

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

Jafar Babajani 

Professor, Department of Accounting,
Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Farokh Barzideh 

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

**Vahid
Mohammadrezakhani** *


Ph.D. student, Department 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.

* Corresponding Author: mohammadrezaei09@gmail.com

How to Cite: Babajani, J., Barzideh, F., Mohammadrezakhani, V. (2023). The Design of The Internal Audit implementation Model in The Iranian Public Sector Institutions, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(77), 1-35.

Keywords: Accountability, Internal audit implementation, Public sector entities, Fuzzy delphi.

1- Introduction

Internal audit, as a part of the internal control system and one of the important components of corporate governance, plays a significant role in creating added value by improving the quality level of the organization's operations and activities and complying with laws and regulations and their implementation methods.

Internal audit is one of the effective tools in the process of realizing and evaluating the level of financial and operational accountability. In this process, the government acts as a respondent and citizens and representatives will play a role as receivers of the answer. In such a system (if such an approach is accepted), the minister or the head of the executive body, in terms of the heavy responsibility he has for accountability, designs and implements appropriate control mechanisms to ensure compliance with laws and regulations. The questions raised in this research can be summarized as follows:

Main question 1: What is the pattern of establishing internal audit in government institutions of the public sector of Iran?

The purpose of this research is to provide a model for the establishment of internal audit in the government agencies of the public sector of our country.

2- Literature Review

In a report, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (2011) examined the role of internal audit and internal control as a means of strengthening the transparency and accountability of the public sector.

Gamayouni (2018) in a research investigated the effect of the efficiency of the internal audit function and the implementation of the accrual-based government accounting standard on the quality of financial reporting. Dunya and Barak (2021) addressed the issue of internal control, a lever for good governance of state-owned companies in Morocco.

Rahmani et al. (2014) examined the obstacles to the establishment of internal audit units in public universities in Iran. The obstacles

facing the establishment of the internal audit unit are placed in 3 main groups: "Cultural, organizational and legal obstacles", "Lack of recognition, training and proper familiarity" and "Obstacles related to the employees of the internal audit unit".

Nikbakht et al. (2016) in a research, analyzed Vera's data with the help of open, central and selective coding method which is specific to grounded theory approach. Moradi and Bahri Terali (2017) studied the factors affecting the effectiveness of internal audit in improving internal controls in banks and state-owned companies.

3- Research Method

The current research is an applied and developmental research. In this research, it seeks to know the existing conditions and help in the decision-making process, so it is classified as a descriptive research, and it also seeks to obtain the opinion of a large statistical community on the subject of the research, so it is a descriptive-survey research.

According to the use of the fuzzy Delphi method, the statistical population of the research includes experts based on the three characteristics of "presence of representatives of expert groups", "deep knowledge of the research topic" and "breadth of opinion and knowledge". ", from among expert groups such as auditors. The head of the State Court of Audit, auditors of executive bodies, and directors of audit organizations and academic faculty members of universities who have experience in the field of internal audit using non-probability-chain or network sampling method Barfi) were selected.

In this research, first, to identify the dimensions, components and indicators of the internal audit establishment model, the subject literature has been reviewed using the library study method. After identification, the examples of these cases in the public sector of our country were examined based on the opinion of experts. Considering the advantages of the fuzzy Delphi method (29FDM) compared to the traditional Delphi method (30TDM), the fuzzy Delphi method has been used in this research.

4- Research findings

In the data collection phase, 85 questionnaires were completed and presented by 100 members of the expert group. 14.1% of the respondents to the questionnaire questions are in the doctoral level,

77.6% are in the master's level, and 8.2% are in the bachelor's degree. 18.8% of the respondents to the questions of the academic questionnaire, 41.2% were accountants and 40% were auditors of the Court of Accounts.

According to the education distribution of the respondents who form the expert group, the obtained results are reliable. In this research, we tried to use the most appropriate group to achieve more accurate results. The reliability of the questionnaire was determined by Cronbach's alpha method. If the obtained alpha coefficient is more than 0.7, it has an acceptable reliability test, which was obtained in this research with a coefficient of 94. Therefore, the questionnaires of this research have good reliability. Based on the results of binomial test for all items, the significance level is less than 0.01. Therefore, at the 99% significance level, the ratio of agreement and disagreement is not the same, and because the ratio of agreement is more than 0.5, the initial agreement of the experts with the items is acceptable. After the binomial test, fuzzy analysis was performed using triangular fuzzy shapes. If this number is greater than 7, it is accepted, otherwise it is rejected.

5-Discussion


The importance of the role of internal audit in public institutions has increased in the last two decades. Internal controls and auditing are considered a desirable function to assist public sector management. Because internal audit plays a fundamental role in maintaining public funds, discovering and preventing abuses and mistakes, and improving methods.

6-Conclusion


In this research, an attempt was made to present the model of establishing internal audit in a local way. In this regard, with the help of the fuzzy Delphi method, according to the opinion of experts, dimensions, components and indicators were presented in the form of the mentioned model.

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


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

جعفر باباجانی 

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

فرخ برزیده 

دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

وحید محمدرضاخانی * 

چکیده

حسابرسی داخلی در بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان‌بخش 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 متشکل از ۸۵ نفر از افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی داخلی بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی - زنجیره‌ای به‌عنوان گروه خبرگان پژوهش انتخاب شدند. درنهایت 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 مسئولیت 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: مسئولیت پاسخ‌گویی، استقرار حسابرسی داخلی، دستگاه‌های دولتی بخش عمومی، دلفی فازی.

* نویسنده مسئول: mohammadrezaei09@gmail.com

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 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. حسابرسی داخلی به‌عنوان جزئی از سیستم کنترل داخلی و یکی از اجزای مهم حاکمیت شرکتی نقش درخور ملاحظه‌ای در خلق ارزش افزوده از طریق ارتقای سطح کیفی عملیات و فعالیت‌های سازمان و رعایت قوانین و مقررات و روش‌های اجرای آن‌ها ایفا می‌کند. به بیان دیگر، حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای جهت بهبود و رفع چالش‌های موجود، سازمان‌ها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت کند. (Mihret et al.2007)

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با افزایش تمرکز و نیاز به پاسخ‌گویی در این بخش برجسته‌تر شده است. حسابرسی داخلی یکی از ابزارهای مؤثر در فرآیند ایفا و ارزیابی سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی است، در این فرآیند دولت به‌عنوان پاسخگو با استفاده از ابزارها و سازوکارهای مناسب، در جهت ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی اقدام می‌نماید و شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها به‌عنوان پاسخ‌خواه به طریق مقتضی در مورد ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی ایفای نقش خواهند نمود (باباجانی، ۱۳۸۲). در چنین سیستمی (در صورت پذیرش چنین رویکردی) وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی به لحاظ مسئولیت سنگینی که از بابت پاسخ‌گویی برعهده دارد، سازوکارهای کنترلی مناسب را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و کنترل‌های بودجه‌ای، طراحی و به اجرا خواهد گذاشت. 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 مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی فراهم می‌گردد.

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، صداقت، عدالت و درستکاری در عملکرد مدیران و مقامات، راهبری عمومی را تقویت می‌کند و موجب کاهش فساد می‌شود؛ بنابراین می‌توان سؤال 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، چراکه 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 مسئولیتشان دارند. کنترل‌ها و حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می‌آید (Oțetea et al. 2013).

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با افزایش تمرکز و نیاز به پاسخ‌گویی در این بخش برجسته‌تر شده است (Venter, Landsberg 2011). از این رو، حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای جهت بهبود و رفع چالش‌های موجود، سازمان‌ها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت‌کننده (Mihret & Yismaw, 2007). به بیان دیگر، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و مؤسسات خدمات عمومی، یک ضرورت است؛ زیرا حسابرسی داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیشگیری از سوءاستفاده‌ها 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 تأثیرگذار است. طبق نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی، افزایش مداوم در کسری بودجه‌های سالیانه و وقوع بحران‌های اقتصادی در کشور از جمله مهم‌ترین محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ایران شناسایی شده‌اند. بر اساس نتایج حاصل شده به نظر می‌رسد محرک‌های یادشده در حال فعال شدن می‌باشند چراکه طی این سال‌ها شاهد به وقوع پیوستن محرک‌های یادشده بوده‌ایم. در چنین محیطی باوجود چالش‌های زیاد، فعالیت و کارکرد حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی را ایفا نموده و به سازمان در برقراری پاسخ‌گویی و افزایش عملکرد با ایجاد کنترل‌های کافی و اثربخش کمک نماید (JIA, 2006; Khoury, 2011).

به‌بیان‌دیگر، حساب‌رسان داخلی بخش عمومی می‌توانند با ارائه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی، بخش عمومی را در حصول اطمینان از کنترل بودجه، رعایت قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها، افزایش اثربخشی فرآیند کنترل بودجه‌ای، ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، تفکیک وظایف نظارت مالی و عملیاتی از سایر امور مالی، اطمینان از قابل اعتماد/قابل تحقق و به‌موقع بودن اطلاعات و برنامه‌های سازمان و درنهایت ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی یاری رسانند.

در خصوص استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشورمان نظیر شهرداری‌ها و دانشگاه‌ها مطالعاتی صورت گرفته است لیکن در خصوص استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی (مجری فعالیت‌های حاکمیتی) بخش عمومی کشورمان تاکنون تحقیقی صورت نپذیرفته و این موضوع وجه تمایز این تحقیق با تحقیقات قبلی است.

مبانی نظری

مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی مفهوم گسترده‌ای دارد که بخشی از آن به مسئولیت پاسخ-

گویی مالی و عملیاتی اختصاص می‌یابد. تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی در هر کشوری، علاوه بر نیاز به پیش‌بینی اصول بنیادی برای آن در قانون اساسی، مستلزم تصویب قوانین عادی الزام‌آور و طراحی و تدوین سازوکارهای عملی برای ایفای آن است (باباجانی، ۱۳۹۴).

طبق چارچوب تحلیلی استوارت مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی بر پایه دو عنصر اساسی در فرآیند مسئولیت 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 مسئولیت پاسخ‌گویی نیست بلکه نقطه شروع فرآیندی است که با رسیدگی، اظهارنظر، قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. در فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی، حسابرسی و کنترل جایگاهی ویژه‌ای به خود اختصاص می‌دهد (باباجانی، ۱۳۸۹).

به‌بیان‌دیگر، پاسخ‌گویی یعنی اینکه اطمینان حاصل شود کسانی که تصمیم‌گیری و خدمات ارائه می‌دهند، در قبال عملکرد خود مسئول هستند، پاسخ‌گویی مؤثر تنها به گزارش اقدامات انجام‌شده 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 شیوه‌ای شفاف انجام می‌دهند. به عبارتی، واحدهای بخش عمومی مستلزم رعایت استانداردها اساسنامه‌ها، قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها، رهنمودها و دستورالعمل‌ها هستند و باید تدابیر مؤثر برای نشان‌دادن پایداری به آن‌ها را بیاندیشند. ایجاد اطمینان از طریق حسابرسی داخلی که توسط متخصصین واجد شرایط انجام می‌شود، عنصر ضروری از مسئولیت پاسخ‌گویی یک واحد بخش عمومی است (FAC and CIPFA 2014).

مدیریت و مقامات دولتی نسبت به ارائه اطلاعات قابل‌اتکا، سودمند و به‌موقع برای شفافیت و پاسخ‌گویی در خصوص برنامه‌ها و عملیات خود، مسئولیت دارند. قانون‌گذاران، دستگاه‌های نظارتی، ارکان راهبری و مردم می‌خواهند بدانند که آیا ۱- مدیریت و مقامات، منابع دولت و استفاده از اختیارات را به‌درستی 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 به‌عنوان یک عنصر اساسی از ساختار راهبری قوی بخش عمومی به ایفای نقش‌های نظارت، پیش و آینده‌نگری راهبری کمک می‌کند. از آنجایی 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 ارزش افزایی 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 مسئولیت 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 مسئولیت 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 به‌عنوان مأمور منصوب می‌شوند، واگذار گردیده است. به‌بیان‌دیگر، سطح مسئولیت پاسخ‌گویی از وزیر که یک مقام منصوب از سوی

رئیس‌جمهور 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) مسئولیت‌های ذی‌حسابان علاوه بر پرداخت مخارج (عاملیت خزانه‌داری) شامل تأمین اعتبار و کنترل بودجه، تطبیق خرج با مقررات و مسئولیت حساب‌دهی (تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی) می‌باشد. در این سیستم با استقرار حسابرسی داخلی که مستقیماً زیر نظر وزیر یا رئیس موسسه انجام‌وظیفه می‌نماید، وظایف نظارت مالی و عملیاتی از سایر وظایف اداره امور مالی و ... تفکیک و زمینه‌های لازم برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی فراهم می‌گردد.

لذا اجرای تحقیق پیرامون استقرار حسابرسی داخلی علاوه بر یاری‌رسانی به وزیران و روسای دستگاه‌های دولتی (واحدهای از نوع فعالیت حاکمیتی) در ارتقای سطح ایفای و ارزیابی مسئولیت 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) (2011) در گزارشی به بررسی نقش حسابرسی داخلی و کنترل داخلی به‌عنوان تقویت‌کننده شفافیت و پاسخ‌گویی بخش عمومی پرداختند، در این گزارش با بررسی اطلاعات استخراج‌شده از ۷۳ وزارتخانه در ۱۲ کشور نشان دادند که چگونه استانداردهای حرفه‌ای، سیستم کنترل داخلی و کارکرد جاری حسابرسی داخلی پاسخ‌گویی و شفافیت را در بخش عمومی تقویت می‌کند. در این تحقیق مواردی از جمله نحوه گزارش‌دهی حسابرسی داخلی، حدود و دامنه کارکرد حسابرسی داخلی، مهارت‌های 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) (2012) راهنمای کاربردی با عنوان بهترین شیوه عمل فعالیت (کارکرد) حسابرسی داخلی در بخش عمومی ارائه نمود، در این تحقیق ویژگی‌های کاربردی در دو بخش شامل فعالیت و عملکرد عملیاتی حسابرسی داخلی در بخش عمومی ارائه گردید، ویژگی‌های مزبور در بخش کارکرد (فعالیت) حسابرسی داخلی شامل موارد ذیل می‌باشد؛ ۱. حمایت ذینفعان اصلی از جمله مدیریت ارشد، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره (در صورت وجود) ۲. استقلال از لحاظ عملکردی به عبارت دیگر حسابرسی داخلی از فعالیت موردحسابرسی مستقل باشد. ۳. داشتن استراتژی مناسب که به وضوح نقش و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی را مشخص می‌نماید. ۴. دارا بودن منابع لازم و کافی و کارکنان واجد شرایط و همچنین دسترسی مناسب به تمامی اسناد و مدارک در سازمان. همچنین، طبق تحقیق مزبور، در بخش عملکرد عملیاتی حسابرسی داخلی بایستی موارد ذیل را دربر گیرد؛ ۱. اینکه آیا حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه‌ای صورت می‌پذیرد. ۲. ارائه مشاوره به کمیته حسابرسی و واحد موردحسابرسی در ارتباط با روند و مسائل سیستماتیک نشأت گرفته از کار حسابرسی داخلی ۳. ارائه درس‌ها و تجارب کسب‌شده ناشی از حسابرسی‌ها به واحدهای ذی‌ربط در راستای افزایش دانش سازمانی ۴. ارائه گزارش به کمیته حسابرسی در خصوص پیشرفت کار.

نتایج پژوهش‌های Helder (1977)، Atikson & Chait (1987)، Dittinhofer

(1983) و Feridberg & Barak (2001) نشان می‌دهد، خدمات حسابرس داخلی شامل بررسی مطابقت عملیات با سیاست‌های اداری، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حسابداری و مدیریتی، تصدیق وجود دارایی‌ها، تعیین صحت و منصفانه بودن داده‌های مالی است. حسابرسان داخلی از تقلب، اتلاف و اسراف منابع پیشگیری می‌کنند و از صحت عملیات، مطابقت با قوانین مربوطه اطمینان و تبعیت از قوانین را ترویج می‌دهند.

Yu-Tuzu Chang, et al. (2019) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی پرداختند. با استفاده از داده‌های شرکت‌های تایوانی در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ و مدل رگرسیون پربایت، این محققان رابطه بین عملیات حسابرسی داخلی و ناکارایی کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که تیم‌های بزرگ حسابرسی داخلی می‌توانند عملکرد کنترل‌های داخلی را تقویت کنند. همچنین شایستگی حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد.

Gamayuni (2018) در تحقیقی به بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اجرای استاندارد حسابداری دولتی مبتنی بر تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. در این پژوهش از داده‌های اولیه با استفاده از پرسشنامه به‌عنوان ابزار استفاده شده و داده‌های 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 اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. Lartey, p.et.al (2017) به بررسی انتقادی سیستم‌های کنترل داخلی در بخش عمومی، ابزاری برای کاهش بی‌نظمی‌های مالی: شواهدی از غنا پرداختند. در این پژوهش عناصر کنترل داخلی مورد بررسی شامل محیط کنترل، ارتباطات و اطلاعات، ارزیابی ریسک، نظارت، فعالیت‌های کنترلی و عملکردهای واحد حسابرسی داخلی، به‌عنوان 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 اندازه‌گیری شد. مطابق نتایج پژوهش بین سیستم‌های کنترل داخلی و مدیریت مالی مؤثر بخش عمومی روابط معناداری وجود دارد.

Dunya, A., Barak, M. (2021) به موضوع کنترل داخلی، اهمی برای حکمرانی خوب شرکت‌های دولتی در مراکش پرداختند. این پژوهش در سه بخش ابتدا به دنبال تبیین مفهوم حکمرانی و ایجاد ارزش بوده و در بخش دوم زمینه‌های مربوط به کنترل

داخلی در سطح سازمان‌های عمومی را ارائه می‌دهد و در ادامه نگاهی دقیق به مفهوم کنترل به‌عنوان یک محور ابتدایی حاکمیتی روشنگرانه و عملکرد محور دارد. نتایج نشان می‌دهد که مشارکت در فرآیند کنترل داخلی به‌منظور کمک به ایجاد ارزش در شرکت و همچنین رعایت تعهدات نظارتی آن در قبال ذینفعان، به‌ویژه برای شرکت‌های عمومی، بسیار مفید است.

پیشینه داخلی

بهبهانی‌نیا و غلام‌نژاد (۱۴۰۰) به بررسی اثر حسابرسی داخلی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: مطالعات موردی وزارت اقتصاد و امور دارایی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان‌دهنده این است که عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی تأثیر معنادار دارد؛ از نظر پاسخ‌دهندگان مؤلفه خط‌مشی و رویه‌های حسابرسی داخلی و مدیریت منابع حسابرسی داخلی، بیشترین تأثیر 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. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه 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 تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پرداختند، یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان داد که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت 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 مسئولیت پاسخ‌گویی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که موانع پیش روی استقرار واحد حسابرسی داخلی، در ۳ گروه اصلی: «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی 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 درون‌سازمانی و نهادهای حرفه‌ای جامعه تحت تأثیر 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 تأثیر 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 اظهار نظر 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 مؤثر 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، تأثیر را در اثربخشی 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 بهینه‌سازی 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 دسته‌ی پیمایشی، همبستگی، پس‌رویدادی، اقدام پژوهی و بررسی موردی است (ایمان، ۱۳۹۴). این تحقیق با توجه به اینکه به دنبال شناخت شرایط موجود و یاری‌رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد در زمره تحقیقات توصیفی و با توجه به اینکه به دنبال آن است تا با نظرخواهی از گروه نمونه انتخاب‌شده 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 هیئت‌علمی 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، به‌مرور 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 پیشنهادهای 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. به‌دلیل مزایای روش دلفی فازی (FDM^{۲۹}) نسبت به روش دلفی سنتی (TDM^{۳۰}) 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 جمعیت‌شناختی گروه خبرگان نهایی شامل سطح و رشته تحصیلی، حوزه فعالیت، سوابق شغلی و ترکیب سنی در جداول زیر ارائه شده است.

جدول 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

همان‌گونه که در جدول بالا قابل مشاهده است، ۱۴٫۱ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۷۷٫۶ درصد مقطع فوق لیسانس و ۸٫۲ درصد لیسانس می‌باشد. با توجه به نحوه توزیع تحصیلات پرسش‌شوندگان، این نکته می‌تواند مورد توجه قرار گیرد که نتایج تحقیق بر اساس نظر افراد صاحب نظر که بخش قابل توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می‌دهند، به دست آمده و این امر می‌تواند به عنوان مهر تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج تحقیق مدنظر قرار گیرد.

جدول ۲. حوزه فعالیت و رشته تحصیلی اعضای گروه خبرگان تحقیق

شرح	رشته تحصیلی			حوزه فعالیت		
	حسابداری	اقتصاد	مدیریت	هیئت علمی دانشگاه	ذی حساب	حسابرس دیوان محاسبات
تعداد	۳	۲۲	۱۶	۳۵	۳۴	۱۷۰
درصد	٪۳۵٫۲۹	٪۱٫۷۶	٪۱۲٫۹۴	٪۹٫۴۱	٪۲۰٫۶	٪۲۰٫۰

منبع: تحقیق حاضر

طبق جدول شماره (۲)، ۱۸٫۸ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه دانشگاهی، ۴۱٫۲ درصد ذی حساب و ۴۰ درصد از حساب‌رسان دیوان محاسبات بوده‌اند.

جدول 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	۸۵
درصد	٪۱۴٫۱۲	٪۱۴٫۱۲	٪۲۵٫۸۸	٪۲۲٫۳۵	٪۱۶٫۴۷	٪۷٫۰۶	٪۱۰۰

جدول 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 تائید 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 $0/7$ باشد آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه تحقیق حاضر، مقدار $0/94$ به‌دست آمده که بزرگ‌تر از مقدار استاندارد $0/7$ است. لذا می‌توان به این نتیجه رسید که پرسشنامه‌های تحقیق حاضر از پایایی مناسبی برخوردار است.

بر اساس نتایج آزمون دوجمله‌ای برای کلیه گویه‌ها، سطح معناداری کمتر از $0/01$ است؛ بنابراین در سطح معناداری 99% نسبت موافقت‌ها با مخالفت‌ها یکسان نیست و به‌خاطر بزرگ‌تر بودن نسبت موافقت از عدد $0/5$ می‌توان موافقت اولیه 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 7 باشد، گویه پذیرفته و در غیر این صورت رد می‌شود. جدول شماره (۵) نتایج تحلیل فازی

را ارائه می دهد.

جدول ۵. نتایج تجزیه و تحلیل فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد
پذیرش	۷	۷,۹۳	نظارت و حصول اطمینان از رعایت مقررات و قوانین در تحصیل درآمدها و سایر منابع تحت کنترل	ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی	ضرورت استقرار حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	۷,۶۴	نظارت و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در مصرف منابع مالی		
پذیرش	۷	۷,۷۸	نظارت و حصول اطمینان از تهیه و تنظیم به موقع گزارش‌های مالی و بودجه‌ای		
پذیرش	۷	۷,۷	نظارت و حصول اطمینان از استقرار سیستم کنترل داخلی به منظور حفاظت و استفاده صحیح از دارایی‌ها		
پذیرش	۷	۷,۷۴	نظارت و حصول اطمینان از مناسب بودن سیستم‌های کنترل داخلی، گزارشگری مالی، برآوردها و جلوگیری از تداخل منابع مالی		
پذیرش	۷	۷,۶۹	نظارت و حصول اطمینان از صحت، اصالت و کامل بودن اسناد و مدارک حسابداری و مجوز انجام معاملات		
پذیرش	۷	۷,۶۶	کفایت سیستم کنترل داخلی در مورد شیوه تفویض اختیار و مسئولیت و کنترل‌های کشف کننده و پیشگیرانه تقلب، سوءاستفاده و اتلاف منابع		
پذیرش	۷	۷,۶۴	ثبت به موقع رویداد مالی در دفاتر حسابداری و رعایت استانداردها، روش‌ها و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری		
پذیرش	۷	۷,۶۲	نظارت و حصول اطمینان از دستیابی به اهداف عملیاتی برنامه ریزی شده و مصوب -گردد.		

ابعد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش	نتیجه نهایی
ضرورت استقرار حسابرسی داخلی	ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی	نظارت و حصول اطمینان از مطابقت عملیات واقعی با برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه	۷,۵۶	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از مطابقت عملیات واقعی با موارد مندرج در موافقت‌نامه‌های مبادله شده و بررسی وضعیت و نتایج عملیات	۷,۶۸	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان از طریق حسابرسی عملیاتی	۷,۸۱	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از توان مالی این سازمان‌ها برای ادامه عملیات و فعالیت‌ها و دستیابی به اهداف و برنامه‌های آتی	۷,۵۸	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از رعایت حقوق بین دوره‌ای و بین نسلی	۷,۴۵	۷	پذیرش
		شناسایی مشکلات سیستم‌های کنترل داخلی و اطلاعاتی و رفع نارسایی‌ها و بهبود آن‌ها و حصول اطمینان از مناسب بودن تفکیک وظایف	۷,۶۸	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از توان مالی سازمان برای پرداخت تعهدات سررسید شده	۷,۳۲	۷	پذیرش
		نظارت و حصول اطمینان از مناسب بودن نوع، حجم، بهای تمام‌شده و کیفیت خدمات	۷,۴۴	۷	پذیرش
الگوی استقرار حسابرسی داخلی	سازمان‌دهی، مدیریت و کنترل	این سه بعد یک نقشه راه برای استقرار فعالیت حسابرسی داخلی فراهم می‌کند.	۷,۹۳	۷	پذیرش
سازمان‌دهی	جایگاه حسابرسی داخلی	به رسمیت شناختن حسابرسی داخلی، ساختار گزارش دهی و نحوه ارتباط با مراجع تصمیم‌گیری	۷,۹۵	۷	پذیرش
	منشور فعالیت	شامل اهداف، اختیارات و مسئولیت حسابرسی	۷,۷۷	۷	پذیرش

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش	نتیجه نهایی
		داخلی			
	برنامه استراتژیک	تعیین سیاست‌ها و رویه‌ها و حسابرسی مبتنی بر ریسک سازگار با اهداف سازمان	۷,۸۹	۷	پذیرش
	استانداردهای حسابرسی داخلی	پیروی و گزارش دهی فعالیت‌های حسابرسی بر طبق استانداردهای بین‌المللی	۸,۰۹	۷	پذیرش
	آیین‌نامه‌های اخلاقی	بهبود فرآیند راهبری باهدف ترویج اصول اخلاقی	۷,۹۱	۷	پذیرش
مدیریت	برنامه‌ریزی	برنامه‌ریزی جهت اطمینان از اثربخشی و انعطاف پذیر بودن فعالیت‌ها	۸,۳	۷	پذیرش
	اجرای کار	کسب، ارزیابی و نتیجه‌گیری بر مبنای تحلیل‌ها و ارزیابی‌های درست	۸,۱۱	۷	پذیرش
	مستندسازی	مستندسازی اطلاعات مربوطه، تعیین خط‌مشی‌ها و الزامات نگهداری مدارک	۸,۱	۷	پذیرش
	سرپرستی کار	سرپرستی جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف، کیفیت مطلوب و پیشرفت کارکنان	۸,۰۴	۷	پذیرش
	اطلاع‌رسانی نتایج	اطلاع‌رسانی نتایج به‌صورت دقیق و بی‌طرفانه	۸,۲۴	۷	پذیرش
	ارزیابی‌های درون‌سازمانی	برنامه تضمین و ارتقای کیفیت، شامل ارزیابی‌های درون‌سازمانی	۸,۰۱	۷	پذیرش
کنترل	ارزیابی‌های برون‌سازمانی	برنامه تضمین و ارتقای کیفیت شامل ارزیابی‌های برون‌سازمانی	۷,۸۵	۷	پذیرش
	پایش مستمر	پایش مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی	۷,۸۹	۷	پذیرش
سازمان‌دهی	جایگاه حسابرسی داخلی	جایگاه و نقش حسابرسی داخلی بایستی از طریق قوانین و مقررات به رسمیت شناخته شود.	۸,۰۵	۷	پذیرش
		رئیس حسابرسی داخلی باید به سطحی از سازمان گزارش دهد که به حسابرسی داخلی اجازه می‌دهد مسئولیت‌هایش را ایفا کند.	۷,۹۵	۷	پذیرش
		رئیس حسابرسی داخلی باید به‌طور مستقیم با	۷,۹۹	۷	پذیرش

ابعد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش	نتیجه نهایی
		مرجع تصمیم‌گیری ارتباط برقرار کرده و تعامل داشته باشد.			
		فعالیت حسابرسی داخلی باید از هرگونه دخالت در تعیین دامنه حسابرسی داخلی، انجام کار و گزارش نتایج مصون و عاری باشد.	۷,۸۵	۷	پذیرش
		درب‌گیرنده هدف از انجام حسابرسی داخلی باشد.	۷,۹۹	۷	پذیرش
	مشور حسابرسی داخلی	درب‌گیرنده اختیارات حسابرسی داخلی باشد.	۷,۸۹	۷	پذیرش
		درب‌گیرنده مسئولیت حسابرسی داخلی باشد.	۷,۹۷	۷	پذیرش
		باید ماهیت خدمات اطمینان بخشی به سازمان تعریف شود.	۷,۷۶	۷	پذیرش
		در صورتی که اطمینان بخشی برای اشخاص برون‌سازمانی انجام می‌شود، باید ماهیت این اطمینان بخشی در منشور تعریف شود.	۷,۸۱	۷	پذیرش
		باید ماهیت خدمات مشاوره به سازمان تعریف شود.	۷,۶۹	۷	پذیرش
		ماهیت اجباری تعریف حسابرسی داخلی، آیین‌نامه اخلاقی و استانداردها باید در منشور حسابرسی داخلی به رسمیت شناخته شود.	۷,۷۶	۷	پذیرش
		تعیین و اعمال سیاست‌ها و رویه‌هایی برای هدایت فعالیت حسابرسی داخلی	۷,۸۹	۷	پذیرش
	برنامه استراتژیک	تدوین طرح‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی که با اهداف سازمان سازگار باشد.	۷,۶۸	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی به مرجع تصمیم‌گیری جهت بازنگری و تصویب طرح‌های فعالیت حسابرسی داخلی و منابع مورد نیاز، شامل تغییرات میان‌دوره‌ای با اهمیت	۷,۷	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی به مرجع تصمیم‌گیری در ارتباط با	۷,۷۴	۷	پذیرش

سازمان‌دهی

ابعد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش نهایی	نتیجه نهایی
		تأثیر محدودیت‌های منابع در خصوص طرح‌های فعالیت حسابرسی داخلی			
	استانداردهای حسابرسی داخلی	پیروی فعالیت حسابرسی داخلی از استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای	۷,۹۱	۷	پذیرش
		گزارش دهی در خصوص فعالیت حسابرسی داخلی طبق استانداردهای بین‌المللی، مشروط به اینکه نتایج برنامه تضمین و ارتقای کیفیت مؤید آن باشد.	۷,۲۶	۷	پذیرش
سازمان‌دهی	آئین‌نامه اخلاقی	حسابرسی داخلی باید فرایند راهبری را به لحاظ دستیابی به هدف ترویج و اشاعه اصول اخلاقی و ارزش‌های مناسب در سازمان ارزیابی کرده و توصیه‌های مناسب را برای بهبود ارائه دهد.	۷,۸۵	۷	پذیرش
		حسابرسی داخلی باید طراحی، اجرا و اثربخشی اهداف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها را در ارتباط با اصول اخلاقی سازمان ارزیابی کند.	۷,۹۱	۷	پذیرش
مدیریت	برنامه‌ریزی	حسابرسی باید چنان برنامه‌ریزی شود که از انجام آن به گونه‌ای اثربخش، اطمینان حاصل شود.	۸,۲۲	۷	پذیرش
		برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی بایستی انعطاف‌پذیر بوده و موارد ذیل را در نظر گیرد؛	۷,۸	۷	پذیرش
		شناخت نیازهای مدیریت	۷,۶۹	۷	پذیرش
		فعالیت‌هایی که با توجه به کنترل داخلی باید موردبررسی قرار گیرند.	۷,۸۷	۷	پذیرش
		توانایی‌های کارکنان حسابرسی داخلی، تغییرات آن و تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی؛	۷,۹۹	۷	پذیرش
		نقاط ضعف کنترل‌های داخلی؛	۷,۹۵	۷	پذیرش

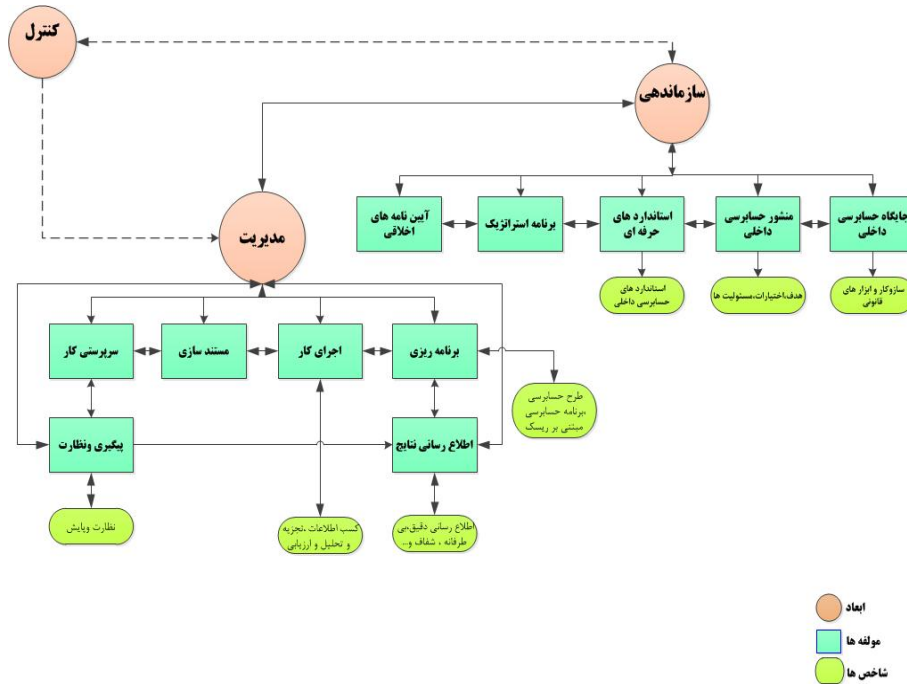
ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش نهایی	نتیجه نهایی
		تغییرات انجام شده در برنامه‌ها، سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی؛	۷,۸۹	۷	پذیرش
		زمان انجام رسیدگی‌ها	۸,۰۳	۷	پذیرش
اجرای کار		حسابرسان داخلی برای دستیابی به اهداف کارهای حسابرسی داخلی باید اطلاعات کافی را کسب، تحلیل، ارزیابی و مستند کنند.	۸,۲۲	۷	پذیرش
		حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی، قابل اعتماد، مربوط و سودمند را برای دستیابی به اهداف کاری شناسایی کنند.	۸,۱۶	۷	پذیرش
		حسابرسان داخلی باید نتیجه‌گیری‌ها و نتایج کار را بر مبنای تحلیل‌ها و ارزیابی‌های درست انجام دهند.	۸,۲۴	۷	پذیرش
		حسابرسان داخلی باید اطلاعات مربوط را برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها و نتایج کارهای حسابرسی داخلی مستند کنند.	۷,۹۷	۷	پذیرش
مدیریت مستندسازی		کنترل دسترسی به مدارک کار حسابرسی داخلی	۷,۹۵	۷	پذیرش
		اخذ مصوبه مدیریت ارشد و یا مشاور حقوقی قبل از انتشار چنین مدارکی برای اشخاص برون‌سازمانی	۷,۶۷	۷	پذیرش
		تدوین الزامات نگهداری مدارک کارهای اطمینان‌بخشی صرف‌نظر از ابزار ذخیره هر یک از مدارک	۷,۶۶	۷	پذیرش
		این الزامات باید با رهنمودهای سازمان و هرگونه مقررات و الزامات مربوط منطبق باشد.	۷,۷	۷	پذیرش
		تعیین خط‌مشی‌های حفظ و نگهداری مدارک مربوط به کارهای مشاوره و نیز انتشار آن‌ها برای اشخاص درون‌سازمانی و برون‌سازمانی	۷,۶	۷	پذیرش
		این خط‌مشی‌ها باید با رهنمودهای سازمان و هرگونه مقررات و الزامات مربوط منطبق باشد.	۷,۶۴	۷	پذیرش

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش	نتیجه نهایی
سرپرستی کار		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که اهداف تحقق می‌یابند.	۷,۹۱	۷	پذیرش
		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که کیفیت مطلوب حاصل می‌شود.	۷,۷	۷	پذیرش
		کارها باید به‌نحو صحیح سرپرستی شود تا اطمینان حاصل گردد که کارکنان حسابرسی داخلی پیشرفت می‌کنند.	۷,۷۹	۷	پذیرش
اطلاع‌رسانی نتایج		حسابرسان داخلی باید نتایج کار را اعلام کنند.	۷,۹۱	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی باید شامل اهداف و دامنه کار و نیز نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و اقدامات اجرایی باشد.	۷,۷۹	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی باید دقیق، بی‌طرفانه، شفاف، مختصر و مفید، سازنده، کامل و به‌موقع باشد.	۷,۹۵	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی نتایج نهایی اطمینان‌بخشی، باید در صورت لزوم دربرگیرنده اظهار نظر و یا نتیجه‌گیری‌های کلی حسابرسی داخلی باشد.	۷,۹۱	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، قابل‌اعتماد، مربوط و مفید پشتیبانی شود.	۷,۷۲	۷	پذیرش
		هنگام انتشار نتایج کارهای اطمینان‌بخشی به اشخاص برون‌سازمانی، اطلاع‌رسانی باید شامل محدودیت‌های حاکم بر توزیع و یا استفاده از نتایج نیز باشد.	۷,۷۶	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی پیشرفت و نتایج کارهای مشاوره به لحاظ شکل و محتوا با توجه به ماهیت کار و نیازهای صاحب‌کار متفاوت خواهد بود.	۷,۶۱	۷	پذیرش
		تدوین برنامه تضمین کیفیت که تمام جنبه‌های	۷,۸۱	۷	پذیرش

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	رقم فازی زدایی شده	آستانه پذیرش نهایی	نتیجه
کنترل	برنامه تضمین کیفیت	فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش دهد.			
		برنامه تضمین و ارتقای کیفیت باید شامل ارزیابی‌های درون و برون‌سازمانی باشد.	۷,۷۲	۷	پذیرش
		پایش مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی؛	۷,۹۱	۷	پذیرش
		بازنگری‌های دوره‌ای از طریق خودارزیابی یا ارزیابی توسط سایر اشخاص درون‌سازمانی آشنا با روش‌های عملی حسابرسی داخلی	۷,۹۳	۷	پذیرش
	برنامه تضمین کیفیت	ارزیابی‌های برون‌سازمانی باید حداقل هر پنج سال یک‌بار توسط یک بررسی‌کننده یا یک تیم بررسی‌کننده مستقل واجد شرایط برون‌سازمانی، اجرا شود.	۷,۹۷	۷	پذیرش
		بحث و مذاکره با مرجع تصمیم‌گیری در خصوص ضرورت ارزیابی‌های بیشتر برون‌سازمانی	۷,۸۲	۷	پذیرش
		بحث و مذاکره در خصوص ویژگی‌ها و استقلال بررسی‌کننده یا تیم بررسی‌کننده برون‌سازمانی، شامل هر نوع تضاد منافع بالقوه	۸,۰۵	۷	پذیرش
		اطلاع‌رسانی نتایج برنامه تضمین و ارتقای کیفیت را به مرجع تصمیم‌گیری	۷,۹۵	۷	پذیرش

بر اساس جدول شماره ۵، رقم فازی زدایی شده‌ی تمامی گویه‌ها از آستانه‌ی ۷ بیشتر است و بنابراین در مدل باقی می‌مانند. لذا بر اساس نتایج تحقیق گویه‌های مربوط به ضرورت استقرار حسابرسی داخلی (۱۷ گویه) و گویه‌های مربوط به الگوی استقرار حسابرسی داخلی (۶۸ گویه) مورد تأیید قرار گرفتند؛ بنابراین با در نظر گرفتن شاخص‌های پذیرفته‌شده بر اساس نظر خبرگان تحقیق، الگوی تدوینی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی نهادهای بخش عمومی به شکل زیر ترسیم شده است.

شکل ۱. الگوی استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی نهادهای بخش عمومی



بحث و نتیجه‌گیری

امروزه در بیشتر کشورها جهت تقویت کیفیت حسابرسی و ارتقای محیط کنترلی، استقرار حسابرسی داخلی در بیشتر شرکت‌ها به‌عنوان بخشی درونی از راهبری شرکت‌ها به یک الزام اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است زیرا وجود حسابرسی داخلی در شرکت‌ها زمینه مناسبی جهت دسترسی به اهداف سازمانی مطابق با استانداردهای بین‌المللی برای انجام کار حرفه‌ای و حرکت شرکت‌ها به سوی چابک شدن و ارائه محصولات و خدمات با کیفیت و قیمت تمام شده‌های حداقلی را هموار می‌سازد که از شرایط امکان ورود شرکت موردنظر به بازارهای رقابت بین‌المللی محسوب می‌گردد (سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۷).

نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه‌ی اخیر اهمیت روزافزونی یافته است، چراکه تصدی‌گری 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 مسئولیتشان دارند. کنترل‌ها و حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می‌آید (Oțetea et al 2013). به بیان دیگر، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و مؤسسات خدمات عمومی، یک ضرورت است؛ زیرا حسابرسی داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیشگیری از سوءاستفاده‌ها و اشتباهات و بهبود روش‌ها، نقش اساسی دارد (زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳).

لذا با توجه به اهمیت موضوع و اینکه استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران ضروری می‌باشد، 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، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها در قالب الگوی یادشده ارائه گردید.

پیشنهادها و محدودیت‌های تحقیق

پیشنهادهای تحقیق

در این قسمت گزیده‌ای از پیشنهادهای این پژوهش ارائه می‌گردد:

۱. دولت و نهاد قانون‌گذار: از منظر بین‌المللی 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 مبنا برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی متناسب با محیط کشورمان می‌باشد، لذا برای دستیابی به اهداف و نتایج مورد انتظار از حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بایستی ساختار مناسب مطابق الگوی پیشنهادی شامل ابعاد، مؤلفه‌ها 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 می‌باشد، 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 سؤالات تحقیق توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشد. هرچند در طول طراحی پرسشنامه سعی شد سؤالات 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 تأثیر قرار داده است.

تعارض منافع

نویسندگان مقاله حاضر هیچ گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID

Jafar Babajani

Farokh barzideh

Vahid

Mohammadrezakhani



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



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



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

منابع

۱. ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۴)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. چاپ

سوم.

۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، «تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ‌گویی»، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۱*.
۳. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹)، «مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخ‌گویی». *دانش حسابرسی. ص ۱۶*.
۴. 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، سال یازدهم، شماره ۳۷*.
۵. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴)، «حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چند سطحی»، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.
۶. 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، *دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴*.
۷. باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۳*.
۸. حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۹۶)، *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*، انتشارات سمت، چاپ بیست و سوم.
۹. رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه و مداحی، آزاده. (۱۳۹۴)، «موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران»، *فصلنامه مدیریت نظامی، شماره ۵۷، سال پانزدهم*.
۱۰. سادات بهبهانی، پریسا، غلام‌نژاد، سودابه. (۱۴۰۰)، اثر حسابرسی داخلی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، *حسابداری و منافع اجتماعی، سال ۱۱، شماره ۳*.
۱۱. 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)*.
۱۲. عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴)، «بررسی تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش

- رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها» فصلنامه دانش حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۶۱.
۱۳. کردستانی، غلامرضا، علوی، سیدمصطفی. (۱۳۹۳)، «نقش حسابداری داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی»، دو ماهنامه حسابداری داخلی، دوره ۱، شماره ۳.
۱۴. کمالی زارع، علی، ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۳)، حسابداری داخلی/ اثربخش، مرکز تحقیقات حسابداری حسابداری سازمان حسابداری، چاپ هشتم.
۱۵. مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸.
۱۶. نخبه فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۹۹)، شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابداری عملکرد، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هشتم، شماره ۱.
۱۷. نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله، منتی، وحید. (۱۳۹۶)، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره ۵۵.

References

18. Anao (2012). "Public Sector Internal Audit Better practice guide retrieved" from <http://www.anao.gov>.
19. Atkisson, R. M., & Chait, E. P. (1978 a). The case for the internal auditor in local government. *The Internal Auditor*, 35(5).
20. Dittenhofer, M. A. (1982). What does the auditor of small, local government need? *The Internal Auditor*, 39(3), 44-48.
21. Dounya, A. & Mbarek. S. (2021). Internal Control, a lever for good governance of public companies. *European Journal of Molecular & Clinical Medicine*, vol 08, (03).
22. 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.
23. 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).
24. Holder, W. W. (1977). The role of the internal auditor in responding to crisis in local government. *The Internal Auditor*, 34(6), pg. 71.
25. Institute of Internal Auditors, (2006). *Role of auditing in public sector governance*. Altamonte Springs, Florida.

26. Institute of Internal Auditors, (2011). *International professional practices framework (IPPF)*. Altamonte Springs, Florida.
27. Khoury, H.M. (2011). Internal audit in the public sector: the quiet revolution [Online] Available from: <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].
28. 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.
29. Mihret, D.G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5.
30. Oțetea, A, Cristina, M, Aristotel, U (2013). "Internal Public Audit in the Financial Crisis Context"., *Procedia Economics and Finance* 6,
31. The Institute of Internal Auditors, (2012), Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector, www.globaliia.org/standards-guidance.
32. The Institute of Internal Auditors. (2009). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Retrieved February, 9, 2010, from <http://www.theiia.org>.
33. 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.
34. 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.
35. Venter, A. & Landsberg, C. (2011). Government and politics in South Africa. 4th ed. Pretoria: Van Schaik.
36. 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.

References [In Persian]

1. Iman. M., (2014). *Philosophy of research methods in the humanities*. Field and University Research Institute. (3rd edition). [In Persian].
2. Babajani. J., (2003). Theoretical analysis of the country's financial monitoring system from the perspective of accountability. *Accounting and auditing reviews*,10(31). [In Persian].
3. Babajani. J., (2010). *Benefits of performing performance auditing in the country and its role in accountability*. Auditing knowledge. p16. [In Persian].
4. Babajani. J., (2015). Advanced public sector accounting with a multi-level financial reporting approach. Published of Allameh Tabatabaei University. Tehran. [In Persian].
5. 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). [In Persian].
6. 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). [In Persian].
7. 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). [In Persian].
8. Hafez nia.M. (2017). *Introduction to research methodology in humanities*. Samt Publications. (23th edition). [In Persian].
9. Rahmani. A., & GHashghaei. F., & Madahi. A. (2015). Barriers to establishing an internal audit unit in Iranian public universities. *Military Management Quarterly*.15(57). [In Persian].
10. 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. [In Persian].
11. Sadat Behbahani. p., & Gholam Nezhad. S. (2021). 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). [In Persian].
12. 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). [In Persian].
13. Kordestani.G., & Alavi. S.M. (2014). The role of internal audit in improving public sector management. *Internal audit monthly*,1(3). [In Persian].

- Persian].
14. Kamali Zare. A., & Arbab Soleimani. A. (2014). *Effective internal audit. Auditing Accounting Research Center of the Auditing Organization.* (8th edition). [In Persian].
 15. Moradi. B., & Bahri Sales. J. (2018). Factors affecting the effectiveness of internal audit in improving internal controls, *Accounting knowledge and management audit.*, 7(28). [In Persian].
 16. 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). [In Persian].
 17. Nikbakht. M R., & Rezaei. Z., & Menati. V. (2017) Internal audit quality improvement strategies. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting.* 14(55). [In Persian].

استناد به این مقاله: باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، محمدرضاخانی، وحید. (۱۴۰۲). ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۷)، ۱-۳۵.
DOI: 10.22054/qjma.2022.65130.2335



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

