

بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۳۱

جعفر باباجانی^۱

رضا قنبریان^۲

چکیده:

کمیته‌ها و کمیسیون‌های تخصصی شوراهای اسلامی شهر از ارکان اصلی نظارت مالی و عملکردی در شهرداری‌ها به شمار می‌روند و اثربخشی آنها زمینه ارتقای پاسخگویی مدیریت شهری به شهروندان و نمایندگان قانونی و منتخب ایشان را فراهم می‌سازد. در این پژوهش شاخص‌های اثربخشی و حوزه‌های اعمال نظارت مالی و عملکردی کمیته حسابرسی، نقش کمیته حسابرسی در اعمال نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌ها و صلاحیت‌های مورد نیاز اعضای کمیته یادشده با استفاده از ادبیات پژوهش شناسایی و سپس نسبت به دریافت نظرات خبرگان شامل حسابرسان مستقل و داخلی، معاونین مالی و اقتصادی شهری و قائم مقامان ذی‌حسابی در شهرداری‌های تهران، اصفهان، مشهد، شیراز و ارومیه اقدام گردیده است. خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی انتخاب شده‌اند و شامل ۲۰ نفر در شهرداری تهران و ۲۰ نفر در شهرداری‌های سایر کلانشهرها بوده‌اند. پس از غربالگری شاخص‌ها با استفاده از آزمون سنگ‌ریزه نسبت به تعیین وزن آنها با استفاده از روش سلسله‌مراتبی فازی اقدام و در نهایت نتایج پژوهش از طریق مصاحبه ساختار یافته با ۵ نفر از خبرگان مستقل تأیید شده است. بر اساس نتایج این پژوهش تشکیل کمیته حسابرسی ذیل شورای اسلامی شهر موجب ارتقای نظارت مالی و عملکردی می‌شود. هم‌چنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد استقلال مهمترین عامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته می‌باشد. در نهایت صلاحیت‌های مورد نیاز اعضای کمیته حسابرسی شهرداری‌های کلانشهرها تعیین گردید.

واژگان کلیدی: کمیته حسابرسی، نظارت مالی، نظارت عملکردی، دلفی فازی، تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

۱. استاد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، نویسنده مسئول، رایانامه: jafar.babajani@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی.

۱. مقدمه

کمیته حسابرسی بخش جدایی ناپذیر فرآیند راهبری (حکمرانی) در بنگاه‌های اقتصادی به شمار می‌رود که به تبیین روابط بین ذی‌نفعان می‌پردازد. نظام راهبری (حکمرانی) در نهادهای بخش عمومی با مجموعه‌ای از اصول شفاف برای اطمینان از مسیر و پاسخگویی روشن مدیران و مدیریت ارتباط دارد (انجمن حکمرانی استرالیا، ۲۰۱۶). فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱) در مطالعه شماره ۱۳ خود راهبری (حکمرانی) را فرآیندی می‌داند که در آن سازمان‌ها اداره می‌شوند، تحت کنترل و نظارت قرار می‌گیرند، و وظیفه‌ی پاسخگویی‌شان را ایفا می‌کنند. ویژگی متمایز راهبری (حکمرانی) در بخش عمومی و به ویژه دولت‌های محلی در مقایسه با بخش خصوصی، تمرکز بر الزامات دوگانه عملکرد در ارائه خدمات به جامعه و انطباق با انتظارات اجتماعی در حوزه پاسخگویی، پایبندی به اصول اخلاقی و شفافیت است. از این رو، حجم عظیم مخارج نهادهای بخش عمومی و رواج مساله نمایندگی همراه با محدودیت در زمینه نظارت شهروندان بر نقش کمیته حسابرسی در بخش عمومی می‌افزاید (ریچ و ژانگ، ۲۰۱۴). هیگزی و استفورد (۲۰۱۶) نیز معتقدند به سبب اولویت داشتن نظارت بر وجوه عمومی و تاکید بیشتر بر شفافیت و الزامات قانونی در بخش عمومی، موضوعات راهبری در این بخش فراتر از موضوعات بخش خصوصی است (توماس و پورسل، ۲۰۱۹).

با توجه به ویژگی‌های محیط فعالیت شهرداری‌ها انتظار می‌رود تا استقرار کمیته حسابرسی در این گروه از نهادها، به ویژه در ارتباط با شوراهای شهری که در آنها منتخبین شهروندان ممکن است تخصص لازم در حوزه مالی را برای مدیریت اثربخش مالیه شهری نداشته باشند، با ارتقای نظارت مالی و عملکردی زمینه پاسخگویی مالی و عملکردی مدیران شهری به شهروندان را فراهم سازد. باباجانی (۱۳۸۲) نظارت مالی را شامل کلیه کنترل‌هایی می‌داند که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌شود. هدف اصلی نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. در واقع، هدف از اعمال نظارت مالی قبل از خرج، تطبیق درخواست‌های خرید کالا و خدمات دستگاه اجرایی با قوانین و مقررات مربوط و حصول اطمینان از وجود منابع مالی لازم برای اجرای تعهدات می‌باشد که قبل از اقدام به انجام آن صورت می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۸۲). همزمان با نظارت مالی ضرورت دارد تا مجموعه اقداماتی از سوی شهردار و مقامات اجرایی شهرداری‌ها، نمایندگان قانونی و منتخب شهروندان در شوراهای اسلامی و نهادهای نظارتی ذی‌صلاح به منظور تعیین میزان انطباق عملیات اجرایی با اهداف مصوب، موافقت‌نامه‌های مبادله شده، مشخصات طرح‌ها و پروژه‌ها، کارایی و اثربخشی اجرای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها انجام شود.

با وجود توصیه وزارت کشور برای استقرار کمیته حسابرسی برخی از شواهد موجود در سطح شهرداری‌های کلانشهرها و مراکز استان کشور همچون تاخیر در انتخاب حسابرسان مستقل و منتخب شوراهای اسلامی، انتخاب دو گروه از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران

رسمی ایران برای ارائه خدمات حسابرسی صورت‌های مالی، محدود شدن رسیدگی حسابرسان مستقل و منتخب شوراهای اسلامی شهر به انجام حسابرسی صورت‌های مالی و رعایت، عدم ارائه گزارش‌های حسابرسان مستقل در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی در مهلت‌های مقرر قانونی، ضعف در کنترل‌های داخلی شهرداری‌ها، عدم محاسبه بهای تمام شده پروژه‌ها و فعالیت و تحلیل آن با هزینه‌های استاندارد و بودجه مصوب و چند برابر بودن بهای ارائه خدمات شهرداری‌ها در مقایسه با بهای استاندارد آنها حاکی از عدم تشکیل یا اثربخش نبودن کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها دارد. بنابر این، انجام پژوهشی با هدف تعیین عوامل موثر بر اثربخشی کمیته‌های حسابرسی، تعیین مصادیق اعمال نظارت مالی و عملکردی کمیته حسابرسی، تعیین حوزه‌های کارکردی کمیته‌های حسابرسی و صلاحیت‌های تخصصی مورد نیاز برای عضویت در این کمیته ضرورت دارد. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش ضمن یاری رساندن به مدیران شهری و شوراهای اسلامی شهر برای بازنگری در ساختار و شرح وظایف کمیسیون‌ها و کمیته‌های شوراهای شهر زمینه ارائه اطلاعات لازم به شهروندان برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مدیران را فراهم سازد. به علاوه، یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌ها، به عنوان متولی تدوین دستورالعمل‌های موضوع مواد مختلف آیین نامه مالی شهرداری‌ها، در تدوین ضوابط استقرار و فعالیت کمیته‌های حسابرسی سودمند باشد. در این راستا، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ برای پرسش‌های ذیل خواهد بود:

شاخص‌های اثربخشی کمیته‌های حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها کدامند؟
حوزه‌های اعمال نظارت مالی و عملکردی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟
نقش کمیته حسابرسی در اعمال نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلانشهرها چیست؟
شاخص‌ها و عوامل موثر انتخاب اعضای کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها کدامند؟

۲. مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس ادبیات پژوهش، ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی در بنگاه‌های اقتصادی بخش بازرگانی و عمومی با استفاده از تئوری نمایندگی (راس ۱۹۷۳؛ جنسن و مک لینگ، ۱۹۷۶) پشتیبانی می‌شود (ولتی، ۲۰۱۷؛ توماس و پورسل، ۲۰۱۹). همانگونه که یانگ و تیل (۲۰۰۸) بیان می‌کنند کانون تمرکز این تئوری بر سازوکارها و قوانینی بنا نهاده شده است که با هدف همراستایی منافع مالکان و مدیران طراحی شده‌اند. بر اساس این تئوری کمیته حسابرسی تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران شهری و شهروندان و مدیران شهرداری و اعضای شورای شهر را کاهش می‌دهد. از این منظر شهروندان باید بدانند که وجوه عمومی در شهرداری به شکل مناسب و در انطباق با الزامات قانونی مصرف می‌شوند. حسابرسی در دولت و شهرداری باید در جهت ارتقای پاسخگویی انجام شود. این اقدامات و خدمات اطمینان بخشی بر اعتبار گزارش‌های

مالی می‌افزاید، توجه مدیران را به این موضوع جلب می‌کند که آنها مسئول استفاده کارا، اثربخش و اقتصادی از منابع عمومی هستند، و به حصول اطمینان از رعایت قوانین در اداره شهر کمک می‌کند. ساختار نظارت مالی دولت‌های محلی که زمینه ارتقای پاسخگویی مدیریت شهری را فراهم می‌سازد دربرگیرنده‌ی حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و منتخب شورای شهر، کمیته حسابرسی و مدیران مالی یا ذی‌حسابان (با توجه به ساختار حقوقی کشورها در شهرداری‌های برخی از کشورها دیوان محاسبات و کنترلر) می‌باشد. در این میان کمیته حسابرسی به عنوان ابزاری برای نظارت بیشتر بر فرآیندهای حسابرسی داخلی و مستقل و گزارشگری مالی از ابتدای دهه ۱۹۹۰ میلادی مورد توجه قرار گرفته است (وست و برمن، ۲۰۰۳). دو پارادایم مدیریت نوین بخش عمومی و راهبری (حکمرانی) خوب از عوامل بنیادین استقرار و فعالیت کمیته حسابرسی در بخش عمومی به شمار می‌روند. هیگزری و استفورد (۲۰۱۶) بیان می‌کنند رشد سال‌های اخیر کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی تحت تاثیر ایدئولوژی مدیریت نوین بخش عمومی و گذر از مدیریت سنتی به فرهنگ مدیریتی نوین، مفهوم خصوصی سازی، پاسخگویی در برابر نتایج، محدود کردن مداخله دولت و آزاد سازی اقتصادی بوده است. بنابراین کمیته حسابرسی به عنوان سازوکاری رسمی از راهبری (حاکمیت) شرکتی در بخش عمومی معرفی شده است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران و انجمن حسابداری و مالیه عمومی (۲۰۱۴) کمیته حسابرسی را یکی از کمیته‌های فرعی نهاد راهبری (حکمرانی) در بخش عمومی می‌دانند. نهاد راهبری، فرد یا گروهی از افراد است که مسئولیت اصلی نظارت بر مسیر راهبردی، عملیات و پاسخگویی بنگاه را برعهده دارد. بنابر این، این دو نهاد با بیان اصول راهبری (حکمرانی) خوب بر استقرار کمیته حسابرسی یا کمیته‌های مشابه به عنوان یک نحوه عمل برتر برای نهادهای حاکم بر یک سازمان فعال در بخش عمومی تاکید دارند. از نظر آنها کمیته حسابرسی در بخش عمومی منبعی برای اطمینان بخشی در ارتباط با الزامات بنگاه اقتصادی در حوزه مدیریت ریسک، حفظ محیط کنترلی اثربخش و گزارشگری عملکرد مالی و غیر مالی است. به علاوه، یکی از مفاهیم پشتوانه ایجاد کمیته حسابرسی در بخش عمومی تمرکز بر حسابرسی مبتنی بر عملکرد است. همچنین کمیته حسابرسی برای ارائه خدمات خود از رویکرد ترکیبی حسابرسی مرسوم و خدمات مشاوره مدیریت استفاده می‌کند.

۲.۱. مبانی قانونی کمیته حسابرسی و نقش آن در شهرداری‌ها

با توجه به تاکید مراجع بین‌المللی و حرفه‌ای کشورهای توسعه یافته بر ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی در بخش عمومی، قانون‌گذاران بسیاری از شهرداری‌ها را ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی نموده‌اند. در ایرلند به موجب اصلاحات انجام شده در سال‌های ۲۰۰۶ و ۲۰۱۴ در قانون دولت‌های محلی استقرار کمیته حسابرسی از حالت داوطلبانه خارج گردیده است و شوراهای شهر حداکثر ظرف مدت سه ماه از روز انتخابات ملزم به ایجاد کمیته حسابرسی شده‌اند. در این کشور کمیته حسابرسی وظیفه بررسی رویه‌های گزارشگری مالی و بودجه‌ای، تدوین نحوه‌های

عمل برتر حسابرسی داخلی، بررسی گزارش‌ها و یافته‌های حساب‌رسان، ارزیابی اثربخشی و کارایی در استفاده از منابع و مدیریت ریسک را برعهده دارند.

در سوئد و فلاند نیز به موجب بخش‌های ۱۷ و ۷۱ قانون دولت‌های محلی شهرداری‌ها ملزم به ایجاد کمیته حسابرسی هستند. بر اساس بند ۳ از بخش ۷۱ این قانون در صورتی که ترازنامه شهرداری حاوی کسری پوشش داده نشده باشد، کمیته حسابرسی باید میزان تامین مالی برای توازن در دوره حسابداری را تعیین کند و به ارزیابی کفایت برنامه‌های تامین مالی و عملیاتی شهرداری بپردازد. در بند ۴ شرایط لازم برای عضویت در کمیته حسابرسی مشخص شده است. به موجب الزامات این بخش شهردار و معاونین شهردار و کارکنان شهرداری یا کارکنان واحدهای تحت کنترل شهرداری نمی‌توانند به عضویت کمیته حسابرسی منصوب شوند.

در آفریقای جنوبی نیز شهرداری‌ها به موجب بخش‌های ۱۶۵ و ۱۶۶ قانون مدیریت مالی شهرداری‌ها ملزم به داشتن کمیته حسابرسی شده‌اند. کمیته حسابرسی در شهرداری‌های این کشور کمیته مشاوره‌ای مستقلی است که به ارائه خدمات مشاوره‌ای به سایر ذی‌نفعان (پیرامون کنترل‌های مالی داخلی و حسابرسی داخلی؛ مدیریت ریسک، خط‌مشی‌های حسابداری؛ کفایت، انکاپذیری و درستی اطلاعات و گزارشگری مالی؛ مدیریت عملکرد؛ راهبری (حکمرانی) اثربخش؛ رعایت قوانین و مقررات؛ و ارزیابی عملکرد) می‌پردازد. به علاوه کمیته حسابرسی در شهرداری‌های این کشور به بررسی صورت‌های مالی و ارائه گزارش به شورای شهر می‌پردازد و پاسخ‌های لازم در ارتباط با موضوعات مطرح شده توسط دیوان محاسبات را به شورای شهر ارائه می‌کند. با این حال وظایف کمیته حسابرسی در شهرداری‌های این کشور به وظایف قانونی یاد شده محدود نمی‌شود (مجمع کمیته حسابرسی آفریقای جنوبی، ۲۰۱۳).

مجمع کمیته حسابرسی آفریقای جنوبی (۲۰۱۸) مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در ارتباط با گزارشگری را فراتر از گزارشگری مالی و دربرگیرنده گزارشگری پایندگی می‌داند. این مجمع معتقد است اگرچه گزارشگری پایندگی در شهرداری‌های این کشور الزامی نیست اما ارائه اطلاعات اقتصادی و حوزه منابع انسانی در این گزارش‌ها ضرورت دارد. بر این اساس، کمیته حسابرسی باید نسبت به ارزیابی گزارش‌های مزبور و تعهد گزارشگری در ارتباط با گزارش‌های یکپارچه اقدام نماید.

با توجه به مراتب یاد شده، کمیته حسابرسی در شهرداری‌های این کشور از طریق اعمال نظارت مالی و عملکردی زمینه ارتقای پاسخگویی مالی و عملکردی را فراهم می‌سازد. در ارتباط با نظارت عملکردی کمیته حسابرسی، مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی در کشور آفریقای جنوبی در سال ۲۰۱۵ رهنمود اصول نقش آفرینی کمیته حسابرسی در مدیریت عملکرد را منتشر کرده است. بر این اساس کمیته حسابرسی شهرداری، با توجه به فرآیند مدیریت عملکرد به منظور ایفای نقش‌ها و مسئولیت‌های خود در حوزه نظارت عملکردی باید به موارد مندرج در جدول (۱) توجه نماید.

جدول (۱). مراحل اجرای نقش‌های و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی شهرداری در فرآیند مدیریت عملکرد

عمومی
نقش‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی به تفصیل و به روشنی در منشور مصوب کمیته حسابرسی بیان شده است.
کمیته حسابرسی باید به نگرانی‌های شناسایی شده حساب‌رسان مستقل و داخلی در حوزه مدیریت عملکرد را بررسی کند، کمیته باید از انجام کفایت اقدامات اصلاحی در ارتباط با موارد شناسایی شده اطمینان یابد و پیگیری لازم برای انجام اقدامات اصلاحی را انجام دهد.
کمیته حسابرسی باید بررسی و اظهار نظر نماید که آیا فرآیندی مناسب برای بررسی انطباق با قوانین، دستورالعمل‌ها رهنمودها و نحوه‌ی اجرای برتر موضوعات مدیریت عملکرد وجود دارد
یک یا چند عضو کمیته حسابرسی باید مهارت‌های مدیریت عملکرد را داشته باشد.
کمیته حسابرسی باید شناخت خوبی از عملکرد شهرداری داشته باشد.
کمیته حسابرسی باید سیستم مدیریت عملکرد را بررسی و به اظهار نظر درباره‌ی آن بپردازد هم‌چنین کمیته باید توصیه‌هایی را برای بهبود این سیستم ارائه کند.
برنامه‌ریزی
کمیته‌ی حسابرسی باید هم‌راستایی و همبستگی بین اسناد برنامه‌ریزی و توافقنامه‌های بودجه‌ای و عملکردی را بررسی و درباره‌ی آن اظهار نظر کند
کمیته حسابرسی باید تغییرات طی سال در اسناد برنامه‌ریزی و بودجه و معقول بودن تغییرات یادشده و اثر آن بر هم راستایی و همبستگی بین اسناد راهبردی متفاوت را در نظر بگیرد
تدوین اهداف و شاخص‌های عملکردی کلیدی
کمیته حسابرسی باید به حوزه حسابداری در ارتباط با تدوین اهداف و شاخص‌های عملکردی اصلی مشاوره دهد.
کمیته حسابرسی در بررسی سیستم مدیریت عملکرد باید بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی شاخص‌های عملکردی کلیدی و اهداف عملکردی تمرکز کند.
پایش عملکرد
کمیته حسابرسی باید انطباق با الزامات گزارشگری سالانه را بررسی کند.
کمیته حسابرسی باید اطمینان یابد که شهرداری سازوکارهایی را برای پایش عملکرد، سیستم مدیریت عملکرد و اطلاعات عملکردی تولید شده توسط این سیستم دارد.
کمیته حسابرسی باید اطمینان یابد که حسابرسی داخلی نتایج اقدامات عملکردی، از جمله کارکرد سیستم مدیریت عملکرد، انطباق سیستم مدیریت عملکرد با قوانین مرتبط، سازگاری اسناد و گزارش‌های برنامه‌ریزی، و اتکاپذیری اطلاعات عملکردی را حسابرسی می‌کند.
کمیته حسابرسی باید گزارش‌های فصلی حسابرسی داخلی در ارتباط با مدیریت عملکرد را بررسی کند.
کمیته حسابرسی باید هم راستایی و همبستگی بین اسناد برنامه‌ریزی و گزارش‌های سالانه را بررسی و در ارتباط با آن اظهار نظر کند.
سنجش و بررسی عملکرد
کمیته حسابرسی باید اطمینان یابد که شهرداری سازوکارهایی را برای سنجش و بررسی عملکرد اهداف و شاخص‌های عملکردی کلیدی تدوین شده در اسناد برنامه‌ریزی ایجاد کرده است.
کمیته حسابرسی باید سیستم مدیریت عملکرد را بررسی کند و در طول سال ۲ بار از طریق گزارش حسابرسی توصیه‌هایی را به حوزه حسابداری ارائه کند.

بهبود عملکرد
کمیته حسابرسی توصیه و مشورت‌هایی را به حوزه حسابداری، دفاتر سیاسی و کارکنان مدیریتی در ارتباط با موضوعات مرتبط با مدیریت عملکرد ارائه کند.
گزارش
کمیته حسابرسی باید به بررسی و اظهار نظر در ارتباط با صورت‌های مالی و گزارش‌های عملکردی بپردازد و از ارائه به هنگام اطلاعات به مبادی ذی صلاح نظارتی اطمینان یابد.
کمیته حسابرسی باید گزارش‌های سالانه را در چارچوب زمان تعیین شده بررسی و نسبت به آنها اظهار نظر کنند.
کمیته حسابرسی باید به اظهار نظر درباره‌ی گزارش مدیریتی سالانه به عنوان بخشی از گزارش‌های سالانه بپردازد.
گزارش کمیته حسابرسی باید به وضعیت‌های زیر در ارتباط با مدیریت عملکرد بپردازد: ✓ انطباق با الزامات قانونی و رویه‌های عمل برتر مدیریت عملکرد ✓ هماهنگی بین اسناد برنامه‌ریزی، توافق‌نامه‌های عملکرد، بودجه و گزارش‌های طی سال و سالانه ✓ گزارش‌های فصلی حسابرسی داخلی ✓ صورت‌های مالی سالانه و ارائه به هنگام صورتهای مالی به حساب‌رسان شورا و نهادی ذی صلاح. ✓ گزارش‌های سالانه در چارچوب زمانی مشخص ارائه شود. ✓ سیستم مدیریت عملکرد دربرگیرنده توصیه‌هایی برای بهبود است.

منبع: مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی (۲۰۱۵) با تغییرات

در ایالات متحده نیز به رغم عدم پیش‌بینی الزامات قانونی فراگیر برای داشتن کمیته حسابرسی، نهادهای قانونی و حرفه‌ای این کشور استفاده از کمیته حسابرسی را تشویق کرده‌اند (استریک لند، ۲۰۱۱، ص ۲). توجه نهادهای مزبور به ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی در شهرداری‌های این کشور حاصل بحران مالی نیویورک در دهه‌ی ۱۹۷۰ میلادی بوده است. در نتیجه فقدان نظام نظارتی و ضعف مدیریتی در شهرداری نیویورک پژوهش‌گران، موسسات حسابرسی و نهادهای حقوقی این کشور پیشنهاداتی را برای تحول در نظام‌های حسابرسی، حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها پیشنهاد کردند که از آن جمله می‌توان به ایجاد هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا در دهه‌ی ۱۹۸۰ میلادی و الزام قانونی به انجام حسابرسی صورت‌های مالی شهرداری‌های این کشور اشاره نمود که منجر به ایجاد کمیته حسابرسی مستقل به عنوان بخشی از تضمین مسئولیت دولت فدرال شد (استریک لند، ۲۰۱۱، ص ۸).

در استرالیا نیز از مجموع شش ایالت در قانون دولت‌های محلی چهار ایالت (ویکتوریا (۲۰۲۰)، کوینزلند (۲۰۰۹)، استرالیا جنوبی (۱۹۹۹) و استرالیای غربی (۱۹۹۵)) الزام شورا به تشکیل کمیته حسابرسی مشاهده می‌شود. به موجب بندهای ۵۳ و ۵۴ از بخش هشتم قانون دولت‌های محلی ایالت ویکتوریا اکثریت اعضای کمیته حسابرسی از اعضای خارج از شورا با در نظر گرفتن دو معیار داشتن تخصص در مدیریت مالی و ریسک و داشتن تجربه مدیریت در بخش عمومی انتخاب می‌شوند. فعالیت‌های کمیته حسابرسی باید بر اساس منشور کمیته حسابرسی و ریسک

انجام شود و کمیته باید هر سال نسبت به ارائه گزارش ارزیابی عملکرد سالانه به شورا اقدام نماید. پایش رعایت خط مش‌ها و رویه‌های شورا، نظارت و پایش گزارش‌های مالی و عملکردی، پایش و ارائه مشاوره در ارتباط با مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی و سیستم‌های پیشگیری از تقلب و نظارت بر حسابرسی درون و برون سازمانی از کارکردهای قانونی پیش‌بینی شده در این قانون هستند. در قوانین سه ایالت دیگر نیز موضوعات گزارشگری مالی، کارکرد و اثربخشی حسابرسی داخلی، پیشنهاد حسابرس و بررسی موضوعات حسابرسی از مهمترین کارکردهای کمیته حسابرسی شناخته شده است.

همانطور که مشاهده می‌شود استقرار کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کشورهای توسعه یافته در طول چند دهه گزارش به طور فزاینده گسترش یافته است. در ایران نیز مجموعه وزارت کشور در راستای تکالیف مندرج در تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها اقدام به تدوین و ابلاغ دستورالعمل نحوه استفاده از خدمات موسسات حسابرسی در شهرداری‌ها، سازمان‌ها، موسسات و شرکت‌های وابسته و تابعه شهرداری‌ها نموده است. به استناد مفاد ماده ۳ این دستورالعمل به شوراها، مراکز استان توصیه شده است نسبت به تشکیل کمیته حسابرسی اقدام نمایند. شرح وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در منشور کمیته حسابرسی نمونه شهرداری‌ها و آیین نامه اجرایی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها و مراکز استان تشریح و تبیین گردیده است. به موجب آیین نامه اجرایی کمیته حسابرسی در کلانشهرها و مراکز استان زیر نظر رئیس شورا برای انجام مسئولیت‌های موصوب در این سند تشکیل می‌شود. براساس ماده ۳ آیین نامه اجرایی یاد شده کمیته حسابرسی در کلانشهرها از جمله تهران دارای ۷ عضو اصلی و ۲ عضو البدل خواهد بود. با توجه به ترکیب اعضای کمیته حسابرسی در کلانشهرها به نظر می‌رسد موضوع استقلال نسبی این کمیته مورد توجه قرار گرفته است با این وجود دو نفر از اعضای اصلی کمیته حسابرسی کلانشهرها از کارکنان شهرداری خواهند بود.

۲.۲.۲. اثربخشی کمیته حسابرسی و صلاحیت اعضای کمیته حسابرسی

در ادبیات کمیته حسابرسی مفهوم اثربخشی کمیته حسابرسی به صورت گسترده و متضاد مورد توجه قرار گرفته است. در این پژوهش عوامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها با توجه به مفاد دستورالعمل‌های وزارت کشور که در بخش قبلی مورد بررسی قرار گرفت و ادبیات پژوهش استخراج می‌شود. هیگز و استفورد (۲۰۱۶) بیان می‌کنند مطالعات اندکی درباره کمیته حسابرسی در بخش عمومی وجود دارد که نشان می‌دهد کمیته‌های حسابرسی در بخش عمومی به اشکال و ساختارهای متفاوت در این بخش ایجاد شده‌اند. دیویس (۲۰۰۹) و کراوفورد و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در دولت‌های محلی اسکاتلند پرداختند. آنها پایش حسابرسی داخلی، بررسی راهبرد و برنامه حسابرسی برون سازمانی، بررسی و پایش مدیریت ریسک، ارزیابی گزارش‌های مالی سالانه و چارچوب حکمرانی را از عوامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی می‌دانند. با این وجود، پورسل (۲۰۱۲) بیان می‌کند کمیته

حسابرسی در دولت محلی ویکتوریای استرالیا بر ریسک، پایداری مالی، دستاوردهای عملکردی، گزارشگری مالی و درستکاری تمرکز دارد (توماس و پورسل، ۲۰۱۹). در رابطه با ترکیب کمیته حسابرسی کریشنامورثی (۲۰۰۲a و ۲۰۰۲b) تخصص مالی، استقلال و تلاش‌ها و انگیزه‌ها را به عنوان عامل موفقیت کمیته حسابرسی می‌داند. توماس و پورسل (۲۰۱۹) به نقل از گالوز (۲۰۰۳) ترکیب اعضای کمیته با مهارت‌های درست، تخصص و صلاحیت‌ها را مهمترین عوامل می‌دانند. لاری و تیلور (۲۰۱۲) عوامل اثرگذار بر کمیته حسابرسی را شامل ترکیب (بیشتر در قالب استقلال)، اختیار/ قدرت، منابع، تلاش‌های کمیته (تعداد جلسات، طول جلسات)، تخصص مالی و تخصص صنعت می‌داند. در این پژوهش با توجه به دستورالعمل‌های ابلاغی وزارت کشور و بررسی ادبیات پژوهش موارد زیر به عنوان عوامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های ایران شناخته شده و در مرحله بعد مورد نظرخواهی خبرگان قرار خواهند گرفت.

۱. استقلال (و چرخش اعضای کمیته حسابرسی): در اصل ۸ و توصیه ۵۶ گزارش کینگ (۲۰۱۶) و هم‌چنین در بند ۲،۳ رهنمود ۲۰۱۷ مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی بر ضرورت استقلال اعضای کمیته تاکید گردیده است. بر اساس گزارش کینگ، استقلال به صورت کلی به معنی اعمال قضاوت بی طرفانه و بی قید و شرط است، زمانی که از استقلال به عنوان معیاری برای قضاوت درباره استقلال ظاهری، یا قراردادن عضو غیر اجرایی نهاد حاکمیتی یا کمیته‌های آن در طبقه‌ی عضو مستقل استفاده می‌شود، استقلال به مفهوم نبود منافع، وضعیت، رابطه یا ارتباطی است که از منظر قضاوت شخص سوم آگاه و منطقی، احتمالاً نفوذ ناروا یا سوگیری در تصمیم‌گیری دانسته می‌شود. چرخش اعضای کمیته حسابرسی به عنوان یکی از عوامل موثر در استقلال کمیته حسابرسی در کانون توجه نهادهای حرفه‌ای قرار گرفته است. مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی (۲۰۱۷) معتقد است چرخش اعضای کمیته حسابرسی استقلال کمیته را ارتقا می‌بخشد و به کمیته کمک می‌کند که با دیدگاه‌های جدید در فرآیندها اثربخش باشد.

۲. ترکیب اعضا: مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی (۲۰۱۷) در راستای ارتقای رویه‌های حکمرانی برتر به شهرداری‌ها و نهادهای بخش عمومی توصیه کرده است کمیته حسابرسی را تنها با مدیران غیر اجرایی تشکیل دهند. براساس گزارش کینگ (۲۰۱۶) نیز توصیه شده است که تنوع اعضای کمیته به گونه‌ای باشد که ویژگی‌های متنوع مهم و اثرگذار از جمله دانش، مهارت‌ها و تجربه و همچنین سن، فرهنگ، نژاد و جنسیت به ارتقای تصمیم‌گیری و حکمرانی اثربخش منجر شود.

۳. اندازه: انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۴) و مجمع کمیته حسابرسی بخش عمومی (۲۰۱۷) معتقدند تعداد اعضای کمیته حسابرسی نیز با توجه به عواملی همچون اندازه، پیچیدگی فعالیت‌ها، تعداد اعضای شوراها، فرهنگ سازمانی، نقش‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد.

۴. صلاحیت اعضای کمیته: انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۴) معتقد است اعضای کمیته‌ی

حسابرسی باید از مهارت‌ها و تجربه‌ی مرتبط با مسئولیت‌های سازمان برخوردار باشند. مجمع کمیته حسابرسی (۲۰۱۷) صلاحیت‌های اعضای کمیته حسابرسی را به شرح جدول (۲) بیان کرده است.

جدول (۲). شایستگی‌های اصلی و مهارت‌ها و ویژگی‌های شخصی اعضای کمیته حسابرسی

مهارت‌ها و ویژگی‌های شخصی	شایستگی‌های اصلی
تمرکز عمومی کسب و کار (یعنی توانایی درک تاثیر تصمیمات یا اقدامات در سازمان)	دانش / سواد مالی یا حسابداری
سطح بالایی از درستی	تجربه گزارشگری مالی، عملکرد و یکپارچه و توانایی تحلیل گزارش‌های مالی پیچیده
داشتن زمان مورد نیاز و تعهد شخصی در مورد نقش	شناخت گزارشگری بخش عمومی
شک و تردید حرفه‌ای و سالم	شناخت اولویت‌های ارائه خدمات
پرسش‌گری و قضاوت مستقل (یعنی توانایی فکر کردن به طور مستقل، بی‌طرفی و داشتن ذهن پرسش‌گر)	شناخت کنترل‌های مالی داخلی
توانایی، تمایل و شجاعت برای پرسیدن سوالات مربوطه، پاسخگویی به چالش‌ها و بررسی اطلاعات برای رسیدن به پاسخ‌ها، تا زمانی که کاملا از پاسخ ارائه شده قانع شود	شناخت فرآیندها و نقش‌های حسابداری داخلی و برون سازمانی (مثل دانش قوی از کارکرد حسابداری)
توانایی ارائه دیدگاه‌های جدید و پیشنهادات سازنده	شناخت نقش حوزه حسابداری/ اداره حسابداری/ و سایر بازیگران نقش حکمرانی
مهارت‌های بین فردی قوی	دانش/تجربه مدیریت ریسک
در دسترس بودن و شفافیت	دانش یا صلاحیت در موضوعات پایبندی
توانایی برخورد سازنده، پذیرش و تحریک تغییر	تجربه حکمرانی فناوری اطلاعات شامل امنیت سایبری، دانش سیستم‌های فناوری اطلاعات و فناوری‌های نوظهور
توانایی و تمایل به یادگیری	تجربه و دانش حکمرانی
تعهد و پایبندی به الزامات توسعه حرفه‌ای مستمر (CPD)	هوش تجاری قوی
	مهارت‌های مدیریتی (یعنی توانایی کار سازنده و ارتباط اثربخش با مدیریت)

شناخت سیستم مدیریت عملکرد
شناخت نحوه برخورد با ادعاها و بازرسی‌ها
شناخت الزامات قانونی مهم و اثرگذار در ارتباط با سازمان/صنعت/ و بخش
دانش قوی از سازمان، عملیات و صنعت آن برای ارزیابی اثربخشی گزارش‌های مالی
تجربه قبلی در بخش/ صنعت
سایر موارد فنی مرتبط یا تجربه تخصصی در ارتباط با موضوع کسب و کار و فعالیت سازمان

منبع: مجمع کمیته حسابرسی در بخش عمومی (۲۰۱۷)

۵. تبیین روشن نقش‌ها، مسئولیت‌ها و اختیارات در منشور کمیته حسابرسی: منشور کمیته حسابرسی زمینه ارزیابی سالانه و دوره‌ای عملکرد کمیته حسابرسی را فراهم می‌سازد و به عنوان پیش‌نیاز پاسخگویی کمیته حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است.
۶. منابع و تلاش‌های اعضای کمیته (تعداد جلسات، طول جلسات، پاداش و عوامل انگیزشی)

۲,۳. پیشینه پژوهش

کانون تمرکز بیشتر پژوهش‌های انجام شده در حوزه کمیته حسابرسی معطوف به راهبری (حکمرانی) شرکتی و بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل و داخلی، اثربخشی کمیته حسابرسی و نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی است و تاکنون پژوهش‌های اندکی پیرامون کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی و شهرداری‌ها انجام شده است. در این بخش به بررسی اجمالی پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با ضرورت و اثربخشی کمیته حسابرسی به ویژه در بخش عمومی پرداخته می‌شود:

الف) پژوهش‌های داخلی

نتایج پژوهش باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) نشان می‌دهد تشکیل کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها موجب ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در این نهادها می‌شود. بر اساس نتایج این پژوهش کمیته حسابرسی در کلانشهرها باید زیرنظر شورای اسلامی شهر تشکیل شود تا موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شود. سایر یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که اعضای کمیته حسابرسی باید غیر موظف و مستقل باشند و در انتخاب اعضای آنها نباید تعصب و رابطه سالاری وجود داشته باشد و اعضا باید تخصص کافی در زمینه حسابداری، حسابرسی و مالی داشته باشند.

نتایج پژوهش اسماعیلی کیا (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که استقرار کمیته حسابرسی باعث ارتقای پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی می‌شود. استقرار این کمیته با چالش‌های متعددی روبه‌رو است و اعضای کمیته باید دارای ویژگی‌هایی مانند دانش مالی و حسابداری بخش عمومی، دانش حسابرسی، تنوع پیش زمینه‌ها، توانایی اخذ تصمیمات درست، درک کامل از اهداف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی و استقلال باشند.

نتایج حاصل از پژوهش‌های انجام شده در شرکت‌های بورسی نیز نشان می‌دهد بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی (اندازه، استقلال، تخصص مالی) و اثربخشی کمیته حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸؛ حیدری نژاد و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین ویژگی‌ها و اثربخشی کمیته حسابرسی در بنگاه می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی (مردزاده فرد و همکاران، ۱۳۹۶؛ داداشی و نوروزی، ۱۳۹۷)، تقویت ساختار کنترل‌های داخلی (بذر افشان، ۱۳۹۵؛ رضا زاده و همکاران، ۱۳۹۶) و کاهش ریسک تقلب (یزدانی، ۱۴۰۰) و بهبود کیفیت گزارشگری مالی (علوی و همکاران، ۱۳۹۶؛ حیدری نژاد و همکاران، ۱۳۹۹) و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (جامعی و جعفری، ۱۳۹۹) منجر شود.

ب) پژوهش‌های خارجی

شارپ و بول (۱۹۹۲) دریافته‌اند که کمیته حسابرسی باید در درجه اول به دستیابی به اثربخشی و کارایی در استفاده از منابع شهرداری کمک کند. آنها در این پژوهش توصیه می‌کنند که اعضای کمیته حسابرسی فارغ از گرایش و آرزوهای سیاسی باشند و از کارکنان شهرداری نباشند. نتایج بررسی آنها نشان می‌دهد که مدیریت ارشد در شهرداری‌ها بیشتر تمایل دارند تا اعضای کمیته از جامعه مالی انتخاب شوند.

ماتندون (۱۹۹۵) دریافت که واحدهای حسابرسی داخلی مستقل و حرفه‌ای باید گزارش‌های خود را به کمیته حسابرسی بی‌طرف ارائه کنند. بررسی او نشان می‌دهد فعالیت کمیته‌های حسابرسی در شهرداری‌ها تنها به انتخاب حسابرس مستقل و دریافت گزارش‌ها محدود شده و از این‌رو اثربخشی کمیته‌های حسابرسی بهینه نمی‌باشد.

وست و برمن (۲۰۰۳) با گردآوری اطلاعات مرتبط با کمیته‌های حسابرسی در ۱۵۶ شهر با جمعیت بیش از ۶۵ هزار نفر در آمریکا دریافته‌اند ۴۸ درصد از شهرداری‌های مورد بررسی در این پژوهش کمیته حسابرسی دارند. کمیته حسابرسی در این شهرداری‌ها در سه نوع پاسخگویی قانونی، حرفه‌ای و برون سازمانی نقش آفرینی می‌کنند و تا حدودی نیز در ایفای پاسخگویی سلسله مراتبی مؤثرند. بر اساس نتایج این تحقیق پشتیبانی از وجود کمیته حسابرسی در بیان اعضای شوراهای مدیران آنها قوی تر و در بین شهروندان و مدیران دولتی ضعیف تر بوده است. آنها با تاکید بر اجرای توصیه‌های انجمن مدیران مالی دولت (۲۰۰۸) در ارتباط با نقش و کارکرد کمیته حسابرسی و ترکیب اعضای این کمیته، وجود آن را دارای منافع بسیاری برای مدیریت مالی شهرداری می‌دانند.

ریچارد و ژانگ (۲۰۱۴) به بررسی اثر کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل‌های داخلی در شهرداری‌های آمریکا پرداختند آنها دریافته‌اند شهرداری‌هایی که در ساختار خود کمیته حسابرسی ایجاد کرده‌اند مشکلات کنترل داخلی کمتری دارند که این امر به نوبه خود بیانگر آن است که این شهرداری‌ها احتمالاً باید مشکلات گزارشگری مالی کمتری را در آینده تجربه می‌کنند.

فیتز جرال و ژيرو (۲۰۱۴) دریافته‌اند که تقریباً ۵۸ درصد شهرهای با بیش از یکصد هزار نفر جمعیت در آمریکا کمیته حسابرسی دارند که این میزان در مقایسه با پژوهش‌های قبلی از جمله وست و برمن (۲۰۰۳) بیشتر است. آنها دریافته‌اند شهرهای بزرگتر و شهرهایی که از پایداری مالی بیشتری برخوردارند احتمالاً دارای کمیته حسابرسی هستند. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شکل دولت محلی، کیفیت گزارشگری مالی و فرآیندهای حسابرسی احتمالاً از عوامل تعیین‌کننده وجود کمیته حسابرسی در شهرداری‌های آمریکا به شمار نمی‌روند.

هیگزی و استفورد (۲۰۱۶) دریافته‌اند که کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی بریتانیا نقش‌های متنوع و برجسته‌ای دارند که فراتر از مسئولیت‌های پایشگری است. کمیته حسابرسی در بخشی از نهادهای بخش عمومی بریتانیا به سبب مدیریت نوین بخش عمومی از رشد فزاینده‌ای برخوردار بوده است. با این وجود کمیته حسابرسی به سبب ماهیت داوطلبانه آن در دولت‌های محلی بریتانیا رشد کمتری داشته‌اند.

توماس و پورسل (۲۰۱۹) به بررسی عوامل رفتاری برای عملکرد اثربخش کمیته حسابرسی در شهرداری‌های استرالیا پرداخته‌اند. آنها دریافته‌اند پیروی دقیق از اصول مالی، استقلال برای اجتناب از تضاد منافع و رعایت رفتار اخلاقی از مهمترین عوامل اثربخشی حکمرانی به شمار می‌روند.

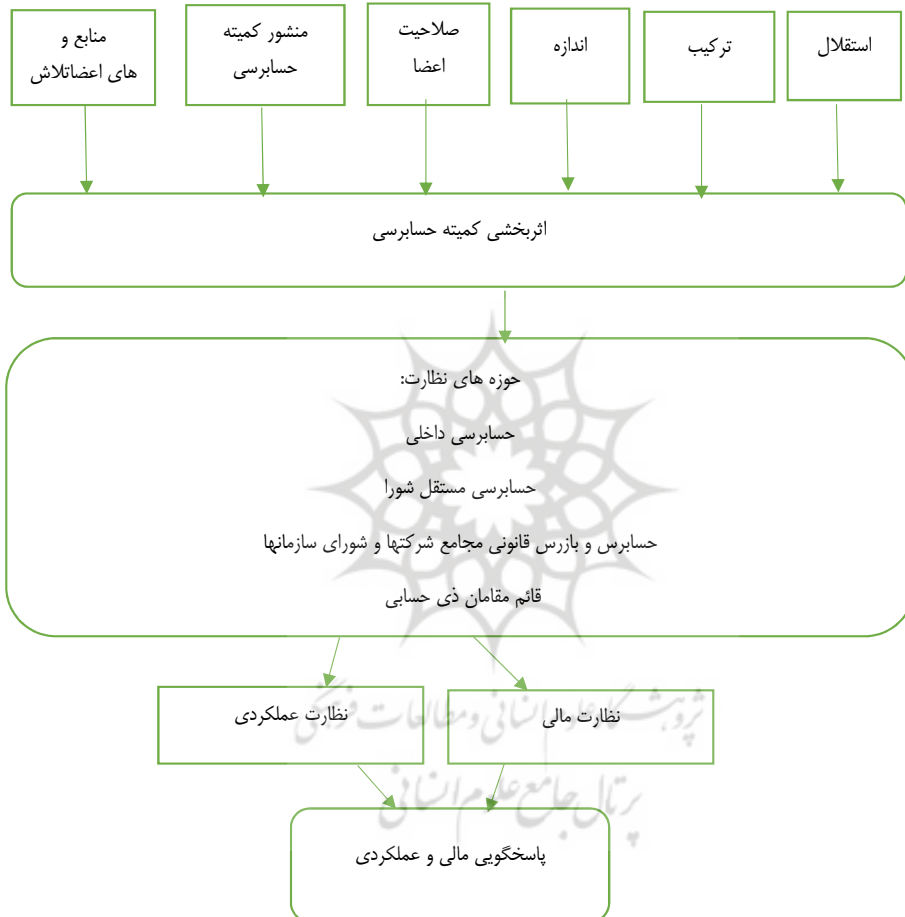
سلطان و همکاران (۲۰۱۹) دریافته‌اند تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود. نتایج پژوهش حسینی و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهد کمیته حسابرسی اثربخش موجب تسریع در ارائه گزارش‌های حسابرسی می‌شود. همچنین ارتقای کیفیت حسابرسی موجب کاهش در تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود و از این طریق کمیته حسابرسی به به هنگام بودن گزارشگری مالی کمک می‌کند. ایفووا و همکاران (۲۰۲۰) نیز دریافته‌اند ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر به هنگام بودن گزارشگری مالی اثر دارد. خو و مونرو (۲۰۲۰) نیز دریافته‌اند انگیزه حسن شهرت اعضای کمیته حسابرسی بر پایشگری اثربخش فرآیند گزارشگری مالی اثرگذار است.

در پژوهش‌های اخیر حوزه اثربخشی کمیته حسابرسی نیز رایمو و همکاران (۲۰۲۱) دریافته‌اند ویژگی‌های کمیته حسابرسی (اندازه، استقلال و تعداد جلسات کمیته حسابرسی) رابطه معنی داری با گزارشگری یکپارچه (اطلاعات مالی و غیرمالی) دارد.

ویک جنانت و همکاران (۲۰۲۱) نیز به بررسی نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی پرداختند. آنها در این پژوهش دریافته‌اند کمیته‌های حسابرسی بیشتر زمان خود را صرف حوزه‌های فعالیت‌های پایشگری و محیط کنترلی می‌کنند و کمترین

زمان را به حوزه‌های فعالیت‌های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات اختصاص می‌دهند. با توجه به بررسی ادبیات کمیته حسابرسی چارچوب مفهومی این پژوهش به شرح شکل (۱) خواهد بود.

شکل (۱). چارچوب مفهومی پژوهش



۳. روش‌شناسی پژوهش

شناسایی اولیه شاخص‌ها: در گام اول این پژوهش، پس از بررسی قوانین مقررات شهرداری‌های کشورهای توسعه یافته و ایران و بررسی پژوهش‌های پیشین و عوامل اثرگذار بر کارکرد کمیته حسابرسی استخراج گردیده‌اند.

دلفی فازی: در این مرحله، با استفاده از شاخص‌های یاد شده نسبت به طراحی پرسشنامه

دلفی فازی (مرحله اول) و غربالگری شاخص‌ها با استفاده از نظرات خبرگان اقدام گردیده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی و مستقل، ذی حسابان و مدیران ارشد شهرداری‌های تهران، مشهد، اصفهان، شیراز، کرمان و ارومیه می‌باشد. برای توزیع پرسشنامه نیز از روش نمونه گیری هدفمند گلوله برفی (با توجه به شناخت پژوهشگر از سوابق مدیریتی و تجربی جامعه آماری پژوهش و نظرات سایر خبرگان) استفاده شده است و پرسشنامه‌ها در تهران توسط ۲۰ نفر از خبرگان و سایر کلانشهرها در مجموع ۲۰ خبره تکمیل شده است. طراحی پرسشنامه‌ها با استفاده از طیف مثلثی ۹ تایی انجام شده است. پس از آنکه نظرات خبرگان در قالب پرسشنامه دریافت و به مجموعه اعداد فازی مبدل شد. در این مرحله نظرات خبرگان باید جمع بندی شود. برای جمع بندی فازی نظرات خبرگان از فرمول زیر استفاده شده است:

$$F_{AGR} = (\min\{1\}, \{\frac{\sum m}{n}\}, \max\{u\}) \quad (1)$$

پس از تجمیع فازی نظرات خبرگان باید مقادیر فازی را به اعداد واقعی تبدیل کرد. در این پژوهش نیز از میانگین اعداد فازی مثلثی برای فازی زدایی استفاده می‌شود.

$$F_{ave} = (L, M, U) \quad (2)$$

$$X_m^1 = \frac{L+M+U}{3}; X_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; X_m^3 = \frac{L+4M+U}{6} \quad (3)$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3) \quad (4)$$

آزمون سنگ ریزه: برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ ریزه به گونه‌ای استفاده گردیده است که حداکثر ۹ متغیر با توجه به آزمون یاد شده انتخاب شوند. با این وجود در مواردی که تعداد شاخص‌ها بیش از ۹ شاخص باشد و نقطه شکست قبل از ۹ متغیر ایجاد شده باشد به جهت افزایش دقت نتایج و فراهم نمودن امکان مقایسه دو به دو شاخص‌ها در مرحله سلسله مراتبی فازی ۹ متغیر اول انتخاب شده اند. **سلسله مراتبی فازی:** در این بخش از پژوهش پس از تهیه نمودار سلسله مراتبی از خبرگان درخواست شده است تا عناصر هر سطح را نسبت به هم مقایسه کنند و اهمیت نسبی عناصر را با استفاده از اعداد فازی بیان کنند. در این پژوهش از مدل تحلیل سلسله مراتبی فازی بسط یافته کرجیچ و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. مراحل انجام این روش که در نرم افزار آر انجام شده است عبارتند از:

- تعیین عوامل پژوهش و ترسیم درخت سلسله مراتبی
- تشکیل تیم خبرگان و پاسخگویی به سوالات پرسشنامه
- بررسی نرخ ناسازگاری مقایسات فازی

- ادغام ماتریس‌های مقایسات زوجی با استفاده از روش میانگین هندسی نرمال
- به دست آوردن میانگین هندسی سطرها
- فازی‌زدایی وزن‌های فازی

مصاحبه ساختار یافته: در مرحله پایانی این پژوهش برای تأیید نتایج پژوهش اقدام به برگزاری مصاحبه ساختار یافته با استفاده از پرسشنامه مرحله دوم (سلسله مراتبی فازی) و بررسی همبستگی آن با نتایج حاصله از طریق آزمون اسپیرمن اقدام شده است.

پایایی پرسشنامه‌ها: برای سنجش میزان قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های طراحی شده در مرحله اول از آزمون آلفای کرنباخ و برای ارزیابی قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های مرحله دوم از نرخ ناسازگاری درونی پرسشنامه‌ها استفاده شده است. بر اساس آزمون انجام شده ضریب آلفای کرنباخ در پرسشنامه دلفی فازی تهران و سایر کلانشهرها به ترتیب ۰,۸۴ و ۰,۹۴ بوده است. همچنین بر اساس یافته‌های بخش دوم پژوهش به شرح جدول (۴) ضریب ناسازگاری درونی در آزمون سلسله مراتبی فازی کمتر از ۰,۱ می‌باشد. بنابراین پایایی پرسشنامه‌ها در هر دو مرحله مورد تأیید قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش: جدول شماره (۳) نتایج حاصل از نظرات خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی را نمایش می‌دهد.

جدول (۳). نتایج حاصل از نظر خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی

ردیف	متغیر اصلی	شاخص‌ها	تهران	سایر کلانشهرها
			وزن دلفی شده	وزن دلفی شده
۱	حسابرسی کمیته تشکیل	تشکیل کمیته حسابرسی ذیل شورا	۷,۴۰	۷,۰۵
۲	حوزه نظارت کمیته	قائم مقام ذی‌حسابی مستقر در مناطق و واحدهای اجرایی	۶,۴۰	۴,۹۷
		حسابرسان داخلی	۶,۲۱	۵,۸۳
		حسابرسان منتخب شورا	۶,۸۵	۶,۷۳
		حسابرسان و بازرسان مجامع شرکت‌ها و شورای سازمان‌ها	۶,۴۳	۵,۰۳

۳,۹۳	۴,۱۰	برنامه های رسیدگی حسابرسان منتخب شورا	نظارت مالی کمیته حسابرسی	۳
۵,۱۷	۷,۴۱	برنامه های رسیدگی قائم مقامان ذی حسابی		
۵,۲۰	۷,۱۷	برنامه های سالانه حسابرسی داخلی		
۶,۰۷	۶,۸۳	گزارش های حسابرسان منتخب شورا		
۶,۸۲	۶,۵۰	چالش ها و موضوعات مورد نظر حسابرسان منتخب شورا		
۶,۵۷	۶,۷۳	گزارش ها، چالش ها و موضوعات مورد نظر حسابرسان داخلی		
۴,۷۳	۶,۲۰	گزارش ها، چالش ها و موضوعات مرتبط با ذی حسابی		
۴,۵۰	۵,۲۷	گزارش های نهادهای نظارتی درون و برون سازمانی		
۶,۹۷	۶,۶۰	گزارش ها و صورت های مالی		
۷,۲۰	۷,۳۳	تفریح بودجه		
۶,۴۷	۶,۳۱	همراستایی اسناد برنامه بلندمدت و میان مدت با بودجه سالانه	نظارت عملکردی کمیته حسابرسی	۴
۴,۵۷	۵,۲۰	شیوه های تدوین بودجه و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد		
۳,۳۳	۵,۷۲	موافقت نامه های بودجه ای		
۲,۸۰	۴,۰۳	بررسی فرآیندهای اجرایی مدیریت		
۵,۶۰	۴,۱۳	پایش عملکرد		
۴,۵۰	۴,۹۰	شاخص های عملکردی اصلی		
۶,۹۳	۷,۱۱	برنامه های سالانه رسیدگی حسابرسی داخلی		
۶,۹۷	۷,۳۵	گزارش های حسابرسی داخلی		
۶,۷۷	۷,۲۸	بررسی نتایج پایش مستمر سامانه ی کنترل های داخلی		
۴,۴۰	۶,۸۰	گزارش های عملکرد (تلاش ها و دستاوردها)		
۵,۸۰	۵,۶۳	موضوعات راهبری سازمانی	اتریشی کمیته حسابرسی	۵
۷,۹۰	۷,۵۷	استقلال (و الزام به چرخش اعضا)		
۶,۶۷	۶,۴۲	ترکیب		
۵,۴۳	۴,۴۳	اندازه		
۷,۱۹	۷,۵۳	صلاحیت اعضای کمیته		
۶,۸۳	۵,۶۴	تبیین نقش ها، مسئولیت ها و اختیارات کمیته در منشور کمیته حسابرسی		
۶,۴۳	۵,۱۱	منابع و تلاش های اعضا (تعداد جلسات، طول جلسات، پاداش و سایر موضوعات انگیزشی)		

۷,۵۳	۷,۹۰	داشتن دانش مالی و توانایی تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی	۶
۷,۴۷	۷,۵۷	شناخت ویژگی‌ها و محیط فعالیت‌های شهرداری	
۵,۶۷	۶,۲۳	شناخت فرآیندهای اجرایی شهرداری	
۷,۱۷	۷,۴۰	آشنایی با کنترل‌های داخلی و نحوه ارزیابی آن	
۶,۳۸	۶,۸۷	شناخت و تجربه مدیریت ریسک	
۶,۶۷	۷,۰۳	آشنایی و تسلط بر فرآیندهای مدیریت عملکرد	
۵,۱۳	۶,۹۳	آشنایی و تسلط بر مفاهیم و روش‌های بودجه‌ریزی و موضوعات برنامه و بودجه در شهرداری	
۵,۴۳	۶,۲۳	شناخت از نحوه برخورد با ادعاها و بازرسی‌ها	
۵,۳۷	۴,۷۷	الزامات قانونی مهم و اثرگذار در ارتباط با عملیات جاری شهرداری	
۸,۰۳	۷,۹۰	درست‌کاری و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی حرفه	
۴,۷۷	۶,۸۷	داشتن تردید حرفه‌ای	
۶,۷۷	۶,۹۳	پرسشگری و قضاوت مستقل	
۶,۱۰	۶,۳۷	توانایی ارائه دیدگاه‌های جدید و پیشنهادات سازنده	
۵,۹۳	۶,۴۷	توانایی استفاده مناسب از فناوری اطلاعات	
۴,۴۰	۶,۷۷	مهارت‌های ارتباطاتی	
۶,۴۰	۶,۸۰	تعهد و پایبندی به الزامات توسعه حرفه‌ای مستمر	
۳,۸۷	۶,۱۳	توانایی و تمایل به یادگیری	

همانگونه که مشاهده می‌شود از نظر خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش تشکیل کمیته حساسبرسی در شهرداری‌ها زیر نظر شورای اسلامی شهر می‌تواند به تسهیل نظارت مالی و عملکردی در شهرداری‌های کلانشهرها منجر شود. با توجه به این که در بخش‌های اعمال نظارت مالی و عملکردی کمیته حساسبرسی و صلاحیت اعضای کمیته حساسبرسی بیش از ۹۰٪ متغیر مورد اجماع خبرگان قرار گرفته است و بر اساس نظریه ساعتی و ازدمیم (۲۰۰۳) در اجرای آزمون سلسله مراتبی تعداد عناصر گروه‌های مورد بررسی نباید بیش از هفت به علاوه یا منهای دو عنصر باشد. لذا، پیش از اجرای آزمون سلسله مراتبی برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ ریزه (به شرح توضیحات ارائه شده در بخش‌های قبلی) برای تحلیل نقطه شکست و غربال شاخص‌ها در این بخش‌ها استفاده شده است. جدول شماره (۴) نتایج حاصل از انجام آزمون سلسله مراتبی فازی نشان می‌دهد.

جدول شماره (۴). نتایج حاصل از آزمون سلسله مراتبی فازی

گروه عوامل	شاخص	وزن عامل در تهران	وزن عامل در سایر کلانشهرها	وزن عامل در مصاحبه تهران	وزن عامل در مصاحبه کلانشهرها
بازرسی نظارت کمیته	قائم مقام ذیحسابی مستقر در مناطق و واحدهای اجرایی	۰,۲۵۲۲	۰,۲۴۴۲	۰,۲۳۱۲	۰,۲۳۱۲
	حسابرسان داخلی	۰,۲۲۹۲	۰,۲۴۶۳	۰,۲۴۴۷	۰,۲۴۴۷
	حسابرسان منتخب شورا	۰,۲۶۸۹	۰,۲۵۷۰	۰,۲۷۱۲	۰,۲۷۱۲
	حسابرسان و بازرسان مجامع شرکتها و شورای سازمانها	۰,۲۴۹۷	۰,۲۵۲۵	۰,۲۵۳۰	۰,۲۵۳۰
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۰۱۰	۰,۰۰۰۷	۰,۰۰۰۳	۰,۰۰۰۳
نظارت مالی کمیته حسابرسی	برنامه‌های رسیدگی قائم مقامان ذی حسابی	۰,۰۹۳۲	۰,۰۹۲۵۴	۰,۰۹۲۷۶	۰,۰۹۲۷۶
	برنامه‌های سالانه حسابرسی داخلی	۰,۱۱۰۸	۰,۱۰۴۷	۰,۱۰۶۱	۰,۱۰۶۱
	گزارش‌های حسابرسان منتخب شورا	۰,۱۱۰۸	۰,۱۱۳۳	۰,۱۱۹۴	۰,۱۱۹۴
	چالش‌ها و موضوعات مورد نظر حسابرسان منتخب شورا	۰,۱۰۹۰	۰,۱۰۷۳	۰,۱۱۱۳	۰,۱۱۱۳
	گزارش‌ها، چالش‌ها و موضوعات مورد نظر حسابرسان داخلی	۰,۱۰۹۱	۰,۱۲۰۶	۰,۱۰۷۳	۰,۱۰۷۳
	گزارش‌ها، چالش‌ها و موضوعات مرتبط با ذی حسابی	۰,۱۲۰۰	۰,۱۲۱۰	۰,۱۱۲۳	۰,۱۱۲۳
	گزارش‌های سایر نهادهای نظارتی درون و برون سازمانی	۰,۱۲۰۵	۰,۱۲۳۰	۰,۱۳۶۲	۰,۱۳۶۲
	گزارش‌ها و صورت‌های مالی	۰,۱۰۹۸	۰,۱۱۱۰	۰,۱۰۳۲	۰,۱۰۳۲
	تفریغ بودجه	۰,۱۱۹۲	۰,۱۰۷۳	۰,۱۱۱۳	۰,۱۱۱۳
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۰۶۴	۰,۰۱۰۳	۰,۰۲۱۱	۰,۰۲۱۱

گروه عوامل	شاخص	وزن عامل در تهران	وزن عامل در سایر کلانشهرها	وزن عامل در مصاحبه تهران	وزن عامل در مصاحبه کلانشهرها
نظارت عملکردی کمیته حسابرسی	همراستایی اسناد برنامه بلندمدت و میان مدت با بودجه سالانه	۰,۰۹۳۳	۰,۱۰۰۰	۰,۰۶۲۱	۰,۰۶۴۸
	شیوه‌های تدوین بودجه و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰,۱۰۳۶	۰,۱۱۸۴	۰,۱۰۴۳	۰,۱۰۰۰
	موافقت‌نامه‌های بودجه‌ای	۰,۱۲۲۵	-	۰,۱۰۹۵	-
	پایش عملکرد	۰,۱۰۸۴	۰,۱۳۲۳	۰,۱۱۰۸	۰,۱۱۰۴
	شاخص‌های عملکردی اصلی	-	۰,۱۴۸۰	-	۰,۱۱۴۴
	برنامه‌های سالانه رسیدگی حسابرسی داخلی	۰,۱۰۲۶	۰,۱۱۵۱	۰,۰۹۶۷	۰,۰۹۶۳
	گزارش‌های حسابرسی داخلی	۰,۱۰۳۷	۰,۱۱۱۴	۰,۱۰۱۹	۰,۱۰۱۴
	بررسی نتایج پایش مستمر سامانه‌ی کنترل‌های داخلی	۰,۱۰۰۲	۰,۰۹۳۱	۰,۱۰۴۷	۰,۱۰۴۲
	گزارش‌های عملکرد (تلاش‌ها و دستاوردها)	۰,۰۹۷۷	۰,۰۹۲۴	۰,۰۸۸۰	۰,۰۸۷۶
	موضوعات راهبردی سازمانی	۰,۱۶۸۰	۰,۰۸۹۵	۰,۲۲۲۱	۰,۲۲۰۶
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۱۸۳	۰,۰۵۴۸	۰,۰۱۸۰	۰,۰۱۷۱
اثربخشی کمیته حسابرسی	استقلال (و الزام به چرخش اعضا)	۰,۳۰۶۳	۰,۳۰۹۶	۰,۳۷۴۰	۰,۳۷۴۰
	ترکیب	۰,۱۶۷۹	۰,۱۵۴۶	۰,۱۳۴۷	۰,۱۳۴۷
	اندازه	۰,۱۱۷۴	۰,۱۲۴۶	۰,۱۱۴۵	۰,۱۱۴۵
	صلاحیت اعضای کمیته	۰,۱۳۴۷	۰,۱۵۲۹	۰,۱۵۳۵	۰,۱۵۳۵
	تبیین نقش‌ها، مسئولیت‌ها و اختیارات کمیته در منشور کمیته حسابرسی	۰,۱۳۰۸	۰,۱۱۹۵	۰,۱۲۳۳	۰,۱۲۳۳
	منابع و تلاش‌های اعضا (تعداد جلسات، طول جلسات، پاداش و سایر موضوعات انگیزشی)	۰,۱۴۲۹	۰,۱۳۸۷	۰,۱۰۰۰	۰,۱۰۰۰
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۰۷۹	۰,۰۰۸۰	۰,۰۱۸۰	۰,۰۱۸۰

گروه عوامل	شاخص	وزن عامل در تهران	وزن عامل در سایر کلانشهرها	وزن عامل در مصاحبه تهران	وزن عامل در مصاحبه کلانشهرها
صلاحیت اعضای کمیته	داشتن دانش مالی و توانایی تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی	۰,۱۲۱۱	۰,۱۰۲۲	۰,۰۹۸۵	۰,۰۹۴۵
	شناخت ویژگی‌ها و محیط فعالیت‌های شهرداری	۰,۱۲۴۰	۰,۱۱۹۸	۰,۱۱۰۳	۰,۱۰۳۷
	درست‌کاری و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی حرفه	۰,۱۸۹۶	۰,۱۹۱۰	۰,۲۹۷۴	۰,۲۹۵۵
	داشتن تردید حرفه‌ای	۰,۰۸۲۸	-	۰,۰۶۸۱	-
	پرسشگری و قضاوت مستقل	۰,۰۸۴۸	۰,۰۸۹۰	۰,۰۶۶۵	۰,۰۶۶۰
	آشنایی با کنترل‌های داخلی و نحوه ارزیابی آن	۰,۱۰۲۵	۰,۱۰۰۷	۰,۰۹۶۴	۰,۰۹۳۷
	شناخت و تجربه مدیریت ریسک	۰,۰۸۷۹	۰,۰۸۶۳	۰,۰۷۱۳	۰,۰۶۴۹
	آشنایی و تسلط بر فرآیندهای مدیریت عملکرد	۰,۱۰۴۰	۰,۱۰۵۷	۰,۰۹۶۹	۰,۰۸۸۴
	آشنایی و تسلط بر مفاهیم و روش‌های بودجه‌ریزی و موضوعات برنامه و بودجه در شهرداری	۰,۱۰۳۱	-	۰,۰۹۴۷	-
	تعهد و پایبندی به الزامات توسعه حرفه‌ای مستمر	-	۰,۱۰۱۰	-	۰,۱۰۲۰
	توانایی استفاده مناسب از فناوری اطلاعات	-	۰,۱۰۴۲	-	۰,۰۹۱۱
نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۲۳۵	۰,۰۱۸۳	۰,۰۲۱۱	۰,۰۱۸۷	

همانگونه که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد، کمیته حسابرسی می‌تواند با همکاری حسابرسان مستقل و منتخب شورا و حسابرسان و بازرسان مجامع شرکتها و شورای سازمانها، حسابرسان داخلی و قائم مقامان ذی‌حسابی زمینه ارتقای نظارت مالی و عملکردی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران را فراهم سازد. بررسی برنامه‌های رسیدگی، یافته‌ها و گزارش‌های ارکان نظارتی شهرداری نقش محوری در ارتقای نظارت مالی در شهرداری‌های کلانشهرها خواهد داشت. همچنین بررسی گزارش‌ها و صورت‌های مالی و گزارش تفریح بودجه سالانه شهرداری‌های کلانشهرها در کمیته حسابرسی می‌تواند به بهبود نظارت مالی در شهرداری‌ها کمک کند.

بر اساس نتایج این پژوهش بررسی موضوعات راهبردی سازمانی و شاخص‌های حکمرانی خوب شهری در کمیته حسابرسی بیشترین وزن را در نظارت عملکردی این کمیته خواهد داشت. همچنین یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد برنامه‌ریزی برای ارائه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و بررسی یافته‌های و گزارش‌های آنها در کمیته حسابرسی می‌تواند یکی از مهمترین ابزارهای نظارت عملکردی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها به شمار رود.

نتایج جدول شماره (۴) نشان می‌دهد، استقلال اعضای کمیته حسابرسی مهمترین شاخص در اثربخشی کمیته حسابرسی به شمار می‌رود. پیش‌بینی منابع و تلاش‌های اعضای کمیته حسابرسی (شامل تعداد جلسات برگزارشده کمیته حسابرسی در طول سال برای تدوین

برنامه‌های ارکان نظارتی شهرداری و بررسی گزارش‌ها و یافته‌های آنها، پاداش اعضای کمیته و سایر موضوعات انگیزشی) نیز از مهمترین عوامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها به شمار می‌رود. صلاحیت اعضای کمیته حسابرسی یکی دیگر از شاخص‌های اثربخشی کمیته حسابرسی در شهرداری‌ها محسوب می‌شود و در این بخش نیز درست‌کاری و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی حرفه مهمترین شاخص برای عضویت در کمیته حسابرسی شهرداری‌ها به شمار می‌رود. بر اساس یافته‌های این پژوهش، شناخت ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها (تخصص در صنعت) و داشتن دانش مالی و توان تجزیه و تحلیل گزارش‌ها و صورت‌های مالی از سایر شاخص‌های صلاحیت اعضای کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران دانسته می‌شود.

در بخش پایانی این پژوهش نیز نسبت به انجام مصاحبه ساختار یافته با ۵ نفر از خبرگان مستقل از گروه مشارکت کنندگان در تدوین پاسخ پرسشنامه‌های سلسله مراتبی فازی اقدام و سپس نتایج با استفاده از آزمون ناپارامتریک اسپیرمن بررسی شده است. همانگونه که جدول شماره (۵) نشان می‌دهد ضریب همبستگی اسپیرمن بین نتایج حاصل از پرسشنامه سلسله مراتبی فازی تهران و مصاحبه و پرسشنامه سلسله مراتبی فازی سایر کلانشهرها و مصاحبه به ترتیب ۰٫۸۹۹ و ۰٫۸۲۵ می‌باشد که با توجه p-value در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارای رابطه معنی دار و مثبت می‌باشد.

جدول شماره (۵). نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن

	statistic	p.value	estimate
تهران و مصاحبه	۱۲۴۶	۰	۰٫۸۹۹۰۳۶
سایر کلانشهرها و مصاحبه	۲۱۵۰	۰	۰٫۸۲۵۷۸۴

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی نقش و جایگاه کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پرداخته شد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد استقرار کمیته حسابرسی در ذیل شوراهای اسلامی شهر زمینه ارتقای پاسخگویی مالی و عملکردی شهرداری‌ها را فراهم می‌سازد که این نتایج با نتایج پژوهش‌های پیشین (باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱؛ ماتندون، ۱۹۹۵؛ وست و برمن، ۲۰۰۳) و توصیه‌های وزارت کشور در مفاد دستورالعمل نحوه استفاده از خدمات موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در شهرداری‌ها (موضوع تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها) و آیین نامه اجرایی کمیته حسابرسی شهرداری‌ها مبنی بر استقرار کمیته حسابرسی ذیل نظر شورای اسلامی شهرها انطباق دارد. بر این اساس کمیته حسابرسی با همراستا نمودن فعالیت‌های ارکان نظارتی شهرداری‌ها شامل حسابرسان مستقل و

منتخب شوراهای اسلامی شهر، حسابرسان و بازرسان قانونی مجامع شرکتها و شورای سازمانهای تابعه شهرداری‌ها، حسابرسان داخلی و ذی‌حسابان و قائم‌مقامان ذی‌حسابی شهرداری‌ها زمینه‌های ارتقای نظام نظارت مالی و عملکردی در شهرداری‌های کلانشهرها را فراهم می‌سازد. اگر چه در اسناد ابلاغی وزارت کشور بر نقش کمیته حسابرسی شهرداری‌ها در حوزه‌های یادشده تاکید گردیده است و نتایج این پژوهش نیز نشان می‌دهد کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق تدوین برنامه‌های رسیدگی سالانه حسابرسی داخلی و قائم‌مقامان ذی‌حسابی مستقر در واحدهای اجرایی شهرداری‌ها و بررسی گزارش‌های رسیدگی و چالش‌ها و یافته‌های آنان زمینه دستیابی به اطمینان معقول از تحصیل و مصرف منابع در محل‌های تعیین شده و در جهت تحقق اهداف تعیین شده را فراهم سازد، لیکن نتایج حاصل از بررسی پرسشنامه و تارنماهای شورای اسلامی شهرهای منتخب این پژوهش نشان می‌دهد که در حال حاضر یا شهرداری‌ها نسبت به ایجاد کمیته حسابرسی اقدام نموده‌اند یا کمیته حسابرسی آنها غیر فعال بوده و یا فعالیت آن بسیار محدود و زیر نظر شهرداری و عمدتاً با حضور مدیران ذی‌ربط شهرداری می‌باشد. مثلاً با بررسی پرسشنامه‌های خبرگان و تارنمای شورای اسلامی شهر اصفهان به نظر می‌رسد کمیته حسابرسی ذیل نظر شورا در این شهر فعال نبوده و کمیته‌های نظارتی بر اساس موقعیت جغرافیایی به چهار پهنه شمال، جنوب، شرق و غرب تقسیم می‌شوند و اعضای کمیته‌های نظارتی یاد شده صرفاً به اعضای شورای اسلامی شهر محدود گردیده است. در تهران نیز استقرار کمیته حسابرسی از طریق تصویب نظام نامه انتخاب حسابرس و حسابرسی از شهرداری تهران، سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات تابعه و وابسته در آذر ماه ۱۳۹۹ مورد توجه قرار گرفته است. به موجب ماده ۳ این نظام نامه به منظور حصول اطمینان از اجرای صحیح امور حسابرسی از طریق انتخاب حسابرس منتخب شورا در شهرداری، سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات وابسته به شهرداری تهران و نیز توجه ویژه به فرآیندهای انتخاب، اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری و تحلیل گزارش‌های حسابرسی کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های تخصصی کمیسیون برنامه و بودجه برای ارائه نظرات و مشورت‌های تخصصی در امور حسابرسی تشکیل می‌شود. بنابر این همانگونه که مشاهده می‌شود فعالیت این کمیته در تهران تنها به حوزه حسابرسی مستقل محدود خواهد شد. به علاوه، در این پژوهش مهمترین ابزارهای اعمال نظارت مالی و عملکردی کمیته حسابرسی در کلانشهرها و مراکز استان مورد بررسی قرار گرفته‌اند. بر این اساس از نظر مشارکت کنندگان در این پژوهش بررسی گزارش‌های نهادهای نظارتی (سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات عمومی کشور، حراست و بازرسی شهرداری‌ها و ...)، بررسی برنامه رسیدگی، گزارش‌ها و چالش‌های حسابرسان مستقل و داخلی و قائم‌مقامان ذی‌حسابی به همراه بررسی صورت‌های مالی و تفریغ بودجه شهرداری‌ها از مهمترین ابزارهای اعمال نظارت مالی در کمیته‌های حسابرسی است. در مقابل، علاوه بر برنامه‌های رسیدگی و گزارش‌های حسابرسی داخلی، بررسی انطباق با اصول راهبری، پایش کنترل‌های داخلی، پایش مستمر عملکرد، انطباق برنامه و بودجه، شیوه بودجه ریزی و استفاده از اطلاعات غیر مالی و برون داده‌ها در تدوین بودجه مبتنی بر عملکرد، شاخص‌های

اصلی عملکردی، موافقت نامه‌های بودجه‌ای و گزارش‌های عملکردی مهمترین ابزارهای اعمال نظارت عملکردی در کمیته‌های حسابرسی هستند.

همانند پژوهش‌های قبلی (از جمله لاری و تیلور، ۲۰۱۲؛ کریشنا مورثی ۲۰۰۲a و ۲۰۰۲b) نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استقلال مهمترین عامل در اثربخشی کمیته‌های حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها و مراکز استان می‌باشد. ترکیب، منابع و تلاش‌های اعضا، صلاحیت اعضای کمیته حسابرسی، تصویب منشور کمیته حسابرسی در شوراهای اسلامی شهرها برای تبیین و نقش کمیته حسابرسی در اعمال نظارت مالی و عملکردی و در نهایت اندازه اعضای کمیته حسابرسی به ترتیب از مهمترین عوامل اثربخشی کمیته حسابرسی به شمار می‌رود. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که درستکاری و پایداری به ارزش‌های اخلاقی حرفه، شناخت ویژگی‌ها و محیط فعالیت‌های شهرداری (تخصص در صنعت) و داشتن دانش مالی و توانایی تحلیل صورت‌های مالی و گزارش‌ها از جمله صلاحیت‌های اصلی اعضای کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلانشهرها و مراکز استان به شمار می‌روند که با نتایج پژوهش‌های قبلی سازگار است. با توجه به مراتب یاد شده به نظر می‌رسد حضور متخصصین مستقل حوزه مالی در کمیته حسابرسی ضرورت خواهد داشت.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

- اسماعیلی کیا، غریبه، (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه، حسابداری دولتی، ۲ (۸)، ۱۱۵-۱۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰ (۳۳)، ۳۹-۷۲.
- بذر افشان، آمنه. (۱۳۹۵). اثرگذاری کیفیت حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۵۲)، ۱۹۶-۱۷۱.
- جامعی، رضا، جعفری، صدیق. (۱۳۹۹). تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹ (۳۳)، ۷۴-۵۷.
- حیدری نژاد، قدرت الله، جمشیدی نوید، بابک، جعفری، مهرداد. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی، دانش حسابرسی، ۲۰ (۷۹)، ۳۴۶-۳۱۶.
- داداشی، ایمان، نوروزی، محمد. (۱۳۹۷). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۳۰)، ۲۷۲-۲۵۱.
- رضازاده، جواد، عبدی، مصطفی، کاظمی، علوم، مهدی. (۱۳۹۶). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تعیین اندازه صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۳ (۳۳)، ۱۶-۱.
- عبدی، مصطفی، ثنایی محمدی، محمد حسین، کاظمی علوم، مهدی، حیدری، یونس. (۱۳۹۸). اثربخشی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی: دیدگاه نظریه نمایندگی، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۴)، ۳۳۶-۳۰۹.

۱۰. علوی، سید مصطفی، قائمی، محمد حسین، رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر فعالیتهای کمیته حسابداری بر گزارشگری مالی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۱۰)، ۶۶-۳۵.
۱۱. مرادزاده فرد، مهدی، نوروزی، محمد، محرم زاده، ناهید. (۱۳۹۶). اثربخشی کمیته حسابداری و کیفیت حسابداری: آزمون تجربی رویکرد نظارتی، پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابداری، ۱ (۴)، ۱۹۸-۱۷۷.
۱۲. یزدانی، بهزاد. (۱۴۰۰). بررسی اهمیت اثربخشی کمیته حسابداری در کاهش ریسک تقلب، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۰ (۳۷)، ۵۹-۶۷.

ب- منابع خارجی:

1. AIFUWA, H.O., MUSA, S., GOLD, N.O., (2020). Audit Committee Attributes and Timeliness of Corporate Financial Reporting in Nigeria, *Accounting and Finance*, 88(2), 115-124, 2020, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3640107>
2. CIPFA, IFAC, (2014). International Framework: Good Governance in the Public Sector, available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-supplement-IFAC-CIPFA-June-2014.pdf>
3. 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), 207-214. doi:10.1111/j.1467-9302.2008.00646.x
4. Davies, M. (2009). Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit – The Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, *A Welsh Perspective*, *Journal of Management and Governance*, 13 (1-2), 41-73.
5. Fitzgerald, B.C., Giroux, G.A. (2014), Voluntary formation of audit committees by large municipal governments, *Research in Accounting Regulation*, 26, 67-74.
6. Government Finance Officers Association (GFOA). (2008). GFOA Recommended Practice on Audit Committees. Chicago, IL: GFOA.
7. Governance Institute of Australia. (2016). Governance Principles for Boards of Public Sector Entities in Australia. Available at: <https://www.governanceinstitute.com.au/knowledge-resources/public-sector-governance>.
8. Hegazy, K. and Stafford, A. (2016). Audit Committee Roles and Responsibilities in Two English Public Sector Settings, *Managerial Auditing Journal*, 31 (8), 848-70.
9. Husaini, Saiful, Ilyas, F. (2019). The Substitution Role of Audit Committee Effectiveness and Audit Quality in Explaining Audit Report Lag, *Accounting and Finance Review*, 4 (1), 28 - 37.
10. IFAC, (2001). study 13 public sector committee; Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
11. Institute of Internal Auditors. (2014). Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations, available at: https://global.theiia.org/standards_guidance/Public20Documents/Independent-Audit-Committees-in-Public-Sector-Organizations.pdf
12. Institute of Directors in Southern Africa. (2016). King Report IV On Corporate Governance, available at: <https://www.adamsadams.com/wp-content/uploads/2016/11/King-IV-Report.pdf>
13. Irish local Government (Business Improvement Districts) Act. (2006). Number 42 of 2006, Available at: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2006/act/42/enacted/en/pdf>.
14. Irish local Government Reform Act. (2014). Number 1 of 2014, Available at: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2014/act/1/enacted/en/pdf>
15. Jensen, M.C., Meckling, W.H., (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency



- Costs and Ownership Structure ,Journal of Financial Economics, 3 (4), 305–60.
16. Khoo, E., Monroe, G. S. (2020). Audit Committee Members' Reputation Incentives and Their Effectiveness in Monitoring the Financial Reporting Process, *Abacus*, 56(3), 348-406, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3703707> or <http://dx.doi.org/10.1111/abac.12201>
 17. Krejčí, J., Pavlačka, O. & Talašová, J.(2017). A fuzzy extension of Analytic Hierarchy Process based on the constrained fuzzy arithmetic. *Fuzzy Optim Decis Making* 16, 89–110 <https://doi.org/10.1007/s10700-016-9241-0>
 18. Krishnamoorthy ,G., Wright, A., Cohen, J.)2002a(. Auditors 'Views on Audit Committees and Financial Reporting Quality, *CPA Journal*, The New York State Society of CPA, 72 (10), 56–7.
 19. Krishnamoorthy, G., Wright, A. and Cohen, J. (2002b). Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence', *Australian Accounting Review*, 12 (3), 3–13.
 20. Lary, A.M., Taylor, D.W. (2012). Governance characteristics and role effectiveness of audit committees, *Managerial Auditing Journal*, 27(4), 336-354.
 21. Local Government Act in Finnish and Swedish. (2015). Ministry of Finance, Finland. Available at: <https://www.legislationline.org/download/id/6237/file/Finland%20Local%20Government%20Act%202015%20ENG.pdf>.
 22. Local Government Act. (2009). Queensland Government, Available at: <https://www.legislation.qld.gov.au/view/pdf/inforce/current/act-2009-017>
 23. Local Government Act. (1995). Government of Western Australian, Available at: https://www.legislation.wa.gov.au/legislation/prod/filestore.nsf/FileURL/mrdoc_43663.pdf
 24. Local Government Act. (1999). Government of South Australian, Available at: <https://www.legislation.sa.gov.au/LZ/C/A/LOCAL%20GOVERNMENT%20ACT%201999/CURRENT/1999.62.AUTH.PDF>
 25. Local Government Act. (2020). Victoria State Government, Available at: https://content.legislation.vic.gov.au/sites/default/files/2020-03/20-009aa%20authorised_0.pdf
 26. Montondon, L. (1995). Accountability in Municipalities: The Use of Internal Auditors and Audit Committees, *The American Review of Public Administration*, 25(1), 59-69.
 27. Municipal Finance Management Act (MFMA). (2003). Act No 56 of 2003, South Africa.
 28. Public Sector Audit Committee Forum (PSACF).(2013). The Relationship between Audit Committee and Council (Local Government), available at: [https://cdn.ymaws.com/www.psaef.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B586EDBEA3A4055/The_relationship_between_Audit_Committee_and_Council_\(local_government\).pdf](https://cdn.ymaws.com/www.psaef.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B586EDBEA3A4055/The_relationship_between_Audit_Committee_and_Council_(local_government).pdf)
 29. Public Sector Audit Committee Forum (PSACF).(2017). Audit Committee Member Competency Framework, available at: https://cdn.ymaws.com/www.psaef.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B58-6EDBEA3A4055/Audit_Committee_Compentency_Framework.pdf
 30. Public Sector Audit Committee Forum (PSACF).(2015). Principles for the audit committee's role in performance management, avialabe at: https://cdn.ymaws.com/www.psaef.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B586EDBEA3A4055/Paper_7_Principles_for_the_AC's_role_in_performance_management.pdf
 31. Public Sector Audit Committee Forum (PSACF).(2018).Audit Committee Reporting, available at: https://cdn.ymaws.com/www.psaef.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B58-6EDBEA3A4055/Audit_Committee_Reporting_website_version.pdf
 32. Purcell, A.J. (2012). Audit Committee Effectiveness in Victorian Local Government, PhD Thesis, Victoria University, Melbourne.
 33. Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., Rubino, M.(2021). Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint, *Bus Strat Env.* , 30, 522– 534. <https://doi.org/10.1002/bse.2635>

34. Rich, K., Zhang, J.X.(2014). Does Audit Committee Monitoring Matter in the Government Sector? Evidence from Municipal Internal Control Quality, *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting* (2014) 3 (1), 58–80. <https://doi.org/10.2308/ogna-50832>
35. Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency. The principal's problem. *American Economic Review*, 63, 134-139.
36. Satty,T.L, Ozdemir,M.S. (2003).Why the Magic Number Seven Plus or Minus Two, *Mathematical and Computer Modelling*, 38 (2003), 233-244
37. Sharp, F., Bull, I.(1992). Information Oversight for Efficiency and Effectiveness in Local Government, *The Government Accountants Journal*, 40(4), 59-65.
38. Strickland, p.(2011), Initial Evidence on The Association Between Municipal Audit Committees , Governance And Internal Controls , A Dissertation ,Submitted to H. Wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor Of Business Administration.
39. Sultana,N., Singh, H., Rahman, A. (2019). Experience of Audit Committee Members and Audit Quality, *European Accounting Review*, 28(5), 947-975 DOI:10.1080/09638180.2019.1569543
40. Thomas, k., Purcell, A.J.(2019). Local Government Audit Committees: A Behavior Framework for Effective Audit Committee Performance, *Australian Accounting Review*, 29(2), 418-437.
41. Velte, P.(2017), The link between audit committees, corporate governance quality and firm performance: A literature review, *Corporate Ownership and Control*, 14(4), 15-31. <http://dx.doi.org/10.22495/cocv14i4art2>
42. Weickgenannt, A.B., Hermanson, D.R., Sharma, V.D. (2021). How U.S. audit committees oversee internal control over financial reporting, *International Journal of Auditing*, 25, 233-248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12218>
43. West, J.P., Berman, E.M. (2003), Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey, *International Journal of Public Administration*, 26(4), 329-362, DOI: 10.1081/PAD-120019224
44. Young, S., Thyil, V. (2008). A holistic model of corporate governance : A new research framework, *Corporate governance : the international journal of business in society*, 8(1), 94-108.