



شناسایی متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور

فاطمه حمزه نژاد

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین الملل قشم، هرمزگان، ایران

حسین بدیعی (نویسنده مسؤل)

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، گروه حسابداری، تهران، ایران

Email: Badiei@iau.ac.ir

رحمت الله محمدی پور

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، گروه حسابداری، ایلام، ایران

تاریخ دریافت: ۹۵/۲/۸ * تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۲۸

چکیده

دانشگاه ها به عنوان میدا تحولات جامعه مد نظر هستند. با توجه به محدودیتهای منابع و امکانات در جامعه امروز از سویی و اهداف برنامههای اقتصادی از سوی دیگر در سازمانهای مختلف، نیاز به بهبود عملیات و حسابرسی عملکردی به منظور نظارت بر عملیات و فعالیتهای دانشگاهها، بیش از پیش احساس میشود. حسابرسی عملکرد، فرآیند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه هایی برای بهبود عملی است. پژوهش حاضر، با هدف شناسایی متغیرهای نظام حسابرسی عملکرد در دانشگاه های کشور صورت گرفته است. روش اجرای این پژوهش توصیفی-پیمایشی بوده و از نظر هدف، کاربردی است. برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردیده است که اعتبار آن با روش آلفای کرونباخ به میزان (۰/۹۳۶) تعیین شد. برای بررسی فرضیات پژوهش از روشهای آمار استنباطی (آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، آزمون تی تک نمونه ای، آزمون فریدمن) بر اساس نرم افزار SPSS ۲۰ استفاده شده است. جامعه آماری شامل کلیه حسابرسانی است که دارای سابقه انجام امور حسابرسی عملکرد بوده که تعداد ۱۸۵ نفر بوده اند و البته ۱۲۱ پرسشنامه واصل گردید. و در سال ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفته اند. فاکتورهای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مبتنی بر سه عامل توانمندی، اختیار و پذیرش در این رابطه به تعداد ۱۶ مورد شناسایی گردید.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد، دانشگاهها، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.

۱- مقدمه

حسابرسی عملکرد^۱ در پی پیشرفت روز افزون اقتصاد و افزایش پاسخگویی (مالی و عملیاتی) بخش های دولتی در قبال جامعه در کشورهای مختلف شکل گرفته تا با ارزیابی، اندازه گیری و گزارشگری کارایی^۲، اثربخشی^۳ و صرفه اقتصادی^۴ امور و عملیات ناشی از فعالیت بخش های دولتی، ضمن کنترل و استفاده بهینه از منابع محدود با ارائه یافته ها و پیشنهادات حسابرسی، مدیران دستگاه های اجرایی را یاری رسانده و زمینه مسئولیت پذیری، پاسخگویی و ارتقاء بهره وری را فراهم نماید (Fatahi et all., 2015).

اولین بار حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی و به طور عمده در بخش صنعت مطرح شد. بعدها بخش دولتی و عمومی نیز به اهمیت و ضرورت آن پی برد و با عنوان حسابرسی عملکرد در بیشتر کشورها به کار گرفته شد. دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی یکی از مهم ترین دستگاه های اجرایی کشور و بنیادهای فرهنگی در ارائه خدمات دولتی به شمار می روند که نقش و رسالت آن ها تولید علم است. واضح است که رشد موزون و پویایی دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی منوط به شناخت وضعیت موجود و برنامه ریزی برای رسیدن به وضعیت مطلوب خواهد بود، از سوی دیگر ارزیابی عملکرد نیز، نیازمند استفاده از شاخص هایی است که براساس یک مطالعه علمی و مبتنی بر ویژگی های محیطی ایران تعیین، تا بهره گیری از آن بتوان به این مهم پرداخت (باباخانی و همکاران، ۱۳۸۶). با عنایت به مبحث حسابرسی عملکرد و بررسی اجزاء آن، این تحقیق سعی دارد به بررسی و شناسایی متغیرهای استقرار نظام حسابرسی بر مبنای عملکرد در دانشگاه ها بپردازد.

در کشور ما اهمیت و توجه به مقوله بهره وری به دلایل مختلف از جمله حاکم نبودن فرهنگ و نگرش درست به بهره وری در جامعه، مورد غفلت واقع شده است و با وجود برخی اقدام های انجام شده مانند تأسیس سازمان ملی بهره وری و برخی تأکیدها در برنامه سوم توسعه در خصوص ارتقای بهره وری، هنوز تا رسیدن به وضعیت مطلوب فاصله زیادی باقیمانده است و باید قدم های اساسی و مؤثری در این زمینه برداشته شود (Etemadi et all., 2009).

سازمان ها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند. در این راستا، استفاده از نظام های کنترلی مدیریت و فناوری های روز مفید بوده و به پیشبرد این مهم کمک می کند. پیش نیاز اساسی ایجاد سیستم حسابرسی عملکرد در سازمان، احساس نیاز به این نوع حسابرسی است. البته با پذیرفتن این اصل که با استقرار واحد حسابرسی عملکرد در سیستم کنترلی مدیریت (به عنوان بازوی اطلاعاتی مدیریت) نمی توان همه مشکلات سازمان را کی جا حل کرد، بلکه این مهم نیازمند صرف زمان و هزینه است (Absalan, 2007).

این نوع حسابرسی تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه ی اجرای عملیات است. این تکنیک، اطلاعات ضروری را در خصوص تعیین میزان دستیابی به اهداف، مثلاً میزان موفقیت در استفاده از منابع، برای مدیران و رؤسا فراهم می آورد. شاخص های مورد استفاده در مؤلفه های اساسی حسابرسی عملکرد تأثیر قابل توجهی بر بهبود مستمر امور و بهره وری دستگاه های اجرایی می تواند داشته باشد. به همین خاطر در این مقاله سعی بر آن شده است که به شناسایی این مؤلفه ها بپردازد. عامه مردم گزار های حسابرسی مالی را به تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی دانند و مدعی هستند که عملکرد مدیران باید از دیدگاه های دیگری نیز مورد ارزیابی قرار گیرد، بنابراین مدیران به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورت های مالی هستند که جهت تحقق این امر با استفاده از ابزار حسابرسی عملکردی به بررسی شاخص های پاسخگویی از قبیل کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می پردازند لذا این تحقیق به دنبال شناسایی و بررسی فاکتورهای استقرار حسابرسی عملکرد در دانشگاه ها ست. دانشگاه ها در تعریف عملکردهای آموزشی، پژوهشی و خدماتی و تدارک ابزارهای اندازه گیری «اهداف و دستاوردهای دانشگاهی» با مسائل و مشکلات عدیده ای دست به گریبان هستند. برای مدیران دانشگاهی سؤالات زیادی مطرح است. از جمله اینکه ارتباط بین درجه دستیابی به این اهداف با تصمیمات مربوط به

¹ Performance Auditing

² Performance Reporting

³ Effectiveness

⁴ Economy

تخصیص منابع چگونه است؟ شاخص های عملکردی فعالیت های گوناگون درون دانشگاهی چه می تواند باشد؟ معیار انتخاب این شاخص های عملکردی چیست؟ چه راهکارهایی برای مقابله با دشواری های تعریف شاخص ها در حوزه آموزش و پژوهش وجود دارد؟ و در نهایت تخصیص منابع درون دانشگاهی چگونه می تواند باشد؟ و نظارت و کنترل عملکردی در قالب حسابرسی عملکردی باید دارای چه متغیرهایی باشد؟ در این پژوهش به موارد فوق پرداخته شده و پس از بررسی تجربه های سایر کشورها در بکارگیری شاخص های عملکردی در آموزش عالی، متغیرها و شاخص های عملکردی برای حسابرسی عملکردی در دانشگاه می گردند. همچنین راهکارها و پیشنهادهایی کاربردی به منظور تدوین و استفاده از شاخص های عملکردی دانشگاهی به منظور سازگاری با نظام های سه گانه بودجه ریزی، مدیریت مالی و حسابداری ارائه می گردد. حال مسأله اصلی در این پژوهش این است فاکتورهای استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها کدامند؟

بررسی اسناد، مدارک و شواهد تاریخی نشان می دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی پیشینه زیادی داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. بنابراین، نیاز به حسابرسی عملکردی و فلسفه وجودی آن، موضوع جدیدی نیست و در حقیقت بیش از ۱۳۵ سال از طرح این نیاز می گذرد. البته این مفهوم برای مدت های طولانی به دلایل متعددی به دست فراموشی سپرده شد و پس از جنگ جهانی دوم مجدداً مطرح و احیا گردید. در عمل گامهای اجرایی اندکی در ایران در این خصوص برداشته شده است. معمولاً تغییر در نظام های حسابداری و بودجه ای و حسابرسی باید با همدیگر صورت پذیرد. با توجه به تغییر نظام بودجه ریزی در دانشگاه ها و استقرار نظام بودجه ریزی عملکردی لزوم استقرار نظام حسابرسی عملکردی حتمی و ضروری است که در این خصوص موضوع در حال بررسی است و تاکنون الگویی ارائه نشده است. بحث در این خصوص باعث توسعه ابعاد نظری موضوع گردیده و در عمل متغیرهای شناسایی شده می تواند در ارائه الگوی حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها به کار گرفته شوند. در ایران با این محور و در دانشگاه تحقیق صورت نگرفته است و این کار بدیع و جدید است.

در دنیایی که خواسته های نامحدود انسان در مقابل منابع محدود انسانی قرار گرفته است، ظهور و سقوط هر پدیده ای ریشه در نیازهای واقعی و منطقی جوامع انسانی دارد ادامه حیات شرکت ها و سازمان ها در محیط اقتصادی که به طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بیش از پیش بازارهاست، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثر بخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه منابع امکان پذیر نیست. محدودیت های منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه های دانشگاه ها از سوی دیگر، حصول اطمینان از جهت گیری برنامه ها و فعالیت های دانشگاه به سوی اهداف تعیین شده و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی به آنها را اجتناب ناپذیر و بر این اساس استقرار حسابرسی عملکردی در این بخش را ضروری می نماید. در این پژوهش تلاش خواهد شد متغیرهای مدل حسابرسی عملکردی شناسایی شود. امید می رود در صورت شناخت متغیرهای حسابرسی عملکردی در دانشگاه، گامی مهم و اساسی برای کنترل بودجه دانشگاه ها برداشته شود.

حسابرسی عملکرد عبارتست از بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آن ها و گزارش نتایج یافته ها همراه با پیشنهادات به افراد ذینفع. این نوع حسابرسی معمولاً به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بخش های مختلف سازمان می پردازد. حسابرسی عملکرد از آنجا که دارای استانداردهای مشخص یا الزامات قانونی لازم الاجرا نمی باشد نسبت به صورت های مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است (Etebarian et al., 2014).

به طور کلی، تفکرات زیر، پایه های حسابرسی عملکرد را شکل داده است:

- ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در کلیه فعالیت های دولت حائز اهمیت است؛ بدین منظور نیاز به نوعی حسابرسی است که این موضوعات را بررسی و ارزیابی نموده و به بهتر شدن نحوه انجام هزینه های دولت، نحوه ارائه خدمات عمومی، مدیریت و پاسخگویی عمومی کمک نماید.
- دسترسی به اطلاعات قابل اتکا و مستقل در خصوص فعالیت های دولت، حائز اهمیت است. از این رو، نیاز به مرجع رسیدگی کننده مستقلی می باشد که نماینده منافع عمومی بوده و به منظور انعکاس وضعیت موجود و نقد آن بتواند به طور مستقل فکر کرده و اقدام نماید.

- بازبینی و اطلاع از فعالیت های دولت و توانایی بهبود عملکرد دولت و تأثیر گذاری بر آن حائز اهمیت است، لذا نیاز به مرجع رسیدگی کننده با صلاحیت وجود دارد که بتواند این نقش را به درستی ایفا نموده و موجب ارتقای انگیزه های یادگیری، تحول و بهبود شرایط تصمیم گیری شود (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷).
- براساس استانداردهای بین المللی سازمان های عالی حسابرسی اهداف حسابرسی عملکرد باید دارای اهداف بررسی شامل یک یا چند مورد از ادعاهای سه گانه زیر باشد:
- الف - صرفه اقتصادی فعالیت ها براساس اصول اجرایی، عملکردها و خط مشی های مطلوب مدیریت.
- ب - کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع شامل بررسی سیستم های اطلاعاتی، معیارهای عملکرد و برنامه های نظارت و اقداماتی در واحدهای مورد حسابرسی برای اصلاح و جبران قصور و کاستی های تعیین شده است.
- ج - اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف واحد حسابرسی شده و تأثیر واقعی فعالیت ها در مقایسه با تأثیرات مورد نظر (Eskandari, 2011).
- هدف های کلی حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات در چارچوب اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی یا لزوم بررسی ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعالیت ها می باشد (Raider, 2001).
- القائم و همکاران (۲۰۱۱) عوامل مؤثر بر تأخیر حسابرسی را در ۱۴۹ شرکت پذیرفته شده در بورس کویت بین سال های ۲۰۰۶ و ۱۷۷ شرکت در سال ۲۰۰۷ بررسی نمودند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که تنها اندازه شرکت و کیفیت کنترل های داخلی بر کاهش تأخیر حسابرسی مستقل تأثیر داشتند، در حالی که طبقه بندی صنعت، اهرم، تغییر در سود هر سهم، نوع حسابرس و نقدبندی تأثیر معنی داری بر تأخیر حسابرسی نداشت.
- پیزینی و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدت اجرای حسابرسی مستقل پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اتکا بر کار حسابرس داخلی باعث کاهش روزهای انجام کار حسابرسان مستقل برای ۴ الی ۶ روز می گردد و مشارکت واحد حسابرسی داخلی می تواند کارایی حسابرسی صورت های مالی را بهبود بخشد.
- ال حسین و همکاران (۲۰۰۸) بیش از هفتاد عامل تأثیرگذار بر کیفیت اسناد و مدارک مورد بررسی توسط حسابرس را بر می شمردند و نشان می دهند که حسابرسی داخلی بر چندین عامل کیفیت بخش به اسناد و مدارک تهیه شده توسط صاحبکار تأثیرگذار است.
- فادزلی و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل های داخلی می پردازند. ایشان بیان می دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی های حرفه ای و بیطرفی حسابرسان داخلی بر قابلیت های سیستم کنترل داخلی در امر ارتقا گزارش دهی شرکت تأثیر قابل ملاحظه ای دارد و گزارش حسابرس مستقل به شدت متأثر از اعمال مختلف سیستم کنترل داخلی و از همه مهمتر واحد حسابرسی داخلی می باشد.
- موری دیان^۵ (۱۹۹۴) تغییرات سنتی در برنامه ها و حسابرسی عملیاتی در برنامه ریزی کنترل اجرایی در خدمات قراردادی را مورد بررسی قرار داد. وی بیان می کند که دو روش در ارزیابی برنامه های اجرایی در دولت مورد استفاده قرار می گیرد یکی از این روش ها، اثربخش بودن برنامه های خروجی و تأثیر سیاست های کلی و عمومی را ارزیابی می کند. دومین روش، حسابرسی عملیاتی است که فرایند برنامه ها را برای ارزیابی، قانونی کردن و به استاندارد رساندن مورد بررسی قرار می دهد محقق در نهایت پیشنهاد می کند که سیستم ارزیابی عملکرد که این دو روش را باهم تلفیق می کند می تواند به مدیران در مواجهه با نیازهای چند گانه یاری رساند.

کوک و همکاران (۱۹۹۵) معتقدند که سیستم ارزیابی عملکرد می تواند مشوق مدیران در ابتکار و پاسخگویی باشد و در شفاف سازی انتظارات و الزامات نیز به مدیران کمک کند آنان برای ارزیابی عملکرد کارکردهای متعددی را از جمله فرمول بندی بودجه، تخصیص منابع، برانگیختن کارکنان، بهبود خدمات و تقویت توان پاسخگویی برشمرده اند.

روگر (۱۹۹۸) که به بررسی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی کشور یونان و آمریکا پرداخته اند، معتقد است که در سالهای اخیر یک خواست عمومی برای پاسخگویی بهتر نسبت به منابع مصرف شده در دانشگاه ها و مؤسسات عالی به وجود آمده است وی امیدوار است که ارزیابی عملکرد دانشگاه ها باعث شود تا آنان حفاظت بیشتری از وجوه عمومی دانشگاه ها کرده و در نتیجه منابع محدود، مورد استفاده بهینه قرار گیرد. او معتقد است که حلقه گمشده در سیستم گزارشگری مالی دانشگاه ها، پاسخگویی مالی در قالب حسابداری سنجش مسؤلیت و حسابداری مدیریت برای ارزیابی عملکرد می باشد.

کرلیدو (۲۰۰۴) رسالت ارزیابی عملکرد را پاسخگویی می داند و به همین لحاظ معتقد است که در ارزیابی عملکرد، شاخص ها باید در راستای مسؤلیت پاسخگویی تنظیم شوند، یعنی به وسیله آنها بتوان ارزیابی نمود که آموزش عالی تا چه حد در راستای اهداف ملی و رفاه عمومی گام برداشته است.

مرادی و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" بیان می دارد که: با توجه به اینکه به موقع بودن یکی از مهمترین ویژگی های اطلاعات مالی محسوب می شود، هر چه فاصله زمانی بین سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی واحدهای تجاری کوتاهتر باشد، سودمندی حاصل از صورت های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد.

انصاری و همکاران (۱۳۸۸) در مقاله خود به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداخته اند. نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می گردد.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۸۵) تحقیقی را با عنوان بررسی رابطه بین اقلام صورت های مالی و مدت زمان لازم برای حسابرسی انجام دادند و آزمون آماری وجود همبستگی بین اقلام صورت های مالی با مدت زمان حسابرسی را نشان داده و متغیرهایی مثل دارایی های جاری و بدهی های جاری بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته تحقیق داشتند.

مجتهد زاده و همکاران (۱۳۸۳) در مقاله "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان" به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان پرداخته اند نتیجه این تحقیق، شناسایی ۲۴ عامل مؤثر در کیفیت حسابرسی بوده است.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۴) در مقاله "عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی" به بررسی کیفیت حسابرسی پرداخته اند که نتیجه آن تعیین ۷ عامل مؤثر در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی شامل (۱) تخصص گرایی (۲) کارایی حسابرسی (۳) کشف تحریفات با اهمیت (۴) تضاد منافع (۵) وجود قوانین و مقررات (۶) مکانیزم بازار (۷) اندازه مؤسسات حسابرسی می باشد.

صلاحی نژاد (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان تبیین و آزمون مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک عملیاتی انجام داده است در این پژوهش بکارگیری مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک موجب افزایش اثربخشی، کارایی، و صرفه اقتصادی در فرایند حسابرسی عملیاتی با معرفی شاخص هایی مورد بررسی قرار گرفته است.

محمدمدی (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان برخی چالش های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی در ایران انجام داده است. در این پژوهش برخی چالش های فرآوردی حسابرسی عملیاتی شامل عدم تنظیم بودجه بر مبنای عملیات، عدم تبیین جایگاه قانونی نظارت و... معرفی شده است.

موتمنی (۱۳۸۸) تحقیقی با عنوان موانع و مشکلات اجرایی حسابرسی عملیاتی از لحاظ آموزشی و حرفه ای انجام داده است در این پژوهش مشکلات بین عدم وجود واحدهای درسی مربوطه در دانشگاه ها، فقدان منابع آموزشی مناسب و کمبود آموزش های کافی به عنوان برخی مشکلات مورد بررسی قرار گرفته است.

فرضیه ها در راستای پاسخ گویی به سوال اصلی تحقیق که در بخش بیان مساله مطرح شد، طرح ریزی شده اند و به شرح زیر صورت بندی شده اند:

فرضیه اصلی :

متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند.

فرضیات فرعی:

(۱) متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند.

(۲) متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند.

(۳) متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند.

۲- مواد و روش ها

نوع روش انجام این تحقیق توصیفی- پیمایشی و علی (مقایسه ای) است چرا که تحقیق توصیفی عمدتاً درصدد شناخت شرایط موجود بوده و تصویر کشاندن آن چه که هست می باشد. در این تحقیق متغیرهای انتخاب و مورد مشاهده قرار می گیرند که اکنون وجود دارند یا قبلاً اتفاق افتاده اند. لذا این متغیرها قابل کنترل و یا دستکاری نمی باشند. از سوی دیگر این نوع تحقیق بر ساختن فرضیه آزمون آن، تحلیل روابط بین متغیرهای دستکاری نشده و پروراندن قواعد کلی تأکید می شود.

در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات مربوط به پیشینه تحقیق و ادبیات موضوع از کتابها و مقالات تخصصی، پایان نامه ها و جستجو در پایگاه اینترنتی استفاده شده است. به منظور گردآوری داده ها مورد نیاز در بررسی شناسایی متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور از روش میدانی استفاده شده است. در این پژوهش برای شناسایی متغیرهای تحقیق از ابزار پرسشنامه ای جهت جمع آوری اطلاعات استفاده شده که براساس مقیاس ۱ تا ۵ طراحی شده است.

در این پژوهش جامعه آماری مورد نظر، کلیه حسابرسانی است که دارای سابقه انجام امور حسابرسی بخش آموزشی را داشته اند که تعداد آنها نامشخص می باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر که برای تعیین حجم نمونه در مطالعات پیمایشی پیشنهاد شده، استفاده شده است که به صورت زیر تعریف می شود بنابراین حجم نمونه مورد نظر برای دستیابی به نتایج قابل تعمیم به جامعه آماری، ۱۸۵ نفر می باشد. این تحقیق به لحاظ موضوعی شناسایی متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور را پیگیری می نماید. به لحاظ مکانی محدود به کشور ایران می باشد. دوره زمانی مورد نظر برای جمع آوری داده ها در سال ۱۳۹۴ که یک دوره یک ساله است می باشد.

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \times p(1-p)}{\epsilon^2} = \frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.078^2} \cong 185$$

که در آن $Z_{\alpha/2}$ چندک مرتبه $\alpha/2$ ام توزیع نرمال استاندارد، p برابر نسبت موفقیت در جامعه و ϵ برابر دقت مورد نظر محقق و α برابر سطح خطا می باشد.

۲-۳- روش تجزیه و تحلیل داده ها

روش تجزیه و تحلیل داده های این پژوهش در دو سطح توصیفی و استنباطی صورت گرفته است در سطح توصیفی از فراوانی، درصد فراوانی، میانگین و انحراف معیار و سایر آماره ها استفاده شده است و در بخش استنباطی از آزمون های آماری مناسب استفاده شده است. پرسشنامه ای که در این پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد، مشتمل بر ۱۶ سؤال می باشد که به تأثیر

عواملی توانمندی، اختیار و پذیرش می پردازد. مقیاس سنجش این پرسشنامه، طیف لیکرت از ۱ (خیلی کم) تا ۵ (خیلی زیاد) می باشد.

با توجه به نحوه ی سنجش سؤالات و نیز حجم نمونه به کار گرفته شده در این تحقیق به منظور بررسی فرضیات پژوهش از آزمون t - تک نمونه ای استفاده خواهد شد. در این آزمون که برای بررسی برابری میانگین یک جامعه با یک عدد یعنی آزمون

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 = \mu = \mu_0 \\ H_1 = \mu \neq \mu_0 \end{array} \right. \text{ مورد استفاده قرار می گیرد از آماره } t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{s/\sqrt{n}}$$

داده شده در جدول آزمون t بزرگتر بود فرض H_0 را رد می کنیم و در غیر این صورت فرض صفر آماری پذیرفته می

گردد. در این پژوهش به جای مقایسه آماره آزمون t با مقدار داده شده در جدول t از متغیری به نام سطح معنی داری استفاده می شود، در صورتی که سطح معنی داری به دست آمده از تحلیل داده ها از میزان خطای مجاز 0.05 کوچکتر باشد فرض صفر آماری را رد می نمائیم و در غیر این صورت فرض صفر آماری پذیرفته می گردد. لازم به ذکر است کلیه مراحل تجزیه و تحلیل داده ها توسط نرم افزار SPSS ورژن ۲۱ انجام شده است.

حسابرسی عملکردی: اصطلاح حسابرسی عملکردی یا حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورت های مالی جهت اظهار نظر حرفه ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حساب ها رسیدگی می کند به کار می رود.

هدف از این حسابرسی ابتدا تعیین فرصت هایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات بوده که این اهداف به موارد مرتبط با اهداف سازمان نیز ارتقا یافت.

توانایی برای استقرار حسابرسی عملکردی: یکی از حدسیات رایج در مورد اجرای ناموفق سیستم های عملکردی، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. موردکاوی ها و گزارشات در مورد اتخاذ سیستم های عملیاتی نشان می دهد که سه بُعد از توانایی سازمانی برای اتخاذ کامل نظام های عملکردی همچون بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکردی کلیدی می باشند: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی.

اختیار برای اجرای حسابرسی عملکردی: عامل دوم که بر اجرای نظام های عملکردی مثل حسابرسی عملکردی و بودجه ریزی عملیاتی تأثیر می گذارد به مکانیزم های اختیار در دولت ها ارتباط دارد. اگر مجریان در اجرای نظام عملکردی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند اجرا با مشکل روبرو خواهد شد. سه بُعد مهم از اختیار در الگوهای عملکردی وجود دارد: اختیار قانونی^۶؛ اختیار رویه ای^۷ و اختیار سازمانی^۸.

پذیرش برای اجرای حسابرسی عملکردی: مقاومت در برابر اصلاحات از جانب مدیران، رؤسای بخش ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد. در نظام های عملکردی سه جنبه از پذیرش مورد نیاز می باشد: پذیرش سیاسی^۹، پذیرش مدیریتی^{۱۰} و پذیرش انگیزشی^{۱۱}.

با توجه به استفاده از پرسشنامه، کلیه متغیرهای تحقیق بر اساس پاسخ به سؤالات پرسشنامه سنجیده می شوند (جدول ۱).

⁶ Legal Authority

⁷ Procedural Authority

⁸ Organizational Authority

⁹ Political Acceptance

¹⁰ Managerial Acceptance

¹¹ Incentive Acceptance

جدول شماره (۱): تعریف عملیاتی متغیرها

متغیر	سؤالات
توانایی	۵، ۴، ۳، ۲، ۱
اختیار	۹، ۱۰، ۸، ۷، ۶
پذیرش	۱۶، ۱۵، ۱۳، ۱۴، ۱۱، ۱۲

در استفاده از ابزار آلفای کرونباخ، پاسخ هر سؤال می تواند مقادیر عددی مختلفی را اختیار کند برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا واریانس نمره های هر زیر مجموعه، سؤالات پرسشنامه و واریانس کل محاسبه گردیده سپس با استفاده از فرمول

زیر و نرم افزار SPSS مقدار ضریب آلفا مشخص گردیده است (جدول ۲). آماره آزمون $\alpha = \frac{n}{n-1} \left[1 - \frac{\sum s_i^2}{s_x^2} \right]$ می باشد

که در آن $n =$ تعداد سؤالات برای هر فرضیه (یا کل سؤال ها) است، \sum علامت جمع می باشد، $s_i^2 =$ واریانس هر یک از سؤالات که در آن i شماره سؤال است و $s_x^2 =$ واریانس کل سؤالات یک فرضیه یا پرسشنامه می باشد.

جدول شماره (۲): مقادیر آلفای کرونباخ

عوامل	سؤالات	میزان آلفای کرونباخ
توانایی	۵، ۴، ۳، ۲، ۱	۰/۸۲۶
اختیار	۸، ۹، ۱۰، ۷، ۶	۰/۸۵۶
پذیرش	۱۶، ۱۵، ۱۳، ۱۴، ۱۱، ۱۲	۰/۷۱۷
کل	۱-۱۶	۰/۹۳۶

برای به دست آوردن روایی پرسشنامه از نظرات استاد راهنما، استاد مشاور و چندین تن از دیگر اساتید و متخصصین و کارشناسان استفاده شده است و از آنها در مورد مربوط بودن سؤالات، واضح بودن و قابل فهم بودن سؤالات و اینکه آیا این سؤالات برای پرسش های تحقیقاتی مناسب است و آنها را مورد سنجش قرار می دهد، نظر خواهی شد و اصطلاحات مورد نظر در پرسشنامه اعمال گردید.

بر این اساس در پژوهش حاضر تفسیر و تجزیه و تحلیل داده های جمع آوری شده از جامعه مورد مطالعه، در قالب آمار تحلیلی و به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی انجام گرفته است

اطلاعات توصیفی پاسخ گویان به پرسشنامه پژوهش، از نظر جنسیت، مدرک تحصیلی، رشته دانشگاهی، تجربه کاری در زمینه حسابداری و حسابرسی، ارائه می گردد. از ۱۸۵ نفر نمونه که در این پژوهش شرکت کرده اند ۱۵۳ نفر معادل ۸۲/۶ درصد از کل نمونه مرد و ۳۲ نفر معادل ۱۷/۴ درصد زن می باشند. از ۱۸۵ نفری که در این پژوهش شرکت کرده اند ۴ نفر معادل ۱/۹ درصد فوق دیپلم، ۸۶ نفر معادل ۴۶/۴ درصد لیسانس و ۹۵ نفر معادل ۵۱/۷ درصد از کل نمونه دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس می باشند.

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف استفاده کرده ایم. فرض صفر در این آزمون نرمال بودن توزیع متغیر است. اگر سطح معنی داری آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد فرض صفر رد شده و نتیجه می گیریم که توزیع متغیر مورد نظر نرمال نمی باشد. با توجه به جدول ۳ نتایج حاصل از تحلیل داده ها حاکی از آن است که همه مؤلفه های مورد بررسی در این پژوهش از توزیع نرمال پیروی می کنند، لذا به منظور بررسی فرضیات پژوهش از آزمون های پارامتریک نظیر آزمون t - استیودنت استفاده می نمائیم.

جدول شماره (۳): نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی پیروی داده ها از توزیع نرمال

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره Z	سطح معنی داری
توانمندی	۳۱۷	۳/۸۵	۰/۴۵۸	۱/۱۷۱	۰/۱۲۹
اختیار	۳۱۷	۳/۳۱	۰/۴۷۴	۱/۱۷۹	۰/۱۲۴
پذیرش	۳۱۷	۴/۱۹	۰/۶۳۵	۱/۱۳۹	۰/۱۴۹

فرضیه اصلی: متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند. با توجه به جدول ۴ نحوه سنجش سؤالات و نتایج بدست آمده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف که حاکی از آن است که داده های مربوط به این مؤلفه از توزیع نرمال پیروی می کنند به منظور بررسی این فرض پژوهش از آزمون t - استیودنت استفاده می نمائیم. لازم به ذکر است که میانگین بدست آمده از تحلیل داده ها با عدد ۳ به عنوان حد متوسط متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور، مقایسه می گردد.

جدول شماره (۴): نتایج آزمون t مربوط به متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور

متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	انحراف استاندارد از میانگین
(۱) متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در	۱۲۱	۳/۸۵	۰/۴۵۸	۰/۰۲۶
دانشگاه های کشور	مقدار آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	اختلاف از میانگین
	۳۲/۹۶۶	۳۱۶	۰/۰۰۰	۰/۸۴۷

با توجه به سطح معنی داری داده شده در جدول فوق که برابر با $۰/۰۰۰$ می باشد و مقایسه آن با میزان خطای مجاز $۰/۰۵$ با اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت که از دیدگاه پاسخگویان متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور با میانگین $۳/۸۵$ تا حد زیادی عنوان گردیده اند.

فرضیه فرعی اول: متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند. با توجه به جدول ۵ نحوه سنجش سؤالات و نتایج بدست آمده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف که حاکی از آن است که داده های مربوط به این مؤلفه از توزیع نرمال پیروی می کنند به منظور بررسی این فرض پژوهش از آزمون t - استیودنت استفاده می نمائیم. لازم به ذکر است که میانگین بدست آمده از تحلیل داده ها با عدد ۳ به عنوان حد متوسط متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور، مقایسه می گردد.

جدول شماره (۵): نتایج آزمون t مربوط به متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور

متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	انحراف استاندارد از میانگین
متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی	۱۲۱	۳/۳۰	۰/۴۷۴	۰/۰۲۷
عملکردی در دانشگاه های کشور	مقدار آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	اختلاف از میانگین
	۱۱/۴۴۳	۳۱۶	۰/۰۰۰	۰/۳۰۵

با توجه به سطح معنی داری داده شده در جدول فوق که برابر با $۰/۰۰۰$ می باشد و مقایسه آن با میزان خطای مجاز $۰/۰۵$ با اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت که از دیدگاه پاسخگویان متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور با میانگین $۳/۳۰$ تا حد زیادی عنوان گردیده اند.

فرضیه فرعی دوم: متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند. با توجه به جدول ۶ نحوه سنجش سؤالات و نتایج بدست آمده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف که حاکی از آن است که داده های مربوط به این مؤلفه از توزیع نرمال پیروی می کنند به منظور بررسی این فرض پژوهش از آزمون t - استیودنت استفاده می نمائیم. لازم به ذکر است که میانگین بدست آمده از تحلیل داده ها با عدد ۳ به عنوان حد متوسط شناسایی متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور، مقایسه می گردد.

جدول شماره (۶): نتایج آزمون t مربوط به شناسایی متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور

متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	انحراف استاندارد از میانگین
------------------	-------	---------	------------------	-----------------------------

۰/۰۳۶	۰/۶۳۵	۴/۱۹	۱۲۱	شناسایی متغیرهای عامل "اختیار" نظام
اختلاف از میانگین	سطح معنی داری	درجه آزادی	مقدار آماره t	حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور
۱/۱۹	۰/۰۰۰	۳۱۶	۳۳/۴۴۴	

با توجه به سطح معنی داری داده شده در جدول فوق که برابر با ۰/۰۰۰ می باشد و مقایسه آن با میزان خطای مجاز ۰/۰۵ با اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت که از دیدگاه پاسخگویان شناسایی متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور با میانگین ۴/۱۹ تا حد خیلی زیادی انجام شده است.

فرضیه فرعی سوم: متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند. با توجه به جدول ۷ نحوه سنجش سوالات و نتایج بدست آمده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف که حاکی از آن است که داده های مربوط به این مؤلفه از توزیع نرمال پیروی می کنند به منظور بررسی این فرض پژوهش از آزمون t - استیودنت استفاده می نمائیم. لازم به ذکر است که میانگین بدست آمده از تحلیل داده ها با عدد ۳ به عنوان حد متوسط شناسایی متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور، مقایسه می گردد.

جدول شماره (۷): نتایج آزمون t مربوط به شناسایی متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور

متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	انحراف استاندارد از میانگین
۳) شناسایی متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور	۱۲۱	۳/۸۲	۰/۴۶۶	۰/۰۲۶
	مقدار آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	اختلاف از میانگین
	۳۱/۵۰	۳۱۶	۰/۰۰۰	۰/۸۲۴

با توجه به سطح معنی داری داده شده در جدول فوق که برابر با ۰/۰۰۰ می باشد و مقایسه آن با میزان خطای مجاز ۰/۰۵ با اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت که از دیدگاه پاسخگویان شناسایی متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور با میانگین ۳/۸۲ تا حد زیادی صورت گرفته است.

و به منظور اولویت بندی هر یک از عوامل از آزمون فریدمن استفاده شد که با توجه به جدول ۸ هر یک از متغیرهای توانایی، اختیار و پذیرش به یک اندازه بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد تأثیر دارند.

جدول شماره (۸): نتایج آزمون فریدمن به منظور اولویت بندی عوامل استقرار نظام حسابرسی عملکرد

فاکتورهای حسابرسی داخلی مؤثر بر عملکرد در دانشگاه های کشور	میانگین رتبه	مقدار خی دو	درجه آزادی	سطح معنی داری
پذیرش	۴/۲۰	۶۲۱/۵۵۷	۴	۰/۰۰۰
اختیار	۳/۶۰			
پذیرش	۳/۱۸			

** در سطح خطای ۹۹ درصد

۳- نتایج و بحث

هدف اصلی تحقیق حاضر شناسایی متغیرهای استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور بوده و به این ترتیب فرضیه اصلی تحقیق بدین صورت بیان شد: متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند که برای بررسی آن سه فرضیه فرعی مطرح شد. در راستای انجام تحقیق، بعد از مطالعات مقدماتی در مبانی نظری و پژوهشی و استفاده از نظرات اساتید و صاحب نظران، منظور از حسابرسی عملکرد در این تحقیق عبارت بوده است از: یک بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت های سازمان برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها. حسابرسی عملکرد به شرکت کمک می کند تا به جستجوی راه های بهتر برای انجام عملیات مختلف در سازمان پرداخته که منجر به ارتقاء بهره وری می شود. از دیدگاه حسابرسی عملکرد، همیشه راه یا راه های مناسبتری برای انجام کارها

موجود است که باید مشخص و به موقع به اجرا گذاشته شوند. پیاده سازی و تقویت حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها می تواند ضامن تقویت عملکرد و دستیابی به اهداف این حوزه مهم از کشور باشد. به شناسایی عوامل استقرار نظام حسابرسی عملکردی پس از تعیین جامعه آماری و نمونه، پرسشنامه ای به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات طراحی شد که با توزیع نمونه ای مقدماتی از آن و استفاده از نظرات کارشناسان مربوطه، از پایایی و روایی آن اطمینان حاصل شد.

در واقع با مطالعه جامعی از ادبیات موضوع متغیرهای مدنظر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها در قالب سؤالات و گویه های پرسشنامه در معرض رد یا تأیید خبرگان قرار گرفتند. به این ترتیب فعالیت میدانی با توزیع پرسشنامه در جامعه آماری شروع و با جمع آوری آنها خاتمه یافت. در نهایت به منظور تجزیه و تحلیل داده ها از روش های آماری آزمون T تک نمونه ای و آزمون فریدمن استفاده شد. بدین منظور از نرم افزار SPSS استفاده گردید. یافته های تحقیق حاکی از آن است که متغیرهای نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند.

طبق نتایج بدست آمده، فرضیه پژوهشی شماره یک یعنی "متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند." در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است. با توجه به آماره آزمون، تأیید شدن فرضیه پژوهشی اول بدین معناست که توانایی فنی حسابرسان، تجربه حسابرسان عملکردی، نظام حسابرسی تعهدی، نظام بودجه ریزی عملیاتی، وجود نظام حسابرسی داخلی مناسب و شناسایی و معرفی شاخص های مناسب سنجش عملکرد برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها اثر گذارند که این نتیجه مشابه نتایج تحقیقات انجام شده در این زمینه می باشد.

طبق نتایج بدست آمده، فرضیه پژوهشی شماره دو یعنی "متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند" در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است. با توجه به آماره آزمون، تأیید شدن فرضیه پژوهشی دوم بدین معناست که اختیار قانونی، اختیار رویه ای، اختیار سازمانی و انعطاف مدیران، اختیار هیأت امنای دانشگاه در الزام به سنجش کارایی و اثربخشی فعالیت ها و اختیارات کسب شده در نتیجه الگوی بودجه ریزی عملیاتی تا حد زیادی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر معناداری دارد که این نتیجه مشابه نتایج تحقیقات انجام شده در این زمینه می باشد.

طبق نتایج بدست آمده، فرضیه پژوهشی شماره سه یعنی "متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند" در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است. با توجه به آماره آزمون، تأیید شدن فرضیه پژوهشی سوم بدین معناست که پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی و الگوهای پاسخگویی و انعطاف مدیران و کارکنان دانشگاه و مشاوره پذیری مدیران تا حد زیادی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر معناداری دارد.

در این بخش برای آگاهی از موضوع های بالقوه مناسب و صرف وقت بیشتر و مطالعه عمیق تر و تحلیلی تر درباره موضوع های مطرح ارائه می گردد. زیرا هر تحقیقی هر چند که به صورت جامع، قادر نیست به همه ابعاد موضوع نگرینسته و از جنبه های مختلف به آن بپردازد.

در ارتباط با فرضیه اول با توجه به آماره آزمون، مبنی بر تأیید شدن فرضیه پژوهشی اول بدین معنی که متغیرهای عامل "توانایی" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند، پیشنهاد می شود که در رابطه با استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها به تقویت و توجه به ابعاد ذیل پرداخته شود: توانایی فنی حسابرسان، تجربه حسابرسان عملکردی، نظام حسابرسی تعهدی، نظام بودجه ریزی عملیاتی، وجود نظام حسابرسی داخلی مناسب و شناسایی و معرفی شاخص های مناسب سنجش عملکرد برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

در ارتباط با فرضیه دوم با توجه به آماره آزمون، مبنی بر تأیید شدن فرضیه پژوهشی دوم بدین معنی که متغیرهای عامل "اختیار" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند، پیشنهاد می شود که در رابطه با استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها به تقویت و توجه به ابعاد ذیل پرداخته شود: اختیار قانونی، اختیار رویه ای، اختیار سازمانی و انعطاف مدیران، اختیار هیأت امنای دانشگاه در الزام به سنجش کارایی و اثربخشی فعالیت ها و اختیارات کسب شده در نتیجه الگوی بودجه ریزی عملیاتی

در ارتباط با فرضیه سوم با توجه به آماره آزمون، مبنی بر تأیید شدن فرضیه پژوهشی سوم بدین معنی که متغیرهای عامل "پذیرش" نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه های کشور قابل شناسایی هستند پیشنهاد می شود که در رابطه با استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه ها به تقویت و توجه به ابعاد پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی، الگوهای پاسخگویی، انعطاف مدیران و کارکنان دانشگاه و مشاوره پذیری مدیران پرداخته شود.

در مورد زمینه های تحقیقات آتی میتوان به موارد زیر اشاره نمود:

- بررسی امکان تدوین استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد متناسب با شرایط دانشگاه ها
- بررسی امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی عملکردی در سایر سازمان های دولتی و خصوصی.
- بررسی چالش های حسابرسی عملیاتی در ایران.
- بررسی میزان تأثیر حسابرسی عملکرد بر افزایش بهره‌وری در دانشگاه های آزاد و دولتی کشور.

۴- منابع

- 1- Absalan, L. (2007). Surveying the obstacles to implementation of performance audit in public institutions (Master dissertation). Arak Islamic Azad University, Arak.
- 2- Al-Ghanem W., & Hegazy, M. (2011). An empirical analysis of audit delays and timeliness of corporate financial reporting in Kuwait, *Eurasian Business Review*, 1, 73-90.
- 3- Ansari, A & Shafiei, H. (2009). Surveying the impacts of internal audit variables on auditing plan. *Accounting & Auditing Reviews*, 16(58).
- 4- Babajani, J. & Setayesh, M.H. (2007). Determining performance appraisal indexes and surveying the capabilities of universities and higher education institutes' accounting systems in order to realization of operational and financial accountability. *Accounting & Auditing Reviews*, 14(49), 45-66.
- 5- Cook, T. J., et al. (1995). "Performance Measurement: Lessons Learned for Development Management World Development", 23, (8), 1303- 1315.
- 6- El-Hussein E. El-Masry and Kathryn A. Hansen. (2008). Factors Affecting Auditors' Utilization of Evidential Cues Taxonomy and Future Research Directions, *Managerial Auditing Journal*, 23, 1.
- 7- Eskandari, K. (2011). Fundamental principle of performance audit. *Auditing Science*, 11(4), 100-117.
- 8- Etebarian, A. et al. (2014). Relationship between performance audit and reduced administrative corruption through the augmentation of transparency, accountability, faith and friendship. *Auditing Science*, 14(55), 5-30.
- 9- Etemadi, H. et al. (2009). Human resources' productivity and its relationship to corporate market value. *Business Administration*, 1(3), 23-38.
- 10- Fattahi, S. et al. (2015). Examining the impacts of performance audit on increased productivity in Iranian public sectors (Case study: The Supreme Audit Court of Iran). *Auditing Science*, 15(61).
- 11- Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan. (2005). Internal Auditing Practices and Internal Control System, *Managerial Auditing Journal*, 20 (8.)
- 12- Favchi, H. (2008). Guidelines for implementing performance audit standards (1st Ed.). Tehran: The Supreme Audit Court of Iran, Operational Auditing Committee.
- 13- Hassas Yegane, Y. & Jafari, A. (2005). Factors effecting on independence and merit of members of Iranian Association of Certified Public Accountants in delivering certification services. *Accounting Studies*, (10&11).
- 14- Hassas Yegane, Y. (2004). The challenges of operational auditing. *Hesabdard*, (160).
- 15- Kashanipoor, M et al. (2006). Usefulness of financial statements' items in forecasting the needed time for auditing. *Accounting & Auditing Reviews*, (44), 85-103.

- 16- Kyrilliodou, M. (2004). An Overview of Performance Measures in Higher Education and Libraries, Association of Research Libraries: [Http://www.arl.org](http://www.arl.org).
- 17- Mohammadi, M. (2008). Some challenges of operational audit in Iranian public sector (Master dissertation). The Supreme Audit Court of Iran, Tehran.
- 18- Mojtahedzade, V. & Aghaei, P. (2004). Factors effecting on the quality of independent audit in view of independent auditors and users. *Accounting & Auditing Reviews*, 11(38).
- 19- Moradi, M. & Poorhossaini, M. (2009). Surveying the relationship between financial and non-financial traits, implementation, duration and auditing completeness in listed companies of Tehran Securities Exchange, (1).
- 20- Mori Dian, Suzan. (1994). Traditional Changes in the Program and Operational Auditing in Executive Control Schedule in the Contract Services, PhD Thesis, University of South California.
- 21- Motameni, A. (2009). Obstacles to operational auditing in Iranian public sector (Master dissertation). Payam Noor University, Tehran.
- 22- Pizzini, R. (2010). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays. *University College of Business and Public Administration*, 1-41.
- 23- Rider, H. (2001). A comprehensive manual for operational auditing (Translated by Mohaymani, M. & Abdollahpoor, M., *Auditing Organization*, Issue 149).
- 24- Roger, k. (1998). Financial Accountability: A missing link in university Financial reporting system, Clemson University, South Carolina, U.S.A.
- 25- Salahinejad, M. (2008). The role of operational auditing in strategic management. *Hesabdar*, (203).

