



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال نهم / شماره ۳۴ / تابستان ۱۳۹۹

طراحی الگوی قابلیت حسابداری داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی

استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران (نویسنده مسئول)
jafar.babajani@gmail.com

قاسم بولو

دانشیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران
Ghblue20@yahoo.com

وحید محمدرضاخانی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران
Mohammadrezaei09@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۶/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۸/۱۲

چکیده

حسابرسی داخلی در بخش عمومی با شناسایی و کنترل ریسک های محیط بخش عمومی ارزش افزوده ایجاد می کند. برای اینکه حسابرسی داخلی پشتیبانی اثربخشی از مدیریت سازمان ها در بخش عمومی فراهم کند، باید کارکرد و فعالیت آن به اندازه کافی موثر و قابل قبول باشد. به عبارت دیگر، اگر حسابرسی داخلی در بخش عمومی به دنبال ایفای موثر وظایف، اهداف و مأموریت های خود است، باید از قابلیت های کافی برخوردار گردد. فعالیت حسابرسی داخلی اثربخش و با قابلیت می تواند به ابزاری برای بهبود عملکرد بخش عمومی و افزایش اعتماد شهروندان به دولت و بخش عمومی مبدل شود. هدف این پژوهش، ارائه الگویی برای قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران است، این پژوهش از نوع پژوهش های کیفی بوده که با استفاده از روش دلفی فازی صورت پذیرفته است. جامعه آماری متشکل از ۵۳ نفر از افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حسابرسی داخلی بوده که با استفاده از روش نمونه گیری غیراحتمالی - زنجیره ای به عنوان گروه خبرگان پژوهش انتخاب شدند. در نهایت بر اساس اجماع نظر خبرگان پژوهش، الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی حاوی ابعاد، سطوح و حوزه های فرآیندی کلیدی متناسب با شرایط کشورمان ارائه گردید. این الگو می تواند ضمن ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی، زمینه لازم را برای بهبود مستمر فعالیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی فراهم کند.

واژه های کلیدی: مسئولیت پاسخ گویی، قابلیت حسابرسی داخلی، نهادهای بخش عمومی، دلفی فازی.

۱- مقدمه

کارکرد حسابرسی داخلی بخش عمومی منجر به بهبود ارائه خدمت در راستای ایفا و ارزیابی سطح مسوولیت پاسخ گویی نهادهای بخش عمومی گردد. بنابراین سوال مطروحه در این پژوهش به شرح زیر می باشد؛
الگوی قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران چگونه است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- حسابرسی داخلی در بخش عمومی

باباجانی (۱۳۸۹) پاسخ گویی در بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها (که بنا به اظهار صادقپور (۱۳۵۳) یکی از کامل ترین چارچوب های فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است) به عنوان یک سیستم مورد توجه قرار داده است. وی معتقد است که فلسفه وجودی سیستم هائی نظیر بودجه بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی و کنترل داخلی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات را باید در نظام پاسخ گویی عمومی جستجو نمود تا نقش و جایگاه و مزایای استقرار آنها به وضوح روشن شود. به بیان دیگر و بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از اجزای فوق یکی از زیر مجموعه های فرا سیستمی محسوب می‌شوند که در جوامع مبتنی بر مردم سالاری به نظام پاسخ گویی عمومی موسوم گردیده است. سیر تطور هر یک از سیستم های مذکور بیانگر این واقعیت است که تغییر و تحول در آنها تحت تاثیر نظام پاسخ گویی عمومی صورت گرفته و آنها نیز در ارتقای سطح مسوولیت پاسخ گویی به ایفای نقش پرداخته اند.

طبق چارچوب تحلیلی استوارت (۱۹۸۴)، مفهوم مسوولیت پاسخ گویی بر پایه دو عنصر اساسی در فرآیند مسوولیت پاسخ گویی شامل دادن گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در مورد این گزارش و رابطه‌ای که این دو عنصر را به یکدیگر متصل می کند، استوار است. طبق چارچوب مزبور ارائه گزارش توسط پاسخ گوینان به معنی تحقق مسوولیت پاسخ گویی نیست بلکه نقطه شروع فرآیندی است که با رسیدگی، اظهارنظر، قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. در فرآیند مسوولیت پاسخ گویی، حسابرسی و کنترل جایگاهی ویژه ای به خود اختصاص می دهد (باباجانی، ۱۳۹۴).

نظام کنترل داخلی به مجموعه‌ای از فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که در جریان عملیات هر سازمان و به منظور حصول اطمینان منطقی درباره دستیابی به هدفها اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی 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

امروزه بخش عمومی با آگاهی از تغییرات و پیچیدگی‌های محیط کسب و کار به ناچار به ایجاد کنترل‌های داخلی اثربخش روی آورده است. دلیل آن نیز تصدی‌گری بزرگ بخش عمومی و نهادهای عمومی در اقتصاد و صنعت است. نهادهای بزرگ بخش عمومی افزون بر انجام فعالیت‌های حاکمیتی بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی را نیز بر عهده دارند. از این رو، برای افزایش بهره‌وری در این بخش به ابزارهای کنترلی گوناگونی نیاز دارند که حسابرسی داخلی یکی از آنهاست. حسابرسی داخلی در بخش عمومی با شناسایی و کنترل ریسک های محیط بخش عمومی ارزش افزوده ایجاد می‌کند. لذا، فعالیت حسابرسی داخلی اثربخش و با قابلیت می تواند ابزاری برای بهبود عملکرد بخش عمومی و افزایش اعتماد شهروندان به دولت و بخش عمومی باشد (خوری^۱، ۲۰۱۱).

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با افزایش تمرکز و نیاز به پاسخ گویی در این بخش برجسته تر شده است (ونتر و لندسبرگ^۲، ۲۰۱۱). از این رو، حسابرسی داخلی بخش عمومی می تواند با ارائه خدمات اطمینان بخش و مشاوره ای جهت بهبود و رفع چالش های موجود، سازمان ها را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف حمایت کند (میهرت و یسماو^۳، ۲۰۰۷). به بیان دیگر، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در سازمان ها و موسسات خدمات عمومی، یک ضرورت است؛ زیرا حسابرسی داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیشگیری از سوء استفاده ها و اشتباهات و بهبود روش ها، نقش اساسی دارد (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). از طرف دیگر، برای اینکه حسابرسی داخلی پشتیبانی اثربخشی از مدیریت سازمان‌ها در بخش عمومی فراهم کند، باید کارکرد و فعالیت آن به اندازه کافی موثر و قابل قبول باشد. به عبارت دیگر، اگر حسابرسی داخلی در بخش عمومی به دنبال ایفای موثر وظایف، اهداف و مأموریت های خود است، باید از قابلیت‌های لازم برخوردار گردد (رنسبرگ و کوتز^۴، ۲۰۱۶).

بررسی پیرامون قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی می‌تواند علاوه بر تعیین مسیر (نقشه راه) برای دستیابی به سطح بالاتر از عملکرد اثربخش، ترسیم کننده گام های لازم برای رشد و بهبود منظم فعالیت حسابرسی داخلی باشد. بنابراین نیاز به یک الگو برای قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران ضرورت دارد. لذا هدف پژوهش، طراحی الگویی برای قابلیت حسابرسی داخلی در این نهادها است. انتظار می‌رود که این مدل بتواند علاوه بر کاربرد در تحقیقات داخلی، با گسترش ادبیات موضوعی و افزایش آگاهی پیرامون

فعالیت‌های سازمان و رعایت قوانین و مقررات و روش‌های اجرای آن‌ها ایفا می‌کند (باباجانی و بابائی، ۱۳۹۰).

طبق تعریف انجمن حسابرسی داخلی آمریکا، 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 مسوولیت پاسخ‌گویی به مدیران کمک می‌کند و موجب بهبود مدیریت در بخش عمومی می‌شود. همچنین حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی را ارزیابی و بهبود بخشد. (کردستانی و علوی، ۱۳۹۳)

به طور کلی حسابرسی داخلی، ارزیابی مستقل کارکرد کنترل‌هاست. در حالی که کنترل به دنبال ارزیابی و بررسی فعالیت‌ها بوده و ابزاری ارزش افزا به شمار می‌آید، حسابرسی داخلی این کنترل‌ها را ارزیابی می‌کند. موریس (۲۰۰۸) اعتقاد دارد حسابرسی داخلی به منظور مدیریت کنترل داخلی برای اعضای هیئت مدیره نقشی اساسی و پشتیبانی کننده دارد. از دید مدیریت، حسابرسی داخلی همه‌ی مسوولیت‌هایی را که نشان‌دهنده‌ی نقش مطلوب کنترل‌های داخلی است بر عهده دارد (کاراجورجوس و همکاران، ۲۰۰۷). اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی با تمرکز بیشتر و نیاز به پاسخگویی مشخص شده است (آسر^۵، ۲۰۰۹؛ آیکینز^۶، ۲۰۱۱؛ بانک جهانی، ۲۰۱۱). از آنجا که سازمان‌های بخش عمومی همان معیارهای اندازه‌گیری پاسخگویی و عملکرد داخلی که بخش خصوصی از آن بهره می‌گیرد را ندارند (شیوما و جرار^۷، ۲۰۰۷)، ساختارهای پاسخگویی اضافی مانند کارکردهای حسابرسی داخلی می‌توانند ارزش قابل توجهی ایجاد نمایند. با این حال، برای پاسخگویی به این نیاز، کارکردهای حسابرسی داخلی بخش عمومی باید به اندازه کافی قادر به ارائه خدمات مورد انتظار باشند.

اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی بیشتر توسط اسناد و مدارک که راهنمای ویژه بخش‌های مختلف بوده و توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA) تدوین یافته، مشخص می‌گردد. از جمله این موارد می‌توان به راهنمایی‌های بکارگیری در مورد نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و الگوی قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)^۸ اشاره نمود. (IIARF: ۲۰۰۶، IIARF، ۲۰۱۲؛ IIA). بخش عمومی هر کشوری با چالش برآوردن تقاضا و ارائه مستمر خدمات با منابع محدود مواجه است (کریستین^۹، ۲۰۰۵). علاوه بر چالش‌های جهانی،

طبق نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی، افزایش مداوم درکسری 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 یاد شده در حال فعال شدن می‌باشند چراکه طی این سال‌ها شاهد به وقوع پیوستن محرک‌های یاد شده بوده‌ایم. در چنین محیطی با وجود 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 (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۶؛ خوری، ۲۰۱۱).

به بیان دیگر، حسابرسی داخلی می‌تواند با کمک مدیریت، ریسک‌های مربوط به هر چالش را به حداقل رسانده و ارزش افزایی ایجاد نماید. برای مثال، با توجه به چالش‌های اقتصادی مربوط به تقلب، فساد، حسابرسی داخلی می‌تواند با اطمینان از این که ریسک احتمال وقوع و ارائه تضمین در فرآیندهای پیشگیری به طور کافی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد، ارزش افزایی نماید (IIA، ۲۰۱۱). همچنین می‌توان گفت که کارکنان بخش عمومی احتمالاً در مورد منابع عمومی محتاط‌تر بوده و در صورت ارزیابی اقداماتشان به صورت دائم توسط یک حسابرسی داخلی با قابلیت، تمایل کمتری به ارتکاب تقلب و فساد دارند (مافونیس^{۱۱}، ۲۰۰۷؛ آسیر، ۲۰۰۹؛ برنابی، هو و موهلان^{۱۲}، ۲۰۱۱).

۲-۲- قابلیت حسابرسی داخلی

فرآیندهای تجاری به طور مداوم به سمت اثربخشی در حال حرکت می‌باشند. در واقع، تحقق این امر به اهداف سازمانی مربوط می‌شود. هرچند که قابلیت یک پیش شرط برای دستیابی به هر هدف است. بدون توانایی انجام یک کارکرد نمی‌توان آن را به طور موثر به اجرا درآورد. مفهوم توانایی می‌تواند در هر رشته‌ای اعمال شده و موضوع بسیاری از مطالعات تحقیقاتی در زمینه‌های مختلف باشد (IIARF، ۲۰۰۹).

قابلیت، پیش‌نیاز دستیابی به هر هدف است. بدون قابلیت در انجام یک نقش، نمی‌توان آن را به طور موثر اجرا کرد. این بدان معناست که ارزیابی مستمر قابلیت، برای تعیین اینکه یک کارکرد خاص همچون حسابرسی داخلی تا چه میزان قادر به دستیابی به اهداف خود است، امری ضروری است (رسنبرگ و کوتز^{۱۳}، ۲۰۱۶). قابلیت همچنین می‌تواند در حوزه حسابرسی

ابعاد (عناصر) الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: شش بعد (عنصر) کلیدی شناسایی شده برای یک فعالیت حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

- خدمات و نقش حسابرسی داخلی
- مدیریت کارکنان
- رویه های حرفه ای
- پاسخ گویی و مدیریت عملکرد
- فرهنگ و روابط سازمانی
- ساختارهای حاکمیتی (راهبری)

چهار عنصر اول به مدیریت و رویه های فعالیت حسابرسی داخلی مربوط می شود. دو عنصر آخر نیز شامل روابط فعالیت حسابرسی داخلی با سازمانی که از آن حمایت می کند و محیط های درونی و بیرونی خواهد بود.

سطوح الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: پنج سطح الگوی قابلیت حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

- (۱) سطح آغازین (ابتدایی)^{۱۶}
- (۲) سطح زیرساختی^{۱۷}
- (۳) سطح یکپارچگی^{۱۸}
- (۴) سطح مدیریتی^{۱۹}
- (۵) سطح حرفه ای (بهینه سازی)^{۲۰}

هر سطح ویژگی ها و قابلیت های یک فعالیت حسابرسی داخلی را در آن سطح توصیف می کند. هنگامی که اندازه یا پیچیدگی سازمان یا ریسک های مرتبط با عملیات سازمان افزایش می یابد، قابلیت های حسابرسی داخلی پیشرفته تری مورد نیاز است. مدل یاد شده تلاش می کند تا ماهیت و پیچیدگی یک سازمان را با قابلیت های حسابرسی داخلی مورد نیاز برای پشتیبانی از سازمان مطابقت دهد. سطوح قابلیت، یک نقشه راه برای بهبود مستمر در درون فعالیت حسابرسی داخلی فراهم می کند. به هر حال یک فعالیت حسابرسی داخلی می تواند انتخاب کند که در هر سطحی باقی بماند و با این وجود بیانگر بهترین نحوه ی عمل در همان سطح برای آن فعالیت حسابرسی داخلی در یک سازمان و محیط خاص باشد.

حوزه فرآیندی کلیدی (KPA)^{۲۱} الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: هر سطح قابلیت شامل یک یا چند حوزه فرآیندی کلیدی می شود. این حوزه ها مرتبط با شش بعد (عنصر) حسابرسی داخلی هستند. KPA ها شاخص های اصلی هستند که قابلیت یک فعالیت حسابرسی داخلی را تعیین می کنند، این شاخص ها قبل از اینکه فعالیت حسابرسی داخلی بتواند به سطح بعدی پیشرفت کند چیزهایی که باید در هر سطح قابلیت استقرار و پایدار داشته باشد را شناسایی می کنند. زمانی که یک فعالیت حسابرسی داخلی تمام KPA های مرتبط با یک

داخلی بکارگرفته شود، در بخش عمومی قابلیت به عنوان کارکرد حسابرسی داخلی موثر و اثربخش بوده که سازمان ها در تعیین سطح مطلوب قابلیت حسابرسی داخلی باید در نظر بگیرند. بنابراین کارکرد حسابرسی داخلی در صورت نداشتن قابلیت از اثربخش لازم برخوردار نخواهد بود. بعلاوه حسابرسی داخلی در صورت عدم اثربخشی نمی تواند ارزش افزایی برای سازمان داشته و مأموریت خود را به درستی ایفا نماید. قابلیت را می توان به عنوان کیفیت توانایی و یا واجد شرایط بودن تعریف نمود. در حوزه حسابرسی داخلی، قابلیت به عنوان کیفیت مورد نیاز و ضروری تعریف شده که کارکرد حسابرسی داخلی بایستی برای ایفای وظایفش به نحو اثربخش، داشته باشد (رنسبرگ و کوتز، ۲۰۱۶).

برای درک اینکه چه قابلیت برای حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی در نظر گرفته می شود، تکامل حرفه باید در کنار چالش های فعلی این بخش و نقش حسابرسی داخلی به درستی درک شود. از گذشته، تلاش های حسابرسی داخلی در بخش عمومی عمدتاً در بررسی نظارت های مالی (حسابرسی مالی) خلاصه می گردید. در نتیجه، تمرکز حسابرسی داخلی به تمام فرآیندهای سازمانی و قبل از هر چیز، به دیدگاه حسابرسی رعایت منتقل شده است. این در حالی است که در طول دو دهه گذشته، توجه به سمت ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی استفاده از منابع عمومی تغییر کرده است (کاپلند^{۱۳}، ۱۹۹۳؛ گودوین^{۱۴}، ۲۰۰۴؛ ون گانسبرگ، ۲۰۰۵؛ استرک و بوکارت^{۱۵}، ۲۰۰۶؛ خوری، ۲۰۱۱).

کارگروه بخش عمومی IIA در سال ۲۰۰۴، پیشنهاد داد تا مدل قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM) به منظور تقویت کارکرد حسابرسی داخلی در راستای حاکمیت (راهبری) و پاسخگویی بخش عمومی ایجاد گردد. حسابرسی داخلی می تواند به دلیل تفاوت در رویه ها، فرآیندها و فرهنگ یک دولت خاص از کشوری به کشور دیگر متفاوت باشد. در همان زمان، دولت ها در همه سطوح ملی، منطقه ای و محلی به اهمیت حیاتی حسابرسی داخلی در تقویت کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی همه سطوح بخش عمومی اذعان داشتند (رحمانی، ۱۳۹۲). به همین دلیل، نیاز به یک مدلی جهانی برای راهبری بخش عمومی مشتمل بر حسابرسی داخلی احساس شد. در سپتامبر ۲۰۰۶، بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) پروژه ای برای توسعه مدل قابلیت حسابرسی داخلی در راستای کمک به ارزیابی حسابرسی داخلی بخش عمومی تصویب نمود. در نهایت انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA) مدل مزبور را شامل ابعاد، سطوح و حوزه های فرآیندی کلیدی به شرح ذیل در سال ۲۰۰۹ ارائه نمود؛

- ۲) استقلال از لحاظ عملکردی با هدف استقلال حسابرسی داخلی از فعالیت مورد حسابرسی
- ۳) داشتن استراتژی مناسب که به وضوح نقش و مسوولیت های واحد حسابرسی داخلی را مشخص می نماید.
- ۴) دارا بودن منابع لازم و کافی و کارکنان واجد شرایط و همچنین دسترسی مناسب به تمامی اسناد و مدارک در سازمان.
- ۵) آیا حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه ای صورت می پذیرد.
- ۶) ارائه مشاوره به کمیته حسابرسی و واحد مورد حسابرسی در ارتباط با روند و مسائل سیستماتیک ناشی از کار حسابرسی داخلی
- ۷) ارائه درس ها و تجارب کسب شده ناشی از انجام حسابرسی به واحد های ذیربط در راستای افزایش دانش سازمانی و
- ۸) ارائه گزارش به کمیته حسابرسی در خصوص پیشرفت کار، می باشند.

سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD)^{۲۵} (2011) در گزارشی به بررسی نقش حسابرسی داخلی و کنترل داخلی به عنوان تقویت کننده شفافیت و پاسخ گویی بخش عمومی پرداخته است، در این گزارش، با بررسی اطلاعات استخراج شده از ۷۳ وزارتخانه در ۱۲ کشور، نشان دادند که چگونه استانداردهای حرفه ای، سیستم کنترل داخلی و کارکرد حسابرسی داخلی، پاسخ گویی و شفافیت را در بخش عمومی تقویت می کند. در این تحقیق، مواردی از جمله نحوه گزارش دهی حسابرسی داخلی، حدود و دامنه کارکرد حسابرسی داخلی، مهارت های حسابرسی داخلی، نقش حسابرسی داخلی در کشف و گزارش دهی تقلب و فساد، استقلال کمیته حسابرسی، ارتباط حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل، در بخش عمومی کشورهای مختلف از جمله آمریکا، انگلیس، ژاپن، استرالیا، آفریقای جنوبی، کانادا، فنلاند، فرانسه، هلند، سوئد، برزیل، بلغارستان بررسی شده است. رنسبرگ و کوتز، (۲۰۱۶) در تحقیقی به بررسی قابلیت فعالیت حسابرسی داخلی بخش عمومی کشور آفریقای جنوبی پرداختند. به عقیده آنها حسابرسی داخلی یکی از ارکان ضروری و ارزشمند حاکمیت (راهبری) نهادهای بخش عمومی می باشد. لذا برای ارائه خدمات ارزش آفرین و حمایت اثربخش از مدیریت، بایستی کارکرد و فعالیت آن قابلیت داشته باشد. سوال اصلی تحقیق آنها این بود که چگونه قابلیت فعالیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی آفریقای جنوبی اندازه

سطح مشخص از قابلیت حسابرسی داخلی را نهادینه کرد، می تواند به سطح بعدی ارتقا یابد. طبق تعریف، KPA ها در درون یک عنصر در یک سطح قابلیت واحد بیان می شوند. با این وجود روابطی میان آن ها وجود دارد که میان عناصر و در سراسر سطوح قابلیت، گسترده شده است. KPA ها در هر سطح و در هر بعد (عنصر) روی یکدیگر ساخته می شوند و مبنایی برای پیاده سازی یک KPA در یک سطح بالاتر ایجاد می کنند. برای مثال در بعد (عنصر) خدمات و نقش حسابرسی داخلی هنگامی که فعالیت حسابرسی داخلی، حسابرسی رعایت را نهادینه کرد آن KPA به طور مداوم اجرا خواهد شد، حتی زمانی که سایر KPA ها در سطوح قابلیت بالاتر (حسابرسی عملکرد/ ارزش آفرینی و خدمات مشاوره) نیز انجام می شوند. هدف هر KPA در هر بعد و در هر سطح، روابط میان آن را ارائه می کند. به علاوه نشان می دهد هنگامی که قابلیت حسابرسی داخلی از سطح یک به سطح پنج افزایش می یابد چگونه KPA ها بر روی یکدیگر ساخته می شوند.

۲-۳- پیشینه پژوهش

در دهه گذشته، استفاده از مدل های قابلیت و بلوغ گسترش پیدا کرد و در سراسر جهان به رسمیت شناخته شد (پرس^{۲۲}، 2001؛ دوبروین و همکاران^{۲۳} ۲۰۰۵؛ بکر و همکاران، ۲۰۱۰) و از نظر پژوهشی بسیار مورد توجه قرار گرفته است. نیاز به مدل قابلیت حسابرسی داخلی به عنوان ابزاری برای سنجش حسابرسی داخلی در بخش عمومی، نخستین بار توسط کارگروه بخش عمومی IIA در سال ۲۰۰۴ به منظور تقویت نقش مهم حسابرسی داخلی در خصوص پاسخگویی و حاکمیت بخش عمومی مطرح گردید. (IIARF، ۲۰۰۹). بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) (۲۰۱۴) ۹ عنصر کلیدی را برای حسابرسی داخلی اثربخش شامل استقلال سازمانی، جایگاه رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، مدیر ارشد حسابرسی با صلاحیت (شایسته)، بی طرفی کارکنان حسابرسی، کارکنان واجد شرایط (با صلاحیت)، حمایت ذینفعان و استانداردهای حرفه ای حسابرسی شناسایی کرد. انجمن حسابرسی ملی استرالیا (ANAO)^{۲۴}، در سال ۲۰۱۲ راهنمای کاربردی با عنوان بهترین شیوه عمل فعالیت حسابرسی داخلی را در بخش عمومی ارائه نمود. در این تحقیق، ویژگی های کاربردی حسابرسی داخلی در بخش عمومی شامل:

- ۱) حمایت ذینفعان اصلی از جمله مدیریت ارشد، کمیته حسابرسی و هیأت مدیره (در صورت وجود)

گیری شود. آنها در تحقیق خود از مدل ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۰۹) برای این موضوع استفاده کردند و نحوه سازگاری این مدل را در بخش عمومی آفریقای جنوبی مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان از سازگاری و اجرای موفقیت آمیز مدل مزبور در بخش عمومی آفریقای جنوبی (به جز در مواردی از حوزه های فرآیندی کلیدی مدل مزبور) را داشت. نتایج تحقیق آنها نشان داد مدل ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا باید با در نظرگفتن شرایط محیطی و قوانین و مقررات خاص هر کشور به کار گرفته شود.

کیوبان^{۲۶}، هلاسیس^{۲۷} و زاسینا^{۲۸} (۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی اثرات و نتایج کارکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور رومانی پرداختند. آنها در تحقیق خود نتایج حاصل از گزارش های حسابرسی داخلی بخش عمومی را بررسی و اثرات ریسک حسابرسی، چارچوب سازمانی و ویژگی-های واحد حسابرسی شده را بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی مورد تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که حسابرسی داخلی در بخش عمومی به طور قابل ملاحظه ای تحت تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی و همچنین شناسایی زودهنگام و دقیق ریسکها می باشد. در حالیکه نوع ویژگی های واحد حسابرسی شده و چارچوب سازمانی تاثیری قابل ملاحظه ای بر کارایی حسابرسی داخلی ندارد.

با توجه به اینکه در خصوص قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی تاکنون تحقیقی در کشورمان صورت نگرفته است، در ادامه به تحقیقاتی که به ادبیات تحقیق مرتبط می باشد اشاره گردیده است؛

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، در تحقیقی به بررسی تاثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسوولیت پاسخ گویی مالی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پرداختند، یافته های تحقیق آنها نشان داد که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاهها موجب ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می شود. باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری های کلانشهرها برای ارتقاء سطح مسوولیت پاسخ گویی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج تحقیق آنها نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری های کلان شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسوولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می شود.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی به طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند، آنها در این پژوهش با بهره گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه ای و استفاده از مصاحبه های عمیق، ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار دادند. آنها داده های پژوهش را به کمک روش کدگذاری باز مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و مقوله های کلان، مقوله های اصلی و مفاهیم را استخراج و به کمک رویکرد سیستمی مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله های پدیدار شده در قالب آن را ارائه نمودند.

۳- روش پژوهش

از منظر هدف، تحقیق حاضر یک تحقیق کاربردی است. این تحقیقات با استفاده از زمینه و بستر شناختی که از طریق تحقیقات بنیادی فراهم شده برای رفع نیازهای بشر و بهبود و بهینه سازی ابزارها، اشیاء و الگوها در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می گیرند (حافظ نیا، ۱۳۹۶). هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است (ایمان، ۱۳۹۴). در بخش اهمیت و ضرورت به برخی از کاربردهای نتایج تحقیق اشاره گردید.

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

۴- جامعه آماری و روش نمونه گیری پژوهش

جامعه آماری پژوهش با توجه به استفاده از روش دلفی فازی شامل خبرگان و صاحب نظرانی است که بر اساس ویژگی های سه گانه ی "حضور نمایندگان گروه های متخصص"، "آگاهی عمیق از موضوع تحقیق" و "وسعت نظر و آگاهی"، از میان گروه های متخصص نظیر مدیران ارشد حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی از جمله شهرداری های کلان شهرها، شرکای موسسات حسابرسی و مدیران سازمان حسابرسی و اعضای هیأت علمی دانشگاهها که در حوزه حسابرسی داخلی تجربه دارند، با روش نمونه گیری غیراحتمالی - زنجیره ای یا

مورد شاخص‌ها (حوزه‌های فرآیندی کلیدی) تهیه و توسط خبرگان و متخصصین مرتبط با موضوع، پاسخ داده شد. پرسشنامه پس از انجام هماهنگی، از طریق مراجعه حضوری و پست الکترونیک برای خبرگان ارسال شد، لیکن در ادامه مراحل گردآوری اطلاعات و داده‌های تحقیق، تعداد ۵۳ نفر از آنان همکاری و پرسشنامه‌ها را تکمیل و ارائه نمودند. لازم به ذکر است برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Excel و SPSS استفاده گردید.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی گروه خبرگان پژوهش

در مرحله گردآوری اطلاعات و داده‌های پژوهش، پرسشنامه برای اعضای گروه خبرگان به تعداد ۷۰ نفر ارسال شد و در کل تعداد ۵۳ 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 شماره (۱): سطح تحصیلات اعضای گروه خبرگان تحقیق

مدرک تحصیلی:	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	جمع کل
تعداد	2	37	14	53
درصد	3.8	69.8	26.4	100

منبع: پژوهش حاضر

همان‌گونه که در جدول بالا قابل‌مشاهده است، ۲۶،۴ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۶۹،۸ درصد مقطع فوق‌لیسانس و ۳،۸ درصد لیسانس می‌باشد. با توجه به نحوه توزیع تحصیلات پرسش‌شوندگان، این نکته می‌تواند موردتوجه قرار گیرد که نتایج تحقیق بر اساس نظر افراد صاحب‌نظر که بخش قابل‌توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می‌دهند، به‌دست‌آمده و این امر می‌تواند به‌عنوان مهر تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج تحقیق مدنظر قرار گیرد.

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

شرح	رشته تحصیلی			حوزه فعالیت		
	حسابداری	اقتصاد	مدیریت	هیأت علمی دانشگاه	نهادهای بخش عمومی	حسابداری و حسابداری
تعداد	40	1	12	7	22	24
درصد	75	2	23	13.2	41.5	45.3

منبع: پژوهش حاضر

شبکه‌ای (گلوله برفی) انتخاب گردیده‌اند. در این نوع نمونه‌گیری نخست چند نفر را که دارای مشخصات مورد نظر هستند، پیدا کرده و بعد از مصاحبه با آنها تقاضا می‌شود که اگر افراد دیگری را می‌شناسند که دارای همان مشخصات (یا هر خصوصیات مورد نظر دیگری) اند معرفی کنند. بدین طریق هر پاسخگو خود منبعی برای اسامی پاسخگویان دیگر شده، رفته رفته بر تعداد پاسخگویان افزوده می‌شود. در نهایت گلوله برفی بزرگ و بزرگتر می‌شود تا آن‌جا که محقق مواردی را که از حیث اطلاعات غنی هستند، انباشته می‌کند (دیانتی، ۱۳۹۴).

۵- ابزار و نحوه گردآوری اطلاعات

در این پژوهش ابتدا برای شناسایی ابعاد (عناصر)، سطوح و مولفه‌ها یا حوزه‌های فرآیندی کلیدی الگوی قابلیت‌سنجی داخلی نهادهای بخش عمومی با استفاده از روش مطالعه کتابخانه‌ای به مرور ادبیات موضوعی پرداخته شده است. پس از شناسایی ابعاد (عناصر)، سطوح و مولفه‌ها یا حوزه‌های فرآیندی کلیدی الگوی قابلیت‌سنجی داخلی نهادهای بخش عمومی، به بررسی مصداق این موارد در بخش عمومی کشورمان بر اساس نظر متخصصان پرداخته شد. روش‌های گوناگونی برای نظرسنجی، گرفتن پیشنهادات و پیش‌بینی آینده برای کمک به تصمیم‌گیری‌ها وجود دارد. یکی از این روش‌ها که ضمن حفظ سادگی قابلیت اطمینان بالایی دارد، روش دلفی است. دلیل استفاده از روش دلفی در این تحقیق آن است که برای تعیین ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های الگوی قابلیت‌سنجی داخلی در بخش عمومی کشورمان به اجماع میان خبرگان نیاز می‌باشد. به دلیل مزایای روش دلفی فازی (FDM²⁹) نسبت به روش دلفی سنتی (TDM³⁰) از روش دلفی فازی در این پژوهش استفاده شده است.

در راستای نیل به هدف پژوهش، گردآوری داده‌ها به شرح زیر انجام شده است:

به منظور تدوین الگوی قابلیت‌سنجی داخلی در نهادهای بخش عمومی، پرسشنامه‌ای شامل ۱۷۲ سؤال از جمله ۶ سؤال در خصوص ابعاد، ۲۴ سؤال در مورد مؤلفه‌ها و ۱۴۲ سؤال در

طبق جدول شماره (۲)، ۱۳/۲ درصد از پاسخ‌دهندگان به بخش عمومی و ۴۵/۳ درصد در حوزه حسابداری و حسابرسی سوالات پرسشنامه دانشگاهی، ۴۱/۵ درصد در حوزه نهادهای فعالیت دارند.

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

سابقه کاری:	5-10	10-15	15-20	20-25	25-30	بالای ۳۰	جمع کل
تعداد	2	15	13	9	7	7	53
درصد	3.8	28.3	24.5	17	13.2	13.2	100

منبع: پژوهش حاضر

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

سن:	40-30	50-40	60-50	70-60	بالای ۷۰ سال	جمع کل
تعداد	19	20	9	4	1	53
درصد	36%	38%	17%	8%	2%	100%

منبع: پژوهش حاضر

شاخص آلفای کرونباخ استفاده گردید. اگر ضریب آلفای به دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه این پژوهش، مقدار ۰/۸۰۸ بوده و می‌توان به این نتیجه رسید که پرسشنامه پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار می‌باشد.

۳-۶- ارائه الگوی قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای

بخش عمومی ایران

بر اساس نتایج آزمون دوجمله‌ای برای کلیه گویه‌ها، سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ است. بنابراین در سطح معناداری ۰,۰۵ نسبت موافقت‌ها با مخالفت‌ها یکسان نیست و به خاطر بزرگتر بودن نسبت موافقت از عدد ۰,۰۵ می‌توان موافقت اولیه‌ی خبرگان با گویه‌ها را پذیرفت.

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

بر اساس جداول شماره (۴) و (۵)، ۹۸ درصد خبرگان دارای سابقه‌ی بیشتر از ۱۰ سال هستند. در این میان ۲۸ درصد "بین ۱۰ تا ۱۵ سال"، ۲۴/۵ درصد "بین ۱۵ تا ۲۰ سال" و ۱۳/۲ درصد بالای ۳۰ سال سابقه فعالیت در حوزه شغلی مربوطه داشتند. همچنین ترکیب سنی خبرگان نشان می‌دهد ۶۴ درصد بالای ۴۰ سال و ۲۷ درصد بالای ۵۰ سال هستند.

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 ارائه شده توسط اعضای گروه خبرگان پژوهش و در نهایت الگوی تبیین شده ارائه می‌گردد.

۲-۶- روایی و پایایی پرسشنامه

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

جدول شماره (۵): نتایج تجزیه و تحلیل فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	8.11	10.00	9.49	7.98	۱	حسابرسی رعایت، عملیاتی، خدمات مشاوره ای، ارزیابی اثربخشی فرآیندهای ریسک و کنترل داخلی	سطح ۱ تا ۵	خدمات و نقش حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	7.94	9.98	9.38	7.79	۲	شناسایی، جذب، آموزش، کار تیمی و شایستگی کارکنان، جانشین پروری	سطح ۱ تا ۵	مدیریت کارکنان
پذیرش	۷	7.71	9.91	9.17	7.53	۳	برنامه حسابرسی، شیوه‌ها و چارچوب حرفه ای، راهبرد حسابرسی داخلی و بهبود مستمر	سطح ۱ تا ۵	رویه های حرفه ای
پذیرش	۷	7.81	9.87	9.21	7.64	۴	فرآیند و بودجه عملیاتی، شاخص های عملکرد، یکپارچه سازی معیارها و گزارشگری اثربخشی حسابرسی داخلی	سطح ۱ تا ۵	مدیریت عملکرد و پاسخگویی
پذیرش	۷	7.88	9.91	9.26	7.72	۵	روابط مستمر و اثربخش، مدیریت درونی حسابرسی داخلی و هماهنگی با سایر واحدها	سطح ۱ تا ۵	فرهنگ و روابط سازمانی
پذیرش	۷	7.84	9.92	9.26	7.68	۶	دسترسی به اطلاعات، استقلال، اختیار، نظارت و حمایت از حسابرسی داخلی	سطح ۱ تا ۵	ساختار حاکمیتی (راهبری)
پذیرش	۷	7.94	9.94	9.34	7.79	۷	حسابرسی رعایت	سطح ۲- (زیرساختی)	خدمات و نقش حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	7.92	9.85	9.28	7.77	۸	حسابرسی عملیاتی و خدمات مشاوره ای	سطح ۳- (یکپارچه)	
پذیرش	۷	8.01	9.98	9.42	7.87	۹	راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک	سطح ۴- (مدیریتی)	
پذیرش	۷	7.65	9.92	9.15	7.45	۱۰	نماینده تغییرات کلیدی در سازمان (حرفه ای)	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	8.31	9.98	9.58	8.21	۱۱	شناسایی، استخدام و آموزش	سطح ۲- (زیرساختی)	
پذیرش	۷	8.47	10.00	9.70	8.40	۱۲	ایجاد و حفظ تیم حرفه ای	سطح ۳- (یکپارچه)	مدیریت کارکنان
پذیرش	۷	7.94	9.94	9.34	7.79	۱۳	برنامه‌ریزی، پشتیبانی از مراجع حرفه ای و حمایت مدیریت ارشد	سطح ۴- (مدیریتی)	
پذیرش	۷	8.37	9.98	9.62	8.28	۱۴	جانشین پروری و پیش بینی نیروی انسانی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	7.81	9.91	9.23	7.64	۱۵	برنامه حسابرسی، شیوه‌ها و چارچوب حرفه ای	سطح ۲- (زیرساختی)	
پذیرش	۷	8.01	9.91	9.34	7.87	۱۶	برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک و چارچوب بهبود کیفیت	سطح ۳- (یکپارچه)	

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	7.97	9.87	9.30	7.83	۱۷	راهبرد حسابرسی داخلی	سطح ۴- (مدیریتی)	رویه‌های حرفه ای
پذیرش	۷	8.27	10.00	9.58	8.17	۱۸	بهبود مستمر در رویه های حرفه ای و برنامه ریزی راهبردی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	7.97	9.85	9.30	7.83	۱۹	فرآیند و بودجه عملیاتی	سطح ۲- (زیرساختی)	مدیریت عملکرد و پاسخگویی
پذیرش	۷	7.81	9.91	9.23	7.64	۲۰	شاخص های عملکرد	سطح ۳- (یکپارچه)	
پذیرش	۷	7.67	9.91	9.17	7.49	۲۱	یکپارچه‌سازی معیارهای کمی و کیفی	سطح ۴- (مدیریتی)	
پذیرش	۷	7.77	9.87	9.21	7.60	۲۲	گزارشگری اثربخشی حسابرسی داخلی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	7.57	9.83	9.06	7.38	۲۳	مدیریت درونی فعالیت حسابرسی داخلی	سطح ۲- (زیرساختی)	
پذیرش	۷	7.31	9.70	8.75	7.08	۲۴	همکاری با دیگر واحدهای نظارتی	سطح ۳- (یکپارچه)	فرهنگ و روابط سازمانی
پذیرش	۷	7.44	9.72	8.87	7.23	۲۵	مشاوره و تاثیرگذاری بر تصمیمات مدیران ارشد	سطح ۴- (مدیریتی)	
پذیرش	۷	8.01	9.92	9.36	7.87	۲۶	روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	7.75	9.75	9.09	7.58	۲۷	تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات	سطح ۲- (زیرساختی)	
پذیرش	۷	7.43	9.74	8.91	7.23	۲۸	نظارت و سازوکارهای تامین بودجه	سطح ۳- (یکپارچه)	ساختار حاکمیتی (راهبری)
پذیرش	۷	7.91	9.89	9.26	7.75	۲۹	نظارت مستقل بر حسابرسی داخلی	سطح ۴- (مدیریتی)	
پذیرش	۷	8.00	9.91	9.36	7.87	۳۰	حمایت و پشتیبانی از حسابرسی داخلی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	7.94	9.75	9.23	7.81	۳۱	حسابرسی رعایت و عملیاتی	سطح ۲- (زیرساختی)	
پذیرش	۷	8.37	9.98	9.62	8.28	۳۲			
پذیرش	۷	8.37	10.00	9.64	8.28	۳۳			
پذیرش	۷	8.24	9.92	9.51	8.13	34			
رد	۷	6.75	9.15	8.17	6.51	۳۶	خدمات مشاوره ای	سطح ۳- (یکپارچه)	خدمات و نقش حسابرسی داخلی
پذیرش	۷	8.14	9.92	9.43	8.02	۳۷			
پذیرش	۷	7.63	9.79	9.08	7.45	۳۸			
پذیرش	۷	8.08	9.96	9.43	7.94	۳۹			

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	7.38	9.40	8.70	7.21	۴۰			
پذیرش	۷	8.34	9.94	9.57	8.25	۴۱			
پذیرش	۷	8.14	9.96	9.47	8.02	۴۲	سطح ۴- (مدیریتی)	راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک	
پذیرش	۷	7.61	9.58	8.96	7.45	۴۳			
پذیرش	۷	7.92	9.83	9.26	7.77	۴۴			
پذیرش	۷	7.74	9.85	9.15	7.57	۴۵			
پذیرش	۷	7.75	9.94	9.23	7.57	۴۶			
پذیرش	۷	7.75	9.83	9.17	7.58	۴۷	سطح ۵- (حرفه ای)	نماینده تغییرات کلیدی در سازمان	
پذیرش	۷	7.61	9.85	9.08	7.42	۴۸			
پذیرش	۷	7.67	9.85	9.13	7.49	۴۹			
پذیرش	۷	8.16	9.85	9.43	8.06	۵۰			
پذیرش	۷	7.88	9.92	9.28	7.72	۵۱	سطح ۲- (زیرساختی)	شناسایی، استخدام و آموزش	
پذیرش	۷	8.57	10.00	9.75	8.51	۵۲			
پذیرش	۷	8.34	10.00	9.62	8.25	۵۳			
پذیرش	۷	8.17	9.81	9.43	8.08	۵۴			
پذیرش	۷	8.27	10.00	9.58	8.17	۵۵			
پذیرش	۷	8.37	9.96	9.60	8.28	۵۶			
پذیرش	۷	8.37	10.00	9.64	8.28	۵۷			
پذیرش	۷	7.84	9.91	9.25	7.68	۵۸	سطح ۳- (یکپارچه)	ایجاد و حفظ تیم حرفه ای	
پذیرش	۷	7.77	9.81	9.15	7.60	۵۹			
پذیرش	۷	8.14	9.94	9.47	8.02	۶۰			
پذیرش	۷	7.84	9.92	9.26	7.68	۶۱			
پذیرش	۷	8.08	9.98	9.45	7.94	۶۲			
پذیرش	۷	8.14	10.00	9.51	8.02	۶۳			
پذیرش	۷	8.24	10.00	9.57	8.13	۶۴			
پذیرش	۷	8.27	9.98	9.57	8.17	۶۵			
پذیرش	۷	8.17	9.96	9.49	8.06	۶۶			
پذیرش	۷	8.24	9.98	9.55	8.13	۶۷			
پذیرش	۷	8.08	9.98	9.45	7.94	۶۸			
پذیرش	۷	8.04	9.98	9.43	7.91	۶۹			
پذیرش	۷	7.98	9.96	9.38	7.83	۷۰	سطح ۴- (مدیریتی)	برنامه ریزی، پشتیبانی از مراجع حرفه ای و حمایت مدیریت ارشد	
پذیرش	۷	8.27	9.98	9.57	8.17	۷۱			
پذیرش	۷	7.94	9.94	9.34	7.79	۷۲			
پذیرش	۷	7.77	9.85	9.17	7.60	۷۳			
پذیرش	۷	8.00	9.92	9.38	7.87	۷۴	سطح ۵- (حرفه ای)	جانشین پروری و پیش بینی نیروی انسانی	
پذیرش	۷	8.04	9.98	9.43	7.91	۷۵			
پذیرش	۷	7.91	9.94	9.34	7.75	۷۶			
پذیرش	۷	7.98	9.96	9.38	7.83	۷۷			
پذیرش	۷	8.08	10.00	9.47	7.94	۷۸			
پذیرش	۷	7.71	9.83	9.11	7.53	۷۹			

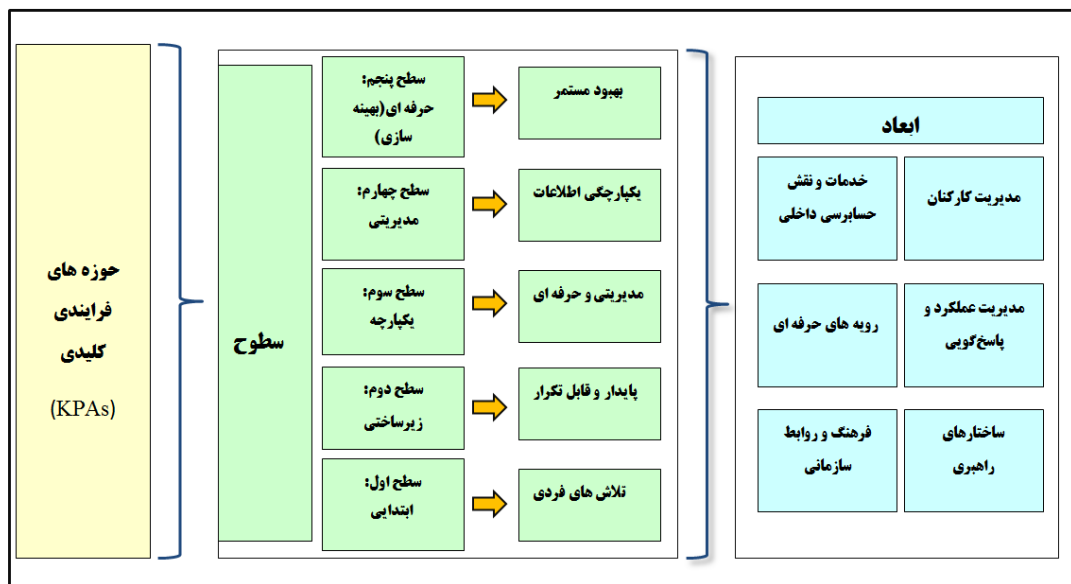
نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	8.24	10.00	9.57	8.13	۸۰	سطح ۲- (زیرساختی)	رویه‌های حرفه ای	
پذیرش	۷	7.32	9.62	8.79	7.11	۸۱			
پذیرش	۷	7.60	9.85	9.11	7.42	۸۲			
پذیرش	۷	7.74	9.70	9.08	7.58	۸۳			
پذیرش	۷	8.04	9.96	9.42	7.91	۸۴			
پذیرش	۷	7.88	9.96	9.32	7.72	۸۵			
پذیرش	۷	7.95	9.87	9.32	7.81	۸۶			
پذیرش	۷	7.91	9.91	9.30	7.75	۸۷	سطح ۳- (یکپارچه)	رویه‌های حرفه ای	
پذیرش	۷	7.98	9.96	9.38	7.83	۸۸			
پذیرش	۷	7.84	9.96	9.30	7.68	۸۹			
پذیرش	۷	7.81	9.94	9.26	7.64	۹۰			
پذیرش	۷	7.88	9.96	9.32	7.72	۹۱	سطح ۴- (مدیریتی)	رویه‌های حرفه ای	
پذیرش	۷	7.91	9.92	9.30	7.75	۹۲			
پذیرش	۷	7.88	9.92	9.28	7.72	۹۳			
پذیرش	۷	7.91	9.92	9.30	7.75	۹۴			
پذیرش	۷	7.91	9.91	9.28	7.75	۹۵			
پذیرش	۷	7.82	9.77	9.15	7.66	۹۶	سطح ۵- (حرفه ای)	رویه‌های حرفه ای	
پذیرش	۷	7.72	9.79	9.11	7.55	۹۷			
پذیرش	۷	7.82	9.83	9.21	7.66	۹۸			
پذیرش	۷	8.21	9.98	9.53	8.09	۹۹			
پذیرش	۷	7.91	9.89	9.28	7.75	۱۰۰	سطح ۲- (زیرساختی)	مدیریت عملکرد و پاسخگویی	
پذیرش	۷	7.14	9.53	8.58	6.91	۱۰۱			
پذیرش	۷	7.08	9.51	8.53	6.83	۱۰۲			
پذیرش	۷	7.33	9.66	8.79	7.11	۱۰۳			
پذیرش	۷	7.81	9.96	9.28	7.64	۱۰۴			
پذیرش	۷	8.08	9.98	9.45	7.94	۱۰۵			
پذیرش	۷	7.87	9.89	9.28	7.72	۱۰۶			
پذیرش	۷	7.98	9.94	9.36	7.83	۱۰۷	سطح ۳- (یکپارچه)	مدیریت عملکرد و پاسخگویی	
پذیرش	۷	8.04	9.98	9.43	7.91	۱۰۸			
پذیرش	۷	8.17	10.00	9.53	8.06	۱۰۹			
پذیرش	۷	7.87	9.89	9.28	7.72	۱۱۰			
پذیرش	۷	7.71	9.94	9.21	7.53	۱۱۱			
پذیرش	۷	7.67	9.91	9.17	7.49	۱۱۲			
پذیرش	۷	7.81	9.94	9.26	7.64	۱۱۳			
پذیرش	۷	7.74	9.85	9.15	7.57	۱۱۴			
پذیرش	۷	8.21	9.98	9.53	8.09	۱۱۵			
پذیرش	۷	8.08	9.96	9.43	7.94	۱۱۶			
پذیرش	۷	8.07	9.91	9.42	7.94	۱۱۷	سطح ۴- (یکپارچه)	مدیریت عملکرد و پاسخگویی	
پذیرش	۷	8.01	9.96	9.40	7.87	۱۱۸			
پذیرش	۷	7.77	9.87	9.21	7.60	۱۱۹			
رد	۷	6.67	9.21	8.13	6.40	۱۲۰	سطح ۴-		

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	7.43	9.75	8.92	7.23	۱۲۱	(مدیریتی)		
پذیرش	۷	7.98	9.92	9.34	7.83	۱۲۲			
پذیرش	۷	7.36	9.64	8.81	7.15	۱۲۳			
پذیرش	۷	8.11	10.00	9.49	7.98	۱۲۴			
پذیرش	۷	8.07	9.94	9.43	7.94	۱۲۵	سطح ۵- (حرفه ای)	گزارشگری اثربخشی حسابرسی داخلی	
رد	۷	6.12	8.72	7.57	5.83	۱۲۶			
رد	۷	6.65	9.11	8.11	6.40	۱۲۷			
پذیرش	۷	8.08	9.94	9.42	7.94	۱۲۸	سطح ۲- (زیرساختی)	مدیریت درونی فعالیت حسابرسی داخلی	
پذیرش	۷	8.17	9.92	9.47	8.06	۱۲۹			
پذیرش	۷	7.97	9.87	9.30	7.83	۱۳۰			
پذیرش	۷	7.57	9.62	8.94	7.40	۱۳۱	سطح ۳- (یکپارچه)	همکاری با دیگر واحدهای نظارتی	
پذیرش	۷	8.04	9.94	9.42	7.91	۱۳۲			
پذیرش	۷	7.93	9.89	9.32	7.79	۱۳۳			
پذیرش	۷	8.04	9.92	9.40	7.91	۱۳۴			
پذیرش	۷	7.46	9.70	8.92	7.26	۱۳۵			
پذیرش	۷	7.94	9.92	9.32	7.79	۱۳۶			
پذیرش	۷	7.84	9.91	9.26	7.68	۱۳۷			
پذیرش	۷	8.17	10.00	9.53	8.06	۱۳۸	سطح ۴- (مدیریتی)	مشاوره و تاثیرگذاری بر تصمیمات مدیران ارشد	
پذیرش	۷	7.88	9.92	9.28	7.72	۱۳۹			
پذیرش	۷	8.01	9.96	9.40	7.87	۱۴۰			
پذیرش	۷	8.21	10.00	9.55	8.09	۱۴۱			
پذیرش	۷	7.73	9.83	9.17	7.57	۱۴۲			
پذیرش	۷	7.94	9.89	9.30	7.79	۱۴۳	سطح ۵- (حرفه ای)	روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی	
پذیرش	۷	7.15	9.42	8.53	6.92	۱۴۴			
پذیرش	۷	7.88	9.96	9.32	7.72	۱۴۵			
پذیرش	۷	8.11	9.94	9.43	7.98	۱۴۶			
پذیرش	۷	7.50	9.79	8.98	7.30	۱۴۷			
پذیرش	۷	7.40	9.57	8.81	7.21	۱۴۸	سطح ۲- (زیرساختی)	تدوین خطوط گزارشگری و دسترسی کامل به اطلاعات	
پذیرش	۷	8.08	9.94	9.42	7.94	۱۴۹			
پذیرش	۷	8.21	10.00	9.55	8.09	۱۵۰			
پذیرش	۷	7.87	9.72	9.19	7.74	۱۵۱			
پذیرش	۷	7.41	9.53	8.79	7.23	۱۵۲			
پذیرش	۷	8.24	10.00	9.57	8.13	۱۵۳			
پذیرش	۷	8.14	9.96	9.47	8.02	۱۵۴			
پذیرش	۷	7.91	9.91	9.30	7.75	۱۵۵	سطح ۳- (یکپارچه)	نظارت و سازوکارهای تامین بودجه	
پذیرش	۷	7.67	9.81	9.11	7.49	۱۵۶			
پذیرش	۷	8.31	9.98	9.58	8.21	۱۵۷			
پذیرش	۷	8.27	10.00	9.58	8.17	۱۵۸			
پذیرش	۷	8.01	10.00	9.43	7.87	۱۵۹			
پذیرش	۷	7.08	9.47	8.55	6.85	۱۶۰			
پذیرش	۷	7.24	9.58	8.72	7.02	۱۶۱			

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	رقم فازی زدایی شده	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه	مولفه‌ها و حوزه های فرآیندی کلیدی	سطوح	ابعاد
			U	M	L				
پذیرش	۷	7.44	9.79	8.94	7.23	۱۶۲	نظارت مستقل بر فعالیت حسابرسی داخلی	سطح ۴- (مدیریتی)	ساختار حاکمیتی (راهبری)
رد	۷	3.95	6.66	5.13	3.57	۱۶۳			
پذیرش	۷	7.06	9.51	8.53	6.81	۱۶۴			
پذیرش	۷	7.40	9.72	8.89	7.19	۱۶۵			
پذیرش	۷	8.31	9.98	9.58	8.21	۱۶۶			
پذیرش	۷	7.84	9.89	9.25	7.68	۱۶۷			
پذیرش	۷	7.94	9.96	9.36	7.79	۱۶۸			
پذیرش	۷	8.00	9.94	9.40	7.87	۱۶۹			
پذیرش	۷	8.01	9.96	9.40	7.87	۱۷۰	حمایت و پشتیبانی از حسابرسی داخلی	سطح ۵- (حرفه ای)	
پذیرش	۷	8.14	9.94	9.47	8.02	۱۷۱			
پذیرش	۷	8.04	10.00	9.45	7.91	۱۷۲			

گویه، فرهنگ و روابط سازمانی ۲۶ گویه و ساختار حاکمیتی (راهبری) ۲۸ گویه مورد پذیرش قرار گرفت. بنابراین با در نظر گرفتن شاخص‌های پذیرفته شده بر اساس نظر خبرگان تحقیق، مدل مفهومی و الگوی تدوینی برای قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران به شکل زیر تدوین شده است.

بر اساس جدول شماره ۵، رقم فازی زدایی شده‌ی ۱۶۷ گویه از آستانه‌ی ۷ بیشتر است و بنابراین در مدل باقی می‌ماند. رقم فازی زدایی شده‌ی سایر گویه‌ها از عدد ۷ کمتر است و لذا از مدل حذف می‌شوند. در بعد خدمات و نقش حسابرسی داخلی ۲۴ گویه، مدیریت کارکنان ۳۴ گویه، رویه های حرفه ای ۲۶ گویه، مدیریت عملکرد و پاسخ گویی ۲۹



شکل شماره (۱): الگوی قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران

۷- نتیجه گیری و پیشنهادهای پژوهش

نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه ی اخیر اهمیت روز افزونی یافته است، چرا که تصدی گری دولت و تغییرات مداوم در نهادهای عمومی با سرعت در حال وقوع است. امروزه مدیران بخش عمومی با محیطی پیچیده و همراه با چالش روبه رو می باشند. با وجود این، مدیران بخش عمومی دامنه ای از سازوکارهای در دسترس برای کمک به ایفای مسوولیت شان دارند. حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می آید. برای این منظور باید از قابلیت لازم جهت پشتیبانی از مدیریت ارشد برخوردار باشد.

لذا با توجه به اهمیت موضوع و همچنین با توجه به اینکه حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران موضوع نسبتاً جدیدی است که در سال های اخیر مورد توجه قرار گرفته و اقداماتی در جهت اجرایی نمودن ابعاد مختلف آن به صورت غیرمنسجم صورت پذیرفته است، در این پژوهش با توجه به هدف و سوال اصلی پژوهش تلاش گردید، الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی به صورت بومی و متناسب با شرایط و ویژگی های بخش عمومی ایران ارائه شود. در این راستا به کمک روش دلفی فازی و بر اساس اجماع نظر خبرگان، ابعاد، سطوح و حوزه های فرآیندی کلیدی در قالب الگوی یاد شده ارائه گردید. ابعاد و سطوح الگوی قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی ایران همانند مدل انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۰۹) و مدل رنسبرگ و کوتز (۲۰۱۶) و حوزه های فرآیندی کلیدی به جز برخی موارد به شرح زیر مورد اجماع خبرگان قرار گرفت:

ابعاد (عناصر) الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: بر اساس اجماع خبرگان پژوهش، شش بعد (عنصر) کلیدی شناسایی شده برای یک فعالیت حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

- خدمات و نقش حسابرسی داخلی؛ شامل حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، خدمات مشاوره ای و ارزیابی اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی
- مدیریت کارکنان؛ شامل شناسایی، جذب، آموزش، کار تیمی و شایستگی کارکنان حسابرسی داخلی
- رویه های حرفه ای؛ شامل برنامه های حسابرسی، چارچوب مدیریت کیفیت، بهبود مدیریت ریسک سازمان و برنامه ریزی راهبردی حسابرسی،
- پاسخ گویی و مدیریت عملکرد؛ شامل بودجه حسابرسی، گزارش های حسابرسی و معیارهای عملکرد

- فرهنگ و روابط سازمانی؛ شامل هماهنگی با سایر واحدهای نظارتی و روابط اثربخش و مستمر
 - ساختارهای حاکمیتی (راهبری)؛ شامل دسترسی به اطلاعات، استقلال، اختیار و نظارت بر حسابرسی داخلی
- چهار عنصر اول به مدیریت و رویه های فعالیت حسابرسی داخلی مربوط می شود. دو عنصر آخر نیز شامل روابط فعالیت حسابرسی داخلی با سازمانی که از آن حمایت می کند و محیط های درونی و بیرونی خواهد بود.
- سطوح الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: بر اساس اجماع خبرگان پژوهش، پنج سطح الگوی قابلیت حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

- ۱) سطح آغازین (ابتدایی): فقدان قابلیت های قابل تکرار و پایدار، وابسته به تلاش های فردی
- ۲) سطح زیرساختی: روش های اجرایی و رویه های عملی قابل تکرار و پایدار حسابرسی داخلی
- ۳) سطح یکپارچگی: رویه های حرفه ای و مدیریت حسابرسی داخلی به طور یکنواخت
- ۴) سطح مدیریتی: ادغام اطلاعات حاصل از سراسر سازمان برای بهبود مدیریت ریسک و راهبری
- ۵) سطح حرفه ای (بهبود سازی): یادگیری حسابرسی داخلی از داخل و بیرون سازمان برای بهبود مستمر

حوزه فرآیندی کلیدی (KPA) الگوی قابلیت حسابرسی داخلی: همانگونه که پیش تر عنوان گردید، هر سطح قابلیت شامل یک یا چند حوزه فرآیندی کلیدی می شود. این حوزه ها مرتبط با شش بعد (عنصر) فعالیت حسابرسی داخلی هستند. در ارتباط با حوزه های فرآیندی کلیدی، به جز ۳ گویه از بعد پاسخگویی و مدیریت عملکرد (در ارتباط با گزارشگری اثربخشی حسابرسی داخلی و یکپارچه سازی معیارهای کمی و کیفی ریسک)، ۱ گویه از بعد خدمات و نقش حسابرسی داخلی (در خصوص نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی) و ۱ گویه از بعد ساختار حاکمیتی (راهبری) (در خصوص نظارت بر فعالیت حسابرسی داخلی) سایر موارد نیز به اجماع خبرگان پژوهش رسید.

با توجه به نتایج پژوهش می توان راهکارهایی به شرح زیر ارائه نمود:

- مدیران ارشد حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی: با توجه به اینکه این الگو یک نقشه ی راه برای ایجاد قابلیت بوده و مراحلی که یک سازمان می تواند به منظور تقویت فعالیت حسابرسی داخلی اش دنبال

فهرست منابع

- کند را مشخص می‌نماید، لذا مدیران ارشد حسابرسی داخلی می‌توانند از این الگو برای ارزیابی پیشرفت واحد، ترسیم آنچه باید کمیته حسابرسی و مدیریت از واحد حسابرسی داخلی انتظار داشته باشند و نیز تدوین گام‌هایی که برای رشد و بهبود قابلیت‌ها نیاز است، استفاده کنند. همچنین این الگو چارچوبی برای تقویت یا ارتقای حسابرسی داخلی از طریق گام‌های تکاملی بسیار کوچک است. این گام‌ها در پنج سطح قابلیت (پیش‌رونده) سازماندهی یافته است. این الگو مراحل را ترسیم می‌کند که یک فعالیت حسابرسی داخلی در تعریف، اجرا، اندازه‌گیری و کنترل می‌تواند تکامل یابد و فرآیندها و رویه‌هایش را بهبود بخشد. بهبود فرآیندها و رویه‌ها در هر مرحله بنیانی را فراهم می‌کند که بر اساس آن می‌توان به سطح قابلیت بعدی پیش رفت. لذا مدیران ارشد حسابرسی داخلی می‌توانند از این الگو نهایت استفاده را در راستای دستیابی به اهداف مدنظر داشته باشند.
- سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی: با توجه به اینکه این الگوی یک ابزار ارتباط است لذا روشن شدن جنبه‌های مختلف الگوی قابلیت حسابرسی داخلی، یک مبنای برای ابلاغ این است که حسابرسی داخلی اثربخش چه معنا می‌دهد و چگونه به یک سازمان و ذینفعان‌شان خدمت می‌رساند، و نیز مبنایی برای نشان دادن اهمیت حسابرسی داخلی برای تصمیم‌گیرندگان است. لذا برای دستیابی به اهداف و نتایج مورد انتظار از حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی بایستی مطابق الگوی پیشنهادی، ساختار مناسب تعریف و روابط میان سطوح مختلف و حوزه‌های فرآیندی کلیدی در اجرا رعایت شود و در نهایت نقش‌ها و کارکردهای مورد انتظار از سوی اجزای آن به طور کامل ایفا شود.
 - نهادهای نظارتی: با توجه به اینکه این الگو چارچوبی برای ارزیابی قابلیت‌های 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 مورد استفاده قرار گیرد.
 - دولت و نهاد قانون‌گذار: ایجاد و توسعه بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی برای بهبود قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی در راستای ارتقا سطح ایفا و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی
- * ایمان، محمد تقی (۱۳۹۴)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. چاپ سوم.
- * باباجانی، جعفر (۱۳۸۱)، "مسوولیت پاسخ‌گویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۴۶.
- * باباجانی، جعفر (۱۳۸۹)، "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخ‌گویی". دانش حسابرسی. ص ۱۶.
- * باباجانی، جعفر (۱۳۹۴)، "حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چند سطحی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.
- * باباجانی، جعفر، بابایی، مسعود (۱۳۹۰)، تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسوولیت پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴.
- * باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقاء سطح مسوولیت پاسخ‌گویی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۳.
- * حافظ نیا، محمدرضا، (۱۳۹۶)، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت، چاپ بیست و سوم.
- * رحمانی، علی (۱۳۹۲)، "مدل قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)، اولین سمینار سالانه انجمن حسابرسان داخلی ایران.
- * دیانتی، زهرا (۱۳۹۴)، "روش تحقیق در حسابداری راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله، انتشارات عدالت نوین، چاپ اول.
- * کردستانی، غلامرضا، علوی، سیدمصطفی (۱۳۹۳)، "نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی"، دوماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۳.
- * کمالی زارع، علی، ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۳)، حسابرسی داخلی اثربخش، مرکز تحقیقات حسابداری حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.
- * نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله و منتی، وحید (۱۳۹۶)، طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹.
- * Aikins, S.K.(2011). An examination of government internal audits' role in improving financial

- * Murray, T. J., Pipino, L. L., and Giech J. P. (1985). A pilot study of fuzzy set modification of Delphi. *Human Systems Management*,
- * Mafunisa, M.J. (2007). Corruption and service delivery in the public service: the case of Limpopo Province. *Journal of Public Administration*, Vol. 42, No. 3.
- * Mihret, D.G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5.
- * Oțetea, A., Cristina, M., Aristotel, U. (2013) "Internal Public Audit in the Financial Crisis Context", *Procedia Economics and Finance* 6,
- * 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.
- * Persse, J. R. (2001). *Implementing the capability maturity model*. New York: John Wiley & Sons.
- * Rensburg, J and Coetzee, P. (2016), internal audit public sector capability: a case study, *Journal of Public Affairs*, Volume 16, Issue 2..
- * Venter, A. & Landsberg, C. (2011). *Government and politics in South Africa*. 4th ed. Pretoria: Van Schaik.
- * Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*, Vol. 62, No. 4..
- * World Bank, The. (2011). *Accountability in public services in South Africa: selected issues*. [Online] Available from: http://siteresources.worldbank.org/INTSOUTHAFRICA/Resources/Accountability_in_Public_Services_in_Africa.pdf. [Accessed: 17 July 2012].
- performance. *Public Finance and Management*, Vol. 11, No. 4.
- * Atkisson, R. M., & Chait, E. P. (1978 a). The case for the internal auditor in local government. *The Internal Auditor*, 35(5).
- * Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. 9, No. 1.
- * Australian National Audit Office, (2012), *Better Practice Guide—Public Sector Internal Audit*, <http://www.anao.gov.au>.
- * Becker, J. Niehaves, B. Poepelbuss, J. Simons, A. (2010). Maturity models in IS research. In proceedings of the European Conference on Information Systems on 12 February 2010, paper 42. [Online] Available from: <http://aisel.aisnet.org/ecis2010/42>. [Accessed 26 November 2012].
- * Coupland, D. (1993). The internal auditor's role in public service orientation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, No. 1.
- * Cioban, A., Hlaciuc, E., Zaiceanu, A. (2015) The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania, *Procedia Economics and Finance* 32.
- * Curristine, T. (2005). Governance performance: lessons and challenges. *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, No. 1.
- * De Bruin, T. Freeze, R. Kaulkarni, U. & Roseman, M. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. In proceedings of the Australian Conference on Information Systems (ACIS) on 30 November 2005. [Online] Available from: <http://eprints.qut.edu.au/25152/>. [Accessed: 29 November 2012].
- * Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5
- * Institute of Internal Auditors. (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Retrieved February, 9, 2010, from <http://www.theiia.org>.
- * Institute of Internal Auditors, (۲۰۰۹) Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector, Altamonte Springs, Florida. <https://www.theiia.org>.
- * Institute of Internal Auditors, (2014), *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*, www.theiia.org/research. ISBN-13: 978-0-89413-881-2
- * Institute of Internal Auditors, (2011). *International professional practices framework (IPPF)*. Altamonte Springs, Florida.
- * Institute of Internal Auditors, (2006). *Role of auditing in public sector governance*. Altamonte Springs, Florida.
- * 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].