

بررسی تاثیر اجرای حسابرسي عملکرد بر ارتقاء بهره وري بخش های دولتي ايران (مورد مطالعه در ديوان محاسبات کشور)

■ سيروس فتاحي*

■ ابراهيم خشنود**

■ ابرج قلی پور***

چکیده

این تحقیق به بررسی تاثیر اجرای حسابرسي عملکرد بر ارتقاء بهره وري بخش های دولتي می پردازد. بدین منظور فرضيات پژوهش مشتمل بر (۳) فرض تدوين و دو پرسشنامه محقق ساخته پنج گزینه ای (لیکرت) که هر دو از قابلیت روايي و پایايي بالائي برخوردار بوده اند، تهیه و سپس برای آزمون فرضيات از آزمون های ناپارامتری (ضریب همبستگی پیرسون)، معادلات تحلیل مسیر و سایر آماره های (F)، (sig) و (R) رگرسیون در محیط spss استفاده گردید. نتایج آزمون تحقیق، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسي عملکرد باعث ارتقاء بهره وري بخش های دولتي می شود، نشان داد که؛ ۱) اجرای حسابرسي عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی می شود، ۲) بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وري بخش های دولتي می شود و ۳) حسابرسي عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وري بخش های دولتي می شود.

واژگان کلیدی: حسابرسي عملکرد، بهره وري، ديوان محاسبات کشور، شاخص های بهره وري.

* کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز. مرکز آموزشهای بین المللی خلیج فارس، حسابرسي ديوان محاسبات کهگیلویه و بویراحمد (نویسنده مسئول) sirous_fatahi@yahoo.com

** کارشناس رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد یاسوج، حسابرسي ديوان محاسبات کهگیلویه و بویراحمد

*** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، حسابرسي ديوان محاسبات کهگیلویه و بویراحمد

۱- مقدمه

تمام پیشرفت جوامع زائیده‌ی تلاش و کوشش محققین و پژوهشگرانی بوده که طی سال‌های متمادی جهت کسب معرفت و دانش بشری همت گماشته‌اند. دانش و معرفت بشر روز به روز با رشد بیشتری در حال گسترش بوده که این خصلت افزایشی و گسترش‌یابنده ناشی از استفاده از تجارب و دانش گذشتگان و افزودن بر آن بوده است. به تبع این پیشرفت، علوم اجتماعی و انسانی نیز رشد نموده و دانش حسابداری و حسابداری و مدیریت بهره‌وری از این قاعده مستثنی نبوده است. در علم حسابداری و حسابداری نیز شاهد رشد چشم‌گیری در این بخش بوده ایم که نمونه بارز و تکامل یافته آن حسابداری عملکرد (عملیاتی) مدیریت می‌باشد. در واقع میتوان گفت حسابداری عملکرد در پی پیشرفت روز افزون اقتصاد و افزایش پاسخگویی (مالی و عملیاتی) بخش‌های دولتی در قبال جامعه در کشورهای مختلف شکل گرفته تا با ارزیابی، اندازه‌گیری و گزارشگری کارایی^۱، اثربخشی^۲ و صرفه اقتصادی^۳ امور و عملیات ناشی از فعالیت بخش‌های دولتی، ضمن کنترل و استفاده بهینه از منابع محدود با ارائه یافته‌ها و پیشنهادات حسابداری، مدیران دستگاه‌های اجرایی را یاری رساننده و زمینه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی و ارتقاء بهره‌وری را فراهم نماید.

اگر چه از انجام حسابداری عملکرد در کشورهای پیشرفته سال‌های متمادی می‌گذرد لیکن این شکل از حسابداری در کشور ما در ابتدای راه است. لذا دستگاه‌های نظارتی بالاخص دیوان محاسبات کشور، بخش‌های دولتی، متخصصین حسابداری و حسابداری بایستی نسبت به پیاده‌سازی این نوع حسابداری در جهت ارتقاء بهره‌وری، از تجارب دیگر کشورها نیز استفاده نمایند. بدیهی است عدم اهتمام دستگاه‌های نظارتی، مدیران بخش‌های دولتی، متخصصین حسابداری و حسابداری در شناسایی و پیاده‌سازی حسابداری عملکرد و همچنین عدم بهره‌گیری از تجارب کشورهای پیشرو در این بخش ممکن است سال‌ها این حرفه از حسابداری دولتی را در ایران به فراموشی بسپارد. با عنایت به باور عمومی که حسابداری عملکرد (عملیاتی) را برای بخش‌های دولتی و غیرانتفاعی ضروری می‌دانند و تحقیقاتی که توسط پژوهشگران در این زمینه صورت گرفته، امید است پژوهش مزبور نیز بتواند زمینه ساز اجرای هر چه بهتر حسابداری عملکرد در جهت ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران گردد.

۲- طرح و بیان موضوع (مسئله)

امروزه به دلیل کاهش منابع و افزایش جمعیت و نیازها، بهره‌وری به عنوان یک اهرم مؤثر در مدیریت و رهبری جامعه، توجه دانشمندان علوم گوناگون را به خود جلب کرده است. در این میان، دین اسلام به عنوان آخرین دین الهی که داعیه ارائه برنامه کامل و جامع مورد نیاز انسان معاصر را دارد نیز درباره بهره‌وری؛ درست انجام دادن کار درست؛ یعنی تلفیقی از

- 1- Performance Reporting
- 2- Effectiveness
- 3- Economy

کارآیی (نسبت ستاده به داده) و اثربخشی (مقایسه نتیجه با اهداف) با دیدگاه فرهنگی، بر پایه نظام جامع بهره‌وری با تأکید بر نقش محوری انسان، هم در سطح فردی و هم در سطح اجتماعی، نکات بدیع و منحصر به فردی را از طریق آیات قرآن کریم و سیره ائمه معصومین فراروی مسلمانان نهاده است تا در گام نخست درباره آن بیندیشند و در گام بعدی، آموزه‌های بهره‌وری را به کار گیرند (احمد زاده، ۱۳۸۹). 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 است و با وجود برخی اقدام‌های انجام شده مانند تأسیس سازمان ملی بهره‌وری و برخی تأکیدها در برنامه سوم توسعه در خصوص ارتقای بهره‌وری، هنوز تا رسیدن به وضعیت مطلوب فاصله زیادی باقیمانده است و باید قدم‌های اساسی و مؤثری در این زمینه برداشته شود. (اعتمادی و دیگران، ۱۳۸۸).

از سوی دیگر؛ با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، دستیابی به کارایی بیشتر، مدیران را به خود مشغول داشته است، چنانکه آنها برای ادامه حیات سازمان خود، نیازمند داده‌هایی فراتر از داده‌های مالی تاریخی هستند. از اینرو، ارزیابی وضعیت موجود با کنترل و زیر نظر گرفتن روش‌های دستیابی به اهداف سازمان و هماهنگی با محیط از راه نوآوری، شناسایی فرصت‌های بهبود و برطرف کردن کاستی‌های سیستم کنترل داخلی برای استفاده از فرصت‌های پیشرفت بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران، نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است (صمصامی، ۱۳۸۶). سازمان‌ها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند. در این راستا، استفاده از نظام‌های کنترلی مدیریت و فناوری‌های روز مفید بوده و به پیشبرد این مهم کمک می‌کند. پیش‌نیاز اساسی ایجاد سیستم حسابداری عملکرد در سازمان، احساس نیاز به این نوع حسابداری است. البته با پذیرفتن این اصل که با استقرار واحد حسابداری عملکرد در سیستم کنترلی مدیریت (به عنوان بازوی اطلاعاتی مدیریت) نمی‌توان همه مشکلات سازمان را یک جا حل کرد، بلکه این مهم نیازمند صرف زمان و هزینه است (آبسالان، ۱۳۸۶). حسابداری عملکرد که از آن با عناوین حسابداری عملیاتی، حسابداری مدیریت، حسابداری عملکرد مدیریت نیز یاد می‌شود از مباحث نسبتاً جدید در امور حسابداری است که دامنه حسابداری را از حسابداری‌های مالی فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه‌های حسابداری را بطور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌دهد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸). این نوع حسابداری تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه 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 می‌آورد. شاخص‌های مورد استفاده در مولفه‌های اساسی حسابداری عملکرد تأثیر قابل توجهی بر بهبود مستمر امور و بهره‌وری دستگاه‌های اجرایی می‌تواند داشته باشد. به همین خاطر در این مقاله سعی بر آن شده است تا ضمن اشاره به مفاهیم اصلی بهره‌وری، به رویکردها و راه‌کارهای مختلف افزایش بهره‌وری از طریق اجرای حسابداری عملکرد پرداخته شود؛ حال سوالات اساسی مطرح این

است که: آیا اجرای حسابرسی عملکرد بر شاخص‌های بهره‌وری بخش‌های دولتی موثر است؟ برای پاسخ به این سؤالات و با توجه به اهمیت موضوع و نظر به اینکه تحقیق جامعی در این ارتباط در کشورمان انجام نشده است، هدف این مطالعه بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌باشد.

۳- اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

با توجه به گسترش سطح رقابت، پیچیدگی‌های فناوری، تنوع سلیقه‌ها، کمبود منابع و سرعت تبادل اطلاعات اهمیت بهره‌وری در جهان امروز، بر کسی پوشیده نیست. به طوری که بهره‌وری و کارایی ارزشمندترین جایگاه را نزد مدیران دارد و همه در جست و جوی کارایی بیشتر و اثربخشی فزون‌ترند تا ثبات سازمان را در دنیای پر رقابت تضمین نمایند (هنری، ۱۳۸۲). این امر سبب شده است که در کلیه کشورها بهره‌وری و استفاده صحیح و هر چه بهتر و مناسب‌تر از مجموع عوامل تولید (اعم از کالا و خدمات) به اولییتی ملی تبدیل شود و همه جوامع به این باور برسند که تداوم حیات هر جامعه بدون توجه به موضوع بهره‌وری ممکن نیست (پویان و معصومی، ۱۳۸۷). کشور ما نیز از این قاعده مستثنی نیست و توجه به مقوله بهره‌وری نقشی بسزا در توسعه آن دارد. از سوی دیگر، مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود، از اینرو لازم است حسابرسیان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴).

هر چند حسابرسی بهره‌وری، موضوعی غیرمترغ نیست، اما تنها معدودی از حسابرسی‌ها، به اقدامات محتوایی تأثیرگذار بر بهره‌وری انجامیده است. یکی از این انواع حسابرسی، می‌تواند حسابرسی عملکرد باشد. در نتیجه حسابخواهی و پاسخگویی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌ریزی و عملکرد، بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار، مورد رسیدگی قرار گیرد، بنابراین حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ، کوچک و غیره است. اینک که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی پیدا کرده و چشم‌انداز دگرگونی‌های تازه‌ای نمایان شده، لازم است مدیران توجه ویژه‌ای به حسابرسی عملکرد، مبذول دارند و با بالابردن کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دستگاه‌های تحت مدیریت خود و با توانمند کردن هر چه بیشتر روش‌های جدید حسابرسی همانند حسابرسی عملکرد سهم خویش را بیش از

بیش در شکوفایی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور ایفا کنند تا از کاروان سازندگی اقتصادهایی در درون کشور و توان رقابت با رقبای بیرونی در عرصه‌های جهانی عقب نمانند. به همین خاطر ضرورت‌های ذیل در انجام پژوهش احساس‌ساز گردیده است: الف. پیشرفت روزافزون بشر و دگرگونی‌های صورت گرفته، ب. چالش بزرگ حرفه حسابرسی در راستای جوابگوی نیاز مدیران، دولت مردان و نمایندگان مردم، پ. فواید حسابرسی عملکرد و جذابیت آنها برای استفاده کنندگان، ت. محدودیت‌های منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی میان مدت و بلندمدت جهت نیل به رشد و توسعه و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی به آنها (محمدی، ۱۳۸۷)، ث. تکلیف دستگاه‌های اجرایی در ماده (۲۰) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب مهرماه ۱۳۸۶، مبنی بر ایجاد انگیزه و افزایش کارایی و بهره‌مندی از فکر و اندیشه و خلاقیت کارمندان ذیربط خود، ج. تکلیف دستگاه‌های اجرایی در ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه در راستای اجرای شدن حسابرسی عملکرد (عملیاتی) و پاسخگویی بخش‌های دولتی در خصوص بهره‌وری.

۴- مبانی نظری پژوهش

برای فهم مبانی نظری بهره‌وری و حسابرسی عملکرد، ابتدا باید با دو مفهوم کارایی و اثربخشی آشنا شویم. کارایی عبارتست از نسبت ستاده به داده که برابر با مصرف بهینه منابع می‌باشد. اثربخشی نیز به معنای تحقق اهداف سازمان است. با ادغام این دو مفهوم چهار حالت به دست می‌آید که حالت چهارم همان بهره‌وری می‌باشد. کارآمدی و اثربخشی (بهره‌وری)، حالتی است که هم منابع درست مصرف می‌شود و هم اهداف سازمان تحقق می‌یابد. حسابرسی عملکرد ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی امور بوده که به صورت پیشنهاد به مدیریت جهت رفع و ارتقاء بهره‌وری انجام می‌گیرد. بهره‌وری مشتمل بر اثربخشی و کارایی عملکرد است که کارایی عبارت است از انجام دادن درست کارها و اثربخشی انجام دادن کارهای درست می‌باشد. به این ترتیب، بهره‌وری را می‌توان به صورت انجام درست کار درست تعریف کرد (چلبی، ۱۳۸۵).

۴-۱- حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملیاتی تقریباً از سال ۱۸۷۵ میلادی در کشورهایی مانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالات متحده شکل گرفت. حسابرسی عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان و با همین عنوان به صورت جدی مطرح شد. به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳). در سال ۱۹۷۷، کنفرانس لیما توسط اینتوسای برگزار گردید و رسماً به

اهمیت این حسابداری توجه نمود. نهادهای عمومی به ویژه دیوان محاسبات عمومی آمریکا نیز در توسعه رویه های حسابداری عملکرد مؤثر بوده اند. در استانداردهای دیوان مذکور مشابه با مصوبه های انجمن حسابداران رسمی آمریکا به سه عامل کارایی، اقتصادی بودن و اثربخشی اشاره شده است (آبسالان، ۱۳۸۶).

در سال ۱۹۹۳ مجلس (آمریکا) با اصلاح قانون بودجه و حسابداری اقدام به تجدیدنظر در نیازسنجی سازمان های دولتی در مواجهه با موضوع برنامه ریزی راهبردی نمود. این اقدامات شامل تدوین بیانیه مأموریت سازمانی و اهداف قابل اندازه گیری، اهداف برنامه و بودجه پیشنهادی، معیارهای سنجش عملکرد جهت ارزیابی کسب موفقیت نسبی در دستیابی به مقاصد و اهداف برنامه بود. این قانون در سال ۱۹۹۷ جهت اجرا به کلیه دستگاه های دولتی ابلاغ گردید تا ابزارهایی را جهت برنامه ریزی راهبردی بنگاه ها و ارزیابی عملکرد استفاده کنند و اولویت ها را مشخص کرده تا پیشرفت هایشان را در دستیابی به اهداف ارزیابی نمایند (رام و رونل، ۲۰۰۶). در کشور ما این نوع حسابداری از قدمت چندانی برخوردار نبوده، لیکن اولین بار در سال ۱۳۸۸ توسط دیوان محاسبات کشور و با تدوین راهنمای حسابداری عملکرد شروع و اکنون در حال اجراست.

۲-۴- بهره‌وری

مسئله بهره‌وری و یا استفاده بهتر از منابع در جهت تحصیل اهداف از جمله مباحث پرطرفداری است که از نیمه دوم قرن بیستم به طور گسترده در سطح اقتصاد بین الملل مورد توجه قرار گرفت و بدان پرداخته شد. بهبود و ارتقای بهره‌وری مستلزم کوشش و تلاش برنامه ریزی شده همه جانبه از سوی کارمندان و مدیران یک سازمان است که خود نیازمند بهبود شرایط کار و تغییر محرک ها و روش های انگیزش کارکنان، بهبود نظام ها، دستورالعمل ها، قوانین، بخشنامه ها، فرایندها، فناوری و غیره می باشد. بهره‌وری، گوهر سازمانی است که می تواند پایداری و بقای سازمان ها را تضمین و مکانیزمی برای کسب مزیت رقابتی باشد. مفهوم امروزی این واژه مرتبط با عصر انقلاب صنعتی در حدود دو قرن پیش است. بهره‌وری امری جدید نبوده و قدمتی برابر با تاریخ بشر دارد اما تاریخ پژوهش های منظم علمی در مورد بهره‌وری با زمان کنونی فاصله چندانی ندارد.

انسان در همه قرون و اعصار با مشکلی به نام محدودیت منابع و امکانات روبه رو بوده است از آن جا که منابع یک کشور عموماً محدود است، افزایش بهره‌وری به عنوان یک ضرورت اساسی برای ارتقای استاندارد زندگی یک ملت، اهمیت پیدا می کند. بهره‌وری مفهومی است جامع و کلی که افزایش آن به عنوان ضرورتی جهت ارتقاء سطح زندگی، رفاه بیشتر، آرامش و آسایش جامعه، همواره مدنظر سیاستمداران، اقتصاددانان و دولتمردان بوده است (اسمیت، ۲۰۰۱). ضرورت بهبود بهره‌وری در سه سطح ملی، دولت و سازمان مطرح است.

در سطح ملی رقابت از طریق بهره‌وری بالاتر امکان پذیر است. با رشد بهره‌وری استانداردهای زندگی افزایش می‌یابد (برنولاک، ۱۹۹۱). افزایش سطح بهره‌وری افزایش قدرت اقتصادی را به دنبال دارد و افزایش قدرت اقتصادی می‌تواند منجر به افزایش قدرت سیاسی شود. بهبود بهره‌وری در سطح دولت نیز مورد توجه جوامع مختلف قرار گرفته است، همانگونه که هولزر بیان میدارد، یک جامعه‌ی مولد بر یک دولت مولد استوار است. با افزایش استاندارد های زندگی، مردم تقاضای خدمات بهتری را از دولت دارند، در پاسخ به این تقاضا باید دستاوردهای بیشتر با استفاده از منابع کمتر تحقق یابد (بوکارت، ۱۹۹۲). سایر ضرورت های بهبود بهره‌وری به شرح ذیل می‌باشد: (۱) سنجش بهره‌وری می‌تواند به عنوان راهنمای عمل به کار گرفته شود و نقش مهمی در بهبود سیاست‌ها و برنامه‌های دولتی و انتخاب مدیران کل و مدیران سطوح پایین دارد (فیسک، ۱۹۸۳، ۲) کاربرد بهره‌وری برای دستگاه‌های نظارتی دولت نیز مطرح است و به عنوان ابزار مؤثری برای کنترل بوده و موجب بهبود تصمیمات، افزایش پاسخگویی به افراد جامعه و افزایش شفافیت عملکرد دولت می‌شود، در نتیجه اعتماد مردم به دولت افزایش می‌یابد و (۳) علاوه بر این سنجش بهره‌وری باعث بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی و در نهایت بهبود بودجه بندی می‌شود (اپستین، ۱۹۹۲).

۵- مرور ادبیات و سوابق مربوطه (پیشینه تحقیق)

۱-۵- حسابرسی عملکرد

فتاحی (۲۰۱۲)، در تحقیقی تحت عنوان بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری منابع ساختاری بخش‌های دولتی که دارای سه فرض بود نشان داد که؛ (۱) حسابرسی عملکرد باعث بهبود منابع ساختاری و سازمانی می‌شود، (۲) بهبود منابع ساختاری و سازمانی باعث ارتقاء بهره‌وری می‌شود و نهایتاً (۳) حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری منابع ساختاری و سازمانی (فضای سازمانی) بخش‌های دولتی می‌شود. در این پژوهش اجزاء منابع ساختاری شامل: عدم انتقالات پی در پی یا ثبات نیروی انسانی (کارکنان و مدیران)، حداقل شدن زمان لازم جهت انجام امور و نیز حذف کارهای غیر ضرور و نیز گلوگاه‌ها، کیفیت طراحی و انجام امور و تحقق استانداردهای کیفی، انعطاف پذیری در پاسخگویی به تغییرات مستمر امور و تحول در سیستم‌ها، نهادی و ساختاری کردن صرفه جویی و بهینه کردن مصرف انرژی، تمرکز وظایف و اختیارات و نیز عملیات و فعالیت‌ها بر اهداف حساس و موفقیت آمیز، افزایش نو سازی، توسعه و تجهیز فناوری اطلاعات، مساعد شدن محیط کاری و فرهنگ سازمانی و احترام قائل شدن برای ارباب رجوع، استقرار استراتژی بهبود دائمی در امور و استقرار ساختار تکنولوژیک و فناوری های نوین توسط محقق با استفاده از روش تحلیل مسیر و آزمون همبستگی پیرسون مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و نتیجه گیری شد که این متغیرها

به عنوان اجزایی از بهره‌وری ساختاری بخش‌های دولتی قلمداد شده که با اجرای حسابداری عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری می‌شود.

فتاحی و همکاران (۲۰۱۲)، در تحقیقی تحت عنوان بررسی تأثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی که دارای سه فرض بود نشان داد که؛ ۱) حسابداری عملکرد باعث بهبود نظام‌های مدیریتی می‌شود، ۲) بهبود نظام‌های مدیریتی باعث ارتقاء بهره‌وری می‌شود و نهایتاً ۳) حسابداری عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی می‌شود. در این پژوهش اجزاء نظام‌های مدیریتی بهره‌ور شامل: پیاده‌سازی نظام مدیریت عملکرد و پرداخت مبتنی بر نتیجه، استقرار نظام پیشنهادات، استقرار نظام پیشنهادات فکرآفرین، استقرار نظام پیشنهادات کارآفرین، پیاده‌سازی نظام مدیریت کیفیت فراگیر (مشارکت همگانی سازمان در رسیدن به اهداف)، استقرار نظام حاکمیت مدیریتی و کنترل مدیریت بر امور، پیاده‌سازی واستقرار نظام موفق مدیریت مبتنی بر برنامه‌ریزی، استقرار ثبات برنامه‌ریزی‌ها و برقراری سیستمهای اطلاعاتی کارآمد و موثر مدیریتی توسط محقق با استفاده از روش تحلیل مسیر و آزمون همبستگی پیرسون مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و نتیجه‌گیری شد که این متغیرها به عنوان اجزایی از بهره‌وری منابع مدیریتی بخش‌های دولتی قلمداد شده که با اجرای حسابداری عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری می‌شود.

جوی پا (۱۳۸۹)، در تحقیقی با عنوان آسیب شناسی اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن، عوامل زیر را به ترتیب اهمیت، مانع اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور می‌شناسد. این عوامل عبارتند از: کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حساب‌رسان دیوان محاسبات، سیستم بودجه‌ریزی نامناسب، فقدان شاخصهای مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی، عدم شفافیت مدیران اجرایی در پاسخگویی به حساب‌رسان دیوان محاسبات، سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی و فقدان صلاحیت و اختیار قانونی (در قانون دیوان محاسبات کشور) برای انجام حسابداری عملکرد.

۲-۵- بهره‌وری

ابیلی (۲۰۰۹) نیز در مطالعه خود عوامل مربوط به نوع رهبری و نگرش گروه مدیریت را از عوامل سازمانی مرتبط با بهره‌وری مدیران میانی شناسایی کرد.

اله وردی و همکاران (۱۳۸۸)، با مطالعه توصیفی به صورت مقطعی در نیمه اول سال ۱۳۸۸ نشان دادند رعایت عوامل مربوط به شیوه و سبک مدیریتی سازمان با میانگین امتیاز (۴،۴۱) مهمترین دسته از عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی شناخته شد. عوامل مرتبط با فرد، فرهنگ، ساختار سازمانی، سیستم‌های پاداش، دوره‌های آموزشی، عوامل مربوط به فضای

فیزیکی سازمان در رده‌های بعدی اهمیت قرار داشتند.

در تحقیقی که توسط فرشادفر (۱۳۸۸) با عنوان عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی در شرکت‌های تعاونی صنعتی و کشاورزی استان کرمانشاه با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای تصادفی انجام گرفت، نتایج نشان داد که عوامل آموزش، انگیزه و ابتکار، وجدان کاری، مدیریت، قانون‌مداری و نظم، صرفه‌جویی و نظام مناسب پرداخت بر بهره‌وری نیروی انسانی مؤثرند. طواری و همکارانش (۲۰۰۸)، در پژوهش خود نشان دادند: عوامل مدیریتی در اولویت اول تأثیرگذاری بر بهره‌وری نیروی انسانی بود. همچنین عوامل محیطی را در رده آخر تأثیرگذاری بر بهره‌وری منابع انسانی جای دادند.

تأثیر ساختار سازمانی در بهبود بهره‌وری در مطالعه هنری و همکارانش (۲۰۰۶) نیز به دست آمده است. همچنین بر رابطه مثبت بین بهره‌وری نیروی انسانی و انگیزه را تأیید کرده‌اند. نتایج مطالعه ملکی و همکارانش (۲۰۰۵) در شناخت عوامل مرتبط با بهره‌وری در بیمارستان‌های منتخب دانشگاه علوم پزشکی مازندران از دیدگاه مدیران سطوح مختلف بیمارستان، حاکی از تأثیر بالای متغیرهای فرهنگ سازمانی و تجهیزات پزشکی بر بهره‌وری بیمارستان‌ها می‌باشد. نتایج مطالعات نیری و دیگران (۲۰۰۴)، حجازی و دیگران (۲۰۰۵) نیز حاکی از آن است که ارزشیابی مؤثر می‌تواند بهره‌وری را افزایش دهد و هر چقدر نیروی کار از آموزش بیشتر بهره‌مند باشد، بهبود در کیفیت نیروی انسانی و به تبع آن افزایش مقدار تولید بیشتری خواهد داشت.

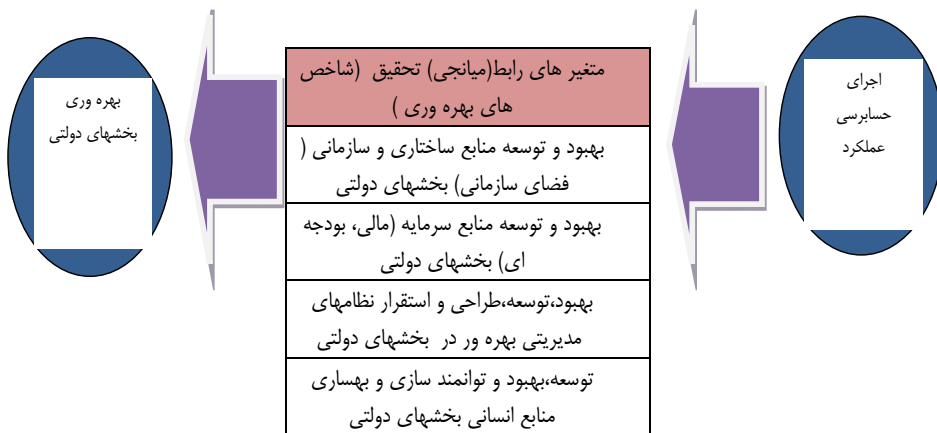
علاءالملکی و همکاران (۲۰۰۲)، در مطالعه‌ای پیرامون شناخت و مقایسه راههای افزایش بهره‌وری نیروی انسانی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سمنان ضمن انجام یک مطالعه توصیفی، استنباطی بر روی ۲۰۰ نفر از کارکنان اداری مالی و بهداشتی درمانی عوامل مادی انگیزش، آموزش و ساختار سازمانی را جهت افزایش بهره‌وری شناسایی نمودند. در الگوی جامع مدیریت عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی که الوانی و احمدی (۲۰۰۲)، طراحی نمودند شیوه رهبری یکی از هشت عاملی بود که نقش اساسی در بهبود بهره‌وری منابع انسانی داشت.

اسدی و دیگران (۱۳۸۳) نشان دادند که بین خلاقیت، ریسک‌پذیری، رهبری، حمایت، یکپارچگی و انسجام، کنترل، هویت و سیستم پاداش با بهره‌وری مدیران تربیت بدنی و آموزش و پرورش سراسر کشور رابطه معنی‌داری وجود دارد. با توجه به نتایج تحقیق معلوم شد که بین فرهنگ سازمانی و بهره‌وری مدیران رابطه معنی‌داری با سطح اطمینان (۹۹٪) وجود دارد. الوانی و همکاران (۲۰۰۲)، در مدل جامع خود آموزش کاربردی و آموزش عمومی را از عوامل تأثیرگذار بر بهره‌وری منابع انسانی معرفی کرد. آنان برگزاری دوره‌ها و سمینارهای تحقیقی منطبق بودن دانش و تحصیلات با شغل مربوط، میزان مطالعه تخصصی و عمومی مربوط به شغل و توانمندی در استفاده از تکنولوژی رایانه و اینترنت را از عوامل آموزشی مؤثر بر بهره‌وری می‌دانند.

۶- چارچوب و مدل مفهومی تحقیق و ارائه فرضیه ها

۶-۱- چارچوب و مدل‌های مفهومی:

این پژوهش براساس چارچوب مفهومی ذیل به انجام رسیده است:



با توجه به چارچوب کلی تحقیق، ابتدا می بایست تاثیر اجرای حسابرسي عملکرد بر شاخص های چهار گانه و میانجی تحقیق به عنوان چهار فرض فرعی اندازه گیری تا نسبت به آزمون فرض اصلی اول تحقیق اقدام شود. سپس تاثیر اینگونه شاخص های میانجی بر بهره وری بخش های دولتی به عنوان چهار فرض فرعی دیگر مورد مطالعه و آزمون قرار گرفته تا فرض اصلی دوم پژوهش اندازه گیری گردد. برای محاسبه فرضیات اصلی اول و دوم تحقیق از آزمون همبستگی پیرسون و آماره های (F)، (sig)، و (R) رگرسیون در محیط spss استفاده گردید. در آخر از طریق آزمونهای تحلیل مسیر و تهیه معادلات مسیری، به صورت غیر مستقیم تاثیر اجرای حسابرسي عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی از طریق شاخص های میانجی بهره وری اندازه گیری تا فرض اصلی سوم تحقیق آزمون شود. با تایید سه فرض اصلی تحقیق و مدل کلی پژوهش براساس معادلات تحلیل مسیر نتیجه گیری کلی صورت گرفته است.

۱) سنجش میزان تاثیر اجرای حسابرسي عملکرد بر هریک از شاخص های بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی (۴) فرض اول فرعی فرض اصلی شماره (۱) تحقیق):

$$alv1 = \pi + \mu_1 x + \phi$$

$$a2v2 = \pi + \mu 2x + \varphi$$

$$a3v3 = \pi + \mu 3x + \varphi$$

$$a4v4 = \pi + \mu 4x + \varphi$$

(۲) سنجش میزان تأثیر هریک از شاخص‌های بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی بر بهره‌وری کل (۴) فرض دوم فرعی مربوط به فرض اصلی شماره (۲) تحقیق):

$$Y = \beta + \alpha 1V1 + \alpha 2V2 + \alpha 3V3 + \alpha 4V4 + e$$

(۳) سنجش میزان تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد از طریق شاخص‌های میانجی بر بهره‌وری کل بخش‌های دولتی (فرضیه اصلی شماره (۳) تحقیق):

$$Y = \lambda + \mu 1x \alpha 1V1 + \mu 2x \alpha 2V2 + \mu 3x \alpha 3V3 + \mu 4x \alpha 4V4 + \xi$$

۶-۲- فرضیه‌های پژوهش:

۶-۲-۱- اجرای حسابرسی عملکرد رابطه معناداری با بهبود شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی بخش‌های دولتی دارد.
 . اجرای حسابرسی عملکرد رابطه معناداری با بهبود منابع ساختاری و سازمانی (فضای سازمانی) بخش‌های دولتی دارد.
 . اجرای حسابرسی عملکرد رابطه معناداری با بهبود منابع سرمایه (مالی، بودجه‌ای) بخش‌های دولتی دارد.
 . اجرای حسابرسی عملکرد رابطه معناداری با بهبود نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی دارد.
 . اجرای حسابرسی عملکرد رابطه معناداری با بهبود منابع انسانی بخش‌های دولتی دارد.

۶-۲-۲- بهبود شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی بخش‌های دولتی رابطه معناداری با ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی دارد.
 . بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی با بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری دارد.
 . بهبود و توسعه منابع سرمایه (مالی، بودجه‌ای) با بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری دارد.
 . بهبود، توسعه، طراحی و استقرار نظام‌های مدیریتی بهره‌ور با بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری دارد.

، توسعه، بهبود و توانمندسازی منابع انسانی با بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری دارد.
 ۶-۲-۳- اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تأثیر ترکیبی بر بهبود شاخص‌های منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی رابطه معناداری با ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی دارد.

۷- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از جهت روش تحقیق، قیاسی، استقرایی و از نوع پژوهش همبستگی است. همچنین از نظر روش استنتاج، توصیفی-تحلیلی و از لحاظ طرح پژوهش، پیمایشی است.

۷-۱- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مدیران، معاونان، حساب‌رسان، کارشناسان و صاحب‌نظران دیوان محاسبات کشور در سطح (۳۲) استان و ستاد مرکزی دیوان محاسبات کشور و به تعداد (۲۰۰۰) نفر بوده است. از این رو برای محاسبه تعداد نمونه مورد نیاز که تا حد ممکن معرف جامعه نیز باشد از فرمول کوکران استفاده گردید. حجم نمونه نسبتاً بزرگ و به تعداد (۳۲۲) نفر) و به روش تصادفی منظم در نظر گرفته شد لیکن به جهت بالا بردن اعتبار تحقیق پرسشنامه بین (۳۵۷ نفر) توزیع و جمع‌آوری گردید.

۷-۲- قلمرو تحقیق

از نظر زمانی قلمرو این تحقیق مربوط به زمان اخذ و گردآوری اطلاعات بین بهمن ماه ۱۳۹۰ و تیر ماه ۱۳۹۱ و از نظر مکانی مدیران، حساب‌رسان و کارشناسان دیوان محاسبات سراسر کشور (۳۲ استان) می‌باشد. همچنین از نظر موضوعی قلمرو تحقیق عبارت است از بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌باشد.

۷-۳- روش‌ها و ابزار گردآوری تحقیق

ابتدا با مطالعه نشریات، مقالات و کتب مرتبط با مسئله تحقیق (اعم از حسابرسی عملکرد و بهره‌وری) و مشاوره با اساتید مجرب و حساب‌رسان متخصص دیوان محاسبات کشور، ابزار پیمایش به صورت پرسشنامه محقق ساخته تنظیم، سپس مورد پیش‌آزمون قرار گرفت و با توجه به ضریب بالایی آلفای کرونباخ این پرسشنامه و همچنین تأیید در کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور نهایی و بین نمونه آماری پژوهش توزیع، سپس گردآوری و مورد ارزیابی و سنجش قرار گرفت.

۷-۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها :

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق آزمون ضریب همبستگی پیرسون، آزمون تحلیل مسیر و آماره‌های (t)، (sig)، (regression) و... با استفاده از نرم‌افزار spss نسخه (۱۸) صورت گرفت و به آزمون فرضیات تحقیق پرداخته شد و در نهایت نتایج تحقیق حاصل و بیان گردید.

۸- یافته های پژوهش

۷ فرضیه فرعی شماره (۱):

بین اجرای حسابرسی عملکرد و بهبود منابع ساختاری و سازمانی (فضای سازمانی) بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳,۶۹	۰,۶۵۵	۰,۵۸۳	۰,۰۰۰
بهبود منابع ساختاری و سازمانی	۳,۷۸	۰,۶۱۹		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان بهبود منابع ساختاری و سازمانی بخش های دولتی (۳,۷۸) و میانگین اجرای حسابرسی عملکرد (۳,۶۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($\chi^2 = 0.583$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد میزان بهبود منابع ساختاری و سازمانی بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{sig} = 0.000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. همچنین مدل تحلیل مسیر تأیید این فرضیه به شرح ذیل می باشد:

$$\alpha 1 V1 = 0.098 + (0.938 \times \text{حسابرسی عملکرد}) + 0.231$$

(شاخص بهبود منابع ساختاری)

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از تحقیق (فتاحی، ۲۰۱۲) که نشان داد؛ اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود منابع ساختاری و سازمانی (فضای سازمانی) بخش های دولتی می شود مطابقت دارد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۲):

بین اجرای حسابرسی عملکرد با بهبود و توسعه منابع سرمایه (مالی، بودجه ای) بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳,۶۹	۰,۶۵۵	۰,۶۶۷	۰,۰۰۰
بهبود و توسعه منابع سرمایه	۳,۸۸	۰,۶۳۹		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان اجرای حسابرسی عملکرد (۳,۶۹) و میانگین بهبود منابع سرمایه (مالی، بودجه ای) بخش های دولتی رابطه (۳,۸۸) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($T=0,667$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد میزان بهبود منابع سرمایه (مالی، بودجه ای) بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{Sig}=0,000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. همچنین مدل تحلیل مسیر تأیید این فرضیه به شرح ذیل می باشد:

$$0.146 + (\text{حسابرسی عملکرد}) \times 0.914 + 0.410 = \alpha 2V2 \text{ (شاخص بهبود منابع سرمایه)}$$

با توجه به اینکه در خصوص این فرضیه پیشینه ای وجود نداشته، بنابراین نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می تواند راهگشای تحقیقات آتی باشد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۳):

بین اجرای حسابرسی عملکرد با طراحی و استقرار نظام‌های مدیریتی بهره‌ور در بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳,۶۹	۰,۶۵۵	۰,۶۱	۰,۰۰۰
بهبود نظام‌های مدیریتی	۳,۹۱	۰,۶۶۶		

همان‌گونه که در نتایج جدول مشاهده می‌شود میانگین میزان اجرای حسابرسی عملکرد (۳,۶۹) و میانگین بهبود نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی (۳,۹۱) می‌باشد. میزان ضریب پیرسون ($I=0.61$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می‌دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می‌باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد میزان بهبود نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی افزایش می‌یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{sig}=0.000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می‌شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی‌شود. همچنین مدل تحلیل مسیر تأیید این فرضیه به شرح ذیل می‌باشد:

$$0.118 + (\text{حسابرسی عملکرد}) \times 0.972 + 0.129 = \alpha 3V3 \text{ (شاخص بهبود نظام مدیریتی)}$$

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از تحقیق (فتاحی، ۲۰۱۲) که نشان داد: اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود نظام‌های مدیریتی بخش‌های دولتی می‌شود مطابقت دارد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۴):

اجرای حسابرسی عملکرد با بهبود و توسعه منابع انسانی بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳,۶۹	۰,۶۵۵	۰,۵۰۱	۰,۰۰۰
بهبود و توسعه منابع انسانی	۴	۰,۶۶۲		

همان‌گونه که در نتایج جدول مشاهده می‌شود میانگین میزان اجرای حسابرسی عملکرد (۳,۶۹) و میانگین بهبود و توسعه منابع انسانی بخش‌های دولتی (۴) می‌باشد. میزان ضریب پیرسون ($I=0.501$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می‌دهد. این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می‌باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد میزان بهبود منابع انسانی بخش‌های دولتی افزایش می‌یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{Sig}=0.000$) کوچکتر از 0.05 می‌باشد، این رابطه با 99% درصد اطمینان تایید می‌شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی‌شود. همچنین مدل تحلیل مسیر تأیید این فرضیه به شرح ذیل می‌باشد:

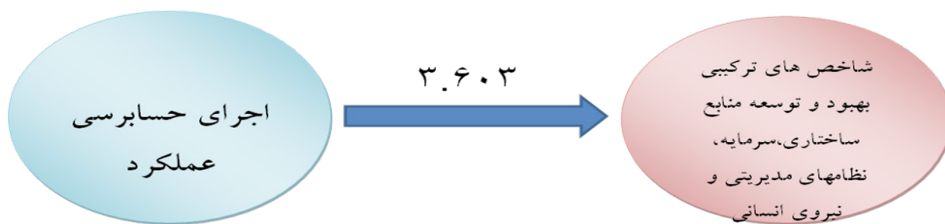
$$1.15 + (\text{حسابرسی عملکرد}) \times 1.109 + 0.474 = (\text{شاخص بهبود و توسعه منابع انسانی}) \alpha 4V4$$

با توجه به اینکه در خصوص این فرضیه پیشینه‌ای وجود نداشته، بنابراین نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌تواند راهگشای تحقیقات آتی باشد.

۸ فرضیه اصلی شماره (۱):

بین حسابرسی عملکرد و شاخص‌های ترکیبی بهبود و توسعه منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به فرضیات فرعی (۱ تا ۴) مدل تأیید به همراه نمودار تحلیل مسیر این فرضیه به صورت ذیل است:

$$477 + (\text{حسابرسی عملکرد}) = 3933 + 296 \times (\text{شاخص‌های بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی}) \alpha V$$



۷ فرضیه فرعی شماره (۵):

بین بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی با بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی	۳,۶۹	۰,۶۶۵	۰,۵۸۱	۰,۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳,۹	۰,۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی (۳,۶۹) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳,۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($I=0,581$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{Sig}=0,000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با پژوهش فتاحی (۲۰۱۲) که نشان دادند بهبود و توسعه منابع ساختاری و سازمانی با بهره وری بخش های دولتی رابطه معنی داری دارد، مطابقت دارد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۶):

بین بهبود و توسعه منابع سرمایه(مالی، بودجه ای) با بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
بهبود و توسعه منابع سرمایه	۳,۷۸	۰,۷۰۹	۰,۶۳۸	۰,۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳,۹	۰,۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان بهبود و توسعه منابع سرمایه(مالی، بودجه ای)(۳,۷۸) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳,۹) می باشد.میزان ضریب پیرسون ($I=0.638$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد،یعنی با افزایش میزان بهبود و توسعه منابع سرمایه(مالی، بودجه ای) میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{sig}=0.000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد،این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. با توجه به اینکه در خصوص این فرضیه پیشینه ای وجود نداشته، بنابراین نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می تواند راهگشای تحقیقات آتی باشد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۷):

بین بهبود،توسعه،طراحی و استقرار نظام های مدیریتی بهره ور با بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
بهبود،توسعه،طراحی و استقرار نظام های مدیریتی	۳,۷۱	۰,۷۰۷	۰,۶۱	۰,۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳,۹	۰,۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان بهبود، توسعه، طراحی و استقرار نظام های مدیریتی بهره ور (۳،۷۱) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳،۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($I=0.61$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان بهبود، توسعه، طراحی و استقرار نظام های مدیریتی بهره ور میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{Sig}=0.000$) کوچکتر از 0.05 می باشد، این رابطه با 99% درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با پژوهش فتاحی (۲۰۱۲) که نشان دادند بهبود و توسعه نظام های مدیریتی با بهره وری بخش های دولتی رابطه معنی داری دارد، مطابقت دارد.

۷ فرضیه فرعی شماره (۸):

بین توسعه، بهبود و توانمند سازی منابع انسانی با بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد:

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
بهبود و توانمند سازی منابع انسانی	۳،۶۱	۰،۷۸۶	۰،۵۷۴	۰،۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳،۹	۰،۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان توسعه، بهبود و توانمند سازی منابع انسانی (۳،۶۱) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳،۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($I=0.574$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان توسعه، بهبود و توانمند سازی منابع انسانی میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($\text{Sig}=0.000$) کوچکتر از 0.05 می باشد، این رابطه با 99% درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود. با توجه به اینکه در خصوص این فرضیه پیشینه ای وجود نداشته، بنابراین نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می تواند راهگشای تحقیقات آتی باشد.

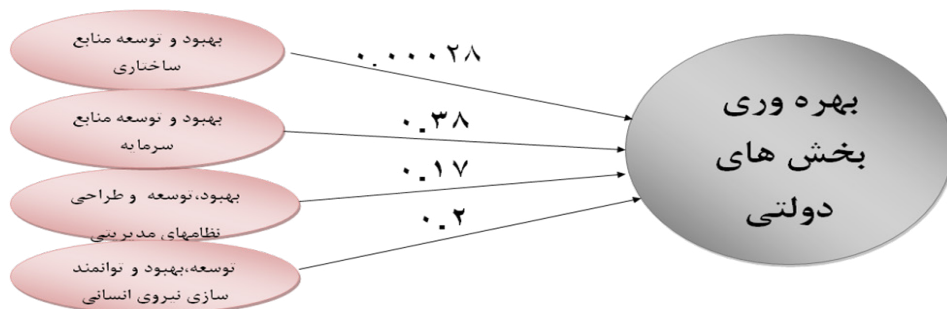
۲. فرض اصلی شماره (۲):

بین شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نیروی انسانی و نظام‌های مدیریتی با بهره‌وری کل بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.733	.132		13.146	.000
منابع سرمایه	.303	.052	.380	5.842	.000
منابع ساختاری	.000	.068	.000	.004	.997
نظام‌های مدیریتی	.136	.060	.170	2.253	.025
منابع انسانی	.144	.049	.200	2.936	.004

با توجه به سطح معنی‌داری ($\text{sig} = 0.000$) کوچکتر از 0.05 می‌باشد، این رابطه با 99% درصد اطمینان تأیید می‌شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی‌شود. همچنین با توجه به معادله تحلیل مسیر این فرضیه وجود رابطه مثبت بین متغیرها مشاهده گردیده است. برای آزمون معناداری رابطه میان شاخص‌های ترکیبی توسعه و بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی با میزان بهره‌وری بخش‌های دولتی از تکنیک آماری تحلیل مسیر استفاده می‌شود، معادله مسیری تأیید این فرضیه به صورت ذیل می‌باشد:

$$Y = 1.733 + 0.303(\text{منابع سرمایه}) + 0.000(\text{منابع ساختاری}) + 0.136(\text{نظام‌های مدیریتی}) + 0.144(\text{منابع انسانی}) + 0.361$$



. فرضیه اصلی شماره (۳):

بین اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر شاخص های ترکیبی توسعه و بهبود منابع ساختمانی، سرمایه، نظام های مدیریتی و نیروی انسانی با ارتقاء بهره وری بخش های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب پیرسون	سطح معنی داری
اجرای حسابرسی عملکرد	۳,۶۹	۰,۶۵۵	۰,۶۵۸	۰,۰۰۰
بهره وری بخش های دولتی	۳,۹	۰,۵۶۷		

همان گونه که در نتایج جدول مشاهده می شود میانگین میزان اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر ترکیبی بر شاخص های بهره وری (۳,۶۹) و میانگین بهره وری بخش های دولتی (۳,۹) می باشد. میزان ضریب پیرسون ($0.658 = I$) شده که مقدار همبستگی بالایی بین دو متغیر را نشان می دهد این ضریب مثبت و دارای جهت مستقیم می باشد، یعنی با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تاثیر ترکیبی بر شاخص های بهره وری میزان بهره وری بخش های دولتی افزایش می یابد، با توجه به سطح معنی داری ($0.000 = \text{sig}$) کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی شود.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مدل کلی تحقیق :



جدول محاسبه اثرات اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی :

نام متغیر	اثر مستقیم	اثر غیر مستقیم	اثر کل
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره وری منابع ساختاری و سازمانی	.	۰,۹۲۴ * ۰,۰۰۰۲۸	۰,۰۰۰۲
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره وری منابع سرمایه(مالی و بودجه)	.	۰,۳۸ * ۰,۸۴۵	۰,۳۲۱۱
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره وری نظام های مدیریتی	.	۰,۱۷ * ۰,۹۰۱	۰,۱۵۳۱
اجرای حسابرسی عملکرد. بهره وری منابع انسانی(نیروی انسانی)	.	۰,۲ * ۰,۹۲۴	۰,۱۸۴۸

پس از محاسبه اثرات مستقیم و غیر مستقیم متغیرهای مستقل بر بهره وری بخش های دولتی، متغیر اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به همه مسیرهای علی اعم از مستقیم و غیر مستقیم، بر بهره وری بخش های دولتی، تاثیر افزایشی داشت. یعنی هر جا اجرای حسابرسی عملکرد بالاتر رفته، میزان بهره وری بخش های دولتی نیز بیشتر شده است. تحلیل مسیر تاثیرات متغیرهای مستقل و محاسبه نحوه و شدت تاثیرات مستقیم و غیرمستقیم حاکیست که در مجموع، بیشترین تغییرات متغیر وابسته به اثر متغیر بهبود و توسعه منابع سرمایه ای مربوط میشود. برای محاسبه میزان تبیین تغییرات متغیر وابسته از ضریب تعیین استفاده شده

است. همانطور که در نمودار مسیر مشخص است، مقدار تغییرات تبیین نشده توسط مدل برابر با ۰,۴۶، شده است که از فرمول زیر محاسبه شده است:

$$R^2 = 1. E^2 \Rightarrow E^2 = 1. R^2 \Rightarrow 0.46 = 0.54 \quad \therefore E^2 = 0.46 \Rightarrow R^2 = 0.54$$

بنابراین می‌توان گفت که مدل علی بدست آمده ۰,۴۶ درصد از واریانس متغیر وابسته (بهره‌وری بخش‌های دولتی) را تبیین نمیکند و حدود ۰,۵۴ درصد از تغییرات بهره‌وری بخش‌های دولتی با اجرای حسابرسی عملکرد توسط این مدل تبیین میشود.

۹- خلاصه و نتیجه‌گیری تحقیق

۹-۱- خلاصه مسأله و هدف پژوهش

این تحقیق به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌پردازد. بدین منظور فرضیات پژوهش مشتمل بر (۳) فرض تدوین و دو پرسشنامه محقق ساخته پنج گزینه‌ای (لیکرت) که هر دو از قابلیت روایی و پایایی بالایی برخوردار بوده‌اند، تهیه و در بازه زمانی بهمن ماه ۱۳۹۰ لغایت مردادماه ۱۳۹۱، در دیوان محاسبات کشور و استانها بین نمونه آماری تحقیق که با استفاده از فرمول کوکران (۳۵۷) نفر تعیین شده بود، توزیع گردید. سپس برای آزمون فرضیات از آزمون‌های ناپارامتری (ضریب همبستگی پیرسون)، معادلات تحلیل مسیر و سایر آماره‌های (F)، (sig) و (R) رگرسیون در محیط spss استفاده گردید. نتایج آزمون تحقیق، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود، نشان داد که؛ (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود، (۲) بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود و (۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود.

۹-۲- نتیجه‌گیری

تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون‌های ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل مسیر و صورت گرفت و نتایج نشان داد که؛
الف. بین حسابرسی عملکرد و شاخص‌های ترکیبی بهبود و توسعه منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد.
ب. بین شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نیروی انسانی و نظام‌های مدیریتی با بهره‌وری کل بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به سطح معنی‌داری

$\text{sig}=0.000$) کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد، این رابطه با ۹۹ درصد اطمینان تایید می‌شود بنابراین فرضیه صفر مورد قبول واقع نمی‌شود.

ج. بین اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تأثیر شاخص‌های ترکیبی توسعه و بهبود منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و نیروی انسانی با ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول نتایج کلی آزمون فرضیات تحقیق

شماره فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه فرضیه
(۱)	اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود	تائید فرضیه
(۲)	بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود	تائید فرضیه
(۳)	حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود.	تائید فرضیه

۹-۳-۲- پیشنهادات تحقیق

۹-۳-۱- پیشنهاد کاربردی مبتنی بر یافته‌های تحقیق:

همچنان که نتایج تحقیق نشان داده حسابرسی عملکرد به ترتیب بیشترین تأثیر را بر بهبود منابع سرمایه (مالی و بودجه)، منابع انسانی (نیروی انسانی)، نظام‌های مدیریتی و منابع ساختاری و سازمانی داشته و این نشانگر این موضوع است که با افزایش میزان اجرای حسابرسی عملکرد، میزان بهبود در اینگونه شاخص‌های خرد بهره‌وری افزایش و در نهایت به افزایش بهره‌وری کل می‌انجامد. بنابراین پیشنهاد می‌گردد دستگاه‌های نظارتی بالاخص دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد علاوه بر پاسخخواهی از بخش‌های دولتی، زمینه ارتقاء بهره‌وری را مهیا سازند. از سوی دیگر شاخص‌های چهارگانه خرد بهره‌وری از سوی دستگاه‌های اجرایی مورد توجه جدی قرار گیرند تا باعث ارتقاء هر چه بهتر بهره‌وری شوند.

۲-۳-۹- زمینه تحقیقات آتی:

۱. پیشنهاد می‌گردد با توجه به اینکه اجرای حسابرسی عملیاتی در ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه مورد توجه قرار گرفته تأثیر اجرای اینگونه حسابرسی بر شاخص‌های بورسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز مورد اندازه‌گیری قرار گیرد.
۲. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی اثر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارکان اساسی بهره‌وری شامل؛ کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بخش‌های دولتی مورد توجه قرار گیرد.
۳. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آینده رتبه بندی تأثیر اجرای انواع حسابرسی (مالی، رعایت و عملکرد یا عملیاتی) بر بهره‌وری مورد توجه قرار گیرد.
۴. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء میزان پاسخگویی بخش‌های دولتی مورد توجه قرار گیرد.

۴-۹- محدودیت‌های تحقیق:

- هر چند وجود برخی مشکلات، محدودیت‌ها و نارسایی‌ها در فعالیت‌های پژوهشی و مطالعاتی در مواردی حسب مورد اجتناب ناپذیر است، لیکن در انجام این پژوهش محدودیت خاصی نبوده و تنها مواردی به شرح ذیل وجود داشته است.
۱. در اجرای این تحقیق با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد و جهانی در هر دو زمینه بهره‌وری و حسابرسی عملکرد، وقت و تلاش بسیاری در شناسایی بالاخص شاخص‌های بهره‌وری انجام گرفت و نیاز بود تا ضمن کمک از اساتید مجرب و متخصصین حوزه حسابرسی، پرسشنامه پژوهش توسط کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور، تأیید و سپس بین نمونه آماری تحقیق توزیع شود، بنابراین باعث شد روند تحقیق با کندی صورت پذیرد.
 ۲. با توجه به اینکه این تحقیق در سطح ملی و کشور انجام گردید روند جمع‌آوری پرسشنامه‌ها به سختی و با آهستگی صورت پذیرفت و باعث گردید هزینه بالایی تحمل گردد.

۱۰- منابع پژوهش

الف- منابع فارسی:

۱. آبالان، لیلا. (۱۳۸۶). "بررسی موانع اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های عمومی دولتی". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
۲. احمد زاده، مصطفی. (۱۳۸۹). سوره عصر؛ منشور بهره‌وری قرآن کریم. نشریه پژوهش‌های قرآنی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، تابستان و پاییز ۱۳۸۹، صص ۳۴۳-۳۱۵.

۳. اسدی، حسن و رهاوی، رزا. (۱۳۸۳). رابطه فرهنگ سازمانی با بهره‌وری مدیران تربیت بدنی آموزش و پرورش سراسر کشور. فصلنامه حرکت، شماره ۲۰، صص ۲۳، ۳۴.
۴. اعتمادی، حسین و گنجی، حمید رضا و مهرابی کوشکی، علی. (۱۳۸۸). بهره‌وری منابع انسانی و رابطه آن با ارزش بازار شرکت. نشریه مدیریت بازرگانی، دوره ۱، شماره ۳، پاییز و زمستان ۱۳۸۸، صص ۲۳، ۳۸.
۵. الوانی، سیدمهدی و شریف زاده، فتاح. (۱۳۷۹). فرآیند خط مشی گذاری عمومی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
۶. اله وردی، مصطفی و فرح آبادی، محمد احسان و سجادی، حانیه السادات. (۱۳۸۸). اولویت بندی عوامل مؤثر بر بهره‌وری منابع انسانی از دیدگاه مدیران میانی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. فصلنامه بیمارستان، سال نهم، شماره ۳ و ۴، پاییز و زمستان ۱۳۸۹، شماره مسلسل ۳۵، صص ۷۵، ۸۵.
۷. پویان، سید علی و معصومی، مریم. (۱۳۸۷). استقرار چرخه بهره‌وری در شرکت برق منطقه ای تهران: موانع و راهکارها. هفتمین همایش کیفیت و بهره‌وری در صنعت برق، تهران، ۱۹ خرداد ماه.
۸. جوی پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب شناسی اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن. فصلنامه دانش حسابداری، دوره جدید، سال دهم، شماره ۲، پاییز ۱۳۸۹، صص ۱۰۹، ۱۲۸.
۹. چلبی، مسعود. (۱۳۸۵). جامعه شناسی نظم. تهران، نشر نی.
۱۰. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "حسابرسی عملیاتی انجمن حسابداران خبره ایران". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۶۰.
۱۱. خداکرمی، علیرضا. (۱۳۸۰). بررسی نقش حسابداری عملکرد بر انگیزش مدیران.
۱۲. دهقان نیری، احمد. (۱۳۸۵). بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابداری عملکرد مدیریت در بهره‌وری طرحهای عمرانی. فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۲۰، تابستان و پائیز ۱۳۸۵، صص ۵۱، ۴۰.
۱۳. دیوان محاسبات کشور، کمیته اجرائی حسابداری عملکرد. (۱۳۹۰). راهنمای حسابداری عملکرد. صص ۹۸، ۱.
۱۴. دیوان محاسبات کشور، معاونت فنی و امور حسابداری وزارتخانه ها، موسسات دولتی و نهادهای. (۱۳۸۸). حسابداری عملکرد و چارچوب گزارشگری آن. صص ۳۹، ۱.
۱۵. صالح اولیاء، محمد و دهستانی، فهیمه. (بی تا). بررسی نقش نظام پیشنهادات در مدیریت کیفیت جامع و تأثیر آن بر افزایش بهره‌وری سازمان. مجله روش، سال ۱۹، شماره ۱۲۴.
۱۶. مصصامی خداداد. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابداری عملکرد مدیریت در وزارتخانه های کشور. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
۱۷. فرشاد فر، زهرا. (۱۳۸۸). عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی در شرکت های تعاونی صنعتی و کشاورزی استان کرمانشاه. نشریه تعاون، سال بیستم، شماره ۲۰۲ و ۲۰۳، اردیبهشت و خرداد ۱۳۸۸، صص ۴۸، ۳۵.
۱۸. قاسمی، محمد و الوانی، سید مهدی. (۱۳۷۹). بررسی تأثیر کیفیت زندگی کاری بر بهره‌وری نیروی انسانی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
۱۹. محمدی، معبود. (۱۳۸۷). برخی چالشهای حسابداری عملیاتی در بخش دولتی ایران. فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۲۵ و ۲۶.
۲۰. نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). "حسابرسی عملکرد و عملیاتی". تدبیر، شماره ۱۶۵.
۲۱. نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت های تابعه. فصلنامه دانش حسابداری، دیوان محاسبات کشور، شماره های ۱۷ و ۱۸.
۲۲. هنری، حبیب. (۱۳۸۲). طراحی و تبیین مدل نظام اطلاعاتی و سیستم بهره‌وری منابع انسانی در سازمان تربیت بدنی،

فدراسیونهای ورزشی منتخب و کمیته المپیک. رساله دکتری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه تربیت مدرس.

ب- منابع لاتین:

1. Abdel. Razek, R. H., H. A. Elshakour and M. Abdel. Hamid (2007), Labor productivity: benchmarking and variability in Egyptian projects, *International Journal of Project Management*, 25(2):189. 197.
2. Abili KH, Jahed H. Determining Related Organizational Factors to Productivity of Middle Managers, *Journal of Psychology & Training Sciences*:Vol 1, No 39, 2009.
3. Alaolmaleki M, Yousefi B. Cognition & Compare of The Ways that Increase Human Resource Productivity in Semnan University of Medical Sciences. 1st Conference of Resource Management of Hospital ,Tehran, 2002.
4. Alvani M, Ahmadi P. Design of Total Pattern of Affecting Factors on Human Resource Productivity. *Journal of Modares*, Vol 5 No 1, 2002.
5. Bernolak, I,(1991). "Linking Managerial Actions to Productivity Measures", in *International Productivity Journal* , Vol 26 , No 7 , p: 29. 38.
6. Bouckart, G . B ,(1992). " Public Productivity in Retrespective " *Public Productivity Handbook*, edited by : Holzer, united state.
7. Drucker, M. (1975). The Importance of Internal Auditing for Higher Educational Administration. *The Internal Auditor*, 32(4), pp. 57. 63.
8. Dupuy, A. and A. D. Grip (2006), Elasticity of substitution and productivity, capital and skill intensity differences across firms, *Economics Letters*, 90 (3):340. 347.
9. Epstein, P. D, (1992). "Measuring The Performance of P.S " *Public Productivity Handbook* , edited by : Holzer , united state.
10. Fattahi, S. (2012). " An investigation into the Impacts of Performance Auditing Components on the Promotion of the Productivity of Iran's State Sectors' Organizational and Structural Resources (Organizational Climate) (Case Study :Iran's Supreme Audit Court)". *Life Science Journal* 2012;9(4), 678, pp. 4514. 4528.
11. Fattahi, S. (2012). " An Examination on the Effect of the Performance Audit Implementation on the Improvement of the Productivity of Public Sector Management Systems in Iran (A Case Study in Supreme Audit Court)". *Life Science Journal* 2012;9(4), 262, pp. 1708. 1724.
12. Fisk, D. M. (1983). "Measuring Productivity in State and Local Government, *BLS Bulletin* 2166.
13. Hejazi Azad Z. Analysis & Assessment on the Role of Health on Improvement of Human Resource Productivity in Iran Economy. Master Thesis, Azad University of Tehran,2005.
14. Henke, E.O. (1972). Performance Evaluation for Non. profit Organizations. *The Journal of Accountancy*, 133(6), pp. 51. 2.
15. Honary H, Rezaeian A, Kouzecheian H, Ehsani M.Relation Between Motivation & Productivity of Human Resources in Body Training organizations , *Journal of Spring Movement*, Vol 27. 2006

16. Jacobs, B., Nahuis, R., & Tang, P.J.G. (2000). Human Capital, R&D, Productivity Growth and Assimilation of Technologies in the Netherlands. Kluwer Academic Publishers, Netherland.
17. Kim/ J. (2001). Information Technology and Firm Performance in Korea. Thirteenth Annual East Asian Seminar on Economics.
18. Kuby, M. and Z. Xie (2001), The effect of restructuring on US coal mining labor productivity: 1980–1995, Energy, 26(11):1015. 1030.
19. Liu, J. and A. Sakamoto (2005), Relative deprivation, efficiency wages, and labor productivity in Taiwanese manufacturing industries, Research in Social Stratification and Mobility, 23:303. 341.
20. Maleki M, Mousazadeh M, Ahmadi M. Survey on Related Factors about Productivity of Human resources in Selected Hospitals of Mazandaran University of Medical Sciences. J ournal of Health Management, Vol 8, No 20.2005.
21. Naieri N, Nazari AK, Salsali M, Ahmadi F. Survey on Productivity as View Point of Clinical Nurses & Factors , Barrier & Evaluation of it, Journal of Yafteh, Vol 7, No 3,4. 2004.
22. Ronell B. Raaum, June 2006, Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them , AGA CPAG Research Series:Report No. 5.
23. Ruben R. and Z. Lerman (2005), Why Nicaraguan peasants stay in agricultural production cooperatives, Discussion Paper, No, 13.04. The Center for Agricultural Economic Research, The Hebrew University of Jerusalem. 18 p.
24. Smith, JR. QW (2001). “A Benchmark Approach Public Service, Patimes, May, Vol 24, Issue 5, P8.
25. Sumanth, D. J. (1997), Total productivity management (TPmgt): a systemic and quantitative approach to compete in quality, price and time, CRC Press. Florida, USA, 424p.
26. Tavari M, Sokhakeian M, Mirnejad SA. Identification & Prioritize the Factors Affecting the Productivity of Human Resources With MADM Technique. Journal of Industry Management, Vol1, No 1, 2008.