



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

زمان پذیرش نهایی: 99/07/20

شماره مجوز مجله: 80400

بررسی چالش های فرا روی اجرایی شدن حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در

شهرداری تهران

امیررضا فرقانی هریس

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی¹

چکیده :

پاسخگویی مبنای دولت دموکراتیک و محور اساسی مفهوم حکومت داری خوب محسوب می شود. اگر دولتهایی که قدرت دارند در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم گیری های خود به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم سالاری در حد حرف و شعار باقی می ماند. در کشورهای پیشرفته جهان توجه به سیستم حسابداری و حسابرسی مالی دولتها در کنار مسئولیت پاسخگویی به عنوان سیستم تهیه کننده اساسی اطلاعات سودمند و درخور استفاده برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولتها جایگاه ویژه ای به خود اختصاص داده است، تا شهروندان با استفاده از این اطلاعات بتوانند در خصوص عملکرد سازمانها قضاوت نمایند. امروزه در محیط اقتصادی که دارای نظام های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود .

تحقیق حاضر به بررسی چالشها ، موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران پرداخته شده است و برای این منظور یک فرضیه اصلی و سه فرضیه فرعی طراحی شد . جامعه آماری تحقیق با توجه به موضوع و اهداف تحقیق حاضر کلیه کارشناسان ، رؤسای حسابداری ، معاونین وقائم مقامان ذیحساب در مناطق 22گانه شهرداری، ادارات کل ، سازمانها و شرکت های وابسته می باشند که تعداد 757 نفر است . که برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز جهت تحلیل فرضیه های تحقیق از طریق پرسشنامه طراحی شده ، که بعد از انتخاب جامعه نمونه بین 255 نفر پرسشنامه پخش گردید و پس از جمع آوری و تلخیص داده ها از آزمون (t) برای تحلیل فرضیه ها استفاده شده ، و نتیجه تحقیق بیانگر آن است که عوامل محیطی ، عوامل فنی و فرآیندی و عوامل انسانی از موانع ومشکلات پیاده سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران می باشد .

واژگان کلیدی : حسابرسی عملیاتی-حسابرسی عملکرد-اثر بخشی -کارایی- صرفه اقتصادی- شهرداری- پاسخگویی

مقدمه: حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح بسیاری از سیستم های سازمان و هدایت آن به سوی اهداف می باشد. بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که موضوع هدایت مدیران برای توجه

¹ Corresponding Author Email: moradiasghar50@gmail.com



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

بیشتر رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی بستر مناسبی را برای انجام این نوع حسابرسی فراهم نموده است. در ایران نیز به موجب ماده 218 قانون برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه شرکت های دولتی موضوع ماده 41 قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آن توسط دولت تعیین می شود و نیز شرکت های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیات اقدام نمایند.

در سال های اخیر به دلیل نیاز مدیران بخش های خصوصی و دولتی به اطلاعات بیشتر برای ارزیابی کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی، ضرورت وجود فنون حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی $3E*S$ به نحو چشمگیری افزایش یافته است. بنابراین هر روش شناسی که در دست یافتن به اهداف این حسابرسی کمک کند، ارزشمند خواهد بود. ارزیابی عملکرد (از لحاظ معیارهای $3E*S$) شناسایی فرصت های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات، هدف های کلی حسابرسی عملیاتی را تشکیل می دهند. (موسسه حسابدار رسمی آمریکا، 42، 1982)

می توان گفت گسترش حسابرسی عملکرد و اجرای این حسابرسی در رشد توسعه اقتصادی کشور نقش مهم ایفا می کند؛ از این رو دستیابی به این هدف باید زمینه های لازم را برای اجرای آن ایجاد نماید (جوی پا، حسن، 109، 1389)

در این تحقیق تلاش گردیده تا موانع و چالش های پیاده سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران که به عنوان ابزاری برای یاری رساندن مدیران شهرداری در دستیابی به اهداف کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی از دیدگاه مدیران، حسابران، اساتید و کارشناسان مورد بررسی قرار گیرد تا سهم کوچکی در راستای شفافیت و پاسخگویی عمومی به عنوان یک جزء از فرایند دموکراسی، به صاحبان حق (مردم و نمایندگان محترم ایشان) برداشته شود.

بیان موضوع تحقیق (مساله):

در بخش های عمومی سراسر جهان، یک گروه انتخابی برای بهبود جنبه هایی از عملکرد بخش عمومی فعالیت می کند که شامل نهاد های عالی حسابرسی، کمیسیون بازرسی مجلس، کمیسیونهای ضد فساد، کمیسیونهای خدمات عمومی، برخی از سازمان های نظارتی و برخی از کمیسیون های حمل و نقل و کمیسیون های خدمات بهداشتی است. پژوهشگران عرصه های حقوقی، اقتصادی، سیاسی و حسابداری به تحلیل فعالیتهای روزانه بخش عمومی و اندازه گیری اثر آن بر کار سازمانهای بخش عمومی علاقه زیادی نشان داده اند. در این میان حسابرسی عملکرد بخش مهمی از کاربندنه بخش عمومی است. (سلیمانی امیری، صادقی عسکری، 1393)

حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت نیز یاد می شود از مباحث نسبتاً جدید در امور حسابرسی است که دامنه حسابرسی را از حسابرسی مالی فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه های حسابداری را بطور قابل ملاحظه ای افزایش می دهد (دیوان محاسبات کشور، 1388). و این نوع حسابرسی 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 روسا فراهم می آورد. شاخص های مورد استفاده در مولفه های



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

اساسی حسابرسی عملکرد، تاثیر قابل توجهی بر بهبود مستمر امور و بهره وری دستگاه های اجرایی می تواند داشته باشد . (فتاحی و دیگران، 1394، 45)

هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی می تواند شامل ارزیابی عملکرد شناسایی فرصتهای بهبود، بهبود عملیات و ارائه پیشنهاد هایی برای بهبود عملیات در چارچوب اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی یا لزوم انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعاليتها می باشد (علی نوری سارا و کلائی، 22، 1394).

حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین حسابرسی عملیاتی، مدیریت، عملکرد مدیریت نیز یاد می شود دامنه فراتر از حسابرسی مالی دارد و موضوع رسیدگی و اظهار نظر آن بر سه عنصر اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی تاکید دارد (معاونت فنی دیوان محاسبات، 3، 1388)

حسابرسی عملکرد به عنوان یک ابزار موثر در ایفای مسئولیت پاسخگویی، ایجاد شفافیت و دستیابی به اعتماد عمومی و همچنین حفاظت از بیت المال در مقابل سوء مدیریت ها و انواع رانت ها می تواند مورد استفاده قرار گیرد (ایمانی، بهشتی، 28، 1390).

از آنجاکه ضرورت ایجاد می کند با توجه به مسائل کمیایی و انتخاب دیوان محاسبات کشور باید از حسابرسی رعایت به سمت حسابرسی عملکرد حرکت نماییم تا از این طریق بتواند اطلاعات مناسبی را در راستای تصمیمات منطقی و مقضی فراهم نماید (ایمانی و جهانگیری، 1389، 1).

حسابرسی عملکرد که از آن با عناوین عملیاتی، مدیریت، عملکرد مدیریت نیز یاد می شود از مباحث نسبتاً جدید در امور حسابرسی است که دامنه آن از حسابرسی مالی فراتر بوده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه های حسابرسی را بطور قابل ملاحظه ای افزایش می دهد. و بر سه عنصر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی تأکید می کند (معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها، موسسات دولتی و نهادها، دیوان محاسبات کشور، اردیبهشت 88، 3).

به دلیل ویژگی های خاص نهادهای دولتی و تفاوت آن با نهادهای خصوصی و تعاونی حسابرسی عملکرد می تواند به عنوان معیاری جهت سنجش بهره وری و کارایی عملکرد مدیران دولتی مورد استفاده قرار گیرد. از آنجا که نهادهای دولتی بخش اعظمی از فعالیت هایشان غیر تجلری و بازرگانی می باشد و بیشتر اهداف فعالیت دولتی و نهادهای زیر مجموعه آن مباحث نظارت و کنترل و موضوعات مرتبط با منافع عمومی است و به دلیل عدم وجود رابطه بین درآمدهایی که نهادهای دولتی کسب می کنند و مخارجی که آن ها مصرف می کنند، یا خدماتی که آن ها ارائه می نمایند. سنجش عملکرد می تواند به عنوان معیاری جایگزین سود در بررسی کیفیت عملکرد مدیران دولتی تلقی می شود. همچنین می تواند به عنوان معیاری در راستای تعیین سطوح شایستگی و ارتقاء مدیریت نیز مورد استفاده قرار گیرد (دیتند هوفر، 438، 2001).

حسابرسی عملکرد به عنوان یک ابزار موثر در ایفای مسئولیت پاسخگویی، ایجاد شفافیت و دستیابی به اعتماد عمومی و هم چنین حفاظت از بیت المال در مقابل سوء مدیریت ها و انواع رانت ها می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

حسابرسی عملیاتی یکی از روشهای هایی است که از طریق ارزیابی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی سازمان یا شرکت و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات می تواند به مدیران کمک کند (یحیی کامیابی و مریم صلاحی نژاد - 1391)



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

براین اساس یکی از گام های نخست اجرای حسابرسی عملکرد برای دستیابی به رضایت شهروندان و نمایندگان مردم و پاسخگویی و حسابدهی بیش از پیش مدیریت شهری، و از طرفی دیگر، ناسامانی های اخیر بخش دولتی و حتی بخش های غیر دولتی عمومی و الزام به اجرای حسابرسی عملکرد در برنامه پنجم توسعه، همچنین اجبار دستگاه های دولتی به بودجه ریزی عملیاتی از سال سوم برنامه 5 ساله توسعه، توجه جدی به اجرای حسابرسی عملیاتی را در سازمان های دولتی و یا غیر دولتی را می طلبد و در راه اجرای فرایند حسابرسی عملکرد نخست بایست به شناسایی و تبیین چالشها، موانع پیاده سازی (مشکلات اجرایی) حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران پرداخت و سپس برای رفع این چالشها و موانع، به منظور هموار نمودن مسیر اجرای حسابرسی عملکرد باشد

ضرورت و اهمیت انجام موضوع تحقیق:

نهادهای عمومی غیردولتی و انتفاعی مانند شهرداریها با هدف ارائه خدمات عمومی و با ماهیت غیر انتفاعی شکل گرفته اند از این رو نمی توان در چنین واحدهایی از سود بعنوان یکی از ابزارهای عملکردی بهره برد و حسابرسی عملکرد بعنوان یک ابزار مناسب می تواند در شهرداریها برای تعیین میزان دستیابی به اهداف و چگونگی دستیابی به آنها کار گرفته شود. پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد بعنوان ابزار مناسب برای پاسخگویی در نهادهای عمومی غیرانتفاعی مانند شهرداری تلقی میشود و میتواند ارزش افزوده فراوانی را هم برای مدیران شهری در راستای تعاملات و تصمیمات سازمانی فراهم نماید و همچنین به شهروندان، نمایندگان ایشان در شورای اسلامی شهر تهران و دولت مردان و سایر نهادهای مردمی دیگر فرصت پاسخ خواهی را می دهد.

حسابرسی عملیاتی، بخش حائز اهمیتی از حسابرسی داخلی را تشکیل می دهد و این موضوع سبب شده تا برخی شکل پیشرفته حسابرسی داخلی را حسابرسی عملیاتی تلقی کنند. کونتز و آدانل² در کتاب مبانی مدیریت بیان می دارند "از دیگر ابزار موثر کنترل های مدیریتی، حسابرسی داخلی یا عنوانی که امروزه آن را به آن نام می شناسند، حسابرسی عملیاتی است". هدف اولیه حسابرسی داخلی، ارزیابی کنترل های موجود در سازمان به منظور اطمینان یافتن از این است که مخاطرات تجاری همواره در نظر گرفته می شود و سازمان به طور اقتصادی، کارآمد، اثربخش به هدف هایش دست می یابد.

حسابرسی داخلی، خود شامل حسابرسی های مالی، رعایت و عملیاتی است، ولی مرزهای مشخصی بین حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی وجود ندارد به همین دلیل اغلب، حسابرسی عملیاتی به صورت خدمتی جداگانه و خاص ارائه می شود (گرین ویل³، 1995، 27) به عقیده لئوهربرت⁴ در بدو حسابرسی عملیاتیف حسابرس ایده و ذهنیتی مبنی بر اینکه سازمان چه برنامه هایی دارد و یا به کدام سو در حال پیشروی است، ندارد. این موضوع می تواند به عنوان بزرگترین مزیت حسابرسی عملیاتی تلقی شود، چرا که حسابرس نسبت به مدیریت در موقعیتی قرار دارد که دور از هرگونه تعصب و پیش داوری و با ذهن باز می تواند نتیجه بهینه را برای سازمان در پی داشته باشد.

² Koontz and O'Donnell

³ Greenwail

⁴ Leo Herbert



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

حسابرسی جامع، حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی، حسابرسی داخلی مدرن، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مدیریت، حسابرسی سیستم‌ها نام برد. (فلشر و زارسکی^۵، ۲۰۰۲). در ایران، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تعریفی برای حسابرسی عملیاتی ارائه کرده است که برگرفته از تعریف کاسلر و کروکت^۶ در سال ۱۹۸۲ است.

حسابرسی عملیاتی فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهاى عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است.

اثربخشی معرف میزان دستیابی به هدف‌ها است. کارایی عبارت از نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) است و صرفه اقتصادی عبارت از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب می باشد (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰).

براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابدان رسمی که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، هدف های کلی حسابرسی عملیاتی شامل الف) ارزیابی عملکرد ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیات ج) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر است. بنابراین یکی از راهکارهای بهبود کارایی و اثربخشی عملیات سازمان، بهره مندی از حسابرسی عملیاتی است. (آزاد^۷، ۱۳۰۱۹۹۴).

فلسفه وجودی حسابرسی عملیاتی، پاسخگویی به کنترل های اضافی مدیریت است که از طریق این نوع حسابرسی به دست می آید (لن^۸، ۱۹۸۳، ۹۷۲).

باتوجه به اینکه تا سال ۱۳۶۲ عمده منابع درآمدی و مالی شهرداری‌ها از محل اعتبارات عمومی و به وسیله دولت تامین می‌شده است. فرایندی که در بند «ب» ماده ۵۲ قانون بودجه سالانه کشور سال ۱۳۶۲ با تاکید بر استقلال مالی و درآمدی شهرداری‌ها بر آن نقطه پایان گذاشته شده و شهرداری‌ها از جمله شهرداری تهران متکی به درآمدهای پایدار و ناپایدار خود، که از طریق شهروندان محترم تهران بزرگ پرداخت میگردد است لذا دسترسی به منابع و بمنظور تخصیص بهینه این منابع کم و هدایت منابع در دسترس به شکل مناسب، بهینه، اثر بخش و کارا به یک مدیریت و کنترل نیازمند است که سیستم حسابرسی عملکرد می تواند از طریق اندازه گیری معیارهای اثر بخش، کارایی، صرفه اقتصادی مسایل زیست محیطی و موضوعات اخلاقی به هدف مهم یاری و کمک رساند. حسابرسی عملکرد همچنین می تواند از طریق ارزیابی فعالیتهای گذشته یک سازمان را به ترسیم کشیده و اهداف آینده شهرداری‌ها را در راستای مدیریت هوشمند یاری رساند و پیاده سازی مناسب و بهینه سیستم حسابرسی عملکرد بدلیل مزایای فنی و آثار اثربخش ملموس آن می تواند کارآمدی مدیریت شهری را بهبود ببخشد و بهبود مدیریت شهری منجر به بهبود سطح ارائه خدمات شهری گردد و توانایی سطح پاسخگویی را ارتقا می بخشد و از این طریق رفاه و رضایت شهروندان را در پی خواهد داشت .

بنابراین بررسی و تبیین چالشها، موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران دارای اهمیت و ضرورت خاص خود می باشد و پیاده سازی آن که بطور خلاصه ضرورت و اهمیت انجام پژوهش حاضر عبارتند از:

۱- ابزاری مناسب برای پاسخگویی مدیران شهری

5 Flesher & Zareeki

6 Casler & Crockett

7 Azad

8 Lane



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

- 2- کمک به استفاده بهینه از منابع ظرفیتهای موجود در شهرداری تهران با ارزیابی اثربخشی و کارایی و صرفه اقتصادی بکارگیری منابع نایاب موجود.
- 3- می تواند از طریق ارزیابی فعالیتهای گذشته یک سازمان را به ترسیم کشیده و اهداف آینده شهرداریها در راستای مدیریت هوشمند یاری رساند و موجب بهبود خدمات شهری گردد.
- 4- پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی بیشتر
- 5- فراهم نمودن زمینه های برای استاندارد کردن خدمات در شهرداری تهران
- 6- جایگزینی کنترل نتایج فعالیت ها به جای کنترل مراحل انجام کار

پیشینه تحقیق :

با توجه به سطوح مسئولیت پاسخگویی ارائه شده توسط استوارت (استوارت، 13، 1984)، اهمیت و ضرورت اندازه گیری 3E*S را از آنجا می توان تشخیص داد که منجر به ارتقای ایفای پاسخگویی از سطح پاسخگویی مالی به پاسخگویی عملیاتی می شود. استانداردهای حسابرسی سازمان بین المللی موسسات حسابرسی بزرگ 9 (استاندارد 1.0.38 و 1.0.40) بیان می کند: " حیطه ی کاملی از حسابرسی دولت شامل حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت قوانین مقررات موضوعه است " و " حسابرسی عملکرد به حسابرسی 3E*S مربوط می شود (www,issai.org) .

قابل ذکر است حسابرسی عملکرد در بخش خصوصی تحت عنوان حسابرسی عملیاتی، حسابرسی جامع یا حسابرسی مدیریت انجام می شود.

استانداردهای حسابرسی (استاندارد 1.0.40) 3E*S را به این شکل توصیف می کند. صرفه اقتصادی (پایین نگه داشتن بهای تمام شده) کارایی (ساختن بیشترین یا بهترین خروجی از منابع در دسترس) اثربخشی (نائل شدن به مقاصد و اهداف قید شده) هنگام حسابرسی کردن اثربخشی باید تلاش شود برای تعیین اندازه ای که ابزارهای استفاده شده و فعالیت ها و خروجی های آنها در حقیقت به سمت دستیابی به اهداف خط مشی، گروه های اهداف کمی، یا سطح عملکرد کمک کرده اند. این حسابرسی اثربخشی در کاربرد درستش است (www,issai.org).



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

حسابرسی عملکرد مسیر اصلی حسابرسی مدرن و هم راستای توسعه‌ی حسابرسی است. پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد به منظور تکمیل سیستم کنترل داخلی، بهبود کارایی مدیریتی و تقویت پیاده‌سازی وظایف از اهمیت بالایی برخوردار است. به هر حال تحقیق روی حسابرسی عملکرد تحت فشار برای ایجاد نظریه‌ها و کمبود روش‌های کارا و موثر است (لی، 2010، 219).

تحقیقات داخلی:

ترتیب	محقق	سال	نتایج
1	حمیدرضا صدیقی مقدم	1380	پژوهشی با عنوان بررسی آثار عملکرد واحد حسابرسی عملکرد مدیریت سازمان کشاورزی و صنایع غذایی بنیاد در بهره‌وری شرکت‌های گروه کشاورزی
2	پرویز آزاد پیما	1379	پژوهشی در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز. با عنوان بررسی ضرورت حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران.
3	محمود رضا پور	1384	پژوهشی در موسسه عالی بانکداری ایران با عنوان بررسی موانع و مشکلات اجرایی حسابرسی عملیاتی در بانک مسکن.
4	نیمانصر زاده	1384	بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی توسط موسسات حسابرسی در ایران پرداخته است
5	محسن جعفری	1382	بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در صنعت بیمه پرداخته است
6	علی رمضانی	1389	بررسی دیدگاه حسابرسان و مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران نسبت به حسابرسی عملیاتی
7	آقایان ایمانی وجهانگیری	1389	بررسی موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در شرکت‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان مستقل صورت پذیرفت

تحقیقات خارجی :



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



پژوهشی با عنوان چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در آمریکا	2006	سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخگویی	1
پژوهشی در آمسترام هلند با عنوان اثر بخشی حسابرسی عملکرد	2008	کاترین وتس	2
عامل اصلی تقاضا برای اجرای حسابرسی عملکرد ، تغییر در وظایف و فعالیت های دولت ، سیاستگذاران و مدیران و استفاده کنندگان از اطلاعات واحدهای دولتی بوده است	2008	اداره حسابرسی ملی (ANAO) استرالیا	3

روش تحقیق

این تحقیق بر اساس هدف در زمره تحقیقات کاربردی و بر اساس روش پیمایشی و ابزار گردآوری اطلاعات ، مطالعه کتابخانه ای ، پایگاه های علمی ، مجلات ، کنفرانس های معتبر و پرسش نامه از معاونین و مدیران کل ستادی ، قائم مقامان ذیحساب 2 ، معاونین مالی و اقتصاد شهری مناطق 22 گانه شهرداری تهران ، معاونین برنامه ریزی و توسعه شهری و مسئولین ادارات بودجه و همچنین روسای حسابداری و کارشناسان و اساتید محترم است .

جامعه و نمونه تحقیق

جامعه آماری تحقیق حاضر از معاونین و کارشناسان ادارت کل ستادی، معاونین شهرداران مناطق ، روساء حسابداری، و قائم مقام ذیحساب در مناطق 22 گانه و شرکتهای سازمانهای شهرداری تهران، کارشناسان حوزه معاونتهای شهرداری و معاونین شرکت های و سازمانهای وابسته به شهرداری تهران و به آن را شامل می شود که تعداد آنها در مجموع 757 نفر در نظر گرفته شده اند که برای محاسبه حجم نمونه آماری از رابطه کوکران استفاده شده است که حجم نمونه آماری 255 نفر بدست آمد.

$$N \text{ جامعه آماری} = 757$$

$$P \text{ احتمال وجود صفت مشترک} = 0/5$$

$$q \text{ عدم احتمال وجود صفت مشترک} = 0/5$$

$$Z \text{ حدود اطمینان در سطح} = 1/96$$

$$d \text{ خطای قابل قبول} = 0/05$$



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq} = \frac{757 \times 3.84 \times 0.5 \times 0.5}{757 \times 0.0025 + 3.84 \times 0.5 \times 0.5} = 255$$

در تحقیق حاضر برای انتخاب نمونه آماری از روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای استفاده شده است. بدین ترتیب که جامعه آماری براساس واحدهای موجود در شهرداری تهران به 100 طبقه، طبقه بندی گردیده و سپس براساس جمعیت هر طبقه، سهم هر طبقه در نمونه آماری تعیین گردیده است.

قلمرو تحقیق

- قلمرو موضوعی تحقیق: تبیین چالشها، موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران
- قلمرو مکانی تحقیق: مناطق، سازمان ها و ادارات کل شهرداری تهران
- قلمرو زمانی تحقیق: از تاریخ 1395/05/26 تا 1395/12/30

سوالات و فرضیه های تحقیق

سوالات تحقیق

سوالات اصلی:

چالشها و موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد در شهرداری تهران کدامند؟

سوالات فرعی:

- تاچه حدی عوامل محیطی بر موانع و مشکلات پیاده سازی حسابرسی عملکرد در شهرداری تهران تاثیرگذار است؟
- تاچه اندازه ای عوامل عوامل فنی و فرایندی بر موانع و مشکلات پیاده سازی حسابرسی عملکرد در شهرداری تهران تاثیرگذار است؟
- تاچه اندازه ای عوامل انسانی بر موانع و مشکلات پیاده سازی حسابرسی عملکرد در شهرداری تهران تاثیرگذار است؟

فرضیه های تحقیق

-فرضیه اصلی:

-محدودیتهای عوامل محیطی، فنی و فرایندی وانسانی از چالشها وموانع پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران است

فرضیه های فرعی:

- عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

- عوامل فنی و فرآیندی از موانع و مشکلات استقرار و پیاده‌سازی سیستم‌های حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران می‌باشند.
- عوامل انسانی از موانع و مشکلات استقرار و پیاده‌سازی سیستم‌های حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران می‌باشند.

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری تحقیق

در این تحقیق برای تعیین روایی یا اعتبار ابزار جمع‌آوری اطلاعات از روایی نمادی یا صوری استفاده گردید. بدین ترتیب که پرسشنامه اولیه تنظیم شده در اختیار اساتید و صاحب‌نظران دانشگاهی رشته مدیریت قرار گرفت تا در رابطه با اینکه سؤالات مطرح شده، آنچه را که مد نظر است، اندازه‌گیری می‌کند یا خیر؟ اظهار نظر نمایند. سپس نظرات اساتید و صاحب‌نظران در پرسشنامه‌ها لحاظ و تغییرات لازم در سؤالات به وجود آمد.

برای بررسی اعتبار پرسشنامه تحقیق حاضر از روش همسانی درونی توافق بین نمره‌گذاران (ضریب آلفای کرونباخ) استفاده شده است. به این صورت که ابتدا پرسشنامه در بین 70 نفر از جامعه مورد بررسی بطور تصادفی توزیع گردید، سپس اطلاعات جمع‌آوری شده مورد آزمون قرار گرفته و با محاسبه آلفای کرونباخ پایایی مورد تأیید قرار گرفت که ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه چالشها و موانع پیاده‌سازی حسابرسی عملکردی که متشکل از 18 سوال می‌باشد برابر 0/853 محاسبه شد که با توجه به بالا بودن ضریب از مقدار 0/7 اعتبار پرسشنامه را در حد عالی تأیید کرده است. روش "آلفای کرونباخ": یکی از متداولترین روش‌های اندازه‌گیری اعتماد‌پذیری پرسشنامه‌هاست که بر اساس سازگاری درونی پرسشنامه شکل گرفته است؛ بطوری که اگر انحراف معیار سؤالات، یک باشد، این روش بر مبنای متوسط همبستگی میان سؤالات (اقلام) پرسشنامه، مقایسه را انجام می‌دهد.

جدول: آزمون پایایی سؤالات پرسشنامه

ابعاد	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
عوامل محیطی	6	0/756
فنی و فرآیندی	6	0/793
عوامل انسانی	6	0/863
چالشها و موانع پیاده‌سازی حسابرسی عملکردی	18	0/853

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها:

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب برای توصیف پاسخهای داده شده به سؤالات پرسشنامه‌های تحقیق حاضر از جدول‌های توزیع فراوانی و



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

درصد پاسخهای مربوط به هر یک از سؤالات استفاده شده است. و برای نشان دادن داده های آماری سؤالات عمومی بصورت مجسم، از نمودارهای ستونی استفاده گردیده است. و در سطح استنباطی برای آزمون فرضیه ها از آزمون t تک نمونه ای استفاده شده است.

1. آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

به منظور تعیین برخورداری جامعه آماری مورد نظر از یک ویژگی یا یا متغیر مشخص، بکار برده می شود. در این آزمون فرضیه مطرح شده در مود میانگین جامعه در سطح خطای α مورد بررسی قرار می گیرد. آماره t در این آزمون دارای درجه آزادی $n-1$ بوده و به کمک رابطه زیر محاسبه می شود. در این رابطه به منظور تعیین برخورداری جامعه آماری مورد نظر از یک ویژگی یا متغیر مشخص، بکار برده می شود. این آزمون برای متغیرهای کمی بکار می رود و در مواردی برای تشخیص تأثیر یا عدم تأثیر یک متغیر (ها) در وضعیت مورد بررسی استفاده می شود. به عبارت دیگر این آزمون برای تعیین اهمیت یا عدم اهمیت و تأثیر یا عدم تأثیر هر یک از چالشها و موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد (محیطی، فنی و فرآیندی، عوامل انسانی) در شهرداری تهران استفاده می شود، بطوریکه اگر میانگین هر متغیر از حد معینی بیشتر بود، آن متغیر در پدیده مورد نظر مؤثر تلقی می شود

توصیف آماری داده ها

جنسیت پاسخگویان:

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول شماره می باشد:

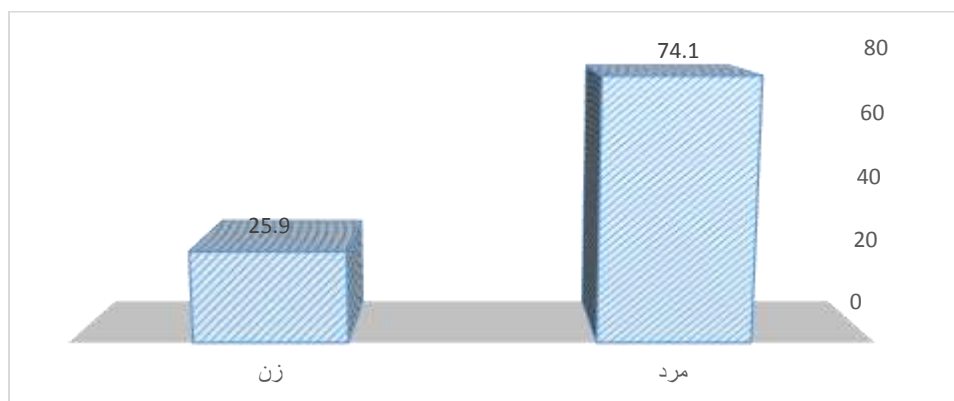
جدول: توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	189	74.1
زن	66	25.9
جمع	255	100

نمودار: درصد پاسخهای نمونه آماری به سوال جنسیت



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



چنانچه از نتایج بر می آید اکثریت پاسخگویان (74.1 درصد) مرد هستند و (25.9 درصد) را زنان شامل می شوند. سطح تحصیلات:

دپلم فوق دپلم لیسانس فوق لیسانس دکتری

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول شماره 2-4 می باشد:

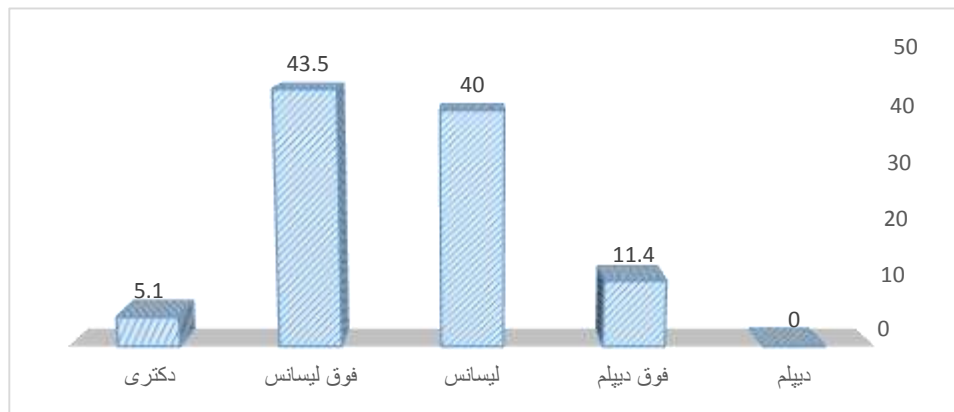
جدول: توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سطح تحصیلات

درصد	فراوانی	تحصیلات
0	0	دپلم
11.4	29	فوق دپلم
40	102	لیسانس
43.5	111	فوق لیسانس
5.1	13	دکتری
100	255	جمع

نمودار: درصد پاسخهای نمونه آماری به سوال تحصیلات



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



چنانچه از نتایج بر می آید اکثریت پاسخگویان (43.5 درصد) در مقطع تحصیلی فوق لیسانس قرار دارند. 11.4 درصد تحصیلات شان در سطح فوق دیپلم، 40 درصد تحصیلاتشان لیسانس، 5.1 درصد از پاسخگویان تحصیلات دکتری دارند.

رشته تحصیلی:

حسابداری
 مدیریت
 اقتصاد
 سایر رشته ها

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول می باشد:

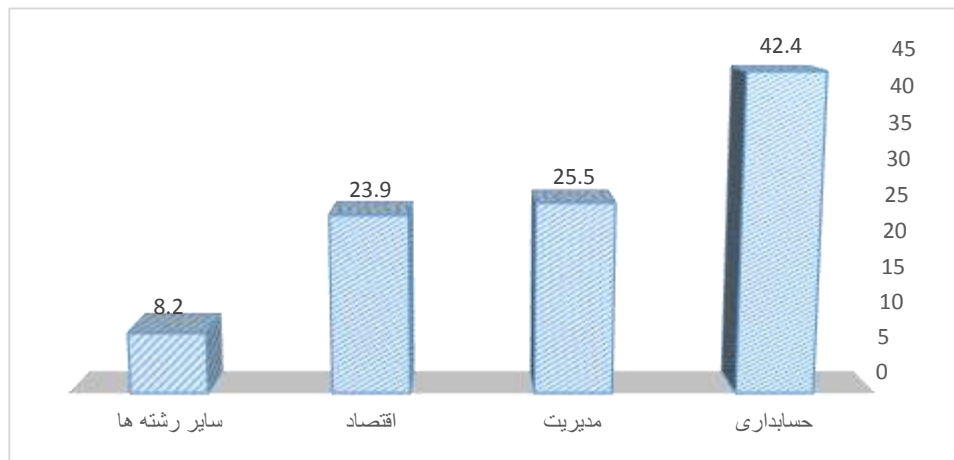
جدول: توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب رشته تحصیلی

درصد	فراوانی	تحصیلات
42.4	108	حسابداری
25.5	65	مدیریت
23.9	61	اقتصاد
8.2	21	سایر رشته ها
100	255	جمع

نمودار: درصد پاسخهای نمونه آماری به سوال رشته تحصیلی



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



چنانچه از نتایج بر می آید اکثریت پاسخگویان (42.4 درصد) در رشته تحصیلی حسابداری قرار دارند. 25.5 درصد رشته مدیریت، 23.9 رشته تحصیلی اقتصاد و 8.2 درصد دارای مدرک در سایر رشته های تحصیلی هستند.

سنوات خدمت:

کمتر از 5 سال 6-10 سال 11-15 سال 15-20 سال بیشتر از 20 سال
پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول می باشد:

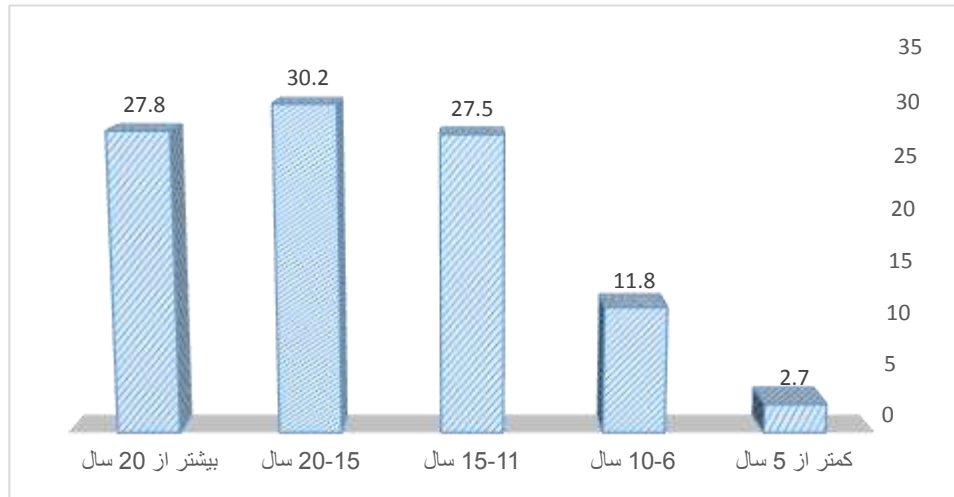
جدول: توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سنوات خدمت

درصد	فراوانی	سنوات خدمت
2.7	7	کمتر از 5 سال
11.8	30	6-10 سال
27.5	70	11-15 سال
30.2	77	15-20 سال
27.8	71	بیشتر از 20 سال
100	255	جمع



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

نمودار: درصد پاسخهای نمونه آماری به سوال سنوات خدمت



چنانچه از نتایج بر می آید اکثریت پاسخگویان (30.2 درصد) 20-15 سال سابقه خدمت دارند. 2.7 درصد کمتر از 5 سال سابقه، 11.8 درصد 10-6 سال سابقه، 27.5 درصد دارای 15-11 سال سنوات خدمتی و در نهایت 27.8 درصد نیز با سنوات خدمتی بیشتر از 20 سال قرار دارند.

سمت:

کارشناس
 رئیس حسابداری
 قائم مقام ذیحساب
 معاون

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول می باشد:

جدول : توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سمت

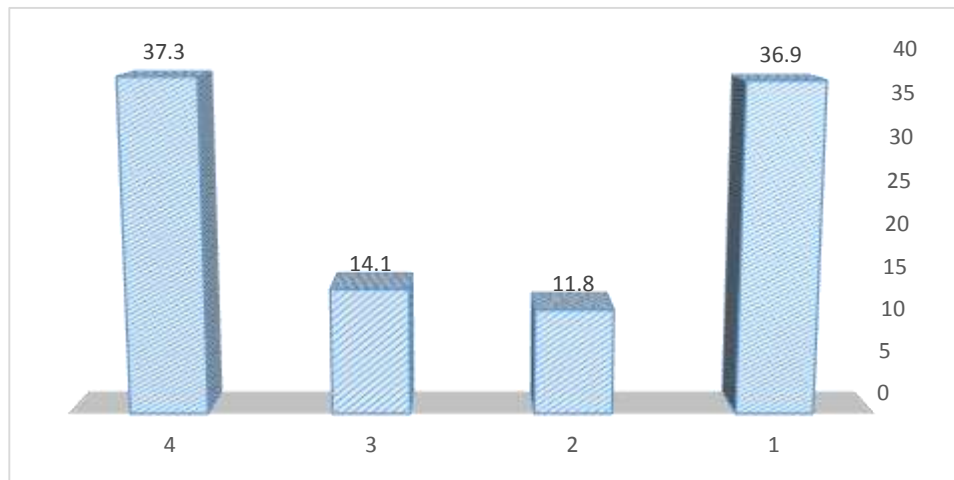
سنوات خدمت	فراوانی	درصد
کارشناس حوزه های مختلف	94	36.9
رئیس حسابداری	30	11.8
قائم مقامان ذیحساب	36	14.1
معاون	95	37.3
جمع	255	100



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



نمودار: درصد پاسخهای نمونه آماری به سوال سمت



چنانچه از نتایج بر می آید اکثریت پاسخگویان (37.3 درصد) در سمت معاون شهردار مشغول بکار هستند. 36.9 درصد کارشناسان حسابداری، 11.8 درصد در سمت رئیس حسابداری، 14.1 درصد قائم مقام ذیحساب در شهرداری مشغول بکار هستند.

تجزیه و تحلیل داده ها :

در این قسمت متغیرهای تحقیق به صورت آمار توصیفی بیان و با یکدیگر مقایسه می گردند.

جدول شماره: آماره های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

تعداد	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
255	3.71	3.8	4.20	0.534	0.285



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

0.192	0.438	3.43	3.43	3.48	255	عوامل فنی
0.810	0.899	3	3	3.13	255	عوامل انسانی
0.165	0.406	3.23	3.39	3.44	255	عوامل محیطی، فنی، انسانی

1- متغیر عوامل محیطی:

بر اساس جدول شماره 4-6، فراوانی و درصد توزیع پاسخهای داده شده به سؤالات این متغیر، میانگین عوامل محیطی، 3.71 است.

2- متغیر عوامل فنی:

بر اساس جدول شماره 4-6، فراوانی و درصد توزیع پاسخهای داده شده به سؤالات این متغیر، میانگین عوامل فنی، 3.43 است.

3- متغیر عوامل انسانی:

بر اساس جدول شماره 4-6، فراوانی و درصد توزیع پاسخهای داده شده به سؤالات این متغیر، میانگین عوامل انسانی، 3.13 است.

4- متغیر عوامل محیطی، فنی، انسانی:

بر اساس جدول شماره 4-6، فراوانی و درصد توزیع پاسخهای داده شده به سؤالات این متغیر، میانگین عوامل محیطی، فنی، انسانی، 3.44 است.

4-3-2 تجزیه و تحلیل استنباطی

بررسی نرمال بودن داده ها

اولین مرحله جهت آغاز فرآیند آزمون فرضیه ها، بررسی نرمال بودن داده ها است. برای بررسی نرمال بودن داده ها فرضیاتی به شکل زیر صورت بندی شده است:

H_0 : توزیع داده ها نرمال است

H_1 : توزیع داده ها نرمال نیست

برای آزمون فرضیه فوق از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج در جدول ارائه شده است.



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

جدول: نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرنف برای برازندگی توزیع نرمال

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد	عدم تفاوت	تفاوت مثبت	تفاوت منفی	آماره آزمون	سطح معنی داری	تعداد
عوامل محیطی	3.71	0.534	0.132	0.103	-0.132	1.109	0.088	255
عوامل فنی	3.48	0.438	0.088	0.088	-0.071	1.403	0.069	255
عوامل انسانی	3.13	0.899	0.207	0.207	-0.119	1.304	0.073	255
عوامل محیطی، فنی، انسانی	3.44	0.406	0.095	0.095	-0.045	1.512	0.056	255

توجه به اینکه سطح معنی داری بدست آمده بزرگتر از 0/05 می باشد لذا نمی توان فرض H_0 را رد نمود بنابراین نتایج آزمون (K-S) نشان می دهد که متغیرهای تحقیق از توزیع نرمال پیروی می کند. پس از آنکه مشخص گردید جامعه از توزیع نرمال برخوردار می باشد در این قسمت جهت تحلیل فرضیه های تحقیق از آزمون مقایسه میانگین یک جامعه (آزمون t تک نمونه ای) استفاده می شود. این آزمون به منظور تعیین بر خورداری جامعه آماری مورد نظر از یک ویژگی یا متغیر مشخص، بکار برده می شود. در این آزمون فرضیه مطرح شده در مود میانگین جامعه در سطح خطای α مورد بررسی قرار می گیرد. آماره t در این آزمون دارای درجه آزادی $n-1$ می باشد. این آزمون برای متغیرهای کمی بکار می رود و در مواردی برای تشخیص تأثیر یا عدم تأثیر یک متغیر (ها) در وضعیت مورد بررسی استفاده می شود. به عبارت دیگر این آزمون برای تعیین چالشها، موانع پیاده سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران استفاده می شود، بطوریکه اگر میانگین هر متغیر از حد معینی بیشتر بود، آن متغیر در پیاده سازی حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی در شهرداری تهران بعنوان چالش و مانع محسوب می شود.

آزمون فرضیه فرعی 1: عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

H_1 : عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد ($\mu > 3$).

H_0 : عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، نمی باشد ($\mu \leq 3$).

با توجه به خروجی SPSS مقدار عددی معنی داری (sig) برای متغیر عوامل محیطی برابر است با 0.000 که از سطح معنی داری استاندارد ($\alpha = 0/05$) کمتر است. می توان چنین برداشت کرد که این متغیر مخالف با عدد 3 است. همچنین با



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت متغیرها در می یابیم که میانگین این متغیر بزرگتر از 3 و حدود بالا و پایین آن مثبت است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان 95٪ رد می شود. در نتیجه عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

جدول: نتایج آزمون فرضیه 1

فاصله اطمینان 95٪		آماره t	سطح معنی داری	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین	شماره فرضیه
پایین	بالا						
0.641	0.773	21.128	0.000	254	0.534	3.71	1

آزمون فرضیه فرعی 2: عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

H_1 : عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد ($\mu > 3$).

H_0 : عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، نمی باشد ($\mu \leq 3$).

با توجه به خروجی SPSS مقدار عددی معنی داری (sig) برای متغیر عوامل فنی و فرایندی برابر است با 0.000 که از سطح معنی داری استاندارد ($\alpha = 0/05$) کمتر است. می توان چنین برداشت کرد که این متغیر مخالف با عدد 3 است. همچنین با مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت متغیرها در می یابیم که میانگین این متغیر بزرگتر از 3 و حدود بالا و پایین آن مثبت است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان 95٪ رد می شود. در نتیجه عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

جدول: نتایج آزمون فرضیه 2

فاصله اطمینان 95٪		آماره t	سطح معنی داری	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین	شماره فرضیه
پایین	بالا						
0.422	0.529	17.346	0.000	254	0.438	3.48	2

آزمون فرضیه فرعی 3: عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

H_1 : عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، می‌باشد ($3 > \mu$).

H_0 : عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، نمی‌باشد ($3 \leq \mu$).
با توجه به خروجی SPSS مقدار عددی معنی‌داری (sig) برای متغیر عوامل انسانی برابر است با 0.026 که از سطح معنی‌داری استاندارد ($\alpha = 0/05$) کمتر است. می‌توان چنین برداشت کرد که این متغیر مخالف با عدد 3 است. همچنین با مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت متغیرها در می‌یابیم که میانگین این متغیر بزرگتر از 3 و حدود بالا و پایین آن مثبت است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان 95٪ رد می‌شود. در نتیجه عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، می‌باشد.

جدول: نتایج آزمون فرضیه 3

شماره فرضیه	میانگین	انحراف معیار	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان 95٪	
					آماره t	پایین
3	3.13	0.899	254	0.026	2.247	0.238

آزمون فرضیه اصلی: محدودیت‌های عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، می‌باشد.

H_1 : محدودیت‌های عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، می‌باشد ($3 > \mu$).

H_0 : محدودیت‌های عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، نمی‌باشد ($3 \leq \mu$).

با توجه به خروجی SPSS مقدار عددی معنی‌داری (sig) برای متغیر محدودیت‌های عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی برابر است با 0.000 که از سطح معنی‌داری استاندارد ($\alpha = 0/05$) کمتر است. می‌توان چنین برداشت کرد که این متغیر مخالف با عدد 3 است. همچنین با مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت متغیرها در می‌یابیم که میانگین این متغیر بزرگتر از 3 و حدود بالا و پایین آن مثبت است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان 95٪ رد می‌شود. در نتیجه محدودیت‌های عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملکردی عملیاتی در شهرداری تهران، می‌باشد.

جدول: نتایج آزمون فرضیه اصلی

شماره فرضیه	میانگین	انحراف معیار	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان 95٪	
					آماره t	پایین



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

0.386	0.486	17.173	0.000	254	0.406	3.44	اصلی
-------	-------	--------	-------	-----	-------	------	------

نتیجه گیری توصیف آماری ویژگی های آزمودنی ها

براساس اطلاعات به دست آمده از جدول ملاحظه می شود که 74.1 درصد نمونه ی آماری را مرد و 25.9 درصد آن را زن تشکیل داده است. همچنین 11.4 درصد را فوق دیپلم، 40 درصد را لیسانس، 43.5 درصد را فوق لیسانس و 5.1 درصد از آن را دکتری تشکیل داده است. از طرفی 42.4 درصد دارای رشته تحصیلی حسابداری، 25.5 درصد رشته مدیریت، 23.9 رشته تحصیلی اقتصاد و 8.2 درصد دارای مدرک در سایر رشته های تحصیلی هستند. همچنین 2.7 درصد نمونه ی آماری را 5 سال و کمتر سابقه ی کار، 11.8 درصد را 6-10 سال، 27.5 درصد را 11-15 سال، 30.2 درصد را 16-20 سال و 27.8 درصد آن را بیش از 20 سال سابقه ی کار تشکیل داده است. در نهایت 37.3 درصد در سمت معاون شهردار، 36.9 درصد کارشناسان حسابداری، 11.8 درصد در سمت رئیس حسابداری، 14.1 درصد قائم مقام ذیحساب در شهرداری مشغول بکار هستند.

نتایج تجزیه و تحلیل استنباطی داده های آماری

نتیجه فرضیه 1:

عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

این فرضیه از طریق 6 سوال مورد سنجش واقع شده است که از طریق آزمون t و سطح معنی داری بدست آمده که کمتر از 0/05 است، در نتیجه عوامل محیطی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

نتیجه فرضیه 2:

عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

این فرضیه از طریق 6 سوال مورد سنجش واقع شده است که از طریق آزمون t و سطح معنی داری بدست آمده (0.000) که کمتر از 0/05 است می توان چنین نتیجه گرفت که عوامل فنی و فرایندی از موانع و مشکلات و پیاده سازی سیستم حسابرسی عملکرد عملیاتی در شهرداری تهران، می باشد.

نتیجه فرضیه 3:



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران، می‌باشد.

این فرضیه از طریق 6 سوال مورد سنجش واقع شده است که از طریق آزمون t و سطح معنی داری بدست آمده (0.026) که کمتر از 0/05 است می‌توان چنین نتیجه گرفت که عوامل انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران، می‌باشد.

نتیجه فرضیه اصلی: محدودیتهای عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران، می‌باشد.

این فرضیه از طریق 18 سوال مورد سنجش واقع شده است که از طریق آزمون t و سطح معنی داری بدست آمده (0.000) که کمتر از 0/05 است می‌توان چنین نتیجه گرفت که محدودیتهای عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی از موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران، می‌باشد.

با توجه به بررسی‌های انجام شده در مورد موانع، محدودیت‌ها و چالش‌های اجرا و یا پیاده‌سازی صحیح حساس در سازمانها، بطور کلی 3 محدودیت (عوامل محیطی، فنی - فرایندی، انسانی) موانع و مشکلات و پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران شناسایی شده و همانطور که نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نیز نشان می‌دهد این عوامل را می‌توان بعنوان موانع و مشکلات پیاده‌سازی سیستم‌های حساس در شهرداری تهران در نظر گرفت.

پیشنهادها

در تحقیق حاضر پیشنهادها به دو منظور ارائه می‌گردد:

پیشنهادها در راستای نتایج تحقیق:

- با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق که بیانگر آنست که عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور بعنوان یکی از شاخص‌های مطرح در حوزه موانع محیطی بر اجرای موفق حساس در شهرداری تهران موثر است، لذا پیشنهاد می‌شود شهرداری تهران سیستمی برای بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات کاربردی طراحی کنند و سیاست‌ها و روشهای درون سازمانی بنا به مقتضیات تغییرات محیطی تغییر دهند.

- در راستای قاعده اصیل - وکیل نمایندگان مردم در شورای شهر بایستی پیگیر مطالبات قانونی مردم و پاسخ‌خواهی از مسئولین شهری باشند که این نیازمند ارتقاء سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان محترم مردم در شورای اسلامی شهر تهران در اجرای حساس عملکرد و عملیاتی در شهرداری تهران است. بنابراین پیشنهاد می‌شود که برنامه‌ای منظم برای پیگیری اجرای برنامه‌ها و پروژه‌های شهری تدوین نمایند.



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

- هر نوع رسیدگی باید براساس معیاری انجام شود. تدوین شاخص های مناسب برای ارزیابی عملکرد شهرداری تهران به منزله کارآمدی رسیدگی به امورات شهری است. در این راستا می توان با هدایت برخی پژوه های مالی در این مسیر، معیارهای لازم و مناسب را در امورات و جوانب مختلف مدیریت امور شهری تدوین کرد. زیرا، بدون وجود معیار مناسب، الزامی شدن حسابرسی عملکرد کاری عبث خواهد بود.
- بدون شک، منابع انسانی دارای صلاحیت های لازم می تواند زمینه موفقیت را دو چندان کند. در این حوزه، گروه حسابرسی عملکرد باید شامل کارکنان فنی و حرفه ای متخصص و دارای تجربه کافی باشد تا بتوانند به طور اثربخش حسابرسی را انجام دهند. این وظیفه نهادهای آموزشی و حرفه ای است که چنین نیروهایی را تربیت کنند اما دلایلی مانند ضعف منابع آموزشی و ناکافی بودن سرفصل های درسی دانشگاهی درباره حسابرسی عملکرد و برنامه های ناکافی مسئولین باعث شده تا حسابرسی عملکرد از این منظر مشکل داشته باشد. البته، می توان با گنجاندن دوره های آموزشی ضمن خدمت و خاص مبتنی بر تجارب حسابرسان با سابقه و حرفه ای تا حدی این مشکل را حل کرد.

پیشنهادها برای محققان آتی:

- 1- انجام تحقیقی مشابه تحقیق حاضر در سایر سازمانهای دولتی
 - 2- انجام تحقیقی مشابه تحقیق حاضر در سایر شهرداری های کلان شهرهای کشور
 - 3- بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر کاهش فساد مالی در شهرداری ها و دستگاه های دولتی.
 - 4- بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد در شهرداری ها و دستگاه های دولتی.
-
1. ایمانی ، محمد و رامین جهانگیری ، 1390 ، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در شرکت های دولتی از دیدگاه حسابرسان مستقل ، پایان نامه کارشناسی ارشد، 28.
 2. سلیمانی امیری، غلامرضا ، صادقی عسکری ، سمانه ، 1393 "مفهوم سازی مجدد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی "، مردادماه 1393، منشره در سایت www.accprss.cim/news
 3. کامیابی ، یحیی و صلاحی نژاد، مریم (1391) بررسی موانع انجام حسابرسی عملیاتی در شرکت ها و سازمان های تابعه وزارت راه و ترابری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران اجرائی . اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت ،



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

4. حسینی دامیری، سید قاسم 1395، "موانع اجرای حسابرسی عملیاتی" محل انتشار کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری سال 1395
5. فتاحی، سیروس و خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج 1394 "بررسی تاثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور) نشریه دانش حسابرسی :45.
6. جوی پا، حسن، (1389)، مقاله آسیب شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهاد هایی برای بهبود آن، مجله دانش حسابرسی، 109.
7. معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادها، دیوان محاسبات کشور، اردیبهشت 1388.
8. نوری ساروکلایی، علی، 1394، بررسی چالشهای به کارگیری حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران مالی و حسابداران رسمی شرکتهای بورسی و غیر بورسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز؛ دانشکده مدیریت و حسابداری: 22.
- 9.



ماہنامہ علمی تخصصی پایا شہر



منابع خارجی

1. The International center for performance Auditing (ICPA)
2. Azad, Ali, N, Operational Auditing in US Colleges and Universities Managerial Auditing Journal vol 9 No2.1994. pp 12-19
3. Akram khan.1992.Reporting of Results of performance audit
4. Australian National Audit Office , Human Resource Management Performance Audit , December 2008
5. Abd Manaf , NURULATHIRAH , 2010 , the impact of performance audit : the Newzealand Experience , Victoria University of Wellington .
6. Australian National Audit Office , Human Resource Management Performance Audit , December 2008 .
7. Casler Darwin j. and Jamica R Crocketi , Operational Auditing an Introduction Altamonale Springe, The Institute of Internal Auditors Florids, 1982.
8. Dittenhofer , Mort , 2001 , performance auditing in governments , managerial Auditing Journal , 16/8 , 438 -442 .
9. Etverk , Jane , Measuring performance Audit Effectiveness : The case of Estonia , university of tartu . THESIS , M.A , 2002 .
10. Flesher D.L. and M.T.Zarzeski, the Roots of Operational (Value – for – Money) Auditing in English Speaking Nations Accounting and Business Research vol 32, No.2 2002, p 93-104
11. Greenwalt, May Brady Operationalizing the operational Audit Course, Managerial Auditing Journal vol 10 No 3. 1995 pp.26-30
12. ISSA 3000 The International Standards of Superme Audit ?? ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Instiutions INTOSAL. For more information visit www.issai.org.
13. Koontz D.Harold, and O'Donnell, Cyril,Essentials of Management, McGraw-Hill,1978
14. Li.X (2010) On performance audit methods in commercial banks International Journal of Business and Management 5 (1), 219-222



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



15. Lane D.C. The Operational Audil: A Business Appratsal Approach to Improved Operallons and Profliability, The Journal of the Operational Research Society Vol. 34, No 10. Oct 1983, pp. 961-973
- 16.
17. Nath , Nirmala & et , public sector performance Auditing : emergence , purpose and meaning , working paper series , February 2005 , number 81 .
18. OECD , performance Auditing and the modernization of government . volume 1 , 1996 .
19. Operational Audir Engagement (1982). NewYORK:American instiulte of Certified public Accountants
20. Stewart J.D. (1984). The role of information in public accountability in Hopwood, A and Tomkins C. (Ed), issues in Public Sector Accoming Philip Allan, 13-34
21. Raau , B.ronellb , & Campbell Jr , JUNE 2006 , challenges in performance auditing , AGA .research series , report NO 5
22. Weets , Karrien , How effective are performance audits? K.U.Leuven public Management Institute , Amesterdam , September 2008 .



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



The challenges and the barriers to implementation of performance and operational auditing in the municipality of Tehran

Abstract:

Responsiveness is the basis of the democratic government and is a key element of the concept of good governance. The democracy remains as a word or a slogan if the governments of power were not responsive to their actions, mistakes, and decisions. In the world's advanced countries, attention to the accounting and auditing system of governments, as the main supplier of useful and applicable data, along with accountability of responsiveness, has a special place to fulfill the government's responsibility of answering. So that citizens can use this information to judge the performance of organizations.

Nowadays, in an economical environment with different systems and dimensions, organizational management has an increasing emphasis on evaluating cost-effectiveness, efficiency, and productiveness of organizational operations. Performance auditing is used as a tool for this assessment.

The present study, the challenges and the barriers to implementation of performance and operational auditing in the municipality of Tehran have been addressed and for this purpose, a major hypothesis and three sub hypothesis were designed. The statistical population of the research is about 757 people, which, according to the subject and objectives of the research, includes all experts, accounting heads, deputies and the lawyers in the 22 areas of the municipality, general offices, organizations, affiliated agencies.

To collect the information needed to analyze the research hypotheses, questionnaire was used. After the selection of sample population, questionnaires were distributed among 255 people and (T) test was used to analyze the hypotheses after gathering and summarizing the data. The result of the



ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



research indicates that environmental factors, technical and financial factors, and human factors are the main obstacles and problems in the way of implementing the performance and operational audit system in the municipality of Tehran.

Key words: responsiveness, auditing, operational auditing and performance auditing