



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۵ / شماره ۲ (پیاپی ۵۸) / تابستان ۱۴۰۵
صفحه ۴۷۱ تا ۴۹۳

طراحی مدل مطلوب حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت و بررسی تأثیر آن بر بهبود ابعاد کنترل‌های داخلی در شرایط پسا بحران

ساسان جمشیدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
ssn.jadi@hotmail.com

بابک جمشیدی نوید

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)
jamshidinavid@gmail.com

مهرداد قنبری

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
mehrdadghanbary@yahoo.com

فرشید خیراللهی

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران
Khirollahi_m@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۰

چکیده

با توجه به نوساناتی که در چند سال اخیر مطرح شده و ایجاد بحران‌هایی مانند کرونا بحث کنترل‌های داخلی و عوامل موثر بر آن به عنوان یکی از ابعاد مهم حکمرانی مطلوب دولت مورد توجه است. هدف از این پژوهش طراحی مدل مطلوب حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت و بررسی تأثیر آن بر بهبود ابعاد کنترل‌های داخلی در شرایط پسا بحران می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع ترکیبی است. در مرحله اول با روش فراترکیب به شناسایی مولفه‌های حسابرسی داخلی پرداخته می‌شود و در مرحله دوم با تکنیک معادلات ساختاری به بررسی تأثیر مولفه‌ها بر ابعاد کنترل‌های داخلی پرداخته شد. این تحقیق در سال ۱۴۰۲ انجام شد و در مرحله اول تعداد پاسخ دهندگان ۷ نفر متخصص و در مرحله دوم ۱۱۳ نفر از کارشناسان مالی و حسابرسی بودند. یافته‌ها نشان داد که (۱) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد رعایتی کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر معناداری دارد. (۲) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر معناداری دارد. (۳) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد گزارشگری کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر معناداری دارد. از اینرو وزارت بهداشت در جهت بهبود ابعاد مختلف کنترل‌های داخلی باید حسابرسی داخلی را مورد توجه بیشتری قرار دهد و کنترل‌های مبتنی بر ریسک را در برنامه‌های خود قرار دهد. بحران‌های سلامت اخیر نیاز به مولفه‌های نظارتی در وزارت بهداشت را دو چندان نموده است و نتایج این تحقیق برای آنها مفید خواهد بود. واژه‌های کلیدی: ابعاد کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی، شرایط پسا بحران، وزارت.

۱- مقدمه

در شرایط فعلی یکی از رویکردهای مهم در جهت کاهش فساد و بهبود پاسخگویی استفاده از رویه‌ها و اقدامات پیشگیرانه همچون کنترل‌های داخلی است. گرچه تصور عموم بر آن است که ساختار کنترل داخلی معادل اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان است، لیکن چنین اقداماتی تنها جزئی از کنترل‌های داخلی است. به طور کلی ساختار کنترل داخلی یک سازمان که به آن سیستم کنترل داخلی نیز می‌گویند، شامل سیاستها و روشهایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمان در بخش‌های مختلف سازمانی بوجود می‌آید. کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی به عنوان یکی از بخش‌های مهم هر سازمان اثرگذارند. علت اصلی این موضوع این است که اهداف سازمان‌ها اعم از تجاری و عملیاتی در گزارشگری مالی نهفته است و لازمه دستیابی به اهداف گزارشگری مالی وجود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش است (سیراه و همکاران، ۱، ۲۰۱۴). لانسلیتو و همکاران (۲۰۱۶) بیان نمود که کنترل داخلی برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی در سه بعد رعایتی، عملیاتی و مالی به وجود می‌آید (دهکردی و همکاران، ۱۴۰۱). وظیفه استقرار سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی مناسب و به روز کردن آن بر اساس شرایط موجود بر عهده مدیریت واحد تجاری است، اما هیات مدیره معمولاً وظیفه بررسی این سیستم‌ها، نظارت و کنترل اجرای آنها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی را به طور مشخص به عهده واحدی به نام حسابرسی داخلی می‌گذارد. حسابرسی داخلی از طریق بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی به مدیریت واحدهای اقتصادی در ایفای وظایف خودشان کمک می‌کند. امروزه نظام راهبری شرکت‌ها وظیفه هدایت و کنترل سازمان به سمت هدف‌های خود یا هدف اصلی که خلق ارزش برای ذی‌نفعان و ذی‌حقان است را به عهده دارد و حسابرسی داخلی بخش جدایی‌ناپذیر از نظام راهبری سازمان شناخته می‌شود. اغلب استانداردها (شامل انجمن حسابرسان داخلی جهانی)، مجریان، محققان و جوامع تجاری مطالبی در خصوص حسابرسی داخلی بخش خصوصی و عمومی نوشته‌اند. در عمل، حسابرسی داخلی برای اضافه نمودن ارزش و بهبود عملیات سازمان‌ها طراحی شده است، بنابراین این باور وجود دارد که حسابرسی داخلی مبنایی برای متعاقب‌کننده‌ترین مباحث در خصوص حاکمیت و پاسخگویی سازمان‌های مردم‌مدار ارائه

می‌کند (بار پولیام^۳ و همکاران، ۲۰۲۴؛ نیرانتزیدیس^۴ و همکاران، ۲۰۲۲).

وزارت بهداشت به عنوان یکی از نهادهای مردمی با توجه به مأموریت حساسی که دارد موجبات تأمین بهداشت و درمان کلیه افراد کشور از طریق تعمیم و گسترش خدمات بهداشتی، درمانی و آموزشی را فراهم می‌آورد. لذا در شرایط پسا کرونا از موقعیت حساس و پرریسکی برخوردار است که مستلزم یک سیستم حسابرسی داخلی اثربخش است.

سیستم حسابرسی داخلی اثربخش با کمک به مدیریت در بهبود کنترل‌های داخلی کیفیت حاکمیت شرکتی را بالا می‌برد. مسئولیت‌های کلیدی حسابرسان داخلی بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایت کنترل‌های داخلی است. پژوهش‌های زیادی در رابطه با اهداف گزارشگری مالی کنترل‌های داخلی انجام شده است، اما تاکنون پژوهش‌هایی که به صورت همزمان مرتبط با تمامی اهداف کنترل‌های داخلی شامل اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات باشد مشاهده نشده است (چانگ^۵ و همکاران، ۲۰۱۸)؛ لذا مسئله اصلی این پژوهش این است که مدل مطلوب حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت در جهت شناسایی مولفه‌های مربوطه و بررسی تأثیر آنها بر بهبود ابعاد کنترل‌های داخلی در شرایط پسا بحران چگونه می‌باشد؟

اهمیت بررسی مسئله پژوهش حاضر از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آن‌ها می‌رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از بزرگ‌تر شدن حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی دارد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارایی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد و وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط مدیران دستگاه‌های اجرایی خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند کنترل یکی از بااهمیت‌ترین جریان‌های است که هر سازمان برای تضمین بقا و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (چانگ و همکاران، ۲۰۱۸؛ حضوری و همکاران، ۱۳۹۴).

حسابرسی داخلی یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترلی مدیران است که در دستیابی به اهداف سه گانه گزارشگری مالی و رعایت

^۴ . Nerantzidis

^۵ . Chang

^۱ Sarah et al

^۲ . Lansiluoto et al

^۳ . Barr-Pulliam

کنترل‌های حوزه اعتبارات هزینه‌ای
کنترل‌های حوزه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
کنترل‌های لازم برای گزارش‌های مالی
این موضوع نشان‌دهنده این است که اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی رو به افزایش است.

از بعد بین‌المللی هم سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی^۱ (این‌توسای) که یک سازمان بین‌دولتی، خودگردان، مستقل و غیرسیاسی برای مؤسسات حسابرسی دولتی سرتاسر جهان است، کشور ما نیز یکی از اعضای این سازمان است که باید از استانداردهای این‌توسای پیروی نماید.

استانداردهای منتشره در رابطه با حسابرسی داخلی به شرح ذیل‌اند:

- استاندارد ۱۶۱۰: استفاده از کار حسابرسان داخلی
- استاندارد ۱۲۶۵: ابلاغ ضعف‌های کنترل‌های داخلی برای افرادی که با حاکمیت و مدیریت سر و کار دارند
- یکی از رهنمودهای این‌توسای برای دستیابی به حاکمیت خوب نگاشته شده است که استانداردهای ۹۱۰۰ تا ۹۱۹۹ آن می‌باشد. این استانداردها شامل شش استاندارد ذیل می‌باشد:
- استاندارد ۹۱۰۰- رهنمود استانداردهای کنترل داخلی برای بخش عمومی
- استاندارد ۹۱۱۰- رهنمود گزارشگری اثربخشی کنترل-های داخلی: تجربیات مؤسسات عالی حسابرسی در اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی
- استاندارد ۹۱۲۰- کنترل داخلی: فراهم نمودن پایه‌های پاسخگویی در دولت
- استاندارد ۹۱۳۰- رهنمود استانداردهای کنترل داخلی برای بخش عمومی - اطلاعات بیشتر در مورد مدیریت ریسک واحد تجاری
- استاندارد ۹۱۴۰- استقلال حسابرس داخلی در بخش عمومی
- استاندارد ۹۱۵۰- هماهنگی و همکاری بین مؤسسات عالی حسابرسی و حسابرسان داخلی در بخش عمومی
- استاندارد ۱۶۱۰، استاندارد ۹۱۴۰ و استاندارد ۹۱۵۰ به صورت تخصصی به حسابرسی داخلی اشاره دارد (دهکردی و همکاران، ۱۴۰۱).

قوانین و مقررات و اثربخشی و کارایی عملیات اثرگذار است (چانگ و همکاران، ۲۰۱۸).

علاوه بر اینکه در سال‌های اخیر (از سال ۱۴۰۱) وزارت امور اقتصادی و دارایی با ابلاغ چندین دستورالعمل به حسابرسی داخلی سازمان‌های دولتی تأکید زیادی نموده است، سازمان‌های بین‌المللی حسابرسی همچون این‌تویای و آسوسای و اکوسای نیز استانداردهای زیادی در زمینه حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی دستگاه‌های دولتی ارائه نموده‌اند (کشور ایران در این نهادها عضویت دارد) و همچنین شرایط کشور هم در حال حاضر با توجه به شرایط کرونایی تغییرات زیادی نموده است و این بحران بر فعالیت‌های فعلی و آتی وزارت بهداشت اثرگذار بوده است بررسی پژوهش حاضر در وزارتخانه مربوطه موضوعی نو و ارزش‌آفرین است؛ به خصوص اینکه پژوهش‌های قبلی این موضوع را به صورت اختصاصی در این وزارتخانه بررسی نکرده‌اند. از اینرو توجه به شکل نوینی از حسابرسی داخلی و بررسی تاثیر آن بر کنترل‌های داخلی در شرایطی که هنوز آثار کرونا در این وزارتخانه هنوز هم مشهود است و ممکن است بحران‌های این چنینی باز هم رخ دهد، لذا این تحقیق برای این وزارتخانه دارای ارزش و نوآوری است.

کرونا سبب شده تا وزارت بهداشت همیشه در حالت آماده-باش برای تغییرات و اتفاقات غیرمنتظره باشد. امروزه حسابرسی داخلی یکی از مهم‌ترین انواع حسابرسی‌هاست که در شرایط پسا کرونا که بر اقتصاد موثرند بسیار مفید است. حسابرسی داخلی به یک فعالیت مطمئن، مستقل و واقع‌بینانه است که در همه سازمان‌ها اعم از خصوصی و دولتی به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات طراحی و اجرا می‌گردد. در واقع حسابرسی داخلی با ایجاد یک رویکرد سیستماتیک به بهبود اثر بخشی و کارایی فرآیندهای راهبردی و مدیریت ریسک هر سازمانی کمک می‌کند. حسابرسی داخلی در واقع به نوعی سیستم کنترلی، نظارتی و راهبری گفته می‌شود که مدیران سازمان‌ها را برای آگاهی از مدیریت صحیح هزینه‌ها، عملیات مالی و همچنین وضعیت مالی شرکت و دارایی‌ها و بدهی‌های آن یاری می‌دهد. در سال‌های اخیر به موضوع حسابرسی داخلی توجه بیشتری شده است به گونه‌ای که وزارت امور اقتصادی و دارایی طی نامه‌ای در سال ۱۴۰۱ به مدیران ادارات امور و اقتصاد و دارایی استان‌ها بر لزوم اجرای ماده (۹۰) و ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی تأکید نموده و بسته مدونی از اقدامات حسابرسی داخلی در قالب چک لیست‌های مفصل در رابطه با کنترل موارد زیر ارائه نموده است:

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

ویژگی‌های محیط فعالیت های غیربازرگانی بخش عمومی با محور قرار دادن مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مسئولان اجرایی در این نوع فعالیت ها، این مفهوم را با مفهوم حسابداری داخلی در تعامل قرار می دهد و به دلیل ارتباط نزدیک حسابداری داخلی با تئوری نمایندگی، حسابداری داخلی را یکی از پیش شرط‌های موجه‌سازی تحقق مسئولیت پاسخگویی و بهبود حاکمیت در جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌سازد (نیرانتزیدیس و همکاران، ۲۰۲۲).

شاویلی^۱ و همکاران (۲۰۲۳) بیان نمودند که بر اساس نظریه نمایندگی، شرکت شامل مجموعه‌ای از روابط قراردادی بین سهامداران (مالکان) و مدیران (نمایندگان) است که کار استفاده از منابع آنان را بر عهده دارد. مدیران در سازمان به نمایندگی از مالکانی کار می کنند که اجازه و اختیار برخی از تصمیم گیری ها را به مدیران تفویض کرده اند. مدیران می توانند از این اختیارات برای برخورداری از منافع شخصی شان سوءاستفاده کنند. هیأت مدیره برای آن که بتواند از نزدیک ناظر بر عملکرد مدیران باشد از خدمات حسابداری داخلی استفاده می کند. نظریه نمایندگی مدعی است که حسابداری داخلی همانند دیگر سازوکارهای مداخل هگر هم چون گزارشگری مالی و حسابداری مستقل به حفظ بهینگی قرارداد بین مدیران و سهامداران کمک می کند و این سهامدار است که در قبال حفظ منافع خود هزینه ی کارکرد حسابداری داخلی را پرداخت می کند. در مدیریت بخش عمومی نیز تئوری ذی نفعان به عنوان یک نظریه گسترده تر از تئوری نمایندگی حسابداری داخلی را در جهت پاسخگویی صحیح به شهروندان معرفی می کند که این مهم را عمدتاً با نظارت بر کنترل‌های داخلی در جهت مدیریت بهینه بخش عمومی انجام می‌دهد (شاویلی^۲ و همکاران، ۲۰۲۳). به باور برخی دانشمندان علم مدیریت بخش عمومی متشکل از سازمان‌های غیرخصوصی است. در این بخش کنترل مدیریت در وسیع ترین حد خود ابزاری برای دستیابی به اهداف کارایی و اثربخشی است. به طور کلی می‌توان مدیریت بخش عمومی را آمیزه‌ای از ساختارهای سلسله مراتبی دانست که مراکز پاسخ گویی در نظر گرفته می‌شوند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۸). سه گزارش عمده در زمینه‌ی کنترل داخلی وجود دارد که می‌توان مورد استفاده قرار داد:

۱) گزارشگری داخلی برای مدیران به منظور طراحی کنترل‌های مربوط به عملیات های جاری،

همه این موارد نشان از افزایش میزان اهمیت حسابداری داخلی در بخش عمومی است که در پژوهش حاضر مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

همچنین با توجه به اینکه کنترل‌های داخلی بر رعایت قوانین و مقررات، کارایی عملیات و گزارشگری مالی اثر گذار است تاثیر حسابداری داخلی بر ابعاد سه گانه کنترل‌های داخلی شامل بعد رعایت، بعد عملیاتی و بعد گزارشگری مالی هم بررسی خواهد شد. از سویی دیگر با توجه به اینکه شرایط فعلی دنیا شرایط خاصی است و هر لحظه سازمان‌ها باید آماده رویارویی با بحران‌های خاص مرتبط با دوران پسا کرونا باشند، لذا در این پژوهش مولفه‌ها با در نظر گرفتن شرایط پسا بومی‌سازی می‌شوند.

۲. مبانی نظری و تجربی پژوهش

یکی از مولفه‌های مهم حکمرانی مطلوب بهبود حکمرانی سازمانی (راهبری شرکتی) در سازمان‌های دولتی است. حکمرانی سازمانی در بخش عمومی بیشتر با تئوری نمایندگی، تئوری مشروعیت و تئوری ذی‌نفعان در ارتباط است. در جهت بهبود حکمرانی سازمانی همواره توسط نهادهای بین‌المللی و قانونگذاران، تأکید زیادی بر مدیریت ریسک‌های احتمالی شده است. حسابداری داخلی و کنترل‌های داخلی جزء مهم‌ترین مولفه‌های مدیریت ریسک در دولت هستند (اسلامزاده و همکاران، ۱۴۰۰).

دولت متشکل از نهادها، کمیسیون‌ها و بسیاری از واحدهای ارائه دهنده‌ی خدمات مردمی است، به همین دلیل مدیریت بخش عمومی در محیطی پیچیده و پر چالش و پر ریسک فعالیت می‌کند. شفاف بودن و پاسخ گو بودن مدیران در این بخش نیازمند این است که ضعف‌ها و ناکاراییها را به شکل مطلوبی شناسایی کرد و ریسک‌های احتمالی را رصد نمود. حسابداری داخلی راهی برای بهبود مدیریت این بخش است. اهداف کنترل داخلی و حسابداری در بخش عمومی از نظر شکلی تفاوت چندانی با اهداف کنترل داخلی در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی ندارد. در بخش عمومی نیز کنترل داخلی به فرایندی اطلاق می شود که به منظور کسب اطمینان منطقی و معقول از تحقق اهداف عملیاتی، گزارشدهی و رعایتی اجرا می‌شود و مدیریت را در دستیابی به اهداف مطروح کمک می‌نماید (چانگ و همکاران، ۲۰۱۸).

اما ویژگی‌های فعالیت بخش خصوص و دولتی تعریف کنترل ها و به تبع آن حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

². [Shuwaili](#)

¹. [Shuwaili](#)

یک کنترل دانست و هدف هر دوی آنها تعیین این مطلب است که آیا قوانین و مقررات در نهادهای عمومی رعایت شده است. آیا کارایی و اثر بخشی وجود دارد و بسیاری از دیگر مواردی از این دست. حسابرسان داخلی مسئولیت دارند که مدیران بخش عمومی را از اجرای دستورالعمل‌ها و قوانین و همچنین ضعف‌ها و نارسایی‌ها آگاه سازند. این امر باعث می‌شود اقدامات لازم و به هنگام برای رفع نارسایی‌ها و اجرای صحیح دستورالعمل‌ها و قوانین توسط مدیران صورت گیرد. بدین ترتیب، مدیریت بخش عمومی نه تنها می‌تواند به نحوی اثر بخش عمل کند، بلکه قادر است کارایی لازم را نیز داشته باشد (کردستانی و علوی، ۱۳۹۳). لذا آنچه که مشخص است حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی موثر است و سبب کمک به مدیریت در کنترل ریسک‌های مربوط به دستیابی به اهداف عملیاتی، گزارشگری و قانونی هر سازمان می‌باشد (آلام^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). ریسک‌های مربوطه می‌تواند همان بحران‌هایی باشد که رخ می‌دهند. این بحران‌ها مواردی همچون ویروس کرونا را در بر می‌گیرد. ویروس کرونا خود به تنهایی تمامی سازمان‌ها را در سرتاسر جان تحت تأثیر قرار دارد. علاوه بر این ویروس نوسانات شدید اقتصادی هم که اثرات زیادی بر فعالیت سازمان‌ها دارد. این نوسانات از بالا رفتن نرخ ارز تا تورم بالا و حتی تحریم‌های سیاسی را در بر می‌گیرد. با توجه به ارتباط بالای کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی با ریسک بحران‌ها در کیفیت این موارد اثرگذار است (دهکردی و همکاران، ۱۴۰۱؛ اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

بار پولیام و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسان داخلی به دلیل نقش مشاوره‌ای خود در سازمان‌ها، بر فعالیت حسابرسان تأثیرات زیادی دارند. سوچان^۲ 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. شاولی 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 (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 قانون‌مداری و اعتماد، در بخش عمومی و تمرکز بر

گزارشگری داخلی برای مدیران اجرایی و مدیران فرایندها که در زمینه‌ی صورتبندی طرح‌ها تصمیم می‌گیرند.

۳) گزارشگری برون سازمانی برای اطمینان بخشی از این که بخش عمومی کنترل‌های مناسب دارد.

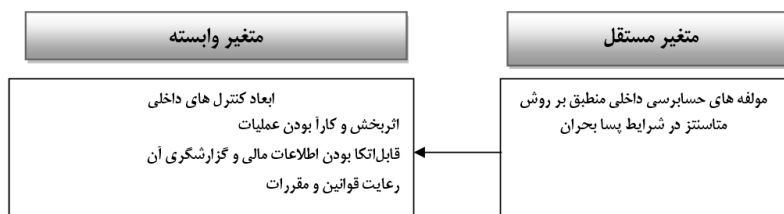
با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، مفاهیم کنترل یافته و هدف‌ها و اجزای کنترل داخلی نیز متناسب با آن تعدیل می‌یابد. برخی از اجزای کنترل داخلی نظیر اطلاعات و ارتباطات و روش کنترل، در فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی تفاوت‌های بسیار در مقایسه با فعالیت‌های بازرگانی دارد و در برخی اجزا نظیر محیط پیرامون کنترلی و ارزیابی ریسک و نظارت، این تفاوت‌ها چندان معنی‌دار به نظر نمی‌رسد. نقش حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی در دو دهه‌ی اخیر اهمیت روزافزونی یافته است، چرا که تصدی‌گری دولت و تغییرات مداوم در واحدهای دولتی و نهادهای عمومی با سرعت در حال وقوع است. مفهوم حسابرسی داخلی در بخش عمومی که حسابرسی داخلی عمومی نامیده می‌شود، بررسی مستقل و اطمینان بخشی در خصوص فعالیت‌های واحد تجاری همراه با مشاوره به مدیران برای مدیریت مطلوب درآمدها و مخارج عمومی و بهبود فعالیت‌های بخش عمومی است. کارکردهایی که حسابرسی داخلی در بخش خصوصی دارد، در سطح واحدهای دولتی و نهادهای عمومی نیز موجود است، اما هدف پاسخ‌گویی را نیز برای این بخش باید متصور بود (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

فعالیت‌های وسیع و متنوع بخش عمومی و ساختار این بخش همراه با افزایش درخواست برای در نظر گرفتن کیفیت خدمات مورد تقاضا و البته محدودیت‌هایی که در این بخش حاکم است، به کارگیری کنترل‌ها و حسابرسی داخلی در این بخش را ضروری می‌سازد. امروزه مدیران بخش عمومی با محیطی پیچیده و همراه با چالش روبه‌رو است. با وجود این، مدیران بخش عمومی دامنه‌ای از سازوکارهای در دسترس برای کمک به ایفای مسئولیتشان دارند. کنترل‌ها و حسابرسی داخلی کارکردی مطلوب برای کمک به مدیریت بخش عمومی به شمار می‌آید. این کارکرد شامل فعالیت‌های نظارت، ارزیابی، اطمینان از کیفیت و خودارزیابی است و به گونه‌ای طراحی شده است که اطمینان و اعتماد به نفس برای هیئت مدیره و مدیران اجرایی برای مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی‌شان فراهم می‌کند. مفاهیم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی برای بخش عمومی مکمل یکدیگر است. حسابرسی داخلی را از دیدگاهی می‌توان جزئی از

^۲. Sujjan

^۱. Alam

برخوردار و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که عوامل استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت معناداری دارند. هم چنین اثربخش بودن حسابرسی داخلی باعث بهبود کنترل های داخلی بانک می شوند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) بیان نمودند که حسابرسی داخلی در بخش عمومی با شناسایی و کنترل ریسک های محیط بخش عمومی ارزش افزوده ایجاد می کند. مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) نشان دادند که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تأثیر را در اثربخشی دارند. فتحی‌عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶) نشان دادند که انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. باباجانی و بابایی (۱۳۹۰) بیان نمودند که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه ها موجب ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی در این قبیل موسسات می شود، لذا بر این اساس مدل مفهومی به شکل ذیل ارائه می‌شود:



مدل مفهومی پژوهش

منبع: (نرانتیزیدس و همکاران، ۲۰۲۲؛ آلام و همکاران، ۲۰۱۹)

- ۵) در شرایط پسا بحران مولفه‌های حسابرسی داخلی بر بعد رعایت کنترل‌های داخلی در وزارت بهداشت چه تاثیری دارد؟
- ۶) در شرایط پسا بحران مولفه‌های حسابرسی داخلی بر بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی در وزارت بهداشت چه تاثیری دارد؟
- ۷) در شرایط پسا بحران مولفه‌های حسابرسی داخلی بر بعد گزارشگری مالی کنترل‌های داخلی در وزارت بهداشت چه تاثیری دارد؟

۳. روش پژوهش

سوال‌های پژوهش به شرح ذیل اند:

- ۱) مولفه‌های حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت کدام اند؟
- ۲) کدامیک از مولفه‌های حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت اهمیت بیشتری دارند؟
- ۳) شرایط بحرانی (پاندمی کرونا) چه تاثیری بر مولفه‌های حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت داشته است؟
- ۴) در شرایط پسا بحران بر اساس روش آنتروپی شانون مدل مطلوب حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت چگونه است؟

². Alam

¹. Oktay

۴. بخش اول: بخش کیفی برای پاسخگویی به سوالات پژوهش

روش فراترکیب برای تحلیل داده های تحقیق استفاده می شود. بدین منظور الگوی هفت مرحله ای سندلوسکی و بارسو^۶ (۲۰۰۶) جهت طراحی مدل ها استفاده می شود:

گام اول: تنظیم سوال پژوهش

جدول ۱: سوال های پژوهش جهت شروع روش فراترکیب

سوال های پژوهش کیفی فراترکیب	توضیحات
هدف پژوهش (what)	شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی داخلی
منابع مورد مطالعه کارشده قبلی توسط پژوهشگران مختلف (who)	تمامی کتاب ها، پایان نامه ها و مقالات منتشر شده قابل دسترسی در مجلات علمی مختلف و معتبر داخلی و خارجی که به حسابرسی داخلی توجه نموده اند.
بازه زمانی پژوهش (When)	کلیه مقالات موجود و در دسترس سال های ۱۹۹۳ الی ۲۰۲۳ میلادی - کلیه مقالات موجود در ایران از سال ۱۳۷۱ تا ۱۴۰۱
روش انجام پژوهش (How)	بررسی منابع، شناسایی و اولویت بندی عوامل و شاخص های موثر، تحلیل و دسته بندی مفاهیم و شاخص های شناسایی شده

گام دوم: جست وجوی نظام مند متون

پایگاه های فارسی شامل پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی^۷؛ پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی^۸؛ پایگاه مجلات تخصصی نور^۹؛ مرجع دانش (ناشر تخصصی کنفرانسهای ایران)^۵؛ پایگاه اطلاعات علمی علمنت^۶؛ پایگاه اطلاعات علمی ایران^۷؛ سایت مجلات حسابداری و حسابرسی و پایگاه های انگلیسی شامل سایت جهت های علمی (ساینس دایرکت)^۸؛ امرالد^۹؛ ریسرچ گیت^{۱۰} و گوگل

پژوهش در مرحله اول به شناسایی مولفه های حسابرسی داخلی در بخش عمومی می پردازد و سپس به بررسی رابطه آن با کنترل های داخلی می پردازد. از لحاظ نوع داده نیز با توجه موارد پیش گفته از نوع آمیخته (ترکیبی / کیفی و کمی) است. از لحاظ نحوه استدلال از نوع استقرایی است، زیرا با مشاهدات پژوهش در نهایت به ارائه مدل پرداخته می شود. در مرحله اول برای جمع آوری مبانی نظری و تجربی پژوهش از نوع کتابخانه ای است و در مرحله دوم برای جمع آوری داده های مدل پژوهش از نوع کتابخانه ای و میدانی است. زیرا در این مرحله برای جمع آوری داده های مورد نیاز جهت تحلیل علاوه بر مطالعه ادبیات قبلی به محیط بیرون مراجعه می کند و اطلاعات را از متخصصین حوزه دریافت می نماید. در این پژوهش در جهت رتبه بندی عوامل شناسایی شده در مرحله متاستز از نظرات ۷ متخصص در وزارت بهداشت و وزارت دارایی و دیوان محاسبات برای انتخاب نمونه از روش گلوله برفی (تعیین نمونه بعدی با نمونه قبلی) استفاده می شود.

بخش اول: بخش کیفی و تعیین مولفه های حسابرسی داخلی با روش فراترکیب

از لحاظ جنسیت ۶ نفر مرد و ۱ نفر زن بود. ۵ نفر دارای تحصیلات دکتری و ۲ نفر کارشناسی ارشد بود. سابقه همه افراد بالای ۱۲ سال بود که ۴ نفر بین ۱۲ تا ۱۶ سال و مابقی بالای ۱۶ سال بودند. ۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات و ۴ نفر از ذیحسابان و حسابرسان داخلی وزارت بهداشت بودند. رشته تحصیلی ۵ نفر از پاسخ دهندگان حسابداری و ۱ نفر اقتصاد و ۱ نفر مدیریت بود.

بخش دوم: بخش کمی و اعتبار سنجی مدل جهت تعیین تاثیر حسابرسی داخلی بر ابعاد کنترل های داخلی

در این مرحله ۱۱۳ نفر به سوالات پاسخ دادند. در میان پاسخ دهندگان تعداد ۷۹ نفر مرد و ۳۴ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۵ درصد به خود اختصاص داده بودند. از لحاظ تحصیلات دکتری ۲۵، فوق لیسانس ۷۴ و لیسانس ۱۴ نفر بودند. از لحاظ سن فراوانی بین ۳۰ تا ۴۰ سال ۶۱ نفر و بین ۴۱ تا ۵۰ سال ۴۸ و بیشتر از ۵۰ سال ۴ نفر بودند. از لحاظ تجربه کاری فراوانی بین ۵ تا ۱۰ سال ۲۸ نفر و بین ۱۱ تا ۲۰ سال ۶۷ نفر و بیش از ۲۰ سال ۱۸ نفر بودند. پست سازمانی هم حسابرسان داخلی ۲۰، حسابرسان مستقل ۴، حسابدار ۶۱ و مدیر ۲۸ نفر بودند.

6. <https://elmnnet.ir>

7. <https://ganj.irandoc.ac.ir>

8. <https://www.sciencedirect.com>

9. <https://www.emerald.com>

10. <https://www.researchgate.net/>

1. Sandelowski & Barroso

2. <https://www.sid.ir/fa/journal/>

3. <http://ensani.ir/fa>

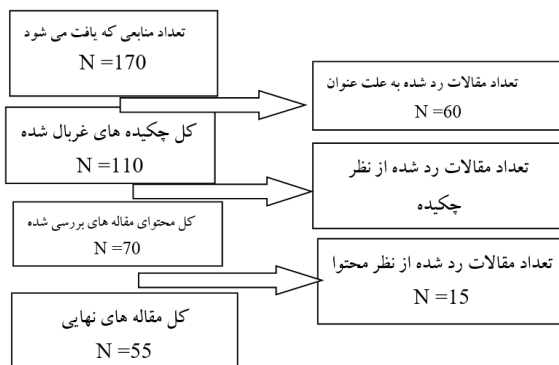
4. <https://www.noormags.ir/>

5. <https://civilica.com/>

جدول ۲: واژگان منتخب برای جستجو در پایگاه های اطلاعاتی

واژگان کلیدی	
Internal Auditing	حسابرسی داخلی
Internal Auditing In Public Sector	حسابرسی داخلی در بخش عمومی
Internal Auditing In Universities	حسابرسی داخلی در دانشگاه ها

گام سه: جستجو و بررسی مطالعات و مقاله‌های مرتبط
فرآیند بازبینی انتخاب مقاله و یا مطالعه مربوطه

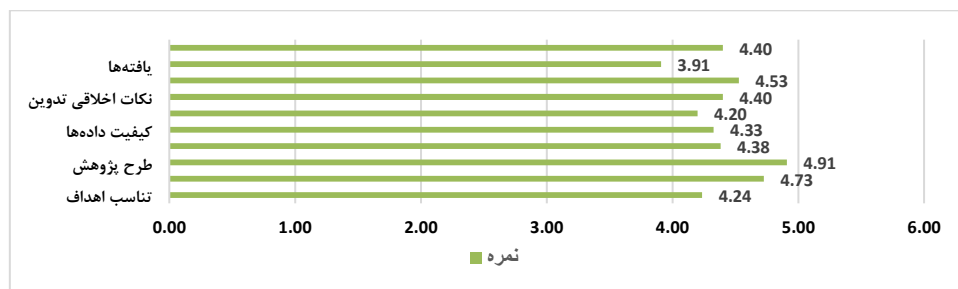


شکل ۱: فرآیند انتخاب مقالات

و باقی مقالات حذف خواهند شد. میانگین نمرات ارزیابی روایی مقالات ۱۸.۴۴۰ می باشد که نشاندهنده امتیاز کلی عالی (۴۰ تا ۵۰) برای ۵۵ مقاله مورد بررسی می باشد. در ادامه نمودارهای مقایسه ای مرتبط با روایی ارائه می شود. نمودار مقایسه ای شرایط در نظر گرفته شده برای روش CASP در این پژوهش برای ۵۵ مقاله مورد بررسی به شرح ذیل است. همانگونه که مشخص است بالاترین نمره مرتبط با میانگین طرح پژوهش و به روز بودن مقالات مورد بررسی می باشد. همچنین میانگین نمرات از ۳ بالاتر و نشاندهنده خوب بودن میانگین های ویژگی های مورد بررسی مقالات می باشد. پس از بررسی روایی مقالات با مطالعه دقیق مقالات مولفه های ذیل برای هر یک از متغیرهای پژوهش شناسایی شدند:

گام چهار: استخراج اطلاعات مقالات

تعداد ۱۷۰ مقاله فارسی و انگلیسی شناسایی شد که در نهایت ۵۵ مقاله مطابق شکل ۱ مورد تایید نهایی قرار گرفت. همچنین استانداردهای حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گرفت که کلاً از تعداد ۸ استاندارد حسابرسی ۳ استاندارد مورد تایید قرار گرفت. در جداول مربوطه برای تعیین روایی ابزارهای پژوهش که مقالات و متون مورد مطالعه اند از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی^۱ CASP استفاده می شود. با استفاده از برنامه مهارت های ارزیابی حیاتی یا روش CASP با ۱۰ شرط کیفی هر مقاله به لحاظ کیفی مورد ارزیابی قرار گیرد. به هر یک از مقالات براساس هر یک از این شرایط، امتیازی بین ۱ تا ۵ تخصیص داده می شود. مقالاتی که مجموع امتیازات آن‌ها ۲۵ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید



نمودار ۱: مقایسه میانگین ویژگی های مقالات مورد بررسی در رابطه با پژوهش حاضر

^۱. Critical Appraisal Skills Program

جدول ۳: مولفه های شناسایی شده حسابرسی داخلی

منبع	مولفه
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ هالیمه ^۱ و همکاران(۲۰۱۲)؛ شو ^۲ و همکاران(۲۰۱۰)	نوع حاکمیت(راهبری) شرکتی
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ پورسعید و محمدی پور(۱۳۹۸)؛ نادریان، هوشنگ، (۱۳۹۴)؛ باریسیک و توسک(۲۰۱۶)	اهمیت مدیریت ریسک به خصوص در شرایط بحران
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)	اثر بخشی عملیاتی
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ آلشبیال ^۳ (۲۰۱۷)	بررسی های موشکافانه
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)	شناسایی مخارج بی ارزش و زائد
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)	شناسایی درآمدها
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)	اهمیت بهبود گزارشگری مالی
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ هالیمه و همکاران(۲۰۱۲)؛ اراسماس و گویتزا ^۴ (۲۰۱۸)؛ فیضی زاده ^۵ (۲۰۱۲)؛ ساه و مارتینوی بنی ^۶ (۲۰۱۱)؛ باریسیک و توسک ^۷ (۲۰۱۶)	محافظت از ذی اثران به خصوص در شرایط بحران
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ آلشبیال ^۸ (۲۰۱۷)؛ باریسیک و توسک(۲۰۱۶)	حفظ قانون مداری
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ رحمانی و قشقای ^۹ (۱۳۹۳)؛ لنز ^{۱۰} و همکاران(۲۰۱۷)؛ ساه و مارتینوی بنی (۲۰۱۱)؛ کوسی و تاک تاک ^{۱۱} (۲۰۱۸)؛ باریسیک و توسک(۲۰۱۶)	اهمیت افزایش اعتماد
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ لنز و همکاران(۲۰۱۷)؛ ساه و مارتینوی بنی(۲۰۱۱)؛ کوسی و تاک تاک (۲۰۱۸)؛ باریسیک و توسک(۲۰۱۶)	اهمیت افزایش شفافیت
نرانتزیدیس(۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لیپینگ (۲۰۲۱)؛ میزراهی و نسویسمن ^{۱۱} (۲۰۰۷)؛ ساه و مارتینوی بنی(۲۰۱۱)؛ کوسی و تاک تاک(۲۰۱۸)	اهمیت بهبود پاسخگویی
مولفه های دایره حسابرسی داخلی(توانمندی بخش حسابرسی داخلی، فعالیت های بخش حسابرسی داخلی، تعداد زیرمجموعه های واحد حسابرسی داخلی، تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی، وابستگی حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، ترتیب سازمانی، محدودیت حوزه، رعایت استانداردهای کاربردی، ویژگی های واحد مورد حسابرسی، استقلال حسابرسی داخلی، بی طرفی حسابرسی داخلی، مشاوره مدیریت ریسک، نامه مدیریتی در جهت رفع نقاط ضعف کنترل-های داخلی، برون سپاری، کیفیت کار حسابرسی، سبک رهبری مدیران، وظایف واحد حسابرسی داخلی)	

1. Halimah

2. Shu

3. Alshbiel

4. Erasmus and Coetzee

5. Feizizadeh

6. Soh and Martinov-Bennie

7. Barisic and Tusek

8. Alshbiel

9. Lenz

10. Oussii and Taktak

11. Mizrahi and Ness-Weisman

12. Van Gelderen

منبع	مؤلفه
اکتای و همکاران (۲۰۲۰)؛ وانگلدن و همکاران (۲۰۱۷)؛ باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)؛ مشتری دوست و اسناد (۱۳۹۹)؛ پورسعید و محمدی پور (۱۳۹۸)؛ مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷)؛ فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶)؛ مهدوی و نمازی (۱۳۹۵)؛ حسینی و همکاران (۱۳۹۵)؛ رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)؛ کردستانی و علوی (۱۳۹۳)	مؤلفه های سایر دوایر سازمانی (پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی، پشتیبانی کارکنان از حسابرسی داخلی، تعامل بین حسابرس داخلی و حسابرس مستقل، همکاری با کمیته حسابرسی، همکاری با بخش مالی، همکاری با سایر واحدها، اطلاعات و ارتباطات، وجود فرآیند پیگیری، محیط کنترلی پشتیبانی، ابعاد فرهنگی و ابعاد اجتماعی حسابرسی داخلی)
اکتای و همکاران (۲۰۲۰)؛ وانگلدن و همکاران (۲۰۱۷)؛ رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)؛ کردستانی و علوی (۱۳۹۳)	مؤلفه های عینی حسابرسی داخلی (درجه عملی بودن برنامه حسابرسی داخلی، برنامه ریزی حسابرسی داخلی، زمان مورد نیاز برای تکمیل برنامه حسابرسی، درصد اجرای توصیه شده، زمان انتشار گزارش حسابرسی داخلی، زمان حل یافته های حسابرسی داخلی، مدیریت زمان، مدیریت صحیح فعالیت ها، تعداد یافته های حسابرسی و ارزش حسابرسی)
اکتای و همکاران (۲۰۲۰)؛ وانگلدن و همکاران (۲۰۱۷)؛ رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)؛ کردستانی و علوی (۱۳۹۳)؛ دجنارونک ^۱ و همکاران (۲۰۱۶)	مؤلفه های اذهنی حسابرسی داخلی (اثربخشی حسابرسی داخلی درک شده، رضایت مدیران، رضایت کارکنان، رضایت سایر ذی نفعان، ارزش افزوده درک شده برای سازمان، ارزش افزوده درک شده برای کارکنان و ارزش افزوده درک شده برای مدیران)
چانگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ الزبان و گویلیام ^۲ (۲۰۱۴)	اندازه حسابرسی داخلی
چانگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ کوهن و سایاگ ^۳ (۲۰۱۰)	شایستگی های حسابرسی داخلی
رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳)	افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه
رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳)	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی طرفانه
رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳)	بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل
باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)	وجود کمیته حسابرسی
الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)؛ اندایا و هانفاه ^۴ (۲۰۱۳)؛ میحرت و یسمو ^۵ (۲۰۰۷)؛ دلای و همکاران ^۶ (۲۰۱۶)؛ کوهن و سایاگ (۲۰۱۰)	پشتیبانی مدیریت از تیم حسابرسی داخلی
الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)؛ دلای و همکاران (۲۰۱۶)؛ تاکی ^۷ و همکاران (۲۰۱۶)؛ کوهن و سایاگ (۲۰۱۰)؛ ناردیونو گامویونی ^۸ (۲۰۱۸)	استقلال تیم حسابرسی داخلی
الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)	منابع کافی در شرایط بحران
الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)	افزایش رابطه با حسابرسان مستقل
الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)؛ لنز و هان ^۹ (۲۰۱۵)	کارکنان با تجربه

1. Dejnaronk
2. Alzeban and Gwilliam
3. Cohen and Sayag
4. Endaya and Hanefah
5. Mihret and Yismaw
6. Dellai et al
7. Tackie
8. Nurdiono Gamayuni
9. Lenz and Hahn

منبع	مولفه
اندایا و هانفاه (۲۰۱۳)؛ بدنارک ^۱ (۲۰۱۸)؛ تاکی و همکاران (۲۰۱۶)؛ بادارا و سیدان ^۲ (۲۰۱۳)؛ دیتنهوفر ^۳ (۲۰۰۱)؛ دال ماس و باراک ^۴ (۲۰۱۸)؛ باهری ^۵ و همکاران (۲۰۱۷)	مشخصه های حسابرسی داخلی
بدنارک (۲۰۱۸)؛ آلماتارنه ^۶ (۲۰۱۱)	ارتباطات درون سازمانی
بدنارک (۲۰۱۸)؛ کاراگیورگوس ^۷ و همکاران (۲۰۱۱)؛ چانگ ^۸ و همکاران (۲۰۱۹)	فعالیت های حسابرسی داخلی
میحرت و یسمو ^۹ (۲۰۰۷)؛ بتا آورام ^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۷)	کیفیت حسابرسی داخلی، محیط سازمانی، ویژگی های حسابرسی شونده و تأثیر متقابل بین این عوامل
بتا آورام و همکاران (۲۰۱۷)؛ بتا آورام و استفانسکو ^{۱۱} (۲۰۰۹)؛ راپسیس و بوگوسلاuskاس ^{۱۲} (۲۰۰۷)؛ کاراگیورگوس و همکاران (۲۰۱۱)؛ میهرت ^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۰)	ایجاد ارزش افزوده

گام پنجم: تجزیه، تحلیل و ترکیب یافته های پژوهش

جدول ۴: کدگذاری عوامل اثرگذار بر حسابرسی داخلی از بعد عرضه و تقاضا (کد محوری ۱ و کد محوری ۲)

کدگذاری باز	عوامل فرعی بعد عرضه	کدگذاری باز	عوامل فرعی بعد تقاضا
S15	توانمندی بخش حسابرسی داخلی	S1	برون سپاری
S16	فعالیت های بخش حسابرسی داخلی	S2	کیفیت کار حسابرسی
S17	تعداد زیرمجموعه های واحد حسابرسی داخلی	S3	سبک رهبری مدیران
S18	تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی	S4	وظایف واحد حسابرسی داخلی
S19	وابستگی حسابرسی داخلی	S5	فرآیند کنترل بودجه
S20	اندازه بخش حسابرسی داخلی	S6	فرآیند گزارشگری مالی
D1	ترتیب سازمانی	S7	پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی
D2	محدودیت واحد حسابرسی داخلی	S8	پشتیبانی کارکنان از حسابرسی داخلی
D3	رعایت استانداردهای کاربردی	S9	تعامل بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل
D4	ویژگی های واحد مورد حسابرسی	S10	همکاری با کمیته حسابرسی
D5	استقلال حسابرسان داخلی	S11	همکاری با بخش مالی
D6	بی طرفی حسابرسان داخلی	S12	همکاری با سایر واحدها
D7	مشاوره مدیریت ریسک	S13	اطلاعات و ارتباطات
D8	نامه مدیریتی در جهت رفع نقاط ضعف کنترل های داخلی	S14	وجود فرآیند پیگیری
D9			ابعاد فرهنگی و ابعاد اجتماعی حسابرسی داخلی

1. Bednarek
2. Badara and Saidin
3. [Dittenhofer](#)
4. Dal Mas and Barac
5. Baheri
6. Al Matarneh
7. Karagiorgos
8. Chang
9. Mihret and Yismaw
10. Bota-Avram
11. Bota-Avram and Stefanescu
12. Rupsys and Boguslauskas
13. Mihret

جدول ۵: کدگذاری عوامل اثرگذار بر حسابرسی داخلی از بعد عینیت و ذهنیت (کد محوری ۳ و کد محوری ۴)

کدگذاری باز	عوامل فرعی بعد عینیت	کدگذاری باز	عوامل فرعی بعد عینیت
P1	اثربخشی حسابرسی داخلی درک شده	O1	درجه عملی بودن برنامه حسابرسی داخلی
P2	کاهش ریسک های حاصل از بحران	O2	برنامه ریزی حسابرسی داخلی
P3	حفظ آرامش جامعه	O3	زمان مورد نیاز برای تکمیل برنامه حسابرسی
P4	رضایت ذی اثران	O4	زمان انتشار گزارش حسابرسی داخلی
P5	ارزش افزوده درک شده برای ذی اثران	O5	زمان حل یافته های حسابرسی داخلی
P6	افزایش اعتماد	O6	مدیریت زمان
P7	افزایش شفافیت	O7	مدیریت صحیح فعالیت ها
P8	افزایش پاسخگویی	O8	یافته های حسابرسی
P9	افزایش عدالت	O9	ارزش حسابرسی

محاسبه پایایی مولفه ها

درصد توافق درون موضوعی = (تعداد توافق) ÷ تعداد کل کدها

چنانچه این شاخص بیش از ۰/۶ باشد، کدگذاری از قابلیت اعتماد کافی برخوردار است.

توافق بر روی ۴۷ مورد وجود داشت و لذا میزان پایایی ۱ و مورد تایید می باشد.

گام هفتم: ارائه یافته ها

در این مرحله ابتدا نظرات خبرگان در قالب اعداد ۱ تا ۲۰ برای بررسی میزان اهمیت و رتبه هر یک از عوامل پرسیده می شود. پاسخ های ۷ نفر از متخصصین مربوطه وارد صفحه گسترده اکسل می شوند.

بعد از این مرحله عدد هر سلول بر مجموع پاسخ ها در ستون مربوطه تقسیم و نرمال می شوند.

پایایی تحقیقات کیفی نشان می دهد تا چه میزان می توان به نتایج و یافته های حاصل از کدگذاری متن مصاحبه ها یا اسناد علمی اعتماد کرد. این مساله برای پژوهشگران رشته مدیریت و علوم اجتماعی اهمیت بسیار زیادی دارد. بویژه آنکه در مجامع علمی داخلی به آمار و ارقام و اعداد کمی علاقه بسیار وافر وجود دارد. برای محاسبه پایایی تحقیقات کیفی از روش توافق درون موضوعی توسط دو کدگذار (ارزیاب) استفاده می شود. برای این منظور از یکی از اساتید حوزه حسابرسی داخلی خواسته تا به عنوان همکار پژوهش (کدگذار) مشارکت کند. آموزش ها و شیوه های لازم جهت کدگذاری به همکار پژوهش منتقل می شود. در هر کدام از مصاحبه ها، کدهایی که در نظر دو نفر مشابه هستند با عنوان «توافق» و کدهایی که غیرمشابه هستند با عنوان «عدم توافق» مشخص می شوند. درصد توافق درون موضوعی که به عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می رود با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود.

جدول ۶: نحوه ورود پاسخ ها به اکسل محاسبات آنتروپی شانون

پاسخ های اولیه			پاسخگویان
عامل n	عامل...	عامل ۱	
			پاسخگوی ۱
			پاسخگوی ...
			پاسخگوی n

جدول ۷: نحوه نرمال نمودن پاسخ های اولیه

پاسخ های نرمال شده			پاسخگویان
عامل n	عامل...	عامل ۱	
		پاسخ تقسیم بر جمع ستون	پاسخگوی ۱
			پاسخگوی ...
			پاسخگوی n

اهمیت بیشتری است. میانگین نهایی و رتبه مولفه‌های بعد تقاضای حسابرسی داخلی به شرح جدول ۹ است.

از دیدگاه خبرگان پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی و سپس همکاری با سایر واحدها دارای اهمیت بیشتری می باشد. میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه‌های بعد عینیت حسابرسی داخلی به شرح جدول ۱۰ است.

از دیدگاه خبرگان مولفه درجه عملی بودن برنامه حسابرسی داخلی از دیدگاه خبرگان دارای بیشترین اهمیت می باشد.

میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه‌های بعد ذهنیت حسابرسی داخلی به شرح جدول ۱۱ است:

از دیدگاه خبرگان مولفه کاهش ریسک‌های حاصل از بحران مهم ترین مولفه است و سپس مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی درک شده، افزایش اعتماد و افزایش شفافیت نیز به ترتیب از درجه اهمیت بالایی برخوردار هستند.

در نهایت پس از این مرحله به اعتبارسنجی مدل و تاثیر آن بر ابعاد کنترل‌های داخلی مشخص می گردد.

سپس لگاریتم طبیعی پاسخ‌های نرمال شده مشخص و ضربدر پاسخ‌های اولیه می شوند.

حال میزان عدد k مشخص می شود.

k منفی ۱ تقسیم بر لگاریتم طبیعی تعداد پاسخ‌ها
۲.۰۷۹۴۴۱۵۴۲

سپس مجموع ستون آخر یعنی مجموع لگاریتم طبیعی پاسخ‌های نرمال شده مشخص و ضربدر پاسخ‌های اولیه بر عدد k تقسیم می شوند و عدد E برای هر عامل محاسبه و در نهایت این اعداد نرمال می شوند. برای نرمال سازی عدد هر عامل تقسیم بر مجموع اعداد آن عامل می شوند و رتبه مربوطه w بدست می آید.

میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه‌های بعد عرضه حسابرسی به شرح جدول ۸ است.

همانگونه که مشخص است بحث کنترل بودجه که مرتبط با درآمدها و مخارج هر دستگاه است از دیدگاه خبرگان دارای

جدول ۸: میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه‌های بعد عرضه حسابرسی داخلی

رتبه	میانگین هر مولفه W_i	جمع E_j	E_j	مولفه بعد عرضه
1	0.050108	-18.6754	-0.93578	فرآیند کنترل بودجه
2	0.050108	-18.6754	-0.93578	فرآیند گزارشگری مالی
3	0.050104	-18.6754	-0.93571	مشاوره مدیریت ریسک
4	0.050099	-18.6754	-0.93561	توانمندی بخش حسابرسی داخلی
5	0.050097	-18.6754	-0.93558	اندازه بخش حسابرسی داخلی
6	0.050097	-18.6754	-0.93558	سبک رهبری مدیران
7	0.050095	-18.6754	-0.93554	تعداد زیرمجموعه‌های واحد حسابرسی داخلی
8	0.050052	-18.6754	-0.93473	وظایف واحد حسابرسی داخلی
9	0.05005	-18.6754	-0.9347	نامه مدیریتی در جهت رفع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی
10	0.050045	-18.6754	-0.93461	وابستگی حسابرسی داخلی
11	0.050034	-18.6754	-0.93441	فعالیت‌های بخش حسابرسی داخلی
12	0.050015	-18.6754	-0.93405	محدودیت واحد حسابرسی داخلی
13	0.05001	-18.6754	-0.93395	رعایت استانداردهای کاربردی
14	0.050008	-18.6754	-0.93393	برون‌سپاری
15	0.049979	-18.6754	-0.93338	کیفیت کار حسابرسی
16	0.049963	-18.6754	-0.93308	ویژگی‌های واحد مورد حسابرسی
17	0.049888	-18.6754	-0.93167	استقلال حسابرسی داخلی
18	0.049776	-18.6754	-0.92959	ترتیب سازمانی
19	0.049775	-18.6754	-0.92957	بی طرفی حسابرسی داخلی
20	0.049698	-18.6754	-0.92813	تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی

جدول ۹: میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه های بعد تقاضای حسابرسی داخلی

رتبه	میانگین هر مولفه Wi	جمع Ej	Ej	مولفه بعد تقاضا
1	0.111147833	-8.4186	-0.93571	پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی
2	0.111147833	-8.4186	-0.93571	همکاری با کمیته حسابرسی
3	0.111147833	-8.4186	-0.93571	همکاری با سایر واحدها
4	0.111119906	-8.4186	-0.93547	همکاری با بخش مالی
5	0.111116549	-8.4186	-0.93545	پشتیبانی کارکنان از حسابرسی داخلی
6	0.111113339	-8.4186	-0.93542	اطلاعات و ارتباطات
7	0.111110968	-8.4186	-0.9354	وجود فرآیند پیگیری
8	0.111050892	-8.4186	-0.93489	تعامل بین حسابرس داخلی و حسابرس مستقل
9	0.111044846	-8.4186	-0.93484	ابعاد فرهنگی و ابعاد اجتماعی حسابرسی داخلی

جدول ۱۰: میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه های بعد عینیت حسابرسی داخلی

رتبه	میانگین هر مولفه Wi	جمع Ej	Ej	مولفه بعد عینیت
1	0.111257581	-8.41098	-0.93578	درجه عملی بودن برنامه حسابرسی داخلی
2	0.111257581	-8.41098	-0.93578	زمان انتشار گزارش حسابرسی داخلی
3	0.111257581	-8.41098	-0.93578	زمان حل یافته های حسابرسی داخلی
4	0.111257581	-8.41098	-0.93578	مدیریت زمان
5	0.111257581	-8.41098	-0.93578	مدیریت صحیح فعالیتها
6	0.111248594	-8.41098	-0.93571	برنامه ریزی حسابرسی داخلی
7	0.111050397	-8.41098	-0.93404	زمان مورد نیاز برای تکمیل برنامه حسابرسی
8	0.110745537	-8.41098	-0.93148	ارزش حسابرسی
9	0.110667569	-8.41098	-0.93082	یافته های حسابرسی

جدول ۱۱: میانگین نهایی و رتبه هر یک از مولفه های بعد ذهنیت حسابرسی داخلی

رتبه	میانگین هر مولفه Wi	جمع Ej	Ej	مولفه بعد ذهنیت
1	0.111217	-8.41404	-0.93578	کاهش ریسک های حاصل از بحران
2	0.125124	-7.47825	-0.93571	اثربخشی حسابرسی داخلی درک شده
3	0.111177	-8.41404	-0.93545	افزایش اعتماد
4	0.111131	-8.41404	-0.93506	افزایش شفافیت
5	0.111125	-8.41404	-0.93501	رضایت ذی اثران
6	0.111116	-8.41404	-0.93494	ارزش افزوده درک شده برای ذی اثران
7	0.111054	-8.41404	-0.93441	افزایش عدالت
8	0.111007	-8.41404	-0.93402	حفظ آرامش جامعه
9	0.110965	-8.41404	-0.93367	افزایش پاسخگویی

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تایید کرد.

بخش دوم: بخش کمی پژوهش (مدل بندی معادلات ساختاری) روایی^۱ ابزار گردآوری داده : در این تحقیق بار عملی تمامی گویه ها بزرگتر از ۰/۵ می باشد لذا روایی ابزار گردآوری داده تأیید می گردد.

^۱. Validity

توصیف شاخص‌های پژوهش

می باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر بعد رعایتی کنترل داخلی برابر ۳/۵۰۴، می باشد.

با توجه به جدول (۱۴) ملاحظه می شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر بعد گزارشگری کنترل های داخلی برابر ۳/۸۸۶،

جدول ۱۲: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای سوالات تحقیق

گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی
AE1	۰.۸۲۰	AG1	۰.۸۴۰	AR1	۰.۸۵۲	H11	۰.۷۵۹	H7	۰.۷۶۷
AE2	۰.۷۵۹	AG2	۰.۶۷۱	AR2	۰.۹۲۴	H2	۰.۷۴۴	H8	۰.۷۳۸
AE3	۰.۸۳۷	AG3	۰.۷۳۷	AR3	۰.۸۴۰	H3	۰.۷۰۳	H9	۰.۶۶۹
AE4	۰.۶۷۸	AG4	۰.۸۳۶	AR4	۰.۹۳۹	H4	۰.۸۰۰		
AE5	۰.۸۵۹	AG5	۰.۷۹۹	H1	۰.۷۲۴	H5	۰.۷۳۲		
AE6	۰.۸۵۷	AG6	۰.۸۷۲	H10	۰.۶۴۸	H6	۰.۷۳۹		

جدول ۱۳: نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0/7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0/5)
بعد رعایتی کنترل داخلی	۰.۹۱۲	۰.۹۳۸	۰.۷۹۲
بعد عملیاتی کنترل های داخلی	۰.۸۸۹	۰.۹۱۶	۰.۶۴۷
بعد گزارشگری کنترل های داخلی	۰.۸۸۲	۰.۹۱۱	۰.۶۳۳
حسابرسی داخلی	۰.۹۱۲	۰.۹۲۶	۰.۵۳۴

جدول ۱۴: میانگین و انحراف معیار متغیرهای پژوهش

عامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
حسابرسی داخلی	۱۱۳	۳.۷۱۵	۰.۷۳۳	۰.۵۳۷
بعد رعایتی کنترل داخلی	۱۱۳	۳.۵۰۴	۰.۹۶۲	۰.۹۲۵
بعد عملیاتی کنترل های داخلی	۱۱۳	۳.۷۴۵	۰.۸۱۰	۰.۶۵۶
بعد گزارشگری کنترل های داخلی	۱۱۳	۳.۸۸۶	۰.۷۶۲	۰.۵۸۰

آمار استنباطی

بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

باتوجه به مقادیر جدول ۱۵ سطح معناداری آزمون برای متغیر (حسابرسی داخلی) بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد و لذا توزیع متغیر مذکور از توزیع نرمال پیروی می کند ولی برای سایر متغیرها کوچکتر از میزان ۰/۰۵ می باشد، می توان بیان کرد که فرضیه H0 تأیید نشده و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی کند.

مدل اندازه گیری: بخش مدل اندازه گیری شامل سوالات یا شاخص های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد.

روایی همگرا: روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص ها) ی خود می پردازد. معیار AVE

محاسبه شده توسط نرم افزار PLS برای این منظور به کار می رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

جدول ۱۵: آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

نتیجه	متغیر	سطح معنی داری
نرمال	حسابرسی داخلی	۰.۲۰۰
غیر نرمال	بعد رعایتی کنترل داخلی	۰.۰۰۰۱
غیر نرمال	بعد عملیاتی کنترل های داخلی	۰.۰۰۰۱
غیر نرمال	بعد گزارشگری کنترل های داخلی	۰.۰۰۰۴

جدول ۱۶: ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>0/5)
بعد رعایتی کنترل داخلی	۰.۷۹۲
بعد عملیاتی کنترل های داخلی	۰.۶۴۷
بعد گزارشگری کنترل های داخلی	۰.۶۳۳
حسابرسی داخلی	۰.۵۳۴

روایی واگرا

از طرف دیگر، میانگین مقدار R^2 متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با $0/605$ بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

$$GOF = \sqrt{Communality \times R^2} = \sqrt{0.652 \times 0.605} = 0.628$$

با توجه به سه مقدار $0/01$ ؛ $0/25$ و $0/36$ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن مقدار $0/628$ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد. **فرضیه اول:** با توجه به اینکه آماره تی ($21/121$) بزرگتر از $1/96$ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، حسابرسی داخلی بر بهبود بعد رعایتی کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: با توجه به اینکه آماره تی ($28/531$) بزرگتر از $1/96$ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، حسابرسی داخلی بر بهبود بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: با توجه به اینکه آماره تی ($16/459$) بزرگتر از $1/96$ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، حسابرسی داخلی بر بهبود بعد گزارشگری کنترل‌های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به جدول (۱۷) سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به‌بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

جدول ۱۷: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

۴	۳	۲	۱	
			۰.۸۹۰	بعد رعایتی کنترل داخلی
		۰.۸۰۴	۰.۸۰۰	بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی
	۰.۷۹۵	۰.۷۲۴	۰.۷۸۰	بعد گزارشگری کنترل‌های داخلی
۰.۷۳۰	۰.۷۱۵	۰.۷۲۷	۰.۷۲۰	حسابرسی داخلی

معیار ضریب تعیین (R^2): مقدار R^2 برای متغیرها مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

برآزش مدل کلی (معیار GOF): برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود: این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

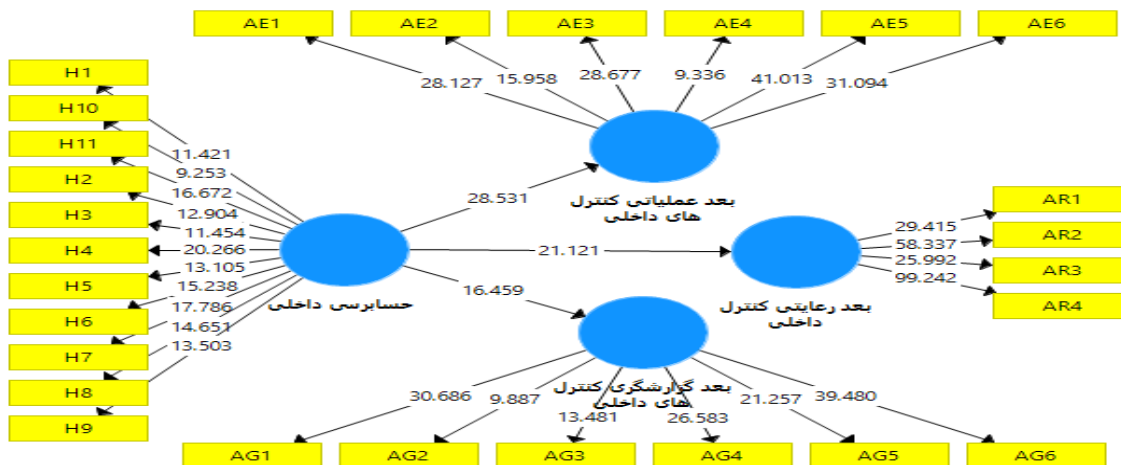
مقدار $Communalities$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. $Communalities$ برابر است با $0/652$.

جدول ۱۸: میانگین مقادیر اشتراکی و R^2 متغیرهای پنهان

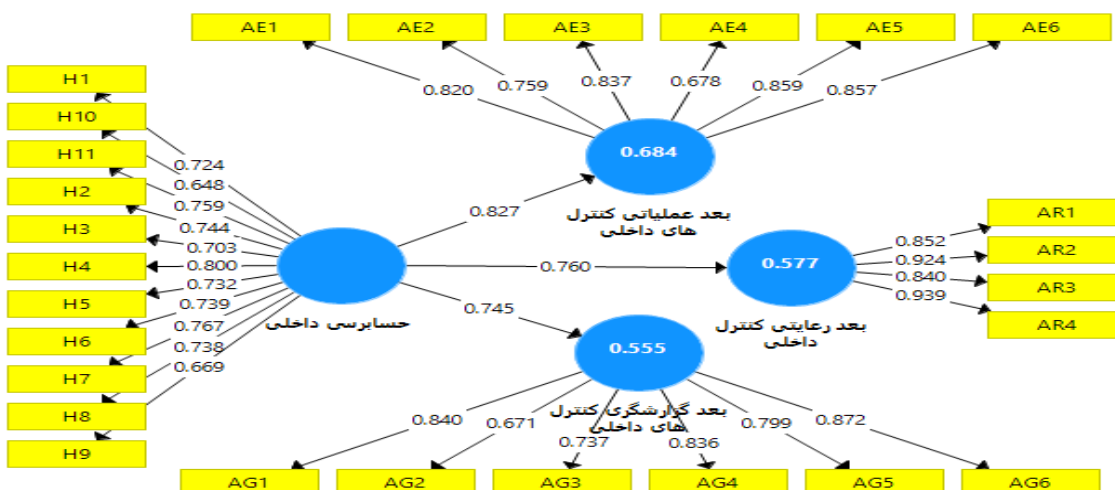
R^2	مقادیر اشتراکی	متغیرهای پنهان
۰.۵۷۷	۰.۷۹۲	بعد رعایتی کنترل داخلی
۰.۶۸۴	۰.۶۴۷	بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی
۰.۵۵۵	۰.۶۳۳	بعد گزارشگری کنترل‌های داخلی
-	۰.۵۳۴	حسابرسی داخلی
۰/۶۰۵	۰/۶۵۲	میانگین مقادیر فوق

جدول ۱۹: مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

وضعیت	معیار استون گیسر $Q^2 (=1-SSE/SSO)$	SSE	SSO	متغیرها
تناسب پیش بین قوی	۰.۶۰۱	۱۸۰.۳۸۴	۴۵۲.۰۰۰	بعد رعایتی کنترل داخلی
تناسب پیش بین قوی	۰.۴۸۷	۳۴۷.۷۹۳	۶۷۸.۰۰۰	بعد عملیاتی کنترل‌های داخلی
تناسب پیش بین قوی	۰.۴۷۱	۳۵۸.۹۷۵	۶۷۸.۰۰۰	بعد گزارشگری کنترل‌های داخلی
تناسب پیش بین قوی	۰.۴۱۸	۷۲۳.۶۰۵	۱,۲۴۳.۰۰۰	حسابرسی داخلی



شکل ۲- ضرایب معناداری تی متغیرها



شکل ۳: مقدار ضریب مسیر متغیرها

جدول ۲۰: مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرها

علامت	سطح معناداری	انحراف استاندارد	مقدار ضریب	آماره تی	مستقل مسیر وابسته
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۳۶	۰.۷۶۰	۲۱.۱۲۱	حسابرسی داخلی -> بعد رعایتی کنترل داخلی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۲۹	۰.۸۲۷	۲۸.۵۳۱	حسابرسی داخلی -> بعد عملیاتی کنترل های داخلی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۴۵	۰.۷۴۵	۱۶.۴۵۹	حسابرسی داخلی -> بعد گزارشگری کنترل های داخلی

برای آگاهی از رعایت قوانین، مدیریت ریسک، مدیریت صحیح هزینه ها، عملیات مالی و همچنین وضعیت مالی شرکت و دارایی ها و بدهی های آن و در نهایت گزارشگری مالی دقیق باری می دهد. در سال های اخیر به موضوع حسابرسی داخلی توجه بیشتری شده است به گونه ای که وزارت امور اقتصادی و دارایی طی نامه ای به مدیران ادارات امور و اقتصاد و دارایی استان ها بر لزوم اجرای ماده (۹۰) و ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی تأکید نموده و بسته مدونی از اقدامات حسابرسی داخلی در قالب چک لیست های مفصل در رابطه با کنترل موارد زیر ارائه نموده است: (۱)

۶. بحث و نتیجه گیری

امروزه حسابرسی داخلی یکی از مهم ترین انواع حسابرسی هاست. حسابرسی داخلی به یک فعالیت مطمئن، مستقل و واقع بینانه است که در همه سازمان ها اعم از خصوصی و دولتی به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات طراحی و اجرا می گردد. در واقع حسابرسی داخلی با ایجاد یک رویکرد سیستماتیک به بهبود اثر بخشی و کارایی فرآیند های راهبردی و مدیریت ریسک هر سازمانی کمک می کند. حسابرسی داخلی در واقع به نوعی سیستم کنترلی، نظارتی و راهبردی گفته می شود که مدیران سازمان ها را

کنترل های حوزه اعتبارات هزینه ای؛ (۲) کنترل های حوزه اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای؛ (۳) کنترل های لازم برای گزارش های مالی.

نتایج نشان داد که: (۱) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد رعایتی کنترل های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تاثیر معناداری دارد. از اینرو با توجه به ابعاد حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت اهداف مرتبط با رعایت قانون تحقق می یابد؛ (۲) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد عملیاتی کنترل های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تاثیر معناداری دارد. لذا می توان اطمینان حاصل کرد که بهبود حسابرسی داخلی در انجام اثربخش و کارای عملیات اطمینان حاصل کرد و مخارج اضافی را کاهش داد؛ (۳) حسابرسی داخلی بر بهبود بعد گزارشگری کنترل های داخلی وزارت بهداشت در شرایط پسا کرونا تاثیر معناداری دارد. با بهبود گزارشگری مالی مشخص می شود که وزارت بهداشت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مالی را در افشای اطلاعات مورد توجه قرار داده است.

نتایج پژوهش حاضر با پژوهش مولانیا و همکاران (۱۴۰۲)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)؛ مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷)؛ فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶)؛ بار پولیام (۲۰۲۴)؛ نرانتزیدیس (۲۰۲۲)؛ گائوزانگ و لپینگ (۲۰۲۱)؛ اکتای و همکاران (۲۰۲۰) و چانگ و همکاران (۲۰۱۸) تا حد زیادی همخوانی داشت.

حسابرسی داخلی در سازمان های دولتی مورد توجه زیادی قرار نگرفته است، اما بحران های اخیر نشان داد که هر سازمانی بر اساس نوع فعالیت خود ممکن است با بحران های زیادی رو به رو شود که اگر قبل از رخداد به آنها توجه نشده باشد، سبب ایجاد مشکلات اساسی خواهد شد. بحران کرونا که هنوز هم آثار آن به طور کامل از بین نرفته است، وزارت بهداشت و درمان را با چالش های اساسی رو به رو نمود. وظایف مدیران در این سازمان در حال حاضر از حساسیت بیشتری برخوردار است و باید به فعالیت های نظارتی همچون حسابرسی داخلی و کنترل های داخلی توجه خاصی شود و تمامی مولفه های نوین حسابرسی داخلی و کنترل داخلی از تمامی ابعاد شناسایی شده در تحقیق حاضر مورد توجه قرار گیرند. همچنین با توجه به بخشنامه های اخیر وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز، همه سازمان های دولتی مکلف به بهبود و ارتقاء واحد حسابرسی داخلی خواهند بود.

با توجه به نتایج پژوهش در خصوص فرضیه های تأیید شده پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می گردد:

سیستم حسابرسی داخلی باید به گونه ای باشد که فرآیند کنترل بودجه، فرآیند گزارشگری مالی، مشاوره مدیریت ریسک، توانمندی بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی

داخلی، سبک رهبری مدیران، تعداد زیرمجموعه های واحد حسابرسی داخلی، وظایف واحد حسابرسی داخلی، نامه مدیریتی در جهت رفع نقاط ضعف کنترل های داخلی، وابستگی حسابرسی داخلی، فعالیت های بخش حسابرسی داخلی، محدودیت واحد حسابرسی داخلی، رعایت استانداردهای کاربردی، برون سپاری، کیفیت کار حسابرسی، ویژگی های واحد مورد حسابرسی، استقلال حسابرس داخلی، ترتیب سازمانی، بی طرفی حسابرس داخلی و تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی را مورد توجه قرار دهند و در جهت بهبود ابعاد و مولفه های سه گانه کنترل های داخلی حسابرسی داخلی وزارت بهداشت بر درآمدهای سازمان و تلاش برای افزایش آن و کاهش مخارج زائد توجه بیشتری کند. حسابرسی داخلی وزارت بهداشت بر گزارشگری مالی توجه داشته و در جهت ارتقاء آن تلاش کنند. حسابرسی داخلی وزارت بهداشت بر مدیریت ریسک و جلوگیری از زیان های احتمالی در شرایط احتمال بحران توجه خاص کند.

همچنین پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی، همکاری با کمیته حسابرسی و سایر واحدها و بخش مالی و پشتیبانی کارکنان از حسابرسی داخلی، اطلاعات و ارتباطات، وجود فرآیند پیگیری، تعامل بین حسابرس داخلی و حسابرس مستقل و ابعاد فرهنگی و ابعاد اجتماعی حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گیرد و در جهت بهبود ابعاد کنترل های داخلی واحد حسابرسی داخلی با سایر واحدها همکاری کند و در نهایت مدیران نیز از واحد حسابرسی داخلی حمایت نمایند.

درجه عملی بودن برنامه حسابرسی داخلی، زمان انتشار گزارش حسابرسی داخلی، زمان حل یافته های حسابرسی داخلی، مدیریت زمان، مدیریت صحیح فعالیت ها، برنامه ریزی حسابرسی داخلی، زمان مورد نیاز برای تکمیل برنامه حسابرسی، ارزش حسابرسی و یافته های حسابرسی در نظر گرفته شود و با برنامه ریزی و مدیریت صحیح فعالیت ها ابعاد رعایتی و عملیاتی و گزارشگری کنترل های داخلی را ارتقا دهند.

نهایتاً حسابرسی داخلی سازمان بر حاکمیت (راهبری) مطلوب، اثربخشی عملیاتی متمرکز شود و در خصوص مسائل مهم در شرایط احتمال بحران بررسی های موشکافانه را انجام می دهد. با توجه به اینکه این تحقیق در وزارت بهداشت انجام شده ممکن است نتایج تحقیق قابل تعمیم به سایر نهادهای دولتی نباشد و همچنین با توجه به تغییر شرایط بحران در سال های اخیر نتایج ممکن است تنها برای سال های جاری قابلیت تعمیم داشته باشد. برای رفع محدودیت های فوق الذکر موضوعات زیر در جهت غنی تر شدن ادبیات پژوهش و مقایسه با نتایج تحقیق حاضر پیشنهاد می گردد:

- بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر ابعاد کنترل‌های داخلی در سایر وزارتخانه‌ها به تفکیک
- بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر ابعاد کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دولتی به تفکیک
- بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر ابعاد کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک در شرکت‌های دولتی به تفکیک
- طراحی مدل مطلوب حسابرسی داخلی در وزارت بهداشت و بررسی تأثیر آن بر بهبود ابعاد کنترل‌های داخلی در شرایط مختلف و با روش‌های دیگر

فهرست منابع

- اسلام زاده، امید، حاجی نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه.
- باباجانی جعفر، بابایی مسعود. (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. دانش حسابداری، ۲(۴)، ۷-۲۸.
- باباجانی، جعفر، بولو، قاسم، محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۳.
- برخوردار کتایون، ناظمی امین، نمازی نویدرضا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. (پژوهش‌های حسابرسی) پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۵-۳۳.
- 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 حسابرسی، ۲۳ (۹۱): ۱۲۹-۱۴۳.
- پورسعید عباس، محمدی پور رحمت اله. (۱۳۹۸). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۱(۴۱)، ۲۲۹-۲۵۵.
- حسینی سیدعلی، مومن زاده مرضیه، مداحی آزاده. (۱۳۹۵). کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران. حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۵۵-۶۸.
- حضور، محمدجواد، گرد، عزیز، گل دوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل-های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
- دهکردی، جمال، سلطانی احمد، سعید، غیائی خوی، محمد، (۱۴۰۱)، مقدمه ای بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی، چاپ اول، گرگان: انتشارات ویراست.
- رحمانی علی، قشقایی فاطمه، مداحی آزاده. (۱۳۹۴). موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران. مدیریت نظامی، ۱۵(۵۷)، ۱۲۰-۱۴۸.
- رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه، (۱۳۹۳)، ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۲ (پیاپی ۸)، صص ۴۱ - ۶۲.
- سایت دیوان محاسبات کشور (dmk.ir)
- سایت مرکز مطالعات علمی جهاد دانشگاهی (sid.ir)
- سلیمانی امیری غلامرضا، حسینی آذربایانی الهام، (۱۳۹۷)، بررسی نقش، اثربخشی و ارزیابی حسابرسی داخلی در شرکت نفت فلات قاره ایران، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۲۱ - ۳۸.
- فتحی عبدالهی احمد، آقایی محمدعلی، (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مجله مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳ پیاپی ۱۹، صص ۸۳ - ۹۶.
- کردستانی، غلامرضا، علوی، سید مصطفی، (۱۳۹۳)، نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی، نشریه حسابرسان داخلی، سال یکم شماره ۳.
- لسانی، سیدحسام‌الدین، (۱۳۹۵)، تعهد دولت‌ها مبنی بر بازبینی حقوقی تسلیحات جدید در حقوق بین‌الملل، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی (حقوق)، دوره ۴۶، شماره ۱، صص ۹۱ - ۱۱۳.
- مرادی بابک، بحری ثالث جمال. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۱۰۷-۱۲۲.

- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 43-60.
- Badara, M.S. and Saidin, S.Z. (2013), "The journey so far on internal audit effectiveness: a calling for expansion", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3 No. 3, pp. 340-351.
- Badara, M.S. and Saidin, S.Z. (2014), "Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective", *Middle-East Journal of Scientific Research*, Vol. 19 No. 4, pp. 460-471.
- Baheri, J., Sudarmanto. and Wekke, I.S. (2017), "The effect of management support to effectiveness of internal audit for public universities", *Journal of Engineering and Applied Sciences*, Vol. 12 No. 7, pp. 1696-1700, available at: <https://doi.org/10.3923/jeasci.2017.1696.1700>
- Barisic, I. and Tusek, B. (2016), "The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies", *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol. 29 No. 1, pp. 1021-1037.
- 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.
- Bednarek, P. (2018), "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the polish private and public sectors", *Efficiency in Business and Economics*, Springer, pp. 1-16
- Birendra K. Mishra, Erik Rolland, Asish Satpathy, Michael Moore, (2019) "A framework for enterprise risk identification and management: the resource-based view", *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1751>
- Bota-Avram, C. and Stefanescu, C. (2009), "Measuring and assessment of internal audit effectiveness," *Annals of Faculty of Economics*, Vol. 3 No. 1, pp. 784-790.
- Bota-Avram, C., Popa, I. and Stefanescu, C. (2010), "Methods of measuring the performance of internal audit", *The Annals of the "Stefan Cel Mare" University of Suceava*, Vol. 10, pp. 137-146.
- Chang, Y.T., Chen, H., Cheng, R.K. and Chi, W. (2019), "The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 15 No. 1, pp. 1-19.
- مسلمی حسین، مشرفی زنوزی عباس. (۱۳۹۵). اثربخشی خدمات مشاوره ای حسابرسی داخلی در آجا در اقتصاد مقاومتی. مدیریت نظامی، ۱۶(۶۳)، ۱۵۲-۱۸۱.
- مشتری دوست تورج، اسناد فاطمه. (۱۳۹۹). جایگاه حسابرسی داخلی و نحوه عملکرد آن در نظام بانکی ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)، ۱۲(۴۵)، ۱۸۷-۲۰۰.
- مولانیا، حمید، کامیابی، یحیی، خلیل پور، مهدی. (۱۴۰۲). ارزیابی کیفی اثربخشی ساختار کنترل داخلی دانشگاه های علوم پزشکی تحلیلی مبتنی بر فازی تفسیری ساختاری. دانش حسابرسی. ۲۳ (۹۰): ۲۵-۵۳
- مهدوی غلامحسین، نمازی نویدرضا. (۱۳۹۵). رتبه بندی سنجه های موثر بر وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه های اجرایی. حسابداری سلامت، ۲(۵) (پیاپی ۱۶)، ۹۱-۱۱۱.
- نادریان، هوشنگ، (۱۳۹۴). تحلیلی بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی، نشریه حسابسان داخلی، شماره ۷.
- منابع انگلیسی
- Al Matarneh, G.F. (2011), "Factors determining the internal audit quality in banks: empirical evidence from Jordan", *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 73, p. 110.
- Alam, M.M., Said, J. and bin Abd Aziz, M.A. (2019), "Role of integrity system, internal control system, and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia", *Social Responsibility Journal*, Vol. 15 No. 7, pp. 955-976.
- Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178.
- Alshbiel, S.O. (2017), "Internal auditing effectiveness success model: a study on Jordanian industrial firms", *Proceedings of the Second American Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Social Sciences*, pp. 978-971.
- Al-Twajjry, A.A.M., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No. 5, pp. 507-531.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86.

- Heliyon 8 (2022) e08954, journal homepage: www.cell.com/heliyon.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Giovanis, N. (2011), "Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 4 No. 1, pp. 19-34.
- Lansiluoto, A., Jokipii, A., Eklund, T., (2016), *Internal Control Effectiveness – a Clustering Approach*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Iss 1 pp. 5 – 34.
- Lenz, R. and Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
- Lenz, R., Sarens, G. and Hoos, F. (2017), "Internal audit effectiveness: multiple case study research involving chief audit executives and senior management", *EDPACS*, Vol. 55 No. 1, pp. 1-17,
- Manzoni, J., Cheshire, S., (2017), *Management of Risk in Government*, [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/.../170110 Fram](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/.../170110_Fram)
- Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5, pp. 470-484
- Mihret, D.G., James, K. and Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness", *Pacific Accounting Review*, Vol. 22 No. 3, pp. 224-252.
- Mizrahi, S. and Ness-Weisman, I. (2007), "Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (AHP): a general model and the Israeli example," *International Journal of Auditing*, Vol. 11 No. 3, pp. 187-210.
- 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.
- Nurdiono Gamayuni, R.R. (2018), "The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government", *European Research Studies Journal*, Vol. 21 No. 4, pp. 426-434.
- Oktay Turetken, Stevens Jethefer and Baris Ozkan, (2020), *Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 35 No. 2, pp. 238-271
- Oussii, A.A. and Taktak, N.B. (2018), "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 5, pp. 450-469.
- Rupsys, R. and Boguslauskas, V. (2007), "Measuring performance of internal auditing", *Empirical Evidence. Engineering Economics*, Vol. 5 No. 55.
- Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., (2018), "The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002 .
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010), "The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations", *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 3.
- D'Onza, G., Selim, G.M., Melville, R. and Allegrini, M. (2015), "A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value", *International Journal of Auditing*, Vol. 19 No. 3, pp. 182-194.
- Dal Mas, L.O. and Barac, K. (2018), "The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Nos 8/9, pp. 807-835.
- Dejnaronk, J., Little, H.T., Mujtaba, B.G. and McClelland, R. (2016), "Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand", *Journal of Business and Policy Research*, Vol. 11 No. 2, pp. 80-93.
- Dellai, H., Ali, M. and Omri, B. (2016), "Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 7 No. 16, pp. 2222-2847.
- Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-450.
- Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2013), "Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 10, pp. 2222-2847.
- Erasmus, L.J. and Coetzee, P. (2018), "Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: management versus audit committee", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 1.
- Feizizadeh, A. (2012), "Strengthening internal audit effectiveness", *Indian Journal of Science and Technology*, Vol. 5 No. 5.
- Gaosong, Qiu, Leping, Yuan, (2021), *Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis*, *Microprocessors and Microsystems*, In Press, Journal Pre-proof.
- Halimah, N.A., Othman, R., Othman, R. and Jusoff, K. (2012), "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5.
- Hoai, T., T., Hung, B., Q., Nguyen, N., P., (2022), "The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership,

- Sandelowski, M., & Barroso, J. (2006). Handbook for synthesizing qualitative research. Springer publishing company.
- Sarah B. Clinton, Arianna Spina Pinello, Hollis A. Skaife, (2014), The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 33, No. 4, , PP. 303–327.
- 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.
- Shu, F., Li, Q., Wang, Q. and Zhang, H. (2010), "Measurement and analysis of process audit: a case study", *International Conference on Software Process*, Vol. 6195, pp. 285-296.
- Smales, L.A., (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.
- Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2011), "The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 7, pp. 605-622,
- 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
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Oduro Achina, S. (2016), "Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems", *International Journal of Business and Management*, Vol. 11 No. 11
- Van Gelderen, S.C., Zegers, M., Boeijen, W., Westert, G.P., Robben, P.B. and Wollersheim, H.C. (2017), "Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals: a mixed-methods study", *BMJ Open*, Vol. 7 No. 7.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 15/ No. 58/ Summer 2025

Designing an optimal model of internal audit in the Ministry of Health and examining its impact on improving the dimensions of internal controls in post-crisis conditions

Sasan Jamshidi

PhD student in accounting, Islamic Azad University, Kermanshah branch, Kermanshah, Iran
ssn.jadi@hotmail.com

Babak Jamshidinavid

Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Kermanshah branch, Kermanshah, Iran
jamshidinavid@gmail.com

Mehrdad Ghanbari

Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Kermanshah branch, Kermanshah, Iran
mehrdadghanbary@yahoo.com

Farshid Khirollahi

Razi University, Kermanshah Branch, Kermanshah, Iran
Khirollahi_m@yahoo.com

Abstract

Considering the fluctuations that have been raised in the last few years and the creation of crises such as Corona, the discussion of internal controls and the factors affecting them is considered as one of the important dimensions of the government's good governance. The purpose of this research is to design the optimal model of internal audit in the Ministry of Health and to examine its effect on improving the dimensions of internal controls in post-crisis conditions. The current research is of a mixed type. In the first stage, the internal audit components are identified with the meta-combination method, and in the second stage, the impact of the components on the dimensions of internal controls was investigated with the structural equation technique. This research was conducted in 1402 and in the first stage the number of respondents were 7 experts and in the second stage 113 people were financial and audit experts. The findings showed that (1) internal audit has a significant impact on improving the compliance dimension of internal controls of the Ministry of Health in post-corona conditions. (2) Internal audit has a significant impact on improving the operational dimension of internal controls of the Ministry of Health in post-corona conditions. (3) Internal audit has a significant impact on improving the reporting aspect of internal controls of the Ministry of Health in post-corona conditions. Therefore, in order to improve various dimensions of internal controls, the Ministry of Health should pay more attention to internal audit and include risk-based controls in its plans. Recent health crises have doubled the need for monitoring components in the Ministry of Health and the results of this research will be useful for them.

Key Words: dimensions of internal controls, post-crisis conditions, internal audit, Ministry of Health

