



Journal Website

Article history:

Received 10 September 2024

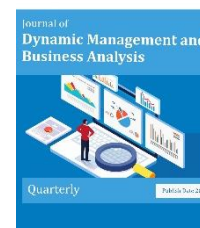
Revised 5 October 2024

Accepted 16 November 2024

Published online 15 March 2025

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 3, Issue 4, pp 247-263



E-ISSN: 3041-8933

Indicators of Effective Internal Auditing in the Iranian Public Sector and Their Impact on Good Governance: A Grounded Theory Approach

Ali Nikpour¹, Mahmoud Lari Dashtbayaz^{2*}, Habibollah Nakhaei³

1. PhD Student, Department of Accounting, Qaenat Branch, Islamic Azad University, Qaenat, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Ferdowsi University, Mashhad, Iran (Corresponding Author).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran.

* Corresponding author email address: m.lari@um.ac.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Nikpour, A., Lari Dashtbayaz, M., Nakhaei, H. (2024). Indicators of Effective Internal Auditing in the Iranian Public Sector and Their Impact on Good Governance: A Grounded Theory Approach. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(4), 247-263.

<https://doi.org/10.22034/dmbaj.2025.2045121.1182>



© 2024 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: The objective of this study is to analyze the indicators of effective internal auditing in Iran's public sector and examine their impact on good governance using a grounded theory approach.

Methodology: This qualitative study was conducted using the grounded theory methodology. Data were collected via a structured questionnaire distributed to four groups of professionals: university financial experts, auditors at the Supreme Audit Court, treasurers and experts from the Ministry of Economic Affairs and Finance, and members of the internal audit profession. Multiple regression analysis was employed to assess the relationship between internal audit effectiveness and five key indicators. A qualitative modeling framework was also used to identify causal conditions, intervening factors, contextual elements, strategies, and consequences related to internal audit performance.

Findings: The findings indicate that internal audit effectiveness in Iran's public sector is influenced by five critical indicators: advisory mechanisms and processes, internal control evaluation, audit-reporting communication, accountability and financial reporting, and assurance of processes and operations. These indicators were integrated into a comprehensive model that can guide policy-making and improve internal audit performance in the public sector.

Conclusion: Effective internal auditing is recognized as a crucial pillar for improving governance quality in the public sector. Identifying and reinforcing key indicators can significantly enhance transparency, accountability, and the efficiency of governmental institutions.

Keywords: Audit indicators, internal auditing, Iranian public sector, grounded theory, good governance.

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Internal auditing plays a pivotal role in public sector governance by promoting transparency, preventing fraud, and enhancing operational efficiency (Msindwana & Ngwakwe, 2022). A strong internal audit function not only safeguards public funds but also bolsters citizens' trust in government institutions (Aghaei Ghaleche, 2023; Raeisi et al., 2024; Zivari Kamran & Fakhari, 2019). Despite its importance, there is a lack of a systematic framework for evaluating the effectiveness of internal auditing in relation to good governance. Current literature focuses on various models and standards to assess internal audit performance, with increasing emphasis on governance-enhancing capabilities (Rostami et al., 2019; Yazdan Panah & Ahmadi Mousavi, 2023). However, studies addressing the multidimensional factors influencing effective auditing in the context of public sector governance remain sparse (Pour Saeed & Mohammadipour, 2019). To address this gap, this study utilizes the grounded theory approach to explore the key indicators of internal audit effectiveness and their impact on the quality of governance in Iran's public sector.

Grounded theory, developed by Glaser and Strauss in 1967, is a data-driven, inductive research methodology aimed at generating theory directly from empirical data (Deering & Williams, 2023). It emerged as a response to positivist approaches and prioritizes critical over instrumental rationality (Rochmah et al., 2020). This methodology is particularly valuable in exploring understudied or complex phenomena, such as internal audit governance structures in the public sector. Prior research highlights factors such as auditor independence, organizational culture, and control frameworks as determinants of audit performance (Alqudah et al., 2019; Asadzadeh & Nikbakht, 2024; Mashayekhi & Yazdani, 2019). However, there is still a pressing need to contextualize these factors within a comprehensive and localized model. This study addresses that need by examining expert perspectives on internal audit performance and its influence on governance indicators. By generating a grounded theoretical model based on data from Iranian institutions, this research contributes to the theoretical development and practical implementation of effective auditing mechanisms.

Methodology

This qualitative study was conducted using a grounded theory approach to explore the relationship between internal audit effectiveness and good governance in Iran's public sector. Semi-structured interviews were conducted with experts selected via purposive and snowball sampling, ensuring representation from four groups: university financial professionals, auditors from the Supreme Audit Court, officials from the Ministry of Economic Affairs and Finance, and professional auditors from audit associations. Data collection continued until theoretical saturation was achieved, which occurred after 16 interviews. The responses were transcribed and analyzed using Strauss and Corbin's coding method: open coding, axial coding, and selective coding.

In addition to interviews, a structured questionnaire was developed to validate the model with a broader audience. The sample included 193 respondents from across the four target groups. The data were analyzed using SPSS, specifically the t-test, to evaluate five hypotheses linking internal audit indicators to good governance outcomes. The study also constructed a grounded theoretical model identifying causal

conditions, contextual and intervening factors, strategies, and consequences related to internal audit effectiveness.

Findings

The analysis revealed five core indicators that significantly influence the effectiveness of internal auditing in the Iranian public sector: (1) advisory mechanisms and processes, (2) evaluation of internal controls, (3) audit-reporting communication, (4) accountability and financial reporting, and (5) assurance of processes and operations. These indicators were categorized into 14 components through selective coding.

The t-tests validated all five hypotheses, indicating a strong, statistically significant relationship between internal audit indicators and governance outcomes. For example, the first hypothesis regarding advisory mechanisms and effective relationships with audit committees was strongly supported, with a mean score above the expected threshold. The second hypothesis, linking internal control evaluation and risk management with improved governance, also demonstrated statistical significance. Similarly, the third, fourth, and fifth hypotheses—focusing on infrastructure development, financial reporting, and compliance assurance—were all supported by significant t-values, confirming their positive influence on governance indicators.

Additionally, the model identified causal conditions (e.g., professional independence of auditors), contextual conditions (e.g., regulatory environment and institutional quality), and intervening variables (e.g., auditor expertise and political neutrality) that influence audit effectiveness. Strategic recommendations included revising budget structures, leveraging information technology, strengthening legal engagement, and promoting citizen oversight. The model concluded that comprehensive reforms in internal auditing can lead to improvements in public transparency, accountability, and operational effectiveness.

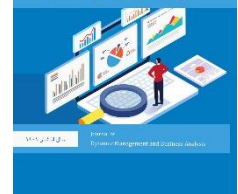
Discussion and Conclusion

The results of this study underscore the integral role of effective internal auditing in enhancing good governance within the public sector. By identifying and validating five key indicators, the research offers a robust model that public institutions can utilize to evaluate and strengthen their internal audit systems. Advisory processes, internal control evaluations, and communication of audit results contribute significantly to improving transparency and reducing corruption risks. These processes ensure that public organizations are not only compliant with regulations but also accountable to citizens and stakeholders.

The strategic recommendations derived from the grounded theory model emphasize the need for systemic reforms, including performance-based budgeting, modernization of public accounting standards, and the adoption of advanced audit technologies. Moreover, enhancing auditor independence and professional training are critical to fostering a governance culture rooted in integrity and efficiency. The participatory approach involving experts from multiple domains ensured the relevance and applicability of the model to diverse public institutions.

Overall, this study advances the discourse on internal audit governance by offering empirical insights and a grounded theoretical framework that align with international governance standards.

Implementing these findings can significantly contribute to policy-making processes aimed at institutional reform and public sector improvement. As countries strive to meet global expectations for transparency and accountability, the internal audit function must evolve as a cornerstone of effective governance.



شاخص‌های اثر بخش حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران و تاثیر آن‌ها بر حکمرانی خوب با رویکرد داده بنیاد

علی نیک پور^۱، محمود لاری دشت بیاض^۲، حبیب الله نخعی^۳

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قائنات، دانشگاه آزاد اسلامی، قائنات، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

*ایمیل نویسنده مسئول: m.lari@um.ac.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی/اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

نیک پور ع، لاری دشت بیاض م، نخعی ح (۱۴۰۳). شاخص‌های اثر بخش حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران و تاثیر آن‌ها بر حکمرانی خوب با رویکرد داده بنیاد. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۳(۴)، ۲۶۳-۲۴۷.



© ۱۴۰۳ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: هدف این مقاله تحلیل شاخص‌های اثربخش حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران و بررسی تأثیر آن‌ها بر حکمرانی خوب با استفاده از رویکرد داده بنیاد است. **روش‌شناسی:** این پژوهش با رویکرد کیفی و بهره‌گیری از روش نظریه داده بنیاد انجام شده است. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید که به چهار گروه از متخصصان شامل کارشناسان امور مالی دانشگاه‌ها، حسابرسان سازمان حسابرسی، ذی‌حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی، و اعضای حرفه‌ای حسابرسی مستقل ارائه شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل رگرسیون چندگانه انجام شد تا رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و پنج شاخص کلیدی سنجیده شود. همچنین از چارچوب مدل‌سازی کیفی برای تبیین شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدهای اثر بخشی حسابرسی داخلی استفاده شد. **یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان دادند که اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران تحت تأثیر پنج شاخص کلیدی قرار دارد: سازوکارها و فرآیندهای مشاوره‌ای، ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارتباط گزارشگری و حسابرسی داخلی، مسئولیت‌پذیری و گزارشگری مالی، و اطمینان بخشی به فرآیندها و عملیات. این شاخص‌ها به صورت یک مدل یکپارچه برای ارتقای کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران استخراج شدند که می‌تواند به عنوان الگویی کاربردی برای سیاست‌گذاری مورد استفاده قرار گیرد. **نتیجه‌گیری:** حسابرسی داخلی اثربخش به عنوان یکی از ارکان مهم بهبود کیفیت حکمرانی در بخش عمومی شناخته می‌شود و شناسایی و تقویت شاخص‌های کلیدی آن می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارآمدی نهادهای دولتی ایفا کند. **کلیدواژه‌گان:** شاخص‌های حسابرسی، حسابرسی داخلی، بخش عمومی ایران، نظریه داده بنیاد، حکمرانی خوب.

مقدمه

مدیریت و کاهش ریسک برخی از مزایای کلیدی یک عملکرد حسابرسی داخلی موثر در بخش دولتی است. حسابرسی داخلی نقش مهمی در حفاظت از بودجه عمومی، شناسایی و پیشگیری از تقلب و خطا و افزایش کارایی عملیاتی ایفا می‌کند (Msindwana & Ngwakwe, 2022). همچنین به ارتقای حکمرانی خوب، پاسخگویی و اعتماد شهروندان به نهادهای دولتی کمک می‌کند (Aghaei Ghaleche, 2023; Raeisi et al., 2024; Zivari Kamran & Fakhari, 2019). با این حال، برای اینکه حسابرسی داخلی مؤثر باشد، باید قابلیت‌ها، عملکردها و فعالیت‌های لازم را داشته باشد.

استانداردها و مدل‌های مختلفی برای اثربخشی حسابرسی داخلی توسط سازمان‌های بین‌المللی و محققان بخش خصوصی ایجاد شده است. در بخش دولتی، تمرکز بر طراحی مدلی برای قابلیت حسابرسی داخلی برای ارتقای شاخص‌های حاکمیتی و ترویج حکمرانی خوب بوده است. مدل حسابرسی برای سازمان‌های دولتی راهنمایی می‌کند تا شیوه‌های حسابرسی داخلی مؤثر را اجرا کنند (Rostami et al., 2019; Yazdan Panah & Ahmadi Mousavi, 2023). تحقیق در مورد حسابرسی داخلی در بخش دولتی با هدف ارزیابی فعالیت‌ها در سطوح مختلف و شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی آن انجام می‌شود.

علیرغم اهمیت حسابرسی داخلی در بخش دولتی، فقدان مطالعات سیستماتیک در مورد ابعاد مؤثر حسابرسی داخلی از نظر حکمرانی خوب وجود دارد. دانش تجربی در این زمینه پراکنده است و نیاز به یک چارچوب جامع برای درک عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش دولتی وجود دارد (Pour Saeed & Mohammadipour, 2019).

به طور کلی، حسابرسی داخلی برای ارتقای حکمرانی خوب، پاسخگویی و کارایی عملیاتی در بخش عمومی ضروری است (Asadzadeh & Nikbakht, 2024). کنترل‌های داخلی کافی، کنترل‌های مالی و مدیریت ریسک برای مؤسسات عمومی برای عملکرد مؤثر و جلب اعتماد شهروندان ضروری است (Al-Faryan, 2024). با تقویت عملکرد حسابرسی داخلی و اجرای بهترین شیوه‌ها، سازمان‌های دولتی می‌توانند از شفافیت، یکپارچگی و فرآیندهای تصمیم‌گیری موثر اطمینان حاصل کنند (Zivari Kamran & Fakhari, 2019).

نظریه پردازی داده بنیاد، همچنین به عنوان نظریه زمینه‌ای شناخته می‌شود، یک روش تحقیق استقرایی و تفسیری است که در سال ۱۹۶۷ توسط باری گلاسر و آنسلم اشتراوس توسعه یافت (Deering & Williams, 2023). این روش در دوران انتقاد پوزیتیویستی ظهور کرد و بر عقلانیت انتقادی بر عقلانیت ابزاری تأکید داشت (Rochmah et al., 2020). نظریه پایگاه داده به محققان در رشته‌های مختلف اجازه می‌دهد تا نظریه‌ها و اظهارات خود را به جای تکیه بر نظریه‌های موجود، بر اساس داده‌های واقعی توسعه دهند. این ابزار ارزشمندی برای کسب دانش در زمینه‌های موضوعی ناشناخته است.

مروری بر ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که مطالعات مختلفی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی و نقش آن در بهبود حکمرانی پرداخته‌اند. در همین راستا، القوده و همکاران (۲۰۱۹) با مطالعه‌ای در اردن، توانمندسازی مدیران ارشد و استقلال حسابرسی را از عوامل کلیدی اثربخشی معرفی نمودند (Alqudah et al., 2019). اسدزاده و همکاران (۲۰۲۴) نقش برنامه جامع حسابرسی و ساختار حاکمیت شرکتی را در تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی بررسی کرده‌اند (Asadzadeh & Nikbakht, 2024). زیوری و همکاران (۲۰۱۹) تأکید کردند که با افزایش انتظارات ذی‌نفعان، شناسایی ابزارهای ارزیابی عملکرد حسابرسی اهمیت بیشتری یافته است (Zivari Kamran & Fakhari, 2019). رستمی و همکاران (۲۰۱۹) با تمرکز بر شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، ضرورت توجه به عوامل محیطی و سیاست‌گذاری‌های کلان را مطرح کردند (Rostami et al., 2019). مشایخی و همکاران (۲۰۱۹) نیز با شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی

داخلی، الگویی تلفیقی از خدمات، فرهنگ سازمانی و روش‌های حرفه‌ای ارائه دادند (Mashayekhi & Yazdanian, 2019). پورسعید و محمدی‌پور (۲۰۱۹) با بررسی امکان استقرار نظام حسابرسی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی، عوامل انسانی، ساختاری و فنی را تعیین‌کننده اصلی معرفی کردند (Pour Saeed & Mohammadipour, 2019). در نهایت، نیکبخت و همکاران (۲۰۱۷) با استفاده از روش نظریه داده بنیاد، مدل جامعی برای کیفیت حسابرسی داخلی طراحی کردند که با استخراج مفاهیم و مقوله‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق، به شناخت دقیق‌تری از ساختار این نظام در ایران پرداختند (Nikbakht et al., 2017).

هدف این تحقیق بررسی نقش حسابرسان داخلی در ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب در بخش دولتی با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد است، زیرا هیچ مطالعه قبلی این جنبه را بررسی نکرده است. این مطالعه با تحلیل وضعیت فعلی حسابرسان داخلی و جمع‌آوری نظرات کارشناسان، مدل نظارتی بهینه را برای تقویت حکمرانی خوب در بخش دولتی تعیین می‌کند. ایجاد یک سیستم حکمرانی خوب برای ایجاد اعتماد عمومی و بهبود رفاه جامعه بسیار مهم است. این تحقیق بر تعیین اهداف، تعریف اهداف استراتژیک، و توسعه دستورالعمل‌ها و رویه‌ها برای حسابرسان داخلی برای کمک به بهبود شاخص‌های حکمرانی خوب در بخش عمومی متمرکز خواهد بود.

روش پژوهش

با توجه به ماهیت غیر کمی حکمرانی خوب، این تحقیق از نوع پژوهش کیفی می‌باشد. به منظور بررسی قوانین و مقررات مربوط به حسابرسی داخلی جهت تعیین شاخص‌های حکمرانی خوب در بخش عمومی و برای دستیابی به الگوی بهینه سیستم نظارت حسابرسی داخلی با هدف ارتقای برخی شاخص‌های حکمرانی خوب در بخش عمومی از تکنیک نظریه پردازی داده بنیاد و مصاحبه ساختار نیافته با خبرگان استفاده شده است. نظریه پردازی داده بنیاد، رویکردی پژوهشی است که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود (Deering & Williams, 2023).

دستیابی به هدف در این مقاله، با پاسخ به سوال "عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی در ارتقای حکمرانی خوب چیست؟" میسر می‌گردد.

پرسش فوق با شرکت تعدادی از نفرات خبره به شیوه هدفمند و روش گلوله برفی از صاحب‌نظران حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انتخاب و داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته جمع‌آوری می‌گردد، ذکر این نکته الزامی است که در این پژوهش فرایند مصاحبه تا جایی ادامه می‌یابد که در رابطه با شاخص‌های استخراج شده اجماع نظر کلی به دست بیاید. پس از آن، داده‌های جمع‌آوری شده براساس روش کدگذاری اشتراوس و کوربین تحلیل می‌شود.

جامعه آماری این پژوهش چهار گروه شامل گروه اول، کارشناسان ذی ربط امور مالی دانشگاه‌ها (شامل مدیران مالی، معاونان اداری و مالی، کارشناسان مالی و حسابرسان مستقل دانشگاه‌ها)، گروه دوم حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، گروه سوم ذی حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد دارایی و گروه چهارم، سایر افراد حرفه‌ای نظیر اعضای انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل تشکیل می‌دهد. جمع‌آوری از طریق مراجعه حضوری به برخی از دانشگاه‌های دولتی انجام شد و با توجه به همکاری بخش مالی آن دانشگاه‌ها تعداد ۱۵۰ پرسش‌نامه توزیع شد سرانجام، تعداد ۱۰۵ پرسش‌نامه تکمیل شده از دانشگاه‌ها دریافت شد که نرخ دریافت آن ۷۰٪ است همچنین، پس از توزیع ۲۵ پرسش‌نامه در بخش مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و ۴۰ پرسش‌نامه در سازمان حسابرسی، به ترتیب ۱۹ و ۲۶ پرسش‌نامه تکمیل شده از آن‌ها دریافت شد، که نرخ دریافت آن به ترتیب ۷۶٪ و ۶۵٪ است.

تعداد ۲۰۰ پرسشنامه از طریق انجمن حسابرسان داخلی ارسال شد و ۴۳ مورد آن معادل نرخ دریافت ۲۱,۵٪ تکمیل و دریافت شد. سرانجام تعداد ۱۹۳ پرسشنامه از اعضای جامعه آماری جمع آوری شد. جمع آوری پرسشنامه از اعضای نمونه آماری خارج از شهر تهران به صورت الکترونیکی و در شهر تهران به صورت مراجع حضوری و ارسال الکترونیکی انجام شد. از آن جای که جامعه آماری پژوهش گسترده و حجم آن نامحدود است برای تعیین حجم نمونه از رابطه شماره ۱ استفاده شد (Hozouri et al., 2015).

$$M = \left(NZ_{\alpha}^2 pq \right) / \left((N - 1) \epsilon^2 + Z_{\alpha}^2 pq \right) \quad ۱$$

که در آن N حجم نمونه و Z مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد متناظر با سطح اطمینان (1-@)، که در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر ۱,۹۶ است. P مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است، q درصد افرادی که فاقد صفت مورد نظر در جامعه هستند q=1-p مقدار اشتباه مجاز یا دقت برآورد (خطای ۵٪) بصورت:

$$N = 183, p = 0.5, q = 0.5, Z_{\alpha} = 1.96, \epsilon = 0.05$$

در نظر گرفته شده است. حداقل حجم نمونه با سطح اطمینان ۹۵٪ و سطح اشتباه مجاز ۵ درصد، ۱۸ نمونه بدست آمده است. پس از احصاء مؤلفه‌های نظارت تأثیرگذار حسابرسی داخلی بر شاخص‌های حکمرانی خوب از طریق مطالعه مبانی نظری و بررسی تطبیقی با سایر حسابرسی‌ها و انجام مصاحبه با خبرگان به منظور بررسی عوامل از نظر یک جامعه گسترده پرسشنامه‌ای تنظیم و با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس توزیع شده است. بخش اول پرسشنامه شامل سؤالات جمعیت شناختی (شامل جنسیت، سن، تحصیلات و رشته تحصیلی، سابقه کاری و حوزه فعالیت) بوده و در قسمت بعدی بر اساس هر یک از مؤلفه‌ها و کدهای احصا شده از مصاحبه‌ها و نظریه داده بنیاد در قالب ۱۸ گزاره و بر اساس طیف پنج تایی لیکرت (۵: کاملاً موافقم، ۴: موافقم، ۳: نظری ندارم، ۲: مخالفم و ۱: کاملاً مخالفم) مورد بررسی قرار گرفته است. در جدول شماره ۱ آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان ارائه شده است.

جدول ۱

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌ها	فراوانی	فراوانی نسبی
جنسیت		
زن	۷۷	۶۰٪/۱
مرد	۱۱۶	۳۹٪/۹
میزان تحصیلات		
کارشناسی و پایین‌تر	۹۱	۴۷٪/۱
کارشناسی ارشد	۸۷	۴۵٪/۱
دکتری	۱۵	۷٪/۸
سمت سازمانی		
معاون اداری و مالی	۷	۳٪/۶
مدیریت مالی	۲۳	۱۱٪/۹
حسابرس مستقل	۳۹	۲۰٪/۲
کارشناس امور مالی	۱۲۴	۶۴٪/۲
حوزه فعالیت		
دانشگاه	۱۰۵	۵۴٪/۴

۱۳٪/۵	۲۶	سازمان حسابرسی	سابقه خدمت
۹٪/۸	۱۹	وزارت امور اقتصاد داری	
۲۲٪/۳	۴۳	سایر (شامل اعضای انجمن حسابرسان)	
۱۸٪/۱	۳۴	کمتر از ۵ سال	
۲۵٪/۴	۴۹	بین ۵ تا ۱۰ سال	
۲۱٪/۸	۴۲	بین ۱۰-۱۵ سال	
۳۴٪/۷	۶۷	بیشتر از ۱۵ سال	

در این تحقیق، مراحل سه گانه کدگذاری براساس روش نظریه داده بنیاد اشتراوس و کوبین انجام شد. ابتدا تمام مصاحبه‌ها به فایل متنی تبدیل شدند. سپس فایل متنی به صورت خط به خط بررسی شده و مفاهیم و جملات کلیدی استخراج شدند. در مرحله کدگذاری محوری، مفاهیم استخراج شده دسته‌بندی و در مرحله کدگذاری انتخابی با تعیین مفهوم مرکزی، کار یکپارچه‌سازی و پالایش نظریه انجام شد. پس از هر مصاحبه، متن مربوط به آن بررسی شده و مفاهیم اولیه استخراج شده و نکات کلیدی تشخیص داده شده و سپس مصاحبه بعدی انجام شد. این روند تا آخرین مصاحبه ادامه یافت و پس از جمع‌بندی نتایج و بررسی، اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها تأیید شد. اشباع نظری معیاری است که بر اساس آن تصمیم‌گیری می‌شود که آیا فرآیند گردآوری داده‌ها به پایان رسیده است یا خیر. بنابراین، پس از انجام ۱۶ مصاحبه و گردآوری داده‌ها، مشخص شد که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی مطرح نشده بودند و پاسخ‌ها در مصاحبه‌ها یکسان بوده و با تأیید اشباع نظری، فرآیند گردآوری داده‌ها متوقف شد. این کدگذاری انتخابی به همراه ابعاد موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران استخراج شده است. پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم کدگذاری در سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری به معنای استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غریبال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست؛ این دسته بندی با عنوان ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی در جدول شماره ۳ نمایش داده شده است. در این مرحله با افزایش یافتن مفاهیم، کار دسته‌بندی و قرار دادن مفاهیم مشابه در یک طیف صورت گرفت و هر دسته از مفاهیم زیر اصطلاحاتی انتزاعی تر به نام مقوله‌ها قرار داده شد. در پژوهش حاضر نیز با انجام کدگذاری محوری بین مقوله‌ها پیوند برقرار گردیده و شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای راهبردها و پیامدها، شناسایی شده است. با توجه به بررسی ارائه الگوی اثربخشی حسابرسی داخلی از نظر تأثیرگذاری بر شاخص‌های حکمرانی خوب و نحوه ارتقاء آن توسط حسابرسی داخلی، موضوع اصلی این پژوهش بوده است. مطالب مورد بحث در مصاحبه‌ها بر این محور اصلی تمرکز داشته و اثرات آن به روشنی در داده‌ها مشاهده شده است. بنابراین، مرکز تمرکز این پژوهش بر روی بهبود سیستم نظارتی حسابرسی داخلی و الگوی بهینه نظارت حسابرسی داخلی قرار گرفته و سایر مفاهیم و مسائل به آن مرتبط شده‌اند.

یافته‌ها

در ابتدا، چند نقل قول مربوط به توضیح نحوه کدگذاری و استخراج مفاهیم و مسائل از داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها آمده است:

«به نظر من به عنوان یک کارشناس وضعیت فعلی انتخاب حسابرسی داخلی گویای استقلال حرفه‌ای حسابرسی داخلی نیست چون حسابرسی داخلی که انتخاب می‌شود ناخودآگاه وام‌دار مدیریت است. اگرچه این نحوه انتخاب نیز گامی به جلو است ولی آیا این انتخاب یک انتخاب حرفه‌ای است؟ وقتی با این موضوع سیاسی برخورد می‌شود به نظر می‌رسد که انتخاب نیز یک انتخاب سیاسی است در حالی که وظیفه



و ساختار حسابرسی داخلی یک ساختار حرفه‌ای است بنابراین انتخاب سیاسی با وظیفه حرفه‌ای هیچ وقت جور در نمی‌آید، بنابراین باید دنبال این بود که انتخاب حسابرسی داخلی مثل بقیه کشورها باید یک انتخاب حرفه‌ای باشد.»

به منظور بررسی روایی و پایایی کدگذاری انجام شده داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها در اختیار ۳ نفر از خبرگان جهت انجام کدگذاری مستقل قرار گرفته است. مقایسه کدگذاری انجام شده خبرگان با کدگذاری انجام شده توسط محقق نشان‌دهنده عدم اختلاف فاحش بین کدگذاری‌های انجام شده بوده و بر این اساس نیز روایی و پایدانی کدگذاری انجام شده مورد تأیید خبرگان قرار گرفته است. در این تحقیق پس از کدگذاری انتخابی، استخراج ابعاد موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران صورت گرفته است. نمونه‌ای از مولفه‌ها و مفاهیم استخراجی از نقل قول‌های مصاحبه به شرح جدول شماره ۲ می‌باشد:

جدول ۲

کدگذاری انتخابی و استخراج ابعاد موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نظارت در بخش عمومی ایران

مولفه‌ها	ابعاد
مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به حیطه وظایف	مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی
گزارشگری مالی اثربخش و قابل اتکا	
تدوین راهبردهای مناسب به منظور دسترسی کامل به اطلاعات	اطمینان بخشی فرایندها و عملیات
رعایت قوانین، مقررات و ضوابط اجرای فرایندها	
روابط مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی	سازکارها و فرایندهای مشاوره ای
استقلال حسابرسی	
سازکار پیشنهادی بهبود فرایندها	
کنترل داخلی و مدیریت خطر	ارزیابی کنترل‌های داخلی
نظارت مالی و عملیاتی و قوانین و مقررات	
همکاری با ارگان‌های نظارتی	
توسعه فعالیت‌های حسابرسی داخلی	
آموزش مدیران ارشد اجرایی و مالی	ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج
ایجاد و توسعه زیر ساخت‌ها	
تهیه و تدوین بسته‌های راهنما	
مجموع	۱۴ مولفه
	۵ بعد

جدول ۳

ماتریس مبانی نظری ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی

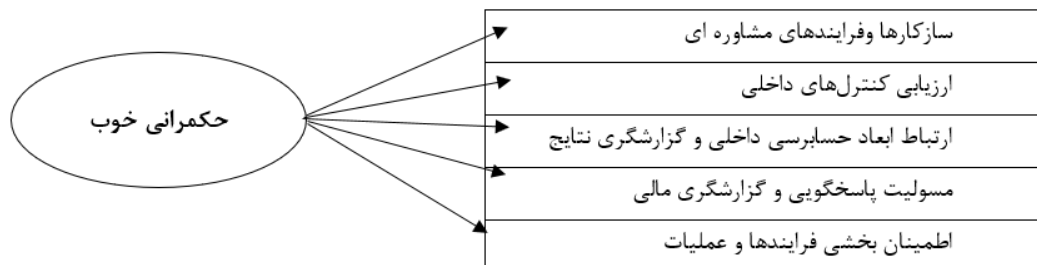
شاخص اصلی	گزاره	گزاره‌های استخراج شده
مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی	۱	استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی باعث افزایش مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به حیطه وظایف حسابرسان داخلی و به دنبال آن باعث ایجاد حکمرانی مطلوب می‌شود.
	۲	وجود حسابرسان داخلی در بخش عمومی باعث افزایش اثربخشی و قابلیت اتکا گزارشگری مالی در بخش عمومی می‌شود.
	۳	با استقرار حسابرسان داخلی در بخش عمومی زمان تهیه و ارائه صورت‌های مالی و صورت حساب نهایی دستگاههای اجرایی کاهش می‌یابد.
	۴	با استقرار حسابرسان داخلی در بخش عمومی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی و رعایت قوانین و مقررات در انجام کار افزایش می‌یابد.
	۵	حسابرسان عمومی در بخش عمومی باعث استقرار فرهنگ پاسخگویی و اصلاح انگاره مدیران، ناظران و مردم می‌شود
	۶	با استقرار حسابرسی داخلی بخش عمومی نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان برطرف می‌شود.

۷	اطمینان بخشی فرایندها و	با استقرار حسابرسی داخلی بخش عمومی اطمینان از تحقق اهداف برنامه ریزی شده افزایش می‌یابد.
۸	عملیات	با استقرار حسابرسی داخلی بخش عمومی اعتماد شهروندان از طریق بهبود عرضه خدمات افزایش می‌یابد.
۹		حسابرسان داخلی بخش عمومی باعث افزایش شفافیت و برآورده کردن انتظارات ذی نفعان در بخش عمومی می‌شود.
۱۰		حسابرسان داخلی بخش عمومی باعث کمک به حسابرسی مستقل و نظارت مالی و عملیاتی برون سازمانی می‌شود.
۱۱		حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث کاهش هزینه‌های فرصت و نمایندگی می‌شود.
۱۲		حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث تخصیص بهینه منابع و چگونگی مصرف در بخش عمومی می‌شود.
۱۳	سازکارها و فرایندهای مشاوره	حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث جدا سازی واحد حسابرسی داخلی از دیگر فعالیت‌های سازمان می‌شود.
۱۴	ای	حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث تصمیم گیری آسان مدیران و اعتبار بخشی به برون دادهای سامانه مالی و به همراه آن باعث ارتقای حکمرانی خوب میشود.
۱۵		حسابرسی داخلی بخش عمومی بدون محدودیت به مدیران دسترسی داشته و این خود موجب ارتقای شاخص حکمرانی خوب می‌شود.
۱۶		حسابرسی داخلی بخش عمومی سبب بهبود حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی فرایندها می‌شود.
۱۷		حسابرسی داخلی بخش عمومی موجب افزایش انطباط مالی وصحت اعتبار بخشی به اقلام صورت‌های مالی میشود و در نتیجه باعث ارتقای حکمرانی خوب می‌گردد.
۱۸	ارزیابی کنترل‌های داخلی	حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث بهبود فرایندهای کنترلی و به حداقل رساندن خطر برای مدیریت میشود و در نتیجه باعث ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب می‌گردد.
۱۹		حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث پیشگیری، کشف و افشای ضعف‌های مهم کنترل داخلی و جلوگیری از فساد مالی و در نتیجه باعث ارتقای حکمرانی خوب می‌گردد.
۲۰		لازمه بهبود سلامت اداری و افزایش سطح آگاهی سازمانی و ارتقای مدیریت هزینه‌ها و سلامت مالی واداری وجود حسابرسی داخلی.
۲۱		لازمه بهبود سلامت اداری و افزایش سطح آگاهی سازمانی و ارتقای مدیریت هزینه‌ها و سلامت مالی واداری وجود حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌باشد.
۲۲		حسابرسی داخلی بخش عمومی در جلوگیری از اشتباهات مکرر و ارتقای سطح حفاظت از دارای‌ها و در نتیجه باعث ارتقای حکمرانی مطلوب می‌گردد.
۲۳		دسترسی نامحدود به مدارک و مستندات و دارایی‌ها و رعایت قوانین و مقررات در فعالیتهای دستگاهای اجرایی و اصلاح قوانین و بازنگری در قوانین و محاسباتی از وظایف حسابرسی داخلی بخش عمومی.
۲۴		محدود نبودن حسابرسی داخلی به زمان و حوزه رسیدگی از ویژگی‌های حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌باشد.
۲۵		حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث مدیریت مطلوب دارایی‌ها و بدهی‌ها و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده می‌شود.
۲۶	ارتباط ابعاد حسابرسی داخلی و	حسابرسی داخلی بخش عمومی باعث تشکیل کمیته حسابرسی داخلی و ایجاد تغییر در نقش و کارکرد حسابرسی می‌شود.
۲۷	گزارشگری نتایج	در مورد حسابرسی بخش عمومی شناخت و بینش درستی وجود ندارد.
۲۸		ساختار سازمانی نامناسب و دشواری اصلاح از ویژگی‌های استقرار حسابرسی داخلی عمومی بخش عمومی می‌باشد.
۲۹		عرضه خدمات مشاوره و اطمینان بخش به مدیریت از جمله ویژگی‌های حسابداری بخش عمومی می‌باشد.
۳۰		ضعف دانش مالی مدیران و عدم شناخت کافی از مزایایی استقرار حسابرسی داخلی، در بخش عمومی یکی از مشکلات رایج می‌باشد.
۳۱		ضعف زیرساخت‌های فناوری از بارز ترین ویژگی‌های حسابرسی داخلی بخش عمومی می‌باشد.
۳۲		حسابرسی داخلی از طریق اجرای راهبردها، کنترل کیفیت، کاهش هزینه ها، به مدیریت مشاوره میدهد و باعث ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب می‌گردد.
۳۳		عرضه خدمات مشاوره و اطمینان بخش به مدیریت و ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب مربوط به آموزش مدیران ارشد اجرای و مالی می‌باشد.

یافته‌های پژوهش: استراوس و کوربین مدل کیفیت حسابرسی فعالیت‌های بخش دولتی را ارائه می‌کنند، مدلی که از فرآیند کدگذاری سه گانه به دست آمده است تحت عنوان «مدل حسابرسی کیفیت یکپارچه بخش دولتی ایران» در صفحه به مطابق شکل شماره ۱ نشان داده شده است.

شکل ۱

مدل ساختاری مولفه‌های حکمرانی خوب در بخش عمومی



روابط بین شاخص‌های حکمرانی خوب و مولفه‌های مربوط به اثربخشی حسابرس داخلی که در این تحقیق ارزیابی شده است در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ۴

روابط بین شاخص‌های حکمرانی خوب و مولفه‌های مربوط به اثربخشی حسابرس داخلی

ردیف	ابعاد اثربخش حسابرسی داخلی در بخش عمومی	شاخص‌های حکمرانی خوب	نوع رابطه
۱	سازوکارها و فرایندهای مشاوره‌ای	اثربخشی دولت	مستقیم
۲	ارزیابی کنترل‌های داخلی	نظارت و شفافیت و کنترل فساد	مستقیم
۳	ارتباط حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج	افزایش مشاوره و آگاهی مدیران و توسعه زیرساخت‌ها	مستقیم
۴	مسئولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی	پاسخگویی و گزارش اثربخش و قابل اتکا	مستقیم
۵	اطمینان بخشی فرایندها و عملیات	رعایت قوانین و مقررات و دسترسی کامل به اطلاعات حاکمیت و کیفیت قوانین	مستقیم

در این مقاله با توجه به شاخص‌های بدست آمده، به منظور تایید اثر بخش حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر حکمرانی خوب در بخش عمومی ایران ۵ فرضیه بیان گردیده است. اثبات فرضیه‌ها، تایید کننده ی اثربخشی می‌باشد.

برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون t در محیط نرم افزاری spss استفاده شده است.

فرضیه اول: استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی موجب حصول اطمینان در استقلال حسابرسی و بهبود فرایندها و روابط

مستمر و اثربخش با کمیته حسابرسی در نهایت موجب ارتقای حکمرانی خوب میشود. (الویت اول ابعاد اثربخشی حسابرس داخلی) نتیجه ی آزمون t برای این فرضیه در جدول شماره ۵ نمایان است.



جدول ۵

آزمون t/استیودنت جهت فرضیه اول (میانگین جامعه = ۳/۹۱)

میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان
						پایین ترین بالاترین
۴/۰۳۲	۱/۶	۴/۸	۱۹۲	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳	۰/۴۵۴ ۱/۰۹

نتایج حاصل از جدول فوق نشان میدهد که میانگین پاسخهای داده شده به این فرضی ۳/۹۱ بوده این در حالی است که میانگین مبنا (جامعه) برابر ۴/۰۳۲ می باشد. در نتیجه با اطمینان ۹۹٪ میتوان گفت پاسخهای داده شده به این فرضیه به سمت به شدت موافق بوده است در نتیجه این فرضیه تایید میشود.

فرضیه دوم: استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی باعث توسعه فعالیت های حسابرسی داخلی، همکاری با ارگانهای ظارتی و کنترل داخلی و مدیریت خطر و همچنین نظارت مالی و عملیاتی و قوانین و مقررات که منجر به ارتقای حکمرانی مطلوب میگردد. (الویت دوم) اطلاعات بدست آمده از آزمون t برای فرضیه دوم در جدول شماره ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶

آزمون t/استیودنت جهت فرضیه دوم (میانگین جامعه = ۳/۹۱)

میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان
						پایین ترین بالاترین
۳/۹۱	۱/۳۵	۷/۳۲	۱۹۲	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳	۰/۷۲۶ ۱/۲۶

نتایج حاصل از جدول ۶ نشان میدهد با اطمینان ۹۹٪ پاسخهای داده شد به این فرضیه به سمت به شدت موافق بوده است در نتیجه این فرضیه تایید می شود.

فرضیه سوم: با استقرار حسابرسی داخلی در بخش عمومی و گزارشگری نتایج این امر باعث ایجا توسعه و زیرساخت ها و آموزش مدیران ارشد اجرای و مالی و تهیه و تدوین بسته های راهنما و در نتیجه باعث استقرار حکمرانی مطلوب میشود (الویت سوم) جدول ۷ نمایش دهنده ی نتایج حاصل شده پس از انجام آزمون t برای این فرضیه می باشد.

جدول ۷

آزمون t/استیودنت جهت فرضیه سوم (میانگین جامعه = ۳/۹۱)

میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان
						پایین ترین بالاترین
۳/۸۳	۱/۲۸	۱۰/۳۸	۱۹۲	۰/۰۰۰	۱/۳۳	۱/۰۷ ۱/۵۹



در نتیجه با اطمینان ۹۹٪ میتوان گفت پاسخ‌های داده شده به این فرضیه به سمت شدت موافق بوده در نتیجه این فرضیه تایید می‌شود.

فرضیه چهارم: استقرار واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی باعث افزایش بعد مسولیت پاسخگویی و گزارشگری مالی میشود و در نتیجه باعث ارتقای حکمرانی مطلوب میگردد. (الویت چهارم) نتیجه ی حاصل شده از این فرضیه توسط آزمون t در جدول ۸ نمایش داده شده است.

جدول ۸

آزمون t/استیودنت جهت فرضیه چهارم (میانگین جامعه = ۳/۹۱)

میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان
					پایین ترین	بالا ترین
۳/۸۸	۵/۹۱	۵/۹۱	۱۹۲	۰/۰۰۰	۰/۸۸۲	۰/۵۸۶
						۱/۱۷۸

در نتیجه با اطمینان ۹۹٪ میتوان گفت پاسخ‌های داده شده به این فرضیه به سمت موافق بوده است در نتیجه این فرضیه تایید می‌شود.

فرضیه پنجم: استقرار واحد حسابرسی داخلی باعث ایجا اطمینان بخشی فرایندها و عملیات رعایت قوانین و مقررات و ضوابط اجرای فرایندها و عملیات و دسترسی کامل به اطاعات و در نتیجه باعث ارتقای حکمرانی خوب میشود. (الویت پنجم)، جدول شماره ۹ نمایانگر نتایج آزمون t می‌باشد.

جدول ۹

آزمون t/استیودنت جهت فرضیه پنجم (میانگین جامعه = ۳/۹۱)

میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان
					پایین ترین	بالا ترین
۳/۹۴	۱/۷۶	۵/۰۳	۱۹۲	۰/۰۰۰	۰/۸۹	۰/۵۳۹
						۱/۲۴۱

در نتیجه با اطمینان ۹۹٪ میتوان گفت پاسخ‌های داده شده به این فرضیه به سمت شدت موافق بوده است و در نتیجه این فرضیه تایید می‌شود.

شرایط علی: با توجه به عضویت دیوان محاسبات کشور (1982 "Court of Audit Law") به عنوان حسابرس داخلی بخش عمومی در مجامع حرفه‌ای و بین‌المللی مانند سازمان مؤسسات عالی حسابرسی اینتوسای و آسوسای، اهمیت و ضرورت ایجاد یک الگوی نظارتی و تبیین مؤلفه‌های کلیدی آن در سطح فراملی منطبق با پارادایم حاکمیت خوب که بر پایه ارزش‌های دموکراتیک و منطبق با سطح بین‌المللی است را روشن می‌کند. در سند چشم‌انداز و برنامه توسعه استراتژیک ۲۰۲۰-۲۰۲۲ اینتوسای، نقش دیوان محاسبات کشور (حسابرس داخلی بخش عمومی) در ارتقای حاکمیت خوب تأکید شده است. بر اساس این سند، نقش این دیوان در ارتقای حاکمیت خوب شامل کمک به دولت‌ها

در بهبود عملکرد، افزایش شفافیت و پاسخگویی، مقابله با فساد، بهبود کارایی و اثربخشی در استفاده از منابع عمومی و ایجاد اطمینان عمومی می‌باشد. همچنین، با توجه به اینکه بسیاری از نهادهای بین‌المللی مانند بانک جهانی و سازمان ملل، ارتقای شاخص‌های حاکمیت خوب در کشورها را به عنوان یک شرط اساسی برای اعطای کمک‌ها و اقدامات حمایتی، به ویژه به کشورهای در حال توسعه، مطرح می‌کنند (Babajani et al., 2020). تقویت حکمرانی خوب کشور از طریق کمک‌های مالی و حمایتی مؤثر، بسیار مهم است. با مطالعه مفاهیم و شاخص‌های حکمرانی خوب و توجه به وظایف قانونی دیوان (حسابرس داخلی بخش عمومی)، آشکار می‌شود که بیشتر شاخص‌ها و مؤلفه‌های مرتبط با حکمرانی خوب، از جمله پاسخگویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی، در حوزه مسئولیت‌های قانونی دیوان (حسابرس داخلی بخش عمومی) تأکید دارد. این دیوان می‌تواند نقش حیاتی در ارتقای این شاخص‌ها در کشور داشته باشد. همچنین، اگر سیستم‌های نظارتی به عنوان ابزاری برای ترویج حکمرانی خوب در بخش عمومی استفاده شود، می‌توان انتظار داشت که نظام حکمرانی خوب همچنین نقش مؤثری در اعمال نظارت صحیح و کارآمد در بخش عمومی داشته باشد.

عوامل زمینه‌ای: بر اساس نظریه داده بنیاد (Deering & Williams, 2023)، هر مفهوم اصلی به شکلی واضح در شرایط و محیط‌های خاصی شکل می‌گیرد. این شرایط و محیط‌ها، به وجود آمدن ارتباط منطقی بین استراتژی‌ها و پدیده اصلی را فراهم می‌کنند و باعث تولید پیامدهای مورد نظر می‌شوند. درباره تحقیق حاضر، نشان داده شده است که مفهوم اصلی و همچنین استراتژی‌های اشاره شده در الگو، در شرایط و محیط‌های خاصی شکل می‌گیرند. مصاحبه‌ها و نظرات شرکت‌کنندگان در تحقیق نشان دادند که عواملی از قبیل کیفیت استقلال حسابرسان داخلی، اصلاح ساختار و تشکیلات حسابرسان داخلی، تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی، مشارکت مؤثر حسابرسان داخلی در فرایند مالی بخش عمومی کشور، بهبود کیفیت گزارش‌های مالی، بهبود کیفیت حسابرسی و سیستم نظارت داخلی، منجر به ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب در بخش عمومی خواهد بود.

عوامل مداخله‌گر: یکی از دستاوردهای مهم این تحقیق، شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های جامع مرتبط با کیفیت و نظارت حسابرسی داخلی بوده است. در طول مصاحبه با افراد ماهر و همچنین در فرایند کدگذاری آنها، شرایطی از داده‌ها به دست آمد که می‌تواند تأثیر شرایط علی و زمینه‌ای و همچنین ارتباط بین مفهوم اصلی و راهبردها را تحت تأثیر قرار دهد. یکی از عوامل بسیار مهم، انتخاب حسابرسان داخلی با کیفیت، بیشتر باید به جنبه حرفه‌ای توجه کند تا جنبه سیاسی؛ بنابراین داشتن سوابق حرفه‌ای و تحصیلات در زمینه حسابداری و حسابرسی، مانند حسابرسان داخلی بسیاری از کشورهای دیگر، باید مورد توجه قرار گیرد. همچنین، حضور فعالتر کارشناسان حسابرسان داخلی در کمیسیون‌های تخصصی مجلس و استفاده بهتر از گزارش تفریغ بودجه به عنوان مهم‌ترین گزارش تهیه شده توسط دیوان (حسابرس داخلی)، به همراه نظرات کارشناسی و اصلاحی دیوان در تدوین و تصویب قوانین آتی، نقش مؤثری در کیفیت نظارت دیوان ایفا می‌کند. صلاحیت فنی و تخصصی کارکنان حسابرسی داخلی نیز یکی از عوامل مهم بود که بیشتر خبرگان و مصاحبه شونده‌گان به اهمیت و تأثیرگذاری آن بر کیفیت حسابرسی داخلی تأکید داشتند.

ضعف در نظام بودجه‌ریزی کشور، مداخله گسترده رسانه‌ای در اطلاع‌رسانی درباره‌ی فسادهای اداری و مالی، عدم شفافیت و به روز نبودن قوانین و مقررات کشور، و عدم آگاهی مدیران و حسابرسان اجرایی از قوانین و مقررات و... از جمله عواملی هستند که توسط خبرگان به عنوان دلایلی برای مداخله حسابرسان داخلی (دیوان) در انجام وظایف نظارتی اعلام شده است.

در این شرایط، برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری نیازمند نگرش عمیق و جدی به محیط داخلی و خارجی حسابرسان داخلی (دیوان) و تعاملات موجود (Public Accounting Law, 1987; "Court of Audit Law," 1982) است و برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌گیری‌های درون‌گرا و کوتاه‌مدت، ممکن است به جای حل مشکلات، موجب ایجاد مشکلات بلندمدت شود. در چنین شرایطی، دیوان نیازمند بررسی دقیق و مستمر



محیط داخلی و خارجی خود و شناسایی نقاط قوت و ضعف داخلی و فرصت‌ها و تهدیدهای خارجی است تا بتواند در آینده بهتر و با آگاهی بیشتر جهت‌گیری‌های خود را تعیین کرده و سازمان را برای مقابله با تغییرات و تحولات مجهز کند

راهبردها: با توجه به موضوع اصلی تحقیق که بررسی نقش حسابرسی داخلی در بهبود عملکرد حکمرانی است، راهبردهای اساسی حسابرسی داخلی برای دستیابی به این هدف، به شرح زیر می‌باشد: ۱. اصلاح ساختار بودجه بخش عمومی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های دولتی نقش حسابرس داخلی در این حوزه شامل آسیب‌شناسی نظام بودجه‌ای و ارائه پیشنهادات کاربردی به مسئولین بودجه‌ریزی برای اصلاح ساختار بودجه و همچنین پیشنهادات مرتبط با پایش عملکرد مبتنی بر بودجه در بخش عمومی است. ۲. تامین استقرار کامل نظام حسابداری بخش عمومی و بازنگری حسابداری دولت با توجه به عدم استقرار کامل نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور، حسابرس داخلی مسئولیت‌های قانونی خود را از جمله نظارت بر تحقق نظام حسابداری تعهدی، مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها و نظارت بر استقرار نظام بهای تمام شده را اجرایی می‌کند. همچنین، او مسئول ارائه پیشنهادات مربوط به اصلاحات قانونی و مقررات مرتبط با حسابداری دولت نیز است.

- بهره‌گیری مؤثر از فناوری‌های اطلاعات و ارتباطات در فرآیند حسابرسی و رسیدگی

به‌منظور افزایش اثربخشی فرآیندهای حسابرسی و رسیدگی، بهبود زیرساخت‌های شبکه و مرکز داده، بهینه‌سازی تجهیزات سخت‌افزاری کاربران سنا، هوشمندسازی فرآیندهای تولید گزارش‌های حسابرسی و رسیدگی، طراحی و اجرای فناوری تحلیل داده در حسابرسی بخش عمومی (دیوان) (["Court of Audit Law," 1982](#)) از طریق دسترسی به سامانه‌های اطلاعاتی کشور، وضع پروتکل‌های یکپارچه‌سازی و گزارش‌دهی از سامانه‌های اطلاعاتی دستگاه‌های اجرایی مرتبط با مأموریت‌های دیوان، و ارائه طرح و پیگیری تصویب ضمانت اجرای قانونی به منظور دسترسی دیوان به سامانه‌های اطلاعاتی دستگاه‌های اجرایی، اقداماتی اساسی و حیاتی در این زمینه محسوب می‌شوند.

- تقویت ارتباطات با سایر کشورها و سازمان‌های منطقه‌ای و بین‌المللی و تبادل تجربیات

افزایش حضور فعال کارشناسان حسابرسی داخلی در بخش عمومی در کمیته‌های تخصصی سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای، بهره‌گیری از ظرفیت‌های علمی داخلی و خارجی، استفاده از فضای مجازی برای معرفی حسابرسی داخلی بخش عمومی، برگزاری دوره‌های آموزشی بین‌المللی و برنامه‌ریزی برای تعامل ویژه با حسابرسان سایر کشورها در حوزه مأموریت‌های حسابرسان در بهبود کیفیت حسابرسی داخلی بخش عمومی نقش مؤثر و موثری خواهد داشت.

- تقویت و نهادینه‌سازی حسابرسی عملکرد: برای تقویت و نهادینه‌سازی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، لازم است پروژه‌های مشخص و دقیق تعریف شود و اقدامات متناسب انجام شود. شامل احصاء شاخص‌های حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، تشکیل کمیته‌های مشترک بین حسابرسان و کارشناسان دستگاه‌های تقویت و نهادینه‌سازی حسابرسی عملکرد می‌باشد.

- تقویت و تثبیت حسابرسی عملکرد

تقویت و تثبیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به انجام یک پروژه و اقداماتی نیاز دارد که شامل احصاء شاخص‌های حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، تشکیل کمیته‌های مشترک بین حسابرسان و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی و خبرگان دانشگاهی، بازنگری و بهبود استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی عملکرد است. این اقدامات باید با توجه به شاخص‌های احصاء شده انجام شود و باید مهارت‌های حسابرسان داخلی بخش عمومی نیز توسعه یابد تا حسابرسی عملکرد با کیفیت‌تری انجام شود. همچنین، توسعه و ترویج فرهنگ نظارت مردمی در راستای مأموریت‌های حسابرسان داخلی نیازمند طراحی سازوکارهای اجرایی است تا تصویر حسابرسان داخلی بخش عمومی بهبود

یابد و اعتماد عمومی جلب شود. ارتقاء مشارکت مردم و تشکلهای در انجام بهینه مأموریت‌های حسابرسان داخلی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی داخلی خواهد داشت.

- ایفای نقش مؤثر در تصویب قوانین و مقررات و تصمیمات مراجع قانونی

طراحی یک چارچوب برای مشارکت فعال و ارائه پیشنهادهای مؤثر در تدوین و بهبود طرح‌ها، لوایح و مقررات مرتبط با مأموریت حسابرسی داخلی بخش عمومی، یکی از نقش‌های کلیدی دیوان محاسبات در فرآیند قانون‌گذاری است.

- تعامل مؤثر، پویا و نظام‌مند با مجلس شورای اسلامی

برای برقراری یک ارتباط مؤثر، پویا و سازمان‌مند با مجلس شورای اسلامی، لازم است الگوی ارتباط متقابل حسابرسان داخلی بخش عمومی با مجلس شورای اسلامی، کمیسیون‌های تخصصی و هیئت‌های تحقق و تفحص طراحی شود. همچنین باید سازوکار مناسبی برای تولید و ارتقا گزارش‌های تحلیلی و کاربردی و ایجاد سامانه‌های لازم برای ارائه این گزارش‌ها به مجلس شورای اسلامی از سوی حسابرسان داخلی بخش عمومی به کار گرفته شود.

- ایفای نقش مؤثر در تنقیح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی

با توجه به تخصص کارشناسان حسابرسی داخلی در حوزه قوانین و مقررات بخش عمومی، شناسایی نقاط ضعف قانونی و مشکلات نامطلوب در مفاد و احکام مالی و محاسباتی، قابل تفسیر باز هستند. پیشنهاد می‌شود که حسابرسان داخلی بخش عمومی پیشنهادات خود را به مراجع ذیربط ارائه داده و بهبود کیفیت قوانین، که یکی از اصول اصلی حاکمیت خوب است، را تسهیل نمایند.

پیامدها: خبرگان این تحقیق معتقدند که در صورت اجرای کامل و با کیفیت راهبردها توسط حسابرسان داخلی بخش عمومی، در شرایط فعلی و با کنترل مداخلات ممکن است حسابرسان داخلی بتوانند به اهداف استراتژیک مشخص خود دست یابند (Al-Faryan, 2024). آن‌ها تأکید کردند که اصلاح سیستم نظارتی حسابرسی داخلی می‌تواند باعث ارتقای کیفیت حسابرسی و افزایش اثربخشی آن شود. این اصلاحات شامل توسعه حوزه حسابرسی و رسیدگی عادلانه، بازطراحی نظام تخصیص بودجه و نظارت بر عملکرد آن، هوشمندسازی فعالیت‌های حسابرسی داخلی بخش عمومی با بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و ارتباطات، توانمندسازی منابع انسانی و پویایی ساختار و فرآیندهای حسابرسی داخلی، نقش‌آفرینی فعال در پیشرفت کشور، شفاف‌سازی، پیشگیری و مقابله با فساد، تقویت رویکرد نظارت مردم، تأمین نقش مؤثر در تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی که توسط مقام معظم رهبری ابلاغ شده است و توسعه روابط و نقش‌آفرینی در سطح منطقه‌ای و بین‌المللی است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش نشان داد که پنج شاخص کلیدی شامل سازوکارها و فرآیندهای مشاوره‌ای، ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارتباط گزارشگری و حسابرسی داخلی، مسئولیت‌پذیری و گزارشگری مالی، و اطمینان‌بخشی به فرآیندها و عملیات تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران دارند. این شاخص‌ها در قالب یک مدل یکپارچه با رویکرد داده‌بنیاد استخراج شدند که قابلیت تبیین عملکرد اثربخش حسابرسی داخلی در بستر نهادی و فرهنگی ایران را دارد. تحلیل رگرسیونی نیز نشان داد که میان این شاخص‌ها و ارتقاء حکمرانی خوب رابطه معناداری وجود دارد، به گونه‌ای که بهبود در هر یک از این مؤلفه‌ها می‌تواند منجر به افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارآمدی نهادهای دولتی شود.

مطالعه حاضر با یافته‌های پژوهش‌های بین‌المللی همخوانی دارد. به عنوان نمونه، Msindwana و همکاران در سال ۲۰۲۲ دریافتند که اثربخشی حسابرسی داخلی نقش مهمی در بهبود پاسخگویی مالی در خزانه‌داری‌های استانی آفریقای جنوبی دارد و تقویت عملکرد حسابرسان



داخلی موجب ارتقاء سطح شفافیت مالی شده است (Msindwana & Ngwakwe, 2022). این یافته با نتیجه مطالعه حاضر که بر اهمیت نقش اطمینان‌بخشی در فرآیندها و عملیات تأکید دارد هم‌راستا است. همچنین، تحقیق Alqudah و همکاران در سال ۲۰۱۹ در بخش عمومی اردن نشان داد که استقلال حسابرسان داخلی و حمایت مدیران ارشد از عوامل مؤثر بر اثربخشی این نهاد است (Alqudah et al., 2019). این موضوع در پژوهش حاضر نیز مورد تأکید قرار گرفته است، چراکه مسئولیت‌پذیری و گزارشگری مالی بدون حمایت ساختاری و مدیریتی تحقق نمی‌یابد.

علاوه بر این، پژوهش Kehinde و همکاران (۲۰۱۷) نیز نشان می‌دهد که استقلال حسابرسان و حمایت مدیریتی از عوامل کلیدی در بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزش عالی هستند (Kehinde et al., 2017). این نتایج در تطابق با یافته‌های ما هستند که بر نقش زیرساختی ارتباط بین حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج در افزایش اثرگذاری این نهاد تأکید دارند. مطالعه Rostami و همکاران (۲۰۱۹) نیز با ارائه یک مدل شایستگی برای مدیران حسابرسی داخلی، اهمیت مهارت‌های مدیریتی و حرفه‌ای در موفقیت حسابرسان را نشان داد (Rostami et al., 2019)، که با یافته پژوهش حاضر درباره اهمیت سازوکارهای مشاوره‌ای هم‌خوان است.

در سطح ملی نیز پژوهش‌های پیشین مؤید یافته‌های این مطالعه هستند. برای مثال، پژوهش Asadzadeh و Nikbakht (۲۰۲۴) نشان داد که اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی تابعی از ساختار حاکمیت شرکتی و برنامه‌ریزی جامع حسابرسی است (Asadzadeh & Nikbakht, 2024). این موضوع با تأکید پژوهش حاضر بر ارزیابی کنترل‌های داخلی و اطمینان‌بخشی به عملیات ارتباط تنگاتنگ دارد. Zivari Kamran و Fakhari (۲۰۱۹) نیز در تحقیق خود بر اهمیت افزایش انتظارات ذی‌نفعان از عملکرد حسابرسی داخلی تأکید کرده‌اند (Zivari Kamran & Fakhari, 2019)، که تأییدکننده یافته ما درباره لزوم ارتباط مؤثر میان نتایج حسابرسی و فرآیندهای گزارشگری است. پژوهش Roussy و همکاران (۲۰۲۰) که به بررسی گذار از اثربخشی به معنای سازمانی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند نیز نشان می‌دهد که اثربخشی تنها به انجام صحیح وظایف محدود نمی‌شود، بلکه باید بتواند در سیاست‌گذاری کلان و تصمیم‌گیری سازمانی نیز نقش‌آفرین باشد (Roussy et al., 2020). این نتیجه با مدل جامع ارائه‌شده در پژوهش حاضر هم‌راستا است که عوامل مداخله‌گر، بستر نهادی، راهبردها و پیامدها را به عنوان ابعاد مکمل اثربخشی حسابرسی معرفی می‌کند.

از سوی دیگر، پژوهش Babajani و همکاران (۲۰۲۰) با طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی ایران، به عوامل ساختاری، فرایندی و فرهنگی اشاره کرده‌اند (Babajani et al., 2020) که در پژوهش حاضر در قالب بستر و شرایط علی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. همچنین، یافته‌های Mashayekhi و Yazdanian (۲۰۱۹) مبنی بر اهمیت روش‌های حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و روابط کاری در شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی (Mashayekhi & Yazdanian, 2019)، با نتایج مطالعه حاضر که بر سازوکارهای مشاوره‌ای و تعامل بین‌بخشی تأکید دارد، هم‌خوان است.

نتایج تحقیق Nikbakht و همکاران (۲۰۱۷) نیز که از طریق مصاحبه‌های عمیق و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد انجام شده، نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی نیازمند یک مدل سیستمی مبتنی بر مقوله‌های کلیدی است (Nikbakht et al., 2017). این رویکرد با چارچوب نظری پژوهش حاضر که بر اساس نظریه داده بنیاد تدوین شده کاملاً هم‌راستا است. همچنین، در پژوهش Pour Saeed و Mohammadipour (۲۰۱۹) بر نقش عوامل انسانی، ساختاری و فنی در استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی تأکید شده است (Pour Saeed & Mohammadipour, 2019) که با محوریت مدل پیشنهادی این تحقیق هم‌پوشانی دارد.

در زمینه تحلیل ساختاری، Hozouri و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که نقص در نظام کنترل مالی اجرایی، ریشه در عدم طراحی مناسب سیستم‌های حسابرسی دارد (Hozouri et al., 2015). در نتیجه، تأکید این مطالعه بر تقویت شاخص ارزیابی کنترل‌های داخلی از

اهمیت دوچندان برخوردار است. همچنین، تحلیل مفهومی Al-Faryan (۲۰۲۴) در مورد ارتباط میان تئوری نمایندگی، حاکمیت شرکتی و فساد مالی، بر ضرورت وجود سیستم‌های نظارتی شفاف و پاسخگو تأکید دارد (Al-Faryan, 2024)، که یافته‌های تحقیق حاضر درباره نقش حسابرسی داخلی در ارتقای حکمرانی خوب را مورد تأیید قرار می‌دهد.

در نهایت، این پژوهش از نظر روشی نیز همراستا با رویکرد Mohajan و Mohajan (۲۰۲۳) است که استفاده از نظریه داده بنیاد را برای شناخت پدیده‌های پیچیده در علوم اجتماعی پیشنهاد می‌کند (Mohajan & Mohajan, 2023) و Deering و Williams (۲۰۲۳) که چارچوبی برای مرور ادبیات در پژوهش‌های داده بنیاد ارائه داده‌اند (Deering & Williams, 2023)، و این نشان می‌دهد که استفاده از این روش به درستی برای تحلیل نظام‌مند شاخص‌های اثربخشی حسابرسی داخلی انتخاب شده است.

مطالعه حاضر اگرچه توانسته است تصویری جامع از شاخص‌های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران ارائه دهد، اما با محدودیت‌هایی نیز همراه بوده است. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌ها، تمرکز پژوهش بر دیدگاه‌های نخبگان حرفه‌ای در حوزه حسابرسی بوده که ممکن است نظرات سایر ذی‌نفعان همچون شهروندان، مدیران اجرایی غیرمالی، یا نهادهای ناظر را نادیده گرفته باشد. همچنین، استفاده از داده‌های خودگزارشی از طریق پرسشنامه می‌تواند موجب بروز سوگیری پاسخ شود. محدود بودن نمونه‌گیری به نهادهای دولتی و دانشگاهی نیز ممکن است قابلیت تعمیم نتایج را کاهش دهد. افزون بر این، از آنجا که چارچوب پژوهش کیفی بوده، امکان تحلیل‌های کمی و آزمون‌های فرضیه به شیوه مرسوم در آن وجود نداشته است.

برای غنای بیشتر ادبیات موضوعی، پیشنهاد می‌شود مطالعات آینده به بررسی مقایسه‌ای اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی و خصوصی بپردازند. همچنین، بهره‌گیری از روش‌های ترکیبی (کمی-کیفی) می‌تواند امکان تحلیل‌های دقیق‌تر و آزمون تجربی مدل‌های پیشنهادی را فراهم آورد. انجام پژوهش‌هایی با تمرکز بر شاخص‌های فرهنگی و اجتماعی خاص هر منطقه نیز می‌تواند به بومی‌سازی مدل‌های حسابرسی کمک نماید. در نهایت، پژوهش‌های آینده می‌توانند با تمرکز بر اثرات بلندمدت حسابرسی داخلی بر شاخص‌های کلان حکمرانی مانند فساد، بهره‌وری یا رضایت شهروندان، ارزش افزوده بیشتری برای سیاست‌گذاران فراهم سازند.

نتایج این پژوهش می‌تواند مبنای طراحی سیاست‌ها و دستورالعمل‌های جدید در حوزه ارتقای نظام حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران قرار گیرد. نهادهای دولتی می‌توانند با تأکید بر پنج شاخص شناسایی شده، برنامه‌های آموزشی و بازآموزی تخصصی برای حسابرسان طراحی کنند. همچنین، تقویت استقلال ساختاری واحدهای حسابرسی، شفاف‌سازی فرایندهای گزارشگری، و تدوین چارچوب‌های پاسخگویی مالی می‌تواند اثربخشی این نهاد را افزایش دهد. استفاده از فناوری‌های نوین برای ارزیابی کنترل‌های داخلی و تسهیل ارتباط بین حسابرسان و مدیران اجرایی نیز از دیگر راهکارهای قابل اجراست. تدوین یک نظام ارزیابی جامع بر اساس مدل پیشنهادی این تحقیق می‌تواند به عنوان مرجعی برای سنجش عملکرد حسابرسی داخلی در سطح ملی مورد استفاده قرار گیرد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.



موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Aghaei Ghaleche, S. (2023). Maintenance of Employees and Its Impact on Organizational Performance with the Moderation of Sustainable Competitive Advantage. *Dynamic Management and Business Analysis*, 1(1), 45-58. <https://doi.org/10.22034/dmbaj.2024.2022641.1012>
- Al-Faryan, M. A. S. (2024). Agency theory, corporate governance and corruption: an integrative literature review approach. *Cogent Social Sciences*, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311886.2024.2337893>
- Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Extrinsic factors influencing internal auditors' effectiveness in Jordanian public sector. *Rev. Eur. Stud.*, 11, 67. <https://doi.org/10.5539/res.v11n2p67>
- Asadzadeh, H., & Nikbakht, M. (2024). A Conceptual Model for Determining the Effective Size of the Internal Audit Unit. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 13(49). https://www.jmaak.ir/article_18014.html?lang=en
- Babajani, J., Bolou, G., & Mohammadrezakhani. (2020). Designing an Internal Audit Capability Pattern in Iranian Public Sector Institutions. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 9(34), 127-143. https://www.jmaak.ir/article_16137.html?lang=en
- Court of Audit Law. (1982).
- Deering, K., & Williams, J. (2023). Approaches to reviewing the literature in grounded theory: a framework. *Nurse researcher*, 31(3). <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/32643353/>
- Hozouri, M. J., Gord, A., & Goldoust, M. (2015). Investigating the Factors Affecting the Occurrence of Deficiencies in the Financial Control System of Executive Bodies. *Journal of Audit Knowledge*(59), 19-41. https://www.researchgate.net/publication/387692261_Investigation_of_Factors_Affecting_Judgments_on_the_Level_of_Materiality_in_Auditing_Financial_Statements_of_Government_Executive_Agencies_Government_Audit
- Kehinde, O. H., Ahmad, A. C., & Popoola, O. M. J. (2017). Independence and Management Support: The Advocate for Internal Auditors' Task Performance in Tertiary Institutions. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance*, 1(2), 15-28. <https://doi.org/10.52962/ipjaf.2017.1.2.11>
- Mashayekhi, B., & Yazdani, A. (2019). Identifying Key Elements of Internal Auditing. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(1), 135-158. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_66304.html
- Mohajan, H. K., & Mohajan, D. (2023). Glaserian grounded theory and Straussian grounded theory: Two standard qualitative research approaches in social science. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 12(1), 72. <https://doi.org/10.26458/jedep.v12i1.794>
- Msindwana, M. C., & Ngwakwe, C. C. (2022). Internal audit effectiveness and financial accountability in the provincial treasuries of South Africa. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 12(3), 86-96. <https://doi.org/10.32479/ijefi.13017>
- Nikbakht, M. R., Rezaei, Z., & Manti, V. (2017). Designing an Internal Audit Quality Model. *Audit Knowledge*, 17(69), 5-57. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?ID=350249>
- Pour Saeed, A., & Mohammadipour, R. (2019). Feasibility Study of Establishing a Risk-Based Internal Audit System in the Islamic Azad University of the Country. <https://civilica.com/doc/1571087>
- Public Accounting Law. (1987).
- Raeisi, N., Jafarinea, S., & Zare, H. (2024). Testing the Model for Enhancing Administrative Transparency in Interaction with E-Government Development Programs in the Social Security Organization. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(1), 320-334. <https://doi.org/10.61838/dmbaj.3.1.18>



- Rochmah, T. N., Sutikno, A. E., Dahlui, M., Qomaruddin, M. B., & Ernawaty, E. (2020). Cost variance of health services at PHC hospital, Surabaya, Indonesia: Operational audit. 25(Extra 2), 13-23. <https://www.redalyc.org/journal/279/27963185002/html/>
- Rostami, A., Vadie, M. H., & Bagherpour, V. (2019). Developing a Competency Model for Internal Audit Managers. *Financial Accounting Quarterly*, 11(41), 70-102. https://www.academia.edu/115978566/Developing_internal_audit_managers_competency_model
- 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>
- Yazdan Panah, M., & Ahmadi Mousavi, S. M. (2023). Legal Supervision Styles for Capital Market Health. *Dynamic Management and Business Analysis*, 2(3), 196-207. <https://doi.org/10.22034/dmbaj.2024.2037208.1063>
- Zivari Kamran, M. J., & Fakhari, H. (2019). Explaining the Effective Internal Audit Model from the Perspective of Stakeholders. *Financial Accounting Quarterly*, 16(64), 81-111. https://qjma.atu.ac.ir/article_10957.html