



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶ / شماره ۴ (پیاپی ۶۴) / زمستان ۱۴۰۶
صفحه ۵۱ تا ۷۱

فازی سازی نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها

مینا بخشی زاده

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.
m.bakhshi8087@gmail.com

زهرا یوسفی امین

استادیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. (نویسنده مسئول)
z.yousefi@gmail.com

نیلوفر ایمان خان

دانشیار گروه مدیریت بازرگانی، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.
imankhan@iaufb.ac.ir

یوسف احدی سرکانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.
ahadiserkani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۸

چکیده

حسابرسی داخلی در بهبود رعایت قوانین، کیفیت گزارشگری مالی و هم افزایی عملیات شهرداری‌ها کاربرد دارد. حسابرسی داخلی به دلیل نقشی که در بهبود کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک به همراه ارائه مشاوره به مدیران دارد، یکی از مباحث مهم راهبری شرکتی و سازمانی محسوب می‌گردد. این موضوع در سازمان‌های شهروندمدار مانند شهرداری‌ها از اهمیت بیشتری برخوردار است. هدف از این پژوهش شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان است. بدین منظور متون تخصصی مطالعه و از ۱۴ کارشناس خبره آشنا با موضوع حسابرسی داخلی و فعالیت شهرداری‌ها نظرخواهی شد که پس از انجام محاسبات ریاضیاتی و فازی ۲۰ نقطه ضعف اصلی و ۲۱۷ نقطه ضعف فرعی شناسایی شد. تمامی مولفه‌ها در مرحله دلفی فازی با نمره بالای ۷۰ درصد مورد پذیرش قرار گرفتند. در این میان مهم‌ترین مولفه‌های دارای نمره پذیرش بالای ۹۰ درصد به ترتیب عبارت بودند از: ضعف محیط اقتصادی، ضعف جبران خدمت، ضعف استقلال، ضعف نهادسازی، ضعف راهبری، ضعف ساختار خطوط گزارشگری، ضعف ترویج، ضعف محیط قانونی، ضعف اثربخشی، ضعف بی‌اعتمادی و ضعف مکانیسم‌های مدیریتی. اهمیت محیط اقتصادی به دلیل نوسانات بالای اقتصادی و اهمیت جبران خدمت به مدیریت صحیح منابع انسانی اشاره دارد. حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها باید مورد توجه جدی قرار گیرد و برنامه‌های بلندمدت، میان مدت و کوتاه مدت برای رفع نقاط ضعف طراحی گردد. با توجه به حساسیت وظایف شهرداری‌ها این پژوهش برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک شهرداری‌ها دارای ارزش است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، روش دلفی فازی، شهرداری‌ها، نقاط ضعف حسابرسی داخلی.

۱- مقدمه

توجه روز افزون بر واحد حسابرسی داخلی^۱ و نقش‌های در حال گسترش و استقرار آن در تعداد فزاینده‌ای از سازمان‌ها در طول سال‌های اخیر مشاهده شده است (نیک‌بخت و حسن آباد، ۱۳۹۸). مطالعات همچنین نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر، نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی با یک روند افزایشی، با توجه به ارتباط آن با خطر کنترل‌های داخلی سیستم مدیریت، رو به رو بوده است و حسابرسان داخلی از این امر در گسترش حوزه‌های خود چون مشارکت در مدیریت ریسک، کنترل و فرآیندهای حاکمیتی استفاده کرده‌اند. چنین تغییراتی با هدف ایجاد ارزش افزوده برای سازمان توسط حسابرسی داخلی انجام گردیده است (گائوسونگ و لپینگ^۲، ۲۰۲۱).

همچنین بسیاری از سازمان‌ها در حال نشان دادن اهمیت حسابرسان داخلی به منظور ارائه راهنمایی و مشاوره در سطوح مختلف مدیریتی می‌باشند (رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۶). بدین خاطر که حسابرسی داخلی نقش مهمی را در فرایند سازمانی ایفا می‌کند، در نتیجه نه تنها برای اجرای فعالیت‌های اطمینان دهی عادی لازم است، بلکه به عنوان یک شریک استراتژیک در سازمان و افزودن ارزش به فعالیت آن در جهت بهبود فرآیندهای سازمانی و حصول اطمینان از اثربخشی و کارایی آن خدمت می‌کند (باتها و ویلکینسون^۳، ۲۰۱۹). در نقشی که حسابرسی داخلی دارای ارزش افزوده است، فرض بر این است که حسابرسی داخلی مؤثر است. اثربخشی حسابرسی داخلی به توانایی حسابرسان داخلی برای رسیدن به هدف مستقر در سازمان وابسته است (حسین^۴، ۲۰۱۹). در واقع، بایستی اهداف در اصطلاحات روشن اظهار شود و ابزارهای دستیابی به این اهداف نیز باید فراهم شود؛ بنابراین، نیاز به بخش حسابرسی داخلی مؤثر جهت کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف آنها وجود دارد و سازمان‌های دارای واحد حسابرسی داخلی مؤثر و کارآمد بیش از سازمان‌هایی که چنین واحدی را ندارند قادر به تشخیص تقلب در سازمانشان می‌باشند. تحقیقات قبلی در مورد ارزیابی حسابرسی داخلی محدود بوده است. با وقوع بحران مالی جهانی در سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۰۹، حسابرسی داخلی از اهمیت بسیار زیادی به خصوص در حفظ نرخ بازگشت سرمایه و تضمین این که سرمایه به هدر نمی‌رود و یا بی ارزش نمی‌شود برخوردار می‌شود (آلبوات و همکاران، ۲۰۲۱). همین امر موجب گردید تا محققان تمایل بیشتری را در پژوهش در زمینه حسابرسی داخلی داشته باشند. لذا همراه با اهمیت فزاینده و روبه رشد حسابرسی

داخلی در سازمان‌ها انگیزه لازم برای این مطالعه فراهم می‌شود (نوش‌فر و همکاران، ۱۴۰۱).

بطور کلی، حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان بخش، مستقل و بی طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود و هدف آن کمک به سازمان در جهت نیل به هدف‌های خود از طریق ارزیابی و بهسازی و کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است (دیبایا و همکاران، ۱۴۰۰).

این تعریف آشکار می‌نماید که از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که نقش ارزش افزوده را بازی کند و با ارائه نمودن طیف گسترده‌ای از خدمات به بهبود فرایندهای سازمانی کمک نماید (موسوی و همکاران، ۱۴۰۰). نقش واحد حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی، از طریق ارائه خدمات به هیئت مدیره، پس از قانون ساربینز - آکسلی در سال ۲۰۰۲ افزایش یافته است و حسابرسی داخلی نقش محوری را در کمک به سازمان برای تطابق با الزامات قانونی بازی می‌کند (احمدی و همکاران، ۱۴۰۰). تعریف فوق همچنین نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی به تحقق اهداف سازمانی از طریق مشاوره به مدیریت و انجام حسابرسی‌های عملیاتی کمک می‌نماید. حسابرسی داخلی می‌تواند ارزش را به وسیله کمک به سازمانها و دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی از طریق مشاوره به مدیریت و کارکنان و کمک در مدیریت ریسک ایجاد نماید؛ بنابراین استدلال شده است که حسابرسی داخلی نه تنها نقش ارزش افزوده را به وسیله کمک به حفظ ارزش‌های موجود، از طریق پیشگیری از اتلاف سرمایه به وسیله ی تقلب و عدم کارایی بازی می‌نماید، بلکه همچنین این نقش را با بهبود فرآیندهای عملیاتی ایفا می‌کند (جوهاری و همکاران^۵، ۲۰۲۱).

در حقیقت آنچه روشن است این است که در اقتصاد امروز، حسابرسان داخلی با چالش‌های دشواری روبه رویند که یکی از آن‌ها اثبات مربوط بودن و ضرورت آن در سازمان است. در این راستا، ارزش افزوده ارائه شده توسط حسابرسی داخلی بیشتر و بیشتر مهم شده است و حسابرسان داخلی بیشتر و بیشتر علاقه مند به پیدا کردن مناسب‌ترین روش برای اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی هستند (نیک‌بخت و حسن آباد، ۱۳۹۸). همچنین با توجه به نقش با اهمیتی که حسابرسی داخلی در شناسایی ریسک‌ها، پیشگیری از تقلب و نیز عدم زیان ذینفعان دارد، ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی حائز اهمیت است (خوشبخت و همکاران، ۱۴۰۱). شهرداری‌ها^۶ به علت

⁴ Husain

⁵ Johari et al

⁶ Municipalities

¹ Internal Audit

² Gaosong & Leping

³ Botha & Wilkinson

خواه خصوصی باشد یا عمومی، باید مطمئن گردد که حسابرسی داخلی آن مؤثر است، به طوری که برای دستیابی به اهداف سازمان مؤثر می‌باشد (هانت و همکاران^۲، ۲۰۲۲). با توجه به اهمیت این موضوع که حسابرسی داخلی بایستی مؤثر باشد، محققان خواستار تحقیقات بیشتر در زمینه اثربخشی حسابرسی داخلی شدند. برای مثال، نیک‌بخت و حسن‌آبادی (۱۳۹۸) در پژوهشی به ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران پرداخته و دریافته‌اند که مهم‌ترین مفهوم در ذهن مدیران حسابرسی داخلی مشروعیت است که برای اولین بار در پژوهش‌های مربوط به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی با استفاده از روش نظریه بنیانی از دل مصاحبه‌هایی که محقق با مدیران حسابرسی داخلی داشته، ظاهر شده است. همچنین رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) در پژوهشی با هدف تعیین مولفه‌های مؤثر بر ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی دریافته‌اند که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، سه عامل مهم در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران به ترتیب: ۱) برخورداری بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف؛ ۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع و ۳) برخورداری حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند، می‌باشند. گائوسونگ و لپینگ (۲۰۲۱) در بررسی نحوه ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی دریافته‌اند که مشکلات موجود در اثربخشی حسابرسی داخلی عمدتاً در موانع سیستم مدیریت حسابرسی، زیان‌ها و ضایعات زیاد، اصلاح ناکارآمد حسابرسی و نوآوری حسابرسی عقب‌مانده منعکس می‌شود. بر اساس این نتیجه، چین باید اصلاحات سیستم مدیریت حسابرسی داخلی را به عنوان نقطه پیشرفت، ترویج پوشش کامل حسابرسی داخلی، افزایش نظارت و اصلاح حسابرسی، بهبود قابلیت‌های نوآوری حسابرسی، و ایجاد یک سیستم شاخص اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی برای تقویت سیستم مسئولیت مدیریت اثربخشی حسابرسی داخلی دانست.

بررسی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه حاکی از آن است که در زمینه اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش‌ها و سازمان‌های مختلف پژوهش‌های متعددی صورت گرفته، اما پژوهشی که به ارزیابی حسابرسی داخلی بپردازد بسیار محدود بوده و هنوز شکاف‌های فراوانی در این زمینه وجود دارد. همچنین پژوهشی که به نقاط ضعف شناسایی شده بپردازد

چارچوب‌های گسترده سازمانی و دولتی بودن و حجم گردش مالی بالا در معرض شکاف‌های حسابرسی فراوانی قرار دارند. خصوصاً در سال‌های اخیر که مسائل مالی در بسیاری از شهرداری‌ها آشکار شده است، مسئله حسابرسی در این نهادها را بیش از پیش مهم کرده است. بررسی پیشینه پژوهش حاکی از آن است که در ایران مدلی برای ارزیابی حسابرسی داخلی وجود ندارد تا راهنمایی باشد که مدیر حسابرسی داخلی از طریق آن بتواند به ارزیابی و بهبود عوامل تأثیر گذار و موارد نقص در عملکرد خود بپردازد. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است (نوش‌فر و همکاران، ۱۴۰۱). تعداد پژوهش‌های انجام شده در این حرفه برای توصیف عملکرد آن مطابق با استانداردهای حرفه‌ای (در صورت وجود) انگشت شمار است. بنابراین با توجه به اهمیت این موضوع، نبود چارچوب ارزیابی استاندارد، شکاف‌های پژوهشی موجود و مشکلاتی که در حوزه حسابرسی شهرداری‌ها وجود دارد، لذا این پژوهش با مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان به شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی^۱ در شهرداری‌ها پرداخته، تا با پر کردن خلأهای پژوهشی موجود، دانش موجود در این حوزه را در جهت کاهش مشکلات حسابرسی داخلی شهرداری‌ها توسعه دهد.

ضرورت بررسی مسئله پژوهش از آنجا نشأت می‌گیرد که حسابرسی داخلی مؤثر می‌تواند یک سرمایه بزرگ برای بهبود اعتماد عمومی در گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی باشد، اگر آن شامل این عناصر باشد: استقلال سازمانی، یک حکم رسمی (وجود منشور حسابرسی)، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، کارکنان شایسته و صالح، وجود کمیته حسابرسی، پشتیبانی ذینفعان، استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و دامنه نامحدود (طباطبایی و همکاران، ۱۴۰۰)؛ به رغم تأکید موکد استاندارد های حسابرسی ۳۱۵ و ۳۳۰ بر ارزیابی کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از مراحل اساسی حسابرسی، اطلاعات موجود گویای ناکافی بودن تلاش‌های حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است. این امر می‌تواند کیفیت حسابرسی صورتهای مالی در ایران را تا حدود زیادی زیر سؤال ببرد. از این رو، انجام تحقیق دانشگاهی البته با رویکرد حرفه‌ای فتح بایی است که با توجه به مفاد استانداردهای حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است. بنابراین، اثربخشی حسابرسی داخلی برای دستیابی به اهداف سازمان ضروری است. در این راستا، سازمان

^۲ Hunt et al^۱ Audit Evaluation Model

- تاکنون انجام نشده و این پژوهش در تلاش برای رفع این شکافها است.
- با توجه به موارد یادشده و بررسی محتوای مطالب پیشین و سازمان‌هایی که برای مطالعات مختلف به عنوان نمونه انتخاب کرده‌اند، علی‌رغم گردش مالی بسیار بالا در شهرداری‌ها، توجه به حسابرسی در این ارگان بسیار محدود بوده و در پژوهش‌های پیشین به ارزیابی و رتبه بندی کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته نشده است. لذا دلایل انتخاب شهرداری، به عنوان یک ارگان مورد مطالعه، بر اساس مولفه‌های مهم در بررسی حسابرسی داخلی سازمان‌ها شامل موارد زیر می‌باشد:
- ✓ در سال‌های اخیر مشکلات مالی دولت و شهرداری‌ها افزایش یافته و لذا حسابرسی هزینه‌ها در این ارگان جهت مدیریت درست هزینه‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.
 - ✓ اطلاعات مالی موارد زیادی از شهرداری‌ها در سال‌های اخیر حاکی از فسادهای مالی متعدد در این ارگان بوده است و لذا بررسی کیفیت حسابرسی و ایجاد سیستم ارزیابی مناسب برای این ارگان ضرورت ویژه یافته است.
 - ✓ سازمان شهرداری به علت فعالیت گسترده در تمامی حوزه‌ها و محدود نبودن به فعالیتی مالی خاص، از جذابیت بالایی برای سنجش سیستم حسابرسی داخلی برخوردار است.
 - ✓ در سازمان شهرداری، دسترسی به منابع اطلاعاتی و سازمانی مناسب بوده و سهولت بیشتری نسبت به بسیاری از سازمان‌ها دارد.
 - ✓ در سازمان شهرداری، به دلیل وجود ارگان‌های زیرمجموعه و وابستگی‌های بالای سازمانی با سایر مجموعه‌ها و افراد، نیاز و حمایت ذینفعان بیشتر به چشم می‌خورد.
 - ✓ در سازمان شهرداری، دانش ویژه حسابرسی داخلی نقش بالایی دارد و باتوجه به سازوکارهای مختلف این سازمان، می‌تواند بسیار کارا و موثر باشد.
 - ✓ در سازمان شهرداری، اثربخشی (رضایت ذینفعان و ایجاد تغییر سازمان) با توجه به دولتی بودن این سازمان، اهمیت ویژه‌ای دارد اما توجه کمی به آن می‌شود.
 - ✓ در سازمان شهرداری، کیفیت (کیفیت گزارش، کامل بودن یافته‌ها، دقت یافته‌ها، اهمیت یافته‌ها، ارائه به موقع، کیفیت نگارش) علی‌رغم حساسیت بالا دارای مشکلات فراوانی است.
- ✓ در سازمان شهرداری، ارائه پیشنهاد بر اساس داده‌ها و سنجش پروژه‌ها علی‌رغم اولویت، از توجه کمی برخوردار است.
- ✓ در سازمان شهرداری، کیفیت کار و کامل بودن رسیدگی‌ها به علت دولتی بودن، مورد توجه کمی قرار می‌گیرد.
- ✓ در سازمان شهرداری، شکاف ارتباط موثر میان واحدها بسیار بالاست.
- ✓ در سازمان شهرداری، به دلیل گستردگی فعالیت، خروجی (انطباق با برنامه، ارائه گزارش) نسبت به سازمان‌های دیگر از اهمیت بالاتری برخوردار است، اما اجرای آن بسیار محدود است.
- ✓ در سازمان شهرداری با توجه به نقش مهم آن برای شهر و مردم، به کسب/ حفظ مشروعیت توجه کمی می‌شود.
- شهرداری به عنوان یک نهاد اجرایی عمومی و غیردولتی محلی وظایف متعددی اعم از وظایف عمرانی، خدماتی، نظارتی و حفاظتی، رفاهی و ... بر عهده دارد. به طور قطع مهم‌ترین موضوع در حوزه مسائل شهرداری، نحوه مدیریت مالی در این نهاد است چرا که ظهور مشکل در نظام مالی ارتباط مستقیمی با انجام سایر وظایف شهرداری داشته و موجب بروز کاستی‌های قابل توجه در این خصوص خواهد شد و موجبات خسارت فراوان به شهر را فراهم می‌آورد. در سراسر دنیا به ویژه کلان‌شهرهای جهان، نظام مدیریت مالی صحیح، می‌تواند دستیابی به اهداف پیش‌رو را تحقق بخشیده و کلان‌شهر را به سوی توسعه‌یافتگی، همگام با سایر نقاط جهان سوق دهد. آسیب‌شناسی نظام مدیریت مالی شهرداری‌ها گویای نواقص و کاستی‌های قابل توجهی است که در مطالعات تطبیقی با سایر شهرهای جهان اعم از لندن، زوریخ، نیویورک، تورنتو، اوکلند، وین، پکن، دوی و استانبول بیش از پیش ضرورت تحقیق و تعمق را آشکار می‌سازد. عملکردهای حسابرسی داخلی سازمانها به عنوان اجزای حیاتی مدل اطمینان ترکیبی در کنار کمیته حسابرسی، مدیریت و حسابرسان خارجی در نظر گرفته می‌شوند. هدف مدل اطمینان ترکیبی داشتن اطمینان یکپارچه و همسو در سازمان‌ها با هدف کلی به حداکثر رساندن ریسک و نظارت و کنترل کارایی است. در این راستا، حسابرسی داخلی نقش مهمی ایفا می‌کند، زیرا متشکل از کارشناسانی در مشاوره ریسک، حاکمیت و کنترل است که به مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی اطمینان می‌دهند. کمیته‌های حسابرسی برای اطلاعات به حسابرسی داخلی وابسته هستند و اثربخشی آنها حول یک عملکرد حسابرسی داخلی قوی و دارای منابع خوب است که می‌تواند به کمیته‌های حسابرسی برای انجام مسئولیت‌های نظارتی خود کمک کند. بنابراین تقاضای فزاینده‌ای برای مدیریت ریسک از طریق فرآیند مدیریت ریسک وجود دارد و حسابرسی داخلی در

همواره باید کنترل های داخلی را ارزیابی نماید و ریسک ها و مخاطرات احتمالی را مورد توجه قرار دهد و با روش های مختلف آنها را مدیریت کند (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

چراغی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که حسابرسی داخلی از طریق فناوری های نوین در دانشگاه آزاد می تواند پیامدهایی از قبیل حسابرسی مستمر، افزایش کیفیت حسابرسی، حذف سیستم کاغذی، نظارت قبل از خرج، افزایش شفافیت مالی، کاهش هزینه های حسابرسی، گزارشگری سریع و مطمئن، صیانت از حق الناس و شهریه ها را در پی داشته باشد. گرمسیری و همکاران (۱۴۰۳) نشان داد که، ۵ مقوله به عنوان مقوله محوری حسابرسی داخلی ظاهر شدند که شامل: ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت های کنترلی، محیط کنترل داخلی، نظارت و پایش می باشند. امری و همکاران (۱۴۰۲)، رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را تأیید نمودند. مولانیا و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که مهمترین و تاثیرگذارترین گزاره های ارزیابی کیفی اثربخشی ساختار کنترل داخلی در دانشگاه علوم پزشکی مربوط به گزاره های افزایش ضمانت اجرایی در ارزیابی کنترل داخلی می باشد. همچنین مشخص شد، کم اثرترین مولفه های شناسایی شده دو گزاره های مبنای نهادی در ارزیابی کنترل داخلی و مبنای راهبردی در ارزیابی کنترل داخلی در دانشگاه علوم پزشکی می باشد. بهبهانی نیا و اروچی کمال آباد (۱۴۰۲) نشان دادند که در بخش عمومی پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار مثبت دارد. همین طور پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمانهای بخش عمومی نیز، اثر معنادار دارد. مکاری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تاثیر سطح دانش و اندازه شرکت بر روابط بین مشغله حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد بین مشغله حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ به علاوه سطح دانش حسابرسی و اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرسی با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند. دلبری راغب و اسماعیل زاده (۱۴۰۲) به ارائه مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابرسی، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه شوندهگان پژوهش از کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان درخصوص کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد. باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگویی برای نظارت مالی با توجه به مبانی قانونی و ویژگی های

موقعیت مناسبی برای کمک به بهبود چنین فرآیندهایی است. اگر حسابرسان داخلی بخواهند به عنوان یکی از جنبه های مهم مدل اطمینان ترکیبی ادامه دهند، باید به حوزه حیاتی، در میان سایر موارد، مدیریت ریسک به عنوان بخشی از کار خود بپردازند. در غیر این صورت، هیئت مدیره، کمیته های حسابرسی و سایر سطوح مدیریت از وضعیت این موضوعات بی اطلاع خواهند ماند که به نوبه خود بر توانایی این ذینفعان در انجام مسئولیت های خود تأثیر منفی خواهد گذاشت.

مطالعات در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی نشان می دهد که یک عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر، حاکمیت سازمانی را تقویت می کند و یک مکانیسم حاکمیتی مهم در بخش عمومی در نظر گرفته می شود. از آنجایی که حسابرسی پاک تابعی از حکمرانی پاک است، عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر به عنوان مکانیزم حاکمیتی به آن کمک می کند. تحقیقات منتشر شده محدودی در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی در حوزه شهرداری ها در دسترس است.

مبانی نظری و تجربی پژوهش

یکی از مهم ترین مولفه های نظارتی که در سال های گذشته مورد توجه قرار گرفته بحث راهبری شرکتی (راهبری سازمانی) است. فلسفه اصلی راهبری مرتبط با پاسخگویی است. پاسخگویی رکن اصلی راهبری سازمانی است که در متون مدیریتی و حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. راهبری سازمانی برای انجام درست وظایف خود به ابزارهایی نیاز دارد که یکی از مهم ترین این ابزارها مدیریت ریسک و کنترل های داخلی است که توسط حسابرسان داخلی انجام می شود. ریشه حسابرسی داخلی بر گرفته از تئوری نهادی است. تئوری نهادی (بنگاه/سازمان) با بزرگ تر شدن نهادهای عمومی و دولتی مطرح شد. تئوری نهادی بیان می دارد که سازمان بخشی جدا از تمامی مشارکت کنندگان است. هدف مدیریت در این تئوری بقای بنگاه است و لذا برای رضایت جامعه از روش های مختلفی استفاده می کند. در بحث از تئوری بنگاه (سازمان) از سال های آخر دهه ۱۹۷۰ پژوهشگران زیادی در مباحث علمی دانشگاه ها تئوری نهادی را مطرح کردند. در تجزیه و تحلیل سازمان و ایجاد کنترل های بموقع، این تئوری به صورت یک دیدگاه نظری عمده و قدرتمند مطرح است، تئوری نهادی مکمل تئوری های مشروعیت و تئوری ذی نفعان است و با آنها وجه مشترک دارد. با این تئوری می توان این موضوع را بهتر درک کرد که سازمان ها چگونه به علت تغییرات رخ داده در انتظارات و فشارهای نهادی و اجتماعی پی می برند و در مقابل مخاطرات احتمالی واکنش نشان می دهند و در نهایت شفافیت و انضباط مالی را افزایش می دهند. از دیدگاه تئوری نهادی سازمان

ناپایدار و غیرثابت شهرداری تهران، لزوم خودکفایی مالی شهرداری بدون در نظر گرفتن زیرساخت‌های مناسب و عدم تکافوی مالی شهرداری، از جمله مهم‌ترین عواملی است که وضعیت کنونی را به وجود آورده که حل آنها نیازمند سازوکارهای علمی و راهبردی است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) بیان نمودند که حسابرسی داخلی در بخش عمومی با شناسایی و کنترل ریسک‌های محیط بخش عمومی ارزش افزوده ایجاد می‌کند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۶) عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران با استفاده از مدل سه شاخگی و با ارزیابی نظرات ۱۰۰ نفر از اعضای دیوان محاسبات، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی و روسای گروه حسابرسی داخلی شهرداری تهران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن بود که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند. حیدریان و همکاران (۱۳۹۴) به ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران پرداختند. نتایج نشان داد، این بیانیه از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد و در نتایج میدانی، کارشناسان مالی به کارگیری اصل حساب‌های مستقل را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار ارزیابی نمودند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود. الماساروی و توافیک^۱ (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی داخلی با تمامی ابعاد سازمانی در ارتباط است و لذا نیاز به توجه بیشتری در جهت رفع نقاط ضعف احتمالی دارد. بار پولیام و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسان داخلی به دلیل نقش مشاوره‌ای خود در سازمان‌ها، بر

محیطی فعالیت‌های گوناگون شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد نظارت مالی از چهار مؤلفه شناسایی ارکان نظارت مالی قبل و بعد از خرج، پیش‌بینی الزامات قانونی، طراحی و استقرار رویه‌های کنترل و نظارت مالی و زیرساخت‌های نظارت مالی تشکیل شده است. کمیته حسابرسی، ذیحسابان و قائم‌مقام‌های آنان، حسابرسان مستقل و داخلی، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت کشور، در شمار ارکان بسیار مهم نظارت مالی شهرداری‌ها قرار دارند. تعیین شفاف پاسخ‌گو و سطوح پاسخ‌گویی، تفکیک روابط مقامات مجاز خرج و عامل نظارت، نظارت بر تحصیل منابع و درآمدها نیز متغیرهای بسیار مهم مرتبط با الزام قانونی نظارت مالی در شهرداری‌ها هستند. رویه‌های کنترلی و اعمال نظارت مالی در شهرداری‌ها را می‌توان در شش محور اصلی، طراحی و استقرار کنترل‌های بودجه‌ای، استفاده از روش‌های کنترلی حسابداری، طراحی و استقرار و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، انجام حسابرسی‌های مالی و رعایت، سنجش عملکرد، شفافیت و دسترسی آزاد شهروندان به اطلاعات بررسی کرد. در این میان، ایجاد زمینه‌های شفافیت و دسترسی شهروندان، شاخص‌های مهم این بخش است. تدوین برنامه راهبردی مبارزه با تقلب و فساد مالی در شهرداری‌ها، تأکید بر استفاده از فناوری اطلاعات در انجام معاملات و استفاده از ابزارها و روش‌های حسابرسی و بازرسی به کمک رایانه، از شاخص‌های اصلی زیرساخت‌های لازم در اعمال نظارت مالی به‌شمار می‌روند. در نتیجه نظارت مالی و عملکردی، دو بُعد اصلی الگوی نظارتی شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران است که در کنار یکدیگر، زمینه ایفاء مسئولیت پاسخ‌گویی مدیریت شهری را فراهم می‌سازند. طراحی الگوی نظارت مالی در شهرداری‌ها، حصول اطمینان از تحصیل و مصرف منابع برای تحقق اهداف مصوب را موجب می‌شود. کریم نیا (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "نظام مدیریت مالی شهرداری تهران: آسیب‌شناسی و راهکارها در پرتو مطالعه تطبیقی ده شهر لندن، زوریخ، نیویورک، تورنتو، اوکلند، وین، پکن، توکیو، دوی و استانبول" با تکیه بر رویکردی توصیفی - تحلیلی و روش کتابخانه‌ای به دنبال یافتن پاسخ این پرسش‌های اساسی است که در راستای مطالعات تطبیقی نظام مدیریت مالی سایر شهرهای جهان، شهرداری تهران اکنون با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟ و راهکار رسیدن به یک چهارچوب سازمان‌یافته چیست؟ در راستای پاسخ به سؤالات مذکور در وهله اول به دنبال آسیب‌شناسی وضع موجود و در مراحل بعدی ارائه راهکارهای مناسب جهت سازماندهی نظام مالی بود. عدم سازماندهی مناسب منابع مالی و درآمدهای

^۱. Elmaasrawy. and Tawfik

صلاحیت حرفه ای نیستند، در نتیجه وضعیت پایینی دارند. مدیریت چالش‌های تجربه شده توسط حسابرسان داخلی را درک نمی‌کند. این مطالعه با در نظر گرفتن ادراک منابع حسابرسی داخلی، فرآیندها، روابط و سازمان، زمینه‌هایی را برای تحقیقات آتی شناسایی کرد. آکمن و مارکس^۵ (۲۰۱۶) به تجزیه و تحلیل عملکرد حسابرسان داخلی با اشاره خاص به دستور مدیریت ریسک آنها پرداختند. این مطالعه از یک روش ترکیبی برای توصیف عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی در هشت شهرداری بزرگ در آفریقای جنوبی پیروی کرد. نتایج نشان داد که حسابرسی داخلی دامنه وسیعی از کار مدیریت ریسک را ارائه می‌دهد که به مدیریت ارشد در انجام مسئولیت‌های خود کمک می‌کند. با این حال، در چشم عموم، عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی کم است. ویناری و پتر^۶ (۲۰۱۴) به تجزیه و تحلیل اجرای مدیریت ریسک به عنوان ابزاری برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی، با تمرکز بر اثرات غیرمنتظره یا عدم قطعیت‌های ایجاد شده در طول کاربرد آن پرداختند. اسناد عمومی و محرمانه و همچنین مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته از طریق مدیریت ریسک در شهرداری فنلاند تجزیه و تحلیل شد. نویسندگان دریافتند که مدیریت ریسک، به جای کاهش عدم قطعیت، خود باعث ایجاد عدم قطعیت‌های غیرمنتظره ای می‌شود که در غیر این صورت ظاهر نمی‌شدند. این موارد شامل عدم قطعیت‌های مربوط به جنبه‌های حقوقی راه‌حل‌های مدیریت ریسک، به‌ویژه موضوع مربوط به این است که کدام نوع سند از نظر قانونی معتبر است. عدم قطعیت‌های مربوط به تعریف و عملیاتی سازی مدیریت ریسک؛ و عدم قطعیت‌های مربوط به منابع موجود برای توسعه مدیریت ریسک. به طور کلی تر، چنین عدم قطعیت‌هایی به هويت حرفه ای و مسئولیت‌های مدیران عملیاتی که توسط دستگاه‌های چارچوب بندی تعریف شده است، مربوط می‌شود. لوبو و زائو^۴ (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان "رابطه بین تلاش حسابرسان و تحریف در صورت‌های مالی" یک ارتباط منفی و قوی بین تلاش حسابرسان و تجدید ارائه گزارش سالانه یافتند.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع اکتشافی و آمیخته است. در انجام این پژوهش از روش دلفی فازی استفاده می‌شود. بدین شکل که ابتدا با مطالعه متون تخصصی مشکلات حسابرسی داخلی در

فعالیت حسابرسان تاثیرات زیادی دارند و سبب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شوند. سوجان^۱ و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که با توجه به بحران‌های سلامت در سال‌های اخیر، حسابرسی داخلی مبتنی بر هوش مصنوعی در بخش سلامت از اهمیت زیادی برخوردار است. شاویلی و همکاران (۲۰۲۳) ارتباط بین حسابرسان داخلی و خارجی، اعطای استقلال و اختیار به حسابرسان داخلی، تامین نیروی انسانی متخصص، تامین منابع فناورانه، توسعه پشتیبانی مدیریت، تقویت فرهنگ سازمانی و تدوین برنامه‌های حسابرسی را به عنوان مهم‌ترین عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی عنوان نمودند. نرانتزیدیس^۲ (۲۰۲۲) نشان داد که حسابرسی داخلی یک مکانیزم مهمی است که اثربخشی سازمان دولتی را تسهیل می‌کند. حسابرسی داخلی بر روی تم‌های گوناگون همچون بهترین رویه‌های حاکمیت سازمانی (راهبری شرکتی)، محافظت از ذی‌نفعان، حفظ قانون مداری و اعتماد، در بخش عمومی و تمرکز بر شفافیت و پاسخگویی متمرکز است. تلگرای و سلمانی^۳ (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر شیوه‌های حسابرسی داخلی بر مدیریت مالی در شهرداری پرداختند. یافته‌ها نشان داد که استقلال حسابرسی داخلی و کیفیت کار حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی بر مدیریت مالی تأثیر می‌گذارد. آیامگا و باگینا^۳ (۲۰۱۹) به تعیین تأثیر سیستم‌های کنترل داخلی بر عملکرد مالی مجمع شهرداری شرقی در منطقه شرق غنا پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که بین سیستم کنترل داخلی و عملکرد مالی سازمانی مجمع شهرداری شرق کاسنا نانکانا رابطه قوی وجود دارد. نتیجه‌گیری شد سازمان‌هایی که روی سیستم‌های کنترل داخلی مؤثر سرمایه‌گذاری کرده‌اند، در مقایسه با سازمان‌هایی که سیستم کنترل داخلی ضعیفی داشتند، عملکرد مالی بهتری داشتند. بر اساس یافته‌ها، مطالعه توصیه می‌کند که بدنه حاکم، که احتمالاً توسط کمیته حسابرسی حمایت می‌شود، باید اطمینان حاصل کند که سیستم کنترل داخلی به‌طور دوره‌ای نظارت و ارزیابی می‌شود. ام بیو و باراک^۴ (۲۰۱۷) در مطالعه خود که رویکرد کیفی را اتخاذ کرد، چهار عامل خرد را که بر اثربخشی حسابرسی داخلی شهرداری‌ها در منطقه وهمبه واقع در استان لیمپوپو در آفریقای جنوبی تأثیر می‌گذارد، بررسی کردند. این مطالعه نشان داد که محدودیت‌های منابع حسابرسی داخلی، هیچ تضمین کیفیت، برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت خارجی وجود ندارد. شرکت‌کنندگان ادراکات متفاوتی از اثربخشی عملکردهای حسابرسی داخلی داشتند. همه حسابرسان داخلی دارای

⁴ Mbewu & Barac

⁵ Ackermann & Marx

⁶ Vinnari and Peter

¹ Sujjan

² Tlegray & Selemani

³ Ayamga & Bagina

خصوصاً پاسخ دهنده بعدی نیز از کارشناس نظرخواهی می شد. مشخصات خبرگان به شرح جدول ۱ بود.

در این پژوهش به سوالات زیر پاسخ داده شد:

- نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها کدامند؟
- میزان پذیرش هر یک از نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها از دیدگاه خبرگان با اعداد فازی چقدر است؟

شهرداری ها شناسایی و سپس با نظرخواهی از خبرگان میزان پذیرش هر مشکل مشخص می گردد. خبرگان باید دارای سابقه کار مالی و یا حسابرسی در شهرداری ها باشند و با فعالیت های شهرداری ها آشنا باشند و میزان تحصیلات آنها حداقل فوق لیسانس باشد. انتخاب خبرگان به صورت هدفمند و با روش گلوله برفی انجام شد، بدین شکل که پس از نظرخواهی در

جدول ۱: اعضای نمونه آماری خبرگان به تفکیک

ردیف	جنسیت	سن	سمت شغلی	تحصیلات	تجربه کاری
P1	مرد	۵۱	کارشناس ارشد حسابداری	فوق لیسانس	۲۸ سال
P2	زن	۴۷	مسئول حسابرسی	فوق لیسانس	۱۲ سال
P3	زن	۴۱	استاد دانشگاه	دکتری	۱۰ سال
P4	مرد	۳۹	استاد دانشگاه	دکتری	۱۰ سال
P5	مرد	۴۸	مدیر مالی	دکتری	۱۶ سال
P6	زن	۳۶	مدیر مالی	فوق لیسانس	۸ سال
P7	زن	۴۱	استاد دانشگاه	دکتری	۱۷ سال
P8	زن	۳۴	کارشناس ارشد حسابداری	فوق لیسانس	۱۶ سال
P9	زن	۳۹	متخصص حسابرسی	فوق لیسانس	۱۲ سال
P10	مرد	۳۵	استاد دانشگاه	دکتری	۵ سال
P11	زن	۳۷	حسابرس	فوق لیسانس	۴ سال
P12	زن	۴۵	حسابرس	دکتری	۱۲ سال
P13	مرد	۳۶	کارشناس ارشد مالی	فوق لیسانس	۵ سال
P14	زن	۳۷	مسئول حسابداری	فوق لیسانس	۱۷ سال

پایگاه های اطلاعاتی (سایت مقالات انگلیسی) تخصصی شامل منابع علمی یک یا چند حوزه تخصصی دانش هستند. از جمله مهم ترین و معروف ترین پایگاه های اطلاعاتی عمومی و تخصصی می توان به موارد زیر اشاره کرد:

1. Science Direct
2. SpringerLink
3. Wiley Online Library
4. Taylor & Francis Online
5. Sage Journals
6. Proquest Dissertation
7. Emerald
8. IEEEExplore
9. PubMed
10. Eric

همچنین در داخل کشور هم پایگاه داده ایرانی شامل پایگاه های داده زیر هستند:

- ۱- مگیران
- ۲- نورمگز

شناسایی ضعف های حسابرسی داخلی شهرداری ها

در این بخش نتایج حاصل از تحلیل محتوای کیفی داده های تحقیق ارائه گردید. همانگونه که اشاره گردید داده های این تحقیق اغلب از مقالات، یادداشتهای و مصاحبه های عمیق با ذینفعان حسابرسی داخلی جمع آوری گردیده است. هدف این بخش پاسخگویی به هدف اصلی از سوالات تحقیق بود که عبارتست از: ضعف های حسابرسی داخلی در شهرداری ها چیست؟

در این پژوهش، از پایگاه های داده داخلی و خارجی استفاده شده است. عمده ترین منابع وب مورد استفاده در این خصوص، پایگاه های اطلاعاتی^۱ هستند. به طور کلی می توان پایگاه های اطلاعاتی علمی را به دو دسته عمومی و تخصصی تقسیم نمود. پایگاه های اطلاعاتی (سایت مقالات انگلیسی) عمومی به ارائه انواع منابع علمی در تمامی حوزه های موضوعی دانش می پردازند و

¹ - Information Databases

۳- سیویلیکا

۴- پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی

۵- پرتال جامع علوم انسانی

۶- پایگاه گنج

۷- علم نت

گردیده و مقالاتی که با سؤال و هدف تحقیق تناسبی نداشتند حذف می‌گردند. در مرحله بعد، چکیده مقالاتی که از مرحله قبل باقی مانده بود بررسی شده و در این مرحله نیز مقالات نامربوط حذف می‌شوند. در حین انجام این فرآیند تعداد مقالات کاهش می‌یابد. پس از آن مقالات بر اساس محتوا و به عبارتی کل متن مقاله مورد مطالعه قرار گرفته و مقالاتی نیز در این مرحله رد می‌شوند. در انتها مقالات باقی‌مانده دوباره با دقت بررسی شده و آن‌هایی که فاقد نام نویسنده و یا جزئیات مربوط به مقاله است کنار گذاشته می‌شوند. در نهایت تعداد مقالات باقی مانده وارد گام بعدی روش فراترکیب می‌شوند.

در راستای جستجوی منابع در پایگاه‌های داخلی علاوه بر واژه حسابرسی داخلی، ابعاد حسابرسی داخلی مورد بررسی و جستجو قرار گرفت. گفتنی است که تعداد کل مقالات یافت شده با در نظر گرفتن شاخص‌ها و معیارهای ورودی، ۷۴۵ تحقیق (فارسی و انگلیسی) بود که بعد از بررسی تک تک آنها و با در نظر گرفتن معیارهای خروجی از منظر معیارهای محتوایی یا عدم دسترسی، در نهایت نتایج ۶۵ منبع استخراج شده از مطالعه (۴۷ مطالعه انگلیسی و ۱۸ مطالعه فارسی) مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت.

نتایج بررسی‌ها حاکی از آن است که بیش از ۲۰۰ مورد ضعف در حسابرسی داخلی شهرداری‌ها (۲۱۷ مورد) را می‌توان شناسایی کرد. این تعداد ضعف در ۲۰ گروه طبقه بندی شده اند که نتایج آن به شرح جدول ۳ می‌باشد. در این مرحله ابتدا خبرگان به بررسی روایی دقیق مولفه‌ها پرداختند و مولفه‌ها نهایی شدند. سپس به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فاز ۷ درجه اشاره شد، تا در نهایت میزان اجماع بر هر یک از مولفه‌ها مشخص شود.

در راستای شناسایی و گردآوری داده‌های تحقیق، تحقیقات و مطالعات مختلف مورد جستجو قرار گرفت که در نتیجه این جستجو و با وارد کردن شاخص‌ها و معیارهای ورودی در حدود ۵۰۰ مطالعه جهت بررسی ذخیره شد. کلید واژه‌های جستجو شده در این تحقیق بصورت جدول زیر است:

جدول ۲: کلید واژه‌های جستجو شده

فارسی	انگلیسی
حسابرسی	Audit
حسابرسی داخلی	Internal Audit
نقاط ضعف حسابرسی داخلی	Weakness of internal auditing
ابعاد حسابرسی	Audit dimensions

جستجو و انتخاب منابع مناسب

در راستای انتخاب درست و مناسب داده‌ها و منابع روال به این ترتیب طی گردید که نخست کلید واژه حسابرسی در هریک از پایگاه‌ها جستجو شد اما با توجه به اینکه این واژه یک اصطلاح کلی بود و بیشتر منابع یافت شده شامل موضوعاتی غیر مرتبط با موضوع این تحقیق می‌شد، لذا این واژه به اصطلاح ترکیبی حسابرسی داخلی محدود شد. فرآیند بازبینی به این صورت انجام می‌گیرد که محقق پارامترهای مختلفی را مانند؛ عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال و...) را در نظر گرفته و رویه‌ای به شرح زیر را دنبال می‌نماید؛ ابتدا عنوان مقالات مرور

جدول ۳: ضعف‌های حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها

مقوله	شرح
ضعف استقلال	استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر مدیر عامل یا معاونت مالی
	انتخاب مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیر عامل یا مدیران ارشد
	به کارگیری مدیران یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی در امور اجرایی سازمان
	تضاد منافع بین واحد حسابرسی داخلی شهرداری و حسابرسی داخلی سازمان‌های زیر مجموعه
	تعیین حقوق و مزایای مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیر عامل
	عدم تعریف شفاف و مشخص از استقلال در حسابرسی داخلی
	فقدان استقلال و جایگاه سازمانی مناسب
ضعف ترویج	کاهش سطح اختیار و استقلال واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های زیر مجموعه به دلیل فشار مدیریت زیر مجموعه و فشار شهرداری
	عدم وجود دیپلماسی فعال در مشروعیت بخشی به حسابرسی داخلی
	ترویج استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابرسی داخلی
	شناخت ناکافی رؤسا و هیئت امنای نقش و اهمیت حسابرسی داخلی
	ضعف در ترویج ضرورت و فایده استفاده از خدمات حسابرسی داخلی

مقوله	شرح
ضعف آموزش	عدم اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابرسی داخلی
	عدم آشنایی کارکنان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی
	عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی در زمینه حسابرسی داخلی
	عدم برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی مناسب و کافی در کشور
	فرهنگ سازی ناکافی در مورد حسابرسی داخلی و ناآشنایی با خدمات آن
	فقدان آموزش مناسب کارکنان واحد حسابرسی داخلی
	ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمانها در شهرداری
	ضعف کتب آموزشی در زمینه حسابرسی داخلی
	ضعف کتب آموزشی در زمینه شهرداریها، نظامات کنترلی و راهبری
	ضعف مقالات و ارجاعات مناسب در زمینه شهرداری ها و ساختارهای راهبری و کنترلی
ضعف بی اعتمادی	عدم آموزش و فراگیری اندک
	فقدان آموزش های حرفه ای
	فقدان رشته یا گرایش تخصصی در زمینه حسابرسی داخلی
	نامناسب بودن آموزشهای دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل
	نامناسب بودن دروس دانشگاهی با عمل حسابرسی داخلی
	نبود محرکها و انگیزشهای مناسب به منظور ترویج ضرورت آموزش
	تفاوت در رفتار و نگرش مدیر تیم حسابرسی داخلی با حرف ها و شعارها
	حسابرسی داخلی به منزله مچ گیر و غلط گیر
	زبان منفی در رساندن پیام ها و گزارشها
	عدم جذابیت حسابرسی داخلی و بار منفی معنای واژه حسابرسی
ضعف جبران خدمت	به وجود آمدن نگرش و دیدگاه منفی مدیریت به حسابرسی داخلی
	نبود اعتماد بین واحدهای حسابرسی شونده و مدیریت تیم حسابرسی داخلی
	ساختار غیر بهینه جبران خدمات مدیر تیم حسابرسی داخلی در سازمانهای زیر مجموعه
	کم بودن حقوق پرسنل حسابرسی داخلی در مقایسه با سطوح سازمانی مشابه در شهرداری
	کم بودن حقوق مدیر حسابرسی داخلی در مقایسه با سایر مدیران شهرداری
	نظام جبران خدمات متفاوت در سطح سازمانهای گروه
	نبود مهارت و تخصص لازم در حسابرسی داخلی
	نیاز به تخصص ارتباطات حتی بیشتر از تخصص فنی
	به کار بردن جملات و مفاهیم نامناسب در نوشتار حسابرسی داخلی
	بینش پایین در میان کارکنان حسابرسی داخلی
ضعف دانش و صلاحیت	پایین بودن میزان تجربه در حسابرسی داخلی
	تسلط پایین کارکنان حسابرسی به زبان انگلیسی
	تنوع و نیاز به توسعه و گسترش مهارتهای مورد نیاز برای حسابرسی داخلی شهرداری ها
	توهم اینکه ارتباطات ایجاد شده است
	ضعف در ارتباطات غیر کلامی از جمله زبان بدن و ...
	ضعف در ارتباطات کلامی از جمله انتخاب کلمات - تن صدا و ...
	کمبود منابع انسانی دارای صلاحیت
	عدم به کارگیری ترکیب متنوع دانش و تجربه
	عدم توجه به اهمیت ارتباطات در پیشبرد اهداف حسابرسی داخلی
	عدم شناخت کافی حسابرسان داخلی از نقش و مسئولیت حسابرسی داخلی در سازمان
ضعف روش اجرا	عدم وجود دانش، تجربه و مهارت کافی تیم حسابرسی داخلی شهرداری در تعامل با تنوع عملیات سازمان های گروه
	عدم وجود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی داخلی
	فقدان مهارتهای ارتباطی مناسب
	کاهش شایستگی اعضای تیم حسابرسی داخلی
	تمرکز صرف بر سندرسی
عدم اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک	
عدم اجرای کار با توجه به بلوغ سازمانی	

مقوله	شرح
	عدم ارتقای نظام مدیریت ریسک
	عدم شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت
	ضعف در سرپرستی و بازبینی کار حسابرسی داخلی
	محدودیت در دسترسی به الگوهای بهینه در روشهای اجرایی حسابرسی داخلی
	نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای عملیات حسابرسی داخلی
	عدم وجود فرآیند بهینه پیگیری نتایج یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی داخلی
	عدم توسعه روشها و دستورالعملهای هماهنگ و متناسب حسابرسی داخلی در سطح سازمانهای شهرداری
	عدم رعایت استانداردها در اجرا
	ضعف پایگاه داده‌های مناسب در حسابرسی داخلی
	ضعف مستندسازی
ضعف ساختار خطوط گزارشگری	فقدان برنامه‌های مصوب حسابرسی داخلی
	ابهام در مسیرهای گزارشگری وظیفه‌ای و اداری ناشی از ساختار ماتریسی و شهرداری
	پیچیدگی ترکیب ساختار ماتریسی حسابرسی داخلی با ساختار شهرداری‌ها
	تفاوت جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف گروه
	چندگانگی رؤسای حسابرسی داخلی در سازمان و سطح شهرداری
	خطوط گزارشگری مختلف حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف گروه
	ضعف مدیریت روابط متنوع درون سازمانی ناشی از ساختار سازمانی ماتریسی
	عدم تمرکز در تصمیم‌گیریها ناشی از ساختار سازمانی ماتریسی
	کمبود خلاقیت در تصمیم‌گیری و مدیریت حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی ماتریسی
	نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین حسابرسی داخلی سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
ضعف راهبری	ابهام در نحوه انتخاب مدیر حسابرسی داخلی سازمان‌های زیر مجموعه
	ابهام در نحوه انتخاب اعضای کمیته حسابرسی سازمانهای زیر مجموعه
	ضعف کاهش اختیارات قانونی هیئت مدیره سازمان‌های زیر مجموعه
	رفتار دوگانه سازمانهای زیر مجموعه شهرداری‌ها
	نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین کمیته حسابرسی سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
	نبود الگوهای مناسب برای مدیریت بهینه ساختارهای ماتریسی موجود در حسابرسی داخلی در سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
	عدم دسترسی به الگوهای بهینه طراحی ساختارهای حسابرسی داخلی در شهرداریها
	عدم شفافیت در ساختار سازمانی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها در الزامات و دستورالعمل‌ها
	تمرکز قدرت مدیر عامل در ساختار راهبری سازمانی
	ناکارایی جلسات حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی
ضعف اثربخشی	عدم بلوغ فرآیندهای راهبری سازمانی
	عدم بهینگی ماهیت زمانبندی و دفعات جلسه حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی
	عدم کارایی و اثر بخشی ساختار هیئت مدیره‌ها
	عدم کارایی و اثر بخشی ساختار کمیته‌های حسابرسی
	کمیته‌های حسابرسی منصوب به مدیر عامل
	هیئت مدیره منصوب به مدیر عامل
	تضاد مسئولیت رئیس کمیته و عضو هیئت مدیره
	عدم هماهنگی بین مدیر عامل و هیئت مدیره و کمیته حسابرسی
	کمیته‌های حسابرسی محفلی برای رفاقت
	عدم تخصیص بهینه منابع حسابرسی داخلی در ساختار ماتریسی بین مدیران عامل و کمیته حسابرسی
عدم تناسب اندازه واحد حسابرسی داخلی با اندازه سازمان	
عدم تناسب میان نیازها و ساختارها	
اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسی مستقل	
اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی	
به رسمیت نشناختن گزارشها و نتایج یافته‌های حسابرسی داخلی	
عدم آرایه پیشنهادهای سازنده به مدیران شهرداری	
عدم آرایه گزارشهای مناسب به مدیران	

مقوله	شرح
	عدم وجود سیستم کنترلی داخلی
	عدم بهیمنی ابزارهای ارتباطی حسابداری داخلی از جمله گزارش ها، داشبوردها و ...
	عدم پذیرش سازمان در پذیرش حسابداری داخلی و نظرات وی
	عدم پذیرش یافته ها و پیشنهادات آتی
	عدم توجه به معایب افزونگی داده و مزایای گزارشهای مختصر و قانع کننده
	عدم دستیابی به رضایت ارباب رجوع
	کاهش انگیزه مدیر تیم حسابداری داخلی به دلیل عدم اجرای توصیه ها و یافته ها
	کمبود توجه و علاقه مخاطبان حسابداری داخلی به پیام های مخابره شده آن
	برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی مدیران
	عدم شناسایی نواحی مشکل آفرین
	عدم توجه صرفه اقتصادی استقرار واحد حسابداری داخلی
	عدم ارایه راهکارها و استراتژیهای مناسب از سمت حسابداری داخلی گروه به دلیل تنوع عملیات سازمان های گروه
	برآورده نکردن انتظارات ذینفعان
ضعف حوزه مسئولیت	اجرای درخواستهای خارج از حوزه وظایف
	تقاضاهای متفاوت سازمانها و مدیران از حسابداری داخلی در سازمانهای مختلف گروه
	تمرکز صرف بر اجرای حسابداری مالی
	عدم توجه به خدمات مشاوره ای در تعامل با ذینفعان
ضعف شناخت مخاطب	عدم اجرای حسابداری عملیاتی و عملکرد
	عدم توجه به مخاطبان گزارش در ارتباطات حسابداری داخلی
	عدم شناخت کافی و مناسب از مخاطبان حسابداری داخلی
	عدم توسعه مخاطبان عمومی از هیئت مدیره به سهامداران و عموم مردم
	عدم توجه به تیپ شخصیتی مخاطبان حسابداری داخلی
	عدم شناسایی دغدغه های مدیران ارشد
ضعف محیط فرهنگی	عدم شناسایی صحیح انتظارات ذینفعان
	پایین بودن درجه بلوغ سازمان ها
	تفاوت سطح بلوغ هر کدام از سازمانهای گروه و واکنشهای مختلف به حسابداری داخلی
	جوان بودن (در حال تکامل بودن) حرفه حسابداری داخلی در ایران
	عدم اعتقاد به شفافیت
	فرهنگهای سازمانی متفاوت بین حسابداری داخلی سازمان های گروه
	فقدان نگاه سازنده و اصلاح کننده
	مقاومت افراد و سازمانها در برابر تغییرات
	نبود ظرفیت فرهنگی کافی در پذیرش انتقادات
	نبود فرهنگ عارضه یابی در سازمانها
ضعف کنترل کیفیت	ضعف فرهنگ پاسخ خواهی
	عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در مدیران
	غریزه قدرت طلبی تمرکزگرایی و فردگرایی مدیران منجر به تحمیل محدودیت بر حسابداری داخلی می شود
	نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی مناسب در سازمانها و نهادهای دولتی
	نحوه برخورد با سودجویان و فساد در ایران و عدم حمایت از گزارش کننده
	دشواری در اندازه گیری و اثبات نتایج و پیامدهای حسابداری داخلی
ضعف منابع	عدم انجام ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی
	عدم انجام ارزیابی های درون سازمانی
	عدم تدوین شاخصها و معیارهای مناسب برای ارزیابی حسابداری داخلی در سطح سازمان های شهرداری
	نبود مکانیسم ارزیابی دوره ای اثربخشی ارتباطات حسابداری داخلی
ضعف کمبود منابع	فقدان نظام خودارزیابی عملکرد
	تأمین تعداد نیروی انسانی کافی برای حسابداری داخلی
	تخصیص اندک کارکنان و امکانات
	عدم تخصیص بودجه و منابع مناسب برای حسابداری داخلی

شرح	مقوله
عدم سرمایه گذاری مناسب در حسابرسی داخلی	
کمبود بودجه بخش حسابرسی داخلی	
کمبود منابع مالی و تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی	
کمبود منابع و امکانات تخصیص داده شده به حسابرسی داخلی (نرم افزاری و سیستمی)	
وجود محدودیت در دسترسی حسابرسی داخلی به برخی اطلاعات و داده ها	
انتصابات در سازمانهای شهرداری به طور سیاسی است	ضعف محیط اقتصادی
پایین بودن درجه رقابت در ساختار اقتصادی کشور	
عدم تعریف صحیح ساختار شهرداری ها	
عدم تعریف و تعیین صحیح استراتژی ها در شهرداری ها	
تغییرات پی در پی مدیریت	ضعف محیط قانونی
ساختار دولتی و شبه خصوصی اقتصاد کشور	
رجحان شکل بر محتوا (رعایت صرف شکل قوانین و مقررات)	
شخصیت قانونی مستقل هر زیر مجموعه که منجر به ضعف های وظیفه ای و قانونی برای ارتباط حسابرسی داخلی مادر و زیر مجموعه ها	
عدم حمایت قوانین از جایگاه و منزلت حسابرسی داخلی	
عدم حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی	
عدم وجود قدرت اجرایی و الزام آوری خروجی های حسابرسی داخلی	
عدم وجود قوانین حمایت کننده از حسابرسان داخلی در برابر پیامدهای حاصل از گزارشگری نتایج	
عدم وجود قوانین و مقررات کامل و مناسب	
عدم وجود قوانین دستورالعملهای مناسب در خصوص مسئولیتها و نقش حسابرسی داخلی در شهرداریها	
فقدان نظارت اثربخش توسط نهادهای ناظر	ضعف مکانیسم های مدیریتی
نبود الزامات قانونی مناسب در خصوص استفاده از خدمات حسابرسی داخلی	
ضعف رقابت بین مدیران و تیم حسابرسی داخلی سازمانهای گروه با مدیران و تیم حسابرسی داخلی شهرداری	
ضعف هماهنگ سازی و یکپارچگی رویه ها و فرآیندهای حسابرسی داخلی در سطح گروه به دلیل تنوع عملیات سازمانهای گروه	
عدم تدوین شاخصها و معیارهای مناسب برای حسابرسی داخلی	
ضعف الگوهای مناسب برای هماهنگ سازی فرآیندهای حسابرسی داخلی در سطح شهرداری و سازمانهای زیر مجموعه	
عدم وجود جلسات مستمر بر روی موضوعات و مطالب مهم جاری و آتی	
ضعف سیستم سازی و سازماندهی در حسابرسی داخلی	
عدم تزریق نگاه استراتژیک در حسابرسی داخلی و مأموریت های سازمانی	
شکاف میان اهداف کار حسابرسی با اهداف سازمان	
عدم استفاده از الگوهای بهینه برای مدیریت دانش و استعداد در سطح سازمان های شهرداری	ضعف نهادسازی
عدم انتشار الگوهای بهینه توسط مراجع بالادستی	
عدم بررسی دوره ای تضاد اهداف و رویکردها با بخشهای مختلف سازمان و سازمان های زیر مجموعه	
نبود انجمن حرفه ای حسابرسی داخلی با سابقه و فعال	
تقویت برنامه های انجمن های حرفه ای مرتبط با حسابرسی داخلی	
تنزیل جایگاه انجمن حسابرسان داخلی ایران به یک مرکز آموزشی	
سابقه کم انجمن حسابرسان داخلی در ایران	
ضعف ارتباطات حرفه ای انجمن حسابرسان داخلی ایران با سازمانها و جامعه حسابرسی داخلی	
ضعف نقش آفرینی انجمن حسابرسان داخلی ایران در ارتقای این حرفه	
عدم بلوغ انجمنهای حرفه ای بخصوص انجمن حسابرسان داخلی	
عدم ترویج / تقویت مدارک حرفه ای مناسب بعنوان شاخصهای مهم مهارت حرفه ای	
عدم تعامل با جامعه حرفه ای بین المللی	
عدم تعامل مناسب میان حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی	
عدم وجود برنامه مدون برای توسعه حرفه	
عدم وجود جایگاه مرجعیت حرفه ای برای انجمن حسابرسان داخلی ایران	
فقدان افراد دارای گواهینامه های حرفه ای	
نبود انجمن ها و نهادهای جایگزین برای حسابرسی داخلی	
ارجحیت دادن اعتماد و عدم توجه به مهارت و صلاحیت حرفه ای در پذیرش مسئولیت حسابرسی داخلی	

شرح	مقوله
استفاده از نیروهای مازاد در سایر بخشها بعنوان نیروی حسابرسی داخلی	ضعف مدیریت نیروی انسانی
بزرگ شدن تیم و اعضای حسابرسی داخلی	
ضعف در تعریف شرایط احراز مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی	
ضعف در توسعه شرح شغلی مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی	
عدم اولویت به حسابرسی داخلی و قبول مسئولیت حسابرسی داخلی بصورت پاره وقت	
عدم تدوین روشهای جذب استخدام مناسب برای نیروهای حسابرسی داخلی	
نگاه گذرگاهی. مسافرخانه ای به حسابرسی داخلی در رویکرد نیروی انسانی	
انتخاب افراد بازنشسته به عنوان مدیر حسابرسی داخلی	
انتقال کارکنان در شرف بازنشستگی به واحد حسابرسی داخلی	
تأمین منابع انسانی بر اساس رابطه و نه شایستگی	
عدم بکارگیری مدیر حسابرسی داخلی با صلاحیت	
عدم جذب نیروهای نخبه به دلیل عدم جذابیت حسابرسی داخلی	
مدیریت استعدادها و منابع انسانی بزرگ حسابرسی داخلی در سطح گروه	
انتخاب دقیق کارکنان بخش حسابرسی داخلی با توجه به تخصص و تجربه لازم	
انتقال مدیران با کارکنان اجرایی سایر واحدها به عنوان مدیر حسابرسی	
ضعف الگوهای مناسب در زمینه مدیریت	
ضعف های حوزه منابع انسانی حسابرسی داخلی	

جدول ۴: اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه (بجز دو طیف اول مابقی به دهم)

کاملاً بااهمیت		خیلی بااهمیت		بی اهمیت		متوسط		بااهمیت		خیلی بااهمیت		کاملاً بااهمیت	
۰	۰	۱	۰	۳	۱	۵	۳	۷۵	۵	۹	۰.۷۵	۰.۹	۱

ابتدا پاسخهای خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح زیر وارد جدول می شوند:

جدول ۵: کمی سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

نظر کارشناس خبره ۱۴			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۱			نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها
N	M	L	N	M	L	N	M	L	
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف محیط قانونی
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف محیط اقتصادی
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف کمبود منابع
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	0.9	0.75	ضعف کنترل کیفیت
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف محیط فرهنگی
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف شناخت مخاطب
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	0.9	0.75	ضعف حوزه مسئولیت
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف اثربخشی
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف راهبری
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف ساختار خطوط گزارشگری
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	0.9	0.75	ضعف روش اجرا
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	0.9	0.75	ضعف دانش و صلاحیت
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف جبران خدمت
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف بی اعتمادی
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف آموزش
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف ترویج

نظر کارشناس خبره ۱۴			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۱			نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها
N	M	L	N	M	L	N	M	L	
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف استقلال
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف مکانیسم های مدیریتی
1	1	0.9	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف نهادسازی
1	0.9	0.75	1	1	0.9	1	1	0.9	ضعف مدیریت نیروی انسانی

پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می شوند:

جدول ۶: محاسبات فازی نظرات خبرگان

میانگین فازی			جمع فازی			نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها
$\sum N/14$	$\sum M/14$	$\sum L/14$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	
0.975	0.9275	0.785	19.5	18.55	15.7	ضعف محیط قانونی
0.995	0.9775	0.865	19.9	19.55	17.3	ضعف محیط اقتصادی
0.895	0.8075	0.66	17.9	16.15	13.2	ضعف کمبود منابع
0.855	0.7525	0.6175	17.1	15.05	12.35	ضعف کنترل کیفیت
0.945	0.8475	0.7	18.9	16.95	14	ضعف محیط فرهنگی
0.945	0.8475	0.7	18.9	16.95	14	ضعف شناخت مخاطب
0.815	0.7325	0.6175	16.3	14.65	12.35	ضعف حوزه مسئولیت
0.995	0.9275	0.79	19.9	18.55	15.8	ضعف اثربخشی
0.995	0.976	0.865	19.9	19.55	17.3	ضعف راهبری
0.995	0.9575	0.835	19.9	19.15	16.7	ضعف ساختار خطوط گزارشگری
0.945	0.8325	0.6775	18.9	16.65	13.55	ضعف روش اجرا
0.975	0.8825	0.7175	19.5	17.65	14.35	ضعف دانش و صلاحیت
0.995	0.9775	0.865	19.9	19.55	17.3	ضعف جبران خدمت
0.975	0.9275	0.785	19.5	18.55	15.7	ضعف بی اعتمادی
0.945	0.8775	0.745	18.9	17.55	14.9	ضعف آموزش
0.995	0.9575	0.835	19.9	19.15	16.7	ضعف ترویج
0.995	0.9775	0.865	19.9	19.55	17.3	ضعف استقلال
0.975	0.9275	0.785	19.5	18.55	15.7	ضعف مکانیسم های مدیریتی
0.995	0.9775	0.865	19.9	19.55	17.3	ضعف نهادسازی
0.895	0.8075	0.66	17.9	16.15	13.2	ضعف مدیریت نیروی انسانی

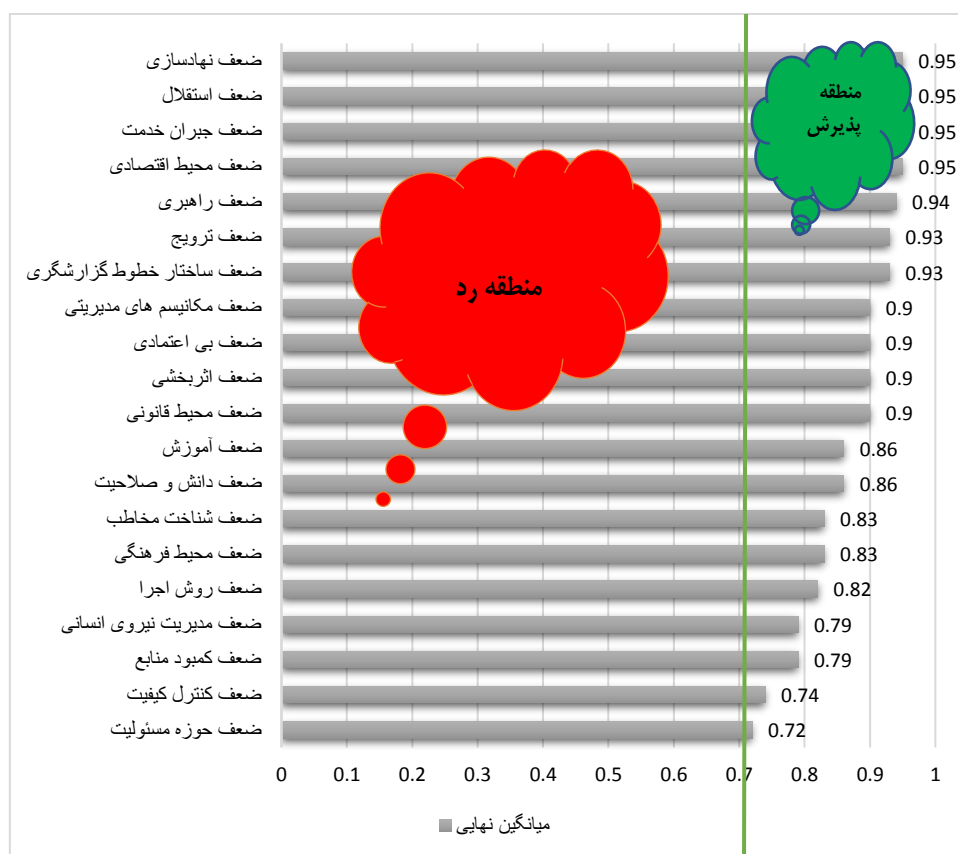
پس از این مرحله موارد مورد پذیرش نهایی مشخص می شوند:

جدول ۷: موارد پذیرش نهایی

نتیجه نهایی	میانگین نهایی	نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها
اگر میانگین نهایی $< 0.7 =$ پذیرش	$\sum L + \sum M + \sum N / 3$	
Accept	0.90	ضعف محیط قانونی
Accept	0.95	ضعف محیط اقتصادی
Accept	0.79	ضعف کمبود منابع
Accept	0.74	ضعف کنترل کیفیت
Accept	0.83	ضعف محیط فرهنگی
Accept	0.83	ضعف شناخت مخاطب

نتیجه نهایی	میانگین نهایی	نقاط ضعف حسابداری داخلی شهرداری ها
اگر میانگین نهایی < 0.7 = پذیرش	$\sum L + \sum M + \sum N / 3$	
Accept	0.72	ضعف حوزه مسئولیت
Accept	0.90	ضعف اثربخشی
Accept	0.94	ضعف راهبری
Accept	0.93	ضعف ساختار خطوط گزارشگری
Accept	0.82	ضعف روش اجرا
Accept	0.86	ضعف دانش و صلاحیت
Accept	0.95	ضعف جبران خدمت
Accept	0.90	ضعف بی اعتمادی
Accept	0.86	ضعف آموزش
Accept	0.93	ضعف ترویج
Accept	0.95	ضعف استقلال
Accept	0.90	ضعف مکانیسم های مدیریتی
Accept	0.95	ضعف نهادسازی
Accept	0.79	ضعف مدیریت نیروی انسانی

نمودار زیر رتبه پذیرش هر یک از مولفه ها را نشان می دهد:



نمودار : مقایسه میزان پذیرش نقاط ضعف حسابداری داخلی شهرداری ها

بسیار گسترده است که از عوامل زیادی تأثیر پذیر است که هر یک از این عوامل نیازمند برنامه‌ریزی‌های دقیق و مدونی جهت دستیابی است. نبود زیرساخت‌های حسابرسی داخلی از ابعاد مختلف فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی و قانونی سبب شده تا نقاط ضعف زیادی در این زمینه وجود داشته باشد.

نتایج پژوهش حاضر تا حد زیادی موید پژوهش‌های چراغی و همکاران (۱۴۰۳)؛ مولانیا و همکاران (۱۴۰۲)؛ باباجانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ کریم‌نیا (۱۴۰۱)؛ شاولیلی و همکاران (۲۰۲۳)؛ تلگرای و سلمانی (۲۰۲۲)؛ ام‌بیو و باراک (۲۰۱۷) و آکمن و مارکس (۲۰۱۶) است.

پیشنهاد مهم پژوهش حاضر این است که ابتدا مطالعات دقیقی در رابطه با تجربیات حسابرسی داخلی شهرداری‌ها در کشورها و سازمان‌های موفق صورت گیرد و سپس به آموزش کارکنان پرداخته شود و در نهایت با برنامه‌ریزی‌های دقیق در جهت انجام حسابرسی داخلی بدون ضعف گام برداشته و حتماً دستورالعملی جداگانه با در نظر گرفتن تمامی نقاط ضعف احتمالی، برای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها ارائه نمایند.

با توجه به حساسیت وظایف شهرداری‌ها این پژوهش برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک شهرداری‌ها دارای ارزش است، لذا انتظار می‌رود که تحقیق حاضر از ابعاد زیر به پیشرفت دانش در حوزه سلامت اقتصادی ایران کمک کرده باشد:

- تحقیق حاضر از بعد روش‌شناسی نو می‌باشد و پیشینه مشابه بسیار محدودی در این زمینه دارد. تحقیق حاضر کوشیده است تا از بعد روش‌شناسی به رفع برخی دیگر از کمبودهای شناسایی شده توسط محققین کمک کند.
- بررسی ابعاد مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها، مستلزم پذیرش نقاط ضعف مطروحه در این پژوهش است. نتایج این پژوهش می‌تواند آگاهی محققین و مدیران را در خصوص اجرای مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها افزایش دهد.
- پیشینه پژوهش حاکی از آن است که تاکنون محققان الگوی مرتبط با حسابرسی داخلی شهرداری‌ها را بسیار محدود مورد پژوهش قرار داده‌اند و خلأهای این بخش حل نشده و این پژوهش می‌تواند موجب توسعه و رشد این حوزه شود.
- با آنکه پیشینه تحقیق، اتخاذ رویکرد فرایندی و جامع را برای شناخت بهتر حسابرسی داخلی شهرداری‌ها در حوزه سلامت اقتصادی، پیشنهاد می‌کند، این موضوع کم‌تر مورد توجه محققین قرار گرفته است. تحت این شرایط، ماهیت خاص روش‌شناسی تحقیق، باعث شده

بررسی‌ها نشان داد که حسابرسی داخلی شهرداری‌ها دارای نقاط ضعف زیادی می‌باشد که برای رفع آنها شهرداری‌ها باید ابتدا منشور حسابرسی داخلی را به صورت دقیق تدوین نمایند و پس از آن کارکنان مربوطه آموزش‌های لازم را در این زمینه ببینند. منشور حسابرسی داخلی باید منطبق با شرایط بومی و مطالعه دقیق سایر کشورهای موفق در زمینه حسابرسی داخلی باشد. همچنین زیرساخت‌های فرهنگی و اجتماعی و ... در حد لازم جهت انجام درست فعالیت‌های حسابرسی داخلی نیز در کشور باید ایجاد گردد.

بحث و نتیجه گیری

شهرداری‌ها یکی از مهم‌ترین سازمان‌ها می‌باشند که دارای مشخصه‌هایی متفاوت از انواع سازمان‌ها هستند. این نهاد از یک طرف دارای منافع عمومی و از طرفی دیگر، دارای سطح درآمد بالاست. دو بخش عمده فعالیت‌های مرتبط با حسابرسی داخلی شهرداری‌ها، ارزیابی کنترل‌های داخلی شهرداری و ارزیابی اثربخشی عملیات آن است. حسابرسی داخلی طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی، مواردی از جمله فرآیندهای مالی و عملیاتی را ارزیابی می‌کند تا اطمینان حاصل شود که آنها به طور مؤثر و کارآمد عمل می‌کنند و اطمینان معقولی را در مورد دستیابی به اهداف شهرداری‌ها به عنوان یک سازمان خدماتی مردم مدار ارائه می‌دهند. این شامل ارزیابی فرآیندهای مدیریت ریسک شهرداری، گزارشگری مالی و انطباق با قوانین و مقررات است. هدف از این پژوهش شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان آشنا با حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بود. بدین منظور متون تخصصی مطالعه و از ۱۴ کارشناس خبره آشنا با موضوع نظرخواهی شد که پس از انجام محاسبات ریاضیاتی و فازی ۲۰ نقطه ضعف اصلی و ۲۱۷ نقطه ضعف فرعی شناسایی شد. تمامی مولفه‌ها در مرحله دلفی فازی با نمره بالای ۷۰ درصد مورد پذیرش قرار گرفتند. در این میان مهم‌ترین مولفه‌های دارای نمره پذیرش بالای ۹۰ درصد به ترتیب عبارت بودند از: ضعف محیط اقتصادی، ضعف جبران خدمت، ضعف استقلال، ضعف نهادسازی، ضعف راهبری، ضعف ساختار خطوط گزارشگری، ضعف ترویج، ضعف محیط قانونی، ضعف اثربخشی، ضعف بی‌اعتمادی و ضعف مکانیسم‌های مدیریتی. سایر موارد به ترتیب اهمیت عبارت بودند از: ضعف دانش و صلاحیت، ضعف آموزش، ضعف محیط فرهنگی، ضعف شناخت مخاطب، ضعف روش اجرا، ضعف کمبود منابع، ضعف مدیریت نیروی انسانی، ضعف کنترل کیفیت و ضعف حوزه مسئولیت. موارد فوق نشان دهنده این است که دستیابی به یک سیستم حسابرسی داخلی مناسب موضوعی

حائز اهمیت زیادی است که می‌تواند توسط محققین مورد ارزیابی و تحلیل قرار گیرد.

است تا رویکرد محقق در قبال پدیده حسابداری از رویکردی آمیخته و ماهیتی فرایندی برخوردار باشد. پیشنهاد می‌شود که مدیران در جهت کسب عملکرد بهتر سازمان جلسات مکرری برای رفع نقاط ضعف حسابرسی داخلی تشکیل و تمامی موارد را با متخصصین و کارشناسان حوزه مربوط مورد کنکاش و بررسی قرار دهند.

در جهت ارتقا جایگاه و سرمایه اجتماعی سازمان تمامی مدیران و کارکنان به حسابرسان داخلی کمک نمایند.

با افزایش مشارکت ذینفعان می‌توانند در جهت رفع نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها گام‌های موثری بردارند.

برای پیشرو بودن در حوزه مالی نیاز است که شهرداری‌ها منشور حسابرسی داخلی شهرداری‌ها را تدوین نمایند و به شهرداری‌های کل کشور ابلاغ نمایند.

حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها باید مورد توجه جدی قرار گیرد و برنامه‌های بلندمدت، میان مدت و کوتاه مدت برای رفع نقاط ضعف طراحی گردد.

با توجه به محدودیت‌هایی که در انجام تحقیق چه از نظر زمان انجام کار و چه از نظر دسترسی به منابع و اطلاعات مورد نیاز وجود داشت، امکان پرداختن به برخی زوایا از جمله اهمیت نقش هر یک از ذینفعان در تاثیرگذاری علاقمندی‌ها بر مفهوم حسابرسی داخلی شهرداری‌ها، مشارکت در قابلیت‌ها و انتظارات در ارزش‌ها برای محقق میسر نبود که هر یک از این موارد می‌توانند به تنهایی و یا در ارتباط با یکدیگر توسط محققین بعدی مورد بررسی و پژوهش قرار گیرند.

همچنین تاثیر مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر ارزش و اعتبار نظام اقتصادی موضوعی است که می‌تواند در تحقیقات آتی مورد پژوهش قرار گیرد.

موضوع قابل بررسی دیگر انتخاب ذینفعان به عنوان منابع اصلی سازمان در تحلیل مزیت رقابتی با استفاده از تئوری مبتنی بر منابع می‌باشد که می‌تواند هر یک از عناصر ذکر شده برای ذینفعان یعنی علاقمندی‌های ذینفعان، مشارکت ذینفعان و انتظارات ذینفعان ارزیابی شده و از این طریق موقعیت رقابتی سازمان مشخص شود.

در مطالعات موردی نیز می‌توان ذینفعان دیگری به جز شهرداری را انتخاب و ارزیابی نمود که این ذینفعان می‌توانند کارکنان، تامین کنندگان و یا مدیران سازمان باشند.

نقش و تاثیر رهبری سازمان در ارتباطات ذینفعان در حوزه‌ی مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و انتخاب استراتژی‌های مبتنی بر علاقمندی‌های ذینفعان، قابلیت‌های مبتنی بر مشارکت ذینفعان و ارزش‌های مبتنی بر حسابرسی داخلی شهرداری‌ها نیز

منابع فارسی

- احمدی، شهرزاد، و خوزین، علی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر تصمیم گیری اخلاقی، افشاگری و نیم رخ شخصیت آیسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۲۳۱-۲۱۷.
- اسلام‌زاده، امید، حاجی‌نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه.
- امری، عمران، شورورزی، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا. (۱۴۰۲). بررسی و تبیین رابطه بین حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۲۹۱-۳۰۴.
- بابا جانی، بولو، قربانی زاده، وجه الله، جوادی پور. (۱۴۰۱). چارچوب ارزیابی عملکرد کمیته حسابداری با استفاده از روش فراترکیب. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۴(۵۶)، ۵۰-۱.
- باباجانی، جعفر، تقوی فرد، قنبریان علویجه. (۱۴۰۱). الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۹(۱)، ۵۸-۲۶.
- باباجانی، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابداری و استقرار واحد حسابداری داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳۳(۱۰)، ۷۲-۳۹.
- باباجانی، دوست جباریان. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۶(۲۱)، ۱۵۶-۱۴۳.
- باباجانی، جعفر، بولو، قاسم، محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابداری داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۹(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۳.
- بهبهانی نیا، پریسا سادات، اروجی کمال آباد، فاطمه. (۱۴۰۲). اثر پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی. دانش حسابداری، ۲۳(۹۱): ۱۲۹-۱۴۳.
- بهبهانی نیا، پریسا سادات، اروجی کمال آباد، فاطمه. (۱۴۰۲). اثر پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی. دانش حسابداری، ۲۳(۹۱): ۱۲۹-۱۴۳.
- چراغی، سیدعبدالحمید؛ جرجرزاده، علیرضا؛ نصیری، سعید؛ صالحی، اله‌کرم؛ (۱۴۰۳)، طراحی الگوی حسابداری داخلی از طریق فناوری‌های نوین در دانشگاه آزاد اسلامی، تحلیل بازار سرمایه، بهار، شماره ۱۲، صص ۵۶ تا ۸۵.
- حیدریان، ناصح، فاطمی، عادل، گرد، عزیز. (۲۰۱۵). ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۲(۱)، ۱۰۲-۹۳.
- خوشبخت، اسماعیل؛ تائبی نقندری، امیرحسین؛ زینلی، حدیث. (۱۴۰۱). دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۴(۵۳)، ۲۲۳-۲۵۴.
- دلبری راغب، اسماعیل زاده. علی، (۲۰۲۳). مدل کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۵(۵۷)، ۶۹-۹۸.
- دیباکیا پریا، شکری چشمه سبزی اعظم، مرادزاده فرد مهدی. (۱۴۰۰). تاثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل گر شدت اخلاقی درک شده. نشریه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۲)، ۲۱۲-۱۶۸.
- رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۶(۲۴)، ۷۸-۵۷.
- طباطبایی حکیم سید محمدرضا، گرکز منصور، عبدلی محمدرضا. (۱۴۰۰). ارائه الگوی اثرگذاری تورش رفتاری اتکا و تعدیل بر قضاوت حسابرسان بورس تهران. فصلنامه اقتصاد بانکداری اسلامی، ۱۱(۳۸)، ۳۴۳-۳۸۸.
- کریم نیا. (۱۴۰۱). نظام مدیریت مالی شهرداری تهران: آسیب‌شناسی و راهکارها در پرتو مطالعه تطبیقی ده شهر لندن، زوریخ، نیویورک، تورنتو، اوکلند، وین، پکن، توکیو، دوی و استانبول. پژوهش‌های حقوقی، ۲۱(۵۱)، ۵۴۴-۵۱۳.
- گرمسیری، صدیقه، طالب نیا، قدرت الله، نیکومرام، هاشم، و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۳). ارائه الگوی کیفیت حسابداری

- Gaosong, Q., & Leping, Y. (2021). Measurement of internal audit effectiveness: construction of index system and empirical analysis. *Microprocessors and Microsystems*, 104046.
- Hunt, N. C., Curtis, M. B., & Rixom, J. M. (2022). Financial priming, psychological distance, and recognizing financial misreporting as an ethical issue: The role of financial reporting responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, 101349.
- Husain, T. (2019). An Analysis of Modeling Audit Quality Measurement Based on Decision Support Systems (DSS). *measurement*, 275, 310-326.
- Lobo, G. and Zhao, Y. (2012). "Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements". *The Accounting Review*, In-Press.
- Mbewu, B. W., & Barac, K. (2017). Effective internal audit activities in local government: fact or fiction?. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 19(1), 15-33.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. and Galanis, S. (2022), "Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 34 No. 2, pp. 189-209.
- Shuwaili, A.M.J., Hesarzadeh, R. and Bagherpour Velashani, M.A. (2023), "Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country", *Journal of Facilities Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Sujan M, Smith-Frazer C, Malamateniou C, et al. (2023), Validation framework for the use of AI in healthcare: overview of the new British standard BS30440. *BMJ Health Care Inform*, doi:10.1136/bmjhci-2023-100749
- Tlegray, J., & Selemani, Z. (2022). The Impact of Internal Audit Practices on Financial Management of Local Government Authorities: The Case of Morogoro Municipality in Tanzania. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 263-272.
- Vinnari, E., & Skærbæk, P. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability*
- داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۰)، ۳۵۷-۳۷۰.
- مکاری، هاشم، میرعرب، سیدعلیرضا، طباطبایی. (۲۰۲۳). رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، ۱۰۵-۱۴۰.
- موسوی گوکی سیدعلی، غنایی چمن آباد علی، باقرپور ولشانی محمدعلی، صالحی مهدی. (۱۴۰۰)، تیپ شخصیتی و تردید حرفه ای: آیا واقعاً حسابرسان مستقل رفتار می کنند؟ دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۰؛ ۶(۱۲): ۱۶۵-۱۲۶
- نوش فر، علی داد، محسنی، عبدالرضا، قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۱۴۳-۱۶۶.
- نیک بخت، محمدرضا، قدس حسن آباد، مریم. (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹(۳)، ۱۰۱-۱۲۱.
- Ackermann, C., & Marx, B. (2016). Internal audit risk management in metropolitan municipalities. *Risk, Governance & Control: Financial Markets and Institutions*, 6(3), 45-51.
- Albawwat, I. E., AL-HAJAIA, M. E., & AL FRIJAT, Y. S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
- Ayamga, B. N., & Bagina, R. W. (2019). The Effect of Internal Control Systems on Financial Performance in the Kassa Nankana Municipality, Upper East Region. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 10(1), 1-13.
- Barr-Pulliam, D., Eulerich, M. and Ratzinger-Sakel, N. (2024), "The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 39 No. 2, pp. 138-165.
- Botha, L. M., & Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Meditari Accountancy Research*. 4(3), 27-39.
- Elmaasrawy, H.E. and Tawfik, O.I. (2024), "Impact of the assertive and advisory role of internal auditing on proactive measures to enhance cybersecurity: evidence from GCC", *Journal of Science and Technology Policy Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027

Fuzzification of the weak points of internal audit of municipalities

Mina Bakhshizadeh

PhD student of accounting department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran.

m.bakhshi8087@gmail.com

Zahra Yousefi Amin

Assistant Professor of Accounting Department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran.

(Corresponding author)

z.yousefi@gmail.com

Nilofar iman Khan

Associate Professor of Business Management, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran

imankhan@iaufb.ac.ir

Yosuef Ahadi serkani

Associate Professor of Accounting Department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran

ahadiserkani@gmail.com

Abstract

Internal audit is used to improve compliance with laws, quality of financial reporting and synergy of municipal operations. Due to its role in improving internal controls and risk management along with providing advice to managers, internal audit is considered one of the important issues of corporate governance and organizational competence. This issue is more important in citizen-oriented organizations such as municipalities. The purpose of this research is to identify the weak points of the internal audit of municipalities based on the study of specialized texts and asking experts' opinions. For this purpose, specialized texts were studied and opinions were sought from 14 expert experts who were familiar with the subject of Internal audit and activities of municipalities, and after performing mathematical and fuzzy calculations, 20 main weaknesses and 217 secondary weaknesses were identified. All components were accepted in the phase of fuzzy Delphi with a score above 70%. Among these, the most important components with an acceptance score above 90% were: Weakness of the economic environment, weakness of service compensation, weakness of independence, weakness of institutionalization, weakness of leadership, weakness of the structure of reporting lines, weakness of promotion, weakness of the legal environment, weakness of effectiveness, weakness of distrust and weakness of management mechanisms. The importance of the economic environment due to high economic fluctuations and the importance of compensation refers to the correct managers of human resources. Internal audit in municipalities should be given serious attention and long-term, medium-term and short-term plans should be designed to eliminate weak points. Considering the sensitivity of municipalities' duties, this research has value for improving the monitoring and risk management of municipalities.

Keywords: internal audit, fuzzy Delphi method, municipalities, weaknesses of internal audit

