

Identification and ranking of factors affecting the effectiveness of internal audit and supervision in Iran's public sector (with grounded theory approach)¹

Shahrokh Eftekhari², Zahra Poorzamani³

Received: 2022-09-17

Accepted: 2022-12-07

Abstract

Background and purpose: Internal audit has provided the basis of correct governance and accountability. An effective internal audit can support the organization in achieving its goals. The purpose of this research is to identify and rank the factors affecting the effectiveness of internal audit and supervision in the public sector of Iran.

Method: This research is qualitative and has an applied purpose. The statistical population of the research includes two groups, 16 people from the accounting and auditing field of the public sector in a targeted manner and in the second stage, 165 experts were selected in an available and targeted way. The tools of data collection are interviews and questionnaires, and the foundational data method was used to analyze the qualitative data. Fuzzy Hierarchy Analysis (AHP) method was used to rank the dimensions and components.

Findings: After reviewing and studying authoritative scientific texts and databases and based on interviews with experts and data analysis, the research results showed that the factors of mechanisms and consulting processes with a weight of 39%, evaluation of internal controls with a weight of 27%, internal audit and Results reporting with a weight of 20%, responsibility for accountability with a weight of 9%, and financial reporting and assurance of processes and operations with a weight of 5% have had the greatest and least impact on the effectiveness of internal audit and supervision in the public sector of our country, respectively.

Conclusion: Internal auditing plays an important role in improving the risk management process, increasing the internal control system, and the satisfaction of people and regulatory bodies in government organizations by providing advice.

Keywords: Internal audit effectiveness, Supervision, Public sector, Grounded theory approach, AHP method

Citation (APA): Eftekhari, Shahrokh; Pourzamani, Zahra. (1401). Identification and ranking of factors affecting the effectiveness of internal audit and supervision in Iran's public sector (with grounded theory approach), Quarterly of Supervision and Inspection, 16 (61), pp 167-194

DOI: [10.22034/SI.2022.99790](https://doi.org/10.22034/SI.2022.99790)

1. This article is an excerpt from a doctoral dissertation titled "A Model for Internal Auditing in the Public Sector".
2. Specialized PhD student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Email: shahrokh325@yahoo.com
3. Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author). Email: zahra.poorzamani@yahoo.com



شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران (با رویکرد تئوری زمینه‌ای)^۱

شاهرخ افتخاری^۲، زهرا پورزمانی^{۳*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۶

چکیده

زمینه و هدف: حسابرسی داخلی مبنای حکمرانی صحیح و پاسخگو را فراهم کرده است. حسابرسی داخلی اثربخش سازمان را در دستیابی به اهداف خود حمایت می‌کند. هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران است.

روش: این پژوهش، کیفی، و از دید هدف کاربردی است. جامعه آماری پژوهش شامل دو گروه، ۱۶ نفر از خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به صورت هدفمند و در مرحله دوم ۱۶۵ نفر از کارشناسان و خبرگان به روش در دسترس و هدفمند انتخاب شده‌اند. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه و پرسشنامه بوده و برای تحلیل داده‌های کیفی از روش داده بنیاد استفاده شده است. برای رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌ها از روش تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی (AHP) بهره‌گیری شده است.

یافته‌ها: پس از بررسی و مطالعه متون و پایگاه‌های علمی معتبر و بر اساس مصاحبه با خبرگان و تحلیل داده‌ها نتایج پژوهش نشان داد که عوامل ساز و کارها و فرایندهای مشاوره‌ای با وزن ۳۹ درصد، ارزیابی کنترل‌های داخلی با وزن ۲۷ درصد، حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج با وزن ۲۰ درصد، مسئولیت پاسخگویی با وزن ۹ درصد و گزارشگری مالی و اطمینان بخشی فرایندها و عملیات با وزن ۵ درصد به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی کشورمان داشته است.

نتیجه‌گیری: حسابرسی داخلی با ارائه مشاوره در بهبود فرایند مدیریت خطر، افزایش سامانه کنترل داخلی، رضایتمندی افراد و ارگانهای نظارتی در سازمانهای دولتی نقش با اهمیتی دارد.

واژگان کلیدی: اثربخشی حسابرسی داخلی، نظارت، بخش عمومی، رویکرد تئوری زمینه‌ای، روش AHP فازی

استناد (APA): شاهرخ؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران (با رویکرد تئوری زمینه‌ای)، فصلنامه نظارت و بازرسی، ۱۶ (۶۱)، صص ۱۹۴-۱۶۷

DOI: [10.22034/SI.2022.99790](https://doi.org/10.22034/SI.2022.99790)

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری با عنوان "الگوی برای حسابرسی داخلی در بخش عمومی" است.

۲. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: shahrokh325@yahoo.com

۳. استاد گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). رایانامه: zahra.poorzamani@yahoo.com



۱. مقدمه

استانداردهای زیادی در زمینه حسابرسی داخلی در بخش خصوصی توسط نهادهایی مانند مؤسسه جهانی حسابرسان داخلی^۱، شاغلان، محققان و جوامع کسب و کار تدوین شده است. در عمل، حسابرسی داخلی برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. بنابراین اعتقاد بر این است که حسابرسی داخلی، مبنای حکمرانی صحیح و پاسخگویی را فراهم کرده است (گوتزه و رالسموس^۲، ۲۰۱۷). در همین راستا، تحقیقات حسابرسی داخلی در بخش عمومی با هدف بررسی و ارزیابی فعالیتها در همه سطوح محلی (شهرداری مانند سطح شهر یا شهرستان)، منطقه‌ای (یک استان/ایالت)، ملی و بین المللی به بررسی نیاز دارد. در واقع، حسابرسی داخلی بخش عمومی با انتشار الگوی قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)^۳ تکامل یافت و پس از آن مسیرهای جدید حسابرسی داخلی پدیدار شد (نرانتزیدیس^۴، ۲۰۲۰). الگوی قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)، راهنمای بین المللی برای کمک به هر سازمان دولتی در شناسایی اصول مورد نیاز برای حسابرسی داخلی مؤثر است (وان رنسبورگ و کوتزه^۵، ۲۰۱۱).

در نتیجه در دهه گذشته، شاهد مطالعات متعددی بودیم که به بررسی نقش حسابرسی داخلی در بخش عمومی (سپسی^۶، ۲۰۱۱؛ موآزو^۷، ۲۰۱۲؛ انوفه و همکاران^۸، ۲۰۱۳؛ فری و همکاران^۹، ۲۰۱۷) و هم چنین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی پرداخته‌اند (کوهن و سایاگ^{۱۰}، ۲۰۱۰؛ الزبان و گویلیام^{۱۱}، ۲۰۱۴؛ تاکی و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۶؛ تایوو^{۱۳}، ۲۰۱۹). با توجه به این تحقیقات، محققان شروع به برجسته کردن حسابرسی داخلی در بخش عمومی کردند. حسابرسی داخلی همانند ساختاری عمل می کند که اثربخشی سازمانهای عمومی را آسان

-
1. Institute of Internal Auditors Global
 2. Coetzee and Erasmus
 3. Internal Audit Capability Model
 4. Nerantzidis
 5. Van Rensburg and Coetzee
 6. Sepsey
 7. Mu' Azu
 8. Enofe et al
 9. Ferry et al
 10. Cohen and Sayag
 11. Alzeban and Gwilliam
 12. Tackie et al
 13. Taiwo

می‌سازد. یکی از مسائل در این زمینه این است که چه عواملی بر حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی تأثیرگذار است؟ با بررسیها مشخص شد که هیچ مطالعه منسجم و نظام‌مندی در این زمینه نیست. در واقع اگر چه دانش تجربی در زمینه حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی انتشار یافته است هیچ چارچوب منسجمی در زمینه عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ارائه نشده است.

امروزه بخش عمومی با آگاهی از تغییرات و پیچیدگیهای محیط کسب و کار به ناچار به ایجاد کنترل‌های داخلی اثربخش بویژه کنترل‌های مالی روی آورده است. دلیل آن نیز تصدیگری بزرگ بخش دولتی و نهادهای عمومی در اقتصاد و صنعت است. نهادهای دولتی و بخش عمومی، بسیاری از فعالیتهای اقتصادی را بر عهده دارند؛ از این رو برای افزایش بهره‌وری در این بخش به ابزارهای کنترلی مختلف نیاز است که حسابرسی داخلی یکی از آنهاست. حسابرسی داخلی در اجرای قوانین و دستورالعمل‌ها، افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی به مدیران کمک می‌کند و سبب بهبود مدیریت در بخش عمومی می‌شود. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبردی، مدیریت خطر و کنترل‌های داخلی را ارزیابی کند و بهبود بخشد. به رغم ارزش آفرینی‌های واحد حسابرسی داخلی، تاکنون در بسیاری از بخشهای عمومی ایران به استقرار این واحد توجه چندانی نشده است. کمک به حسابرسی مالی، کمک به حسابرسی رعایت، کمک به حسابرسی عملیاتی، سه فعالیت اصلی واحد حسابرسی داخلی در سازمانهای بخش عمومی است. افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی، ارزیابی سامانه کنترل داخلی، بهبود کیفیت پاسخگویی، کشف و مقابله با تقلب و فساد و افزایش شفافیت بخش عمومی، عوامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی است و همین امر بخوبی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی را در بخش عمومی نشان می‌دهد (ساداتی، ۱۳۹۴). در نتیجه، نیاز است عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی به صورت جامعتر، استخراج شود. با توجه به اینکه در حال حاضر نبود یک واحد مستقل زیر نظر مدیریت به منظور کنترل، نظارت و شناسایی گلوگاه‌های فساد، در دستگاه‌های اجرایی نیاز به استقرار واحد حسابرسی داخلی در مؤسسات دولتی را الزامی نموده است.

۲. سؤالات پژوهش

۱. عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران کدام است؟
۲. اولویت عوامل شناسایی شده بر اثر بخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران چیست؟

۳. پیشینه پژوهش

اسدزاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "مدل مفهومی برای تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی" به این نتیجه دست یافتند که برنامه فراگیر حسابرسی داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی در تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی نقش زیربنایی دارد. زیوری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذی نفعان" به این نتیجه دست یافتند که همزمان با افزایش انتظارات ذی نفعان از حسابرسی داخلی، وجود عواملی که به کمک آنها بتوان ارزیابی مناسبی از چگونگی عملکرد حسابرسی داخلی داشت، بیش از پیش ضروری به نظر می رسد. رستمی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی" به این نتیجه دست یافتند که با توجه به شرایط محیطی حسابرسی داخلی در ایران و نیز عدم موفقیت سالهای اخیر در ایجاد تغییر در حسابرسی داخلی و بهره‌مندی از منافع آن ضرورت دارد ضمن با اهمیت شمردن ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در تدوین سیاستها، برنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و جذب و استخدام، چه در سطح کلان و توسط نهادهای قانونگذار و چه در سطح سازمانها و توسط مدیران ارشد و چه در سطح نهادهای آموزشی مانند دانشگاه‌ها و مراجع حرفه‌ای به این عوامل توجه شود. مشایخی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی" دریافتند که بر اساس دو گام کلی شامل گام اول تعیین عناصر کلیدی حسابرسی داخلی و گام دوم اعتبارسنجی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی می‌توان گفت که میان خدمات و نقش حسابرسی داخلی، روشهای حرفه‌ای و فرهنگ و روابط سازمانی با مفاهیم کلیدی حسابرسی داخلی الگوی ارائه شده در تحقیق تشابه بسیاری وجود دارد. مدجاجی شارلوت مسیندوانا و همکاران^۱ (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان "اثربخشی حسابرسی داخلی و پاسخگویی مالی در خزانه داری استانی آفریقای جنوبی" انجام دادند و دریافتند که حسابرسی داخلی می‌تواند پاسخگویی مالی را در تمام برنامه‌های هزینه‌های خزانه‌داری استانی در آفریقای جنوبی افزایش دهد. ادارات دولتی باید حسابرسی

1. Modjadji Charlotte Msindwana

داخلی را هم چون ابزار نظارتی ارزیابی پاسخگویی مالی و عملکرد عرضه خدمات بپذیرند؛ اما نه به منزله ابتکار تنبیهی. علاوه بر این، آموزشهای کارکنان حسابرسی داخلی می‌تواند در دستیابی به کنترل مالی دولت بسیار مؤثر باشد. سری رهایو^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "شاخصهای نقش حسابرسان داخلی و حمایت آنها از حکمرانی خوب" به این نتیجه دست یافتند که اجرای بهینه نقش حسابرسان داخلی مستلزم حمایت و متعهد بودن رهبران است. این ملزومات می‌تواند در قالب دادن اختیاراتی به حسابرسان برای کار مستقل و بهبود شایستگی او باشد. نقش حسابرسان داخلی دولت در حال تغییر و تبدیل به نقش مشاوره و سازمان دهنده تشکیلات است؛ اگر چه نقش آنها به عنوان ناظر برجسته‌تر است. حسابرسان داخلی باید این استقلال خود را مطابق با الگوی جدید در اجرای نقشها حفظ کنند. سرانجام باید اعتماد و شفافیت بین حسابرسان و حسابرسی شونده برای افزایش اثربخشی نقش حسابرسان داخلی به عنوان مشاور، بهبود یابد. محد نور و منصور^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "اندازه‌گیری اثر بخشی حسابرسی در بخش عمومی" دریافتند که سه بعد کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و مهارت حسابرسان داخلی، مهمترین عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی است. القوده و همکاران^۳ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان "عوامل بیرونی مؤثر بر اثربخشی حسابرسان داخلی در بخش عمومی اردن" انجام دادند و دریافتند که توانمندسازی مدیران ارشد و استقلال حسابرسی داخلی از عوامل تأثیرگذار در اثربخشی حسابرسی داخلی است. با توجه به این مطالب و با بررسی ادبیات نظری پژوهشهای داخلی، مشخص شد که در هیچ تحقیق داخلی، موضوع شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران بررسی نشده است، بنابراین چنین پژوهشی لازم و ضروری است.

۴. مبانی نظری پژوهش

چندین نظریه در زمینه حسابرسی داخلی برای توضیح عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی مانند نظریه سهامداران^۴ (کوتزی و اراسموس^۵، ۲۰۱۸)، نظریه مباشرت^۶ (بادارا^۷، ۲۰۱۴)،

1. Sri Rahayu
2. Mohd Noor, N. R. A., Mansor
3. Alqudahet al
4. Stakeholder Theory
5. Coetzee and Erasmus
6. Stewardship theory
7. Badara

نظریه وظایف^۱ (مخیتلی و کیوبه^۲، ۲۰۱۹) و نظریه نمایندگی^۳ (احمد^۴، ۲۰۱۵؛ کابویی و همکاران^۵، ۲۰۱۷؛ سوینکلز^۶، ۲۰۱۲) ارائه شده است. تمرکز مشترک نظریه های قبلی بر حسابرسی داخلی بر نظریه نمایندگی مبتنی است (احمد، ۲۰۱۳)؛ با این حال، میهرت و همکاران^۷ (۲۰۱۰) نتیجه گیری کردند که فرضیه نظریه نمایندگی صرفاً بر رابطه استاندارد مدیر- نماینده متمرکز است؛ بنابراین بر اساس آن نمی توان به تمام جوانب حسابرسی داخلی پرداخت. حسابرسی داخلی پیشرفته بر مبنای سه معیار اثربخشی، کارایی و اقتصاد ایجاد شده است (رایدلی^۸، ۲۰۰۸)؛ در عین حال، لنز^۹ (۲۰۱۳) استدلال کرد که اگر حسابرسی داخلی ناکارآمد باشد، اقتصادی بودن خدمات مهم نیست؛ چرا که بی ربطترین حوزه‌ها را می توان به روشی بسیار کارآمد حسابرسی کرد؛ از این رو، اثربخشی هم چون عامل کلیدی برای تحقق اهداف تلقی می شود (خالید و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۷)؛ پس اهداف حسابرسان داخلی بخش عمومی باید با اهداف نهادهای عمومی مطابقت داشته باشد که ممکن است به بهبود عملکرد و بهره وری آنها منجر شود. (بادارا^{۱۱}، ۲۰۱۴). در این زمینه، فرایند حسابرسی داخلی اثربخش می تواند سازمان را در دستیابی به اهداف خود با ارزیابی انطباق فعالیت‌های آن با مقررات، روشها و سیاستها ارزیابی، و افزایش اثربخشی سامانه کنترل داخلی و بررسی ابزارهای حفاظت از دارایی‌ها حمایت کند (ابوازا و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۵؛ آلیاس و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۹؛ دروگالاس و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۷؛ صالحی و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۳). سازمانی که بخش حسابرسی داخلی اثربخش ندارد با سردرگمی زیادی در فعالیت‌های خود روبه روست (التواجری و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۳). بنابراین، اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت

1. Role theory
2. Mokhitli and Kyobe
3. Agencytheory
4. Ahmad
5. Kabuye et al
6. Swinkels
7. Mihret et al
8. Ridley
9. Lenz
10. Khalid et al
11. Badara
12. Abuazaa et al
13. Alias et al
14. Drogalas et al
15. Salehi et al
16. Al-Twajiry et al

بسیار مطلوب است؛ زیرا ممکن است مؤسسات بخش دولتی را قادر به دستیابی به پیشرفت در فعالیتهای معمولی سازد (اونگبو و کیدا^۱، ۲۰۱۱). حسابرسی بخش عمومی به گونه‌ای است که دولت و دستگاه‌های اجرایی در برابر استفاده از منابعی که در اختیار آنها قرار می‌گیرد در برابر شهروندان و دیگر مراجع، مسئول و پاسخگو هستند. حسابرسی بخش عمومی به ایجاد زمینه مناسب کمک می‌کند و بر این انتظار تأکید می‌ورزد که دستگاه‌های اجرایی و مستخدمان دولت، وظایف خود را به شکلی اثربخش، کارا، با صرفه اقتصادی، اخلاق مدار و مطابق با قوانین و مقررات انجام می‌دهند (روضه‌ای، ۱۳۹۹).

البرشت و همکاران^۲ (۱۹۸۸) و کوتزی و اراسموس^۳ (۲۰۱۷) اعتقاد دارند که اثربخشی حسابرسان داخلی و نظارت، واقعیتی قابل اندازه‌گیری نیست؛ بلکه اثربخشی آن توسط خودارزیابی مدیران انجام می‌گیرد. بنابراین، موفقیت حسابرسی داخلی می‌تواند با انتظارات ذی‌نفعان تعیین شود. این امر نیازمند توسعه اقدامات نظام‌مند و اساساً معتبر برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی است (کوتزی و اراسموس، ۲۰۱۷؛ دیتین هوفر^۴، ۲۰۰۱ تلاش اولیه برای این کار توسط الزبان و گویلیام^۵ (۲۰۱۴) انجام گرفت. آنها در این زمینه، یک پرسشنامه برای استخراج بازخورد از هر واحد حسابرسی داخلی و نظارت در سازمان برای مدیران طراحی کردند و بر اساس پاسخ مدیران، اثربخشی وظایف حسابرسی داخلی را بررسی کردند. آنها در پژوهش خود از عوامل توانمندسازی مدیران ارشد، استقلال و پیچیدگی کار به عنوان عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی و نظارت نام بردند. پشتیبانی مدیریت، استخدام کارکنان با تجربه و آموزش دیده، تأمین منابع کافی، تقویت روابط با حسابرسان خارجی و داشتن واحد حسابرسی مستقل، مهمترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی است. شش بعد خدمات و نقش حسابرسی داخلی، مدیریت کارکنان، روشهای حرفه‌ای، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و روابط سازمانی و ساختارهای حاکمیتی (راهبردی)، ابعاد کلیدی فعالیت حسابرسی داخلی است. اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی بیشتر توسط اسناد و مدارک مشخص می‌شود که راهنمای ویژه بخشهای مختلف است و توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA)^۶ تدوین شده است؛ از جمله این موارد می‌توان به

1. Unegbu and Kida

2. Albrecht et al

3. Coetzee, P. and Erasmus

4. Dittenhofer

5. Alzeban and Gwilliam

6. Institute of Internal Auditors Global

راهنماییهای به کارگیری نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و الگوی توان حسابرسی داخلی (CM-IA) اشاره کرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹).

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) اعتقاد دارند که کیفیت حسابرسی داخلی شامل کیفیت ورودیهای آن (ویژگیهای منابع انسانی، استقلال، بیطرفی، سرمایه‌گذاری، منابع و ...) کیفیت اجرای عملیات یا فرایند حسابرسی داخلی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات، اطلاعات و ارتباطات و ...)، کیفیت خروجیهای حسابرسی داخلی (یافته‌ها، پیشنهادهای و گزارشهای حسابرسی داخلی)، کیفیت نتایج حسابرسی داخلی (ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، اثربخشی حسابرسی داخلی، پیامدهای مالی و ...) و عوامل زمینه‌ای (عوامل بستر و خاص شامل ویژگیهای سازمان، نظام راهبری سازمان، وضعیت کنترل‌های داخلی، نگاه و فلسفه مدیریت و نیز شرایط عام از قبیل وضعیت آموزش در ایران، وضعیت راهبری شرکتی در ایران، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، تعامل با جامعه بین المللی و ...) است.

۵. روش شناسی پژوهش

پژوهش از دید هدف، کاربردی، و از لحاظ روش و ماهیت آن، پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش تمام خبرگان، استادان دانشگاه، مدیران و کارشناسان حسابرسی در استان تهران هستند که بر اساس ویژگیهای آگاهی عمیق و داشتن دانش تخصصی در زمینه موضوع پژوهش انتخاب شده‌اند. این پژوهش به شیوه کیفی و با بهره‌گیری از رویکرد داده بنیاد در گام اول و کمی با روش AHP در گام دوم انجام شده است. در پژوهش از رویکرد گراند تئوری استفاده شده است. این رویکرد به طور فزاینده‌ای، رویکرد کیفی ترجیحی در محیط مطالعات حسابداری پذیرفته شده است (گورد^۱، ۲۰۰۸). در واقع، رویکرد گراند تئوری، رویکرد ساختارمند جمع آوری، مدیریت و تجزیه و تحلیل داده‌ها است. تأکید روش شناختی رویکرد گراند تئوری بر ظهور تفسیرها و معانی خود‌باز یگران با حداقل مداخله پژوهشگر است. در این رویکرد از طریق مقایسه پیوسته، کدگذاری و تجزیه و تحلیل مصاحبه و مشاهده داده‌ها، نظریه‌ای پدیدار می‌شود که بر اساس این داده‌ها پایه گذاری شده است (داگلاس^۲، ۲۰۰۳).

1. Gurd

2. Douglas

۱-۵. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

نمونه پژوهش در مرحله اول با شرکت ۱۶ نفر خبره به شیوه هدفمند و روش گلوله برفی از صاحب نظران حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انتخاب، و داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته جمع آوری، و براساس روش کدگذاری استراوس و کوربین^۱ تحلیل شد. در مرحله دوم با انتخاب ۱۶۵ نفر به صورت هدفمند و در دسترس از خبرگان و کارشناسان از طریق پرسشنامه داده‌های مرحله اول برای ارزیابی و تعیین وزن هر یک از مؤلفه‌ها و ابعاد از روش آنالیز سلسله مراتبی فازی (AHP) استفاده گردید.

۲-۵. شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی بر اساس رویکرد گراند تئوری

۱-۲-۵. جمع آوری داده‌ها

سه دسته اصلی داده در پژوهشهای گراند تئوری هست: داده‌های میدانی (یادداشتها)، داده‌های مصاحبه و هر ادبیات موجودی که ممکن است برای تحقیق مفید باشد. داده‌ها باید دقیق جمع آوری شود و چندین بار از دیدگاه‌های مختلف به منظور توسعه دقیقتر توضیحات موضوع مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. در اینجا داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته با خبرگان انجام گرفت و فرایند مصاحبه تا جایی ادامه یافت که در رابطه با شاخصهای استخراج شده اجماع نظر کلی به دست آمد.

۲-۲-۵. کدگذاری

کدگذاری نتیجه طرح سؤال و دادن پاسخهای موقت در مورد شاخصها و روابط آنهاست. با استفاده از فرایند کدگذاری، تمایز ابعاد و نیز ابعاد فرعی ایجاد می‌شود. پارادایم کدگذاری در اصل توسط استراوس^۲ (۱۹۸۷) بیان، و توسط استراوس و کوربین^۳ (۱۹۹۰) اصلاح شد. این پارادایم نشان دهنده عملیاتی است که با کمک آنها داده‌ها مفهوم سازی می‌شود و به روشی جدید کنار هم قرار می‌گیرد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در پارادایم نظریه زمینه‌ای سه نوع کدگذاری ارائه می‌شود که عبارت است از کدگذاری باز^۴، کدگذاری محوری^۵ و کدگذاری انتخابی^۶.

1. Strauss, A.&Corbin

2. Strauss

3. Strauss and Corbin

4. Open Coding

5. Axial Coding

6. Selective Coding

کدگذاری باز شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌شود. کدهای این مرحله، اساس تجمیع مفاهیم مرحله بعدی را تشکیل می‌دهد. در واقع این کدها، شامل نام یا برچسب‌هایی است که توسط پژوهشگر به رویدادها، فعالیتها، عملکردها، روابط، زمینه‌ها، تأثیرات و نتایج تعلق می‌گیرد. این کدگذاری اولیه مستلزم بررسی دقیق داده‌ها است. این امر مستلزم تجزیه و تحلیل کلمه به کلمه، خط به خط و عبارت به عبارت است. هدف کدگذاری باز برچسب‌گذاری نامحدود به همه داده‌ها و اختصاص کدهای نمایشی و مفهومی به هر شاخصی است که در داده‌ها برجسته شده است. کدگذاری باز امکان مقایسه وقایع و پدیده‌های مشابه و متضاد را با یکدیگر فراهم می‌آورد و در مواردی که مشابه است امکان کدگذاری ترتیبی را فراهم می‌کند. با مصاحبه چندباره و در نتیجه مقایسه شاخصی که قبلاً کدگذاری شده است با شاخصی که بر اساس داده جدید شکل گرفته است بتدریج شاخصهای نهایی استخراج می‌شود. در پژوهش نتایج کدگذاری باز در قالب ۱۰۴ شاخص استخراج شد.

۵-۲-۲. کدگذاری محوری

کدگذاری محوری پس از کدگذاری باز انجام می‌گیرد. زمانی که کدگذاری باز اولیه انجام شد، محقق داده‌ها را دوباره دسته بندی می‌کند. کدگذاری محوری روابط کدهای باز را به منظور توسعه کدهای اصلی مشخص می‌سازد. کدهای اصلی همانند مجموعه‌ای از نزدیکترین کدهای باز به هم مرتبط است که شواهد پشتیبانی از این مشابهت، قوی است. نتایج کدگذاری باز این پژوهش در قالب ۱۴ مؤلفه و ۱۰۴ شاخص در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): کدگذاری محوری و استخراج مؤلفه های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ردیف	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
۱	مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به حیطه وظایف	پاسخگویی نسبت به تصمیم ها و خط مشی ها
۲		پاسخگویی به برنامه ها (اثر بخشی و نتایج)
۳		پاسخگویی به عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)
۴		پاسخگویی نسبت به فرایند کار (مانند چرخه دریافت در آمدها)
۵		پاسخگویی به التزام و مشروعیت (رعایت قوانین و مقررات در انجام کار)
۶		استقرار فرهنگ پاسخگویی و اصلاح انگاره مدیران، ناظران و مردم
۷		ارتقای پاسخگویی سامانه‌های بخش عمومی
۸		تأثیرگذاری بر تعداد زیاد ذی نفعان در بخش عمومی
۹		نبود شاخصهای معین عملکردی و پاسخگویی در بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی
۱۰	گزارشگری مالی اثربخش و قابل اتکا	بهبود فرایند گزارشگری مالی در بخش عمومی
۱۱		کاهش زمان تهیه و ارائه صورتهای مالی و صورتحساب نهایی دستگاه‌های اجرایی
۱۲	تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات	برطرف شدن نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان
۱۳		اطمینان از تحقق اهداف برنامه ریزی شده
۱۴		افزایش اعتماد شهروندان از طریق بهبود عرضه خدمات در بخش عمومی
۱۵		افزایش شفافیت و برآورده کردن انتظارات ذی نفعان در بخش عمومی
۱۶		ارتقای اهداف عملیاتی حسابرسی
۱۷	رعایت قوانین، مقررات و ضوابط در اجرای فرایندها	افزایش توان اتکای صورتهای مالی
۱۸		کمک به حسابرسی مستقل و نظارت مالی و عملیاتی برون سازمانی
۱۹		افزایش شفافیت در اهداف و مأموریت سازمانی و ایجاد ساز و کار مناسب برای بررسی نتایج تحقق اهداف
۲۰		تخصیص بهینه منابع و چگونگی مصرف در بخش عمومی
۲۱		کاهش هزینه های فرصت و نمایندگی

ادامه جدول (۱): کدگذاری محوری و استخراج مؤلفه های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ردیف	مؤلفه ها	شاخص ها
۲۲	رعایت قوانین، مقررات و ضوابط در اجرای فرایندها	پیوند منابع مالی با جنبه های عملیاتی
۲۳		تقسیم بندی خروجیهای سازمانی
۲۴		افزایش کیفیت تصمیم گیری مدیران و عملکرد گرا شدن آنها
۲۵		افزایش کارایی و اثربخشی عملیاتی و پاسخگو شدن آنها
۲۶	روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی	تأکید بر نقش ذی حسابان در ارتقای حسابرسی داخلی در بخش عمومی
۲۷		تأکید بر نقش حسابرسان دیوان محاسبات در ارتقای حسابرسی داخلی در بخش عمومی
۲۸		رعایت استاندارد های حسابداری بخش عمومی
۲۹	ساز و کار پیشنهاد بهبود فرایندها	حسابرسی داخلی موجب شفافیت انضباط مالی و صحت و اعتبار بخشی به اقلام صورتهای مالی می شود.
۳۰		حسابرسی داخلی سبب بهبود حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی فرایندها می شود.
۳۱		ارتقای نقش حسابرسان داخلی در بخش عمومی برای ارتقاء کیفیت اطلاعات
۳۲		تصمیم گیری آسان مدیران
۳۳		اعتباربخشی به برودادهای سامانه مالی
۳۴		اطمینان از تحقق برنامه هایی با اثربخشی بیشتر از طریق کنترل فعالیتها
۳۵		استقلال حسابرسی
۳۶	جداسازی واحد حسابرسی داخلی از دیگر فعالیتهای سازمان	
۳۷	کنترل داخلی و مدیریت خطر	بهبود فرایندهای کنترلی
۳۸		به حداقل رساندن خطر برای مدیریت
۳۹		پیشگیری، کشف و افشای ضعفهای مهم کنترل داخلی
۴۰		جلو گیری از فساد مالی
۴۱		بهبود سلامت اداری و افزایش سطح آگاهی سازمانی

ادامه جدول (۱): کدگذاری محوری و استخراج مؤلفه های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ردیف	مؤلفه ها	شاخص ها
۴۲	کنترل داخلی و مدیریت خطر	ارتقای مدیریت هزینه ها و سلامت مالی اداری
۴۳		ارتقای کنترلهای داخلی و افزایش کیفیت گزارشهای مالی
۴۴		طراحی و نظارت مؤثر و مداوم بر کنترلهای داخلی
۴۵		گزارش و اظهار نظر صریح درباره کارایی سامانه های کنترل داخلی
۴۶		قابل اتکا شدن بهای تمام شده فعالیتها و خدمات در بخش عمومی
۴۷		کفایت نقش بازدارندگی کنترلهای داخلی در برابر سوءاستفاده کنندگان احتمالی
۴۸		گزارش نقاط قوت و ضعف کنترلهای داخلی در جهت پیشگیری یا آشکار کردن اشتباهات
۴۹		مشخص کردن حوزه های فاقد کنترل داخلی و یا عدم اجرای صحیح کنترل
۵۰		ارائه هشدار های بموقع به مدیریت در راستای پیشگیری از اشتباهات
۵۱		شناسایی و گزارش فرصتهای بهبود فرایندها
۵۲		کاهش زمان حسابرسی رعایت
۵۳		هنگام اجرای کار، موارد اشکال شناسایی، و به مدیریت پیشنهاد اصلاح می شود.
۵۴		اطمینان از ثبت صحیح و بموقع رویدادهای مالی
۵۵		نظارت مالی، عملیاتی و قوانین و مقررات
۵۶	ارزیابی اطلاعات و ارتباطات	
۵۷	ارزیابی خطر	
۵۸	ارزیابی نظارت مالی	
۵۹	ارزیابی نظارت عملیاتی	
۶۰	ارزیابی هزینه های فرصت و ترک فعل	
۶۱	کنترل فناوری اطلاعاتی و امنیت نرم افزاری	

ادامه جدول (۱): کدگذاری محوری و استخراج مؤلفه های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ردیف	مؤلفه ها	شاخص ها
۶۲	نظارت مالی، عملیاتی و قوانین و مقررات	جلوگیری از حیف و میل شدن بیت المال و کاهش فساد
۶۳		پیشگیری از فساد و شناخت گلوگاه های مفسده خیز در دستگاه های اجرایی
۶۴		شناسایی ضعفها در کنترل داخلی
۶۵		پیشگیری و کشف تقلب و فساد
۶۶		مشارکت در تدوین شاخصهای ارزیابی عملکرد
۶۷		افزایش کارایی و اثربخشی فرایندها و نتایج
۶۸		جلوگیری از اشتباهات مکرر
۶۹		ارتقای سطح حفاظت از داراییها
۷۰		همکاری با ارگانهای نظارتی
۷۱	گزارش حسابرسی داخلی در بر گیرنده خطرهای با اهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی است.	
۷۲	دسترسی نامحدود به مدارک، مستندات و داراییها	
۷۳	رعایت قوانین و مقررات در فعالیتهای دستگاه اجرایی	
۷۴	نبود قوانین صریح و یکپارچه در ارتباط با مقوله پاسخگویی	
۷۵	اصلاح قوانین و بازنگری در قوانین مالی و محاسباتی	
۷۶	تصویب قوانین و مقررات الزام آور و دایمی در حوزه پاسخگویی	
۷۷	عدم الزام در قوانین برای اجرای حسابرسی داخلی بخش عمومی	
۷۸	نبود ساز و کار مناسب برای پیگیری اجرای قوانین و ارزیابی نتایج	
۷۹	قدرت محوری سازمانی و ساختار غیر پاسخگو	
۸۰	عدم محدودیت زمانی برای حسابرسی داخلی در بخش عمومی (با توجه به قوانین و مقررات)	
۸۱	الزامات قانونی برای استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی	
۸۲	زیرساختهای قانونی فراهم شود؛ نقش، اختیارات و وظایف حسابرسی داخلی تدوین می شود.	
۸۳	تعدد مراجع نظارتی و تعارض بین وظایف آنها	

ادامه جدول (۱): کدگذاری محوری و استخراج مؤلفه های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ردیف	مؤلفه ها	شاخص ها	
۸۴	توسعه فعالیتهای حسابرسی داخلی	چگونگی استقرار واحد حسابرسی داخلی	
۸۵		محدود نبودن حسابرسی داخلی به زمان (مقطع زمانی ندارد)	
۸۶		محدودیت حوزه رسیدگی ندارد (مالی، رعایت.....)	
۸۷		نسبت به حسابرسی مستقل کارایی بیشتری دارد.	
۸۸		حسابرسی مستقل بعد از رویدادهای مالی انجام می پذیرد؛ اما حسابرسی داخلی همزمان با اجرای رویدادهای مالی.	
۸۹		حسابرسی داخلی به یک نوع حسابرسی محدود نیست.	
۹۰		بصیرت و ارزیابی بیطرفانه در قضاوتها	
۹۱		ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان بخشی به فعالیتهای در بخش عمومی	
۹۲		آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی	نبود شناخت و بینش صحیح از حسابرسی داخلی در بخش عمومی
۹۳			ساختار سازمانی نامناسب و دشواری اصلاح
۹۴	مدیریت مطلوب داراییها و بدهیها		
۹۵	شناسایی و حذف فعالیتهای فاقد ارزش افزوده در سازمانهای بخش عمومی		
۹۶	عرضه خدمات مشاوره و اطمینان بخش به مدیریت		
۹۷	حسابرسی داخلی با کنترل فرایندها سبب خدمات مشاوره ای می شود.		
۹۸	حسابرسی داخلی از طریق اجرای راهبردها، کنترل کیفیت، کاهش هزینه ها به مدیریت مشاوره می دهد.		
۹۹	ضعف دانش مالی مدیران و عدم شناخت کافی از مزایای استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی		
۱۰۰	ایجاد و توسعه زیرساختها		تشکیل کمیته حسابرسی داخلی در بخش عمومی
۱۰۱		ایجاد تغییر در نقش و کارکرد حسابرسی	
۱۰۲		ضعف زیر ساختهای فناوری	
۱۰۳	تهیه و تدوین بسته های راهنما	وجود شیوه نامه به منظور فعالیت واحد حسابرسی داخلی	
۱۰۴		استقلال سازمانی واحد حسابرسی داخلی	

کدگذاری انتخابی، آخرین مرحله فرایند نظریه پردازی داده بنیاد است که به توسعه نظریه نهایی می‌انجامد. طی فرایند کدگذاری انتخابی، یک مقوله محوری واحد انتخاب می‌شود و همه مقوله‌های دیگر به این مقوله محوری برمی‌گردد (عباسپور و همکاران، ۱۴۰۰). کدگذاری انتخابی، مستلزم انتخاب کد هسته کانونی^۱ یعنی پدیده مرکزی است که از فرایند کدگذاری محوری پدید آمده است. دیگر کدهای اصلی مشتق شده از فرایند کدگذاری محوری باید به شیوه‌هایی، چه مستقیم چه غیرمستقیم در ارتباط باشد. این کدها را می‌توان نمایانگر زمینه، شرایط، کنش‌ها، تعاملات و نتایج طبقه بندی کرد؛ به این ترتیب، چارچوب نظری را از مفاهیم مرتبط با یکدیگر می‌توان با نشان دادن روابط موضوعی بین مفهوم مرکزی توسعه داد؛ یعنی کد هسته کانونی نشان‌دهنده پدیده مرکزی شناسایی شده است در پاسخ به این سؤالها "فعالیت اصلی در اینجا چیست؟" مفاهیم شرطی یا تأثیرگذار کدام است؟ چه چیزهایی قابل مشاهده است و به طور کلی پیامدها و هر گونه مفاهیم و متغیرهای مداخله‌گر چیست؟ که با آنها دیگر کدهای مفهومی شناسایی شده است.

۶. یافته‌های پژوهش

در جدول (۲) نتایج کدگذاری انتخابی شامل پنج بعد مؤثر بر اثربخشی مسابرسی داخلی در بخش عمومی ارائه شده است:

جدول (۲): کدگذاری انتخابی و استخراج ابعاد مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

ابعاد	مؤلفه ها
مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی	مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به حیطه وظایف
	گزارشگری مالی اثربخش و قابل اتکا
اطمینان بخشی فرایندها و عملیات	تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات
	رعایت قوانین، مقررات و ضوابط اجرای فرآیندها
ساز و کارها و فرایندهای مشاوره ای	روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی
	استقلال حسابرسی
	ساز و کار پیشنهاد بهبود فرایندها
ارزیابی کنترل‌های داخلی	کنترل داخلی و مدیریت خطر
	نظارت مالی، عملیاتی و قوانین و مقررات
	همکاری با ارگانهای نظارتی
	توسعه فعالیتهای حسابرسی داخلی
ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج	آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی
	ایجاد و توسعه زیرساختها
	تهیه و تدوین بسته های راهنما

بر این اساس، ابعاد و مؤلفه های کلیدی فعالیت حسابرسی داخلی به شرح ذیل مورد اجماع خبرگان قرار گرفت:

الف) بعد مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی

شامل مؤلفه‌های ۱. مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به حیطه وظایف ۲. گزارشگری مالی اثربخش و قابل اتکا. مدیران بخش عمومی به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی خود در برابر مردم و نمایندگان آنها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. در این زمینه، آگاهی کافی بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه لازم را برای طراحی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر پاسخگویی فراهم می‌سازد.

ب) بعد اطمینان بخشی فرآیندها و عملیات

شامل مؤلفه‌های ۱. تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات رعایت قوانین، مقررات و ضوابط اجرای فرایندها. حسابرسی داخلی باید به بررسی انطباق برنامه‌ها، طرحها، فرایندها، سیاستها و هدفهای سازمان با قوانین و مقررات بپردازد. در واقع حسابرسی داخلی می تواند اقدامی مؤثر در راستای اجرای قانون سلامت اداری در مؤسسات و سازمانها باشد و نقش ارزنده‌ای در شناسایی و مبارزه با فساد در نهادهای مختلف داشته باشد و سبب اطمینان از راهبری سازمان در راستای هدفهای راهبردی، عملیاتی و مالی شود.

پ) بعد ساز و کارها و فرایندهای مشاوره‌ای

شامل ۱. روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی ۲. استقلال حسابرسی ۳. سازوکار پیشنهاد بهبود فرایندها. سازمانهای امروزی در محیط بسیار متغیر و پیچیده داخلی و بین المللی با چالشهای گوناگونی از جمله شفافیت و پاسخگویی بیشتر، منابع مالی محدود، افزایش وظایف و فعالیتهای، تغییرات پرسرعت فناوری و ... رو به رو هستند. بنابراین تشکیل واحدی جدا و چابک الزامی است که وظیفه کنترل فعالیتهای را در سازمانها انجام دهد.

ت) بعد ارزیابی کنترل‌های داخلی

شامل ۱. کنترل داخلی و مدیریت خطر ۲. نظارت مالی، عملیاتی و قوانین و مقررات ۳. همکاری با ارگانهای نظارتی ۴. توسعه فعالیتهای حسابرسی داخلی. حسابرسی داخلی نقش با اهمیتی در افزایش سامانه کنترل داخلی، بهبود فرایند مدیریت خطر و رضایتمندی افراد و ارگانهای نظارتی دارد و سبب ارتقای سامانه مسئولیت پذیری مدیران اجرایی و کارمندان در برابر مردم می‌شود. حسابرسی داخلی در تدوین روشهای کنترل داخلی مانند کنترل داخلی مالی و غیرمالی، استقرار سامانه کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سامانه کنترل داخلی، نقش اساسی و کلیدی دارد و در این زمینه، سامانه‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و نیز نظارت ویژه را در دامنه کار خود قرار می‌دهد و به توسعه فعالیتهای و وظایف حسابرسی داخلی توجه ویژه‌ای دارد و رهنمودهایی را در راستای اصلاح قوانین و مقررات ارائه می‌کند.

ث) بعد ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج

شامل مؤلفه‌های ۱. آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی ۲. ایجاد و توسعه زیرساختها ۳. تهیه و تدوین بسته‌های راهنما. مدیران با دریافت آموزش و نیز استفاده از نتایج فعالیت حسابرسی داخلی در جهت بهبود و تحقق اهداف سازمان و اصلاح عملکردها اقدام می‌کنند. در واقع بخش

حسابرسی داخلی در سازمان در تلاش است با ایجاد و توسعه زیرساختها و تهیه و تدوین بسته‌های راهنما، خدمات قابل اعتماد، هدفمند و بیطرفانه‌ای را برای مدیران اجرایی، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی فراهم سازد.

۱-۶. رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران (روش آنالیز سلسله مراتبی فازی (AHP)

پس از دستیابی به ابعاد و مؤلفه‌ها باید وزن هر یک از معیارها ارزیابی تا مشخص شود از بین ابعاد و مؤلفه‌های موجود کدام یک اهمیت بیشتری دارد. برای ارزیابی وزن مؤلفه‌ها از روش تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی (AHP) استفاده می‌شود.

همان طور که در این پژوهش نشان داده شد ۱۴ مؤلفه به عنوان مؤلفه‌های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی مفهوم سازی شد. در این مرحله مؤلفه‌های انتخاب شده برای مقایسه زوجی در اختیار خبرگان قرار داده شد تا اهمیت هر مؤلفه را نسبت به مؤلفه‌های دیگر بر اساس عبارت کلامی ارائه شده در جدول (۳) مشخص سازند.

جدول (۳): عبارتهای کلامی برای مقایسه زوجی برای بیان درجه اهمیت

مقیاس عدد فازی	عدد فازی	متغیر زبانی
(۱ ۱ ۱)	۱	برابر
(۱ ۲ ۳)	۲	برتری خیلی کم
(۲ ۳ ۴)	۳	کمی برتر
(۳ ۴ ۵)	۴	برتر
(۴ ۵ ۶)	۵	نسبتاً خوب
(۵ ۶ ۷)	۶	خوب
(۶ ۷ ۸)	۷	خیلی خوب
(۷ ۸ ۹)	۸	عالی
(۸ ۹ ۱۰)	۹	برتری مطلق

در این مطالعه از وزن دهی معیارها استفاده شد. مقایسه‌های زوجی با استفاده از جدول (۳) توسط متخصصان صورت گرفت. پس از جمع آوری پرسشنامه‌های تکمیل شده توسط خبرگان به همراه ماتریس مقایسات زوجی، پردازش اولیه اطلاعات با نرم افزار Excel انجام، و ضرایب هر یک از ماتریس‌های مقایسه زوجی با استفاده از نرم افزار تجزیه و تحلیل AHP محاسبه شد که

نتایج آن در جدول (۴) ارائه شده است. میزان ناسازگاری در این مطالعه ۰/۰۳۸۲ بود که از حد قابل قبول ۰/۱ کمتر، و مناسب است.

جدول (۴): اهمیت نهایی و اولویت بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

رتبه ابعاد	وزن ابعاد	رتبه مؤلفه	وزن مؤلفه	مؤلفه	ابعاد
۴	۰/۰۸۹۵۸۲	۶	۰/۰۶۵۱۷۲۴۱	مسئولیت پذیری و پاسخگویی به حیطه وظایف (a1)	بعد مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی
		۱۰	۰/۰۲۴۴۰۹۷۱	گزارشگری مالی اثربخش و قابل اتکا (a2)	
۵	۰/۰۵۱۴۵۴	۱۴	۰/۰۱۲۰۶۲۸۸	تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات (b1)	بعد اطمینان بخشی فرآیندها و عملیات
		۸	۰/۳۹۳۹۱۰۷	رعایت قوانین، مقررات و ضوابط اجرای فرایندها (b2)	
۱	۰/۳۸۴۸۶۱	۷	۰/۰۴۷۵۶۱۰۶	روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی (c1)	بعد ساز و کارها و فرایندهای مشاوره‌ای
		۱	۰/۲۵۲۸۷۶۲۴	سازوکار پیشنهاد بهبود فرایندها (c2)	
		۵	۰/۰۸۴۴۲۳۷۷	استقلال حسابرسی (c3)	
۲	۰/۲۷۲۶۷۳	۳	۰/۱۳۳۱۳۹۱۶	کنترل داخلی و مدیریت خطر (d1)	بعد ارزیابی کنترل‌های داخلی
		۱۲	۰/۰۱۶۷۰۶۸۶	نظارت مالی، عملیاتی و قوانین و مقررات (d2)	
		۴	۰/۱۰۹۴۷۷۳۸	همکاری با ارگانهای نظارتی (d3)	
		۱۳	۰/۰۱۳۳۴۹۱۵	توسعه فعالیتهای حسابرسی داخلی (d4)	

ادامه جدول (۴): اهمیت نهایی و اولویت بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی

رتبه ابعاد	وزن ابعاد	رتبه مؤلفه	وزن مؤلفه	مؤلفه	ابعاد
۳	۰/۲۰۱۴۳	۲	۰/۱۵۱۷۴۴۴۹	آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی (e۱)	ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج
		۱۱	۰/۰۱۹۹۵۳۵۹	ایجاد و توسعه زیرساختها (e۲)	
		۹	۰/۰۲۹۷۳۲۲۳	تهیه و تدوین بسته‌های راهنما (e۳)	
-	۱/۰۰	-	۱/۰۰	-	مجموع

با توجه به جدول (۴) مؤلفه‌های سازوکار پیشنهاد بهبود فرایندها با وزن ۲۵ درصد، آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی با وزن ۱۵ درصد و کنترل داخلی و مدیریت خطر با وزن ۱۳ درصد بیشترین وزن را به خود اختصاص داد و به ترتیب در اولویت اول تا سوم قرار گرفت و مؤلفه تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات با وزن ۱ درصد کمترین وزن را به خود اختصاص داد و کمترین اهمیت و اولویت را دارد. نتایج مربوط به دیگر اوزان مؤلفه‌ها در جدول (۴) ارائه شده است.

بر اساس وزنهای مربوط به هر یک از ابعاد نیز مشخص شد که بعد سازوکارها و فرایندهای مشاوره‌ای با وزن ۳۸ درصد، بعد ارزیابی کنترل‌های داخلی با وزن ۲۷ درصد و بعد ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج با وزن ۲۰ درصد به ترتیب بیشترین وزن را به خود اختصاص داد و در اولویت‌های اول تا سوم از نظر اهمیت قرار گرفت. هم چنین ابعاد مسئولیت پاسخگویی با وزن حدود ۹ درصد و بعد گزارشگری مالی و اطمینان بخشی فرایندها و عملیات با وزن ۵ درصد کمترین وزن‌ها را به خود اختصاص داد و به ترتیب در اولویت چهارم و پنجم از نظر اهمیت قرار گرفت.

۷. نتیجه‌گیری

نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه اخیر اهمیت روزافزونی یافته است؛ چرا که تصدیگری دولت و تغییرات پیوسته در نهادهای عمومی با سرعت در حال وقوع است. امروزه مدیران بخش عمومی با محیطی پیچیده و همراه با چالش روبه رو هستند؛ با وجود این، مدیران بخش عمومی، دامنه‌ای از سازوکارهای در دسترس را برای کمک به ایفای مسئولیت

خود دارند. بنابراین با توجه به اهمیت و ضرورت موضوع در این پژوهش تلاش شد ابعاد مؤثر بر حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران استخراج شود. بر این اساس، ابعاد و مؤلفه‌های کلیدی برای فعالیت حسابرسی با استفاده از روش داده بنیاد مورد اجماع نظر خبرگان قرار گرفت که شامل ۱۰۴ شاخص، ۱۴ مؤلفه و ۵ بعد بود.

در مرحله بعدی با استفاده از شیوه AHP فازی، وزن هر یک از ابعاد و مؤلفه‌ها مشخص شد. بر اساس نتایج این روش، بعد سازوکارها و فرایندهای مشاوره‌ای با وزن حدود ۳۹ درصد و مؤلفه سازوکار پیشنهاد بهبود فرایندها با وزن ۲۵ درصد از بیشترین اولویت و اهمیت و بعد اطمینان بخشی فرایندها و عملیات با وزن ۵ درصد و مؤلفه تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات با وزن ۱ درصد کمترین وزن را بین ابعاد و مؤلفه‌ها به خود اختصاص داد و کمترین اهمیت و اولویت را پیدا کرد.

به طور کلی بر اساس نتایج پژوهش مشخص شد که حسابرسی داخلی نقش با اهمیتی در افزایش سامانه کنترل داخلی، بهبود فرایند مدیریت خطر و رضایتمندی افراد و ارگانهای نظارتی دارد و سبب ارتقای سامانه مسئولیت پذیری مدیران اجرایی و کارمندان در برابر مردم می‌شود. حسابرسی داخلی در تدوین روشهای کنترل داخلی مانند کنترل داخلی مالی و غیرمالی، استقرار سامانه کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سامانه کنترل داخلی، نقش اساسی و کلیدی دارد و در این زمینه، سامانه‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و نیز نظارت ویژه را در دامنه کار خود قرار می‌دهد و به توسعه فعالیتها و وظایف حسابرسی داخلی توجه ویژه‌ای دارد و رهنمودهایی را در راستای اصلاح قوانین و مقررات ارائه می‌کند. در این زمینه الزبان و گوالیام (۲۰۱۴) در پژوهش مشابه نتیجه‌گیری کردند که پنج بعد پشتیبانی مدیریت، استخدام کارکنان با تجربه و آموزش دیده، تأمین منابع کافی، تقویت روابط با حسابرسان خارجی و داشتن یک واحد حسابرسی مستقل، مهمترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی است که با یافته‌های پژوهش همخوانی دارد. محد نور و منصور (۲۰۲۰) با اجرای مطالعه‌ای پیمایشی بین ۲۰۳ حسابرسان داخلی دریافتند که سه بعد کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و مهارت حسابرسان داخلی، مهمترین عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی است. توانمندسازی مدیران ارشد و استقلال حسابرسی داخلی نیز عواملی بود که در تحقیق القوده و همکاران (۲۰۱۹) عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی تلقی شد که با یافته‌های پژوهش همخوانی دارد. حسابرسان داخلی باید به بررسی و ارزیابی اثربخش بودن فعالیتها و حسابرسی داخلی در بخش عمومی بپردازند و نتایج آن را به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره

گزارش کنند. در واقع حسابرسی داخلی سازوکاری است که از طریق اطمینان بخشی نسبت به اثربخش بودن کنترل‌های داخلی و دیگر فعالیت‌های حسابرسی، نقش با اهمیتی در نظارت و نیز پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی در بخش عمومی ایفا می‌کند. در واقع حسابرسی داخلی از طریق رویکردی منظم به ارزیابی و بهبود اثربخشی فعالیت‌های حاکمیتی، کنترلی و مدیریت خطر می‌پردازد و به بخش عمومی در دستیابی به اهدافش یاری می‌رساند.

۸. پیشنهادهای کاربردی

- پیشنهاد می‌شود با استفاده از شاخصها و رتبه بندی مؤلفه‌های این پژوهش و مستند به ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، که وزارت امور اقتصادی و دارایی را مکلف به نظارت مالی بر هزینه وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی کرده است، هر چه سریعتر خزانه داری کل کشور نسبت به تهیه و اجرای شیوه نامه استقرار واحد حسابرسی داخلی در وزارتخانه‌ها و نهادهای عمومی اقدام کند.

- پیشنهاد می‌شود با استفاده از رتبه بندی ابعاد و مؤلفه‌های این پژوهش، مراجع نظارتی به منظور ارزیابی کنترل‌های داخلی، که در حال حاضر در دستگاه‌های اجرایی به کار گرفته می‌شود، دستورالعمل اجرایی ارائه کنند.

۹. سپاسگزاری

در پایان این مقاله لازم است از تمام کسانی که در این پژوهش به ما کمک کردند، سپاسگزاری شود.

- اسدزاده، حمید و نیکبخت، محمدرضا. (۱۴۰۰). مدل مفهومی برای تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، آماده انتشار. قابل بازیابی از: jmaak.srbiau.ac.ir
- رستمی، امین؛ ودیعی، محمدحسین و باقرپور ولاشانی. (۱۳۹۸)، تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، ج ۱۱، ش ۴۱، ص ۷۰-۱۰۲. قابل بازیابی از: <https://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-1800-fa.pdf>
- روضه ای، منصور. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا، فصلنامه نظارت و بازرسی، ش ۵۱، بهار ۱۳۹۹، ص ۳۳-۵۶. قابل بازیابی از: http://si.jrl.police.ir/article_94676.html
- زیوری کامران، محمد جعفر و فخاری، حسین. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر دینفعان، فصلنامه حسابداری مالی، س ۱۶، ش ۶۴، ص ۸۱-۱۱۱. قابل بازیابی از: https://qjma.atu.ac.ir/article_10957.html
- ساداتی، سیده آزاده (۱۳۹۴). بررسی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). تهران: دانشگاه الزهرا.
- عباسپور، عباس؛ ابوسعیدی مقدم و تقوی فرد، محمد تقی. (۱۴۰۰) در جستجوی راهبردهای اثربخش برای بهبود سلامت نظام مالی بانکهای ایران، فصلنامه نظارت و بازرسی، ش ۵۶، تابستان ۱۴۰۰، ص ۷۹-۱۰۲. قابل بازیابی از: <https://www.sid.ir/paper/413593/fa>
- مشایخی، بیتا و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷)، شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، ش ۱، صص ۱۵۸-۱۳۵. قابل بازیابی از: <https://www.sid.ir/paper/8288/fa>
- باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم و محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، س ۹، ش ۳۴، صص ۱۴۳-۱۲۷. قابل بازیابی از: https://jmaak.srbiau.ac.ir/article_16137.html
- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابرسی، س ۱۷، ش ۶۹، ص ۵۷-۵. قابل بازیابی از: <https://www.sid.ir/paper/511125/fa#downloadbottom>

- Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K. and Best, P. (2015), "The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Nos 6/7, pp. 560-581.
- Ahmad, H. N. (2013), "Internal audit effectiveness in Malaysian local authorities: internal auditors' perspectives", unpublished doctoral thesis, University Utara Malaysia, Kedah.
- Ahmad, H.N. (2015), "Internal audit (IA) effectiveness: resource-based and institutional perspectives", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 9 No. 9, pp. 95-104.
- Albrecht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R. and Stocks, K.D. (1988), *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Alias, N.F., Nawawi, A. and Salin, A.S.A.P. (2019), "Internal auditor's compliance to code of ethics: empirical findings from Malaysian government-linked companies", *Journal of Financial Crime*, Vol. 26 No. 1, pp. 179-194.
- Alqudah, H.M., Amran, N.A. and Hassan, H. (2019), "Extrinsic factors influencing internal auditors' effectiveness in Jordanian public sector", *Review of European Studies*, Vol. 11 No. 2, pp. 67-79.
- Al-Twaijry, A.A., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 5, pp. 507-531.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86.
- Badara, M.S. (2014), "Antecedents of internal audit effectiveness: a moderating effect of effective audit committee at local government in Nigeria", unpublished doctoral thesis, University Utara Malaysia, Kedah.
- Bruce Gurd, (2008), "Remaining consistent with method? An analysis of grounded theory research in accounting", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 5 Iss 2 pp. 122 – 138.
- Coetzee, P. and Erasmus, L.J. (2017), "What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables", *International Journal of Auditing*, Vol. 21 No. 3, pp. 237-248.
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010), "The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations", *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 3, pp. 296-307.
- David Douglas, (2003), "Grounded theories of management: a methodological review", *Management Research News*, Vol. 26, Iss 5 pp. 44 – 52.
- Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-450.
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E. and Papachristou, A. (2017),

- “The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection”, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 16 No. 4, pp. 434-454.
- Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erhabor, V.E. and Ehiorobo, A.J. (2013), “The role of internal audit in effective management in public sector”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 6, pp. 162-168.
 - Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z. and Slack, R. (2017), “Watchdogs, helpers or protectors?—internal auditing in Malaysian local government”, *Accounting Forum*, Vol. 41 No. 4, pp. 375-389.
 - Kabuye, F., Nkundabanyanga, S.K., Opiso, J. and Nakabuye, Z. (2017), “Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 No. 9, pp. 924-944.
 - Khalid, A.A., Haron, H.H. and Masron, T.A. (2017), “Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness”, *Humanomics*, Vol. 33 No. 2, pp. 221-238.
 - Lenz, R. (2013), “Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study”, unpublished doctoral thesis, University Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve
 - Khalid, A.A., Haron, H.H. and Masron, T.A. (2017), “Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness”, *Humanomics*, Vol. 33 No. 2, pp. 221-238.
 - Modjadji Charlotte Msindwana & Collins C. Ngwakwe, 2022. "Internal Audit Effectiveness and Financial Accountability in the Provincial Treasuries of South Africa," *International Journal of Economics and Financial Issues*, *Econjournals*, vol. 12(3), pages 86-96, May.
 - Mokhitli, M. and Kyobe, M. (2019), “Examining factors that impede internal auditors from leveraging information technology for continuous auditing”, *Conference on Information Communications Technology and Society (ICTAS)*, IEEE, pp. 1-6.
 - Mihret, D.G., James, K. and Mula, J.M. (2010), “Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 22 No. 3, pp. 224-252.
 - Mohd Noor, N. R. A., Mansor, N.(2020) Measuring the effectiveness of public sector audit: scale development and validation. *Journal of Contemporary Social Science Research*, Vol. 4, Issue 1. pp.78-86.
 - Mu’Azu, S.B. (2012), “The role of internal auditors in ensuring effective financial control at local government level: the case of Alkaleri LGA, Bauchi state”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 3 No. 4, pp. 57-65.
 - Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., Galanis, S., (2020), “Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, doi: 10.1108/JPBAFM-02-2020-0015.
 - Ridley, J. (2008), *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Chichester.

- Rensburg, J and Coetzee, P, (2016), internal audit public sector capability: a case study, *Journal of Public Affairs*, Volume 16, Issue 2.
- Salehi, M., Arianpoor, A. and Salehi, F. (2013), "Investigating the effect of internal audit on the performance of private banks' system", *Journal of Accounting, Business & Management*, Vol. 20 No. 1, pp. 1-20.
- Sepsey, T. (2011), "Internal audits at local governments. Audit experiences of the State Audit Office of Hungary", *Public Finance Quarterly*, Vol. 56 No. 4, pp. 411-428.
- Strauss, A. (1987) *Qualitative Analysis for Social Scientists* (Cambridge, Cambridge University Press).
- Strauss, A.&Corbin, J. (1998 (2nd Edition)) *Basics of Qualitative Research - Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (California, Sage).
- Swinkels, W.H.A. (2012), "Exploration of a theory of internal audit: a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms", unpublished doctoral thesis, University of Amsterdam, Amsterdam.
- Sri Rahayu, Yudi& Rahayu To cite this article: Sri Rahayu, Yudi& Rahayu | (2020) Internal auditors role indicators and their support of good governance, *Cogent Business & Management*, 7:1, 1751020 To link to this article: <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1751020>
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Achina, S.O. (2016), "Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems", *International Journal of Business and Management*, Vol. 11 No. 11, pp. 184-195.
- Taiwo, I.B. (2019), "An assessment of the determinants of internal audit efficiency in the Nigerian public sector", *Journal of Danubian Studies and Research*, Vol. 9 No. 1, pp. 23-39.
- Unegbu, A.O. and Kida, M.I. (2011), "Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management", *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, Vol. 2 No. 4, pp. 304-309.
- Van Rensburg, J.J. and Coetzee, G.P. (2011), "Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 11 No. 1, pp. 47-62.