.ir/fa/article/63728>
- (۱۳) بیات، علی؛ بهرام محمدی و مجتبی سعیدی. (۱۳۹۵). "حسابرسی عملکرد، عامل کلیدی در پاسخگویی دولت". پنجمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، صص ۱۷-۱.  
URL: [https://www.civilica.com/Paper-CAFM05-CAFM05\\_002](https://www.civilica.com/Paper-CAFM05-CAFM05_002)
- (۱۴) حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "حسابرسی عملیاتی انجمن حسابداران خیره ایران". ماهنامه حسابدار، شهریور ماه ۱۳۸۳، شماره ۱۶۰، صص ۵-۳.  
URL: <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/139201>
- (۱۵) خدای پور، احمد و زینالی، مهدی. (۱۳۸۶). "سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و تاثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت"، حسابرس، شماره ۳۷، صص ۶۰-۵۶.  
URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20101119190125-p0145200370561-ROGVOI.pdf>
- (۱۶) خسروی خادر، مجتبی؛ خسروانی، بردیا؛ گوهری، محسن و موسی پور احمدی، حبیب اله. (۱۳۹۲). "حسابرسی عملکرد و ارتقای مسئولیت پاسخگویی". دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، صص ۱۱-۱.  
URL: [https://www.civilica.com/Paper-CAFM02-CAFM02\\_156.html](https://www.civilica.com/Paper-CAFM02-CAFM02_156.html)
- (۱۷) دیوان محاسبات کشور، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها، موسسات دولتی و نهادهای. (۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن. صص ۳۹-۱.  
URL: <http://dmk.ir/Dorsapax/userfiles/file/maghalat/hesabresi/hesabresi%20amalkard.pdf>

- ۱۸) رحیمیان نظام الدین. (۱۳۸۲). "حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت". فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۸-۱. URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20101111131229-p0145200200261.pdf>
- ۱۹) عباسی استمال، محمد رضا و میر یعقوب زاده، میر مهدی. (۱۳۹۳). "حسابرسی عملکرد و تاثیر آن بر افزایش کارایی و پاسخگویی دولت". کنفرانس بین المللی اقتصاد، حسابداری و مدیریت، هلند، دسامبر ۱۳۹۳، صص ۸-۱. URL: [https://www.civilica.com/Paper-EAMS01-EAMS01\\_801.html](https://www.civilica.com/Paper-EAMS01-EAMS01_801.html)
- ۲۰) علیخانی، علی اکبر. (۱۳۸۴). "پاسخگویی در نظام جمهوری اسلامی ایران". فصلنامه پژوهشی دانشگاه امام صادق(ع)، شماره ۲۶، صص ۸۱-۵۱. URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20120329122317-2140-3.pdf>
- ۲۱) فاوچی، هادی. (۱۳۸۴). "مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد". فصلنامه دانش حسابسی، شماره ۱۵ (پیاپی ۲۴)، صص ۱۴-۱. URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20121210083702-9414-2.pdf>
- ۲۲) فتاحی، سیروس و خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج. (۱۳۹۴). "بررسی اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران". فصلنامه دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۱، زمستان ۱۳۹۴، صص ۱۳۴-۱۰۷. URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20160528143626-9414-186.pdf>
- ۲۳) فقیهی، ابوالحسن. (۱۳۸۰). "نظام های پاسخگویی در بخش دولتی: دیدگاهی تطبیقی". فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، دوره ۸، شماره های ۲۹ و ۳۰، شهریور ۱۳۸۰، صص ۷۰-۵۳. URL: [http://jmsd.atu.ac.ir/article\\_4689\\_4ee2c6702448a24643b0e8fb4a323a29.pdf](http://jmsd.atu.ac.ir/article_4689_4ee2c6702448a24643b0e8fb4a323a29.pdf)
- ۲۴) کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری"، حسابرس، شماره ۳۹، زمستان ۱۳۸۶، صص ۲۳-۱۹. URL: <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/395926>
- ۲۵) کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار و خانلاری مرتضی. (۱۳۹۶). "تبیین مؤلفه های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی". دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۵۷-۷۶. URL: <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1381578>
- ۲۶) محمدی، معبود. (۱۳۸۷). "برخی چالشهای حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران". فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵، ۲۶، صص ۵۳-۴۷. URL: <http://ensani.ir/file/download/article/20100925091624>
- ۲۷) مرادی، مصطفی؛ پرویزی، مهدی؛ امامی، مصطفی و خوشیاری، زهرا. (۱۳۹۱). "بررسی رابطه حسابرسی عملیاتی بر پاسخگویی دولتی در ایران". اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، نوآوری و تولید ملی. صص ۱۲-۱. URL: [https://www.civilica.com/Paper-ICMINP01-ICMINP01\\_016.html](https://www.civilica.com/Paper-ICMINP01-ICMINP01_016.html)
- ۲۸) محمود خانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۷). "حسابرسی عملکرد با تاکید بر بخش عمومی". فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره ۸، شماره ۲ - شماره پیاپی ۲۹، تابستان ۱۳۹۷، صفحه ۹۸-۷۱. URL: [http://ijar.alzahra.ac.ir/article\\_3608\\_d50c09855b77df9dc35473f2233c4444.pdf](http://ijar.alzahra.ac.ir/article_3608_d50c09855b77df9dc35473f2233c4444.pdf)
- ۲۹) نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). "حسابرسی عملکرد و عملیاتی". ماهنامه تدبیر، سال شانزدهم، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴، صص ۴۹-۵۵. URL: <http://system.parsiblog.com/Posts/680>

۳۰) نوحه خوان، لیلا؛ ایزدی، شهرام؛ برزگر، زهرا و صادقی، عباس. (۱۳۹۲). " بررسی حسابرسی عملکرد در پاسخگویی دولت و نقش و وضعیت آن در پاسخگویی بخشهای دولتی و خصوصی و مقایسه آن با سایر حسابرسی ها". اولین کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی با رویکردی بر تحولات خاورمیانه و حماسه اقتصادی با رویکردی بر مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، صص ۶-۱.

URL: [https://www.civilica.com/Paper-ICPEEE01-ICPEEE01\\_2172.html](https://www.civilica.com/Paper-ICPEEE01-ICPEEE01_2172.html)

۳۱) نیازی، رقیه و کریمی ابوالفضل. (۱۳۹۴). " بررسی نقش حسابرسی عملیاتی و عملکرد در بخش عمومی از دیدگاه حسابرسان بر مسئولیت پاسخگویی " چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر، صص ۷-۱.

۳۲) نخعی، کریم؛ حسین پور، مجتبی؛ برزگران، احمد رضا و خراشادیزاده، امین. (۱۳۹۷). " بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد در راستای عدالت و ایفای مسئولیتهای اجتماعی دستگاههای اجرایی ". مجله تحقیقات جدید علوم انسانی، شماره ۴۰، صص ۹۱-۱۱۶.

URL: <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1365848>

۳۳) هادوی، علیرضا. (۱۳۹۵). " بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی بخش عمومی ". اولین کنفرانس بین المللی تحولات نوین در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، بهمن ماه ۱۳۹۵، تهران، سازمان مدیریت صنعتی، صص ۱۳-۱.

۳۴) هیوز، آن؛ ترجمه: الوانی، شورینی، معمار زاده، (۱۳۸۹). مدیریت دولتی نوین. انتشارات مروارید، چاپ یازدهم، تهران ۱۳۸۹، صص ۴۰۰-۱.

URL: [http://opac.nlai.ir/opac-prod/search/briefListSearch.do?command=FULL\\_VIEW&id=572851](http://opac.nlai.ir/opac-prod/search/briefListSearch.do?command=FULL_VIEW&id=572851)

35) Babajani J.(2007). Necessitates the use of accrual accounting in the public sector and the public sector for use in Iran. Noor Peik; 5 [4] : (In Persian): pp: 4-26.

36) Bovens M.(2007). New form of accountability & EU governance, comparative. European Politics: (1)5; pp: 104-120

37) Chambers, Andrew & Rand, Graham, (2010). Operational Auditing Handbook: Auditing Busines and IT Processes. 2nd ed., Wiley, ISBN 0470744766.

38) Fattahi, S. (2014). "A study on the effect of performance audit implementation on enhancing the efficiency of human resources (workforce) in public sectors in Iran (A Case Study in Supreme Audit Court)". Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences 2014 Vol. 4 (S4), pp: 681-702.

39) Fattahi, S. (2014). "An Investigation of The Impact of Performance Audit on Improving the Productivity of (Financial and Budget) Public Sector Capital Resources in Iran (A Case Study in Supreme Audit Court)". Advances in Environmental Biology, 8(11) Special 2014, pp: 512-521.

40) Fattahi, S. (2014). "investigation of the effect of implementing management performance audit on public sectors productivity improvement of Iran (A Case Study in Supreme Audit Court)". Ecosai circular 2014; pp: 12-15.

41) Fattahi, S. (2015). The effect of the implementation of the performance audit of efficiency on improving of public sector accountability. UCT Journal of Management and Accounting Studies, UCT . J.Educa.Manag .Account. Stud., (UJMAS), pp: 142-160.

42) Morin,Danielle (2001).Influence ofValue for Money Audit on Public Administration:LookingBeyondAppearance. FinancialAccountability&Management ,17(2).



- 43) Romzek B. Dubick M. J. Accountability in the public sector: Lessons from the challenge tragedy. *Public Administration Review* 2000; pp: 227-238. 3( 479).
- 44) Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa, (2010), "Civic Engagement And Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland .
- 45) Vaziri S, mansouri H, Adiban A. (2010). Identification & prioritize the Factors Affecting the productivity of Human Resources With MADM Technique. *Journal of Civility & Training*. No 100.
- 46) Weihrich, Dietmar . (2018). "Performance auditing in Germany concerning environmental issues". *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2017-0036>
- 47) Kristin Reichborn, Kjennerud and Signy Irene Vabo. (2017). " Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration". University of Oslo, Norway, Evaluation, 2017, Vol. 23(1) 6 –23 © The Author(s) 2017, Reprints and permissions: [sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav](http://sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav) , DOI: 10.1177/1356389016683871, [journals.sagepub.com/home/evi](http://journals.sagepub.com/home/evi)
- 48) Kristin Reichborn, Kjennerud. (2018). " Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway". University of Oslo, Norway, *Administration & Society*, Vol 50, Issue 10.