

## اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به‌عنوان حلقه‌ی انتهایی پاسخگویی

شکراه خواجهی<sup>۱</sup> - غلامرضا رضایی<sup>۲</sup> - رقیه کشاورزمؤیدی<sup>۳</sup>

### چکیده

زمینه: حسابرسی در بخش عمومی جزء اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی است. از همین‌رو، اجرای حسابرسی در نهادهای بخش عمومی و مطالعه اثربخشی آن ضروری می‌باشد.

هدف: هدف این پژوهش، بررسی میزان سودمندی و اثربخشی اجرای حسابرسی مستقل در نهادهای بخش عمومی است.

روش‌ها: شهرداری‌های استان فارس به‌عنوان نماینده نهادهای بخش عمومی و جامعه آماری پژوهش انتخاب شدند. داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل آماری فرضیه‌های پژوهش از ۱۰۲ شهرداری استان فارس و با استفاده از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۴۴ سوال گردآوری شد. به‌منظور تجزیه و تحلیل آماری فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های «t یک‌نمونه‌ای» و «میان» استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های آزمون فرضیه‌های فرعی پژوهش حاکی از آن است که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها باعث شناسایی و پیشگیری موارد عدم رعایت قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های داخلی می‌شود. همچنین، اجرای حسابرسی مستقل، تا حدودی نسبت به کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی، اطمینان می‌دهد و تا حدودی باعث بهبود کنترل‌های داخلی می‌شود، با این وجود، از اثربخشی مناسبی در این خصوص برخوردار نمی‌باشد. اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن برآوردها نمی‌شود. افزون بر این، حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی و همچنین حسابرسی برنامه در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود. یافته‌های آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش نیز بیانگر آن است که حسابرسی مالی در شهرداری‌ها تقریباً به‌نحو اثربخش اجرا می‌شود، با این وجود، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست؛ ولی اجرای حسابرسی عملیاتی در شهرداری‌ها اثربخش نیست.

نتیجه‌گیری: بر اساس یافته‌ها مدیران نهادهای بخش عمومی باید با دقت نظر بیشتری به حسابرسی توجه نمایند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مستقل، شهرداری‌ها، نهادهای بخش عمومی، حسابرسی مالی، اثربخشی

<sup>۱</sup> استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (مسئول مکاتبات) [shkajavi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:shkajavi@rose.shirazu.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران [rezaac.1990@yahoo.com](mailto:rezaac.1990@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، مرودشت، ایران

[keshavarz3446@gmail.com](mailto:keshavarz3446@gmail.com)



چند بازیگر تصمیم می‌گیرند، نتیجه، بستگی به انتخاب هریک از آنها دارد، لذا در حوزه‌هایی از خط‌مشی - گذاری که بهترین انتخاب وجود ندارد، بهترین نتیجه وابسته به چیزی است که دیگران انجام می‌دهند، به همین دلیل بازیگر اعم از؛ فرد، گروه یا حکومت ملی، باید علاوه بر در نظر گرفتن خواسته‌ها و توانایی‌های خود، خواسته‌ها و توانایی‌های دیگران را مد نظر قرار دهد (الماسی، ۱۳۹۳). بررسی‌ها نشان می‌دهد که از اواسط دهه ۱۹۸۰ میلادی، مدیریت و درگیرسازی ذینفعان برای تحقق اهداف سازمانی و یافتن راهکارهای مناسب برای مواجهه با چالش‌های مشترک، در حوزه‌هایی نظیر؛ مدیریت استراتژیک، مدیریت پروژه، حسابرسی در بخش عمومی و حاکمیت شرکتی مورد توجه جدی قرار گرفته است (گلداری و همکاران، ۱۳۹۶: ۸۱).

به‌گونه کلی، هدف اساسی گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به‌عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شود باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است؛ در سایر سازمان - های بخش عمومی نیز وضعیت به همین گونه است. در شهرداری‌ها، شهرداران باید در برابر مردم و شوراها پاسخگو باشند. گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد (کمپته تدوین استانداردهای حسابداری

حال، آنان نیز مشابه سایر سازمان‌های بخش عمومی از پاسخگویی به مردم در برابر منابع تحت اختیار معاف نیستند. در این راستا، وزارت کشور نیز در دستورالعمل حسابرسی شهرداری‌ها، حسابرسی را شامل بررسی مدارک و اسناد و دفاتر مالی و صورت‌های مالی و شواهد مؤید آنها به منظور ارزیابی عملیات حسابداری و امور مالی و سایر فعالیت‌های شهرداری و تهیه گزارش برای شهردار و شورای شهر یا سایر مقامات ذی‌ربط می‌داند. به نظر می‌رسد حسابرسی در این تعریف به حسابرسی جامع اشاره دارد (بهرامی و بهرامی، ۱۳۸۸). بنابراین، از حسابرسان انتظار می‌رود که حسابرسی شهرداری‌ها را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند که حسابرسی مالی و عملیاتی را در برگیرد. امروزه بسیاری از عوامل در محیط حسابرسی امروزی با سرعت فزاینده‌ای در حال تغییر است (صف‌آرا و کاباران زاده قدیم، ۱۳۹۶). بر این اساس، با توجه به اهمیت حسابرسی مستقل در نهادهای بخش عمومی و به‌ویژه شهرداری‌ها و حیطة گسترده آن، این سؤال مطرح است که آیا حسابرسی مالی و عملیاتی در نهادهای بخش عمومی (در این پژوهش شهرداری‌ها)، به نحو اثربخش اجرا می‌شود؟ در این راستا، اثربخشی حسابرسی مستقل از دیدگاه معاونان اداری و مالی، روسای حسابداری و حسابرسان داخلی کلیه شهرداری‌های استان فارس مورد بررسی قرار گرفته است.

### مبانی نظری پژوهش

بررسی ادبیات خط‌مشی‌گذاری عمومی و مدیریت ذینفعان مبین این است که تغییر در نفوذ نسبی هر گروه ذینفع، می‌تواند در خط‌مشی‌گذاری عمومی تغییر ایجاد کند؛ زیرا اساساً خط‌مشی‌گذاری عمومی، ابزاری برای کسب منافع گروهی خاص و دور کردن گروه - های دیگر از دستیابی به آن است (دای، ۱۹۹۵). مضافاً براساس نظریه بازی؛ در موقعیت‌های رقابتی که دو یا

بخش عمومی، ۱۳۹۲). در این بین حسابرسی گزارش - های مالی ارائه شده توسط مسئولان بخش عمومی یکی از ضروریات اساسی است. واژه حسابرسی به صورت بیان شده در استانداردهای حسابرسی دولتی و بخش عمومی شامل حسابرسی مالی و عملیاتی، هر دو، است (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۷: ۱۳؛ کمیته حسابرسی عملیاتی، ۱۳۷۸: ۶؛ مهدوی، ۱۳۸۴: ۲۹۱). حسابرسی مالی به دلیل اینکه درباره ارائه منصفانه اطلاعات مالی، کنترل‌های داخلی و همچنین رعایت قوانین و مقررات گزارش‌های مستقلی ارائه می - کند و حسابرسی عملیاتی نیز به دلیل این که منجر به ارزیابی مستقلی از عملکرد سازمان دولتی، فعالیت‌ها و وظایف خاص می‌شود، از یک طرف سطح فرآیند پاسخگویی دولتی را بالا برده و از طرف دیگر تصمیم - گیری به وسیله اشخاصی که مسئولیت نظارت یا انجام اقدامات اصلاحی دارند را تسهیل می‌کند. بنابراین، حسابرسی مالی و عملیاتی در فرآیند پاسخگویی مشارکت دارد (کمیته حسابرسی عملیاتی، ۱۳۷۸: ۸).

بدون تردید، (با توجه به مفهوم پاسخگویی) جامعه به صورت عام و قانونگذاران، شورای شهر و مسئولین امور به طور خاص، باید در جریان چگونگی به مصرف رسیدن وجوه عمومی قرار گیرند و نسبت به کارایی و کفایت اجرای برنامه‌های شهرداری یا دولتی، اطمینان و اعتماد پیدا کنند. بنابراین، حسابرسی شهرداری‌ها صرفاً شامل حسابرسی مالی نبوده و باید حسابرسی عملیاتی را نیز در برگیرد تا کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها مورد تأیید قرار گیرد. به عبارت دیگر، حسابرسی شهرداری‌ها باید در برگیرنده عوامل سه‌گانه حسابرسی جامع، شامل حسابرسی مالی، برنامه و صرفه اقتصادی و کارایی باشد (بهرامی و بهرامی، ۱۳۸۸: ۶۶). یافته‌های پژوهش طالب‌نیا و همکاران (۱۳۸۷) نیز حاکی از آن است که جهت کنترل مدیریت و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اجرای حسابرسی عملکرد، الزامی است

(ص. ۷۳). افزون بر این، وزارت کشور در دستورالعمل حسابرسی شهرداری‌ها، حسابرسی را شامل "بررسی مدارک و اسناد و دفاتر مالی و صورت‌های مالی و شواهد مؤید آن‌ها به منظور ارزیابی عملیات حسابداری و امور مالی و سایر فعالیت‌های شهرداری و تهیه گزارش برای شهردار و شورای شهر یا سایر مقامات ذی‌ربط" می‌داند. به نظر می‌رسد حسابرسی در این تعریف به حسابرسی جامع اشاره دارد (بهرامی و بهرامی، ۱۳۸۸: ۶۷). یافته‌های پژوهش طالب‌نیا و همکاران (۱۳۸۷) نیز حاکی از آن است که جهت کنترل مدیریت و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اجرای حسابرسی عملیاتی، الزامی است (ص. ۷۳). در ادامه، به تشریح حسابرسی مالی و عملیاتی پرداخته می‌شود.

حسابرسی مالی ارزیابی مستقل و اطمینان معقولی ارائه می‌کند مبنی بر این که آیا وضعیت مالی گزارش شده، نتایج و نحوه استفاده از منابع، مطابق با معیارهای شناسایی شده به گونه‌ای منصفانه ارائه شده است یا خیر. گزارشگری در مورد حسابرسی مالی انجام شده طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی دربرگیرنده گزارش‌هایی در مورد کنترل داخلی، و مفاد قراردادها و توافق‌نامه‌های کمک بلاعوض مربوط به معاملات مالی، سیستم‌ها و فرآیندهاست. حسابرسی مالی انجام شده طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی شامل حسابرسی صورت‌های مالی و سایر حسابرسی‌های مالی مربوطه است. هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی این است که از طریق اظهار نظر (یا عدم اظهار نظر) اطمینان معقولی را ارائه کند مبنی بر این که آیا صورت‌های مالی واحد از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری یا مبنای جامع حسابداری غیر از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری ارائه شده است یا خیر (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۷: ۱۳ -

شامل تعیین (الف) میزان تحصیل نتایج مطلوب یا منافع تدوین شده به وسیله قانون‌گذار یا سایر دستگاه-های مجاز، (ب) اثربخشی سازمان‌ها، برنامه‌ها، فعالیت-ها یا وظایف و (ج) رعایت قوانین و مقررات خاص برنامه‌ها توسط واحد مورد رسیدگی است (مهدوی، ۱۳۸۴: ۲۹۳).

تحولات حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی و از جمله شهرداری‌ها، از دو دهه آخر قرن بیستم تاکنون تحت تأثیر مسئولیت پاسخ‌گویی صورت گرفته است (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸: ۳۱). به طور کلی این نهادها برای انجام مسئولیت‌ها و وظایف اجتماعی خود، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی را برای اداره امور کشور و خدمات‌رسانی به مردم با استفاده از منابع عمومی تدارک می‌بینند. آنان موظفند از این منابع به گونه‌ای کارا، با صرفه اقتصادی و اثربخش در راستای اهداف خود و در چارچوب قوانین استفاده کنند و در برابر مردم پاسخ‌گو باشند (رحیمیان، ۱۳۸۷: ۴).

پاسخ‌گویی به معنای التزام و تعهد صاحب منصبان بخش دولتی و عمومی در گزارش‌دهی به مراجع ذی-صلاح در خصوص نحوه مصرف اعتبارات و منابع و همچنین پذیرش مسئولیت تصمیمات و ناکامی احتمالی در دستیابی به اهداف تعیین شده است. پاسخ-گویی و شفافیت با یکدیگر همبستگی و رابطه متقابل دارند، به طوری که شفافیت پیامد وجود پاسخ‌گویی بوده و شفافیت بدون پاسخ‌گویی بی‌معنی خواهد بود. از طرفی پاسخ‌گویی نیز مستلزم شفافیت و داشتن اطلاعات ضروری است. تجربه‌های جهانی نیز نشان می‌دهد که فقدان شفافیت و پاسخ‌گویی از موانع اساسی توسعه کشورها است. اگر حسابرسی به عنوان فرآیند نظام‌مند گردآوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک مربوط به وقایع و فعالیت‌های مالی، برای تعیین درجه انطباق آن‌ها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع قلمداد شود، این فرآیند

۱۴). سایر حسابرسی‌های مالی شامل تعیین مواردی به شرح زیر است:

۱) آیا اطلاعات مالی طبق موازین وضع یا اعلام شده، ارائه می‌شود؟

۲) آیا واحد مورد رسیدگی، الزامات مالی خاصی را رعایت می‌کند؟

۳) آیا ساختار کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی در مورد گزارشگری مالی و یا نگهداری از دارایی-ها به نحو مناسبی طراحی شده و در جهت دست-یابی به اهداف کنترلی به اجرا درآمده است؟ (کمپته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸: ۱۵).

حسابرسی عملیاتی به اموری اطلاق می‌شود که بر اساس ارزیابی شواهد کافی و مناسب در برابر معیارهای بیان شده نظیر الزامات خاص، معیارهای سنجش یا رویه‌های تجاری تعریف شده، اطمینان یا نتایجی را فراهم می‌کند. حسابرسی عملیاتی تجزیه و تحلیل عینی فراهم می‌کند به گونه‌ای که مدیریت و افراد عهده‌دار حاکمیت و نظارت بتوانند از اطلاعات حاصله برای بهبود عملکرد برنامه و عملیات، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری توسط اشخاص مسئول سرپرستی یا راه‌اندازی اقدام اصلاحی و کمک به پاسخگویی به عموم استفاده کنند (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۷: ۱۷). حسابرسی عملیاتی شامل حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی و برنامه است (کمپته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸: ۱۶؛ و مهدوی، ۱۳۸۴: ۲۹۳). صرفه اقتصادی و کارایی شامل تعیین (الف) تحصیل، حفظ و مصرف منابع واحد مورد رسیدگی (مانند نیروی انسانی، دارایی‌ها و ظرفیت آن) با رعایت صرفه اقتصادی و به صورت کارا، (ب) موارد عدم رعایت کارایی‌ها یا رویه‌های غیراقتصادی مورد استفاده و (ج) رعایت قوانین و مقررات مربوط به صرفه اقتصادی و کارایی به وسیله واحد مورد رسیدگی است. حسابرسی برنامه

تبصره آن به انجمن شهر و وزارت کشور ارسال دارد [حسابرسی مستقل].

ج) رسیدگی نهائی به وسیله انجمن شهر از طریق بررسی گزارش‌های مالی و گزارش حسابرسان مذکور در بند ب ماده فوق [تفریغ بودجه].

انتظار بر این است که اجرای این قانون به صورت صحیح و کامل، منجر به اثربخشی اجرای حسابرسی مالی در شهرداری شود. به بیان دقیق‌تر، اجرای صحیح و کامل حسابرسی مالی به بهبود کنترل‌های داخلی، شناسایی و پیشگیری موارد عدم رعایت قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های داخلی، فرآیند کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی و ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن برآوردها در شهرداری شود. همچنین، علی‌رغم الزام حسابرسی مالی در شهرداری‌ها، بسیار از شهرداری با توجه به نیاز و الزام شورای شهر به اجرای حسابرسی عملیاتی در شهرداری روی می‌آورند. لذا انتظار بر این است که اجرای درست این حسابرسی به بررسی برنامه‌ها، صرفه اقتصادی و کارایی در شهرداری کمک کند.

#### پیشینه پژوهش

در ادامه به برخی از پژوهش‌های انجام شده در زمینه موضوع پژوهش حاضر اشاره می‌شود. در این راستا، ابتدا مطالعات داخلی مطرح و سپس به پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور اشاره می‌شود.

نیکخواه آزاد و مجتهدزاده (۱۳۷۸) به "بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل" پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرسش شوندگان بر وجود شانزده حوزه مسئولیت تأکید بیشتری داشتند. همچنین نتایج آزمون فرضیه‌ها، شکاف بالقوه موجود در دیدگاه‌های مختلف که می‌تواند فاصله‌ای در انتظارات گروه‌های مختلف ایجاد کند را شناسایی کرد. هدف دیگر پژوهش، تعیین میزان

نقش مؤثری در ارتقا سطح پاسخ‌گویی و شفافیت ایفا می‌کند (رحیمیان، ۱۳۸۷). دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۰۷) نیز بر این موضوع تأکید داشته و معتقد است که "حسابرسی برای پاسخگویی دولت به عموم ضروری است. حسابرسی و امور اطمینان‌دهی بسته به نوع و دامنه حسابرسی یک ارزیابی مستقل، عینی و بی‌طرفانه از مباشرت، عملکرد و بهای سیاست‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولت فراهم می‌کند" (ص. ۵).

باباجانی و همکاران (۱۳۸۸) نیز معتقدند که فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی با ارائه گزارش تکمیل نمی‌شود و در ادامه حسابرس با استفاده از ساز و کارهای مناسب، گزارش‌های ارائه شده به وسیله پاسخ‌گو را مورد رسیدگی و اظهارنظر قرار می‌دهد تا مبنایی برای قضاوت آگاهانه برای پاسخ‌خواهان و نمایندگان قانونی آن‌ها فراهم کند. (ص. ۱۱۲). افزون بر بهبود پاسخ‌گویی، با توجه به این‌که فرآیند حسابرسی جزء اساسی مدیریت شفاف و کارا محسوب می‌شود، حسابرسی اثربخش رکن اساسی مدیریت عمومی نوین است (میزراهی و نس-ویسمن، ۲۰۰۷: ۱۸۸).

با توجه به اهمیت و نقش حسابرسی در شهرداری‌ها، اجرای حسابرسی در این نهادهای عمومی به یک الزام قانونی تبدیل شده است (بهرامی و بهرامی، ۱۳۸۸: ۴۶۳). بر اساس ماده ۴۴ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها (۱۳۴۶) رسیدگی و ممیزی حساب شهرداری‌ها در سه مرحله به شرح زیر انجام خواهد شد:

الف) حسابرسی به وسیله شهرداری قبل و بعد از خرج به وسیله کارکنان ثابت شهرداری که اطلاعات کافی در امور مالی و حسابداری داشته باشد [حسابرسی داخلی].

ب) حسابرسی به وسیله حسابداران قسم خورده یا متخصص که از طرف انجمن شهر انتخاب خواهد شد و در موقع تفریغ بودجه شهرداری مکلف است نتیجه گزارش حسابرسان مذکور را همراه تفریغ بودجه در اجرای مفاد ماده ۶۷ و

بخش اعتبارات بانک‌ها و حساب‌برسان مستقل شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی بود. فرضیه‌های پژوهش به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم شد. فرضیه‌های الف در ارتباط با سیزده عامل شناسایی شده موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل، طراحی گردید. نتایج آزمون این فرضیه‌ها نشان داد که پرسش‌شوندگان بر وجود بیست و چهار عامل تأکید بیشتری دارند. فرضیه‌های گروه ب در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان مستقل (بین گروهی)، تفاوت بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (درون گروهی) طراحی شد. نتایج آزمون این فرضیه‌ها نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معناداری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

نخبه‌فلاح (۱۳۸۴) به بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران پرداخت. یافته‌های پژوهش وی حاکی از آن بود که عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت در راستای اهداف سازمان، نبود قوانین و مقررات مناسب، نداشتن مهارت کافی حساب‌برسان، نبود استانداردهای حرفه‌ای مناسب برای اجرای عملیات، نبود فرهنگ پاسخ‌گویی و منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری‌ها و روش‌های عملی از مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت است. حساس‌یگانه و مداحی (۱۳۸۸) به بررسی اثربخشی فرآیند حسابرسی مستقل در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن بود که فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت دربرآوردهای حسابداری و همچنین کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی

اهمیت هر یک از حوزه‌های مسئولیت و تشخیص میزان اثربخشی حساب‌برسان در ایفای مسئولیت‌های خود در حوزه‌های شناخته شده بود. با استفاده از نتایج به دست آمده، هفده حوزه مسئولیت برتر که میانگین میزان اهمیت آن‌ها بیش از ۲/۵ بود، انتخاب شد.

سجادی و ناصح (۱۳۸۲) به بررسی میزان سودمندی و اثربخشی اجرای حسابرسی مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بیانگر این بود که حسابرسی مستقل در خصوص کشف و کاهش احتمال وقوع تخلف، اعمال غیرقانونی و ارزیابی دقیق مبنای برآوردهای حسابداری، مؤثر و سودمند است. اما، در زمینه بهبود سیستم کنترل داخلی، کشف و کاهش احتمال وقوع اشتباه، تقلب و ارائه مبنایی برای ارزیابی فرض تداوم فعالیت شرکت‌ها سودمند نیست.

سجادی و جامعی (۱۳۸۲) به بررسی میزان سودمندی و اثربخشی حسابرسی دیوان محاسبات ایران از دیدگاه مدیران مالی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش آنان بیانگر این بود که حساب‌برسان دیوان محاسبات در انجام حسابرسی از دانش و تجربه کافی برخوردار نیستند و در رسیدگی‌ها، راهبردهای خاص سازمان‌های دولتی را در نظر نمی‌گیرند و به نظارت حین خرج کمتر اهمیت می‌دهند.

مجتهدزاده (۱۳۸۲) به بررسی "جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی" پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که از دید پاسخ‌دهندگان، خدمات حسابرسی، اهمیت دارد و به طور اثربخش انجام می‌شود.

مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) به بررسی "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان" پرداختند. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران (کارشناسان ارشد)

حسابداری تعهدی با رویکرد بودجه ریزی عملیاتی می باشند.

در خارج از کشور نیز میزراهی و نس-ویسمن (۲۰۰۷) روشی را برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی در شهرداری‌ها پیشنهاد کردند. اثربخشی حسابرسی اساساً به عنوان تعداد و دامنه ایرادهای اصلاح شده در نتیجه اجرای حسابرسی تعریف شده است. روش پیشنهادی در این پژوهش بر فرآیند تحلیل سلسله مراتبی استوار است. این روش با اختصاص وزن به هر یک از ایرادها امکان رتبه‌بندی اهمیت نسبی هر یک از ایرادها در گزارش حسابرسی را فراهم می‌کند. با بکارگیری این روش برای حسابرسی شهرداری‌ها، ابزاری برای ارزیابی اثربخشی از طریق پرسش‌نامه‌های توزیع شده بین کارشناسان فراهم شده و کاربرد آن‌ها در سه شهرداری تشریح شده است.

الزبان و گوئیام<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی عربستان سعودی را شناسایی کردند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که بکارگیری حسابرسان داخلی با تجربه، تخصیص منابع کافی، ارتباط مناسب با حسابرسان مستقل و ایجاد واحد حسابرسی داخلی دارای استقلال از معیارهای اثربخشی حسابرسی مستقل در نهادهای بخش عمومی محسوب می‌شود.

تاکی<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۶) به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در غنا پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که تخصص، استقلال سازمانی و ارتقاء از طریق آموزش مستمر بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر مستقیم دارد.

#### فرضیه‌های پژوهش

براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده در بالا، به منظور بررسی میزان اثربخشی اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها به عنوان یکی از

اثربخش می‌باشد. همچنین تفاوت معناداری بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورت‌های مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس وجود دارد و مبالغ اعلام شده از سوی حسابرس عمدتاً کمتر از مبلغ تحریفات بوده است.

وحیدی الیزی و گرامی مقدم (۱۳۹۵) به ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش، از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری اطلاعات و نیز از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج و یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل، بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.

امینی مهر و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه ریزی برنامه ای در شهرداری‌های استان فارس پرداختند. این مطالعه از نوع توصیفی پیمایشی می باشد که شامل ۱۵۳ نفر از مدیران و کارشناسان امور مالی در سال ۱۳۹۳ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از یک پرسشنامه ۲۵ سوالی از مقیاس پنج گزینه ای لیکرت گردآوری و از روش های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن توزیع داده ها و آزمون های ضریب همبستگی اسپیرمن و تحلیل واریانس فریدمن و ماتریس همبستگی استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده ها نشان می دهد که بین متغیرهای درآمد‌ها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه ریزی برنامه ای مغایرت اساسی وجود دارد. با توجه به اینکه اساس بودجه ریزی برنامه ای، مبنای نقدی حسابداری می باشد لذا شهرداری ها در جهت بهبود گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی مدیران ناگزیر به اجرای



بخش عمومی در کشور، گستره عملیات آنها و گزارش‌های منتشره توسط آنها و الزام قانونی آنها به حسابرسی مستقل است. بر این اساس، جامعه آماری این پژوهش را معاونان اداری و مالی، مدیران مالی، روسای حسابداری و حساب‌رسان داخلی شهرداری‌های استان فارس تشکیل می‌دهد. بر اساس آمار و اطلاعات وزارت کشور و سازمان همیاری‌ها و شهرداری‌های استان فارس، تعداد شهرداری‌های استان فارس در اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۹۶، بالغ بر ۱۰۲ شهرداری و جامعه آماری بالغ بر ۳۰۷ نفر است. در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نمی‌شود و جامعه آماری بر نمونه آماری منطبق است. در نهایت ۱۸۱ پرسش‌نامه دریافت شد. بنابراین، نرخ برگشت در حدود ۵۹ درصد است. به منظور بررسی پایایی در ابتدا تعداد ۲۰ پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد نمونه آماری انتخاب شده به صورت تصادفی توزیع شد. آلفای کرونباخ در جدول شماره ۱ ارائه شده است. با توجه به این که در همه موارد، آلفای کرونباخ بیشتر از ۷۰ درصد است، هیچ یک از سوالات حذف نگردید. در این پژوهش سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر استاد محترم راهنما در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. بنابراین، سؤال‌های پرسش‌نامه از اعتبار محتوایی لازم برخوردار است.

جدول ۱: نتایج آلفای کرونباخ

شماره فرضیه	آزمون آلفای کرونباخ
۱-۱	۰/۸۲
۲-۱	۰/۷۸
۳-۱	۰/۸۷
۴-۱	۰/۸۵
۱-۲	۰/۸۳
۲-۲	۰/۷۹
کل	۰/۷۴

همچنین، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده در این پژوهش از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی

سازمان‌های بخش عمومی در کشور، فرضیه‌های اصلی و فرعی به شرح زیر تدوین شده است:

۱) حسابرسی مالی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا می‌شود.

۱.۱. اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها باعث بهبود کنترل‌های داخلی می‌شود.

۲.۱. اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها باعث شناسایی و پیشگیری موارد عدم رعایت قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های داخلی می‌شود.

۳.۱. اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها اطمینان معقولی نسبت به کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی می‌دهد.

۴.۱. اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن برآوردها می‌شود.

۲) حسابرسی عملیاتی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا می‌شود.

۱. حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا می‌شود.

۲. حسابرسی برنامه در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا می‌شود.

### روش پژوهش

این پژوهش، پژوهشی کاربردی است. جهت جمع‌آوری داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها با توجه به موضوع پژوهش از روش پژوهش‌های پیمایشی استفاده می‌شود. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۴ سؤال عمومی و ۴ سؤال تخصصی استفاده شده است.

در این پژوهش، شهرداری‌ها به عنوان نماینده سازمان‌های بخش عمومی انتخاب شده‌اند؛ دلیل انتخاب شهرداری‌ها به عنوان نماینده سازمان‌های

داده‌ها را به ترتیب صعودی مرتب کنیم داده متناظر با نفر وسط چه عددی است. آماره نما نیز نشان می‌دهد چه عدد یا گزینه‌ای بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه-ها نیز بیانگر دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده است.

جدول ۲: آماره‌های توصیفی فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱-۱	۳/۰۷۲	۳	۳	۰/۷۵۲
۲-۱	۳/۱۷	۳/۵۰	۳/۵۰	۰/۷۴۲
۳-۱	۳/۰۷	۳/۳۷	۳/۶۳	۰/۸۵۰
۴-۱	۲/۷۰	۲/۶۶۷	۳	۰/۸۳۶
۱-۲	۲/۳۲	۲/۳۳	۲/۷۸	۰/۸۷۶
۲-۲	۲/۳۲	۲	۱/۸۶	۰/۹۰۲

#### آزمون فرضیه‌های فرعی

نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف (K-S) نشان داد که فراوانی هیچ یک از فرضیه‌های فرعی پژوهش، از توزیع نرمال برخوردار نیست. بنابراین، فرضیه‌های مزبور با استفاده از آزمون «میانه» مورد بررسی قرار گرفت. جدول شماره ۳، نتایج آزمون آماری فرضیه‌های فرعی پژوهش را نشان می‌دهد.

نتایج جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که در فرضیه ۱-۱ از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۷۸ نفر از آن‌ها جواب-های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. بر این اساس می‌توان ادعا کرد که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها تا حدودی باعث بهبود کنترل‌های داخلی، شده است؛ ولی با توجه به مقدار احتمال اثربخشی آن چندان مناسب نمی‌باشد. هم‌چنین، براساس نتایج جدول شماره ۳ در فرضیه ۱-۲ از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۱۱۶ نفر از آن‌ها جواب‌های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. با توجه به این که در فرضیه دوم، ۶۴٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال مربوطه، می‌توان ادعا کرد که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها

اطلاعات عمومی بدست آمده از سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه از طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، درصد هر گزینه و درصد تجمعی و آماره‌های توصیفی (میانگین، میانه، نما و انحراف معیار) برای سؤال‌ها استفاده شده است. در بخش آمار استنباطی، با استفاده از آزمون پارامتری t تک نمونه‌ای (یا در صورت عدم احراز مفروضات پارامتریک، آزمون ناپارامتری میانه) در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه‌های پژوهش آزمون شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری بالا از نرم افزار SPSS نسخه ۱۹ استفاده شده است.

#### یافته‌ها

نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۱۸۱ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۱۴۸ نفر، معادل ۸۱/۷ درصد را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی میزان تحصیلات نشان می‌دهد که اغلب پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد می‌باشند؛ به گونه‌ای که ۹۴/۵ درصد پاسخ-دهندگان دارای مدرک کارشناسی یا کارشناسی ارشد هستند. تجزیه و تحلیل رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان نیز نشان دهنده این موضوع است که ۶۶/۸ درصد از پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری، ۲۱/۵ درصد رشته مدیریت، ۵ درصد رشته اقتصاد و مابقی در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. سابقه کاری نشان‌دهنده این است که ۸۱/۲ درصد بیشتر از ۵ سال سابقه‌کار در مسئولیت خود دارند که این عوامل می‌تواند جهت اعتبار بخشیدن به یافته‌های پژوهش مورد استفاده قرار گیرد.

آماره‌های توصیفی فرضیه‌های پژوهش، مندرج در جدول شماره ۲، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های ۱-۱، ۱-۲ و ۳-۱ بیشتر از میانگین طیف (۳) و برای مابقی سؤال‌ها کمتر از میانگین طیف است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر

بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. با توجه به این که در این فرضیه، ۷۰٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های کوچکتر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال، می‌توان ادعا کرد که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن برآوردها نمی‌شود.

جدول شماره ۳ نتایج مرتبط با فرضیه‌های زیرمجموعه فرضیه دوم را نیز نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، در مورد فرضیه ۱-۲ از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۳۴ نفر از آن‌ها جواب‌های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. لذا بر اساس این که در این فرضیه، ۸۱٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های کوچکتر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال، می‌توان ادعا کرد که حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود. همچنین،

باعث شناسایی و پیشگیری موارد عدم رعایت قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های داخلی می‌شود. افزون‌بر این، نتایج جدول مذکور نشان می‌دهد که در فرضیه ۱-۳ از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۱۰۲ نفر از آن‌ها جواب‌های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. با توجه به این که در این فرضیه، ۵۶٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگتر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال، می‌توان ادعا کرد که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها تا حدودی نسبت به کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی، اطمینان می‌دهد؛ با این وجود، حسابرسی مستقل در خصوص کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست. در نهایت نتایج مربوط به فرضیه ۱-۴ مندرج در جدول شماره ۳ حاکی از آن است که از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۵۴ نفر از آن‌ها جواب‌های

جدول ۳: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های فرعی

شماره فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	مقدار احتمال
۱-۱	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۰۳	۰/۵۷	۰/۵	۰/۰۵۲
	بزرگ‌تر از میانه	۷۸	۰/۴۳		
	کل	۱۸۱	۱		
۲-۱	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۶۵	۰/۳۶	۰/۵	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۱۱۶	۰/۶۴		
	کل	۱۸۱	۱		
۳-۱	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۷۹	۰/۴۴	۰/۵	۰/۱۰۲
	بزرگ‌تر از میانه	۱۰۲	۰/۵۶		
	کل	۱۸۱	۱		
۴-۱	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۲۷	۰/۷۰	۰/۵	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۵۴	۰/۳۰		
	کل	۱۸۱	۱		
۱-۲	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۴۷	۰/۸۱	۰/۵	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۳۴	۰/۱۹		
	کل	۱۸۱	۱		
۲-۲	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۴۹	۰/۸۲	۰/۵	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۳۲	۰/۱۸		
	کل	۱۸۱	۱		

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

ارزش مورد آزمون = ۳		تفاضل میانگین		احتمال معناداری (یک طرفه)	درجه آزادی	آماره t
فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	کمران پایین	کمران بالا	۰/۰۰۶۷۹	۰/۸۹۳	۱۸۰	۰/۱۳۴
	-۰/۰۰۶	۰/۱۰۶				

پاسخ‌دهندگان به گزینه‌های بیشتر از ۳ در مورد سوال‌های این فرضیه پاسخ داده‌اند. با توجه به این‌که در این فرضیه، ۸۲٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های کوچکتر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال، می‌توان ادعا کرد که «حسابرسی عملیاتی در شهرداری-ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود».

در خصوص فرضیه ۲-۲ از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۳۲ نفر از آن‌ها جواب‌های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. لذا بر اساس این‌که در این فرضیه، ۸۲٪ پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های کوچکتر از میانه را انتخاب کرده‌اند و با توجه به مقدار احتمال، می‌توان ادعا کرد که حسابرسی برنامه در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود.

آزمون فرضیه‌های اصلی

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم

مقدار	نسبت	درصد مشاهده شده	تعداد	طبقه
احتمال <td>آزمون <td>شده <td></td> <td>کوچک‌تر یا مساوی میانه</td> </td></td>	آزمون <td>شده <td></td> <td>کوچک‌تر یا مساوی میانه</td> </td>	شده <td></td> <td>کوچک‌تر یا مساوی میانه</td>		کوچک‌تر یا مساوی میانه
۰/۰۰۰	۰/۵	۰/۸۲	۱۴۹	
		۰/۱۸	۳۲	بزرگ‌تر از میانه
		۱	۱۸۱	کل

نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف (K-S) نشان‌دهنده آن بود که داده‌های فرضیه اصلی اول پژوهش از توزیع نرمال برخوردار می‌باشد. بنابراین، برای آزمون این فرضیه از آزمون t یک طرفه استفاده شده است. در جدول شماره ۴ نتایج آزمون فرضیه اصلی اول ارائه شده است.

نتایج جدول شماره ۴ بیانگر عدم رد فرض صفر برای فرضیه اول است. به عبارت دیگر، ادعای برابری میانگین جامعه با ارزش مورد آزمون را نمی‌توان رد کرد (میانگین پاسخ‌های پاسخ‌دهندگان با ارزش مورد آزمون، تفاوت معناداری ندارد)؛ یعنی اجرای حسابرسی مالی در شهرداری‌ها تا حدودی اثربخش است؛ با این وجود، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست.

نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف (K-S) نشان داد که فراوانی فرضیه اصلی دوم، از توزیع نرمال برخوردار نیست. بنابراین، فرضیه مزبور با استفاده از آزمون «میانه» مورد بررسی قرار گرفت. جدول شماره ۵، نتایج آزمون آماری این فرضیه را نشان می‌دهد.

نتایج جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که از ۱۸۱ نفر پاسخ دهنده، ۳۲ نفر از آن‌ها جواب‌های بیشتر از ۳ را انتخاب کرده‌اند. به عبارت دیگر، ۱۸ درصد از

بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی به عنوان یکی از ارکان مهم فرایند پاسخگویی، بنا به تعریف برخی از صاحب‌نظران، باعث کسب اطمینان سازمان از مسئولیت‌های اجتماعی خود نسبت به کسانی که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر تصمیمات سازمان تأثیر می‌گذارند، می‌شود (گلدان و همکاران، ۱۳۹۶). به عبارت دیگر، حسابرسی می‌تواند نقش کلیدی در تعیین خط‌مشی‌گذاری عمومی داشته باشد. در همین راستا، این پژوهش به بررسی اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به‌عنوان حلقه‌ی انتهای پاسخگویی به عنوان عاملی برای خط‌مشی‌گذاری عمومی پرداخته است.

نتایج بدست آمده از فرضیه ۱-۱ حاکی از آن است که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها تا حدودی باعث بهبود کنترل‌های داخلی، شده است؛ ولی

متأسفانه، بنا به گفته برخی از اعضای جامعه مورد بررسی، تمایل چندانی به استفاده از نتایج کارشناس به‌وسیله حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. (۲) استفاده از نیروی کار کم تجربه به‌وسیله موسسه‌های حسابرسی.

(۳) گزارش حسابرسی مستقل، اغلب به شورای شهر ارائه و کمتر به مسئولان انجام کار در مناطق و سازمان‌های وابسته به شهرداری‌ها ارائه می‌شود.

(۴) حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها، اغلب با تأخیر اجرا می‌شود.

(۵) نبود فرهنگ پاسخ‌گویی در شهرداری‌ها. مؤید الزام پاسخ‌گویی شهرداری‌ها در قبال شهروندان را می‌توان از مفاد ماده ۷۱ قانون شهرداری استنباط کرد: «شهرداری مکلف است هر شش ماه یک بار منتهی تا پانزدهم ماه بعد صورت‌جمعی از درآمد و هزینه شهرداری را که به تصویب انجمن شهر رسیده برای اطلاع عموم منتشر و سه نسخه از آن را به وزارت کشور ارسال کند و همچنین شهرداری مکلف است هر شش ماه یک بار آمار کلیه عملیات انجام شده از قبیل خیابان‌سازی و ساختمان‌های عمارات و سایر امور اجتماعی و بهداشتی و امثال آن را برای اطلاع عموم منتشر کرده و نسخه‌ای از آن را به وزارت کشور بفرستد.» متأسفانه، برخلاف این الزام قانونی، چنین اطلاعاتی و اطلاعات مشابه، به‌ندرت در اختیار عموم قرار می‌گیرد.

(۶) نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی در شهرداری‌ها. نبود استانداردهای حسابداری باعث می‌شود که حساب‌برسان معیار و مبنای مناسبی برای اظهارنظر در حسابرسی مالی در اختیار نداشته باشند و در نتیجه بر معیارهای شخصی مبتنی بر دیدگاه نظری خود متکی باشند.

(۷) کم‌اهمیت بودن امور مالی و به‌ویژه حسابرسی از دیدگاه مدیران شهرداری‌ها و این‌که احتمالاً

اثربخشی آن چندان مناسب نمی‌باشد. نتایج حاصل از فرضیه ۱-۲ بیانگر آن است که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها باعث شناسایی و پیشگیری موارد عدم رعایت قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های داخلی می‌شود. همچنین نتایج بدست آمده از فرضیه ۱-۳ حاکی از آن بود که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها تا حدودی نسبت به کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی، اطمینان می‌دهد؛ با این وجود، حسابرسی مستقل در خصوص کشف و اصلاح اشتباهات و تقلب‌های احتمالی، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست. افزون بر این، نتایج بدست آمده از فرضیه ۱-۴ حاکی از آن است که اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن برآوردها نمی‌شود.

نتایج بدست آمده از فرضیه ۲-۱ مؤید آن است که حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود. نتایج بدست آمده از فرضیه ۲-۲ بیانگر آن است که حسابرسی برنامه در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود.

نتایج بدست آمده از فرضیه اصلی اول حاکی از آن است که اجرای حسابرسی مالی در شهرداری‌ها تا حدودی اثربخش است؛ با این وجود، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست. نتایج بدست آمده از فرضیه اصلی دوم نیز بیانگر آن است که حسابرسی عملیاتی در شهرداری‌ها به نحو اثربخش اجرا نمی‌شود.

دلایل احتمالی اجرای غیراثربخش حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها به شرح زیر است:

(۱) عدم تخصص مؤسسه‌های حسابرسی منتخب شورای شهر در حسابرسی شهرداری‌ها و آشنا نبودن این مؤسسه‌ها با فعالیت‌های شهرداری‌ها و ویژگی‌های محیطی خاص آن‌ها. افزون بر این، با توجه به تخصصی بودن حسابداری و حسابرسی شهرداری‌ها، فرآیند حسابرسی مستلزم استفاده از نتایج کارشناس در بسیاری از زمینه‌هاست.

- حسابرسی مستقل صرفاً به دلیل رعایت الزامات قانونی اجرا می‌شود.
  - ۸) گزارش‌های نامناسب و یا ضعیف سیستم‌های حسابداری شهرداری‌ها.
  - ۹) به نظر می‌رسد که نبود شاخص‌های سنجش عملکرد در شهرداری‌ها، عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی و نبود استانداردهای حرفه‌ای مناسب برای اجرای عملیات، از عوامل عدم اجرا یا اجرای غیر اثربخش حسابرسی عملیاتی است.
  - ۱۰) کم توجهی آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و قانون شهرداری به امور حسابداری و حسابرسی؛ به طوری که در آیین‌نامه مالی فقط مواد ۴۲ و ۴۳ به حسابداری و ماده ۴۴ به «ممیزی و حسابرسی» اختصاص دارد و در آن، اصول و ضوابط خاصی برای حسابداری و حسابرسی مشخص نشده است. در قانون شهرداری نیز به جای تأکید بر صورت‌های مالی اساسی، بر تهیه بودجه و تفریغ بودجه تأکید شده است (ماده ۶۷).
- پیشنهاد‌های پژوهش**
- با توجه به نتایج پژوهش مبنی بر غیراثربخش بودن اجرای حسابرسی عملیاتی و نامناسب بودن وضعیت اثربخشی حسابرسی مالی در شهرداری‌ها و دلایل احتمالی ذکر شده در این خصوص، پیشنهاد‌های زیر ارائه می‌شود:
  - با توجه به عدم تخصص احتمالی مؤسسه‌های حسابرسی در حسابرسی شهرداری‌ها و آشنا نبودن این مؤسسه‌ها با فعالیت‌های شهرداری‌ها و ویژگی‌های محیطی خاص آن‌ها به شورای شهر پیشنهاد می‌شود که در انتخاب حسابرسان مستقل متخصص، تفحص بیشتری داشته باشند و دستورالعملی در خصوص نظارت مالی و نحوه انتخاب حسابرسان مستقل، تدوین شود.
  - توصیه می‌شود که پی‌گیری بیشتری به وسیله مسئولان شهرداری‌ها در مورد گزارش حسابرسی ارائه شده انجام شود. گفتنی است که بر اساس اسلام‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) مدیران و حسابرسان باید با توجه به ارزش‌های اخلاقی برای منافع ذی‌نفعان تلاش کنند.
  - پیشنهاد می‌شود که حسابرسی به موقع‌تر اجرا شود.
  - با توجه به ماهیت خاص شهرداری‌ها به عنوان یکی از سازمان‌های بزرگ بخش عمومی کشور پیشنهاد می‌شود که استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها تدوین شود.
  - پیشنهاد می‌شود که مدیران سازمان‌های بخش عمومی کشور از طریق برگزاری سمینارهای تخصصی و دوره‌های آموزشی، با اهمیت امور مالی و حسابرسی، بیشتر آشنا شوند.
  - پیشنهاد می‌شود که شهرداری‌ها از سیستم‌های حسابداری مناسب استفاده کنند.
  - پیشنهاد می‌شود که شاخص‌های مناسبی برای سنجش اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بخش عمومی تعیین شود، مدیران شهرداری‌ها و سایر سازمان‌های بخش عمومی از طریق سمینارهای تخصصی و دوره‌های آموزشی، با حسابرسی عملیاتی و اهمیت آن، بیشتر آشنا شوند و استانداردهای حرفه‌ای مناسبی برای اجرای عملیات تدوین شود.
  - پیشنهاد می‌شود که بررسی‌های لازم در مورد ضرورت و نحوه اصلاح قوانین مرتبط با امور مالی و حسابرسی شهرداری‌ها انجام شود.
- به پژوهش‌گران آینده نیز توصیه می‌شود:
- بررسی اثربخشی اجرای حسابرسی مستقل در سایر سازمان‌های بخش عمومی را مورد مطالعه و بررسی قرار دهند.

حبشی، نعمت (۱۳۹۲). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

حساس یگانه، یحیی و آزاده مداحی (۱۳۸۸). اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱، شماره ۴، صص. ۴۹-۷۶.

حسینی عراقی، سیدحسین (۱۳۹۱). حسابرسی دولتی. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی. دای، توماس (۱۹۹۵). مدل‌های تحلیل سیاستگذاری عمومی (ترجمه سویل ماکویی). فصلنامه مدیریت راهبردی، سال یازدهم، شماره ۱، صص. ۴۳-۷۴.

رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۷). حسابرسی دولتی و انواع آن. دانش حسابرسی، شماره ۲۷، صص. ۴-۱۶. سجادی، سید حسین و ناصح، لادن. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳، صص. ۶۵-۹۱.

سجادی، سیدحسین و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴، صص. ۱۲۹-۱۴۹. صف‌آرا، کلثوم و محمدرضا کاباران زاده قدیم (۱۳۹۶). شناسایی موانع حسابرسی کامپیوتری در سازمان‌های دولتی ایران (مورد مطالعه: سازمان حسابرسی). فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۵، صص. ۳۱-۴۴.

طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ وکیلی، حمیدرضا؛ و پیک فلک، جمشید. (۱۳۸۷). بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه‌های عمرانی در شهرداری‌ها و ارائه راهکارهای

- در پژوهشی دلایل غیراثر بخش بودن اجرای حسابرسی در شهرداری‌ها بررسی شود.
- پژوهشی مشابه در شهرداری‌های سایر استان‌ها انجام و نتایج آن با پژوهش حاضر مقایسه شود.

### منابع و مأخذ

اسلام‌زاده، امید؛ ایزدی‌نیا، ناصر و داریوش فروغی (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های راهبری سازمانی در بخش عمومی. فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، سال نهم، شماره ۳۰، صص. ۴۳-۵۹. امینی مهر، اکبر؛ مقدم، عبدالکریم؛ و ساره باستانی جهرمی (۱۳۹۵). مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها. حسابداری دولتی، دوره ۴، شماره ۴، صص. ۷-۱۴. آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها. (۱۳۴۶).

باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). پژوهش در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها؛ (جلد اول: مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها). تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.

باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

باباجانی، جعفر؛ محمدپور زرنندی، حسین؛ عالی‌ور، عزیز؛ علی‌مدد، مصطفی؛ صاره‌راز، علی؛ موسوی، سید مصطفی؛ غفاری، اسماعیل؛ اسلامی، جواد؛ و آخوندی، فریدون. (۱۳۸۸). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، جلد اول: مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.

بهرامی، پورهننگ و بهرامی، بهناز. (۱۳۸۸). اصول حسابداری و حسابرسی شهرداری، چاپ اول، تهران، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور.

دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسی مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۶ و ۲۷، صص. ۵-۷۰.

وحیدی الیزی، ابراهیم و مرضیه گرامی مقدم (۱۳۹۵). ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال هشتم، شماره ۳۱، صص. ۸۶-۹۹.

Alzeban, A. and D. Gwilliamb (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, No. 2, pp. 74-86.

Comptroller General of the United States. (2007). **Government Auditing Standards**, United States.

Hay, D. and C. Cordery (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40, pp. 1-15.

Mizrahi, S. and Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities Using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example. *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No. 3, pp. 187-210.

Radcliffe, V.S. (2012) The Election of Auditors in Government: A Study of Politics and the Professional. *Accounting and the Public Interest*, Vol. 12, pp. 38-61.

Tackie, G.; Marfo-Yiadom, E.; and S. O. Achina (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. *International Journal of Business and Management*; Vol. 11, No. 11, pp. 184-195.

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Hay and Cordery

<sup>2</sup> Radcliffe

<sup>3</sup> Comptroller General of the United States

<sup>4</sup> Alzeban and Gwilliamb

<sup>5</sup> Tackie

مناسب. دانش و پژوهش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۳، صص. ۱۴-۲۱ و ۷۱-۷۵.

قانون شهرداری. (۱۳۳۴).

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۱۳۹۲). مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی: اهداف گزارشگری مالی.

کمیته حسابرسی عملیاتی. (۱۳۷۸). **استانداردهای حسابرسی دولتی**، چاپ اول، تهران، سازمان حسابرسی.

گلداری، زهرا؛ امیری، مجتبی؛ قلی‌پور سوته، رحمت‌اله و منصور معظمی (۱۳۹۶). طراحی چارچوب مفهومی درگیرسازی ذینفعان در خط‌مشی‌گذاری عمومی. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶، صص. ۸۱-۱۰۵.

الماسی، حسن (۱۳۹۳). فرآیند سیاست‌گذاری عمومی (سیاست، تحلیل و انتخاب) نشر فردا - سپاهان، چاپ اول، تهران.

مجتهدزاده، ویدا (۱۳۸۲). جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی. مطالعات حسابداری، شماره ۴، صص. ۴۷-۷۰.

مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صص. ۵۳-۷۶.

مهدوی، غلامحسین. (۱۳۸۴). **حسابداری سازمان‌های دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی**، جلد دوم، چاپ دوم، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.

نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت. دانش حسابرسی، شماره‌های ۱۷ و ۱۸، صص. ۷۸-۹۴.

نیکخواه آزاد، علی و ویدا مجتهدزاده (۱۳۷۷ و ۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از