

The statistics of indicators for monitoring the effectiveness and efficiency of internal audit in municipalities

Mahdi Filsaraei¹, Mohammad Mahdi Ghomian², Alireza Angizeh³

¹ Assistant Professor, Department of Accounting, Hakim Tous Institute of Higher Education, Mashhad, Iran
(Corresponding author). filsaraei@yahoo.com

² Ph.D., Department of Management, Hakim Tous Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.
mmghomian@gmail.com

³ MA., Department of Accounting, Iqbal Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.
angizeh_1370@yahoo.com

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate, calculate, and explain the indicators for monitoring the effectiveness and efficiency of internal audits in municipalities.

Method: This research is applied in terms of purpose and qualitative in terms of data collection method. The statistical population of the research consisted of internal audit experts from various departments of Mashhad Municipality. Snowball sampling was utilized to collect information, and the opinion saturation criterion was employed as the sampling endpoint standard.

Findings: After conducting 21 in-depth interview sessions, information saturation was achieved. The theme analysis method was utilized to analyze the interviews, resulting in the identification of 39 indicators as the main themes of this research.

Conclusion: The results of the research showed that the most important themes of monitoring the effectiveness of internal audit in municipalities include the degree of elimination of weaknesses in the field of compliance audit, the degree of elimination of weaknesses in the field of operational audit, the degree of implementation of compliance audit proposals, the degree of satisfaction of senior internal audit managers, the degree of savings created as a result of the internal audit, the comments of professional associations, the implementation of operational audit, and the placement of operational audit in the organization chart of the municipality. The most important themes of monitoring the efficiency of internal audit in municipalities include the degree of systematization of internal audit instructions, the degree of mechanization of the audit process, the amount of training courses held for internal auditors, the level of internal auditors' capabilities, memberships and professional work certificates, the presence of internal audit agents in the regions, and the presence of internal audit agents in organizations and subsidiaries.

Keywords: internal audit, effectiveness, efficiency, compliance audit, operational audit, Mashhad Municipality.

احصای شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها

مهدی فیلسرائی^۱، محمدمهدی قمیان^۲، علیرضا انگیزه^۳

^۱ استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران (نویسنده مسئول). filsaraei@yahoo.com

^۲ دکتری، گروه مدیریت، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران. mmghomian@gmail.com

^۳ کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی اقبال، مشهد، ایران. angizeh_1370@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر، بررسی، احصاء و تبیین شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها می‌باشد.

روش: این پژوهش از حیث هدف، کاربردی و از حیث شیوه گردآوری اطلاعات، کیفی محسوب می‌شود. جامعه آماری پژوهش خبرگان حسابرسی داخلی در بخش‌های مختلف شهرداری مشهد بودند. برای گردآوری اطلاعات از نمونه‌گیری گلوله برفی و از معیار اشباع نظرات به‌عنوان استاندارد پایان نمونه‌گیری استفاده شده است.

یافته‌ها: پس از انجام ۲۱ جلسه مصاحبه عمیق، اشیاع اطلاعاتی بدست آمد و برای تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از روش تجزیه و تحلیل تم استفاده گردید که ۳۹ شاخص به‌عنوان تم‌های اصلی این پژوهش احصاء شده است.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان داد مهم‌ترین تم‌های پایش اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها شامل میزان رفع نقاط ضعف در حوزه حسابرسی رعایت، میزان رفع نقاط ضعف در حوزه حسابرسی عملیاتی، میزان پیشنهادی حسابرسی رعایت اجرا شده، میزان رضایت مدیران ارشد حسابرسی داخلی، میزان صرفه‌جویی ایجاد شده حاصل از حسابرسی داخلی، اظهارنظر انجمن‌های حرفه‌ای، پیاده‌سازی حسابرسی عملیاتی و جانمایی حسابرسی عملیاتی در چارت سازمانی شهرداری بودند. مهم‌ترین تم‌های پایش کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها شامل میزان نظام‌مند کردن دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی، میزان مکانیزه شدن فرایند حسابرسی، میزان دوره‌های آموزشی برگزار شده برای حسابرسان داخلی، میزان توانمندی حسابرسان داخلی، عضویت‌ها و مدارک حرفه‌ای کار، وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در مناطق، و وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه بودند.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی، اثربخشی، کارایی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، شهرداری مشهد.

۱. مقدمه

امروزه وجود سیستم کنترل داخلی قوی یکی از نکاتی است که اعتبار واحد اقتصادی را در قالب کمک به گزارش حسابرسی مستقل و نهایتاً اعتباردهی به کل سازمان به دنبال دارد (وحدیدی الیزی و گرامی مقدم، ۱۳۹۵). کنترل داخلی به کلیه خط‌مشی‌ها و رویه‌های تصویب شده توسط مدیریت یک سازمان اطلاق می‌شود، که در دستیابی به اهداف اصلی نظیر انجام کسب‌وکار به بهترین شکل، تضمین تبعیت از سیاست‌های مدیریت، حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری و کشف تقلب و تهیه به موقع گزارشگری مالی قابل اتکاء، نقش به‌سزایی دارد. به عبارت دیگر، کنترل داخلی، پشتیبان مصرف بهینه منابع است و بدین وسیله مدیریت را در دستیابی به اهداف شرکت کمک می‌نماید (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷). کنترل داخلی، فرآیندی است که برای کمک به مدیریت در راستای رسیدن به سه هدف سازمان همچون اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری و انطباق با قوانین و مقررات طراحی می‌شود. عملکرد موثر حسابرسی داخلی می‌تواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل‌های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند. به‌طور کلی، حسابرسی داخلی جهت کمک به شرکت‌ها در انجام درست کارها معرفی شده و به سرعت در دنیا مقبولیت یافته و مورد حمایت مدیران سازمان‌ها قرار گرفته است (چانگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۹).

پیچیده‌تر شدن روابط و پیشرفت فناوری و رشد سازمان‌ها از یک‌سو و نیاز به استفاده بهینه از منابع محدود از سوی دیگر، موجب رشد وسیع حسابرسی و ضرورت انجام آن شده است. از سویی، نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند، تا رسیدگی به صورت‌های مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی تسهیل شود (دشتی، ۱۳۹۵). فلسفه اصلی حسابرسی، اعتباربخشی به اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی است؛ زیرا اطلاعات مزبور مبنای تصمیم‌گیری گروه‌های مختلفی نظیر سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران، تحلیلگران، مدیران، اعتباردهندگان و دولت قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی از دیدگاه کاربران مزبور بویژه سهامداران، زمانی سودمند است که حساب‌رسان طی رسیدگی‌های خود، به بررسی و ارزیابی برقراری تداوم فعالیت، عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه، تخلف، و اعمال غیرقانونی موثر بر فعالیت واحد مورد رسیدگی بپردازند، و میزان موافقت خود را با رعایت موارد مزبور اعلام کنند (حساس یگانه و مقصدی، ۱۳۹۸). حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار

متفاوت، و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می‌شود (نیکبخت و قدس حسن‌آباد، ۱۳۹۷).
حسابرسی داخلی فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای بوده که با توجه به ارزش افزوده و ارتقاء عملکرد سازمان، دارای ابعاد متنوعی است (سلیمانی امیری و طاهری، ۱۳۹۷). حسابرسی داخلی با به‌کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک، به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری و کنترل‌های داخلی، به سازمان برای دستیابی به اهداف کمک می‌کند.

حسابرسی یکی از موضوعات بااهمیت می‌باشد و به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف حسابرسی داخلی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است (بیگلر و سلیمانپور، ۱۴۰۱).
حسابرسی داخلی یکی از مهم‌ترین و اصلی‌ترین مکانیزم‌ها، در جهت اجرای موثرتر، کاراتر و باکیفیت‌تر حاکمیت شرکتی در راستای تحقق اهداف سازمانی و بهبود عملکرد شرکت می‌باشد (ولی‌زاده لاریجانی و خدایی، ۱۴۰۰). حسابرسی داخلی در بخش عمومی می‌تواند با ارائه خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره در جهت بهبود و رفع چالش‌های موجود، سازمان را در ارائه خدمات بهتر و دستیابی به اهداف هدایت کند (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۲). حسابرسی داخلی نوین در ایران، به‌تازگی در کانون توجه قرار گرفته است. لذا، تاکنون بسیاری از جنبه‌های آن از جمله کیفیت حسابرسی داخلی و راهبردهای دستیابی و ارتقای آن، تبیین نشده است. همچنین پژوهش‌های پیشینی جنبه‌های محدودی از کیفیت حسابرسی داخلی را مدنظر قرار داده‌اند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶).

حسابرسی داخلی یکی از مکانیزم‌های اصلی نظام راهبری درون‌سازمانی است، که سازمان را در دستیابی به اهداف آن یاری می‌کند. اثربخشی یکی از جنبه‌های بسیار بااهمیت حسابرسی داخلی بوده که بسیاری از ابعاد آن در ایران، کمتر مورد پژوهش قرار گرفته است (منتی و زمان، ۱۳۹۸).
اکنون دامنه حسابرسی داخلی بسیار بیشتر از گذشته توسعه یافته است. در این نوع حسابرسی، مدیریت ریسک و نظارت بر رضایت مشتریان، نقش فعالیت‌ها در بهبود فرایندها و عملیات شرکت، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری، مورد توجه قرار دارد. این وظیفه جدید در کنار همان کارکرد قدیمی، یعنی جستجو و کشف تقلب صورت می‌گیرد (مرادی و بحری ثالث، ۱۳۹۷).

باتوجه به مطالب فوق، از آنجایی که ارزیابی و سنجش شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، باعث بهینه‌سازی فرایندها و همچنین کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها می‌گردد.

در پژوهش‌های داخلی در مورد کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، پژوهش‌هایی انجام شده است، ولی تاکنون در مورد شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی در حسابرسی داخلی شهرداری‌ها

مطالعه‌ای صورت نگرفته است. در این راستا، پژوهش حاضر درصدد احصای شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها است.

۲. مبانی نظری پژوهش

۱-۲. ارزیابی حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی نقش مهمی در ارائه گزارش‌های مالی قابل اعتماد برای تصمیم‌گیری دارد. کیفیت حسابرسی داخلی به میزانی است که حسابرسان انحرافات را از اصولی که در گزارش‌های مالی رخ می‌دهد، پیدا کرده و گزارش می‌دهند. این کیفیت تا حد زیادی تحت تأثیر کیفیت فرآیند است که شامل دانش و مهارت‌های رویه‌ای حسابرس می‌شود. عینیت، شایستگی، دانش حسابرسی، صداقت و اخلاق حرفه‌ای عواملی هستند که می‌توانند بر کیفیت نتایج حسابرسی تأثیر بگذارند. فقدان صلاحیت حسابرس نیز می‌تواند باعث موارد مکرر تقلب در ارقام حسابرسی شده شود (بکری^۱، ۲۰۲۴). به طور خلاصه، بررسی کیفیت حسابرسی داخلی برای ارتقای حاکمیت شرکتی مؤثر، تصمیم‌گیری آگاهانه و حفظ اعتماد ذینفعان ضروری است. با پرداختن به عوامل مؤثر بر کیفیت آن، محققان می‌توانند به تکامل مداوم شیوه‌های حسابرسی داخلی و متعاقباً موفقیت سازمانی کمک کنند. بسیاری از پژوهشگران از جمله مسیر^۲ و همکاران (۲۰۱۱)، پرویت^۳ و همکاران (۲۰۱۲)، ابوت و همکاران (۲۰۱۶)، بیم آلدرد^۴ و همکاران (۲۰۱۲) به تبعیت از نظریه دی‌آنجلو^۵، کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل «صلاحیت» و «استقلال» حسابرس داخلی معرفی کرده‌اند. بنابراین، برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ اما توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نیست (مسیر و همکاران، ۲۰۱۱). اغلب پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکیدشده در استانداردهای حسابرسی مستقل تأکید کرده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده‌اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می‌بایست قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده حسابرسی داخلی» مرتبط با

1. Bakri
2. Messier
3. Prawitt
4. Bame-Aldred
5. De. Angelo

گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرد (گامایونی^۱، ۲۰۱۸).

بر پایه چارچوب‌های بین‌المللی، مهم‌ترین حوزه‌های مورد ارزیابی حسابرسان داخلی شامل مواردی از جمله: هیئت‌مدیره، حقوقی و تنظیم مقررات، ارزش‌های سازمانی و اخلاق، افشای اطلاعات و شفافیت، مدیریت ریسک، نظارت و اندازه‌گیری عملکرد سازمانی، سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات سازمانی، استراتژی‌های سازمانی، پاسخگویی سازمانی، و رعایت انطباق با قوانین و مقررات است (تاجیک جلایری و همکاران، ۱۴۰۱).

۲-۲. اثربخشی حسابرسی داخلی

با ادامه پیشرفت تحصیلی، رشته‌های خاصی به دلیل تأثیر آنها در شکل‌گیری پارادایم‌های اجتماعی، اقتصادی و تجاری اهمیت بیشتری پیدا می‌کنند. یکی از این زمینه‌ها، حسابرسی داخلی (IA) و اثربخشی آن است. با تکامل دائمی چشم‌انداز کسب‌وکار جهانی در قرن بیست و یکم، از پیشرفت‌های تکنولوژیکی تغییردهنده بازی گرفته تا اصلاحات نظارتی گسترده، باعث شده تا اساس تجارت و حاکمیت به طور مداوم در حال تغییر باشد. در این وضعیت تغییر مداوم، حسابرسی داخلی به عنوان یک راهنمای حیاتی عمل کرده و سازمان‌ها را به سمت ثبات عملیاتی و مسئولیت‌پذیری هدایت می‌کند. به طور طبیعی، این پویایی‌ها، کنجکاوی آکادمیک و حرفه‌ای را برمی‌انگیزد و به پرسش‌هایی در مورد چگونگی اندازه‌گیری، بهینه‌سازی و زمینه‌سازی اثربخشی حسابرسی داخلی در این محیط به سرعت در حال تغییر منجر می‌شود (هاندویو^۲، ۲۰۲۴).

ادغام عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی یک مؤلفه محوری است که می‌تواند بر سلامت و انعطاف‌پذیری کلی سازمان تأثیر بسیاری بگذارد. لذا، ارزش آن فراتر از بحث‌های دانشگاهی است و پیامدهای عملی برای ظرفیت سازمان، جهت‌سازگاری با چابکی و آینده‌نگری در مواجهه با چالش‌ها دارد. با اجرای یک عملکرد ماهرانه حسابرسی داخلی، سازمان‌ها می‌توانند توانایی خود را برای عبور از نامالیقات افزایش دهند و حتی قوی‌تر از طرف دیگر ظاهر شوند. علاوه بر این، حسابرسی داخلی، در حفظ حریم گزارشگری مالی، محافظت در برابر اختلافات و تضمین شفافیت در مسائل مالی ضروری است. کنترل‌های داخلی برای فرآیند حسابرسی بسیار مهم هستند؛ زیرا از صحت و یکپارچگی اطلاعات مالی و عملیاتی اطمینان می‌دهند، اثربخشی عملیات را ارزیابی می‌کنند و از انطباق با قوانین و مقررات اطمینان می‌دهند. نقش حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی فراتر از

1. Gamayuni
2. Handoyo

عملکرد سستی آن، یعنی نظارت مالی تکامل یافته است. این واحد، به یک نهاد حیاتی تبدیل شده که مسئول مدیریت فرهنگ سازمانی، چالش‌های فناوری اطلاعات، رفتار انسانی، مدیریت ریسک و مسئولیت اجتماعی است. با این حال، همانطور که چشم‌انداز شرکت به سرعت در حال تکامل است، حسابرسان داخلی با چالش ایجاد تعادل در شیوه‌های سستی با سازگاری، آینده‌نگری و درک عوامل مختلف روبرو هستند. حسابرسان داخلی باید جنبه‌های نامشهود، پیچیدگی‌های پروژه نرم‌افزاری، کشف تقلب، تأثیرات منطقه‌ای و پایداری را برای تبدیل شدن به شرکای سازمانی جامع مورد توجه قرار دهند. مشارکت آنها در شکل دادن به مشاغل انعطاف‌پذیر، اخلاقی و مسئولیت‌پذیر اجتماعی در قرن بیست و یکم، بسیار ارزشمند است. این موارد، همان نتایج حاصل از اثربخشی حسابرسی داخلی است (هاندویو، ۲۰۲۴).

تعاریف مختلفی از اثربخشی حسابرسی داخلی ارائه شده است. اثربخشی حسابرسی داخلی به‌عنوان میزان رسیدن یک دفتر حسابرسی داخلی به هدف فرضی خود، یا میزان برآورده شدن نتیجه موردنظر تعریف شده است (پلسر و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسی داخلی براساس سه عامل اثربخشی، کارایی و صرفه‌جویی ساخته شده است، جایی که اثربخشی مهم‌ترین عامل است. اگر حسابرسی داخلی بی‌اثر باشد، کارایی و صرفه‌جویی بی‌ارزش خواهند بود (دیتنهوفر^۱، ۲۰۰۱؛ لنز و اولریچ^۲، ۲۰۱۵). محققان به اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه‌های مختلف پرداخته‌اند، اما در مجموع معتقدند که اثربخشی زمانی حاصل می‌شود که اهداف سازمان و اهداف تعریف شده حسابرسی داخلی محقق شوند (بادارا و سعیدین، ۲۰۱۴؛ دیتنهوفر، ۲۰۰۱). از نظر بادارا و سعیدین (۲۰۱۴)، اثربخشی حسابرسی داخلی، توانایی دستیابی به اهداف از پیش تعریف شده حسابرسی داخلی است، در حالی که دیتنهوفر (۲۰۰۱) معتقد است که برای دستیابی به آنها، باید این اهداف به صورت واضح بیان شوند. از سوی دیگر، اگرچه در تعریف حسابرسی داخلی به وضوح آمده که حسابرسی داخلی برای ارزش‌افزوده و بهبود عملیات سازمان و نیز ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت طراحی شده است، اما نقش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها از یک سازمان به سازمان دیگر متنوع است (راپسیس و ویتاتاس، ۲۰۰۷). علاوه بر این، سطح اثربخشی در بین عملیات سازمانی مختلف، متفاوت است. حسابرسی داخلی یک فرآیند پیچیده و بخشی از سیستم کنترل داخلی سازمان است و به اثربخشی آن بستگی دارد (بادارا و سعیدین، ۲۰۱۴). این فرآیند پیچیده شامل برنامه‌ریزی حسابرسی، اجرای تعهدات حسابرسی،

مطابقت با نتایج حسابرسی، پیگیری نتایج برای اطمینان از انجام اقدامات مناسب و توسعه کارکنان برای اطمینان از داشتن دانش و مهارت کافی برای انجام کارهای حسابرسی است. با این حال، اثربخشی حسابرسی داخلی محدود به ارزیابی جنبه‌های فوق نیست، تا اطمینان حاصل شود که حسابرسی داخلی قادر به دستیابی به اهداف خود است (دیتنهوفر، ۲۰۰۱). لنز و اولریچ (۲۰۱۵) اثربخشی حسابرسی داخلی را از منظر تئوری نهادی بررسی کرده و نشان دادند که عوامل کلان و خرد مختلفی وجود دارند که بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارند. از دیدگاهی دیگر، آزاللی و تاتیانا^۱ (۲۰۱۸) اثربخشی حسابرسی داخلی را از منظر تئوری نمایندگی بررسی کرده و نشان دادند که حسابرسی داخلی عامل هیئت‌مدیره و مدیریت است و هنگام ایفای نقش خود به نفع آنها، مؤثر خواهد بود. این دیدگاه با تعریف حسابرسی داخلی، که بر کمک به سازمان برای دستیابی به اهداف خود تمرکز دارد، هم‌راستا است (عبدالرحیم و ال مالکوی، ۲۰۲۲).

برخی از مطالعات دیدگاه تقاضا و عرضه را برای اثربخشی حسابرسی داخلی در نظر می‌گیرند، که در آن دیدگاه تقاضا مبتنی بر رضایت مدیریت سازمان و حسابرسی‌شونده از حسابرسی داخلی است، در حالی که دیدگاه عرضه، مبتنی بر دیدگاه حسابرسان در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی است (کوهن و گابریل، ۲۰۱۰؛ اراسموس و فیلنا، ۲۰۱۸). برخی مطالعات اثربخشی حسابرسی داخلی را از دیدگاه حسابرسان داخلی و حسابرسی‌شوندگان نگرینده و اثربخشی حسابرسی داخلی را براساس توانایی حسابرسی داخلی برای برنامه‌ریزی، بهبود بهره‌وری سازمان، ارزیابی و بهبود کنترل داخلی و مدیریت ریسک سازمان و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بررسی کرده‌اند. دیدگاه تقاضا از اثربخشی حسابرسی داخلی، درک چگونگی شناخت از حرفه حسابرسی را تسهیل می‌کند، با این حال، دیدگاه عرضه به درک عوامل مؤثر بر اثربخشی کمک می‌کند (لنز و اولریچ، ۲۰۱۵). برخی دیگر حسابرسی داخلی اثربخش را از دیدگاه حسابرسی بررسی کرده و ویژگی‌های حسابرسی داخلی اثربخش را به صورت زیر برشمرده‌اند:

- ✦ یک ارزیابی مستقل از سیستم‌ها و رویه‌های مالی و عملیاتی انجام می‌دهد.
- ✦ به دستیابی به اهداف سازمانی کمک می‌کند.
- ✦ به تعهد مدیریت برای اجرای توصیه‌ها نیاز دارد.
- ✦ توصیه‌های مفیدی برای بهبود، در صورت لزوم ارائه می‌دهد.
- ✦ بی‌توجهی مدیریت، تأثیر منفی بر ویژگی‌های حسابرسی اثربخش می‌گذارد (پلسر و همکاران، ۲۰۲۰).

۳-۲. مفهوم کارایی حسابرسی داخلی

مدیریت اطلاعات در بهبود اثربخشی و کارایی کنترل‌های داخلی، حاکمیت و فرآیندهای مدیریت ریسک سازمان‌ها حیاتی است (نیگیئا و نگوین، ۲۰۲۲). ظهور فناوری اطلاعات به طور قابل توجهی روش‌های عملیاتی شرکت‌ها را متحول کرده است. پیش از این، فرآیندهای مبتنی بر کاغذ، دیجیتال شده‌اند و تغییرات در روش‌های حسابرسی را تسریع کرده و کارایی فعالیت‌های حسابرسی را افزایش می‌دهند. با پیشرفت شرکت‌ها در جهت سیستم‌های بدون کاغذ و نرم‌افزار حسابرسی، استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی در مدیریت فرآیندهای حسابرسی و انجام آزمون‌های حسابرسی گسترده‌تر می‌شود. این فناوری‌های در حال تکامل ماهیت سنتی فرآیند حسابرسی را که قبلاً به اسناد منبع مبتنی بر کاغذ متکی بود، به طور اساسی تغییر داده‌اند (دوردو و همکاران، ۲۰۲۳). منابع محدود حسابرس و دامنه وسیع حسابرسی که هر ساله با آن مواجه می‌شود، حسابرسان آژانس عالی حسابرسی (BPK) را تشویق می‌کند تا مدیریت حسابرسی مؤثر و کارآمد را اجرا کنند. راهبردی که حسابرسان آژانس عالی حسابرسی ممکن است برای مقابله با منابع محدود هنگام انجام ممیزی گزارش‌های مالی دولت اعمال کنند، همکاری با دستگاه نظارت داخلی دولت است (عثمان و همکاران، ۲۰۲۳).

طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰)، کارایی حسابرسی داخلی به فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد، که برای افزودن ارزش به شرکت و بهبود عملیات سازمان استفاده می‌شود. علاوه بر این، کارایی در عملکرد حسابرسی داخلی، توانایی شرکت‌ها را برای رشد، داشتن کیفیت در کالاها و خدمات، ایجاد مزیت‌های رقابتی، افزایش سهم بازاریابی، ایجاد قابلیت اطمینان برای عموم و قادر به زنده ماندن پایدار در یک دوره زمانی طولانی افزایش می‌دهد (آنچایا، ۲۰۰۷). تجزیه و تحلیل کارایی حسابرسی داخلی و بهبود کار حسابرسی داخلی بر تصمیمات یک واحد تجاری، باید از تعیین درجه دستیابی به هدف اصلی حسابرسی داخلی، یعنی کاهش هزینه از طریق ارائه ابزارهای مدیریت ریسک مؤثر شروع شود. معیاری از تأثیر حسابرسی داخلی بر تصمیمات مدیریت را می‌توان با تجزیه و تحلیل ارتباط بین سطح عملکرد حسابرسی داخلی و تغییرات شاخص‌های مالی یا معیارهای مستقل به دست آورد (بایکو، ۲۰۲۰).

کارایی حسابرسی داخلی شامل استفاده از فعالیت‌های نظارتی، فعالیت‌های استانداردسازی داخلی واحد حسابرسی داخلی، انطباق با شرایط عملی آن و ویژگی‌های فعالیت‌ها، افزایش استفاده از روش‌های اقتصادی مدیریت فرآیند تولید، تعیین تعداد بهینه کارکنان حسابرسان داخلی و نیز معیارهای ارزیابی کارایی و کیفیت فعالیت‌های خاص حسابرس داخلی است (ناگامانوا و همکاران، ۲۰۱۸).

کارایی حسابرسی داخلی به سطح زیرمجموعه آن بستگی دارد که باید برای مستقل و عینی بودن حسابرسی داخلی مناسب باشد و به صلاحیت حرفه‌ای و تجربه عملی کارکنان حسابرسی داخلی، به استراتژی حسابرسی داخلی، فعالیت‌ها و ارزش افزوده به شرکت و به توانایی بهبود خود کمک کند (ساوکوک، ۲۰۰۷).

نتایج کارایی حسابرسی داخلی و بخش فعالیت حسابرسی داخلی را نمی‌توان برحسب درآمدهای پولی محاسبه کرد؛ زیرا این بخش، به عنوان مرکز هزینه‌ای می‌باشد که از منابع مختلف واحد مورد رسیدگی به منظور ارائه خدمات به کاربران داخلی استفاده می‌کند. تعداد خدمات می‌تواند معیاری برای خروجی مرتبط با این بخش باشد و با تجزیه و تحلیل کارایی منابع تخصیص یافته، کارایی و عملکرد را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد. درجه کارایی واحد حسابرسی داخلی تأثیر مهمی بر تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیریت واحد تجاری دارد که می‌تواند کنترل هزینه بهتری را اعمال کند، یا روش‌های استفاده کارآمدتر از منابع را براساس نتایج حسابرسی داخلی شناسایی نماید. علاوه بر این، تعیین شاخص کارایی حسابرسی داخلی برای بهبود بیشتر انجام آن از نظر بهبود برنامه‌های حسابرسی، تخصیص منابع در بخش‌ها/فعالیت‌ها یا تعیین انواع حسابرسی مورد نیاز، دارای اهمیت زیادی است (بایکو، ۲۰۲۰).

۳. پیشینه پژوهش

صفی‌پور افشار و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی رابطه بین سبک رهبری (تحول‌گرا، تبادل‌گرا و آزادانه) مدیر حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که سبک‌های رهبری تحول‌آفرین، تبادل‌گرا و آزادانه، بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی دارند و اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهند. همچنین سبک رهبری تبادل‌گرا تأثیر بیشتری نسبت به سایر سبک‌ها (تحول‌آفرین و آزادانه) بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد.

تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی»، نشان دادند که رهنمودهای توصیه شده و اجباری در چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی، بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

رجبی (۱۴۰۱) در پژوهشی به شناسایی شاخص‌های سنجش عملکرد نظام حسابرسی داخلی در قالب یک مدل با رویکرد آمیخته، در شرکت‌های بورسی فعال در صنعت نفت پرداخت. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، اکتشافی بوده و نتایج بیانگر ۴۵ شاخص برای مجموع عوامل کلیدی عملکرد (۶ مؤلفه ورودی، ۶ مؤلفه فرآیند و ۳۳ مؤلفه خروجی) بود.

برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی»، 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.

محسنی نیا و باباجانی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی بر دو متغیر کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی، تأثیر معناداری نداشته است.

زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، نیز در پژوهشی به تبیین و ارائه الگویی از حسابرسی داخلی اثربخش و شناسایی مولفه‌های آن پرداختند. جهت تحلیل داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها از تکنیک تجزیه و تحلیل تم استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون تی تک نمونه‌ای نشان داد که اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش درون‌دادها پایین، در بخش فرآیندها نسبتاً مطلوب و متوسط، و در بخش بروندادها، نسبتاً مطلوب و نرمال است.

منتی و زمان (۱۳۹۸)، در پژوهشی تأثیر پنج عامل (صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، تعامل و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی و استقلال حسابرسی داخلی) را بر اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی کردند. نتایج نشان داد که هر پنج بعد فوق، تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارند.

رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به طراحی معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، سه عامل مهم در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران به ترتیب عبارتند از: (۱) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف؛ (۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع، و (۳) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری، و پرهیز از ارائه خدمات اطمینان‌بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند.

خانام^۱ (۲۰۲۴)، در مطالعه‌ای تأثیر عوامل تعیین‌کننده بر اثربخشی حسابرسی داخلی (IA) در

صنعت بانکداری بنگلادش را ارزیابی کردند. یافته‌ها نشان داد که استقلال حسابرسان داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی به طور قابل ملاحظه‌ای بر افزایش کارایی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. از سوی دیگر، صلاحیت حسابرسان داخلی و پشتیبانی مدیریت در عملکردهای IA تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی داخلی ندارد.

ناسوشن و ناپیتوپولو^۱ (۲۰۲۴) معتقدند اثربخشی حسابرسی داخلی برای تحقق حاکمیت خوب، مورد نیاز است؛ زیرا در حسابرسی داخلی مکانیزمی وجود دارد تا اطمینان حاصل شود که مدیریت انجام شده توسط موسسه، مؤثر و مطابق با حکمرانی خوب است. همچنین نتایج پژوهش آنها نشان داد که اثربخشی حسابرسی داخلی و اجرای حکمرانی در رده کارا یا خوب قرار دارد. اگر حسابرسی داخلی کارا باشد، مدیریت سازمان و حاکمیت آن می‌تواند به خوبی اجرا شود.

بوتاج و تاب^۲ (۲۰۲۳)، در پژوهشی به دنبال ارائه شواهد تجربی از عوامل اصلی مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت دولتی در مراکش، یعنی استقلال، شایستگی، پشتیبانی مدیریت و استفاده از عملکرد هوش مصنوعی به عنوان یک فرصت شغلی بودند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که استقلال حسابرسی داخلی، تقویت مهارت‌های آنها و حمایت مدیریت ارشد، به بهبود اثربخشی حسابرسی داخلی کمک می‌کند.

عبدالرحیم و ال ملکو^۳ (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی سیستماتیک ادبیات عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. پنج عامل اثربخشی حسابرسی داخلی شناسایی شده عبارتند از: ویژگی‌های سازمانی حسابرسی داخلی، روابط حسابرسی داخلی، فرآیندهای حسابرسی داخلی، منابع حسابرسی داخلی و هماهنگی حسابرسی داخلی با سایر ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخش.

تا و دون^۴ (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی چهار عامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در ویتنام، یعنی استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و کیفیت کار حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که حمایت از حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت دارد، در حالی که صلاحیت حسابرسان داخلی و کیفیت کار حسابرسی داخلی، تأثیری بر اثربخشی حسابرسی داخلی نداشت.

ماهیورو و کاسوگا^۵ (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی و

1. Nasution & Napitupulu
2. Bouthach & Taouab
3. Abdelrahim & Al-Malkawi
4. Ta & Doan
5. Mahyoro & Kasoga

اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی»، نشان دادند که کیفیت حسابرسی، تنظیم سازمان و ویژگی‌های حسابرسی شده، تأثیر مثبت معنی‌داری بر اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی در تانزانیا دارد. ایدین و تایتاک^۱ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «کارایی در حسابرسی داخلی: مطالعه مدیریت دولتی ترکیه»، نشان دادند که ادراک بالای ارزش افزوده حاصل از حسابرسی داخلی، مهم‌ترین عامل مؤثر بر حسابرسی داخلی است.

۴. روش پژوهش

احصای شاخص‌های پایش اثربخشی و کارایی در این پژوهش، با استفاده از دو معیار اثربخشی و کارایی حرفه‌ای حسابرسان در بخش‌های مختلف شهرداری مشهد، مورد سنجش قرار گرفته است. جهت گردآوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای، و برای احصای نظرات خبرگی، از مصاحبه عمیق با خبرگان در واحد حسابرسی داخلی استفاده شده است. ویژگی‌های پروتکل خبرگی عبارتند از: یک) حداقل پنج سال سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی داخلی یا حسابرسی مستقل، دو) حداقل پنج سال سابقه فعالیت در شهرداری، سه) دارای تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد یا دکتری) در رشته حسابداری یا رشته‌های مرتبط. منظور از خبره در این پژوهش، فردی است که همزمان دارای سه ویژگی فوق است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در شهرداری مشهد می‌باشند. قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۲ است. در این پژوهش جهت تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از روش تجزیه و تحلیل تم با رویکرد گلوله برفی، برای گردآوری اطلاعات از معیار اشباع نظرات به‌عنوان استاندارد پایان نمونه‌گیری استفاده شده است. با توجه به اینکه پژوهش حاضر کیفی است، لذا، روش تعیین حجم نمونه و نمونه‌گیری موضوعیت ندارد. از آنجایی که شاخص‌ها توسط خبرگان احصاء می‌شود، روایی روش گردآوری اطلاعات تأیید شده و برای آزمون پایایی ابزار گردآوری اطلاعات، از روش بازآزمایی^۲ و توافق درون‌گروهی استفاده شده است.

روش بازآزمایی: در این روش برای سنجش پایایی، سوالات آزمون در دو نوبت و تحت شرایط مشابه، به یک گروه واحد داده شده و نمرات حاصل با هم مقایسه می‌شوند. در نهایت ضریب همبستگی بین نمرات حاصل از اجرای دو آزمون برآورد می‌شود، تا چگونگی شباهت امتیازات مشخص شود و به‌عنوان ضریب پایایی به‌کار رود. برای محاسبه پایایی بازآزمون، دو مصاحبه انتخاب شدند و پژوهشگر هر یک از آنها را در فاصله زمانی ۱۰ روز کدگذاری کرد. پایایی بازآزمون

1. Aydin & Taytak

2. Test-Retest

مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش، ۸۶ درصد بدست آمد که چون بیشتر از ۶۰ است، لذا، پایایی بازآزمون تأیید می‌شود. برای محاسبه پایایی مصاحبه به روش توافق درون موضوعی دو کدگذار (دو محقق)، از همکار پژوهشگر دیگر کمک گرفته شد؛ بدین ترتیب که پس از آموزش در خصوص روش کدگذاری، دو مصاحبه به طور همزمان توسط محقق و شخص دوم، بار دیگر کدگذاری شدند. پایایی بین کدگذاران ۸۵٪ به دست آمد و چون این مقدار از استاندارد (۸۰٪) بیشتر است، پایایی توافق درون موضوعی تأیید شد. در این پژوهش از هر دو نوع مصاحبه (ساختاریافته و ساختارنیافته) برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. به منظور انجام مصاحبه‌ها، دستورالعملی تهیه گردید. در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر گردید و تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارشات مربوط به پژوهش و نیز مقالات مستخرج منتشر نخواهد شد. متن مصاحبه‌ها به دقت پیاده‌سازی شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. همانگونه که قبلاً اشاره شد، برای تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از روش تجزیه و تحلیل تم که در پژوهش‌های کیفی کاربرد زیادی دارد، استفاده شد. سپس با مطالعه دقیق این متون، برای هر یک از تم‌های شناسایی شده مربوط به هر سوال، کدی اختصاص داده شد. زمان انجام مصاحبه برحسب مورد، به طور متوسط بین ۳۰ دقیقه تا ۶۰ دقیقه، پس از تبیین و تشریح موضوع به خبرنگار، طول کشید. شایان ذکر است که خروجی مصاحبه‌ها با نرم‌افزار میک مک^۱ تجزیه و تحلیل شدند. در این پژوهش، سوالات با استفاده از روش‌های پیش‌گفته و طبق نظرات خبرنگار پاسخ داده شده‌اند. تم‌های احصاء شده، با استفاده از نظرات ۲۱ نفر از خبرنگار واحد حسابرسی داخلی شهرداری، بدست آمد. علاوه بر روش‌ها و تکنیک‌هایی که پیش‌تر اشاره شد، از تکنیک‌های دیگری نیز برای انجام این پژوهش استفاده شده که عبارتند از: تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری^۲ و ترسیم شبکه تعاملات.

با توجه به اهداف پژوهش، دو پرسش اصلی در هر مصاحبه عبارتند از:

۱) شاخص‌های پایش اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری کدامند؟

۲) شاخص‌های پایش کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری کدامند؟

در جدول (۱) مثال‌هایی از تم‌های شناسایی شده در متن پیاده شده یک نمونه مصاحبه آمده است. این کار، برای هر یک از مصاحبه‌های دیگر نیز انجام شده و در صورت وجود بخش‌هایی دارای مضامین مشابه در متن مصاحبه‌های قبلی، از همان کدهای قبلی اختصاص یافته به عنوان نشانگر آنها استفاده گردید. سپس براساس تمامی تم‌های فرعی شناسایی شده در کل پژوهش، دسته‌بندی

1. Micmac

2. ISM

کلی‌تری انجام شد که منجر به شناسایی تم‌های اصلی (شاخص‌ها) گردید.

جدول ۱- نمونه‌ای از دسته‌بندی و احصاء تم‌ها در یک مورد مصاحبه

عنوان تم فرعی	کد تم فرعی	عنوان تم اصلی (شاخص) و نقل قول مرتبط	کد تم اصلی	کد پرسش	کد خبره
اثر بخشی	S1	میزان نقاط ضعف رفع شده در حوزه حساسی رعایت نقل و قول مرتبط: فرآیند حساسی باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا گردد که نسبت به رعایت قوانین و مقررات و استانداردها، بالاترین سطح تطبیق و همخوانی را داشته باشد.	C1	Q1	E3
		میزان نقاط ضعف رفع شده در حوزه حساسی عملیاتی نقل قول مرتبط: برای رفع ضعف‌های مطرح شده توسط حساسی عملیاتی، باید به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که بیشترین اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی را به همراه داشته باشد.	C2		
		میزان پیشنهادی حساسی رعایت بعد از اجرا نقل قول مرتبط: میزان اثربخشی و کارایی حساسی داخلی بستگی به اجرای دقیق پیشنهادی ارائه شده از حساسی رعایت دارد.	C3		
		میزان پیشنهادی حساسی عملیاتی اجرا شده نقل قول مرتبط: میزان اثر بخشی و کارایی حساسی داخلی در شهرداری، بستگی به اجرای پیشنهادی مطرح شده از سوی حساسی عملیاتی دارد.	C4		
		میزان رضایت کارکنان حساسی داخلی نقل قول مرتبط: نظام مدیریت شهری باید به گونه‌ای عمل کند که در عزل و نصب و پرداخت حقوق و مزایای کارکنان حساسی داخلی، عدالت را رعایت نماید، تا ضمن افزایش کارایی پرسنل، رضایت فردی آنان را نیز فراهم آورد.	C5		
		میزان رضایت مدیران ارشد حساسی داخلی نقل قول مرتبط: مدیریت ارشد شهری باید نسبت به گزارشات و پیشنهادات اصلاحی ارائه شده از سوی مدیران ارشد حساسی داخلی شهرداری، ترتیب اثر بدهد.	C6		
		میزان صرفه‌جویی حاصل از حساسی داخلی نقل قول مرتبط: مدیریت شهری باید طوری برنامه حساسی داخلی را اجرا کند که موجب افزایش صرفه‌جویی اقتصادی و کاهش هدر رفت منابع در شهرداری شود.	C8		
		اظهار نظر انجمن‌های حرفه‌ای نقل قول مرتبط: چنانچه انجمن‌های حرفه‌ای ارزیابی مناسبی از عملکرد واحد حساسی داخلی شهرداری داشته باشند، بر اعتبار گزارشات مربوطه افزوده خواهد شد.	C9		
		پیاده‌سازی حساسی عملیاتی نقل قول مرتبط: حساسی عملیاتی باید به گونه‌ای اجرا شود که ضمن ارزیابی اثربخشی و کارایی مناسب، پیشنهادات مناسبی نیز جهت اصلاح روند موجود ارائه دهد.	C10		
		جانمایی حساسی عملیاتی در چارت سازمانی شهرداری نقل قول مرتبط: در چارت سازمانی شهرداری جهت استقلال کامل واحد حساسی داخلی، باید این واحد مستقیماً زیر نظر شهردار باشد.	C11		

		<p>جایگاه حسابرسی داخلی در شهرداری</p> <p>نقل قول مرتبط: اهمیت وجودی حسابرسی داخلی شهرداری و ماهیت اهداف و وظایف آن ایجاب می‌کند تا حسابرسی داخلی شهرداری متناسب با چارت تشکیلاتی شهرداری زیر نظر بالاترین سطح مدیریت، یعنی شهردار انجام وظیفه نماید؛ تا با بررسی کنترل‌های داخلی، ارزیابی میزان کارایی و اثربخشی، نحوه انجام وظایف محوله واحدهای مختلف درون شهرداری و سنجش میزان رعایت ضوابط و مقررات مرتبط، مدیریت ارشد شهری را در نظارت بر انجام و اداره بهینه امور یاری رساند.</p>	C12	
		<p>میزان توجه شهردار به گزارشات حسابرسی داخلی</p> <p>نقل قول مرتبط: توجه شهردار به گزارشات و پیشنهادات واحد حسابرسی داخلی در مورد اتفاقات مالی، معاملات و دخل و خرج هر بخشی از شهرداری، موجب نمایان شدن نقص‌ها و عملکرد افراد در سطوح مختلف خواهد شد.</p>	C13	
		<p>میزان نظام‌مند کردن دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی</p> <p>نقل قول مرتبط: واحد حسابرسی داخلی باید فرآیندی طراحی و اجرا کند که خروجی آن نظام‌مند کردن دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های حسابرسی داخلی باشد.</p>	C35	
		<p>میزان مکانیزه شدن فرایند حسابرسی</p> <p>نقل قول مرتبط: واحد حسابرسی داخلی شهرداری باید از روش‌های نظام‌مند و استاندارد برای انجام عملیات حسابرسی استفاده کند.</p>	C27	
		<p>دوره‌های آموزشی برگزار شده برای حسابرسان داخلی</p> <p>نقل قول مرتبط: مدیریت واحد حسابرسی داخلی باید برنامه‌ریزی آموزشی مدون ضمن خدمت سالانه را به منظور ارتقاء دانش نظری و عملی کارکنان زیرمجموعه خود طراحی و اجرا کند.</p>	C25	
		<p>میزان توانمندی حسابرسان داخلی - سابقه کار</p> <p>نقل قول مرتبط: بین سابقه کار حسابرسان داخلی و توانمندی آنها رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد.</p>	C29	
		<p>میزان توانمندی حسابرسان داخلی - تحصیلات</p> <p>نقل قول مرتبط: بین سطح تحصیلات و توانمندی حسابرسان داخلی رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد.</p>	C30	Q2
		<p>میزان توانمندی حسابرسان داخلی - عضویت‌ها و مدارک حرفه‌ای</p> <p>نقل قول مرتبط: عضویت در انجمن‌ها و سازمان‌های حرفه‌ای موجب ارتقاء توانمندی حسابرسان داخلی می‌شود. داشتن رابطه کاری با انجمن‌های حرفه‌ای موجب افزایش کیفیت گزارش حسابرسی داخلی می‌شود.</p>	C31	
		<p>وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در مناطق</p> <p>نقل قول مرتبط: وجود نماینده/عامل حسابرسی داخلی در مناطق شهرداری موجب ارتقای سلامت فرآیندهای اداری و مالی و نیز کشف به موقع انحرافات احتمالی از استانداردها و دستورالعمل‌ها می‌شود.</p>	C38	
		<p>وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه</p> <p>نقل قول مرتبط: وجود نماینده/عامل حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه شهرداری، موجب ارتقای سلامت فرآیندهای اداری و مالی و نیز کشف به موقع انحرافات احتمالی از استانداردها و دستورالعمل‌ها می‌شود.</p>	C39	
کارایی	S2			

۴. یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی‌های فردی مصاحبه‌شوندگان در این پژوهش عبارتند از:

جدول ۲- دسته‌بندی مصاحبه‌شوندگان به تفکیک جنسیت

جنسیت	تحصیلات	تعداد	درصد
مرد	فوق لیسانس	۱۹	۰/۹۰
زن	دکتری	۲	۰/۱۰
جمع کل		۲۱	۰/۱۰۰

جدول ۳- دسته‌بندی مصاحبه‌شوندگان به تفکیک پست سازمانی

پست سازمانی	تعداد	درصد
کارشناس مسئول	۱۲	۰/۵۷
رئیس اداره	۶	۰/۲۹
معاون مدیرکل	۲	۰/۹
مدیرکل	۱	۰/۵
جمع کل	۲۱	۰/۱۰۰

جدول ۴- دسته‌بندی مصاحبه‌شوندگان به تفکیک سابقه کار در شهرداری

سابقه کار	تعداد	درصد
۶ تا ۱۰ سال	۱۰	۰/۴۸
۱۱ تا ۱۵ سال	۷	۰/۳۳
۱۶ تا ۲۱ سال	۴	۰/۱۹
جمع کل	۲۱	۰/۱۰۰

جدول ۵- دسته‌بندی مصاحبه‌شوندگان به تفکیک سابقه کار حرفه‌ای

سابقه کار	تعداد	درصد
۶ تا ۱۰ سال	۱۰	۰/۴۸
۱۱ تا ۱۵ سال	۵	۰/۲۴
۱۶ تا ۲۱ سال	۶	۰/۲۸
جمع کل	۲۱	۰/۱۰۰

۵-۱. یافته‌های مربوط به ذی‌نفعان و احصای شاخص‌های متناظر

با استفاده از پاسخ‌های ارائه شده به پرسش‌های اول و دوم، در مجموع ۳۹ شاخص مربوط به دو ذینفع

(اثر بخشی و کارایی) شناسایی شدند. فهرست شاخص های احصاء شده در جدول (۶) آمده است.

جدول ۶- شاخص های احصاء شده

کد ذینفع	ذینفع	کد شاخص	شاخص ها
S1	اثر بخشی	C1	میزان نقاط ضعف رفع شده در حوزه رعایت
		C2	میزان نقاط ضعف رفع شده در حوزه عملیاتی
		C3	میزان پیشنهاد های حسابرسی رعایت اجرا شده
		C4	میزان پیشنهاد های حسابرسی عملیاتی اجرا شده
		C5	میزان رضایت کارکنان حسابرسی داخلی
		C6	میزان رضایت مدیران ارشد حسابرسی داخلی
		C7	میزان رضایت مدیران واحدهای مورد رسیدگی
		C8	میزان صرفه جویی ایجاد شده حاصل از حسابرسی داخلی
		C9	اظهار نظر انجمن های حرفه ای
		C10	پیاده سازی حسابرسی عملیاتی
		C11	جانمایی حسابرسی عملیاتی در چارت سازمانی شهرداری
		C12	جایگاه حسابرسی داخلی در شهرداری
		C13	میزان توجه شهردار به گزارشات حسابرسی داخلی
		C14	سطح سازمانی مخاطب گزارشات حسابرسی داخلی
		C15	میزان توجه شهرداران مناطق به گزارشات حسابرسی داخلی
		C16	میزان توجه مدیران عامل سازمان ها و شرکت های تابعه به گزارشات حسابرسی داخلی
		C17	ارجاع گزارش های حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی
S2	کارایی	C18	میزان رسیدگی های انجام شده در حسابرسی رعایت
		C19	میزان رسیدگی های انجام شده در حسابرسی عملیاتی
		C20	میزان اجرای پیشنهادها در حسابرسی رعایت
		C21	میزان اجرای پیشنهادها در حسابرسی عملیاتی
		C22	میزان برگزاری جلسات قرائت گزارش
		C23	میزان نفر ساعت صرف شده برای حسابرسی رعایت
		C24	میزان نفر ساعت صرف شده برای حسابرسی عملیاتی
		C25	میزان دوره های برگزار شده آموزش برای حسابرسان داخلی
		C26	نسبت ساعات آموزشی
		C27	میزان مکاتباتی شدن فرایند حسابرسی
		C28	میزان کاهش بهای تمام شده رسیدگی ها
		C29	میزان توانمندی حسابرسان داخلی - سابقه کار
		C30	میزان توانمندی حسابرسان داخلی - تحصیلات
		C31	میزان توانمندی حسابرسان داخلی - عضویت ها و مدارک حرفه ای
		C32	میزان ارزیابی فرایند حسابرسی داخلی توسط انجمن های حرفه ای در این حوزه
		C33	میزان ارزیابی فرایندهای گزارش حسابرسی داخلی توسط انجمن های حرفه ای
		C34	میزان پایبندی حسابرسی داخلی به استانداردهای حرفه ای
		C35	میزان نظام مند کردن دستورالعمل های حسابرسی داخلی
		C36	میزان مدون بودن روش های کاری در حسابرسی داخلی
		C37	میزان پوشش حوزه های غیرمالی توسط حسابرسان داخلی
		C38	وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در مناطق
		C39	وجود نماینده عامل حسابرسی داخلی در سازمان ها و شرکت های تابعه

۲-۵. یافته‌های مربوط به مدل‌سازی و تبیین روابط بین ابعاد

شایان ذکر است که از روش مصاحبه برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است (هم برای فاز احصای شاخص‌ها و هم برای فاز توزین و مدل‌سازی). جهت تبیین روابط بین متغیرها در این پژوهش از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری استفاده شد. در این راستا، اقدامات انجام شده به شرح زیر است:

متغیرهایی که بر سیستم اثرگذار بودند، شناسایی شدند. این متغیرها در این پژوهش، مقوله‌بندی گردیده و عبارتند از: اثرگذاری و ارزش‌آفرینی در شهرداری، نفوذ و توانایی حساس‌سازی مدیران شهرداری، استانداردسازی و همگام‌سازی با دانش روز، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شهرداری و صرفه اقتصادی حسابرسی داخلی در شهرداری. در این مرحله، ماتریس خودتعاملی ایجاد شد. در این ماتریس، از نمادهایی استفاده می‌شود که دسترس‌پذیری را نشان می‌دهند. این نمادها عبارتند از:

- V: اگر متغیر i بر متغیر j تاثیر داشته باشد.
 A: اگر متغیر j بر متغیر i تاثیر داشته باشد.
 X: اگر متغیر i بر متغیر j تاثیر داشته باشد و برعکس.
 O: اگر متغیر i بر متغیر j تاثیر نداشته باشد و برعکس.

جدول ۷- ایجاد ماتریس خود تعاملی

کد	متغیر				
	F1	F2	F3C	F4	F5
F1		A	A	A	A
F2			A	A	A
F3				O	V
F4					X
F5					

به‌عنوان نمونه، عامل «استانداردسازی» بر عامل «صرفه اقتصادی» اثر دارد، ولی عامل «صرفه اقتصادی» بر عامل «استانداردسازی» بی‌اثر است. از این‌رو از علامت V استفاده شده است. همچنین عامل «صلاحیت حرفه‌ای» با عامل «صرفه اقتصادی» دارای رابطه دوطرفه بوده و به همین دلیل، این رابطه با علامت X نشان داده شده است. عامل «استانداردسازی» با عامل «صلاحیت حرفه‌ای» فاقد رابطه بوده و برای توصیف فقدان رابطه از علامت اختصاری O استفاده شده است. به منظور دستیابی به ماتریس دسترس‌پذیری اولیه، نمادهای یاد شده در گام قبل، به نمادهای (۰ و ۱) تبدیل شدند. بدین ترتیب، ماتریس در دسترس‌پذیری اولیه به دست آمد. برای تشکیل این ماتریس، از

قوانین زیر استفاده شده است:

در صورتی که در ماتریس خودتعاملی از علائم O و A استفاده شده باشد، به جای آن از عدد (۱) و در صورتی که از علائم V و X، استفاده شود، به جای آن عدد (۰) استفاده می‌شود. ماتریس بدست آمده، ماتریس دریافتی اولیه نام دارد.

جدول ۸- ماتریس در دسترس پذیری اولیه

ردیف	متغیر	F1	F2	F3	F4	F5	قدرت نفوذ
F1	اثرگذاری و ارزش آفرینی شهرداری	1	1	1	1	1	5
F2	نفوذ و توانایی حساس سازی مدیران شهرداری	1	1	1	1	1	5
F3	استانداردسازی و همگام سازی با دانش روز	1	1	1	1	0	4
F4	صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شهرداری	1	1	1	0	0	3
F5	صرفه اقتصادی حسابرسی داخلی در شهرداری	1	1	0	0	0	2
	میزان وابستگی	5	5	4	3	2	

داده‌های مندرج در جدول (۸) نشان می‌دهد که پرنفوذترین عامل، «اثرگذاری و ارزش آفرینی شهرداری» و کم نفوذترین عامل «صرفه اقتصادی حسابرسی داخلی در شهرداری» است. همچنین بیشترین وابستگی را عوامل «اثرگذاری و ارزش آفرینی شهرداری» و «نفوذ و توانایی حساس سازی مدیران شهرداری» داشته و عوامل «صرفه اقتصادی حسابرسی داخلی در شهرداری»، «صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شهرداری» دارای وابستگی کمتری هستند. پس از دستیابی به ماتریس در دسترس پذیری اولیه، با در نظر گرفتن انتقال پذیری در روابط به دست آمده، ماتریس در دسترس پذیری نهایی به دست آمد. دسترس پذیری به این معناست که اگر متغیر A بر متغیر B و متغیر B بر متغیر C تأثیر داشته باشد، می‌توان نتیجه گرفت که A بر C تأثیر دارد. این ماتریس، میزان وابستگی و قدرت نفوذ هر یک از عامل‌ها را نشان می‌دهد. قدرت نفوذ، از جمع اعداد در هر ردیف و میزان وابستگی، از جمع اعداد در هر ستون به دست آمده است.

جدول ۹- ماتریس در دسترس پذیری نهایی (مربوط به سطح یک)

ردیف	متغیر	ورودی	خروجی	مشترک	سطح
F1	اثرگذاری و ارزش آفرینی شهرداری	1.2.3.4.5	1.2	1.2	
F2	نفوذ و توانایی حساس سازی مدیران شهرداری	1.2.3	1.2	1.2	
F3	استانداردسازی و همگام سازی با دانش روز	3	1.3.4.5	3	
F4	صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شهرداری	4	1.4.5	4	
F5	صرفه اقتصادی حسابرسی داخلی در شهرداری	2.5	1.2.5	2.5	1

در این مرحله، با استفاده از ماتریس دسترس‌پذیری نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر عامل به دست می‌آید. مجموعه خروجی برای هر عامل، در بردارنده خود عامل و عامل‌هایی است که بر آنها تأثیر دارد و مجموعه ورودی برای هر عامل نیز در بردارنده خود عامل و عامل‌های تأثیرپذیر از آنهاست. پس از تعیین مجموعه خروجی و ورودی و اشتراک بین دو مجموعه، خروجی و ورودی برای هر مانع تعیین می‌شود و از طریق مجموعه مشترک برای هر مانع به دست می‌آید. عامل‌هایی که مجموعه خروجی و مشترک آن‌ها کاملاً هماهنگ بوده و دارای کمترین قدرت نفوذ باشند، در بالاترین سطح از سلسله مراتب ساختاری تفسیری قرار می‌گیرند. هنگامی که در اولین تکرار، عامل‌های بالاترین سطح مشخص شدند، باید از میان عامل‌ها حذف شوند. این عمل تا زمانی که سطح تمامی عامل‌ها مشخص شود، ادامه پیدا می‌کند.

جدول ۱۰- ماتریس در دسترس‌پذیری نهایی (سطح دو)

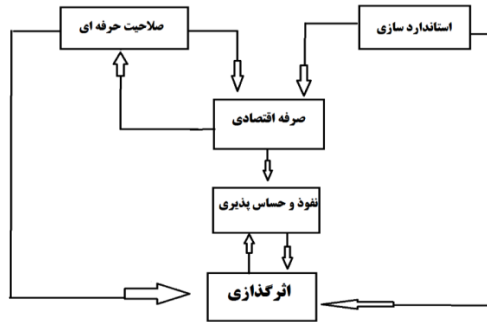
ردیف	متغیر	ورودی	خروجی	مشترک	سطح
F1	اثرگذاری و ارزش‌آفرینی شهرداری	1.2.3.4	1.2	1.2	
F2	نفوذ و توانایی حساس‌سازی مدیران شهرداری	1.2.3	1.2	1.2	
F3	استانداردسازی و همگام‌سازی با دانش روز	3	1.2.3.4	3	4
F4	صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شهرداری	4	1.4	4	3

بعد از قرار دادن عامل صرفه اقتصادی، سایر عوامل مجدداً سطح‌بندی شدند. در ماتریس در دسترس‌پذیری نهایی سطح دو نیز عامل‌های اثرگذاری، نفوذ و حساس‌سازی و استانداردسازی و صلاحیت حرفه‌ای در سطح دو قرار گرفتند و نهایتاً در ماتریس در دسترس‌پذیری نهایی سطح سه، تنها عامل اثرگذاری و حساس‌سازی باقی ماند که در سطح سوم قرار گرفت.

جدول ۱۱- ماتریس در دسترس‌پذیری نهایی (سطح سه)

ردیف	متغیر	ورودی	خروجی	مشترک	سطح
F1	اثرگذاری و ارزش‌آفرینی شهرداری	1.2.3.4	1.2	1.2	3
F2	نفوذ و توانایی حساس‌سازی مدیران شهرداری	1.2.3	1.2	1.2	3

پس از مشخص شدن سطوح هر یک از عوامل و نیز با در نظر گرفتن ماتریس در دسترس‌پذیری نهایی، مدل ساختاری تفسیری ترسیم شده است. مدل نهایی در شکل (۱) آمده است. این مدل از سه سطح تشکیل شده است؛ سطح اول «صرفه اقتصادی» است، سطح دوم شامل «استانداردسازی»، و «صلاحیت حرفه‌ای» است، و سطح سه، «اثرگذاری و نفوذ و توانایی» می‌باشد. عامل‌هایی که در سطوح بالای سلسله مراتب قرار گرفته‌اند، تأثیرگذاری کمتری دارند.



نمودار ۱- نمودار ساختاری- تفسیری پژوهش و تبیین روابط بین متغیرها

عوامل استانداردسازی و صلاحیت حرفه‌ای در مدل فوق، اثرگذاری کمتری دارد. در مقابل، عواملی که در سطوح پایین سلسله مراتب قرار دارند، مانند اثرگذاری و حساس‌سازی، در مقایسه با سایر عوامل، اثرگذاری بیشتری دارند. پس از ترسیم مدل ساختاری- تفسیری در واحد حسابرسی داخلی، با به‌کارگیری مدل، جدول ماتریس نفوذ- وابستگی ایجاد شد. با توجه به اینکه مدل ISM از مدل‌های شناخته شده در تبیین روابط علت و معلولی بین متغیرها است، و با توجه به اینکه در این پژوهش و به‌طور کلی پژوهش‌های کیفی، روایی با استفاده از نظر خبرگی استخراج می‌گردد (پرتکل خبرگی)، بر همین اساس، روایی (اعتبار مدل) مورد تایید قرار گرفته است.

۶. محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های پژوهش که عمدتاً معطوف به مرحله گردآوری اطلاعات است، به شرح زیر می‌باشد:

✦ از آنجایی که مشارکت‌کنندگان در این پژوهش خبرگان حسابرسی داخلی شهرداری بوده‌اند، تلاش شد تا زمینه انجام مصاحبه با تمامی عوامل حسابرسی داخلی شهرداری فراهم آید. لیکن به‌علت مشغله کاری کارکنان حسابرسی داخلی و محدودیت زمانی پژوهشگر، این کار مقدور نبود، لذا به عنوان نمونه با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی، مصاحبه‌ها با ۲۱ نفر از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی شهرداری انجام گرفت.

✦ به دلیل محدودیت زمانی پژوهش، امکان انجام مصاحبه با خبرگان و کادر واحد حسابرسی داخلی شهرداری در سایر کلان‌شهرها فراهم نبود.

✦ در پژوهش حاضر تلاش شد تا الگویی ارائه شود که قابلیت پیاده‌سازی در تمام کلان‌شهرهای ایران را داشته باشد. از این‌رو، اگر به‌عنوان مثال اقدام به طراحی الگویی صرفاً برای شهر مشهد و یا فقط برای شهر اصفهان گردد، ممکن است نتایج پژوهش متفاوت باشد.

۷. پیشنهادها

۱-۷. پیشنهادهای کاربردی

با توجه به یافته‌های این پژوهش، پیشنهادهایی به شرح ذیل برای استفاده مسئولین و دست‌اندرکاران ذی‌ربط ارائه می‌گردد:

♦ پیشنهاد می‌شود مسئولین واحد حسابرسی داخلی شهرداری، فرآیندی را در رسیدگی‌ها تعریف نمایند که نسبت رعایت قوانین و مقررات و استانداردها، بالاترین سطح تطبیق و همخوانی را داشته باشد.

♦ به مدیریت شهری در کلان‌شهرها پیشنهاد می‌شود برای رفع ضعف‌های مطرح شده از سوی اداره حسابرسی عملیاتی، کار به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود که بیشترین اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی را به همراه داشته باشد.

♦ با توجه به اینکه میزان اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی به اجرای دقیق پیشنهادهای اداره حسابرسی عملیاتی بستگی دارد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیریت شهری بیشترین تمرکز را معطوف به هماهنگی کامل سایر دستگاه‌های خدمت‌رسان در شهرداری با اداره حسابرسی عملیاتی کند.

♦ برای رضایت‌مندی کارکنان واحد حسابرسی داخلی، پیشنهاد می‌شود در این حوزه، به‌گونه‌ای در انتصابات و پرداخت حقوق و مزایا عمل شود، که عدالت اداری حداکثری، در این زمینه اعمال گردد.

♦ مدیران ارشد شهرداری کلان‌شهرها باید در جهت اصلاح رویه‌ها، کاهش هدررفت منابع، حداکثر نمودن اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی، به پیشنهادات مدیران ارشد حسابرسی توجه کافی داشته و ترتیب اثر دهند.

♦ برای افزایش اعتبار گزارشات واحد حسابرسی داخلی شهرداری، پیشنهاد می‌شود انجمن‌های حرفه‌ای و تخصصی، نظارت دوره‌ای بر این واحد داشته باشند.

♦ با توجه به محوری بودن نقش واحد حسابرسی داخلی شهرداری و عمق راهبردی اهداف و وظایف محوله آن، پیشنهاد می‌گردد برای حداکثر نمودن کارایی و اثربخش کردن رسیدگی‌ها و نیز بهینه نمودن سنجش رعایت ضوابط و مقررات، در چارت سازمانی شهرداری، این واحد زیر نظر مستقیم بالاترین سطح مدیریت شهری در کلان‌شهرها قرار گیرد.

♦ در واحد حسابرسی داخلی شهرداری، فرایندها باید به‌گونه‌ای طراحی و اجرا شوند که خروجی آن منجر به مکانیزه شدن رویه‌ها و نظام‌مند کردن دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی گردد.

♦ پیشنهاد می‌گردد، در جهت ارتقاء دانش نظری و عملی کارکنان زیرمجموعه واحد حسابرسی

داخلی شهرداری، برنامه آموزشی مدون ضمن خدمت، در طول سال طراحی و اجرا گردد، تا نتایج عملی آن موجب ارتقاء و اعتبار گزارشات واحد مذکور و افزایش کارایی و اثربخشی آن شود.

✦ به منظور افزایش توانمندی حسابرسان داخلی شهرداری، پیشنهاد می‌شود که مدیریت شهری با اعمال روش‌های تشویقی، کارکنان این واحد را به افزایش سطح تحصیلات و عضویت فعال در انجمن‌های حرفه‌ای ترغیب نماید.

✦ در جهت افزایش سلامت اداری و کشف به‌موقع انحرافات احتمالی از استانداردها و دستورالعمل‌ها، پیشنهاد می‌شود اتاق نمایندگی واحد حسابرسی داخلی در مناطق مختلف شهرداری کلان‌شهرها و سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه شهرداری تشکیل شود.

۲-۷. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر جهت بهره‌برداری مسئولین و دست‌اندرکاران ذی‌ربط ارائه می‌گردد:

۱) در این پژوهش شاخص‌های اصلی پایش اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی در شهرداری احصاء، و شناسایی شد. در این راستا، پیشنهاد می‌گردد شورای اسلامی کلان‌شهرها با بررسی میدانی در فواصل زمانی مشخص، نسبت به روزآمدسازی و شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، پژوهش‌های مشابهی در این زمینه انجام دهند.

۲) انجام مشابه پژوهش حاضر در شهرداری‌های سایر کلان‌شهرهای ایران و مقایسه نتایج بدست آمده با نتایج این پژوهش.

۳) انجام پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر کیفیت حسابرسی داخلی، به منظور سنجش عوامل فردی حسابرسان داخلی بر اثربخشی و کارایی حسابرسی».

۴) انجام همین عنوان پژوهش با روش تحقیق کمی در جامعه آماری با نمونه‌های بزرگ‌تر و مقایسه نتایج بدست آمده با پژوهش حاضر.

۵) استفاده از روش‌هایی مانند تحلیل سلسله مراتبی، تحلیل پوششی داده‌ها یا تاپسیس برای رتبه‌بندی شاخص‌های احصاء شده.

۶) امتیازدهی الگوی طراحی شده و بکارگیری الگو برای ارزیابی عملکرد دوره‌ای واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ حسن بیگی، وحید؛ غواصی کنار، محمد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. *دانش حسابداری مالی*، ۵(۳)، ص ۴۵-۶۸.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ محمدرضاخانی، وحید (۱۴۰۲). ارائه الگویی برای استقرار حسابداری داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۷)، ص ۱-۳۵.
- برخوردار، کتابون و همکاران (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی و ارزیابی نقش حسابداری داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۱(۲).
- بیگلر، کیومرث؛ سلیمان‌پور، صدیقه (۱۴۰۱). حسابداری داخلی: اهمیت و کارایی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۵(۵۷).
- تاجیک جلایری، مجید؛ رضانی، جواد؛ کامیابی، یحیی (۱۴۰۱). تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابداری داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۴(۵۳)، ص ۷۷-۱۰۲.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید (۱۳۹۸). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابداری. *حسابدار رسمی*، شماره ۱.
- دشتی، حسین (۱۳۹۵). بررسی تأثیر حسابداری عملیاتی بر حسابداری گزارشگری مالی. در: تهران: ششمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، و سومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز.
- رجبی، علی‌اکبر (۱۴۰۱). مدل سنجش عملکرد نظام حسابداری داخلی. *مطالعات حسابداری و حسابداری*، ۱۱(۴۴)، ص ۱۳۱-۱۵۲.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۶(۲۴)، ص ۵۷-۷۸.
- زیوری کامران، محمدجعفر؛ فخاری، حسین (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابداری داخلی اثربخش از منظر ذینفعان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۴)، ص ۸۱-۱۱۱.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ طاهری، ماندانا (۱۳۹۷). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابداری داخلی: مدل تحلیل شبکه. *دانش حسابداری*، ۱۸(۷۱).
- صفی‌پور افشار، مجتبی؛ سلطانی‌نژاد، احمدصادق؛ سلطانی‌نژاد، ابراهیم (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیر حسابداری بر اثربخشی حسابداری داخلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۳۰(۲)، ص ۲۹۱-۳۱۳.
- محسنی‌نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۲(۴)، ص ۱۹-۳۸.
- مرادی، بابک؛ بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۷(۲۸)، ص ۱۰۷-۱۲۲.
- متی، وحید؛ زمان، الهه (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳۴)، ص ۲۶۹-۲۴۷.
- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ متی، وحید (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴(۵۵)، ص ۳۱-۷۰.
- نیکبخت، محمدرضا؛ قدس حسن‌آباد، مریم (۱۳۹۷). عملکرد حسابداری داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابداری داخلی. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۷(۲۸)، ص ۱۸۷-۲۰۰.

- وحیدی الیزی، ابراهیم؛ گرامی مقدم، مرضیه (۱۳۹۵). ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳۱)، ص ۸۶-۹۹.
- ولیزاده لاریجانی، اعظم؛ خدایی، مونا (۱۴۰۰). اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۲)، ص ۱-۲۲.
- Abbott, L.J., Daugherty, B. Parker, S. & Peters, G.F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence, *Journal of Accounting Research*, No. 5, p. 3-40.
- Abdelrahim, A. & Al-Malkawi, H.A.N. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3).
- Anchaya, S. (2007). *The relationships between efficiency in internal audit performance and operational outcomes of listed companies in Stock Exchange of Thailand*. Master's Thesis. Faculty of Accountancy and Management. Mahasarakham University, Thailand.
- Aydın, M. & Taytak, M. (2020). Efficiency in Internal Auditing: A Study of Turkish Public Administration. *Sosyoekonomi*, 28(45), p. 207-224.
- Azzali, S. & Tatiana, M. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, No.13, p. 54-238.
- Badara, M.S. & Saidin, S.Z. (2014). Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective. *Middle-East Journal of Scientific Research*, No.19, p.71-460.
- Baicu, A.D. (2020). Analysis of Internal Audit Efficiency by Using the Data Development Analysis (DEA) Method and Linear Regression. *EIRP Proceedings*, 15(1).
- Bakri, A.A. (2024). Literature Review: How Competency, Auditor Professionalism, and Integrity Influence Internal Audit Quality. *Accounting Studies and Tax Journal*, 1(1), p. 31-37.
- Bame-Aldred, C.W. & Brandon, D.M., Messier, W.F., Rittenberg, L.E. & Stefaniak, C.M. (2012). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, No. 32, p. 86- 251.
- Bouthach, I. & Taouab, O. (2023). Study of factors affecting the internal audit effectiveness in public administration. *African Scientific Journal*, 3(17).
- Chang, H., Guo, Y. & Lai Lan Mo, Ph. (2019). Market Competition, Audit Fee Stickiness, and Audit Quality: Evidence from China. *Journal of Practice*, 38(2), p. 79-99.
- Cohen, A. & Gabriel, S. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, No. 20, p. 296-307.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present method. *Managerial Auditing Journal*, No.16, p. 50-443.
- Durdu, A., Çinar, I. & Canay, Ö. (2023). Utilization of Information Systems to Enhance the Efficiency of Internal Audit Activity Management and Audit Testing Processes. *Management Information Systems*, 3(1), p. 310-320.
- Erasmus, L. & Philna, C. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, No. 33, p. 90-114.
- Gamayuni, R.R. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of

- Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), p. 46-58.
- Handoyo, S. (2024). Mapping the landscape of internal auditing effectiveness study: a bibliometric approach. *Cogent Business & Management*, 11(1).
- Khanam, Z. (2024). Effectiveness of internal auditing from the lens of internal audit factors: empirical findings from the banking sector of Bangladesh. *Journal of Financial Crime*, 1(1).
- Lenz, R. & Ulrich, H. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, No. 30, p. 5–33.
- Mahyoro, A.K. & Kasoga, P.S. (2021). Attributes of the internal audit function and effectiveness of internal audit services: Evidence from local government authorities in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, No. 36, p. 999–1023
- Messier, W.F., Reynolds, C.A. & Simon, D.A. (2011). Wood The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review*, 86(6), p. 2131–2154.
- Nagumanova, R.V., Sabirova, A.I. & Titova, N.G. (2018). Efficiency of an internal audit of companies' business processes. *Amazonia Investiga*, 7(17), p. 306-318.
- Nasution, H.J. & Napitupulu, I.H. (2024). The effectiveness of internal audit in improving good university governance at the university of north sumatera. *Kajian Akuntansi*, 25(1), p. 45-55.
- Nighia, D. & Nguyen, H. (2022). Knowledge management model for internal auditing. *European Conference on Knowledge Management*, 23(2), p. 768–776.
- Usman, R., Rohman, A. & Ratmono, D. (2023). The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions. *Cogent Business & Management*, 10(1).
- Pelser, T., Mensah, O.A. & Ngwenya, B. (2020). Investigating the impact of antecedents of internal audit function effectiveness at a private university in Ghana. *Acta Commercii*, 20(1), p. 1-11.
- Prawitt, D.F.N.Y. & Sharp, D.A. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4).
- Rupšys, R. & Vytautas, B. (2007). Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence. *Engineering Economics*, No. 55, p. 9-15.
- Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management*, No.4, p. 275-284.
- Ta, T.T. & Doan, T.N. (2017). Factors affecting internal audit effectiveness: empirical evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, 10(2).