

## اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری

سجاد عبدی پور<sup>۱</sup>

فرهاد شاه‌ویسی<sup>۲</sup>

فرشید خیرالهی<sup>۳</sup>

علی اصغر طاهر آبادی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۹/۳۰

### چکیده

نوع و کیفیت ارتباط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی از جمله عواملی هستند که در موفقیت حسابرسی عملکرد مدیریت اثرگذار هستند. از سوی دیگر، فرهنگ سازمانی از طریق اثری که بر الگوی رفتاری کارکنان دارد، تعاملات حسابرسان عملکرد با واحد مورد رسیدگی را تحت-الشعاع قرار می‌دهد. هدف این پژوهش، بررسی اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد. تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی، به لحاظ ماهیت جزء تحقیقات توصیفی و از لحاظ روش تحلیل داده از جمله تحقیقات همبستگی می‌باشد. گردآوری داده‌ها از طریق روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران ارشد، مدیران میانی و کارشناسانی است که شرکت‌های آن‌ها از خدمات حسابرسی عملکرد استفاده نموده‌اند. به دلیل کمبود داده، نمونه آماری برابر با جامعه آماری فرض شده که پس از حذف موارد ناقص برابر با تعداد ۲۱۲ پرسشنامه بوده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف، کی.ام.او و بارتلت، تحلیل عاملی و معادلات ساختاری استفاده شده است. مناسب بودن شاخص‌های برازش در معادلات ساختاری نشان می‌دهد فرضیه اصلی تحقیق شامل تأثیر فرهنگ سازمانی واحد

۱- گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۲- گروه حسابداری، دانشگاه رازی، ایران. نویسنده مسئول. f.shahveisi@razi.ac.ir

۳- گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

۴- گروه حسابداری، واحد کنگاور، دانشگاه آزاد اسلامی، کنگاور، ایران.

مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مورد تأیید است، بدین معنی که فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد اثر معنی‌داری دارد. همچنین نتایج حاصل تأثیر معنی‌دار ویژگی‌های مختلف فرهنگ سازمانی از قبیل تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و رسالت نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت را نشان می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** کلیدی: حسابرسی عملکرد، فرهنگ سازمانی، معادلات ساختاری، اثربخشی.

## ۱- مقدمه

امروزه همه کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه به اهمیت بهره‌وری به عنوان یکی از ضرورت‌های توسعه اقتصادی تأکید دارند، به این ترتیب اغلب کشورهای در حال توسعه به منظور اشاعه مقوله بهره‌وری سرمایه‌گذاری‌های قابل توجهی را در این زمینه انجام می‌دهند. از آنجا که معمولاً ویژگی غالب این کشورها در اختیار داشتن منابع عمده بوده لذا به منظور توسعه حداکثری نیازمند بکارگیری کارا تر و اثربخش تر منابع در دسترس می‌باشند. در کشور ما اهمیت و توجه به مقوله بهره‌وری به دلایل مختلف از جمله حاکم نبودن فرهنگ و نگرش درست به بهره‌وری در جامعه، مورد غفلت واقع شده و با وجود اینکه برخی اقدامات در این زمینه صورت گرفته است، هنوز تا رسیدن به وضعیت مطلوب فاصله زیادی باقی مانده است و باید قدم‌های اساسی و مؤثری در این زمینه برداشته شود (اعتمادی و دیگران، ۱۳۸۸).

در سال‌های اخیر موضوع حسابرسی عملکرد مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از ابزارهای مفید و نوین ضمن تأکید بر مفاهیم اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می‌تواند نقش بسیار مؤثری در رشد اقتصادی ایفا نماید، مخصوصاً در شرایط فعلی که وجود تحریم‌های اقتصادی ضرورت به کارگیری منابع به نحو کارا و اثربخش را بیش از هر زمان دیگری به وجود آورده است. یکی از اقدامات انجام گرفته در این خصوص تأکید قانون برنامه پنجم و ششم توسعه می‌باشد که هر یک به نحوی، انجام حسابرسی عملکرد را الزامی نموده‌اند. بر اساس ماده‌ی ۲۱۸ قانون برنامه‌ی پنجم توسعه همه شرکت‌های دولتی موضوع ماده چهار قانون مدیریت خدمات کشوری و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس باید از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی یا مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نسبت به انجام حسابرسی عملکرد اقدام کنند. با این وجود نتایج انجام حسابرسی عملکرد، موفقیت یا عدم موفقیت اجرای آن و عوامل مؤثر بر اثربخشی آن به طور جامع مورد بررسی قرار نگرفته و پرسش‌های بی‌پاسخ زیادی کماکان وجود دارد.

یکی از شکاف‌های موجود بررسی میزان اثربخشی حسابرسی عملکرد و عوامل مؤثر بر آن می‌باشد. با وجود اینکه حسابرسان عملکرد این موضوع را متذکر می‌شوند که اثربخشی، کارایی و کیفیت پاسخگویی را بهبود بخشیده و تحت تأثیر قرار می‌دهند (ویتز، ۱، ۲۰۰۸) اما نتایج تحقیقات قبلی شواهد ضدونقیضی در ارتباط با این موضوع ارائه می‌دهد چرا که برخی آن را رد کرده و برخی دیگر پذیرفته‌اند. جدای از این موضوع تعدادی زیادی از کشورها هزینه‌های هنگفتی برای ایجاد و توسعه حسابرسی عملکرد خرج می‌کنند. لذا با توجه به این موضوع که تحقیقات اندکی در این

رابطه انجام شده، بررسی اینکه حقیقتاً حسابرسی عملکرد مفید و مؤثر واقع می‌شود یا خیر اهمیت دارد (مورین ۲، ۲۰۰۴).

از سوی دیگر نوع و کیفیت ارتباط بین حسابرس با واحد مورد رسیدگی از مهم‌ترین موضوعاتی بوده که در خصوص تعیین عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مد نظر پژوهشگران قرار گرفته است. در برخی تحقیقات، کم بودن فاصله حسابرس از واحد مورد رسیدگی و همچنین احساس نزدیکی واحد مورد رسیدگی با حسابرس از جمله عواملی بیان شده که به اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد کمک می‌نماید (ورایس ۳، ۲۰۰۰). مورین (۲۰۰۱) در ارتباط با عوامل موفقیت مرتبط با فرآیند حسابرسی عملکرد بیان می‌کند عواملی از قبیل میزان تعهد سازمانی، انتقادپذیری و نفوذپذیری واحد مورد رسیدگی، روان بودن ارتباطات بین واحد مورد رسیدگی و حسابرس نقش ویژه‌ای در موفقیت و اثربخشی حسابرسی عملکرد دارد. نکته شایان ذکر این است که برخی مواردی که در فوق به عنوان عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد از آن‌ها یاد شده (مخصوصاً تعهد سازمانی) تا حدود زیادی تحت تأثیر فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی قرار دارند (مایر ۴ و دیگران، ۲۰۱۰).

برخی محققین حسابرسی عملکرد را نوعی فرآیند اجتماعی می‌دانند که طی آن حسابرس قصد دارد با نفوذ در واحد مورد رسیدگی آن را تحت تأثیر قرار دهد (مورین، ۲۰۰۱، ص ۱۰۰). لذا هرچه فاصله اجتماعی-سازمانی حسابرس با واحد مورد رسیدگی کمتر باشد، امکان اجرای اثربخش‌تر حسابرسی عملکرد بیشتر می‌باشد (ورایس، ۲۰۰۰)؛ از سوی دیگر فرهنگ سازمانی ارتباط مؤثری با اطلاعات و ارتباطات سازمانی دارد (براون و استارکی ۵، ۱۹۹۴) یکی از حلقه‌های ارتباطی در سازمان‌ها، ارتباط آن‌ها با حسابرسان است که دارای ویژگی‌های خاصی بوده و پتانسیل بروز اختلاف در آن وجود دارد (فلشر و زانزیک ۶، ۲۰۰۰). بروز اختلاف بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی در بستر مذاکرات صورت می‌گیرد، فرآیندی که یک بخش معمولی و عادی در فرآیند حسابرسی است (گودوین ۷، ۲۰۰۲) اهمیت نقش فرهنگ سازمانی در ارتباطات سازمان از آنجا نمایان خواهد شد که اگر مذاکرات بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی به اختلاف و کشمکش بیانجامد، این موضوع ممکن است حتی اعتبار حسابرسی عملکرد را با تهدید مواجه کند، چرا که در چنین شرایطی این ابهام وجود دارد که چگونه حسابرسان امکان و توانایی دستیابی به یافته‌های قابل اعتماد، منصفانه و مفید را خواهد داشت، علاوه بر این اگر کفه ترازوی قدرت به سمت واحد مورد رسیدگی باشد، ممکن است مشکلاتی را برای استقلال حسابرسان ایجاد نماید (فانل و وید ۸، ۲۰۱۲)، بنابراین فرهنگ سازمانی در واحد مورد رسیدگی ممکن است با تأثیری که روی کیفیت و

نوع ارتباط واحد مورد رسیدگی با حساب‌رسان دارد، فرآیند حسابرسی عملکرد و در نهایت اثربخشی آن را تحت تأثیر قرار دهد.

با توجه به اینکه تحقیقات داخلی انجام شده در ارتباط با حسابرسی عملکرد اغلب به محدودیت‌های حاکم بر پیاده‌سازی و توسعه این نوع حسابرسی پرداخته‌اند، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تا کنون مورد توجه قرار نگرفته است، از سوی دیگر تحقیقات این حوزه تا حدود زیادی متأثر از ساختارهای قانونی، فرهنگ و بلوغ سازمانی زمینه تحقیق هستند، لذا بررسی این موضوع می‌تواند به روشن شدن زمینه‌های تأثیرگذار با توجه به فرهنگ سازمانی حاکم، کمک نماید. با توجه به موارد عنوان شده هدف از این تحقیق بررسی اثر فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد.

## ۲- چارچوب نظری

### ۲-۱- حسابرسی عملکرد مدیریت و اثربخشی آن

تعاریف مختلفی از حسابرسی عملکرد ارائه شده است، وجه مشترک بسیاری از این تعاریف تمرکز آن بر محورهای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می‌باشد. استانداردهای حسابرسی سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی این تعریف را ارائه می‌دهد که حسابرسی عملکرد با حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مرتبط است و شامل: حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیت‌های اجرایی مطابق با اصول و رویه‌های اساسی مدیریتی و روند کار آن و خط‌مشی‌های مدیریتی؛ حسابرسی کارایی بکارگیری منابع انسانی، منابع مالی و سایر منابع از جمله ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجش عملکرد و تمهیدات نظارتی و روش‌هایی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نواقص شناسایی شده بکار می‌روند؛ و حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی و همچنین حسابرسی تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با تأثیر مورد انتظار می‌باشد (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷). سازمان حسابرسی نیز حسابرسی عملکرد یا عملیاتی را فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادات عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات تعریف نموده است (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰).

با توجه به تعاریف فوق، هدف حسابرسی عملکرد، ارزیابی عملکرد سازمان، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه گزارش و پیشنهاد برای بهبود آن است، لذا با توجه به تنوع عملیات موجود، گستردگی حوزه‌های حسابرسی عملکرد نیز بسیار زیاد خواهد بود. از این رو یک یا مجموعه‌ای از رویکردهای معین و مشخص که بتوان گفت برای اجرای یک حسابرسی عملکرد قابل استفاده

هستند، وجود ندارد (اتورک ۹، ۲۰۰۲)، لذا برای انجام یک حسابرسی موفق، بسیاری از حسابرسان با در نظر گرفتن منابع در دسترس، ماهیت فعالیت‌ها و اهداف حسابرسی، روش‌ها و تکنیک‌های مختلف را انتخاب می‌کنند (پولیت ۱۰ و دیگران، ۱۹۹۹، ص ۲۱۶)؛ بنابراین بنظر می‌رسد بررسی اثربخشی حسابرسی عملکرد و میزان موفقیت آن، از طریق رویکردهای اتخاذ شده توسط حسابرس کاری دشوار است و به طور کلی باید بر نتایج حسابرسی عملکرد برای واحد مورد رسیدگی تمرکز نمود.

## ۲-۲- فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی از جمله موضوعاتی است که به دلیل وسعت مفاهیمی که در برمی‌گیرد تعاریف متعددی از آن به عمل آمده است، با این وجود اغلب تعاریف موجود به اشتراکات سازمانی بین کارکنان توجه نموده‌اند به عنوان نمونه در برخی تعاریف، اشاره شده که فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از ارزش‌ها، اعتقادات و الگوهای رفتاری است که هویت اصلی یک سازمان را شکل داده و در شکل‌گیری رفتار کارکنان نقش بسزایی دارد (شین ۱۱، ۱۹۹۲). فرهنگ سازمانی جنبه‌های متعددی از سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد لذا یک ابزار بسیار مهم برای سازمان‌هاست تا با هدف تضمین کردن پایداری سازمان، ایده‌ها، ارزش‌ها، هنجارها و باورها را نهادینه کنند (ساکمن ۱۲، ۱۹۹۱). یک فرهنگ سازمانی قوی نقش مهمی به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و ایجاد تعادل در رفتار اعضای خود پدید می‌آورد (ویلسون و باتس ۱۳، ۲۰۰۳).

طی دهه‌های اخیر مدل‌های مختلفی در ارتباط با فرهنگ سازمانی ارائه شده است، اما یکی از جدیدترین مدل‌ها مربوط به مدل دنیسون ۱۴ (۲۰۰۰) می‌باشد، از مزایای این مدل به روز بودن آن، قابلیت اندازه‌گیری در سطوح مختلف سازمانی و کاربرد گسترده آن در کشورهای مختلف می‌باشد. دنیسون در این مدل ۴ ویژگی برای فرهنگ سازمانی در سازمان‌های اثربخش بیان نموده که به شرح ذیل می‌باشند.

**تعهد به مشارکت (درگیرشدن در کار):** سازمان‌های اثربخش افرادشان را توانمند می‌سازند و قابلیت‌های منابع انسانی را در همه سطوح توسعه می‌دهند. اعضای سازمان به کارشان متعهد بوده و خود را به عنوان پاره‌ای از پیکره سازمان احساس می‌کنند. افراد در تمام سطوح احساس می‌کنند در تصمیم‌گیری‌ها نقش دارند و این تصمیمات روی کار ایشان اثرگذار هستند، به عبارت دیگر در این ویژگی، کارکنان از طریق مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها احساس تعلق سازمانی و مسئولیت‌پذیری بیشتری می‌کنند (احمدی ۱۵ و دیگران، ۲۰۱۶).

**سازگاری:** این ویژگی به این موضوع اشاره دارد که سازمان‌های اثربخش باثبات و یکپارچه هستند و رفتار کارکنان از ارزش‌های بنیادین آن‌ها نشأت می‌گیرد. در این سازمان‌ها مدیران و کارکنان در رسیدن به توافق مهارت یافته‌اند. سازمان‌هایی که چنین ویژگی‌هایی دارند، دارای فرهنگ قوی و متمایزند و به میزان کافی بر رفتار کارکنان نفوذ دارند.

**انطباق‌پذیری:** سازمان‌هایی که این ویژگی از فرهنگ سازمانی در آن‌ها قوی است سازمان‌هایی یکپارچه هستند، لذا یکپارچگی درونی و انطباق‌پذیری بیرونی مزیت و برتری آن‌ها به حساب می‌آید. این سازمان‌ها به طور مستمر در حال یادگیری هستند و از اشتباهات خود پند گرفته و ظرفیت و تجربه ایجاد تغییر را دارند، همچنین این سازمان‌ها به‌وسیله مشتریان خود هدایت می‌شوند و خود را با خواسته‌های ایشان انطباق می‌دهند.

**مأموریت یا رسالت:** می‌توان گفت مهمترین دارایی سازمان مأموریت آن است (احمدی و دیگران، ۲۰۱۶). سازمان‌های موفق درک روشنی از اهداف و جهت‌گیری‌های خود دارند، به طوری که اهداف استراتژیک را تعریف نموده و چشم‌انداز سازمان را ترسیم می‌کنند.

### ۳- مروری بر پیشینه پژوهش

#### ۳-۱- پیشینه خارجی

نتایج و رایس (۲۰۰۰) نشان می‌دهد میزان شناخت حسابرس و واحد مورد رسیدگی از یکدیگر و میزان همبستگی اجتماعی موجود بین آن‌ها از جمله عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد هستند، همچنین وی تفاوت‌های داخلی موجود در واحد مورد رسیدگی را نیز به عنوان عامل مؤثر دیگر معرفی کرده است. به طور کلی از نظر وی، حسابرسان باید تا حد ممکن خود را به واحد مورد رسیدگی نزدیک ساخته و با درک عمیق از فرایندها و رویکردهای موجود در واحد مورد رسیدگی، توصیه‌های حرفه‌ای خود را ارائه دهند. در این مسیر ممکن است موانعی وجود داشته باشد.

مورین (۲۰۰۱) در تحقیق خود به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد پرداخته است، وی بیان نموده درک واحد مورد رسیدگی از عواملی مانند سبک رهبری حسابرسان، تمایل حسابرسان برای انجام همکاری در طی فرآیند حسابرسی، میزان استحکام ارتباط بین آن‌ها و حسابرسان، میزان و درجه اعتبار حسابرسان و نحوه اطلاع‌رسانی گزارش توسط حسابرس از عوامل مؤثر طی فرآیند حسابرسی هستند، همچنین وی بیان نموده عوامل دیگری وجود دارند که بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مؤثرند اما مربوط به واحد مورد رسیدگی هستند، این عوامل شامل میزان نفوذپذیری، میزان تعهد، میزان انتقادپذیری و میزان روان بودن ارتباطات آن‌ها با حسابرسان عملکرد می‌باشند. علاوه بر این مورین (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیده که عوامل محیطی از قبیل

تمایل احزاب سیاسی موجود برای انجام حسابرسی، زمان انجام حسابرسی، بروز تغییرات ساختاری عمده در واحد مورد رسیدگی و بروز اصلاحات در سطح دولت نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مؤثر هستند. نگاهی به عوامل مؤثر در سطح واحد مورد رسیدگی مانند تعهد سازمانی، نفوذپذیری و انتقادپذیری و در نهایت روان بودن ارتباطات با حسابرس نشان می‌دهد که ممکن است فرهنگ سازمانی در واحد مورد رسیدگی نقش مؤثری در خصوص اثربخشی حسابرسی عملکرد ایفا نماید.

ایتورک (۲۰۰۲) نیز اثربخشی حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن را بررسی نموده است، وی نشان می‌دهد اثربخشی حسابرسی عملکرد به فاکتورهایی از قبیل فرآیند حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس و وجود شرایط مطمئن محیطی بستگی دارد. اگر چه سازمان‌های دریافت‌کننده این خدمت، ارزش‌افزوده اندکی برای گزارش‌های مربوطه قائل بوده‌اند، با این وجود نگاه آن‌ها به حسابرسی عملکرد نگاه مثبتی بوده و این نوع حسابرسی را مفید و ضروری دانسته‌اند. ولاندینگهام ۱۶ (۲۰۰۶) در بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مواردی از قبیل موقعیت موبسسه حسابرسی شامل جایگاه و مرتبه قانونی آن، وجود استانداردهایی که برای ذینفعان مفید باشد و میزان مشارکت فعال در تصمیم‌گیرندگان را عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد عنوان نموده است.

مورین (۲۰۰۸) موضوع تأثیر حسابرسی عملکرد بر مدیریت در سازمان‌های مورد رسیدگی را بررسی نموده است. از نظر وی یکی از وظایف حسابرسی عملکرد ایجاد تغییر در سطح مدیریت سازمان است چرا که تغییر در سازمان‌ها از طریق تغییر در نگرش مدیریت سطوح مختلف، آسان‌تر و سریع‌تر به وقوع خواهد پیوست. نتایج وی نشان می‌دهد هر چند تأثیر حسابرسان بر مدیران این سازمان‌ها چشمگیر نبوده اما به نوبه خود تغییراتی را در نوع نگرش و دیدگاه این افراد پدید آورده است. در تحقیقی دیگر ون‌لوک و دیگران ۱۷ (۲۰۱۱) به بررسی عواملی پرداخته‌اند که می‌تواند اثربخشی حسابرسی عملکرد را افزایش دهد، نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد عواملی مانند میزان توجه رسانه‌ها و پارلمان به گزارش حسابرسی عملکرد، نوع ارتباط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی حین فرآیند حسابرسی و تمایل واحد مورد رسیدگی برای ایجاد بهبود و اصلاح مستمر در سازمان از جمله عوامل مؤثر می‌باشند. لذا نتایج این تحقیق نیز مؤید این است که فضای عمومی و فرهنگ سازمانی در واحدهای مورد رسیدگی و نگرش آن‌ها نسبت به تغییر (توصیه‌های حسابرس) از جمله عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی عملکرد است.

"مذاکره و اعتبار حسابرسی عملیاتی" عنوان تحقیقی است که توسط فانل و وید (۲۰۱۲) ارائه شده است. این محققین به موضوع اهمیت مذاکره و نقش آن در ارتباط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی در حسابرسی عملکرد توجه نموده‌اند. از نظر آن‌ها حسابرسی عملکرد فرآیندی است که



در بستر روابط اجتماعی و سازمانی بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی صورت می‌گیرد. آن‌ها بیان می‌کنند نوع روابط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی و سیاست‌هایی که هر یک برای برقراری ارتباط استفاده می‌نمایند، تأثیرگذار می‌باشد. فردوسی ۱۸ (۲۰۱۲) چالش‌های حسابرسی عملکرد در مرحله اجرا را در کشور بنگلادش بررسی نموده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد اجرای حسابرسی عملکرد در بنگلادش با چالش‌هایی همراه است و این چالش‌ها شامل ترکیبی از نیروی انسانی ناکارآمد و نامناسب، عدم توانایی در بکارگیری مشاور مناسب، عدم آگاهی و عدم هدف-گذاری توسط واحد مورد رسیدگی می‌باشد.

ریچبون جنرد ۱۹ (۲۰۱۳) در تحقیق خود به بررسی اثرات حسابرسی عملکرد پرداخته است. در این تحقیق که با هدف بررسی عملکرد سازمان عالی حسابرسی در بخش عمومی کشور نروژ صورت گرفته، مشخصاً میزان اثرگذاری حسابرسی عملکرد مد نظر قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد بخش عمده‌ای از واحدهای مورد رسیدگی این خدمت را مفید تلقی کرده‌اند، اما مدیران رده بالاتر در آن سازمان‌ها احساس منفی نسبت به اجرای حسابرسی عملکرد داشته‌اند. مورین (۲۰۱۴) در تحقیق خود به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد انجام شده توسط موسسه عالی حسابرسی کانادا بر مدیریت ادارات دولتی پرداخته است. وی نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد تأثیری در سطح متوسط روی ادارات دولتی کانادا داشته است، علاوه بر این وی بیان نموده اغلب تلاش حسابرسان برای ایجاد تغییر در مدیریت سازمان‌ها با شکست مواجه شده است که با توجه به تحقیقات قبلی ممکن است انتقادپذیر نبودن مدیران و مقاومت آن‌ها در برابر تغییر دلیل کسب این نتایج باشد.

در ادامه آمارا<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۵) به بررسی این موضوع پرداخته که بخش عمومی در لیبی چگونه می‌تواند به بهبود حسابرسی عملکرد در آن کشور کمک نماید. وی ضمن مصاحبه با کارکنان مختلف و حسابرسان بیان نموده در شرایط فعلی موضوعات مختلفی از قبیل آموزش حسابرسان و همچنین حمایت قانونی دولت از این حسابرسی می‌تواند بهترین کمک برای حسابرسی عملکرد باشد. همچنین مسود و لودهی ۲۱ (۲۰۱۵) در تحقیق خود با هدف بررسی مشکلات مطرح پیش‌روی حسابرسی عملکرد در کشور پاکستان، فهرستی از مشکلات شامل وجود فساد گسترده در بخش عمومی، روش‌های حسابرسی محافظه‌کارانه، عدم همکاری واحدهای مورد رسیدگی، تعهد اخلاقی پایین حسابرسان، عدم وجود استقلال مالی حسابرسان، عدم وجود قدرت اجرایی برای مواجهه با سوء اداره، عدم وجود منابع مالی، انسانی و تکنولوژی مورد نیاز و آموزش‌های غیر مؤثر و ناکارآمد را نام برده‌اند.

رودلا<sup>۲۲</sup> و دیگران (۲۰۱۵) در تحقیق خود به بررسی اثرات حسابرسی عملکرد و دستاوردهای آن در کشور استونی پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مؤثر بوده و برخی عوامل داخلی از قبیل درک واحد مورد رسیدگی از خبرگی حسابرسان، میزان اشتیاق آنها برای برقراری ارتباط با حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی روی اثربخشی این خدمت مؤثر هستند. آن‌ها بر این موضوع تأکید دارند که هر چه حساسیت سیاسی و همچنین پوشش خبری و رسانه‌ای روی موضوع مورد بررسی بیشتر باشد، آمادگی واحد مورد رسیدگی برای اجرای توصیه‌های عنوان شده توسط حسابرسان بیشتر خواهد بود. لوکه<sup>۲۳</sup> و دیگران (۲۰۱۶) در یک مطالعه توصیفی به بررسی درک حسابرسان بخش عمومی از حسابرسی عملکرد در سازمان‌های دولتی مالزیایی پرداخته‌اند، آن‌ها به نبود همکاری و تعهد به انجام حسابرسی عملکرد به عنوان محدودیت‌های عمده و اساسی موجود اشاره کرده‌اند.

الواردات و باشیخ<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۷) به بررسی اثربخشی حسابرسی عملکرد در ادارات و سازمان‌های دولتی در کشور عربستان پرداخته‌اند. در این تحقیق ۹۶ اداره دولتی مورد بررسی شده و نتایج آن‌ها نشان می‌دهد دیوان حسابرسی عربستان نقش قابل ملاحظه و بسزایی در پیشرفت واحدهای مورد رسیدگی ایفا نموده است. آنها بیان می‌کنند حسابرسی عملکرد نه تنها در تعیین اولویت‌ها به مدیران کمک نموده بلکه در سطوح استراتژیک و عملیات نیز برای آن‌ها ارزش افزوده به همراه داشته است. آن‌ها بیان می‌کنند حسابرسی عملکرد به ادارات این کشور کمک نموده مشکلات و کمبودهای مترتب بر برنامه‌ها و خدماتی که ارائه می‌دهند را شناسایی و توصیه‌های کاربردی با ارزشی برای رفع آن‌ها دریافت کنند.

دسمت<sup>۲۵</sup> و دیگران (۲۰۱۷) در تحقیق خود تأثیری که دیوان حسابرسی بلژیک از طریق انجام حسابرسی عملکرد روی ادارات فدرال گذاشته را مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها سه کاربرد استراتژیک، ابزاری و مفهومی را برای حسابرسی عملکرد قائل شده‌اند و در نتایج خود نشان داده‌اند که هر چند دیوان حسابرسی آن کشور تأثیر عمیقی روی عمر سازمانی واحد مورد رسیدگی نگذاشته است اما در واحدهای مورد رسیدگی از حسابرسی عملکرد استفاده مفهومی شده است. آدی و دوتیل<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۸) در تحقیق خود به این موضوع پرداخته‌اند که آیا تعداد و سطح انجام حسابرسی عملکرد با میزان اهمیت و بار مالی که وزارتخانه‌ها دارند همخوانی دارد؟ و اینکه آیا بحث‌ها و اختلافات سیاسی در انتخاب یک موضوع برای انجام حسابرسی عملکرد دخیل است یا خیر. محققین بر اساس نتایج تحقیق الگویی را مطرح کرده‌اند که انجام حسابرسی عملکرد برای وزارتخانه‌های مختلف متناسب با میزان اهمیت آن وزارتخانه‌ها باشد.

ویرج ۲۷ (۲۰۱۸) در تحقیق خود به بررسی چگونگی اجرای اصول حسابرسی عملکرد در حوزه زیست‌محیطی در کشور آلمان پرداخته است. وی بیان نموده به دلیل اینکه استانداردهای بین‌المللی در کشور آلمان اجرا نمی‌شود و تحقیقات علمی در ارتباط با حسابرسی عملکرد در آن کشور صورت نگرفته است، شیوه انجام حسابرسی عملکرد منحصر به فرد بوده و مختص به خود آن کشور می‌باشد. نمونه بررسی شده توسط این محقق نشان می‌دهد مفاد بودجه فدرال این کشور در حوزه مورد بررسی به‌دقت اجرا شده و بدون اینکه نامی از استانداردهای بین‌المللی برده شود، اصول حسابرسی عملکرد به‌درستی پیاده می‌شود. در گزارش‌های حسابرسی کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها مد نظر قرار می‌گیرد ضمن اینکه نکته قابل توجه تعداد زیاد توصیه‌های حسابرسی است که پایین‌ترین سطوح اجرایی از قبیل دستورالعمل‌ها را نیز در برمی‌گیرد.

تورس<sup>۲۸</sup> و دیگران (۲۰۱۹) به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که انجام حسابرسی عملکرد در واحدهای مورد رسیدگی اثربخش بوده است یا خیر. آن‌ها بررسی این موضوع را از دو طریق امکان‌پذیر دانسته‌اند، راه اول میزان عمل به توصیه‌های حسابرسان و راه دوم نیز اقداماتی که پارلمان با توجه به گزارش حسابرسی عملکرد انجام داده است. پارکر<sup>۲۹</sup> و دیگران (۲۰۱۹) نحوه ظهور حسابرسی عملکرد در استرالیا و حوزه‌های مورد بررسی توسط این نوع حسابرسی را بررسی نموده‌اند. آن‌ها با استفاده از تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک و انجام مصاحبه بیان نموده‌اند حسابرسی عملکرد در طول زمان به رشد خود ادامه داده اما این رشد به‌صورت پیوسته نبوده و در تمام حوزه‌ها نیز سرعت یکسانی نداشته است. همچنین نتایج آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد همچنان تمرکز خود را روی بررسی نتایج برنامه‌ها قرار می‌دهند و تمایل اندکی برای به چالش کشیدن سیاست‌ها و رویه‌های دولت دارند.

با توجه به پیشینه خارجی تحقیق می‌توان بیان نمود حسابرسی عملکرد مورد توجه اغلب کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه است، همچنین در اغلب تحقیقات انجام شده حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری مفید و مؤثر در جهت ارتقای پاسخگویی عنوان شده و نتایج مفیدی برای واحدهای مورد رسیدگی به همراه داشته است. با این وجود در کشورهای مختلف با توجه به سطح بلوغ دولت و سازمان‌ها و همچنین زیرساخت‌های تکنولوژیک، فنی و منابع انسانی، موارد مختلفی به عنوان محدودیت در اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد عنوان شده اما نقطه اشتراک همه کشورها سعی در شناسایی و رفع نقاط و عوامل محدودیت می‌باشد. شایان ذکر است در تحقیقات مختلف برخی ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی شامل انتقادپذیری، تعهد، نوع ارتباط با حسابرس و... به عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد معرفی شده‌اند که همگی این موارد ارتباط

نزدیکی با فرهنگ سازمانی دارند با این وجود نمی‌توان به تحقیقی اشاره نمود که به طور مشخص ارتباط فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد را بررسی نموده باشد.

### ۳-۲- پیشینه داخلی

همانطور که در فوق بیان گردید تا کنون تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار نگرفته است در تحقیقات داخلی نیز همین موضوع صدق می‌کند (اغلب تحقیقات متمرکز بر کیفیت حسابرسی مالی بوده است، به عنوان نمونه یعقوب‌نژاد و امیری، ۱۳۸۸؛ مرادزاده-فرد و دیگران، ۱۳۹۱؛ برادران حسن‌زاده و دیگران، ۱۳۹۳؛ علوی طبری و مرادخانی، ۱۳۹۴، صالحی و زمانی مقدم، ۱۳۹۴؛ وکیلی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۵؛ محمدرضایی و یعقوب‌نژاد، ۱۳۹۶، اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷) لذا اغلب تحقیقات داخلی صرفاً به بررسی مفید بودن و اثرگذار بودن حسابرسی عملکرد پرداخته‌اند، از سوی دیگر نقطه تمرکز این تحقیقات، حول موانع اجرایی این حسابرسی بوده و اغلب محققینی که در این زمینه به تحقیق پرداخته‌اند، موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد در سازمان‌ها و شرکت‌ها مختلف اعم از بخش عمومی و خصوصی (بورس اوراق بهادار) را مد نظر قرار داده‌اند (مراجعه شود به حساس یگانه، ۱۳۸۳؛ نخبه فلاح، ۱۳۸۴؛ مهام و همکاران، ۱۳۸۹؛ نیک‌بخت و موسوی سنگ‌چشمه، ۱۳۹۱، فلاح عباسپور، ۱۳۹۲، میرزایی راد، ۱۳۹۳؛ مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶).

رحیمی (۱۳۹۴) تنها تحقیقی است که موضوع اثربخشی حسابرسی عملکرد را مد نظر قرار داده است. وی به طور غیرمستقیم به بررسی اثربخشی حسابرسی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخته و در این راستا نسبت‌های مالی سودآوری، اهرمی، نقدینگی و فعالیت را قبل و بعد از انجام حسابرسی عملکرد مطالعه نموده و به این نتیجه رسیده که این نسبت‌ها قبل و بعد از انجام حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌داری با یکدیگر داشته‌اند. در این تحقیق عوامل مؤثر بر اثربخشی مورد بررسی قرار نگرفته و محوریت تحقیق بررسی اثربخش بودن یا نبودن حسابرسی عملکرد بوده است.

برهانی سبزواری (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی اهمیت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت پرداخته است. برهانی سبزواری بیان می‌کند حسابرسی عملکرد سبب می‌شود نقاط ضعف مدیران شناسایی و راهکارهای لازم برای رفع آن ارائه گردد، همچنین این حسابرسی سبب بهبود اجرای طرح‌ها و ارتقا عملکرد سازمان می‌شود. مرادی و ستوده (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد در اقتصاد مقاومتی پرداخته‌اند. آن‌ها مدیران، حساب‌رسان و حسابداران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران را به عنوان جامعه آماری انتخاب و از پرسشنامه برای جمع‌آوری

داده‌های مورد نظر استفاده نمودند. در این تحقیق شاخص‌های اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی به عنوان شاخص‌های حسابرسی عملکرد انتخاب شده و رابطه آن‌ها با اقتصاد مقاومتی بررسی شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد بین معیارهای حسابرسی عملکرد و اقتصاد مقاومتی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

پورآقاجان و مسلمی پطروودی (۱۳۹۵) به بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد پرداخته‌اند. جامعه آماری این تحقیق شامل ذیحسابان شرکت‌های دولتی، سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت، حسابرسان ارشد و حسابرسی بوده که در سال ۱۳۹۵ در دیوان محاسبات استان مازندران فعالیت داشته‌اند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد به ترتیب عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود استنادهای قانونی، نبود ضمانت اجرایی و نهایتاً نبود گروه‌های حسابرسی و حسابرسان متخصص مانع از اجرای حسابرسی عملکرد می‌گردند. شایان ذکر است در این تحقیق به موضوع نبود ضمانت اجرایی برای توصیه‌های حسابرسان اشاره شده که به‌خودی‌خود می‌تواند اثربخشی گزارش حسابرسی عملکرد را از جهت تغییرات مثبتی که می‌تواند برای واحد مورد رسیدگی به همراه داشته باشد، تحت تأثیر قرار دهد.

الیهویی نظری و دیگران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر کارایی فعالیت‌ها در شهرداری کرج پرداخته‌اند، جامعه آماری آن‌ها شامل مدیران، معاونین، مدیران امور مالی، حسابداران و حسابرسان داخلی و کارکنان ستادی مناطق و سازمان‌های تابعه شهرداری کرج بوده است. نتایج حاصل از تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد بین حسابرسی عملکرد و کارایی فعالیت‌های شهرداری کرج رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. خرمی (۱۳۹۵) پژوهشی را با عنوان "بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر حسابداری محیط‌زیست" انجام داده است. وی بیان می‌کند شرکت‌ها برای کاهش اثرات زیست‌محیطی فعالیت‌های خود بایستی اطلاعات مربوط به هزینه‌های زیست‌محیطی را نیز در حساب‌های مالی و تصمیمات خود وارد نمایند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که فعالیت‌های زیست‌محیطی بایستی به طور یکنواخت مورد ارزیابی و حسابرسی قرار گیرند، همچنین وی بیان می‌کند در ایران تنها به وضع قوانین و مقررات زیست‌محیطی پرداخته می‌شود و به مفاهیم حسابداری در این حوزه آشنایی کافی وجود ندارد.

لاری‌دشت‌بیاض و دیگران (۱۳۹۵) پژوهشی را با عنوان "بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی" انجام داده‌اند. آن‌ها در تحقیق خود ۳۱۶ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات و ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی را به عنوان نمونه بررسی نموده و بیان می‌کنند به ترتیب اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم برای اجرا و تبیین و تدوین چارچوب نظری

استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عواملی هستند که بر معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیر می‌گذارند.

جوانمیری و دیگران (۱۳۹۶) در تحقیق خود به بررسی نقش گزارش حسابرسی عملکرد بر عملکرد شرکت‌ها پرداخته‌اند. آن‌ها بیان نمودند با توجه به تحولات و تغییرات سریع و افزایش قدرت رقابت شرکت‌ها و سازمان‌ها، حسابرسان باید عملکرد تک‌تک اجزای آن‌ها را به عنوان معیاری از وضعیت موجود بررسی و راهکارهایی برای بهبود شرایط و کارایی آن‌ها ارائه نمایند. همچنین حسابرسان باید برای ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت از متخصصان استفاده نمایند و پیشنهادات اصلاحی خود را برای بهبود و ارتقا مدیریت ارائه نمایند.

نظری‌پور (۱۳۹۶) در تحقیق خود به بررسی ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی پرداخته‌اند. جامعه آماری این تحقیق حسابرسان شاغل در بخش عمومی بوده و داده‌های آن با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. آن‌ها نشان داده‌اند مهمترین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد، نبود همکاری و عدم تعهد مدیران در انجام این نوع حسابرسی می‌باشد، همچنین آن‌ها بیان نموده‌اند حسابرسی عملکرد باعث افزایش پاسخگویی بخش عمومی شده و ارتقای صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی را در بکارگیری منابع توسط بخش عمومی به همراه داشته است.

مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی را در حوزه‌های حسابرسی، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری بررسی کرده‌اند، نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد عوامل مختلفی از قبیل صلاحیت حرفه‌ای ناکافی، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص مناسب برای ارزیابی، تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش، عدم آگاهی مدیران نسبت به منافع حسابرسی عملکرد، عدم تناسب بین وظایف و اختیارات مدیران، اجرای نامناسب بودجه عملیاتی و نامناسب بودن نظام حسابداری موجود، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد هستند.

حیدری سورشجانی (۱۳۹۷) در تحقیق خود به این موضوع پرداخته است که امروزه مدیران به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور قضاوت در خصوص کیفیت عملیات هستند و صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی آن‌ها نیست، لذا حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری که اطلاعات مفیدی در ارتباط با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به دست می‌دهد، می‌تواند مدیران را در قضاوت آگاهانه‌تر یاری نماید. همچنین خواجه‌بیان (۱۳۹۷) در تحقیق خود تجارب شرکت برق منطقه‌ای فارس را در زمینه اجرای حسابرسی عملکرد بیان نموده و ضمن تشریح فرایندهای پیاده‌سازی شده، به بیان فواید حسابرسی عملکرد و دستاوردهای ناشی از آن پرداخته است. نتایج

تحقیق خلقی و بنایی قدیم (۱۳۹۷) ضمن بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد در شهرداری ارومیه، نشان می‌دهد محدودیت‌هایی از قبیل مشکلات قانونی، ضعف‌های مدیریتی و ضعف‌های حسابرسی وجود دارند که مانع اجرای حسابرسی عملکرد هستند.

با توجه به تحقیقات داخلی انجام شده می‌توان فهمید طیف وسیعی از مشکلات ساختاری مانند عدم بودجه‌ریزی عملیاتی، مشکلات بینشی مانند عدم دانش و اعتقاد کافی و حمایت از حسابرسی عملکرد، مشکلات دانشی از قبیل عدم آموزش کافی حساب‌رسان و... موانع اجرای حسابرسی عملکرد هستند، با این وجود تحقیقات داخلی نشان می‌دهند حسابرسی عملکرد باعث افزایش سطح پاسخگویی و همچنین بهبود عملکرد در بخش عمومی شده است. علی‌رغم تحقیقات انجام شده کماکان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مبهم بوده لذا تحقیقی که مشخصاً به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مخصوصاً فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی پرداخته باشد، وجود ندارد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به موارد بیان شده در ارتباط با مسئله تحقیق، فرضیه‌های مطرح شده به صورت ذیل می‌باشد:

**فرضیه اصلی:** فرهنگ سازمانی واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤثر است.

**فرضیه فرعی ۱:** وجود فرهنگ تعهد به مشارکت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤثر است.

**فرضیه فرعی ۲:** وجود فرهنگ سازگاری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤثر است.

**فرضیه فرعی ۳:** وجود فرهنگ انطباق‌پذیری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤثر است.

**فرضیه فرعی ۴:** وجود فرهنگ مأموریت یا رسالت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤثر است.

#### ۵- متغیرهای پژوهش

##### ۵-۱- متغیر مستقل: فرهنگ سازمانی

در این تحقیق به منظور سنجش فرهنگ سازمانی در واحدهای مورد رسیدگی از مدل فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۰) استفاده شده است. ابعاد فرهنگ سازمانی در این مدل شامل تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و مأموریت یا رسالت می‌باشد. پرسشنامه مذکور حاوی ۲۹ پرسش است، پرسش‌های ۱ تا ۱۰ مؤلفه تعهد به مشارکت را که شامل توانمندسازی، تیم‌سازی و

توسعه قابلیت‌ها است مورد سنجش قرار می‌دهند، پرسش‌های ۱۱ تا ۱۶ مؤلفه سازگاری شامل ارزش‌های بنیادین، توافق و هماهنگی را سنجش می‌کنند، پرسش‌های ۱۷ تا ۲۲ مؤلفه انطباق-پذیری شامل ایجاد تغییر، مشتری‌گرایی و یادگیری سازمانی را سنجش می‌کنند و در نهایت پرسش‌های ۲۳ تا ۲۹ مأموریت یا رسالت را با شاخص‌های گرایش استراتژیک، اهداف و مقاصد و چشم‌انداز مورد سنجش قرار می‌دهند. همچنین از طیف ۵ گانه لیکرت به منظور ارزشیابی هر یک از پرسش‌ها (کاملاً موافق تا حدودی موافق، نه موافق نه مخالف تا حدودی مخالف و کاملاً مخالف) استفاده شده است.

#### ۵-۲- متغیر وابسته: اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت

به منظور ارزیابی اثربخشی حسابرسی عملکرد، رویکردهای مختلفی وجود دارد، در برخی تحقیق‌ها میزان توصیه‌های پذیرفته شده توسط واحد مورد رسیدگی به عنوان معیار اثربخشی حسابرسی عملکرد استفاده شده است (اتورک، ۲۰۰۲)، در برخی تحقیق‌ها نیز این متغیر با استفاده از پرسشنامه اندازه‌گیری شده که میزان تغییراتی که به واسطه انجام حسابرسی عملکرد در واحد مورد رسیدگی به وجود آمده را ارزیابی می‌کند (ریچون جنرد، ۲۰۱۳).

در این تحقیق پرسشنامه ریچون جنرد (۲۰۱۳) و مورین (۲۰۰۱) به عنوان مبنای اصلی اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی عملکرد لحاظ شده است، این پرسشنامه دارای ۱۱ پرسش است که هدف از آن بررسی تغییرات به وجود آمده در واحد مورد رسیدگی از جنبه‌های مختلف مانند تغییر در سیاست‌ها، ساختارهای سازمانی، فرآیندهای با اهمیت، دستورالعمل‌ها، قوانین و مقررات سازمانی، تغییر در نگاه و بینش مدیریت و مواردی از این قبیل می‌باشد. ارزشیابی پرسش‌ها در این پرسشنامه با استفاده از طیف ۵ گانه لیکرت (بسیار کم، کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد) صورت گرفته است. علاوه بر این با هدف دقیق‌تر شدن سنجش اثربخشی حسابرسی عملکرد، یک مؤلفه دیگر به پرسشنامه اضافه شده که به بررسی میزان بندهای حسابرسی عملکرد پذیرفته و رفع شده توسط مدیریت می‌پردازد. برای این منظور گزارش‌های Follow-up صادر شده توسط حسابرس پس از گزارش اصلی حسابرسی عملکرد بررسی و میزان بندهای حسابرسی عملکرد برطرف شده در فاصله زمانی گزارش حسابرسی عملکرد اصلی و گزارش Follow-up توسط مدیریت (برطرف شدن ۰ تا ۱۹ درصد از بندها با طیف بسیار کم، ۲۰ تا ۳۹ درصد از بندها با طیف کم، برطرف شدن ۴۰ تا ۵۹ درصد از بندها با طیف متوسط، برطرف شدن ۶۰ تا ۷۹ درصد از بندها با طیف زیاد و برطرف شدن ۸۰ تا ۱۰۰ درصد از بندها با طیف بسیار زیاد مشخص شده) به عنوان معیاری دیگر از اثربخشی حسابرسی عملکرد لحاظ شده است.



## ۶- جامعه آماری و نمونه‌گیری

جامعه آماری پژوهش شامل مدیران ارشد (مدیرعامل و اعضای هیئت‌مدیره)، مدیران میانی و کارشناسان شرکت‌هایی است که در بازه زمانی ۱۳۹۷-۱۳۹۲ از خدمات حسابرسی عملکرد موسسه حسابرسی مفید راهبر استفاده نموده‌اند. در مجموع تعداد ۲۹۰ پرسشنامه برای این افراد ارسال و در مجموع تعداد ۲۳۸ پرسشنامه واصل گردید (نرخ مشارکت ۸۲ درصد). برخی از پرسشنامه‌های واصله به دلیل وجود نقص و یا مخدوش بودن حذف و در نهایت تعداد ۲۱۲ پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. با توجه به اینکه تعداد داده‌ها در دستیابی به نتایج معتبر بسیار با اهمیت بوده است لذا نمونه آماری برابر با جامعه آماری انتخاب شده است.

## ۷- روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی، به لحاظ ماهیت جزء تحقیقات توصیفی و از لحاظ روش تحلیل داده از جمله تحقیقات همبستگی می‌باشد. گردآوری داده‌ها از طریق روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. داده‌های مربوط به فرهنگ سازمانی در واحد مورد رسیدگی و اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت از طریق پرسشنامه و اطلاعات مربوط به پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای حاصل شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار لیزرل نسخه ۸٫۸ و نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۳ استفاده شده است.

روایی پرسشنامه از طریق ارائه آن به سرپرستان و مدیران حسابرسی مورد تأیید قرار گرفته است، با این وجود روایی پرسشنامه از دو جنبه روایی همگرایی و افتراقی نیز مورد آزمون قرار گرفته که نتایج آن در جدول ۱ آمده است. روایی سازه‌ای به دو دسته روایی همگرایی و روایی افتراقی (واگرا) تقسیم می‌شود (حاجی‌زاده و اصغری، ۱۳۹۴). روایی همگرایی به همگرا بودن (همسو بودن یا همبستگی) آیتم‌های تشکیل‌دهنده یک مقیاس اشاره دارد. به منظور تعیین روایی همگرایی از شاخص میانگین واریانس مشترک استفاده شده است. اگر میانگین واریانس مشترک بزرگتر از ۰/۵۰ باشد نشان‌دهنده تأیید روایی همگرایی سازه‌های پرسشنامه است. روایی واگرا به این موضوع اشاره دارد که آیتم‌های مربوط به سازه‌های مختلف به صورتی بسیار قوی با یکدیگر همبستگی نداشته باشند تا بر اساس آن بتوان نتیجه گرفت دو سازه یک هدف یا یک موضوع واحد را اندازه‌گیری می‌کنند (حاجی‌زاده و اصغری، ۱۳۹۴، ۳۹۶). فورنل و لارکر<sup>۳۰</sup> (۱۹۸۱) بیان می‌کنند روایی واگرا هنگامی قابل قبول است که میزان میانگین واریانس مشترک برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه با سازه‌های دیگر مدل (یعنی مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) باشد.

جدول ۱-روایی همگرا و واگرا پرسشنامه تحقیق به روش فورنل و لاکر

سازه‌ها و علائم اختصاری	اثربخشی حسابرسی عملکرد	فرهنگ سازمانی	میانگین واریانس مشترک (AVE)
اثربخشی حسابرسی عملکرد	۱	۰/۰۵۲	۰/۸۱۸
فرهنگ سازمانی	۰/۰۵۲	۱	۰/۸۲۱
میانگین واریانس مشترک (AVE)	۰/۸۱۸	۰/۸۲۱	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱ نشان می‌دهد میانگین واریانس مشترک محاسبه شده برای متغیرهای تحقیق به ترتیب برابر ۰,۸۱۸ و ۰,۸۲۱ می‌باشد که هر دوی آن‌ها بیشتر از حد آستانه ۰,۵ بوده لذا روایی مورد نظر حاصل شده است. علاوه بر این اگر میانگین واریانس مشترک هر سازه بزرگتر از توان دوم ضرایب همبستگی بین سازه‌ها می‌باشد، می‌توان بیان نمود روایی افتراقی بین سازه‌های تحقیق مورد تأیید می‌باشد که بررسی جدول فوق نشان از تأیید روایی افتراقی دارد. پایایی پرسشنامه از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی اندازه‌گیری شده که نتایج آن در جدول ۲ آمده است. با توجه به اینکه آلفای کرونباخ به دست آمده برای کلیه متغیرهای تحقیق بالاتر از میزان ۰,۷ می‌باشد، لذا می‌توان بیان نمود پرسشنامه دارای پایایی لازم بوده و استفاده از آن برای مقاصد تحقیق بلامانع است. پایایی ترکیبی محاسبه شده برای متغیر فرهنگ سازمانی و اثربخشی حسابرسی بالاتر از حد نصاب ۰,۷ می‌باشد لذا از این بابت نیز پرسشنامه تحقیق دارای پایایی لازم می‌باشد.

جدول ۲- پایایی ابزار گردآوری داده‌های تحقیق

متغیرهای کلیدی	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	حد قابل قبول	تأیید/عدم تأیید
اثربخشی حسابرسی عملکرد	۱۲	۰/۸۲۵	۰/۸۳۲	۰/۷	تأیید
فرهنگ سازمانی	۲۹	۰/۸۳۹	۰/۸۶۵	۰/۷	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۸- یافته‌های پژوهش

### ۸-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

جزئیات مربوط به پاسخ‌دهندگان پرسشنامه به شرح جدول ۳ است که نشان می‌دهد سهم غالب پاسخ‌دهندگان را مردان تشکیل می‌دهند، همچنین ۵۱ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سن

بیش از ۳۵ سال می‌باشند و بیشترین سابقه کاری مربوط به افرادی است که بین ۶ تا ۱۰ سال سابقه کاری دارند، لذا انتظار می‌رود با فرهنگ سازمانی و شرایط کاری در صنعت مربوطه آشنا باشند، در پایان ۵۵ درصد از پاسخ‌دهندگان شامل رده سازمانی کارشناسان در واحدهای مورد رسیدگی بوده و مابقی را مدیران میانی و مدیران ارشد تشکیل داده است. این موضوع به دقیق‌تر بودن نتایج تحقیق می‌تواند کمک کند، چرا که کارشناسان که در پایین‌ترین سطح مشغول فعالیت هستند و به طور کامل با فرآیندهای کاری آشنا هستند، لذا در عمل بهتر می‌توانند تغییرات به وجود آمده به واسطه انجام حسابرسی عملکرد را درک نمایند.

جدول ۳- ویژگی‌های فردی نمونه تحقیق

ردیف	ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد	مد یا نما
۱	جنسیت	مرد	۱۶۷	۷۹	مرد
		زن	۴۵	۲۱	
۲	سن	کمتر از ۲۵ سال	۱۴	۷	بین ۲۵ تا ۳۵ سال
		بین ۲۵ تا ۳۵ سال	۸۹	۴۲	
		بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۶۷	۳۲	
		بین ۴۵ تا ۵۵ سال	۳۹	۱۸	
		بالای ۵۵ سال	۳	۱	
۳	سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۵۳	۲۵	بین ۶ تا ۱۰ سال
		بین ۶ تا ۱۰ سال	۶۶	۳۱	
		بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۳۵	۱۷	
		بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۲۴	۱۱	
		بالای ۲۰ سال	۳۴	۱۶	
۴	رده سازمانی	کارشناس	۱۱۷	۵۵/۲	کارشناس
		مدیر میانی	۶۶	۳۱/۱	
		مدیر ارشد	۲۵	۱۱/۸	
		سایر	۴	۱/۹	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای توصیفی تحقیق شامل میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر متغیرها و ابعاد مختلف آن در جدول ۴ ارائه شده است. میانگین متغیرهای تحقیق شامل فرهنگ سازمانی و اثربخشی حسابرسی عملکرد بالاتر از ۳ می‌باشد، بیشترین انحراف معیار مربوط

به اثربخشی حسابرسی عملکرد و کمترین میزان آن مربوط به فرهنگ سازمانی می‌باشد که نشان‌دهنده آن است که اختلاف نظرات در ارتباط با اثربخشی حسابرسی عملکرد بیشتر از متغیر فرهنگ سازمانی می‌باشد، این موضوع ممکن است به این دلیل باشد که پاسخ‌دهندگان سطوح بالاتر که درصد عمده‌ای از مشارکت‌کنندگان را تشکیل می‌دهند معمولاً حس منفی‌تری نسبت به حسابرسی عملکرد دارند. در بین ویژگی‌های فرهنگ سازمانی بیشترین میانگین متعلق به رسالت یا مأموریت و کمترین میانگین مربوط به تعهد به مشارکت است، همانطور که در مبانی نظری بیان گردید شاخص‌های این ویژگی شامل توانمندسازی، تیم‌سازی و توسعه قابلیت‌ها هستند و دلیل این موضوع ممکن است ضعف شرکت‌ها در حوزه منابع انسانی و عدم تمایل به انجام کار گروهی باشد.

جدول ۴- آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	حداقل و حداکثر ممکن
۱	فرهنگ سازمانی	۲/۹۲۴	۰/۵۱۷	۱/۹۰۵	۰/۴۸۵	۱-۵
	تعهد به مشارکت	۲/۷۰۷	۰/۶۵	۱/۹۰۵	۳/۵۴۹	۱-۵
	سازگاری	۲/۹۸	۰/۲۱۱	۲/۷۷	۳/۳۶	۱-۵
	انطباق‌پذیری	۲/۷۸	۰/۴۳۳	۲/۳۴۱	۳/۴۶	۱-۵
	رسالت یا مأموریت	۳/۳۸۸	۰/۰۷۳	۳/۲۵۹	۳/۴۸۵	۱-۵
۲	اثربخشی حسابرسی عملکرد	۳/۱۱	۰/۷۶	۱/۳۳	۴/۶۷	۱-۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای انجام معادلات ساختاری به شیوه پارامتریک، پیش‌فرض نرمال بودن داده‌ها و متغیرها لازم است لذا برای سنجش نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگورف-اسمیرنوف استفاده شده است. در این آزمون فرض صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع داده‌ها بوده و نتایج حاصل از آن برای متغیرهای اصلی تحقیق در جدول ۵ آمده است.

جدول ۵- نتایج آزمون کولموگورف-اسمیرنوف برای متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیرها	آماره z کولموگورف - اسمیرنوف	سطح معناداری	نرمال / غیر نرمال
۱	فرهنگ سازمانی	۱/۰۷۵	۰/۱۹۸	نرمال
۲	اثربخشی حسابرسی عملکرد	۱/۱۹۵	۰/۱۱۵	نرمال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵ نشان می‌دهد درجه معناداری آزمون (sig) به دست آمده برای متغیرهای فرهنگ سازمانی و اثربخشی حسابرسی عملکرد به ترتیب برابر ۰/۱۹۸ و ۰/۱۱۵ می‌باشد و همگی بالای ۰/۰۵ هستند، در نتیجه فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرهای تحقیق قابل رد نمی‌باشد؛ بنابراین توزیع داده‌ها در مورد متغیرهای تحقیق به صورت نرمال بوده و پیش شرط لازم برای انجام معادلات ساختاری به شیوه پارامتریک وجود دارد. علاوه بر این قبل از به کارگیری تحلیل عاملی نیاز به انجام دو پیش‌آزمون وجود دارد که شامل آزمون کفایت حجم نمونه با عنوان کایزر-میر-اولکین<sup>۳۱</sup> (کی.ام.او) و آزمون کرویت بارتلت می‌باشد. در آزمون کی.ام.او کفایت حجم نمونه بررسی می‌گردد و شاخص آن بین صفر و یک متغیر است. مقادیر بالاتر از ۰,۷ در نتایج این آزمون نشان-دهنده مناسب بودن داده‌ها برای انجام تحلیل عاملی است. همچنین بررسی ماتریس همبستگی بین متغیرهای تحقیق از طریق آزمون کرویت بارتلت مشخص می‌گردد، نظر به اینکه یکی از مفروضات اساسی در تحلیل عاملی این است که بین متغیرها باید همبستگی وجود داشته باشد، لذا اگر متغیرها مستقل از یکدیگر باشند، به کارگیری تحلیل عاملی مناسب نیست. نتایج آزمون کی.ام.او و بارتلت در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶- نتایج آزمون کی.ام.او و بارتلت

۰/۷۴۴	شاخص کی.ام.او کفایت نمونه	
۳۲۳۰/۹۰۱	آماره آزمون	آزمون بارتلت
۳۷۳	درجه آزادی	
۰/۰۰۰۱	سطح معنی‌داری	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد، شاخص کی.ام.او برابر با ۰/۷۴۴ می‌باشد که با توجه به اینکه میزان ۰/۷ بالاتر می‌باشد، مناسب بوده و دلالت بر کفایت داده‌های تحقیق دارد، همچنین سطح معنی‌داری ۰/۰۰۰۱ برای آزمون بارتلت نشان می‌دهد ماتریس همبستگی متغیرهای تحقیق برابر صفر نیست و امکان استفاده از تحلیل عاملی وجود دارد.

#### ۸-۲- تحلیل عاملی تأییدی برای بررسی روایی سازه

قبل از ورود به مرحله آزمون فرضیه لازم است از صحت مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش اطمینان حاصل گردد که برای این منظور از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. این روش به بررسی همبستگی درونی تعداد زیادی از متغیرها می‌پردازد و در نهایت آن‌ها را در قالب عامل‌های عمومی

محدودی دسته‌بندی کرده و تبیین می‌کند (کلانتری، ۱۳۹۱، ص ۲۸۴). در تحلیل عاملی تأییدی رابطه بین مؤلفه‌ها با گویه‌ها مورد سنجش قرار می‌گیرد و هدف آن اطمینان از درستی اندازه‌گیری متغیرهای پنهان به وسیله متغیرهای مشاهده شده است. در تحلیل عاملی تأییدی که یک روش معتبر برای اندازه‌گیری روایی سازه است، اقدام به برآورد بارهای عاملی می‌شود. بار عاملی معرف بستگی عامل با شاخص مربوطه می‌باشد و بالاتر بودن آن از میزان ۰٫۵ نشان از مناسب بودن آن دارد، همچنین تأیید یا رد معناداری بار عاملی با توجه به مقدار آماره  $t$  انجام می‌گیرد. در صورتی که آماره  $t$  به دست آمده برای بار عاملی کوچکتر از ۱٫۹۶- و بزرگتر از ۱٫۹۶ باشد، رابطه تأیید می‌گردد. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی برای متغیرهای فرهنگ سازمانی و اثربخشی حسابرسی عملکرد در جدول ۷ آمده است.

نتایج به دست آمده از تأیید عاملی برای ابعاد مختلف متغیر فرهنگ سازمانی و همچنین اثربخشی حسابرسی عملکرد در جدول ۷، نشان می‌دهد بار عاملی به دست آمده برای کلیه ابعاد بالاتر از ۰٫۵ می‌باشد و این به منزله تأیید بار عاملی در این متغیرها می‌باشد. علاوه بر این آماره آزمون (مقدار  $t$ ) برای همه گویه‌ها در رابطه با همه سازه‌های مفروض بزرگتر از مقدار ۱٫۹۶ است که از معنادار بودن رابطه بین همه گویه‌های مرتبط با سازه در سطح ۰٫۹۵٪ اطمینان پشتیبانی می‌کند. همچنین شاخص برازش مدل اندازه‌گیری برای متغیرهای تحقیق نشان می‌دهد مدل‌های اندازه‌گیری همه عامل‌ها مناسب می‌باشد چرا که مقدار RMSEA بین ۰٫۰۸-۰٫۰۳ بوده و دیگر شاخص‌ها نیز بالاتر از میزان ۰٫۹ قرار دارند که همگی مقادیر مطلوب تلقی می‌گردند.

جدول ۷- تحلیل عاملی تأییدی برای متغیرهای وابسته و مستقل

اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت					فرهنگ سازمانی						
رد/تأیید	آماره $t$	حد قابل قبول	بار عاملی استاندارد	متغیرهای مشاهده‌پذیر	سازه	رد/تأیید	آماره $t$	حد قابل قبول	بار عاملی استاندارد	متغیرهای مشاهده‌پذیر	سازه
تأیید	۵/۵۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۴۷	۷۱	اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت	تأیید	۸/۴۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۵۳	۱۴	تعهد به مشارکت
تأیید	۵/۳۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۸۲	۷۲		تأیید	۹/۰۴	بالاتر از ۰/۵	۰/۷۳۶	۴۲	
تأیید	۷/۴۹	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۰۷	۷۳		تأیید	۹/۰۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۷۰۹	۴۳	
تأیید	۳/۳۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۵۳	۷۴		تأیید	۷/۶۴	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۴۷	۴۴	
تأیید	۴/۹۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۵۱	۷۵		تأیید	۸/۶۵	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۷۹	۴۵	
تأیید	۸/۰۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۸۵	۷۶		تأیید	۴/۲۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۸۴	۴۶	
تأیید	۸/۷۴	بالاتر از ۰/۵	۰/۷۰۴	۷۷		تأیید	۵/۳۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۱	۴۷	
تأیید	۸/۵۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۶	۷۸		تأیید	۴/۸۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۶۸	۴۸	
تأیید	۷/۰۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۷۳	۷۹		تأیید	۳/۱۶	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۶۷	۴۹	

اثر بخشی حسابرسی عملکرد مدیریت					فرهنگ سازمانی						
رد / تأیید	آماره t	حد قابل قبول	بار عاملی استاندارد	متغیرهای مشاهده پذیر	سازه	رد / تأیید	آماره t	حد قابل قبول	بار عاملی استاندارد	متغیرهای مشاهده پذیر	سازه
تأیید	۷/۴۹	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۷۴	۷۱۰		تأیید	۶/۷۶	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۶۷	۴۱۰	سازگاری
تأیید	۶/۳۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۸۲۱	۷۱۱		تأیید	۵/۴۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۴۷	۴۱۱	
تأیید	۶/۰۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۷	۷۱۲		تأیید	۵/۳۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۸۲	۴۱۲	
شاخص‌های برازش					تأیید	۷/۴۹	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۰۷	۴۱۳		
GFI=۰,۹۲	NNFI=۰,۹۱۳	NFI=۰,۹۲۱	RMSEA=۰,۰۷۴	NC=۲,۲۳۲		تأیید	۳/۳۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۵۲	۴۱۴	
						تأیید	۴/۹۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۵۱	۴۱۵	انطباق پذیری
						تأیید	۸/۰۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۸۵	۴۱۶	
						تأیید	۸/۷۴	بالاتر از ۰/۵	۰/۷۰۴	۴۱۷	
						تأیید	۸/۵۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۶	۴۱۸	
						تأیید	۷/۰۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۷۳	۴۱۹	
						تأیید	۶/۱۵	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۳	۴۲۰	
						تأیید	۵/۲۵	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۳۶	۴۲۱	
						تأیید	۳/۶۲	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۷۲	۴۲۲	
						تأیید	۴/۹۷	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۵۷	۴۲۳	مأموریت یا رسالت
						تأیید	۴/۵۶	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۹۸	۴۲۴	
						تأیید	۴/۳۷	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۸۹	۴۲۵	
						تأیید	۷/۸۰	بالاتر از ۰/۵	۰/۷۰۴	۴۲۶	
						تأیید	۶/۴۱	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۱۶	۴۲۷	
						تأیید	۵/۶۶	بالاتر از ۰/۵	۰/۶۵۷	۴۲۸	
						تأیید	۴/۱۸	بالاتر از ۰/۵	۰/۵۹۸	۴۲۹	
شاخص‌های برازش											
						GFI=۰,۹۲	NNFI=۰,۹۱	NFI=۰,۹۲۱	RMSEA=۰,۰۶۵	NC=۲,۲۳۲	

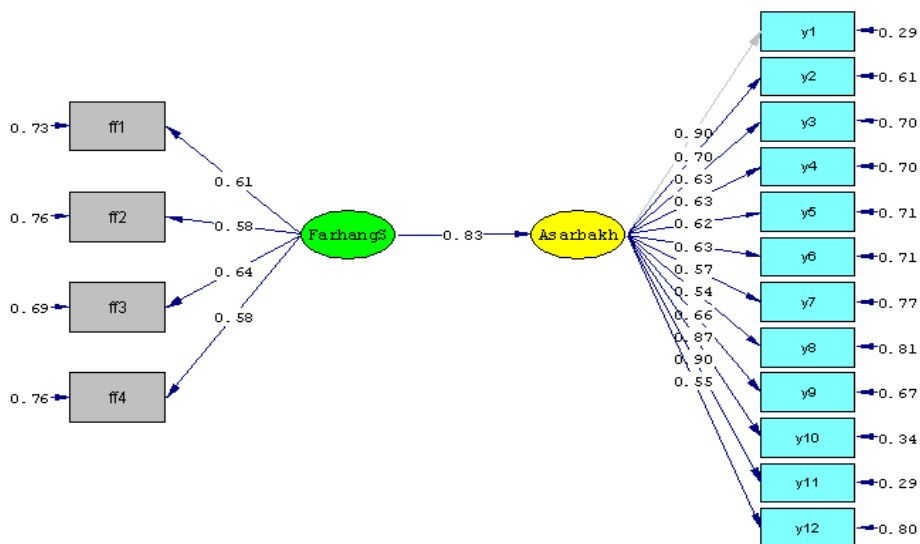
منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۸-۳- آزمون فرضیه پژوهش

پس از اطمینان نسبی از پذیرفته بودن مدل‌های اندازه‌گیری در مدل ساختاری تحقیق، می‌توان به آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخت. در این تحقیق برای آزمون فرضیه‌ها و تعیین تأثیر متغیرهای مکنون از مدل معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است. به منظور سنجش مدل و معناداری

روابط بین متغیرهای تحقیق از تحلیل مسیر استفاده شده است. همچنین تعدادی از مهم‌ترین شاخص‌های موجود به منظور ارزیابی مناسب بودن مدل برازش شده، استفاده شده است. برخی از این شاخص‌ها شامل ریشه میانگین مربعات باقیمانده یا RMSEA، شاخص نیکویی برازش GFI، شاخص نیکویی برازش اصلاح شده یا AGFI و شاخص برازش هنجار نشده NNFI می‌باشد که مقدار پذیرفتنی آن‌ها این است که بالاتر از ۰/۹ باشند. یکی دیگر از شاخص‌های استفاده شده کی دو به درجه آزادی است که به اعتقاد گیلز<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۲) اگر این نسبت بزرگتر از ۳ باشد نشان‌دهنده برازش قابل قبول نمی‌باشد. همچنین بررسی فرضیه‌های تحقیق می‌تواند با استفاده از شاخص  $t$  بررسی گردد و چنانچه قدر مطلق آماره به دست آمده در برازش بیش از ۱/۹۶ باشد، فرضیه صفر رد خواهد شد.

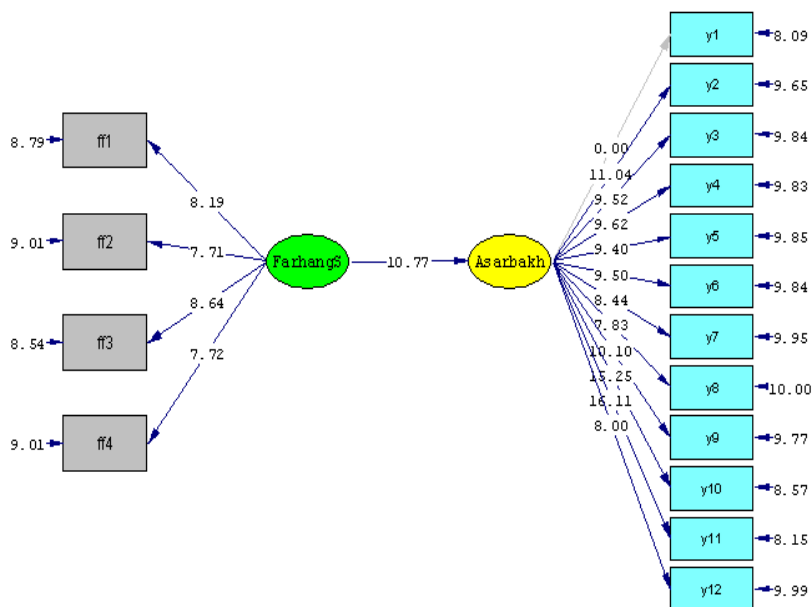
خروجی کلی نرم‌افزار در مورد کل مدل ساختاری تحقیق با در نظر گرفتن متغیرهای مکنون درونزا (وابسته) اثربخشی حسابرسی عملکرد و متغیر برونزا (مستقل) فرهنگ سازمانی در واحد مورد رسیدگی، در شکل ۱ و ۲ آورده شده است. در هر دو شکل ۱ و ۲، تصویر متغیرهای مکنون ff1-ff4 همان ابعاد چهارگانه فرهنگ سازمانی هستند. در شکل ۱ و ۲ به ترتیب خروجی میزان بارهای عاملی برای مسیر تعریف شده فرهنگ سازمانی به اثربخشی حسابرسی عملکرد بر اساس شاخص ضریب اثر و شاخص  $t$  آمده است.



شکل ۱- تجزیه و تحلیل مسیر بر اساس شاخص ضریب اثر، تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد

منبع: یافته‌های پژوهشگر





شکل ۲- تجزیه و تحلیل مسیر بر اساس شاخص t، تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد منبع: یافته‌های پژوهشگر

متغیرهای مربع شکل در شکل ۱ و ۲، متغیرهای آشکار یا همان گویه‌های هر متغیر در پرسشنامه هستند. از دیگر سو، متغیرهای دایره‌ای شکل متغیرهای مکنون (متغیرهای مستقل و وابسته) مدل ساختاری تحقیق هستند. شکل ۱ نشان‌دهنده میزان همبستگی بین فرهنگ سازمانی و اثربخشی حسابرسی عملکرد برابر ۰/۸۳ می‌باشد (ضریب معنی‌داری ۰,۷۷) که مبین این است که متغیر فرهنگ سازمانی ۸۳ درصد از اثربخشی حسابرسی عملکرد را تبیین می‌نماید. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل بر اساس شاخص ضریب اثر و شاخص t در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸- نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل بر اساس شاخص ضریب اثر و شاخص t

کی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	ریشه میانگین مربعات باقیمانده	شرح
۱۸۱/۲۹	۱۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۶۹	نتایج شاخص ضریب اثر
۱۸۱/۲۹	۱۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۶۹	نتایج شاخص t

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج کلی برازش مدل در جدول ۹ آمده است. این جدول نشان می‌دهد مدل تحلیل مسیر انجام گرفته بسیار مناسب است، چرا که همه شاخص‌های ارزیابی شده در بازه مطلوب قرار دارند. شاخص‌های تحلیل مسیر انجام شده برای متغیر فرهنگ سازمانی نشان می‌دهد میزان کی دو به درجه آزادی برای ۱/۷۶ بوده که کمتر از ۳ می‌باشد، میزان ریشه میانگین مربعات باقیمانده برابر ۰/۰۶۹ و بین ۰/۰۸-۰/۰۳ قرار دارد و دیگر شاخص‌های برازش نیز بالاتر از حد ۰/۹ می‌باشند که نشان‌دهنده مطلوب بودن برازش هستند.

جدول ۹- تحلیل مسیر شاخص‌های برازندگی تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد

نام فارسی	اختصار	ملاک	فرهنگ سازمانی	تعهد به مشارکت	سازگاری	انطباق پذیری	رسالت یا مأموریت	تفسیر نتیجه
نسبت کی دو به درجه آزادی	CMIN	کمتر از ۳	۱/۷۶	۱/۹۷	۲/۳۱	۲/۴۳	۲/۹	تائید برازش
آماره t	t	کمتر از ۱/۹۶- یا بیشتر از ۱/۹۶	۱۰/۷۷	۶/۱۹	۱۰/۲۶	۱۰/۳۱	۹/۱۶	تائید برازش
ضریب تأثیر	r	بالای ۰/۳	۰/۸۳	۰/۴۱	۰/۷۵	۰/۶۸	۰/۶۳	تائید برازش
سطح معنی‌داری	p	کمتر از ۰/۰۵	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰۱	تائید برازش
ریشه میانگین مربعات باقیمانده	RMSEA	۰/۰۸ ۰/۰۳ < RMSEA <	۰/۰۶۹	۰/۰۷۸	۰/۰۶۶	۰/۰۵۵	۰/۰۷۴	تائید برازش
شاخص نیکویی برازش	GFI	بالاتر از ۰/۹	۰/۹۱	۰/۹	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۲	تائید برازش
شاخص نیکویی برازش اصلاحی	AGFI	بالاتر از ۰/۹	۰/۹	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۹	۰/۹۳	تائید برازش
شاخص برازش هنجار نشده	NNFI	بالاتر از ۰/۹	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۲	۰/۹۱	۰/۹۱	تائید برازش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ارتباط با فرضیه اصلی نیز نتایج معادلات ساختاری برای فرهنگ سازمانی نشان می‌دهد  $\chi^2/df$  معادل ۱/۷۶ و از عدد ۳ کمتر بوده و همچنین با توجه به مقدار آماره t که معادل ۷/۲۳ بوده و از عدد ۱/۹۶ بالاتر است و همچنین از آنجا که سایر شرایط معادله ساختاری نیز برقرار می‌باشد، لذا در سطح  $\alpha=0/05$  فرض صفر برای فرضیه اصلی مبنی بر معنی‌دار نبودن اثر فرهنگ

سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد رد شده و فرض مقابل مبنی بر اینکه، فرهنگ سازمانی واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تأثیر معناداری دارد، پذیرفته می‌شود. با توجه به ادبیات تحقیق مبنی بر اینکه مورین (۲۰۰۱) به اثر تعهد سازمانی بر اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد اشاره نموده است، نتایج فوق نشان می‌دهد فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد اثرگذار است؛ بنابراین فرهنگ سازمانی واحدهای مورد رسیدگی با توجه به تأثیرات بالقوه‌ای که بر رفتار مدیریت واحد مورد رسیدگی و همچنین کارکنان آن دارد، می‌تواند اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت را تحت تأثیر قرار دهد. این موضوع در ارتباط با ویژگی‌های چهارگانه فرهنگ سازمانی در مدل دنیسون نیز برقرار است.

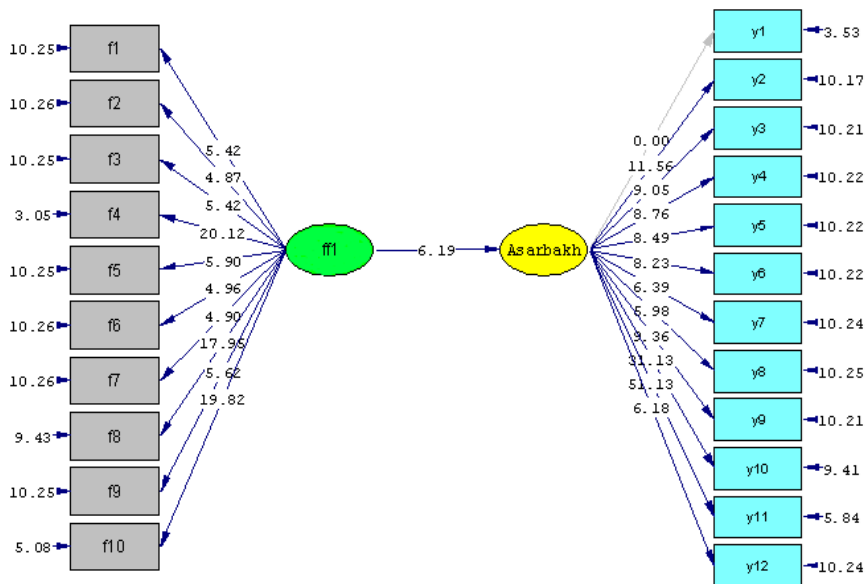
جدول ۹ در ارتباط با فرضیه‌های فرعی ۴-۱ نیز نشان می‌دهد آماره  $t$  به دست آمده برای ویژگی‌های فرهنگ سازمانی شامل وجود تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و مأموریت به ترتیب برابر ۶/۱۹، ۱۰/۲۶، ۱۰/۳۱ و ۹/۱۶ می‌باشد که همگی بیشتر از حد آستانه مورد نظر یعنی ۱/۹۶ می‌باشند علاوه بر این چون  $x^2/df$  آنها به ترتیب برابر ۱/۹۷، ۲/۳۱، ۲/۴۳ و ۲/۹ بوده و همگی کمتر از عدد ۳ می‌باشند، لذا فرض صفر مبنی بر معنی‌دار نبودن اثر ویژگی‌های فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد رد شده و فرض مقابل را مبنی بر اینکه تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و مأموریت تأثیر معناداری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت دارند، پذیرفته می‌شود. علاوه بر این نتایج تجزیه و تحلیل مسیر بر اساس شاخص  $t$ ، برای بررسی تأثیر ویژگی‌های چهارگانه فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰- سایر نتایج تجزیه و تحلیل مسیر ویژگی‌های فرهنگ سازمانی به حسابرسی عملکرد بر اساس شاخص  $t$

کی دو	درجه آزادی	سطح معنی-داری	ریشه میانگین مربعات باقیمانده	شرح
۴۰۹/۷۷	۲۰۸	۰/۰۰۰	۰/۰۷۸	مسیر تعهد به مشارکت به اثربخشی حسابرسی عملکرد
۳۱۰/۳۲	۱۳۴	۰/۰۰۰	۰/۰۶۶	مسیر سازگاری به اثربخشی حسابرسی عملکرد
۳۶۷/۴۱	۱۵۱	۰/۰۰۰	۰/۰۵۵	مسیر انطباق‌پذیری به اثربخشی حسابرسی عملکرد
۴۲۹/۴۷	۱۳۴	۰/۰۰۰	۰/۰۷۴	مسیر مأموریت به اثربخشی حسابرسی عملکرد

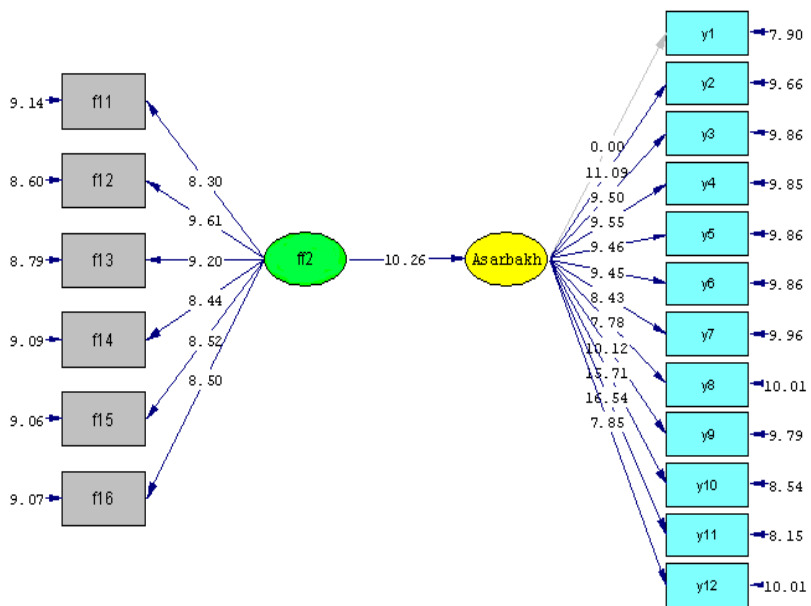
منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاصل از جدول فوق همگی از تائید فرضیه‌های پژوهش حمایت می‌کنند، در ادامه تصاویر مربوط به تجزیه و تحلیل مسیر ویژگی‌های فرهنگ سازمانی به اثربخشی حسابرسی عملکرد در شکل‌های ۳ و ۴ و ۵ و ۶ آمده است.



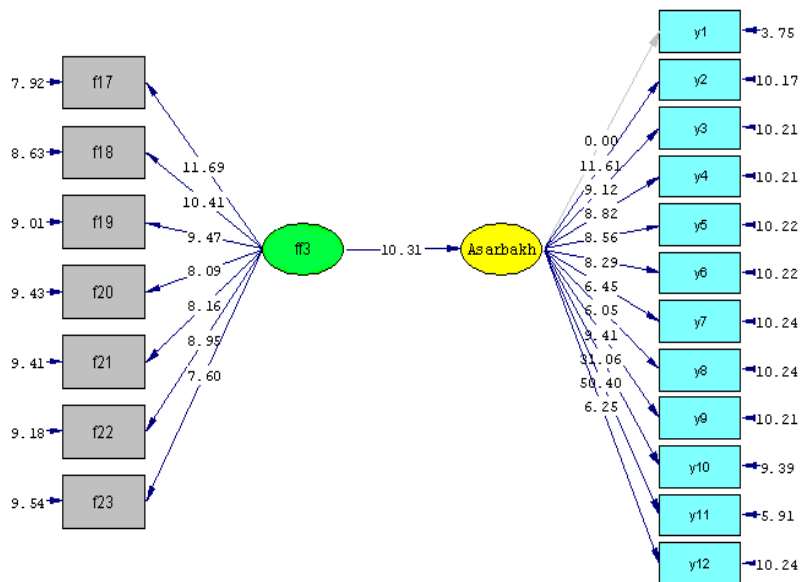
شکل ۳- تحلیل مسیر تأثیر تعهد به مشارکت به اثربخشی حسابرسی عملکرد (شاخص t)

منبع: یافته پژوهشگر

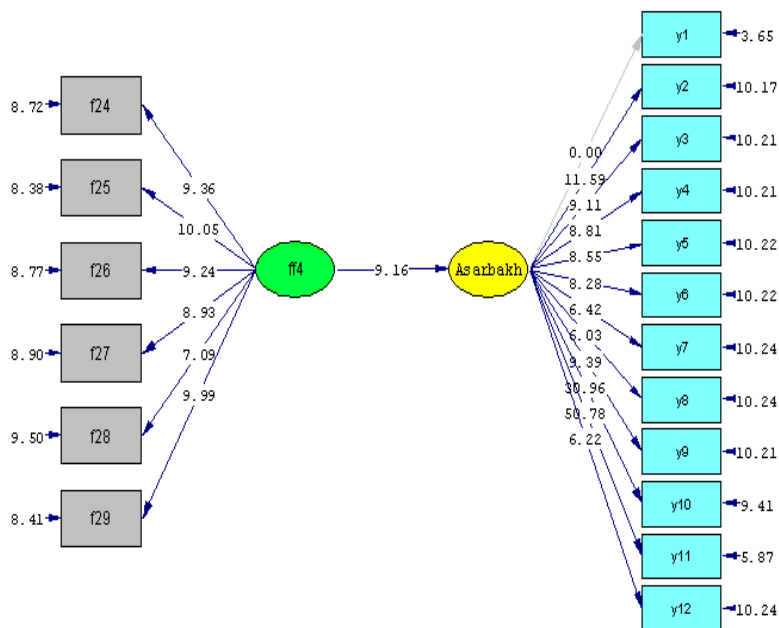


شکل ۴- تحلیل مسیر تأثیر سازگاری به اثربخشی حسابرسی عملکرد (شاخص t)

منبع: یافته پژوهشگر



شکل ۵- تحلیل مسیر تأثیر انطباق‌پذیری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد (شاخص t)  
منبع: یافته پژوهشگر



شکل ۶- تحلیل مسیر تأثیر مأموریت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد (شاخص t)  
منبع: یافته پژوهشگر

## ۹- بحث و نتیجه‌گیری

نوع و کیفیت روابط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی از جمله عواملی است که مورد بررسی محققین قرار گرفته و در تحقیقات مختلف از جمله متغیرهایی در نظر گرفته شده‌اند که بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت تأثیرگذار هستند. با توجه به اینکه فرهنگ سازمانی می‌تواند تأثیر قابل ملاحظه‌ای در رفتار کارکنان داشته باشد، لذا سؤال تحقیق مبنی بر تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مطرح گردید. ضرورت انجام تحقیق از این جهت است که تا کنون هیچ یک از تحقیقات داخلی یا خارجی تأثیر فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت را بررسی ننموده است. برخی از تحقیقات مانند عبدمناف<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۰)، ریچبون‌جنرد (۲۰۱۳) و ایتورک (۲۰۰۲) تنها به اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی عملکرد پرداخته‌اند تا در نهایت پاسخی به این پرسش ارائه دهند که آیا حسابرسی عملکرد توانسته تغییر مثبتی در واحدهای مورد رسیدگی ایجاد نماید یا خیر. از سوی دیگر تحقیقات داخلی نیز اغلب متمرکز بر موانع اجرایی حسابرسی عملکرد یا عملیاتی بوده در سازمان‌های دولتی و بورس اوراق بهادار بوده است.

مبانی نظری تحقیق مبنی بر این بود که متغیرهای تأثیرگذار بر نوع و کیفیت ارتباط بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی از قبیل تعهد سازمانی کارکنان، میزان روان بودن جریان اطلاعات و مواردی از این قبیل، بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تأثیرگذار خواهند بود. لذا فرضیه اصلی این تحقیق اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد را مورد توجه قرار داده است. از این بابت نتایج به دست آمده در ارتباط با فرضیه اصلی را می‌توان همراستا با مبانی نظری موجود دانست. نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان می‌دهد فرهنگ سازمانی در واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است. منشأ این تأثیر را تا حدود زیادی می‌توان به فراگیر بودن اثر فرهنگ سازمانی بر ذهنیت، نگرش، رفتار و عملکرد کارکنان نسبت داد چرا که وجود فرهنگ قوی در یک سازمان رفتار حرفه‌ای را در کارکنان نهادینه نموده و این سبب می‌شود که کلیه واحدهای سازمانی رفتار مناسب‌تر و حرفه‌ای‌تری با مراجعه‌کنندگان بیرونی مخصوصاً حسابرسان داشته باشند، لذا در این صورت احتمال بروز تنش و اختلاف بین حسابرسان عملکرد و واحد مورد رسیدگی کاهش خواهد یافت و با توجه به مبانی نظری پیش‌گفته احتمال آسیب دیدن اعتبار حسابرسی عملکرد نیز کاهش خواهد یافت.

نتایج فرضیه فرعی اول نشان می‌دهد تعهد به مشارکت در واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مؤثر است. این نتایج بیانگر این است که اگر واحدهای مورد رسیدگی اقدامات مؤثری در زمینه توانمند کردن کارکنان انجام داده و در مسیر توسعه قابلیت‌های آن‌ها گام بردارند،

کارکنان نیز در مواجهه با حسابرسان عملکرد احساس مسئولیت و تعلق سازمانی بیشتری نموده و به احتمال زیاد اقدامات مؤثرتری در جهت رفع توصیه‌های بهبود ارائه شده توسط حسابرسان خواهند داشت. با توجه به نتایج فرضیه فرعی دوم، مؤثر بودن متغیر سازگاری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مورد تأیید قرار گرفته است. این نتیجه بیانگر اهمیت هماهنگی و یکپارچگی واحدهای مختلف در دستیابی به ارزش‌های مشترک می‌باشد چرا که ایجاد تغییر و بهبود در فرآیندها و عملیات سازمان جنبه‌ها و واحدهای مختلفی را درگیر می‌نماید و لازمه نتیجه‌بخش بودن تغییرات، وجود انسجام و هماهنگی بین آن واحدها می‌باشد.

بر اساس نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی سوم نشان داده‌ایم وجود فرهنگ سازمانی مبتنی بر انطباق‌پذیری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد اثرگذار است. این موضوع تا حد زیادی از تمایل این فرهنگ سازمانی برای تغییر نشأت می‌گیرد. در این فرهنگ سازمانی، نه تنها مقاومت نسبت به تغییر وجود ندارد، بلکه این واحدها آماده پذیرش تغییراتی هستند که آن‌ها را به اهداف سازمانی خود نزدیک می‌کند، لذا انتظار می‌رود واحدهای مورد رسیدگی با این ویژگی، نسبت به انجام حسابرسی عملکرد مدیریت مشتاق بوده و توصیه‌ها و پیشنهادات حرفه‌ای حسابرسان را به میزان بیشتری به اجرا درآورند. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های این فرهنگ سازمانی که اثرگذاری حسابرسی عملکرد را تحت تأثیر قرار خواهد داد، تمایل آن‌ها برای یادگیری و درس گرفتن از اشتباهات گذشته می‌باشد.

همچنین نتایج تحقیق نشان می‌دهد روشن و شفاف بودن اهداف و مأموریت‌های سازمانی نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مؤثر است. این نتایج حاکی از این خواهد بود که عدم تعیین اهداف و مأموریت‌های سازمانی به احتمال زیاد ممکن است گسیختگی در فرآیندهای مختلف واحد مورد بررسی و همچنین کاهش حس تعهد و تعلق سازمانی کارکنان را به همراه داشته باشد، لذا انتظار می‌رود در واحدهایی که استراتژی و اهداف سازمانی مشخص و شفافی وجود ندارد، انگیزه لازم برای عمل به کلیه توصیه‌های حسابرسان و ایجاد بهبود در سازمان نیز وجود نداشته باشد. نتایج حاصل از این تحقیق با برخی نتایج تحقیق مورین (۲۰۰۱) که تعهد سازمانی را به عنوان یکی از عوامل اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد بیان کرده‌اند، همسو بوده و نشان می‌دهد، همانطور که فرهنگ سازمانی بر تعهد سازمانی ارتباط معنی‌داری دارد، فرهنگ سازمانی نیز بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مؤثر است.

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌شود واحدهای مورد رسیدگی با ارتقای ویژگی‌های مختلف فرهنگ سازمانی و ترویج فرهنگ سازمانی مبتنی بر تغییر و فرهنگ انتقادپذیری، ضمن بهبود روابط با حسابرسان عملکرد و همچنین کاهش تنش‌های احتمالی، بستر لازم برای اجرای اثربخش

این حسابرسی را فراهم نموده و از سوی دیگر زمینه را برای پذیرش و اجرای توصیه‌ها و پیشنهادات عنوان شده فراهم کنند. نهادینه شدن فرهنگ بالای سازمانی و تمایل آن‌ها به تغییر و ایجاد بهبود در کوتاه‌مدت ارتقای کارایی و بهره‌وری فرآیندهای عملیاتی با اهمیت و در بلندمدت بهبود عملکرد سازمانی را به همراه خواهد داشت، علاوه بر این هزینه‌هایی که صرف حسابرسی‌های مختلف از جمله حسابرسی عملکرد مدیریت می‌گردد، بیشترین اثربخشی را برای واحد مورد رسیدگی به همراه خواهد داشت. ایجاد تغییر در واحدهای مورد رسیدگی، واحدهای مختلف سازمانی را درگیر خواهد نمود، لذا برای بالا بردن نرخ موفقیت در تغییرات، هماهنگی و انسجام بیشتر بین واحدهای سازمانی مختلف باید بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد.

با توجه به اینکه در تحقیقات قبلی تعهد سازمانی به عنوان یک متغیر تأثیرگذار شناخته شده است، در پژوهش‌های آتی بررسی ارتباط بین تعهد سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد می‌تواند در دستور کار قرار گیرد. سبک رهبری مدیریت از جمله متغیرهایی است که تأثیر آن بر رفتار کارکنان، عملکرد و تعهد سازمانی در تحقیقات قبلی به اثبات رسیده است، لذا بررسی تأثیر سبک رهبری مدیریت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد می‌تواند ابعاد جدیدی از این موضوع را روشن سازد. حسابرسان عملکرد ضمن ارائه گزارش خود در خصوص نتایج عملیات، توصیه‌هایی برای ایجاد تغییر و بهبود در سازمان‌ها ارائه می‌دهند، اما در حقیقت میزان عمل به توصیه‌های حسابرسان که یکی از معیارهای اثربخشی حسابرسی عملکرد می‌باشد تا حدود زیادی ممکن است تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی مدیران واحد مورد رسیدگی از قبیل میزان ریسک‌پذیری، نوع نگاه و میزان مقاومت آن‌ها در برابر تغییر و مواردی از این دست قرار گیرد؛ بنابراین تأثیر ویژگی‌های شخصیتی مدیران واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد از زمینه‌های دیگر قابل بررسی می‌باشد. در نهایت تأثیر عوامل محیطی مانند همزمانی اجرای حسابرسی عملکرد با دیگر انواع دیگر حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، حسابرسی مالیاتی و... بر اثربخشی حسابرسی عملکرد از دیگر موضوعاتی است که تحقیق جامعی در خصوص آن صورت نگرفته است، دلیل انجام این تحقیق این است که انجام همزمان چند نوع حسابرسی در یک واحد مورد رسیدگی به احتمال زیاد فرآیند پاسخگویی توسط واحد مورد رسیدگی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.



## فهرست منابع

- ۱) اعتمادی، حسین، حمیدرضا گنجی و علی مهرابی کوشکی، (۱۳۸۸)، "بهره‌وری منابع انسانی و رابطه آن با ارزش بازار شرکت"، نشریه مدیریت بازرگانی، ۱ (۳)، صص ۲۳-۳۸.
- ۲) اعتمادی، حسین، محمدعلی ساری و موسی جوانی قلندری، (۱۳۹۷)، "احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، صص ۸۵-۱۰۶.
- ۳) الهوتی نظری، احمد، فرهاد زاهدی و مجید رضاخانی، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر حسابرسی عملکرد بر کارایی فعالیت‌ها در شهرداری‌ها (مورد مطالعه مناطق و سازمان‌های تابعه شهرداری کرج)"، سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، تهران.
- ۴) برادران حسنزاده، رسول، یونس بادآور نهندی و سمیه اسماعیلی گنجینه کتاب، (۱۳۹۳)، "تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۳)، صص ۹۹-۱۱۵.
- ۵) حاجی‌زاده، ابراهیم و محمد اصغری، (۱۳۹۴)، "روش‌ها و تحلیل‌های آماری با نگاه به روش تحقیق در علوم زیستی و بهداشتی"، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی: تهران.
- ۶) برهانی سبزواری، سید ابوالفضل، (۱۳۹۵)، "اهمیت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت، سومین کنفرانس بین‌المللی نوین در مدیریت"، اقتصاد و علوم انسانی، باتومی گرجستان.
- ۷) پورآقاجان، عباسعلی و محسن مسلمی پطروودی، (۱۳۹۵)، "بررسی موانع بازدارنده اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات در شرکت‌ها و سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت (مورد مطالعه: استان مازندران)"، پنجمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران.
- ۸) جوانمیری، پیروز، مریم محصوری، میثم خوش‌ضمیر و علی فلاح، (۱۳۹۶)، "برنامه و نقش گزارشات حسابرسی عملیاتی و مالی در عملکرد شرکت‌ها"، اولین کنفرانس بین‌المللی علوم اجتماعی، تربیتی علوم انسانی و روانشناسی، تهران.
- ۹) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۳)، "چالش‌های حسابرسی عملیاتی"، حسابدار، ۱۸، ۶(۱۶۱)، صص ۳-۵.
- ۱۰) حیدری سورشجانی، رسول، (۱۳۹۷)، "حسابرسی عملیاتی و نقش آن در بهبود عملکرد مدیران"، دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی، ۱(۴)، صص ۱-۹.

- (۱۱) خرمی، قاسم، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر حسابداری محیط‌زیست"، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۲ (۳)، صص ۲۰۷-۱۹۸.
- (۱۲) خلقی، سعید و رحیم بنابی قدیم، (۱۳۹۷)، "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابرسان (مطالعه موردی: شهرداری ارومیه)"، سومین کنفرانس ملی سالانه اقتصاد، مدیریت حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز.
- (۱۳) خواجه‌بیان، ویدا، (۱۳۹۷)، "آموزه‌های اجرای فرآیند حسابرسی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای فارس"، دوازدهمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و نهمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران.
- (۱۴) رحیمی، محسن، (۱۳۹۴)، "اثربخشی حسابرسی عملیاتی بر بهبود وضعیت واحدهای اقتصادی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- (۱۵) صالحی، مهدی و سمانه زمانی مقدم، (۱۳۹۴)، "رابطه بین کیفیت حسابرسی با نسبت نقدینگی، بازده سرمایه در گردش و ضریب سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۸)، صص ۷۴-۵۷.
- (۱۶) فلاح‌عباسپور، رضا، (۱۳۹۲)، "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در شرکت‌های آب و فاضلاب"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان، ایران.
- (۱۷) علوی طبری، سید حسین و حدیثه حاجی مراد خانی، (۱۳۹۴)، "رابطه کیفیت حسابرسی و نقد شوندگی سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۷)، صص ۱۱۰-۹۲.
- (۱۸) کلانتری، خلیل، (۱۳۹۱)، "پردازش و تحلیل داده‌ها در تحقیقات اجتماعی و اقتصادی"، انتشارات فرهنگ صبا: تهران.
- (۱۹) کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۰)، "مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی"، حسابر، ۳، ۱۰، صص ۱۰۶-۹۲.
- (۲۰) لاری دشت بیاض، محمود، کامران قائم‌مقامی و علی ملکی، (۱۳۹۵)، "بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی"، حسابداری دولتی، ۳ (۵)، صص ۶۶-۵۷.
- (۲۱) وکیلی فرد، حمیدرضا، قدرت اله طالب نیا و امید صباغیان طوسی، (۱۳۹۴)، "اثر کیفیت حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابرسی مشروط"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۲۹)، صص ۱۲۴-۹۷.

۲۲) محمد رضایی، فخرالدین و احمد یعقوب نژاد، (۱۳۹۶). "اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۴)، صص ۳۱-۶۰.

۲۳) مرادزاده فرد، مهدی، مجتبی عدیلی و سید جواد ابراهیمیان، (۱۳۹۱). "کیفیت حسابرسی، کیفیت سود و هزینه حقوق صاحبان سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴(۱۴)، صص ۹۱-۱۱۰.

۲۴) مرادی، محمدعلی و رضا ستوده، (۱۳۹۵). "بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی در اقتصاد مقاومتی"، اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تهران.

a. میرزایی راد، الهه، (۱۳۹۳). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران.

۲۵) مهدوی، غلامحسین و محمد مهدویان، (۱۳۹۶). "چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۶)، صص ۲۷-۴۷.

۲۶) مهام، کیهان، حیدر فرزانه و سید علی حسینی، (۱۳۸۹). "موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲(۸)، صص ۱۶۰-۱۳۱.

۲۷) نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت"، دانش حسابرس، ۱۷، صص ۷۸-۹۴.

۲۸) نظری پور، محمد، (۱۳۹۶). "ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی"، حسابداری دولتی، ۳(۳)، صص ۶-۹۰.

۲۹) نیکبخت، محمدرضا و سید عسگر موسوی سنگ چشمه، (۱۳۹۱). "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳، صص ۱۱۷-۱۲۸.

۳۰) یعقوب نژاد، احمد و محمد امیری، (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱(۱)، صص ۷۵-۵۳.

31) Abd Manaf, N.A, (2010), "The Impact of Performance Audit: the New Zealand Experience", Thesis for Master of Commerce and Administration in Accounting, Victoria University of Wellington, Australia.

- 32) Adi, S., Dutil, P. (2018), "Searching for Strategy: Value for Money (VFM) Audit Choice in the New Public Management Era", The Institute of Public Administration of Canada, PP. 108-91.
- 33) Alwardat, Y. A. Basheikh, A. M. (2017), "The Impact of Performance Audit on Public Administrations in Saudi Arabia: An Exploratory Study", International Journal of Business and Management; 12(12), PP. 144-157
- 34) Amara S. M. (2015), "Improving Performance Auditing Practice in the Libyan Public Sector", Athens Journal of Business and Economics, 1 (4), PP. 324-311.
- 35) Brown, A. D., Starkey, K. (1994), "The Effect of Organizational Culture on Communication and Information", Journal of management studies, 31, 6, PP. 1-22.
- 36) Denison, D. (2000), "Organizational Culture: Can it be a Key Lever for Driving Organizational Change", In. S. Cartwright & C. Cooper (Eds.), The Handbook of Organizational Culture. London: John Wiley and Sons.
- 37) Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., Brans, M., (2017), "Impact of Performance Audit on the Administration: a Belgian Study (2005-2010)", Managerial Auditing Journal, Vol. 32, Issue. 3, PP.251-275.
- 38) Etverk, J. (2002), "Measuring Performance Audit Effectiveness: The Case of Estonia", Thesis for Master of Arts Degree in Public Administration and Social Policy, University of Tartu, Estonia.
- 39) Ferdousi, N, (2012), "Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective", Thesis for Master in Public Policy and Governance Program, North South University, Bangladesh.
- 40) Flesher, D., Zanzig J, (2000), "Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing", Managerial Auditing Journal, 15(7), PP. 331-7.
- 41) Fornell, C, Larcker, D.F. (1981), "Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", Journal of Marketing Research, 18(1), PP. 39-50.
- 42) Funnel, W., Wade, M. (2012), "Negotiating the Credibility of Performance Auditing", Critical Perspectives on Accounting, PP. 435-450.
- 43) Giles, D. C, (2002). "Advanced Research Methods in Psychology, New York: Routledge.
- 44) Goodwin, J, (2002), "Auditors' Conflict Management Styles: an Exploratory Study", ABACUS, 38(3), PP. 378-405.
- 45) Loke, C.H., Ismail, S., Fatima, A.H. (2016), "The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: an Exploratory Study", Asian Review of Accounting, 24 (1), PP. 18-37.
- 46) Masood, A., Lodhi, R. N., (2015), "Factors Affecting the Success of Government Audits: A Case Study of Pakistan", Universal Journal of Management, 3(2), PP. 52-62.
- 47) Meyer, J.P, Hecht, T.D, Gill, H., Toplonysky, L. (2010), "Person-organization (Culture) Fit and Employee Commitment under Conditions of Organizational Change: A Longitudinal Study", Journal of Vocational Behavior, 76(3), PP.458-473.

- 48) Morin, D. (2001), "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking beyond Appearances", *Financial Accountability & Management*, 17(2), PP. 99- 118.
- 49) Morin, D. (2004), "Measuring the Impact of Value for Money Audits: a Model for Surveying Audited Managers", *Canadian Public Administration*, 47(2), PP. 141- 164.
- 50) Morin, D., (2008), "Auditors General's Universe Revisited: An Exploratory Study of the Influence They Exert on Public Administration through their Value for Money Audits", *Managerial Auditing Journal*, 23, (7), PP. 697-719.
- 51) Morin, D., (2014), "Auditors General's Impact on Administrations: a Pan-Canadian Study (2001-2011)", *Managerial Auditing Journal*, 29, (5), PP. 395-426.
- 52) Parker, L., Jacobs, K. and Schmitz, J. (2019), "New Public Management and the Rise of Public Sector Performance Audit", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), PP. 280-306.
- 53) Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. & Waerness, M. (1999)," Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries", New York, Oxford University Press.
- 54) Raudla, R., Taro, K., Agu, C., Douglas, J.W. (2015), "The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia, *Public Organization Review*, 17.
- 55) Reichborn-Kjennerud, K. (2013), "Does Performance Auditing? The Government Administration's Response to the Performance Auditing of the Norwegian Office of the Auditor General", Thesis for the degree of P.hD, University of Bergen, Norway.
- 56) Sackmann, S. A. (1991), "Cultural Knowledge In The Organization: Exploring Collective Mind",
- 57) California: Newbury Park.
- 58) Schein EH. (1992), "Organizational Culture and Leadership", San Francisco: Jossey-Bass.
- 59) Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2016), "Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices", *Administration & Society*, 51(3), PP. 431-462.
- 60) Van Looke, E. and Put, V. (2011), "The Impact of Performance Audits: a Review of the Existing Evidence", in Lonsdale, J., Wilkins, P. and Ling, T. (Eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, PP. 175-208.
- 61) Vries, G.J. de (2000), "Beleidsdynamica als Sociale Constructive", Een onderzoek naar de doorwerking van beleidsevaluatie en beleidsadvisering. Eburon Delft, 264.
- 62) Vanlandingham, G.R. (2006a), "A Voice Crying in the Wilderness – Legislative Oversight Agencies' Efforts to Achieve Utilization", Florida. The Florida State University (Diss. Doc.)
- 63) Weets, K. (2008), "How Effective are Performance Audit? A Multiple Case Study within the Local Audit Body of Rotterdam", Paper Presented at the 5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, EISM, Amsterdam, PP. 3-5.

- 64) Wehrich, D. (2018), "Performance Auditing in Germany Concerning Environmental Issues", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9, No. 1, PP. 29-42.
- 65) Wilson, P., Bates, S. (2003), "The Essential Guide to Managing Small Business Growth", Sussex: John Wiley & Sons

## یادداشت‌ها

1. Weets
2. Morin
3. Vries
4. Meyer
5. Brown & Starkey
6. Flesher and Zanzig
7. Goodwin
8. Funnel and Wade
9. Etverk
10. Pollit
11. Schein
12. Sackmann
13. Wilson and Bates
14. Denison
15. Ahmady
16. Vanlandingham
17. Van Looke
18. Ferdousi
19. Reichborn-Kjennerud
20. Amara
21. Masood and Lodhi
22. Raudla
23. Loke
24. Alwardat and Basheikh
25. Desmedt
26. Adi and Dutil
27. Wehrich
28. Torres
29. Parker
30. Fornell & Larcker
31. Kaiser-Mayer-Olkin
32. Giles
33. Abd Manaf