

## استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه

\*غریبه اسماعیلی کیا

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۵

### Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran: Attitudes of Experts, Professionals and Academics

\*Gh. Esmailikia

Assistant Professor in Accounting, Ilam University, Iran.

Received: 2018/6/10 Accepted: 2018/8/16

#### Abstract

New public management has changed the management of the public sector by accepting private sector activities, and claims that the audit committee in public sector can also have similar value creations trends. Regarding the current reforms in Irans public sector, the purpose of this study is to investigate the establishment of the audit committee in Irans public sector using a mix (Qualitative-Quantitative) method. In the Qualitative section, by analyzing the views of 14 experts in two rounds of Delphi and in the Quantitative section by using Opinions of two groups profession (n=248) and academy (n=96) the findings showed that: The establishment of the audit committee will enhance the financial and operational accountability of the public sector, the establishment of this committee faces a number of challenges, and members of the committee should have a set of attributes to play their role effectively. Ultimately, academics Compared with members of the profession, have more strongly agreed to benefits and challenges of establishment and characteristics of the committee members. The results, while confirming the value creation of the audit committee in the environmental conditions of the iran public sector, by determination of challenges of establishment and Members characteristics, it can help its Involved and Performers to establish and operate it successfully.

#### چکیده

مدیریت عمومی نوین با پذیرش فعالیت‌های بخش خصوصی، مدیریت بخش عمومی را تغییر داده و مدعی است که کمیته حسابرسی در بخش عمومی نیز می‌تواند روند خلق ارزش مشابهی داشته باشد. با توجه به تحولات در جریان در بخش عمومی ایران، هدف پژوهش حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران با به‌کارگیری روش ترکیبی (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی با تحلیل دیدگاه‌های ۱۴ خبره در دو دور دلفی و در بخش کمی با استفاده از نظرات دو گروه حرفه (۲۴۸ نفر) و دانشگاه (۹۶ نفر) یافته‌ها نشان داد که استقرار کمیته حسابرسی باعث ارتقای پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی می‌شود، استقرار این کمیته با چالش‌های متعددی روبه‌رو می‌باشد و اعضای کمیته برای ایفای اثربخش نقش خود باید حائز مجموعه ویژگی‌هایی باشند. نهایتاً اینکه دانشگاهیان نسبت به اعضای حرفه، شدت موافقت بالاتری در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار و ویژگی‌های اعضای کمیته داشته‌اند. نتایج ضمن صحنه گذاشتن بر ارزش‌آفرینی کمیته حسابرسی در شرایط محیطی بخش عمومی ایران، با تعیین چالش‌های استقرار و ویژگی‌های اعضا می‌تواند به دست‌اندرکاران و مجریان مربوط در راستای استقرار و کارکرد موفقیت‌آمیز آن کمک نماید.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، بخش عمومی، روش دلفی، حرفه، دانشگاه.

**Keywords:** Audit Committee, Public Sector, Delphi Method, Professional, Academics.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M48

## مقدمه

در حالی که رفتار غیراخلاقی در بخش شرکتی سهامداران یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، رفتار غیراخلاقی در بخش عمومی بر همه مؤدیان و شهروندان تأثیر می‌گذارد. از این رو، راهبری در بخش عمومی به اندازه راهبری در بخش خصوصی حائز اهمیت می‌باشد و به همان میزان و حتی بیشتر نیز سزاوار و شایسته توجه است (ناشوا، ۲۰۰۵).

مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹)، لیکن به دلیل نارسایی و ضعف‌های کنترل داخلی و فعالیت‌های نادرست و حتی مجرمانه، مبالغ مالی هنگفتی از دست می‌رود، این وضعیت پیامدهای مضر و گسترده‌ای بر توسعه و یا حتی برنامه‌های اجتماعی و اقتصادی یا سیاسی کشور دارد که منجر به از دست رفتن منابع موجود و ناچیز کشورها می‌شود و این در حالی است که نهادهای بخش عمومی فاقد رویه‌ها و سیستم‌های قوی در راستای بررسی و ارزیابی این‌گونه فعالیت‌ها هستند (بواکی، ۲۰۱۶).

در آغاز هزاره جدید شدت و وسعت ناکارآمدی‌ها در بخش عمومی، باعث مطرح شدن تقاضای گسترده شهروندان برای افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی گردید. در پاسخ به این تقاضا در اواخر دهه ۱۹۷۰، تحولات گسترده‌ای در مدیریت بخش عمومی بسیاری از کشورها رخ داد (OECD، ۲۰۰۲).

شاخصه تحولات مدیریت عمومی نوین، پذیرش مفاهیم و الگوهای مدیریت بخش خصوصی، معرفی فرایندهای شبه‌بازاری و قراردادی است، منطق و نگرش پشتوانه این رویکرد آن است که بهترین شکل پاسخگویی، پاسخگویی بازاری است، که در آن حداقل در اصول و پایه، دست نامرئی بازار مکانیسم پاسخگویی را فراهم می‌نماید (اوسبورن و گیبلر، ۱۹۹۲).

این تحولات با پذیرش فعالیت‌های مدیریت بخش خصوصی، فلسفه مدیریت در مورد چگونگی استفاده از وجوه حاصل از مالیات، مدیریت و گزارشگری آن را تغییر داده و تبیین نموده که کمیته حسابرسی در بخش عمومی می‌تواند روند خلق ارزش مشابهی در بخش خصوصی داشته باشد (وانگ، ۲۰۱۲).

بحران‌های مالی اخیر مجدداً توجه‌ها را بر راهبری سازمان‌ها متمرکز نموده، نهادهای بخش عمومی نیز از این بحران‌ها ایمن نیستند، رسوایی‌های اخیر در بخش عمومی نشان داد که راهبری در بخش عمومی نیز می‌تواند با

شکست مواجه شود (ناشوا، ۲۰۰۵).

ارتقای پاسخگویی، لازمه و پیش‌شرط دموکراسی مناسب و ارائه خدمات با کیفیت و پیشرفته است. کمیته حسابرسی ابزار پاسخگویی قانونی در بخش عمومی است (CAAFR، ۲۰۰۶).

به سختی می‌توان ادعا کرد که کمیته حسابرسی و لزوم استقرار آن مفاهیمی جدید و نوین‌اند، زیرا که مثال‌هایی از استقرار آن در بخش‌های خصوصی و عمومی وجود دارد که مربوط به سالیان پیشین است (گاتیر، ۲۰۰۷)، با این وجود، واقعیت این است که به موضوع کمیته حسابرسی در بخش عمومی توجه اندکی شده است.

دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در کشور ما از لحاظ مقام تطبیق یا اعمال نظارت مالی به‌طور کلی به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته نخست دارای ذی‌حساب منصوب از سوی وزارت اقتصاد و دارایی در هر یک از نهادهای مذکور می‌باشند و دسته دوم مدیر مالی دارند که توسط رئیس نهادها به این سمت گمارده می‌شود (دستگاه‌های اجرایی که هیئت‌امانی اداره می‌شوند، دارای مدیر مالی هستند). در نهادهای دسته اول، عطف به تحولات گسترده نظام مالی و عملیاتی بخش عمومی کشور مبنی بر استقرار حسابداری تعهدی و استمرار این تحولات در برنامه‌های آتی تحت عنوان استقرار نظام بهای تمام شده و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بدیهی است ساز و کارهای گزارشگری مالی و همچنین دیگر ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و به تبع آن نحوه نظارت و حسابرسی متفاوت خواهد بود و باید به تناسب این تحولات، تغییراتی در ساختار راهبری آن انجام پذیرد. در رابطه با نهادهای دسته دوم نیز، چون مدیران مالی این مؤسسات به صورت قانونی و مستقیم در برابر نهادهای نظارتی مستقل پاسخگو نیستند (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰).

لازمه ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این نهادها تجدیدنظر در ساختار راهبری آن‌ها می‌باشد. علاوه بر این، نتایج حاصل از پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه کنترل‌های داخلی بخش عمومی نیز حاکی از وضعیت نامطلوب کنترل‌های داخلی و کاستی‌های آن عمده می‌باشد (اسماعیلی کیا و سلیمانی، ۱۳۹۷؛ حضوری و همکاران، ۱۳۹۴)، این شواهد و استدلال‌ها بر ضرورت طراحی و اجرای تغییراتی متناسب با تحولات مذکور در ساختار راهبری نهادهای بخش عمومی دلالت دارد. از آنجایی که کمیته حسابرسی ابزار عملی برای نهادهای دولتی در جهت بررسی

عمومی کشورمان و اهمیت به‌کارگیری کمیته حسابرسی به‌عنوان بخشی از تحولات در مدیریت بخش عمومی، بنابراین پژوهش حاضر کمیته حسابرسی در شرایط محیطی ایران را مورد بررسی قرار می‌دهد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

در رابطه با کمیته حسابرسی در داخل کشور، پژوهش‌های چندانی صورت نپذیرفته است، تنها چند مورد معدود می‌باشد که در ادامه به‌طور خلاصه مرور می‌شوند، پس از آن و در ادامه پژوهش‌های خارج از کشور ارائه می‌شوند:

باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها را بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها موجب ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی" به بررسی ضرورت تشکیل واحدهای یاد شده در دانشگاه و ارزیابی ارتباط این واحدها با ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در آن مالی مؤسسات پرداختند. یافته‌های آن‌ها بیانگر آن بود که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

حساس‌یگانه و جعفری (۱۳۸۷)، در مقاله‌ای ترویجی با عنوان "نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی" با بررسی ساختار کمیته حسابرسی، دیدگاه‌های سنتی و قانونی موجود برای بیان نقش کمیته حسابرسی در واحدهای عمومی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی در این واحدها را ارائه نموده است. تأثیر کمیته حسابرسی بر ساختار کنترل داخلی و رابطه متقابل کمیته حسابرسی با حساب‌رسان مستقل نیز از دیگر مباحث تشریح شده در این مقاله می‌باشد.

توماس و پورسل (۲۰۱۸)، در پژوهش خود، از تئوری رفتاری به مثابه یک "عدسی تفسیری" جهت تشریح فعالیت‌ها و تبیین اثربخشی کمیته‌های حسابرسی بهره برده و

مستقل و انجام نظارت لازم بر فرایند گزارشگری مالی دولتی، کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل می‌باشد (CAAFR، ۲۰۰۶).

لذا استقرار آن کمکی اساسی برای بهبود راهبری سازمانی در بخش عمومی تلقی می‌گردد. تجارب حاصل از اجرای تحولات در کشورهای مختلف (برای مثال وینیرس و کوهن، ۲۰۰۴)، بیانگر آن بوده که صرفاً دخالت دادن نظر خبرگان در اجرای تحولات، بدون توجه و جلب نظر و حمایت‌های گروه‌ها و مؤسسات حرفه‌ای و دانشگاهیان، ممکن است منتج به عدم کسب نتایج دلخواه و نهایتاً عدم موفقیت پیاده‌سازی تحولات گردد. دلیل این امر آن است که مطابق با مدل "اقتضایی لادر" در تحولات حسابداری بخش عمومی، مؤسسات و نهادهای حرفه‌ای و دانشگاهیان می‌توانند در زمره گردانندگان یا پیش‌برندگان تحولات قرار بگیرند (لادر، ۲۰۰۱)، که نقشی محوری در اجرایی شدن و موفقیت تحولات بر عهده دارند.

لذا با اتکا به نتایج حاصل از این تجارب و با توجه به یافته‌های اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۴) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، مبنی بر نقش پررنگ و با اهمیت نهادهای مذکور و به‌طور خاص نقش جامعه دانشگاهی در شرایط محیطی ایران در مورد تحولات حسابداری بخش عمومی، پژوهش حاضر ضمن توجه به دیدگاه‌های خبرگان، نگرش اعضای حرفه و دانشگاه نیز در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین سؤال اصلی این پژوهش بدین شرح است که "خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایا، چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران و ویژگی‌های اعضای آن چه نگرشی دارند؟"

لذا هدف پژوهش حاضر از یک‌سو شناسایی مزایا و چالش‌های استقرار کمیته‌های حسابرسی بخش عمومی ایران و از سوی دیگر تعریف تعیین ویژگی‌های اعضای این کمیته از دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه می‌باشد. هدف مذکور از این حقیقت نشئت می‌گیرد که نهادهای بخش عمومی عموماً بر مبنای قوانین و مقررات مختلفی تأسیس شده‌اند، لذا در مقایسه با بخش خصوصی وجوه اشتراک کمتری بین کشورهای مختلف در این رابطه وجود دارد. بر این اساس، به نظر می‌رسد که پایه‌گذاری کمیته حسابرسی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی نیز به ساختار، قوانین و مقررات و نحوه عمل ویژه بخش عمومی هر کشور بستگی داشته باشد. همچنین با توجه به تحولات عمده در جریان در بخش

کیپینگینو (۲۰۱۱)، با بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی بر راهبری بخش عمومی، یافته‌هایی بدین شرح مستند نمود: "وزارتخانه‌های دولتی با ارتقای آگاهی کمیته حسابرسی در مورد هر یک از بخش‌ها و ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد، شمارش دارایی‌ها و گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته به سطوح مختلف مدیریت، می‌توانند اثربخشی کمیته حسابرسی را ارتقا دهند. علاوه بر این، وزارتخانه‌های دولتی نیازمند تدوین استانداردهای حسابرسی هستند، این استانداردها چارچوبی برای افزایش کیفیت کارهای حسابرسی سیستماتیک، بی‌طرفانه و مبتنی بر شواهد و مدارک فراهم می‌نماید. نهایتاً اینکه استقلال، داشتن مجوز رسمی، دسترسی نامحدود به اطلاعات و رهبری شایسته می‌تواند به ارتقای اثربخشی کمیته حسابرسی در وزارتخانه‌های دولت کمک نماید."

نست و همکاران (۲۰۰۸)، در مقاله خود استدلال نموده‌اند، که استقرار کمیته حسابرسی به بهبود راهبری سازمانی در بخش عمومی کمک می‌نماید. کمیته حسابرسی ابزار پاسخگویی قانونی در بخش عمومی می‌باشد و در صورتی که این کمیته به صورت کارا عمل نمایند، به بهبود راهبری سازمانی کمک می‌کند.

گاتیر (۲۰۰۷)، در مقاله‌ای تحت عنوان، نگرشی نوین بر کمیته‌های حسابرسی بخش عمومی، ضمن بررسی وضعیت کمیته حسابرسی در بخش عمومی، تحولات کمیته حسابرسی بخش خصوصی در پی وضع قانون ساربنز آکسلی و اثرات آن را بر کمیته حسابرسی بخش عمومی را مورد بحث قرار داده است. مقاله نقش کمیته حسابرسی در بخش عمومی، عضویت در این کمیته‌ها و وظایف کلیدی اعضا را بررسی نموده است.

#### کمیته حسابرسی به مثابه ابزار پاسخگویی در بخش عمومی

فشار فزاینده‌ای بر نهادهای بخش عمومی مبنی بر افزایش پاسخگویی در رابطه با استفاده و به‌کارگیری وجوه عمومی وجود دارد (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

دولت‌ها در حال حاضر ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی در دو حوزه پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی هستند، هدف ایفای پاسخگویی مالی، قرارگیری شهروندان در جریان پیشرفت در زمینه تجهیز منابع مالی و استفاده از این منابع برای برآورده ساختن نیازهای جامعه می‌باشد و هدف پاسخگویی عملیاتی ارائه گزارش در رابطه با

یافته‌هایی بدین مضمون گزارش نمودند: "رضایت مالی، استقلال برای اجتناب از تضاد منافع و انطباق با فعالیت‌های اخلاقی، پایه‌های راهبری اثربخش است". همچنین کمیته حسابرسی یکی از مکانیزم‌های نظارت بر ریسک‌های بخش عمومی و تیم مدیریت اجرایی است، به ویژه در شرایطی که بین منافع فردی با الزامات راهبری قانونگذاری، هنجارهای اجتماعی و انتظارات جامعه تضاد وجود داشته باشد. بنابراین کمیته حسابرسی اثربخش می‌تواند نظارت رفتاری بر فرایندهای راهبری فراهم نماید.

آکون و همکاران (۲۰۱۶)، با انجام مصاحبه و توزیع پرسش‌نامه بین کارکنان حسابداری وزارتخانه‌های نامیبا و استفاده از روش کیفی و به‌کارگیری تکنیک تحلیل محتوا، میزان استقرار کمیته حسابرسی بین این وزارتخانه‌ها را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که از ۱۷ وزارتخانه تنها ۲ دو وزارتخانه کمیته حسابرسی مستقر نموده‌اند. علاوه بر آن، قانونی مبنی بر اجبار استقرار کمیته حسابرسی توسط وزارتخانه‌ها وضع نشده است، همچنین هیچ مرجع و منشور رسمی برای استقرار کمیته حسابرسی وجود ندارد و وزارتخانه‌های نامیبا تاکنون فعالیت‌های راهبری ملی و بین‌المللی در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی را نپذیرفته‌اند. اسلون و همکاران (۲۰۱۴)، در سندی با عنوان "بینش جهانی بخش عمومی: کمیته‌های حسابرسی مستقل در نهادهای بخش عمومی، اسناد منشور کمیته حسابرسی را تدوین نمودند. این سند، اطلاعاتی در مورد عضویت، مسئولیت‌ها و فرایندهای ایجاد، بازبینی و به‌روزرسانی کمیته حسابرسی ارائه نموده است. علاوه بر این، منشور به‌عنوان الگویی برای ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی نیز تلقی می‌گردد.

وانگ (۲۰۱۲)، در پژوهشی، نقش و عملکرد کمیته حسابرسی در بخش عمومی دولت ویکتوریا در ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و راهبری را بررسی قرار داده است. هدف پژوهش وی، شناسایی و تحلیل نقش کمیته‌های حسابرسی، ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی و وظایف و فعالیت‌های آنان با تمرکز بر نهادهای دولتی ویکتوریا بوده است. این پژوهش، روابط متقابل کمیته حسابرسی با ذینفعان بزرگ برای مثال مدیریت، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل را تعیین کرده است. علاوه بر این ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی که به عملکرد موفق و پایداری آن‌ها در راهبری و چارچوب اطمینان‌بخشی کمک می‌نماید، را شناسایی نموده است.

و انتظارات ذینفعان متعددی تأمین شود (کیپینگینو، ۲۰۱۱).

در طول تاریخ، مفهوم مسئولیت پاسخگویی رابطه نزدیکی با حسابداری و گزارشگری مالی داشته است. هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. گزارشگری مالی اصلی‌ترین وظیفه مدیریت است، بر این مبنا اساساً مدیر، مسئول گزارشگری مالی بوده که شامل کفایت کنترل‌های داخلی بر فرایند گزارشگری مالی نیز می‌باشد (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

عدم پیشرفت و عقب‌گرد در بخش عمومی به وجود ضعف‌ها و نارسایی‌های سیستم‌های کنترل داخلی در بخش عمومی نسبت داده می‌شود (بواکی، ۲۰۱۶).

کنترل‌های داخلی از طریق استقرار کنترل‌های مناسب، اطمینانی منطقی در رابطه با وجود کنترل‌های کافی برای محافظت از دارایی‌ها و ثبت‌های مالی واحدها و نهادها ایجاد می‌نماید، این اقدامات در چگونگی ایفای مسئولیت‌های مباشرت یا نمایندگی مدیریت نقشی حیاتی ایفا می‌نماید. کنترل داخلی مناسب نه تنها اطمینان حاصل می‌کند که از دارایی‌ها و ثبت‌های مالی به خوبی و به‌طور مناسبی نگهداری و محافظت می‌شوند، بلکه محیطی را ایجاد می‌کنند که در آن کارایی و اثربخشی تشویق و نظارت می‌شود (اسماعیلی کیا و سلیمانی، ۱۳۹۷).

بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی، "هدف کمیته حسابرسی، کمک به هیئت‌مدیره در ایفای مسئولیت‌های نظارت آن با توجه به گزارشگری مالی، مدیریت ریسک، کنترل داخلی، رعایت، اخلاقیات، مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل" است. مزایا و اهداف متعدد دیگری برای کمیته حسابرسی قابل ذکر است که در راستای موارد اشاره شده در فوق می‌باشد، استقرار یک کمیته حسابرسی قوی، می‌تواند عاملی مهم در حمایت از فعالیت‌های حسابرسی داخلی نیز باشد (سکالوندا، ۱۹۹۹).

امروزه نقش حسابرسان داخلی فراتر از نقش سنتی آنان (حسابرسی مالی و رعایت) است (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴)، کارکرد آن محدود به جلوگیری و کشف خطا و تقلب و ارائه گزارش در چارچوب قرارداد نیست، بلکه به ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و سیستم کنترل داخلی نیز می‌پردازد. با توجه به توضیحات ارائه شده می‌توان گفت که کمیته حسابرسی به‌عنوان بخشی بی‌همتا در رابطه با پاسخگویی و راهبری عمومی، نقشی

میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط است (باباجانی، ۱۳۸۰).

پیش‌نیاز و لازمه ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی توسط نهادهای بخش عمومی طراحی و استقرار ساز و کارهای مناسب نظارت و کنترل می‌باشد. این الزامات پاسخگویی و نیاز به مدیریت مالی صحیح، مدیران بخش عمومی را سمت به ابزارهای پاسخگویی نظیر حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی سازمان رهنمون نموده است (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

کمیته حسابرسی، نهادی مجزا و منفک از مدیریت است که در آن حسابرسان و سایر اشخاص ذینفع می‌توانند به‌صراحت نگرانی‌های خود را مورد بحث قرار داده و در مورد آن‌ها اظهارنظر نمایند. این کمیته با اجرای اثربخش نقش‌ها و مسئولیت‌های خود، اطمینان معقولی می‌دهد که مدیریت، سیستم کنترل‌های داخلی مناسبی را مستقر نموده و برای دستیابی بی‌طرفانه به فعالیت‌های مدیریت و حسابرسان مستقل اجرا رویه‌هایی می‌نماید. علاوه‌بر این، کمیته حسابرسی از طریق بررسی‌ها و بازبینی‌های خود، به گونه‌ای بی‌طرفانه به فعالیت‌های گزارشگری مالی مدیریت دست پیدا می‌کنند (گاتیر، ۲۰۰۷).

این کمیته استقلال حسابرس مستقل، کیفیت حسابرسی و توجه به ساختار کنترل داخلی را افزایش می‌دهد و از این طریق به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی منجر می‌شود (نیکس و نیکس، ۱۹۹۶).

بر این اساس می‌توان ادعا نمود که کمیته حسابرسی عنصر جدایی‌ناپذیر پاسخگویی و راهبری در بخش عمومی است (ناشوا، ۲۰۰۵).

### مزایا و کارکردهای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

راهبری خوب در سازمان ابزاری برای دستیابی به استراتژی سازمانی است (هانگ و هان، ۱۹۹۸).

راهبری بخش عمومی در برگیرنده سیاست‌ها و رویه‌هایی است که برای هدایت فعالیت‌ها جهت کسب اطمینان منطقی از برآورده شده اهداف و انجام عملیات به شیوه‌ای اخلاقی و پاسخگویانه به کار گرفته می‌شود (براون، ۱۹۸۳).

در بخش عمومی، راهبری به ابزارهایی بستگی دارد که از طریق آن‌ها اهداف پایه‌گذاری و اجرا می‌شوند تا نیازها

## وظایف، کارکردها و ویژگی‌های اعضای کمیته

### حسابرسی بخش عمومی

کمیته حسابرسی نقش مهمی در بهبود و ارتقای شفافیت فعالیت‌های راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند، بنابراین وظایف این کمیته نسبتاً کلی می‌باشد و پذیرش وظایف آن نیازمند در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی است (همان، ۲۰۰۳).

وظایف کمیته حسابرسی شامل فرایندها، رویه‌ها و فعالیت‌هایی است که این کمیته برای ایفای نقش خود در دست اقدام دارد. کارکرد درست و مناسب کمیته‌ها به میزان شایستگی و مناسب بودن اعضای آن بستگی دارد. اعضای کمیته حسابرسی باید حائز ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصی خاصی باشند و برای ایفای نقش خود از طریق فعالیت‌های عملی، فرایندها و روش‌ها، صلاحیت‌های معینی داشته باشند (CICA، ۱۹۸۱).

کمیته حسابرسی نمی‌تواند اثربخش باشد، اگر افرادی باصلاحیت ضروری و مناسب به‌عنوان اعضا نداشته باشد (السعيد و المحميد، ۲۰۱۱).

لیکن شواهد حاکی از آن است که موضوع تأمین مهارت‌ها و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی چالشی در رابطه با کارکرد این کمیته می‌باشد (کانداندو و همکاران، ۲۰۱۵).

بررسی‌ها نشان داده که اغلب نقش‌ها و وظایف کمیته حسابرسی به دلیل فقدان مهارت و زمان لازم محدود شده است (بهاسین، ۲۰۱۲).

فریرا (۲۰۰۸)، در رابطه با کمیته حسابرسی در جنوب آفریقا نشان داد که اغلب اعضای کمیته حسابرسی فاقد مهارت‌ها، دانش و تجربه ضروری هستند که آن‌ها را به‌عنوان افراد باصلاحیت برای کمیته، شایسته می‌نماید. علاوه بر این وی تأکید نمود که بر مبنای اظهارات مدیران حرفه‌ای ارنست و یانگ، یافتن افرادی با مهارت‌ها و تجربه مناسب که بتوانند به‌طور اثربخشی در کمیته حسابرسی فعالیت نمایند، کار ساده و آسانی نیست.

با توجه اهداف تبیین شده پژوهش و بر اساس پیشینه و مبانی نظری مرور شده، سؤالاتی به شرح زیر تدوین شده تا با پاسخگویی به آن‌ها اهداف پژوهش محقق گردد:

- استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران چه مزایایی دارد؟

- استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران با چه چالش‌هایی مواجه است؟

کلیدی در یکپارچگی گزارشگری مالی واحدهای بخش عمومی ایفا می‌نماید (ناشوا، ۲۰۰۵).

همچنین از آنجایی که هیئت حاکمه دولت‌های کوچک در رابطه با کنترل داخلی، مسئولیت کمتری نسبت به هیئت حاکمه دولت‌های بزرگتر ندارد، بر این اساس همه دولت‌ها صرف‌نظر از اندازه یا شرایط باید کمیته حسابرسی داشته باشند (گاتیر، ۲۰۰۷).

### چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

وقوع تحولات بخش عمومی در اغلب کشورهای توسعه‌یافته و کشورهای در حال توسعه با چالش‌ها، موانع و مشکلاتی مواجه بوده است (اسماعیلی‌کیا و شیخی، ۱۳۹۶).

شواهد نشان داده که موانع در برابر وقوع تحولات ممکن است، منبع و منشأهای متعددی داشته باشد، لیکن استدلال بر این است که این منابع اساساً ساختاری هستند (مالی، ۱۹۹۷).

به دلیل ماهیت نظارت بر دولت و شیوه تأمین مالی آن، ماهیت کمیته حسابرسی بخش عمومی با کمیته حسابرسی شرکتی (بخش خصوصی) متفاوت می‌باشد. نهادهای بخش عمومی در چارچوب قانونی مشخص و با الزامات قانونی و مقرراتی خاصی فعالیت می‌کنند. اصطلاحات مرجع مورد استفاده در کمیته حسابرسی بخش عمومی همیشه منطبق با الزامات کمیته حسابرسی در محیط واحد تجاری و بخش خصوصی نیست. در مقایسه با شفافیت نقش‌های سهامداران، هیئت‌مدیره و مدیرعامل به گونه‌ای که در بخش خصوصی هست، پاسخگویی، شفافیت نقش‌ها و وظایف و سلسله مراتب گزارشگری در بخش عمومی واضح نیست. شیوه شکل‌گیری نهادهای بخش عمومی نیز در این زمینه چالش‌های ویژه‌ای را ایجاد می‌نماید. فرایند خاص انتصاب و استخدام در بخش عمومی و سلسله مراتب سازمانی آن ممکن است نااطمینانی‌هایی در رابطه با سلسله مراتب گزارشگری مستقیم ایجاد نماید. استقلال کمیته حسابرسی ممکن است به دلیل روابط پیشین یا فعلی اعضای کمیته حسابرسی یا کمیته حسابرسی به‌عنوان کل و جایگاه سیاسی آنان از بین برود (مؤسسه هیئت‌مدیران در آفریقای جنوبی<sup>۱</sup>) بنابراین استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی، به دلیل ویژگی‌های خاص و یکتای نهادهای بخش عمومی با چالش‌های ویژه‌ای مواجه می‌شود (آبوت و همکاران، ۲۰۰۳).

۱. Institute of Directors in Southern Africa

آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۳۰ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت، ۰/۷۹۴ محاسبه شد که بیانگر قابلیت اعتماد بالای پرسش‌نامه است. در بخش کیفی، برای تعیین میزان اتفاق‌نظر میان اعضای تیم دلفی، ضریب هماهنگی کندال<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. ضریب هماهنگی کندال نشان می‌دهد که افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت آن‌ها مرتب کرده‌اند، اساساً معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق‌نظر دارند. این ضریب در دامنه صفر تا یک قرار می‌گیرد که نشان‌دهنده درجه اجماعی است که از طریق گروه به دست آمده است (اجماع قوی برای  $W=0/7$ ، اجماع متوسط برای  $W=0/5$  و اجماع ضعیف در  $W=0/3$ ) (اسمیت و همکاران، ۱۹۸۸).

با توجه به اینکه سؤالات در بخش کیفی بر اساس دو حالت بلی و خیر تدوین شده‌اند، آزمون‌های ناپارامتری برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می‌شود، از این رو برای تک تک سؤالات از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد. شدت موافقت پاسخ‌دهندگان با استفاده از آزمون  $t$  ارزیابی گردید. برای سنجش میزان موافقت، طیف ۱ الی ۵ در نظر گرفته شده است در این آزمون، اگر مقدار  $t$  محاسبه شده، بیشتر از مقدار  $t$  جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۲/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه  $t$  محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۲/۵ تفاوت معناداری نداشته است. بررسی وجود یا عدم وجود اجماع‌نظر بین خبرگان در رابطه با هر یک از سؤالات، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف یک نمونه‌ای انجام شد، هدف از انجام این آزمون، کسب اطمینان از یکسان بودن نظر خبرگان در درون گروه مربوطه است. نهایتاً اینکه برای تشخیص همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس استفاده شد.

در بخش کمی، داده‌ها از طریق توزیع پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر ۲۳ سؤال (پس از حذف سؤال‌هایی که مورد موافقت خبرگان قرار نگرفت) بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای جمع‌آوری گردید. جامعه آماری مرحله کمی شامل: مدیران مالی، ذی‌حساب‌ها، رؤسای حسابداری، مدیران، حسابداران و حسابرسان نهادهای دولتی از یک‌سو و همچنین اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌ها از سوی دیگر می‌باشد. با توجه به تعداد زیاد اعضای حرفه در

کمیته حسابرسی بخش عمومی ایران در جهت ایفای اثربخش نقش خود باید حائز چه ویژگی‌هایی باشند؟  
- آیا اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی، ویژگی‌های اعضای این کمیته نگرش یکسانی دارند؟

### روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران است. مطالعه از نوع پژوهش‌های ترکیبی (کیفی-کمی) می‌باشد، که از نظر روش استنتاجی، توصیفی-پیمایشی و از جهت هدف کاربردی و توصیفی است که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود. لیکن ذکر این نکته ضروری است که این پژوهش در سال‌های ۹۴-۹۶ اجرا شده است.

در بخش کیفی از تکنیک دلفی استفاده شد، تکنیک دلفی یک رویکرد تحقیقاتی برای به دست آوردن اجماع با استفاده از یک سری از پرسش‌نامه و ارائه بازخورد به شرکت‌کنندگانی است، که در زمینه‌های کلیدی متخصص‌اند (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۴).

یکی از مهمترین مراحل روش دلفی، انتخاب اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی است (پاول، ۲۰۰۳). تعداد اعضا ایده‌آل برای روش دلفی بین شش و دوازده است و با توجه به دیدگاه کلایتون (۱۹۹۷)، اگر ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مختلف به کار رود بین پنج تا ده نفر کافی است (سومرویل و جری، ۲۰۰۸).

جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی، کلیه افراد خبره و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن می‌باشد. با توجه به محدود بودن خبرگان در این حوزه از تکنیک گلوله برفی برای نمونه‌گیری استفاده شد و تعداد ۱۴ خبره (به شرح جدول ۱) شناسایی گردید. این روش زمانی مناسب است که اعضا گروه به راحتی شناسایی نشوند (بابی، ۲۰۰۲).

داده‌ها از طریق طراحی و توزیع پرسش‌نامه محقق‌ساخته شامل ۲۶ سؤال گردآوری شد. بعد از تهیه پرسش‌نامه و در مرحله پیش‌مطالعه برای بررسی روایی محتوایی، پرسش‌نامه در اختیار متخصصان فنی قرار گرفت، به دلیل عدم وجود مشکل مفهومی در پرسش‌نامه از سوی آنان، نتیجه گرفته شد که پرسش‌نامه از روایی لازم برخوردار است. پایایی پرسش‌نامه نیز از طریق آلفای کرونباخ اندازه‌گیری گردید

<sup>۲</sup> Kendall's Coefficient of Concordance (W)

پارامتریک برای بررسی سؤالات استفاده شد. در بخش کمی جهت بررسی سه سؤال نخست پژوهش که به ترتیب نگرش اعضای حرفه و دانشگاهیان را در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته حسابداری در بخش عمومی و ویژگی‌ها اعضای کمیته می‌پردازد، آزمون t تک نمونه‌ای انجام گرفته شده است. سؤال آخر، به مقایسه نگرش دو گروه می‌پردازد، اگر سؤال مطرح شده به مقایسه میانگین دو جامعه بپردازد، برای بررسی صحت و سقم آن باید از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده کرد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴).

### یافته‌های پژوهش

#### بخش کیفی

در بخش روش پژوهش بیان گردید که ضریب هم‌هنگی کندال (W)، معیار اجماع است و بیانگر سطح اجماع بین مشارکت‌کنندگان در دلفی است. نتایج میزان اجماع حاصل از اجرای دور نخست دلفی در جدول ۳ ارائه شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود مقدار ضریب کندال برای هر

بخش عمومی ایران، برای تعیین نمونه، جامعه نامحدود در نظر گرفته شد با به‌کارگیری فرمول کوکران و بر اساس جامعه نامحدود، نمونه آماری به تعداد ۳۸۴ نفر به‌دست آمد. جدول ۲، ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها (در بخش اعضای حرفه) را ارائه می‌کند. در بخش دانشگاهیان، با توجه به تعداد دانشگاه‌های دولتی که گروه حسابداری دارند و تخمین تعداد اساتید این گروه‌ها بر اساس فرمول کوکران نمونه‌ای به حجم ۱۲۲ نفر محاسبه گردید. پرسش‌نامه‌ها به دو روش توزیع شدند، تعداد زیادی از پرسش‌نامه در همایش‌های حسابداری بخش عمومی که با حضور اعضای حرفه و دانشگاه برگزار گردید، توزیع و مابقی به صورت اینترنتی برای نمونه آماری ارسال شد. در بخش حرفه ۲۴۸ پرسش‌نامه (حدود ۶۵ درصد نمونه) و در بخش دانشگاه تعداد ۹۶ پرسش‌نامه (حدود ۷۹ درصد نمونه) تکمیل شده و حائز شرایط استفاده در تجزیه و تحلیل نهایی پژوهش، دریافت گردید.

با توجه به تعداد بالای پاسخ‌ها و بر اساس قضیه حد مرکزی، توزیع متغیرها نرمال فرض و لذا از آزمون‌های

#### جدول ۱. گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب

گروه	شرح گروه	تعداد (نفر)
اول	معاونان اداری مالی	۳
دوم	حسابرسان دیوان محاسبات	۳
سوم	ذی‌حسابان	۴
چهارم	اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها خبره در حوزه حسابداری بخش عمومی	۳
پنجم	کارشناسان عالی هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری	۱
	جمع	۱۴

#### جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها (اعضای حرفه)

تجربه اجرایی		میزان تحصیلات		رشته تحصیلی		پست سازمانی	
کمتر از ۱۰ سال	۹۶	کارشناسی	۸۰	حسابداری	۱۶۸	مدیر مالی	۴۰
۱۰ تا ۲۰ سال	۱۲۰	کارشناسی‌ارشد	۱۵۸	مدیریت مالی	۲۴	ذی‌حساب	۳۹
بیشتر از ۲۰ سال	۳۲	دکتر	۱۰	مدیریت دولتی	۴۸	رئیس حسابداری	۴۸
جمع کل	۲۴۸	جمع کل	۲۴۸	سایر	۸	مدیر	۴۰
				جمع کل	۲۴۸	حسابرس	۲۴
						حسابدار	۵۷
						جمع کل	۲۴۸



کلیه سؤالات در جدول ۵ قابل مشاهده است. نتایج آزمون کروسکال والیس نیز حاکی از همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه سؤالات می‌باشد.

### چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی از دیدگاه خبرگان

در پژوهش حاضر بر اساس نوشتارهای تخصصی، شش مورد را به‌عنوان چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی شناسایی و در معرض نظرخواهی خبرگان قرار گرفت. نتایج مربوط به آزمون دوجمله‌ای (جدول ۶) بیانگر معناداری همه عوامل مدنظر بوده است.

مقادیر آماره  $t$ ، طبق جدول ۷ همگی بیشتر از  $1/64$  است. مقادیر مذکور به معنای موافقت شدید خبرگان در رابطه با چالش‌ها می‌باشد. مقادیر  $Z$  کلموگروف-اسمیرنوف گزارش شده در جدول ۷ نیز نشان‌دهنده اجماع خبره‌ها در رابطه با همه چالش‌های مطرح شده است. در سطح معناداری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه موارد بوده است.

### ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی از دیدگاه خبرگان

با توجه به اهمیت ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی در جهت انجام وظایف آن‌ها، بر اساس بررسی نوشتارهای تخصصی هفت ویژگی به‌عنوان ویژگی‌های اعضا شناسایی و در اختیار خبرگان برای اظهارنظر قرار گرفت. نتایج حاصل از انجام آزمون‌های لازم برای پاسخگویی به سؤال سوم در جداول ۸ و ۹ ارائه شده است. یافته‌های آزمون دوجمله‌ای از معناداری کلیه ویژگی‌ها (به جز مورد اول) حکایت دارد.

مقادیر آماره  $t$ ، طبق جدول ۹ همگی بیشتر از  $1/64$  است. مقادیر مذکور به معنای موافقت خبرگان در رابطه با ویژگی‌های مطرح شده می‌باشد. مقادیر  $Z$  کلموگروف-اسمیرنوف گزارش شده در جدول ۹ نیز بیانگر اجماع خبره‌ها در رابطه با کلیه ویژگی‌ها به استثنای مورد نخست مطرح شده است. در سطح معناداری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان برای کلیه عوامل به جزء سؤال اول بوده است.

### دور دوم دلفی

همان‌طور که در بخش یافته‌های حاصل از اجرای

سه عوامل بیشتر از  $0/7$  می‌باشد که دلالت بر اجماع قوی خبرگان دارد. علاوه بر آن سطح معناداری در هر سه دسته، بیشتر از پنج درصد است، که به معنای وجود توافق معنادار بین خبرگان است. بنابراین در گام اول می‌توان نتیجه گرفت که بین خبرگان اجماع کلی برقرار شده است.

### مزایای استقرار کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان

در سؤال نخست، به دنبال پاسخگویی به سؤالی با این مضمون هستیم که استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران چه مزایایی دارد؟ بر اساس بررسی‌های انجام شده در ادبیات مربوط ۱۳ مزیت در دو دسته ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی (۷ مورد) و ارتقای مسئولیت عملیاتی (۶ مورد) شناسایی و در اختیار خبرگان مربوط جهت اظهارنظر قرار گرفت. در بخش روش پژوهش ذکر شد که برای بررسی نظرات خبرگان در خصوص تلقی هر یک از عوامل مذکور به‌عنوان مزیت یا رد آن از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود. در آزمون دوجمله‌ای، چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که فرضیه صفر رد شده است و نسبت موافقان و مخالفان برابر نیست. نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای (جدول ۴) حاکی از معناداری آزمون برای ۱۱ سؤال (به استثنای سؤالات ۶ و ۹) و در واقع عدم برابری نسبت موافقان و مخالفان در رابطه با عوامل مذکور است.

آزمون  $t$ ، برای ارزیابی میزان موافقت خبرگان در رابطه با هر کدام از عوامل، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای ارزیابی اجماع یا عدم اجماع در رابطه با هر یک از سؤالات و برای مقایسه همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس استفاده شده است. نتایج حاصل از هر یک از سه آزمون مذکور در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌گونه که نتایج آزمون  $t$  نشان می‌دهد، مقدار آماره  $t$  در کلیه موارد بیشتر از  $1/64$  است که بر موافقت شدید خبرگان در مورد کلیه مزایا دلالت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف نیز در جدول ۵ نشان داده شده است. روش ارزیابی این آزمون به این صورت است که اگر  $Z$  به‌دست آمده بیشتر از  $1/96$  باشد، پراکندگی و یکنواختی توزیع وجود نداشته است. در صورتی که مقدار  $Z$  بین  $1/96$  و  $-1/96$  باشد، توزیع تا حدی دارای عدم یکنواختی است و چنانچه که مقدار  $Z$  از  $-1/96$  کمتر باشد، شدت موافقت‌ها دارای توزیع یکنواخت بوده و بنابراین هیچگونه اجماعی وجود ندارد. اجماع خبرگان در رابطه با

جدول ۳. میزان اجماع نظر خبرگان با استفاده از ضریب هماهنگی کندال

مزیای استقرار کمیته حسابرسی	چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی	ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی	تعداد عامل‌ها
۱۳	۶	۷	تعداد عامل‌ها
۰/۸۰۵	۰/۸۶۸	۰/۷۰۴	ضریب کندال (W)
۰/۰۶۳	۰/۰۷۵	۰/۰۸۴	سطح معناداری

جدول ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی مزیای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

مزیای در حوزه	شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
ارتقای پاسخگویی مالی	۱	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسی داخلی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۲	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسان مستقل	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۳	کمک به به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های قانونی در رابطه با کنترل‌های داخلی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۴	کمک به مدیریت در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و ایفای مسئولیت‌های آنان در رابطه با گزارشگری مالی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۵	بررسی و موشکافی انطباق سازمان با الزامات قانونی و رعایت قوانین و مقررات	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۶	افزایش اطمینان مجلس و عموم مردم را در رابطه با قابلیت اتکا و بی‌طرفی صورت‌های مالی	بلی	۳	۰/۲۱	۰/۷۸۶	۰/۴۲۶	۰/۰۵۷
			خیر	۱۱	۰/۷۹	۰/۴۲۶		
	۷	کمک به اجتناب از تقلب، تخلف از قوانین و سایر خطاها	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
خیر			۰	۰	۰/۰۰			
۸	بهبود و ارتقای ارتباط بین مدیریت و حسابرسان مستقل	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰	
		خیر	۰	۰	۰/۰۰			
۹	بهبود ارتباط بین کمیته‌های درون سازمان و حسابرس مستقل	بلی	۹	۰/۶۴	۰/۶۴۲	۰/۴۹۷	۰/۴۲۴	
		خیر	۵	۰/۳۶	۰/۶۴۲			
۱۰	تسریع آگاه‌سازی مدیریت از مشکلات	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۲۹	۰/۲۶۷	۰/۰۰۲	
		خیر	۱	۰/۰۷	۰/۹۲۹			
۱۱	بررسی کارایی و اثربخشی عملیات و کمک به مدیریت در انجام فعالیت‌های راهبردی مناسب جهت ارتقا کارایی و اثربخشی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰	
		خیر	۰	۰	۰/۰۰			
۱۲	به چالش کشیدن مدیریت، حسابرسان داخلی و مستقل با دیدگاه خود در رابطه با موضوعات مختلف	بلی	۲	۰/۱۴	۰/۱۴۳	۰/۳۶۳	۰/۰۰۲	
		خیر	۱۲	۰/۸۶	۰/۱۴۳			
۱۳	کمک به حسابرسان داخلی در گزارشگری ضعف‌های عمده در رابطه با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	بلی	۱۲	۰/۶۴	۰/۳۶۳	۰/۸۵۷	۰/۰۰۰	
		خیر	۲	۰/۳۶	۰/۳۶۳			

جدول ۵. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی مزایای استقرار کمیته حسابرسی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t						آزمون کروسکال والیس	
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	کای دو	معناداری
۱	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۲	۱۴	۴/۵۰	۱۴/۴۲	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۷	۰/۰۰۲	۲/۲۸	۰/۶۸۴
۳	۱۴	۴/۲۱	۱۵/۰۶	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۷۹	۰/۰۰۳	۵/۶۵	۰/۲۲۷
۴	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۲۶	۰/۶۸۹
۵	۱۴	۳/۲۹	۶/۲۷	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۸	۳/۵۲	۰/۴۷۵
۶	۱۴	۳/۰۰	۲/۳۸۶	۱۳	۰/۰۳۳	۱/۳۴	۰/۰۵۶	۲/۰۳	۰/۷۳
۷	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۸	۱۴	۳/۲۹	۲/۹۶	۱۳	۰/۰۱۱	۱/۵۲	۰/۰۲۰	۶/۲۶	۰/۶۸۹
۹	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۱	۰/۰۴۱	۷/۹۴	۰/۰۹۴
۱۰	۱۴	۳/۸۶	۹/۵۰۰	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۳/۶۶	۰/۴۵۳
۱۱	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۱۲	۱۴	۳/۰۷	۴/۵۱	۱۳	۰/۰۰۱	۱/۶۵	۰/۰۵۴	۷/۲۰	۰/۱۲۶
۱۳	۱۴	۳/۱۴	۲/۵۳	۱۳	۰/۰۲۵	۱/۹۷	۰/۰۲۱	۷/۰۱۱	۰/۱۳۰

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی

شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
۱۴	عدم آگاهی از مزایای استقرار کمیته حسابرسی و در نتیجه عدم انجام اقدامات لازم جهت استقرار آن	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۲۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۳			
۱۵	فقدان الزامات قانونی و مقرراتی لازم	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۶	عدم شفافیت وظایف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در بخش عمومی	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۲۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۳			
۱۷	دشواری تأمین استقلال کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۸	فقدان افراد با دانش، مهارت‌ها و تجربه برای عضویت در کمیته حسابرسی	بلی	۱۱	۰/۷۶	۰/۷۹	۰/۴۲۶	۰/۰۴۷
		خیر	۳	۰/۱۴			
۱۹	عدم تمایل مدیریت برای استقرار کمیته حسابرسی	بلی	۱۲	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۳۶۳	۰/۰۰۰
		خیر	۲	۰/۱۴			

جدول ۷. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t						آزمون کروسکال والیس	
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	کای دو	معناداری
۱۴	۱۴	۳/۷۱	۲۲/۷۴	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۰	۰/۰۲۳	۳/۲۵	۰/۵۱۶
۱۵	۱۴	۳/۷۹	۱۷/۶۷	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۳/۶۷	۰/۴۵۳
۱۶	۱۴	۳/۸۶	۳۹/۷۴	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۱	۰/۰۰۱	۲/۲۶	۰/۶۸۹
۱۷	۱۴	۳/۱۴	۱۱/۴۵	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۴۲	۰/۰۳۴	۳/۹۳	۰/۴۱۵
۱۸	۱۴	۳/۷۹	۱۱/۳۲	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۱	۳/۲۲	۰/۵۲۲
۱۹	۱۴	۴/۰۷	۱۵/۲۸	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۲	۰/۰۲۵	۴/۱۳	۰/۳۸۹

جدول ۸. نتایج آزمون دوجمله‌ای در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی

شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
۲۰	داشتن دانش مرتبط با فعالیت سازمان	بلی	۸	۰/۷۹	۰/۵۷۱	۰/۵۱۴	۰/۷۹۱
		خیر	۶	۰/۳۱			
۲۱	داشتن دانش مالی و حسابداری بخش عمومی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۲	داشتن دانش حسابرسی	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۲۸	۰/۲۶۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۷			
۲۳	تنوع پیش‌زمینه‌ها بین اعضای کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۴	توانایی اتخاذ تصمیمات درست و صحیح	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۵	درک کامل از اهداف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۶	داشتن استقلال از مدیریت	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			

جدول ۹. نتایج آزمون‌های t، کلموگروف-اسمیرنوف و کروسکال والیس در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t						آزمون کروسکال والیس	
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	کای دو	معناداری
۲۰	۱۴	۲/۳۶	۳/۷۷	۱۳	۰/۰۰۲	۱/۰۲	۰/۲۵۳	۷/۳۹	۰/۰۱۷
۲۱	۱۴	۴/۲۱	۳۷/۰۳۱	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۳	۱/۵۱	۰/۸۲۵
۲۲	۱۴	۳/۶۴	۱۰/۲۰۰	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۵	۲/۴۹	۰/۶۴۶
۲۳	۱۴	۳/۴۳	۱۹/۸۵	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۷	۰/۰۰۷	۵/۰۴	۰/۲۸۳
۲۴	۱۴	۴/۲۱	۳۷/۰۳۱	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۶	۰/۰۰۱	۱/۵۱	۰/۸۲۵
۲۵	۱۴	۴/۲۹	۳۴/۲۱	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۶۶	۰/۰۰۸	۳/۵۲	۰/۴۷۵
۲۶	۱۴	۴/۶۴	۳۴/۹۴	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۵۲	۰/۰۲۰	۳/۵۷	۰/۳۳۴

جدول ۱۰. نتایج آزمون‌های آماری - دور دوم دلفی

شماره سؤال	نوع جواب	آزمون دوجمله‌ای			آزمون t		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون کروسکال والیس	
		تعداد	نسبت	سطح معناداری	مقدار t	سطح معناداری	مقدار z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	آماره کای دو	سطح معناداری
۶	بلی	۲	۰/۱۴	۰/۰۱۳	۱/۶۸	۰/۰۱۶	۱/۹۱	۰/۰۰۱	۸/۶۷	۰/۰۰۷
	خیر	۱۲	۰/۸۶							
۹	بلی	۱۱	۰/۷۹	۰/۰۰۲	۲/۰۵	۰/۰۳۱	۱/۸۹	۰/۰۱۴	۳/۵۶	۰/۴۷۰
	خیر	۳	۰/۲۱							
۱۲	بلی	۱	۰/۰۷	۰/۰۱۸	۷/۴۵۱	۰/۰۰۰	۱/۷۲	۰/۰۴۵	۳/۳۱	۰/۵۱۰
	خیر	۱۳	۰/۹۳							
۲۰	بلی	۵	۰/۳۶	۰/۰۰۰	۸/۰۷	۰/۰۰۰	۱/۴۵	۰/۵۳	۵/۸۰	۰/۲۱۵
	خیر	۹	۰/۶۴							

پرسش‌نامه‌ای متشکل از ۳ بخش و حاوی ۲۳ سؤال، بین دو گروه اعضای حرفه و دانشگاه توزیع گردید. جداول ۱۱ و ۱۲ یافته‌های حاصل را ارائه نموده است.

در آزمون t، اگر مقدار t محاسبه شده، بیشتر از مقدار t جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۲/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه t محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۲/۵ تفاوت معناداری نداشته است. در همه سؤالات بررسی شده مقدار آماره t به مراتب از t جدول (۱/۶۴) بیشتر است به‌عبارت دیگر پاسخ‌دهنده‌ها در رابطه با مزایای ذکر شده برای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی، موافق بوده‌اند.

همان‌گونه که در جدول فوق مشاهده می‌شود، مقدار آماره t در کلیه موارد بسیار بیشتر از t جدول (۱/۶۴) می‌باشد، این نتیجه حاکی از آن است که همه پاسخ‌دهنده‌ها موارد ذکر شده را به‌عنوان چالش‌های پیش‌روی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی می‌دانند. به‌طور مشابه، همه شش ویژگی بیان شده برای اعضای کمیته حسابرسی، به‌عنوان ویژگی‌های مورد قبول این دو دسته پاسخ‌دهنده بوده است.

مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته و ویژگی‌های اعضای آن سؤال چهارم به مقایسه دیدگاه دو گروه می‌پردازد. برای

آزمون‌های آماری دور اول دلفی مشاهده شد، چهار سؤال به دلایلی نظیر عدم معناداری آزمون دوجمله‌ای، عدم اجماع بین خبرگان و عدم همسانی پاسخ‌ها به دور دوم دلفی موکول شدند، بنابراین برای این سؤالات (تعداد چهار سؤال) دور دوم دلفی اجرا و از خبرگان درخواست شد که با توجه به مجموع نظرات گردآوری شده در دور اول دلفی، پاسخ قبلی خود را (مخالفت یا موافقت و شدت آن) تأیید و یا تغییر دهند. بر این اساس ۱۴ خبره شرکت‌کننده در دور اول دلفی به سؤالات دور دوم نیز پاسخ داده و نظرات آن‌ها با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از این آزمون‌ها در جداول ۱۰ ارائه شده است.

نتایج حاصل از اجرای آزمون‌های آماری لازم جهت بررسی سؤالاتی که در دور دوم دلفی مجدداً از خبرگان مورد پرسش قرار گرفت در جدول ۱۰ ارائه شده است. می‌توان مشاهده نمود که به استثنای سؤال شماره ۹ که مورد موافقت خبرگان قرار گرفته است، سه سؤال مابقی سه سؤال، با اجماع خبرگان، مورد موافقت قرار نگرفت. بنابراین عوامل مذکور حذف گردیده و پرسش‌نامه‌ای با ۲۳ سؤال جهت استفاده در بخش کمی تهیه گردید.

### بخش کمی

در بخش کمی، سؤالات تحقیق از دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه پاسخ داده می‌شود. با انجام تکنیک دلفی، تعدادی از عوامل حذف گردید و عوامل مورد موافقت خبرگان در

جدول ۱۱. نتایج آزمون t برای مزایای استقرار کمیته حسابرسی در دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه

مزایا در حوزه	عامل	شاخص	حرفه		دانشگاه
			sig	آماره t	
ارتقای پاسخگویی مالی	۱	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسی داخلی	۰/۰۰۰	۷۲/۷۹	۰/۰۰۰
	۲	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسان مستقل	۰/۰۰۰	۹۶/۶۵	۰/۰۰۰
	۳	کمک به به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های قانونی در رابطه با کنترل‌های داخلی	۰/۰۰۰	۹۶/۴۱	۰/۰۰۰
	۴	کمک به مدیریت در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و ایفای مسئولیت‌های آنان در رابطه با گزارشگری مالی	۰/۰۰۰	۸۲/۵۰	۰/۰۰۰
	۵	بررسی و موشکافی انطباق سازمان با الزامات قانونی و رعایت قوانین و مقررات	۰/۰۰۰	۷۳/۶۴	۰/۰۰۰
	۶	کمک به اجتناب از تقلب، تخلف از قوانین و سایر خطاها	۰/۰۰۰	۶۱/۴۵	۰/۰۰۰
ارتقای پاسخگویی عملیاتی	۷	بهبود و ارتقای ارتباط بین مدیریت و حسابرسان مستقل	۰/۰۰۰	۷۹/۷۲	۰/۰۰۰
	۸	بهبود ارتباط بین کمیته‌های درون سازمان و حسابرس مستقل	۰/۰۰۰	۷۷/۱۴	۰/۰۰۰
	۹	تسریع آگاه‌سازی مدیریت از مشکلات	۰/۰۰۰	۷۴/۲۷	۰/۰۰۰
	۱۰	بررسی کارایی و اثربخشی عملیات و کمک به مدیریت در انجام فعالیت‌های راهبردی مناسب جهت ارتقا کارایی و اثربخشی	۰/۰۰۰	۶۷/۹۵	۰/۰۰۰
	۱۱	کمک به حسابرسان داخلی در گزارشگری ضعف‌های عمده در رابطه با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	۰/۰۰۰	۷۶/۷۴	۰/۰۰۰

جدول ۱۲. نتایج آزمون t در رابطه با چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی و ویژگی‌های اعضای آن در دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه

چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی					
شماره	چالش	حرفه		دانشگاه	
		sig	آماره t	sig	آماره t
	عدم آگاهی از مزایای استقرار کمیته حسابرسی و در نتیجه عدم انجام اقدامات لازم جهت استقرار	۰/۰۰۰	۷۶/۷۴	۰/۰۰۰	۵۰/۴۴
۱	فقدان الزامات قانونی و مقرراتی لازم	۰/۰۰۰	۴۵/۰۱	۰/۰۰۰	۲۹/۳۱
۲	عدم شفافیت وظایف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۵۰/۹۹	۰/۰۰۰	۵۲/۲۱
۳	دشواری تأمین استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۴۶/۰۹	۰/۰۰۰	۱۶/۰۵
۴	فقدان افراد با دانش، مهارت‌ها و تجربه برای عضویت در کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۴۷/۲۵	۰/۰۰۰	۵۰/۷۲
۵	عدم تمایل مدیریت برای استقرار کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۹۲/۷۴	۰/۰۰۰	۴۵/۹۳
ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی					
	ویژگی	حرفه		دانشگاه	
		sig	آماره t	sig	آماره t
۱	داشتن دانش مالی و حسابداری بخش عمومی	۰/۰۰۰	۸۴/۱۵	۰/۰۰۰	۹۱/۱۷
۲	داشتن دانش حسابرسی	۰/۰۰۰	۹۲/۷۴	۰/۰۰۰	۱۶۴/۰۶
۳	تنوع پیش‌زمینه‌ها بین اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۱۱/۹۸	۰/۰۰۰	۹۶/۴۹
۴	توانایی اتخاذ تصمیمات درست و صحیح	۰/۰۰۰	۹۷/۹۷	۰/۰۰۰	۸۱/۰۱
۵	درک کامل از اهداف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۷۶/۸۷	۰/۰۰۰	۱۶۴/۰۶
۶	داشتن استقلال از مدیریت	۰/۰۰۰	۷۵/۷۸	۰/۰۰۰	۹۶/۴۹

جدول ۱۳. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

آزمون t		آزمون لوین		دانشگاه	حرفه	عامل	مزایا در حوزه
Sig	آماره t	Sig	آماره F				
.۰۰۰۰	-۵/۳۳۶	.۰۰۰۵	۷/۹۶۳	میانگین=۴/۴۷	میانگین=۳/۸۶	۱	دانشجویی مالی
				انحراف معیار=۰/۵۰۲	انحراف معیار=۰/۶۷۹		
.۰۲۴۱	۱/۱۹۱	.۰۰۸۵	۲/۹۷۶	میانگین=۳/۸۹	میانگین=۴/۱۶	۲	
				انحراف معیار=۰/۷۶۶	انحراف معیار=۰/۶۷۸		
.۰۰۰۰	-۵/۴۶۶	.۰۰۴۹	.۰۳۲۵	میانگین=۴/۳۷	میانگین=۳/۰۶	۳	
				انحراف معیار=۰/۴۸۵	انحراف معیار=۰/۴۴۸		
.۰۶۱۲	-۰/۵۰۸	.۰۰۹۸	۲/۷۴۶	میانگین=۴/۰۴	میانگین=۴/۰۰	۴	
				انحراف معیار=۰/۶۴۸	انحراف معیار=۰/۷۶۴		
.۰۳۶۴	.۰۹۰۹	.۰۲۳۹	۱/۳۸۸	میانگین=۳/۱۲	میانگین=۳/۹۴	۵	
				انحراف معیار=۱/۲۰	انحراف معیار=۰/۸۴۲		
.۰۰۱۳	-۲/۵۰۸	.۰۰۰۰	۱۷/۳۵	میانگین=۴/۲۳	میانگین=۳/۰۳	۶	
				انحراف معیار=۰/۴۲۳	انحراف معیار=۰/۴۳۷		
.۰۰۰۵	۴/۳۷۹	.۰۰۰۰	۲۳/۶۶	میانگین=۴/۰۴	میانگین=۳/۰۷	۷	دانشجویی عملیاتی
				انحراف معیار=۰/۶۱۲	انحراف معیار=۰/۴۳۴		
.۰۰۳۹	-۲/۰۸۹	.۰۰۰۰	۱۶/۲۲۸	میانگین=۳/۹۱	میانگین=۳/۱۵	۸	
				انحراف معیار=۱/۱۳۴	انحراف معیار=۰/۷۴۴		
.۰۰۰۰	-۸/۴۰۳	.۰۰۰۰	۱۸/۵۲	میانگین=۴/۲۳	میانگین=۳/۶۸	۹	
				انحراف معیار=۰/۴۲۳	انحراف معیار=۰/۷۷۹		
.۰۰۴۰	-۱/۷۶	.۰۰۰۲	۹/۳۴	میانگین=۴/۵۸	میانگین=۴/۰۳	۱۰	
				انحراف معیار=۰/۵۶۲	انحراف معیار=۰/۹۳۵		
.۰۰۰۹	۲/۶۶۱	.۰۰۱۲	۶/۳۵۹	میانگین=۳/۵۴	میانگین=۳/۸۱	۱۱	
				انحراف معیار=۰/۸۴۵	انحراف معیار=۰/۷۸۱		

جدول ۱۴. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

آزمون t		آزمون لوین		دانشگاه	حرفه	عامل
Sig	آماره t	Sig	آماره F			
.۰۰۰۰	-۴/۸۳۳	.۰۰۰۰	۱۴/۲۰۰	میانگین=۴/۳۵	میانگین=۳/۸۷	۱
				انحراف معیار=۰/۸۴۶	انحراف معیار=۰/۷۹۴	
.۰۱۱۳	-۱/۵۸۸	.۰۸۹۴	.۰۰۱۸	میانگین=۳/۶۱	میانگین=۳/۳۹	۲
				انحراف معیار=۱۰/۲۱	انحراف معیار=۱/۱۸	
.۰۰۰۰	-۴/۲۶۵	.۰۰۰۰	۱۵/۵۲۴	میانگین=۳/۹۲	میانگین=۳/۰۸	۳
				انحراف معیار=۰/۷۳۵	انحراف معیار=۱/۰۸	
.۰۰۰۰	۸/۰۴	.۰۰۰۰	۱۵/۰۹	میانگین=۲/۱۶	میانگین=۳/۳۹	۴
				انحراف معیار=۱/۳۲	انحراف معیار=۱/۱۶	
.۰۰۰۰	-۹/۲۰۷	.۰۰۳۴	۴/۵۳۳	میانگین=۴/۴۳	میانگین=۳/۳۹	۵
				انحراف معیار=۰/۸۵۵	انحراف معیار=۱/۱۳	
.۰۷۷۳	.۰۲۸۱	.۰۰۰۰	۲۶/۰۴	میانگین=۴/۲۶	میانگین=۴/۲۹	۶
				میانگین=۰/۹۰۸	انحراف معیار=۰/۷۲۹	

کاملاً مشخص است که در اغلب موارد میانگین در گروه دانشگاهیان بالاتر است.

همان گونه که در جدول ۱۴ مشاهده می‌شود میانگین پاسخ‌های دو گروه در رابطه با چالش‌های استقرار، به غیر از دو مورد دو و شش، تفاوت زیادی دارند. بر اساس نتایج جدول فوق، به این دلیل که معناداری آزمون لوین کمتر از پنج درصد می‌باشد، فرض برابری واریانس بین دو گروه در همه موارد به جز سؤال دوم تأیید می‌شود، همچنین با توجه به معناداری آماره  $t$ ، برای کلیه موارد به غیر از دو مورد دو و شش، به معنای تفاوت معنادار بین نگرش دو گروه در رابطه با چالش‌های مذکور استقرار است.

یافته‌های ارائه شده در جدول ۱۵ حاکی از آن است که غیر از ویژگی‌های اول (داشتن دانش مالی و حسابرسی) و سوم (تنوع پیش‌زمینه‌های دانش بین اعضای کمیته) در بقیه موارد میانگین دیدگاه‌ها، اختلاف نسبتاً زیادی با هم دارند. از سویی دیگر، معناداری آزمون لوین در ویژگی‌های دوم، چهارم، پنجم و ششم به معنی رد تساوی واریانس‌ها می‌باشد و نهایتاً اینکه کمتر از پنج درصد بودن معناداری آزمون  $t$  در همه موارد به جز موارد اول و سوم، بیانگر رد تساوی

پاسخگویی به سؤال مذکور، از آزمون میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی شود که آیا واریانس دو جامعه برابر هستند یا خیر. به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها مقدم بر آزمون میانگین‌ها است. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون Levene) از آماره  $F$  (فیشر) و آماره  $t$  جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه استفاده می‌شود (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۹۴). نتایج حاصل از مقایسه میانگین دیدگاه دو گروه در جدول ۱۳ ارائه شده است.

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که میانگین دیدگاه‌های دو گروه در رابطه با کلیه دلایل به غیر از موارد دوم، چهارم و پنجم، اختلاف نسبتاً بالایی داشته، کمتر از پنج درصد بودن سطح معناداری آزمون لوین در کلیه موارد به استثنای موارد دوم، چهارم و پنجم حاکی از رد فرض برابری واریانس‌ها در مزایای مذکور است و کمتر از پنج درصد بودن معناداری آماره  $t$  در همه موارد به جز موارد دو، چهار و پنج، به معنای رد تساوی میانگین دو گروه بوده، به عبارت دیگر بین اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا تفاوت نگرش وجود دارد. با مشاهده میانگین دیدگاه‌های دو گروه

جدول ۱۵. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی

عامل	حرفه	دانشگاه	آزمون لوین		آزمون $t$	
			آماره $F$	Sig	آماره $t$	Sig
۱	میانگین=۴/۴۸	میانگین=۴/۵۹	۷/۰۷۹	۰/۰۰۸	-۱/۲۰۴	۰/۲۲۹
	انحراف معیار=۰/۸۳۹	انحراف معیار=۰/۴۹۴				
۲	میانگین=۴/۱۹	میانگین=۴/۹۵	۱۵۱/۸۸۴	۰/۰۰۰	-۱۱/۱۸۱	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۷۳۹	انحراف معیار=۰/۲۹۳				
۳	میانگین=۴/۸۳	میانگین=۴/۶۷	۳/۵۵۱	۰/۰۶۰	۰/۳۰۸	۰/۷۵۸
	انحراف معیار=۵/۱۹	انحراف معیار=۰/۴۷۴				
۴	میانگین=۴/۰۹	میانگین=۴/۷۶	۳۲/۴۲۷	۰/۰۰۰	-۵/۰۵۳	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۷۰۵	انحراف معیار=۰/۵۷۶				
۵	میانگین=۴/۲۵	میانگین=۴/۹۹	۷۸/۹۸۶	۰/۰۰۰	-۶/۹۷۶	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۱۱	انحراف معیار=۰/۲۹۳				
۶	میانگین=۳/۹۵	میانگین=۴/۶۷	-۲/۸۵۰	۰/۰۰۵	۱۹/۶۰۲	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۱۱	انحراف معیار=۰/۴۷۴				



میانگین نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی است.

### بحث و نتیجه‌گیری

رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر، منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شد (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). در پاسخ به این وقایع، قانون اثرگذار ساربنز آکسلی تصویب گردید که در این قانون به کمیته حسابرسی توجه بی‌سابقه‌ای معطوف گردید (گاتیر، ۲۰۰۷). تحولات مزبور در بخش خصوصی، توجه‌ها را به سمت استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی نیز سوق داد. امروزه بخشی از تحولات مدیریت بخش عمومی با به‌کارگیری کمیته حسابرسی به‌عنوان واحد سازمانی منطقی قدرتمند برای کسب اطمینان از راهبری مرتبط است (نست و همکاران، ۲۰۰۸)، از این رو با توجه به تحولات در حال اجرا در مدیریت بخش عمومی کشورمان، هدف تحقیق حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران است.

یافته‌ها در رابطه با مزایای استقرار کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان در دو حوزه ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی (۷ مزیت) و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی (۶ مزیت) حاکی از اجماع خبرگان با ۱۱ مورد از مزایای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی در دو زمینه پاسخگویی مالی و عملیاتی بوده است. اعضای حرفه و دانشگاه نیز موافقت خود را با مزایای مورد اجماع خبرگان اعلام نموده‌اند. بنابراین یافته اصلی در رابطه با سؤال نخست پژوهش بدین شرح است که استقرار کمیته حسابرسی مزایای متعددی دارد که منجر به ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد، این یافته با نتایج باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)، باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، وانگ (۲۰۱۲) و نست و همکاران (۲۰۰۸)، همسوست.

سؤال اصلی دوم پژوهش، چالش‌های پیش‌روی استقرار کمیته حسابرسی در ایران را مورد توجه قرار داده است. یافته‌ها از اجماع خبرگان در رابطه با کلیه چالش‌ها حکایت دارد، علاوه بر این اعضای حرفه و دانشگاه نیز با این چالش‌ها به‌عنوان مشکلاتی که در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی در شرایط ایران پیش‌رو خواهد بود، اعلام موافقت نموده‌اند. تعدادی از چالش‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر با یافته‌های آکونین و همکاران (۲۰۱۶) و کانداندو و همکاران (۲۰۱۵)، همراستا است و مابقی در شرایط

محیطی ایران مصداق دارد.

از آنجایی که عامل کلیدی اصلی برای اثربخشی کمیته حسابرسی داشتن اعضای با ترکیبی از مهارت‌ها و تجربه مرتبط با مسئولیت‌های سازمان است (مؤسسه حسابداران داخلی، ۲۰۱۴)، سؤال سوم ویژگی‌های اعضای کمیته مورد بررسی قرار داد. نتایج از اجماع کلیه خبرگان در رابطه با تمام ویژگی‌های پیشنهادی بر اساس بررسی نوشتارهای تخصصی به استثنای یک مورد (داشتن دانش مرتبط با فعالیت سازمان) حکایت دارد. اعضای حرفه و دانشگاه نیز ویژگی‌های مورد اجماع خبرگان را تأیید نموده‌اند. این یافته مشابه با نتایج اسلون و همکاران (۲۰۱۴)، وانگ (۲۰۱۲) و گاتیر (۲۰۰۷)، می‌باشد.

در سؤال اصلی نهایی پژوهش، نگرش دو گروه اثرگذار بر اجرایی شدن تحولات یعنی اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایا، چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی و ویژگی‌های اعضای کمیته مورد مقایسه قرار گرفته است. با وجود اعلام تأیید هر دو گروه در رابطه با عوامل مذکور، میانگین اغلب سؤالات در گروه دانشگاهیان بالاتر بوده است، می‌توان این وضعیت را به آگاهی و آشنایی بیشتر دانشگاهیان با مبانی تئوریک و ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مزایا و کارکردهای آن نسبت داد.

پژوهش حاضر با دو محدودیت به این شرح مواجه بود:

۱. از آنجایی که اغلب خبرگان منتخب برای اجرای روش دلفی، مدیران نهادهای مختلف بودند، غالباً محدودیت زمانی برای تکمیل پرسش‌نامه روبه‌رو بودند، علاوه بر این، زیاد بودن تعداد نمونه اعضای حرفه و دانشگاه، باعث طولانی شدن فرایند گردآوری اطلاعات گردید؛

۲. برخی از خبرگان در این حوزه علیرغم پیگیری

پژوهشگر متأسفانه حاضر همکاری در این پژوهش نشدند.

در خاتمه با استناد به یافته‌های این پژوهش می‌توان پیشنهاد نمود که با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور ما، وجود ضعف و نارسایی‌های جدی در زمینه کنترل‌های داخلی این بخش و همچنین تحولات در جریان در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی که سرآغاز آن معرفی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی بوده که خود ضرورت تحول در مکانیزم‌های نظارتی و حسابرسی را می‌طلبد، نهادهای و سازمان‌های قانونگذار و استاندارگذار، برای تغییر و تحول در نظام راهبری سازمانی بخش عمومی را از طریق تدوین و تصویب قوانین و مقررات لازم، گام‌های اولیه را برای تغییرات در راهبری نهادهای بخش عمومی

در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی. "مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰ (۳۳)، ۳۳-۷۲.

• باباجانی، جعفر؛ بابایی، مسعود. (۱۳۹۰). "تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی". *مجله دانش حسابداری*، ۲ (۴)، ۲۷-۷.

• حضوری، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر بروزسانی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی". *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۵۹)، ۴۱-۱۹.

• حساس‌یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۷). "نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۳ (۱۹۶)، ۷۷-۷۳.

• حیدری، رمضان. (۱۳۹۳). "کمیته حسابرسی در بخش عمومی با تأکید بر شهرداری‌ها". *دومین کنگره حسابرسی داخلی ایران، انجمن حسابرسان داخلی*.

• رحمانی، علی؛ قشقایی، فاطمه؛ مداحی، آزاده. (۱۳۹۴). "موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران". *فصلنامه مدیریت نظامی*، ۱۵ (۵۷)، ۱۴۸-۱۲۰.

• علوی، سیدمحمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران". *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۶۰)، ۷۰-۴۷.

• زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). "کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی". *دانش حسابرسی*، ۱، ۱۰۲.

• مؤمنی، منصور؛ فعال‌قیومی، علی. (۱۳۹۴). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران: کتاب‌نو.

بردارند. در این میان انتظار بر این است که دانشگاه با توجه به جایگاه و نقش بسیار با اهمیتی که می‌تواند در تحولات ایفا نمایند، از طریق انجام پژوهش‌های مرتبط و ارائه آموزش‌های لازم در رابطه با راهکارهای بهبود راهبری سازمانی، نقش و رسالت خود را در جهت بهبود و ارتقای مسئولیت پاسخگویی عمومی ایفا نمایند.

### منابع

• اسماعیلی کیا، غریبه؛ سلیمانی، الهام. (۱۳۹۷). "بررسی وضعیت فعلی کنترل‌های داخلی، شناسایی مزایا و تعیین پیش‌نیازهای پیاده‌سازی آن در بخش عمومی (مورد مطالعه: ادارات دولتی شهر دهلران)". *شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، اصفهان، ایران*.

• اسماعیلی کیا، غریبه؛ شیخی، کبری. (۱۳۹۶). "شناسایی چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی از دیدگاه کارکنان مالی (مورد مطالعه: ادارات دولتی شهرستان دهلران)". *دومین همایش ملی رویکردهای نوین حسابداری بخش عمومی، آمل، ایران*.

• اسماعیلی کیا، غریبه؛ ملاظری، مهناز. (۱۳۹۴). "چارچوبی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱۴ (۴)، ۲۵-۱.

• باباجانی جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران". *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۱ (۳۷)، ۳۷-۱.

• باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (قسمت اول)". *حسابدار*، ۱۴۶، ۲۷-۲۲.

• باباجانی، جعفر؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). "ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی

• Abbot, L.J., Parker, S., Peters, G.F. & Raghunadan, K. (2003). "The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. Auditing". *A Journal of Practice and Theory*, 22 (2).

• Al-Saeed, M.A. & Al-Mahamid, S.M. (2011). "Features of an Effective Audit Committee and It's Role in Strengthening the Financial Reporting. Evidence

from Amman Stock Exchange". *Journal of Public Administration and Governance*, 1 (1), 39-63.

• Akwenye Ndeshipewa Johanna, Chata Tia, Benedict Olumide Henrie. (2016). "Establishment of Audit Committees in Government Ministries of Developing Country". *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6(4), 282-290.

- Babbie E. (2002). *The basics of social research* (2nd ed). Ed. Belmont, C., London: Wadsworth/Thomson Learning.
- Bhasin, M.L. (2012). "Audit Committee Mechanism To Improve Corporate Governance: Evidence From A Developing Country". <http://dx.doi.org/10.4236/me.2012.37109>.
- Boakye, Emmanuel OSEI. (2016). "The Role of Internal Control in Public Sector, A Case study of Edweso Government Hospital". *University of Ghana*, DOI: 10.13140/RG.2.1.3893.0167.
- Brown, P.R. (1983). "Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions". *Journal of Accounting Research*, 21(2), 444-455.
- CAAFR (Committee on Accounting, Auditing and Financial Reporting). (2006). "Audit Committees". *Recommended practice*.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). (1981). *Audit committees. A Research Study*, Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada.
- Ferreira, I. (2008). "The Effect of Audit Committee Composition and Structure on the Performance of Audit Committees". *Meditari Accountancy Research*, 16 (2), 89-106.
- Gauthier Stephen, J. (2007). "A New Vision for Public Sector Audit Committees". *Government Finance Review*, 10-16.
- Habibi, A., Sarafrazi, A. & Izadyar, S. (2014). "Delphi Technique Theoretical Framework in Qualitative Research". *The International Journal of Engineering and Science (IJES)*, 3(4), 8-13, ISSN (p): 2319-1805.
- Hung, J.H. & Han, H.L. (1998). "An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan". Retrieved November 4, 2008.
- Institute of Internal Auditors. (2014). "Global Public Sector Insight: Independed Audit Committees In Public Sector Organization". Available in: [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org), 1-48.
- Institute of Directors in Southern Africa. "Challenges Facing Public Sector Audit Committees". *National Office Johannesburg*.
- Kipngeno Mutai Philip. (2011). "Empirical Study on Effectiveness of Audit Committee in Public Sector: A Case study of Government Ministries in Kenya". *A Research Project Submitted in Partial Fulfilment of the Requirments for Award of the Master of Business Administration Degree*, University of Nairobi, 1-75
- Kandandu., Angela Winnie., Beukes Edwin., Benedict Olumide Henrie. (2015). "Evaluation of the Audit Committees of Government Ministries in Namibia: Their Compositions, Functions and Regulations". *Journal of Governance and Regulation*, 4(4), 147-160.
- Lader, K. (2001). "Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade-Achievements and Problems". *7-th CIGAR Conference*, Valencia: CIGAR.
- Malmi, T. (1997). "Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization". *Management Accounting Research*, 8, 459-480
- Nashwa, G. (۲۰۰۵). "The Role Of Audit Committees In The Public Sector". *Journal of CPA*, ۴۲-۴۳.
- Nest, D.P., Vander, T. & Jager J.D. (2008). "Audit Committees and Accountability in the South African Public Sector". *Journal of Public Administration*, 43(4), 545-558.
- Nix, H. & Nix, D. (1996). "The Audit Oversight Function In Municipalities of Greater Than 100000 Population When An Audit Committee Is Not Used". *Arlington*, (45).
- OECD (Organisation for Economic Co-operation & Development). (2002). "Public Management Committee Accrual Accounting & Budgeting Key Issues

- and Recent Developments". *Twenty-third Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials Washington D.C.*
- Osborne, D & Gaebler, T. (1992). "Reinventing Government: How The Entrepreneurial Spirit is Transforming Public Sector". *Penguin Books*, New York.
  - Powell, C. (2003). "The Delphi Technique: Myths and Realities". *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-382.
  - Sakalunda, F.M. (1999). "Internal Audit Reporting and Its Implementation in Government Ministries, A Case of The Ministry of Education". At: <http://dspace.cbu.ac.zm>.
  - Sloan, B.C., Kim, T., Turner, B., O'Loughlin, C., Sukati, M., Bikuri, M. & Ahadi Chacha, C.H. (2014). "Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations". *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, [www.globaliaa.org/standards-guidance](http://www.globaliaa.org/standards-guidance), 1-48.
  - Smith, N. & Castellan, J. (1988). *Nonparametric statistics for the behavioral sciences* (2nd ed). New York: McGraw-Hill.
  - Somerville, J.A. (2008). "Effective Use of the Delphi Process in Research: Its Characteristics. Strengths and Limitations".
  - Thomas, Keith, Purcell Aquinas J. (2018). "Local Government Audit Committees: A Behaviour Framework for Effective Audit Committee Performance". <https://doi.org/10.1111/auar.12229>.
  - Wong, G. (2012). "An Analysis of the Role and Performance of Audit Committees in the Victorian Government Public Sector in Providing Assurance and Governance". *Victoria Law School Faculty of Business*.