

مجله دانش حسابداری / سال دوم / شماره ۴ / بهار ۱۳۹۰ / صفحات ۷-۲۷

## تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی

دکتر جعفر باباجانی\*  
مسعود بابایی\*\*

تاریخ دریافت: ۸۹/۵/۴ تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۰/۱۵

### چکیده

دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ایران از سال ۱۳۸۴ تاکنون در اجرای قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی از استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی برخوردار شده‌اند. منابع مالی این قبیل مؤسسات از آن زمان تحت سیستم نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار ندارد و در حال حاضر مسئولیت پاسخگویی مالی نهایی، که قبلاً بر عهده ذیحساب منصوب وزارت بود. بر عهده رؤسای مؤسسات آموزشی و پژوهشی است. از این رو به نظر می‌رسد استقرار واحد حسابرسی داخلی مستقل و تشکیل کمیته حسابرسی برای این قبیل مؤسسات در جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی از اهمیت در خور ملاحظه‌ای برخوردار باشد. در این تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه تنظیمی بین کارشناسان ذی‌ربط در امور مالی دانشگاهها (شامل معاونان مالی و اداری، مدیران مالی، حسابرسان مستقل و حسابرسان دیوان محاسبات) توزیع شد. در پرسشنامه از آزمودنیها درخواست شد تا نظر خود را در مورد ضرورت تشکیل واحدهای یاد شده در دانشگاهها ارائه کنند و

\* دانشیار دانشگاه علامه طباطبایی.

\*\* کارشناس ارشد دانشگاه شهید بهشتی

نویسنده مسئول مقاله: مسعود بابایی (Email: masoudbabaee1362@gmail.com)

۸ / تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در...

ارتباط این واحدها را با ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در آن مالی مؤسسات مورد ارزیابی قرار دهند. یافته‌های تحقیق، که از نتایج آزمونهای آماری مناسب استخراج شده است، بیانگر این است که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، مسئولیت پاسخگویی مالی، واحد حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی در ادارات دولتی.

## مقدمه

مصرف و به کارگیری منابع مالی عمومی توسط مقامات اجرایی و ارشد نهادهای بخش عمومی مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است. این قبیل منابع در کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه از محل مالیاتهای پرداختی توسط شهروندان تأمین و در دیگر کشورها نظیر ایران، بخش درخور ملاحظه‌ای از آن از محل فروش داراییهای سرمایه‌ای نظیر نفت و مشتقات آن تأمین می‌شود. در چنین وضعیتی شهروندان و نمایندگان قانونی آنها مستقر در قوه مقننه نسبت به این منابع حساسیت ویژه‌ای دارند و مقامات ارشد اجرایی را در برابر مصرف و به کارگیری صحیح آن پاسخگو می‌دانند. مسئولیت پاسخگویی عمومی، مفهومی است که بر حق دانستن حقایق توسط شهروندان از یک سو و الزام مقامات اجرایی به ارائه دلایل منطقی و توضیح در مورد اعمالی که انجام داده‌اند از دیگر سو تأکید دارد. در چنین فرایندی، که بر پایه مفاهیم «حق و الزام» شکل می‌گیرد، بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی در برابر تأمین کنندگان منابع به پاسخگویی در مورد چگونگی مصرف و به کارگیری منابع عمومی ملزم هستند.

ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نسبت به مصرف و به کارگیری منابع عمومی توسط دستگاه‌های اجرایی، مستلزم اعمال نظارت مالی است. این نوع نظارت، که با هدف آمادگی لازم برای ایفای مسئولیتهای پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی اعمال می‌شود به صورت درون سازمانی و از طریق سیستم کنترل داخلی و به صورت برون

سازمانی و از سوی نهادهای مستقل نظیر مؤسسات حسابرسی و دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود.

دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی کشور، که منابع مالی مورد نیاز برای فعالیتهای آموزشی و تحقیقاتی خود را از بودجه عمومی دولت تأمین می‌کنند، از این قاعده مستثنی نیستند و مصرف و به کارگیری منابع دریافتی آنها مشمول نظارت مالی است. این نظارت تا قبل از تصویب و اجرای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب سال ۱۳۸۳، از طریق سیستم ذی‌حسابی و توسط مأمور منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شد. در این سیستم نظارتی این مأموران، مسئولیت نظارت مالی حاکم بر منابع مالی را در برابر نهادهای نظارتی مستقل نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور بر عهده داشتند. از سال ۱۳۸۴ تاکنون و با حذف سیستم ذی‌حسابی، مسئولیت نظارت مالی و به تبع آن مسئولیت پاسخگویی مالی در اجرای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بر عهده رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی محول شد (باباجانی، ۱۳۸۴).

به این ترتیب با حذف سیستم نظارتی ذی‌حساب محور، که از استقلال نسبی برخوردار بود، مدیر مالی منصوب رؤسای این قبیل مؤسسات به جای ذی‌حساب منصوب وزارت دارایی، وظیفه اعمال کنترل‌های داخلی مؤسسات مورد بحث را بر عهده گرفت. در چنین وضعیتی، چون مدیران مالی این مؤسسات به صورت قانونی و مستقیم در برابر نهادهای نظارتی مستقل پاسخگو نیستند، استقرار یک واحد حسابرسی داخلی که مسئول آن از سوی بالاترین مقام اجرایی دانشگاه‌ها منصوب می‌شود، ضروری به نظر می‌رسد. از سوی دیگر، تشکیل کمیته حسابرسی مرکب از اعضای غیرموظف نیز به عنوان حلقه ارتباطی بین واحد حسابرسی داخلی و بالاترین مقام اجرایی و هیأت امنای این مؤسسات، می‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی ایفا کند.

## اهداف تحقیق

همان‌طور که بیان شد، رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی در نتیجه حذف سیستم نظارتی ذی‌حساب محور مسئولیت کامل پاسخگویی مالی حاکم بر منابع مالی مؤسسه را بر عهده دارند. ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی مستلزم تخصص، زمان مناسب و تجربه و تخصص کافی به منظور اعمال کنترل‌های مالی و داخلی و نظارت بر امور مالی، مؤسسه است. از این رو با توجه به گذشت حدود پنج سال و عدم تلاشی جدی در این زمینه به نظر می‌رسد استقرار واحدی نسبتاً مستقل و تحت نظارت مستقیم رؤسای این مؤسسات به ادای بهتر مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف و به کارگیری منابع مالی منجر می‌شود و جایگزین مناسبی برای اجرای برخی وظایف کنترلی سیستم ذی-حساب محور قبلی خواهد بود. بنابراین، علت اصلی اجرای این پژوهش، بررسی لزوم و اهمیت استقرار و ایجاد واحد حسابرسی داخلی در این مؤسسات و هم‌چنین تشکیل کمیته حسابرسی به منظور اعطای استقلال لازم به واحد یاد شده (حسابرسی داخلی) در به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی است؛ به بیان دیگر، هدف اصلی این تحقیق یافتن پاسخ مناسبی برای سؤال زیر است:

آیا در اجرای ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب سال ۱۳۸۳ و حذف ذی‌حساب منسوب وزارت امور اقتصادی و دارایی از دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در این قبیل مؤسسات ضروری است؟

## ادبیات و پیشینه پژوهش

همان‌طور که در مقدمه بیان شد، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی همچون سایر نهادهای دولتی در برابر مصرف و به کارگیری منابع مالی عمومی مشمول ایفای مسئولیت پاسخگویی هستند. سیستم کنترل داخلی، که حسابرسی داخلی جزء جدانشدنی آن است، در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این مؤسسات نقشی اساسی ایفا می‌کند؛ به بیان دیگر، استقرار واحد حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی همراه با تشکیل کمیته حسابرسی مرکب از اعضای غیرمؤلف، زمینه لازم را

برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف و به کارگیری صحیح منابع مالی فراهم می‌کند. حسابرسی داخلی با اعمال نظارت و کنترل بر تحصیل و مصرف منابع از یک سو و کمیته حسابرسی با برقراری ارتباط با واحد حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل و منتخب هیأت امنای این قبیل مؤسسات به فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات تحقیقاتی کمک شایانی خواهد کرد.

انجمن حسابرسان داخلی امریکا حسابرسی داخلی را این گونه تعریف کرده است: حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با اهداف مطمئن است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می‌کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که اثربخشی ریسک مدیریت، کنترل و فعالیت‌های دولتی را ارزیابی و بهبود می‌بخشد (IIA, 1999).

کمیته فنی سازمان حسابرسی ایران نیز حسابرسی داخلی را به این صورت تعریف کرده است: «وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و توسط کارکنان آن به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود». ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶).

مقامات منتخب و منصوب در دستگاه‌های اجرایی به صورت مستمر در پی راه‌هایی برای دستیابی به اهداف تعیین شده و نتایج مورد انتظار در برنامه‌های سازمان تحت سرپرستی خود هستند. عامل اصلی برای رسیدن به این قبیل هدفها طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و کارآمد به منظور حصول اطمینان از آنچه باید انجام شود، است. سیستم کنترل داخلی به مجموعه‌ای از فعالیتهایی اطلاق می‌شود که در جریان عملیات هر سازمان و به منظور حصول اطمینان منطقی درباره دستیابی به هدفها اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی به عنوان جزئی از سیستم کنترل داخلی و یکی از اجزای مهم حاکمیت راهبری نقش درخور ملاحظه‌ای در خلق ارزش افزوده از طریق ارتقای سطح کیفی عملیات و فعالیت‌های سازمان و رعایت قوانین و مقررات و روش‌ها و روشهای اجرای آنها ایفا می‌کند.

در نهادهای بخش عمومی برخلاف نهادهای بخش خصوصی، پرداخت کنندگان مالیات و تأمین کنندگان منابع در مورد چگونگی مصرف منابع مالی تصمیم نمی‌گیرند، بلکه نمایندگان قانونی آنها در تعامل با دولت، نوع و میزان مصرف و چگونگی دستیابی به هدفها را بر اساس میزان منابع مالی تعیین می‌کنند. در این فرایند حسابرسان داخلی با ایفای نقش مشاوره‌ای خود به مقامات اجرایی درباره چگونگی تأمین و مصرف منابع مالی و ارائه خدمات یاری می‌رسانند. از این رو، ساز و کارها و تدابیر خاصی برای حفظ و حراست از داراییها و حصول اطمینان از مصرف و به کارگیری منابع مالی اندیشیده می‌شود تا از گرفتن تصمیمهای نادرست و اتلاف منابع و انحراف از بودجه مصوب و مصرف منابع در محل قانونی اطمینان حاصل شود. حسابرسی داخلی یکی از ابزارهای مؤثر در فرایند ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی عمومی است و به همین دلیل، حسابرسی داخلی باید از پشتوانه قانونی و حمایت مدیریت برخوردار باشد.

نگاهی اجمالی به قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در برخی کشورهای توسعه یافته، بیانگر این است که این قبیل قوانین بر استقرار سیستمهای کنترل داخلی کارآمد و اثربخش در نهادهای بخش عمومی، که دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی دولتی نیز در شمار آنها قرار می‌گیرند، تأکید دارد. قانون مدیران مالی ارشد در سال ۱۹۹۰ و قانون بهبود مدیریت مالی در سال ۱۹۹۳ و قانون رسیدگی به نتایج در امریکا به طریق مقتضی بر این موضوع تمرکز کرده است.

بنابراین، چیزی که در دهه گذشته واضح و روشن بوده این که وجوه در دسترس برای مؤسسات غیرانتفاعی و آموزشی، کفایت پرداخت و تحمل هزینه‌های این مؤسسات را نمی‌کرده است. با وجود این، مدیران و مسئولان این واحدها مجبور به افزایش کارایی و اثربخشی منابع این مؤسسات هستند. افزایش کارایی برای این واحدها در حال حاضر، اجتناب ناپذیر است. امروزه این مؤسسات در حال یافتن راههایی برای اصلاح کارایی و اثر بخشی عملیاتی خود هستند (آزاد، ۱۹۹۴).

با توجه به این موارد همانند دیگر نهادهای عمومی، دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی با افزایش تقاضا برای پاسخگویی روبه‌رو هستند؛ برای مثال از یک سو دانشجویان

مؤسسه در جهت کیفیت آموزش خواسته‌هایی دارند و از سوی دیگر، سیاستگذاران و دولتمردان نیز در مورد عملیات اصلی مؤسسات آموزشی و پژوهشی و در چارچوب قوانین و مقررات وضع شده حاکم بر استفاده از منابع در جهت دستیابی به اهداف این واحدها، پاسخ‌خواه خواهند بود (زمزولیا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

از این رو حسابرسی داخلی به عنوان یکی از بخشهای اصلی و کلیدی سازمانی در بخش دولتی می‌تواند به ایفای نقش پردازد و به نظر می‌رسد رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در غیاب ذی‌حساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی، باید اهمیت استقرار واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی را در مؤسسات تحت اداره خود مورد توجه و تأکید قرار دهد. در صورت پذیرش اهمیت ضرورت ایجاد واحد حسابرسی داخلی، اقداماتی به شرح زیر در مورد استقرار واحد حسابرسی داخلی ضروری است:

۱. دانشگاه‌ها باید در ساختار سازمانی خود واحدی به نام حسابرسی داخلی به وجود آورند.
۲. حسابرسان داخلی در این مؤسسات باید با سایر بخشها و هم‌چنین حسابرسی مستقل تعامل کافی و لازم را داشته باشند.
۳. واحد حسابرسی داخلی باید گزارش خود را به واحدی تحویل دهد که مطمئن باشد این گزارش بررسی خواهد شد و اقدامات لازم به منظور رفع نواقص موجود انجام خواهد پذیرفت.

واحد حسابرسی داخلی هم‌چنین باید استقلال لازم را داشته باشد تا گزارش خود را به طور عینی و صحیح و در رابطه با هر آنچه هست تهیه کند نه هر آنچه مدیریت خواستار آن است. این استقلال به حسابرسان داخلی این اجازه را می‌دهد تا گزارش خود را به صورت بیطرف و آزاد و در راستای اهداف سازمان تهیه کنند. بدون اعطای این نوع استقلال مطلوبیت مورد انتظار از کار حسابرسان داخلی به هیچ وجه ایجاد نخواهد شد (زمزولیا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

پیشینه کمیته حسابرسی در امریکا به سال ۱۹۴۰ میلادی بر می‌گردد. در این تاریخ، سازمان بورس اوراق بهادار امریکا به تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس نیویورک پیشنهاد کرد که انتخاب حسابرسان مستقل را به گروهی از مدیران غیر موظف شرکتهای

واگذار کنند. سازمان از این گروه غیرموظف به عنوان کمیته حسابرسی یاد کرد. سپس در سال ۱۹۷۱، این پیشنهاد به تصویب سازمان بورس اوراق بهادار امریکا رسید. سازمان بر این باور بود که وجود کمیته حسابرسی می‌تواند مناسب‌ترین وسیله حمایت از منافع سرمایه‌گذاران به شمار آید. به دنبال این موضوع در سال ۱۹۷۸، بورس نیویورک، تشکیل کمیته حسابرسی را برای تمام شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس یاد شده الزامی کرد (راقوناندان<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱).

در این راستا بهترین روش برای بهبود و پیشرفت حاکمیت و مدیریت مالی هر نهادی داشتن کمیته حسابرسی قوی است (اروین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹). کمیته حسابرسی 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 می‌شود (نیکس<sup>۵</sup>، ۱۹۹۶). وظیفه کمیته حسابرسی بیشتر جنبه نظارتی دارد. نتایج تحقیق کمیته تردوی در سال ۱۹۸۷ دایر بر الزامی شدن ضمیمه نمودن اظهار نظر کمیته حسابرسی به صورتهای مالی، مسئولیت پاسخگویی و اعتبار کمیته حسابرسی را افزایش داد (باولی<sup>۶</sup>، ۱۹۹۹). کمیته‌های حسابرسی، مدیریت را در ایفای مسئولیتهای خود کمک می‌کند. این کمیته در امر نظارت کارآمد بر گزارشگری مالی، حسابداری، حسابرسی و کنترلهای داخلی فعالیت می‌کند و ارتباط و هماهنگی بین حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت را ارتقا می‌بخشد (ایکهارت<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱). از این رو، اغلب صاحب‌نظران عقیده دارند که اعضای کمیته حسابرسی باید از تخصص‌های مالی برخوردار باشند تا وظایف خود را بدرستی انجام دهند.

کمیته حسابرسی بخش بسیار مهمی از حاکمیت و پاسخگویی اثربخش است. برای تحقق این امر باید کمیته از سه ویژگی استقلال، ارتباط و پاسخگویی برخوردار باشد. در نهادهای بخش عمومی، اداره امور و مسئولیت نظارت از مدیریت جدا نیست؛ بنابراین کمیته حسابرسی هم باید استقلال واقعی و هم استقلال ظاهری داشته باشد و به طریق مقتضی از وجود چنین استقلالی اطمینان حاصل کند (ناشوا<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵).



جدول شماره ۱: خلاصه تحقیقات انجام شده در مورد ضرورت استقرار واحد حسابداری داخلی و کمیته حسابداری، در نهادهای بخش عمومی

ردیف	کشور	سال	محقق	موضوع مورد تحقیق	نتیجه
۱	ایالات متحده آمریکا	۱۹۹۴	برایوتا <sup>۱۱</sup> (۱۹۹۴)	بررسی وجود و سالیانه استقرار کمیته حسابداری در دانشگاهها	۲ درصد از دانشگاههای کشور کمتر از یک سال، ۳۴ درصد بین ۱ تا ۳ سال، ۴۷ درصد بین ۴ تا ۵ سال، ۱۷ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۶ درصد بیش از ۱۰ سال به تشکیل کمیته حسابداری پرداخته‌اند و ۴ درصد از این دانشگاهها نیز بدون کمیته حسابداری هستند.
۲	استرالیا	۲۰۰۲	گیگر <sup>۱۱</sup> (۲۰۰۲)	بررسی علل و عوامل تشکیل دهنده کمیته حسابداری	۵۴ درصد از دانشگاههای استرالیا به دلیل الزامات قانونی، ۱۰ درصد افزایش حاکمیت شرکتی، ۶ درصد افزایش کنترلهای داخلی، ۷۵ درصد مربوط به سایر عوامل و ۵ درصد از این واحدها نیز بدون کمیته حسابداری هستند.
۳	انگلستان	۱۹۹۵	یانو برنارد <sup>۱۲</sup> (۱۹۹۵)	بررسی تأثیرات تشکیل کمیته حسابداری	تشکیل و استقرار کمیته حسابداری موجب افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی داخلی و خارجی واحدهای یاد شده گردیده است.
۴	ایالات متحده آمریکا	۱۹۹۸	اسکاربروگ و همکاران <sup>۱۳</sup> (۱۹۹۸)	بررسی اثربخشی رابطه بین کمیته حسابداری و حسابداری داخلی	رابطه بین کمیته حسابداری و حسابداری داخلی از سرپرست و سرپرستی شده بزرگتر است. هدف کار حسابداری داخلی و کمیته حسابداری به طور بسیار نزدیکی در هم پیچیده شده است.
۵	انگلستان	۲۰۰۳	کلرین <sup>۱۴</sup> (۲۰۰۳)	بررسی رابطه بین دو واحد حسابداری داخلی و کمیته حسابداری	کمیته حسابداری می‌تواند وضعیت کاری حسابداری داخلی را تقویت و تحکیم کند.
۶	ایالات متحده آمریکا	۱۹۹۳	شامبرلین و همکاران <sup>۱۵</sup> (۱۹۹۳)	بررسی تقاضا برای تشکیل کمیته حسابداری و حسابداری داخلی	دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی با افزایش تقاضا به منظور استقرار کمیته حسابداری برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در ارتباط با استفاده از منابع سازمان و اصلاح کیفیت عملیات مؤسسه روبه رو هستند. در این مؤسسات واحد حسابداری داخلی در موقعیت سازمانی مناسب قرار دارد تا به واحدهای اداری در تمامی سطوح سازمانی در جهت ادای بهتر مفهوم مسئولیت پاسخگویی و ارتقای اثربخشی کمیته حسابداری کمک کند.

جدول شماره ۱: خلاصه تحقیقات انجام شده در مورد ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی (ادامه)

ردیف	کشور	سال	محقق	موضوع مورد تحقیق	نتیجه
۷	ایالات متحده آمریکا	۲۰۰۸	مارلین <sup>۹</sup> (۲۰۰۸)	بررسی عوامل مؤثر بر استقلال واحد حسابرسی داخلی و رابطه آن با کمیته حسابرسی	مهمترین عامل به منظور افزایش استقلال واحد حسابرسی داخلی گزارش این واحد به کمیته حسابرسی مهمترین عامل عنوان گردید.
۸	مازی	۲۰۰۳	ذبیح... رضایی <sup>۱۶</sup> (۲۰۰۳)	بررسی تعداد دانشگاه‌هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند	۸۷/۲ درصد از این دانشگاه‌های واحد حسابرسی داخلی دارند...
۹	انگلستان	۱۹۹۷	جکسون <sup>۱۱</sup> (۱۹۹۷)	بررسی اثربخشی استقرار واحد حسابرسی داخلی	در پی استقلال اداری و خودکفایی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در سال ۱۹۹۲ استقرار واحد حسابرسی داخلی در این مؤسسات الزامی شد و در سال ۱۹۹۶ در رابطه با اثر این استقرار بررسی انجام پذیرفت و در سال ۱۹۹۷ جمع‌بندی و نتیجه‌گیری شد که در جهت افزایش مسئولیت پاسخگویی این واحدها، حسابرسی داخلی شکل گیرد و از این طریق موجب افزایش اعتماد و اطمینان عمومی از تأثیر مدیریت کیفیت (TQM) و تأثیر بر کیفیت آموزشی و کارایی و اثربخشی منابع موجود (اثربخشی سازمان) شد.
۱۰	کشور ۶ استرالیا، کانادا، هلند، سوئد، انگلستان و ایالات متحده آمریکا	۲۰۰۵	اشترک <sup>۱۸</sup> (۲۰۰۵)	بررسی علت وجودی تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، حسابرسی خارجی (حسابرسی مستقل) و کنترل داخلی و بحث و بررسی در خصوص مهمترین وظایف و نقشهای این واحدها	در واحدهای عمومی و دولتی کشورهای کانادا، هلند، سوئد، استرالیا و انگلستان تشکیل واحد حسابرسی داخلی الزامی است و در کشور ایالات متحده آمریکا برای واحدها و سازمانهای بزرگ اجباری و برای واحدهای کوچک دولتی اختیاری است. همچنین در خصوص استقرار کمیته حسابرسی در سازمانهای دولتی کشورهای کانادا، انگلستان و آمریکا اجباری، و در واحدهای عمومی کشورهای استرالیا، سوئد و هلند اختیاری است.

در این ارتباط و در راستای اثربخشی و استقلال بیشتر واحد حسابرسی داخلی، وجود واحدی جدا و مستقل به نام کمیته حسابرسی انکارناپذیر است. واضح و بدیهی است که کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در واقع مانند یک گروه با هدف مشترک به منظور اثربخشی بیشتر عمل می‌کند. نقش اصلی کمیته حسابرسی در این راستا بررسی عملکرد حسابرسی داخلی، تعیین اعضای اصلی حسابرسی داخلی و حمایت و پیشرفت فعالیتهای حسابرسی داخلی در سازمان است (مارلین<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸). در مورد ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی، تحقیقاتی در سازمانهای مختلف کشورهای پیشرفته صورت گرفته که خلاصه آنها در جدول شماره یک آورده شده است.

بررسی کاوشها و پژوهشها نشان‌دهنده اثربخشی تشکیل و استقرار واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در این کشورها است. در نتیجه در زمینه تحقیق انجام شده در کشورمان مبانی نظری کاهشی به منظور تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی به عنوان واحدهای جایگزین مناسب ذی‌حسابی در دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی فراهم است.

اینک برای روشن شدن اهمیت استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته‌های حسابرسی در این مؤسسات به سیر تطور استقلال دانشگاهها پرداخته می‌شود. با توجه به موضوعات گفته شده مراحل اعطای استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی به دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی کشور را می‌توان در سه بخش خلاصه کرد.

بخش اول به قبل از سال ۱۳۵۸ مربوط است که دانشگاهها به صورت مستقل اداره می‌شد و تابع آیین‌نامه‌های مصوب هیئتهای امنای خود بود. بخش دوم در مورد با پس از سال ۱۳۵۸ است که تسهیلات اعطایی به دانشگاهها در اجرای مقررات مربوط نظیر لایحه قانون راجع به درآمدهای اختصاصی مصوب آذر ماه ۱۳۵۸ و تبصره ۲۸ و ۳۳ قانون بودجه همان سال لغو، و اداره امور مالی و استخدامی دانشگاهها نیز مشابه وزارتخانهها و مؤسسات دولتی، تابع مقررات عمومی شد و نهایتاً بخش سوم از ابتدای سال ۱۳۸۴ آغاز شد و تاکنون

ادامه دارد. از این سال دوباره با تلاش وزارت علوم و دانشگاه‌های کشور، که با رأی موافق نمایندگان مجلس شورای اسلامی همراه شد، استقلال کامل به واحدهای ذی‌ربط اعطا شد (باباجانی، ۱۳۸۲).

### فرضیه‌های تحقیق

برای بررسی سؤال تحقیق دو فرضیه اصلی و هر یک با تعدادی فرضیه فرعی به شرح موارد صفحه بعد صورت‌بندی شد تا با اجرای آزمونهای مناسب، نتایج آنها مورد تحلیل قرار گیرد.

**فرضیه اصلی ۱:** استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می‌شود (از دیدگاه کارشناسان).

از آنجا که عوامل ناشی از استقرار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی شود، تعدادی فرضیه فرعی مرتبط با این عوامل به شرح زیر نیز صورت‌بندی شد تا نتایج آنها به فرضیه اصلی تسری یابد:

۱-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از اعمال کنترلهای لازم در اجرای قوانین و مقررات می‌شود.

۲-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از رعایت و اعمال سیاستها و خط مشی‌های تعیین شده می‌شود.

۳-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب افزایش اثر بخشی عملیات سازمان می‌شود.

۴-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب افزایش کارایی عملیات سازمان می‌شود.

۵-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از ثبت صحیح و به‌موقع رویدادهای مالی در دفنهار و تنظیم به‌موقع صورتهای مالی می‌شود.

۶-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح حفاظت از داراییهای جاری و غیر جاری می شود.

۷-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی و ارتباط آن با حسابرس مستقل موجب کاهش هزینه های حسابرسی می شود.

فرضیه اصلی ۲: تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه ها و مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می شود (از دیدگاه کارشناسان).

در مورد این فرضیه نیز به ترتیب فوق عمل شد و بر مبنای عوامل ناشی از تشکیل کمیته حسابرسی، که می تواند موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در مؤسسات موضوع تحقیق شود، تعدادی فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین شد تا از طریق آزمودن این فرضیه ها، فرضیه اصلی ۲ نیز مورد آزمون قرار گیرد. این فرضیه های به شرح ذیل است:

۱-۲) بررسی و پیشنهاد حسابرس مستقل توسط کمیته حسابرسی موجب انتخاب اصلح حسابرس منتخب هیأت امانا خواهد شد.

۲-۲) ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، زمینه استقلال حسابرس منتخب هیأت امانا را فراهم می سازد.

۳-۲) تشکیل کمیته حسابرسی موجب ارتقای سطح سیستم کنترل داخلی می شود.

۴-۲) ارتباط کمیته حسابرسی با واحد حسابرسی داخلی زمینه استقلال آن واحد را فراهم می کند.

۵-۲) تشکیل کمیته حسابرسی موجب اثربخشی حسابرسی داخلی می شود.

### روش اجرای تحقیق

به منظور ارائه تحلیل مناسب در ارتباط با ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی، علاوه بر استفاده از روش کتابخانه ای به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش از ابزار پرسشنامه استفاده شده است؛ بدین معنی که پرسشنامه ای حاوی ۴۱ سؤال مرتبط با فرضیات تحقیق تهیه، و بین اشخاص ذی ربط در مسائل مالی دانشگاه ها نظیر

حسابرسان مستقل و معاونان مالی و اداری، مدیران مالی یا کارشناسان و سرپرستان حسابرسی دیوان محاسبات کشور مستقر در دانشگاه‌ها توزیع شد تا از وجود یا عدم وجود اجماع نظر عمومی آنها در خصوص موضوع، اطمینان حاصل شود. روش تکمیل پرسش‌نامه به این صورت بود که ابتدا پرسش‌شونده نظر موافق یا مخالف خود را ارائه، و سپس شدت موافقت یا مخالفت را بر روی یک پيوستار مدرج از شماره صفر تا ۹ (۹ درجه‌ای) تعیین کرد.

جدول شماره ۲: خلاصه تعداد پرسشنامه‌های ارسالی و واصل شده

شرح	تعداد ارسالی	تعداد واصل شده	تعداد واصل نشده
حسابرس دیوان محاسبات	۳۰	۲۴	۶
دانشگاه‌های وابسته			
حسابرس مستقل	۳۲	۲۸	۴
به وزارت علوم،			
معاون مالی و اداری	۳۲	۲۳	۹
تحقیقات و فناوری			
مدیر مالی یا کارشناس	۳۶	۳۵	۱
جمع	۱۳۰	۱۱۰	۲۰
دانشگاه‌های وابسته			
حسابرس دیوان محاسبات	۱۴	۱۰	۴
به وزارت بهداشت،			
حسابرس مستقل	۱۴	۱۲	۲
درمان و			
معاون مالی و اداری	۱۲	۳	۹
آموزش پزشکی			
مدیر مالی یا کارشناس	۱۳	۹	۴
کشور			
جمع	۵۳	۳۴	۱۹
جمع کل	۱۸۳	۱۴۴	۳۹

### جامعه آماری و نمونه‌گیری

همان‌طور که قبلاً نیز توضیح داده شد، افراد مشارکت‌کننده در این تحقیق را اشخاص کارشناس و متخصص شاغل در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی تشکیل داده‌اند. بر این اساس، جامعه آماری این پژوهش شامل معاونان مالی و اداری، مدیران مالی، حسابرسان مستقل و سرپرستان حسابرسی دیوان محاسبات مستقر در دانشگاه‌های کشور است. دلایل انتخاب این جامعه آماری، مرتبط بودن آنان با موضوع مورد تحقیق از نظر درگیری در مسائل و امور مالی و کنترلهای مالی - اداری است. لازم به ذکر است که

در ایران مجموعاً ۵۸ دانشگاه دولتی (وابسته به وزارت علوم) و ۴۲ دانشگاه علوم پزشکی (وابسته به وزارت بهداشت) وجود دارد که انتخاب این اشخاص و دانشگاه‌ها بر اساس نمونه‌گیری و از طریق انتخاب تصادفی صورت گرفته است. جدول شماره ۲ تعداد پرسشنامه‌های ارسال شده، واصل شده و واصل نشده را نشان می‌دهد

### قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری

قابلیت اعتماد یکی از ویژگیهای فنی ابزار اندازه‌گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سر و کار دارد که ابزار اندازه‌گیری در موفقیت یکسان تا چه اندازه، نتایج یکسانی به دست می‌دهد. ضریب امکان اعتماد نشانگر این است که تا چه اندازه ابزار اندازه‌گیری ویژگیهای با ثبات آزمودنی و یا ویژگیهای متغیر و موقتی وی را می‌سنجد.

برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری شیوه‌های مختلفی به کار برده می‌شود؛ از آن جمله می‌توان به روش آلفای کرونباخ و روش ضریب اسپیرمن اشاره کرد. ضریب آلفای کرونباخ کل پرسشنامه تحقیق با مقدار  $0/890$  بیشتر از  $0/700$  لازم برای پرسشنامه‌های تحقیق است. در نتیجه اعتبار کل پرسشنامه تأیید شده است. هم‌چنین ضریب اعتبار پاره پرسشنامه‌های تشکیل کمیته حسابرسی با  $0/798$  و استقرار واحد حسابرس داخلی با مقدار  $0/808$  نشان دهنده اعتبار قابل قبول برای این پاره پرسشنامه‌ها است؛ ضمناً ضریب اعتبار پرسشنامه با ضریب اول و دوم پرسشنامه با اصلاح اسپیرمن برآون  $0/876$  مشاهده شده که آن نیز نشاندهنده اعتبار قابل قبول برای پرسشنامه مورد استفاده است.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

بر اساس سؤال تحقیق ابتدا دو فرضیه اصلی صورت بندی شد که یکی از فرضیه‌ها به ارزیابی تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و دیگری به ارزیابی تشکیل کمیته حسابرسی بر ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها اختصاص یافت. برای هر یک از فرضیه‌ها نیز تعدادی فرضیه فرعی صورت بندی، و در پرسشنامه نیز تعدادی سؤال مناسب برای آزمایش فرضیه‌های فرعی در نظر گرفته شد. سپس با استفاده از روشهای آماری

مناسب نظیر آزمون مقایسه میانگین یک متغیری و پاسخهای آزمودنیها نسبت به آزمون فرضیه‌های فرعی و در نهایت فرضیه‌های اصلی اقدام شد. جدول شماره ۳ آمار توصیفی مربوط به هر یک از فرضیات این پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۳: کمیتهای به دست آمده در خصوص فرضیه‌های تحقیق

متغیرهایی تحقیق	میانگین	انحراف استاندارد	واریانس	چولگی	کشیدگی	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
متغیر فرضیه اصلی	۶.۵۵۹	۰.۷۷۲	۰.۵۹۶	۰.۵۸۲	۰.۵۹۳	۲.۸۸۲	۱.۴۷۶
متغیر فرضیه فرعی ۱-	۷.۶۲۳	۱.۰۵۰	۱.۱۰۲	-۱.۶۸۳	۳.۶۹۹	-۸.۳۲۹	۹.۲۱۴
متغیر فرضیه فرعی ۲-	۷.۹۴۸	۰.۸۶۲	۰.۷۴۴	-۰.۱۱۰	-۱.۳۴۹	-۰.۵۴۶	-۳.۳۵۹
متغیر فرضیه فرعی ۳-	۶.۳۳۷	۱.۴۱۲	۱.۹۹۲	-۰.۱۶۱	-۰.۳۷۲	-۰.۷۹۶	-۰.۹۲۶
متغیر فرضیه فرعی ۴-	۳.۸۱۳	۱.۹۵۰	۳.۸۰۴	۰.۶۳۷	-۰.۴۹۲	۳.۱۵۳	-۱.۲۲۵
متغیر فرضیه فرعی ۵-	۷.۳۸۴	۰.۸۲۰	۰.۶۷۲	-۰.۲۲۲	-۰.۵۴۵	-۱.۰۹۹	-۱.۳۵۶
متغیر فرضیه فرعی ۶-	۵.۹۵۶	۱.۸۱۰	۳.۲۷۶	-۰.۹۹۰	۰.۵۷۲	-۴.۸۹۸	۱.۴۲۴
متغیر فرضیه فرعی ۷-	۶.۸۶۶	۱.۱۵۷	۱.۳۳۹	-۱.۰۲۲	۲.۲۶۶	-۵.۰۶۰	۵.۶۴۵
متغیر فرضیه اصلی	۶.۸۳۵	۰.۷۹۸	۰.۶۳۷	۰.۱۵۲	-۰.۱۰۶	۰.۷۵۳	-۰.۲۶۴
متغیر فرضیه فرعی ۱-	۶.۷۳۷	۰.۹۴۹	۰.۹۰۰	-۰.۲۲۸	-۰.۵۴۲	-۱.۱۲۷	-۱.۳۵۰
متغیر فرضیه فرعی ۲-	۷.۱۹۰	۱.۰۸۸	۱.۱۸۴	-۰.۴۱۷	-۰.۸۶۴	-۲.۰۶۲	-۲.۱۵۳
متغیر فرضیه فرعی ۳-	۶.۸۶۳	۱.۱۸۶	۱.۴۰۵	-۰.۱۲۳	-۰.۰۹۷	-۰.۶۰۷	-۰.۲۴۲
متغیر فرضیه فرعی ۴-	۶.۴۱۸	۰.۹۶۳	۰.۹۲۷	۰.۴۹۳	۰.۳۷۱	۲.۴۴۰	۰.۹۲۴
متغیر فرضیه فرعی ۵-	۷.۳۴۳	۱.۰۴۲	۱.۰۸۶	-۰.۷۸۹	۰.۳۹۵	-۳.۹۰۵	۰.۹۸۵

در جدول شماره ۴ نیز نتایج بررسی نظریات پاسخگویان در خصوص فرضیه شماره ۱ طی جدول ۴ خلاصه شده است. از جدول شماره ۴ چنین نتیجه‌گیری می‌شود که فرضیه اصلی شماره ۱ و فرضیات فرعی مربوط به غیر از فرضیه فرعی ۴-۱ که شرح آن در جدول شماره ۴ ارائه گردیده است، تأیید، و فرضیه فرعی ۴-۱ رد می‌شود به این معنا که در خصوص افزایش کارایی عملیات سازمان با استقرار واحد حسابرسی داخلی توافق جمعی



وجود ندارد. در این راستا به طور کلی می‌توان ذکر کرد که استقرار واحد حسابرسی داخلی نیز در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی کشور موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در واحدهای یاد شده می‌گردد.

جدول شماره ۴: نتایج پژوهش در خصوص فرضیه ۱ تحقیق و فرضیات فرعی آن

نتیجه فرضیه	مقایسه میانگین یک متغیری			فرضیات تحقیق
	$\mu > 5$	$\mu = 5$	$\mu < 5$	
تأیید	✓	✗	✗	فرضیه اصلی ۱: استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۱) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از اعمال کنترلهای لازم در اجرای قوانین و مقررات می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۲) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از رعایت و اعمال سیاستها و خط‌مشی‌های تعیین شده می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۳) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب افزایش اثر بخشی عملیات سازمان می‌شود.
رد	✗	✗	✓	۱-۴) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب افزایش کارایی عملیات سازمان می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۵) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از ثبت صحیح و بموقع رویدادهای مالی در دفترها و تنظیم بموقع صورتهای مالی می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۶) استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح حفاظت از داراییهای جاری و غیرجاری می‌شود.
تأیید	✓	✗	✗	۱-۷) استقرار واحد حسابرسی داخلی و ارتباط آن با حسابرسی مستقل موجب کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود.

در خصوص فرضیه شماره ۲ نیز، که به واحد کمیته حسابرسی مربوط است، عیناً تحلیل مربوط صورت پذیرفته است. نتیجه تحقیق در مورد این فرضیه در جدول شماره ۵ آورده شده است. همان‌گونه که جدول شماره ۵ ملاحظه می‌شود، میانگین متغیر (پاسخ سؤالات پرسش‌شوندگان) فرضیه اصلی دو و فرضیات فرعی مربوط از عدد ۵ بیشتر است

که در نتیجه فرضیه اصلی شماره دو و ۵ فرضیه فرعی ذی ربط تأیید می شود؛ لذا می توان عنوان کرد که طبق نظر سنجی به عمل آمده، تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این مؤسسات مؤثر است. (لازم به ذکر است که میانگینهای به دست آمده در خصوص این فرضیه ها، که مبنای رد و یا تأیید فرضیات است، در جدول شماره ۳ نمایش داده شده است.)

جدول شماره ۵: نتایج پژوهش در خصوص فرضیه ۲ تحقیق و فرضیات فرعی آن

نتیجه فرضیه	مقایسه میانگین یک متغیری			فرضیات تحقیق
	$\mu > 5$	$\mu = 5$	$\mu < 5$	
تأیید	✓	✗	✗	فرضیه اصلی ۲: تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه ها و مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می شود.
تأیید	✓	✗	✗	۲-۱) بررسی و پیشنهاد حسابرسان مستقل توسط کمیته حسابرسان موجب انتخاب اصلح حسابرسان منتخب هیأت امانا
تأیید	✓	✗	✗	۲-۲) ارتباط حسابرسان مستقل با کمیته حسابرسان زمینه استقلال حسابرسان منتخب هیأت امانا را فراهم می سازد.
تأیید	✓	✗	✗	۲-۳) تشکیل کمیته حسابرسان موجب ارتقای سطح سیستم کنترل داخلی می شود.
تأیید	✓	✗	✗	۲-۴) ارتباط واحد حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسان زمینه استقلال این واحد را فراهم می کند.
تأیید	✓	✗	✗	۲-۵) تشکیل کمیته حسابرسان موجب اثربخشی حسابرسان داخلی می شود.

### یافته های تحقیق

در یک بررسی اجمالی از نتایج آزمون فرضیه های تحقیق چنین استنباط می شود که آزمونیهای موضوع این پژوهش، که از بین کارشناسان و متخصصان مالی، حسابداری و

حسابرسی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی برای نظرخواهی انتخاب شده‌اند در مورد استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در این نهاد، اتفاق نظر دارند. نتایج آزمون فرضیه اصلی یک و فرضیه‌های فرعی زیر مجموعه آن نشان می‌دهد که کارشناسان در مورد استقرار واحد حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی و تأثیر در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این نهادها اتفاق نظر موافق دارند. کارشناسانی که مورد نظرخواهی قرار گرفته‌اند بر این عقیده هستند که استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در اجرای قوانین و مقررات، رعایت سیاستها و خط‌مشی‌های تعیین شده، ثبت صحیح و بموقع رویدادهای مالی در دفاتر و تنظیم بموقع حسابها و همچنین حفظ و حراست از داراییهای این مؤسسات می‌شود. در نتیجه، چنین خدماتی که این واحد ارائه می‌کند، سطح مسئولیت پاسخگویی مالی مؤسسات مورد نظر ارتقا خواهد یافت. علاوه بر این، کارشناسان معتقدند که استقرار واحد حسابرسی داخلی با اجرای وظایف محول و ارتقای سطح کنترل داخلی مؤسسه، شرایط لازم را برای اتکای حسابرس مستقل به نتایج کار آنها فراهم می‌کند که به نوبه خود به کاهش هزینه حسابرسی منجر خواهد شد.

از سوی دیگر نتایج آزمون فرضیه اصلی دو و فرضیه‌های فرعی زیر مجموعه آن نیز بیانگر این است که کارشناسان اعتقاد دارند که تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها در برابر دیوان محاسبات کشور و هیأت‌های امانا به عنوان نهادهای نظارتی مستقل خواهد گردید. تشکیل کمیته حسابرسی با انتخاب حسابرس اصلح و برقراری ارتباط مناسب با او زمینه استقلال حسابرس منتخب را فراهم می‌کند. علاوه بر این از دیدگاه کارشناسان، تشکیل کمیته حسابرسی در این نهادهای با برقراری ارتباط با واحد حسابرسی داخلی، ضمن نظارت بر عملکرد آن با فراهم کردن زمینه استقلال آن واحد، موجب ارتقای سطح سیستم کنترل داخلی دانشگاه‌ها می‌شود و اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی سالهاست که مورد توجه صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی قرار گرفته است. این در حالی است که تا قبل از سال ۱۳۸۴ نظارت قبل از خرج و امور مربوط به کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و همچنین ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نیز توسط مأموری نسبتاً مستقل موسوم به ذی‌حساب هدایت می‌شد که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب و در محل دستگاه‌های اجرایی مستقر می‌شد.

از ابتدای سال ۱۳۸۴، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی از استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی برخوردار شدند. از آن زمان تا کنون همواره این پرسش مطرح بوده است که در این تغییر و تحول چه سیستمی باید جایگزین سیستم نظارت مالی ذی‌حساب محور شود تا ضمن حفظ استقلال نسبی مسئولیت هدایت و اعمال کنترل‌های داخلی دستگاه‌ها را بر عهده گیرد و رؤسای این قبیل مؤسسات را در اجرای وظایف قانونی یاری کند. برای پاسخ به این پرسش مهم، این پژوهش برای کسب نظر کارشناسان در مورد ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در این مؤسسات اجرا شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که از دیدگاه کارشناسان استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ضروری است و موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف و به کارگیری منابع مالی این مؤسسات می‌شود. بنابراین بر اساس یافته‌های این پژوهش به هیأت‌های امناء و رؤسای دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود که به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی نسبت به استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در واحد تحت سرپرستی خود اقدام کنند.

## یادداشتها

- |                                      |                                   |
|--------------------------------------|-----------------------------------|
| 1- Azad Ali                          | 2- Zam Zulaila Zakaria            |
| 3- Raghunandan                       | 4- Irwin                          |
| 5- Nix and Nix                       | 6- Bavly                          |
| 7- Eckhart                           | 8- Nashwa                         |
| 9- Marlin                            | 10- Braiotta                      |
| 11- Geiger                           | 12- Ian and Bernard               |
| 13- Scarbrough, Rama and Raghunandan | 14- Kelvin                        |
| 15- Chamberlain, Gordon and Plunkett | 16- Zabihollah Rezaee             |
| 17- Jackson                          | 18- Sterck, Scheers and Bouckaret |

## منابع و مأخذ

- باباجانی، جعفر (۱۳۸۴)، «استقلال اعطایی به دانشگاهها و موسسات آموزش عالی (فرصت یا تهدید)»، فصلنامه مطالعات حسابداری.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی»، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، صص ۹۷-۱۳۰
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۸۶)، «استانداردهای حسابرسی»، تهران: سازمان حسابرسی.

- Azad, A., (1994), "Operational auditing in US colleges and universities", *Managerial Auditing journal*, Vol. 9, No. 2, pp.12-19.
- Bavly, D., (1999), "Corporate governance and accountability: what role for the regulator director and auditor?" *The Internal Auditor*, pp. 65-72.
- Braiotta, L., (1994), "*The Audit Committee handbook*", third edition, New York: John Wiley and sons Inc.
- Chamberlain, D., Gordon, G. and Plunkett, L., (1993), "Improving accountability in colleges and universities", *Internal Auditing*, spring.
- Eckhart, K. S., Widener, S. K. and Johnson, L. E. (2001), "Governance and local government", *The Internal Auditor*, Vol. 58, No. 3, pp. 51-55.
- Geiger M.A., (2002), "Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence", *The CPA Journal*, Vol. 72, No. 4.
- Ian, P. and Bernard, C., (1995), "The role of audit committees in UK universities", *managerial auditing journal*, Vol. 10, No. 6, pp.10-16
- IIA, (1999), "*Definition of internal auditing*," Altamonte Springs, Florida: Institute of Internal Auditors.
- Irwin, T., (2009), "Characteristics of effective audit committees in federal, state and local governments", *The Journal of Government Financial Management*, pp. 44-48
- Jackson, N., (1997), "Internal academic quality audit in UK higher education", *Quality Assurance Education*, Vol. 5, No. 1.
- Kelvin, A.A., (2003), "Opening speech", *paper presented at the National Conference on Internal Auditing*.
- Marlin, D., (2008), "Effective working relationships between audit committees and internal audit", *J manage Gov DOI 10.1007/s*

- Nashwa, G., (2005), "The role of audit committees in the public sector ", *The CPA Journal*, pp. 42-43.
- Nix, H. and Nix, D., (1996), "The audit oversight function in municipalities of greater than 100,000 population when an audit committee is not used," *Arlington*, Vol. 45.
- Raghunandan, K., (2001), "Audit Committee Composition, Gray Directors and Interaction with Internal Auditing," *Accounting horizons*, Vol. 15, No. 2.
- Scarbrough, D. P., Rama, D. V. and Raghunandan, K., (1998), "Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian evidence," *Accounting horizon*, Vol. 12, No. 2.
- Sterck, M., Scheers, B. and Bouckaret, G., (2005), "The Modernization of the Public Control Pyramid: International Trends ", *bestuurlijke organisatie vlaanderen*.
- Zabihollah R., Kingsley, O., Minnier, G., (2003) "Improving corporate governance: the role of audit committee disclosures", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, Iss. 6/7, pp. 530 – 537.
- Zamzulaila, Z., Susela, D. S., and Zarina, Z., (2006), "Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia", *managerial auditing journal*, Vol. 21, No. 9, pp.892-904.