

ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی

جعفر باباجانی*
عبدالخالق خنکا**

چکیده

در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها، مقامات اجرایی و نظارتی به صورت مستقیم و غیرمستقیم توسط شهروندان انتخاب می‌شوند. بنابراین، در جوامعی که دارای نظام‌های سیاسی مردم‌سالار هستند، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض و مسئولیت‌هایی را به آنان واگذار می‌نمایند و بر مبنای نظریه نمایندگی و فرضیه مباشرت شهروندان به عنوان صاحبان اصلی منابع، حق پاسخ‌خواهی و نمایندگانی نیز مسئولیت پاسخگویی دارند. مسئولیت پاسخگویی قلب نظام‌های مردم‌سالار است و شهرداری‌ها نیز به عنوان نهاد عمومی مستثنی از این امر نیستند و حسابرسی نیز، به عنوان ابزار نظارتی، ضمانت پاسخگویی است. مثلث حسابرسی شامل کمیته حسابرسی، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل می‌باشد که از مکانیزم‌های مسئولیت پاسخگویی و حاکمیت سازمانی می‌باشند. با توجه به این موضوع، هدف پژوهش بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها است. برای این منظور نظرات کارشناسان و متخصصان از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. مشارکت‌کنندگان شامل مدیران مالی (ذی‌حساب‌ها)، رؤسای حسابداری، مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و همچنین اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌ها، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری، به عنوان شهروندان متخصص بودند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود. واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی، ایفاء مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی.

* دانشیار حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی Email: Jafar.babajani@gmail.com

** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

انسان دارای قدرت تفکر و اختیار است و در جهانی وسیع با پیچیدگی‌های فراوان زندگی می‌نماید و کسب تمامی تخصص‌های درون این جهان میسر نیست، بنابراین در بسیاری از زمینه‌ها بر مبنای تئوری‌های عقلی و منطقی مسئولیت کار در آن زمینه را به افراد متخصص در آن حرفه واگذار می‌نماید. بنابراین، بر مبنای قراردادهای ضمنی یا کتبی رابطه وکیل و موکل به وجود می‌آید و بر مبنای تئوری نمایندگی بین افراد ذینفع (وکیل و موکل) تضاد منافع به وجود می‌آید و موکلان (شهروندان) نیاز به اطمینان از انجام صحیح وظایف محوله به وکلا و نمایندگان (شورای شهر و شهردار) دارند که همان حس پاسخ‌خواهی است و وکلا نیز برای ارتقاء و یا تثبیت جایگاه خود در مقابل موکلان می‌خواهند گزارشی از عملکرد خود ارائه دهند و این نیز همان حس پاسخگویی است.

یکی از ابزارهای مهم ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، حسابداری و گزارشگری مالی است که از طریق ارائه اطلاعات مربوط به وضعیت و عملکرد مالی، شهروندان را از نتایج عملکرد دولت‌ها مطلع می‌کند. گزارش‌های مالی می‌توانند اطلاعاتی درباره نتایج عملکرد، وضعیت مالی، کارایی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، رعایت حقوق درون نسلی و بین‌نسلی و اطلاعاتی برای پیش‌بینی وضعیت آینده دولت‌ها و شهرداری‌ها در اختیار شهروندان قرار دهند. شهروندان نیز، بر مبنای این اطلاعات درباره عملکرد دولت‌ها و نمایندگان خود قضاوت می‌کنند تا برای آینده تصمیم بگیرند و در صورت رضایت‌مندی می‌توانند برای دوره یا دوره‌های بعد، اختیار استفاده از منابع عمومی که منابع ملی هستند را به مسئولان منتخب واگذار نمایند. اما برای این که شهروندان بتوانند بر مبنای این اطلاعات درباره عملکرد مسئولان قضاوت نمایند نیاز به اطمینان از کیفیت و درستی اطلاعات گزارش شده در گزارشهای مالی دارند. این گزارش‌ها از یک طرف ابزاری برای ایفاء مسئولیت پاسخگویی توسط مسئولان هستند و از طرف دیگر مبنایی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد مسئولان توسط شهروندان می‌باشند.

مکانیزم‌های حاکمیت سازمانی برای نظارت و سرپرستی بهتر و مؤثر سازمان‌ها می‌باشند و از جمله وظایف آنها اطمینان از کیفیت و صحت اطلاعات گزارش شده

است. از جمله مکانیزم‌های حاکمیت درون‌سازمانی می‌توان به کنترل داخلی، شورای شهر، کمیته حسابرسی، شهردار (مدیریت)، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی اشاره نمود. از مکانیزم‌های بیرونی نیز می‌توان به قوانین و مقررات بیرونی و سازمان‌های ناظر مانند وزارت کشور اشاره کرد. هر یک از این مکانیزم‌ها بر مدیریت، سرپرستی، هدایت، نظارت و ارزیابی سازمان تأثیر می‌گذارند و هدف آنها رعایت قوانین، مقررات، بودجه، آئین‌نامه‌ها و کنترل‌های داخلی است.

حسابرسان داخلی با استقلال کافی در درون سازمان برای نظارت بر عملیات آن فعالیت می‌کنند و رعایت قوانین، مقررات، بودجه، آئین‌نامه‌ها و کنترل‌های داخلی توسط سازمان را بررسی می‌کنند و یافته‌ها، انتقادات و پیشنهادات خود را به بالاترین سطح سازمان گزارش می‌دهند تا به بهبود عملیات سازمان و افزایش کیفیت و صحت اطلاعات گزارش شده کمک کنند. از طرف دیگر حسابرسان مستقل به عنوان قاضی‌های مستقل نسبت به درستی و کیفیت گزارش‌های ارائه شده اظهار نظر می‌کنند و به شهروندان نسبت به صحت، درستی، کیفیت و کامل بودن اطلاعات گزارش شده اطمینان منطقی می‌دهند. کمیته حسابرسی نیز به عنوان نهادی مستقل این افراد را در انجام بهتر وظایف خود یاری می‌دهد. نتایج پژوهش‌ها نشان داده است وقتی این سه گروه به عنوان مثلث حسابرسی با هم فعالیت نمایند و با یکدیگری همکاری و هماهنگی داشته باشند کارایی و اثربخشی آنها حداکثر می‌شود. بنابراین وجود این گروه‌ها در شهرداری‌ها برای افزایش ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی ضروری است.

بیان مسئله

مطابق با تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل‌ها و حاکمیت را ارزیابی و بهبود بخشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹). بنابراین حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی پاسخگویی و حاکمیت شرکتی به ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند.

وجود کمیته حسابرسی اثربخش در واحدهای بخش عمومی می‌تواند سازماندهی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی را بهبود بخشد. کمیته حسابرسی، جزء لاینفک پاسخگویی و حاکمیت شرکتی در بخش عمومی است که به دنبال سازماندهی اطلاعات مالی واحدها و سیستم کنترل داخلی و رعایت رفتار اخلاقی و قانونی مدیران و کارکنان می‌باشد (حساس‌یگانه و جعفری، ۱۳۸۷). پورتر^۱ (۲۰۰۹) از کمیته حسابرسی، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی به عنوان مثلث حسابرسی یاد می‌کند و می‌گوید این‌ها، سه بخش مهم وظیفه حسابرسی برای تأمین پاسخگویی می‌باشند.

شهرداری‌ها به عنوان یک نهاد بزرگ عمومی وظیفه دارند در قبال مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی برای انجام مسئولیت‌های واگذار شده پاسخگو باشند. وظایف، مسئولیت‌ها و اختیارات شهرداری‌ها به عنوان مجریان برنامه‌های شهری باید در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه شهرداری‌ها، نظیر قانون شهرداری‌ها، آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها و مصوبات شورای اسلامی شهرها، صورت گیرد. این قوانین و مقررات به رغم قدمتی که دارند تا حدود زیادی حدود وظایف، مسئولیت‌ها و اختیارات مقامات اجرایی شهرداری‌ها را روشن نموده است. شورای‌های اسلامی شهرها نیز بر اساس مسئولیت‌ها و اختیاراتی که در اجرای قانون شوراهای اسلامی بر عهده دارند بر حسن اجرای قوانین و مقررات حاکم بر شهرداری‌ها نظارت می‌کنند.

ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی توسط شهرداران و سایر مقامات ارشد اجرایی شهرداری و ارزیابی این مسئولیت‌ها توسط نمایندگان قانونی شهروندان در شوراهای اسلامی شهرها مستلزم طراحی و اجرای سازوکارهای مناسب نظارت و کنترل است. یکی از مهمترین ابزارهای اعمال کنترل داخلی، استقرار واحد حسابرسی داخلی است تا شهرداری‌ها و شوراهای اسلامی شهرداری‌ها را در انجام مسئولیت‌های فوق توانمند سازد. کمیته حسابرسی نیز در فرایند اعمال کنترل‌های داخلی و ارتقای سطح عملکرد حسابرسان داخلی نقش بسیار مهمی ایفاء می‌کند. این در حالی است که هیچ یک از شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور کمیته حسابرسی ندارند و واحد حسابرسی داخلی آنها نیز در اغلب موارد به درستی ایجاد نشده است، بنابراین این سؤال مطرح

می‌شود که آیا تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این نهادها می‌شود؟ این واحدها برای ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی شهرداری‌ها باید چه مسئولیت‌ها و وظایفی بر عهده داشته باشند؟

اهمیت و اهداف پژوهش

بر اساس پیشینه پژوهش، شهرداری‌ها در کشورهای توسعه یافته و بعضاً در حال توسعه از سال‌ها پیش از کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی به عنوان ابزارهایی برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و افزایش کارایی و اثربخشی عملیات این نهادها بهره می‌برند. در این قبیل کشورها علاوه بر این که شهرداری شهرهای بزرگ این واحدها را ایجاد نموده‌اند در برخی موارد شهرداری شهرهایی با ۵۰۰۰۰ نفر جمعیت نیز چنین واحدهایی را مستقر نموده‌اند. این در حالی است که با گذشت بیش از چهار دهه از این وقایع، حتی در شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران این واحدها ایجاد نگردیده است تا به ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی و کارایی و اثربخشی آنها کمک کنند. با توجه به مزایای شناخته شده ناشی از استقرار این واحدها و مبانی نظری حاکم بر استقرار واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی و همچنین تجربه شهرداری‌های کشورهای دیگری که از این واحدها بهره‌مند شده‌اند، ضرورت استقرار این واحدها در شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران احساس می‌شود.

هدف اصلی این پژوهش بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی و تأثیر آنها در ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور می‌باشد. به نظر می‌رسد نتایج این پژوهش برای مسئولان شهرداری‌ها برای افزایش کارایی و اثربخشی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای تحت مسئولیت آنها مؤثر باشد؛ به بیان دیگر، مسئولان شهرداری‌ها می‌توانند از نتایج حاصل از پژوهش برای ایجاد کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی استفاده نمایند. علاوه بر این چون این پژوهش در بخش عمومی صورت گرفته است نتایج آن می‌تواند برای سایر بخش‌های عمومی نظیر دولت و سایر نهادهای بزرگ عمومی غیردولتی مورد استفاده قرار گیرد.

مبانی نظری پژوهش

در کشورهای دارای سیستم سیاسی مردم‌سالار، مردم به عنوان رأی‌دهندگان اختیاراتی برای مجلس، دولت، شوراهای شهر، شهرداریها و سایر منتخبان فراهم می‌کنند. افراد منتخب نیز باید در قبال مسئولیت‌های واگذار شده پاسخگو باشند. بنابراین پاسخگویی قلب نظام پارلمانی و مبتنی بر مردم‌سالاری است (فانل و کوپر^۱، ۲۰۰۲) و برای تداوم و ارتقای سطح آن باید پاسخگویان و پاسخ‌خواهان تلاش کنند. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB^۲) در تدوین بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی تمرکز کرده و مسئولیت پاسخگویی را اساس گزارشگری مالی دولتی معرفی نموده است زیرا گزارشگری مالی نقش اصلی را در ایفاء و ارزیابی مسئولیت‌های دولت در قبال عموم مردم بازی می‌کند (راپل^۳، ۲۰۰۵).

پورتر (۲۰۰۹) معتقد است که واحدهای تجاری با استفاده از منابع شرکت، قدرت اقتصادی، اجتماعی و سیاسی مهمی بدست می‌آورند و پاسخگویی تقاضایی از مدیران در مورد بررسی امکان سوءاستفاده از این قدرت است. مدیران شرکت‌های بزرگ باید به اجتماع پاسخگو باشند. حسابرسی از ابزارهای مهم ضمانت پاسخگویی است و حسابرسان مستقل و داخلی و کمیته حسابرسی سه جزء مهم حسابرسی برای تأمین این پاسخگویی هستند.

مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌نماید تا از طریق آن شهروندان و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌هایی که دولت در دوره جاری (به عنوان یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی انجام داده است در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند. مطابق با مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت‌ها و واحدهای تابعه مکلفند عملکرد خود را در مورد مصرف منابع مالی و اقتصادی از

1- Funnel & Cooper

2- Governmental Accounting Standard Board

3- Ruppel

جنبه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، برای شهروندان، نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی عمومی و مستقل تشریح نمایند (باباجانی، ۱۳۸۲).

در فرایند ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در دولت‌های دارای نظام‌های سیاسی مردم‌سالار کنترل داخلی، حسابداری و گزارشگری مالی، گزارشگری عملکرد، بودجه‌ریزی، حسابرسی و دسترسی عموم مردم به گزارش‌های مالی و حسابرسی متناسب با جایگاه خود به ایفاء نقش می‌پردازند (باباجانی، ۱۳۸۷). به طور کلی برای ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی با اثربخشی هر چه بیشتر باید تمامی این خرده‌نظام‌ها با بهترین ویژگی‌ها تشکیل شوند تا هر یک بخشی از مسئولیت پاسخگویی را تحقق بخشند. برای ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی هم برای دولت مرکزی و هم برای دولت‌های محلی باید عملکرد مالی و غیرمالی اندازه‌گیری شود. اندازه‌گیری عملکرد اطمینان می‌دهد که سازمان‌ها کنترل‌های مدیریتی و داخلی را به سودمندترین روش برای همه ذی‌نفعان به کار می‌گیرند. به طور کلی برای ایفاء مسئولیت پاسخگویی، اطلاعات عملیاتی، غیر مالی، مالی و حسابداری ضروری است. بنابراین اندازه‌گیری عملکرد هم برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی یا پاسخگویی داخلی و هم برای ایفاء مسئولیت پاسخگویی یا پاسخگویی بیرونی مهم است (کلوت، ۱۹۹۹).

برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد، اطلاع از کیفیت اطلاعات ضروری است زیرا هر چه اطلاعات ارائه شده با کیفیت‌تر باشند، ریسک و هزینه استفاده از اطلاعات کمتر می‌شود. برای بهتر شدن پاسخگویی و کیفیت اطلاعات از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی درون‌سازمانی مانند حسابرسی مستقل، کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی استفاده می‌شود که موجب افزایش کیفیت حسابرسی، سرپرستی، نظارت و هدایت سازمان می‌شوند. بنابراین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی علاوه بر بالا بردن کیفیت حسابرسی مستقل، به هدایت، نظارت، کارایی و اثربخشی عملیات سازمان و به طور کلی پاسخگویی بهتر و بیشتر کمک می‌کنند.

صرف وجود کنترل‌های داخلی اطمینان نمی‌دهد که گزارشگری مالی قابل اتکا است یا قوانین و مقررات رعایت می‌شوند. موفقیت سازمان در دستیابی به اهداف کنترلی خود از طریق تقلب، خرابی یا از کار افتادگی کنترل‌های داخلی، توانایی افراد

برای گریز از سیستم یا لغو کردن و نظارت ضعیف به مخاطره می‌افتد. ضعف کنترل داخلی می‌تواند منجر به مشکلات زیادی مانند تقلب، اشتباه و عدم رعایت قوانین و مقررات شود (جورج^۱، ۲۰۰۵). بنابراین برای اطمینان از دستیابی به اهداف کنترلی باید ناظرانی بر کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی نظارت نمایند و مشکلات و ضعف‌های سیستم کنترل داخلی را شناسایی نموده و با ارائه راه کار مناسب، کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را افزایش دهند. کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی و مستقل به عنوان مثلثان حسابرسی از مهمترین ناظران کنترل‌های داخلی هستند.

برنان و سولومون^۲ (۲۰۰۸) کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی را از مکانیزم‌های پاسخگویی معرفی نموده‌اند. بهترین روش برای بهبود و پیشرفت حاکمیت و مدیریت مالی سازمان داشتن کمیته حسابرسی قوی است (ایروین^۳، ۲۰۰۹). ایکهارت، ویدنر و جانسون^۴ (۲۰۰۱) می‌گویند که مقبولیت مکانیزم‌های حاکمیت سازمانی^۵ در دولت‌های محلی (شهرداری‌ها) و ایالتی افزایش یافته است. یکی از این مکانیزم‌ها کمیته حسابرسی است که مسئول کنترل‌های داخلی و پاسخگویی مالی و عملیاتی هستند. حسابرسی داخلی نیز یکی از این مکانیزم‌ها است که برای ارزیابی اثربخشی و کارایی کنترل داخلی عملیات و اطلاعات بسیار مفید می‌باشد.

کمیته حسابرسی، مدیریت را در ایفای مسئولیت‌های خود کمک می‌کند. کمیته حسابرسی در امر نظارت کارا بر گزارشگری مالی، حسابداری، حسابرسی و کنترل‌های داخلی، اطمینان از استقلال حسابرسی داخلی و عمل به یافته‌های حسابرسان داخلی فعالیت دارد و ارتباط کاری میان حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت را افزایش و بهبود می‌دهد (ایکهارت، ویدنر و جانسون، ۲۰۰۱). برای این که کمیته حسابرسی بتواند وظایف خود را در زمینه مالی به درستی انجام دهد باید اعضای آن از تخصص مالی برخوردار باشند و از فرایند حسابداری و حسابرسی آگاهی کافی داشته باشند (ویور^۶، ۲۰۰۲).

واحد حسابرسی داخلی مسئول نظارت بر اثربخشی و کارایی سیستم کنترل داخلی

1- George

2- Brennan & Solomon

3- Irwin

4- Eckhart, Widener & Johnson

5- Organization Accountability

6- Weaver

است (آرنا، آرنابولدی و آزون^۱، ۲۰۰۶). حسابرسان داخلی می‌توانند وظایف خود را به صورت تمرکز یافته‌تر از طریق تلاش و کار در حوزه‌هایی که ریسک بیشتری دارند انجام دهند. در نتیجه کارایی کلی فرایند را افزایش می‌دهند و ارزش بیشتری به همان مجموعه منابع اضافه می‌نمایند. حسابرسان داخلی نه تنها کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها و کنترل‌های سازمان را اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کنند بلکه به عنوان عضوی مهم از تیم مدیریت ارشد به تصمیم‌گیری مدیریت کمک می‌کنند. حسابرسی داخلی به سمت انجام حسابرسی مدیریت و عملیاتی حرکت می‌کند (رضایی^۲، ۱۹۹۴). مدیر حسابرسی داخلی باید به صورت مستمر نیازهای کارکنان تیم حسابرسی داخلی و صلاحیت آنان را با اعضای کمیته حسابرسی بررسی کند (AICPA، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش بابایی (۱۳۸۸) نشان داده است که تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی و تحقیقاتی از طریق انتخاب اصلاح حسابرس منتخب هیأت امناء، ارتقای سطح سیستم کنترل داخلی، فراهم آوردن زمینه استقلال حسابرس مستقل و داخلی و افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این مراکز می‌شود. واحد حسابرسی داخلی نیز از طریق حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در اجرای قوانین و مقررات، رعایت و اعمال سیاست‌ها و خط‌مشی‌های تعیین شده و ثبت صحیح و به‌موقع رویدادهای مالی در دفاتر و تنظیم به‌موقع آن و نیز از طریق کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل، افزایش اثربخشی عملیات سازمان و ارتقای سطح حفاظت از دارایی‌های جاری و غیر جاری، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این مراکز می‌شود. نتایج پژوهش سجادی و دستگیر و افشارجهانشاهی (۱۳۸۵) نشان داده است که تشکیل کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرس مستقل، عملکرد حسابرس داخلی و بر پیش‌گیری از تقلب مدیریت در بخش خصوصی مؤثر است.

نتایج پژوهش‌های واگنر و اکیف^۳ (۱۹۸۵-۱۹۸۶)، هاردیمان^۴ (۱۹۸۷)، شارپ و بال^۱

1- Arena, Arnaboldi & Azzone

2- Rezaee

3- Wagner & O keefe

4- Hardiman

(۱۹۹۲)، مونتاندن^۲ (۱۹۹۵) نیکس و نیکس^۳ (۱۹۹۶)، بابر، گر، ریچ و جین^۴ (۲۰۰۷)، فرانک و فینک^۵ (۲۰۰۸)، هویتاش و هویتاش^۶ (۲۰۰۹)، کروفرود، هنری، مک-کندریک و استین^۷ (۲۰۰۸) و دیویز^۸ (۲۰۰۹) نشان می‌دهد مسئولیت‌های کمیته حسابرسی عبارت از انتخاب حسابرسان مستقل، بررسی طرح حسابرسی، بررسی صورت‌های مالی و اظهارنظر حسابرسان، بررسی نامه مدیریت حسابرسان، رسیدگی به اقلام سؤال برانگیز، آماده نمودن گزارش سالانه و پاسخ به یافته‌های حسابرسی است. همچنین، افزایش استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی، هماهنگی میان حسابرسان داخلی و مستقل و پی‌گیری یافته‌های حسابرسان، بهبود کارایی و اثربخشی عملیات، بهتر شدن ارتباط میان بخش‌ها، مدیران و شورا، تأمین منابع برای کنترل داخلی، پیش‌گیری از نقض کنترل داخلی توسط مدیر مالی ارشد، بهبود کنترل داخلی، افشاء با کیفیت بالاتر و جزئیات بیشتر، کاهش ارائه مجدد ارقام حسابداری و استثنائات کنترل داخلی و کاهش هر واحد بار مالیاتی از دست‌آوردهای تشکیل کمیته حسابرسی در شهرداری‌ها و حکومت‌های محلی می‌باشند. کمیته حسابرسی باید وظیفه ارزیابی^۹ عملکرد حسابرس داخلی، حمایت و ترویج کار حسابرسی درون سازمان و ایجاد رابطه کاری مؤثر و اثربخش با مدیر حسابرسی داخلی را برعهده داشته باشد.

نتایج پژوهش واگنر، اکیف و بوستویک^{۱۰} (۱۹۸۸) نشان داد که مسئولیت‌های کمیته در سه حوزه شهرداری، بانکداری و بیمارستان شامل برنامه‌ریزی و تعیین حوزه حسابرسی مستقل و داخلی، معرفی یا انتخاب حسابرس مستقل، ارزیابی نتایج حسابرسی مستقل و داخلی، تأیید تغییرات مهم در رویه‌های حسابداری، بهبود روابط حسابرسان داخلی و مستقل، افزایش استقلال حسابرسان مستقل، افزایش احتمال به‌کارگیری توصیه‌های حسابرس و بهبود کنترل داخلی و مشاوره به تیم مدیریت است. الوی^{۱۱} (۱۹۹۵) در رساله خود به این نتیجه رسید که سیستم کنترل شهرداری شامل سه سطح

1- Sharp & Bull
 2- Montondon
 3- Nix And Nix
 4- Baber, Gore, And Jean
 5- Frank & Fink
 6- Hoitash & Hoitash
 7- Crawford, Henry, Mckendrick & Stein
 8- Davies
 9- assess
 10- Wagner & O'keefe & Bostwick
 11- Olavi

است؛ بالاترین سطح آن کمیته حسابرسی است. اعضای این کمیته وظیفه نظارت، کنترل و ارزیابی اثربخشی را بر عهده دارند. سطح دوم، حسابرس مستقل حرفه‌ای است که صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات را بررسی می‌کند و سطح سوم سیستم کنترل، حسابرسی داخلی است. نتایج پژوهش آلین، هوارد و گرینیدج^۱ (۲۰۰۶) در بخش خصوصی نشان داد که معرفی حسابرس مستقل به هیئت مدیره، دریافت نظرات حسابرسان مستقل، بررسی فرایند حسابرسی، نظارت بر اطلاعات مالی و فرایند گزارشگری مالی و سیاست‌های کلان و مدیریت ریسک از وظایف کمیته حسابرسی است.

نتایج پژوهش السون و دینکینز^۲ (۲۰۰۹) نشان داده است که شوراها و مقامات ارشد تخصص کافی برای بررسی و نظارت بر بودجه را ندارند و نمی‌توانند ضعف‌های کنترل داخلی را شناسایی و برطرف نمایند. استفاده از برخی قیود SOX مانند کمیته‌های حسابرسی راه حلی مناسب برای بهبود نظارت و پاسخگویی است که می‌توان آنها را به روشی مؤثر برای بهبود نظارت، پاسخگویی و شفافیت به کار برد به گونه‌ای که بار مالیاتی اضافی زیادی به مؤدیان مالیاتی تحمیل نشود. رشیدصبری و یاسرجابر^۳ (۲۰۰۷) در پژوهش خود دریافتند شهرداری‌ها و حکومت‌های محلی به دلیل نبود حسابرسان داخلی ناکارآمد هستند. نتایج پژوهش‌های هلدر^۴ (۱۹۷۷) اتکیسون و چایت^۵ (۱۹۷۸a) اتکیسون و چایت (۱۹۷۸b) دیتنهافر^۶ (۱۹۸۲) و فریدبرگ و لوترین^۷ (۲۰۰۱) نشان می‌دهد خدمات حسابرس داخلی شامل بررسی مطابقت عملیات با سیاست‌های اداری، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حسابداری و مدیریتی، تصدیق وجود دارایی‌ها، تعیین صحت و منصفانه بودن داده‌های مالی است. حسابرسان داخلی از تقلب، اتلاف و اصراف منابع پیش‌گیری می‌کنند و از صحت عملیات، مطابقت با قوانین مربوطه اطمینان و تبعیت از قوانین را ترویج می‌دهند.

نتایج پژوهش‌های آنان نشان می‌دهد حسابرسان داخلی اشتباه‌ها و خطاهای مربوط به

1- Alleyne & Howard & Greenidge

2- Elson & Dinkins

3- Rashid Sabri & Yaser Jaber

4- Holder

5- Atkisson & Chait

6- Dittenhofer

7- Friedberg & Lutrin

دست‌کاری‌های پایان سال مالی، بدهی‌های ثبت نشده، بیش برآورد درآمد، محاسبه اشتباه صورت‌حساب‌ها، انتقال بدون مجوز میان حساب‌های بودجه‌ای تصویب شده، ثبت اهدایی‌ها در حساب‌های مستقل اشتباه و استفاده از حساب‌های ادغام شده برای استتار استفاده از وجوه محدود شده برای اهداف غیرمجاز را رسیدگی می‌کنند. وجود حسابرس داخلی موجب شناسایی برنامه‌های بی‌بازده و غیرکارا برای امکان حذف و یا کاهش، کاهش هزینه کل و افزایش کارایی و اثربخشی عملیات می‌شود. حسابرسان داخلی در مقابله با بحران و کاستن آن، به شهرداری کمک می‌کنند. این وظایف از طریق اجرای حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت و مالی، حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی و حسابرسی نتایج برنامه قابل تحقق است. واحد حسابرسی داخلی ابزاری ضروری برای پاسخگویی است و با به‌کارگیری درست آن پاسخگویی به طرز چشم‌گیری افزایش می‌یابد.

مدل مفهومی پژوهش

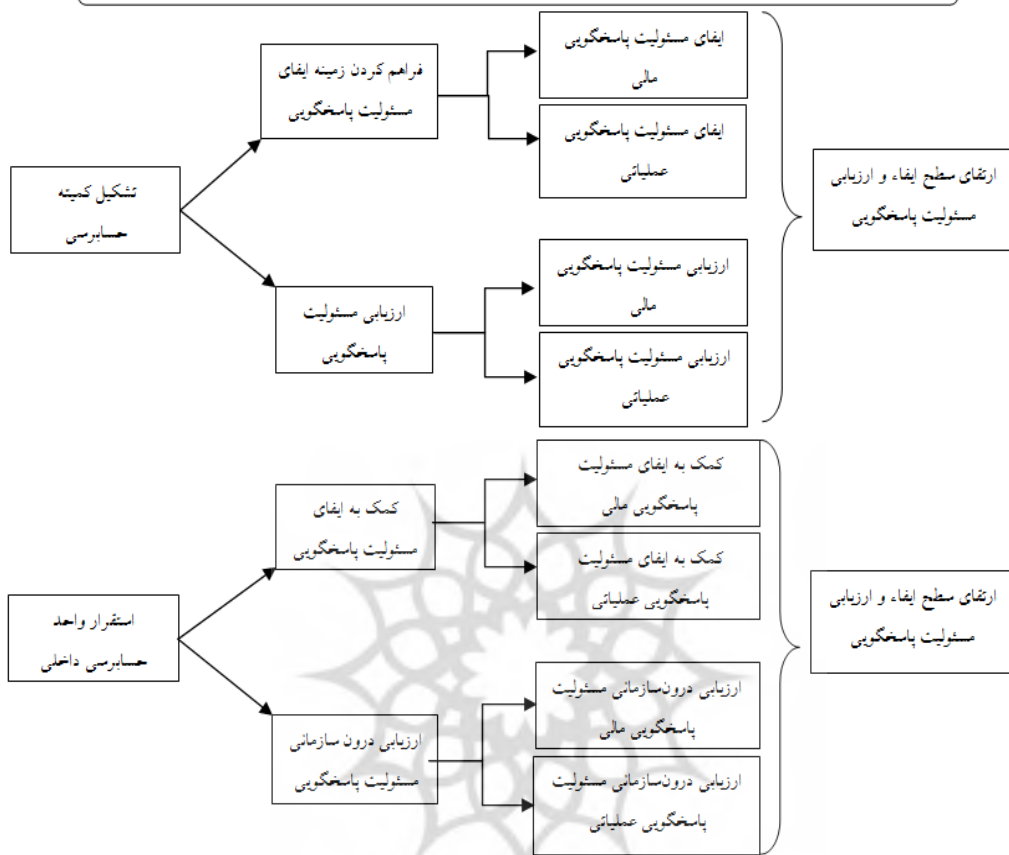
در حال حاضر هیچ یک از شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران کمیته حسابرسی ندارند. اگر چه واحد حسابرسی داخلی در برخی شهرداری‌ها وجود دارد، این واحدها از جایگاه سازمانی مناسبی برخوردار نیستند و این موجب شده است که حسابرسان داخلی اثربخشی چندانی نداشته باشند. از طرف دیگر حسابرسان داخلی به جای انجام وظایف اصلی حسابرسی داخلی به انجام امور ممیزی و اعمال کنترل‌های سنتی می‌پردازند. در حال حاضر اغلب واحدهای حسابرسی داخلی زیر نظر معاونت مالی و اداری یا ذی‌حسابی فعالیت می‌نمایند و ارتباط کاری و گزارشی با شهردار و شورای شهر ندارند. بنابراین جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی در ساختار حاکمیت شهرداری مناسب نیست.

با توجه به مبانی نظری وظایف کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی به دو بخش ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی تقسیم گردید. همچنین با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، وظایف کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی از یکدیگر تفکیک و به دو حوزه مالی و عملیاتی حسب مورد مرتبط گردید. هر چند کمیته حسابرسی بیشتر بر حوزه مالی تمرکز می‌نماید اما از طریق واحد حسابرسی داخلی و دریافت گزارش‌های آن یا از طریق مشاوران و افرادی که توسط کمیته به طور موقت

برای انجام بررسی‌های موردی منصوب می‌شوند، می‌تواند در حوزه عملیاتی نیز نقش فعالی ایفاء نماید. واحد حسابرسی داخلی به لحاظ وظایف و جایگاه سازمانی که دارد، بر حوزه عملیاتی نظارت کافی دارد و انجام حسابرسی عملیاتی از وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است. برای طراحی مدل مفهومی پژوهش این متغیرها که متغیرهای وابسته می‌باشند دو به دو با هم ترکیب گردید. متغیرهای مستقل پژوهش نیز شامل تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها هستند. بنابراین هدف پژوهش بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها است که برای ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر نهادهای مذکور صورت می‌گیرد. با توجه به این مطالب مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ طراحی گردید.



شکل ۱: مدل مفهومی تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

سؤال‌ها و فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی برای ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در شهرداری‌های کلان‌شهرها پرداخته شد. سؤال اصلی پژوهش این است که آیا استقرار این واحدها سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی این نهادها را ارتقا می‌دهد؟ این واحدها با توجه به محیط شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور باید چه وظایفی بر عهده داشته باشند؟.

فرضیه‌های اصلی

۱. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۲. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۳. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۴. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.

فرضیه‌های فرعی

۱. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی مالی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۲. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۳. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.

۴. تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۵. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۶. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۷. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.
۸. استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر زمان، پژوهش مقطعی و بر مبنای هدف کاربردی است. این پژوهش بر مبنای زمان گردآوری داده‌ها مربوط به زمان حال و پیمایشی (زمینه‌یابی) و بر مبنای خصوصیات موضوع توصیفی و بر اساس ماهیت داده‌ها نیز از نوع کمی است. به طور کلی، بر مبنای پیشینه پژوهش نیز، پژوهش بر مبنای هدف کاربردی و بر مبنای روش توصیفی از نوع پیمایشی است.

روش اجرای پژوهش

در این پژوهش به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها از دیدگاه کارشناسان پرداخته و تأثیر آن بر سطح پاسخگویی شهرداری‌ها بیان شد. برای جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده گردید. پرسش‌نامه تنظیمی بین مدیران مالی، رؤسای بخش حسابداری، حسابرسان مستقل و داخلی، استادان و دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری به طریق مقتضی توزیع شد.

جامعه آماری پژوهش شامل شهرداری‌های کلان‌شهرها است. در تعریف کلان‌شهر،

مادرشهر، مگاسیتی، فراشهر، ابرشهر، منظومه شهری و شهر جهانی و سایر نام‌های شهری به طور کلی به تعداد جمعیت استناد می‌شود (در برخی موارد شهرهایی با ۱۰، ۸، ۵ و یا ۱ میلیون و حتی ۵۰۰ هزار نفر جمعیت کلان‌شهر شناخته شده‌اند). به طور کلی چهار عامل در این تعاریف و تقسیم‌بندی مؤثر است که عبارت از تعداد جمعیت، توان و جایگاه اقتصادی، اندازه فیزیکی و تراکم شهر است. در این پژوهش به تقسیم‌بندی وزارت کشور استناد شد که در سایت اینترنتی سازمان شهرداری‌ها و هم‌چنین شهرداری تهران قابل مشاهده است. در این تقسیم‌بندی برخی شهرها با بیش از ۵۰۰ هزار نفر جمعیت جزء کلان‌شهر محسوب شده‌اند. در این تقسیم‌بندی (در زمان انجام پژوهش) ۱۱ کلان‌شهر شناسایی شده بود که ۸ شهر آن بیشتر از یک میلیون نفر جمعیت دارند.

ملاک قرار دادن محدودیت جمعیت در مطالعه‌های پیشین متنوع بوده است؛ به طوری که برخی مطالعه‌ها، شهرداری‌هایی با بیش از صد هزار نفر جمعیت و برخی، شهرداری‌هایی با بیش از پنج هزار نفر جمعیت را انتخاب نموده‌اند. اما به دلیل آن که در ایران حتی کلان‌شهرها نیز کمیته حسابرسی و در اغلب موارد واحد حسابرسی داخلی مناسبی ندارند، در این پژوهش فقط شهرداری‌های کلان‌شهرهایی با حداقل یک میلیون نفر جمعیت به عنوان نمونه انتخاب شدند.

جامه آماری

برای تعیین جامعه آماری ابتدا قلمرو مکانی جامعه آماری پژوهش تعیین گردید. قلمرو مکانی پژوهش، شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور است. از آنجا که هر یک از این شهرداری‌ها دارای تعدادی مناطق است، از طریق سایت‌های اینترنتی هر یک از شهرداری‌ها تعداد مناطق شهرداری آنها تعیین شد. در جدول ۱ کلان‌شهرها و تعداد مناطق آنها ارائه شده است.

جدول ۱. کلان‌شهرهای کشور

جامعه آماری - کلان‌شهرهای کشور		
نام شهر	جمعیت	تعداد مناطق
اهواز	۱۰۲۴۳۴۹	۸
ارومیه	۶۱۴۷۵۱	۴
اصفهان	۱۶۸۶۳۸۱	۱۴
رشت	۵۸۰۰۵۱	۳
تبریز	۱۴۴۶۰۱۳	۱۰
تهران	۸۳۰۲۰۲۰	۲۲
شیراز	۱۲۷۵۵۶۵	۹
قم	۱۰۰۳۰۴۴	۵
کرج	۱۴۷۵۷۰۶	۱۰
کرمانشاه	۸۱۴۰۹۹	۶
مشهد	۲۵۶۲۵۱۸	۱۳
جمع	-	۱۰۴

منبع جمعیت: سایت وزارت کشور و

منابع مناطق شهرداری: سایت‌های اینترنتی هر یک از شهرداری‌ها

در مرحله دوم افراد متخصص و با تجربه در حوزه حسابرسی، حسابداری و مالی در این کلان‌شهرها به عنوان جامعه آماری انتخاب گردید. برای این کار جامعه آماری را به دو بخش اجرایی و شهروند متخصص تقسیم و از بخش اجرایی مدیران مالی (ذی‌حساب‌ها)، رؤسای حسابداری، مدیران حسابرسی داخلی و حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل انتخاب گردید. برای این کار به ساختار تشکیلاتی شهرداری‌ها (که در سایت اینترنتی آنها موجود است) توجه شد. به منظور تعیین تعداد مدیران مالی و رؤسای حسابداری از تعداد مناطق شهرداری استفاده گردید. از آنجا که حسابرسان داخلی به صورت یک واحد در شهرداری مرکز مستقر می‌باشند (هر شهرداری بدون توجه به تعداد مناطق خود یک واحد حسابرسی داخلی دارد)، تعداد آنها در هر شهرداری از طریق پرس‌وجو و تماس تلفنی تعیین گردید.

برای بخش شهروندان متخصص نیز دانشگاهیان به عنوان شهروندان متخصصی که هم از مبانی نظری کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی و پاسخگویی آگاهی

دارند و هم از ذی نفعان شهرداری هستند انتخاب شدند. در این بخش استادان دانشگاه، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری انتخاب شدند. تعداد دانشجویان کارشناسی ارشد از طریق دفترچه راهنمای کنکور کارشناسی ارشد سال قبل تعیین گردید؛ با توجه به این که ۱۲ دانشگاه این کلان شهرها در مقطع کارشناسی ارشد دانشجو می پذیرفتند، تعداد کل پذیرش برای یک سال ۱۷۲ دانشجو و برای دو سال ۳۴۴ دانشجو بود. تعداد استادان نیز به صورت تقریبی و با توجه به این دوازده دانشگاه تعیین گردید.

برای تعیین تعداد دانشجویان دکتری نیز ابتدا ۵ دانشگاه این کلان شهرها که در مقطع دکتری دانشجو می پذیرفتند مشخص شدند و سپس بر مبنای آن تعداد دانشجویان برای یک سال ۱۵ و برای دو سال ۳۰ دانشجو برآورد شد. نتایج نهایی جامعه آماری را می توان در جدول ۲ مشاهده نمود.

جدول ۲. جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش - افراد			
تعداد افراد	تعداد مناطق / دانشگاه	عناوین شغلی	گروه
۱۰۴	۱۰۴	مدیران مالی (ذی حسابها)	اجرایی
۱۰۴	۱۰۴	رؤسای حسابداری	
۸۰	-	حسابرسان داخلی	
۳۰	-	حسابرسان مستقل	
۹۰	۱۲	استادان حسابداری	شهروندان متخصص (دانشگاهیان)
۳۰	۵	دانشجویان دکتری حسابداری	
۳۴۴	۱۲	دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری	
۷۸۲		کل جامعه آماری	

نمونه آماری

نمونه انتخاب شده باید معرف جامعه باشد. برای انتخاب نمونه از روش چندمرحله‌ای استفاده گردید. در مرحله اول کلان شهرهای بیشتر از یک میلیون نفر جمعیت انتخاب و در مرحله بعد حسابرسان مستقل، مدیران حسابرسی داخلی،

حسابرسان داخلی و مدیران مالی (ذی حساب‌ها) و رؤسای حسابداری که متخصصان مالی شهرداری هستند انتخاب شدند و پرسش‌نامه برای آنها ارسال یا در جلسات مدیران و یا در همایش مدیران شهرداری توزیع گردید. برای انتخاب شهروندان متخصص نیز با توجه به محدودیت‌های موجود، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران و تربیت مدرس انتخاب و پرسش‌نامه‌ها بین استادان حسابداری، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری توزیع شدند.

برای تعیین تعداد نمونه از واریانس نمونه که ۰,۲۱ بود (مطابق با کتاب‌های آمار و روش تحقیق) به عنوان واریانس جامعه استفاده گردید و سطح اطمینان ۹۵٪ و سطح خطا نیز ۰,۰۸ در نظر گرفته شد. البته با توجه به این که میانگین نمونه آماری تقریباً ۴,۲۹ و میانگین ۳ به عنوان ملاک آزمون است ۰,۰۸ در مقابل ۱,۲۹، خطای بسیار ناچیز است. با توجه به این اطلاعات، تعداد نمونه بر مبنای فرمول ۱۲۶ نفر محاسبه شد. از آنجا که $(n/N < 0.05)$ نیست و تقریباً ۱۶٪ است می‌توان نمونه محاسبه شده را تعدیل نمود. بنابراین پس از تعدیل تعداد نمونه از طریق فرمول، نمونه نهایی ۱۰۸ نفر محاسبه گردید. اما برای بهتر شدن نتیجه ۱۵۲ پرسش‌نامه قابل استفاده جمع‌آوری گردید.

ابزار اندازه‌گیری و نحوه تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تهیه پرسش‌نامه به دلیل آن که پرسش‌نامه مبنا وجود نداشت، ابتدا مبانی نظری مربوط به متغیرهای وابسته و مستقل جمع‌آوری و مطالعه گردید. پس از طی مراحل پرسش‌نامه جامع برای تمامی متغیرهای مستقل و وابسته تهیه شد. روایی پرسش‌نامه در بخش دانشگاهی بر مبنای نظرات کارشناسان استادان سنجیده شد و در بخش اجرایی نیز پرسش‌نامه برای دریافت نظرات کارشناسان بخش اجرایی بین برخی حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیران مالی توزیع گردید. از آنجا که جایگاه سازمانی شدیداً بر عملکرد و کارکردهای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد، با توجه به ساختار حاکمیت در شهرداری‌ها، مبانی نظری و محدودیت‌های قانونی، در پرسش‌نامه بیان گردید کمیته حسابرسی زیر نظر شورای شهر و واحد حسابرسی داخلی زیر نظر بالاترین مقام دستگاه اجرایی یعنی شهردار فعالیت خواهد کرد.

در بخش اجرایی پرسش‌نامه بین مدیران مالی (ذی حساب‌ها)، رؤسای حسابداری،

مدیران و معاونان واحد حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل توزیع گردید. در بخش دانشگاهی نیز پرسش‌نامه‌ها در سه دانشگاه علامه طباطبائی، تهران و تربیت مدرس بین استادان حسابداری، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری توزیع شد. در مجموع حدود ۴۰۰ پرسش‌نامه به صورت کپی توزیع شد و حدود ۲۵٪ آنها دریافت گردید و این به همراه سایر پرسش‌نامه‌های دریافتی (ایمیلی و پستی) به ۱۵۶ پرسش‌نامه رسید که ۴ پرسش‌نامه به دلیل مشکلات آماری و بی‌پاسخ بودن سؤال‌ها از نمونه حذف شدند و در پایان ۱۵۲ پرسش‌نامه قابل استفاده باقی ماند. در نهایت نیز داده‌ها با استفاده از EXCEL و SPSS ۱۸ تحلیل شد. برای آزمون داده‌ها دو نوع روش آماری متفاوت استفاده شد که عبارتند از: الف) روش پارامتری: شامل آزمون t یک نمونه‌ای؛ و ب) روش ناپارامتری: شامل آزمون نسبت (دو جمله‌ای). از آزمون آلفای کرونباخ برای بررسی پایایی پرسش‌نامه و از آزمون کولموگروف اسمیرنوف یک گروهی برای بررسی نرمال بودن داده‌ها استفاده شد.

آزمون پایایی^۱

این آزمون به‌طور کلی به بررسی همسانی گویه‌های پرسش‌نامه می‌پردازد و میزان توافق و اتفاق نظر را در میان افراد می‌سنجد. با توجه به این که تعداد سؤالات پرسش‌نامه ۵۲ گویه بود و همچنین دوازده متغیر وابسته نیز داریم، بنابراین آلفا برای ۶۴ آیتم محاسبه شد که مقدار آن ۹۷٫۶ است. دلیل مناسب بودن آلفا زیاد بودن تعداد سؤال‌ها و تعداد مشارکت‌کنندگان است. نتایج را می‌توان در جدول ۳ مشاهده نمود.

جدول ۳: نتایج آزمون پایایی

آزمون پایایی				
آلفای کرونباخ ^۲	تعداد سؤال‌ها	درصد	تعداد	
۰.۹۷۶	۶۴	۱۰۰٪	۱۵۲	نمونه‌های مورد قبول
		۰٪	۰	نمونه‌های غیر قابل قبول
		۱۰۰٪	۱۵۲	جمع

1- Reliability

2- Cronbach's Alpha

آزمون نرمال بودن

آزمون کولموگروف، روش ناپارامتریک برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است و فرضیه صفر و فرضیه یک این آزمون در جدول ۴ بیان شده است.

جدول ۴. فرض صفر و یک آزمون نرمال بودن

فرض صفر و فرض یک آزمون نرمال بودن		
H_0 :	داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می‌کند	فرض صفر
H_1 :	داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.	فرض یک

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌کنید درباره تمامی متغیرهای وابسته به استثنای متغیر چهارم سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ است و در نتیجه فرض صفر رد می‌شود. بنابراین توزیع تمامی متغیرها به استثنای متغیر چهارم نرمال نیست. البته توزیع متغیر دوم نیز با سطح معناداری ۰,۰۴۶ به مرز بحرانی نزدیک بوده و در حاشیه ناحیه بحرانی قرار گرفته است. با توجه به این موضوع، برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده گردید، اما برای بهتر شدن نتایج تحلیل، با استناد به قضیه حد مرکزی، آزمون معادل پارامتریک آن نیز انجام گردید و در تمامی موارد نتایج یکسانی حاصل شد.

جدول ۵. نتایج آزمون نرمال بودن متغیرهای وابسته

آزمون نرمال بودن								
سطح معناداری	کولموگروف اسمیرنف	حداکثر تفاوت			مؤلفه‌های نرمال		تعداد	متغیرهای وابسته
		منفی	مثبت	قدر مطلق	انحراف معیار	میانگین		
۰.۰۲	۱.۵۱۸	-۰.۱۲۳	۰.۱۰۴	۰.۱۲۳	۰.۴۸۹۷۷	۴.۳۸۳	۱۵۲	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی
۰.۰۴۶	۱.۳۷۳	-۰.۱۱۱	۰.۰۸۸	۰.۱۱۱	۰.۵۴۱۸	۴.۱۴۵۶	۱۵۲	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی
۰.۰۰۹	۱.۶۴۹	-۰.۱۳۴	۰.۱۰۷	۰.۱۳۴	۰.۵۴۰۰۸	۴.۳۲۷۶	۱۵۲	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی
۰.۰۸۸	۱.۲۵۱	-۰.۱۰۱	۰.۰۷۹	۰.۱۰۱	۰.۵۶۵۸۱	۴.۲۰۲۳	۱۵۲	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی
۰.۰۰۲	۱.۸۳۴	-۰.۱۴۹	۰.۱۲۷	۰.۱۴۹	۰.۵۱۴۳۱	۴.۴۱۲۳	۱۵۲	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی
۰.۰۲۵	۱.۴۸۱	-۰.۱۲	۰.۰۹۸	۰.۱۲	۰.۵۶۷۶۲	۴.۲۵۹۹	۱۵۲	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی
۰.۰۰۹	۱.۶۴۶	-۰.۱۳۴	۰.۱۲	۰.۱۳۴	۰.۵۳۲۷۳	۴.۳۷۴۱	۱۵۲	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی
۰.۰۰۳	۱.۷۸۲	-۰.۱۴۵	۰.۱۴۴	۰.۱۴۵	۰.۶۱۶۹۹	۴.۱۸۴۲	۱۵۲	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

بر اساس قضیه حد مرکزی^۱ همچنان که حجم نمونه بزرگ می‌شود، توزیع t نیز همچون دیگر توزیع‌ها به سمت توزیع نرمال میل می‌کند؛ به طوری که در $n > 30$ می‌توان به جای توزیع t از توزیع Z برای تخمین میانگین استفاده کرد. به عبارت دیگر، متغیر تصادفی نرمال استاندارد Z جایگزین t می‌شود (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۴). قضیه حد مرکزی بیان می‌دارد که هر چه تعداد نمونه‌ها بیشتر شود توزیع حول میانگین متقارن می‌شود و در نتیجه توزیع نمونه شکل زنگوله‌ای (نرمال) پیدا می‌کند.

آزمون فرضیه‌ها

در این بخش نتایج آزمون هر یک از فرضیه‌ها بیان گردید. برای این کار ابتدا نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی و سپس فرضیه‌های فرعی مربوط به آن بیان شد. در آزمون نسبت (که سطح معناداری بر مبنای تقریب توزیع Z بیان می‌شود) زمانی فرض صفر رد می‌شود که سطح معناداری کمتر از $0,05$ باشد. همان‌طور که از اسم این آزمون پیداست این آزمون نمونه را به دو گروه کمتر یا مساوی 3 و بزرگ‌تر از 3 (در اینجا با توجه به این که مقیاس سنجش طیف لیکرت بود میانگین 3 است) تقسیم می‌نماید؛ به عبارت دیگر افرادی را که میانگین امتیازات آنها کمتر و یا مساوی سه است را در گروه اول و افرادی که میانگین امتیازات آنها بیشتر از 3 است را در گروه دوم قرار می‌دهد و در قسمت آخر نیز برای قضاوت نسبت به نتیجه آزمون سطح معناداری را ارائه می‌نماید.

از آزمون پارامتریک t یک نمونه‌ای نیز برای تحلیل استفاده شد. آزمون t به بررسی میانگین نمونه‌ها می‌پردازد و مساوی بودن یا نبودن میانگین پاسخگویان را با 3 (میانگین طیف لیکرت) در سطح اطمینان مورد نظر (در اینجا 95%) بررسی می‌نماید. بنابراین فرضیه صفر مساوی بودن میانگین پاسخگویان با 3 است و در صورتی که فرضیه صفر بر مبنای سطح معناداری رد شود (بدون توجه به سایر اطلاعات) می‌توان گفت که میانگین یا پایین‌تر از 3 یا بالاتر از 3 است. برای تعیین پایین‌تر یا بالاتر بودن به مقدار آماره t و یا میانگین پاسخگویان توجه می‌نماییم. در صورتی که میانگین بالاتر باشد و یا مقدار آماره مثبت باشد نتیجه می‌گیریم که در سطح اطمینان 95% فرض مقابل (فرضیه

1- Central Limit Theorem

پژوهش) پذیرفته می شود.

جدول ۶. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها (آزمون ناپارامتری)

نتیجه	آزمون نسبت			متغیرهای وابسته	متغیرهای مستقل	فرضیه
	سطح معناداری	بالا تر از نسبت	نسبت آزمون			
تأیید	۰/۰۰۰	۹۸.۶۸٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی	تشکیل کمیته حسابرسی	فرضیه اصلی اول
تأیید	۰/۰۰۰	۹۸.۶۸٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی اول
تأیید	۰/۰۰۰	۹۷.۳۷٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی دوم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۷.۳۷٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی		فرضیه اصلی دوم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۶.۰۵٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی سوم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۶.۷۱٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی چهارم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۹.۳۴٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی	استقرار واحد حسابرسی داخلی	فرضیه اصلی سوم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۹.۳۴٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی پنجم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۷.۳۷٪	٪۵۰	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی ششم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۹.۳۴٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی		فرضیه اصلی چهارم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۹.۳۴٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی هفتم
تأیید	۰/۰۰۰	۹۷.۳۷٪	٪۵۰	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی هشتم

جدول ۷. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها (آزمون پارامتری)

نتیجه	آزمون تی یک گروهی			متغیرهای وابسته	متغیرهای مستقل	فرضیه
	سطح معناداری	مقدار t	میانگین			
تأیید	۰/۰۰۰	۳۲.۷۸۵	۴.۲۶۴۵	ایفای مسئولیت پاسخگویی	تشکیل کمیته حسابرسی	فرضیه اصلی اول
تأیید	۰/۰۰۰	۳۴.۸۲۵	۴.۳۸۳	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی اول
تأیید	۰/۰۰۰	۲۶.۰۶۷	۴.۱۴۵۶	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی دوم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۱.۲۰۸	۴.۲۶۵	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی		فرضیه اصلی دوم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۰.۳۰۷	۴.۳۲۷۶	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی سوم
تأیید	۰/۰۰۰	۲۶.۱۹۸	۴.۲۰۲۳	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی چهارم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۲.۶۹۶	۴.۳۳۶۱	ایفای مسئولیت پاسخگویی	استقرار واحد حسابرسی داخلی	فرضیه اصلی سوم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۳.۸۵۵	۴.۴۱۲۳	ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی پنجم
تأیید	۰/۰۰۰	۲۷.۳۶۴	۴.۲۵۹۹	ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی ششم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۰.۳۳۲	۴.۲۷۹۱	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی		فرضیه اصلی چهارم
تأیید	۰/۰۰۰	۳۱.۷۷۹	۴.۳۷۴۱	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی		فرضیه فرعی هفتم
تأیید	۰/۰۰۰	۲۳.۶۶۳	۴.۱۸۴۲	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی		فرضیه فرعی هشتم

همان‌طور که در جدول نتایج آزمون‌ها (جدول ۶ و ۷) مشاهده می‌نمایید، بر مبنای آماره‌های استنباطی نتایج داده‌های حاصل از پرسش‌نامه نشان می‌دهد که کارشناسان معتقدند تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شوند. نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد که تمامی فرضیه‌ها (در مجموع ۱۲ فرضیه اصلی و فرعی) در سطح معناداری ۹۵٪ تأیید شده‌اند.

یافته‌های پژوهش

کمیته حسابرسی از طریق بررسی‌ها، نظارت‌ها و ارزیابی‌های تخصصی در حوزه

وظایف خود موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود. به عبارت دیگر، کمیته حسابرسی از طریق بررسی و نظارت بر رعایت قوانین و مقررات و مصوبات شورای اسلامی شهر، استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب، تهیه و تنظیم به موقع صورت‌های مالی اساسی و سایر گزارش‌های مالی و بودجه‌ای موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی مالی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود. کمیته حسابرسی بر مصرف منابع در جهت دستیابی به اهداف عملیاتی برنامه‌ریزی شده، کیفیت اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی و عملکردی شامل اطلاعات غیرمالی و گزارش‌های بودجه‌ای، کارایی مصرف منابع مالی از طریق ارائه خدمات بیشتر و بهتر با مصرف منابع کمتر، رعایت حقوق بین‌دوره‌ای دایر بر مصرف منابع مالی استقراری در خرید و احداث دارایی‌های سرمایه‌ای، منطبق بودن عملیات واقعی با برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه و موافقت‌نامه‌های مبادله شده، اهداف و برنامه‌های آتی شهرداری و منابع مورد نیاز آن‌ها و توانایی مالی و عملیاتی شهرداری برای ادامه عملیات و فعالیت‌ها برای دستیابی به آن اهداف و برنامه‌ها و برای بازپرداخت تعهدات سررسید شده و سررسید نشده نظارت می‌نماید.

کمیته حسابرسی از طریق بررسی و نظارت بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات شهرداری از طریق حسابرسان داخلی، کیفیت و اثربخشی کار حسابرسان مستقل و داخلی دایر بر ارتباط کاری مؤثر و مناسب میان حسابرسان مستقل، داخلی و مدیران و مناسب و به موقع بودن پی‌گیری‌های مدیریت درباره توصیه‌ها و پیشنهادها سازنده حسابرسان مستقل و داخلی و گزارش نتایج به شورای شهر و وزارت کشور موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شهرداری‌های مذکور می‌شود. کمیته حسابرسی از طریق بررسی و ارزیابی گزارش‌های حسابرسی داخلی درباره موارد مذکور پیشین و همچنین در مورد میزان کارآمدی سیستم کنترل داخلی به منظور نظارت بر حفاظت و استفاده صحیح از دارایی‌ها در جهت اهداف تعیین شده، محدودیت‌های بودجه‌ای (شامل اعتبار مصوب و اعتبار تخصیص یافته) در مصرف منابع مالی و میزان صحت، اصالت و کامل بودن اسناد و مدارک حسابداری و مجوزهای معاملات انجام شده، موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی

شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود.

در پژوهش حاضر بر خلاف پژوهشگران پیشین، وظایف و مسئولیت‌ها و مزایای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر مبنای مبانی نظری و تعاریف، به ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، تفکیک و به صورت جداگانه بررسی شد. با توجه به این موضوع پژوهشگران پیشین از جمله بابر و همکاران (۱۹۸۶)، واگنر و اُکیف (۱۹۸۶)، هاردیمن (۱۹۸۷)، واگنر و همکاران (۱۹۸۸)، شارپ و بال (۱۹۹۲)، آلوی (۱۹۹۵)، مونتاندن (۱۹۹۵)، نیکس و نیکس (۱۹۹۶)، آلین و همکاران (۲۰۰۶)، کروفرود و همکاران (۲۰۰۸)، فرانک و فینک (۲۰۰۸)، دیویز (۲۰۰۹)، السون و دینکینز (۲۰۰۹)، پورتر (۲۰۰۹) و هویتاش و هویتاش (۲۰۰۹) نیز هر یک به نوعی به این نتایج دست یافته‌اند. در داخل کشور بابایی (۱۳۸۸) مسئولیت پاسخگویی مالی را بررسی نموده است و نتایج پژوهش وی مشابه نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی می‌شود. همچنین سجادی و همکاران (۱۳۸۵) نیز در بخش خصوصی به این نتیجه رسیدند که وجود کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرس مستقل، عملکرد حسابرس داخلی و پیش‌گیری از تقلب مدیریت مؤثر است.

واحد حسابرسی داخلی نیز از طریق انجام حسابرسی‌ها، رسیدگی‌ها، نظارت‌ها و ارزیابی‌های خود موجب ارتقاء سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی شهرداری‌های کلان‌شهرها می‌شود. به بیان دیگر، استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها، از طریق بررسی و نظارت بر رعایت مقررات و قوانین و مصوبات شورای شهر، تهیه و تنظیم به موقع صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی و بودجه‌ای، استقرار سیستم کنترل داخلی به منظور حفاظت و استفاده صحیح از دارایی‌ها، مناسب بودن سیستم‌های کنترل داخلی، گزارشگری مالی، برآوردها و جلوگیری از تداخل منابع مالی، صحت، اصالت و کامل بودن اسناد و مدارک حسابداری و مجوز انجام معاملات و گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و شهردار موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی مالی می‌شود.

واحد حسابرسی داخلی از طریق بررسی‌ها، نظارت‌ها و ح ۷ حسابرسی‌ها بر دست‌یابی

به اهداف عملیاتی برنامه‌ریزی شده و مصوب و مطابقت عملیات واقعی با برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه و موافقت‌نامه‌های مبادله شده و بررسی وضعیت و نتایج عملیات، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات شهرداری از طریق حسابرسی عملیاتی، توان مالی شهرداری برای ادامه عملیات و فعالیت‌ها و دستیابی به اهداف و برنامه‌های آتی و رعایت حقوق بین‌دوره‌ای و بین‌نسلی، مناسب بودن نوع، حجم، بهای تمام شده و کیفیت خدمات، و گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و شهردار موجب ارتقای سطح ایفاء مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

همچنین واحد حسابرسی داخلی از طریق بررسی و ارزیابی‌های تخصصی و ارائه گزارش‌های لازم به شهردار و مدیران شهرداری درباره موارد مذکور بالا و همچنین درباره کفایت سیستم کنترل داخلی در مورد شیوه تفویض اختیار و مسئولیت و کنترل‌های کشف‌کننده و پیشگیرانه تقلب، سوء استفاده و اتلاف منابع، ثبت به موقع رویدادهای مالی در دفاتر حسابداری و رعایت استانداردها، روش‌ها و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری و میزان رضایت‌مندی شهروندان از طرح‌ها و برنامه‌ها، موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

هلدر (۱۹۷۷)، اتکیسون و چایت (۱۹۷۸a)، اتکیسون و چایت (۱۹۷۸b)، دیتنهافر (۱۹۸۲)، آلوی (۱۹۹۵)، مونتاندن (۱۹۹۵)، فریدبرگ و لوترین (۲۰۰۱)، رشیدصبری و یاسرجابر (۲۰۰۷)، پورتر (۲۰۰۹) و بابایی (۱۳۸۸) نیز هر یک به نوعی به این نتایج دست یافته‌اند. با توجه به این موضوع میان یافته‌های پژوهشگران پیشین و یافته‌های این پژوهش اختلافی وجود ندارد. بنابراین، تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در شهرداری‌های مذکور می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در این نهادها می‌شود و بنابر این تمامی فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌شوند. پژوهشگران پیشین نیز هر یک به نوعی به این نتایج

دست یافته‌اند. بنابراین، می‌توان بر مبنای یافته‌های پژوهش نتیجه گرفت که کمیته حسابرسی باید زیر نظر شورای اسلامی شهر کلان‌شهرها تشکیل شود تا از طریق انجام وظایف و مسئولیت‌های ذکر شده در پژوهش و سایر وظایف مربوط، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شود. همچنین واحد حسابرسی داخلی نیز باید زیر نظر شهردار مستقر شود تا از طریق انجام اثربخش وظایف و مسئولیت‌های مربوط، موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در شهرداری‌ها شود. به طور کلی، بر مبنای یافته‌های پژوهش تشکیل کمیته حسابرسی زیر نظر شورای اسلامی شهر و استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر شهردار به منظور ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در شهرداری‌های کلان‌شهرها ضروری است. بنابراین به شهرداری‌های کلان‌شهرها پیشنهاد می‌شود که کمیته حسابرسی را، حداقل برای انجام وظایف و مسئولیت‌های بیان شده در پژوهش، زیر نظر شورای شهر تشکیل دهند تا از طریق انجام بررسی‌ها، نظارت‌ها و مشاوره‌های تخصصی خود، شورای شهر و شهردار را در انجام هر چه بهتر مسئولیت‌هایشان کمک نماید. اما مطابق با مبانی نظری و تجربی و همچنین توصیه‌های مشارکت‌کنندگان، اعضای کمیته حسابرسی باید غیرموظف و مستقل باشند و در انتخاب اعضای آنها نباید تعصب و رابطه‌سالاری وجود داشته باشد و اعضاء تخصص کافی در زمینه حسابرسی، حسابداری و مالی داشته باشند.

واحد حسابرسی داخلی نیز برای انجام انواع حسابرسی‌ها شامل حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی، موردی و غیره باید زیر نظر شهردار استقرار یابد تا از این طریق موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور شود. واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از تیم مدیریت ارشد در شهرداری‌ها می‌تواند با مشاوره‌های تخصصی، شهردار را در انجام کاراتر و اثربخش‌تر عملیات مربوط به شهرداری کمک نماید. بر مبنای مبانی نظری و همچنین توصیه‌های مشارکت‌کنندگان حسابرسان داخلی واحد حسابرسی داخلی باید شامل هم متخصصان مالی و هم متخصصان حوزه عملیاتی شهرداری باشند تا در اجرای حسابرسی عملیاتی موفق باشند چرا که برای انجام هر چه بهتر حسابرسی عملیاتی صرف داشتن تخصص و تجربه حسابرسی و حسابداری کافی نیست.

همان‌طور که پیشتر بیان شد این پژوهش در بخش عمومی انجام شد؛ بنابراین نتایج پژوهش می‌تواند در سایر بخش‌های عمومی مورد استفاده قرار گیرد. به بیانی دیگر مسئولان دستگاه‌های دولتی و سایر نهادهای بزرگ عمومی غیردولتی می‌توانند با مبنا قرار دادن شرایط سازمانی و محیطی خود نتایج پژوهش را به کار گیرند و از این طریق به کارایی و اثربخشی بیشتر عملیات سازمان کمک نمایند. تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در این نهادها، از طریق انجام مسئولیت‌های و وظایف تخصصی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی خواهد شد.



منابع و مأخذ

۱. آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور. (۱۳۸۴). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*. ج ۱ و ۲. (ج ۱ چاپ دوازدهم ج ۲ چاپ هشتم). تهران: سمت.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). «مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه GASB ۳۴». پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران. ۸ صص ۶۱-۳۴.
۳. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). «نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی». ارائه شده در سمینار بودجه‌ریزی عملیاتی (تهران، ۱۸-۱۹ اردیبهشت ۱۳۸۷).
۴. بابایی، موسی (۱۳۸۸). «تأثیر تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری به راهنمایی دکتر جعفر باباجانی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی. (۱۳۸۷).
۵. حساس‌یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌اله. «نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیر انتفاعی بخش عمومی». *حسابدار*. ۱۹۶: ۷۳-۷۷.
۶. سجادی، سید حسین؛ دستگیر، محسن؛ افشارجهانشاهی، مجتبی. (۱۳۸۵). «ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی صاحب‌کار». *مطالعات حسابداری*. ۱۵ صص ۸۶-۶۵.
7. AICPA.(2010). Evaluating the internal audit team: guidelines and questions. Retrieved January, 6, 2010, from <http://www.aicpa.org>
8. Alleyne, P., Howard, M., & Greenidge, D. (2006). The role of audit committees in Barbados. *Corporate Governance*, 6(5), 567-581.
9. Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2006). Internal audit in italian organizations a multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 275-292.
10. Atkisson, R. M., & Chait, E. P. (1978 a). The case for the internal auditor in local government. *The Internal Auditor*, 35(5), Pg. 60.
11. Atkisson, R. M., & Chait, E. P. (1978 b). The case for the internal auditor in local government: The eyes and ears of public officials and the people. *Governmental Finance*, 7(3), pg. 41.
12. Baber, W. R., Gore, A. K., Jean, Z., & Rich, K. T. (2007). Should SOX apply to cities? Determinants and consequences of municipal audit committees.
13. Brennan, N. M., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885-906 .
14. Crawford, M., Henry, W., McKendrick, J., & Stein, W. M. (2008). Effectiveness of audit committees in local authorities: views from key players. *Public Money & Management*, 28(4), pg. 207.
15. Davies. M. (2009). Effective working relationships between audit committees and internal audit ~ the cornerstone of corporate governance in local authorities: A Welsh perspective. *J. Manag. Gov*, 13, 41° 73.
16. Dittenhofer, M. A. (1982). What does the auditor of small, local

- government need? *The Internal Auditor*, 39(3), 44-48.
17. Eckhart, K. S., Widener, S. K., & Johnson, L. E. (2001). Governance and local government. *The Internal Auditor*, 58(3), 51-55.
 18. Elson, R. J., & Dinkins, Ch. (2009). Should provisions of the Sarbanes-Oxley act of 2002 apply to local governments in order to improve accountability and transparency? *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(2), 105-122.
 19. Frank, A.H., & Fink, R. D. (2008). Enhancing accountability: Should regulations similar to Sarbanes-Oxley be expanded to the local sector? *Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20(4), 510-536.
 20. Friedberg, A., & Lutrin, C. (2001). The internal audit in U.S. local government in the 1990s: A status report and challenges. *Financial Management*, 13(3), 325-344.
 21. Funnel, W., & Cooper, K. (1998). *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*. Sydney: University of New South Wales.
 22. George, N. (2005). The role of audit committees in the public sector. *The CPA Journal*, 75(8), 42-43.
 23. Hardiman, P. F. (1987). Independent audit committees in government: The New York city model. *Government Finance Review*, 3(4), 27-30.
 24. Hoitash, R. & Hoitash, U. (2009). The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX Evidence from the USA. *Managerial Auditing*, 24(4), 368-397.
 25. Holder, W. W. (1977). The role of the internal auditor in responding to crisis in local government. *The Internal Auditor*, 34(6), pg. 71.
 26. Irwin, T. D. (2009). Characteristics: of effective audit committees in federal, state and local governments. *The Journal of Government Financial Management*, 58(1), 44-48.
 27. Kloot, L. (1999). Performance measurement and accountability in Victorian local government. *The International Journal of Public Sector Management*, 12(7), 565-583.
 28. Montondon, L. (1995). Accountability in municipalities: The use of internal auditors and audit committees. *American Review of Public Administration*, 25(1), pg. 59.
 29. Nix, H. M., & Nix, D. (1996). The audit oversight function in municipalities of greater than 100,000 population when an audit committee is not used. *The Government Accountants Journal*, 45(3), pg. 32.
 30. Olavi, V. E. (1995). *Audit in new municipal culture*. Unpublished doctoral dissertation. Tampereen Teknillinen Korkeakoulu university, Finland.
 31. Porter, B. A. (2009). The audit trinity: the key to securing corporate accountability. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 156-182.
 32. Rashid Sabri, N., & Yaser Jaber, Y. (2007). Managerial performance of Palestinian local authorities. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 1(4), 350-363.
 33. Rezaee, Z. (1994). Importance of the 150-hour education requirement for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 9(2), 8-11.
 34. Ruppel, W. (2005). *Governmental accounting made easy*. New Jersey: John Wiley.
 35. Sharp, F. C., & Bull, I. (1992). Information oversight for efficiency and effectiveness in local government. *The Government Accountants Journal*, 40(4), 59-66.

36. The Institute of Internal Auditors. (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Retrieved February, 9, 2010, from <http://www.theiia.org>
37. Wagner, N., & O'Keefe, H. (1985/6). The audit committee in the public sector. *The Government Accountants Journal*, 34(4), 44-50.
38. Wagner, N. A., O'Keefe, H., & Bostwick, W. J. (1988). Audit committee functions for municipalities, hospitals, and banks. *The CPA Journal*, 58(6), 46-50.
39. Weaver, G. G. (2002). *Audit committee trends and tools: a time for change*. United States of America: The Financial Executives International (FEI) Research Foundation.

