



Investigating the factors of effectiveness and competence of internal audit in metropolitan municipalities of Iran

Jafar Babajani¹, Reza Ghanbarian Alavijeh²

Received: 2023/10/07

Approved: 2024/02/13

Research Paper

Abstract: According to Article 44 of the Financial Regulations of Municipalities, internal auditors are one of the main elements of post-expenditure monitoring in municipalities, and the effectiveness of internal audit functions ensures reasonable assurance of the acquisition and consumption of resources according to the law and towards the goals set in medium-term plans and their annual budget. This research seeks to identify the effective factors on the effectiveness of internal audit functions and to explain the competencies of internal auditors in the municipalities of Iran's metropolises by using the research literature to identify and receive the opinions of experts including internal auditors, urban financial and economic deputies and financial controllers in the municipalities of Tehran and Isfahan, Mashhad, Shiraz, Kerman and Urmia. Experts participating in this study were selected using targeted snowball sampling method and included 20 people in Tehran municipality and 20 people in other metropolitan municipalities. After screening the indicators using screen test and determining the weight of the mentioned factors using the fuzzy hierarchical method in R software, in order to aim of providing The guidance of recruitment policies and the drawing of professional development policies, the factors affecting the effectiveness of the internal audit functions of the municipalities and indicators and characteristics of the competence internal auditors has indentified. Finally, the research results were confirmed through structured interviews with 3 independent experts. Based on the results of this study, the competencies of internal auditors of municipalities are divided into three levels of general, behavioral and technical competencies.

Key word: Fuzzy Delphi, Fuzzy Hierarchical Analysis, Effective Internal Audit, Professional Competencies

 [10.22034/JPAR.2024.2013102.1228](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2013102.1228)

1. Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran . (Corresponding Author) jafar.babajani@gmail.com

2. PhD in Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran. reza.ghanbarian@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی عوامل اثربخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران

جعفر باباجانی^{۱*}، رضا قنبریان علویجه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

به موجب ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها، حسابرسان داخلی از ارکان اصلی نظارت بعد از خرج در شهرداری‌ها به شمار می‌روند و اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان معقول از تحصیل و مصرف منابع بر اساس قانون و در جهت اهداف تعیین شده در برنامه‌های میان مدت و بودجه آنها گردد. این پژوهش درصدد شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی و تبیین صلاحیت‌ها و شایستگی‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران با استفاده از ادبیات پژوهش شناسایی و دریافت نظرات خبرگان شامل حسابرسان داخلی، معاونین مالی و اقتصادی شهری و قائم مقامان ذی‌حسابی در شهرداری‌های تهران، اصفهان، مشهد، شیراز، کرمان و ارومیه بوده گردیده است. خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی انتخاب شده‌اند و شامل ۲۰ نفر در شهرداری تهران و ۲۰ نفر در شهرداری‌های سایر کلانشهرها بوده‌اند. پس از غربالگری شاخص‌ها با استفاده از آزمون سنگ‌ریزه و تعیین وزن عوامل یادشده با استفاده از روش سلسله مراتبی فازی در نرم‌افزار R نسبت به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها اقدام و شاخص‌ها و ویژگی‌های صلاحیت و اثربخشی حسابرسان داخلی با هدف ارائه رهنمود در ارتباط با سیاست‌های جذب و ترسیم خط‌مشی‌های توسعه حرفه‌ای حسابرسان تبیین گردیده است. در نهایت نتایج پژوهش از طریق مصاحبه ساختار یافته با ۳ نفر از خبرگان مستقل تایید شده است. بر اساس نتایج این پژوهش صلاحیت‌های حسابرسان داخلی شهرداری‌ها در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، رفتاری و فنی قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: دلفی فازی، تحلیل سلسله مراتبی فازی، حسابرسی داخلی اثربخش، صلاحیت‌های حرفه‌ای

 10.22034/JPAR.2024.2013102.1228

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) jafar.babajani@gmail.com

reza.ghanbarian@gmail.com

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

مستند ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها نظارت مالی در شهرداری‌ها مصوب ۱۳۴۶ در یک نظام سه سطحی انجام می‌شود. در سطح اول، نظارت قبل و بعد از خرج توسط کارکنان ثابت شهرداری انجام می‌شود. در حالی که قائم مقامان ذی‌حسابی مستقر در مناطق و واحدهای اجرایی شهرداری‌ها وظیفه نظارت قبل از خرج را برعهده دارند، نظارت بعد از خرج توسط حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها انجام می‌شود. از دیدگاه قانونی، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به موضوع رسیدگی و ممیزی اسناد مالی اختصاص یافته است. با این وجود، پس از تحولات سال‌های اخیر در حرفه حسابرسی تشکلهای و نهادهای حرفه‌ای این حوزه حسابرسی داخلی را فعالیتی مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره‌ای می‌دانند که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان را در دستیابی به هدف‌های باری می‌کند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹، ۲۰۱۷ ب؛ اسپنسر پیکت، ۲۰۱۰، ص ۱۵؛ ساووک، ۲۰۰۷). با توجه به تعریف یاد شده، حسابرسی داخلی برای ارزش آفرینی در سازمان باید به ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بپردازد. بر این اساس، حسابرسی داخلی پویا و مشتری مدار است و بر مدیریت ریسک، راهبری و کنترل تمرکز دارد. حسابرسی داخلی باید بی‌طرف باشد و دروندادهای لازم برای بهبود عملیات سازمان را فراهم سازد. حسابرسی داخلی بر کل سازمان تمرکز دارد و از دستیابی به اهداف سازمانی اطمینان می‌دهد. در شرایط فعلی ارائه خدمات اطمینان بخشی برای بقای حسابرسی داخلی کافی نیست و فعالیت‌های حسابرسی داخلی باید ضمن توجه به مولفه‌های استقلال و بی‌طرفی، برای سازمان ارزش افزوده ایجاد کند. بنابر این حسابرسی داخلی به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (گاروان و اسکارلاتا، ۲۰۲۰). نرانتزیدیس و همکاران (۲۰۲۰) و کوتزی و اراسموس (۲۰۱۷) حسابرسی داخلی را مبنایی برای ارائه استدلال‌های قانع کننده پیرامون حکمرانی و پاسخگویی می‌دانند.

در ادبیات حسابرسی داخلی روش‌های متفاوتی برای ارزیابی ارزش آفرینی حسابرسی داخلی پیشنهاد شده است. الیوت و همکاران (۲۰۰۷) و میهرت و ولدی بوهانیس (۲۰۰۸) اعتقاد دارند دارند ارزش آفرینی حسابرسی داخلی از طریق سود پولی یا صرفه جویی در هزینه قابل اندازه‌گیری است. در مقابل راس (۲۰۰۳)، پی دبیلو سی (۲۰۱۴)، سارنس و همکاران (۲۰۱۶)، لنز و همکاران (۲۰۱۸)، اراسموس و کوتزی (۲۰۱۸) و بوتنا و ویلکینسون (۲۰۱۹) معتقدند که ارزش آفرینی حسابرسی داخلی ماهیت پولی ندارد و حصول اطمینان از برآورده شدن انتظارات ذی‌نفعان است. در این میان پذیرش پارادایم مدیریت نوین بخش عمومی در دولت‌های محلی کشورهای توسعه یافته نظیر استرالیا، آمریکا، ایرلند، آفریقای جنوبی و... در طول سه دهه‌ی گذشته موجب شده است تا ارتقای پاسخگویی از تایید یا انطباق با فرآیندهای قانونی قابل پذیرش به موضوعات عملکردی مورد توجه قرار بگیرد (پاور، ۱۹۹۹). بنابر این حوزه رسیدگی حسابرسی داخلی به طور پیوسته از موضوعات کوتاه مدت سنتی پیرامون حسابرسی رعایت به پاسخگویی پویا و عملکرد بلندمدت متمرکز شده است (لیستن هیز و جولیت، ۲۰۱۹؛ گریلینگ و هالچمی، ۲۰۱۳). این دگرگونی با عناوین تحلیل داده‌ها،

خدمات مشاوره‌ای و مدیریت ریسک مورد بررسی قرار می‌گیرد (انجمن حسابرسان داخلی، ب ۲۰۱۷؛ اسپیرا و پج، ۲۰۰۳). بر این اساس انتظاراتی نفعان حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی از انطباق با قوانین و نظارت مالی به نظارت بر چهار بعد اصلی عملکرد یعنی کیفیت، کارایی، اثربخشی، امنیت و پایداری تغییر یافته است. بنابراین فعالیت‌های نظارتی حسابرسی داخلی نیز به اطمینان بخشی در ارتباط با عملکرد سیستم‌ها محدود نشده است بلکه در کنار آن ارائه خدمات مشاوره‌ای برای بهبود عملیات نیز در کانون توجه قرار دارد (اسپانهوی و همکاران، ۲۰۰۸). تحقق ارزش آفرینی حسابرسی داخلی، نیازمند اثربخشی آن می‌باشد. همچنین ارائه خدمات نوین از سوی حسابرسان داخلی نیازمند صلاحیت واحد حسابرسی داخلی است. از این منظر صلاحیت‌ها مهارت‌هایی هستند که برای انجام وظایف خاص ضرورت دارند. بخش ۴،۱ آیین اخلاقی انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند حسابرسان داخلی باید صرفاً درگیر ارائه خدماتی شوند که دانش، مهارت‌ها و تجربه لازم را دارند. همچنین بخش ۴،۳ آیین نامه اخلاقی حسابرسان داخلی بیان می‌کند حسابرسان داخلی باید پیوسته خبرگی و اثربخشی و کیفیت خدمات را بهبود بخشند (بیلی، ۲۰۱۰). بنابر این با توجه به تحولات انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی و عدم تبیین روشن کارکردهای حسابرسی داخلی اثربخش در مبانی قانونی حاکم بر شهرداری‌های کشور ضرورت دارد با انجام مطالعاتی نسبت به شناسایی عوامل موثر بر فعالیت واحد حسابرسی اثربخش در حوزه شهرداری‌ها اقدام گردد. شناسایی این عوامل در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری به ارتقای ارزش آفرینی حسابرسان داخلی و برآورده ساختن انتظارات ذی نفعان از آنها کمک می‌کند. بدون تردید، یکی از عوامل بنیادین در برآورده ساختن انتظارات ذینفعان از کارکرد واحدهای حسابرسی داخلی و ارتقای نام نظارت مالی و عملکردی در این گروه از نهادهای عمومی غیر دولتی بهره‌مندی آنها از کارکنان شایسته و با صلاحیت خواهد بود. احصای شاخص‌های صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی در حوزه مدیریت شهری نیز می‌تواند به تبیین ویژگی‌های افراد واجد شرایط برای فعالیت در این حوزه کمک کند و به ارائه رهنمودی برای ترسیم نقشه راه توسعه حرفه‌ای حسابرسان داخلی کمک کند. با این وجود و به رغم پیش بینی الزامات نظارت بعد از خرج در آیین نامه مالی شهرداری و قدمت واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کشور تغییر چشم‌گیری در نحوه فعالیت این واحدها انجام نشده است و پژوهش‌های بسیار محدودی در حوزه حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی و بویژه شهرداری‌های ایران انجام شده است.

در پژوهش‌های انجام شده برای ارزیابی اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی از رویکردهای متفاوتی استفاده گردیده است. در برخی از پژوهش‌ها از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی به عنوان مبنای ارزیابی حسابرسی داخلی استفاده شده است. در تنها پژوهشی قبلی که در این ارتباط در شهرداری‌های ایران انجام شده است نیز باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) برای ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی به عنوان یک راهنما استفاده کرده‌اند. در مقابل این رویکرد، برخی از پژوهشگران کوشیده‌اند تا مدلی بسط یافته از اثربخشی حسابرسی داخلی ارائه نمایند، بنابر این در ادبیات پژوهش از معیارها و ضوابط متفاوتی برای شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نحوه سنجش آن استفاده شده است و در میان پژوهش‌های مختلف اجماع وجود نداشته است (ایندایا وهانفا، ۲۰۱۳). در این پژوهش نیز عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی

داخلی شهرداری‌ها با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی و ادبیات حسابرسی داخلی با تاکید بر بخش عمومی احصا شده‌اند. همچنین با توجه به تاکید ادبیات پژوهش بر نقش صلاحیت حسابرسان داخلی در اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی نسبت به شناسایی شایستگی‌های مورد انتظار حسابرسان داخلی در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران استفاده شده است. برای انجام این پژوهش از ترکیب روش‌های توزیع پرسشنامه و مصاحبه ساختار یافته (در مرحله تایید نهایی) بین خبرگان شاغل در حوزه مالیه شهرداری‌ها در قالب اجرای دلفی فازی و سلسله‌مراتبی فازی استفاده است. همچنین از آنجایی که امکانی بودن عدم قطعیت، سازگاری با مجموعه‌های فازی دارد در این پژوهش نظریه اعداد فازی مورد توجه قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

با توجه به اهداف پژوهش، در این بخش تلاش می‌شود تا با بررسی ادبیات پژوهش نسبت به شناسایی معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران اقدام شود. سپس به منظور فراهم نمودن امکان ارائه الگویی برای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به بررسی ادبیات و پژوهش‌های این حوزه پرداخته شود. از آنجایی که برخی از پژوهشگران از جمله گودوین (۲۰۰۴) معتقدند با وجود تفاوت‌های حسابرسی داخلی در بخش‌های عمومی و خصوصی، فعالیت‌های حسابرسی داخلی در این دو بخش بسیار شبیه هستند، در این بخش ضمن تاکید بر پژوهش‌های مرتبط با اثربخشی و صلاحیت حسابرسان داخلی در بخش عمومی، متناسب با اهداف پژوهش مطالعات حسابرسی داخلی در بخش خصوصی نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

۲-۱- اثربخشی حسابرسی داخلی

اثربخشی حسابرسی داخلی یکی از جذاب‌ترین و بحث‌برانگیزترین موضوعات در حوزه حسابرسی داخلی است (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸ و نرانتسیدیس و همکاران، ۲۰۲۲) و در این ارتباط رهنمودهایی توسط نهادهای حرفه‌ای (انجمن حسابرسان داخلی) و موسسات حسابرسی انجام شده است و پروژه‌های مطالعاتی دانشگاهی نیز انجام شده است (کوتزی و اراسموس، ۲۰۱۶). با این وجود، نتایج پژوهش تورتنن و همکاران (۲۰۲۰)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰) و لنز و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که اجماعی در ارتباط با تعریف و نحوه ارزیابی اثربخشی داخلی وجود ندارد و همچنان شناخت از عوامل مشارکت‌کننده در آن بسیار محدود است. باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) الف تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها را برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی ضروری می‌دانند آنها معتقدند واحد حسابرسی داخلی برای انجام انواع حسابرسی‌ها شامل حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی و موردی و غیره باید زیر نظر شهرا استقرار یابند تا از این طریق موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور شود. واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از تیم مدیریت ارشد در شهرداری‌ها می‌تواند با مشاوره‌های تخصصی، شهردار را در انجام کاراتر و اثربخش‌تر عملیات مربوط به شهرداری کمک نماید. همچنین باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) ب) در پژوهشی که با هدف ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام شده است، دریافتند واحدهای حسابرسی داخلی مورد مطالعه

بر حسابرسی سنتی مالی و عمدتاً حسابرسی رعایت تاکید دارند و حسابرسی عملیاتی در دستور کار نبوده است. این در حالی است که منابع مالی واحدهای حسابرسی داخلی محدود بوده، بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی به دلیل فقدان استقلال کافی از اثربخشی درخور ملاحظه‌ای برخوردار نیستند. هیچ یک از واحدهای حسابرسی داخلی از استانداردهای حسابرسی داخلی استفاده نمی‌کنند و عملیات حسابرسی آنها در چارچوب ممیزی اسناد و مدارک حسابداری صورت می‌گیرد. یافته‌های این پژوهش بیانگر این واقعیت است که عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی بیشترین مطابقت را با استاندارد اجرای عملیات حسابرسی و کمترین مطابقت را با استاندارد ماهیت رسیدگی داشته که در مجموع میزان مطابقت عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی، کافی و رضایت‌بخش نیست.

انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) اثربخشی حسابرسی داخلی را به صورت میزان تحقق (از جمله کیفیت) اهداف تعیین شده تعریف می‌کند. اهداف حسابرسی داخلی برای هر سازمان به اهداف تعیین شده مدیریت برای سازمان بستگی دارد، به همین ترتیب اهداف حسابرسی داخلی در دولت‌های محلی و شهرداری‌ها باید در راستای مجموعه اهداف تعیین شده مدیریت شهری (شورای شهر و شهرداری) تعیین شود (بادارا و سایدن، ۲۰۱۳، ب، بارادا و سایدن، ۲۰۱۴). موسسه کی پی ام جی (۲۰۱۹) معتقد است حسابرسی داخلی اثربخش بر محیط کنترلی و طراحی و اجرای کنترل داخلی تاثیر مثبت دارد و کمیته حسابرسی باید به طور منظم به ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی بپردازد تا بتواند منافع آن را بیشینه کند.

لنز وهان (۲۰۱۵) کوتزی و اراسموس (۲۰۱۶) نظریه نهادی جدید را پشتیبان مطالعات مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند. این نظریه نشان می‌دهد که فشارهای مختلف بر ساختارها، فرآیندهای سازمانی چگونه بر اثربخشی تاثیرگذار خواهند بود. مطالعات پیشین از جمله عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، الشبیل و ترکی (۲۰۱۷) ال توابعیری، بریرلی و گویلیام (۲۰۰۳)، ایندایا وهانفا (۲۰۱۳)، لنز وهان (۲۰۱۵) عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی به دو دسته عوامل خرد و کلان طبقه بندی می‌کنند. عوامل خرد شامل عوامل سازمانی، سیستم‌ها و فرآیندها، منابع واحد حسابرسی داخلی، فرآیندها و روابط می‌باشد. عوامل کلان اثربخشی حسابرسی داخلی نیز ناشی از هنجارها و الزامات بالادستی و مواردی نظیر استانداردهای نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی است که باید از آنها پیروی شود. سارنز (۲۰۰۹) معتقد است هنگامی حسابرسی داخلی اثربخش است که کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت حاکمیت شرکتی اثر مثبت داشته باشد. بنابر این اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند از طریق تاثیر بر کیفیت حکمرانی به تحقق مجموعه اهداف کوتاه مدت و بلند مدت کمک کند و موجب اطمینان بیشتر به توصیه‌های حسابرسی داخلی شود (پلتاک و همکاران، ۲۰۱۹). هنگام بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی باید دو پارامتر را کاملاً از یکدیگر تفکیک نماییم: اول ویژگی‌های حسابرسی داخلی به صورت یک مجموعه و دوم ویژگی‌های یک فرد به عنوان حسابرسان داخلی.

در این پژوهش با توجه به پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره ۱ عوامل اثر بخشی حسابرسی داخلی در سه طبقه ویژگی‌های ساختاری و حاکمیتی، ویژگی‌های حسابرسان داخلی و ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گرفته‌اند.

جدول شماره ۱. عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی

طبقه‌بندی عوامل	نام متغیر	پژوهش‌های قبلی	استناددهای بین‌المللی حسابرسی داخلی
جایگاه سازمانی و حاکمیت (راهبری)	استقلال واحد حسابرسی داخلی	انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹، ۲۰۱۲)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳، ۲۰۱۳)، مک را و گیلز (۲۰۱۴)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، پاپیر (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، ستیانینگر و قنطادی (۲۰۱۹)، کریستوفر (۲۰۱۹)، شسیخ تنزلی (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، مدبر کیسارایی و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۱۰۰
	منشوری حسابرسی داخلی مصوب شهردار/شورا	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۴)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)	بخش ۱۰۰۰
	ساختار سازمانی (اندازه، منابع و بودجه مناسب)	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابو عذا (۲۰۱۲)، هایلبریم (۲۰۱۴)، بیدنیک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	تفسیر ۱۱۱- بخش ۲۲۳۰-۲۰۲۰
	اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلا می شهر و شهرداری)	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابو عذا (۲۰۱۲)، هایلبریم (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، گامایونی (۲۰۱۸)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، سلطانی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۱۱۱
	فرهنگ سازمانی	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، الزبان (۲۰۱۵)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)	آیین اخلاقی حرفه‌ای
	توجه به انتظارات ذی‌نفعان (ارتباط و گزارشگری به شهردار و مدیران شهری، شورای شهر، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل شوراهای محلی، بازرسی و ...)	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابوعذا (۲۰۱۲)، آرنسا و آرنسا (۲۰۰۹)، الف و ب، میهرت و مولا (۲۰۱۰)، بیدنیک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، ستیانینگر و قنطادی (۲۰۱۹)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، سارازن و همکاران (۲۰۱۲)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، منتی و شهبازی (۱۴۰۲)	بخش ۲۰۵۰-۲۰۶۰، ۲۰۷۰-۲۴۰۰، ۲۴۱۰-۲۴۲۰، ۲۴۳۰-۲۴۴۰
	بی‌طرفی کارکنان	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)، مک را و گیلز (۲۰۱۴)، گامایونی (۲۰۱۸)، شیخ تنزلی (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	بخش ۱۱۱۰-۱۱۲۰
	تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، لنز (۲۰۱۳)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)	بخش ۱۲۳۰
	ویژگی‌های مرتبط با حسابرسان داخلی	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، ب، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، گامایونی (۲۰۱۸)، نوردینو و گامایونی (۲۰۱۸)، بیدنیک (۲۰۱۸)، ستیانینگر و قنطادی (۲۰۱۹)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، رستمی و همکاران (۱۳۹۹)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، مشتتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۲۰۰-۱۲۱۰، ۱۲۲۰-۱۲۳۰، ۱۲۳۱-۱۲۳۳، ۱۲۳۴-۱۲۳۵

بخش ۲۳۰۰	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶).	دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی	ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی
بخش ۱۳۲۱-۱۰۰۰	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، نراتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶)، سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)	انطباق فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی	
بخش ۲۰۱۰-۲۲۰۰-۲۰۴۰	مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، اسد زاده و نیکبخت (۱۴۰۳)	تهیه و تدوین برنامه سالانه	
بخش ۲۲۰۰-۱۱۱۰-تفسیر	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، بهرت و مولا (۲۰۱۰)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، کوتزی و لای (۲۰۱۳)، سازنز و همکاران (۲۰۱۳)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	تهیه و تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک	
بخش ۲۱۳۰	آل تو ایجیری و همکاران (۲۰۰۳)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، پ، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲)	بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	
بخش ۱۳۱۰-۱۳۱۱-۱۳۲۰	سازنز و همکاران (۲۰۱۲)، بیدنریک (۲۰۱۸)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳)	برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت	
بخش ۱۰۰۰	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	آیین اخلاق حرفه‌ای	
بخش ۲۱۱۰	زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، لنز (۲۰۱۳)، بیدنریک (۲۰۱۸)	بررسی فرآیندهای راهبری	
بخش ۲۱۲۰	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)، میهرت و مولا (۲۰۱۰)، کوتزی و لای (۲۰۱۳)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، پ، بیدنریک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	بررسی مدیریت ریسک	
بخش ۲۱۳۰	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳) الف و پ، بیدنریک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، خجسته و وادی زاده (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)	بررسی کنترل‌های داخلی	
بخش ۲۵۰۰	آرنا و آزن (۲۰۰۹)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)	پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی	

۱) ویژگی‌های ساختاری و حاکمیتی: کریستوفر (۲۰۱۹) معتقد است که ضعف در الزامات ساختاری و کارکردی واحد حسابرسی داخلی یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی حسابرسی داخلی و شکاف عملکردی ناشی از ابهام در موارد (۱) نقش حسابرسی داخلی (مثل اطمینان بخشی در مقابل مشاوره)، (۲) جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی (مثل کارگزار هیأت مدیره در مقابل شریک مدیریت) است. براساس پژوهش‌های پیشین ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی که در این طبقه مورد بررسی قرار می‌گیرد عبارت است از:

استقلال سازمانی (نحوه انتخاب، برکناری و صدور حکم رئیس واحد حسابرسی داخلی تاثیر زیادی بر استقلال سازمانی حسابرسی داخلی خواهد داشت) (مثل شیخ تنزیل (۲۰۲۰)،

نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲)، مجوز رسمی یا منشور حسابرسی داخلی، منابع کافی برای انجام حسابرسی داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، اعتقاد و حمایت مدیریت شهری (مثل شیخ تنزیل (۲۰۲۰) کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲))، فرهنگ سازمانی، ارتباط و تعامل واحد حسابرسی داخلی با شهردار، مدیران شهری، شورای اسلامی شهر، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و منتخب شورا قائم مقامان ذی‌حسابی مستقر در مناطق و واجدهای اجرایی شهرداری (ناظرین قبل از خرج) (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲))،

۲) ویژگی‌های حسابرسان داخلی: مهمترین عناصر مندرج در این طبقه عبارتند از: بی‌طرفی حسابرسان داخلی (مثل رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶))، آموزش حرفه‌ای مستمر حسابرسان داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، لنز (۲۰۱۳) و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)). در بخش دوم این پژوهش به تفصیل به موضوع صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پرداخته خواهد شد.

۳) ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی: دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی (مثل رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶))، انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، تدوین برنامه سالانه حسابرسی داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱))، تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک، بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲))، برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی از طریق ارزیابی‌های درون و برون سازمانی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳))، رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای (مثل کلیک و همکاران (۲۰۲۱))، بررسی فرآیندهای راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک (مثل موسسه کی پی ام جی (۲۰۱۹))، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)). پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (مثل تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)).

۲-۲- صلاحیت حسابرسان داخلی

همانگونه که در بخش قبل بیان گردید، در ادبیات حسابرسی داخلی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی از مهمترین عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی دانسته می‌شود. مفهوم صلاحیت توسط برخی از نویسندگان در رشته‌های مختلف تبیین شده است (هافمن، ۱۹۹۹، ص ۲۷۵) و به دانش خاص، مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای ایفای یک نقش کاری بر اساس یک استاندارد مشخص در محیط کاری واقعی اشاره دارد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰). منظور از صلاحیت مجموعه مهارت‌هایی است که برای انجام وظایف خاص ضروری هستند. با وجود آنکه از نظر برخی از حسابرسان تمامی صلاحیت‌ها ضروری دانسته می‌شوند اما بیلی (۲۰۱۰) مجموعه صلاحیت‌های اصلی را مهمتر از بقیه صلاحیت‌ها می‌داند. بر اساس

بخش‌های ۱۲۱۰ و ۱۲۲۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی باید از دانش، مهارت‌ها و دیگر صلاحیت‌های لازم برای انجام مسئولیت‌های فردی، برخوردار باشند. همچنین حسابرسان داخلی باید با اعمال دقت و مهارتی کار کنند که از یک حسابرس داخلی به نسبت محتاط و متخصص انتظار می‌رود. علاوه بر استانداردهای یاد شده، در آیین اخلاقی حسابرسان نیز بر موضوع صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی بازتاکید گردیده است. براساس این اصل از آیین اخلاقی حسابرسان داخلی باید دانش، مهارت‌ها و تجربه مورد نیاز برای عملکرد خدمات حسابرسی داخلی را اعمال کنند. در نتیجه این اصل حسابرسان داخلی:

- رسیدگی به خدماتی را بپذیرند که دانش، مهارت‌ها و تجربه لازم را دارند.
- خدمات حسابرسی داخلی را در انطباق با استانداردهای بین‌المللی نحوه‌ی عمل حسابرسی داخلی انجام دهند.
- پیوسته خبرگی، اثربخشی و کیفیت خدمات‌شان را بهبود بخشند (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۲۰۱۷).

با این وجود، نتایج پژوهش باباجانی و خنکا (۱۳۹۱ ب) نشان می‌دهد عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها اختلاف معنی داری با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اکثر واحدهای حسابرسی داخلی ذیل معاونت مالی و اداری فعالیت می‌کنند و از استقلال و بی‌طرفی لازم برخوردار نمی‌باشند. با توجه به اینکه در پژوهش اخیر تخصص‌های مورد نیاز حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای کشور مورد بررسی قرار نگرفته است. به عبارتی دیگر رسیدگی آنها عمدتاً بر رعایت قوانین و مقررات و موضوعات بودجه‌ای تمرکز دارد و در تمام موارد با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی انطباق ندارد. بنابر این در این مرحله از پژوهش حاضر به تبیین صلاحیت‌های مورد انتظار از مجموعه کارکنان یک واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای پاسخگویی مالی و عملیاتی از طریق بهبود نقش نظارت مالی و عملکردی حسابرسان داخلی پرداخته شده است.

انجمن حسابرسان داخلی به منظور حصول اطمینان از انطباق حسابرسان داخلی با تغییرات محیطی در سال ۱۹۷۲ مجموعه متداول دانش در نظرسنجی مجموعه متداول دانش را ایجاد کرد این مجموعه از آن زمان بارها (از جمله در سال‌های ۱۹۸۵، ۱۹۹۲، ۱۹۹۹، ۲۰۰۶، ۲۰۱۰، ۲۰۱۳، ۲۰۱۵) با انتشار نتایج نظرسنجی‌های جهانی این انجمن به روز رسانی شده است. علاوه بر گزارش‌های یاد شده در ۱۹۹۸ چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی (موسوم به گزارش انون) نیازهای حسابرسان داخلی برای کسب مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید را مورد تأکید قرار داد. در سال ۱۹۹۹ بنیاد پژوهش انجمن حسابرسان داخلی نخستین چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی را منتشر کرد. هدف از این گزارش ارائه رهنمود به حسابرسان داخلی در ارتباط با دانش آنها و فرآیند توسعه صلاحیت‌های مورد نیاز افراد در محیط در حال تغییر کسب و کار بود. (مک اینتاش، ۱۹۹۹). در گزارش ۲۰۰۶ انجمن حسابرسان داخلی مجموعه صلاحیت‌های

حسابرسان داخلی را در چهار طبقه ابزارها و تکنیک‌ها، حوزه‌های دانش، استانداردهای حسابرسی داخلی، نظریه و روش‌شناسی، و مهارت‌های بین فردی قرار داده است که هر یک از این طبقات دارای شاخص‌های فرعی است (پلنت و همکاران، ۲۰۱۳). در گزارش ۲۰۱۰ موسوم به گزارش بیلی انجمن حسابرسان داخلی که بر صلاحیت‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان داخلی برای اجرای اثربخش رسیدگی‌های حسابرسی داخلی تمرکز دارند صلاحیت‌های حسابرسان داخلی در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، صلاحیت‌های رفتاری و صلاحیت‌های فنی طبقه‌بندی شده‌اند. همچنین در این گزارش حوزه‌های دانش با اهمیت و ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی شناسایی شده‌اند (بیلی، ۲۰۱۰، ص ۵). بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی در ۲۰۱۳ و (روس) ۲۰۱۵ گزارش چارچوب صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را منتشر کرده است. این چارچوب در شکل ۱ نمایش داده شده است. براساس نتایج گزارش روس (۲۰۱۵) رعایت اخلاق حرفه‌ای ویژگی حسابرسان داخلی است.

در این چارچوب (۲۰۱۳ و ۲۰۱۵) اخلاق حرفه‌ای و مدیریت حسابرسی داخلی از ارکان اصلی به شمار می‌روند و همانند گزارش ۲۰۱۰ بیلی نیز صلاحیت‌ها در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، رفتاری و فنی قرار گرفته‌اند.

بر اساس گزارش‌های یادشده صلاحیت‌های عمومی مورد نیاز حسابرسان داخلی عبارتند از: مهارت‌های ارتباطاتی؛ مهارت‌های شناسایی و حل چالش‌ها؛ توانایی ارتقای ارزش حسابرسی داخلی؛ تغییرات صنعت، قوانین و استانداردها؛ مهارت‌های سازمانی؛ مهارت‌های مذاکره/ حل تضادها؛ آموزش و پرورش کارکنان؛ روش‌ها، ابزارها، و چارچوب‌های حسابداری؛ مهارت‌های مدیریت تحول؛ روش‌ها، ابزارها و چارچوب‌های فناوری اطلاعات

مهم‌ترین مهارت‌های رفتاری کارکنان حسابرسی که در این بررسی مورد توجه قرار گرفته‌اند نیز به شرح موارد زیر می‌باشد: رازداری؛ بی‌طرفی؛ ارتباطات؛ قضاوت؛ کار با سطوح مختلف مدیریت؛ حساسیت اخلاقی و حکمرانی؛ مشارکت در کار گروهی؛ برقراری ارتباط؛ استقلال؛ رهبری؛ اثرگذاری؛ مدیریت کارکنان؛ تسهیل تغییرات؛

گروه سوم مهارت‌های حسابرسان داخلی با عنوان مهارت‌های فنی که در این پژوهش در کانون توجه قرار گرفته‌اند، عبارتند از: شناخت کسب و کار؛ روش‌های ارزیابی کنترل و تحلیل ریسک؛ شناسایی انواع کنترل‌ها؛ روش‌ها و ابزارهای کنترل، ریسک و حکمرانی؛ تحلیل فرآیند کسب و کار؛ روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها؛ مهارت‌های پژوهش‌های عملیاتی و مدیریت؛ روش‌ها و ابزارهای حل مساله، مذاکره، مدیریت پروژه؛ آگاهی از تقلب/ مهارت‌های دادگاهی؛ استفاده از روش‌ها و ابزارهای حسابرسی مبتنی بر رایانه؛ روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی؛ نمونه‌گیری آماری؛ پیش‌بینی؛ مدیریت کیفیت جامع؛ دانش کیفیت؛ ارزیابی متوازن.

علاوه بر انجمن حسابرسان داخلی، خزانه داری بریتانیا نیز در ۲۰۰۷ اقدام به انتشار سند چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی دولت نموده است. بر اساس این چارچوب، هفت معیار اصلی صلاحیت حسابرسان داخلی دولت عبارتند از: ریسک، کنترل و حکمرانی، راهبرد

حسابرسی، مدیریت رسیدگی‌ها، گزارشگری حسابرسی، ارتباطات، محیط دولت، و توسعه‌ی حرفه‌ای (خزانه‌داری بریتانیا، ۲۰۰۷).

بر اساس رهنمودهای یاد شده در برخی از پژوهش‌های دانشگاهی محدود نیز موضوع صلاحیت حسابرسان داخلی مورد توجه قرار گرفته است. فوریه و همکاران (۲۰۱۳)، پلنت و همکاران (۲۰۱۳) با استفاده از گزارش بیلی (۲۰۱۰) به بررسی صلاحیت‌های مدیران و کارکنان حسابرسی داخلی در آفریقای جنوبی پرداخته‌اند. آنها در این پژوهش‌ها صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را در سه طبقه عمومی، ارتباطی و فنی مورد بررسی قرار داده‌اند.

چمبرز و مک دونالد (۲۰۱۳) ویژگی‌های عمومی حسابرسان داخلی اثربخش که تأثیر ویژه‌ای بر تفکر انتقادی آنها دارند در هفت طبقه قرار می‌دهند: درست‌کاری، برقراری رابطه با ذی‌نفعان، مشارکت (شناخت فعالیت‌های کسب و کار)، ارتباطات، کارگروهي، تنوع فکری و سبک یادگیری، یادگیری مستمر.

همچنین در برخی از مطالعات مرتبط با بررسی مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی به بررسی ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی پرداخته شده است. برای مثال، ایندایا وهانفا (۲۰۱۳) با مربوط کردن اثربخشی حسابرسی داخلی با ویژگی‌های حسابرسان داخلی، این ویژگی‌ها را به شرح ذیل بر شمرده‌اند: بی‌طرفی، ارتباط موثر، مهارت، توجه به مراقبت حرفه‌ای، آموزش و توسعه. هایلماریم (۲۰۱۴) صلاحیت حسابرسان داخلی را به سطح علمی، تجربه و تلاش کارکنان برای توسعه مستمر حرفه‌ای و انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی مربوط می‌داند. انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) درصد حسابرسان دارای گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای را از عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی می‌داند.

هدایت و همکاران (۲۰۲۲) نیز پژوهشی که در ارتباط با حسابرسی داخلی در اندونزی انجام شده به ارائه مدل استاندارد صلاحیت و شایستگی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند بر اساس نتایج این پژوهش شایستگی‌های حسابرسان داخلی در بخش‌های زیر قابل بررسی خواهد بود:

الف) شایستگی‌های مدیریتی مشتمل بر درست‌کاری، همکاری، ارتباطات، نتیجه محوری، ارائه خدمات عمومی، توسعه حرفه‌ای خود و دیگران، مدیریت تغییر و تصمیم‌گیری؛ ب) شایستگی اجتماعی- فرهنگی؛ پ) شایستگی فنی؛ شایستگی‌های اصلی مشتمل بر شایستگی در کنترل داخلی، مدیریت ریسک و راهبری بخش عمومی، شایستگی در راهبرد نظارت، شایستگی در زمینه نظارت بر گزارش نتایج، شایستگی در زمینه نگرش حرفه‌ای؛ ت) شایستگی‌های پشتیبان شامل شایستگی ارتباطات، شایستگی در زمینه محیط دولت و مدیریت نظارت.

مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۵) سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه‌ای، عضویت در مجامع حرفه‌ای و استقلال حسابرسان را از مهمترین عوامل کیفیت حسابرسی داخلی می‌دانند. رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف را یکی از سه عامل اصلی اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند.

شکل ۱. چارچوب جهانی صلاحیت حسابرسان داخلی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۵)



محسنی نیا، باباجانی و بولو (۱۳۹۸) و محسنی نیا، باباجانی و تقوی فرد (۱۳۹۹) معیارهای سنجش صلاحیت حسابرسان داخلی را در پنج طبقه سابقه، تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش، آشنایی با صنعت صاحبکار، مهارت‌های فناوری اطلاعات و مهارت‌های برقراری ارتباط قرار داده‌اند. نتایج پژوهش رستمی و همکاران (۱۳۹۹) نشان می‌دهد که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در شرکت‌های کوچک متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری برای مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی از اولویت بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک برخوردارند.

جرجانی و همکاران (۱۴۰۰) به تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران پرداختند بر اساس این مدل شایستگی‌های حسابرسان داخلی در این سازمان از ۵ مؤلفه شایستگی‌های فردی، دانش، توانایی، مهارت و اعتبار تشکیل شده است. با توجه به مراتب یاد شده، برای بررسی طبقه‌های اصلی صلاحیت حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران از چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی (۲۰۱۵) استفاده شده و متناسب با ادبیات پژوهش زیر شاخص‌های مربوط به هر یک از این طبقات در قالب پرسشنامه طراحی گردیده است.

۲-۳- پرسش‌های پژوهش

این پژوهش در تلاش برای یافتن پاسخی مناسب پیرامون پرسش‌های زیر است:

- عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟
- الگوی صلاحیت حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران چگونه است؟

- ۳) مولفه‌های الگوی صلاحیت حسابرسان داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟
 ۴) شاخص‌های صلاحیت مدیران حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- شناسایی اولیه شاخص‌ها: در گام اول این پژوهش، پس از بررسی پژوهش‌های پیشین مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی و صلاحیت حسابرسان داخلی استخراج گردیده است. بنابر این مولفه‌های استخراج شده در این پژوهش جمع‌بندی مولفه‌های شناسایی شده در پژوهش‌های قبلی است که مبنای تهیه پرسشنامه مرحله اول پژوهش قرار گرفته است.

۳-۲- دلفی فازی: در این مرحله، با استفاده از شاخص‌های یاد شده نسبت به طراحی پرسشنامه دلفی فازی (مرحله اول) و غربالگری شاخص‌ها با استفاده از نظرات خبرگان اقدام گردیده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی، قائم مقامان ذی‌حسابی و مدیران ارشد شهرداری‌های تهران، مشهد، اصفهان، شیراز، کرمان و ارومیه می‌باشد. برای توزیع پرسشنامه نیز از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی استفاده شده است و پرسشنامه‌ها در تهران توسط ۲۰ نفر از خبرگان و سایر کلانشهرها در مجموع ۲۰ خبره تکمیل شده است. طراحی پرسشنامه‌ها با استفاده از طیف مثلثی ۹ تایی انجام شده است. پس از آنکه نظرات خبرگان در قالب پرسشنامه دریافت و به مجموعه اعداد فازی مبدل شد. در این مرحله نظرات خبرگان باید جمع‌بندی شود. برای جمع‌بندی فازی نظرات خبرگان از فرمول زیر استفاده شده است:

$$F_{AGR} = (\min\{\}, \{\frac{\sum m}{n}\}, \max\{u\}) \quad (1)$$

پس از تجمیع فازی نظرات خبرگان باید مقادیر فازی را به اعداد واقعی تبدیل کرد. در این پژوهش نیز از میانگین اعداد فازی مثلثی برای فازی زدایی استفاده می‌شود.

$$F_{ave} = (L, M, U) \quad (2)$$

$$X_m^1 = \frac{L+M+U}{3}; X_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; X_m^3 = \frac{L+4M+U}{6} \quad (3)$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3) \quad (4)$$

۳-۳- آزمون سنگ‌ریزه: برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ‌ریزه به گونه‌ای استفاده گردیده است که حداکثر ۹ متغیر با توجه به آزمون یاد شده انتخاب شوند. با این وجود در مواردی که تعداد شاخص‌ها بیش از ۹ شاخص باشد و نقطه شکست قبل از ۹ متغیر ایجاد شده باشد به جهت افزایش دقت نتایج و فراهم نمودن امکان مقایسه دو به دو شاخص‌ها در مرحله سلسله‌مراتبی فازی ۹ متغیر اول انتخاب شده‌اند.

۳-۴- سلسله‌مراتبی فازی: در این بخش از پژوهش پس از تهیه نمودار سلسله‌مراتبی از خبرگان درخواست شده است تا عناصر هر سطح را نسبت به هم مقایسه کنند و اهمیت نسبی

عناصر را با استفاده از اعداد فازی بیان کنند. در این پژوهش از مدل تحلیل سلسله مراتبی فازی بسط یافته کرجیچ و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. مراحل انجام این روش که در نرم افزار آر انجام شده است عبارتند از:

- ✓ تعیین عوامل پژوهش و ترسیم درخت سلسله مراتبی
- ✓ تشکیل تیم خبرگان و پاسخگویی به سوالات پرسشنامه
- ✓ بررسی نرخ ناسازگاری مقایسات فازی
- ✓ ادغام ماتریس‌های مقایسات زوجی با استفاده از روش میانگین هندسی نرمال
- ✓ بدست آوردن میانگین هندسی سطرها
- ✓ فازی زدایی وزن‌های فازی

۳-۵ - مصاحبه ساختار یافته: در مرحله پایانی این پژوهش برای تایید نتایج پژوهش اقدام به برگزاری مصاحبه ساختار یافته با استفاده از پرسشنامه مرحله دوم (سلسله مراتبی فازی) و بررسی همبستگی آن با نتایج حاصله از طریق آزمون اسپیرمن اقدام شده است. در این مرحله مصاحبه با ۳ نفر از خبرگان دارای سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی داخلی شهرداری‌ها انجام شده است که در مرحله قبلی پژوهش نسبت به تکمیل پرسشنامه‌ها اقدام ننموده‌اند.

۳-۶ - پایایی پرسشنامه‌ها: در این مرحله اقدام به توزیع ۳۰ پرسشنامه در شهرداری تهران و ۲۵ پرسشنامه در سایر شهرداری‌های کلانشهرهای مورد مطالعه شده است. از میان پرسشنامه‌های توزیعی تعداد ۲۶ پرسشنامه از شهرداری تهران و ۲۲ پرسشنامه از شهرداری‌های سایر شهرداری‌ها دریافت شد که در هر بخش ۲۰ پرسشنامه قابل قبول مورد تحلیل قرار گرفت. برای سنجش میزان قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های طراحی شده در مرحله اول از آزمون آلفای کرنباخ و برای ارزیابی قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های مرحله دوم از نرخ ناسازگاری درونی پرسشنامه‌ها استفاده شده است. بر اساس آزمون انجام شده ضریب آلفای کرنباخ در پرسشنامه دلفی فازی تهران و سایر کلانشهرها به ترتیب ۰٫۸۳ و ۰٫۹۵ بوده است. همچنین بر اساس یافته‌های بخش دوم پژوهش به شرح جدول (۴) ضریب ناسازگاری درونی در آزمون سلسله مراتبی فازی کمتر ۰٫۱ می‌باشد. بنابر این پایایی پرسشنامه‌ها در هر دو مرحله مورد تایید قرار گرفته است.

۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره (۲) نتایج حاصل از نظرات خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی را نمایش می‌دهد. همانگونه که نتایج حاصل از جدول یاد شده نشان می‌دهد هر ۲۰ متغیر شناسایی شده از ادبیات پژوهش در شمار عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد که این موضوع با پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره ۱ سازگار است. همچنین بر اساس نظرات

مشارکت‌کنندگان در این پژوهش صلاحیت حسابرسان داخلی در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، فنی و رفتاری قابل بررسی می‌باشد. نتایج جدول شماره ۲ نشان می‌دهد شاخص‌های مرتبط با صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی در هر یک از سه طبقه از نظر خبرگان مورد پذیرش قرار گرفته است. لیکن با توجه به این که در هر یک از بخش‌های این پژوهش بیش از ۹ متغیر مورد اجماع خبرگان قرار گرفته است و بر اساس نظریه ساعتی و ازدمیر (۲۰۰۳) در اجرای آزمون سلسله مراتبی تعداد عناصر گروه‌های مورد بررسی نباید بیش از هفت به علاوه پانزدهی دو عنصر باشد. لذا، پیش از اجرای آزمون سلسله مراتبی برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ ریزه (به شرح توضیحات ارائه شده در بخش‌های قبلی) برای تحلیل نقطه شکست و غربال شاخص‌ها استفاده شده است.

جدول شماره ۲. نتایج حاصل از دلفی فازی

ردیف	متغیر اصلی	شاخص‌ها	تهران وزن دلفازی شده	سایر کلانشهرها وزن دلفازی شده
۱	اثربخشی حسابرسی داخلی	استقلال واحد حسابرسی داخلی	۸,۰۵	۷,۲۴
۲		منشوری حسابرسی داخلی	۷,۴۰	۶,۵۶
۳		ساختار سازمانی (اندازه)، منابع و بودجه مناسب	۵,۶۲	۶,۱۲
۴		اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلامی شهر و شهرداری)	۶,۱۱	۶,۹۲
۵		فرهنگ سازمانی	۵,۰۵	۴,۶۲
۶		ارتباط و گزارشگری با ارکان راهبری	۵,۹۹	۵,۴۷
۷		بی طرفی کارکنان	۵,۵۳	۵,۸۳
۸		تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	۵,۵۴	۷,۱۲
۹		صلاحیت حرفه‌ای	۷,۵۲	۷,۰۶
۱۰		دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی	۵,۴۷	۶,۵۶
۱۱		انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی	۷,۱۰	۶,۹۳
۱۲		تهیه و تدوین برنامه سالانه	۶,۶۴	۶,۴۴
۱۳		تهیه و تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک	۶,۵۵	۶,۴۸
۱۴		بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	۷,۷۰	۷,۵۷
۱۵		برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت	۵,۰۶	۶,۴۱
۱۶		آیین اخلاق حرفه‌ای	۷,۸۹	۷,۳۹
۱۷		بررسی فرآیندهای راهبری	۷,۰۴	۶,۳۵
۱۸		بررسی مدیریت ریسک	۷,۰۷	۶,۷۹
۱۹		بررسی کنترل‌های داخلی	۶,۹۹	۷,۱۸
۲۰		پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی	۷,۲۱	۶,۵۶
۲۱	ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی	صلاحیت‌های عمومی	۷,۹۷	۷,۳۵
۲۲		صلاحیت‌های رفتاری	۷,۴۲	۷,۱۲
۲۳		صلاحیت‌های فنی	۷,۳۵	۶,۸۰

۲۴	آگاهی از قوانین، مقررات و آیین نامه‌های ناظر بر فعالیت شهرداری	۸,۰۸	۷,۳۹
۲۵	آگاهی از قوانین و دستورالعمل‌های مالی و محاسباتی	۷,۶۶	۷,۳۰
۲۶	آگاهی از قانون پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد	۷,۷۹	۶,۳۶
۲۷	آگاهی از مصوبات شورای اسلامی شهر (بودجه، ضوابط شهرسازی و ...)	۸,۰۵	۷,۲۴
۲۸	آگاهی از دستورالعمل‌های وزارت کشور	۷,۴۵	۷,۰۹
۲۹	آگاهی از دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های داخلی	۷,۱۳	۶,۸۹
۳۰	آگاهی از شرایط عمومی پیمان و ضوابط فنی و اجرایی	۶,۹۷	۶,۱۱
۳۱	آگاهی از مدیریت تحول	۶,۸۳	۴,۵۹
۳۲	آگاهی از استانداردهای حسابداری و حسابداری بخش عمومی	۷,۵۶	۶,۸۰
۳۳	آگاهی از نحوه گزارش نویسی	۷,۲۱	۷,۲۶
۳۴	آگاهی از استانداردها و نحوه عمل حرفه ای حسابرسان داخلی	۷,۹۱	۶,۸۲
۳۵	آگاهی از استانداردهای حسابرسی	۷,۰۵	۶,۰۵
۳۶	اعتقاد به مسیر توسعه حرفه ای	۷,۹۴	۶,۹۴
۳۷	آموزش حرفه‌ای مستمر	۶,۰۲	۶,۷۷
۳۸	خلاقیت و نوآوری	۶,۶۳	۳,۹۲
۳۹	عضویت در انجمن‌های تخصصی	۶,۴۱	۴,۴۸
۴۰	آشنایی با روش‌ها، ابزارها، چارچوب‌های فناوری اطلاعات	۷,۶۰	۶,۳۳
۴۱	تسلط بر نرم افزارهای کاربردی شهرداری	۷,۹۲	۶,۸۰
۴۲	تفکر تحلیلی - انتقادی	۸,۰۵	۷,۲۴
۴۳	درستکاری	۸,۲۱	۷,۲۹
۴۴	توانایی برقراری ارتباط موثر با واحدهای حسابرسی شونده	۸,۰۸	۷,۴۲
۴۵	رازداری	۷,۱۳	۷,۶۱
۴۶	بی طرفی	۸,۰۸	۷,۳۹
۴۷	توانایی حل تضاد منافع	۸,۲۱	۷,۴۷
۴۸	اعمال قضاوت حرفه‌ای	۷,۷۵	۶,۶۱
۴۹	استقلال	۷,۸۲	۷,۵۸
۵۰	مشارکت در کارگروهی	۶,۸۱	۶,۳۰
۵۱	رهبری و مدیریت	۶,۷۵	۷,۱۲
۵۲	مراقبت حرفه‌ای	۶,۶۳	۶,۳۲
۵۳	آشنایی با محیط، ماهیت و فرآیند فعالیت‌های شهرداری	۷,۲۰	۶,۸۳
۵۴	آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی	۷,۸۲	۷,۲۱
۵۵	آشنایی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک	۷,۷۶	۶,۴۵
۵۶	آشنایی با موضوعات راهبری و حکمرانی خوب	۷,۶۶	۶,۴۷
۵۷	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها	۷,۵۶	۶,۸۰
۵۸	آشنایی با تکنیک‌های حسابداری مدیریت (کیفیت جامع، مدیریت پروژه، ارزیابی متوازن و ...)	۶,۹۶	۶,۸۹
۵۹	آشنایی با روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی	۷,۱۱	۶,۸۰
۶۰	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای حسابرسی مبتنی بر رایانه	۶,۸۹	۷,۱۵
۶۱	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی	۶,۷۰	۶,۵۲
۶۲	آشنایی با روش‌های نمونه‌گیری آماری و غیر آماری	۷,۲۷	۶,۰۹
۶۳	آشنایی با تدوین برنامه‌های راهبردی و رسیدگی حسابرسی داخلی	۶,۷۱	۶,۰۹
۶۴	آشنایی با مدیریت عملکرد	۷,۴۴	۶,۰۸
۶۵	آشنایی با سنجش عملکرد (اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی)	۷,۴۷	۶,۹۴

صلاحیت‌های عمومی

صلاحیت‌های رفتاری

صلاحیت‌های فنی

جدول شماره (۳) نتایج حاصل از انجام آزمون سلسله مراتبی فازی نشان می‌دهد. بر اساس اطلاعات مندرج در جدول یاد شده، استقلال واحد حسابرسی داخلی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ منتی و زمان، ۱۳۹۷ و مغایر با نتایج ستیانینگروم و قنطادی، ۲۰۱۹)، آیین اخلاق حرفه‌ای (در انطباق با ایکا و سوریانی ۲۰۱۹) بیشترین وزن را در بین شاخص‌های اثربخشی حسابرسی داخلی داشته‌اند. صلاحیت حسابرسان داخلی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ ستیانینگروم قنطادی ۲۰۱۹، منتی و زمان، ۱۳۹۷) مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی (در انطباق با پژوهش باباجانی و خنکا ۱۳۹۱ ب، نرانتسیدیس و همکاران ۲۰۲۲، تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱) بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ رحمانی و محمود خانی ۱۳۹۶) و بررسی مدیریت ریسک (در انطباق با افتخاری و پور زمانی ۱۴۰۱) نیز از سایر شاخص‌های با اهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی محسوب می‌شوند. در این بخش به اعتقاد مشارکت کنندگان شهرداری‌های کلانشهرها (به استثنای تهران) اعتقاد و حمایت مدیریت شهری (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ منتی و زمان، ۱۳۹۷)، تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر منتی و زمان ۱۳۹۷) و بررسی کنترل‌های داخلی (در انطباق با نتایج مطالعات قبلی از جمله افتخاری و پور زمانی ۱۴۰۱) در شمار ۹ شاخص اثربخش واحد حسابرسی داخلی قرار گرفته است. در مقابل، تدوین منشور حسابرسی داخلی (در انطباق با یافته‌های پژوهش‌های قبل از جمله تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱)، بررسی فرآیندهای راهبری و پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (در انطباق با یافته‌های پژوهش‌های قبل از جمله تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱) از جمله ۹ شاخص اصلی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی در شهرداری تهران شناخته شده‌اند.

جدول شماره ۳. نتایج حاصل از تحلیل سلسله مراتبی فازی

گروه عوامل	نام متغییر	وزن عامل در تهران	وزن سایر در کلانشهرها	وزن عامل در مصاحبه تهران	وزن عامل در مصاحبه کلانشهرها
اثربخشی حسابداری داخلی	استقلال واحد حسابداری داخلی	۰,۱۵۸۴	۰,۱۵۰۷	۰,۱۹۰۵	۰,۲۰۹۳
	منشور حسابداری داخلی	۰,۰۹۷۸	-	۰,۰۷۳۷	-
	اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلامی شهر و شهرداری)	-	۰,۱۰۹۹	-	۰,۰۷۵۰
	تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	-	۰,۰۶۸۶	-	۰,۰۵۲۲
	صلاحیت حرفه‌ای	۰,۱۰۵۱	۰,۰۹۹۵	۰,۱۰۶۴	۰,۱۰۱۱
	انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی	۰,۱۰۴۹	۰,۱۰۵۰	۰,۱۰۳۹	۰,۰۹۰۳
	بررسی صافه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	۰,۰۹۵۳	۰,۱۲۶۹	۰,۰۹۰۸	۰,۱۴۱۰
	آیین اخلاق حرفه‌ای	۰,۱۴۴۸	۰,۱۳۹۳	۰,۱۴۸۴	۰,۱۴۵۴
	بررسی فرآیندهای راهبری	۰,۱۱۷۴	-	۰,۱۱۱۵	-
	بررسی مدیریت ریسک	۰,۰۷۵۵	۰,۰۸۵۸	۰,۰۸۳۳	۰,۰۸۲۵
	بررسی کنترل‌های داخلی	-	۰,۱۱۴۳	-	۰,۱۰۳۲
	پایش اجرای توصیه‌های حسابداری داخلی	۰,۱۰۰۸	-	۰,۰۹۱۵	-
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۲۹۶	۰,۰۲۸۵	۰,۰۵۶۲	۰,۰۴۹۲
	ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی	صلاحیت‌های عمومی	۰,۲۸۴۷	۰,۳۷۳۶	۰,۳۶۴۲
صلاحیت‌های رفتاری		۰,۲۸۲۳	۰,۲۸۵۲	۰,۲۲۸۹	۰,۲۲۸۹
صلاحیت‌های فنی		۰,۲۳۳۰	۰,۳۴۱۲	۰,۴۰۶۹	۰,۴۰۶۹
نرخ ناسازگاری درونی		۰,۰۲۲۹	۰,۰۲۱۹	۰,۰۸۰۱	۰,۰۸۰۱
صلاحیت‌های عمومی	آگاهی از قوانین، مقررات و آیین نامه‌های ناظر بر فعالیت شهرداری	۰,۱۶۱۹	۰,۱۵۹۳	۰,۱۸۰۵	۰,۱۸۸۶
	آگاهی از قوانین و دستورالعمل‌های مالی و محاسباتی	۰,۱۱۵۲	-	۰,۰۹۰۲	-
	آگاهی از قانون پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد	۰,۰۹۹۳	-	۰,۰۸۴۷	-
	آگاهی از مصوبات شورای اسلامی شهر (بودجه، ضوابط شهرسازی و ...)	۰,۱۳۹۹	۰,۱۵۰۶	۰,۱۵۶۸	۰,۱۵۹۲
	آگاهی از دستورالعمل‌های وزارت کشور	-	۰,۰۹۸۹	-	۰,۰۸۹۸
	آگاهی از دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های داخلی	-	۰,۱۰۷۸	-	۰,۱۰۴۰
	آگاهی از استانداردهای حسابداری و حسابداری بخش عمومی	-	۰,۰۸۸۹	-	۰,۰۷۴۷
	آگاهی از استانداردها و نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۰,۰۹۳۳	۰,۱۰۲۱	۰,۱۰۳۹	۰,۱۱۱۰
	اعتقاد به مسیر توسعه حرفه‌ای	۰,۱۰۴۷	-	۰,۱۰۰۴	-
	آموزش حرفه‌ای مستمر	-	۰,۰۸۶۶	-	۰,۰۸۷۱
	آشنایی با روش‌ها، ابزارها، چارچوب‌های فناوری اطلاعات	۰,۱۰۶۳	۰,۱۲۵۸	۰,۱۲۱۸	۰,۱۲۳۰
	تسلط بر نرم افزارهای کاربردی شهرداری	۰,۰۷۹۰	۰,۰۸۰۰	۰,۰۶۹۸	۰,۰۶۲۶
	تفکر تحلیلی - انتقادی	۰,۱۰۰۴	-	۰,۰۹۱۹	-
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۱۶۹	۰,۰۱۸۸	۰,۰۱۷۹	۰,۰۱۶۰

درستکاری	۰,۱۴۳۵	۰,۱۳۶۳	۰,۱۴۵۷	۰,۱۴۶۲
توانایی برقراری ارتباطات موثر با واحدهای حسابرسی شونده	۰,۱۳۴۰	۰,۱۲۸۰	۰,۱۳۲۲	۰,۱۱۷۰
رازداری	۰,۰۸۶۰	۰,۰۸۴۵	۰,۰۷۷۵	۰,۰۷۹۰
بی طرفی	۰,۱۱۹۹	۰,۱۱۷۲	۰,۱۰۰۲	۰,۰۹۸۴
توانایی حل تضاد منافع	۰,۱۵۰۸	۰,۱۳۳۰	۰,۱۲۸۹	۰,۱۳۱۵
اعمال قضاوت حرفه‌ای	۰,۱۰۰۳	۰,۱۱۰۵	۰,۰۹۱۵	۰,۰۹۱۸
استقلال	۰,۱۷۵۱	۰,۱۸۱۲	۰,۲۱۸۵	۰,۲۱۹۲
مشارکت در کارگروهی	۰,۰۴۶۰	-	۰,۰۶۴۶	-
رهبری و مدیریت	۰,۰۴۴۳	۰,۰۵۴۴	۰,۰۵۹۸	۰,۰۵۸۲
مراقبت حرفه‌ای	-	۰,۰۵۴۹	-	۰,۰۶۴۹
نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۱۸۱	۰,۰۱۴۹	۰,۰۱۰۰	۰,۰۱۰۲
آشنایی با محیط، ماهیت و فرآیند فعالیت‌های شهرداری	۰,۱۴۵۴	۰,۱۴۳۷	۰,۱۹۹۱	۰,۲۰۱۴
آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی	۰,۱۲۲۲	۰,۱۲۵۹	۰,۱۳۹۸	۰,۱۳۹۰
آشنایی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک	۰,۱۵۵۶	۰,۱۵۷۵	۰,۱۲۵۳	۰,۱۲۶۸
آشنایی با موضوعات راهبری و حکمرانی خوب	۰,۰۶۷۵	-	۰,۰۶۳۷	-
آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها	۰,۰۸۵۵	۰,۰۸۴۰	۰,۱۰۳۸	۰,۱۰۱۳
آشنایی با روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی	۰,۱۱۸۴	۰,۱۱۸۸	۰,۰۸۶۷	۰,۰۸۳۶
آشنایی با روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی	-	۰,۰۷۷۹	-	۰,۰۷۰۲
آشنایی با روش‌های نمونه‌گیری آماری و غیر آماری	۰,۰۹۰۲	۰,۰۷۸۹	۰,۰۸۴۶	۰,۰۸۲۱
آشنایی با مدیریت عملکرد	۰,۰۹۸۴	۰,۰۹۷۷	۰,۱۰۰۵	۰,۰۹۹۹
آشنایی با سنتج عملکرد (اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی)	۰,۱۱۶۷	۰,۱۱۵۵	۰,۰۹۶۳	۰,۰۹۵۷
نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۳۸۱	۰,۰۳۶۱	۰,۰۳۷۱	۰,۰۳۵۳

همچنین، بر اساس نتایج این پژوهش صلاحیت حسابرسان داخلی را می‌توان به صورت صلاحیت عمومی، صلاحیت رفتاری و صلاحیت فنی شناسایی نمود که این نتایج با چارچوب‌های ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی سازگار است. براین اساس بر خورداری حسابرسان داخلی از صلاحیت‌های عمومی به صورت نسبی اهمیت بیشتری دارد. در بین شاخص‌های صلاحیت‌های عمومی آگاهی از قوانین و مقررات و مصوبات شورای اسلامی شهر (از جمله بودجه مصوب سالانه شهرداری و ضوابط شهرسازی و معماری) بیشترین وزن را در مقایسه با سایر شاخص‌ها داشته‌اند. نتایج حاصل از این بخش با انتظارات مرتبط با تخصص‌گرایی حسابرسان داخلی و ضرورت آشنایی آنها با محیط فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی (هدایت و همکاران ۲۰۲۲) سازگاری دارد. آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، روش‌ها، ابزارها و چارچوب‌های فناوری اطلاعات و نرم افزارهای کاربردی شهرداری نیز از دیگر شاخص‌هایی است که در هر دو حوزه شهرداری تهران و شهرداری‌های سایر کلانشهرها مورد تاکید قرار گرفته‌اند. در بخش صلاحیت‌های رفتاری حسابرسان داخلی نیز استقلال و توانایی حل تضاد منافع

بیشترین وزن را داشته‌اند که با نتایج پژوهش مشتری دوست و همکاران (۱۳۹۵). سازگار است در بخش صلاحیت فنی نیز آشنایی حسابرسان داخلی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک، آشنایی با محیط فعالیت‌های شهرداری و روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی بیشترین وزن را به خود اختصاص داده‌اند. نتایج این بخش از پژوهش نیز در انطباق با نتایج مطالعات قبلی از جمله هدایت و همکاران (۲۰۲۲) و گزارش‌های انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۰، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵) می‌باشد.

در بخش پایانی این پژوهش نیز نسبت به انجام مصاحبه ساختار یافته با ۳ نفر از خبرگان مستقل از گروه مشارکت کنندگان در تدوین پاسخ پرسشنامه‌های سلسله مراتبی فازی اقدام و سپس نتایج با استفاده از آزمون ناپارامتریک اسپیرمن بررسی شده است. همانگونه که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد ضریب همبستگی اسپیرمن بین نتایج حاصل از پرسشنامه سلسله مراتبی فازی تهران و مصاحبه و پرسشنامه سلسله مراتبی فازی سایر کلانشهرها و مصاحبه به ترتیب ۰٫۸۹۵ و ۰٫۹۱۲ می‌باشد که با توجه p-value در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارای رابطه معنی دار و مثبت می‌باشد.

جدول شماره ۴. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن

	statistic	p.value	estimate
تهران و مصاحبه	۱۰۳۴	۰٫۰۰	۰٫۸۹۵۳۴۴۱۳
کلانشهرها و مصاحبه	۸۶۰	۰٫۰۰	۰٫۹۱۲۹۵۵۴۶۶

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بررسی اجمالی مفاد آیین نامه مالی شهرداری‌ها و ساختار سازمانی مصوب شهرداری‌های کلانشهرهای کشور به خوبی نشان می‌دهد ایجاد واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها از قدمتی طولانی برخوردار می‌باشد. با این وجود، کارکرد و وظایف قانونی واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها صرفاً به موضوع نظارت مالی پس از خرج توسط کارکنان ثابت شهرداری (موضوع بند الف ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها محدود گردیده است. با این وجود، بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی، کارکرد اصلی حسابرسی داخلی ارزش آفرینی برای سازمان است و یکی از ابعاد ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران ارتقای سطح پاسخگویی مالی و عملکردی مدیریت شهری به شهروندان و نمایندگان قانونی و منتخب ایشان در شوراهای اسلامی شهر است. اثربخشی حسابرسی داخلی پیش نیاز ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها است. از این رو در این پژوهش به بررسی مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها پرداخته شد.

بر اساس نتایج این پژوهش، استقلال واحد حسابرسی داخلی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی، انطباق فعالیت‌های حسابرسی داخلی با استانداردهای حسابرسی داخلی، توجه به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع و بررسی رویه‌های مدیریت ریسک در

شهرداری‌های کلانشهرهای کشور از مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران به شمار می‌روند. این نتایج با پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره (۱) سازگار هستند.

بر اساس نتایج این پژوهش و فعالیت واحد حسابرسی داخلی اکثر شهرداری‌های مورد بررسی در ذیل معاونت مالی و اداری (یا عناوین مشابه) پیشنهاد می‌شود با هدف ارتقای استقلال واحدهای حسابرسی داخلی نسبت به بازرگری در ساختار سازمانی شهرداری‌ها اقدام گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود مجموعه وزارت کشور به عنوان متولی تدوین دستورالعمل موضوع تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها در تدوین دستورالعمل مورد اشاره موضوع استقلال واحدهای حسابرسی داخلی را در کانون توجه قرار دهد. به علاوه طراحی ساختار سازمانی شهرداری‌ها باید به گونه‌ای صورت پذیرد که اندازه و منابع شهرداری‌ها برای انجام فعالیت‌های کنترلی و نظارت مالی و عملکردی با حجم فعالیت‌های واحدهای تحت رسیدگی متناسب باشد.

تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی و تصویب آن در شورای اسلامی شهر، اعتقاد و حمایت شهردار و شورای شهر از حسابرسی داخلی، تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر و بررسی فرآیندهای راهبری و کنترل‌های داخلی سایر مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهند. از این رو، پیشنهاد می‌شود وزارت کشور در تدوین دستورالعمل موضوع تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها بر الزام تدوین منشور حسابرسی داخلی به عنوان سند فعالیت واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها و تصویب آن مورد توجه قرار گیرد.

به موجب چارچوب بین المللی نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی، حسابرسان باید خدماتی را بپذیرند که دانش و صلاحیت لازم برای ارائه آن را داشته باشند. بنابراین در بخش دوم این پژوهش به بررسی صلاحیت‌های حسابرسان داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای کشور پرداخته شد. براساس نتایج این پژوهش دانش و آگاهی حسابرسان داخلی از مجموعه قوانین ناظر بر فعالیت‌های شهرداری‌ها، مصوبات شورای اسلامی شهر از جمله بودجه شهرداری و ضوابط شهرسازی و ...، چارچوب‌ها، روش‌ها و ابزارهای فناوری اطلاعات و تسلط بر نرم‌افزارهای کاربردی شهرداری از مهمترین صلاحیت‌های عمومی حسابرسان داخلی به شمار می‌رود.

بر اساس نتایج این پژوهش درستکاری، توانایی برقراری ارتباطات موثر با واحدهای حسابرسی شونده، توانایی حل تضاد منافع، استقلال حسابرس، بی‌طرفی، رازداری و رهبری و مدیریت از مهم‌ترین صلاحیت‌های رفتاری مورد نیاز کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران است.

آشنایی حسابرسان داخلی با محیط فعالیت‌های شهرداری‌های کلانشهرها، آشنایی با مدیریت و تحلیل ریسک، آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی، آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها، آشنایی باسنجش عملکرد از طریق ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع عمومی شهرداری‌ها، و روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران از مهمترین صلاحیت‌های فنی برای

حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به شمار می‌رود. نتایج با چارچوب‌های صلاحیت حسابرسان داخلی که توسط انجمن حسابرسان داخلی در ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ ارائه شده است سازگار است. با توجه به نتایج این پژوهش و به منظور ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با بررسی موارد موضوعات پیشنهادی ذیل زمینه توسعه حرفه‌ای حسابرسی داخلی در صنعت مدیریت شهری فراهم گردد:

- طراحی اندازه و ساختار سازمانی مطلوب در شهرداری‌های کلانشهرهای کشور؛
- بررسی موانع پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی نحوه عمل حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران؛

- طراحی مدل توسعه حرفه‌ای مستمر حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها؛
- تبیین صلاحیت‌های حرفه‌ای کارکنان حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای کشور به تفکیک رده‌های شغلی (کارکنان و مدیران حسابرسی داخلی)؛
- مهارت‌های ارتباطی مورد نیاز حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها؛
- ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی مبتنی بر عملکرد در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران؛
- بررسی تاثیر استفاده از ابزارها و روش‌های استقرار مدیریت نوین بخش عمومی بر کارکرد ذی‌حسابان و حسابرسان داخلی.

- بررسی عوامل اثرگذار بر اتکای حسابرسان مستقل شوراها و اسلامی شهر بر نتایج رسیدگی‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها.

- بررسی استقرار اصول حکمرانی شرکتی در سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه و وابسته به شهرداری‌های کشور و تاثیر آن بر اثربخشی حسابرسی داخلی.

در نهایت نتایج این پژوهش نشان می‌دهد به منظور افزایش ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها و ارتقای پاسخگویی مالی و عملکردی مدیریت شهری به شهروندان ضرورت دارد تا واحدهای حسابرسی داخلی در کنار نظارت بعد از خرج و بررسی‌های مالی به ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی منابع در جهت نیل به اهداف و وظایف قانونی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پرداخته شود.

منابع

- اسدزاده، حمید؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۴۰۳). مدل مفهومی برای تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۱۵۷-۱۶۸.
- افتخاری، شاهرخ؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). الگویی برای کارکردهای حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران. فصلنامه علمی توسعه سازمانی پلیس، ۱۹(۸۲)، ۱۴۷-۱۸۴. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/۲۰۲۲، ۱۲۷۰۴۸۷، ۱۳۲۶.pod
- اخلاقی یزدی نژاد، اسماعیل؛ نورانی، حسین؛ عزیزی، صدیقه. (۱۴۰۲). تبیین مدل حسابرسی

داخلی اثربخش بر اساس چشم‌اندازها و راهبرد چرخه تأمین گزارشگری مالی (با استفاده از فن دلفی و معادلات ساختاری). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۷)، ۲۷۵-۲۹۰.

باباجانی، جعفر؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱ الف). ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰ (۳۳)، ۳۹-۷۲.

باباجانی جعفر، خنکا عبدالخالق. (۱۳۹۱ ب). ارزیابی مطابقت عملکرد واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، فصلنامه نظریه‌های نوین حسابداری، ۱۳۹۱، ۲ (۱): ۵۵-۸۸.

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. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۸-۳۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/۲۰۲۱,۲۴۵۳۲۸.arj

تاجیک جلایری، مجید؛ رضانی، جواد؛ کامیابی، یحیی. (۱۴۰۱). تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۱)، ۷۷-۱۰۲.

جرجانی، ندا؛ ودادی، احمد؛ غلامزاده، داریوش. (۱۴۰۰). تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران (یک مطالعه کیفی). مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۹(۴)، ۷۰۷-۷۳۴. doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/jomc/۱۰,۲۲۰۵۹,۱۰۰۸۲۰۰,۳۱۵۸۴۶,۲۰۲۱

خجسته، علیرضا؛ وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.

رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۵۷-۷۸.

رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۸). تأثیر دین‌فغان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۸ (۳۱)، ۲۳-۴۰.

رستمی، امین؛ ودیعی، محمد حسین؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی. (۱۳۹۹). طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵ (۹)، ۲۲۵-۲۶۷.

رسولی، ابوطالب؛ سالاری حجت‌الله؛ امیری، علی؛ رستمی جاز، حمید. ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۴۰۱؛ ۲۲ (۸۸): ۱۳۸-۱۷۰.

زیوری کامران، محمد جعفر؛ فخاری، حسین. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش

- از منظر دینفعان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۱۱۱.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ طاهری، ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابداری داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP)، دانش حسابداری، ۱۸ (۷۱)، ۱۴۹-۱۷۴.
- صفی پور افشار، مجتبی؛ سلطانی نژاد، احمدصادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیر حسابداری بر اثربخشی حسابداری داخلی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۰(۲)، ۲۹۱-۳۱۳. doi: 10.22059/actgrev/10.8697.1008697.2023.344927
- فتحی عبدالهی، احمد؛ آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۵(شماره ۳ (پیاپی ۱۹))، ۸۱-۹۴.
- گنجی، حمیدرضا؛ حسینی، سیدرسول؛ روزبان، مرضیه؛ محمدزاده، سارا؛ نامی فرد طهرانی، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیش‌بینی‌ها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۵)، ۱۰۷-۱۳۸. doi: 10.30495/jdaa.2023.699870
- محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابداری داخلی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۲)، ۷-۳۸.
- محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ تقوی فرد، محمدتقی. (۱۳۹۹). مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابداری داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۲)، ۲۳۵-۲۶۲. doi: 10.22099/jaa/10.6118.2020
- مدیرکیاسرای، پروانه؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ فاضلی، نقی. (۱۴۰۱). فراتحلیل بررسی تأثیر استقلال واحد حسابداری داخلی بر عملکرد حسابداری داخلی. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۴(۵۵)، ۲۱-۳۸. doi: 10.22034/iaar/10.162390.2022
- مشایخی، بیتا؛ یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابداری داخلی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۰(۱)، ۱۳۵-۱۵۸. doi: 10.22059/actgrev.2018.249557.1007794
- مشتری دوست، تورج؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری داخلی. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۱(۴۱)، ۱۲۹-۱۴۶.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴)، ۲۴۷-۲۶۹.
- منتی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابداری بر عملکرد حسابداری داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابداری داخلی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۱۳۲)، ۱۱-۱۶۲.
- مهرانی، ساسان؛ غواصی کناری، محمد. (۱۴۰۳). مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابداری داخلی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۲۵۱-۲۷۴.

- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره ۵۵
- Abdelrahim, Ayman, Husam-Aldin N. Al-Malkawi. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies* 10: 71. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Abu-Azza. W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.
- Akhlaghi Yazdinejad, E.; Nourani, H.; Azizi, S. (2023). Explain the effective internal audit model based on the perspectives and strategy of the financial reporting cycle (using Delphi technique and structural equations). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(47), 275-290 (In Persian)
- Al-Shbail, A. M.; Turki, A. A. (2017). A theoretical discussion of internal audit effectiveness in Kuwaiti industrial SMEs. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116
- Al-Twajry, A.A.M.; Brierley, J.A.; Gwilliam, D.R. (2003), The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- Alzeban, A.; Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Alzeban, A. (2015). The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77. <https://doi.org/10.1177/0148558X14549460>
- Anonymous.)1998(. CFIA urges new competencies. *Internal Auditor*, 55(1):12.
- Arena, M.; Azzone, G. (2009a), Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Arena, M.; Azzone, G. (2009b), Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction, Working paper, 7th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, Cass Business School, London.
- Asadzade, H., & Nikbakht, M. R. (2024). Conceptual model for determining the effective size of the internal audit department. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(49), 157-168.
- Babajani, J.; Khonaka, A. (2012A). The necessity of formation the audit committee and the establishment of the internal audit unit in the metropolitan municipalities to improve the accountability level. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 10(33), 39-72. (in Persian)
- Babajani J, Khonaka A. (2012B) Assessing the Compliance of Municipality's Internal Auditing Unit Performance with International Standards of Internal Auditing. *Iranian Quarterly journal of modern accounting theories*, 3 2012; 2 (1) :55-88. (in Persian)
- Babajani, J.; Bolu, G. ; Mohammadreza khani, V. (2020). The Design of the Internal Audit Capability Model in the Iranian Public Sector Institutions. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 127-143. (In Persian).
- Badara, M. S. ; Saidin, S. Z. (2013a). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level, *Journal of Social and Development Sciences*, 4 (1), 16-23.
- Badara, M. S; Saidin, S. Z. (2013b). Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating

effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88. DOI: 10.5923/j.ijfa.20130202.05

Badara, M.S.; Sadin, S.Z. (2013c). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion, *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340-351.

Bailey, J.(2010), CBOK Report II: Core Competencies for Today's Internal Auditor, Institute Of Internal Auditors Research Foundation, available at: https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/CBOK%20core-competencies.pdf

Barkhordar, K.; Nazemi, A.; Namazi, N. R. (2021). Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and Internal Controls of Keshavarzi Bank. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 8-35. doi: 10.22034/arj.2021.245328(in Persian)

Bednarek, P. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors. In *Efficiency in Business and Economics* (pp. 1–16). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-68285-3_1

Botha, L.M.; Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing, *Meditari Accountancy Research*, 28 (3), 413-434. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2019-0448>

Chartered Institute of Internal Auditors.(2017). Public Sector Internal Audit Standards, Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf Chambers, R.; Mc Donald, P.(2013). Succeeding as a 21st Century Internal Auditor: 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors, available at: <https://global.theiaa.org/news/Documents/7%20Attributes%20of%20Highly%20Effective%20Internal%20Auditors.pdf>

Christopher, J. (2019). The failure of internal audit: monitoring gaps and a case for a new focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483.

Coetzee, P.; Lubbe, D. (2013), Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements, *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

Coetzee, P. ; Erasmus, L.J. (2017).What drives and measures public sector internal audit effectiveness?Dependent and independent variables , *International Journal of Auditing*, 21(3), 237-248.

eftekhari,S., poorzamani, Z. (2022). A model for internal audit functions in Iran's public sector. *Police Organizational Development*, 19(82), 147-184. doi: 10.22034/pod.2022.1270487.1326

Elliott, M.; Dawson, R.; Edwards, J. (2007), An improved process model for internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 22 (6), 552-565.

Endaya, K. A.; Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92–102.

Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erhabor, V.E. and Ehiorobo, A.J. (2013).The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 6, pp. 162-168.

Erasmus, L.; Coetzee, P. (2018).Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee, *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>

Fathi Abdollahi, A.; Aghaei, M. (2017). Survey of internal audit effectiveness in public sector

risk management and control function, *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 5(3), 81-94. (in Persian).

Fourie, H; Plant, K.; Coetzee, G.P.; Staden, J.M. (2013). Internal audit competencies: skills requirements for internal audit management in South Africa, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 15, 75-85.

Gamayuni, R.R. (2018). The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government, *International Journal Of Economic Policy in Emerging Economies*, 11(3), 248-261.

Ganji, H., hosayni, S. R., roozban, M., mohamad zadeh, S., & nami fard tehrani, N. (2023). Antecedents and Consequences of Internal Audit Effectiveness and Internal Audit Quality. Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing, 2(5), 107-138. doi: 10.30495/jdaa.2023.699870

Garven, S.; Scarlata, A. (2020). An examination of factors associated with investment in internal auditing technology, *Managerial Auditing Journal*, 35(7), 955-978. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2019-2321>

Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

Greiling, D.; Halachmi, A. (2013). Accountability and Organizational Learning in the Public Sector, *Public Performance & Management Review*, 36 (3): 380-406. doi:10.2753/PMR1530-9576360301

Hailemariam, S. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. MSc Thesis, Jimma university, Ethiopia.

Hidayat, M. M., Purwana, D., & Buchdadi, A. D.. (2022) Development of Auditor Competency Standard Models. *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*, 10(3) DOI: 10.18535/ijrsm/v10i3.em2

HM Treasury, Internal Audit Profession Assurance, Control and Risk Team. (2007). Government Internal Audit Competency Framework, available at: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207229/Government_Internal_Audit_Competency_Framework.pdf

Hoffmann, T. (1999). The meanings of competency, *Journal of European Industrial Training*, 23, 275-285.

Ika, D., & Suryani, Y. (2019, March). Analysis Of Competence, Independence And Professional Ethics Influence On Audit Quality (Empirical Studies Of Public Accountant Offices In Medan). In *Multi-Disciplinary International Conference University of Asahan* (No. 1).

Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. IPPF- Practice guide, The Institute of Internal Auditors.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Supplemental Guidance: The Role Of Auditing in Public Sector Governance, available at: https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf

Institute of Internal Auditors, (2013), The IIA Global Internal Audit Competency Framework, available at: <https://na.theiia.org>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2017a). The International Professional Practices Framework (IPPF), Available At: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

Institute of Internal Auditors. (2017b). About the IIA, The IIA Global, Accessed September 15 2017. <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). Internal Audit Capability Model for the Public Sector, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.

International Federation of Accountants (IFAC). (2010). Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants, International Accounting Education Standards Board.

Jorjani, N., Vedadi, A., & Gholamzadeh, D. (2021). The Explanation and Provision of a Competency Model for the Internal Auditors of the Central Organization of Rural Cooperatives of Iran: A Qualitative Study. *Organizational Culture Management*, 19(4), 707-734. doi: 10.22059/jomc.2021.315846.1008200

Karikari, A.M.; Tettevi, P.K.; Amaning, N.; Ware, E.O.; Kwarteng, C. (2022) Modeling the implications of internal audit effectiveness on value for money and sustainable procurement performance: An application of structural equation modeling, *Cogent Business & Management*, 9:1, 2102127, DOI: 10.1080/23311975.2022.210212

Khojasteh, A., & VadiZadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55. doi: 10.22034/jpar.2022.545577.1072 (In Persian).

Kiliç, B.I.; Kuvat, Ö.; Boztepe, E. (2021). Measurement Of The Effectiveness Of Internal Audits In Public Sector, *Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis*, 105, 207–218.

Kotb, A.; Elbardan, H.; Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1969-1996.

KPMG.(2019). Effectiveness of Internal Audit Function, the Audit Committee Questions; Audit Committee Institute KPMG International Cooperative Report Paper.

Krejčí, J.; Pavlačka, O.; Talašová, J.(2017). A fuzzy extension of Analytic Hierarchy Process based on the constrained fuzzy arithmetic, *Fuzzy Optim Decis Making*, 16, 89–110 <https://doi.org/10.1007/s10700-016-9241-0>

Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute.

Lenz, R.; Sarens, G.; D'Silva, K. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: sorting the wheat from the chaff, *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138.

Lenz, R.; Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Lenz, R.; Sarens, G.; Jeppesen, K.K. (2018). In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: An Institutional Perspective, *EDPACS*, 58(2), 1–36.

Liston-Heyes, C.; Juillet, L. (2019). Employee isolation and support for change in the public sector: a study of the internal audit profession, *Public Management Review*, 21(3), 423-445, DOI: 10.1080/14719037.2018.1500628

MacRae, E.; Van Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector: A Global Assessment Based on the IIA's 2010 Global Internal Audit Survey, Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

- Mashayekhi, B.; Yazdaniyan, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158. doi:10.22059/acctgrev.2018.249557.1007794 (in Persian)
- Mennati, V.; Zaman, E. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 247-270. doi: 10.22051/jera.2018.19821.1998 (in Persian).
- Mennati, V., & Shahbazi, A. (2023). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162. doi:10.22034/jpar.2023.2002506.1165(in Persian).
- McIntosh, E.R. (1999). Competency framework for internal auditing: an overview, Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, Florida
- Mehrani, S., & Ghavvasi Kenari, M. (2024). A comprehensive review of the internal audit quality literature. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(49), 251-274.
- Mihret, D. G.; Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*. 23 (6), 567-595.
- Mihret, D.G.; James, K.; Mula, J.M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness, *Pacific Accounting Review*, 22(3). 224-252.
- Modirkia, P.; Faghani Makrani, K.; Fazeli, N. (2022). Meta-Analysis of the Effect of Independence of the Internal Audit Unit on Internal Audit Performance. *Accounting and Auditing Research*, 14(55), 21-38. doi: 10.22034/iaar.2022.162390. (in Persian)
- Mohseninia, S.; babajani, J.; bolu, G. (2020). Internal Audit Quality Model. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 7-38. (in Persian)
- Mohseninia, S.; babajani, J.; Taghavifard, M. (2020). A Model for Identification of Internal Audit Quality Criteria From the perspective of professional experts. *Journal of Accounting Advances*, 12(2), 293-319. doi: 10.22099/jaa.2021.34214.1892(in Persian)
- Moshtaridoost, T.; Daštgir, M. (2019). Investigating Factors Affecting Internal Audit Quality. *Accounting and Auditing Research*, 11(41), 129-146. (in Persian)
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189-209.
- Nikbakht, M R.; Rezaei, Z.; Menati, V. (2017) Internal audit quality improvement strategies. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*. 14(55). [In Persian].
- Piper, A. (2015). Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Plant, K.; Coetzee, G.P.; Fourie, H.; Steyn, B. (2013). Internal audit competencies: skills requirements for internal audit staff in South Africa, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 15, 65-74.
- Poltak, H., Sudarma, M., & Purwanti, L. (2019). The determinants of the effectiveness of internal audits with management support as the moderating variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(1), 33-51.
- Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. New York: Oxford University Press.
- PwC. (2014). 2014 State of internal audit profession study- Higher performance by design: A blueprint for change, Available at: <http://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internalaudit-profession-2014.pdf>

Rahmani, A.; Mahmoudkhani, M. (2017). Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24), 57-78. (In Persian)

Rahmani, A.; Mahmoudkhani, M. (2019). Stakeholder's Effect on Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit in Iran. *Accounting and Auditing Studies*, 8(31), 23-40. doi: 10.22034/iaas.2019.99055 (In Persian)

Rasouli A.; Salari, H.; Amiri, A.; Roštami Jazz, H. (2022). Provide a model for increasing the effectiveness of internal audit quality based on the financial reporting supply chain from the perspective of people outside the auditing profession. *Audit knowledge*; 22 (88):138-170 (In Persian)

Rindu Rika Gamayuni (2018). The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government, *European Research Studies Journal*, XXI (4), 426-434.

Ros, J. (2015). Mapping Your Career, Competencies Necessary for Internal Audit Excellence, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Available at: https://www.iaa.nl/SiteFiles/Publicaties/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015_1.pdf

Roštami A.; vadei M. H.; bagherpur velashani, M. A. (2020) Designing a model and prioritizing competencies of internal audit managers: a mixed-methods approach; 5 (9) :225-267 (In Persian)

Roth, J. (2003), How do internal auditors add value?, *Internal Auditor*, 60. 33-37.

Roussy, M.; Barbe, O.; Raimbault, S. (2020), Internal audit: from effectiveness to organizational significance, *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322-342. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2162>

Rudhani, L. H.; Vokshi, N. B.; Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit : case study of internal audit in the public sector in Kosovo, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.

Safi Pour Afshar, M.; Soltaninejad, A.; Soltani Nejad, E. (2023). Influence of Audit Manager's Leadership Style on Internal Audit Effectiveness. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 291-313. doi: 10.22059/acctgrev.2023.344927.1008697 (In Persian)

Satty, T.L.; Ozdemir, M.S. (2003). Why the Magic Number Seven Plus or Minus Two, *Mathematical and Computer Modelling*, 38 (2003), 233-244.

Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where Are We Going?, *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7.

Sarens, G.; Lenz, R.; Decaux, L. (2016). Insights Into Self-Images of Internal Auditors, *EDPACS*, 54(4), 1-18. Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles, *Journal of Business Economics and Management*, 8:4, 275-284, DOI: 10.1080/16111699.2007.9636180

Setyaningrum, D., & Kuntadi, C. (2019). The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1), 39-47.

Soleimani amiri, G.; Taheri, M. (2018). Ranking Factors Affecting the Quality of Internal Audit Activities: Network Analysis Model (ANP), *Audit knowledge*, 18(71), 149-174 (in Persian).

Spanhove, J., Gils, D.; Sarens, G.; Verhoeft, K. (2008). Internal audit as a new instrument of 'Government Governance': An analysis of internal audit activities and the independent position

within the Belgian public sector, 5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms EIASM, Amsterdam, September 3-5, 2008.

Spencer Pickett, K.H.(2010). The Internal Auditing Handbook, Third edition, A John Wiley and Sons. Spira, L. F., and Page, M. (2003). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16 (4), 640–661. doi:10.1108/09513570310492335

Tajik Jalairi, M.; Ramezani, J.; kamyabi, Y. (2022). The Effects of International Professional Practices Framework on the Effectiveness of Internal Audit. Financial Accounting and Auditing Research, 14(53), 77-102. doi: 10.30495/faar.2022.691687(In Persian)

Tanzil, S.H.(2020). Internal Audit Effectiveness and the Using of Generalized Audit Software to Detect Material Misstatements, Control Deficiencies and Fraud . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3712743> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3712743>

Turetken, O.; Jethefer, S.; Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors, Managerial Auditing Journal, 35(2), 238–271.

Zivari Kamran, M. J.; fakhari, H. (2019). Providing a Pattern for Effective Internal Audit from Beneficiary's Perspective. Empirical Studies in Financial Accounting, 16(64), 81-111. doi: 10.22054/qjma.2020.42676.2019(In Persian)



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.