

The Design of The Internal Audit implementation Model in The Iranian Public Sector Institutions

Jafar Babajani

Accountant Professor, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Farokh barzideh

Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Vahid

Mohammadrezakhani*

Ph.D. of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

Public Sector Internal Audit, by delivering reliable and consulting services in line with improvement and eliminate challenges can support organizations to achieve goals and provide better services. The purpose of this study is to provide a model for the establishment of internal audit in the public sector entities in Iran. The approach of the research is based on qualitative method by using fuzzy Delphi model. The statistical population consisted of 85 experts and elites in the internal audit who were selected as the expert group of the research by using non-probability sampling technique.

Finally, after the consensus of the experts, we establish the framework internal audit in public sector by considering external environment and our country criteria. This framework can assisting ministers and heads of state agencies in promoting the level of performance and evaluation of financial and operational accountability in addition to growth and improvement of the financial oversight system and the increase of efficiency, effectiveness and economic scale in the public sector.

Keywords: Accountability, Internal Audit implementation, Public Sector entities, Fuzzy Delphi

* Corresponding Author: mohammadrezaei09@gmail.com

How to Cite: xxxxxxxx



ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران

استاد گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

id جعفر باباجانی

دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

id فرخ برزیده

دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول)، تهران، ایران

*id وحید محمدرضاخانی

چکیده

حسابرسی داخلی در بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان بخش و مشاوره‌ای جهت بهبود و رفع چالش‌های موجود، سازمان‌ها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت کند. هدف این پژوهش ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی کشورمان می‌باشد، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بوده که با استفاده از روش دلفی فازی صورت پذیرفته است. جامعه آماری مشکل از ۸۵ نفر از افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی داخلی بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی - زنجیره‌ای به عنوان گروه خبرگان پژوهش انتخاب شدند. در نهایت پس از اجماع خبرگان پژوهش الگوی استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی متناسب با شرایط کشورمان ارائه گردید. این الگو می‌تواند علاوه بر یاری‌رسانی به وزیران و روسای دستگاه‌های دولتی در ارتقای سطح ایفای و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، موجبات رشد و بهبود سیستم نظارت مالی و افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در بخش عمومی را به دنبال داشته باشد.

کلیدواژه‌ها: مسوولیت پاسخ‌گویی، استقرار حسابرسی داخلی، دستگاه‌های دولتی بخش عمومی، دلفی فازی

مقدمه

مقامات منتخب و منصوب در دستگاههای اجرایی به صورت مستمر در پی راههایی برای دستیابی به اهداف تعیین شده و نتایج مورد انتظار در برنامه های 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. حسابرسی داخلی به عنوان جزئی از سیستم کنترل داخلی و یکی از اجزای مهم حاکمیت شرکتی نقش درخور ملاحظه ای در خلق ارزش افزوده از طریق ارتقای سطح کیفی عملیات و فعالیتهای سازمان و رعایت قوانین و مقررات و روشهای اجرای آنها ایفا می کند. به بیان دیگر، حسابرسی داخلی بخش عمومی می تواند با ارائه خدمات اطمینان بخش و مشاوره ای جهت بهبود و رفع چالشهای موجود، سازمانها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت کند (میهرت و یسما، ۲۰۰۷).

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با افزایش تمرکز و نیاز به پاسخگویی در این بخش برجسته تر شده است. حسابرسی داخلی یکی از ابزارهای مؤثر در فرآیند ایفا و ارزیابی سطح مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی است، در این فرآیند دولت به عنوان پاسخگو با استفاده از ابزارها و سازوکارهای مناسب، در جهت ایفای مسوولیت پاسخگویی اقدام می نماید و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها به عنوان پاسخ خواه، به طریق مقتضی در مورد ارزیابی مسوولیت پاسخگویی ایفای نقش خواهند نمود (باباجانی، ۱۳۸۲). در چنین سیستمی (در صورت پذیرش چنین رویکردی) وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی به لحاظ مسوولیت سنگینی که از بابت پاسخگویی برعهده دارد، سازوکارهای کنترلی مناسب را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و کنترلهای بودجه ای، طراحی و به اجرا خواهد گذاشت. در این سیستم با استقرار حسابرسی داخلی که مستقیماً زیر نظر وزیر یا رئیس موسسه انجام وظیفه می نماید، وظایف نظارت مالی و عملیاتی از سایر وظایف اداره امور مالی و ... تفکیک و زمینه های لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی فراهم می گردد.

به بیان دیگر حسابرسی داخلی بخش عمومی با فراهم کردن پاسخگویی و حفاظت از ارزشهای اساسی واحد بخش عمومی، حصول اطمینان در مورد شفافیت و رعایت اصول انصاف،

¹ Mihret, D.G. & Yismaw, A. W

صداقت، عدالت و درستکاری در عملکرد مدیران و مقامات، راهبری عمومی را تقویت می‌کند و موجب کاهش فساد می‌شود. بنابراین می‌توان سوال مطروحه در این تحقیق را به صورت زیر خلاصه نمود؛

پرسش اصلی ۱: الگوی استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران چگونه است؟

همچنین هدف این تحقیق ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی کشورمان می‌باشد.

اهمیت و ضرورت تحقیق

نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه‌ی اخیر اهمیت روزافزونی یافته است، چرا که تصدی‌گری دولت و تغییرات مداوم در واحدهای عمومی و نهادهای عمومی با سرعت در حال وقوع است. امروزه مدیران بخش عمومی با محیطی پیچیده و همراه با چالش روبه‌رو می‌باشند. با وجود این، مدیران بخش عمومی دامنه‌ای از سازوکارهای در دسترس برای کمک به ایفای مسوولیت شان دارند. کنترل‌ها و حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می‌آید. (اوتتا و همکاران، ۲۰۱۳)

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با افزایش تمرکز و نیاز به پاسخ‌گویی در این بخش برجسته‌تر شده است (ونتر و لندسبرگ^۱، ۲۰۱۱). از این رو، حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان بخش و مشاوره‌ای جهت بهبود و رفع چالش‌های موجود، سازمان‌ها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت‌کننده (میهرت و یسماو^۲، ۲۰۰۷). به بیان دیگر، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و موسسات خدمات عمومی، یک ضرورت است؛ زیرا حسابرسی داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیشگیری از سوء استفاده‌ها و اشتباهات و بهبود روش‌ها، نقش اساسی دارد (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳)

بخش عمومی کشورمان با چالش‌های مهمی روبرو است که در توانایی آن برای ارائه خدمات تاثیر گذار است. طبق نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، افزایش سطح

^۱ Venter & Landsberg

^۲ Mihret & Yismaw

مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی های مالی، افزایش مداوم در کسری بودجه های سالیانه و وقوع بحرانهای اقتصادی در کشور از جمله مهم ترین محرک های تحول در نظام پاسخ گویی مالی و عملیاتی ایران شناسایی شده اند. بر اساس نتایج حاصل شده به نظر می رسد محرک های یاد شده در حال فعال شدن می باشند چراکه طی این سال ها شاهد به وقوع پیوستن محرک های یاد شده بوده ایم. در چنین محیطی با وجود چالش های زیاد، فعالیت و کارکرد حسابرسی داخلی می تواند نقش مهمی را ایفا نموده و به سازمان در برقراری پاسخ گویی و افزایش عملکرد با ایجاد کنترل های کافی و اثربخش کمک نماید (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۶؛ خوری، ۲۰۱۱).

به بیان دیگر، حسابرسان داخلی بخش عمومی می توانند با ارائه خدمات مشاوره ای و اطمینان بخشی، بخش عمومی را در حصول اطمینان از کنترل بودجه، رعایت قوانین و مقررات و دستورالعمل ها، افزایش اثربخشی فرآیند کنترل بودجه ای، ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی، تفکیک وظایف نظارت مالی و عملیاتی از سایر امور مالی، اطمینان از قابل اعتماد/قابل تحقق و به موقع بودن اطلاعات و برنامه های سازمان و در نهایت ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی یاری رسانند.

در خصوص استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشورمان نظیر شهرداری ها و دانشگاه ها مطالعاتی صورت گرفته است لیکن در خصوص استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی (مجری فعالیت های حاکمیتی) بخش عمومی کشورمان تاکنون تحقیقی صورت نپذیرفته و این موضوع وجه تمایز این تحقیق با تحقیقات قبلی است.

مبانی نظری

مسئولیت پاسخ گویی عمومی مفهوم گسترده ای دارد که بخشی از آن به مسوولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی اختصاص می یابد. تحقق مسوولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی در هر کشوری، علاوه بر نیاز به پیش بینی اصول بنیادی برای آن در قانون اساسی، مستلزم تصویب قوانین عادی الزام آور و طراحی و تدوین سازوکارهای عملی برای ایفای آن است (باباجانی، ۱۳۹۴).

طبق چارچوب تحلیلی استوارت مفهوم مسوولیت پاسخ‌گویی بر پایه دو عنصر اساسی در فرآیند مسوولیت پاسخ‌گویی شامل دادن گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در مورد این گزارش و رابطه‌ای که این دو عنصر را به یکدیگر متصل می‌کند، استوار است. طبق چارچوب مزبور ارائه گزارش توسط پاسخ‌گویان به معنی تحقق مسوولیت پاسخ‌گویی نیست بلکه نقطه شروع فرآیندی است که با رسیدگی، اظهارنظر، قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. در فرآیند مسوولیت پاسخ‌گویی، حسابرسی و کنترل جایگاهی ویژه‌ای به خود اختصاص می‌دهد (باباجانی، ۱۳۸۹).

به بیان دیگر، پاسخ‌گویی یعنی اینکه اطمینان حاصل شود کسانی که تصمیم‌گیری و خدمات ارائه می‌دهند، در قبال عملکرد خود مسئول هستند، پاسخ‌گویی موثر تنها به گزارش اقدامات انجام شده محدود نمی‌شود بلکه این اطمینان حاصل می‌شود که ذینفعان قادر به درک و واکنش به طرح‌های موجود در سازمان هستند و فعالیت‌های خود را به شیوه‌های شفاف انجام می‌دهند. به عبارتی، واحدهای بخش عمومی مستلزم رعایت استانداردها اساسنامه‌ها، قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها، رهنمودها و دستورالعمل‌ها هستند و باید تدابیر موثر برای نشان دادن پایداری به آنها را بیاندیشند. ایجاد اطمینان از طریق حسابرسی داخلی که توسط متخصصین واجد شرایط انجام میشود، عنصر ضروری از مسوولیت پاسخ‌گویی یک واحد بخش عمومی است (IFAC and CIPFA, ۲۰۱۴).

مدیریت و مقامات دولتی نسبت به ارائه اطلاعات قابل اتکا، سودمند و به موقع برای شفافیت و پاسخ‌گویی در خصوص برنامه‌ها و عملیات خود، مسوولیت دارند. قانون‌گذاران، دستگاه‌های نظارتی، ارکان راهبری و مردم می‌خواهند بدانند که آیا ۱- مدیریت و مقامات، منابع دولت و استفاده از اختیارات را به درستی و با رعایت قوانین و مقررات به کار گرفته‌اند؟ ۲- برنامه‌های دولت به اهداف خود و نتایج مورد انتظار دست یافته است؛ و ۳- خدمات دولتی به نحوی اثربخش، کارا و اقتصادی ارائه شده است یا خیر (همان منبع). دستیابی به این اهداف از طریق حسابرسی داخلی حاصل می‌شود.

حسابرسی به عنوان یک عنصر اساسی از ساختار راهبری قوی بخش عمومی به ایفای نقش‌های نظارت، پیش و آینده‌نگری راهبری کمک می‌کند. از آن جایی که موفقیت بخش عمومی در ابتدا بر اساس قابلیت این بخش در ارائه موفقیت‌آمیز خدمات و اجرای برنامه‌ها به شیوه‌ای منصفانه و مناسب اندازه‌گیری می‌شود. فعالیت‌های حسابرسی بخش عمومی باید

از اختیار و صلاحیت لازم جهت ارزیابی رعایت مالی و برنامه‌ای، اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی برخوردار باشد. افزون بر آن، حساب‌رسان نیز باید از ارزش‌های اصلی بخش عمومی که خدمت به همه شهروندان است، صیانت کنند.

طبق تعریف انجمن حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی برای ارزش‌افزایی سازمان طراحی شده است، این ارزش از طریق خدمات متنوع اطمینان بخشی و مشاوره‌ای ارائه می‌گردد. حسابرسی داخلی در اجرای قوانین و دستورالعمل‌ها، افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت ارتقای سطح مسوولیت پاسخ‌گویی به مدیران کمک می‌کند و موجب بهبود مدیریت در بخش عمومی می‌شود. همچنین حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی را ارزیابی و بهبود بخشد (کردستانی و علوی، ۱۳۹۳).

از طرف دیگر، بررسی اجمالی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشورمان نشان‌دهنده این واقعیت است که مسوولیت پاسخ‌گویی از زمان اجرای قانون محاسبات عمومی سوم (مصوب سال ۱۳۴۹) و در ادامه آن قانون محاسبات عمومی چهارم (مصوب سال ۱۳۶۶) از دوش وزیران و روسای دستگاه‌های اجرایی برداشته شده و به ذیحسابان که در دستگاه‌های اجرایی به عنوان مأمور منصوب می‌شوند، واگذار گردیده است. به بیان دیگر، سطح مسوولیت پاسخ‌گویی از وزیر که یک مقام منصوب از سوی رئیس جمهور با کسب آرای اعتماد از نمایندگان مجلس می‌باشد، به ذیحساب که حداکثر از رده مدیران میانی منصوب از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در تدوین برنامه سالانه (بودجه مصوب) دستگاه اجرایی محل مأموریت و چگونگی مصرف آن هیچگونه نقشی ندارد، تنزل یافته است (باباجانی، ۱۳۸۲).

طبق قانون محاسبات عمومی (مصوب سال ۱۳۴۹) مسوولیت‌های ذیحسابان علاوه بر پرداخت مخارج (عاملیت خزانه داری) شامل تامین اعتبار و کنترل بودجه، تطبیق خرج با مقررات و مسوولیت حسابدگی (تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی) می‌باشد. در این سیستم با استقرار حسابرسی داخلی که مستقیماً زیر نظر وزیر یا رئیس موسسه انجام وظیفه می‌نماید، وظایف نظارت مالی و عملیاتی از سایر وظایف اداره امور مالی و ... تفکیک و زمینه‌های لازم برای ایفای مسوولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی فراهم می‌گردد.

لذا اجرای تحقیق پیرامون استقرار حسابرسی داخلی علاوه بر یاری رسانی به وزیران و روسای دستگاه های دولتی (واحدهای از نوع فعالیت حاکمیتی) در ارتقای سطح ایفای و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، موجبات رشد و بهبود سیستم نظارت مالی و افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در بخش عمومی را به دنبال خواهد داشت.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)^۱ (۲۰۱۱) در گزارشی به بررسی نقش حسابرسی داخلی و کنترل داخلی به عنوان تقویت کننده شفافیت و پاسخ گویی بخش عمومی پرداختند، در این گزارش با بررسی اطلاعات استخراج شده از ۷۳ وزارتخانه در ۱۲ کشور نشان دادند که چگونه استانداردهای حرفه ای، سیستم کنترل داخلی و کارکرد جاری حسابرسی داخلی پاسخ گویی و شفافیت را در بخش عمومی تقویت می کند. در این تحقیق مواردی از جمله نحوه گزارش دهی حسابرسی داخلی، حدود و دامنه کارکرد حسابرسی داخلی، مهارت های حسابرسی داخلی، نقش حسابرسی داخلی در کشف و گزارش دهی تقلب و فساد، استقلال کمیته حسابرسی، ارتباط حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل، در بخش عمومی کشورهای مختلف از جمله آمریکا، انگلیس، ژاپن، استرالیا، آفریقای جنوبی، کانادا، فنلاند، فرانسه، هلند، سوئد، برزیل، بلغارستان بررسی شده است.

انجمن حسابرسی ملی استرالیا (ANAO)^۲ (۲۰۱۲) راهنمای کاربردی با عنوان بهترین شیوه عمل فعالیت (کارکرد) حسابرسی داخلی در بخش عمومی ارائه نمود، در این تحقیق ویژگی های کاربردی در دو بخش شامل فعالیت و عملکرد عملیاتی حسابرسی داخلی در بخش عمومی ارائه گردید، ویژگی های مزبور در بخش کارکرد (فعالیت) حسابرسی داخلی شامل موارد ذیل می باشد؛ ۱. حمایت ذینفعان اصلی از جمله مدیریت ارشد، کمیته حسابرسی و هیأت مدیره (در صورت وجود) ۲. استقلال از لحاظ عملکردی به عبارت دیگر حسابرسی داخلی از فعالیت مورد حسابرسی مستقل باشد. ۳. داشتن استراتژی مناسب که به وضوح نقش و مسوولیت های واحد حسابرسی داخلی را مشخص می نماید. ۴. دارا بودن منابع لازم و کافی و کارکنان واجد شرایط و همچنین دسترسی مناسب به تمامی اسناد و مدارک در سازمان.

¹The Organization for Economic Co-operation and Development

² Public Sector Internal Audit Better practice guide retrieved

همچنین، طبق تحقیق مزبور، در بخش عملکرد عملیاتی حسابرسی داخلی بایستی موارد ذیل را دربر گیرد؛ ۱. اینکه آیا حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه ای صورت می پذیرد. ۲. ارائه مشاوره به کمیته حسابرسی و واحد مورد حسابرسی در ارتباط با روند و مسائل سیستماتیک نشأت گرفته از کار حسابرسی داخلی ۳. ارائه درس ها و تجارب کسب شده ناشی از حسابرسی ها به واحد های ذیربط در راستای افزایش دانش سازمانی ۴. ارائه گزارش به کمیته حسابرسی در خصوص پیشرفت کار.

نتایج پژوهش های هلدر^۱ (۱۹۷۷)، اتکیسون و چایت^۲ (۱۹۸۷)، دیتنهافر^۳ (۱۹۸۲) و فریدبرگ و لوترین^۴ (۲۰۰۱) نشان می دهد، خدمات حسابرس داخلی شامل بررسی مطابقت عملیات با سیاست های اداری، ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی حسابداری و مدیریتی، تصدیق وجود دارایی ها، تعیین صحت و منصفانه بودن داده های مالی است. حسابرسان داخلی از تقلب، اتلاف و اسراف منابع پیشگیری می کنند و از صحت عملیات، مطابقت با قوانین مربوطه اطمینان و تبعیت از قوانین را ترویج می دهند.

چانگ و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه ای به بررسی تأثیر ویژگی های حسابرس داخلی بر اثربخشی کنترل های داخلی پرداختند. با استفاده از داده های شرکت های تایوانی در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ و مدل رگرسیون پراییت، این محققان رابطه بین عملیات حسابرسی داخلی و ناکارایی کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می دهد که تیم های بزرگ حسابرسی داخلی می توانند عملکرد کنترل های داخلی را تقویت کنند. همچنین شایستگی حسابرس داخلی تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد.

گامایونی (۲۰۱۸) در تحقیقی به بررسی تأثیر کارآیی عملکرد حسابرسی داخلی و اجرای استاندارد حسابداری دولتی مبتنی بر تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. در این پژوهش از داده های اولیه با استفاده از پرسشنامه به عنوان ابزار استفاده شده و داده های تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری- حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج این مطالعه شواهد تجربی ارائه کرد مبنی بر اینکه اثر بخشی عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است.

¹ Holder

² Atkisson, R. M., & Chait

³ Dittenhofer

⁴ Friedberg, A., & Lutrin

لارتنی و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی انتقادی سیستم های کنترل داخلی در بخش عمومی، ابزاری برای کاهش بی نظمی های مالی: شواهدی از غنا پرداختند. در این پژوهش عناصر کنترل داخلی مورد بررسی شامل محیط کنترل، ارتباطات و اطلاعات، ارزیابی ریسک، نظارت، فعالیت های کنترلی و عملکردهای واحد حسابرسی داخلی، به عنوان عامل حکمرانی خوب، پاسخگویی و تعهد به حصول اطمینان از گزارشگری مالی قابل اعتماد بود. در این تحقیق سیستم کنترل داخلی با استفاده از شش عنصر چارچوب کنترل داخلی COSO توسعه یافته در سال ۲۰۰۲ اندازه گیری شد. مطابق نتایج پژوهش بین سیستم های کنترل داخلی و مدیریت مالی موثر بخش عمومی روابط معناداری وجود دارد.

دنیا و بارک (۲۰۲۱) به موضوع کنترل داخلی، اهمی برای حکمرانی خوب شرکت های دولتی در مراکش پرداختند. این پژوهش در سه بخش ابتدا بدنبال تبیین مفهوم حکمرانی و ایجاد ارزش بوده و در بخش دوم زمینه های مربوط به کنترل داخلی در سطح سازمان های عمومی را ارائه می دهد و در ادامه نگاهی دقیق به مفهوم کنترل به عنوان یک محور ابتدایی حاکمیتی روشنگرانه و عملکرد محور دارد. نتایج نشان می دهد که مشارکت در فرآیند کنترل داخلی به منظور کمک به ایجاد ارزش در شرکت و همچنین رعایت تعهدات نظارتی آن در قبال ذینفعان، به ویژه برای شرکت های عمومی، بسیار مفید است.

پیشینه داخلی

بهبهانی نیا و غلامنژاد (۱۴۰۰) به بررسی اثر حسابرسی داخلی و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: مطالعات موردی وزارت اقتصاد و امور دارایی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان دهنده این است که عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی تاثیر معنادار دارد؛ از نظر پاسخ دهندگان مولفه خط مشی و رویه های حسابرسی داخلی و مدیریت منابع حسابرسی داخلی، بیشترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این نتایج این پژوهش نشان داد که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی، اثر معنادار دارد.

نخبه فلاح و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی دار

وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مولفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌ها به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسوولیت پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پرداختند، یافته‌های تحقیق آنها نشان داد که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقاء سطح مسوولیت پاسخ‌گویی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج تحقیق آنها نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسوولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که موانع پیش روی استقرار واحد حسابرسی داخلی، در ۳ گروه اصلی: "موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی"، "عدم شناخت، آموزش و همانگی مناسب" و "موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی" جای می‌گیرند. موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی شامل محدودیت‌های مرتبط با فرهنگ و قوانین حاکم بر محیط جامعه و محیط سازمانی می‌باشد. همچنین عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب، به محدودیت‌های مرتبط با ابعاد آموزشی که از سوی بخش‌های درون سازمانی و نهادهای حرفه‌ای جامعه تحت تاثیر قرار می‌گیرد، اشاره دارد. از سویی موانع مرتبط با کارکنان نیز با کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها و عدم اشتغال حسابرسان مستقل با تجربه در زمینه حسابرسی داخلی اشاره می‌کند.

عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که شرکتهایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند و اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرسی داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. در این تحقیق داده‌ها به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج و در نهایت مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، ارائه گردید.

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی در بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثر بخشی حسابرسی داخلی دارند.

روش پژوهش

از منظر هدف، تحقیق حاضر یک تحقیق کاربردی و توسعه‌ای است. این تحقیقات با استفاده از زمینه و بستر شناختی که از طریق تحقیقات بنیادی فراهم شده برای رفع نیازهای بشر و بهبود و بهینه سازی ابزارها، اشیاء و الگوها در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می‌گیرند (حافظ نیا، ۱۳۹۶). هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است، در بخش اهمیت و ضرورت به برخی از کاربردهای نتایج تحقیق در راستای توسعه حسابرسی داخلی در کشور اشاره گردید.

پژوهش‌ها بر اساس نحوه گردآوری اطلاعات داده‌ها به ۲ دسته تقسیم می‌شوند؛ ۱. تحقیق توصیفی ۲. تحقیق آزمایشی. تحقیق توصیفی نیز شامل ۵ دسته پیمایشی، همبستگی، پس رویدادی، اقدام پژوهی و بررسی موردی است (ایمان، ۱۳۹۴). این تحقیق با توجه به اینکه به دنبال شناخت شرایط موجود و یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد در زمره تحقیقات توصیفی و با توجه به اینکه به دنبال آن است تا با نظرخواهی از گروه نمونه انتخاب شده نظر یک جامعه آماری بزرگ را درباره موضوع تحقیق بداند در زمره تحقیقات توصیفی - پیمایشی می‌باشد.

جامعه آماری پژوهش با توجه به استفاده از روش دلفی فازی شامل خبرگان و صاحب‌نظرانی است که بر اساس ویژگی‌های سه‌گانه "حضور نمایندگان گروه‌های

متخصص"، "آگاهی عمیق از موضوع پژوهش" و "وسعت نظر و آگاهی"، از میان گروه‌های متخصص مانند حسابرسان ارشد دیوان محاسبات کشور، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، مدیران سازمان حسابرسی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها که در حوزه حسابرسی داخلی تجربه دارند، با روش نمونه‌گیری غیراحتمالی - زنجیره‌ای یا شبکه‌ای (گلوله برفی) انتخاب شده‌اند.

در این پژوهش ابتدا برای شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی استقرار حسابرسی داخلی، با استفاده از روش مطالعه کتابخانه‌ای، به مرور ادبیات موضوعی پرداخته شده است؛ پس از شناسایی به بررسی مصداق این موارد در بخش عمومی کشورمان بر اساس نظر متخصصان پرداخته شد. روش‌های گوناگونی برای نظرسنجی، گرفتن پیشنهادات و پیش‌بینی آینده برای کمک به تصمیم‌گیری‌ها وجود دارد. یکی از این روش‌ها که ضمن حفظ سادگی، قابلیت اطمینان بالایی دارد، روش دلفی است. دلیل استفاده از روش دلفی در این پژوهش آن است که برای تعیین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشورمان به اجماع میان خبرگان نیاز است. به دلیل مزایای روش دلفی فازی (^{29}FDM) نسبت به روش دلفی سنتی (^{30}TDM) از روش دلفی فازی در این پژوهش استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

در مرحله گردآوری اطلاعات و داده‌های پژوهش، پرسشنامه برای اعضای گروه خبرگان به تعداد ۱۰۰ نفر ارسال شد و در کل تعداد ۸۵ پرسشنامه از سوی آنها تکمیل و ارائه شد. اطلاعات جمعیت شناختی گروه خبرگان نهایی شامل سطح و رشته تحصیلی، حوزه فعالیت، سوابق شغلی و ترکیب سنی در جداول زیر ارائه شده است.

جدول شماره (۱): سطح تحصیلات اعضای گروه خبرگان تحقیق

مدرک تحصیلی:	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	جمع کل
تعداد	۷	۶۶	۱۲	۸۵

درصد	۸,۲٪	۷۷,۶٪	۱۴,۱٪	۱۰۰٪
------	------	-------	-------	------

منبع: تحقیق حاضر

همان گونه که در جدول بالا قابل مشاهده است، ۱۴,۱ درصد از پاسخ دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۷۷,۶ درصد مقطع فوق لیسانس و ۸,۲ درصد لیسانس می باشد. با توجه به نحوه توزیع تحصیلات پرسش شونده گان، این نکته می تواند مورد توجه قرار گیرد که نتایج تحقیق بر اساس نظر افراد صاحب نظر که بخش قابل توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می دهند، به دست آمده و این امر می تواند به عنوان مهر تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج تحقیق مدنظر قرار گیرد.

جدول شماره (۲): حوزه فعالیت و رشته تحصیلی اعضای گروه خبرگان تحقیق

شرح	رشته تحصیلی						حوزه فعالیت
	حسابداری	اقتصاد	مدیریت	هیأت علمی دانشگاه	ذیحساب	حسابرس دیوان محاسبات	
تعداد	۶۰	۳	۲۲	۱۶	۳۵	۳۴	۸۵
درصد	۷۰,۶٪	۳,۵٪	۲۵,۹٪	۱۸,۸٪	۴۱,۲٪	۴۰,۰٪	۱۰۰٪

منبع: تحقیق حاضر

طبق جدول شماره (۲)، ۱۸,۸ درصد از پاسخ دهندگان به سؤالات پرسشنامه دانشگاهی، ۴۱,۲ درصد ذیحساب و ۴۰ درصد از حسابرسان دیوان محاسبات بوده اند.

جدول شماره (۳): ترکیب سوابق کاری اعضای گروه خبرگان تحقیق

سابقه کاری:	۱۰-۵	۱۵-۱۰	۲۰-۱۵	۲۵-۲۰	۳۰-۲۵	بالای ۳۰	جمع کل
	تعداد	۱۲	۱۲	۲۲	۱۹	۱۴	۶
درصد	۱۴,۱٪	۱۴,۱٪	۲۵,۹٪	۲۲,۴٪	۱۶,۵٪	۷,۱٪	۱۰۰٪

جدول شماره (۴): ترکیب سنی اعضای گروه خبرگان تحقیق

سن:	۳۰-۴۰	۴۰-۵۰	۵۰-۶۰	۶۰-۷۰	بالای ۷۰ سال	جمع کل
تعداد	۳۰	۲۹	۲۰	۴	۲	۸۵
درصد	۳۵,۳٪	۳۴,۱٪	۲۳,۵٪	۴,۷٪	۲,۴٪	۱۰۰٪

منبع: تحقیق حاضر

ویژگی‌های اعضای گروه خبرگان نشان می‌دهد که در این تحقیق سعی شده است تا حد امکان از مناسب‌ترین گروه از منظر آگاهی عمیق، وسعت نظر و تجربه کافی برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر استفاده شود. در ادامه ضمن بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌های تحقیق، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخ‌های ارائه‌شده توسط اعضای گروه خبرگان تحقیق و در نهایت الگوی تبیین شده ارائه می‌گردد.

در این تحقیق روایی و اعتبار ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه) با توجه به مرور ادبیات موضوعی پژوهش و استخراج متغیرها از آن که در حقیقت همان نظر متخصصان و خبرگان است، مورد ارزیابی قرار گرفت و پرسشنامه طراحی شده، پیش از انجام تحقیق، به تأیید اساتید محترم رسید. لازم به ذکر است، برای اطمینان از روایی پرسشنامه نیز، در مطالعه مقدماتی به افرادی که به‌طور تصادفی انتخاب شدند، توزیع و پاسخ‌ها مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت.

برای بررسی پایایی پرسشنامه نیز از روش آلفای کرونباخ که رایج‌تر از روش‌های دیگر در این رابطه است، استفاده شد. شاخص آلفای کرونباخ را می‌توان شاخص مناسبی برای اعتبار و هماهنگی درونی بکار برد. اگر ضریب آلفای به‌دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه تحقیق حاضر، مقدار ۰/۹۴ به‌دست آمده که بزرگ‌تر از مقدار استاندارد ۰/۷ است. لذا می‌توان به این نتیجه رسید که پرسشنامه‌های تحقیق حاضر از پایایی مناسبی برخوردار است.

بر اساس نتایج آزمون دو جمله‌ای برای کلیه‌ی گویه‌ها، سطح معناداری کمتر از ۰,۰۱ است. بنابراین در سطح معناداری ۹۹٪ نسبت موافقت‌ها با مخالفت‌ها یکسان نیست و به خاطر بزرگ‌تر بودن نسبت موافقت از عدد ۰,۵ می‌توان موافقت اولیه‌ی خبرگان با گویه‌ها را پذیرفت.

پس از آزمون دوجمله‌ای، تحلیل فازی با استفاده از ارقام فازی مثلثی صورت گرفت. خروجی این بخش رقم فازی زدایی شده‌ی هر گویه است. چنانچه این رقم بالاتر از عدد ۷ باشد، گویه پذیرفته و در غیر این صورت رد می‌شود. جدول شماره (۵) نتایج تحلیل فازی را ارائه می‌دهد.

جدول شماره (۵): نتایج تجزیه و تحلیل فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مولفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	7.93	نظارت و حصول اطمینان از رعایت مقررات و قوانین در تحصیل درآمدها و سایر منابع تحت کنترل	ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی مالی	ضرورت استقرار حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	7.64	نظارت و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت های بودجه ای در مصرف منابع مالی		
پذیرش	۷	7.78	نظارت و حصول اطمینان از تهیه و تنظیم به موقع گزارشهای مالی و بودجه ای		
پذیرش	۷	7.70	نظارت و حصول اطمینان از استقرار سیستم کنترل داخلی به منظور حفاظت و استفاده صحیح از دارایی‌ها		
پذیرش	۷	7.74	نظارت و حصول اطمینان از مناسب بودن سیستم های کنترل داخلی، گزارشگری مالی، برآوردها و جلوگیری از تداخل منابع مالی		
پذیرش	۷	7.69	نظارت و حصول اطمینان از صحت، اصالت و کامل بودن اسناد و مدارک حسابداری و مجوز انجام معاملات		
پذیرش	۷	7.66	کفایت سیستم کنترل داخلی در مورد شیوه تفویض اختیار و مسوولیت و کنترل‌های کشف کننده و پیشگیرانه تقلب، سوء استفاده و اتلاف منابع		

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	7.64	ثبت به موقع رویداد مالی در دفاتر حسابداری و رعایت استانداردها، روش‌ها و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری		
پذیرش	۷	7.62	نظارت و حصول اطمینان از دست‌یابی به اهداف عملیاتی برنامه ریزی شده و مصوب -گردد.		
پذیرش	۷	7.56	نظارت و حصول اطمینان از مطابقت عملیات واقعی با برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه		
پذیرش	۷	7.68	نظارت و حصول اطمینان از مطابقت عملیات واقعی با موارد مندرج در موافقت‌نامه‌های مبادله شده و بررسی وضعیت و نتایج عملیات		
پذیرش	۷	7.81	نظارت و حصول اطمینان از کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان از طریق حسابرسی عملیاتی	ارتقای سطح ایفا و ارزیابی	ضرورت استقرار حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	7.58	نظارت و حصول اطمینان از توان مالی این سازمان‌ها برای ادامه عملیات و فعالیت‌ها و دستیابی به اهداف و برنامه‌های آتی	مسئولیت پاسخگویی عملیاتی	
پذیرش	۷	7.45	نظارت و حصول اطمینان از رعایت حقوق بین‌دوره‌ای و بین‌نسلی		
پذیرش	۷	7.68	شناسایی مشکلات سیستم‌های کنترل داخلی و اطلاعاتی و رفع نارسایی‌ها و بهبود آنها و حصول اطمینان از مناسب بودن تفکیک وظایف		
پذیرش	۷	7.32	نظارت و حصول اطمینان از توان مالی سازمان برای پرداخت تعهدات سررسید شده		

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مولفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	7.44	نظارت و حصول اطمینان از مناسب بودن نوع، حجم، بهای تمام شده و کیفیت خدمات		
پذیرش	۷	7.93	این سه بعد یک نقشه راه برای استقرار فعالیت حسابرسی داخلی فراهم می‌کند.	سازماندهی، مدیریت و کنترل	الگوی استقرار حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	7.95	به رسمیت شناختن حسابرسی داخلی، ساختار گزارش دهی و نحوه ارتباط با مراجع تصمیم‌گیری	جایگاه حسابرسی داخلی	سازماندهی
پذیرش	۷	7.77	شامل اهداف، اختیارات و مسئولیت حسابرسی داخلی	منشور فعالیت	
پذیرش	۷	7.89	تعیین سیاست‌ها و رویه‌ها و حسابرسی مبتنی بر ریسک سازگار با اهداف سازمان	برنامه استراتژیک	
پذیرش	۷	8.09	پیروی و گزارش دهی فعالیت‌های حسابرسی بر طبق استانداردهای بین‌المللی	استانداردهای حسابرسی داخلی	
پذیرش	۷	7.91	بهبود فرآیند راهبری با هدف ترویج اصول اخلاقی	آیین‌نامه‌های اخلاقی	
پذیرش	۷	8.30	برنامه ریزی جهت اطمینان از اثربخشی و انعطاف پذیر بودن فعالیت‌ها	برنامه‌ریزی	
پذیرش	۷	8.11	کسب، ارزیابی و نتیجه‌گیری بر مبنای تحلیل‌ها و ارزیابی‌های درست	اجرای کار	
پذیرش	۷	8.10	مستندسازی اطلاعات مربوطه، تعیین خط‌مشی‌ها و الزامات نگهداری مدارک	مستندسازی	
پذیرش	۷	8.04	سرپرستی جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف، کیفیت مطلوب و پیشرفت کارکنان	سرپرستی کار	
پذیرش	۷	8.24	اطلاع‌رسانی نتایج به صورت دقیق و بی‌طرفانه	اطلاع‌رسانی نتایج	
پذیرش	۷	8.01	برنامه تضمین و ارتقای کیفیت، شامل ارزیابی‌های درون‌سازمانی	ارزیابی‌های درون‌سازمانی	کنترل

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	7.85	برنامه تضمین و ارتقای کیفیت شامل ارزیابی‌های برون‌سازمانی	ارزیابی‌های برون سازمانی	
پذیرش	۷	7.89	پایش مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی	پایش مستمر	
پذیرش	۷	8.05	جایگاه و نقش حسابرسی داخلی بایستی از طریق قوانین و مقررات به رسمیت شناخته شود.		سازماندهی
پذیرش	۷	7.95	رئیس حسابرسی داخلی باید به سطحی از سازمان گزارش دهد که به حسابرسی داخلی اجازه می‌دهد مسئولیت‌هایش را ایفا کند.	جایگاه حسابرسی داخلی	
پذیرش	۷	7.99	رئیس حسابرسی داخلی باید به طور مستقیم با مرجع تصمیم‌گیری ارتباط برقرار کرده و تعامل داشته باشد.		
پذیرش	۷	7.85	فعالیت حسابرسی داخلی باید از هرگونه دخالت در تعیین دامنه حسابرسی داخلی، انجام کار و گزارش نتایج مصون و عاری باشد.		
پذیرش	۷	7.99	در برگیرنده هدف از انجام حسابرسی داخلی باشد.		
پذیرش	۷	7.89	در برگیرنده اختیارات حسابرسی داخلی باشد.	منشور حسابرسی داخلی	
پذیرش	۷	7.97	در برگیرنده مسئولیت حسابرسی داخلی باشد.		
پذیرش	۷	7.76	باید ماهیت خدمات اطمینان بخشی به سازمان تعریف شود.		
پذیرش	۷	7.81	در صورتیکه اطمینان بخشی برای اشخاص برون سازمانی انجام می‌شود، باید ماهیت این اطمینان بخشی در منشور تعریف شود.		سازماندهی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص ها	مولفه ها	ابعاد
پذیرش	۷	7.69	باید ماهیت خدمات مشاوره به سازمان تعریف شود.		
پذیرش	۷	7.76	ماهیت اجباری تعریف حسابرسی داخلی، آیین نامه اخلاقی، و استانداردها باید در منشور حسابرسی داخلی به رسمیت شناخته شود.		
پذیرش	۷	7.89	تعیین و اعمال سیاستها و رویه هایی برای هدایت فعالیت حسابرسی داخلی		
پذیرش	۷	7.68	تدوین طرح های حسابرسی مبتنی بر ریسک برای شناسایی اولویت های فعالیت حسابرسی داخلی که با اهداف سازمان سازگار باشد.		
پذیرش	۷	7.70	اطلاع رسانی به مرجع تصمیم گیری جهت بازنگری و تصویب طرح های فعالیت حسابرسی داخلی و منابع مورد نیاز، شامل تغییرات میان دوره ای با اهمیت	برنامه استراتژیک	
پذیرش	۷	7.74	اطلاع رسانی به مرجع تصمیم گیری در ارتباط با تأثیر محدودیت های منابع در خصوص طرح های فعالیت حسابرسی داخلی		
پذیرش	۷	7.91	پیروی فعالیت حسابرسی داخلی از استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای		
پذیرش	۷	7.26	گزارش دهی در خصوص فعالیت حسابرسی داخلی طبق استانداردهای بین المللی، مشروط به اینکه نتایج برنامه تضمین و ارتقای کیفیت موید آن باشد.	استانداردهای حسابرسی داخلی	

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص ها	مولفه ها	ابعاد	
پذیرش	۷	7.85	حسابرسی داخلی باید فرایند راهبری را به لحاظ دستیابی به هدف ترویج و اشاعه اصول اخلاقی و ارزش های مناسب در سازمان ارزیابی کرده و توصیه های مناسب را برای بهبود ارائه دهد.	آئین نامه اخلاقی	سازماندهی	
پذیرش	۷	7.91	حسابرسی داخلی باید طراحی، اجرا و اثربخشی اهداف، برنامه ها و فعالیت ها را در ارتباط با اصول اخلاقی سازمان ارزیابی کند.			
پذیرش	۷	8.22	حسابرسی باید چنان برنامه ریزی شود که از انجام آن به گونه ای اثربخش، اطمینان حاصل شود.	برنامه ریزی	مدیریت	
پذیرش	۷	7.80	برنامه ریزی حسابرسی داخلی بایستی انعطاف پذیر بوده و موارد ذیل را در نظر گیرد؛			
پذیرش	۷	7.69	شناخت نیازهای مدیریت			
پذیرش	۷	7.87	فعالیت هایی که با توجه به کنترل داخلی باید مورد بررسی قرار گیرند.			
پذیرش	۷	7.99	توانایی های کارکنان حسابرسی داخلی، تغییرات آن و تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی؛			
پذیرش	۷	7.95	نقاط ضعف کنترل های داخلی؛			
پذیرش	۷	7.89	تغییرات انجام شده در برنامه ها، سیستم ها و کنترل های داخلی؛			
پذیرش	۷	8.03	زمان انجام رسیدگی ها			
پذیرش	۷	8.22	حسابرسان داخلی برای دستیابی به اهداف کارهای حسابرسی داخلی باید اطلاعات کافی را کسب، تحلیل، ارزیابی و مستند کنند.			اجرای کار

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مولفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	8.16	حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی، قابل اعتماد، مربوط و سودمند را برای دست یابی به اهداف کاری شناسایی کنند.		مدیریت
پذیرش	۷	8.24	حسابرسان داخلی باید نتیجه‌گیری‌ها و نتایج کار را بر مبنای تحلیل‌ها و ارزیابی‌های درست انجام دهند.		
پذیرش	۷	7.97	حسابرسان داخلی باید اطلاعات مربوط را برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها و نتایج کارهای حسابرسی داخلی مستند کنند.		
پذیرش	۷	7.95	کنترل دسترسی به مدارک کار حسابرسی داخلی		
پذیرش	۷	7.67	اخذ مصوبه مدیریت ارشد و یا مشاور حقوقی قبل از انتشار چنین مدارکی برای اشخاص برون‌سازمانی		
پذیرش	۷	7.66	تدوین الزامات نگهداری مدارک کارهای اطمینان‌بخشی صرف نظر از ابزار ذخیره هر یک از مدارک	مستندسازی	
پذیرش	۷	7.70	این الزامات باید با رهنمودهای سازمان و هرگونه مقررات و الزامات مربوط منطبق باشد.		
پذیرش	۷	7.60	تعیین خط‌مشی‌های حفظ و نگهداری مدارک مربوط به کارهای مشاوره و نیز انتشار آنها برای اشخاص درون‌سازمانی و برون‌سازمانی		
پذیرش	۷	7.64	این خط‌مشی‌ها باید با رهنمودهای سازمان و هرگونه مقررات و الزامات مربوط منطبق باشد.		

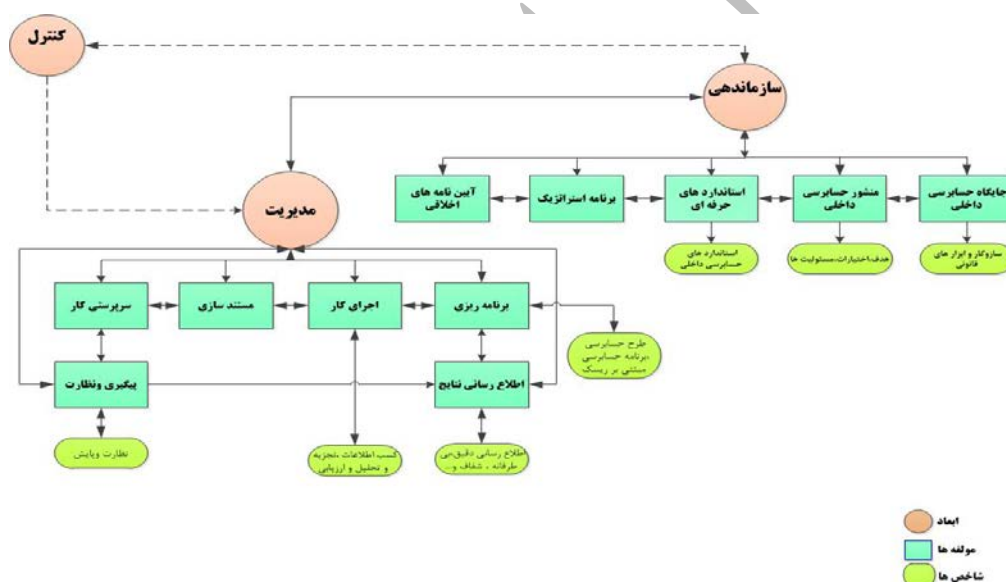
ابعاد	مولفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی‌زدایی شده	آستانه پذیرش	نتیجه نهایی
سرپرستی کار		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که اهداف تحقق می‌یابند.	7.91	۷	پذیرش
		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که کیفیت مطلوب حاصل می‌شود.	7.70	۷	پذیرش
		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که کارکنان حسابرسی داخلی پیشرفت می‌کنند.	7.79	۷	پذیرش
اطلاع‌رسانی نتایج		حسابرسان داخلی باید نتایج کار را اعلام کنند.	7.91	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی باید شامل اهداف و دامنه کار و نیز نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و اقدامات اجرایی باشد.	7.79	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی باید دقیق، بی‌طرفانه، شفاف، مختصر و مفید، سازنده، کامل و به‌موقع باشد.	7.95	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی نتایج نهایی اطمینان‌بخشی، باید در صورت لزوم در برگزیده اظهار نظر و یا نتیجه‌گیری‌های کلی حسابرسی داخلی باشد.	7.91	۷	پذیرش
		اظهار نظر یا نتیجه‌گیری کلی حسابرسی داخلی باید با در نظر گرفتن انتظارات مدیریت ارشد، مرجع تصمیم‌گیری و ذی‌نفعان دیگر منتشر شده و با اطلاعات کافی، قابل اعتماد، مربوط و مفید پشتیبانی شود.	7.72	۷	پذیرش
		هنگام انتشار نتایج کارهای اطمینان‌بخشی به اشخاص برون‌سازمانی، اطلاع‌رسانی باید شامل محدودیت‌های حاکم بر توزیع و یا استفاده از نتایج نیز باشد.	7.76	۷	پذیرش

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مولفه‌ها	ابعاد	
پذیرش	۷	7.61	اطلاع‌رسانی پیشرفت و نتایج کارهای مشاوره به لحاظ شکل و محتوا با توجه به ماهیت کار و نیازهای صاحب کار متفاوت خواهد بود.			
پذیرش	۷	7.81	تدوین برنامه تضمین کیفیت که تمام جنبه‌های فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش دهد.	برنامه تضمین کیفیت	کنترل	
پذیرش	۷	7.72	برنامه تضمین و ارتقای کیفیت باید شامل ارزیابی‌های درون و برون‌سازمانی باشد.			
پذیرش	۷	7.91	پایش مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی؛			
پذیرش	۷	7.93	بازنگری‌های دوره‌ای از طریق خودارزیابی یا ارزیابی توسط سایر اشخاص درون‌سازمانی آشنا با روش‌های عملی حسابرسی داخلی			
پذیرش	۷	7.97	ارزیابی‌های برون‌سازمانی باید حداقل هر پنج سال یک‌بار توسط یک بررسی‌کننده یا یک تیم بررسی‌کننده مستقل واجد شرایط برون سازمانی، اجرا شود.			
پذیرش	۷	7.82	بحث و مذاکره با مرجع تصمیم‌گیری در خصوص ضرورت ارزیابی‌های بیشتر برون‌سازمانی			برنامه تضمین کیفیت
پذیرش	۷	8.05	بحث و مذاکره در خصوص ویژگی‌ها و استقلال بررسی‌کننده یا تیم بررسی‌کننده برون سازمانی، شامل هر نوع تضاد منافع بالقوه			
پذیرش	۷	7.95	اطلاع‌رسانی نتایج برنامه تضمین و ارتقای کیفیت را به مرجع تصمیم‌گیری			

بر اساس جدول شماره ۵، رقم فازی زدایی شده‌ی تمامی گویه‌ها از آستانه‌ی ۷ بیشتر است و بنابراین در مدل باقی می‌مانند. لذا براساس نتایج تحقیق گویه‌های مربوط به ضرورت استقرار

حسابرسی داخلی (۱۷ گویه) و گویه های مربوط به الگوی استقرار حسابرسی داخلی (۶۸ گویه) مورد تایید قرار گرفتند. بنابراین با در نظر گرفتن شاخص های پذیرفته شده بر اساس نظر خبرگان تحقیق، الگوی تدوینی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی نهادهای بخش عمومی به شکل زیر ترسیم شده است.

شکل شماره (۱): الگوی استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی نهادهای بخش عمومی



بحث و نتیجه گیری

امروزه در بیشتر کشورها جهت تقویت کیفیت حسابرسی و ارتقای محیط کنترلی، استقرار حسابرسی داخلی در بیشتر شرکت ها به عنوان بخشی درونی از راهبری شرکت ها به یک الزام اجتناب ناپذیر تبدیل شده است زیرا وجود حسابرسی داخلی در شرکت ها زمینه مناسبی جهت دسترسی به اهداف سازمانی مطابق با استانداردهای بین المللی برای انجام کار حرفه ای و حرکت شرکت ها به سوی چابک شدن و ارائه محصولات و خدمات با کیفیت و قیمت

تمام شده های حداقلی را هموار می‌سازد که از شرایط امکان ورود شرکت مورد نظر به بازارهای رقابت بین المللی محسوب می‌گردد (سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۷).

نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه ی اخیر اهمیت روزافزونی یافته است، چرا که تصدی گری دولت و تغییرات مداوم در واحدهای دولتی و نهادهای عمومی با سرعت در حال وقوع است. امروزه مدیران بخش عمومی با محیطی پیچیده و همراه با چالش روبه‌رو می‌باشند. با وجود این، مدیران بخش عمومی دامنه‌ای از سازوکارهای در دسترس برای کمک به ایفای مسوولیت‌شان دارند. کنترل‌ها و حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می‌آید (اوتتی و دیگران، ۲۰۱۳). به بیان دیگر، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در سازمان ها و موسسات خدمات عمومی، یک ضرورت است؛ زیرا حسابرسی داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیشگیری از سوء استفاده‌ها و اشتباهات و بهبود روش ها، نقش اساسی دارد (زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳).

لذا با توجه به اهمیت موضوع و اینکه استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی بخش عمومی ایران ضروری می باشد، در این تحقیق تلاش شد الگوی استقرار حسابرسی داخلی به صورت بومی ارائه شود در این راستا به کمک روش دلفی فازی با لحاظ نظر خبرگان، ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها در قالب الگوی یاد شده ارائه گردید.

پیشنهادات و محدودیت‌های تحقیق

پیشنهادات تحقیق

در این قسمت گزیده‌ای از پیشنهادهای این پژوهش ارائه می‌گردد:

۱. دولت و نهاد قانون‌گذار: از منظر بین المللی به رسمیت شناختن و جایگاه حسابرسی داخلی در بخش عمومی از طریق انواع ابزارهای قانونی همانند بیشتر کارکردهای دیگر بخش عمومی تعیین می‌شود. لذا پیشنهاد می‌گردد، بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی برای استقرار

و به رسمیت شناختن جایگاه حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی از طریق نهاد قانونگذار و دولت فراهم گردد.

۲. سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی: با توجه به اینکه الگوی تحقیق یک مبنای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی متناسب با محیط کشورمان می باشد، لذا برای دستیابی به اهداف و نتایج مورد انتظار از حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بایستی ساختار مناسب مطابق الگوی پیشنهادی شامل ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها تعریف و اجرا شود، تا در نهایت نقش‌ها و کارکردهای مورد انتظار از سوی اجزای آن به طور کامل ایفا شود.

۳. نهادهای نظارتی: با توجه به اینکه یکی از ابعاد این الگو یعنی کنترل، شامل چارچوبی برای ارزیابی فعالیت حسابرسی داخلی در برابر استانداردها و رویه‌های حسابرسی داخلی حرفه‌ای، به عنوان یک ارزیابی بیرونی می باشد، لذا بایستی به عنوان یک مبنای علمی و حرفه‌ای جامع در ارزیابی‌های نهادهای نظارتی نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی و سایر نهادهای نظارتی مورد استفاده قرار گیرد.

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌ها و مشکلاتی در اجرای تحقیق وجود داشته است و در تفسیر نتایج تحقیق و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرند. این عوامل به شرح ذیل می‌باشند:

مواردی نظیر کیفی بودن شاخص‌های مورد بررسی، استفاده از پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات، برداشت نادرست از سوالات تحقیق توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشد. هرچند در طول طراحی پرسشنامه سعی شد سوالات به صورت واضح و مشخص بوده و از خبرگان استفاده شود ولی در هر حال وجود برخی از برداشت‌های احتمالی نادرست می‌تواند از جمله محدودیت‌هایی باشد که نتایج تحقیق را تحت تاثیر قرار داده است.

تعارض منافع

نویسندگان مقاله حاضر هیچ گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID

Jafar Babajani  <http://orcid.org/0000-0002-9855-8664>

Farokh barzideh  <http://orcid.org/0000-0002-3048-8057>

Vahid Mohammadrezakhani  <http://orcid.org/0000-0001-5112-7018>

منابع

- ایمان، محمد تقی (۱۳۹۴)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. چاپ سوم.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ گویی"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۱.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹)، "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخ-گویی". دانش حسابرسی. ص ۱۶.
- باباجانی، جعفر، آذر، عادل، معیری، مرتضی (۱۳۹۲)، عوامل و محرک های تحول در نظام پاسخ گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۳۷.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۴)، "حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چند سطحی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
- باباجانی، جعفر، بابایی، مسعود (۱۳۹۰)، تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ-گویی مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴.
- باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری-های کلانشهرها برای ارتقاء سطح مسوولیت پاسخ-گویی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۳.
- حافظ نیا، محمدرضا، (۱۳۹۶)، مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت، چاپ بیست و سوم.
- رحمانی، علی، قشقای، فاطمه و مداحی، آزاده (۱۳۹۴)، "موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه-های دولتی ایران"، فصلنامه مدیریت نظامی، شماره ۵۷، سال پانزدهم.

سادات بهبهانی، پریسا، غلام‌نژاد، سودابه (۱۴۰۰)، اثر حسابرسی داخلی و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، حسابداری و منافع اجتماعی، سال ۱۱، شماره ۳.

سلیمانی امیری، غلامرضا، حسنی آذر داریانی، الهام. (۱۳۹۷). بررسی نقش، اثربخشی و ارزیابی حسابرسی داخلی در شرکت نفت فلات قاره ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۲۱-۳۸.

عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر (۱۳۹۴)، "بررسی تاثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها" فصلنامه دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۱.

کردستانی، غلامرضا، علوی، سیدمصطفی (۱۳۹۳)، "نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی"، دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۳.

کمالی زارع، علی، اریاب سلیمانی، عباس (۱۳۹۳)، حسابرسی داخلی اثربخش، مرکز تحقیقات حسابداری حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.

مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷)، عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸.

نخبه فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا و رحیمیان، نظام الدین (۱۳۹۹)، شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هشتم، شماره ۱.

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله، منتی، وحید (۱۳۹۶)، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره ۵۵.

References

- Anao (2012). "Public Sector Internal Audit Better practice guide retrieved" from <http://www.anao.gov>.
- Atkisson, R. M., & Chait, E. P. (1978 a). The case for the internal auditor in local government. *The Internal Auditor*, 35(5).
- Dittenhofer, M. A. (1982). What does the auditor of small, local government need? *The Internal Auditor*, 39(3), 44-48.
- Dounya, A. & Mbarek. S. (2021). Internal Control, a lever for good governance of public companies. *European Journal of Molecular & Clinical Medicine*, vol 08, (03).
- Friedberg, A., & Lutrin, C. (2001). The internal audit in U.S. local government in the 1990s: A status report and challenges. *Financial Management*, 13(3), 325-344.
- Gamayuni, R.R. (2018) The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual based Government Accounting

Standard on Financial Reporting Quality, Review of integrative Business and Economics Research, Vol. 07. (1).

Khoury, H.M.(2011). Internal audit in the public sector: the quiet revolution [Online]Availablefrom:<http://www.deloitte.com/assets/DcomLebanon/Local%20Assets/Documents/ME%20PoV/ME%20PoV%20issue%204/POV4%20Internal%20audit%20in%20the%20public%20sector.pdf>. [Accessed: 15 June 2012].

Holder, W. W. (1977). The role of the internal auditor in responding to crisis in local government. *The Internal Auditor*, 34(6), pg. 71.

Institute of Internal Auditors, (2006). Role of auditing in public sector governance. Altamonte Springs, Florida.

Institute of Internal Auditors, (2011). International professional practices framework (IPPF). Altamonte Springs, Florida.

Mihret, D.G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5.

Oțetea „A, Cristina.,M, Aristotel,U(2013)” Internal Public Audit in the Financial Crisis Context”. *Procedia Economics and Finance* 6 ,

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). (2011), *Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability*, Report prepared in the context of celebrations for the 50th Anniversary of the OECD.

The Institute of Internal Auditors,(2012),Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector. www.globaliia.org/standards-guidance.

The Institute of Internal Auditors. (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Retrieved February, 9, 2010, from <http://www.theiia.org>.

The International Framework: Good Governance in the Public Sector, The full Framework is available on the CIPFA and IFAC website, 2014, www.cipfa.org and www.ifac.org.

Venter, A. & Landsberg, C.(2011). *Government and politics in South Africa*. 4th ed. Pretoria: Van Schaik.

Lartey, p., Yusheng, K. & Maci Bah, B.F. (2017), A Critical Examination Of Internal Control Systems in the Public Sector, A Tool for Alleviating Financial Irregularities. Vol, 08, No. 22.

Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow k. Cheng, Wuchun Chi,(2019), The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 15, Issue 1, April 2019, Pages 1-19.

[In Persian]

Iman. M.,(ﻯﻭﻟﻪ). Philosophy of research methods in the humanities. Field and University Research Institute.(3rd edition).

Babajani. J.,(2003). Theoretical analysis of the country's financial monitoring system from the perspective of accountability. *Accounting and auditing reviews*,10(31).

- Babajani. J.,(2010). Benefits of performing performance auditing in the country and its role in accountability. Auditing knowledge. p¹⁶ .
- Babajani. J.,(201^o). Advanced public sector accounting with a multi-level financial reporting approach.Published of Allameh Tabatabaei University. Tehran.
- Babajani. J., & Babaei. M.(2011). The effect of establishing an internal audit unit and forming an audit committee on improving the level of financial accountability of universities and higher education and research institutions. Auditing knowledge,2(4).
- Babajani. J., & khonaka. A.(2012). The need to form an audit committee and establish an internal audit unit in metropolitan municipalities to improve the level of accountability. Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting.10(33).
- Babajani. J., & Azar. A., & Moayeri. M.(2013). Factors and motives of change in the financial and operational accountability system of the Iranian public sector. Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting,11(37).
- Hafez nia.M.(2017). Introduction to research methodology in humanities. Samt Publications. (23th edition).
- Rahmani. A., & GHashghaei. F., & Madahi. A.(2015). Barriers to establishing an internal audit unit in Iranian public universities. Military Management Quarterly.15(57)
- Soleimani Amiri.G., & Hosna Azar Dariyani. E.(2018). Investigating the role, effectiveness and evaluation of internal audit in the Iranian Oil Company. Accounting and auditing research.10(38) ,38-21.
- Sadat Behbahani. p., & Gholam Nezhad. S.(20¹). The effect of internal audit and implementation of public sector accounting standards on the quality of financial reporting in the public sector, accounting and social benefits,11(3).
- Abdoli. M., & Nade Ali. A.(2015). Investigating the effect of internal audit on reducing the occurrence of financial, legal and tax distortions in companies. Auditing knowledge Quarterly.15(61).
- Kordestani.G., & Alavi. S.M.(2014). The role of internal audit in improving public sector management. Internal audit monthly,1(3).
- Kamali Zare. A., & Arbab Soleimani. A.(2014). Effective internal audit. Auditing Accounting Research Center of the Auditing Organization. (8th edition).
- Moradi. B., & Bahri Sales. J.(2018). Factors affecting the effectiveness of internal audit in improving internal controls, accounting knowledge and management audit.,7(28).

- Nokhbeh. A, Kordestani. Gh.R & Rahimian. N. (2020). The gap between the status quo and the desired level of performance audit report. Two Scientific Journals of Public Accounting,8(1).
- Nikbakht. M R., & Rezaei. Z., & Menati. V.(2017) Internal audit quality improvement strategies. Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting.14(55)

The Design of The Internal Audit implementation Model in The Iranian Public Sector Institutions

Jafar Babajani

Accountant Professor, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Farokh barzideh

Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Vahid

Mohammadrezakhani*

Ph.D. of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

Public Sector Internal Audit, by delivering reliable and consulting services in line with improvement and eliminate challenges can support organizations to achieve goals and provide better services. The purpose of this study is to provide a model for the establishment of internal audit in the public sector entities in Iran. The approach of the research is based on qualitative method by using fuzzy Delphi model. The

* Corresponding Author: mohammadrezaei09@gmail.com

How to Cite: xxxxxxxx

statistical population consisted of 85 experts and elites in the internal audit who were selected as the expert group of the research by using non-probability sampling technique.

Finally, after the consensus of the experts, we establish the framework internal audit in public sector by considering external environment and our country criteria. This framework can assisting ministers and heads of state agencies in promoting the level of performance and evaluation of financial and operational accountability in addition to growth and improvement of the financial oversight system and the increase of efficiency, effectiveness and economic scale in the public sector.

Keywords: Accountability, Internal Audit implementation, Public Sector entities, Fuzzy Delphi

آماده انتشار